المعَايير الدّوليَّة
لإِعداد التقارير الماليَة
٢٠٠٨

مُتَضمِنةً معايير المحاسبةَ الدُوَليّة والتَفسيرات

كما هو مصادق عليها في ١ يناير ٢٠٠٨

IFRSs, together with their accompanying documents are issued by the International Accounting Standards Board (IASB)

30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411
Email: iasb@iasb.org Web: www.iasb.org

Deposit no. at the Department of the National Library 2785/2008

Copyright© 2008 International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF)

International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards, Interpretations, Exposure Drafts, and other IASB publications are copyright of the International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF). The approved text of International Financial Reporting Standards, including International Accounting Standards and Interpretations, is that issued by the IASB in the English language. Copies may be obtained from IASCF Publications Department. Please address publications and copyright matters to:

IASCF Publications Department
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Telephone: +44 (0) 20 7332-2730, Fax: +44 (0) 20 7332-2749,
E-mail: publications@iasb.org Web: www.iasb.org

All rights reserved. No part of IASB's publications may be translated, reprinted, reproduced or utilized in any form either in whole or in part, or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IASCF.

The IASB, the IASCF, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

This Arabic translation of International Financial Reporting Standards, Interpretations and other IASB material included in this publication, has been approved by a Review Committee appointed by IASCF. The Arabic translation is published by the Arab Society of Certified Accountants in Jordan, with the permission of IASCF. The Arabic translation is the copyright of IASCF.



The IASCF logo/ "Hexagon Device", "eIFRS", "IAS", "IASB", "IASC", "IASCF", "IASs", "IFRIC", "IFRS", "IFRSs", "International Accounting Standards", "International Financial Reporting Standards", and "SIC" are Trade Marks of the International Accounting Standards Committee Foundation.

Acknowledgement:

Cover designed and produced in the United Kingdom by Buckmans. Telephone +44 (0) 20 7770 6040

المعَايير الدّوليَّة

لإِعداد التقارير الماليَة

٢٠٠٨

مُتَضِمِنةً معايير المحاسبةَ الدُوَليّة

والتَفسيراتِ كما هو مصادق عليها في ١ يناير ٢٠٠٨

النص الكامل لكافة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

كما في ١ يناير ٢٠٠٨

International Accounting Standards Committee Foundation ®
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Telephone: +44 (0) 20 7246 6410
Fax: +44 (0) 20 7246 6411
E-mail: iasb@iasb.org

Publications Telephone: +44 (0) 20 7332 2730
Publications Fax: +44 (0) 20 7332 2749
Publications E-mail: publications@iasb.org
Website: http://www.iasb.org

جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين
مجموعة طلال أبو غزالة- مبنى الإدارة العامة
ص.ب: ٩٢٢١٠٤، عمان ١١١٩٢
هاتف: ٠٠٠-٥٦٠٩٠٠٠-٦-٩٦٢+
فاكس: ٠٠٠-٥٦٠٩٠٠٠-٦-٩٦٢+
عمان-المملكة الأردنية الهاشمية
بريد إلكتروني: asca.jordan@tagi.com
موقع: http:// www.ascasociety.org

يتم إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بالإضافة إلى المستندات المرافقة لها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية.

30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
هاتف: ٦٤١٠ ٧٢٤٦ ٢٠(٠) ٤٤+، فاكس: ٦٤١٠-٧٢٤٦ ٢٠ (٠) ٤٤+
البريد الإلكتروني: iasb@iasb.org الموقع: Web: www.iasb.org

رقم الإيداع لدى دائرة المكتبة الوطنية: ٢٠٠٨/٢٧٨٥

حقوق التأليف محفوظة© ٢٠٠٨ مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF).

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ومعايير المحاسبة الدولية، والتفسيرات، ومسودات العرض وغيرها من المطبوعات التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية. إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، متضمناً معايير المحاسبة الدولية، والتفسيرات، هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية. الرجاء إرسال المطبوعات والقضايا المتعلقة بحقوق التأليف إلى:

IASCF Publications Department,
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
هاتف: ٢٧٣٠- ٧٣٣٢ ٢٠(٠) ٤٤+، فاكس: ٢٧٤٩-٧٣٣٢ ٢٠ (٠) ٤٤+
البريد الإلكتروني: publications@iasb.org الموقع: http://www.iasb.org

جميع الحقوق محفوظة، ولا يجوز إعادة ترجمة أي جزء من المطبوعات التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية أو إعادة طبعها أو نسخها أو إستخدامها بأية شكل من الأشكال جميعها أو بعضها أو بإستخدام أية وسائل إلكترونية أو ميكانيكية أو غيرها من الوسائل المعروفة في الوقت الراهن أو التي سيتم اختراعها فيما بعد، بما في ذلك التصوير والتسجيل أو أي نظام لتخزين المعلومات وإسترجاعها دون إذن خطي مسبق من مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية وجمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن).

لا يتحمل مجلس معايير المحاسبة الدولية ومؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية والمؤلفون والناشرون مسؤولية أية خسارة تحدث لأي من الأشخاص الذين يتصرفون أو يمتنعون عن التصرف بالإعتماد على المادة الواردة في هذا المنشور، سواء كانت الخسارة ناجمة عن الإهمال أو خلاف ذلك.

تعتبر هذه الترجمة العربية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتفسيرات وغيرها من مواضيع مجلس معايير المحاسبة الدولية الواردة في هذا المنشور تم إعتمادها من قبل لجنة مراجعة الترجمة إلى العربية والمشكلة من قبل مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية. ويقوم المجمع العربي للمحاسبين القانونيين في الأردن بإذن من مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار الترجمة العربية. الترجمة العربية هي حقوق تأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

International Accounting Standards Committee Foundation®

IASCF logo/"Hexagon Device", "eIFRS", "IAS", "IASB", "IASC", "IASCF", "IASs", "IFRIC", "IFRS", "IFRSs", "International Accounting Standards", "International Financial Reporting Standards" and "SIC" هي علامات تجارية لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، ولا يسمح بإستخدامها دون موافقة هذه المؤسسة.

إقرار
تم تصميم وإعداد الغلاف في المملكة المتحدة بواسطة بيكمانز. هاتف: ٦٠٤٠ ٧٧٧٠ ٢٠ (٠) ٤٤+

مقدمة إلى الترجمة العربية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لعام ٢٠٠٨

يلتزم مجلس معايير المحاسبة الدولية، لما فيه خدمة الصالح العام، بصياغة مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية عالية الجودة، وسهلة الفهم والقابلة للتطبيق والتي تقتضي معلومات شفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية ذات الأغراض العامة. والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي عبارة عن المعايير والتفسيرات المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

ومنذ أن بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية أعماله في ابريل ٢٠٠١، إزداد عدد البلدان التي تستخدم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشكل كبير، ما جعل المجلس قريباً من تحقيق هدفه المنشود بوضع مجموعة مشتركة من معايير المحاسبة تُستخدم في مختلف بقاع العالم. وسيستمر المجلس في السنوات القادمة في بذل جهوده لتحقيق المقاربة مع معايير المحاسبة المستخدمة في الإقتصاديات الرئيسية في العالم، ومن أجل المساعدة في ضمان تطبيق متسق للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حول العالم. وإظهاراً لهدف المؤسسة الإضافي آخذين بعين الإعتبار الإحتياجات الخاصة للمنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم. وقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٧ بنشر مسودة عرض لمعيار مقترح فيما يخص المنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم مصمم ليتم تطبيقه بالتماشي مع مجمل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. يبحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في الردود على تلك المقترحات ويتوقع إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عام ٢٠٠٩

ويتم سنوياً نشر أحدث نص موحد لمعايير وتفسيرات مجلس معايير المحاسبة الدولية في مجلد، يشمل أيضاً دستور مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية *وتمهيد إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإطار إعداد وعرض البيانات المالية* وقائمة المصطلحات.

ورغم أن النص الموافق عليه للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يبقى باللغة الإنجليزية، إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية قام بإصدارها في مجموعة واسعة من اللغات. من أجل تسهيل التحضير لإستخدامها والتعريف بها. وتعتبر هذه النسخة العربية جزءاً هاماً من تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتعليمها وزيادة الوعي بها.

وقد تم مراجعة الترجمة من قبل لجنة من خبراء المحاسبة من الناطقين باللغة الأم ممن يتمتعون بخبرات ومعرفة ثابتة في مجال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتتم ترجمة المعايير وفق العملية الموضحة أدناه:

تقوم مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية بإستخراج المصطلحات الأساسية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

↓

تتم ترجمة المصطلحات الأساسية من قبل المترجم

↓

تتم الموافقة على المصطلحات الأساسية من قبل اللجنة

↓

يقوم المترجم بإستخدام المصطلحات الأساسية والمواد المرجعية المتوفرة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من أجل ترجمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بإستخدام برامج ترجمة بمساعدة الكمبيوتر

↓

تقوم اللجنة بمراجعة مسودة الترجمة والخروج بالنص النهائي

إن الترجمة النهائية، كما ستجدونها في هذا الكتاب، هي ثمرة عملية تشارك وتعاون بين أعضاء اللجنة الذين منحوا وقتهم وخبراتهم، والمنسق الذي أورد كافة الآراء المختلفة لأعضاء اللجنة للتوصل إلى إتفاق حول النص النهائي. وإننا نتقدم بالشكر من المجمع العربي للمحاسبين القانونيين في الأردن لجهوده في تنسيق الترجمة. وينبغي أن نشكر أيضاً أعضاء لجنة المراجعة، الذين ناقشوا المصطلحات وترجماتها بالإضافة إلى نص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية باللغة العربية، لضمان جودتها الإجمالية.

وأخيراً، فإننا نحثكم على زيارة الموقع الالكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية www.iasb.org للتعرف على مجموعتنا الواسعة من المنتجات، بما في ذلك المواد التعليمية، ومتابعة التطورات في أعمال المجلس.

توماس سايدنشتاين — *كينيث كريجتون*

مدير العمليات — *مدير رئيسي، المطبوعات*

مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية — ***مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية***

لندن (٣٠ أغطسطس ٢٠٠٨)

لَجنِـــــــة مراجعـــة التَرجمَة إلى اللّغَة العَرَبيَّة

لِسَنة ٢٠٠٨

الأستاذ طلال أبوغزاله: رئيس المجمع العربي للمحاسبين القانونيين	-	القاهرة	(رئيساً)
د. أسامة طبارة: شريك ومدير عام مكاتب أسامة طبارة - محاسبون قانونيون	-	السعودية	(نائب أول للرئيس)
الأستاذ أنطوان مطر: محاسب قانوني- شريك سابق آرثر أندرسون	-	لندن	(نائب ثاني للرئيس)
الأستاذ عبد الكريم أحمد الزعروني: جمعية المحاسبين والمراجعين الإماراتية	-	الإمارات	(عضواً)
د. طلال سجيني: بروفيسور المحاسبة والتدقيق - جامعة الملك عبد العزيز	-	السعودية	(عضواً)
د. رشا أنور حمادة: بروفيسور في كلية الإقتصاد - جامعة دمشق	-	سوريا	(عضواً)
الأستاذ عماد حافظ رجب: عضو شريك ارنست آند يونج	-	مصر	(عضواً)
الأستاذ عدنان جريس خليف: عضو في شركة خليف والسمان، وعضو في مورستيفينس العالمية	-	الأردن	(عضواً)
الأستاذ توفيق أيوب: مسئول الرقابة المهنية – طلال أبوغزاله وشركاه الدولية	-	الأردن	(منسق اللجنة)

المحتويـات

التغيرات في هذه الطبعة **١**

مقدمة هذه الطبعة **٣**

النظام الداخلي لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية **١٣**

أسلوب عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية **٢٥**

أسلوب عمل لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية **٥١**

مقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية **٣٦**

إطار إعداد وعرض البيانات المالية **٦٩**

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (معايير التقارير)

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	٩٥
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢	الدفع على أساس الأسهم	١٨٧
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣	إندماج الأعمال	٣٢٣
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤	عقود التأمين	٥٢٧
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة	٦٦٥
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية٦	إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية	٧١٧
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية٧	الأدوات المالية: الإفصاحات	٧٤٧
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية٨	القطاعات التشغيلية	٨١٥

معايير المحاسبة الدولية (معايير المحاسبة)

معيار المحاسبة الدولي ١	عـرض البيانات المـاليـة	٨٧٩
معيار المحاسبة الدولي ٢	الـمـخـزون	٩٦١
معيار المحاسبة الدولي ٧	بيانات التدفق النقدي	٩٨١
معيار المحاسبة الدولي٨	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	١٠٠٣
معيار المحاسبة الدولي ١٠	الأحداث بعد تاريخ فترة إعداد التقارير	١٠٣٥
معيار المحاسبة الدولي ١١	عقود الإنشاء	١٠٤٩
معيار المحاسبة الدولي ١٢	ضرائب الدخـل	١٠٦٥
معيار المحاسبة الدولي ١٦	الممتلكات والمصانع والمعدات	١١٢٣
معيار المحاسبة الدولي ١٧	عقود الإيجار	١١٥٧
معيار المحاسبة الدولي ١٨	الإيـراد	١١٨٥
معيار المحاسبة الدولي ١٩	منافع الموظفين	١٢٠٥

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٢٠	محاسبة المنح الحكومية والإفصـ ـ ـاح عـن المساعدات الحكوميـة	١٣٢٧
معيار المحاسبة الدولي ٢١	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	١٣٣٧
معيار المحاسبة الدولي ٢٣	تكاليف الإقـتراض	١٣٦٩
معيار المحاسبة الدولي ٢٤	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	١٣٨٩
معيار المحاسبة الدولي ٢٦	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	١٤٠٥
معيار المحاسبة الدولي ٢٧	البيانات المالية الموحدة والمنفصلة	١٤١٧
معيار المحاسبة الدولي ٢٨	المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة	١٤٦١
معيار المحاسبة الدولي ٢٩	التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع	١٤٨٣
معيار المحاسبة الدولي ٣١	الحصص في المشاريع المشتركة	١٤٩٣
معيار المحاسبة الدولي ٣٢	الأدوات المالية: العـرض	١٥١٥
معيار المحاسبة الدولي ٣٣	حصة السهم من الأرباح	١٥٨٧
معيار المحاسبة الدولي ٣٤	الـتقارير المالية المرحلية	١٦٤٣
معيار المحاسبة الدولي ٣٦	إنخفاض قيمة الأصول	١٦٦٩
معيار المحاسبة الدولي ٣٧	المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة	١٨٢٣
معيار المحاسبة الدولي ٣٨	الأصول غير الملموسة	١٨٥٧
معيار المحاسبة الدولي ٣٩	الأدوات الـمـالـيـة : الإعـتراف والقياس	١٩٢٧
معيار المحاسبة الدولي ٤٠	عقارات إستثمارية	٢٢٣٣
معيار المحاسبة الدولي ٤١	الزراعة	٢٢٨١

التفسيرات

تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية١	التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة	٢٣٢٣
تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية٢	أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة	٢٣٤٣
تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية٤	تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار	٢٣٦١
تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية٥	الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي	٢٣٨٣
تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية٦	الإلتزامات الناجمة من المشاركة في سوق محدد – مخلفات المعدات الكهربائية والإلكترونية	٢٣٩٩
تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية٧	تطبيق أسلوب إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع	٢٤٠٧
تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية٨	نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢	٢٤٢٥
تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية٩	إعادة تفسير المشتقات الضمنية	٢٤٣٥
تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية١٠	إعداد التقارير المالية المرحلية وإنخفاض القيمة	٢٤٤٥
تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية١١	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢- معاملات المجموعة وأسهم الخزينة	٢٤٥٣
تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية١٢	ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات	٢٤٦٥
تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية١٣	برامج ولاء العملاء	٢٥٠٧

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية١٤ معيار المحاسبة الدولي ١٩-حدود الأصل ذو المنافع المحددة والمتطلبات الدنيا للتمويل وتفاعلها ٢٥٢٣

التفسير ٧ إدخال لعملة اليورو ٢٥٤٥
التفسير١٠ المساعدات الحكومية – عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية ٢٥٥١
التفسير ١٢ توحيد البيانات المالية – للمنشآت ذات الغرض الخاص ٢٥٥٥
التفسير ١٣ الوحدات تحت السيطرة المشتركة – المساهمات غير النقدية للمشاركين في مشروع مشترك ٢٥٦٣
التفسير ١٥ عقود الإيجار التشغيلية – الحوافز ٢٥٦٩
التفسير ٢١ ضرائب الدخل – إسترداد الأصول المعاد تقييمها وغير القابلة للإستهلاك ٢٥٧٥
التفسير ٢٥ ضرائب الدخل – التغيير في الوضع الضريبي للمشروع أو لمساهميه ٢٥٧٩
التفسير ٢٧ تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود التأجير ٢٥٨٥
التفسير ٢٩ الإفصاح – ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات ٢٥٩٥
التفسير ٣١ الإيراد- عمليات المقايضة التي تنطوي على خدمات إعلانية ٢٦٠١
التفسير ٣٢ الأصول غير الملموسة – تكاليف الموقع الإلكتروني ٢٦٠٧

قائمة المصطلحات ٢٦١٧

الفهرس

التغييرات في هذا الإصدار

هذا القسم هو دليل مختصر للتغييرات التي حصلت منذ طبعة عام ٢٠٠٧ والتي تم دمجها في هذه الطبعة من مجلد كتاب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المقدمة

تعد التغييرات الأساسية التي تحتوي عليها هذه الطبعة من مجلد الكتاب خلاصة لما يلي:-

- ثلاثة معايير مراجعة – المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ومعيار المحاسبة الدولية ١ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٣.
- معيار واحد معدل - معيار المحاسبة الدولي ٢٧.
- التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى الناجمة عن تلك المعايير التي تم مراجعتها أو تعديلها.
- تفسيران جديدان – تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٣ و١٤.

وتشمل أيضا دليل أسلوب العمل لتفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الذي تم نشره في فبراير ٢٠٠٧.

وقد تم حذف نسخة كل من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ومعيار المحاسبة الدولية ١ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٣ التي تم استبدالها بالنسخ الجديدة.

البيانات الجديدة

يحتوي هذا الإصدار على تفاصيل المعايير والتفسيرات الجديدة التي تم مراجعتها أو تعديلها كالتالي:-

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣

يحل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) محل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" (الصادر في عام ٢٠٠٤). وينبغي تطبيق هذا المعيار المعدل إبتداءً من ١ يوليو ٢٠٠٩، غير أنه يسمح بالتطبيق المبكر.

معيار المحاسبة الدولية ١

يحل معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) محل معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٣ و٢٠٠٥). وتدخل النسخة الجديدة من المعيار مصطلحات جديدة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وينبغي تطبيقها إبتداءً من ١ ديسمبر ٢٠٠٩، غير أنه يسمح بالتطبيق المبكر.

معيار المحاسبة الدولية ٢٣

يحل معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "*تكاليف الإقتراض*" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) محل معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "*تكاليف الإقتراض*" (الصادر في عام ٢٠٠٣). وينبغي تطبيق هذا المعيار المعدل إبتداءً من ١ ديسمبر ٢٠٠٩، غير أنه يسمح بالتطبيق المبكر.

معيار المحاسبة الدولية ٢٧

يحل معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٣). وينبغي تطبيق هذا المعيار المعدل إبتداءً من ١ يوليو ٢٠٠٩، غير أنه يسمح بالتطبيق المبكر.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٣ و١٤

إن التفسيرين الجديدين اللذان وضعتها لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمشمولة في هذه الطبعة:-

- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٣ "*برامج ولاء العميل*".
- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٤"*معيار المحاسبة الـدولي ١٩ " حـدود الأصل ذو المنافع المحددة والمتطلبات الدنيا للتمويل وتفاعلها*".

ينبغي تطبيق تفسير معيار التقرير ١٣ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٨ أو بعد ذلـك. وينبغـي تطبيق تفسير معيار التقرير ١٤ إبتداءً من ١ ديسمبر ٢٠٠٨. ويسمح بالتطبيق المبكر لكلاً التفسيرين.

تعديل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢

تم إصدار الشروط التي تُستخدم لتحفيز الموظف على الأداء والإلغاء- وهو تعديل تم على المعيـار الـدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "*الدفع على أساس الأسهم*" في ديسمبر ٢٠٠٨ وينبغي تطبيقه إبتداءً من ١ ديـسمبر ٢٠٠٩، ويسمح بالتطبيق المبكر. وتم دمج التعديل ضمن نص المعيار الدولي لإعداد التقارير الماليـة ٢ فـي هذا الإصدار.

المواد الأخرى التي تم تغييرها

حتى الآن، ظهرت بعض الفقرات في أقسام "تاريخ النفاذ"، ولأسباب تاريخية إلى حد كبيـر، بخـط غـامق وأخرى بخط عادي. ولم يعد لهذا الإختلاف أي أهمية منذ وقت طويل في هذه الأقسام. ولغايات التناسق فـي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تم عرض الفقرات التي كانت بخط غامق في الـسابق بخـط عـادي حالياً.

في الأمثلة التوضيحية التي تذكر التاريخ الفعلي (مثلاً ٢٠٠٣)، حيثما كان مناسباً، تم تعميم التاريخ (٣×٢٠)، بما يتماشى مع معظم الإرشادات الصادرة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

في معيار المحاسبة الدولي ١٩، ولغايات تسهيل الإشارة والتوافق مع الممارسة العامة في المعـايير الدوليـة لإعداد التقارير المالية، تم وضع سابقة "إستنتاج" أمام فقرات أساس الإسـتنتاجات. وتـم تغييـر الإشـارات المرجعية ذات العلاقة في أساس الإستنتاجات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى وفقا لذلك.

تم تعديل قائمة المصطلحات والفهرس.

تم عمل تصحيحات تحريرية بسيطة على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (بما فيها التحديثات اللازمة)، وتتوفر لائحة بهذه التصحيحات على الموقع الإلكتروني.

نص المستندات الحديثة

تشمل نصوص هذه المجموعة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أحدث النسخ الموحدة للمعايير (بمـا فيها معايير المحاسبة الدولية والتفسيرات) المصادق على إصدارها حتـى ٣١ ديـسمبر ٢٠٠٧ والمطلـوب تطبيقها في ١ ديسمبر ٢٠٠٨ أو إبتداءً من تاريخ مستقبلي. ولم يتم إصدار ثلاثة من المـستندات المـصادق عليها في ٣١ ديسمبر: فقد تم إصدار مراجعة المعيار الدولي لإعداد التقارير الماليـة ٣ ومعيـار المحاسـبة الدولي ٢٧ المعدل في ١٠ ديسمبر ٢٠٠٨، وتم إصدار التعديل على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ في ١٧ ديسمبر ٢٠٠٨. وعليه، فإن النص في هذه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي حسب ما هـو صادر في ١٧ ديسمبر ٢٠٠٨.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مقدمة هذه الطبعة

نظرة عامة

باشر مجلس معايير المحاسبة الدولية عمله في عام ٢٠٠١ من مقره في لندن، والمجلس ملتزم– من أجل المصلحة العامة– بتطوير مجموعة موحدة عالية الجودة وعالمية من معايير المحاسبة الدولية، التي تتطلب معلومات تتسم بالشفافية وقابلية المقارنة في البيانات المالية ذات الأهداف العامة، وتحقيقاً لهذا الهدف يتعاون المجلس مع واضعي معايير المحاسبة الوطنيين لتحقيق التوافق بين معايير المحاسبة حول العالم. إن أعضاء المجلس يتمتعون بكفاءات مهنية متنوعة وإتصالات متبادلة حول العالم. وقد تم إختيار المجلس ومراقبته وتمويله من قبل مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية. ويتم تلقي الدعم المالي من المؤسسات المحاسبية الكبرى والمؤسسات المالية الخاصة والشركات الصناعية عبر العالم والبنوك المركزية وبنوك التنمية والمنظمات المهنية والعالمية الأخرى.

الأمناء

يقوم إثنان وعشرون أمينا بالإشراف على عمليات مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC Foundation ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وتشمل مسؤوليات الأمناء تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية والمجلس الإستشاري للمعايير ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ومتابعة فاعلية مجلس معايير المحاسبة الدولية وإلتزامه بأسلوب عمله وبالإجراءات الإستشارية، ووضع وتنفيذ ترتيبات التمويل المناسبة، واعتماد موازنة مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، وتحمل مسؤوليات التغييرات في النظام الداخلي.

يتكون الأمناء من أفراد يوفرون كمجموعة توازناً مناسباً للخلفيات المهنية، بما في ذلك المدققون والمعدون والمستخدمون والأكاديميون ومسؤولون آخرون يعملون في خدمة الصالح العام، وبموجب النظام الداخلي لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية كما هو معدل في عام ٢٠٠٥ (أنظر أدناه) تم تعيين الأمناء بحيث يكون ستة منهم من آسيا/ المنطقة الآسيوية الباسيفيكية وستة من أوروبا، وستة من أمريكا الشمالية، وأربعة آخرون من أية منطقة مادام التوازن الجغرافي قائماً.

مراجعة النظام الداخلي لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

قام الأمناء بإجراء مراجعة وتعديل للنظام الداخلي لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية في يونيو ٢٠٠٥، وقد بدأ نفاذ النظام الداخلي المعدل في ١ يوليو ٢٠٠٥.

مجلس معايير المحاسبة الدولية

يتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية من أربعة عشر عضواً (إثنا عشر يعملون بدوام كامل، وإثنان يعملان بدوام جزئي)، ويتمتع المجلس بحرية تصرف كاملة في تطوير ومتابعة جدول الأعمال الفني لوضع معايير المحاسبة. والمؤهلات الرئيسية لعضوية مجلس معايير المحاسبة الدولية هي الكفاءة المهنية والخبرة العملية، ويطلب من الأمناء إختيار أعضاء بحيث يضم المجلس كمجموعة أفضل تركيبة متوفرة من المعرفة الفنية والخبرة في الأعمال الدولية والسوق ولضمان أن المجلس لا تسيطر عليه أية جهة معينة أو مصلحة جغرافية، كما يتوقع من المجلس أن يوفر مزيجاً مناسباً من الخبرة العملية الحديثة للمدققين والمعدين والمستخدمين

والأكاديميين، ويتوقع من المجلس بالتشاور مع الأمناء أن يقيم إتصالات مع واضعي الأنظمة الوطنية والهيئات الرسمية الأخرى المعنية بوضع المعايير من أجل رفع مستوى التقارب بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمجلس. إن نشر معيار أو مسودة عرض أو تفسيراً نهائياً للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يتطلب موافقة تسعة أعضاء من بين الأربع عشر عضواً في المجلس، وفي ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ كان أعضاء المجلس كما يلي:

سير ديفيد تويدي	*رئيساً*	ثوماس أي جونز	*نائب الرئيس*
بروفسور ماري بارث	(*غير متفرغ*)	ستيفين كوبر (غير متفرغ)	
فيليب دنجيو		جان إنجستروم	
روبرت بي جارنيت		جيلبيرت جيلارد	
جيمس جيه ليسينرينج		وارن جيه ماكريجور	
جون تي سميث		تاتسومي يامادا (شاغر واحد)	
وي جو زنج			

يصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية ملخصاً لقراراته مباشرة بعد كل إجتماع له، ويتم نشر تحديث مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB Update بالشكل الإلكتروني على موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية على الشبكة www.iasb.org.

المجلس الإستشاري للمعايير

يوفر المجلس الإستشاري للمعايير أداة إتصال رسمية للمجموعات الأخرى والأفراد الراغبين في إعداد التقارير المالية ذوي الخلفيات العملية والبيئات الجغرافية المتباينة. يهدف المجلس إلى تقديم المشورة لمجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بجدول القرارات بأولويات عمله، إعلام مجلس معايير المحاسبة الدولية حول وجهة نظر معدي البيانات المالية وتقديم المشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية أو إلى الأمناء.

يتكون المجلس الإستشاري للمعايير من ٤٠عضواً، يجتمع المجلس عادة ثلاث مرات على الأقل كل عام. كما يجب أن تكون إجتماعاته مفتوحة للعموم. يتم تعيين رئيس المجلس الإستشاري للمعايير من قبل الأمناء، ولا يمكن أن يكون عضواً في مجلس معايير المحاسبة الدولية أو من موظفيه، ويدعى رئيس المجلس الإستشاري للمعايير لحضور إجتماعات الأمناء والمشاركة فيها.

المزيد من التفاصيل حول أعضاء المجلس الإستشاري للمعايير متوفرة على الموقع الإلكتروني www.iasb.org

لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تم تعيين لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل الأمناء لتقديم العون لمجلس معايير المحاسبة الدولية في وضع معايير المحاسبة والتقرير وتحسينها لصالح المستخدمين ومعدي البيانات المالية ومدققيها. وقد أنشأ الأمناء هذه اللجنة في شهر مارس من عام ٢٠٠٢، لتحل محل لجنة التفسيرات السابقة، ألا وهي لجنة التفسيرات القائمة. ويتلخص دور هذه اللجنة في توفير الإرشاد في الوقت المناسب حول قضايا التقرير المالي المحددة مؤخراً والتي لم يتم التطرق إليها بشكل محدد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو حول القضايا التي أُثيرت أو من الأرجح أن تُثار بشأنها تفسيرات غير مرضية أو موضع نزاع. وعليه فهي تشجع التطبيق الدقيق والموحد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وتساعد لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مجلس معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوحيد الدولي بين معايير المحاسبة من خلال العمل مع المجموعات المماثلة التي ترعاها الهيئات الوطنية لوضع المعايير للوصول إلى نتائج متماثلة حول القضايا التي تكون فيها المعايير الضمنية متماثلة إلى حد كبير.

تتألف لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من اثني عشر عضواً ممن يملكون حق التصويت بالإضافة إلى منصب رئيس لا يملك حق التصويت الرئيس الحالي لمجلس معايير المحاسبة الدولية هو روبرت جارنتي. ويحق للرئيس مناقشة القضايا الفنية التي يتم طرحها لكن لا يحق له التصويت. ويعين الأمناء، حسبما يرونه ضرورياً، ممثلي المنظمات التنظيمية كمراقبين لا يحق لهم التصويت لكن يحق لهم حضور الإجتماعات والمناقشة فيها. وتعمل حالياً كل من المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية والمفوضية الأوروبية كمراقبين لا يحق لهم التصويت.

في أكتوبر ٢٠٠٧، صادق الأمناء على تعديل دستور لجنة مجلس معايير المحاسبة الدولية لزيادة عضوية لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى ١٤ عضواً مخولاً بالإنتخاب.

تصدر *لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ملخص قرار* بعد كل إجتماع يعقده المجلس. ثم ينشر هذا التقرير على موقع المجلس عبر الإنترنت.

المزيد من التفاصيل عن أعضاء لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متوفرة على الموقع الإلكتروني www.iasb.org.

العاملون في مجلس معايير المحاسبة الدولية

هناك طاقم من الموظفين يرأسه رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية ومقره في لندن ويقدم الدعم لمجلس معايير المحاسبة الدولية، في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ يضم الجهاز الفني أشخاصاً من كندا، الصين، فرنسا، إيرلندا، اليابان، كوريا، ماليزيا، المكسيك، هولندا، نيوزلندا، بولندا، جنوب إفريقيا، المملكة المتحدة والولايات المتحدة.

أسلوب العمل

أسلوب العمل المتبعة لدى مجلس المعايير المحاسبية الدولية

يتم تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من خلال نظام رسمي لأسلوب وإجراءات العمل والتشاور الدولي على نطاق واسع.

إن على مجلس معايير المحاسبة الدولية مسؤولية كاملة عن جميع الأمور الفنية للمجلس، بما في ذلك إعداد وإصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومسودات العرض والموافقة النهائية على التفسيرات التي تطورها لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وللمجلس حرية التصرف الكاملة في تطوير وإتباع جدول أعمالها الفني، وتشمل الإجراءات المناسبة الرسمية عادة ولكن ليس بالضرورة الخطوات التالية (الخطوات المطلوبة بموجب أحكام النظام الداخلي لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية مشار إليها بالعلامة*).

(أ) يطلب من موظفي مجلس معايير المحاسبة الدولية تحديد ومراجعة وإثارة مواضيع قد تحتاج إلى إنتباه المجلس، وتتم مناقشات المجلس للمشاريع الممكنة وقراراتها الخاصة بتبني مشاريع جديدة في إجتماعات عامة للمجلس، وقبل التوصل إلى هذه القرارات يقوم المجلس بالتشاور مع اللجنة الإستشارية للمعايير بشأن بنود جدول الأعمال المقترحة وتحديد الأولويات.*

(ب) عند إضافة بند إلى جدول أعماله يقرر المجلس ما إذا كان سيقوم بالمشروع لوحده أو بالإشتراك مع جهة أخرى واضعة للمعايير.

(ج) بعد النظر في طبيعة المشاريع ومستوى الإهتمام بين المشاركين من الممكن أن ينشئ مجلس معايير المحاسبة الدولية مجموعة عمل.

(د) بالرغم من أن ورقة النقاش ليست خطوة إجبارية في أسلوب وإجرءات المجلس فإن المجلس ينشر عادة ورقة نقاش على أنها أول نشرة له حول أي مشروع رئيسي جديد، وتشمل عادة ورقة النقاش نظرة عامة شاملة للموضوع والأساليب الممكنة لتناول الموضوع والآراء الأولية لأصحاب الموضوع أو المجلس ودعوة لإبداء الملاحظات، وإذا قرر المجلس حذف هذه الخطوة فإن عليه بيان أسباب ذلك.

(هـ) إن نشر مسودة عرض خطوة إجبارية في أسلوب العمل.* ويتم تطوير مسودة عرض أثناء إجتماعات المجلس التي تكون علنية، وهي تتضمن اعتبار المجلس وتوصله إلى قرارات بشأن المواضيع على أساس أبحاث وتوصيات الموظفين، وكذلك الملاحظات من أية ورقة نقاش والإقتراحات المقدمة من اللجنة الإستشارية للمعايير ومجموعات العمل وواضعي الأنظمة الوطنيين والناجمة من جلسات التعليم العام التي يعقدها المجلس، ويجب أن يوافق على مسودة العرض على الأقل تسعة أعضاء من المجلس. يرافق مسودة العرض أساس الإستنتاجات وهو يشمل أية آراء بديلة يبديها الأعضاء المعارضون في المجلس.

(و) يقوم المجلس بمراجعة كتب الملاحظات التي يتم إستلامها* ونتائج المشاورات الأخرى، وكوسيلة لإجراء مزيد من الإستكشاف للمواضيع وطلب مزيد من الملاحظات والاقتراحات يمكن للمجلس إجراء زيارات ميدانية أو الإعداد لجلسات استماع عامة وإجتماعات مائدة مستديرة.

(ز) يتم تطوير معيار دولي لإعداد التقارير المالية أثناء إجتماعات المجلس التي تتم علناً، وبعد حل المواضيع الناجمة من مسودة العرض ينظر المجلس فيما إذا كان عليه عرض أية مقترحات معدلة من أجل ملاحظات الجمهور، وعندما يقتنع المجلس أنه توصل إلى إستنتاج بشأن المواضيع الناجمة من مسودة العرض فإنه يصدر تعليماته للموظفين لصياغة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، ويجب أن يوافق على هذا المعيار على الأقل تسعة أعضاء من المجلس.* ويرافق المعيار أساس الإستنتاجات، وهو يشمل أية آراء معارضة يبديها أعضاء المجلس الذين صوتوا ضد المعيار.

بتبني أسلوب "الإمتثال أو الإيضاح " الذي تستخدمه مختلف الهيئات التنظيمية على المجلس بيان أسبابه إذا قرر حذف أية خطوة غير إجبارية في عمليته الإستشارية.

وثق مجلس معايير المحاسبة الدولية ووصف إجراءاته الإستشارية في دليل إجراءات العمل لمجلس معايير المحاسبة الدولية، والذي وافق عليه الأمناء.

أسلوب العمل لدى لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

إن تفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يتم تطويرها من خلال أسلوب رسمي وإستشارة المجلس العالمية. وتقوم لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمناقشة الأمور الفنية في إجتماعات مفتوحة للعامة. ويتضمن الأسلوب لكل مشروع في العادة، "ولكن ليس بالضرورة"، الخطوات التالية (وإن الخطوات التي يتطلبها النظام الأساسي مؤشر عليها بعلامة*):-

(أ) تقوم لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بتقييم المواضيع التي يقترحها المشاركون لإضافتها إلى جدول أعمال لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتوصي ما إذا كان يجب على اللجنة إدخال الموضوع في جدول الأعمال على شكل مسودات مباشرة بعد إجتماع لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عند عرضها، وهذا من شأنه أن يتيح الوقت لملاحظات الجمهور قبل النظر في التوصية بعدم تناول الموضوع في الإجتماع التالي للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) بالنسبة للمواضيع التي وضعت على جدول الأعمال يقوم موظفوا مجلس معايير المحاسبة الدولية بإعداد ملخص للمواضيع، ويبين هذا الملخص الموضوع ويقدم المعلومات اللازمة لأعضاء لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ليتمكنوا من فهم الموضوع وإتخاذ القرارات بشأنه. يتضمن إعداد ملخص للمواضيع مراجعة الكتابات المحاسبية ذات الصلاحية بما في ذلك *إطار* مجلس معايير المحاسبة الدولية والنظر في البدائل والتشاور مع واضعي الأنظمة الوطنيين، بما في ذلك اللجان الوطنية التي عليها مسؤولية تفسيرات المعايير الوطنية.

(ج) يتم التوصل إلى إجماع على مسودة تفسير إذا لم يصوت أكثر من أربعة أعضاء من لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ضد الإقتراح،* ويتم إصدار مسودة التفسير من أجل ملاحظات الجمهور ما لم يعترض خمسة أعضاء في مجلس معايير المحاسبة الدولية أو أكثر على إصدارها خلال أسبوع من إبلاغهم باكتمالها.*

(د) تنظر لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الملاحظات المستلمة خلال فترة الملاحظات وذلك قبل إكمال التفسير.*

(هـ) يتم التوصل إلى إجماع على تفسير إذا لم يصوت أكثر من أربعة أعضاء في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ضد الإقتراح،* ويقدم التفسير لمجلس معايير المحاسبة الدولية للموافقة عليه، وتتطلب موافقة مجلس معايير المحاسبة الدولية على الأقل أصوات تسعة أعضاء لصالح التفسير*، ويقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار التفسيرات التي تمت الموافقة عليها.

وثق مجلس معايير المحاسبة الدولية ووصف إجراءاته الإستشارية في دليل إجراءات العمل للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والذي وافق عليه الأمناء.

التصويت

إن نشر معيار، مسودة عرض، أو تفسير نهائي من تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يتطلب موافقة تسعة من أعضاء المجلس الأربعة عشر. أما القرارات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية بما في ذلك إصدار ورقة مناقشة فهي تتطلب أغلبية بسيطة من الأعضاء الحاضرين في الإجتماع والذين يبلغ عددهم ٦٠% أو أكثر من أعضاء المجلس، بالحضور الشخصي أو بواسطة الإتصالات.

يحق لكل عضو في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. الإدلاء بصوت واحد فيما يخـص تفسير واحد. ويمثل عشرة أعضاء في اللجنة ممن يحق لهم التصويت النصاب القانوني. ويصوت الأعـضاء وفقاً لوجهات نظرهم المستقلة، وليس كما يصوت الممثلون وفقاً لوجهات نظر أي شركة أو منظمة أو هيئة قد يكونوا مرتبطين بها. هذا وتُلغى المصادقة على مسودة التفسيرات أو التفسيرات النهائية بوجود أكثر من أربعة أعضاء يصوتون ضدها.

الصفة المفتوحة للإجتماعات

إن إجتماعات أمناء مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مفتوحة للجمهور كمراقبين، وعلى كل حال، فان مناقشات معينة لمجلس معايير المحاسبة الدولية (تتضمن بصورة رئيسية إختيار بنود جدول الأعمال الفنية وتعيين الموظفين والأمور الأخرى المتعلقة بهم) تكون في إجتماعات خاصة.

يستمر مجلس معايير المحاسبة الدولية في إستكشاف كيف يمكن إستخدام التكنولوجيا للتغلب على الحواجز الجغرافية والمشاكل اللوجستية لتسهيل حضور الجمهور الإجتماعات المفتوحة. وكأمثلة على الابتكارات لتلك الأغراض متضمنة إدخال الأدوات السمعية والفيديو والمشاهدة الإلكترونية على الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

ينشر مجلس معايير المحاسبة الدولية مقدماً على موقعه على الإنترنت جدول أعمال كل إجتماع للأمناء ومجلس معايير المحاسبة الدولية، المجلس الإستشاري للمعايير أو لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد

التقارير المالية وينشر بشكل فوري خلاصة للقرارات الفنية المتخذة في إجتماعات مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقرارات الأمناء حيثما يكون ذلك مناسباً.

عندما يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بنشر معيار أو تفسير فإنه يقوم بنشر أساس للإستنتاجات ليوضح للعموم كيف توصل إلى إستنتاجاته ولإعطاء معلومات أساسية قد تساعد مستخدمي معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطبيقها عملياً، كما أن مجلس معايير المحاسبة الدولية ينشر الآراء المتعارضة للأعضاء حول المعايير.

فترات إبداء الملاحظات

يقوم المجلس معايير المحاسبة الدولية بالنشر، لجمع الملاحظات العامة وأوراق المناقشة وكل مسودة عرض للمعيار مع تحديد فترة عادية لإبداء الملاحظات مدتها عادة ١٢٠ يوماً، وفي حالات معينة يمكن للمجلس أن يعرض المقترحات لفترة أطول أو أقصر كثيراً، أما مسودات تفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فإنها تعرض عادة لفترة مدتها ٦٠ يوماً. بالرغم من أنه يمكن إستخدام فترة أقصر لا تقل عن ٣٠ يوم في ظروف محددة.

التنسيق مع الأساليب الملائمة لهيئات وضع المعايير المحاسبية

يجتمع مجلس معايير المحاسبة الدولية مع رؤساء مشاركيه من واضعي المعايير الوطنيين سنوياً. بالإضافة إلى تعاون كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية وشركائهم من واضعي معايير المحاسبة الدولية كأساس يومي، والمشاركة في الموارد عندما يكون ذلك ضرورياً ومناسباً. وإن مـن المهم من أجل نجاح مجلس معايير المحاسبة الدولية أن يكون هناك تنسيق وثيق بين أسلوب مجلس معاييـر المحاسبـة الدولية وأسلـوب واضعـي المعاييـر الوطنيين، وبقدر الإستطاعة يعمل مجلس معاييـر المحاسبة الدوليـة علـى تكامـل أسلـوب عملـه مـع أسلوب العمل الوطني، وعلاوة على ذلك، فإن أعضاء المجلس يوفرون آلية لمزيد من الإتصالات المنتظمة.

فرص إيجاد المدخلات

إن تطوير معيار محاسبي دولي يتطلب أسلوباً عمومياً مفتوحاً للنقاش حول المواضيع الفنية وتقييم المدخلات التي يتم البحث عنها من خلال آليات متنوعة، وبحسب نوع المشروع تتضمن الفرص المتاحة للأطراف المهتمة للمساهمة في تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما يلي:-

- المشاركة في تطوير الآراء كعضو في المجلس الإستشاري للمعايير
- المشاركة في المجموعات الإستشارية
- تقديم الموضوع إلى لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (أنظر موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية على الإنترنت)
- إبداء ملاحظات خطية بنتيجة مناقشة ورقة
- تقديم رسالة تتضمن ملاحظات على مسودة العرض
- تقديم كتاب ملاحظات إستجابة لمسودة التفسير
- المشاركة في جلسات الإستماع العامة
- المشاركة في الزيارات والإختبارات الميدانية

وينشر مجلس معايير المحاسبة الدولية تقريراً سنوياً عن نشاطاته خلال السنة الماضية وأولوياته للعام التالي. ويوفر هذا التقرير الأساس والفرصة لإبداء الملاحظات من قبل الأطراف المهتمة.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تبين مقدمة *المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* الأهداف وأسلوب العمل لمجلس معايير المحاسبة الدولية وتوضح نطاق، وسلطة وتوقيت تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (متضمنة التفسيرات).

إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية

لمجلس معايير المحاسبة الدولية "*إطار لإعداد وعرض البيانات المالية*"، ويساعد الإطار المجلس فيما يلي:-

(أ) تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المستقبلية ومراجعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القائمة؛ و

(ب) زيادة التوافق بين الأنظمة والمعايير والإجراءات المحاسبية المتعلقة بإعداد البيانات المالية بتوفير أساس لتخفيض عدد أساليب المعالجات المحاسبية البديلة التي تسمح بها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

بالإضافة، يمكن *للإطار* المساعدة في:-

- تحضير البيانات المالية لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وفي التعامل مع الموضوعات التي يمكن أن تكون عنوان المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
- المدققون عندما يقومون بإبداء الرأي حول مدى توافق البيانات المالية مع معايير الدولية لإعداد التقارير المالية
- المستخدمون للبيانات المالية في تفسير المعلومات التي تتضمنها البيانات المالية التي أعدت بالإعتماد على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
- الأشخاص المهتمون بالعمل مع مجلس معايير المحاسبة الدولية، ويزودون المجلس بالمعلومات لصياغة معايير المحاسبة.

ليس *الإطار* معيار دولي لإعداد تقارير مالية. غير أنه، لدى وضع سياسة محاسبية في غياب معيار أو تفسير معين ينطبق بشكل محدد على بند معين، يطلب من إدارة المنشأة الرجوع الى المفاهيم الواردة في الإطار ودراسة قابلية تطبيقها (أنظر معيار المحاسبة رقم ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*").

في بعض الحالات المعينة فإنه قد ينشأ خلاف بين *الإطار* ومتطلبات المعيار أو تفسيراته. في هذه الحالات عندما ينشأ خلاف، فإن المتطلبات لمعيار المحاسبة الدولي تغلب على *الإطار*.

معايير المحاسبة

ينشر مجلس معايير المحاسبة الدولية معاييره في سلسلة إصدارات تسمى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وفي بداية عمله، تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية مجموعة معايير المحاسبة الدولية التي أصدرها المجلس السابق له ألا وهو مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية. ويتضمن مصطلح "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" تفسيرات كل من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وكذلك تفسيرات معايير المحاسبة الدولية ولجنة التفسيرات القائمة.

أساس المقارنة والمعالجات البديلة المسموح بها

في بعض الحالات سمحت لجنة معايير المحاسبة الدولية بمعالجات مختلفة لعمليات وأحداث معينة. وفي حالات محددة يتم تعريف إحدى المعالجات بأنها (المعالجة الأساسية) والأخرى بأنها (معالجة بديلة مسموح

بها). وإن البيانات المالية لمنشأة ما قد يكون من الجائز وصفها بأنها تم إعدادها طبقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سواءً إستخدمت المعالجة الأساسية أو المعالجة البديلة المسموح بها.

إن هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية هو أن تعالج العمليات والأحداث المتشابهة وتعرض بطريقة متشابهة وأن تعالج العمليات والأحداث عبر الوقت وفيما بين المشاريع، وبناءاً على ذلك ينوي مجلس معايير المحاسبة الدولية على السماح لإختيار المعاملات المحاسبية، وأيضاً إن مجلس معايير المحاسبة الدولية قد أعاد النظر وسيستمر في إعادة النظر في تلك العمليات من والأحداث التي يسمح فيها معيار محاسبة دولي بالإختيار من بين معايير المحاسبة الدولية بهدف التقليل من هذه الإختيارات.

نصائح الموظفين

إن إجراءات العمل لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية لا تسمح بصفة عامة لموظفي مجلس معايير المحاسبة الدولية بإعطاء المشورة حول معاني معايير المحاسبة الدولية.

أنشطة فنية حالية

تتوفر تفاصيل عن الأنشطة الفنية الحالية لمجلس المعايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بما فيها التقدم في مداولات المجلس واللجنة، متوفرة على الموقع الإلكتروني لمجلس المعايير المحاسبة الدولية. وحيث أنه قد تم إنهاء المشاريع، يتوقع مجلس المعايير المحاسبة الدولية إضافة مشاريع جديدة، وتضيف لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المواضيع إلى جدول أعمالها إستناداً على التقييم القضايا التي تقدمها الوحدات التكوينية.

وينشر مجلس المعايير المحاسبة الدولية تقاريره بشأن مشاريعه الفنية في الرسالة الإخبارية الخاصة به (*IASB Insight*) وعلى موقعه الإلكتروني. كما ينشر المجلس المذكور تقريراً حول قراراته في الحال، عقب كل إجتماع له، في نشرة (*IASB Update*). وتنشر لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقريراً حول قراراتها في الحال، على أثر كل إجتماع لها، في نشرة (*IFRIC Update*).

المطبوعات والترجمات لمجلس معايير المحاسبة الدولية/ مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية

تمتلك مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية حق التأليف لكل من: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية والتفسيرات ومسودات العرض ومطبوعات مجلس معايير المحاسبية الدولية الأخرى في كافة البلدان. بإستثناء عندما تتنازل مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية بوضوح عن حق المؤلف في أجزاء من تلك المادة. وللمزيد من المعلومات بخصوص حقوق المؤلف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، الرجاء الرجوع الى إشعار حق المؤلف في مقدمة هذا الكتاب أو مراجعة الموقع الإلكتروني لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

تتوفر الترجمة المعتمدة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأكثر من ٤٠ بما في ذلك اللغات الأوروبية والآسيوية الرئيسية. وسوف تدرس مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية إجراء ترجمات معتمدة بلغات أخرى. وللمزيد من المعلومات، يرجى الإتصال بالمدير التجاري لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

ورغم أن مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية تبذل كل جهد ممكن من أجل ترجمة المعايير الدولية لإعـداد التقارير المالية إلى لغات أخرى في الوقت المناسب، فإنه لا بد من إتباع عملية صارمة لضمان دقة الترجمات بقدر الإمكان. ولذلك السبب، من الممكن وجود فوارق زمنية ما بين وقت صدور معيار أو تفسير معين مـن قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (باللغة الإنجليزية) وصدوره باللغات الأخرى. تتوفر المزيد من التفاصيل على الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية www.iasb.org/resources/translations.asp ومن دائرة مطبوعات مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

معلومات إضافية

يوفر الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية www.iasb.org الأخبار والتطورات والمصادر الأخرى المتعلقة بمجلس معايير المحاسبة الدولية ومؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية. ويمكن طلب آخر المطبوعات وخدمات الإشتراك من متجر مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية على الموقع التالي www.iasb.org/shop.

للمزيد من المعلومات حول مجلس معايير المحاسبة الدولية، أو للحصول على نسخ من مطبوعاته وتفاصيل عن خدمات الإشتراك في مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، يرجى زيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية على العنوان التالي: www.iasb.org أو الكتابة إلى:-

دائرة المطبوعات، مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية التأسيسية (IASCF)
٣٠ طريق كانون
لندن EC4M 6XH
المملكة المتحدة
هاتف: ٢٧٣٠- ٧٣٣٢ ٢٠(٠) ٤٤+
فاكس: ٢٧٤٩-٧٣٣٢ ٢٠ (٠) ٤٤+
البريد الإلكتروني: publications@iasb.org
الموقع الإلكتروني: www.iasb.org

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

النظام الأساسي لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية

تقدمة

وافق المجلس السابق للجنة المعايير المحاسبية الدولية على هذا النظام الأساسي بشكله الأصلي في مارس ٢٠٠٠ كما وافق عليه الأعضاء في إجتماع إدنبره بتاريخ ٢٤ مايو ٢٠٠٠.

وفي إجتماعه في ديسمبر ١٩٩٩، عين مجلس لجنة المعايير المحاسبية الدولية لجنة منصّبة لإختيار الأوصياء المبدئيين حيث تم تعيين هؤلاء الأوصياء بتاريخ ٢٢ مايو ٢٠٠٠ وإستلموا مهامهم بتاريخ ٢٤ مايو ٢٠٠٠ كنتيجة لموافقة على النظام الأساسي.

وقام الأوصياء بتأسيس مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بتاريخ ٦ فبراير ٢٠٠١ تنفيذا لواجباتهم بموجب النظام الأساسي. وتبعاً لقرار الأوصياء فقد توقف العمل بالجزء ج من النظام الأساسي الذي تمت الموافقة عليه بتاريخ ٢٤ مايو ٢٠٠٠.

وتم تعديل النظام الأساسي بتاريخ ٥ مارس ٢٠٠٢ إنعكاساً لقرار الأوصياء لإيجاد لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولية. وبعد مشاورات عامة، وتبعاً لذلك، قام الأوصياء بتعديل النظام الأساسي الذي بدأ العمل به منذ تاريخ ٨ يوليو ٢٠٠٢ ليعكس تغييرات أخرى حدثت منذ تشكيل مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

يتطلب النظام الداخلي أن يراجع الأمناء النظام الداخلي كل خمس سنوات، وقد باشر الأمناء في أول مراجعة في نوفمبر ٢٠٠٣، وبعد مشاورات مكثفة أكملوا المراجعة في يونيو ٢٠٠٥، وتعكس هذه النسخة التغيرات التي تبناها وإعتمدها الأمناء في ٢١ يونيو ٢٠٠٥ لتصبح نافذة المفعول في ١ يوليو ٢٠٠٥، والتعديلات الأخرى تم تبنيها والموافقة عليها من قبل الأمناء في ٣١ أكتوبر ٢٠٠٧ وذلك للتأثير الفوري.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

النظام الأساسي لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية

(وافق عليه أعضاء لجنة المعايير المحاسبية المالية في إجتماع إدنبره، سكوتلندا بتاريخ ٢٤ مايو ٢٠٠٠ وعدله أوصياء مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بتاريخ ٥ مارس وبتاريخ ٨ يوليو٢٠٠٢ وبتاريخ ٢١ يونيو ٢٠٠٥ و٣١ أكتوبر ٢٠٠٧).

يتألف النظام الأساسي هذا من الجزء أ والجزء ب. يتناول الجزء أ إسم المنظمة وأهدافها والعضوية وتعيين الأوصياء. ويضع الجزء ب الأحكام المعمول بها عندما قام الأوصياء بتشكيل مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بتاريخ ٦ فبراير ٢٠٠١ لاحقاً لقرار الأوصياء. ووفقاً لقرار الأوصياء لم يعد الجزء ج من النظام الأساسي الموافق عليه بتاريخ ٢٤ مايو ٢٠٠٠ معمولاً به.

الجـ ـزء أ

الإسم والأهداف

١ سيكون إسم المنظمة "مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية" وتختصر (مؤسسة ISAC) وسيكون مجلس المعايير المحاسبية الدولية ويختصر (IASB) والمقرر نظامه ومهامه في الفقرات ١٨-٣٢ هو الهيئة التي تضع المعايير لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

٢ أما أهداف مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية فهي:-

(أ) تطوير مجموعة وحيدة من المعايير المحاسبية، من أجل المصلحة العامة، ذات جودة عالية وقابلة للفهم والإنفاذ عالمياً، تتطلب وجود معلومات ذات جودة عالية وشفافة ومقارنة في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية والمستخدمين الآخرين في صنع القرارات الإقتصادية؛

(ب) تعزيز الإستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير؛

(ج) لتحقيق الأهداف المرتبطة مع البندين (أ) و(ب) يجب أن يؤخذ في الإعتبار حسبما هو مناسب الإحتياجات الخاصة للمنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم والإقتصاديات الناشئة؛ و

(د) من أجل تحويل المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى حلول ذات جودة عالية.

سلطة مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية

٣ يجب أن تبقى سلطة مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية مع الأوصياء ومع تلك الهيئات الحاكمة الأخرى التي يمكن أن يعينها الأوصياء وفقاً لإحكام النظام الأساسي. وسيعمل الأوصياء بأقصى جهودهم للتأكد من الإمتثال لمتطلبات النظام الأساسي. غير أنه، تكون لديهم الصلاحيات لإحداث تغييرات بسيطة لمصلحة تسهيل إدارة العمليات إذا وافق ٧٥% من كافة الأوصياء على تلك التغييرات.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأوصياء

٤ يتألف الأوصياء من ٢٢ فرداً.

٥ سيكون الأوصياء مسئولين عن إختيار كافة الأوصياء اللاحقين لملء الشواغر الناتجة عن التقاعد الإعتيادي أو لأسباب أخرى. وعند قيامهم بذلك الإختيار، سيلتزم الأوصياء بالمعيار الموضوع في القسم الرابع الفقرات ٦ و٧. وسيتعهدون بالتحديد، بالتشاور المتبادل مع المنظمات الدولية كما هو مذكور في القسم ٧ بهدف إختيار شخص له خلفية مشابهة لخلفية الشخص المتقاعد، حيث أن إختيار الشخص المتقاعد قد تم من خلال عملية مشاورات متبادلة مع واحدة أو أكثر من المنظمات الدولية.

٦ ويجب أن يظهر كافة الأوصياء التزامهم الثابت حيال مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية و مجلس المعايير المحاسبية الدولية كجهة تضع المعايير العالمية ذات الجودة العالية، وأن يكون لديهم الإطلاع المالي الجيد والقدرة على الإلتزام بالوقت. وسيكون لدى كل وصي منهم فهما للمسائل الدولية ذات العلاقة بنجاح عمل المنظمة الدولية المسئولة عن تطوير المعايير المحاسبية العالمية ذات الجودة العالية ليتم إستخدامها في أسواق رأس المال العالمية وللمستخدمين الآخرين. وسيتم تمثيل هذا الخليط من الأوصياء من أسواق المال العالمية ومن خلفيات جغرافية ومهنية متنوعة. وسيطلب من الأوصياء العمل رسميا لما فيه المصلحة العامة في كافة المسائل. ومن أجل ضمان وجود قاعدة دولية عريضة يجب أن يكون هناك:-

(أ) ستة أوصياء معينين من أمريكا الشمالية؛
(ب) ستة أوصياء معينين من أوروبا؛
(ج) ستة أوصياء معينين من آسيا/ منطقة الهادئ؛ و
(د) أربعة أوصياء معينين من أية منطقة وفقاً لقواعد التوازن الجغرافي الكلي.

٧ سيكون الأمناء أفراداً يحققون كمجموعة توازناً مناسباً من الخلفيات المهنية، بما في ذلك المدققون والمعدون والمستخدمون والأكاديميون ومسؤولون آخرون يخدمون المصلحة العامة، وسيكون إثنان من الأمناء عادة شركاء رئيسيون في شركات محاسبة دولية بارزة، ولتحقيق هذا التوازن يجب إختيار الأمناء بعد التشاور مع منظمات تدقيق وطنية ودولية (بما في ذلك الإتحاد الدولي للمحاسبين) ومع المعدين والمستخدمين والأكاديميين، ويقوم الأمناء بوضع إجراءات للدعوة إلى اقتراحات للتعيينات من هذه المنظمات وللسماح للأفراد تقديم أسمائهم، بما في ذلك الإعلان عن المراكز الشاغرة.

٨ ويتم تعيين الأوصياء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة في العادة: ومن أجل توفير الإستمرارية فسيخدم الأوصياء المبدئيين فترات متعاقبة لكي يتقاعدوا بعد أربعة أو خمسة سنوات.

٩ ويستطيع الأوصياء وفقاً لشروط التصويت الموجودة في القسم ١٤، إنهاء تعيين أي شخص بصفته وصي لأسباب تتعلق بضعف الأداء أو سوء السلوك أو عدم المقدرة.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٠ يقوم الأمناء بتعيين فرد من بينهم رئيساً للأمناء، وبموافقة الأمناء وبغض النظر عن عمل الفرد المعين في السابق كأمين فإنه يمكنه أن يعمل رئيساً لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة من تاريخ تعيينه رئيساً.

١١ يجتمع الأوصياء مرتين على الأقل كل سنة ويتم مكافأتهم من قبل مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بدفعة سنوية ودفعة عن كل إجتماع ويحدد الأوصياء هذه الدفعات وفقاً للمسؤوليات المباشر بها. وتدفع مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية نفقات السفر بشأن الأعمال الخاصة بالمؤسسة.

١٢ ويمكن أن يقوم الأوصياء بالإضافة إلى الصلاحيات والواجبات المذكورة في الفقرة ١٣، بالتزامات تشغيلية أخرى وإتفاقيات أخرى كلما إعتقدوا أن ذلك ضرورياً من أجل تحقيق أهداف المنظمة بما في ذلك، إنما بدون تقييد، تأجير المواقع والموافقة على عقود التوظيف مع أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

١٣ وعلى الأوصياء أن يعملوا على ما يلي:-

(أ) البدء بمسئولية جمع الأموال؛

(ب) تأسيس إجراءات التشغيل الحالية أو تعديلها للأوصياء؛

(ج) تحديد المنشأة القانونية التي ستعمل مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بموجبها بشرط أن تكون تلك المنشأة القانونية دائماً مؤسسة أو أي شركة بهيئة أخرى تمنح المسئولية المحدودة لأعضائها وأن تتضمن الوثائق القانونية التي تتيح لمثل تلك المنشأة تأسيس أحكاماً لتحقيق نفس المتطلبات التي تتضمنها أحكام النظام الأساسي؛

(د) مراجعة موقع مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية في الوقت المناسب فيما يخص كل من موقعها القانوني وموقعها التشغيلي؛

(هـ) التحقق من أمكانية الحصول على وضع (مؤسسة خيرية) أو ما يشبه ذلك لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية في تلك البلدان التي يساعد فيها مثل ذلك الوضع على جمع الأموال؛

(و) يشارك العموم في إجتماعاتهم، إلا أنهم يستطيعون بإختيارهم أن يعقدوا مناقشات معينة (وعادة ما يكون ذلك عند مناقشة إختيار الأعضاء والتعيين والمسائل الأخرى الخاصة بالموظفين والتمويل) بخصوصية؛ و

(ز) نشر تقرير سنوي بخصوص أنشطة مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بما فيها بيانات التدقيق المالية وجدول أولويات عمل السنة التالية.

١٤ ويكون النصاب القانوني لإجتماعات الأوصياء بحضور ٦٠% من الأعضاء شخصياً أو من خلال الإتصال عن بعد، ولا يجوز أن يكون الحضور عن الأوصياء بالإنابة. يكون لكل وصي صوت واحد فقط ويطلب من الأغلبية البسيطة لتلك الأصوات أن تتخذ قرارات حول مسائل لا تتعلق بإنهاء تعيين أحد الأوصياء أو تعديل النظام الأساسي أو عمل تغييرات بسيطة لمصلحة تسهيل إدارة العمليات حيث يطلب في تلك الحالات موافقة أغلبية ٧٥% من كافة أصوات الأوصياء، ولا يسمح بالتصويت بالوكالة حول أي موضوع. وفي حالة تعادل الأصوات يكون للرئيس صوتاً إضافياً مرجحاً.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الجزء ب

الأمناء

١٥ بالإضافة إلى المهام المحددة في الجزء أ، يتوجب على الأمناء القيام بما يلي:-

(أ) تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية، وصياغة عقود خدمتهم ومعايير أدائهم؛

(ب) تعيين أعضاء لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومجلس المعايير الإستشاري؛

(ج) المراجعة السنوية لإستراتيجية مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية، ومجلس معايير المحاسبة الدولية ودراسة فعاليتها؛ بما في ذلك الإرشادات وليس التحديدات على جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية.

(د) الموافقة على موازنة المؤسسة بشكل سنوي وتحديد أساس التمويل؛

(هـ) مراجعة المسائل الإستراتيجية الواسعة التي تؤثر على معايير المحاسبة، وتعزيز المؤسسة وعملها بالإضافة إلى تعزيز الهدف وراء التطبيق الدقيق لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير التقرير المالي الدولية، على أن يستثنى الأمناء من المشاركة في الشؤون الفنية المتعلقة بمعايير المحاسبة؛

(و) وضع وتعديل الإجراءات التشغيلية لمجلس معايير المحاسبة الدولية، ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومجلس المعايير الإستشاري؛

(ز) مراجعة الإمتثال للإجراءات التشغيلية والترتيبات الإستشارية وأسلوب العمل كما هو مبين في البند (و)؛

(ح) المصادقة على التعديلات التي قد تطرأ على هذه التشريعات بعد إتباع عملية مناسبة، بما في ذلك التشاور مع مجلس المعايير الإستشاري، ونشر مسودة عرض لإبداء الملاحظات العامة حولها وتخضع لمتطلبات التصويت المذكورة في القسم ١٤؛

(ط) ممارسة كافة صلاحيات مؤسسة لجنة معايير المحاسبية الدولية ما عدا تلك المحفوظة بشكل محدد لمجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومجلس المعايير الإستشاري؛ و

(ي) تعزيز ومراجعة تطوير البرامج والمواد التعليمية التي تتفق مع أهداف مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

١٦ يجوز للأمناء إنهاء تعيين عضو في مجلس معايير المحاسبة الدولية أو لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو مجلس المعايير الإستشاري على أساس الأداء الضعيف أو سوء التصرف أو عدم الكفاءة أو أي تقصير آخر في الإمتثال للمتطلبات التعاقدية ويضع الأمناء إجراءات لمثل هذا الإنهاء.

١٧ يتم التأكيد على مساءلة الأمناء من خلال ما يلي من بين أمور أخرى:-

(أ) إلتزام كل أمين للتصرف وفقاً للمصلحة العامة؛

(ب) قيامهم بمراجعة الهيكل الكامل لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبة الدولية وفعاليتها، وتأخذ تلك المراجعة بعين الإعتبار تغير التوزيع الجغرافي للأمناء إستجابة لتغير الظروف الإقتصادية العالمية ونشر مقترحات تلك المراجعة لإبداء الملاحظات العامة حولها. وتبدأ المراجعة بعد ثلاث سنوات

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

من تاريخ إنفاذ هذه التشريعات، ويكون الهدف منها تنفيذ أي تغيرات متفق عليها بعد خمس سنوات من إنفاذ هذه التشريعات (٦ فبراير ٢٠٠٦، بعد خمس سنوات من تاريخ إنشاء مؤسسة لجنـة معايير المحاسبة الدولية)؛ و

(ج) قيامهم بمراجعة مماثلة فيما بعد كل خمس سنوات.

مجلس المعايير المحاسبية الدولية

١٨ يتألف المجلس من أربعة عشر عضواً يتم تعيينهم من قبل الأمناء بموجب القسم ١٥(أ) يكون منهم اثني عشر عضواً متفرغا (إن التعبير المستخدم "متفرغ" يقصد به أن الأعضاء المعنيين يكرسون كل وقتهم في العمل في وظيفة مدفوعة الأجر لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية) وعضوين يعملان بدوام جزئي (يقصد بالتعبير "دوام جزئي" بان الأعضاء المعنيين يكرسون وقتاً أقل في وظيفة مدفوعة الأجر لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية) وعليهم تلبية الإرشادات الخاصة بالإستقلالية التي وضعها الأمناء. لا يبطل عمل المؤسسة من خلال إخفاقها في أي وقت في تتميم العدد الكامل للأعضاء البالغ عددهم أربعة عشر، على الرغم من بذل الأمناء لأقصى ما بوسعهم لتتميم العدد الكامل من الأعضاء.

١٩ تكون المؤهلات الرئيسية في عضوية مجلس معايير المحاسبة الدولي قدر كاف من التأهيل وممارسة عملية. ويختار الأمناء أعضاء من المجلس بحيث يشكلون مجموعة من الأشخاص يمثلون، ضمن المجموعة، أفضل مزيج متاح من المهارات الفنية والخبرة في الأعمال الدولية المختلفة وظروف السوق للإسهام في وضع معايير محاسبة عالمية ذات جودة عالية. لا يجوز أن يكون الفرد أميناً وعضواً في المجلس في الوقت نفسه.

٢٠ ولا يعتمد إختيار أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية على التمثيل الجغرافي. ويضمن الأوصياء أن لا تهيمن أية مصالح تكوينية أو جغرافية محددة على مجلس المعايير المحاسبية الدولية. وينظر الأوصياء عند تعيين أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية بشكل خاص إلى المعيار العام المذكور في *معيار* عضوية مجلس المعايير المحاسبية الدولية والمرفق بالنظام الأساسي.

٢١ كمجموعة يوفر مزيجاً مناسباً من الخبرة العملية الحديثة بين المدققين والمعدين والمستخدمين والأكاديميين.

٢٢ يتوقع من مجلس معايير المحاسبة الدولية، بالتشاور مع الأمناء، تحقيق الإتصال مع واضعي الأنظمة الوطنية والهيئات الرسمية الأخرى المعنية بوضع المعايير من أجل رفع مستوى التوافق بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٢٣ ويوافق كل عضو في مجلس المعايير المحاسبية الدولية يعمل كامل الوقت أو جزءاً من الوقت بحسب ما يتضمنه العقد على العمل وفق المصلحة العامة وأن يأخذ في الإعتبار *إطار* مجلس المعايير المحاسبية الدولية (كما يتم تعديله من حين إلى آخر) عند إتخاذ قرار بشأن المعايير وتعديلها.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢٤ ويعين الأوصياء واحدا من الأعضاء العاملين كامل الوقت رئيساً لمجلس المعايير المحاسبية الدولية والذي سيكون أيضاً الرئيس التنفيذي لمؤسسة لجنة المعايير الدولية المحاسبية. وينصب الأوصياء أحد أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية العاملين كامل الوقت كنائب للرئيس والذي يتمثل دوره بترأس إجتماعات مجلس المعايير المحاسبية الدولية في غياب الرئيس في الظروف غير الإعتيادية (في حالة المرض مثلاً). ويكون تعيين الرئيس وتنصيب نائب الرئيس للفترة التي يقررها الأوصياء. ولا يتضمن مركز نائب الرئيس أن الرئيس قد إختار الشخص المعني.

٢٥ ويتم تعيين أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية لفترة أقصاها خمسة سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط. ويضع الأوصياء قواعد وإجراءات لضمان أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية هو مستقلاً الآن وفيما بعد، ويجب عند تعيين الأعضاء العاملين كامل الوقت بشكل خاص أن يقطعوا كافة علاقات العمل مع أرباب العمل الحاليين وأن لا يحتفظوا بأي مركز يقدم لهم الحوافز الإقتصادية مما يستدعي الشك بإستقلالية حكمهم عند وضع المعايير المحاسبية. لذا فإن العودة مرة أخرى إلى رب العمل أو أية حقوق أخرى من أجل العودة، غير مسموح بها. غير أنه لا يتوقع من الأعضاء العاملين جزء من الوقت أن يقطعوا كافة إتفاقيات العمل الأخرى.

٢٦ ويتم تعاقب الفترات الزمنية لتعيين أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية بحيث لا يتقاعد كافة الأعضاء في نفس الوقت. ولتحقيق ذلك، يأخذ الأوصياء بعين الإعتبار فترات مبدئية مدتها ثلاث سنوات لبعض الأعضاء، وأربعة سنوات لآخرين، وخمسة سنوات كاملة لبقية الأعضاء المبدئيين.

٢٧ ويتم مكافأة أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية العاملين بكامل أو بجزء من الوقت بنسب تعادل المسئوليات المناطة بهم، حيث يعين الأوصياء تلك النسب. وتتحمل مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية نفقات السفر بشأن أعمال مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

٢٨ ويجتمع مجلس المعايير المحاسبية الدولية في الأوقات والأماكن التي يحددها: ويمكن للجمهور حضور إجتماعات المجلس، غير أنه سيتم عقد مناقشات معينة (تكون تلك المناقشات عادة حول الإختيار والتعين والمسائل الأخرى الخاصة بالموظفين) بخصوصية، بحسب إختيار مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

٢٩ يكون لكل عضو في مجلس المعايير المحاسبية الدولية صوت واحد. ولن يسمح بالتصويت بالوكالة بشأن الأمور الفنية والأمور الأخرى ولن يسمح كذلك لأعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية بإنابة أشخاص لحضور الإجتماعات بدلا عنهم. وفي حال تعادل الأصوات بشأن قرار ما تتخذه أغلبية بسيطة من أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية الحاضرين إجتماع ما شخصياً أو عبر الإتصال عن بعد، فسوف يكون للرئيس صوتاً إضافياً مرجحاً.

٣٠ ويتطلب نشر مسودة العرض والمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو التفسير النهائي للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية موافقة تسعة أعضاء من الأعضاء الأربعة عشر في مجلس المعايير المحاسبية الدولية. أما القرارات الأخرى لمجلس المعايير المحاسبية الدولية بما فيها نشر أوراق المناقشة فتتطلب أغلبية من أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية الحاضرين الإجتماع الذي يحضره ٦٠% على الأقل من أعضاء المجلس المذكور إما شخصياً أو عبر الإتصال عن بعد.

٣١ ويكون لدى مجلس المعايير المحاسبية الدولية:-

(أ) المسئولية التامة حيال كافة أمور مجلس المعايير المحاسبية الدولية الفنية بما فيها إعداد وإصدار المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومسودات العرض والتي

تتضمن كل منها أية آراء معارضة، والموافقة النهائية على التفسيرات من قبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) نشر مسودة العرض بشأن كافة المشاريع وأيضاً نشر وثائق مناقشات ليطلع الجمهور على المشاريع الكبرى؛

(ج) يكون للمجلس حرية التصرف التامة بشأن جدول عمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية الفني وبشأن تعيين مهمات المنشأة حول الأمور الفنية، وفي تنظيم سير عمل المنشأة. ويمكن لمجلس المعايير المحاسبية الدولية أن يسعى للحصول على أبحاث مفصلة من مصادر خارجية أو أية أعمال أخرى لهيئات وضع المعايير الوطنية أو أية منظمات أخرى؛

(د) (١) تأسيس إجراءات لمراجعة الملاحظات التي قدمت خلال فترة زمنية معقولة بشأن الوثائق المنشورة من أجل إبداء الملاحظات،

(٢) وعادة تشكيل لجان توجيهية أو نماذج أخرى من المجموعات الإستشارية المختصة لتقديم المشورة حول المشاريع الكبرى،

(٣) التشاور مع مجلس المعايير الإستشاري بشأن المواضيع الكبرى والقرارات جدول وأولويات العمل، و

(٤) وعادة إصدار قواعد القرارات النهائية الخاصة بالمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومسودات العرض؛

(هـ) التفكير بعقد جلسات علنية لمناقشة المعايير المقترحة على الرغم من عدم وجود شرط لعقد جلسات علنية لكل منشأة؛

(و) التفكير بإجراء إختبارات ميدانية (في كل من البلدان المتقدمة والأسواق الناشئة) لضمان أن المعايير المقترحة عملية وقابلة للتطبيق في كافة البيئات، على الرغم من عدم وجود شرط لإجراء إختبارات ميدانية لكل منشأة؛ و

(ز) بيـان الأسباب إذا لم يتبع أيا من الإجراءات غير الإجبارية الواردة في (ب)، (د) (٢)، د (٤)، (هـ)، (و).

٣٢ النص الرسمي لأي مسودة عرض أو للمعيار المحاسبي الدولي أو لمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو لأي مسودة أو تفسير نهائي يجب أن ينشر من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية باللغة الإنجليزية. ويمكن أن ينشر مجلس المعايير المحاسبية الدولية ترجمات مصرح بها أو يعطي آخرين تصريحاً لنشر ترجمات النص باللغة الرسمية لمسودات العرض والمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمسودات والتفسيرات النهائية.

لجنة تفسـيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٣٣ تتألف لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من ١٢ عضو يحق لهم التصويت يعينهم الأوصياء بموجب القسم ١٥ (ب) لفترة ثلاث سنوات قابلة للتجديد. يختار الأمناء أعضاء اللجنة بحيث تتألف من مجموعة من الأشخاص الذين يمثلون، ضمن تلك المجموعة، أفضل تآلف ممكن من الخبرات الفنية والخبرات التجارية والسوقية المتنوعة في التطبيق العملي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتحليل البيانات المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتتحمل لجنة مجلس معايير المحاسبة الدولية مصاريف السفر الخاصة بأعمال اللجنة.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٣٤ ويعين الأوصياء عضواً من مجلس المعايير المحاسبية الدولية مدير للأنشطة الفنية أو عضواً آخر من ذوي المناصب العليا من هيئة موظفي مجلس المعايير المحاسبية الدولية أو أي شخص آخر مؤهل لترأس اللجنة. ويحق للرئيس النقاش في الأمور الفنية التي يجري النظر فيها، غير أنه لا يحق له الإنتخاب. ويعين الأوصياء مراقبين ممثلين عن الهيئات التنظيمية كلما رأوا ذلك ضرورياً، لا يحق لهم التصويت إنما يحق لهم الحضور والتحدث في الإجتماعات.

٣٥ تجتمع اللجنة حيثما وعندما يطلب منها ذلك. ويعتبر النصاب قانونياً بالحضور الشخصي لعشرة من الأعضاء الذين يحق لهم التصويت أو من خلال إتصالهم عن بعد: وينصب مجلس المعايير المحاسبية الدولية واحدا أو اثنين من أعضاء المجلس في اللجنة ليحضر أو ليحضرا الإجتماعات كمراقبين لا يحق لهم التصويت؛ ويمكن لأعضاء آخرين من أعضاء المجلس حضور الإجتماعات والتحدث فيها. ويمكن أن يسمح لأعضاء اللجنة، في مناسبات إستثنائية، إرسال أشخاصاً للإنابة عنهم في حضور الإجتماعات دون أن يكون لهم حق التصويت وذلك بناءاً على قرار من رئيس اللجنة، حيث يجب أن يحصل الأعضاء الراغبين بترشيح بديل عنهم لحضور الإجتماعات على موافقة الرئيس قبل الإجتماع المعني. ويمكن للجمهور أن يحضر إجتماعات اللجنة، غير أنه يمكن أن تعقد مناقشات معينة بخصوصية (وعادة ما يكون ذلك عند مناقشة إختيار الأعضاء والتعيين والمسائل الأخرى الخاصة بالموظفين) وذلك بحسب إختيار اللجنة.

٣٦ ويحق لكل عضو صوت واحد. ويصوت الأعضاء وفقاً لوجهات نظرهم المستقلة وليس باعتبارهم ممثلين يصوتون وفقاً لوجهات نظر أي شركة أو مؤسسة أو كيان يمكن أن يكون لهم ارتباطات معها. ولا يسمح بالتصويت بالوكالة. وتتطلب الموافقة على المسودة أو التفسيرات النهائية أن لا يصوت أربعة من الأعضاء الذين يحق لهم التصويت ضد تلك المسودة أو التفسيرات النهائية.

٣٧ وتعمل اللجنة على ما يلي:-

(أ) تفسير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتوفير الإرشاد في الوقت المناسب حول مسائل التقرير المالي التي لم يتم تناولها بشكل خاص في المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في محتوى *إطار* مجلس المعايير المحاسبية الدولية بالإضافة إلى القيام بمهام أخرى نزولاً عن طلب المجلس؛

(ب) ولدى تنفيذ مهامه بموجب البند (أ) المذكور أعلاه، يجب أن تأخذ اللجنة بالإعتبار هدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية بالعمل بفاعلية مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية من أجل تقريب المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى حلول ذات جودة عالية؛

(ج) نشر مسودة التفسيرات بعد أن يصدرها مجلس المعايير المحاسبية الدولية لكي يطلع عليها الجمهور ويبدي ملاحظاته ثم النظر في تلك الملاحظات خلال فترة معقولة قبل صياغة التفسير بشكله النهائي؛ و

(د) تقديم التقارير لمجلس المعايير المحاسبية الدولية والحصول على الموافقة من تسعة أعضاء على التفسيرات النهائية.

مجلس المعايير الإستشاري

٣٨ يوفر مجلس المعايير الإستشاري والذي يعين أعضاءه الأوصياء بموجب القسم ١٥(ب) منتدى تشارك فيه المنظمات والأفراد المهتمين بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من ذوي الخلفيات الجغرافية والوظيفية المختلفة وهدفه:

(أ) تقديم المشورة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية حول قرارات جدول العمل وأولويات عمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية،

(ب) إبلاغ مجلس المعايير المحاسبية الدولية بوجهات نظر المنظمات والأفراد الأعضاء في المجلس الإستشاري حول المشاريع الكبرى للهيئات التي تضع المعايير، و

(ج) تقديم النصائح الأخرى لمجلس المعايير المحاسبية الدولية أو الأوصياء.

٣٩ يتألف المجلس الإستشاري من ثلاثين عضواً أو أكثر من ذوي الخلفيات الجغرافية والمهنية المختلفة يتم تعينهم لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد. يقوم الأمناء بتعيين رئيس المجلس، ويجب أن لا يكون عضواً في مجلس معايير المحاسبة الدولية أو عضواً في هيئة موظفيه، كما يقوم الأمناء بدعوة رئيس المجلس لحضور إجتماعات الأمناء والمشاركة فيها حسبما هو مناسب.

٤٠ ويجتمع المجلس الإستشاري عادة ثلاث مرات في السنة على الأقل وتكون الإجتماعات مفتوحة لحضور الجمهور. وتتم إستشارة المجلس من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية قبل أن يتخذ الأخير أية قرارات تتعلق بالمشاريع الكبرى ومن قبل الأوصياء قبل أية تغييرات مقترحة بهذا النظام الأساسي.

الرئيس التنفيذي والموظفين

٤١ كما تشترط بموجب القسم ٢٤، أن يكون مجلس المعايير الدولية الرئيس التنفيذي لمؤسسة لجنة المعـايير المحاسبية الدولية ويخضع للإشراف من قبل الأوصياء.

٤٢ ويكون الرئيس التنفيذي مسؤولاً عن تزويد مجلس المعايير المحاسبية الدولية بالموظفين ويتضمن ذلـك مديرا للأنشطة الفنية يعينه الرئيس التنفيذي بالتشاور مع الأوصياء: وفي حين أن مدير الأنشطة الفنية لا يعتبر عضواً في مجلس المعايير المحاسبية الدولية، إلا أنه يحق له المشاركة في النقاشات من غيـر أن يصوت في إجتماعات مجلس المعايير المحاسبية الدولية ولجنة تفسيرات التقرير المالي الدولية.

٤٣ كما يعين الرئيس التنفيذي مديراً للعمليات ومديراً تجاريا بالتشاور مع الأوصياء. ويكون الإثنان مسؤولان عن المنشورات وحق التأليف والإتصالات والإدارة والتمويل تحت إشراف الرئيس التنفيذي، وعن جمع الأموال تحت إشراف الأوصياء.

الإدارة

٤٤ يقع المكتب الإداري لمؤسسة مجلس المعايير المحاسبية الدولية في الأماكن التي يحددها الأوصياء وفقاً لقسم ١٣ (د).

٤٥ تعتبر مؤسسة لجنة المعايير الدولية منشأة قانونية كما يحددها الأوصياء ويحكمها النظام الأساسي، بموجب أية قوانين تنطبق على تلك المنشأة القانونية، بما في ذلك، إذا كان ذلك مناسباً، القوانين المطبقة في موقع مكتبها المسجل.

٤٦ تلتزم مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بواسطة توقيع أو تواقيع الشخص أو الأشخاص المصرح لهم حسب الأصول من قبل الأوصياء.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملحق
مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية
معايير العضوية في مجلس المعايير المحاسبية الدولية

فيما يلي معايير العضوية في مجلس المعايير المحاسبية الدولية:-

١ **أن يكون العضو قد أثبت كفاءة ومعرفة فنية في المحاسبة والتقرير المالي.** يجب أن يثبت كافة الأعضاء في مجلس المعايير المحاسبية الدولية كفاءة ومعرفة فنية ذات مستوى عالي في المحاسبة والتقرير المالي بغض النظر عما إذا كانوا من مهنة المحاسبة أو معدين أو مستخدمين أو أكاديميين. حيث سيعزز وجود أعضاء يمتلكون مثل تلك المعرفة والمهارة من مصداقية مجلس المعايير المحاسبية الدولية وأعضاءه المختلفين ومن فاعلية وكفاءة المنظمة.

٢ **القدرة على التحليل**. يجب أن يكون أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية قد أثبتوا القدرة على تحليل المسائل والتفكير في مؤشرات ذلك التحليل من أجل عملية صنع القرار.

٣ **مهارات الإتصال**. تعتبر مهارات الإتصال الشفهية والكتابية ضرورية. وتتضمن تلك المهارات القدرة على الإتصال بفاعلية في الإجتماعات الخاصة بأعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية وكذلك الإجتماعات العمومية وفي المواد المكتوبة مثل المعايير المحاسبية والخطب والمقالات والمذكرات والمراسلات مع الوحدات التكوينية. وتتضمن مهارات الإتصال كذلك القدرة على الإستماع والتفكير بوجهات نظر الآخرين. وفي حين أن معرفة العمل بالإنجليزية هي ضرورة إلا أنه يجب أن لا يكون هناك تمييزا في الإختيار ضد أولئك الذين لا تعتبر الإنجليزية لغتهم الأصلية.

٤ **إتخاذ القرارات التي تتصف بالحكمة**. يجب أن يكون بمقدور أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية الأخذ بالإعتبار وجهات النظر المختلفة ودراسة الدليل المقدم بطريقة حيادية والتوصل إلى قرارت معقولة وقابلة للإسناد في الوقت المناسب.

٥ **الوعي لبيئة إعداد التقارير المالية**. يتأثر موضوع إعداد التقارير المالية عالية الجودة بالبيئة المالية والإقتصادية وبيئة العمل. ويجب أن يكون لدى أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية فهما للبيئة الإقتصادية العالمية التي يعمل فيها مجلس المعايير المحاسبية الدولية. ويجب أن يشمل وعياً لقضايا إعداد التقارير المالية ذات العلاقة بجودة وشفافية إعداد التقارير المالية والإفصاح والقضايا التي تؤثر فيها، في أسواق المال العالمية المتنوعة.

٦ **القدرة على العمل في أجواء من المشاركة في المسؤولية**. يجب أن يكون في مقدور الأعضاء إظهار الإحترام واللباقة والإعتبار لوجهات نظر بعضهم البعض ولوجهات نظر الوحدات التكوينية، وأن يكون في مقدورهم العمل معاً للتوصل إلى وجهات نظر تستند على هدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية لتطوير تقرير مالي ذو جودة عالية وشفاف وأن يضعوا أهداف مجلس المعايير المحاسبية الدولية فوق المصالح والمبادئ والشخصية.

٧ **النزاهة والموضوعية والإنضباط**. يجب أن تثبت مصداقية الأعضاء من خلال نزاهتهم وموضوعيتهم، ويتضمن ذلك النزاهة الفكرية بالإضافة إلى النزاهة في التعامل مع الأعضاء الزملاء في مجلس المعايير المحاسبية الدولية والوحدات التكوينية. ويجب أن يظهر الأعضاء القدرة على أن يكونوا موضوعيين في التوصل إلى القرارات. كما يجب على الأعضاء أيضاً أن يثبتوا أن بمقدورهم إيجاد نظاماً صارماً وتحمل عبء العمل ذو الحاجة الملحة.

٨ **الإلتزام برسالة مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية وبالمصلحة العامة**. يجب أن يلتزم الأعضاء بتحقيق هدف مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية لتأسيس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومحاسبية دولية ذات جودة عالية قابلة للمقارنة وشفافة. ويجب أن يكون المرشح لمجلس المعايير المحاسبية الدولية ملتزماً لخدمة المصلحة العامة من خلال عملية وضع معايير ذاتية.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

دليل أسلوب عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية

مصادق عليه من قبل الأمناء في مارس ٢٠٠٦

المحتويات

	الفقرات
دليل أسلوب العمل	
مجلس معايير المحاسبة الدولية	
١ المقدمة	**٣-١**
٢ الملخص	**١٧-٤**
الشفافية وسهولة الوصول	١١-١٠
التشاورات الواسعة ومدى الإستجابة	١٥-١٢
المساءلة	١٧-١٦
٣ المراحل الستة لوضع المعايير	**٥١-١٨**
المرحلة ١: وضع الأجندة	٢٦-١٩
المرحلة ٢: تخطيط المشروع	٢٩-٢٧
المرحلة ٣: صياغة ونشر ورقة مناقشة	٣٧-٣٠
المرحلة ٤: صياغة ونشر مسودة عرض	٤٤-٣٨
المرحلة ٥: صياغة ونشر معيار دولي لإعداد التقارير المالية	٤٩-٤٥
المرحلة ٦: الإجراءات المتخذة بعد إصدار معيار دولي لإعداد التقارير المالية	٥١-٥٠
٤ كيفية تطبيق أسلوب العمل	**٦٦-٥٢**
وضع الأجندة	٦١-٥٢
تخطيط المشروع	٦٦-٦٢
إجتماعات مجلس معايير المحاسبة الدولية	**٧٣-٦٧**
التصويت والصياغة	**٨١-٧٤**
نشاطات الإتصال	**٨٥-٨٢**
التشاور مع المجلس الإستشاري حول المعايير	**٨٩-٨٦**
مجموعات العمل	**٩٣-٩٠**
رسائل التعليقات	**٩٦-٩٤**
فترة إبداء الملاحظات	**٩٨-٩٧**
الزيارات الميدانية والإختبارات الميدانية	**١٠٢-٩٩**
جلسات الإستماع لآراء العامة (بما في ذلك الطاولات المستديرة)	**١٠٦-١٠٣**
تحليل التكاليف والمنافع	**١٠٨-١٠٧**
معلومات حول الموقع الإلكتروني للمؤسسة	**١٠٩**
منهج "الإلتزام أو التفسير"	**١١٢-١١٠**
دور الأمناء الرقابي	**١١٥-١١٣**
الملحق ١	
أسلوب عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية: مقتطفات من الدستور *لم ينسخ هنا*	
الملحق ٢	
أسلوب العمل: مقتطف من *المقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*	
لم ينسخ هنا	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق ٣

المجلس الإستشاري حول المعايير: البنود والشروط العامة والإجراءات التشغيلية

١ الأهداف ونطاق النشاطات

٢ تشكيل المجلس والعضوية

٣ الرئيس

٤ الإجراءات التشغيلية

٥ تكاليف السفر والإقامة

٦ الموافقة والتغيرات

الملحق ٤

دور الأمناء الرقابي- مقتطف من الدستور *لم ينسخ هنا*

دليل أسلوب عمل
مجلس معايير المحاسبة الدولية

١ المقدمة

١ يصف هذا الدليل الترتيبات الإستشارية لمجلس معايير المحاسبة الدولية، ويستند إلى إطار أسلوب العمل القائم الموضح في دستور مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية *والمقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، كما يعكس عملية الإستشارات العامة التي قام بها مجلس معايير المحاسبة الدولية في عامي ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.

٢ شكّل أمناء مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية لجنة إجراءات الأمناء من أجل مراجعة إجراءات أسلوب العمل وتعديلها، إن إقتضت الضرورة، في ضوء خبرة وتعليقات مجلس معايير المحاسبة الدولية والهيئات المعنية. وتستعرض اللجنة الإجراءات المقترحة فيما يتعلق بأسلوب عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية في المشاريع الجديدة وتشكيلة مجموعات العمل وتضمن أن تعكس عضويتها وجهات نظر وخبرات متنوعة.

٣ صادق الأمناء على هذا الدليل في ٢٣ مارس ٢٠٠٦، بعد القيام بدورتين من الإستشارات العامة ومراجعة من قبل المجلس الإستشاري حول المعايير ونقاش عام من قبل الأمناء.

٢ الملخص

٤ يعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية الجهة الواضعة للمعايير التابعة لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية. ويتلخص الهدف الرئيسي للمؤسسة في وضع مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية عالية الجودة والمفهومة والقابلة للتطبيق بما يصب في المصلحة العامة.

٥ إن مجلس معايير المحاسبة الدولية هو مجموعة مستقلة من الخبراء من ذوي الخبرات العملية المتنوعة الحديثة في وضع المعايير أو مجموعة مستقلة من مجتمعات المستخدمين أو المحاسبين أو الأكاديميين أو المعدين. ويتم إختيار أعضاء المجلس والنظر في إعادة تعيينهم من خلال عملية مفتوحة وصارمة تتضمن الإعلان عن الشواغر وإستشارة المؤسسات ذات العلاقة. وتقدم لجنة الترشيح لجميع الأمناء توصيات حول المرشحين للعمل في مجلس معايير المحاسبة الدولية وتقوم سنوياً بمراجعة أداء أعضاء المجلس.

٦ ووفقاً لدستور مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، فإن لمجلس معايير المحاسبة الدولية حرية التصرف الكاملة في وضع ومتابعة أجندته الفنية وفي تنظيم سير عمله. ومن أجل الحصول على مجموعة واسعة من وجهات نظر الأطراف المهتمين خلال كافة مراحل تطوير مشروع معين، وضع الأمناء ومجلس معايير المحاسبة الدولية إجراءات إستشارية لتنظيم عملية وضع المعايير. وينص كل من الدستور (أنظر الملحق ١) *والمقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* الخاصة بمجلس معايير المحاسبة الدولية (أنظر الملحق ٢) على إطار "أسلوب عمل" المجلس والمتطلبات الدنيا الخاصة به.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٧ يتبع المجلس العديد من الخطوات في عمليته الإستشارية من أجل الحصول على فهم أفضل لبدائل المحاسبة المختلفة ولأثر المقترحات المحتمل على الأطراف المعنية. وفي ضوء هذه العملية، يأخذ المجلس بعين الإعتبار موقفه ويقرر فيما إذا سيتم تعديل منهجه المتبع في قضايا وضع المعايير.

٨ وعند وضع ترتيباته الإستشارية، إستخدم مجلس معايير المحاسبة الدولية أصلاً ممارسات جهات وضع المعايير الوطنية والجهات التنظيمية الأخرى وتوسع فيها. وسعى المجلس إلى تعزيز إجراءاته في عام ٢٠٠٤ وإقترح سلسلة من الخطوات لتحسين الشفافية. وقد تم دمج هذه الخطوات بعد التشاورات العامة في هذه الممارسة. ويصف هذا الدليل الإجراءات التي تم وضعها.

٩ تتناول الإجراءات الموضحة في هذا الدليل المتطلبات التالية:-

- الشفافية وسهولة الوصول
- التشاورات الواسعة ومدى الإستجابة
- المساءلة

الشفافية وسهولة الوصول

١٠ يبحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في إضافة مواضيع إلى أجندته بعد التشاور مع الهيئات المعنية وعلى أساس البحث الذي يتم تنفيذه مع موظفي المجلس أو بالإشتراك معهم. وتتم مناقشة بنود الأجندة المحتملة في إجتماعات المجلس. وإن هذه الإجتماعات بالإضافة إلى إجتماعات المجلس الإستشاري حول المعايير ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومجموعات عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية مفتوحة لحضور العامة. كما يتم بث وأرشفة إجتماعات مجلس معايير المحاسبة الدولية على الموقع الإلكتروني الخاص بالمجلس.

١١ يتم عرض رسائل التعليقات المستلمة من المؤسسات المهتمة وملاحظات مراقبي إجتماعات المجلس وقرارات المجلس على الموقع الإلكتروني الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية. كما يتم عرض أوراق المناقشة ومسودات العرض على الموقع الإلكتروني ويتم نشرها من أجل إبداء ملاحظات الجمهور عليها (أنظر الفقرة ١٠٩).

التشاورات الواسعة ومدى الإستجابة

١٢ يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية الحصول على وجهات نظر وإقتراحات من خلال مشاوراته مع مجموعة واسعة من الأطراف المهتمة ومن خلال عملية رسمية تدعو إلى إبداء الملاحظات من قبل العامة حول أوراق المناقشة ومسودات العرض. وتتضمن المؤسسات التي يستشيرها المجلس، من ضمن المؤسسات الأخرى، المجلس الإستشاري حول المعايير ومؤسسات وضع المعايير وجهات تنظيمية (تشريعية) متنوعة. كما قد ينظم المجلس جلسات إستماع لآراء العامة وزيارات ميدانية ويشكّل مجموعات عمل لتشجيع المناقشات.

١٣ يعقد أعضاء المجلس عدد كبير من الإجتماعات مع مجموعات من المعدين والأكاديميين والمستخدمين وغيرها من المجموعات من أجل إختبار المقترحات وفهم المشكلات التي يثيرها الأطراف المعنيون. وبالإضافة إلى ذلك، يحضر أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية وكبار الموظفين العديد من الأحداث العامة من أجل تبادل وجهات النظر مع الهيئات المعنية.

١٤ يستمع مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى الإقتراحات المستلمة أثناء المشاورات ويقيمها ويتبناها متى إعتبرها مناسبة. كما يناقش وجهات النظر المختلفة حول المسائل الفنية في إجتماعات ومؤتمرات وندوات المجلس العامة. وكرد على التعليقات من قبل العامة، يدرس المجلس بدائل عن مقترحاته.

١٥ يقوم الموظفون الذين يرفعون توصيات إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية لأخذها بعين الإعتبار في إجتماعاته العامة بتلخيص وتحليل ودراسة التعليقات المستلمة من الأطراف المهتمة كجزء من عملية التشاورات. ويُعلِم المجلس الجمهور بموقفه من النقاط الرئيسية التي يتم إثارتها في رسائل التعليقات المستلمة من خلال موقعه الإلكتروني.

المساءلة

١٦ ولدى تبني منهج "الإلتزام أو التفسير" المستخدم من قبل جهات تنظيمية متنوعة، يفسر المجلس أسبابه في حال قرر حذف أي خطوة غير إلزامية في عملية التشاورات كما هو موضح في الدستور (أنظر الفقرات ١١٠-١١٢ أدناه).

١٧ وبالإضافة إلى ذلك، يراجع الأمناء إجراءات مجلس معايير المحاسبة الدولية وأوامره الرسمية ويضمنون الإلتزام بها، كما يدرسون أجندة المجلس ويقومون بالمراجعات السنوية لأداء المجلس (أنظر الفقرتين ١١٣ و١١٤).

٣ المراحل الستة لوضع المعايير

١٨ تتألف عملية وضع المعايير الخاصة بمجلس معايير المحاسبة الدولية من ست مراحل، إلى جانب إتاحة الفرصة للأمناء لضمان الإلتزام في مراحل مختلفة أثناء العملية.

المرحلة الأولى: وضع الأجندة

١٩ يسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية، من خلال وضع معايير محاسبة عالية الجودة، إلى تناول طلب تقديم معلومات ذات جودة أعلى بحيث تكون قيمة بالنسبة لكافة مستخدمي البيانات المالية. ويتضمن المستخدمون المستثمرين الحاليين والمحتملين والموظفين والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور. كما ستكون المعلومات الأفضل من ناحية الجودة ذات قيمة بالنسبة لمعدي البيانات المالية.

٢٠ رغم أنه لا يمكن تلبية كافة إحتياجات المستخدمين من المعلومات من خلال البيانات المالية، إلا أن هناك إحتياجات مشتركة بين كافة المستخدمين. وبما أن المستثمرين يعتبرون مزودين لرأسمال ذو مخاطرة للمنشأة، فإن تقديم البيانات المالية التي تلبي إحتياجاتهم ستلبي أيضاً معظم إحتياجات المستخدمين الآخرين. ولذلك يُقيم المجلس ميزات إضافة بند محتمل إلى أجندته من خلال الإشارة في المقام الأول إلى إحتياجات المستثمرين.

٢١ يأخذ المجلس بعين الإعتبار ما يلي لدى تحديد فيما إذا كان سيتم تناول بند مقترح في الأجندة إحتياجات المستخدمين:-

(أ) مدى الملائمة بالنسبة لمستخدمي المعلومات وموثوقية المعلومات التي يمكن تقديمها

(ب) الإرشادات القائمة المتاحة

(ج) إمكانية زيادة المقاربة

(د) جودة المعيار الذي سيتم وضعه

(ه) القيود المفروضة على الموارد.

أنظر الفقرات ٥٢-٥٨ لمزيد من المناقشة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢٢ من أجل مساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية في دراسة أجندته المستقبلية، يتعين على موظفيه تحديد القضايا التي قد تتطلب عناية المجلس ومراجعتها وإثارتها. وقد تنشأ أيضاً قضايا جديدة بسبب تغير إطار المفاهيم للمجلس. وبالإضافة إلى ذلك يثير المجلس ويناقش بنود الأجندة المحتملة في ضوء التعليقات المستلمة من جهات وضع المعايير والأطراف المهتمة الأخرى والمجلس الإستشاري حول المعايير ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبحوث الموظفين والتوصيات الأخرى.

٢٣ يستلم مجلس معايير المحاسبة الدولية طلبات من الهيئات المعنية من أجل تفسير أو مراجعة أو تعديل الإصدارات القائمة. ويأخذ الموظفون بعين الإعتبار كافة هذه الطلبات ويلخصون القضايا الرئيسية أو المشتركة التي تمت إثارتها ويعرضونها على المجلس من وقت لآخر. (أنظر الفقرتين ٦٠ و٦١).

٢٤ تجرى مناقشة مجلس معايير المحاسبة الدولية حول المشاريع المحتملة وقراراته المتعلقة بتبني مشاريع جديدة في إجتماعات المجلس العامة. وقبل التوصل إلى مثل هذه القرارات، يستشير مجلس معايير المحاسبة الدولية المجلس الإستشاري حول المعايير والجهات التي قامت بوضع معايير المحاسبة بشأن بنود الأجندة المقترحة وأولويات وضع المعايير. ولدى إتخاذ قرارات تتعلق بأولويات الأجندة الخاصة به، ينظر المجلس كذلك في العوامل المتعلقة بمبادراته في تحقيق المقاربة مع جهات وضع معايير المحاسبة. وتتم موافقة مجلس معايير المحاسبة الدولية على إضافة بنود الأجندة بالإضافة إلى قراراته حول أولويتها من خلال تصويت الأغلبية في إجتماع للمجلس.

٢٥ عندما يقوم المجلس بدراسة بنود الأجندة المحتملة، قد يقرر أن بعض القضايا تقتضي بحثاً إضافياً قبل أن يتخذ قراراً بشأن إضافة البند إلى أجندته الفعالة. وقد يتم تناول هذه القضايا كمشاريع بحث في أجندة البحث الخاصة بمجلس معايير المحاسبة الدولية. وعادة ما يتطلب أي مشروع بحث معلومات خلفية شاملة يمكن أن تقدمها جهات وضع المعايير الأخرى أو مؤسسات مماثلة تملك ما يكفي من الخبرات والوقت وموارد الموظفين.

٢٦ ويتم تنفيذ مشاريع البحث عادة من قبل جهات وضع المعايير الأخرى تحت إشراف مجلس معايير المحاسبة الدولية وبالتعاون معه. وفي ضوء نتيجة مشروع البحث (ورقة مناقشة عادة، أنظر الفقرة ٣٢)، قد يقرر المجلس في إجتماعاته العامة نقل قضية من مشروع البحث إلى أجندته الفعالة.

المرحلة الثانية: تخطيط المشروع

٢٧ كما يقرر المجلس عند إضافة بند إلى أجندته الفعالة فيما إذا كان سينفذ المشروع لوحده أو بالإشتراك مع جهة أخرى واضعي المعايير المحاسبية. ويتم إتباع أسلوب عمل مماثل في كلا المنهجين.

٢٨ بعد دراسة طبيعة القضايا ومستوى الفائدة التي تعود على الهيئات المعنية، قد يشكّل المجلس مجموعة عمل (أنظر الفقرات ٩٠-٩٣) في هذه المرحلة.

٢٩ يختار مدير النشاطات الفنية ومدير البحث، العضوين الأعلى مرتبة ضمن كادر العمل الفني، فريق للمشروع، ويضع مدير المشروع خطة للمشروع بإشراف هذين المديرين (أنظر الفقرات ٦٢-٦٦). كما قد يشتمل الفريق على أعضاء من موظفي جهات أخرى لوضع معايير المحاسبة، حسبما يعتبره المجلس مناسباً.

المرحلة الثالثة: صياغة ونشر ورقة مناقشة

٣٠ رغم أن ورقة المناقشة لا تعتبر خطوة إلزامية في أسلوب عمل المجلس، إلا أنه ينشر عادة ورقة مناقشة كأول إصدار له حول أي موضوع رئيسي جديد كوسيلة لتفسير القضية ومحاولة الحصول في وقت مبكر على تعليقات الهيئات المعنية. وفي حال قرر المجلس حذف هذه الخطوة، فإنه سيذكر الأسباب وراء ذلك.

٣١ وعادة ما تتضمن ورقة المناقشة نظرة عامة شاملة على القضية والمناهج التي يمكن من خلالها تناول القضية ووجهات النظر الأولية لمؤلفي الورقة أو لمجلس معايير المحاسبة الدولية ودعوة إلى إبداء الملاحظات. وقد يختلف هذا المنهج في حال قامت جهة أخرى لوضع معايير المحاسبة بصياغة ورقة البحث.

٣٢ يمكن أن تنشأ أوراق المناقشة إما عن مشروع بحث تقوم بتنفيذه جهة أخرى لوضع معايير المحاسبة أو كمرحلة أولى من مشروع أجندة فعالة ينفذه مجلس معايير المحاسبة الدولية. وفي الحالة الأولى، تقوم جهة أخرى لوضع معايير المحاسبة بصياغة ورقة المناقشة ويقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بنشرها. وتتم مناقشة القضايا المتعلقة بورقة المناقشة في إجتماعات المجلس، ويتطلب نشر ورقة المناقشة هذه تصويتاً بالأغلبية من قبل المجلس. وإذا تضمنت ورقة المناقشة وجهات النظر الأولية لمؤلفين آخرين، يقوم المجلس بمراجعة مسودة ورقة المناقشة لضمان أن تحليلها يشكل أساساً مناسباً للدعوة إلى إبداء الملاحظات من قبل العامة.

٣٣ بخصوص أوراق المناقشة المدرجة ضمن بنود الأجندة بتوجيه من المجلس، أو التي تتضمن وجهات النظر الأولية للمجلس، يقوم المجلس بصياغة الورقة أو وجهات نظره على أساس التحليل المستمد من بحوث وتوصيات الموظفين بالإضافة إلى الإقتراحات التي يقدمها المجلس الإستشاري حول المعايير (أنظر الفقرات ٨٦-٨٩) ومجموعات العمل وجهات نظر واضعي المعايير المحاسبية والعروض التقديمية من قبل الأطراف المدعوة. وتجرى كافة المناقشات حول القضايا الفنية المتعلقة بمسودة ورقة المناقشة في جلسات عامة وفقاً للإجراءات الموضحة في الفقرات ٦٧-٧٣.

٣٤ عند إستكمال المسودة وموافقة المجلس على نشرها (أنظر الفقرات ٧٤-٨١)، يتم نشر ورقة المناقشة من أجل الدعوة إلى إبداء الملاحظات من قبل العامة.

٣٥ ويمنح المجلس عادة فترة مدتها ١٢٠ يوماً للتعليق على ورقة مناقشة، ولكنه قد يمنح فترة أطول للتعليق على المشاريع الرئيسية (وهي المشاريع التي تتضمن قضايا عملية أو قضايا مفاهيم واسعة النطاق أو صعبة).

٣٦ بعد إنتهاء فترة إبداء الملاحظات، يقوم فريق المشروع بتحليل وتلخيص رسائل التعليقات من أجل النظر فيها من قبل المجلس. ويتم عرض رسائل التعليقات على الموقع الإلكتروني. بالإضافة إلى ذلك، يتم عرض ملخص حول التعليقات على الموقع الإلكتروني كجزء من ملاحظات مراقبي إجتماع مجلس معايير المحاسبة الدولية.

٣٧ إذا قرر المجلس إستطلاع هذه القضايا بشكل أوسع، قد يسعى إلى الحصول على تعليقات وإقتراحات إضافية من خلال القيام بزيارات ميدانية أو من خلال ترتيب جلسات إستماع لآراء العامة وإجتماعات الطاولة المستديرة (أنظر الفقرات ٩٤-١٠٦).

المرحلة الرابعة: تطوير ونشر مسودة العرض

٣٨ يعتبر نشر مسودة العرض خطوة إلزامية في أسلوب العمل. وبغض النظر عما إذا نشر المجلس ورقة المناقشة، تعد مسودة العرض هي الوسيلة الرئيسية للمجلس في إستشارة الجمهور. وبخلاف ورقة المناقشة، تنص مسودة العرض على إقتراح محدد على شكل معيار مقترح (أو تعديل على معيار قائم).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٣٩ يبدأ وضع مسودة العرض بدراسة المجلس لقضايا على أساس بحوث وتوصيات الموظفين بالإضافة إلى التعليقات المستلمة حول أي ورقة مناقشة والإقتراحات التي يقدمها المجلس الإستشاري حول المعايير ومجموعات العمل وجهات نظر واضعي معايير المحاسبة والإقتراحات التي تنشأ عن جلسات تثقيف عامة.

٤٠ وبعد حل القضايا في إجتماعاته، يطلب المجلس من الموظفين صياغة مسودة العرض. وعند إستكمال المسودة وقيام المجلس بالتصويت عليها (أنظر الفقرات ٧٤-٨١)، ينشرها المجلس من أجل إبداء الملاحظات من قبل العامة.

٤١ تحتوي مسودة العرض على دعوة إلى إبداء الملاحظات حول مسودة معيار أو تعديل على معيار بحيث تقترح متطلبات تتعلق بالاعتراف والقياس والإفصاح. كما قد تتضمن المسودة أيضاً إرشادات تطبيق وإرشادات تنفيذ إلزامية وسيتم إرفاقها بأساس إستنتاجات حول المقترحات ووجهات النظر البديلة لأعضاء المجلس المعارضين (إن وجد).

٤٢ يمنح المجلس عادة فترة مدتها ١٢٠ يوماً لإبداء الملاحظات حول أي مسودة عرض. وفي حال كان الأمر ملحاً بشكل استثنائي وكانت الوثيقة قصيرة ويعتقد المجلس بأنه من المحتمل أن يكون هناك إجماع واسع حول الموضوع، يمكن أن ينظر المجلس في منح فترة لا تقل عن ٣٠ يوماً. أما فيما يتعلق بالمشاريع الرئيسية، يمنح المجلس عادة فترة تزيد عن ١٢٠ يوماً من أجل إبداء الملاحظات.

٤٣ ويقوم فريق المشروع بجمع وتلخيص وتحليل التعليقات المستلمة لمناقشتها من قبل المجلس. ويتم عرض ملخص للتعليقات على الموقع الإلكتروني كجزء من ملاحظات مراقبي إجتماع مجلس معايير المحاسبة الدولية.

٤٤ بعد إنتهاء فترة إبداء الملاحظات، يراجع المجلس رسائل التعليقات المستلمة ونتائج المشاورات الأخرى. وكوسيلة لإستطلاع القضايا بشكل أوسع، وسعياً للحصول على تعليقات وإقتراحات إضافية، قد يقوم المجلس بزيارات ميدانية أو يرتب لعقد جلسات إستماع لآراء العامة وإجتماعات الطاولة المستديرة. ويتعين على المجلس إستشارة المجلس الإستشاري حول المعايير والحفاظ على إتصال مع مجموعات متنوعة من الهيئات المعنية.

المرحلة الخامسة: صياغة ونشر معيار دولي لإعداد التقارير المالية

٤٥ يتم وضع معيار دولي لإعداد التقارير المالية أثناء إجتماعات مجلس معايير المحاسبة الدولية، عندما يدرس المجلس التعليقات المستلمة حول مسودة العرض. وتُعرض التغيرات عن مسودة العرض على الموقع الإلكتروني.

٤٦ بعد حل القضايا الناشئة عن مسودة العرض، يدرس المجلس فيما إذا كان يتعين عليه عرض مقترحاته المعدلة من أجل إبداء الملاحظات عليها من قبل الجمهور وذلك من خلال نشر مسودة عرض ثانية مثلاً.

٤٧ في دراسة الحاجة إلى إعادة العرض، يقوم المجلس بما يلي:-

- تحديد القضايا الأساسية التي ظهرت أثناء فترة إبداء الملاحظات حول مسودة العرض والتي لم يقم بدراستها مسبقاً.
- تقييم الأدلة التي قام بدراستها.
- تقييم فيما إذا فهم بشكل كاف القضايا وطلب بشكل فعال الحصول على وجهات نظر الهيئات المعنية.
- النظر فيما إذا تم التعبير عن مختلف وجهات النظر في مسودة العرض وفيما إذا تم مناقشتها ومراجعتها بالشكل الملائم في أساس الإستنتاجات حول مسودة العرض.

٤٨ يتم إتخاذ قرار المجلس حول نشر مقترحاته المعدلة لدورة أخرى من أجل إبداء الملاحظات في إجتماع للمجلس. وإذا قرر المجلس أن إعادة العرض ضرورية، فإن أسلوب العمل الذي ينبغي إتباعه هو نفس الأسلوب المتبع في مسودة العرض الأولى (أنظر المرحلة ٤ في الفقرة ٤٠).

٤٩ عندما يكون المجلس راضياً عن توصله إلى استنتاج حول القضايا الناشئة عن مسودة العرض، فإنه يطلب من الموظفين صياغة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وكثيراً ما تخضع مسودة ما قبل التصويت لمراجعة خارجية تُجرى عادة من قبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وقبل أن يصوت المجلس على المعيار بفترة قصيرة، يتم عرض مسودة شبه نهائية على الموقع الإلكتروني الذي يقتصر الوصول إليه على المشتركين الذين يدفعون مقابل ذلك. وأخيراً، بعد الإنتهاء من أسلوب العمل وحل كافة القضايا العالقة وتصويت أعضاء المجلس بتأييد النشر، يتم إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. أنظر الفقرات ٧٤-٨١ للحصول على تفاصيل حول التصويت والصياغة.

المرحلة السادسة: الإجراءات المتخذة بعد إصدار معيار دولي لإعداد التقارير المالية

٥٠ بعد إصدار معيار دولي لإعداد التقارير المالية، يعقد الموظفون وأعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية إجتماعات دورية مع الأطراف المهتمة، بما في ذلك الجهات الأخرى لوضع المعايير، من أجل المساعدة على فهم القضايا غير المتوقعة المتعلقة بالتطبيق العملي لمقترحاته وأثرها المحتمل. كما تعزز مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية النشاطات التعليمية لضمان الإتساق في تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٥١ ويمكن أن ينظر المجلس بعد إنقضاء فترة مناسبة من الوقت في بدء الدراسات على ضوء ما يلي:-

(أ) مراجعته لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية،

(ب) التغيرات في بيئة إعداد التقارير المالية والمتطلبات التنظيمية، و

(ج) الملاحظات التي يبديها المجلس الإستشاري حول المعايير ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وجهات وضع المعايير والهيئات المعنية حول جودة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

وقد ينتج عن تلك الدراسات إضافة بنود إلى أجندة مجلس معايير المحاسبة الدولية.

٤ كيفية تطبيق أسلوب العمل وضع الأجندة

٥٢ كما ذكرنا أعلاه، إن وضع مجموعة واحدة من المعايير العالمية ذات العلاقة بإحتياجات المستخدمين هو الهدف الأسمى لمجلس معايير المحاسبة الدولية. وسعياً لتحقيق هذا الهدف من خلال وضع المعايير، يُقيم المجلس ميزات إضافة بند محتمل إلى أجندته على أساس إحتياجات مستخدمي البيانات المالية في المقام الأول. وحيث أن المستثمرين يُعتبرون مزودين لرأسمال ذو مخاطرة للمنشأة، فإن تقديم البيانات المالية التي تلبي إحتياجاتهم ستلبي أيضاً معظم إحتياجات المستخدمين الآخرين.

٥٣ يقوم المجلس بدراسة العوامل التالية لدى إضافة بنود الأجندة:-

(أ) مدى ملائمة المعلومات المعنية بالنسبة للمستخدمين وموثوقية المعلومات التي يمكن تقديمها

(ب) الإرشادات القائمة المتاحة

(ج) إمكانية زيادة المقاربة

(د) جودة المعايير التي سيتم وضعها

(ه) القيود المفروضة على الموارد

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مدى ملائمة المعلومات المعنية بالنسبة للمستخدمين وموثوقية المعلومات التي يمكن تقديمها

٥٤ يدرس المجلس فيما إذا كان سيتناول المشروع إحتياجات المستخدمين عبر مختلف المناطق، آخذاً بعين الإعتبار العوامل التالية:-

- التغيرات في إعداد التقارير المالية والبيئة التنظيمية- إذا كانت القضية ذات صلة على الصعيد الدولي وظهرت نتيجة التغيرات في بيئة إعداد التقارير المالية والمتطلبات التنظيمية عبر المناطق المختلفة.
- الإنتشار- إذا كانت القضية من النوع الذي (أ) يؤثر على عدد كبير من المنشآت والمناطق، (ب) يتسبب في حدوث مشكلات متكررة وهامة و (ج) ستستمر في حال عدم حلها.
- الإلحاحية- إذا تم إستلام مطالب من الهيئات المعنية مع إعطاء مبررات معقولة تفيد بضرورة أن يتناول المجلس القضية كأمر له الأولوية.
- النتائج- إذا كان غياب معيار جديد قد يؤدي إلى أن يتخذ المستخدمون قرارات غير مثالية.

الإرشادات القائمة المتاحة

٥٥ بعد تقييم أهمية قضية معينة، يأخذ المجلس بعين الإعتبار فيما إذا كان سيتناول المشروع مجالاً تكون فيه الإرشادات القائمة غير كافية. وتُأخذ النواحي التالية بعين الإعتبار:-

- عدم وجود إرشادات.
- وجود تنوع في المعايير الوطنية، الأمر الذي يؤدي إلى نقص قابلية المقارنة في إعداد التقارير المالية.
- وجود تنوع في الممارسة أو أنه من الصعب تطبيق المعايير القائمة لأنها:-
  - غير واضحة أو معقدة بشكل غير ضروري،
  - تكلفة الإلتزام بها تفوق منافع المستخدمين، أو
  - أن المعايير أصبحت قديمة ولم تعد المعلومات التي تولدها تعكس بشكل مناسب الظروف أو النتائج الإقتصادية.

إمكانية زيادة المقاربة

٥٦ كما هو محدد في الدستور، يقع على عاتق المجلس مسؤولية تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة الوطنية والدولية لتصبح حلولاً عالية الجودة. لذلك وإنسجاماً مع مراجعة الإرشادات القائمة حول قضية معينة، يدرس المجلس فيما إذا كان تنفيذ مشروع ما سيزيد من إمكانية تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة في مختلف المناطق.

جودة المعايير التي سيتم وضعها

٥٧ بعد تقييم المعايير القائمة بما في ذلك الإحتمالات المستقبلية للقيام بمقاربة أخرى، يدرس المجلس الجوانب النوعية للمعايير المقترح وضعها. ويتم أخذ العوامل التالية بعين الإعتبار:-

- توفر الحلول البديلة- فيما إذا كانت هناك حلول بديلة لدى تناول قضية معينة من أجل تحسين *مدى الملائمة والموثوقية وقابلية الفهم وقابلية المقارنة* في إعداد التقارير المالية، وأنه من المحتمل الحصول على دعم وموافقة كافيين من قبل المجلس على المعايير الموضوعة.
- إعتبارات التكلفة مقابل المنفعة- فيما إذا كان من المحتمل أن تفوق المنافع المتوقعة لمستخدمي التقارير المالية المحسنة تكاليف التنفيذ.
- الجدوى- فيما إذا كان من المجدي وضع حل سليم من الناحية الفنية خلال فترة معقولة من الزمن دون إنتظار إستكمال المشاريع الأخرى.

القيود المفروضة على الموارد

٥٨ بعد ذلك، يدرس المجلس فيما إذا كانت توجد موارد كافية لتنفيذ مشروع معين ضمن أجندته. وتُأخذ العوامل التالية بعين الإعتبار:-

- توفر الخبرة خارج مجلس معايير المحاسبة الدولية- إذا كانت هناك خبرة متاحة على المستوى المحلي يمكن أن يوظفها المجلس لتناول هذه القضية؛ أو أن جهات معينة بوضع معايير المحاسبة قامت مسبقاً بتخصيص موارد للمشروع أو أجرت بحوثا من أجل تناول القضية.
- مقدار البحث الإضافي المطلوب- إذا كان هناك بحث كاف حول الموضوع لتشكيل أساس من أجل بدء المشروع على الرغم من أنه قد تكون هناك حاجة إلى المزيد.
- وفرة الموارد- إذا كانت هناك موارد وخبرات كافية للمجلس وموظفيه من أجل إستكمال المشروع وإجراء نشاطات أسلوب العمل اللازمة.

إعتبارات أخرى

٥٩ كما هو مذكور في الفقرة ٢٤، وقبل الموافقة على إضافة بند إلى أجندة المجلس وإتخاذ قرار حول أولوية بنود الأجندة، يستشير مجلس معايير المحاسبة الدولية المجلس الإستشاري حول المعايير وجهات نظر وضعي المعايير.

٦٠ كما هو مذكور في الفقرة ٢٣، قد يناقش المجلس أيضاً بنود الأجندة المحتملة في ضوء المطالب المستلمة من الهيئات المعنية. ويتم دراسة المطالب التالية:-

- مطالب توضيح المعايير القائمة
- مطالب تعديل المعايير القائمة
- مطالب حل التعارضات بين معيارين قائمين
- مطالب الحصول على إرشادات حول قضايا لم يتم بشأنها تشريع معيار رسمي ذي صلة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٦١ قبل إجراء مناقشة المجلس، يقوم الموظفون تحت إشراف مدير النشاطات الفنية ومدير البحث بمراجعة المطالب ويقدمون توصيات حول فما إذا كان ينبغي إضافة أية قضايا إلى أجندة المجلس. وبناءاً على العوامل الخمس المذكورة في الفقرة ٥٣، يقرر المجلس فيما إذا كان سيتم إضافة أية قضايا محددة إلى أجندته. ويتم إجراء هذه التقييمات بشكل دوري.

تخطيط المشروع

٦٢ يقوم الموظفون بإعداد خطط المشروع تحت إشراف المدراء. وتقدم الخطط نظرة عامة على الجدول الزمني المقترح وتعيين الموظفين والوثائق التي من المتوقع إعدادها وأسلوب العمل الذي ينبغي إتباعه.

٦٣ ولدى تخطيط مشروع معين، يقسم الموظفون المشروع إلى عناصر قابلة للإدارة. ويتم تحديد تاريخ إنتهاء لكل من هذه العناصر. وتتضمن الوثائق التي ينبغي إعدادها لكل عنصر مسودات (أو أجزاء من مسودات) الإصدار المقترح (ورقة مناقشة أو مسودة عرض أو معيار دولي لإعداد التقارير المالية).

٦٤ قد يشتمل فريق المشروع على مدير أول للمشروع ومدير مشروع واحد أو أكثر وزميل ممارسة أو شريك بحث، كما قد يشتمل فريق المشروع على أعضاء من موظفي جهات أخرى لوضع معايير المحاسبة، وذلك حسبما يعتبره المجلس مناسباً. وقد تسعى فرق المشروع، وحيثما كان مناسباً، إلى الحصول على نصيحة من أعضاء المجلس حول مواضيع محددة أثناء بحثهم. كما قد يسعى أعضاء المجلس إلى الحصول على معلومات من الموظفين وفرق المشروع.

٦٥ وعند وضع توصيات الموظفين، ومن أجل المحافظة على جودة مقترحات الموظفين، فإنه من المتوقع ألا تؤيد فرق المشروع وجهات نظر أعضاء المجلس، ويتعين على أعضاء المجلس عدم محاولة التأثير على إستنتاجات فرق المشروع خارج إجتماعات المجلس العامة.

٦٦ تتضمن مهام مدراء المشروع ما يلي: -

- إقتراح أسلوب العمل والجدول الزمني للنظر فيهما من قبل المجلس.
- إعداد مواد إجتماعات المجلس بما في ذلك ملاحظات المراقبين.
- وضع توصيات الموظفين.
- عرض وجهات النظر المختلفة للهيئات المعنية وتسهيل النقاشات أثناء إجتماعات المجلس.
- إعداد مواد للإجتماعات والمساعدة في الإتصال مع مجموعات العمل والهيئات المعنية.
- إعداد تحديثات الموقع الإلكتروني الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية لتمكين الجمهور من متابعة تقدم المشروع.
- تنسيق أسلوب العمل خلال عمر المشروع.

إجتماعات مجلس معايير المحاسبة الدولية

٦٧ تجرى مناقشات المجلس حول القضايا الفنية أثناء إجتماعات المجلس العامة. ويجتمع المجلس عادة مرة كل شهر (بإستثناء شهر أغسطس) لمدة ٣ إلى ٥ أيام. ويمكن عقد إجتماعات إضافية بناءاً على طلب الرئيس.

٦٨ ووفقاً للدستور، تكون إجتماعات المجلس مفتوحة للعامة. وقد يحضر الإجتماعات أفراد بصفتهم مراقبين أو يقومون بمشاهدة الإجتماعات أو الإستماع إليها من خلال البث على شبكة الانترنت، مقابل رسم إسمي للمساعدة في تغطية تكاليف البث. وتتم أرشفة الإجتماعات السابقة على الموقع الإلكتروني.

٦٩ وقبل إنعقاد إجتماعات المجلس، يعد الموظفون أوراق المجلس وملاحظات المراقبين من أجل مراجعتها والموافقة عليها من قبل المدراء. ويتم توزيع أوراق المجلس على أعضاء المجلس يوم الأربعاء الثاني الذي يسبق تاريخ إنعقاد إجتماع المجلس أو قبل ذلك اليوم. ويتم عرض أجندات الإجتماع وملاحظات المراقبين عادة على الموقع الإلكتروني قبل خمسة أيام من تاريخ إنعقاد إجتماع المجلس. وتتضمن ملاحظات المراقبين عادة ما يلي:-

- خلفية عن القضايا التي سيتم النظر فيها من قبل المجلس
- كافة الأمثلة التوضيحية والأمثلة التي تعطى للمجلس
- كافة العروض التقديمية على برنامج PowerPoint وأوراق العمل الإلكترونية المستخدمة في إجتماعات المجلس
- توصيات الموظفين

٧٠ يطابق ترقيم الفقرات في ملاحظات المراقبين الأرقام المستخدمة في أوراق المجلس. وقد يتم حذف تحليل الموظفين من ملاحظات المراقبين من أجل السماح للموظفين بالتعبير عن وجهات نظرهم بحرية.

٧١ خلال الأسبوع الذي يجتمع فيه المجلس، يمكن أن يعقد الموظفون من وقت لآخر جلسات تثقيفية وتعليمية مفتوحة. وقد تتم دعوة أفراد أو مؤسسات من ذوي الإهتمامات أو الخبرات في مشروع معين من أجل تقديم معلومات أساسية للمجلس والإجابة عن الأسئلة المطروحة.

٧٢ وأثناء إجتماعاته، يناقش المجلس أيضاً التعليقات والإقتراحات الناشئة عن البحوث التي يجريها الموظفون ومن المشاورات مع لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمجلس الإستشاري حول المعايير ومجموعات العمل وغيرها من الأطراف المهتمة في جلسات الإستماع لآراء العامة والزيارات الميدانية والجلسات التعليمية ورسائل التعليقات.

٧٣ وبعد الإجتماع بفترة قريبة، يلخص الموظفون قرارات المجلس ويتم نشر ملخص حول القرارات – تحديث مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويتوفر هذا الإصدار بالإضافة إلى تسجيل لإجتماع المجلس عبر الإنترنت على الموقع الإلكتروني. وعندما تتم مناقشة خطط المشروع (بما في ذلك الترتيبات الإستشارية) في الإجتماع، يقوم الموظفون بتحديث وتعديل تلك الخطط لتعكس قرارات مجلس معايير المحاسبة الدولية.

التصويت والصياغة

٧٤ فيما يلي متطلبات التصويت على إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية:

الغالبية العظمى من الأعضاء مؤيدة	تسع أصوات مؤيدة
• الأجندة والقرارات المتعلقة بالمواضيع • ورقة المناقشة • وثائق المناقشة الأخرى (مثل تلك التي تعدها جهات وضع المعايير الأخرى) • القرارات الإدارية	• مسودات العرض (بما في ذلك المقترحات المنقحة والتعديلات المقترحة على المعايير القائمة وإطار المفاهيم) • المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية • تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٧٥ قبل أن يُطلب من الموظفين البدء في صياغة وثيقة من أجل التصويت بشأنها، يستطلع رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية آراء أعضاء المجلس أثناء إجتماع المجلس لقياس مستوى الدعم لقضية معينة. وفي حال وجود دعم كاف، يطلب المجلس من الموظفين إعداد مسودة ما قبل التصويت للوثيقة (ورقة مناقشة أو مسودة عرض أو معيار دولي لإعداد التقارير المالية). ويقوم أعضاء المجلس بمراجعة مسودة ما قبل التصويت كلا على حدة وقد يكون مطلوباً الحصول على مسودات إضافية لما قبل التصويت في حال ظهور قضايا جديدة ("قضايا ذات نطاق واسع") أثناء المراجعة التي يقوم بها أعضاء المجلس.

٧٦ في حال صياغة الوثيقة كمعيار دولي لإعداد التقارير المالية، يتم إرسال مسودة ما قبل التصويت إلى أطراف مختارين (عادة ما تكون لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) من أجل المراجعة بقصد البحث عن "وجود خطأ فادح". وبعد دراسة نتائج هذه المراجعة، بالإضافة إلى تعليقات أعضاء المجلس، يقوم الموظفون بإعداد مسودة تصويت. ومن أجل تعزيز شفافية عملية الصياغة، يعرض المجلس التغيرات عن مسودة العرض على الموقع الإلكتروني. وبالإضافة إلى ذلك يتم عرض مسودة شبه نهائية في الوقت ذاته تقريباً على الموقع الإلكتروني الذي يقتصر الوصول إليه على المشتركين الذين يدفعون مقابل ذلك.

٧٧ تكون مسودة التصويت على ورقة مناقشة أو مسودة عرض أو معيار دولي لإعداد التقارير المالية جاهزة للتصويت بعد حلّ كافة القضايا العالقة وموافقة المجلس على متابعة التصويت.

٧٨ تتضمن مجموعة التصويت ما يلي:-

- نموذج تصويت
- مذكرة تلخص التغيرات الرئيسية عن مسودة ما قبل التصويت
- مسودة التصويت في نسختين:-
  - النص، محدد بخطوط لإظهار التغيرات عن مسودة ما قبل التصويت السابقة
  - النص "المنقح".

٧٩ يتم إجراء التصويت خارج الإجتماعات. ويوزع الموظفون مجموعة التصويت على أعضاء المجلس كلا على حدة. وبعد مراجعة مجموعة التصويت، يعبأ أعضاء المجلس نموذج التصويت لتسجيل فيما إذا كانوا موافقين أو معارضين على نشر مسودة التصويت. وقد يقترح أعضاء المجلس تحسينات تحريرية متأخرة على النص بالإعتماد على عدد هذه التغييرات، ويقوم الموظفون بإعداد تقرير للمجلس بعد التصويت أو يقومون بإعداد ونشر مسودة ما بعد التصويت تُظهر التغيرات النهائية.

٨٠ ينشر المجلس مبدئياً بياناته الرسمية والوثائق الإستشارية من خلال عرضها على الموقع الإلكتروني الذي يقتصر الوصول إليه على المشتركين الذين يدفعون مقابل ذلك. وبعد إنقضاء فترة تمتد إلى حوالي ١٠ أيام (يوم واحد منها فقط مخصص لتفسيرات المسودة)، تكون أوراق المناقشة ومسودات العرض متاحة للجميع على الموقع الإلكتروني الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية. وبإستثناء وثائق لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تنشر إصدارات المجلس عادة على شكل طبعات ورقية.

٨١ ينصح أعضاء المجلس الذين يقترحون معارضة نشر مسودة عرض أو معيار دولي لإعداد التقارير المالية عن نواياهم خلال التصويت في إجتماع مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويُعد عضو المجلس المعني الآراء المعارضة بالتعاون مع الموظفين. ويتم عرض الآراء المعارضة في مسودات العرض كوجهات نظر بديلة غير منسوبة لأي جهة. ويتم دمج الآراء المعارضة ووجهات النظر البديلة في مسودة ما قبل التصويت ومسودة التصويت حتى يستعرضها أعضاء المجلس الآخرين قبل التصويت.

نشاطات الإتصال

٨٢ تجرى نشاطات الإتصال أثناء دورة أسلوب العمل. والغرض من هذه النشاطات هو تشجيع التعاون والإتصال بين المجلس والأطراف المهتمة بوضع المعايير. ويتم إجراء الإتصال على عدة مستويات داخل هيكل وعمليات مجلس معايير المحاسبة الدولية.

٨٣ إن التنسيق الوثيق بين أسلوب عمل المجلس وأسلوب عمل جهات وضع معايير المحاسبة الأخرى هو أمر مهم لنجاح مجلس معايير المحاسبة الدولية. وقد أنشأ المجلس في بداياته علاقات ارتباط رسمية مع جهات وضع المعايير في أستراليا ونيوزلندا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية. وتم منح مجموعة الخبراء الفنيين التابعة للمجموعة الإستشارية الأوروبية الخاصة بإعداد التقارير المالية الحقوق ذاتها التي مُنحت للجهات التي تم تعيينها رسمياً كجهات منسقة واضعة للمعايير. ومنذ ذلك الحين تم توسيع مفهوم الإتصال مع جهات وضع معايير المحاسبة. ويتعين على أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية الإتصال ليس فقط مع الجهات المنسقة الواضعة للمعايير والمجموعة الإستشارية الأوروبية الخاصة بإعداد التقارير المالية، بل عليهم الإتصال بالجهات الأخرى لوضع معايير المحاسبة حول العالم.

٨٤ في حين أن نطاق وعمق الإتصال المطلوب مع جهات وضع معايير المحاسبة يعتمدان على التنظيم المعني، يحدد المجلس مسؤوليات إتصال معينة بالتشاور مع الأمناء. ويجتمع المجلس مع رؤساء الجهات الأخرى لوضع معايير المحاسبة وينظم بشكل دوري إجتماعات إقليمية وعالمية مع جهات وضع المعايير.

٨٥ تتعدى نشاطات الإتصال التفاعل بين جهات وضع معايير المحاسبة. ويتفاعل المجلس مع مجموعة واسعة من الأطراف المهتمة في مشروع معين. ويقوم أعضاء وكبار موظفي المجلس ومؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية بعقد جلسات تعليمية بشكل منتظم كما يحضرون إجتماعات ومؤتمرات الأطراف المهتمة ويقومون بدعوة المؤسسات المهتمة للتعبير عن وجهات نظرها ويعلنون عن الأحداث الكبيرة الخاصة بالمؤسسة على الموقع الإلكتروني.

التشاور مع المجلس الإستشاري حول المعايير

٨٦ يقدم المجلس الإستشاري حول المعايير مشورة إستراتيجية واسعة حول عمليات مجلس معايير المحاسبة الدولية. ووفقاً للدستور وميثاق المجلس الإستشاري حول المعايير (في الملحق ٣)، يستشير مجلس معايير المحاسبة الدولية المجلس الإستشاري حول المعايير فيما يتعلق بأجندته الفنية وأولويات المشروع وقضايا المشروع المتعلقة بتطبيق وتنفيذ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمنافع والتكاليف المحتملة لمقترحات معينة. كما يعمل المجلس الإستشاري حول المعايير كمجلس إستطلاع للرأي لصالح مجلس معايير المحاسبة الدولية ويمكن إستخدامه لتجميع وجهات النظر التي تدعم العملية الإستشارية العادية.

٨٧ يجتمع المجلس الإستشاري حول المعايير عادة ٣ مرات في السنة لمدة يومين. وتقتضي الإجتماعات عادة حضور رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية ومدير النشاطات الفنية ومدير البحوث وأعضاء وموظفي مجلس معايير المحاسبة الدولية المسؤولين عن بنود أجندة إجتماع المجلس الإستشاري حول المعايير.

٨٨ عادة ما يقدم موظفو مجلس معايير المحاسبة الدولية تحديثا إلى المجلس الإستشاري حول المعايير ويدعون إلى إبداء الملاحظات وطرح الأسئلة من قبل أعضاء المجلس. وبالإعتماد على القضية المعنية، يمكن أن يدعو رئيس الإجتماع إلى إستطلاع رسمي للرأي من أجل إظهار مدى الدعم داخل المجلس الإستشاري حول المعايير فيما يتعلق بوجهة نظر معينة وذلك أمام مجلس معايير المحاسبة الدولية. وفي حال إتخذ المجلس موقفاً نهائياً فيما يتعلق بقضية معينة يختلف عن رأي مستطلع خاص بالمجلس الإستشاري حول المعايير، يشرح مجلس معايير المحاسبة الدولية للمجلس الإستشاري حول المعايير أسباب إتخاذه لموقف مختلف.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٨٩ وبالإضافة إلى الحصول على نصيحة من المجلس الإستشاري حول المعايير، ينظر مجلس معايير المحاسبة الدولية أيضاً في الملاحظات التي أبدتها اللجان الفرعية التابعة للمجلس الإستشاري للمعايير.

مجموعات العمل

٩٠ تمنح مجموعات العمل لمجلس معايير المحاسبة الدولية فرصة الوصول إلى خبرات عملية إضافية. ويشكّل المجلس عادة مجموعات عمل من أجل مشاريعه الكبرى. وفي حال قرر المجلس حذف هذه الخطوة، سيذكر الأسباب وراء قيامه بذلك.

٩١ يتم تشكيل مجموعات العمل أثناء مرحلة التخطيط للمشروع. وقبل القيام بتشكيل مجموعة عمل، ينشر المجلس إعلاناً للترشيح وتقديم الطلبات. وتعكس تشكيلة مجموعة عمل معينة تنوع واتساع الإهتمامات في مجال معين. وتراجع لجنة إجراءات الأمناء التشكيلة المقترحة لكل مجموعة لضمان وجود توازن مرضٍ في وجهات النظر. ويحضر إجتماعات مجموعات العمل بعض أعضاء المجلس والموظفين الفنيين.

٩٢ وبالتشاور مع الأمناء وأعضاء مجموعات العمل، يشَرع المجلس تكليفاً واضحاً وأهدافاً واضحة لمجموعات العمل، ولا يُطلب من المجموعات تقديم توصيات رسمية. وحالما يتم البدء بالعمل، يستشير المجلس المجموعات فيما يتعلق بالقرارات الهامة ويقدم تحديثات دورية حول تقدم المشروع.

٩٣ يتم الإعلان عن إجتماعات مجموعات العمل مسبقاً وهي مفتوحة للعامة ويترأسها عضو من أعضاء المجلس. وتُشمل تعليقات أعضاء المجموعات في المواد المطروحة للمناقشة في إجتماعات مجلس معايير المحاسبة الدولية.

رسائل التعليقات

٩٤ تلعب رسائل التعليقات دوراً أساسياً في عملية المناقشات الرسمية الخاصة بالمجلس. ويدعو المجلس الجمهور إلى إبداء الملاحظات حول كافة المقترحات التي يتم نشرها على أنها ورقة مناقشة أو مسودة عرض. ومن أجل منح الجمهور فرصة الوصول في الوقت المناسب إلى رسائل التعليقات المرسلة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية، يعرض الموظفون الرسائل على الموقع الإلكتروني بشكل منتظم.

٩٥ يقوم أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية بمراجعة رسائل التعليقات المستلمة أثناء فترة إبداء الملاحظات. ويقدم الموظفون عادة ملخصاً وتحليلاً للرسائل المستلمة. وتُعرض ملخصات التعليقات على الموقع الإلكتروني كجزء من ملاحظات مراقبي إجتماع المجلس.

٩٦ لكي يكون المجلس مستجيباً لوجهات النظر المستلمة في رسائل التعليقات، فإنه يعرض على الموقع الإلكتروني ملخصاً لموقفه من النقاط الرئيسية التي أثارتها الرسائل فيما إذا تم أخذ هذه الرسائل بعين الإعتبار. وبالإضافة إلى ذلك يجيب المجلس في أساس الإستنتاجات حول كل بيان عن القضايا الرئيسية التي يتم إثارتها في رسائل التعليقات.

فترة إبداء الملاحظات

٩٧ ينشر مجلس معايير المحاسبة الدولية الوثائق التالية لإبداء ملاحظات الجمهور بشأنها:-

(أ) أوراق المناقشة

(ب) مسودات عرض المعايير والتعديلات على المعايير

(ج) مسودة تفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومسودة التعديلات على التفسيرات.

٩٨ يمنح المجلس عادة فترة ١٢٠ يوماً لإبداء الملاحظات حول الوثائق الإستشارية الخاصة به. وبالنسبة لمسودات العرض، وفي حال كانت القضية ملحة بشكل استثنائي وكانت الوثيقة قصيرة واعتقد المجلس بأنه من المحتمل التوصل إلى إجماع واسع حول هذا الموضوع، يمكن أن ينظر المجلس في منح فترة إبداء للملاحظات لمدة لا تقل عن ٣٠ يوماً. أما بالنسبة للمشاريع الكبرى، فإن المجلس يمنح عادة فترة تزيد عن ١٢٠ يوماً من أجل إبداء الملاحظات. وتمتد فترة إبداء الملاحظات حول مسودة تفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عادة إلى ٦٠ يوماً، وقد تكون أقل من ذلك في الحالات الطارئة.

الزيارات الميدانية والإختبارات الميدانية

٩٩ يقوم المجلس عادة بزيارات ميدانية لاكتساب فهم أفضل للممارسات الصناعية وكيف يمكن للمعايير المقترحة أن تؤثر عليها. إن القيام بالزيارات الميدانية في مرحلة متأخرة من تطوير المشروع يمكّن المجلس من تقييم تكلفة التغيرات المحتملة في الممارسة.

١٠٠ رغم أن الزيارات الميدانية غير منصوص عليها في الدستور أو *المقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*، إلا أن المجلس يقوم بها عادة. ويتم القيام بالزيارات الميدانية عادة بعد نشر ورقة مناقشة أو مسودة عرض، إلا أنه يمكن القيام بها في وقت سابق. وينصب تركيز هذه الزيارات بشكل رئيسي على قضايا خاصة بالمعاملات. ويشمل المشاركون في الزيارات الميدانية عادة شركات أو أطراف أخرى تتأثر بالمقترحات ويتم تحديدها من قبل المجلس بالتشاور مع مجموعات العمل.

١٠١ تقتضي الإختبارات الميدانية عادة التعاون مع الشركات المهتمة المستعدة للمشاركة في إختبار المعيار المقترح خلال فترة ممتدة أحياناً. وأثناء الإختبارات الميدانية، يعمل موظفو المجلس على نحو وثيق مع الشركات المشاركة في جمع البيانات وإعداد التقارير المالية بإستخدام المعيار المقترح وتقييم نتائج الإختبارات.

١٠٢ يدرك المجلس التكاليف الباهظة للإختبارات الميدانية فيما يخص الموارد المالية وترتيبات الموظفين المطلوبة من المجلس والمنشآت المشاركة وإمكانية أن تؤجل الإختبارات استحداث المعايير الجديدة في الوقت المناسب. وبما أن مثل هذه التكاليف قد تفوق المنافع، يتوقع المجلس إجراء الإختبارات الميدانية في ظروف نادرة. وفي حال قرر المجلس حذف هذه الخطوة، فإنه سيذكر الأسباب وراء ذلك.

جلسات الإستماع لآراء العامة (بما في ذلك الطاولات المستديرة)

١٠٣ بالإضافة إلى الدعوة إلى إبداء الملاحظات لمحاولة الحصول على وجهات نظر وإقتراحات، يدرس المجلس عادة عقد إجتماعات عامة مع المؤسسات المهتمة للإستماع إلى آرائها وتبادل وجهات النظر حول موضوع محدد. ويمكن عقد مثل هذه الإجتماعات العامة على شكل جلسات إستماع لآراء العامة أو طاولات مستديرة عامة أو شكل آخر. ويتم إبلاغ العامة قبل فترة من إنعقاد هذه الإجتماعات.

١٠٤ تعتبر جلسات الإستماع لآراء العامة أكثر فائدة عندما تنعقد بعد إنتهاء فترة إبداء الملاحظات، حيث يكون المجلس قد إنتهى من مراجعة وجهات النظر التي تثيرها الهيئات المعنية. وعلى المنشآت المشاركة تقديم طلبات مشاركة خطية قبل إنعقاد الجلسة. ويقدم المشاركون أثناء هذه الجلسات عروضاً تقديمية موجزة يتبعها جلسات الأسئلة والأجوبة.

١٠٥ قد يرتب المجلس لعقد إجتماعات الطاولة المستديرة العامة من أجل مناقشة القضايا مع الأطراف المهتمة كبديل عن جلسات الإستماع لآراء العامة. ويكون تصميم هذه الإجتماعات مماثلاً لإجتماع المجلس الإستشاري حول المعايير من حيث أن مجلس معايير المحاسبة الدولية يطرح أسئلة تم تعميمها سابقاً ويدعو المشاركين إلى إبداء ملاحظاتهم والتعبير عن وجهات نظرهم.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٠٦ قد تقترح الهيئات المعنية في سياق أسلوب العمل، وخاصة أثناء فترة إبداء الملاحظات، عقد إجتماعات عامة لتوضيح مخاوفهم حيال مقترحات مجلس معايير المحاسبة الدولية أو المعايير القائمة. وكرد على مثل هذه الطلبات، قد يعين المجلس أعضاء وموظفين من المجلس من أجل حضور هذه الإجتماعات. ويلخص الموظفون المعلومات التي يتم الحصول عليها في إجتماعات مختلفة ليتم النظر فيها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية.

تحليل التكاليف والمنافع

١٠٧ يقدر مجلس معايير المحاسبة الدولية إعتبارات التكاليف والمنافع كجزء من نقاشه، رغم أن إجراء تقييم كمي للتكاليف والمنافع لا يعتبر أمراً عملياً. ويشير المجلس إلى أنه ما يزال هناك نقص في الأساليب الثابتة والموثوقة بشكل كاف للقيام بالتحليلات الكمية للتكاليف والمنافع في مجالات السياسة التي تقع ضمن اختصاص المجلس. ويحصل المجلس على أفكار متبصرة حول تكاليف ومنافع المعايير من خلال مشاوراته عبر الإصدارات الإستشارية (أوراق المناقشة، مسودات العرض، الخ) والإتصالات مع الأطراف المهتمة (نشاطات الإتصال، الإجتماعات، الخ). وتنعكس وجهات نظر المجلس صراحة فيما يتعلق بالأسئلة المطروحة حول التكاليف/المنافع في أساس الإستنتاجات المنشور مع كل مسودة عرض ومعيار دولي لإعداد التقارير المالية.

١٠٨ يشير المجلس، كما أشارت جهات وضع المعايير الأخرى، إلى أن تقييم التكاليف والمنافع هو أمر غير موضوعي بالضرورة. ولدى إتخاذ المجلس لقراره، فإنه يأخذ بعين الإعتبار ما يلي:-

- التكاليف المتكبدة من قبل معدي البيانات المالية.
- التكاليف المتكبدة من قبل مستخدمي البيانات المالية عندما تكون المعلومات غير متوفرة.
- الميزة المقارنة التي يتمتع بها المعدون في صياغة المعلومات، بالمقارنة مع التكاليف التي سيتكبدها المستخدمون في إعداد معلومات بديلة.
- المنافع المتأتية عن صنع قرارات إقتصادية أفضل نتيجة لإعداد التقارير المالية المحسنة.

معلومات حول الموقع الإلكتروني للمؤسسة

١٠٩ فيما يلي الإصدارات والمعلومات المتعلقة بأسلوب عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية المتوفرة مجاناً على الموقع الإلكتروني للمؤسسة:-

- جداول إجتماعات الأمناء ومجلس معايير المحاسبة الدولية والمجلس الإستشاري حول المعايير ومجموعات العمل ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وجلسات الإستماع لآراء العامة والإجتماعات العامة الأخرى
- رسائل التعليقات وطلبات الإشتراك الخطية
- مسودات العرض حول المعايير والتعديلات (بعد ١٠ أيام من أول نشر)
- مسودة التفسيرات ومسودة التعديلات على التفسيرات (بعد يوم واحد من أول نشر)
- أوراق المناقشة (بعد ١٠ أيام من أول نشر)
- *تحديث* مجلس معايير المحاسبة الدولية *وتحديث* لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (بعد يوم واحد من أول نشر)

- تحديثات المشروع
- مقارنات بين مسودات العرض والمقترحات الحالية لمجلس معايير المحاسبة الدولية التي تلي نقاشات المجلس للمرة الثانية
- النشرات الصحفية
- معلومات أخرى ذات صلة.

منهج "الإلتزام أو التفسير"

١١٠ تعتبر خطوات أسلوب العمل التالية إلزامية:-

- وضع ومتابعة الأجندة الفنية الخاصة بمجلس معايير المحاسبة الدولية
- إعداد وإصدار المعايير ومسودات العرض التي ينبغي أن يحتوي كل منها على أية آراء معارضة
- وضع الإجراءات لمراجعة الملاحظات التي يتم إبداؤها حول الوثائق المنشورة لإبداء الملاحظات خلال فترة معقولة من الزمن
- إستشارة المجلس الإستشاري حول المعايير بشأن المشاريع الكبرى وقرارات الأجندة وأولويات العمل
- نشر أسس الإستنتاجات مع المعايير ومسودات العرض.

١١١ هناك خطوات أخرى محددة في الدستور ولكنها غير إلزامية. تتضمن هذه الخطوات ما يلي:-

- نشر وثيقة مناقشة (مثال: ورقة مناقشة)
- تشكيل مجموعات عمل أو أشكال أخرى من المجموعات الإستشارية المكونة من متخصصين
- عقد جلسات الإستماع لآراء العامة
- إجراء الإختبارات الميدانية (في الدول المتقدمة والأسواق الناشئة).

١١٢ في حال قرر المجلس عدم إجراء الخطوات غير الإلزامية المحددة في الدستور، فإنه سيذكر الأسباب وراء ذلك حسبما يقتضي الدستور. ويتم تقديم التفسيرات عادة في إجتماعات المجلس ويتم نشرها في ملخصات القرارات وأساس الإستنتاجات المرفق بمسودة العرض أو المعيار المعني.

دور الأمناء الرقابي

١١٣ كما هو مذكور في الفقرة ١٧، يشرف الأمناء في مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية على عمليات مجلس معايير المحاسبة الدولية. وتقوم لجنة إجراءات الأمناء بمراجعة تشكيلة مجموعات العمل وتضمن أن تعكس عضويتهم تنوعاً في وجهات النظر والخبرات. كما تراجع اللجنة الإجراءات المقترحة فيما يخص أسلوب عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية حول المشاريع الجديدة.

١١٤ تتضمن المهام الرقابية الأخرى للأمناء فيما يتعلق بأسلوب عمل المجلس ما يلي:-

- مراجعة إستراتيجية مجلس معايير المحاسبة الدولية وفعاليتها سنوياً
- دراسة أجندة مجلس معايير المحاسبة الدولية دون تحديدها
- مراجعة إلتزام المجلس بأسلوب عمله

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

- وضع وتعديل الإجراءات التشغيلية للمجلس وترتيباته الإستشارية وأسلوب عمله
- إشراك رئيس المجلس الإستشاري حول المعايير في إجتماعات الأمناء

يوضح الملحق رقم ٦ أقسام الدستور ذات العلاقة فيما يخص "دور الأمناء الرقابي".

١١٥ ينبغي توجيه الأسئلة المطروحة حول الإلتزام بالإجراءات الموضحة في هذا الدليل إلى مدير العمليات في مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

الملحق ١
أسلوب عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية: مقتطفات من الدستور

هذا الملحق، الذي يتضمن الفقرات ٢٨، ٣٠ و٣١ من النظام، غير منسوخ هنا.

المحاق ٢
أسلوب العمل: مقتطفات من *المقدمة* إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

هذا الملحق، الذي يتضمن الفقرات ١٨من المقدمة، غير منسوخ هنا.

الملحق ٣
المجلس الإستشاري حول المعايير
البنود والشروط العامة والإجراءات التشغيلية

١ الأهداف ونطاق النشاطات

١ يكمن الهدف الرئيسي للمجلس الإستشاري حول المعايير التابع لمجلس معايير المحاسبة الدولية في عقد منتدى يتشاور من خلاله مجلس معايير المحاسبة الدولية مع الأفراد وممثلي المؤسسات المتأثرة بعمله والملتزمين بوضع معايير دولية لإعداد التقارير المالية عالية الجودة. ويقدم المجلس الإستشاري حول المعايير- كجزء من عمليته الإستشارية- المشورة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بمجموعة من القضايا التي تتضمن، دون الحصر، ما يلي:-

- المعلومات الموجودة في أجندة مجلس معايير المحاسبة الدولية؛
- المعلومات في الجدول الزمني لمشروع مجلس معايير المحاسبة الدولية (برنامج العمل) بما في ذلك أولويات المشروع والتشاور فيما يتعلق بأية تغييرات على الأجندة والأولويات؛ و
- المشورة حول المشاريع مع تركيز محدد على قضايا التطبيق والتنفيذ العمليين، بما في ذلك المسائل المتعلقة بالمعايير القائمة التي قد تتطلب النظر فيها من قبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

ونظراً لأهمية أجندة المجلس وأولوياته، فإنه من المتوقع أن تخضع التغيرات للتشاور مع المجلس الإستشاري حول المعايير حالما يتم تحديدها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

كما يقدم المجلس الإستشاري حول المعايير معطيات إلى الأمناء فيما يخص الأمور المتعلقة بنشاطات المجلس الإستشاري أو مجلس معايير المحاسبة الدولية وأي قضايا أخرى ذات صلة عندما يُعتبر هذا الأمر مناسباً من قبل أعضاء المجلس الإستشاري أو بناءاً على طلب أمناء مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية ("الأمناء").

٢ أما الهدف الثانوي للمجلس الإستشاري فهو دعم مجلس معايير المحاسبة الدولية في تعزيز وتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في جميع أنحاء العالم. وقد يتضمن هذا نشر المقالات الداعمة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومخاطبة الإجتماعات العامة المتعلقة بنفس هذا الموضوع. وتعتبر أية وجهات نظر معبر عنها شخصية ولا ينبغي أن تترك انطباعاً بأنها آراء المجلس الإستشاري. (لا يعيق هذا الهدف أعضاء المجلس الإستشاري من المشاركة في الإنتقادات الصريحة والموضوعية لعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية من أجل المساعدة في فهم أفضل وشفافية القضايا والحلول) .

٢ تشكيل المجلس والعضوية

٣ يتكون المجلس الإستشاري من أفراد أو ممثلين عن المؤسسات يهمهم وضع معايير دولية لإعداد التقارير المالية عالية الجودة. وتغطي العضوية مساحة جغرافية واسعة ومجموعة من الخلفيات الوظيفية التي تشتمل على أعضاء من مجموعات المستخدمين والمعدين والمحللين الماليين والأكاديميين والمدققين والهيئات التنظيمية وهيئات المحاسبة المهنية. وبالإضافة إلى ذلك، قد يمنح الأمناء مؤسسات دولية معينة مقاعد دائمة في المجلس الإستشاري. كما قد يمنح الأمناء منصب المراقب الرسمي على الجهات والمؤسسات الأخرى ذات النفوذ في المجتمع المالي العالمي.

٤ تنظر هيئة من الأمناء في الترشيحات، وحيثما يكون ذلك ممكناً فإنها تبحث في أصولهم و/أو المؤسسات التي قد يتم تمثيلها من أجل تحديد فيما إذا كانت المؤسسات والأفراد المرشحين مناسبون للعضوية ولضمان تغطية مساحة جغرافية واسعة ومجموعة من الخلفيات الوظيفية.

٥ يتم تعيين الأعضاء لفترة مبدئية مدتها ٣ سنوات، وبالإعتماد على الحاجة إلى المحافظة على توازن ملائم وبغرض الإستمرارية، قد يطلب من الأعضاء البقاء لفترة أخرى تصل إلى ٣ سنوات. ويسمح بفترة خدمة مدتها ٦ سنوات كحد أعلى.

٦ وبهدف الحفاظ على عضوية فعالة، سيُطلب من الأفراد الذين يتخلفون عن الحضور شخصياً إلى ثلاث إجتماعات متتالية الإنسحاب من المجلس الإستشاري.

٧ يعين الأمناء أعضاء في المجلس الإستشاري بصفة فردية أو تمثيلية، ويتوقع من الأعضاء التعبير عن وجهات نظرهم الشخصية خلال إجتماعات المجلس الإستشاري إلا في حال ذكر صراحة أن وجهات النظر هذه هي آراء المؤسسات التي يمثلونها. ولا يتم حفظ أي سجل للمصادر حول وجهات نظر المؤسسات أو الأفراد في محاضر إجتماعات المجلس الإستشاري. ويعي المجلس الإستشاري لدى تبني هذا الإجراء بأن النقاش في أي من إجتماعاته عادة ما يكون على نطاق واسع وقد يتم تقييد مساهمة أحد الأفراد بشكل كبير إذا كان من الضروري الإشارة إلى مؤسسة ما قبل التعبير عن وجهة نظر في الإجتماع. ويملك أعضاء المجلس الإستشاري حرية جدولة المواد المكتوبة من أجل تعميمها قبل الإجتماع في حال رغبتهم في ذلك.

٣ الرئيس

٨ يعين الأمناء رئيس المجلس الإستشاري من ضمن قائمة المرشحين المقدمة من قبل المجلس الإستشاري. وتكون مدة خدمة الرئيس هي ٣ سنوات قابلة للتجديد لفترة تصل إلى ٣ سنوات أخرى، مع مراعاة الحد الأعلى للخدمة وهو ٦ سنوات.

٩ يمنح الرئيس القيادة للمجلس الإستشاري في ضمان إستلام مجلس معايير المحاسبة الدولية معلومات فعالة في الوقت المناسب تساهم في وضع معايير دولية لإعداد التقارير المالية عالية الجودة وتتمتع بقبول واسع. وسعياً لتحقيق هذا الهدف، يراقب الرئيس بشكل فعال تقدم برنامج العمل والمشاريع والأولويات الخاصة بمجلس معايير المحاسبة الدولية ويعمل على نحو وثيق مع رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية وكبار الموظفين من أجل تحديد الأمور التي ينبغي الحصول بشأنها على مشورة من المجلس الإستشاري في الوقت المناسب. وتتضمن مهام الرئيس، على وجه الخصوص، دون الحصر، ما يلي:-

- العمل مع كبار موظفي مجلس معايير المحاسبة الدولية ومؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية لضمان إعداد مواد مناسبة في الوقت المحدد من أجل تسهيل عقد إجتماعات المجلس الإستشاري؛
- عقد إجتماعات المجلس الإستشاري؛
- مراجعة مسودة محاضر إجتماعات المجلس الإستشاري قبل توزيعها على الأعضاء؛
- تعيين لجنة الأجندة الخاصة بالمجلس الإستشاري؛
- العمل كجهة إتصال بين المجلس الإستشاري ومجلس معايير المحاسبة الدولية والأمناء؛
- البقاء على إطلاع على آخر التطورات داخل مجلس معايير المحاسبة الدولية وإعلام أعضاء المجلس الإستشاري بهذه الأمور بين الإجتماعات، إذا إقتضت الضرورة؛
- مساعدة الأمناء في تحديد أعضاء جدد في المجلس الإستشاري؛
- إطلاع أعضاء المجلس الإستشاري الجدد حول عملياته وأدوارهم ومسؤولياتهم؛
- مساعدة رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية على تشجيع تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في جميع أنحاء العالم؛ و
- حضور إجتماعات الأمناء والمشاركة فيها وذلك بناءاً على طلب الأمناء.

٤ الإجراءات التشغيلية

١٠ من أجل ضمان أن عمل المجلس الإستشاري يسير بشكل كفؤ وفعال، يتم تبني الإجراءات التشغيلية التالية.

تفاصيل الإجتماع

١١ بشكل عام، يجتمع المجلس الإستشاري ثلاث مرات في السنة لمدة يومين، ولكن قد يتم عقد إجتماعات أخرى بناءاً على طلب الرئيس.

١٢ يتعين على رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية ومدير النشاطات الفنية في المجلس وأعضاء وموظفي المجلس المسؤولين عن بنود في الأجندة حضور إجتماعات المجلس الإستشاري. وعلى أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية عموماً حضور الإجتماعات حتى يتسنى لهم شخصيا سماع وجهات نظر المجلس الإستشاري.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٣ يقع على عاتق عضو يتم تعيينه من قبل أمانة سر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسؤولية تقديم الدعم المتعلق بأمانة السر للإجتماعات بالإضافة إلى تدوين محاضر الإجتماعات.

١٤ إن إجتماعات المجلس الإستشاري مفتوحة للعامة بإستثناء البنود الإدارية التي يتم التعامل معها في جلسات مغلقة.

أجندة وأوراق الإجتماع

١٥ يقع على عاتق لجنة الأجندة التي يتم تعيينها من قبل الرئيس من الأعضاء مسؤولية إعداد الأجندة لكل إجتماع بالتشاور مع أمانة سر مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويتم تشجيع كافة أعضاء المجلس الإستشاري على تقديم بنود للجنة الأجندة من أجل النظر في تضمينها في الأجندة قبل تاريخ إنعقاد الإجتماع ووفقاً للتوقيت الذي يحدده الرئيس.

١٦ يتم تقديم المواد المكتوبة الداعمة لبنود أجندة المجلس الإستشاري قبل كل إجتماع. ويتم عادة إعداد ورقة موجزة تسلط الضوء على تلك القضايا التي يتم البحث بشأنها عن إرشادات محددة من المجلس الإستشاري فيما يتعلق بكل بند فني في الأجندة. ويعتمد نطاق الوثائق الداعمة على تعقيد القضايا المعنية وضرورة إطلاع أعضاء المجلس الإستشاري بشكل ملائم. وينبغي أن تكون النقاط التالية معايير توزيع المواد على أعضاء المجلس الإستشاري من قبل أمانة السر:-

- يتم توزيع محاضر كل إجتماع على أعضاء المجلس الإستشاري خلال ٣٠ يوماً من إنعقاد كل إجتماع للمجلس الإستشاري (أو اللجنة الفرعية التابعة للمجلس الإستشاري)؛
- يتم توزيع الأجندة الخاصة بكل إجتماع يعقده المجلس الإستشاري، بما في ذلك وصف موجز لكل بند من بنود الأجندة، على أعضاء المجلس الإستشاري قبل ٣٠ يوماً على الأقل من إنعقاد كل إجتماع للمجلس الإستشاري؛ و
- يتم توزيع كافة أوراق الأجندة المفصلة على أعضاء المجلس الإستشاري قبل ١٠ أيام على الأقل من إنعقاد كل إجتماع للمجلس الإستشاري.

سير الإجتماعات

١٧ يبدأ سير المواضيع الفنية عموما بمقدمة إلى الموضوع من قبل عضو أو موظف في مجلس معايير المحاسبة الدولية وقد تتضمن أوراقاً يتم إعدادها و/أو تسليمها من قبل أعضاء المجلس الإستشاري. ويعتمد نطاق هذه الملخصات على تعقيد الموضوع. ويتم دعوة الأعضاء في الإجتماع إلى إبداء الملاحظات أثناء الإجتماع حول الأسئلة المطروحة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية أو أية أمور أخرى ذات علاقة. واستناداً إلى القضية، قد يدعو الرئيس إلى إستطلاع رسمي للرأي لإظهار مدى الدعم داخل المجلس الإستشاري لوجهة نظر معينة أمام مجلس معايير المحاسبة الدولية. وإذا إتخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية موقفاً نهائياً في قضية معينة يختلف عن رأي مستطلع للمجلس الإستشاري، يتم تقديم تغذية راجعة في الإجتماع التالي للمجلس الإستشاري حول الأسباب وراء قرار مجلس معايير المحاسبة الدولية.

اللجان الفرعية

١٨ من أجل تحسين جودة التعليقات المقدمة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية حول موضوع متخصص، قد يدعو الرئيس إلى تشكيل لجنة فرعية من أعضاء المجلس الإستشاري المطلعين من أجل تقديم تعليقات متخصصة. وترفع اللجنة الفرعية تقاريرها إلى المجلس الإستشاري الذي يعرض بدوره وجهات نظره على مجلس معايير المحاسبة الدولية.

٤ تكاليف السفر والإقامة

١٩ يلبي أعضاء المجلس الإستشاري أو المؤسسات التي يمثلونها تكاليف السفر والإقامة الخاصة بهم.

٥ الموافقة والتغيرات

٢٠ وافق الأمناء على البنود والشروط العامة والإجراءات التشغيلية وأية تغييرات تتعلق بذلك تقتضي موافقتهم.

الملحق ٤
دور الأمناء الرقابي- مقتطف من الدستور

هذا الملحق، الذي يتضمن الفقرة ١٥ من النظام، غير منسوخ هنا.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

دليل أسلوب عمل لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

مصادق عليه من قبل الأمناء في يناير ٢٠٠٧

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
دليل أسلوب عمل لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	
المقدمة	**١-٤**
مسؤوليات لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ونطاق عملها	**٥-٩**
العضوية	**١٠-١٦**
أسلوب العمل	**١٧-٤٣**
المرحلة ١: تحديد القضايا	١٨-٢٢
المرحلة ٢: وضع جدول الأعمال	٢٣-٢٧
المرحلة ٣: إجتماعات وتصويت لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	٢٨-٣٢
المرحلة ٤: إعداد مسودة التفسير	٣٣-٣٥
المرحلة ٥: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في نشر مسودة التفسير	٣٦-٣٨
المرحلة ٦: فترة إبداء الآراء ومناقشتها	٣٩-٤١
المرحلة ٧: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في التفسير	٤٢-٤٣
سلطة تفسيرات لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	**٤٤-٤٦**
الإتصالات	**٤٧-٤٩**
العلاقة بين واضعي المعايير المحليين ومجموعات التفسير المحلية	**٥٠-٥١**
الملحق أ	
أسلوب عمل مجلس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية – مقتطفات من النظام الداخلي	
الملحق ب	
نموذج تقديم طلب بنود أجندة محتملة إلى لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

دليل أسلوب عمل لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

المقدمة

١ تساعد لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مجلس معايير المحاسبة الدولية في تحسين إعداد التقارير المالية من خلال تحديد قضايا إعداد التقارير المالية ومناقشتها وحل مسائلها في الوقت المناسب وضمن إطار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وقد قام أمناء مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية بإنشاء لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في مارس ٢٠٠٢ التي حلت محل لجنة التفسير السابقة – لجنة التفسير الدائمة.

٢ تم نشر هذا الدليل في مسودة للعموم في مايو ٢٠٠٦. كما أنه يستند إلى إطار أسلوب العمل الذي يشتمل عليه النظام الداخلي لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (أنظر الملحق أ) و*مقدمة إلى تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية. إضافة لذلك، فهو يعكس عملية الإستشارات العامة التي أجريت ٢٠٠٤ و٢٠٠٥. ويحل محل *المقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

٣ شكل أمناء مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية لجنة – لجنة إجراءات الأمناء- تعمل على مراجعة إجراءات أسلوب العمل وإذا ما لزم الأمر، تعديلها في ضوء تجربة وآراء لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية والدوائر المعنية.

٤ صادق الأمناء على هذا الدليل بعد الإستشارات والمناقشات العامة التي أجرتها لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية والأمناء.

مسؤوليات لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ونطاق عملها

٥ في سياق متطلباتها لأسلوب العمل، تقوم لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمراجعة قضايا إعداد التقارير المالية التي تم تحديدها حديثاً ولم تتم معالجتها تحديداً في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو بمراجعة القضايا التي تظهر أو قد تظهر فيها تفسيرات غير مرضية أو متضاربة بسبب غياب إرشادات رسمية تقدم رأياً مناسباً للإجماع على المعالجة الملائمة.

٦ عبر تقديم إرشادات تفسيرية، تطبق لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منهج إتباع المعايير الذي تم وضعه في *إطار إعداد وعرض البيانات المالية*. وتناقش لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعايير التي تم وضعها ضمن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات العلاقة بغية وضع إرشاداتها التفسيرية والإقرار بأن الإرشادات المقترحة لا تتعارض مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويتبع ذلك، تقديم الإرشادات التفسيرية- عدم سعي لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى إيجاد بيئة تحكمها قوانين عديدة بالإضافة إلى عدم عملها كمجموعة قضايا طارئة.

٧ لا تصل لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى إجماع يغير أو يتعارض مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو *الإطار*. *فإ*ذا إنتهت لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن متطلبات معيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تختلف عن *الإطار*، فإنها تأخذ توجيهاتها من مجلس معايير المحاسبة الدولية قبل تقديم الإرشادات.

٨ تقوم لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بإبلاغ مجلس معايير المحاسبة الدولية بأية قضايا موجودة أو طارئة ترى فيها مؤشرات ضعف في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو *الإطار*. وإذا ارتأت لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه ينبغي تعديل معيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو *الإطار* أو أنه ينبغي وضع معيار إضافي إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فإنها تُحيل هذه الإستنتاجات إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية للمناقشة.

٩ عندما تصل لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى إجماع في قضية ما، فإنها تضع تفسيراً (أو تعديلا لتفسير) لجعل هذا الإجماع متوفراً بشكل عام للأطراف المهتمة على أساس زمني مناسب وتطلب من مجلس معايير المحاسبة الدولية المصادقة عليه بغية إصداره. ويتم وضع تفسيرات لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وفقاً لأسلوب عمل المشاورات والمناقشات بما فيها توفير مسودة تفسير للآراء العامة.

العضوية

١٠ تضم لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إثني عشر عضواً مصوتين يعينهم الأمناء. ويتم اختيار الأعضاء بسبب قدرتهم على الحفاظ على وعيهم بالقضايا الجارية حال ظهورها وقدرتهم الفنية على إيجاد الحلول لها. ويشمل الأعضاء عادة محاسبين في الصناعة والأعمال العامة ومستخدمين للبيانات المالية، بتمثيل جغرافي منطقي واسع النطاق. ولا يقيد عدم اكتمال عدد الأعضاء قدرة لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الإجتماع. ولا ينبغي أن تشمل العضوية أكثر من شخص واحد من المنشأة نفسها.

١١ يتم تعيين أعضاء لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لفترات ثابتة قابلة للتجديد مدتها ثلاث سنوات. ويعترف الأمناء أن استمرار العضوية مهم لعمل لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولذلك من المتوقع تعيين بعض الأعضاء لأكثر من فترة واحدة.

١٢ يرأس لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عضو من مجلس معايير المحاسبة الدولية أو مدير الأعمال الفنية أو عضو كبير من موظفي مجلس معايير المحاسبة الدولية، أو أي شخص بالمؤهلات المناسبة. ويعين الأمناء رئيس لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويحق للرئيس التعليق حول القضايا الفنية تحت المناقشة ولكن لا يحق له التصويت.

١٣ تضم لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أيضاً مراقبين معينين (هم حاليا من المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية والمفوضية الأوروبية) وأعضاء ارتباط مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحق للمراقبين المعينين وأعضاء ارتباط مجلس معايير المحاسبة الدولية حضور إجتماعات لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتداول فيها ولكن لا يحق لهم التصويت. وبشكل مشابه، ويجوز لأعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية بإستثناء الأعضاء المعينين تحديدا للاتصال بلجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حضور إجتماعات لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إضافة إلى حقهم في الحديث ولكن لا يحق لهم التصويت.

١٤ يتوقع من أعضاء لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمراقبين المعينين حضور جميع الإجتماعات. والعضوية شخصية؛ ويصوت الأعضاء وفقاً لآرائهم المستقلة وليس كممثلين يصوتون وفقاً لآراء الشركة أو المنظمة أو الدائرة التي يرتبطون بها. إذا لم يتمكن عضو في لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو مراقب معين من حضور إجتماع، فإنه/ فإنها يعين شخصاً يحضر للحلول مكانه ليتم ترشيح البديل مسبقاً باستشارة وموافقة الرئيس وعلى العضو إطلاع البديل مسبقاً بتفاصيل الإجتماع. ويحق للبدلاء المناقشة ولكنهم غير مشمولين في إتمام متطلبات النصاب ولا يحق لهم التصويت.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٥ يعيد الأمناء النظر في عضوية العضو المستمرة في حال تغيبه عن إجتماعين متعاقبين من إجتماعات لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو في حال تغيبه عن ثلاثة إجتماعات من إجتماعات لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية خلال فترة عام واحد. سيتم إنهاء تعيين العضو ما لم يتم تقديم أسباب مقبولة للغياب وما لم يتم ضمان الحضور في المستقبل.

١٦ تظهر متطلبات النصاب والتصويت مفصلة في الفقرتين ٢٨ و٢٩.

أسلوب العمل

١٧ يشتمل أسلوب عمل لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على سبعة مراحل.

المرحلة ١: تحديد القضايا

١٨ تقع المسؤولية الرئيسية في تحديد القضايا التي ستناقشها لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أعضائها ومراقبيها المعينين. ويتم حث المعدين ومدققي الحسابات وغيرهم من المهتمين بإعداد التقارير المالية على إحالة القضايا إلى لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا ما اعتقدوا بحدوث تطبيقات متفرعة تتعلق بمحاسبة معاملات أو ظروف خاصة أو عندما يكون هناك شك حيال المعالجة المحاسبية المناسبة ومن المهم أيضاً وضع معالجة للمعايير.

١٩ يجوز لأي فرد أو منظمة طرح قضية ما. لهذا تم توفير نموذج طلب طرح قضية على موقع مجلس معايير المحاسبة (أنظر الملحق ب). ويمكن إرسال الطلب إما بواسطة البريد الإلكتروني إلى ifric@iasb.org أو البريد العادي على عنوان مجلس معايير المحاسبة الدولية لعناية منسق لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وينبغي أن يشتمل الطلب على وصف القضية (بما فيه وصف الحلول البديلة بإحالتها إلى تصريحات مجلس معايير المحاسبة ذات العلاقة) وتقييمها باستخدام معيار بنود الأجندة المحددة في الفقرة ٢٤.

٢٠ لا يتم الإفصاح عن مصدر بنود الأجندة المقترحة إلى لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو الآخرين.

٢١ يملك إجماع لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قابلية تطبيق عامة. ولا تحل لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القضايا الخاصة بظروف منشأة معينة.

٢٢ يقوم موظفو مجلس معايير المحاسبة الدولية بتقييم القضية وأعداد تحليل يتعلق بمجال القضية وإذا ما كانت تلبي معايير الأجندة. ويجوز للموظفين طلب المعلومات من أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وغيرها من الأطراف المطّلعة في تنفيذ هذا العمل.

المرحلة ٢: وضع جدول الأعمال

٢٣ تقرر لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بعد المناقشة في إجتماع عام إذا ما سيتم إضافة قضية ما إلى أجندتها.

٢٤ تقوم لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بتقييم بنود الأجندة المقترحة مقابل المعايير التالية أدناه، ولا ينبغي أن تلبي القضية كافة المعايير لتتأهل إضافتها إلى الأجندة.

(أ) أن تكون القضية عامة وذات صلة عملية.

(ب) أن تشير القضية إلى تفسيرات متفرعة بشكل كبير (إما طارئة أو موجودة أصلاً عند التطبيق). ولا تضيف لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بندا إلى أجندتها إذا كانت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية واضحة وكان من غير المتوقع وجود تفسيرات متفرعة أثناء التطبيق.

(ج) يتم تحسين إعداد التقارير المالية من خلال إلغاء طرق إعداد التقارير المتنوعة.
(د) يمكن حل القضية بكفاءة ضمن حدود المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القائمة *والإطار*، ومتطلبات عملية التفسير. كما ينبغي أن تكون القضية محدودة النطاق بما فيه الكفاية لتكون قابلة للتفسير ولكن ليست محدودة بحيث لا تكون فاعلة من حيث الكلفة للجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومؤسسيها لتنفيذ أسلوب العمل المرتبط بتفسير.
(هـ) من المرجح أن تتمكن لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من التوصل إلى إجماع على القضية في التوقيت المناسب.
(و) إذا كانت القضية متعلقة بمشروع حالي أو مقرر من مشاريع مجلس معايير المحاسبة الدولية، تكون هناك حاجة ملحة لتقديم الإرشادات بأسرع مما هو متوقع والذي هو من أعمال مجلس معايير المحاسبة. ولا تضيف لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بنداً إلى أجندتها إذا كان من المتوقع أن يوجد مشروع مجلس معايير المحاسبة الدولية حلول للقضية في فترة أقصر من الفترة التي تقتضيها لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لإتمام أسلوب عملها.

٢٥ يتم تطبيق فترة إستشارية على القضايا التي لم تتم إضافتها على الأجندة. وقد تم نشر مسودة بأسباب عدم إضافة بند إلى الأجندة في بيان *تحديث المعلومات الخاصة بلجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* وعلى الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية بالإضافة إلى مدة لإبداء الآراء لا تزيد عن ٣٠ يوماً. وتتم إضافة الآراء التي تم استلامها إلى السجل العام ما لم يطلب المعلق صاحب الرأي عدم الكشف عن رأيه (ينبغي أن يكون طلبه مدعماً بأسباب مقبولة مثل الثقة التجارية)، وتشكل جزء من المناقشة التي تجري في إجتماع لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المقبل. وتقرر لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية خلال الإجتماع ما إذا كانت ستضيف القضية إلى أجندتها.

٢٦ يمكن لأغلبية بسيطة من أعضاء لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الحاضرة في الإجتماع الموافقة على إضافة أي قضية إلى أجندة لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويتم إرسال أسباب عدم إضافة بند إلى أجندة لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى موقع مجلس تقارير المحاسبة الدولية كسجل بتاريخ القرارات التي تم اتخاذها. ولا يتم تحديث السجل بسبب تعديل المعايير بالإضافة إلى أنه لا يشكل جزء من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٢٧ لضمان مناقشة لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القضايا التي يمكن فيها تقديم إرشادات تلائم توقيتها، تقوم اللجنة على امتداد فترة مشروع ما بإعادة تقييم إذا ما يمكن معالجة القضايا بشكل ملائم ضمن التفويض. وإذا ما تم نقاش قضية ما في ثلاثة إجتماعات ولم يكن هناك إجماع منظور سواء على مسودة تفسير أو تفسير نهائي، تناقش لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما إذا ينبغي رفعها من الأجندة. ويجوز للجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تمدد فترة النقاش في القضية لفترة إضافية لا تزيد عادة عن إجتماع واحد أو اثنين. وإذا إنتهت لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى عدم قدرتها على التوصل إلى إجماع، فإنها تتوقف عن العمل في القضية وتقوم بإبلاغ مجلس معايير المحاسبة الدولية وتنشر توقف العمل. ويجوز للجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن توصي بأن يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بمباشرة المسألة.

المرحلة ٣: إجتماعات وتصويت لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٢٨ تجتمع لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية علناً وتتبع إجراءات مشابهة للسياسة العامة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في إجتماعات مجلسها. في هذه الإجتماعات، تقوم لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمناقشة كل من القضايا الموجودة على أجندتها والبنود التي

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

يتم إقتراح إضافتها إلى أجندتها. يتوقع من أعضاء لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمراقبين المعينين حضور الإجتماعات شخصياً. برغم ذلك، يمكن أن يتم عقد الإجتماعات باستخدام تقنيات الإجتماعات عن بعد أو أي وسائل إتصالات أخرى تسمح بالإتصالات الفورية بين جميع الأعضاء والمراقبين المعينين وتسمح للمراقبين العموميين سماع كافة المشاركين.

٢٩ يتمم حضور تسعة أشخاص ممن يحق لهم التصويت من لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية شخصياً أو باستخدام تقنيات الإجتماعات عن بعد نصاب التصويت.

٣٠ يملك كل عضو في لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ممن يحق له التصويت صوتاً واحداً. ويصوت الأعضاء وفقاً لآرائهم المستقلة لا كممثلين يصوتون وفقاً لآراء الشركة أو المنظمة أو الدائرة التي يرتبطون بها. كما لا يسمح بالتصويت بالوكالة.

٣١ يجوز للرئيس دعوة الآخرين لحضور إجتماعات لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كمستشارين إذا ما اقتضى الأمر معلومات متخصصة. كما يجوز لعضو أو مراقب معين، بموافقة الرئيس المسبقة، إحضار مستشار ذي خبرة متخصصة في الموضوع الذي تتم مناقشته. يحق لهؤلاء المستشارين المدعوين الحديث في الإجتماع.

٣٢ يمكن أن تجري لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأعمال إلكترونياً أو عبر البريد، على سبيل المثال للمصادقة على مسودة مقترحة أو تفسير نهائي أو لموظفي مجلس معايير المحاسبة الدولية للحصول على معلومات حول الموضوع المقترح لإعداده بشكل ملائم من أجل طرحه للمناقشة العامة. تتم جميع القرارات الفنية في الإجتماعات المفتوحة للمراقبة العامة.

المرحلة ٤: إعداد مسودة التفسير

٣٣ تتوصل لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى إستنتاجاتها إستناداً إلى المعلومات الموجودة في ملخصات القضية التي تم إعدادها بإشراف موظفي مجلس معايير المحاسبة الدولية. يصف الملخص القضية التي تجري مناقشتها ويعطي المعلومات اللازمة لأعضاء لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لفهم القضية واتخاذ القرارات بشأنها. يتم وضع ملخص قضية لتقوم لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمناقشتها وذلك بعد إجراء مراجعة شاملة للكتب المحاسبية الموثوقة والرسمية والبدائل المحتملة بما في ذلك إستشارة معدي المعايير المحليين إذا ما كان ذلك ملائماً. وقد يشتمل ملخص قضية ما على ما يلي:-

(أ) ملخص لوصف المعاملة أو الحدث

(ب) القضايا المحددة أو المسائل التي ستناقشها لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

(ج) المفاهيم ذات الصلة من *الإطار*.

(د) وصف للمعالجات البديلة الممكنة والمناسبة المستندة إلى هذه المفاهيم مع الحجج المؤيدة والمعارضة لكل بديل.

(هـ) لائحة بتصريحات مجلس معايير المحاسبة الدولية ذات الصلة بالإضافة إلى تصريحات معدي التقارير المحليين، محددة أية حالة من عدم الاتساق بين الحلول البديلة والمفاهيم ذات الصلة والمعايير.

(و) التوصيات المتعلقة بالمعالجات المحاسبية المناسبة.

٣٤ يتم إعداد مسودة تفسير تصوت عليها لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويجري التصويت في إجتماع عام. ويتم التوصل إلى إجماع ما لم يصوت أكثر من ثلاثة أعضاء ضد المقترح.

٣٥ يشتمل التفسير على ما يلي:-

(أ) ملخص القضايا المحاسبية التي تم تحديدها؛

(ب) الإجماع الذي تم التوصل إليه حول الطرق المحاسبية الملائمة؛

(ج) مراجع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات الصلة وأجزاء من *الإطار* وغيرها من التصريحات التي تم الرجوع إليها لدعم الإجماع؛

(د) تاريخ النفاذ والشروط المؤقتة.

أسباب الإجماع مبينة في أسس الإستنتاجات.

المرحلة ٥: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في نشر مسودة التفسير

٣٦ يملك أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية الاطلاع واستخدام كافة أوراق أجندة لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ومن المفترض منهم إبداء الآراء المتعلقة بالمسائل الفنية خلال مناقشة القضايا المطروحة، وتحديداً إذا كانت لديهم تساؤلات حول البدائل التي تناقشها لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٣٧ يتم إبلاغ أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في حال توصلت لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى إجماع على مسودة تفسير. ويتم نشر مسودة التفسير لإطلاع العموم عليها ما لم يعترض أربعة أو أكثر من أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية خلال أسبوع من إبلاغهم باكتمالها.

٣٨ إذا لم يتم نشر مسودة التفسير بسبب اعتراض أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية، تتم مناقشة القضية في إجتماع مجلس معايير المحاسبة الدولية القادم. وبناء على مداولات الإجتماع، يقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما إذا كان ينبغي نشر مسودة التفسير أو ينبغي إحالة المسألة إلى لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو إضافتها إلى أجندته الخاصة أو عدم اتخاذ أي إجراء إضافي إزاءها.

المرحلة ٦: فترة إبداء الآراء والمناقشة

٣٩ يتم توفير مسودة التفسيرات للآراء العامة لمدة لا تقل عن ٦٠ يوماً. وتتداول لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية خلال فترة الاستطلاع كافة الآراء التي يتم استلامها قبل إتمام عملية التفسير. ويتم توضع رسائل الآراء للإطلاع العام ما لم يطلب صاحب التعليق عدم إظهار تعليقه (ينبغي أن يدعم طلبه بأسباب مقبولة مثل الثقة التجارية). كما يتم تزويد لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بملخص الموظفين وتحليلهم لرسائل الآراء.

٤٠ إذا تغير التفسير المقترح إلى حد كبير، تنظر اللجنة فيما إذا كان ينبغي إستعراضه مرة أخرى. ولا يتم طلب الإستعراض مرة أخرى بطريقة تلقائية، وإنما يعتمد على مدى أهمية التغييرات التي تم إجراؤها، سواء ظهرت في أساس الإستنتاجات حول مسودة التفسير أو في المسائل التي تطرحها لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ودلالاتها في التطبيق وما يمكن معرفته من لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية جراء إعادة العرض.

٤١ تصوت لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لتؤكد الإجماع الذي جرى على التفسير النهائي. ويتحقق الإجماع ما لم يصوت أكثر من ثلاثة أعضاء ضد الإقتراح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المرحلة ٧: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في التفسير

٤٢ إذا ما توصلت لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى إجماع على تفسير ما، فإنه يتم عرض التفسير على مجلس معايير المحاسبة الدولية من أجل المصادقة عليه في إجتماع عام قبل إصداره. وتقتضي موافقة مجلس معايير المحاسبة الدولية تأييد تسعة أعضاء على الأقل من أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية. وإذا لم يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على التفسير، يزود مجلس معايير المحاسبة الدولية لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بتحليل للاعتراضات والمسائل المتعلقة بأصوات المعارضين للتفسير. وبناء على هذا التحليل، يقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية ما إذا كان ينبغي إحالة المسألة إلى لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو إضافتها إلى مسودته الخاصة أو عدم اتخاذ إجراء إضافي حياله.

٤٣ يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار التفسيرات التي تمت الموافقة عليها.

سلطة تفسيرات لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٤٤ تحدد تفسيرات لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الإجماع بأنه يقتضي على المنشآت تقديم طلب إذا كانت بياناتها المالية قد أعدت وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويكون النص المعتمد لمسودة التفسير أو التفسير هو ذلك النص الذي ينشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية.

٤٥ تنطبق تفسيرات لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عادة على الفترات التي تبدأ بتاريخ أو بعد تاريخ النفاذ المحدد (يكون عادة بعد ثلاثة أشهر من تاريخ الإصدار). برغم ذلك، يجوز للجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية اختيار تغيير ذلك المنهج. ويتم تحديد البنود المؤقتة التي تسري على التطبيق المبدئي لإجماع لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في التفسيرات. والتزاما بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يكون الافتراض السائد هو أنه يتم تطبيق تفسيرات لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*. كما تأخذ اللجنة بعين الاعتبار أثر البنود المؤقتة على من يتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة، بما في ذلك تفاعل البنود المؤقتة مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ *تبني المعايير الدولية لمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* للمرة الأولى.

٤٦ يتم سحب تفسير لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عندما ينفذ معيار دولي آخر لإعداد التقارير المالية أو وثيقة تفويضية أخرى يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية لإلغاء أو تأكيد إجماع سابق صادر عن لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويتم تحديد تفسيرات لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تتأثر بوثيقة تفويضية من مجلس معايير المحاسبة الدولية في مسودة عرض تلك الوثيقة. ويعمد مجلس معايير المحاسبة الدولية لإبلاغ لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عندما تقترح مسودة عرض سحب تفسير من تفسيرات لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

الإتصالات

٤٧ يتم حث أعضاء لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمراقبين المعينين على النقاش، بشكل عام، في القضايا الفنية التي تتداولها لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع الشركاء المهتمين والخبراء بمثل هذه المسائل. ويقدم هذا النوع من الاستشارة غير الرسمية للأعضاء فرصة لإيجاد آراء متعددة تدعم القرارات التي يزمع اتخاذها. ولا يتم توزيع أوراق أجندة لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومسودات التفسيرات المقترحة على الأطراف الأخرى بدون موافقة الرئيس.

٤٨ يتم عرض المعلومات حول مناقشات لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للعموم. كما يتم نشر أجندة لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية قبل كل إجتماع. كما يتم إعداد ملاحظات المراقبين قبل إجتماع لجنة تفسير

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ليتمكن المراقبون العامون من متابعة المداولات والمناقشات أثناء الإجتماع. وبعد أسبوعين من إجتماع لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يقوم موظفو مجلس معايير المحاسبة الدولية بعرض *بيان تحديث لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* على الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية، ملخصاً قرارات لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وآخر التطورات. وبعد فترة وجيزة من إصدار *تحديث لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* يتم نشر النسخة المطبوعة من *تحديث لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*. وتقوم لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بنشر تفاصيل بنود أجندتها وسجل قراراتها المتعلقة بالبنود التي لم يتم وضعها على الأجندة على الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

٤٩ تبلغ لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المسائل المتعلقة بالإجراءات التي تقوم بها ومدى التقدم في أجندة أعمالها والمسائل الإدارية الأخرى إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية بشكل دوري. بالإضافة إلى ذلك، تراجع لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمراجعة سلطاتها وإجراءاتها التشغيلية كل خمسة سنوات على الأقل. ويتم إبلاغ نتائج هذه المراجعة إلى مجلس معايير المحاسبة لمداولتها وبعد التشاور مع مجلس المعايير الإستشاري، يجوز لمجلس معايير المحاسبة الدولية تقديم توصياته بالتغيير إلى الأمناء.

العلاقة مع واضعي المعايير المحليين ومجموعات التفسير المحلية

٥٠ يبقي موظفو مجلس معايير المحاسبة الدولية على التواصل مع معدي المعايير المحليين ومجموعات التفسير المحلية لتحديد القضايا التفسيرية التي قد يكون على لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مناقشتها. ويتم حث لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمراقبين المعينين على تحديد القضايا التي قد تشير إلى تباعد ظاهر في تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٥١ يتم حث معدي المعايير المحليون ومجموعات التفسير المحلية على إحالة القضايا التفسيرية إلى لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لمناقشتها. ولكن لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لا تقدم رغم ذلك ضمانا بأن يكون التفسير المحلي متسقاً أو غير متسق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق أ

أسلوب عمل لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: مقتطفات من النظام الداخلي

لم تتم إعادة صياغة هذا الملحق الذي يحتوي على الأقسام ١٥ و١٦ و٣٠-٣٦ و٤١ من النظام الداخلي.

الملحق ب

نموذج تقديم طلب بنود أجندة محتملة إلى لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

يجوز لأي فرد أو مؤسسة تقديم إقتراحات بالبنود المحتملة لإضافتها إلى الأجندة لتقوم لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمناقشتها. ويطلب من أي شخص يقوم بذلك أن يقدم إقتراحاً موجزاً ليتم عرضه على لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية دون تحديد هوية المتقدم بالإقتراح. وينبغي أن يشتمل الإقتراح على ما يلي:-

(١) **القضية:** وصف القضية، بما فيها الجوانب التي تنبغي معالجتها بشكل منفصل.

(٢) **الإجراءات الحالية:** وصف موجز للإجراءات المحاسبية الحالية أو الطارئة، بالإضافة إلى تحديد البدائل الرئيسية والرجوع إلى تصريحات مجلس معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بهذا الخصوص.

(٣) بيان الأسباب وراء مطالبة لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمعالجة القضية:-

(أ) هل القضية عامة وعملية؟

(ب) هل تشتمل القضية على تفسيرات متباعدة إلى حد ملحوظ (سواء كانت طارئة أو موجودة أصلاً في الإجراء)؟

(ج) هل يتحسن إعداد التقارير المالية من خلال إلغاء التنوع؟

(د) هل القضية محصورة النطاق بشكل كاف لتكون قابلة للتفسير في حدود المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *وإطار إعداد وعرض البيانات المالية*، ولكنها ليست محصورة إلى الحد الذي يؤدي إلى عدم فعالية عملية التفسير؟

(هـ) إذا ما كانت القضية مرتبطة بمشروع حالي أو مقرر من مشاريع مجلس معايير المحاسبة الدولية، هل توجد حاجة ملحة للإرشاد تسبق ما يمكن لمشروع مجلس معايير المحاسبة الدولية تقديمه؟ (لا تضيف لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بنداً إلى أجندتها إذا كان من المتوقع أن يوجد مشروع مجلس معايير المحاسبة الدولية حلولا للقضية في وقت أقصر من الوقت الذي تقتضيه لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لإتمام عملها.)

النموذج محدد كما هو مبين أدناه (أنظر الصفحة التالية).

يرجى إرسال النموذج الكامل إما بواسطة البريد الإلكتروني إلى ifric@iasb.org أو بالبريد العادي إلى:-
منسق لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
مجلس معايير المحاسبة الدولية
الطابق الأول
٣٠ شارع كانون
لندن EC4M 6XH
المملكة المتحدة

طلب إضافة بند محتمل على أجندة لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

الفضية:

الإجراء الحالي:

الأسباب وراء مطالبة لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمعالجة الفضية:

المرسل:
الاسم:
المؤسسة:
العنوان:
رقم الهاتف:
البريد الإلكتروني:

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*

صدرت هذه المقدمة لتحديد الأهداف والعملية المناسبة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية وتوضيح النطاق والسلطة والتوقيت للتطبيق في الوقت المناسب للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. تمت الموافقة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في إبريل ٢٠٠٢ والتي حلت محل المقدمة التي نشرت في يناير ١٩٧٥ (المعدلة في نوفمبر ١٩٨٢). في عام ٢٠٠٧، تم تعديل المقدمة في يناير وأكتوبر لتعكس التغييرات في دستور لجنة مجلس معايير المحاسبة الدولية وفي سبتمبر نتيجة للتغيرات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما تم تعديله في ٢٠٠٧).

١ تأسس مجلس المعايير المحاسبية الدولية عام ٢٠٠١ كجزء من مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية. وتبقى سلطة مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية مع الأوصياء إثنان وعشرون. وتتضمن مسؤوليات الأوصياء تعيين الأعضاء لمجلس المعايير المحاسبية الدولية والمستشارين واللجان المرتبطة بها بالإضافة إلى توفير التمويل للمنظمة. ويتألف مجلس المعايير المحاسبية الدولية من أثنا عشر عضواً يعملون كامل الوقت واثنان غير متفرغين. أما الموافقة على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والوثائق ذات العلاقة مثل *إطار إعداد وعرض البيانات المالية ومسودات العرض* ووثائق المناقشات الأخرى فهي مسؤولية مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

٢ تتألف لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من ١٤ عضو يحق لهم التصويت ورئيسا لا يحق له التصويت، يعنيهم الأوصياء. أما دور لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فهو إعداد تفسيرات معايير التقارير المالية ليوافق عليها مجلس المعايير المحاسبية الدولية وذلك في محتوى *الإطار* لتوفير الإرشاد في الوقت المناسب بشأن مسائل إعداد التقارير المالية. وقد حلت لجنة تفسيرات إعداد التقارير المالية الدولية لجنة التفسيرات المعتمدة السابقة (SIC) في عام ٢٠٠٢.

٣ يعين الأوصياء مجلس المعايير الإستشاري. ويوفر المجلس وسيلة رسمية لمشاركة المنظمات والأفراد الذين لديهم اهتمام في التقارير المالية الدولية. ويمتلك المشاركون خلفيات جغرافية ووظيفية متنوعة. يهدف مجلس المعايير الاستشاري لتقديم المشورة لمجلس معايير محاسبية دولية في تحديد أولوياته لوضع مشاريع المعايير الوطنية.

٤ وسبق وجود مجلس المعايير المحاسبية الدولية إنشاء مجلس لجنة المعايير المحاسبية الدولية في ٢٩ يونيو ١٩٧٣ كنتيجة إتفاق بين الهيئات المحاسبية المهنية في استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية. وتم التوقيع على الإتفاق المعدل والنظام الأساسي في نوفمبر عام ١٩٨٢. وأجرى مجلس لجنة المعايير المحاسبية الدولية تعديلاً آخر على النظام الأساسي في أكتوبر ١٩٩٢. وبموجب النظام الأساسي الذي تمت الموافقة عليه في مايو ٢٠٠٠ تبنت الهيئات المحاسبية المهنية آلية تعمل على تمكين الأوصياء المعينين من إنفاذ النظام الأساسي المقرر في مايو ٢٠٠٠. وعمل الأوصياء على تفعيل النظام الأساسي الجديد في يناير٢٠٠١، و قاموا بتعديله في مارس ٢٠٠٢ †.

* متضمنة تفسير لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتفسيرات.

† تمت تعديلات أخرى على النظام الداخلي في يوليو ٢٠٠٢ ويونيو ٢٠٠٥ وأكتوبر ٢٠٠٧.

٥ وافق مجلس المعايير المحاسبية الدولية على القرار التالي في اجتماعه بتاريخ ٢٠ إبريل ٢٠٠١.

"تبقى كافة المعايير و التفسيرات الصادرة بموجب التشريعات السابقة سارية ما لم وإلى أن يـتم تعـديلها أو سـحبها. ويجوز لمجلس معايير المحاسبة الدولية تعديل أو سحب معايير المحاسبة الدولية وتفـسيرات لجنـة تفـسير المعـايير الصادرة بموجب التشريعات السابقة لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإضافة إلى إصدار معـايير وتفـسيرات جديدة."

لدى إستخدام مصطلح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في هذه المقدمة فانه يشمل المعايير والتفسيرات التي وافق عليها مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، ومعايير المحاسبة الدولية(IASs) وتفسيرات لجنة تفسيرات المعايير (SIC) التي صدرت بموجب النظام الأساسي السابق.

أهداف مجلس المعايير المحاسبية الدولية

٦ فيما يلي أهداف مجلس المعايير المحاسبية الدولية:-

(أ) تطوير مجموعة وحيدة من المعايير المحاسبية العالمية العالية الجودة والقابلة للفهم والإنفاذ عالمياً والتي تتطلب وجود معلومات في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى ذات جودة عالية وشفافة وقابلة للمقارنة لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال المختلفة العالمية والمستخدمين الآخرين للمعلومات في صنع القرارات الإقتصادية، وذلك من أجل المصلحة العامة؛

(ب) تعزيز الإستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير؛ و

(ج) العمل بفاعلية مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية من أجل تحويل المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى حلول ذات جودة عالية.

نطاق وسلطة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٧ يحقق مجلس المعايير المحاسبية الدولية أهدافه مبدئياً من خلال تطوير ونشر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتعزيز إستخدامها في الهدف العام للبيانات المالية والتقارير المالية الأخرى. وتشمل التقارير المالية الأخرى على معلومات تم الحصول عليها من خارج البيانات المالية والتي تساعد في تفسير مجموعة كاملة من البيانات المالية أو تعمل على تحسين قدرة المستخدم على إتخاذ قرارات إقتصادية عالية الكفاءة. وفي عملية تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يعمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية لتعزيز أهمية تحويل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير الوطنية.

٨ وتضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية شروط الإعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتعامل مع العمليات والأحداث المهمة في الهدف العام للبيانات المالية. كما يمكن أن تضع تلك الشروط للعمليات والأحداث التي تنشأ بشكل رئيسي في صناعات محددة. وتستند المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على *الإطار* الذي يتناول المفاهيم التي تتضمنها المعلومات المقدمة في الهدف العام للبيانات المالية. والهدف من *الإطار* هو تسهيل الصيغة الثابتة والمنطقية، كما أنه يوفر قاعدة من أجل إستخدام المنطق في حل القضايا المحاسبية.

٩ تم تصميم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكي تطبق على الهدف العام للبيانات المالية والتقارير المالية الأولى لكافة المشاريع الهادفة للربح. وتتضمن المشاريع الهادفة للربح تلك المشاريع التي تشارك في الأنشطة التجارية والصناعية والمالية والأنشطة الأخرى المشابهة سواء تم تنظيمها على شكل شركة أو أي شكل أخر.كما تتضمن منظمات مثل شركات التأمين المتبادل ومنشآت التعاون المتبادل الأخرى التي توفر أرباح الأسهم أو أية منافع إقتصادية أخرى بشكل مباشر وجزئي لمالكيها أو للأعضاء أو

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

للمشاركين في النشاط. وعلى الرغم من أنه لم يتم تصميم معايير التقرير المالي الدولية لكي تطبق على الأنشطة غير الربحية في القطاع الخاص، إلا أن القطاع العام أو الحكومي والمشاريع التي تشارك في مثل تلك الأنشطة قد تجد تلك المعايير ملائمة. وقد أصدر لجنة القطاع العام في الإتحاد الدولي للمحاسبين إرشاداً يفيد أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قابلة للتطبيق لمشاريع الأعمال الحكومية. ويعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على إعداد المعايير المحاسبية للحكومات ومشاريع القطاع العام الأخرى بالإضافة إلى مشاريع الأعمال الحكومية، حيث تستند هذه المعايير على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

١٠ تنطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على كافة البيانات المالية ذات الهدف العام. ومثل تلك البيانات المالية تهدف إلى تلبية الحاجة العامة للمعلومات لقاعدة عريضة من المستخدمين، على سبيل المثال، مالكي الأسهم والدائنين والموظفين والجمهور العام. والهدف من البيانات المالية هو توفير معلومات حول المركز المالي للمشروع بالإضافة إلى الأداء والتدفق النقدي للمشروع ليستفيد منها المستخدمين لدى إتخاذهم قرارات إقتصادية.

١١ وتتضمن المجموعة الكاملة من البيانات المالية لقائمة المركز المالي وبيان الدخل الشامل وبيان التغييرات في حقوق الملكية وبيان التدفق النقدي والسياسات المحاسبية والملاحظات التوضيحية. ومن أجل توفير الوقت وتقليل التكاليف ولتفادي إعادة المعلومات التي تم الإبلاغ عنها سابقاً تقدم المنشأة معلومات أقل في بيانها المالي الفصلي عما تقدمه في بيانها المالي السنوي. ويفرض المعيار المحاسبي الدولي ٣٤ "*التقرير المالية الفصلي*" أدنى حد من المحتوى في البيانات المالية التامة أو المكثفة عن فترة فصلية. ويتضمن مصطلح "البيانات المالية" مجموعة كاملة من البيانات المالية التي تم إعدادها لفترة فصلية أو سنوية ومن البيانات المالية المكثفة لفترة فصلية.

١٢ وفي بعض الحالات تسمح لجنة المعايير المحاسبية الدولية بإستخدام معالجات مختلفة لعمليات وأحدث معينة. وأحد تلك المعالجات في العادة ما يسمى "معالجة الإشارة المرجعية" والآخر هو "المعالجة البديلة المسموحة". ويمكن وصف البيانات المالية لأي منشأة بشكل مناسب على أنها قد تم إعدادها بالتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سواء تم إستخدام معالجة الإشارة المرجعية أو المعالجة البديلة المسموحة.

١٣ وهدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية هو إلزام أن تتم محاسبة العمليات والأحداث المتشابهة والإبلاغ عنها بطريقة متشابهة وأن تتم محاسبة العمليات والأحداث غير المتشابهة والإبلاغ عنها بطريقة مختلفة في كل من المنشأة خلال مدة زمنية وما بين المنشآت. وبالتالي فلا يعتزم مجلس المعايير المحاسبية الدولية السماح بالإختيارات في المعالجات المحاسبية. كما أن المجلس أعاد النظر وسيستمر في إعادة النظر في تلك العمليات والأحداث التي يسمح لها مجلس المعايير المحاسبية الدولية بإختيار الحل واضعا نصب عينيه هدف تقليل عدد تلك الإختيارات.

١٤ المعايير التي وافق عليها مجلس المعايير المحاسبية الدولية تتضمن الفقرات المطبوعة بالأسود الغامق وتلك المطبوعة بشكل عادي والتي لها سلطة مكافئة. وتشير الفقرات المطبوعة بالأسود الغامق إلى المبادئ الرئيسية. ويجب قراءة المعيار الواحد ضمن محتوى الهدف المذكور في ذلك المعيار وهذه المقدمة.

١٥ تعمل لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على إعداد تفسيرات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لتقديم إرشاد رسمي بشأن القضايا التي من الممكن أن تتلقى علاجاً مختلفاً أو غير مقبولاً، في غياب مثل ذلك الإرشاد.

١٦ يتضمن معيار المحاسبة الدولي ١ (المعدل في ٢٠٠٧) المتطلبات التالية:-

"يجب أن تقدم المؤسسات التي تمتثل بياناتها المالية للمعايير الدولية لإعداد التقـارير الماليـة بيـان صـريحاً وواضحاً وغير متحفظ حول الإمتثال في الملاحظات. ولا يجب على المنشأة أن تصف البيانات الماليـة بأنهـا تمتثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما لم تكن تمتثل لكافة متطلبات المعايير الدولية لإعـداد التقـارير المالية."

١٧ كما أن أي تحديد لنطاق أي من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مذكور بوضوح في ذلك المعيار.

أسلوب العمل

١٨ تم تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من خلال عملية دولية مناسبة شملت المحاسبين والمحللين الماليين والمستخدمين الآخرين للبيانات المالية ومجتمع الأعمال وسوق البورصة والهيئات التنظيمية والقانونية، والأكاديميين والأفراد والمنظمات الأخرى المهتمة من جميع أنحاء العالم. ويستشير مجلس المعايير المحاسبية الدولية في الإجتماعات العامة مجلس المعايير الإستشاري بشأن المشاريع الكبرى وقرارات جدول الأعمال وأولويات العمل ويناقش الأمور الفنية في الإجتماعات التي تكون مفتوحة للجمهور لإبداء ملاحظاته بشأنها. وتتضمن العملية اللازمة للمشاريع عادة، إنما ليس ضرورياً، الخطوات التالية (تمت الإشارة إلى الخطوات المطلوبة بموجب بنود النظام الأساسي لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بإشارة النجمة *):-

(أ) يطلب من الكادر تحديد ومراجعة كافة المسائل المتعلقة بالموضوع والتفكير بتطبيق *الإطار* على تلك المسائل؛

(ب) دراسة المتطلبات والممارسات المحاسبية الوطنية والممارسات وتبادل وجهات النظر حول المسائل مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية؛

(ج) استشارة مجلس المعايير الإستشاري حول صواب إضافة الموضوع إلى برنامج عمل مجلس المعايير الإستشاري؛*

(د) تشكيل لجنة استشارية لتقديم المشورة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية بشأن المشروع؛

(هـ) نشر وثائق المناقشة لإطلاع الجمهور عليها وإبداء الملاحظات حولها؛

(و) نشر مسودة العرض التي تمت الموافقة عليها من قبل تسعة من الأعضاء الذين يحق لهم التصويت في مجلس المعايير المحاسبية الدولية لإطلاع الجمهور عليها وإبداء الملاحظات حولها، بما في ذلك الآراء المعارضة لأعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية؛ *

(ز) نشر أساس القرارات النهائية في مسودة العرض؛

(ح) الأخـذ بالإعتبـار كافة الملاحظات التي تم تلقيها خلال مهلة إبداء الملاحظات حول وثائق النقاشات ومسودات العرض؛*

(ط) الأخذ بالإعتبار الرغبة في عقد جلسة عامة أو الرغبة في إجراء تجارب ميدانية، وإذا اعتبرت تلك مرغوبة، العمل على عقد تلك الجلسة وإجراء مثل تلك التجارب؛

(ي) الموافقة على المعيار من قبل تسعة على الأقل من أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية الذين يحق لهم التصويت وتضمين المعيار المنشور أية آراء معارضة؛* و

(ك) نشر أساس الإستنتاجات النهائية في المعيار وتوضيح، من بين أشياء أخرى، خطوات عملية مجلس المعايير المحاسبية الدولية اللازمة وكيف تعامل المجلس مع الملاحظات التي أبداها الجمهور حول مسودة العرض.

١٩ ويتم تطوير تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من خلال عملية دولية لازمة تشمل المحاسبين والمحللين الماليين والمستخدمين الآخرين للبيانات المالية ومجتمع الأعمال وسوق البورصة والهيئات التنظيمية والقانونية والأكاديميين والأفراد والمنظمات المهتمة الأخرى من جميع أنحاء العالم. وتناقش لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المسائل الفنية في الإجتماعات التي يحضرها

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الجمهور لإبداء الملاحظات. وتتضمن العملية اللازمة لكل مشروع عادة، إنما ليس ضرورياً، الخطوات التالية (تمت الإشارة إلى الخطوات المطلوبة بموجب بنود النظام الأساسي لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بإشارة النجمة*):-

(أ) يطلب من الكادر تحديد ومراجعة كافة المسائل المتعلقة بالموضوع والتفكير بتطبيق *الإطار* على تلك المسائل؛

(ب) النظر في المدلولات الضمنية للقضايا المتعلقة بالتسلسل الهرمي لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"؛

(ج) نشر مسودة التفسيرات لإطلاع الجمهور عليها وإبداء الملاحظات بشأنها إذا لم يصوت أكثر من أربعة أعضاء في لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ضد الاقتراح؛*

(د) الأخذ بالإعتبار كافة الملاحظات التي تم تلقيها خلال مهلة إبداء الملاحظات حول مسودة التفسير؛*

(هـ) الموافقة على المعيار إذا لم يصوت أكثر من أربعة أعضاء من لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ضد التفسير بعد الأخذ بالإعتبار ملاحظات الجمهور حول مسودة التفسير؛* و

(و) الموافقة على التفسير من قبل تسعة على الأقل من أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية الذين يحق لهم التصويت.*

توقيت تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٢٠ يتم تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منذ التاريخ المحدد في الوثيقة. وتضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة أو المعدلة أحكاما انتقالية ليتم تطبيقها عند التطبيق المبدئي للمعايير.

٢١ ولا يوجد لدى مجلس المعايير المحاسبية الدولية سياسة عامة لإستثناء العمليات التي تحدث قبل التاريخ المحدد لمتطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة. وعندما تستخدم البيانات المالية لمراقبة الإمتثال للعقود والإتفاقيات، فقد يكون لإحدى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديد عواقب لم يتم توقعها عند صياغة العقد أو الإتفاقية بالشكل النهائي. فعلى سبيل المثال، قد تفرض الشروط التي تتضمنها الإتفاقيات المصرفية أو إتفاقيات القروض قيوداً على الإجراءات المبينة في البيانات المالية للمقترض. ويعتقد مجلس المعايير المحاسبية الدولية بحقيقة أن متطلبات إعداد التقارير المالية التي تنشأ وتتغير مع الوقت هي مفهومة جيداً وستكون معروفة للأطراف عندما تدخل في الإتفاقية. ويعود الأمر لأطراف الإتفاقية لتحديد وجوب عزل الإتفاقية عن التأثيرات المستقبلة التي قد يأتي بها ما يستجد من معايير دولية لإعداد التقارير المالية، وخلال ذلك يمكن لأطراف الإتفاقية إعادة التفاوض لتضمين آثار التغيرات في إعداد التقارير المالية بدلاً من التغيرات في الظروف المالية السائدة.

٢٢ يتم إصدار مسودات العرض إبداء الرأي فيها من ذوي العلاقة. وتبقى متطلبات المعايير الأخرى التي ستتأتى بمسودة المعيار الجديد وما لأثرها من تعديلات نافذة حتى بـدء سـريان المعيـار المقتـرح وإعتماده.

اللغـــة

٢٣ النص الذي تمت الموافقة عليه لأية وثيقة مناقشة أو مسودة عرض أو معيار دولي لإعداد التقارير المالية هو النص الذي وافق عليه مجلس المعايير المحاسبية الدولية في اللغة الإنجليزية. ويمكن أن يوافق مجلس المعايير المحاسبية الدولية على ترجمات بلغات أخرى بشرط أن تتم إعداد تلك الترجمات بالتوافق مع العملية التي تقدم تأكيداً بجودة الترجمة، كما يمكن أن يرخص مجلس المعايير المحاسبية لترجمات أخرى.

إطار إعداد
وعرض البيانات المالية

تم في شهر إبريل من عام ١٩٨٩ إعتماد إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية من قبل المجلس لينشر في شهر يوليو من عام ١٩٨٩، وتم تبنيه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في أبريل ٢٠٠١.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
تمهيد	
المقدمـة	**١-١١**
الغرض والوضع	**١ – ٤**
النطاق	**٥ - ٨**
المستخدمون وحاجاتهم من المعلومات	**٩ – ١١**
الهدف من البيانات المالية	**١٢-٢١**
المركز المالي، الأداء والتغيرات في المركز المالي	**١٥-٢١**
الإيضاحات والجداول الإضافية	٢١
الفرضيات الأساسية	**٢٢– ٢٣**
أساس الإستحقاق	**٢٢**
الإستمرارية	**٢٣**
الخصائص النوعية للبيانات المالية	**٢٤–٤٦**
القابلية للفهم	**٢٥**
الملاءمة	**٢٦–٣٠**
المادية	٢٩–٣٠
الموثوقية	**٣١–٣٨**
التمثيل الصادق	٣٣–٣٤
الجوهر فوق الشكل	٣٥
الحياد	٣٦
الحذر	٣٧
الإكتمال	٣٨
قابلية المقارنة	**٣٩–٤٢**
القيود على المعلومات الملاءمة والموثوقه	**٤٣–٤٥**
التوقيت المناسب	٤٣
الموازنة بين المنفعة والتكلفة	٤٤
الموازنة بين الخصائص النوعية	٤٥
الصورة الصحيحة والعادلة/ العرض العادل	**٤٦**
عناصر البيانات المالية	**٤٧–٨١**
المركز المالي	**٤٩–٥٢**
الأصول	**٥٣–٥٩**
الإلتزامات	**٦٠–٦٤**
حقوق الملكية	**٦٥–٦٨**
الأداء	**٦٩–٧٣**
الدخل	**٧٤–٧٧**
المصروفات	**٧٨–٨٠**
تعديلات الحفاظ على رأس المال	**٨١**

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإعتراف بعناصر البيانات المالية	٨٢–٩٨
إحتمالية تحقق منافع إقتصادية مستقبلية	٨٥
موثوقية القياس	٨٦–٨٨
الإعتراف بالأصول	٨٩–٩٠
الإعتراف بالإلتزامات	٩١
الإعتراف بالدخل	٩٢–٩٣
الإعتراف بالمصروفات	٩٤–٩٨
قياس عناصر البيانات المالية	٩٩-١٠١
مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال	١٠٢–١١٠
مفاهيم رأس المال	١٠٢–١٠٣
مفاهيم الحفاظ على رأس المال وتحديد الأرباح	١٠٤–١١٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

لم يتم تعديل الإطار لتضمين التغييرات التي عقبت معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما تم تعديله عام ٢٠٠٧)

تمهيد

تعد البيانات المالية وتقدم للمستخدمين الخارجيين من قبل العديد من المنشآت حول العالم. ومع أن البيانات المالية قد تبدو متشابهة بين بلد وآخر، إلا أن هناك فروقاً بينها تتسبب فيها، ربما، ظروفاً إجتماعية وإقتصادية وقانونية مختلفة، وبسبب ما تتصوره بلدان مختلفة من حاجات للمستخدمين المختلفين للبيانات المالية عندما تضع المتطلبات الوطنية.

إن هذه الظروف المختلفة قد قادت إلى إستخدام تعاريف مختلفة لعناصر البيانات المالية؛ وهي على سبيل المثال: الأصول، الإلتزامات، وحقوق الملكية، والدخل والمصروفات. ونتج عن ذلك أيضاً إستخدام لمعايير مختلفة في الإعتراف بعناصر البيانات المالية وفي تفضيل أسس مختلفة للقياس. كما تأثر كذلك نطاق البيانات المالية والإفصاحات المدرجة فيها.

إن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) ملتزمة بتضييق هذه الفوارق من خلال السعي لزيادة توافق التشريعات، ومعايير المحاسبة والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المالية. وتعتقد أن المزيد من هذا التوافق يمكن أن يسعى إليه بشكل أفضل من خلال التركيز على البيانات المالية التي تعد بهدف توفير المعلومات المفيدة في صنع القرارات الإقتصادية.

ويعتقد مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية أن البيانات المالية المعدة لهذا الغرض تلبي الحاجات المشتركة لمعظم المستخدمين. وهذا بسبب أن كافة المستخدمين تقريباً يتخذون القرارات الإقتصادية على سبيل المثال، من أجل:-

(أ) تحديد متى يتم الشراء، أو الإحتفاظ أو بيع إستثمار في حقوق الملكية؛

(ب) تقييم تدبير الإدارة ومسؤولياتها؛

(ج) تقييم قدرة المشروع على سداد وتوفير منافع أخرى لموظفيه؛

(د) تقييم الضمان المتوفر للأموال التي أقرضت للمشروع؛

(هـ) تحديد السياسات الضريبية؛

(و) تحديد الأرباح القابلة للتوزيع وتوزيعات الأرباح؛

(ز) تحضير وإستخدام إحصاءات الدخل القومي؛ أو

(ح) تنظيم نشاطات المشروع.

يدرك المجلس بأية حال بأن الحكومات بشكل خاص قد تحدد متطلبات مختلفة أو إضافية لأغراضها الخاصة. إن هذه المتطلبات يجب أن لا تؤثر على البيانات المالية المنشورة لمنفعة المستخدمين الآخرين ما لم تحقق حاجات هؤلاء المستخدمين الآخرين.

تعد البيانات المالية عادة على ضوء نموذج محاسبي مبني على التكلفة التاريخية القابلة للإسترداد وعلى مفهوم الحفاظ على رأس المال الأسمى ويمكن أن يكون هناك نماذج أخرى ومفاهيم أكثر ملاءمة لأجل تحقيق هدف توفير المعلومات المفيدة لإتخاذ القرارات الإقتصادية إلا أنه لا يوجد في الوقت الحاضر إتفاق عام على

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التغيير. لقد تم تطوير هذا *الإطار* ليكون ملائماً لمدى من النماذج المحاسبية ومفاهيم رأس المال والحفاظ عليه.

المقدمة

الغرض والوضع

١ يضع هذا *الإطار* المفاهيم التي تبني عليها عملية إعداد وعرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين، والغرض من هذا *الإطار* هو:-

(أ) مساعدة مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية في تطوير معايير محاسبة دولية مستقبلية وفي إعاده مراجعة معايير المحاسبة الدولية الموجودة؛

(ب) مساعدة مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوافق بين الأنظمة، والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية من خلال وضع أسس لتقليل عدد المعالجات المحاسبية البديلة المسموح بها من قبل معايير المحاسبة الدولية؛

(ج) مساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية في تطوير معايير وطنية؛

(د) مساعدة معدي البيانات المالية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وفي التعامل مع مواضيع ستكون موضوعاً لإصدار معيار محاسبي دولي؛

(هـ) مساعدة مدققي الحسابات في تشكيل رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية متطابقة مع معايير المحاسبة الدولية؛

(و) مساعدة مستخدمي البيانات المالية على تفسير المعلومات المدرجة في البيانات المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية؛ و

(ز) تزويد أولئك المهتمين بعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية بمعلومات عن طريقتها في صياغة معايير المحاسبة الدولية.

٢ إن هذا *الإطار* ليس معيار محاسبي دولي، وعليه فإنه لا يعرف معايير لأي قياس معين أو إفصاح عن أي أمر، لا شئ في هذا *الإطار* يتقدم على أي معيار محاسبي محدد.

٣ يقر مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية بأنه في عدد حالات محدودة قد يكون هناك تعارض بين هذا *الإطار* وبين معيار محاسبي دولي ما، وفي مثل هذه الحالات عندما يكون هناك تعارض، فإن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي تسود على تلك التي في *الإطار*. ومهما كان فإنه، طالما أن مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية سوف يسترشد بهذا *الإطار* في تطوير معايير مستقبلية وفي مراجعته للمعايير الموجودة. فإن عدد حالات التعارض بين *الإطار* ومعايير المحاسبة الدولية سوف تتلاشى مع مرور الزمن.

٤ سيتم مراجعة هذا *الإطار* من وقت لآخر على ضوء خبرة المجلس في العمل بموجبه.

النطاق

٥ يتناول هذا *الإطار* ما يلي:-

(أ) هدف البيانات المالية؛

(ب) الخصائص النوعية التي تحدد صلاحية المعلومات في البيانات المالية؛

(ج) التعريف والإعتراف والقياس للعناصر التي تبنى منها البيانات المالية؛ و

(د) مفاهيم رأس المال والحفاظ عليه.

٦ يعتني هذا *الإطار* بالبيانات المالية ذات الأهداف العامة (يشار إليها فيما بعد بـ "البيانات المالية") شاملة البيانات المالية الموحدة. إن مثل هذه القوائم تعد وتقدم على الأقل سنويا"، وهي موجهة لخدمة الحاجات العامة من المعلومات لمدى واسع من المستخدمين. ومع أن بعض هؤلاء المستخدمين، قد يطلبوا وتكون لديهم القدرة للحصول على معلومات بالإضافة إلى تلك المعروضة في البيانات المالية، إلا أن العديد منهم يعتمدون على البيانات المالية كمصدرهم الرئيسي للمعلومات المالية، وعليه يجب إعداد وعرض هذه البيانات المالية في ضوء إحتياجات هؤلاء المستخدمين. إن التقارير المالية ذات الأغراض الخاصة، على سبيل المثال النشرات التعريفية للمساهمين والعمليات الحسابية للغايات الضريبية، هي خارج نطاق هذا *الإطار*. ومع هذا فإنه يمكن إستخدام هذا *الإطار* لإعداد هذه التقارير الخاصة إن كانت متطلباتها تسمح بذلك.

٧ تمثل البيانات المالية جزء من عملية التقرير المالي. وتشمل المجموعة الكاملة من هذه البيانات المالية عادة على الميزانية العمومية، وبيان الدخل، وبيان التغيرات في المركز المالي (والتي يمكن أن تقدم بأكثر من طريقة، وعلى سبيل المثال، كبيان للتدفقات النقدية أو كبيان لتدفق الأموال)، والإيضاحات والإفصاحات الأخرى والمواد التفسيرية التي تمثل جزءاً مكملاً للبيانات المالية. كما يمكن أن تشتمل على جداول ملاحق، ومعلومات مبنية على، أو مشتقة من تلك البيانات، ومن المتوقع أن تقرأ مع تلك البيانات. هذه الجداول والمعلومات الإضافية يمكن أن تتناول، على سبيل المثال، المعلومات المالية للقطاعات الصناعية والجغرافية أو إيضاحات حول أثار تغيرات الأسعار. إلا أن البيانات المالية لا تحتوي على بنود مثل تقارير المدراء وكلمة رئيس مجلس الإدارة والتحليل والنقاش الذي تطرحه الإدارة، وأية بنود أخرى مماثلة يمكن أن يحويها التقرير المالي أو السنوي.

٨ يطبق هذا *الإطار* على البيانات المالية لكافة المشاريع التجارية، والصناعية ومنشآت الأعمال المصدرة للتقارير سواء أكانت في القطاع العام أم الخاص. ويمثل المشروع المصدر للتقارير أية منشأة يوجد لها مستخدمين يعتمدون على بياناتها المالية كمصدر رئيسي للمعلومات المالية حولها.

المستخدمون وحاجاتهم من المعلومات

٩ يشمل مستخدمي البيانات المالية المستثمرين الحاليين والمحتملين، والموظفين، والمقرضين والموردين

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

والدائنين التجاريين الآخرين، والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور. يستخدم هؤلاء البيانات المالية لتلبية بعض من إحتياجاتهم المختلفة من المعلومات، وتشمل هذه الإحتياجات ما يلي:-

(أ) *المستثمرون.* إن مقدمي رأس المال المضارب ومستشاريهم مهتمون بالمخاطرة الملازمة لإستثماراتهم والعائد المتحقق منها، إنهم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في تحديد ما إذا كان عليهم إتخاذ قرار الشراء، أو الإحتفاظ بالإستثمار أو البيع، كما أن المساهمين مهتمون بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة المشروع على توزيع الأرباح.

(ب) *الموظفون.* الموظفون والمجموعات الممثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة بإستقرار وربحية أرباب عملهم. كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروع على دفع مكافآتهم، ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل.

(ج) *المقرضون.* المقرضون مهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المترتبة عليها سوف تدفع لهم عند الإستحقاق.

(د) *الموردون والدائنون التجاريون الآخرون.* الموردون والدائنون الآخرون مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المطلوبة لهم ستدفع عند الإستحقاق. الدائنون التجاريون على الأغلب مهتمون بالمشروع على مدى أقصر من إهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدون على إستمرار المشروع كعميل رئيسي لهم.

(هـ) *العملاء.* العملاء مهتمون بالمعلومات المتعلقة بإستمرارية المشروع، خصوصاً عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها أو اعتماد عليها.

(و) *الحكومات ووكالاتها.* تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد، وبالتالي نشاطات المشاريع. كما يطلبون معلومات من أجل تنظيم نشاطات المشاريع وتحديد السياسات الضريبية، وكأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.

(ز) *الجمهور.* تؤثر المشاريع على أفراد الجمهور بطرق متنوعة وعلى سبيل المثال، قد تقدم المشاريع مساعدات كبيرة للإقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم ورعايتها للموردين المحليين. ويمكن للبيانات المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الإتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المشروع وتنوع مدى نشاطاته.

١٠ بينما لا يمكن للبيانات المالية أن تلبي كافة إحتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات فإن هناك إحتياجات مشتركه لهم جميعاً. وحيث أن توفير بيانات مالية تفي بحاجات المستثمرين مقدمي رأس المال المضارب للمشروع، فإنها سوف تفي كذلك بأغلب حاجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تلبيها البيانات المالية.

١١ يقع على عاتق الإدارة المسؤولية الأساسية في إعداد وعرض البيانات المالية للمشروع. والإدارة كذلك مهتمة بالمعلومات التي تحتويها البيانات المالية ولو أنها قادرة على الوصول إلى معلومات إدارية ومالية إضافية تساعدها في القيام بالتخطيط، وإتخاذ القرارات ومسؤوليات الرقابة. والإدارة لديها الإمكانية في

تحديد شكل ومحتوى هذه المعلومات الإضافية لكي تلبي إحتياجاتها الذاتية. إن التقارير حول هذه المعلومات هي، على كل حال، خارج نطاق هذا *الإطار*. وعلى الرغم من ذلك فإن البيانات المالية المنشورة مبنية على المعلومات التي تستخدمها الإدارة حول المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع.

الهدف من البيانات المالية

١٢ تهدف البيانات المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي لمشروع تكون صالحة لقاعدة عريضة من المستخدمين في إتخاذ القرارات الإقتصادية.

١٣ أن البيانات المالية المعدة لهذا الغرض تلبي الإحتياجات المشتركة لغالبية المستخدمين ولكن البيانات المالية، على كل حال، لا توفر كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الإقتصادية، لأن هذه البيانات وإلى حد كبير تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

١٤ وتظهر البيانات المالية كذلك نتائج التدبير الإداري، أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي عهدت إليها. وهؤلاء المستخدمون الذين يرغبون بتقييم التدبير الإداري أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل إتخاذ قرارات إقتصادية تضم، على سبيل المثال، قرارات الإحتفاظ بإستثماراتهم في المشروع أو بيعها أو ما إذا كانوا سيعيدون تعيين الإدارة أو إحلال أخرى مكانها.

المركز المالي، الأداء والتغيرات في المركز المالي

١٥ إن القرارات الإقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية تتطلب تقييم قدرة المشروع على توليد النقد وما يعادل النقد وتوقيت ودرجة تأكيد هذه التوليدات. إن هذه القدرة تحدد في النهاية، على سبيل المثال، طاقة المشروع على الدفع للموظفين والموردين، وعلى مواجهة مدفوعات الفوائد، وسداد القروض والتوزيعات للمالكين. ويكون المستخدمون أكثر قدرة على تقييم قدرة المشروع على توليد النقد وما يعادل النقد إذا ما تم تزويدهم بمعلومات تلقي الضوء على المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع.

١٦ يتأثر المركز المالي للمشروع بالموارد الإقتصادية التي يسيطر عليها. وهيكلها المالي وسيولتها وقدرتها على السداد والتكيف مع التغيرات في البيئة التي تعمل فيها. إن المعلومات حول الموارد الإقتصادية التي يسيطر عليها المشروع وعن قدرته في الماضي على تشكيل هذه الموارد مفيدة في التنبؤ بقدرة المشروع على توليد نقد وما يعادل النقد في المستقبل. والمعلومات حول الهيكل المالي مفيدة في التنبؤ بحاجات الإقتراض المستقبلية وعن الكيفية التي سيجري فيها توزيع الأرباح و التدفقات النقدية المستقبلية بين أولئك الذين لهم مصلحة في المشروع. وهي كذلك مفيدة في التنبؤ بمدى إحتمال نجاح المشروع في تأمين التمويل الإضافي. والمعلومات حول السيولة والقدرة على السداد مفيدة في التنبؤ بقدرة المشروع على مواجهة إلتزاماته المالية عندما تستحق. وتشير السيولة إلى توفر النقد في المستقبل القريب بعد الأخذ بالحسبان الإلتزامات المالية خلال هذه الفترة. أما القدرة على السداد فتشير إلى توفر النقد في المدى الأطول لمواجهة الإلتزامات المالية عندما تصبح مستحقه.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٧ إن المعلومات حول أداء المشروع، بشكل خاص ربحيته مطلوبة من أجل تقييم التغيرات المحتملة في الموارد الإقتصادية التي من المحتمل أن يسيطر عليها في المستقبل، والمعلومات حول التغيرات في الأداء مهمة بهذا الخصوص. إن المعلومات حول الأداء مفيدة في التنبؤ بطاقة المشروع على توليد تدفقات نقدية من قاعدة موارده الموجودة، كما أنها مفيدة كذلك في صياغة الأحكام حول فعالية المشروع التي بموجبها يمكن أن يوظف موارد أخرى.

١٨ المعلومات المتعلقة بالتغيرات في المركز المالي للمشروع مفيدة وذلك لتقييم نشاطاته الإستثمارية والتمويلية والتشغيلية أثناء فترة التقرير. وهذه المعلومات مفيدة في تزويد المستخدمين بأسس لتقييم قدرة المشروع على توليد النقد وما يعادل النقد وحاجات المشروع لإستخدام هذه التدفقات النقدية. عند إعداد قائمة للتغيرات في المركز المالي فإن الأموال يمكن أن تعرف بطرق مختلفة، مثل جميع الموارد المالية، ورأس المال العامل، والأصول السائلة أو النقد. لم توجد محاولة في هذا *الإطار* لتحديد تعريف لهذه الأموال.

١٩ توفر الميزانية العمومية بشكل رئيسي المعلومات حول المركز المالي، كما توفر قائمة الدخل بشكل رئيسي المعلومات حول الأداء، ويتم توفير المعلومات حول التغيرات في المركز المالي في البيانات المالية بواسطة بيان مالي منفصل.

٢٠ إن الأجزاء المكونة للبيانات المالية متداخلة لأنها تعكس جوانب مختلفة لنفس العمليات المالية أو الأحداث الأخرى. فمع أن كل بيان يحتوي معلومات مختلفة عن الآخر، إلا أنه لا يمكن لأي منها أن تخدم غرضاً واحداً أو أن توفر كافة المعلومات الضرورية لحاجات محددة للمستخدمين. فعلى سبيل المثال، بيان الدخل يعطي صورة غير كاملة عن الأداء ما لم يستخدم بالإشتراك مع الميزانية العمومية وبيان التغيرات في المركز المالي.

الإيضاحات والجداول الإضافية

٢١ تحتوي البيانات المالية على إيضاحات وجداول إضافية ومعلومات أخرى. على سبيل المثال، يمكن أن تحتوي على معلومات إضافية ملائمة لحاجات المستخدمين حول بنود في الميزانية العمومية وبيان الدخل. ويمكن كذلك أن تحتوي على إيضاحات حول الأخطار وعدم التأكد الذي يؤثر على المشروع، وأية موارد وإلتزامات غير معترف بها في الميزانية العمومية (مثل إحتياطات المعادن). ويمكن أن تتوفر في شكل معلومات إضافية المعلومات عن القطاعات الجغرافية والصناعية وعن التأثير على المشروع من جراء تغير الأسعار.

الفرضيات الأساسية

أساس الإستحقاق

٢٢ من أجل أن تتحقق أهدافها، تعد البيانات المالية على أساس الإستحقاق المحاسبي. وبموجب هذا الأساس فإنه يتم الإعتراف بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث (وليس عندما تقبض أو تدفع النقدية أو ما يعادلها) ويجري قيدها في السجلات المحاسبية وتقريرها في البيانات المالية عن الفترات التي تمت فيها. أن البيانات المالية المعدة على أساس الإستحقاق تبلغ المستخدمين ليس فقط عن العمليات المالية السابقة المنطوية على دفع وإستلام النقدية بل وتبلغهم كذلك عن إلتزامات دفع النقدية في المستقبل

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وعن الموارد التي تمثل نقدية والتي سيجرى إستلامها في المستقبل. وعليه فإنها توفر ذلك النوع من المعلومات حول العمليات المالية السابقة والأحداث الأخرى التي تعتبر أكثر فائدة للمستخدمين في صنع القرارات الإقتصادية.

الإستمرارية

٢٣ يجري إعداد البيانات المالية عادة بإفتراض أن المشروع مستمر وسيبقى يعمل في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المشروع النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياته بشكل هام، ولكن إن وجدت مثل هذه النية أو الحاجة، فإن البيانات المالية ربما يجب أن تعد على أساس مختلف، وفي مثل هذه الحالة يجب أن يفصح عن الأساس المستخدم.

الخصائص النوعية للبيانات المالية

٢٤ الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين. إن الخصائص النوعية الأساسية الأربعة هي: القابلية للفهم، والملاءمة، والموثوقية والقابلية للمقارنة.

القابلية للفهم

٢٥ إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات المعروضة بالبيانات المالية هي جاهزية قابليتها للفهم من قبل المستخدمين. لهذا الغرض، يفترض أن لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الإقتصادية والمحاسبة وإن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية. ومهما يكن، فإنه يجب عدم إستبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب تضمينها البيانات المالية وذلك لأنها ملائمة لحاجات صانعي القرارات الإقتصادية فحسب إعتماداً على أرضيات أنه من الصعب جداً فهمها من قبل بعض المستخدمين.

الملاءمة

٢٦ لتكون مفيدة فإن المعلومات يجب أن تكون ملائمة لحاجات متخذي القرارات. وتمتلك المعلومات خاصية الملاءمة عندما تؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية.

٢٧ إن الدورين التنبؤي والتأكيدي للمعلومات متداخلين. على سبيل المثال، المعلومات حول المستوى الحالي للأصول المملوكة وبنيتها ذو قيمة للمستخدمين عندما يحاولوا التنبؤ بقدرة المنشأة في إستغلال الفرص وقدرتها على مقاومة الأوضاع المعاكسة. وتلعب نفس المعلومات دوراً تأكيدياً فيما يتعلق بالتنبؤات الماضية حول، على سبيل المثال، الطريقة التي يتوجب هيكلة المشروع بموجبها ونتائج العمليات التي خطط لها.

٢٨ غالباً ما تستخدم المعلومات حول المركز المالي والأداء السابق كأساس للتنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي ومسائل أخرى تهم المستخدمين مباشرة، مثل أرباح الأسهم ومدفوعات الأجور وتحركات أسعار الأوراق المالية، ومقدرة المشروع على مواجهة إلتزاماته عندما تصبح مستحقة. وحتى يكون للمعلومات قيمة تنبؤية فإنه ليس بالضرورة أن تكون على شكل تنبؤات صريحة تعزز القدرة على عمل تنبؤات من البيانات المالية من خلال الأسلوب الذي تعرض فيه المعلومات عن العمليات المالية

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

والأحداث الماضية، فعلى سبيل المثال، تتعزز القيمة التنبؤية لبيان الدخل إذا تم الإفصاح على حده لكل من البنود غير العادية والشاذة وغير المتكررة من الدخل والمصروفات.

المادية

٢٩ تتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها وبماديتها. ففي بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات لوحدها، تعتبر كافية لتحديد ملاءمتها، على سبيل المثال، الإفصاح عن قطاع جديد يمكن ويؤثر على تقييم المخاطر والفرص التي تواجه المشروع بغض النظر عن مادية النتائج التي حققها القطاع الجديد في فترة التقرير. وفي حالات أخرى فإن كلا طبيعة ومادية المعلومات لها أهمية مثل مبالغ المخزون المحتفظ بها ضمن الفئات الرئيسية التي تعتبر مناسبة للعمل.

٣٠ تعتبر المعلومات ذات مادية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الإقتصادية التي يتخذها المستخدمون إعتماداً على البيانات المالية. وتعتمد المادية على حجم البند أو الخطأ المقدر ضمن الظروف الخاصة التي تؤدي للحذف أو التحريف. وعليه فإن مفهوم المادية تضع حداً أو نقطة قطع أكثر من لو أنها خاصية أساسية يجب للمعلومات أن تتصف بها لكي تكون مفيدة.

الموثوقية

٣١ لتكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون موثوقة. وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، ويمكن الإعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول .

٣٢ ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها أو تمثيلها لدرجة أن الإعتراف بها من المحتمل أن يكون مضللاً. على سبيل المثال، إذا كانت مشروعية ومبلغ الأضرار المطالب بها بموجب إجراء قانوني هي موضع نزاع، فإن إعتراف المشروع بكامل المبلغ المطالب به في الميزانية العمومية من الممكن أن يعد غير مناسب، على أنه من الممكن أن يكون مناسباً الإفصاح عن المبلغ وظروف المطالبة.

التمثيل الصادق

٣٣ لتكون موثوقة، يجب أن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها بشكل معقول وبالتالي، فعلى سبيل المثال يجب أن تمثل الميزانية العمومية بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي ينشأ عنها أصول وإلتزامات وحق ملكية للمشروع بتاريخ وضع التقرير وفقاً لمقاييس الإعتراف.

٣٤ إن معظم المعلومات المالية عرضة لبعض المخاطر ككونها أدنى من التمثيل الصادق الذي من المفروض أنها تصوره. وهذا ليس بسبب التحيز، ولكن إلى الصعوبات الكامنة في التعرف على العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يجب قياسها، أو في تصميم وإستخدام وسائل قياس وعرض لإيصال الرسائل التي تنسجم مع تلك العمليات المالية والأحداث. في حالات معينه، يعتبر قياس الآثار المالية لبعض العناصر غير مؤكدة بحيث أن المشروع عموماً لا يعترف بها في البيانات المالية فعلى سبيل المثال رغم أن معظم المشاريع تولد شهرة داخلية على مرور الزمن إلاّ أنه في العادة من الصعب

التعرف عليها أو قياس تلك الشهرة بموثوقية وفي حالات أخرى ربما يكون من الملائم الإعتراف بالعناصر والإفصاح عن مخاطر الخطأ المحيط بالإعتراف بها وقياسها.

الجوهر فوق الشكل

٣٥ لكي تمثل المعلومات تمثيلاً صادقاً العمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفترض أنها تمثلها، فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقاً لجوهرها وحقيقتها الإقتصادية وليس لشكلها القانوني فحسب. إن جوهر العمليات المالية والأحداث الأخرى ليس دائماً متطابقاً مع تلك الظاهره في شكلها القانوني. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يتخلص المشروع من أصل إلى طرف آخر بطريقه من المفترض أن وثائقها نقلت ملكية الأصل إلى الطرف الآخر. ومع ذلك قد توجد اتفاقات تضمن إستمرارية تمتع المشروع بالمنافع الإقتصادية المستقبلية المجسده في الأصل، وفي تلك الظروف، فإن تقريرها عملية بيع لا يمثل بصدق العملية التي تم الدخول فيها (إذا كان حقاً هناك عملية).

الحياد

٣٦ حتى تكون موثوقة، يجب أن تكون المعلومات التي تحتويها البيانات المالية محايدة، أي خالية من التحيز. ولا تعتبر البيانات المالية محايدة إذا كان إختيار أو عرض المعلومات يؤثر على إتخاذ القرار أو الحكم لأجل تحقيق نتيجة أو حصيله محددة سلفاً.

الحذر

٣٧ لابد من أن يكافح معدي البيانات المالية حالات عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف، مثل قابلية الديون المشكوك فيها للتحصيل، وتقدير العمر الإنتاجي المحتمل للمصنع والمعدات وعدد مطالبات التعويضات التي من الممكن أن تحدث. ويعترف بمثل هذه الحالات من عدم التأكد من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومداها من خلال ممارسة الحذر عند إعداد البيانات المالية. ويقصد بالحذر تبني درجة من الإحتراس في إتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة تحت ظروف عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخيم للأصول والدخل أو تقليل للإلتزامات والمصروفات. إن ممارسة الحذر لا يسمح مثلاً بإيجاد إحتياطات سرية أو مخصصات مبالغ فيها، أو تقليل متعمد للأصول والدخل أو مبالغة متعمدة للإلتزامات والمصروفات وذلك لأن البيانات المالية لن تكون محايدة وعليه فإنها لن تمتلك خاصية الموثوقية.

الإكتمال

٣٨ لتكون موثوقة، فإن المعلومات في البيانات المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة. إن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وبالتالي تصبح غير موثوقة وضعيفة من حيث ملاءمتها.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

قابلية المقارنة

٣٩ يجب أن يتمكن المستخدمين من إجراء مقارنة للقوائم المالية للمشروع على مرور الزمن من أجل تحديد الإتجاهات في مركزه المالي وفي الأداء. كما يجب يكون بإمكانهم مقارنة القوائم المالية للمشاريع المختلفة من أجل إجراء التقييم النسبي لمراكزها المالية، والأداء والتغيرات في المركز المالي. ومن هنا فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت ضمن المشروع وعلى مرور الزمن لذلك المشروع وبطريقة ثابتة في المشاريع.

٤٠ أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة هي إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وأي تغيرات في هذه السياسات وآثار هذه التغيرات. ويجب أن يمكن المستخدمون من تحديد الإختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المشروع للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين المشاريع المختلفة. إن الإمتثال للمعايير المحاسبية الدولية بما في ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المنشأة يساعد في تحقيق القابلية للمقارنة.

٤١ إن الحاجة إلى القابلية للمقارنة يجب أن لا تتشوش مع مفهوم الإتساق، كما يجب أن لا تصبح عائقاً لإدخال معايير محاسبية مطوره. إن من غير المناسب للمشروع أن تستمر في المحاسبة بنفس الأسلوب عن عملية مالية أو حدث آخر إذا كانت السياسة لا تتفق مع الحفاظ على خاصية الملاءمة والموثوقية، كما أنه من غير المناسب للمشروع أن تبقى على سياساتها المحاسبية دون تعديل إن وجدت سياسات بديلة أكثر ملاءمة وموثوقية.

٤٢ وحيث أن المستخدمين يرغبون بمقارنة المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع على مرور الزمن، فإن من الضروري أن تظهر القوائم المالية المعلومات الموازية بالفترات السابقة.

القيود على المعلومات الملائمة والموثوقة

التوقيت المناسب

٤٣ إذا حدث تأخير غير ضروري في تقديم التقارير فإن المعلومات قد تفقد ملاءمتها. لذا فالإدارة بحاجة إلى الموازنة بين ميزة رفع التقارير في الوقت المناسب وتوفير المعلومات الموثوقة . فلكي تقدم المعلومات بالوقت المناسب وقد يكون من الضروري غالباً تقديم التقارير عن عملية دون أن تكون كافة أوجه العملية المالية أو الحدث الآخر معروفة. وهذا يضعف الموثوقية وعلى العكس من ذلك إذا تم تأخير تقديم التقارير حتى تعرف كافة الأوجه فإن المعلومات قد تكون موثوقة بشكل كبير ولكن ذات إستخدام قليل للمستخدمين الذين كان عليهم إتخاذ قراراتهم في أثناء ذلك. لذلك عند تحقيق التوازن بين الملاءمة والموثوقية، فإن الإعتبار الحاسم يجب أن يكون تلبية حاجات صانعي القرارات الإقتصادية بأفضل شكل.

الموازنة بين المنفعة والتكلفة

٤٤ تعتبر الموازنة بين التكلفة والمنفعة قيد متشعب الأثر أكثر من كونها خاصية نوعية. فالمنافع المشتقة من المعلومات يجب أن تفوق التكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومات. ومهما يكن فإن تقييم المنافع والتكاليف هي عملية اجتهادية. وفوق ذلك فإن التكاليف قد لا تقع بالضرورة على أولئك الذين يستفيدون

من المنافع، كما أن المنافع قد يستفيد أيضاً منها آخرون غير الذين أعدت من أجلهم المعلومات، فعلى سبيل المثال فإن توفير معلومات إضافية للمقرضين يمكن أن يقلل من تكاليف الإقتراض على المشروع. لهذه الأسباب فإن من الصعب إجراء اختبار التكلفة-المنفعة على أي حالة معينة، ومع هذا فإن واضعي المعايير، بشكل خاص، وكذلك معدي ومستخدمي البيانات المالية يجب أن يكونوا على دراية بهذا القيد.

الموازنة بين الخصائص النوعية

٤٥ في الممارسة العملية غالباً ما تكون عملية تخفيف التوازن بين الخصائص النوعية مطلباً ضرورياً. عامة فإن تحقيق هدف التوازن المناسب بين الخصائص النوعية تلبي الهدف من البيانات الماليةً. أما الأهمية النسبية للخصائص في الحالات المختلفة فهي مسألة متروكة للتقدير المهني.

الصورة الصحيحة والعادلة/ العرض العادل

٤٦ توصف البيانات المالية غالباً بأنها تظهر بصورة صحيحة وعادلة، أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع. ومع أن هذا *الإطار* لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم، إلا أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية والمعايير المحاسبية المناسبة ينتج عنه في العادة بيانات مالية توصل عامةً ما إستنتج بأنه الصورة الصحيحة والعادلة أو تمثل بعدالة تلك المعلومات.

عناصر البيانات المالية

٤٧ تصور البيانات المالية الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى وذلك لتجميعها وتوزيعها على تصنيفات رئيسية تبعاً لخصائصها الإقتصادية. وتعرف هذه التصنيفات الرئيسية بعناصر البيانات المالية، أما العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي في الميزانية العمومية فهي الأصول، والإلتزامات وحق الملكية. والعناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل فهما الدخل والمصروفات. ويعكس بيان التغيرات في المركز المالي عادة عناصر قائمة الدخل والتغيرات في عناصر الميزانية العمومية، وتبعاً لذلك، فإن هذا *الإطار* لا يحدد عناصر يمكن أن تعتبر فريده بهذا البيان.

٤٨ تنطوي عملية عرض هذه العناصر في الميزانية العمومية وقائمة الدخل على عملية تصنيفات فرعية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تصنف الأصول والإلتزامات حسب طبيعتها أو وظيفتها في أعمال المشروع من أجل إظهار المعلومات بالصورة الأكثر فائدة للمستخدمين لأغراض صنع القرارات الإقتصادية.

المركز المالي

٤٩ إن العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي هي: الأصول، والإلتزامات، وحق الملكية، وتعرف هذه العناصر كما يلي:-

(أ) الأصل وهو مورد يسيطر عليه المشروع نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع إقتصادية مستقبلية تتدفق للمشروع.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) الإلتزام وهو مديونية حالية على المشروع ناشئه عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سدادها تدفقات خارجه للموارد والتي تتجسد فيها منافع إقتصادية يملكها المشروع للخارج.

(ج) حق الملكية هي حصة الملاك المتبقية في أصول المشروع بعد طرح كافة الإلتزامات.

٥٠ تحدد تعريفات الأصول والإلتزامات الصفات الأساسية لها ولكن لا تحاول تحديد معايير الإعتراف اللازم تلبيتها قبل الإعتراف بها في الميزانية العمومية. وهكذا تشمل التعريفات عناصر لا يعترف بها كأصول أو إلتزامات في الميزانية العمومية لأنها لا تلبي معايير الإعتراف التي تم نقاشها في الفقرات ٨٢- ٩٨. وبشكل خاص يجب أن يكون التدفق المحتمل الداخل أو الخارج من المشروع مؤكد بشكل كافي ليفي بشروط معيار الإحتمالية المشار إلية في الفقرة ٨٣ قبل الإعتراف بأصل أو إلتزام.

٥١ وعند تقييم ما إذا كان العنصر يحقق تعريف الأصل أو الإلتزام أو حق الملكية فإن الإنتباه يجب أن يعطى إلى الجوهر الأساسي والحقيقة الإقتصادية للعنصر وليس فقط لشكله القانوني. وبالتالي، فعلى سبيل المثال في حالة عقود الإيجار التمويلية فإن الجوهر والحقيقة الإقتصادية هي أن المستأجر يحصل على المنافع الإقتصادية من إستخدام الأصل المستأجر للجزء الأكبر من عمره الإنتاجي لقاء دخوله في إلتزام لدفع مبلغ يعادل تقريباً القيمة العادلة للأصل ونفقات التمويل المرتبطة بذلك. وعليه فإن الإيجار التمويلي ينشئ عناصر تحقق تعريف الأصل والإلتزام ويعترف بها هكذا في الميزانية العمومية للمستأجر.

٥٢ قد تشتمل الميزانيات المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية الحالية على عناصر لا تحقق تعريف الأصل أو الإلتزام ولا تظهر كجزء من حقوق المالكين، إلا أن التعريفات التي شرحت في الفقرة ٤٩ تضع الأساس للمراجعات المستقبلية لمعايير المحاسبة الدولية الحالية ولصياغة معايير محاسبية جديدة.

الأصول

٥٣ تتمثل المنافع الإقتصادية المستقبلية المتجسدة في الأصل في إمكانيته في المساهمة، بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق تدفقات من النقدية وما يعادلها إلى المشروع. ويمكن أن تكون تلك الإمكانية إنتاجية أي أنها جزء من النشاطات التشغيلية للمشروع. كما يمكن أن تأخذ شكل القابلية للتحول إلى نقدية أو ما يعادلها أو القدرة على تخفيض التدفقات النقدية للخارج، مثلما تؤدي عملية تصنيع بديلة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج.

٥٤ تستخدم المنشأة أصولها عادة لإنتاج سلعاً أو خدمات قادرة على إشباع رغبات أو حاجات العملاء ولأن هذه السلع والخدمات قادرة على إشباع هذه الرغبات أو الحاجات فإن العملاء مستعدون للدفع للحصول عليها وعليه فهم يساهمون في التدفقات النقدية للمشروع. ويخدم النقد بذاته خدمة للمشروع وذلك لسيطرته على الموارد الأخرى.

٥٥ يمكن للمنافع الإقتصادية المستقبلية المتجسدة في الأصل أن تتدفق إلى المشروع بعدة طرق على سبيل المثال يمكن للأصل:-

(أ) أن يستخدم منفرداً أو مجتمعاً مع أصول أخرى لإنتاج سلع أو خدمات تباع من قبل المشروع؛

(ب) أن يستبدل مع أصول أخرى؛

(ج) أن يستخدم لسداد إلتزام؛ أو

(د) أن يوزع على مالكي المشروع.

٥٦ كثير من الأصول، على سبيل المثال الممتلكات والمصانع والمعدات لها شكل مادي، ولكن الوجود المادي ليس جوهرياً لوجود الأصل. وعليه فإن براءات الإختراع وحقوق النشر، على سبيل المثال، هي أصول إذا كان من المتوقع أن يتدفق عنها منافع إقتصادية مستقبلية وكان المشروع يسيطر عليها.

٥٧ كثير من الأصول، على سبيل المثال المدينون والممتلكات متعلقة بحقوق قانونية بما في ذلك حق الملكية. إلا أنه عند التحقق من وجود الأصل فإن حق الملكية لا يعد جوهرياً، وإذ على سبيل المثال، فإن العقار المشغول بالإيجار يعتبر أصلاً للمشروع إن كان يسيطر على المنافع التي من المتوقع أن تتدفق منه. ومع أن طاقة المشروع للسيطرة على الأصل تكون في الغالب نتيجة لحقوق قانونية، إلا أنه ومع ذلك من الممكن أن يحقق أحد العناصر تعريف الأصل دون أن يكون هناك سيطرة قانونية عليه. على سبيل المثال، المعرفة الفنية التي يتم الحصول عليها من نشاط التطوير يمكن أن تحقق تعريف الأصل إذا تمكن المشروع، من خلال الحفاظ على تلك المعرفة الفنية سراً، السيطرة على المنافع المتوقع أن تتدفق عنها.

٥٨ تنشأ أصول المشروع عن عمليات وأحداث أخرى سابقة. ففي العادة تحصل المشاريع على الأصول من خلال الشراء أو الإنتاج، إلا أن عمليات أو أحداث أخرى يمكن أن يتولد عنها أصول، مثال ذلك الممتلكات التي ترد للمنشأة من الحكومة كجزء من برنامج تشجيع النمو الإقتصادي في إحدى المناطق واكتشاف الثروات المعدنية. إن العمليات أو الأحداث التي من المتوقع أن تحدث مستقبلاً لا تؤدي في حد ذاتها إلى أصول، ومن هنا على سبيل المثال فإن وجود نية لشراء مخزون لا يحقق بحد ذاته تعريف الأصل.

٥٩ هناك ترابط وثيق بين تكبد النفقة وتوليد الأصول ولكن الاثنان ليسا بالضرورة متطابقين. وعليه فإنه عندما يتكبد المشروع بعض النفقات فإن هذا يمكن أن يشكل إثباتاً أن هناك سعياً للحصول على منافع إقتصادية مستقبلية ولكن هذا لا يشكل برهاناً حاسماً على أنه تم الحصول على بند يحقق تعريف الأصل. بالمثل فإن غياب النفقة لا يمنع عنصراً من أن يحقق تعريف الأصل وأن يصبح البند بالتالي مرشحاً للإعتراف به في الميزانية العمومية، مثال ذلك البنود التي يتم التبرع بها للمشروع يمكن أن تحقق تعريف الأصل.

الإلتزامات

٦٠ إن الخاصية الأساسية للإلتزام هو أنه يمثل ديناً حالياً على المشروع. والدين يمثل واجب أو مسؤولية للعمل والوفاء بطريقة محددة. يمكن للإلتزامات أن توضع قانوناً موضع التنفيذ كنتيجة لعقد ملزم أو متطلب تشريعي. وهذا هو الحال عادة، على سبيل المثال، بالنسبة للمبالغ الواجبة الدفع لقاء سلع وخدمات إستلمتها المنشأة. كما تنشأ الإلتزامات كذلك عن ممارسة الأعمال العادية، والعرف والرغبة في الحفاظ على علاقات أعمال جيدة أو التصرف بطريقة عادلة. فإذا قرر المشروع على سبيل المثال كسياسة أن يصلح الأخطاء التي تظهر في منتجاته حتى بعد انتهاء مدة الضمان فإن المبالغ المتوقع إنفاقها بخصوص السلع التي بيعت تعتبر إلتزامات.

٦١ من الضروره إيجاد التفريق بين الإلتزام الحالي والتعهد المستقبلي. فإتخاذ قرار من قبل إدارة المشروع بالحصول على أصول في المستقبل لا يؤدي بحد ذاته إلى إلتزام حالي. ينشأ الإلتزام عادة عندما يتم تسليم الأصل أو الدخول في تعاقد غير قابل للنقض للحصول على أصل. وفي الحالة الأخيرة، فإن

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

طبيعة التعاقد غير القابلة للنقض تعني أن التبعات الإقتصادية للفشل في الوفاء بالإلتزام، على سبيل المثال بسبب وجود غرامات كبيرة، يجعل المشروع ذو حرية محدودة في إختيار تجنب تدفق الموارد لطرف آخر.

٦٢ إن تسديد الإلتزام الحالي يستلزم عادة قيام المشروع بالتخلي عن موارد يتجسد فيها منافع إقتصادية من أجل تلبية مطالبة الجهة الأخرى ويمكن أن يتم تسديد الإلتزام الحالي بعدة طرق، على سبيل المثال، بواسطة:-

(أ) الدفع نقداً؛

(ب) تحويل أصول أخرى؛

(ج) تقديم خدمات؛

(د) إستبدال ذلك الإلتزام بإلتزام آخر؛ أو

(هـ) تحويل الإلتزام إلى حق الملكية.

ويمكن أن يطفأ الإلتزام بطرق أخرى، مثل تنازل الدائن أو فقدان حقوقه.

٦٣ تنتج الإلتزامات عن عمليات مالية أو أحداث أخرى سابقة. لذلك، فعلى سبيل المثال ينشئ عن الحصول على سلع أو إستخدام الخدمات ينشأ ذمم تجارية دائنة (ما لم يكن قد تم دفعها مقدماً أو عند التسليم)، كما أن إستلام قرض من البنك يؤدي إلى إلتزام بإعادة دفع القرض. ويمكن أن يعترف المشروع أيضاً بالحسومات التي تمنح للعملاء مستقبلاً على أساس مشترياتهم السنوية كإلتزامات، وفي هذه الحالة، فإن بيع السلع في الماضي يمثل العملية المالية التي أدت إلى نشوء الإلتزام.

٦٤ بعض الإلتزامات يمكن قياسها فقط بإستخدام درجة كبيرة من التقدير. وتسمى بعض المشاريع هذه الإلتزامات بالمخصصات. وفي بعض البلدان لا تعتبر هذه المخصصات إلتزامات، لأن مفهوم الإلتزام معرف بشكل ضيق بحيث لا يشمل سوى المبالغ التي يمكن أن تحدد بدون الحاجة لعمل تقديرات. إن تعريف الإلتزام في الفقرة ٤٩ يتبع أسلوباً أوسع. وبالتالي عندما يتضمن المخصص إلتزام حالي وتحقيقه لبقية التعريف، هو إلتزاماً حتى لو تطلب ذلك تقدير المبلغ. وتشمل الأمثلة على المخصصات لدفع الضمانات السارية والمخصصات التي تغطي إلتزامات معاشات التقاعد.

حقوق الملكية

٦٥ بالرغم من أن حق الملكية عرف في الفقرة ٤٩ على أنه الرصيد المتبقي إلا أنه يمكن أن يشتمل على تصنيفات فرعية في الميزانية العمومية. على سبيل المثال في المشاريع المساهمة، فإن الأموال التي يقدمها المساهمون، والأرباح المحتفظ بها، والإحتياطيات التي تمثل حجوزات من الأرباح المدورة، والإحتياطيات التي تمثل تسويات الحفاظ على رأس المال يمكن أن تظهر منفصلة. مثل هذه التصنيفات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناعة القرار لمستخدمي البيانات المالية عندما تعمل على إظهار القيود القانونية أو الأخرى على قدرة المشروع على توزيع أو إستعمال ملكيتها. كما يمكن أن تعكس حقيقة أن بعض الأطراف ذات المصلحة في ملكية المشروع لها حقوق مختلفة بالنسبة إلى إستلام أرباح الأسهم الموزعة أو إسترداد رأس المال.

٦٦ يتم تكوين الإحتياطيات أحياناً بناءاً على تشريع أو قانون آخر من أجل إعطاء المشروع ودائنوه حماية إضافية من آثار الخسائر. كما أن إحتياطيات أخرى يمكن تكوينها إذا كان قانون الضرائب الوطني يمنح إعفاءات أو تخفيضات من إلتزامات الضرائب في حال التحويل إلى مثل هذه الإحتياطيات. إن وجود وحجم هذه الإحتياطيات القانونية، والتشريعية والضرائبية هي معلومات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صانعي القرارات. إن التحويل إلى هذه الإحتياطيات يعتبر حجزاً للأرباح وليس مصروفات.

٦٧ إن مبلغ حق الملكية الذي يظهر في الميزانية العمومية يعتمد على قياس الأصول والإلتزامات. وفي العادة لا تتفق إلا بالمصادفة القيمة الإجمالية لحق الملكية مع القيمة السوقية لأسهم المشروع أو مع المبلغ الذي يمكن أن يجمع نتيجة التخلص من صافي الأصول بالتدريج عند حل المشروع أو من المشروع ككل على أساس انه مستمر.

٦٨ إن النشاطات التجارية والصناعية والأعمال غالباً ما يتعهد بتنفيذها من قبل مشاريع مثل المؤسسات الفردية وشركات التضامن وصناديق الأموال وأشكال مختلفة من مشروعات الأعمال الحكومية.إن الإطار القانوني والتنظيمي لمثل هذه المشاريع هو في الغالب مختلف عن ذاك الذي ينطبق على المشاريع المساهمة. على سبيل المثال هناك القليل من القيود، إن وجدت على توزيع مبالغ من حقوق الملكية إلى المالكين أو غيرهم من المستفيدين. وعلى الرغم من ذلك فإن تعريف حق الملكية والجوانب الأخرى في هذا *الإطار* والتي تعالج حق الملكية هي مناسبة لمثل هذه المشاريع.

الأداء

٦٩ يستخدم الربح غالباً كمقياس للأداء وكأساس لمقاييس أخرى مثل العائد على الإستثمار أو حصة السهم من الأرباح، إن العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح هي الدخل والمصروفات. وإن الإعتراف بالدخل والمصروفات وقياسهما وبالتالي الربح، يعتمد جزئياً على مفهومي رأس المال والحفاظ على رأس المال المستخدمان من قبل المنشأة لإعداد بياناتها المالية. إن هذه المفاهيم قد تم مناقشتها في الفقرات ١٠٢ إلى ١١٠.

٧٠ تعرف عناصر الدخل والمصروفات كما يلي:-

(أ) الدخل وهو الزيادة في المنافع الإقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلة أو زيادات في الأصول أو نقصان في الإلتزامات مما ينشأ عنها زيادة في حق الملكية خلافاً لتلك المتعلقة بمساهمات المشاركين في حق الملكية.

(ب) المصروفات هي نقصان في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو إستنفاد الأصول أو تكبد إلتزامات التي ينشأ عنها نقصان في حق الملكية خلافاً لتلك المتعلقة بالتوزيعات إلى المشاركين في حق الملكية.

٧١ إن تعريفي الدخل والمصروفات يحددان سماتها الرئيسية ولكن لا يحاولان تحديد المعايير التي يتطلب تحقيقها قبل أن يتم الإعتراف بهما في قائمة الدخل. ثم مناقشة معايير الإعتراف بالدخل والمصروفات في الفقرات ٨٢-٩٨.

٧٢ يمكن أن يعرض الدخل والمصروفات في بيان الدخل بطرق مختلفة من أجل توفير معلومات ملائمة لصنع القرارات الإقتصادية. فعلى سبيل المثال إن من الممارسة الشائعة هو التمييز بين بنود الدخل والمصروفات التي تنشأ عن النشاطات العادية للمشروع وتلك التي لا تنشأ عنها. ويتم هذا التمييز على

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس أن مصدر البند يعتبر ملائماً لغرض تقييم قدرة المشروع على توليد النقدية أو ما يعادلها في المستقبل، فمثلا" النشاطات العرضية مثل التخلص من الإستثمارات طويلة الأجل من غير المرجح تكرار وقوعها بشكل منتظم. وعند التمييز بين البنود بهذه الطريقة فإن من الضروره إعطاء الإعتبار لطبيعة المشروع وعملياته. فالبنود الناشئة عن النشاطات العادية لإحدى المشاريع يمكن أن تكون غير عادية بالنسبة لأخرى.

٧٣ إن التمييز بين بنود الدخل والمصروف أو دمجها بطرق مختلفة يسمح أيضاً بمقاييس متعددة لعرض أداء المشروع. وهذه لها درجات مختلفة من الشمولية. على سبيل المثال، فإن قائمة الدخل يمكن أن تظهر الربح الإجمالي، والربح أو الخسارة من النشاطات العادية قبل الضرائب، والربح أو الخسارة من النشاطات العادية بعد الضرائب وصافي الربح أو الخسارة.

الدخل

٧٤ يتضمن تعريف الدخل كلاً من الإيرادات والمكاسب. ويتحقق الإيراد في سياق النشاطات العادية للمشروع ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم وريع حق الإمتياز، والإيجار.

٧٥ تمثل المكاسب بنود أخرى تحقق تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع. وتمثل المكاسب زيادات في المنافع الإقتصادية. وعلى هذا فإنها ليست مختلفة عن الإيراد من حيث الطبيعة. من هنا فإنها لا تعتبر مشكلة لعنصراً منفصل في هذا *الإطار*.

٧٦ تشمل المكاسب، على سبيل المثال، تلك الناشئة عن التخلص من الأصول غير الجارية. ويشمل تعريف الدخل أيضاً المكاسب غير المتحققة، على سبيل المثال، تلك الناشئة عن إعادة تقييم الأوراق المالية المتداوله وتلك الناشئة عن الزيادات في القيمة المرحلة للأصول طويلة الأجل. وعند الإعتراف بالمكاسب في قائمة الدخل فإنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لأن العلم بها مفيد لغرض صنع القرارات الإقتصادية. وغالباً ما يتم التقرير عن المكاسب بطرح المصاريف ذات العلاقة منها.

٧٧ يمكن أن ينجم عن الدخل إستلام أنواع عديدة من الأصول أو تعزيزها، والأمثلة على ذلك تشمل النقد، والذمم والسلع والخدمات المستلمة مقابل السلع والخدمات التي تم تقديمها. كما قد ينشأ الدخل عن تسديد الإلتزامات، على سبيل المثال، يمكن أن يزود المشروع المقرضين بسلع وخدمات للوفاء بتعهد لإعادة دفع قرض مستحق.

المصروفات

٧٨ يتضمن تعريف المصروفات الخسائر والمصروفات الأخرى التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع. وتشمل المصروفات التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع، على سبيل المثال تكلفة المبيعات، الأجور والإستملاك، وتأخذ عادة شكل التدفقات الخارجة أو إستنفاذ الأصول مثل النقد وما يعادل النقد، والمخزون، والممتلكات والمصانع والمعدات.

٧٩ تمثل الخسائر بنود أخرى تحقق تعريف المصروفات، وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع. تمثل الخسائر نقصان في المنافع الإقتصادية ولا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى. وعليه لا تعتبر عنصراً منفصلاً في هذا *الإطار*.

٨٠ تشمل الخسائر، على سبيل المثال ، تلك التي تنتج عن الكوارث مثل الحريق والفيضان، وتلك التي تنشأ عن التخلص من الأصول غير الجارية. ويشمل تعريف المصروفات كذلك الخسائر غير المتحققة، على سبيل المثال، تلك التي تنشأ من آثار الزيادات في سعر الصرف لعملة أجنبية فيما يتعلق بإقتراض المنشأة بتلك العملة. عند الإعتراف بالخسائر في قائمة الدخل فإنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لأن العلم بها مفيد لغرض صنع القرارات الإقتصادية. وغالباً ما يتم التقرير عن الخسائر بطرح الدخل ذات العلاقة منها.

تعديلات الحفاظ على رأس المال

٨١ إن إعادة تقييم أو إعادة عرض الأصول والإلتزامات يؤدي إلى زيادات أو نقصان في حق الملكية. وبينما تحقق هذه الزيادات أو النقصان تعريف الدخل والمصروفات، فإنها لا تدخل في قائمة الدخل إستناداً إلى مفاهيم محددة من الحفاظ على رأس المال، وبدلاً من ذلك فإن هذه البنود تدخل ضمن حق الملكية كتعديلات للحفاظ على رأس المال أو إحتياطيات إعادة تقييم. تم مناقشة مفاهيم الحفاظ على رأس المال في الفقرات ١٠٢ إلى ١١٠ من هذا *الإطار*.

الإعتراف بعناصر البيانات المالية

٨٢ الإعتراف هو عملية الإدراج في الميزانية العمومية أو بيان الدخل للبند الذي يحقق تعريف العنصر ويفي بمعايير الإعتراف المحددة في الفقرة ٨٣. وهذا يستلزم وصف البند بالكلمات وبالمبالغ وإدخال هذا المبلغ في مجاميع الميزانية العمومية أو بيان الدخل. فالبنود التي تفي بمعايير الإعتراف يجب أن يعترف بها في الميزانية العمومية أو بيان الدخل. إن الإخفاق بالإعتراف بهذه البنود لا يتم تصحيحة من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو الملاحظات أو المواد التفسيرية.

٨٣ إن البند الذي يفي بتعريف العنصر يجب أن يعترف به إذا:-

(أ) كان من المحتمل أن أي منفعة إقتصادية مستقبلية مرتبطة به سوف تتدفق إلى أو من المشروع؛ و

(ب) إن العنصر له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

٨٤ عند تحديد ما إذا كان البند يفي بهذه المعايير وعليه يصبح جديراً للإعتراف به في البيانات المالية، فإنه يجب مراعاة اعتبارات المادية التي نوقشت في الفقرتين ٢٩و٣٠. إن العلاقات المتداخلة بين العناصر تعني أن البند الذي يفي بمعياري التعريف والإعتراف بعنصر محدد، على سبيل المثال أصل، يتطلب تلقائياً الإعتراف بعنصر آخر، على سبيل المثال دخل أو إلتزام.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إحتمالية تحقق منافع إقتصادية مستقبلية

٨٥ يستخدم مفهوم الإحتمال في معايير الإعتراف للإشارة إلى درجة عدم التأكد من تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند إلى أو من المشروع. إن هذا المفهوم منسجم مع حالة عدم التأكد التي تميز البيئة التي يعمل فيها المشروع. ويتم تقييم درجة عدم التأكد الملازمة لتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية إستناداً إلى الأدلة المتوفرة عند إعداد البيانات المالية. على سبيل المثال، عندما يكون من المحتمل تحصيل الذمة المدينة، فإن من المبرر الإعتراف بها كأصل وذلك في غياب أي دليل على عكس ذلك. إلا أنه عند وجود مجتمع كبير من الذمم المدينة يكون هناك عادة إحتمال بعدم تحصيل البعض منها، وعلية يتم الإعتراف بمصروف يمثل النقص المتوقع في المنافع الإقتصادية.

موثوقية القياس

٨٦ إن المعيار الثاني للإعتراف ببند ما هو أن يكون له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية كما سبق مناقشته في الفقرات ٣١ إلى ٣٨ من هذا *الإطار*. وفي كثير من الحالات يتوجب تقدير التكلفة أو القيمة، وإستخدام تقديرات معقولة هو جزء أساسي من إعداد القوائم المالية و لا يقلل من موثوقيتها. ولكن عندما يتعذر إجراء تقدير معقول فإن البند لا يعترف به في الميزانية العمومية أو بيان الدخل. على سبيل المثال، فإن المبالغ المتوقع الحصول عليها من دعوى قضائية يمكن أن تفي بتعريف كل من الأصل والدخل وكذلك معيار الإحتمالية للإعتراف، ولكن إذا كان من غير المكن قياس المطالبة بموثوقية، يجب أن لا يعترف بها كأصل أو دخل، أما وجود المطالبة فمن الممكن الإفصاح عنه في الإيضاحات أو ضمن المواد التفسيرية أو الجداول المكملة.

٨٧ إن البند الذي يفشل في وقت معين شروط الإعتراف به الواردة في الفقرة ٨٣ قد يحقق هذه الشروط في وقت لاحق وذلك نتيجة لظروف أو أحداث لاحقة.

٨٨ إن البند الذي يمتلك الخصائص الأساسية للعنصر ولكنه يفشل في تحقيق معايير الإعتراف به قد يتطلب رغم ذلك الإفصاح عنه في الإيضاحات أو المواد التفسيرية أو الجداول المكملة. ويعتبر ذلك مناسباً عندما تكون المعرفة بالبند ملائمة لتقييم المركز المالي، والأداء، والتغيرات في المركز المالي للمنشأة من قبل مستخدمي البيانات المالية.

الإعتراف بالأصول

٨٩ يتم الإعتراف بالأصل في الميزانية العمومية عندما يكون من المحتمل أن المنافع الإقتصادية المستقبلية سوف تتدفق على المشروع وإن للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

٩٠ لا يعترف بالأصل في الميزانية العمومية عند تكبد نفقة ليس من المحتمل أن يتدفق عنها منافع إقتصادية للمشروع تتعدى الفترة المحاسبية الجارية. وبدلاً من ذلك فإنه ينجم عن مثل هذه العملية إعتراف بمصروف في بيان الدخل. إن هذه المعالجة لا تدل على أن قصد الإدارة من تكبد النفقة كان خلافاً

لتوليد منافع إقتصادية مستقبلية للمشروع أو أن الإدارة تسير على غير هدى. إن ما يمكن أن يستدل من ذلك فقط هو أن درجة التأكد من تدفق المنافع الإقتصادية للمشروع بعد الفترة المحاسبية الجارية غير كافية للإعتراف بأصل.

الإعتراف بالإلتزامات

٩١ يتم الإعتراف بالإلتزام في الميزانية العمومية عندما يكون من المحتمل أن تدفقاً خارجاً من الموارد التي تشكل منافع إقتصادية سوف ينتج عن تسديد إلتزام حالي، وأن المبلغ الذي سيتم تسديده يمكن قياسه بموثوقية. في الواقع العملي، لا يعترف بالإلتزامات الناجمة عن عقود لم يتم تنفيذها مساواة بشكل متناسب (على سبيل المثال الإلتزامات لقاء مخزون طلب ولم يستلم بعد) عموماً كإلتزامات في البيانات المالية. ولكن مثل هذه الإلتزامات قد تحقق تعريف الإلتزامات وتتأهل للإعتراف بها بشرط تحقق معايير الإعتراف في الظروف المحددة. وفي مثل هذه الظروف فإن الإعتراف بالإلتزامات يستلزم الإعتراف بالأصول أو المصروفات المتعلقة بها.

الإعتراف بالدخل

٩٢ يتم الإعتراف بالدخل في بيان الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الإقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في أصل، أو نقص في إلتزام ويمكن قياسها بموثوقية. وهذا يعني، في الواقع أن الإعتراف بالدخل يجري بشكل متزامن مع الإعتراف بزيادات في الأصول أو نقص في الإلتزامات (على سبيل المثال، الزيادة الصافية في الأصول الناتجة عن بيع سلع أو خدمات أو النقص في الإلتزامات الناتج عن التنازل عن دين).

٩٣ إن الإجراءات المتبعة عملياً للإعتراف بالدخل، مثل متطلب اكتساب الإيراد، هي تطبيقات لمعايير الإعتراف في هذا *الإطار*. إن هذه الإجراءات موجهة عموماً إلى قصر الإعتراف بالدخل على تلك البنود التي يمكن أن تقاس بموثوقية وبدرجة كافية من التأكد.

الإعتراف بالمصروفات

٩٤ يتم الإعتراف بالمصروفات في بيان الدخل عندما ينشأ هناك نقص في المنافع الإقتصادية المستقبلية يعود إلى نقص في أصل أو زيادة في إلتزام ويمكن قياسه بموثوقية. وهذا يعني في الواقع أن الإعتراف بالمصروفات يجري بشكل متزامن مع الإعتراف بالزيادة في الإلتزامات أو النقص في الأصول (على سبيل المثال، إثبات إستحقاقات المستخدمين أو إستملاك المعدات).

٩٥ يتم الإعتراف بالمصروفات في بيان الدخل على أساس الإرتباط المباشر بين التكاليف المتكبدة واكتساب بنود محددة من الدخل. وهذا الإجراء، الذي يشار إليه عموماً بمقابلة التكاليف مع الإيرادات، يتضمن الإعتراف المتزامن أو المتجمع بالإيرادات والمصروفات التي تنتج مباشرة وبشكل مشترك من نفس العمليات المالية أو الأحداث الأخرى. على سبيل المثال يعترف بمكونات المصروف الذي يشكل تكلفة البضاعة المباعة في نفس الوقت الذي يتم الإعتراف بالدخل الناتج من بيع البضاعة. ولكن تطبيق مفهوم

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقابلة بموجب هذا *الإطار* لا يسمح بالإعتراف ببنود في الميزانية العمومية لا تحقق تعريف الأصول أو الإلتزامات.

٩٦ عندما يكون من المتوقع أن تنشأ المنافع الإقتصادية خلال عدد من الفترات المحاسبية وأن الإرتباط مع الدخل يمكن تحديده فقط بشكل عام أو غير مباشر فإنه يجب الإعتراف بالمصروفات في بيان الدخل على أساس إجراءات توزيع منتظمه ومنطقية. إن هذا غالباً ما يكون ضروري عند الإعتراف بالمصروفات المتعلقة بإستخدام الأصول مثل الممتلكات والمصانع والمعدات والشهرة وبراءات الإختراع والعلامات التجارية. وفي هذه الحالات يشار إلى المصروف بإسم الإستملاك أو الإطفاء. إن القصد من إجراءات التوزيع هو الإعتراف بالمصروفات في نفس الفترات المحاسبية التي تستهلك أو تستنفذ فيها المنافع الإقتصادية المرتبطة بهذه البنود.

٩٧ يعترف بالمصروف حالاً في بيان الدخل عندما لا ينتج عن النفقة أية منافع إقتصادية مستقبلية أو عندما، وإلى الحد الذي، لا تكون المنافع الإقتصادية المستقبلية مؤهلة، أو لم تعد مؤهلة، للإعتراف بها كأصل في الميزانية العمومية.

٩٨ ويتم كذلك الإعتراف بمصروف في قائمة الدخل في الحالات التي يتم تكبد إلتزام بها دون الإعتراف بأصل، مثل الإلتزام الناشئ عن ضمانة السلع المباعة.

قياس عناصر البيانات المالية

٩٩ القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية والتي ستظهر بها في الميزانية العمومية وبيان الدخل. ويتضمن ذلك إختيار أساس محدد للقياس.

١٠٠ يستخدم عدد من الأسس المختلفة للقياس ولدرجات مختلفة وضمن تشكيلات متفاوتة من البيانات المالية وهذه الأسس تشمل:-

(أ) *التكلفة التاريخية*. تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطي للحصول عليها في تاريخ الحصول عليها. وتسجل الإلتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الإلتزام ضمن السياق العادي للنشاط.

(ب) *التكلفة الجارية*. تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثلة في الوقت الحاضر. وتسجل الإلتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.

(ج) *القيمة القابلة للتحقق (القابله للتسديد)*. تقيد الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة. وتقيد الإلتزامات بقيم سدادها، أي بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الإلتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

(د) *القيمة الحالية*. تقيد الإصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط. وتقيد الإلتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الإلتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

١٠١ إن قياس التكلفة التاريخية هي أكثر الأسس إستخداماً لدى المشاريع عند إعداد قوائمها المالية. وتستخدم عادة مع أسس قياس أخرى. على سبيل المثال، تدرج البضاعة بالتكلفة أو صافي القيمة القابله للتحقق أيهما أقل، ويمكن أن تدرج الأوراق المالية المتداوله بالقيمة السوقية، وتدرج إلتزامات معاشات التقاعد بقيمتها الحالية. وإضافة لذلك، تستخدم بعض المشاريع أساس التكلفة الجارية نتيجة لعدم قدرة النموذج المحاسبي المبني على التكلفة التاريخية على التعامل مع أثار تغير الأسعار للأصول غير النقدية.

مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال

مفاهيم رأس المال

١٠٢ تتبع معظم المشاريع المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد بياناتها المالية. بموجب المفهوم المالي لرأس المال، مثل الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة، فإن رأس المال يعتبر مرادفاً لصافي الأصول وحقوق الملكية في المشروع. أما بموجب المفهوم المادي لرأس المال، مثل القدرة التشغيلية، فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمشروع المتمثلة، على سبيل المثال، بوحدات الإنتاج اليومية.

١٠٣ يجب أن يتم إختيار المفهوم المناسب لرأس مال المشروع على أساس حاجات مستخدمي بياناته المالية. وعليه يجب تبني المفهوم المالي لرأس المال إذا كان مستخدمو القوائم المالية مهتمين أساساً بالمحافظة على رأس المال الإسمي المستثمر أو بالقوة الشرائية لرأس المال المستثمر. أما إذا كان إهتمامهم الرئيسي بالقدرة الإنتاجية للمشروع فإنه يتوجب إستخدام المفهوم المادي لرأس المال. ويشير المفهوم الذي يتم إختياره إلى الهدف الذي يتم تحقيقه من تحديد الربح، حتى ولو كان هناك بعض الصعوبات في القياس عند تطبيق المفهوم.

مفاهيم الحفاظ على رأس المال وتحديد الربح

١٠٤ إن مفاهيم رأس المال المشار إليها في الفقرة ١٠٢ تؤدي لنشوء مفاهيم الحفاظ على رأس المال التالية:-

(أ) *الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال*. وبمقتضى هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كان المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في نهاية الفترة تزيد عن المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في بداية الفترة بعد إستبعاد أية توزيعات للمالكين، أو مساهمات منهم أثناء الفترة. يمكن أن يقاس الحفاظ المالي على رأس المال بالوحدات النقدية الإسمية أو بوحدات ذات قوة شرائية ثابتة.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) *الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال.* وبمقتضى هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية (أو القدرة التشغيلية) للمشروع (أو الموارد أو الأموال المطلوبة لتحقيق تلك الطاقة) في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد إستبعاد أية توزيعات إلى المالكين، أو مساهمات منهم أثناء الفترة.

١٠٥ يهتم مفهوم الحفاظ على رأس المال على كيفية تعريف المشروع لرأس المال الذي يسعى للحفاظ عليه. وهذا يوفر نقطة الوصل بين مفاهيم رأس المال ومفاهيم الربح لأنها توفر نقطة المرجعية التي بموجبها يقاس الربح ، إن هذا متطلب مسبق للتمييز بين عائد المشروع على رأس المال وإسترداده لرأس المال، ويمكن إعتبار التدفقات الداخلة من الأصول فوق المبالغ المطلوبة للحفاظ على رأس المال فقط كربح وبالتالي كعائد على رأس المال. ومن هنا، فإن الربح هو المبلغ المتبقي بعد أن تم طرح المصروفات (شاملاً تعديلات الحفاظ على رأس المال عندما يكون ذلك مناسباً) من الدخل. وإذا زادت المصروفات عن الدخل يكون المبلغ المتبقي صافي الخسارة.

١٠٦ يتطلب مفهوم الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال إستخدام التكلفة الجارية كأساس للقياس. أما مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال فلا يتطلب إستخدام مفهوماً محدداً ويعتمد إختيار الأساس بمقتضى هذا المفهوم على نوع رأس المال المالي الذي يسعى المشروع للحفاظ عليه.

١٠٧ إن الإختلاف الأساسي بين مفهومي الحفاظ على رأس المال هو في معالجة أثار التغيرات في أسعار أصول وإلتزامات المشروع. وبشكل عام يعتبر المشروع محافظاً على رأسماله إذا كان لديه نفس المقدار من رأس المال في نهاية الفترة كما كان لديه في بداية الفترة. أي مبلغ يزيد عن أو فوق ذلك المطلوب للحفاظ على رأس المال في بداية الفترة يعتبر ربحاً.

١٠٨ بمقتضى مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال حيث يعرف رأس المال بالوحدات النقدية الإسمية، فإن الربح يمثل الزيادة في رأس المال النقدي الإسمى خلال الفترة. وعليه تعتبر الزيادة في أسعار الأصول المملوكة أثناء الفترة أرباحاً، يشار إليها عرفاً مكاسب الحيازة أي أرباح بالمعنى المفهوم، وقد لا يعترف بهذه الأرباح هكذا 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 الزيادة في القوة الشرائية المستثمرة أثناء الفترة. وعليه فإن ما يعتبر ربحاً هو فقط ذلك الجزء من الزيادة في أسعار الأصول الذي يتجاوز الزيادة في المستوى العام للأسعار. وتعتبر باقي الزيادة في الأسعار كتعديل للحفاظ على رأس المال وكجزء من حقوق الملكية.

١٠٩ بمقتضى مفهوم الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال حيث يعرف رأس المال بالطاقة الإنتاجية المادية، فإن الربح يمثل الزيادة في رأس المال أثناء الفترة. وينظر إلى كافة تغيرات الأسعار المؤثرة على أصول وإلتزامات المشروع كتغيرات في قياس الطاقة المادية الإنتاجية للمشروع، ومن هنا، فهي تعالج كتعديلات للحفاظ على رأس المال وتعتبر جزءاً من حقوق الملكية وليس ربحاً.

١١٠ إن إختيار أساس القياس ومفهوم الحفاظ على رأس المال يحددان النموذج المحاسبي المستخدم في إعداد البيانات المالية. وتحقق النماذج المحاسبية المختلفة درجات مختلفة من الملاءمة والموثوقية وعلى الإدارة، كما في حالات أخرى، السعي لتحقيق توازن بين الملاءمة والموثوقية. ينطبق هذا *الإطار* على مدى من النماذج المحاسبية ويعطي إرشاداً لإعداد وعرض البيانات المالية المعدّة بمقتضى النموذج الذي تم إختياره. ولا توجد لدى مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية نيّة، في الوقت الحاضر لفرض نموذج معين فيما عدا الحالات الإستثنائية، مثل تلك المشاريع التي تعد بياناتها المالية بإستخدام عملة بلد ذو معدلات تضخم مفرطة. ولكن هذه النية سوف يعاد النظر فيها في ظل التطورات العالمية.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١

تبني المعايير الدولية

لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

تحتوي هذه النسخة على التنقيحات الناتجة من التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة حتى ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ "*تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى*" من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في يونيو ٢٠٠٣. وقد حل هذا المعيار محل تفسير اللجنة الدائمة ٨ "*تطبيق معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى كأساس رئيسي للمحاسبة*" (الصادر من قبل لجنة التفسيرات الدائمة في يوليو ١٩٩٨).

وتم تعديل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ والوثائق المرفقة به من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- معيار المحاسبة الدولي٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" (المعدلة في ديسمبر ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*" (المعدلة في ديسمبر ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٢١ "*آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*" (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية : الإعتراف والقياس*" (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٣)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "*الدفع على أساس الأسهم*" (الصادر في فبراير ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "*عقود التأمين*" (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*" (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية١ "*التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة*" (الصادر في مايو ٢٠٠٤)
- تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية٤ "*تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار*" (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٤)
- تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٦ "*إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية*" (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٤)
- التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*الأرباح والخسائر الإكتوارية؛ خطط المجموعة والإفصاحات*" (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٤)
- التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩:-
  - *فترات الإنتقال والإعتراف المبدئي للأصول والإلتزامات المالية* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٤)
  - *خيار القيمة العادلة* (الصادر في يونيو ٢٠٠٥)
- التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ ومعيار التقرير ٦ (الصادر في يونيو ٢٠٠٥)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "*الأدوات المالية: الإفصاحات*" (الصادر في أغسطس ٢٠٠٥)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ "*القطاعات التشغيلية*" (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٦)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢ "*ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات*" (الصادرة في نوفمبر ٢٠٠٦)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

- معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "*تكاليف الإقـتراض*" (المعدل في مارس ٢٠٠٧)
- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عـرض البيانات المـاليـة*" (المعدل في سبتمبر ٢٠٠٧)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" (المعدل في يناير ٢٠٠٨)
- معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" (المعدل في يناير ٢٠٠٨)

التفسيرات التالية تتعلق بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١:-

- تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٩ "*إعادة تفسير المشتقات الضمنية*" (الصادر في مارس ٢٠٠٦)
- تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢ "*ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات*" (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٦ والتعديلات الاحقة)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
المقدمة	**مقدمة ١- ٧**
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١	
تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	
الهدف	**١**
النطاق	**٢ - ٥**
الإعتراف والقياس	**٦ – ٣٤ب**
بيان المركز المالي الإفتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	**٦**
السياسات المحاسبية	**٧ - ١٢**
الإعفاءات من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى	**١٣ – ٢٥ ط**
إندماج الأعمال	١٥
القيمة العادلة أو إعادة التقييم كتكلفة مقدرة	١٦ - ١٩
منافع الموظفين	٢٠-٢٠أ
فروقات ترجمة العملات المتراكمة	٢١ - ٢٢
الأدوات المالية المركبة	٢٣
أصول وإلتزامات الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	٢٤ - ٢٥
وصف الأدوات المالية المعترف بها سابقاً	٢٥أ
معاملات الدفع على أساس الأسهم	٢٥ب-٢٥ج
عقود التأمين	٢٥د
التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة الداخلـة ضمن تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات	٢٥هـ
عقود الإيجار	٢٥و
قياس القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية	٢٥ز
ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات	٢٥ح
تكاليف الإقتراض	٢٥ ح
الإستثناءات من التطبيق بأثر رجعي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى	**٢٦ – ٣٤ج**
إلغاء الإعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية	٢٧ - ٢٧أ
محاسبة التحوط	٢٨ - ٣٠
التقديرات	٣١ - ٣٤
الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها لغرض البيع والعمليات التشغيلية المتوقفة	٣٤أ - ٣٤ب
الحصص الغير مسيطرة	٣٤ ج
العرض والإفصاح	**٣٥ - ٤٦**
المعلومات المقارنة	**٣٦ - ٣٧**
المعلومات الغير مقارنة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والملخـصات التاريخية	٣٧
تفسير التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	**٣٨ - ٤٦**
التسويات	٣٩ - ٤٣
وصف الأصول المالية أو الإلتزامات المالية	٤٣أ
إستخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة	٤٤
التقارير المالية المرحلية	٤٥ - ٤٦

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تاريخ النفاذ ٤٧-٤٧ي
الملاحق
أ تعريف المصطلحات
ب إندماج الأعمال
ج التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى
موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١
موافقة المجلس على التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ و٦
أساس الإستنتاجات
إرشادات التنفيذ

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ "تبني *المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى*" مذكور في الفقرات ١-٤٧ي والملاحق أ-ج. جميع الفقرات لها نفس أثر الصلاحية. وتوضح الفقرات المبينة **بـالخط الغامق** المبادئ الرئيسية. أما تعريف المصطلحات في الملحق "أ" فهو يرد *بالخط المائل* عند ذكره للمرة الأولى في المعيار. وتظهر تعريفات المصطلحات الأخرى في قائمة المصطلحات الخاص بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. يجب قراءة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ في سياق الهدف منه وأساس الإستنتاجات، وفي سياق *المقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإطار تحضير وعرض البيانات المالية*. ويقدم معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الصريح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقدمة

أسباب إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ١ يحل هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية محل التفسير ٨ الخاص باللجنة الدائمة للتفسيرات "تطبيق *معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى كأساس رئيسي للمحاسبة*". وقد وضع المجلس هذا المعيار لتناول الأمور التالية:-

(أ) أدت بعض جوانب متطلب التفسير ٨ الذي يقتضي التطبيق الكامل بأثر رجعي تكبد تكاليف تجاوزت المنافع المحتملة المتأتية لمستخدمي البيانات المالية. علاوة على ذلك، وبالرغم من أن التفسير ٨ لم يقتضي التطبيق بأثر رجعي عندما يكون ذلك غير عملي، إلا أنه لم يبين ما إذا كان يجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى أن تفسر ذلك كعائق رئيسي أو ثانوي، كما لم يحدد أية معالجة خاصة في الحالات غير العملية.

(ب) يمكن أن يقتضي التفسير ٨ من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى تطبيق إصدارين مختلفين من المعيار إذا تم إدخال نسخة جديدة خلال الفترات التي تغطيها بياناتها المالية الأولى التي تم إعدادها بموجب معايير المحاسبة الدولية وإذا نصت النسخة الجديدة على منع التطبيق بأثر رجعي.

(ج) لم ينص التفسير ٨ بوضوح ما إذا كان يجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى إستخدام الفهم التحليلي في تطبيق قرارات الإعتراف والقياس بأثر رجعي.

(د) لقد كان هناك بعض الشكوك حول كيفية تفاعل التفسير ٨ مع أحكام إنتقالية محددة في المعايير المختلفة.

الخصائص الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ٢ يطبق هذا المعيار عندما تتبنى المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى من خلال بيان صريح وغير متحفظ حول الإلتزام بها.

مقدمة ٣ يتطلب هذا المعيار من المنشأة بشكل عام الإلتزام بكل معيار ساري المفعول من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في نهاية فترة إعداد التقارير الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويتطلب هذا المعيار من المنشأة بشكل خاص القيام فيما يتعلق قائمة المركز المالي الإفتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعدة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وذلك كنقطة بداية للمحاسبة بموجبها:-

(أ) الإعتراف بكافة الأصول والإلتزامات المطلوب الإعتراف بها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) عدم الإعتراف بالبنود كأصول أو إلتزامات إذا لم تسمح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمثل هذا الإعتراف؛

(ج) إعادة تصنيف البنود التي إعترفت بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة كأحد أنواع الأصول أو الإلتزامات أو أحد مكونات حقوق الملكية، لكن كنوع مختلف من الأصول أو الإلتزامات أو أحد مكونات حقوق الملكية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و

(د) تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في قياس كافة الأصول والإلتزامات المعترف بها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مقدمة ٤ يمنح هذا المعيار إعفاءات محددة من هذه المتطلبات في مجالات معينة من المحتمل أن تتجاوز تكلفة الإلتزام بها المنافع المتأتية لمستخدمي البيانات المالية. كما يمنع هذا المعيار التطبيق بأثر رجعي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بعض المجالات، خاصة عندما يتطلب التطبيق بأثر رجعي أحكاما تصدرها الإدارة حول ظروف سابقة بعد أن تكون مخرجات عملية معينة معلومة مسبقاً.

مقدمة ٥ يتطلب هذا المعيار إفصاحات توضح كيف أثّر التحول من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على المركز المالي المبلغ عنه للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

مقدمة ٦ على المنشأة تطبيق هذا المعيار إذا كانت بياناتها المالية الأولى المعدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تغطي فترة تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ، مع تشجيع التطبيق المبكر.

التغيرات عن المتطلبات السابقة

مقدمة ٧ وكما يقتضي التفسير ٨، يتطلب هذا المعيار التطبيق بأثر رجعي في معظم المجالات. وخلافاً للتفسير ٨، فإن هذا المعيار:-

(أ) يتضمن إعفاءات تهدف إلى تجنب التكاليف التي يحتمل أن تتجاوز المنافع المتأتية لمستخدمي البيانات المالية، وعدد ضئيل من الإستثناءات الأخرى لأسباب عملية.

(ب) يوضح أن المنشأة تطبق أحدث نسخة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ج) يوضح كيف ترتبط تقديرات المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى المعدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالتقديرات التي أعدتها لنفس التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.

(د) يحدد أن الأحكام الإنتقالية الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى لا تنطبق على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى.

(هـ) يتطلب المزيد من الإفصاح بشأن التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١

تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

الهدف

١ إن الهدف من هذا المعيار هو ضمان أن تحتوي *البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*، وتقاريرها المالية المرحلية لجزء من الفترة التي تغطيها تلك البيانات المالية، على معلومات ذات جودة عالية:-

(أ) واضحة للمستخدمين وقابلة للمقارنة خلال كافة الفترات موضوع العرض؛

(ب) توفر نقطة بداية مناسبة للمحاسبة بموجب *المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*؛ و

(ج) يمكن توفيرها بتكلفة لا تتجاوز المنافع المتأتية للمستخدمين.

النطاق

٢ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار في:-

(أ) بياناتها المالية الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و

(ب) كل تقرير مالي مرحلي، إن وجد، تعرضه بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ *"التقارير المالية المرحلية"* لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٣ إن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي أول بيانات مالية سنوية تتبنى فيها المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، من خلال بيان صريح وغير متحفظ في تلك البيانات المالية حول الإلتزام بهذه المعايير. وتكون البيانات المالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي أول بيانات مالية للمنشأة معدة حسب هذه المعايير إذا، على سبيل المثال، قامت المنشأة بما يلي:-

(أ) عرضت أحدث بيانات مالية سابقة لها:-

(١) بموجب متطلبات وطنية غير منسجمة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في كافة الجوانب؛

(٢) بالإنسجام مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من جميع الجوانب، بإستثناء البيانات المالية التي لم تحتوي بياناً صريحا وغير متحفظ يفيد إلتزامها بهذه المعايير؛

(٣) تحتوي على بيان صريح بالإلتزام ببعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكن ليس جميعها؛

(٤) بموجب متطلبات وطنية غير منسجمة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو بإستخدام بعض هذه المعايير الإفرادية لمحاسبة بنود لا يوجد بشأنها متطلبات وطنية؛ أو

(٥) بموجب متطلبات وطنية، مع تسويات لبعض المبالغ بمبالغ محددة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ب) أعدت بيانات مالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للإستخدام الداخلي فقط، دون توفيرها لمالكي المنشأة أو أي مستخدمين خارجيين؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) أعدت مجموعة تقارير مالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأغراض التوحيد دون إعداد مجموعة كاملة من البيانات المالية كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*"؛ أو

(د) لم تعرض بيانات مالية عن الفترات السابقة.

٤ يطبق هذا المعيار عندما تتبنى المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى. ولا يطبق على سبيل المثال:-

(أ) عندما تتوقف المنشأة عن عرض البيانات المالية بموجب متطلبات وطنية، حيث أنها عرضتها سابقاً بالإضافة إلى مجموعة أخرى من البيانات المالية التي احتوت على بيان صريح وغير متحفظ حول الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) عندما تكون المنشأة قد عرضت بيانات مالية في السنة السابقة بموجب متطلبات وطنية وتكون تلك البيانات المالية قد احتوت على بيان صريح وغير متحفظ حول الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ أو

(ج) عندما تكون المنشأة قد عرضت بيانات مالية في السنة السابقة احتوت على بيان صريح وغير متحفظ حول الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حتى لو كان تقرير مدققي الحسابات متحفظاً على تلك البيانات المالية.

٥ لا يطبق هذا المعيار على التغيرات في السياسات المحاسبية التي قامت بها المنشأة التي طبقت مسبقا المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتخضع هذه التغيرات لما يلي:-

(أ) متطلبات حول التغيرات في السياسات المحاسبية في معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*"؛ و

(ب) متطلبات إنتقالية محددة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى.

الإعتراف والقياس

بيان المركز المالي الإفتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٦ على المنشأة إعداد وعرض *بيان المركز المالي الإفتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتكون هذه بمثابة نقطة البداية للمحاسبة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

السياسات المحاسبية

٧ يتعين على المنشأة إستخدام نفس السياسات المحاسبية في بيان المركز المالي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وخلال جميع الفترات المعروضة في بياناتها المالية الأولى حسب هذا المعيار. ويجب أن تلتزم تلك السياسات المحاسبية بكل معيار دولي لإعداد التقارير المالية *ساري المفعول* في نهاية فترة إعداد التقارير الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بإستثناء ما هو محدد في الفقرات ١٣-٣٤ب و٣٧.

٨ يجب على المنشأة أن لا تطبق إصدارات مختلفة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي كانت سارية المفعول في تواريخ سابقة. ويمكن للمنشأة أن تطبق معيار دولي جديد لإعداد التقارير المالية لا يوجد إلتزام بتطبيقه بعد إذا سمح بالتطبيق المبكر له.

مثال : التطبيق الثابت لأحدث إصدار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

خلفية

تعتبر نهاية فترة إعداد التقاريرالأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي ٣١ ديسمبر ٢٠×٥. تقرر المِنشأة "أ" عرض معلومات مقارنة في تلك البيانات المالية لسنة واحدة فقط (أنظر فقرة ٣٦). وعليه، يكون تاريخ تحولها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو بداية العمل في ١ يناير ٢٠×٤ (أو إقفال العمل في ٣١ ديسمبر ٢٠×٣). عرضت المنشأة "أ" البيانات المالية بموجب *مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً* السابقة بشكل سنوي حتى ٣١ ديسمبر من كل عام وحتى ٣١ ديسمبر ٢٠×٤.

تطبيق المتطلبات

يطلب من المنشأة "أ" تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سارية المفعول للفترات المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٥ عند:-

(أ) إعداد وعرض بيان المركز المالي الإفتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ١ يناير ٢٠×٤؛ و

(ب) إعداد وعرض قائمة المركز المالي لها في تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠×٥ (بما في ذلك المبالغ المقارنة لعام ٢٠×٤)، وبيان الدخل الشامل، وبيانات التغيرات في حقوق الملكية، وبيان التدفق النقدي للسنة لغاية ٣١ ديسمبر ٢٠×٥ (بما في ذلك المبالغ المقارنة لعام ٢٠×٤) والإفصاحات (بما في ذلك المعلومات المقارنة لعام ٢٠×٤).

إذا لم يكن المعيار الدولي الجديد لإعداد التقارير المالية إلزاميا بعد ولكن يسمح بالتطبيق المبكر له، يُسمح للمنشأة "أ"، لكن لا يُطلب منها، تطبيق ذلك المعيار في بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

٩ تنطبق الأحكام الإنتقالية الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى على التغيرات في السياسات المحاسبية التي قامت بها المنشأة التي إستخدمت بشكل مسبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولا تطبق هذه الأحكام على تحول المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية *لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى* إلى هذه المعايير، بإستثناء ما هو محدد في الفقرات ٢٥د و ٢٥ح و ٣٤أ و٣٤ب.

١٠ بإستثناء ما هو وارد في الفقرات ١٣-٣٤ب و٣٦أ-٣٦ج، على المنشأة في بيان المركز المالي الإفتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تقوم بما يلي:-

(أ) الإعتراف بكافة الأصول والإلتزامات كما هو مطلوب بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) عدم الإعتراف بالبنود كأصول أو إلتزامات إذا لم تسمح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمثل ذلك الإعتراف؛

(ج) إعادة تصنيف البنود التي تم الإعتراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة كنوع واحد من الأصول أو الإلتزامات أو أحد مكونات حقوق الملكية، ولكن كنوع مختلف من الأصول أو الإلتزامات أو أحد مكونات حقوق الملكية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و

(د) تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في قياس كافة الأصول و الإلتزامات المعترف بها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١١ يمكن للسياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة في بيان المركز المالي الإفتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تختلف عن تلك التي تستخدمها لنفس التاريخ بإستخدام المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً السابقة. وتنشأ التعديلات الناجمة عن الأحداث والمعاملات قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولهذا على المنشأة أن تعترف مباشرة بتلك التعديلات في الأرباح المحتجزة (أو، إذا كان مناسبا، فئة أخرى من حقوق الملكية) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

١٢ يحدد هذا المعيار فئتين من الإستثناءات فيما يتعلق بالمبدأ الذي يفيد بوجوب إلتزام بيان المركز المالي الإفتتاحي للمنشأة بكل معيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:-

(أ) تمنح الفقرات ١٣-٢٥ط إعفاءات من بعض متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى.

(ب) تمنع الفقرات ٢٦-٣٤ب التطبيق بأثر رجعي لبعض جوانب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى.

الإعفاءات من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

١٣ يمكن للمنشأة أن تستخدم واحداً أو اكثر من الإعفاءات التالية:-

(أ) إندماج الأعمال (الفقرة ١٥)؛

(ب) *القيمة العادلة* أو إعادة التقييم *كتكلفة مقدرة* (الفقرات ١٦-١٩)؛

(ج) منافع الموظفين (الفقرات ٢٠ و٢٠أ)؛

(د) فروقات ترجمة العملات المتراكمة (الفقرتان ٢١ و٢٢)؛

(هـ) الأدوات المالية المركبة (الفقرة ٢٣)؛

(و) أصول وإلتزامات الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة (الفقرتان ٢٤ و٢٥)؛

(ز) وصف الأدوات المالية المعترف بها سابقاً (الفقرة ٢٥أ)؛

(ح) معاملات الدفع على أساس الأسهم (الفقرتان ٢٥ب و٢٥ج)؛

(ط) عقود التأمين (الفقرة ٢٥د)؛

(ي) إزالة الإلتزامات متضمناً تكلفة الممتلكات، والمصانع والمعدات (الفقرة ٢٥هـ)؛

(ك) عقود التأجير (الفقرة ٢٥و)؛

(ل) قياس القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية عند الإعتراف المبدئي (الفقرة ٢٥ز)؛ و

(م) الأصل المالي أو الأصل الغير ملموس الذي إعتبر بموجب تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢ "*ترتيب إمتياز تقديم الخدمات*" (الفقرة ٢٥ح)

لا يتعين على المنشأة تطبيق هذه الإعفاءات قياساً مع بنود أخرى.

١٤ تشير بعض الإعفاءات أدناه إلى القيمة العادلة. وعند تحديد القيم العادلة وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هذا، تقوم المنشأة بتطبيق تعريف القيمة العادلة الوارد في الملحق (أ) وأي إرشادات محددة أخرى واردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى عند تحديد القيم العادلة للأصل أو الإلتزام المعني. وتعكس هذه القيم العادلة الظروف القائمة في تاريخ تحديدها.

إندماج الأعمال

١٥ على المنشأة تطبيق المتطلبات الواردة في الملحق "ب" على عمليات إندماج الأعمال التي إعترفت بها قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

القيمة العادلة أو إعادة التقييم كتكلفة مقدرة

١٦ يمكن للمنشأة أن تختار قياس بند في الممتلكات والمصانع والمعدات في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بقيمته العادلة، وأن تستخدم تلك القيمة العادلة على أنها تكلفته المقدرة في ذلك التاريخ.

١٧ يمكن للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تعيد تقييم بند في الممتلكات والمصانع والمعدات بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو قبل ذلك التاريخ، كتكلفة مقدرة في تاريخ إعادة التقييم، إذا كان إعادة التقييم في ذلك التاريخ قابلاً للمقارنة على نطاق واسع مع:-

(أ) القيمة العادلة؛ أو

(ب) التكلفة أو التكلفة المستهلكة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعدلة لتعكس، على سبيل المثال، التغيرات في مؤشر أسعار عام أو محدد.

١٨ إن الإختيارات الواردة في الفقرتين ١٦ و١٧ متوفرة أيضاً لما يلي:-

(أ) العقارات الإستثمارية، إذا اختارت المنشأة إستعمال نموذج التكلفة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ *"العقارات الإستثمارية"*؛ و

(ب) الأصول غير الملموسة التي تلبي:-

(١) معايير الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"* (بما في ذلك القياس الذي يمكن الإعتماد عليه للتكلفة الأصلية)؛ و

(٢) المعايير الواردة في في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لإعادة التقييم (متضمناً ذلك وجود سوق نشط).

لا يحق للمنشأة إستخدام هذه الإختيارات للأصول الأخرى أو الإلتزامات.

١٩ يمكن للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تكون قد وضعت تكلفة مقدرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة لبعض أو جميع أصولها وإلتزاماتها من خلال قياسها بقيمتها العادلة في تاريخ محدد، نتيجة لحدث معين مثل الخصخصة أو الإكتتاب العام الأولي. ويمكن للمنشأة أن تستعمل تلك القياسات للقيمة العادلة المستندة إلى الأحداث كتكلفة مقدرة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ ذلك القياس.

منافع الموظفين

٢٠ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ *"منافع الموظفين"*، يمكن للمنشأة أن تختار إستخدام "نطاق" الذي يتيح المجال لعدم الإعتراف ببعض الأرباح والخسائر الإكتوارية. ويتطلب التطبيق بأثر رجعي لهذا الأسلوب أن تجزأ المنشأة الأرباح والخسائر الإكتوارية المتراكمة من بداية خطة منافع الموظفين وحتى تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أجزاء معترف بها وأخرى غير معترف بها. ولكن، يمكن لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تعترف بكافة الأرباح والخسائر الإكتوارية المتراكمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حتى وان إستخدمت الأسلوب المشار إليه أعلاه المتعلق بالأرباح والخسائر الإكتوارية اللاحقة. وعليه إذا إستخدمت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى هذا الإختيار، يتعين عليها تطبيقه على جميع خطط منافع الموظفين.

٢٠أ يمكن للمنشأة الإفصاح عن المبالغ المطلوبة بموجب الفقرة ١٢٠ أ (ع) من معيار المحاسبة الدولية ١٩ حيث يتم تحديد تاريخ المبالغ لكل فترة محاسبية بأثر مستقبلي من تاريخ الإنتقال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

فروقات ترجمة العملات المتراكمة

٢١ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢١ "*آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*" أن تقوم المنشأة بما يلي:-

(أ) للإعتراف ببعض فروقات ترجمة العملات في بيان الدخل الشامل والمتراكم الآخر كعنصر منفصل من عناصر حقوق الملكية؛ و

(ب) عند التصرف بعملية أجنبية، ولإعادة تصنيف ترجمة العملات المتراكمة الخاصة بتلك العملية الأجنبية (بما في ذلك، إن كان مطبقا، الأرباح والخسائر من التحوطات ذات العلاقة) من حقوق الملكية للربح أو الخسارة كجزء من الأرباح أو الخسائر الناتج عن مثل هذا التصرف.

٢٢ لكن من غير الضروري بالنسبة لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تلتزم بهذه المتطلبات المرتبطة بفروقات ترجمة العملات المتراكمة التي كانت موجودة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. إذا إستخدمت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى هذا الإعفاء:-

(أ) تُعتبر فروقات ترجمة العملات المتراكمة لكافة العمليات الأجنبية بأنها تساوي صفراً في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و

(ب) يجب أن تستبعد فروقات ترجمة العملات المتراكمة، التي نشأت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، من الأرباح والخسائر ويجب أن تتضمن فروقات الترجمة النهائية.

الأدوات المالية المركبة

٢٣ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: العرض*" في البداية من المنشأة تجزئة الأداة المالية المركبة إلى عناصر منفصلة من الإلتزامات و حقوق الملكية. فإذا لم يعد عنصر الإلتزام قائماً، فإن التطبيق بأثر رجعي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ ينطوي على فصل جزأين من حقوق الملكية: الجزء الأول في الأرباح المحتجزة ويمثل الفائدة المتراكمة المضافة إلى عنصر الإلتزام، والجزء الآخر يمثل عنصر حق الملكية الأصلي. و لكن لا تحتاج منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بموجب هذا المعيار أن تفصل هذين الجزأين إذا لم يكن عنصر الإلتزام قائماً في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أصول وإلتزامات الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

٢٤ إذا تحولت شركة تابعة إلى منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في وقت لاحق لتبني هذه المعايير من قبل الشركة الأم، يتعين على الشركة التابعة قياس أصولها والتزاماتها في بياناتها المالية بأي من القيم التالية:-

(أ) المبالغ المحملة التي تتضمنها البيانات المالية الموحدة للشركة الأم، بناءاً على تاريخ تحول الشركة الأم إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إذا لم يتم إجراء تعديلات على إجراءات التوحيد وآثار إندماج الأعمال التي بموجبها تشتري الشركة الأم الشركة التابعة؛ و

(ب) المبالغ المحملة التي يقتضيها ما تبقى من هذا المعيار، بناءاً على تاريخ تحول الشركة التابعة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويمكن أن تختلف هذه المبالغ عن تلك المشار إليها في البند (أ):-

(١) عندما ينتج عن الإعفاءات في هذا المعيار طرق قياس تعتمد على تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(٢) عندما تختلف السياسات المحاسبية المستخدمة في البيانات المالية للشركة التابعة عن تلك المستخدمة في البيانات المالية الموحدة. على سبيل المثال، يمكن للشركة التابعة أن تستخدم

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

نموذج التكلفة المذكور في معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* كسياسة محاسبية تنتهجها، في حين يمكن أن تستخدم المجموعة نموذج إعادة التقييم.

المعالجة المماثلة متاحة للشركة الزميلة أو المشروع المشترك الذي يتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في وقت لاحق لتبنيها من قبل المنشأة التي لها تأثير هام أو سيطرة مشتركة عليه.

٢٥ لكن إذا تبنت المنشأة المعايير الدولية للمرة الأولى في تاريخ لاحق لتبنيها من قبل الشركه التابعة لها (أو الشركة زميلة أو المشروع مشترك)، يتعين على المنشأة، في بياناتها المالية الموحدة، قياس أصول وإلتزامات الشركة التابعة (أو الشركة الزميلة أو المشروع المشترك) بنفس المبالغ المحملة كما في البيانات المالية للشركة التابعة (أو الشركة الزميلة أو المشروع المشترك) بعد إجراء التعديل لإستيعاب متطلبات التوحيد والتعديلات المحاسبية لحقوق الملكية وإستيعاب آثار إندماج الأعمال التي اشترت فيها المنشأة الشركة التابعة. وعلى نحو مماثل، إذا تبنت الشركة الأم المعايير الدولية للمرة الأولى في إعداد بياناتها المالية المنفصلة قبل أو بعد إعداد بياناتها المالية الموحدة، يجب عليها قياس أصولها وإلتزاماتها بنفس المبالغ في كل من البيانين الماليين، بإستثناء تعديلات التوحيد.

وصف الأدوات المالية المعترف بها سابقاً

٢٥أ على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ " *الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" أن يحدد الأصل المالي عند الإعتراف الأولي أنه متوفر للبيع، أو أن تحدد الأداة المالية (شريطة أن تلبي معايير معينة) أنها أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، وبالرغم من هذا المتطلب تنطبق الإستثناءات في الحالات التالية:-

(أ) يسمح لأية منشأة أن تحدد الأداة المالية على أنها متوفرة للبيع في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ب) *المنشأة التي تعرض بياناتها المالية التي تم إعدادها للمرة الأولى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لفترة سنوية تبدأ في ١ سبتمبر ٢٠٠٦ أو بعد ذلك* – هذه المنشأة يسمح لها أن تحدد في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أي أصل مالي أو إلتزام مالي أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، شريطة أن يلبي الأصل أو الإلتزام المقاييس في الفقرة ٩ (ب) (١)، ٩ (ب) (٢) أو الفقرة ١١أ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في ذلك التاريخ.

(ج) *المنشأة التي تعرض بياناتها المالية التي تم إعدادها للمرة الأولى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لفترة سنوية تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك وقبل ١ سبتمبر ٢٠٠٦* - هذه المنشأة يسمح لها أن تحدد في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أي أصل مالي أو إلتزام مالي أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، شريطة أن يلبي الأصل أو الإلتزام المقاييس في الفقرة ٩(ب) (١)، ٩ (ب) (٢) أو الفقرة ١١أ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في ذلك التاريخ، وعندما يكون تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل ١ سبتمبر ٢٠٠٥ فإن هذه التحديدات ليست بحاجة لإكمالها حتى ١ سبتمبر ٢٠٠٥، ويمكن أن تشمل كذلك الأصول المالية والإلتزامات المالية المعترف بها بين تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و ١ سبتمبر ٢٠٠٥.

(د) *المنشأة التي تعرض بياناتها المالية التي تم إعدادها للمرة الأولى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لفترة سنوية تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ وتطبق الفقرات ١١أ، ٤٨أ، تطبيق ٤ب، تطبيق٤ك، تطبيق ٣٣أ، تطبيق ٣٣ب وتعديلات عام ٢٠٠٥ في الفقرات ٩ و١٢ و١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩* - هذه المنشأة يسمح لها في بدء أول فترة إعداد تقارير مالية لها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تحدد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أي أصل مالي أو إلتزام مالي يتأهل لهذا التحديد في ذلك التاريخ حسب هذه الفقرات الجديدة والمعدلة، وعندما

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تبدأ أول فترة إعداد تقارير مالية للمنشأة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل ١ سبتمبر ٢٠٠٥ فإن هذه التحديدات ليست بحاجة لإكمالها حتى ١ سبتمبر ٢٠٠٥، ومن الممكن أن تشمل كذلك أصولاً مالية وإلتزامات مالية يتم الإعتراف بها بين بداية تلك الفترة و١ سبتمبر ٢٠٠٥، وإذا أعادت المنشأة عرض المعلومات المقارنة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن عليها إعادة عرض تلك المعلومات للأصول المالية أو الإلتزامات المالية أو مجموعة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية أو كليهما المحددة في بدء أول فترة تقارير مالية تم إعدادها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتتم إعادة العرض هذه للمعلومات المقارنة فقط إذا كانت البنود أو المجموعات المحددة قد لبت المقاييس لهذا التحديد في الفقرة ٩ (ب) (١)، ٩ (ب) (٢) أو الفقرة ١١أ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو إذا تم إمتلاكها بعد تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تكون قد لبت المقاييس في الفقرة ٩ (ب) (١)، ٩ (ب) (٢) أو الفقرة ١١أ في تاريخ الإعتراف الأولى.

(هـ) *بالنسبة للمنشأة التي تعرض بياناتها المالية التي تم إعدادها للمرة الأولى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لفترة سنوية تبدأ قبل ١ سبتمبر ٢٠٠٦* - بالرغم من الفقرة ٩١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أية أصول مالية وإلتزامات مالية حددتها المنشأة أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة حسب الفقرة الفرعية (ج) أو (د) أعلاه والتي حددت في السابق أنها البند المحوط في العلاقات المحاسبية لتحوط القيمة العادلة لا يتم تحديدها من هذه العلاقات في نفس الوقت الذي تحدد فيه أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

معاملات الدفع على أساس الأسهم

٢٥ب يتم تشجيع منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، لكن لا يُطلب منها، أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع على أساس الأسهم"* على أدوات حقوق الملكية الممنوحة بتاريخ ٧ نوفمبر ٢٠٠٢ أو قبل ذلك التاريخ. ويتم أيضاً تشجيع منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، لكن لا يطلب منها، أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أدوات حقوق الملكية الممنوحة بعد ٧ نوفمبر ٢٠٠٢ التي تستحق قبل: (أ) تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (ب) ١ يناير ٢٠٠٥. لكن إذا اختارت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أدوات حقوق الملكية تلك، فيمكنها أن تفعل ذلك فقط إذا أفصحت المنشأة علانية عن القيمة العادلة لتلك الأدوات المحددة في تاريخ القياس كما تم تعريفها في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. أما بالنسبة لكافة عمليات منح أدوات حقوق الملكية التي لم يطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ (مثلا أدوات حقوق الملكية الممنوحة في ٧ نوفمبر ٢٠٠٢ أو قبل ذلك التاريخ)، فيجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى مع ذلك أن تفصح عن المعلومات المطلوبة في الفقرتين ٤٤ و٤٥ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. وإذا عدلت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى شروط أو بنود منح أدوات حقوق الملكية التي لم يطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، فلا يطلب من المنشأة تطبيق الفقرات ٢٦-٢٩ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ إذا حدث التعديل قبل (أ) تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (ب) ١ يناير ٢٠٠٥.

٢٥ج يتم تشجيع منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، لكن لا يطلب منها، أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على الإلتزامات الناتجة من معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تمت تسويتها قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية . ويتم أيضاً تشجيع منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، لكن لا يطلب منها، أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على الإلتزامات التي تمت تسويتها قبل ١ يناير ٢٠٠٥. أما بالنسبة للإلتزامات التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، فلا يُطلب من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إعادة عرض معلومات مقارنة إلى الحد الذي ترتبط فيه المعلومات بفترة أو تاريخ قبل ٧ نوفمبر ٢٠٠٢.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عقود التأمين

٢٥د يمكن لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تطبق الأحكام الإنتقالية الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ *"عقود التأمين"*. ويحد ذلك المعيار من التغيرات في السياسات المحاسبية لعقود التأمين، بما فيها التغيرات التي تجريها منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى.

التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة الداخلة ضمن تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات

٢٥هـ يتطلب التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *إضافة تغييرات معينة في إلتزامات الإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة* إلى تكلفة الأصل الذي تتعلق به أو خصمها منها، وبعد ذلك إستهلاك المبلغ القابل للإستهلاك المعدل للأصل وذلك بأثر مستقبلي على مدى عمره النافع المتبقي، ولا تحتاج الجهة المتبنية للمرة الأولى أن تمتثل لهذه المتطلبات الخاصة بالتغييرات في هذه الإلتزامات التي حدثت قبل تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وإذا قامت الجهة المتبنية للمرة الأولى بإستخدام هذا الإستثناء فإن عليها ما يلي:-

(أ) قياس الإلتزام كما هو في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧؛

(ب) إلى المدى الذي يوجد به الإلتزام ضمن نطاق التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقدير المبلغ الذي كان سيتم إدخاله في تكلفة الأصل ذي العلاقة عندما نشأ الإلتزام للمرة الأولى، وذلك بخصم الإلتزام حتى ذلك التاريخ بإستخدام أفضل تقدير للمنشأة لسعر (أسعار) الخصم التاريخية المعدلة حسب المخاطرة التي كانت ستنطبق على ذلك الإلتزام على مدى الفترة التي تتخلل ذلك؛ و

(ج) حساب الإستهلاك المتراكم لذلك المبلغ كما في تاريخ الإنتقال إلى المعايير لإعداد التقارير المالية على أساس التقدير الحالي للعمر النافع للأصل بإستخدام سياسة الإستهلاك التي تتبناها المنشأة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

عقود الإيجار

٢٥و يمكن للجهة المتبنية للمرة الأولى تطبيق الأحكام الإنتقالية في التفسير ٤ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *تحديد ما إذا كان الترتيب على عقد إيجار*، وبناءاً على ذلك يمكن للجهة المتبنية للمرة الأولى تحديد ما إذا كان ترتيب قائم في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يحتوي على عقد إيجار على أساس الحقائق والظروف السائدة في ذلك التاريخ.

قياس القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية

٢٥ز بالرغم من متطلبات الفقرتين ٩،٧ يمكن للمنشأة تطبيق المتطلبات في الجملة الأخيرة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فقرة التطبيق ٧٦ وفقرة التطبيق ٧٦أ بأحد الطرق التالية:-

(أ) بأثر مستقبلي على المعاملات التي تم الدخول بها ٢٥ أكتوبر ٢٠٠٢؛ أو

(ب) بأثر مستقبلي على المعاملات التي تم الدخول بها بعد ١ يناير ٢٠٠٤.

ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات

٢٥ح يمكن للجهة التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى أن تطبق الأحكام الانتقالية الواردة في التفسير ١٢.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تكاليف الإقتراض

٢٥ ط يمكن أن تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الأحكام المؤقتة الواردة في الفقرات ٢٧ و٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "*تكاليف الإقتراض*" كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧. ويتم تفسير الإشارات إلى تاريخ النفاذ في هذه الفقرات كما من ١ يناير ٢٠٠٩ أو تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أيهما يأتي لاحقاً.

الإستثناءات من التطبيق بأثر رجعي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

٢٦ يمنع هذا المعيار التطبيق بأثر رجعي لبعض جوانب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى المتعلقة بما يلي:-

(أ) إلغاء الإعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية (الفقرات٢٧ و٢٧أ)؛

(ب) محاسبة التحوط (الفقرات ٢٨-٣٠)؛

(ج) التقديرات (الفقرات ٣١-٣٤)؛ و

(د) الأصول المصنفة بأنها أصول محتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة (الفقرات ٣٤أ و٣٤ب).

(هـ) بعض جوانب محاسبة الحصص غير المسيطرة (الفقرة ٣٤ ج).

إلغاء الإعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية

٢٧ بإستثناء ما هو مسموح في الفقرة ٢٧أ، يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تطبيق متطلبات إلغاء الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بأثر مستقبلي للمعاملات التي تحدث في ١ يناير ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ. وبمعنى آخر، إذا ألغت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعتراف بأصول مالية غير مشتقة أو التزامات مالية غير مشتقة بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً السابقة نتيجة معاملة حدثت قبل ١ يناير ٢٠٠٤، يتعين عليها عدم الإعتراف بتلك الأصول والإلتزامات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (ما لم تكن مؤهلة للإعتراف نتيجة حدث أو معاملة لاحقة).

٢٧أ وبالرغم من نص الفقرة ٢٧، يمكن للمنشأة أن تطبق متطلبات إلغاء الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بأثر رجعي بموجب تاريخ تختاره المنشأة؛ بشرط أن تكون المعلومات اللازمة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على الأصول المالية والإلتزامات المالية التي ألغي الإعتراف بها نتيجة معاملات سابقة، قد تم الحصول عليها عند بداية المحاسبة لتلك المعاملات.

محاسبة التحوط

٢٨ وكما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يجب على المنشأة أن تقوم بما يلي:-

(أ) قياس كافة المشتقات بالقيمة العادلة؛ و

(ب) إلغاء كافة الخسائر والأرباح المؤجلة الناتجة عن المشتقات التي تم الإبلاغ عنها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة كما لو كانت أصولاً أو إلتزامات.

٢٩ يجب على المنشأة أن لا تعكس في بيان المركز المالي الإفتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية علاقة تحوط غير مؤهلة لتطبيق محاسبة التحوط عليها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (على سبيل المثال، عدة علاقات تحوط تكون فيها أداة التحوط أداة نقد أو خيار مكتوب؛ أو يكون البند المحوط مركز مالي صافي؛ أو حيث يغطي التحوط مخاطر الفائدة في إستثمار محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق). لكن إذا وصفت المنشأة مركز مالي صافي على أنه بند محوط بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، فيمكنها أن تصف بنداً مفرداً ضمن ذلك المركز المالي الصافي كبند محوط بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بشرط أن تفعل ذلك في موعد أقصاه تاريخ التحول إلى هذه المعايير.

٣٠ وإذا وصفت المنشأة، قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، معاملة ما على أنها تحوط لكن لم يلبي التحوط شروط محاسبة التحوط الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فعلى المنشأة أن تطبق الفقرتين ٩١ و١٠١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) من أجل عدم الإستمرار في محاسبة التحوط. أما المعاملات التي أبرمت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يجب عدم وصفها بأثر رجعي على أنها تحوطات.

التقديرات

٣١ يجب أن تتوافق تقديرات المنشأة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ التحول إلى هذه المعايير مع التقديرات التي أعدت لنفس التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة (بعد إجراء التعديلات لتعكس أي اختلاف في السياسات المحاسبية)، إلا إذا كان هناك دليل موضوعي على أن تلك التقديرات كانت خاطئة.

٣٢ يمكن للمنشأة أن تتلقى معلومات بعد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشأن تقديرات أعدتها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. وبموجب الفقرة ٣١، على المنشأة أن تتعامل مع تلك المعلومات بنفس الطريقة التي تتعامل بها مع الأحداث التي لا تستوجب التعديل بعد تاريخ إعداد التقارير بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠ *"الأحداث بعد فترة إعداد التقارير"*. على سبيل المثال، لنفرض أن تاريخ تحول المنشأة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو ١ يناير ٢٠×٤ وظهرت معلومات جديدة في ١٥ يوليو ٢٠×٤ تتطلب مراجعة تقدير معين تم إعداده بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٣. يجب أن لا تعكس المنشأة تلك المعلومات الجديدة في بيان مركزها الإفتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (ما لم تحتاج التقديرات إلى تعديل نتيجة لإختلافات في السياسات المحاسبية أو كان هناك دليل موضوعي بأن هذه التقديرات كانت خاطئة). وعوضاً عن ذلك، على المنشأة أن تعكس تلك المعلومات الجديدة في الربح أو الخسارة بها (أو إذا كان ملائماً، بيان الدخل الشامل الآخر) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٤.

٣٣ يمكن أن تحتاج المنشأة لإعداد تقديرات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ التحول إلى هذه المعايير والتي لم تكن مطلوبة في ذلك التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. ومن أجل تحقيق الثبات في التطبيق مع معيار المحاسبة الدولي ١٠، يجب أن تعكس تلك التقديرات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ظروف العمل التي كانت قائمة في تاريخ التحول إلى هذه المعايير. وبالتحديد يجب أن تعكس تقديرات أسعار السوق أو أسعار الفائدة أو أسعار الصرف الأجنبي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أحوال السوق في ذلك التاريخ.

٣٤ تنطبق الفقرات ٣١-٣٣ على بيان المركز المالي الإفتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. كما تنطبق أيضاً على الفترة المقارنة المعروضة في البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، التي يتم فيها إستبدال الإشارات إلى تاريخ التحول لهذه المعايير بالإشارات إلى نهاية تلك الفترة المقارنة.

الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها لغرض البيع والعمليات التشغيلية المتوقفة

٣٤أ يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *"الأصول المعدة للبيع والعمليات المتوقفة"* بأن يتم تطبيقه بأثر مستقبلي على الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) التي تنطبق عليها معايير التصنيف كأصول محتفظ بها لغرض البيع، والعمليات التشغيلية التي تنطبق عليها معايير التصنيف على أنها عمليات تشغيلية متوقفة بعد تاريخ نفاذ معيار التقرير٥. كما ويسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ لتطبيق متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لجميع الأصول (أو مجموعات التصرف) التي تناسب المعايير ليتم تصنيفها على أنها معدة للبيع والتشغيل التي تناسب معايير لتصبح مصنفة على أنها متوقفة بعد أي تاريخ وقبل تاريخ نفاذ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالي، ويتم التزويد بالتقييمات والمعلومات الأخرى اللازمة لتطبيق هذا المعيار في الوقت الذي تم فيه تطبيق تلك المعايير أصلاً.

٣٤ب على المنشأة التي يكون تاريخ تحولها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل ١ يناير ٢٠٠٥ أن تطبق الأحكام الإنتقالية الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥. وعلى المنشأة التي يكون تاريخ تحولها إلى هذه المعايير في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ بأثر رجعي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٣٤ ج تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى المتطلبات التالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" (كما تم تعديلها في عام ٢٠٠٨) بصورة مستقبلية من تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:-

(أ) المتطلب الوارد في الفقرة ٢٨ بأن ينسب مجموع الدخل الشامل إلى مالكي الشركة الأم وإلى الحصص غير المسيطرة حتى لو أدى ذلك إلى وجود عجز في رصيد الحصص غير المسيطرة.

(ب) المتطلبات الواردة في الفقرات ٣٠ و٣١ لمحاسبة التغييرات في حصص ملكية الشركة الأم في شركة فرعية التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة.

(ج) المتطلبات الواردة في الفقرات ٣٤-٣٧ لمحاسبة فقدان السيطرة على شركة تابعة.

لكن إذا اختارت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) بصورة رجعية على إندماج الأعمال السابقة، فإنها تطبق أيضاً معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) وفقاً للفقرة ب١ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هذا.

العرض والإفصاح

٣٥ ما عدا ما تم وصفه في الفقرة ٣٧ لا يقدم هذا المعيار أية إعفاءات من متطلبات العرض والإفصاح الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى.

المعلومات المقارنة

٣٦ من أجل الإمتثال لمعيار المحاسبة الدولي ١، ينبغي أن تشمل البيانات المالية للمنشأة التي تعد وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ على الأقل ثلاثة بيانات عن الوضع المالي وبيانين عن الدخل الشامل وبياني دخل منفصلين (إذا تم عرضها) وبيانين عن التدفقات النقدية وبيانين عن التغيرات في حقوق الملكية والملاحظات ذات العلاقة، بما في ذلك المعلومات المقارنة.

٣٦-٣٦ج [تم إلغاءه]

المعلومات الغير مقارنة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والملخصات التاريخية

٣٧ تعرض بعض المنشآت ملخصات تاريخية لبيانات محددة لفترات تسبق الفترة الأولى التي عرضت لها معلومات مقارنة كاملة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولا يتطلب هذا المعيار التزام تلك الملخصات بمتطلبات الإعتراف والقياس الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعلاوة على ذلك، تعرض بعض المنشآت معلومات مقارنة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، بالإضافة إلى المعلومات المقارنة التي يقتضيها معيار المحاسبة الدولي ١. وفي أية بيانات مالية تتضمن ملخصات تاريخية أو معلومات مقارنة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، يتعين على المنشأة:-

(أ) عرض المعلومات المعدة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة بشكل واضح على أنها معلومات لم يتم إعدادها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و

(ب) الإفصاح عن طبيعة التعديلات الرئيسية التي تجعلها تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولا تحتاج المنشأة إلى تحديد مقدار ما تمثله تلك التعديلات.

تفسير التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٣٨ على المنشأة أن تفسر كيف أن التحول من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد أثر على مركزها المالي المبلغ عنه وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية.

التسويات

٣٩ من أجل الإلتزام بالفقرة ٣٨، يجب أن تتضمن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ما يلي:-

(أ) تسويات حقوق الملكية المبلغ عنها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة مع حقوق الملكية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكل من التاريخيين التاليين:-

(١) تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و

(٢) نهاية آخر فترة معروضة في أحدث بيانات مالية سنوية للمنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة؛

(ب) تسوية مجموع دخلها الشامل بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأحدث فترة في البيانات المالية السنوية الأخيرة الخاصة بالمنشأة. وتكون نقطة البداية لتلك التسوية هي مجموع الدخل الشامل بموجب ممارسات المحاسبة المقبولة عموماً السابقة لنفس الفترة أو، إذا لم تقم المنشأة بالإبلاغ عن هذه المجموع، حسابات الربح أو الخسارة بموجب ممارسات المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.

(ج) الإفصاحات التي كان من الممكن أن يتطلبها معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"انخفاض قيمة الأصول"* إذا إعترفت المنشأة بخسائر انخفاض القيمة أو العكوسات في الفترة التي تبدأ من تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وذلك عند إعداد بيان المركز المالي الإفتتاحي للعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٤٠ يجب أن تقدم التسويات المطلوبة في الفقرة ٣٩ (أ) و(ب) تفصيلات كافية لتمكين المستخدمين من فهم التعديلات المادية على بيان المركز المالي وبيان الدخل الشامل. إذا عرضت المنشأة بيان التدفق النقدي بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة الخاصة بها، عليها أن توضح أيضاً التعديلات المادية على هذا البيان.

٤١ إذا علمت المنشأة بوجود أخطاء ارتكبت عند تطبيق مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، يجب أن تميز التسويات المطلوبة في الفقرة ٣٩ (أ) و(ب) بين تصحيح تلك الأخطاء وبين التغيرات في السياسات المحاسبية.

٤٢ لا يتناول معيار المحاسبة الدولي ٨ التغيرات في السياسات المحاسبية التي تحدث عندما تتبنى المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى. وعليه، لا تطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٨ الخاصة بالإفصاحات عن التغيرات في السياسات المحاسبية على البيانات المالية الأولى للمنشأة المعدة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

٤٣ إذا لم تعرض المنشأة البيانات المالية لفترات سابقة، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة في بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

وصف الأصول المالية أو الإلتزامات المالية

٤٣أ يسمح للمنشأة بوصف أصل مالي أو إلتزام مالي معترف به سابقاً على أنه أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر أو على أنه محتفظ به لغرض البيع وفقاً للفقرة ٢٥أ. وعلى المنشأة الإفصاح عن القيمة العادلة لأية أصول أو إلتزامات مالية موصوفة في كل فئة بالإضافة إلى تصنيفها ومبلغها المحمل في البيانات المالية السابقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة

٤٤ إذا إستخدمت المنشأة القيمة العادلة في بيان المركز المالي الإفتتاحي حسب المعـايير الدوليـة لإعـداد التقارير المالية على أنها تكلفة مقدرة لبند من الممتلكات والمصانع والمعدات، أو العقارات الإسـتثمارية، أو أصل غير ملموس (أنظر الفقرتان ١٦ و١٨)، على المنشأة أن تفصح في بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، لكل بند سطر في بيان المركز المالي الإفتتاحي حسب المعـايير الدولية لإعداد التقارير المالية، عما يلي:-

(أ) مجموع القيم العادلة تلك؛ و
(ب) مجموع التعديلات على المبالغ المحملة المبلغ عنها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.

التقارير المالية المرحلية

٤٥ من أجل الإلتزام بالفقرة ٣٨، إذا عرضت المنشأة تقريراً مالياً مرحليا بموجب معيار المحاسبة الـدولي ٣٤ لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقـارير الماليـة، فعلى المنشأة أن تستوفي المتطلبات التالية بالإضافة إلى متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٤:-

(أ) يجب أن يتضمن كل تقرير مالي مرحلي، إذا عرضت المنشأة تقريراً مالياً مرحليـا عـن الفتـرة المرحلية المقارنة للسنة المالية السابقة مباشرة، متضمناً:-

(١) التسوية لحقوق ملكيتها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في نهاية تلـك الفتـرة المرحلية المقارنة مع حقوق الملكية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فـي ذلـك التاريخ؛ و

(٢) تسوية مجموع دخلها الشامل بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع الفترة المرحلية المقارنة (الحالية والسنة حتى تاريخه). وتكون نقطة البداية لتلك التسوية هي مجمـوع الـدخل الشامل بموجب ممارسات المحاسبة المقبولة عموماً السابقة لنفس الفترة أو، إذا لم تقم المنـشأة بالإبلاغ عن هذه المجموع، حسابات الربح أو الخسارة بموجب ممارسات المحاسـبة المقبولـة عموماً السابقة.

(ب) بالإضافة إلى المطابقات التي تقتضيها الفقرة (أ)، يجب أن يتضمن التقرير المالي المرحلـي الأول للمنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها الماليـة الأولـى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية التسويات المذكورة في الفقرة ٣٩(أ) و(ب) (المدعمـة بالتفاصيل المطلوبة في الفقرتين ٤٠ و٤١) أو إشارة مرجعية لوثيقة منشورة أخرى تتـضمن هـذه التسويات.

٤٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ الحد الأدنى من الإفصاحات التي ترتكـز علـى الإفتـراض بـأن مستخدمي التقرير المالي المرحلي لديهم أيضاً إمكانية الوصول إلى أحدث البيانات الماليـة الـسنوية. غير أنه بموجب هذا المعيار المحاسبة الدولي ٣٤ تتطلب المنشأة أيضاً أن تفصح عن "أية أحـداث أو معاملات هامة لفهم الفترة المرحلية الحالية". وبناءاً على ذلك، إذا لم تفصح منشأة تتبنـى المعـايير الدولية للمرة الأولى، في أحدث بياناتها المالية السنوية المعدة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، عن معلومات هامة لفهم الفترة المرحلية الحالية، يجب أن يفصح تقريرها المالي المرحلي عن تلك المعلومات أو يشتمل على إشارة مرجعية لوثيقة منشورة أخرى تتضمنها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تاريخ النفاذ

٤٧ على المنشأة أن تطبق هذا المعيار إذا كانت بياناتها المالية الأولى المعدة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تغطي الفترة التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ. كما ويُـشجع التطبيـق المبكر للمعيار. وإذا كانت البيانات المالية الأولى للمنشأة المعدة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تغطي الفترة قبل ١ يناير ٢٠٠٤ وتطبق المنشأة هذا المعيار بدلاً من التفسير ٨ "*تطبيق معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى كأساس رئيسي للمحاسبة بموجبها*"، فعليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٤٧أ على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرتين ١٣(ي)، ٢٥(هـ) للفترات السنوية التي تبدأ فـي ١ سـبتمبر ٢٠٠٤ أو بعد ذلك، وإذا قامت المنشأة بتطبيق التفسير ١ للجنة تفسيرات المعـايير الدوليـة لإعـداد التقارير المالية لفترة أبكر فأنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

٤٧ب على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرتين ١٣(ك)، ٢٥(و) للفترات السنوية التي تبدأ فـي ١ ينـاير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا قامت المنشأة بتطبيق التفسير ٤ للجنة تفسيرات المعـايير الدوليـة لإعـداد التقارير المالية لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

٤٧ج [تم إلغائها]

٤٧د على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرة ٢٠أ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ ينـاير ٢٠٠٦ أو بعـد ذلك، وإذا قامت المنشأة بتطبيق التعديلات على معيار المحاسـبة الـدولي ١٩ "*منـافع المـوظفين – المكاسب والخسائر الإكتوارية، خطط المجموعة والإفصاحات*" لفترة أبكر فإنه يجـب تطبيـق هـذه التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

٤٧هـ على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرتين ١٣(ل)، ٢٥(ز) للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك، وإذا قامت المنشأة بتطبيق التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأدوات المالية : الإعتراف والقياس – *الإنتقال والإعتراف الدولي بالأصول المالية والإلتزامات المالية* لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

٤٧ و تطبق المنشأة التعديلات الواردة في الفقرات ١٢(أ) و١٣ (م) و٢٥ (ك) للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٨ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق التفسير ١٢ لفترة سابقة، فيتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة السابقة.

٤٧ ز تطبق المنشأة التعديلات الواردة في الفقرات ١٣ (ن) و٢٥١ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) لفترة سابقة، فيتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة السابقة.

٤٧ ح قام معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) بتعديل المصطلحات المستخدمة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإضافة إلى ذلك، قام بتعديل الفقرات ٦ و٧ و٨ (المثال) و١٠ و١٢(أ) و٢١ و٣٢ و٣٥ و٣٦ و٣٩(ب) و٤٥ (أ) والملحق (أ) والفقرة ب ٢ (٢) في الملحق (ب) والفقرات المحذوفة ٣٦(أ)-٣٦(ج) و٤٧(ج). وتطبق المنشأة هذه التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) لفترة سابقة، فيتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة السابقة.

٤٧ط قام المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) بتعديل الفقرات ١٤ وب٢(و) وب٢(ز). وتطبق المنشأة هذه التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) لفترة سابقة، فيتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة السابقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحـــق (أ)

تعريف المصطلحات

يعتبر هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

تاريخ التحول إلى المعايير الدوليـة لإعداد التقارير المالية بداية أول فترة تعرض فيها المنشأة معلومات مقارنة كاملة بموجـب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في **بياناتهـا الماليـة الأولـى** حسب هذه المعيار.

التكلفة المقدرة مبلغ يستخدم كبديل عن التكلفة أو التكلفة المستهلكة في تاريخ معـين. ويفترض الإستهلاك أو الإطفاء اللاحق أن المنشأة قد إعترفت مبـدئيا بالأصل أو الإلتزام في تاريخ معين وأن تكلفته كانت مساوية للتكلفـة المقدرة.

القيمة العادلة المبلغ الذي يمكن مبادلة أصل مقابله، أو تسوية التزام بـين أطـراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري.

البيانـات الماليـة الأولـى حـسب المعايير الدولية لإعـداد التقـارير المالية أول بيانات مالية سنوية تتبنى فيها المنشأة **المعايير الدوليـة لإعـداد التقارير المالية** من خلال بيان صريح وغير متحفظ بـشأن الإلتـزام بهذه المعايير.

فترة إعداد التقرير الأولـى حـسب المعايير الدولية لإعـداد التقـارير المالية فترة إعداد التقرير الحديثة التي تغطي **البيانات المالية الأولى** للمنشأة.

منشأة تتبنى المعايير الدولية للمـرة الأولى المنشأة التي تعرض **بياناتها المالية الأولى حسب المعيـار الـدولي لإعداد التقارير المالية**.

المعايير الدولية لإعداد التقـارير المالية المعايير والتفسيرات التي يتبناها مجلس معايير المحاسـبة الدوليـة. وتشتمل:-

(أ) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) معايير المحاسبة الدولية؛ و

(ج) التفسيرات التي طورتها لجنة التفسيرات الدولية لإعداد التقارير المالية أو اللجنة الدائمة للتفسيرات السابقة.

بيان المركز المالي الإفتتاحي حسب المعايير الدولية لإعـداد التقـارير المالية بيان المركز المالي للمنشأة (منشورة أو غير منـشورة) فـي **تـاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**.

مبادئ المحاسبة السابقة المقبولـة عموماً الأساس المحاسبة الذي يستخدمة مباشرةً مستخدم المعـايير الدوليـة لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى قبل تبني المعايير الدولية لإعـداد التقارير المالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحـ ـق (ب)
إندماج الأعمال

يعتبر هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

ب١ يمكن أن تختار منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عدم تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقـارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"* بأثر رجعي على عمليات إندماج أعمال سابقة (عمليـات إنـدماج أعمـال حدثت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية). لكن إذا قامـت منـشأة تتبنـى المعايير الدولية للمرة الأولى بإعادة عرض أي عملية إندماج أعمال من أجل الإلتزام بالمعيار الـدولي لإعداد التقارير المالية ٣، يتعين عليها إعادة عرض كافة عمليات إندماج الأعمال اللاحقة، كما يتعـين عليها أيضاً تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما هو معدل في عام ٢٠×٨) ابتداءا من نفس ذلـك التاريخ. على سبيل المثال، إذا اختارت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إعادة عرض عملية إندماج أعمال حدثت في ٣٠ يونيو ٢٠×٦، يجب عليها إعادة عرض جميع عمليات إندماج الأعمـال التي حدثت بين ٣٠ يونيو ٢٠×٦ وتاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويجـب عليها أيضاً أن تطبق معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المعدل في عام ٢٠×٨).

ب١أ لا تكون المنشأة ملزمة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"آثار التغيرات في أسعار صرف العمـلات الأجنبية"* (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) بأثر رجعي على تعديلات القيمة العادلة والـشهرة الناتجـة عن عمليات إندماج الأعمال التي حدثت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإذا لم تطبق المنشأة بأثر رجعي معيار المحاسبة الدولي ٢١ على تعديلات القيمة العادلـة والـشهرة تلك، يجب عليها معاملتها كأصول وإلتزامات للمنشأة بدلاً من اعتبارها أصـول وإلتزامـات للمنـشأة المشتراة. لذلك، يتم التعبير عن تلك الشهرة وتعديلات القيمة العادلة إما بالعملة المستخدمة في البيئـة التي تعمل فيها المنشأة أو على أنها بنود عملة أجنبية غير نقدية، يتم الإبلاغ عنهـا باسـتعمال سـعر الصرف المطبق بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.

ب١ب يمكن أن تطبق المنشأة بأثر رجعي معيار المحاسبة الدولي ٢١ على تعديلات القيمة العادلة والـشهرة الناتجة عن أيٍ مما يلي:-

(أ) كافة عمليات إندماج الأعمال التي حدثت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقـارير المالية؛ أو

(ب) كافة عمليات إندماج الأعمال التي تختار المنشأة إعادة عرضها بغرض الإلتزام بالمعيار الـدولي لإعداد التقارير المالية ٣، كما تسمح بذلك الفقرة ب١ أعلاه.

ب٢ إذا لم تطبق منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى للمعيار الدولي لإعداد التقارير الماليـة ٣ بـأثر رجعي على عملية إندماج أعمال سابقة، تترتب النتائج التالية على عملية إندماج الأعمال تلك:-

(أ) يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى المحافظة على نفس التصنيف (مثل الإندماج بالشراء من قبل المنشأة المشترية القانونية، أو إندماج بالشراء عكسي من قبل المنـشأة المـشتراة القانونية، أو توحيد المصالح) كما هو في بياناتها المالية المعدة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولـة عموماً السابقة.

(ب) يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعتراف بكافة أصـولها وإلتزاماتهـا فـي تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم شرائها أو ضمانها فـي عمليـة إندماج أعمال سابقة، بإستثناء:-

(١) بعض الأصول والإلتزامات المالية التي ألغي الإعتراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة (أنظر الفقرة ٢٧)؛ و

(٢) الأصول، بما في ذلك الشهرة، والإلتزامات التي لم يتم الإعتراف بها في بيان المركز المالي الموحدة للمنشأة المشترية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، والتي لا تكـون مؤهلة للإعتراف بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بيان المركـز المـالي المنفصلة للمنشأة المشتراة (أنظر الفقرة ب٢(و)-ب٢(ط)).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعتراف بأي تغير ناتج و ذلك من خلال تعديل الأرباح المحتجزة (أو، إن كان ملائماً، فئة أخرى من حقوق الملكية)، ما لم ينتج التغير عن الإعتراف بأصل غير ملموس تم تضمينه سابقاً في الشهرة (أنظر الفقرة ب٢(ز)(ط)).

(ج) يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تستثني من بيان مركزها المالي الإفتتاحي المعدة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أي بند معترف به بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة وغير مؤهل للإعتراف به كأصل أو إلتزام بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعلى منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى محاسبة التغير الناتج كما يلي:-

(١) يمكن أن تكون المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قد صنفت عملية إندماج أعمال سابقة على أنها عملية اندماج بالشراء وإعترفت ببند غير مؤهل للإعتراف به كأصل بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على أنه أصل غير ملموس. ويجب عليها إعادة تصنيف ذلك البند (وإن وجد، الضرائب المؤجلة ذات العلاقة وحصة غير مسيطرة) كجزء من الشهرة (ما لم تقتطع الشهرة مباشرة من حقوق الملكية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، أنظر الفقرة ب٢(ز)(ط) والفقرة ب٢(ط)).

(٢) يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعتراف بكافة التغيرات الأخرى الناتجة في الأرباح المحتجزة*.

(د) تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قياسا لاحقا لبعض الأصول و الإلتزامات على أساس لا يعتمد على التكلفة الأصلية مثل القيمة العادلة. وعلى منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تقيس هذه الأصول والإلتزامات على ذلك الأساس في بيان مركزها المالي الإفتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حتى لو تم شرائها أو ضمانها في عملية إندماج أعمال سابقة. وعليها الإعتراف بأي تغير ناتج في المبلغ المحمل من خلال تعديل الأرباح المحتجزة (أو، إن كان ملائما، فئة أخرى من حقوق الملكية) عوضاً عن الشهرة.

(هـ) مباشرة بعد عملية إندماج الأعمال، يكون المبلغ المحمل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة للأصول المشتراة والإلتزامات المضمونة في عملية إندماج الأعمال تلك هي تكلفتها المقدرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ذلك التاريخ. وإذا تطلبت هذه المعايير قياسا على أساس التكلفة لتلك الأصول والإلتزامات في تاريخ لاحق، تكون تلك التكلفة المقدرة أساسا للإستهلاك أو الإطفاء من تاريخ إندماج الأعمال.

(و) إذا لم يتم الإعتراف بأصل مشترى أو إلتزام مضمون في عملية إندماج أعمال سابقة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، فلا يكون له تكلفة مقدرة قيمتها صفر في بيان المركز المالي الإفتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبدلا من ذلك، يكون على المنشأة المشترية الإعتراف به وقياسه في بيان مركزها المالي الموحدة على أساس أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تتطلب ذلك في بيان المركز المالي للمنشأة المشتراة. ولتوضيح ذلك: إذا لم تقم المنشأة المشترية، بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، برسملة الإيجارات التمويلية المشتراة في عملية إندماج أعمال سابقة، يتعين عليها رسملة تلك الإيجارات في بياناتها المالية الموحدة، كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*" من المنشأة المشتراة تطبيقه في بيان مركزها المالي حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. البيان المعد وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية عن الوضع المالي. وعلى نحو مماثل، إذا لم تعترف المنشأة المشترية، بموجب ممارسات المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، بإلتزام طارئ لا يزال موجودا في

* تتضمن تلك التغيرات عمليات إعادة التصنيف من أو إلى الأصول غير الملموسة إذا لم يتم الإعتراف بالشهرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة على أنها أصل. وينشأ ذلك (أ) عندما تقتطع المنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة الشهرة مباشرة من حقوق الملكية (ب) أو عندما لا تعامل المنشأة عملية اندماج الأعمال على أنها عملية اندماج بالشراء.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فينبغي على المنشأة المشترية الإعتراف بذلك الإلتزام المحتمل في ذلك التاريخ ما لم يحظر معيار المحاسبة الدولي ٣٧ الإعتراف به في البيانات المالية للمنشأة المشتراة.

(ز) وعلى العكس من ذلك، إذا تم تضمين أصل أو إلتزام معين في الشهرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، لكن سيتم الإعتراف به بشكل منفصل بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، يبقى ذلك الأصل أو الإلتزام في الشهرة ما لم تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الإعتراف به في البيانات المالية للمنشاة المشتراة.

(ح) يكون المبلغ المحمل للشهرة في بيان المركز المالي الإفتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي مبلغها المحمل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بعد إجراء التعديلان التاليان:-

(١) إذا اقتضت ذلك الفقرة ب٢(ج)(ط) أعلاه، يتعين على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى زيادة المبلغ المحمل للشهرة عند إعادة تصنيف بند معين إعترفت به على أنه أصل غير ملموس بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. وعلى نحو مماثل، إذا تطلبت الفقرة ب٢(و) من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعتراف بأصل غير ملموس تم تضمينه في شهرة معترف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، ينبغي على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تخفيض المبلغ المحمل للشهرة وفقاً لذلك (وحيثما كان ذلك قابل للتطبيق، تعديل الضرائب المؤجلة وحصة غير مسيطرة).

(٢) [تم إلغائها]

(٣) بغض النظر عما إذا كانت هناك أية إشارة إلى إمكانية إنخفاض قيمة الشهرة، ينبغي على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ في تحليل الشهرة لمعرفة احتمالات إنخفاض القيمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وفي الإعتراف بأي خسائر انخفاض قيمة ناتجة في الأرباح المحتجزة (أو في فائض إعادة التقييم، إذا اقتضى معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ذلك). ويجب أن يستند اختبار إنخفاض القيمة إلى الظروف في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ط) لا يجب إجراء أية تعديلات أخرى على المبلغ المحمل للشهرة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. على سبيل المثال، لا ينبغي على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إعادة عرض المبلغ المسجل للشهرة:-

(١) لاستبعاد البحث والتطوير الجاري الذي تم شراؤه في عملية إندماج الأعمال تلك (ما لم يكن الأصل غير الملموس ذو العلاقة مؤهلاً للإعتراف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في بيان المركز المالي للمنشأة المشتراة)؛

(٢) لتعديل الإطفاء السابق للشهرة؛ و

(٣) لعكس تعديلات الشهرة التي لم يسمح بها معيار التقرير٣، لكن تم إجراءها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، نتيجة لتعديلات على الأصول والإلتزامات بين تاريخ إندماج الأعمال وتاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ي) إذا إعترفت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بالشهرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة على أنها اقتطاع من حقوق الملكية، يجب عليها القيام بما يلي:-

(١) عدم الإعتراف بتلك الشهرة في بيان مركزها المالي الإفتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعلاوة على ذلك، يجب عليها أن لا تعيد تصنيف تلك الشهرة للربح أو الخسارة إذا تصرفت بالشركة التابعة أو إذا انخفضت قيمة الإستثمار في الشركة التابعة.

(٢) الإعتراف في الأرباح المحتجزة بالتعديلات الناتجة عن تسوية لاحقة لبند طارئ يؤثر على المبلغ المدفوع مقابل الشراء.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ك) قد لا تكون منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قد دمجت، بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة، شركة تابعة تم شرائها في عملية إندماج أعمال سابقة (على سبيل المثال، لأن الشركة الأم لم تعتبرها شركة تابعة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة أو أنها لم تقم بإعداد بيانات مالية موحدة). ويتعين على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تعديل المبالغ المحملة لأصول وإلتزامات الشركة التابعة إلى المبالغ التي تتطلبها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بيان المركز المالي للشركة التابعة. وتساوي التكلفة المقدرة للشهرة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الفرق ما بين:-

(١) حصة الشركة الأم في تلك المبالغ المحملة المعدلة؛ و

(٢) التكلفة الواردة في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم الخاصة بإستثمارها في الشركة التابعة.

(ل) ينبع قياس الحصة الغير مسيطرة والضريبة المؤجلة من قياس الأصول والإلتزامات الأخرى. وبناءاً على ذلك، فإن التعديلات المذكورة أعلاه على الأصول والإلتزامات المعترف بها تؤثر على الحصة الغير مسيطرة والضريبة المؤجلة.

ب٣ ينطبق أيضاً الإعفاء الخاص بعمليات إندماج الأعمال السابقة على عمليات الاندماج بالشراء السابقة للإستثمارات في الشركات الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة. وزيادة على ذلك، ينطبق التاريخ الذي تم إختياره في الفقرة ب١ بالتساوي على كافة عمليات الإندماج بالشراء تلك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملـحق ج

التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

تصبح التعديلات الواردة في هذا الملحق سارية المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٤ أو بعد هذا التاريخ. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة مبكرة، تصبح هـذه التعـديلات سارية المفعول لتلك الفترة المبكرة.

*****

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانـات ذات العلاقـة المنشورة في هذا الكتاب.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١

تمت الموافقة على إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ *"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى"* من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:-

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسرينغ	
وارن ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

موافقة المجلس على التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقـارير الماليـة ١ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦

تمت الموافقة على تعديلات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ "*تبني المعايير الدولية لإعداد التقـارير المالية للمرة الأولى*" و المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ "*إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية*" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية الأربعة عشر.

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
جان إنجستروم	
روبرت جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسرينغ	
وارن ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

الفقرات

أساس الإستنتاجات حول

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١
تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

المقدمـة	**إستنتاج ١- ٣**
النطـاق	**إستنتاج ٤- ٦**
مفاهيم أساسية	**إستنتاج ٧- ١٥**
معلومات مفيدة للمستخدمين	**إستنتاج ٧- ٨**
قابلية المقارنة	**إستنتاج ٩-١٠**
النسخة الحالية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	**إستنتاج ١١-١٥**
الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية	**إستنتاج ١٦-٨٤**
الإعتراف	**إستنتاج ١٧-١٩**
إلغاء الإعتراف بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة	**إستنتاج ٢٠-٢٣**
القياس	**إستنتاج ٢٤-٢٩**
المنافع والتكاليف	إستنتاج ٢٦-٢٩
الإعفاءات من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى	**إستنتاج ٣٠-٦٣د**
إندماج الأعمال	إستنتاج ٣١–٤٠
القيمة العادلة أو إعادة التقييم كتكلفة مقدرة	إستنتاج ٤١–٤٧
منافع الموظفين	إستنتاج ٤٨–٥٢
فروقات ترجمة العملات المتراكمة	إستنتاج ٥٣–٥٥
الأدوات المالية المركبة	إستنتاج ٥٦–٥٨
أصول وإلتزامات الشركات التابعـة والـشركات الزميلـة والمـشاريع المشتركة	إستنتاج ٥٩–٦٣
وصف الأدوات المالية المعترف بها سابقاً	إستنتاج ٦٣أ
معاملات الدفع على أساس الأسهم	إستنتاج ٦٣ب
التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلـة الداخلة ضمن تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات	إستنتاج ٦٣ج
عقود الإيجار	إستنتاج ٦٣د
الإعفاءات الأخرى المحتملة المرفوضة	**إستنتاج ٦٤-٧٣**
المشتقات الضمنية	إستنتاج ٦٥-٦٦
التضخم المرتفع	إستنتاج ٦٧
الأصول غير الملموسة	إستنتاج ٦٨-٧١
تكاليف العملية: الأدوات المالية	إستنتاج ٧٢-٧٣
الوصف بأثر رجعي	**إستنتاج ٧٤-٨٣أ**
محاسبة التحوط	إستنتاج ٧٥-٨٠
الأصول المالية المتوفرة لغرض البيع	إستنتاج ٨١-٨٣أ
التقديرات	**إستنتاج ٨٤**
العرض والإفصاح	**إستنتاج ٨٥-٩٦**
المعلومات المقارنة	**إستنتاج ٨٥-٨٩أ**
الملخصات التاريخية	**إستنتاج ٩٠**
تفسير التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	**إستنتاج ٩١-٩٥**
التقارير المالية المرحلية	**إستنتاج ٩٦**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات حول
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١
"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى"

إن أساس الإستنتاجات هذا يرافق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ لكنه ليس جزءاً منه.

في أساس الإستنتاجات، لم يتم تعديل المصطلحات لتعكس التغييرات التي تمت في معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما تم تعديله في ٢٠٠٧).

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى الإستنتاجات الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ "*تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى*". وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ تناول التفسير ٨ "*تطبيق معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى كأساس رئيسي للمحاسبة*" الصادر عام ١٩٩٨، أمور نشأت عندما تبنت المنشأة معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى. وفي عام ٢٠٠١، بدأ المجلس مشروعاً لمراجعة التفسير ٨. وفي يوليو ٢٠٠٢، نشر المجلس مسودة عرض ١ بعنوان "*تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى*"، مع تحديد موعد نهائي لتقديم الملاحظات في ٣١ أكتوبر ٢٠٠٢. وقد تلقى المجلس ٨٣ رسالة ملاحظات حول مسودة العرض ١.

إستنتاج ٣ إكتسب هذا المشروع أهمية إضافية بسبب المتطلب الذي يقتضي من شركات الإتحاد الأوروبي المدرجة في البورصات أن تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية الموحدة إبتداء من عام ٢٠٠٥. كما أعلنت عدة دول أخرى بأنها ستسمح أو تطلب من المنشآت تبنى هذه المعايير في السنوات القليلة المقبلة. ورغم ذلك، كان هدف المجلس من وضع هذا المعيار هو إيجاد حلول مناسبة لأية منشأة، في أي مكان في العالم، بغض النظر عما إذا حدث تبني مثل هذه المعايير عام ٢٠٠٥ أو في تاريخ آخر.

النطاق

إستنتاج ٤ يطبق هذا المعيار على المنشأة التي تعرض بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى). وإقترح البعض أنه يجب عدم إعتبار المنشأة على أنها منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إذا تضمنت بياناتها المالية السابقة بياناً صريحاً بشأن الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، باستثناء حالات عدم التقيد المحددة (والصريحة). كما إحتج هؤلاء بأن البيان الصريح بالإلتزام يؤكد أن المنشأة تعتبر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أساسها المحاسبي، حتى لو لم تلتزم المنشأة بكل متطلب يرد في كل معيار دولي لإعداد التقارير المالية. وإعتبر البعض هذا النقاش ذو أهمية بشكل خاص إذا إلتزمت المنشأة في السابق بكافة متطلبات الإعتراف والقياس الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لكنها لم تقدم بعض الإفصاحات المطلوبة ومنها على سبيل المثال، إفصاحات قطاعية يقتضيها معيار المحاسبة الدولي ١٤ *تقديم التقارير حول القطاعات*"* أو البيان الصريح بشأن الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الذي يقتضيه معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*".

* تم إستبدال معيار المحاسبة الدولي ١٤ بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ "*القطاعات التشغيلية*" في عام ٢٠٠٦.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٥ من أجل تنفيذ ذلك المنهج، من الضروري تحديد عدد حالات عدم التقيد اللازمة- ومدى أهميتها- قبل أن تستنتج المنشأة أنها لم تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ومن وجهة نظر المجلس، سيؤدي هذا الأمر إلى مزيد من التعقيد وعدم التؤكد. كما أنه لا يجب إعتبار أن المنشأة تبنت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا لم تقدم جميع الإفصاحات التي تقتضيها هذه المعايير، لأن ذلك المنهج سيقلل من أهمية الإفصاحات ويقلل من شأن الجهود التي تبذل لتعزيز الإلتزام الكامل بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. لذلك يحتوي هذا المعيار اختباراً بسيطاً يعطي إجابة غير مبهمة: تكون المنشأة قد تبنت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إذا، وفقط إذا، احتوت بياناتها المالية على بيان صريح وغير متحفظ بشأن الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٣ من هذا المعيار).

إستنتاج ٦ إذا احتوت البيانات المالية للمنشأة في السنوات السابقة على ذلك البيان، فإن أي حالات مادية لعدم التقيد بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مفصح عنها أو غير مفصح عنها تعتبر أخطاءا. وتطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* من أجل تصحيحها.

مفاهيم أساسية

معلومات مفيدة للمستخدمين

إستنتاج ٧ من خلال وضع متطلبات الإعتراف والقياس للميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، أشار المجلس إلى هدف البيانات المالية، كما هو مبين في *"إطار إعداد وعرض البيانات المالية"*. وينص هذا *الإطار* على أن هدف البيانات المالية هو توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغييرات في المركز المالي لمنشأة معينة تكون مفيدة لنطاق عريض من المستخدمين عند إتخاذ القرارات الإقتصادية.

إستنتاج ٨ ويحدد *الإطار* المذكور أربعة خصائص نوعية تجعل من المعلومات الواردة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين. باختصار، يجب أن تكون المعلومات:-

(أ) مفهومة بسرعة من قبل المستخدمين.

(ب) ذات علاقة بإحتياجات المستخدمين فيما يخص إتخاذ القرارات.

(ج) موثوقة، وبعبارة أخرى، يجب أن تكون البيانات المالية:-

(١) تمثل بصدق العمليات والأحداث الأخرى التي تقصد تمثيلها، أو التي يمكن أن يتوقع بشكل معقول أن تمثلها؛

(٢) تمثل العمليات والأحداث الأخرى وفقاً لجوهرها وواقعها الإقتصادي وليس لمجرد شكلها القانوني؛

(٣) حيادية، بمعنى غير منحازة؛

(٤) تؤكد الشكوك التي تحيط حتمياً بالعديد من الأحداث والظروف وذلك من خلال ممارسة الحيطة والحذر؛ و

(٥) كاملة ضمن حدود الأهمية والتكلفة.

(د) قابلة للمقارنة مع المعلومات التي تقدمها المنشأة في بياناتها المالية عبر الوقت، والمعلومات المقدمة في البيانات المالية لمنشآت أخرى.

قابلية المقارنة

إستنتاج ٩ تشير الفقرة السابقة إلى أهمية خاصية قابلية المقارنة. ومثاليا، يحقق نظام تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى قابلية المقارنة:-

(أ) داخل المنشأة عبر مرور الوقت؛

(ب) بين منشآت تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى؛ و

(ج) بين منشآت تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى ومنشآت طبقت مسبقاً هذه المعايير.

إستنتاج ١٠ أولى التفسير ٨ الأولوية لضمان قابلية المقارنة بين منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى ومنشآت سبق أن طبقت معايير المحاسبة الدولية. وقد اعتمد على أساس المبدأ الذي يفيد بوجوب إلتزام المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بنفس المعايير التي تلتزم بها المنشأة التي سبق وأن طبقت معايير المحاسبة الدولية. وعلى أية حال، قرر المجلس أنه من الأكثر أهمية تحقيق قابلية المقارنة عبر مرور الوقت ضمن البيانات المالية الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لمنشأة تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى وبين منشآت مختلفة تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى في تاريخ محدد. إن تحقيق قابلية المقارنة بين منشآت تتبنى للمرة الأولى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومنشآت سبق وأن طبقت هذه المعايير هو هدف ثانوي.

النسخة الحالية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

إستنتاج ١١ تقتضي الفقرات ٧-٩ من هذا المعيار أن تطبق منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى النسخة الحالية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، دون الأخذ بالإعتبار النسخ المستبدلة أو المعدلة. وهذا الأمر:-

(أ) يعزز من قابلية المقارنة، لأنه يتم إعداد المعلومات الواردة في البيانات المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الخاصة بمنشأة تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى على أساس منسجم عبر مرور الوقت؛

(ب) يعطي المستخدمين معلومات مقارنة يتم إعدادها بإستخدام نسخ لاحقة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يعتبرها المجلس أفضل من النسخ المستبدلة؛ و

(ج) يؤدي إلى تفادى التكاليف غير الضرورية.

إستنتاج ١٢ بشكل عام، لا تنطبق الأحكام الإنتقالية الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى (الفقرة ٩ من هذا المعيار). وتتطلب بعض هذه الأحكام الإنتقالية أو تسمح للمنشأة التي سبق وأن قامت بإعداد تقارير بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تطبيق متطلباً جديداً بأثر رجعي. وعموما تعكس هذه الأحكام إستنتاجاً بأن أحد العاملين التاليين أو كلاهما موجود في حالة محددة:-

(أ) يمكن أن يكون التطبيق بأثر رجعي أمراً صعباً أو ينطوي على تكاليف تفوق المنافع المحتملة. ويسمح هذا المعيار التطبيق بأثر مستقبلي في حالات محددة عندما يكون حدوث مثل هذه الحالة محتملاً حيث (الفقرات "إستنتاج٣٠ -إستنتاج٧٣").

(ب) هناك خطر بإساءة إذا تطلب التطبيق بأثر رجعي أحكاما تصدرها الإدارة بشأن ظروف سابقة بعد أن تكون نتيجة عملية معينة معلومة مسبقاً. ويمنع هذا المعيار التطبيق بأثر رجعي في بعض المجالات عندما يكون حدوث مثل هذه الحالة محتملاً حيث (الفقرات "إستنتاج٧٤- إستنتاج٨٤").

إستنتاج ١٣ إقترح البعض ثلاثة أسباب إضافية للسماح بالتطبيق بأثر مستقبلي أو إشتراطه في بعض الحالات:

(أ) لتخفيف العواقب غير المتوقعة لمعيار دولي جديد لإعداد التقارير المالية إذا إستخدم طرف آخر الأدوات المالية لمراقبة الإلتزام بعقد أو اتفاقية ما. لكن من وجهة نظر المجلس، فإن الأمر يعود لأطراف الإتفاقية لتحديد ما إذا يجب تجنيب الإتفاقية آثار معيار دولي لإعداد التقارير المالية في المستقبل، وإذا لم يكن الأمر كذلك، كيف يمكنهم إعادة التفاوض بشأنها

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بحيث تعكس التغييرات في المركز المالي ذو الصلة عوضاً عن التغييرات في الإبلاغ (الفقرة ٢١ من *مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*).

(ب) لإعطاء منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لإعداد التقارير المالية نفس الخيارات المحاسبية التي تمنح لمنشأة سبق وأن طبقت هذه المعايير. غير أن السماح بالتطبيق المستقبلي من قبل منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قد يتعارض مع الهدف الرئيسي للمجلس بشأن قابلية المقارنة في البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (الفقرة "إستنتاج ١٠"). وعليه، لم يتبنى المجلس سياسة عامة لمنح المنشآت التي تتبنى تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى نفس الخيارات المحاسبية للتطبيق بأثر مستقبلي التي تمنحها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القائمة لمنشآت سبق وأن طبقت هذه المعايير. وتناقش الفقرات "إستنتاج ٢٠ - إستنتاج ٢٣" حالة محددة واحدة، وهي إلغاء الإعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية.

(ج) لتجنب التمييز الصعب بين التغيرات في التقديرات والتغيرات في أساس عمل التقديرات. غير أن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لا تحتاج لأن تقوم بهذا التمييز عند إعداد ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، لذلك لا يتضمن هذا المعيار إعفاءات على هذه الأسس. وإذا أدركت المنشأة أن هناك أخطاء إرتكبت بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، يتطلب هذا المعيار منها أن تفصح عن تصحيح هذه الأخطاء (الفقرة ٤١ من هذا المعيار).

إستنتاج ١٤ سوف ينظر المجلس في كل حالة على حدة عندما يصدر معيار دولي جديد لإعداد التقارير المالية سواءا كان يجب أن تطبق منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى ذلك المعيار بأثر رجعي أو مستقبلي. ويتوقع المجلس أن يكون التطبيق بأثر رجعي ملائماً في معظم الحالات، بالنظر إلى هدفه الرئيسي المتمثل بقابلية المقارنة عبر الوقت في البيانات المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الخاصة بمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى. لكن إذا إستنتج المجلس في حالة معينة أن التطبيق المستقبلي من قبل منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى هو أمر مبرر، سيعمل على تعديل هذا المعيار عند تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى. نتيجة لذلك، سوف يتضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ كافة المواد حول تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، ولن تشير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى إلى منشآت تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى (باستثناء و عند الحاجة فقط، ما يتعلق بأساس الإستنتاجات والتعديلات اللاحقة).

إستنتاج ١٥ بموجب المقترحات المقدمة في مسودة العرض ١، يمكن لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لإعداد التقارير المالية أن تختار تطبيق هذه المعايير كما لو أنها كانت تطبقها دائما. لقد كان الهدف الرئيسي من هذا المنهج البديل مساعدة المنشأة التي لم ترغب في إستخدام أي من الإعفاءات المقترحة في مسودة العرض ١، لأنها كانت تراكم مسبقاً معلومات بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية دون عرض البيانات المالية حسب هذه المعيار. ولتمكين منشأة تستخدم هذا المنهج من إستخدام المعلومات التي جمعتها سابقاً، تقتضي منها مسودة العرض ١ أن تأخذ في إعتبارها النسخ المستبدلة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إذا اقتضت نسخ أحدث التطبيق بأثر مستقبلي. على أية حال، وكما هو موضح في الفقرتين "إستنتاج ٢٨ وإستنتاج ٢٩"، فقد تخلى المجلس عما ورد في مسودة العرض ١ من سياسة اعتماد جميع الإعفاءات أو لا شيء منها. ولأن هذا الأمر ألغى سبب وجود المنهج البديل، فقد حذفه المجلس عند الصياغة النهائية لهذا المعيار.

الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

إستنتاج ١٦ تعتبر الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بمثابة نقطة البداية في نظام محاسبتها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتوضح الفقرات التالية كيف إستخدم المجلس *الإطار* في وضع متطلبات الإعتراف والقياس للميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

الإعتـ ـراف

إستنتاج ١٧ أخذ المجلس في إعتباره إقتراحاً مفاده أنه يجب أن لا يتطلب هذا المعيار من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى فحص العمليات التي حدثت قبل بداية "الفترة السابقة" التي تمتد، مـثلاً، مـن ثلاث إلى خمس سنوات قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويجـادل البعض بالقول بأن هذه ستكون وسيلة عملية لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لإعطـاء مستوى عالي من الشفافية وقابلية المقارنة، دون تكبد تكلفة فحص عمليات قديمة جداً. وقد أشاروا إلى سابقتين محددتين للأحكام الإنتقالية سمح بموجبهما للمنشأة حذف بعض الأصول والإلتزامات من ميزانيتها العمومية:-

(أ) منعت نسخة سابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* إعادة عرض التوريق المالي، أو النقل، أو معاملات إلغاء الإعتراف الأخرى التي تم إبرامها قبـل بداية السنة المالية التي تم فيها تطبيق المعيار بشكل أولي.

(ب) سمحت بعض معايير المحاسبة الوطنية ومعيار المحاسبة الدولي ١٧ *"محاسـبة الإيجـارات"* (المستبدل عام ١٩٩٧ بمعيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*") التطبيق بـأثر مـستقبلي لمتطلب يقتضي من المستأجرين رسملة الإيجارات التمويلية. وبموجب هذا المنهج، لا يطلـب من المستأجر الإعتراف بإلتزامات الإيجار التمويلي والأصول المؤجرة ذات العلاقـة بالنـسبة لعقود الإيجارات التي بدأت قبل تاريخ محدد.

إستنتاج ١٨ غير أن تحديد الفترة السابقة يمكن أن يؤدي إلى حذف أصول أو إلتزامات مادية مـن الميزانيـة العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وتقلل الحذوفات الماديـة من قابلية فهم، وملاءمة، وموثوقية، ومقارنة البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيـار أعلاه. وبناءاً على ذلك، إستنتج المجلس أنه يجب على الميزانية العمومية الإفتتاحيـة للمنـشأة حـسب المعيار المذكور أن:-

(أ) تتضمن كافة الأصول والإلتزامات المطلوب الإعتراف فيها بموجب المعايير الدولية لإعـداد التقارير المالية، باستثناء ما يلي:-

(١) بعض الأصول أو الإلتزامات المالية التي تم إلغاء الإعتراف بها بموجـب مبـادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدوليـة لإعـداد التقارير المالية (الفقرات "إستنتاج٢٠– إستنتاج٢٣")؛ و

(٢) الشهرة والأصول الأخرى المشتراة والإلتزامات المضمونة في عملية إندماج أعمال سابقة، لم يتم الإعتراف بها في الميزانية العموميـة الموحـدة للمنـشأة المـشترية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، وغير مؤهلة أيضاً للإعتراف بها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الميزانيـة العموميـة للمنـشأة المشتراة (الفقرات "إستنتاج٣١– إستنتاج٤٠").

(ب) عدم الإبلاغ عن البنود كأصول أو إلتزامات إذا لم تكن مؤهلة للإعتـراف بهـا بموجـب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج ١٩ يمكن تصنيف بعض الأدوات المالية على أنها حقوق ملكية بموجب مبادئ المحاسـبة المقبولـة عموماً السابقة لكن يمكن تصنيفها كإلتزامات مالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: العرض"*. وقد طلب البعض في ردهم على مسودة العرض ١ تمديـد الفتـرة الإنتقاليـة لتمكين الجهة المصدرة لهذه الأدوات من إعادة التفاوض بشأن العقود التي تشير إلى نسب الـدين إلى حقوق الملكية. وبالرغم أنه قد يكون لمعيار دولي جديد لإعداد التقارير المالية عواقب غيـر متوقعة إذا ما إستخدم طرف آخر البيانات المالية لمراقبة الإلتزام بعقد أو إتفاقية ما، فـإن ذلـك الإحتمال لا يبرر من وجهة نظر المجلس التطبيق بأثر مستقبلي (الفقرة "إستنتاج١٣ (أ)").

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إلغاء الإعتراف بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة

إستنتاج ٢٠ يمكن أن تكون المنشأة قد ألغت الإعتراف بأصول أو إلتزامات مالية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة غير المؤهلة لإلغاء الإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩. وإقترحت مسودة العرض ١ أنه ينبغي على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعتراف بتلك الإصول والإلتزامات في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وقد طلب البعض في ردهم على مسودة العرض ١ من المجلس السماح لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أو الإقتضاء منها عدم إعادة عرض عمليات إلغاء إعتراف سابقة، بناءاً على الأسس التالية:-

(أ) يكون إعادة عرض عمليات إلغاء إعتراف سابقة أمراً مكلفاً، لا سيما إذا انطوى إعادة العرض على تحديد القيمة العادلة لأصول وإلتزامات خدمة الفائدة المحتجزة والمكونات الأخرى المحتفظ بها في عملية توريق مالي معقدة. وعلاوة على ذلك، قد يكون من الصعب الحصول على معلومات بشأن أصول مالية تحتفظ بها الأطراف المنقول لها التي لا تخضع لسيطرة الناقل.

(ب) يضعف إعادة العرض من التأكد القانوني المتوقع من الأطراف الذين أبرموا عمليات على أساس القواعد المحاسبية التي كانت سارية المفعول في ذلك الوقت.

(ج) لم يطلب أو يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩، قبل التحسينات المقترحة في يونيو ٢٠٠٢، من المنشآت إعادة عرض عمليات إلغاء إعتراف سابقة. وبدون إعفاء مماثل، فإن المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى ستتضرر بشكل غير عادل.

(د) لن ينتج عن التطبيق بأثر رجعي قياس منسجم، حيث تحتاج المنشآت إلى إعادة تصنيف معلومات بشأن عمليات سابقة للإستفادة منها في الفهم التحليلي.

إستنتاج ٢١ لقد أخذ المجلس في إعتباره هذه المناقشات عند إعداد مسودة العرض ١. وكانت أسباب المجلس وراء المقترح الوارد في مسودة العرض ١ كالتالي:-

(أ) إن حذف الأصول أو الإلتزامات المادية سوف يقلل من قابلية فهم، وملاءمة، وموثوقية، ومقارنة البيانات المالية للمنشأة. كما أن العديد من العمليات قيد المناقشة كبيرة وسيكون لها آثار على مدى سنوات عديدة.

(ب) إن مثل هذا الإعفاء لا يكون منسجما مع مسودة العرض المؤرخة في يونيو ٢٠٠٢ الخاصة بالتحسينات على معيار المحاسبة الدولى ٣٩.

(ج) إن الهدف الرئيسي للمجلس هو تحقيق قابلية المقارنة عبر الوقت ضمن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. ويتعارض التطبيق بأثر مستقبلي من قبل منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لإعداد التقارير المالية مع ذلك الهدف الرئيسي، حتى لو كان التطبيق بأثر مستقبلي متاحاً للمنشآت التي سبق وأن طبقت هذه المعايير.

(د) بالرغم أنه يمكن أن يكون لمعيار دولي جديد لإعداد التقارير المالية عواقب غير متوقعة إذا ما إستخدم طرف آخر البيانات المالية لمراقبة الإلتزام بعقد أو إتفاقية ما، فإن ذلك الإحتمال لا يبرر التطبيق بأثر مستقبلي (الفقرة "إستنتاج١٣ (أ)").

إستنتاج ٢٢ غير أن المجلس إستنتج رغم ذلك، لدى صياغة هذا المعيار بشكله النهائي، أنه من السابق لأوانه أن يطلب معالجة مختلفة عن النسخة الحالية لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ قبل إتمام التحسينات المقترحة عليه. وبناءاً على ذلك، اقتضى هذا المعيار في الأصل نفس المعالجة التي اقتضتها النسخة الحالية في ذلك الوقت من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لعمليات إلغاء الإعتراف قبل تاريخ

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

نفاذ تلك النسخة، أي أن أية أصول أو إلتزامات مالية تم إلغاء الإعتراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة قبل السنوات المالية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠١ يبقى بها لاغياً. ووافق المجلس على أنه يمكن أن يعدل أو يلغي هذا الإعفاء عند إتمام التحسينات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج٢٢أ أعاد المجلس النظر في هذه المسألة عند إكمال مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عام ٢٠٠٣. وقرر المجلس الإحتفاظ بالمتطلبات الإنتقالية كما هي مبينة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١، للأسباب المذكورة في الفقرة "إستنتاج ٢٠". إلا أن المجلس عدل التاريخ الذي طُلب فيه البدء بتطبيق المعيار بأثر مستقبلي على العمليات التي تحدث في ١ يناير ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ، من أجل التغلب على الصعوبات العملية الناتجة عن إعادة عرض العمليات التي تم إلغاء الإعتراف بها قبل ذلك التاريخ.

إستنتاج٢٢ب كما أشار المجلس إلى أن البيانات المالية، التي تتضمن أصولاً وإلتزامات مالية يتم حذفها خلافا لذلك بموجب أحكام هذا المعيار، تكون أكثر إكتمالاً وبالتالي أكثر فائدة لمستخدمي البيانات المالية. لذلك قرر المجلس السماح بتطبيق متطلبات إلغاء الإعتراف بأثر رجعي. كما قرر أيضاً أن التطبيق بأثر رجعي يجب أن يقتصر على الحالات التي يتم فيها الحصول على المعلومات اللازمة لتطبيق هذا المعيار على العمليات السابقة في الوقت الذي تتم فيه محاسبة تلك العمليات بشكل أولي. ويمنع هذا التحديد الإستخدام غير المقبول للفهم التحليلي.

إستنتاج ٢٣ ألغى المجلس من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التعديلات اللاحقة التالية على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التي إستحدثت عندما تم إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١، لأن هذه الإيضاحات واضحة بالنسبة للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في الفقرات "تنفيذ ٢٦ – تنفيذ ٣١" وتطبيق ٥٣" من إرشادات تنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١، وهي كما يلي: -

(أ) إيضاح بأنه يطلب من المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على كافة المشتقات أو الفوائد الأخرى المحتجزة بعد عملية إلغاء الإعتراف، حتى لو حدثت العملية قبل تاريخ نفاذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩؛ و

(ب) التأكيد بأنه لا يوجد إعفاءات للمنشآت ذات الأغراض الخاصة التي كانت قائمة قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

القياس

إستنتاج ٢٤ لقد نظر المجلس فيما إذا كان يجب أن يطلب من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قياس كافة الأصول والإلتزامات بالقيمة العادلة في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وناقش البعض أنه قد ينتج عن هذا الأمر معلومات أكثر ملاءمة عما سينتج عن مجموع التكاليف المتكبدة في تواريخ مختلفة، أو مجموع التكاليف والقيم العادلة. غير أن المجلس إستنتج أن وجود متطلب لقياس كافة الأصول والإلتزامات بالقيمة العادلة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو أمر غير معقول، نظراً لأن المنشأة يمكن أن تستخدم القياس الملتزم بهذا المعيار على أساس التكلفة قبل وبعد ذلك التاريخ لبعض البنود.

إستنتاج ٢٥ قرر المجلس كمبدأ عام أنه ينبغي على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قياس كافة الأصول والإلتزامات المعترف بها في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بناء على الأساس الذي تقتضيه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات الصلة. وهذا الأمر ضروري بالنسبة للبيانات المالية الأولى للمنشأة حسب هذه المعايير لعرض معلومات مفهومة وملاءمة وموثوقة وقابلة للمقارنة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المنافع والتكاليـف

إستنتاج ٢٦ ينص *الإطار* بأن الحاجة إلى توازن بين منافع المعلومات وتكلفة تقديمها يمكن أن يحد من توفير معلومات ملاءمة وموثوقة. وقد أخذ المجلس بعين الإعتبار هذه القيود التـي تتعلـق بالمنـافع-التكاليف ووضع إعفاءات من المبدأ العام الموصوف في فقرة "الإسـتنتاج ٢٥". ولـم يتـضمن التفسير رقم ٨ إعفاءات محددة من هذا النوع، رغم انه قدم إعفاءات عامة مما يلي:-

(أ) التعديلات بأثر رجعي على الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة (عنـدما لا يكـون مـن الممكن تحديد مقدار التعديل المتعلق بفترات سابقة على نحو معقول).

(ب) تقديم المعلومات المقارنة عندما يكون من "غير العملي" تقديم مثل تلك المعلومات.

إستنتاج ٢٧ يتوقع المجلس أن تبدأ معظم المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولـى التخطـيط فـي الوقت المناسب للتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبناءاً علـى ذلـك، وعنـد موازنة المنافع والتكاليف، اتخذ المجلس مثالاً مرجعياً له منشأة تخطط مقدما للتحول وتستطيع أن تجمع معظم المعلومات اللازمة لميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيـار الـدولي لإعـداد التقارير المالية، في تاريخ التحول إلى هذه المعايير أو بعد ذلك بقليل.

إستنتاج ٢٨ إقترحت مسودة العرض ١ أنه يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمـرة الأولـى إمـا أن تستخدم كافة الإعفاءات الواردة في مسودة العرض ١ أو لا شيء منها على الإطـلاق. غيـر أن البعض في ردهم على هذه المسودة لم يوافق على هذا المنهج للأسباب التالية:-

(أ) إن العديد من الإعفاءات لا تعتمد على بعضها البعض، لذا لا يوجد سبب منطقي لتحديـد إستخدام أحد الإعفاءات بإستخدام إعفاءات أخرى.

(ب) على الرغم من ضرورة السماح ببعض الإعفاءات بناء على أسس عملية، إلا أنـه يجـب تشجيع المنشآت على إستخدام أقل ما يمكن من الإعفاءات.

(ج) كانت بعض الإعفاءات المقترحة في مسودة العرض ١ خيارات ضمنية لأنها اعتمدت على قرار المنشأة فيما يتعلق بالتكلفة أو الجهود غير الملاءمة، في حين كان بعضها خيـارات صريحة. وفقط إعفاءات قليلة كانت فعلاً إلزامية.

(د) خلافاً للإستثناءات الأخرى من التطبيق بأثر رجعي، لم يكن المقصود من متطلب تطبيـق محاسبة التحوط بأثر مستقبلي أن يكون امتيازاً عمليا على أسس التكلفة-المنفعة. فالتطبيق بأثر رجعي في مجال معين يعتمد على وصف الإدارة لن يكون مقبولاً، حتى لـو طبقـت المنشأة كافة الجوانب الأخرى من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأثر رجعي.

إستنتاج ٢٩ وجد المجلس هذه الملاحظات مقنعة. وقد جمع المجلس في صـياغته النهائيـة لهـذه المعيـار إستثناءات التطبيق بأثر رجعي في فئتين:-

(أ) تتألف بعض الإستثناءات من إعفاءات اختيارية (الفقرات "إستنتاج٣٠ -إستنتاج ٦٣).

(ب) تمنع الإستثناءات الأخرى التطبيق الكامل بأثر رجعي للمعايير الدوليـة لإعـداد التقـارير المالية على بعض جوانب إلغاء الإعتراف (الفقرات "إستنتاج٢٠- إستنتاج ٢٣")، ومحاسبة التحوط ("إستنتاج٧٥ -إستنتاج٨٠")، والتقديرات (الفقرة "إستنتاج ٨٤").

الإعفاءات من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

إستنتاج ٣٠ يمكن أن تختار المنشأة إستخدام واحد أو أكثر من الإعفاءات التالية:-

(أ) عمليات اندماج الأعمال (الفقرات "إستنتاج٣١ - ٤٠")؛

(ب) القيمة العادلة أو إعادة التقييم كتكلفة مقدرة (الفقرات "إستنتاج٤١ –٤٧")؛

(ج) منافع الموظفين (الفقرات "إستنتاج٤٨ - ٥٢")؛

(د) فروقات ترجمة العملات المتراكمة (الفقرات "إستنتاج ٥٣ –٥٥")؛

(هـ) الأدوات المالية المركبة (الفقرات "إستنتاج٥٦ - ٥٨")؛

(و) أصول وإلتزامات الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة (الفقرات "إستنتاج ٥٩ - ٦٣")؛

(ز) وصف الأدوات المالية المعترف بها سابقاً (الفقرة "إستنتاج٦٣أ")؛ و

(ح) معاملات الدفع على أساس الأسهم (الفقرة "إستنتاج٦٣ب").

إندماج الأعمال

إستنتاج ٣١ تناقش الفقرات التالية جوانب مختلفة من محاسبة اندماج الأعمال التي اعترفت بها المنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:-

(أ) ما إذا كان يجب منع إعادة العرض بأثر رجعي لعمليات إندماج أعمال سابقة، أو السماح بها أو وجوبها (الفقرات "إستنتاج٣٢ - ٣٤").

(ب) ما إذا يجب أن تعترف المنشأة بالأصول المشتراة والإلتزامات المضمونة في عملية إندماج أعمال سابقة إذا لم تعترف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة (الفقرة "إستنتاج ٣٥").

(ج) ما إذا يجب على المنشأة إعادة عرض المبالغ المعينة لأصول أو إلتزامات المنشآت موضوع الإندماج إذا لم تؤدي مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة إلى عدم تغيير مبالغها المحملة قبل عملية الإندماج (الفقرة "إستنتاج٣٦").

(د) ما إذا كان يجب على المنشأة إعادة عرض الشهرة للتعديلات في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية إلى المبالغ المحملة للأصول المشتراة والإلتزامات المضمونة في عمليات إندماج أعمال سابقة (الفقرات "إستنتاج ٣٧ – ٤٠).

إستنتاج ٣٢ يمكن أن يقتضي التطبيق بأثر رجعي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"اندماج الأعمال"* من المنشأة إعادة صياغة البيانات التي لم تحصل عليها في تاريخ عملية إندماج أعمال سابقة وإعداد تقديرات غير موضوعية حول ظروف العمل التي كانت قائمة في ذلك التاريخ. ويمكن أن تقلل هذه العوامل من مدى ملاءمة وموثوقية البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. لذلك، كانت مسودة العرض ١ ستمنع إعادة عرض عمليات إندماج أعمال سابقة (ما لم تكن المنشأة قد إستخدمت المنهج البديل المقترح، الذي نوقش في الفقرة "إستنتاج ١٥" المتعلق بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كما لو كانت تطبق على الدوام هذه المعايير). ووافق البعض في ردهم على هذه المسودة لكنهم ناقشوا أن إعادة عرض عمليات إندماج أعمال سابقة تنطوي على إستخدام ذاتي وانتقائي محتمل للفهم التحليلي الذي يمكن أن يضعف من مدى ملاءمة وموثوقية البيانات المالية.

إستنتاج ٣٣ لم يوافق البعض في ردهم على هذه المسودة، حيث جادلوا بالقول:-

(أ) أن آثار محاسبة اندماج الأعمال يمكن أن تدوم لعدة سنوات. ويمكن أن تختلف مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة بشكل كبير عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ولا توجد في بعض البلدان متطلبات محاسبية لعمليات اندماج الأعمال. ويمكن أن لا ينتج عن الأرصدة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة أي معلومات مفيدة لإتخـاذ القرار في هذه البلدان.

(ب) يكون إعادة العرض مفضلاً ويمكن أن لا ينطوي على كثير من التكلفة أو الجهد لأحـدث عمليات اندماج الأعمال.

إستنتاج ٣٤ في ضوء هذه الملاحظات، إستنتج المجلس أن إعادة عرض عمليات إندماج أعمال سابقة هو أمر مفضل من حيث المفهوم، على الرغم أن هذا الأمر يجب أن يكون مسموحا لأسـباب التكلفـة-المنفعة لكن ليس مطلوباً. قرر المجلس وضع بعض القيود على هذا الإختيار وأشار إلى إحتمالية توفر المعلومات لعمليات إندماج أعمال أكثر حداثة. وعليه، إذا قامت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بإعادة عرض أية عملية إندماج أعمال، يقتضي هذا المعيار منها إعادة عرض كافة عمليات اندماج الأعمال اللاحقة (الفقرة ب ١ من الملحق "ب" من هذا المعيار).

إستنتاج ٣٥ إذا لم تعترف المنشأة بأصل أو إلتزام معين بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً الـسابقة فـي تاريخ اندماج الأعمال، تقترح مسودة العرض ١ أن تكلفته المقدرة بموجب المعايير الدولية لإعـداد التقارير المالية تكون صفر. نتيجة لذلك، لم يكن من الممكن أن تتضمن الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ذلك الأصل أو الإلتزام إذا كانت هذه المعـايير تسمح أو تقتضي قياساً على أساس التكلفة. وناقش البعض مسودة عرض ١ أن هذا يعتبر حالة غير مبررة من عدم التقيد بالمبدأ الذي ينص على أن الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يجب أن تتضمن كافة الأصول والإلتزامات. ووافق المجلـس علـى ذلـك الإستنتاج. لذلك، تنص الفقرة ب٢(و) من الملحق "ب" من هذا المعيار أنـه يجـب علـى المنـشأة المشترية الإعتراف بتلك الأصول والإلتزامات وقياسها على أساس أن المعـايير الدوليـة لإعـداد التقارير المالية تقتضي ذلك في الميزانية العمومية المنفصلة للمنشأة المشتراة.

إستنتاج ٣٦ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، كان من الممكن أن تحافظ المنشأة علـى المبـالغ المحملة لأصول وإلتزامات المنشآت موضوع الإندماج قبل عملية اندماج الأعمـال بـدون تغييـر. وناقش البعض أنه من غير المنسجم إستخدام هذه المبالغ المحملة على أنها تكلفة مقـدرة بموجـب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، نظراً لأن هذا المعيار لا يسمح بإستخدام المبالغ المحملـة المماثلة كتكلفة مقدرة للأصول والإلتزامات التي لم يتم شرائها في عملية إندماج أعمـال. غيـر أن المجلس لم يحدد شكلاً معيناً لعملية إندماج أعمال سابقة، ولم يحدد شكلا معيناً لمحاسـبة عمليـات إندماج أعمال سابقة، التي سيكون من غير المقبول إجراء قياسات لها على أساس التكلفة بموجـب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.

إستنتاج ٣٧ على الرغم من أن هذا المعيار يعامل المبالغ المعينة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة للشهرة والأصول الأخرى المشتراة والإلتزامات المضمونة في عملية إندماج أعمال سابقة على أنها تكلفتها المقدرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ انـدماج الأعمـال، إلا أن المنشأة تحتاج إلى تعديل مبالغها المحملة في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيـار الـدولي لإعداد التقارير المالية، كما يلي:-

(أ) الأصول والإلتزامات التي تم قياسها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير الماليـة بالقيمـة العادلة أو أشكال أخرى من القيمة الحالية: إعادة قياسها بالقيمة العادلة أو تلك القيمـة الحاليـة الأخرى.

(ب) الأصول الأخرى (بإستثناء الشهرة) والإلتزامات التي تطبق عليها المعـايير الدوليـة لإعـداد التقارير المالية قياساً على أساس التكلفة: تعديل الإستهلاك أو الإطفاء المتـراكم مـن تـاريخ إندماج الأعمال إذا لم يلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويعتمد الإسـتهلاك علـى التكلفة المقدرة، وهو المبلغ المحمل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة مباشرة بعد إندماج الأعمال.

(ج) الأصول (بإستثناء الشهرة) والإلتزامات غير المعترف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة: القياس على أساس أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقتضي ذلك في الميزانية العمومية المنفصلة للمنشأة المشتراة.

(د) البنود غير المؤهلة للإعتراف بها كأصول وإلتزامات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: الإلغاء من الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب هذه المعايير.

إستنتاج ٣٨ درس المجلس ما إذا كان يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تعترف بالتعديلات الناتجة من إعادة عرض الشهرة. ولأن الأصول غير الملموسة والشهرة يرتبطان بشكل وثيق، فقد قرر المجلس أنه ينبغي على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إعادة عرض الشهرة، وذلك عندما:-

(أ) تلغي بنداً تم الإعتراف به بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة على أنه أصل غير ملموس لكنه غير مؤهل به بشكل منفصل بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ أو

(ب) تعترف بأصل غير ملموس تمت إضافته إلى الشهرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.

لكن من أجل تفادي التكاليف التي يمكن أن تتجاوز المنافع المحتملة المتأتية للمستخدمين، يمنع هذا المعيار إعادة عرض الشهرة لمعظم التعديلات الأخرى التي تنعكس في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، ما لم تختار منشأة تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ بأثر رجعي (الفقرة ب٢(ز) من هذا المعيار).

إستنتاج ٣٩ من أجل تقليل احتمال الإحتساب المزدوج لبند تم تضمينه في الشهرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، ومشمول أيضاً بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إما في قياس أصل آخر أو كخصم من إلتزام ما، يتطلب هذا المعيار أن تختبر المنشأة الشهرة المعترف بها في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في حالات انخفاض القيمة (الفقرة ب٢(ز)(٣) من هذا المعيار). ولا يمنع هذا الإعتراف الضمني بشهرة تم استحداثها داخليا نشأت بعد تاريخ اندماج الأعمال. إلا أن المجلس إستنتج أن محاولة إقصاء تلك الشهرة المولدة داخليا سيكون أمراً مكلفاً ويؤدي إلى نتائج عشوائية.

إستنتاج ٤٠ قترح البعض في ردهم على مسودة العرض ١ أن اختبار انخفاض القيمة الرسمي يجب أن يطلب فقط إذا كان هناك احتمال بازدواجية الإحتساب - أي عندما يتم الإعتراف بأصول إضافية لم يعترف بها سابقاً تتعلق بعملية إندماج أعمال سابقة في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (أو كان يوجد مؤشر على انخفاض القيمة). غير أن المجلس قرر أنه ينبغي على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لإعداد التقارير المالية أن تجري اختباراً رسمياً لإنخفاض قيمة مجمل الشهرة المعترف بها في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب هذه المعايير، حيث قد لا تكون مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً قد اقتضت إجراء اختبار بدقة مقارنة.

القيمة العادلة أو إعادة التقييم كتكلفة مقدرة

إستنتاج ٤١ تعتمد بعض القياسات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على تراكم التكاليف السابقة أو بيانات عمليات أخرى. إذا لم تجمع المنشأة سابقا المعلومات اللازمة، فإن جمعها أو تقديرها بأثر رجعي يمكن أن يكون مكلفاً. ولتفادي التكلفة الزائدة، إقترحت مسودة العرض ١ أنه بإمكان المنشأة أن تستخدم القيمة العادلة لبند في الممتلكات والمصانع والمعدات في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنها تكلفته المقدرة في ذلك التاريخ، إذا انطوى تحديد القياس على أساس التكلفة بموجب هذه المعايير تكلفةً أو جهداً غير ملائمين.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٤٢ عند الصياغة النهائية لهذا المعيار، أشار المجلس إلى أن بيانات التكلفة التي تم إعـادة يمكـن أن تكون أقل ملاءمة للمستخدمين، وأقل موثوقية، من بيانات القيمة العادلة الحالية. وعـلاوة علـى ذلك، إستنتج المجلس أن موازنة التكاليف والمنافع كانت أحد مهام المجلس عندما وضع المتطلبات المحاسبية أكثر من كونها مهمة المنشآت عند تطبيقها لتلك المتطلبات. وبناءاً على ذلك، يسمح هذا المعيار للمنشأة إستخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة في بعض الحالات دون الحاجة لإظهار تكلفةً أو جهد غير ملاءمين.

إستنتاج ٤٣ عبر البعض عن مخاوفه بأن إستخدام القيمة العادلة سيؤدي إلى غيـاب قابليـة المقارنـة. إلا أن التكلفة تعادل عموماً القيمة العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء. لذلك، فإن إستخدام القيمة العادلـة كتكلفة مقدرة لأصل معين يعني أن المنشأة ستبلغ عن نفس بيانات التكلفة كما لو أنهـا اشـترت أصل معين بنفس الخدمات المستقبلية المتوقعة المتبقية في تاريخ التحول إلى المعـايير الدوليـة لإعداد التقارير المالية. إذا كان هناك أي نقص في قابلية المقارنة، فإنه ينتج عن مجمـوع جمـع التكاليف المتكبدة في تواريخ مختلفة، وليس عن الإستخدام المستهدف للقيمة العادلة كتكلفة مقـدرة لبعض الأصول. وإعتبر المجلس هذا المنهج على أنه مبرر لحل المـشكلة الإسـتثنائية المتعلقـة بإدخال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بطريقة اقتصادية دون الإضرار بالشفافية.

إستنتاج ٤٤ يحد هذا المعيار من إستخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة لتلك الأصول التـي مـن المحتمـل أن تكون تكاليف إعادة الهيكلة الخاصة بها ذات منفعة محدودة للمستخدمين ومرهقة بـشكل خـاص: الممتلكات والمصانع والمعدات والعقارات الإستثمارية (إذا اختارت المنشأة إستخدام طريقة التكلفة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ *"العقارات الإستثمارية"*) والأصول غير الملموسـة التـي تلبي معايير محددة (الفقرتان ١٦ و ١٨ من هذا المعيار).

إستنتاج ٤٥ بموجب نموذج إعادة التقييم الوارد في معيار المحاسـبة الـدولي ١٦ *"الممتلكـات والمـصانع والمعدات"*، إذا أعادت المنشأة تقييم أصل ما فيجب عليها إعادة تقييم كافة الأصـول فـي ذلـك الصنف. ويمنع هذا القيد إعادة التقييم الإنتقائي لتلك الأصول فقط التي يؤدي إعادة تقييمهـا إلـى نتيجة معينة. وإقترح البعض فرض قيد مماثل على إستخدام القيمة العادلة كتكلفة مقـدرة. إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض *قيمة الأصول*" يتطلب أداء اختبار انخفاض القيمة إذا كـان هناك أي مؤشر على انخفاض قيمة الأصل. وبناءاً عليه، إذا إستخدمت المنـشأة القيمـة العادلـة كتكلفة مقدرة لأصول قيمتها العادلة أعلى من التكلفة، فلا يمكنها تجاهل المؤشرات بـأن المبلـغ القابل للإسترداد لأصول أخرى يمكن أن يكون أقل من مبلغها المحمل. لذلك، لا يحد هذا المعيار من إستخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة لكامل أصناف الأصول.

إستنتاج ٤٦ يمكن أن تكون بعض عمليات إعادة التقييم بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة أكثر ملاءمة للمستخدمين من التكلفة الأصلية. وإذا كان الأمر كذلك، فلن يكون مـن المعقـول طلـب عملية إعادة هيكلة مكلفة ومطولة للتكلفة تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبالتالي، يسمح هذا المعيار للمنشأة إستخدام مبالغ محددة بإستخدام مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً الـسابقة كتكلفة مقدرة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الحالات التالية:-

(أ) إذا أعادت المنشأة تقييم أحد الأصول الموصوفة في الفقرة "إستنتاج ٤٤" بإسـتخدام مبادئهـا المحاسبية المقبولة عموماً السابقة واستوفى إعادة التقييم معايير محددة (الفقرتان ١٧ و١٨ من هذا المعيار).

(ب) إذا وضعت المنشأة تكلفة مقدرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة لـبعض أو جميع الأصول والإلتزامات من خلال قياسها بقيمتها العادلة في تاريخ محدد بسبب حدث مـا مثل الخصخصة أو الإكتتاب العام الأولي (الفقرة ١٩ من هذا المعيار).

إستنتاج ٤٧ تشير الفقرة ١٧ من هذا المعيار إلى عمليات إعادة التقييم التي تكون قابلة للمقارنة على نطـاق واسع بالقيمة العادلة أو تعكس مؤشراً يتم تطبيقه على تكلفة قابلة للمقارنة على نطاق واسع بتكلفة

محددة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وقد لا يكون من الواضح دائما ما إذا كان الهدف من إعادة تقييم سابق هو قياس القيمة العادلة أو أنه يختلف مادياً عن القيمة العادلة. وتسمح المرونة في هذا المجال بإيجاد حل اقتصادي التكلفة للمشكلة الإستثنائية المتعلقة بالتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتسمح لمنشأة تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى أن تضع تكلفة مقدرة بإستخدام قياس متوفر مسبقاً ويعتبر نقطة بداية معقولة لقياس قائم على أساس التكلفة.

منافع الموظفين

إستنتاج ٤٨ إذا اختارت المنشأة إستخدام "أسلوب يتعلق بمدى يتراوح ما بين ١٠% بالزيادة أو النقص حول أفضل تقديرات الشركة للإلتزامات المتعلقة بمنافع الموظفين" (النطاق) الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٩ *"منافع الموظفين"*، فإن التطبيق الكامل بأثر رجعي لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ يقتضي من المنشأة تحديد الأرباح أو الخسائر الإكتوارية لكل سنة منذ بداية خطة منافع الموظفين من أجل تحديد صافي الأرباح أو الخسائر المتراكمة غير المعترف بها في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. توصل المجلس إلى أن هذا الأمر لن يفيد المستخدمين وسيكون مكلفاً. وبناءاً على ذلك، يسمح هذا المعيار لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لإعداد التقارير المالية أن تعترف بكافة الأرباح أو الخسائر الإكتوارية حتى تاريخ التحول إلى هذه المعايير، حتى لو تضمنت سياستها المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ عدم الإعتراف ببعض الأرباح والخسائر الإكتوارية اللاحقة (الفقرة ٢٠ من هذا المعيار).

إستنتاج ٤٩ لقد أدت مراجعة معيار المحاسبة الدولي ١٩ في العام ١٩٩٨ إلى زيادة إلتزامات منافع الموظفين المبلغ عنها لبعض المنشآت. وقد سمح معيار المحاسبة الدولي ١٩ للمنشآت بإطفاء تلك الزيادة خلال مدة خمس سنوات. وإقترح البعض معالجة انتقالية مماثلة للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى. غير أنه لا توجد للمجلس سياسة عامة لإعفاء العمليات التي تحدث قبل تاريخ محدد من متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة (الفقرة ٢١ من *مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*). لذلك، لم يشمل المجلس نصاً انتقالياً مماثلاً للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى.

إستنتاج ٥٠ يمكن أن تعكس البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية قياسات إلتزامات التقاعد في ثلاثة تواريخ: تاريخ الإبلاغ، ونهاية السنة المقارنة، وتاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ورأى البعض أن الحصول على ثلاثة تقييمات اكتوارية منفصلة لمجموعة واحدة من البيانات المالية سيكون مكلفاً. لذلك إقترحوا أنه يجب على المجلس السماح للمنشأة بإستخدام تقييم اكتواري واحد يعتمد، على سبيل المثال، على افتراضات سارية في تاريخ الإبلاغ، بتكاليف خدمة وتكاليف فائدة تقوم على أساس تلك الإفتراضات لكل من الفترات موضوع العرض.

إستنتاج ٥١ غير أن المجلس إستنتج أن الإعفاء العام من مبدأ القياس في كل تاريخ يتعارض مع هدف تقديم معلومات مفهومة وملاءمة وموثوقة وقابلة للمقارنة للمستخدمين. وإذا حصلت المنشأة على تقييم اكتواري كامل في تاريخ واحد أو اثنين من هذه التواريخ، وسجلت ذلك (تلك) التقييم (التقييمات) في تاريخ (تواريخ) أخرى آجلة أو سابقة، فإن أي تسجيل آجل أو سابق يجب أن يعكس العمليات المادية والأحداث المادية الأخرى (بما في ذلك التغيرات في أسعار السوق وأسعار الفائدة) بين تلك التواريخ (معيار المحاسبة الدولي ١٩، الفقرة ٥٧).

إستنتاج ٥٢ إقترح البعض أنه يجب على المجلس إعفاء المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من متطلب تحديد وإطفاء الجزء غير المستحق من تكلفة الخدمة السابقة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. غير أن هذا المتطلب يفرض عبء أقل من التطبيق بأثر رجعي "لأسلوب يتعلق بمدى يتراوح ما بين ١٠% بالزيادة أو النقص حول أفضل تقديرات الشركة للإلتزامات المتعلقة بمنافع الموظفين" (النطاق) للأرباح والخسائر الإكتوارية، لأنه لا يتطلب إعادة صياغة البيانات منذ بداية الخطة. وإستنتج المجلس أنه لم يوجد إعفاء مبرر لتكلفة الخدمة السابقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

فروقات ترجمة العملات المتراكمة

إستنتاج ٥٣ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"آثار التغيرات في أسعار الصرف العملات الأجنبي"* أن تصنف المنشأة بعض فروقات ترجمة العملات المتراكمة المتعلقة بصافي الإستثمار في عملية أجنبية كعنصر منفصل في حقوق الملكية. وتنقل المنشأة فروقات ترجمة العملات المتراكمة إلى بيان الدخل عند التصرف اللاحق بالعملية الأجنبية. وكان يمكن أن تسمح المقترحات الواردة في مسودة العرض ١ للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تستخدم فروقات ترجمة العملات المتراكمة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة على أنها فروقات ترجمة عملات متراكمة مقدرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لو كانت فروقات ترجمة العملات المتراكمة لإعادة الهيكلة قد انطوت على تكلفةً أو جهداً غير ملاءمين.

إستنتاج ٥٤ ناقش البعض في ردهم على مسودة العرض ١ أن إعفاء المنشأة من متطلب تحديد فروقات ترجمة العملات المتراكمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سيكون أكثر شفافية وقابلية للمقارنة وذلك للأسباب التالية:-

(أ) يمكن أن تعلم المنشأة إجمالي فروقات ترجمة العملات المتراكمة، لكنها قد لا تعلم مبالغ هذه الفروقات لكل شركة تابعة. وإذا كان الأمر كذلك، فلا تستطيع أن تنقل ذلك المبلغ إلى بيان الدخل عند التصرف بتلك الشركة التابعة. وسيؤدي هذا إلى إلغاء هدف تحديد فروقات ترجمة العملات المتراكمة كعنصر منفصل في حقوق الملكية.

(ب) يمكن أن يكون مبلغ فروقات ترجمة العملات المتراكمة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة غير ملائم، حيث يمكن أن يتأثر بالتعديلات التي تجري على أصول وإلتزامات المنشآت الأجنبية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج ٥٥ وقد وجد المجلس أن هذه المناقشات مقنعة. لذلك، لا يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لإعداد التقارير المالية تحديد فروقات ترجمة العملات المتراكمة في تاريخ التحول إلى هذه المعايير (الفقرتان ٢١ و٢٢ من هذا المعيار). ولا تحتاج منشأة تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى أن تثبت أن تحديد فروقات ترجمة العملات المتراكمة ينطوي على تكلفة أو جهد غير ملاءمين.

الأدوات المالية المركبة

إستنتاج ٥٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ من المنشأة تقسيم أداة مالية مركبة في البداية إلى عناصر إلتزام وحقوق ملكية منفصلة. وحتى إذا لم يعد عنصر الإلتزام قائما، فإن التطبيق بأثر رجعي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ ينطوي على فصل جزأين من حقوق الملكية. يوجد الجزء الأول في الأرباح المحتجزة ويمثل الفائدة المتراكمة المتزايدة على عنصر الإلتزام. ويمثل الجزء الآخر عنصر حق الملكية الأصلي للأداة المالية.

إستنتاج ٥٧ ناقش البعض في ردهم على مسودة العرض ١ أن فصل هذين الجزأين سيكون مكلفاً إن لم يعد عنصر الإلتزام في الأداة المركبة قائما في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ووافق المجلس على تلك الملاحظات. وبناءاً على ذلك، إذا لم يعد عنصر الإلتزام قائما في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فلا تحتاج المنشأة التي تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى أن تفصل الفائدة المتراكمة على عنصر الإلتزام عن عنصر حقوق الملكية (الفقرة ٢٣ من هذا المعيار).

إستنتاج ٥٨ طالب البعض الأخر بإعفاء للأدوات المركبة حتى وإن بقيت متداولة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وأحد المناهج المحتملة هو إستخدام القيمة العادلة للعناصر في تاريخ التحول إلى هذه المعايير على أنها تكلفة مقدرة. وحيث لا يتضمن هذا المعيار أية إعفاءات للإلتزامات المالية، إستنتج المجلس أنه من غير المنسجم إيجاد مثل ذلك الإعفاء لعنصر الإلتزام في أداة مركبة.

أصول وإلتزامات الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

إستنتاج ٥٩ يمكن أن تقدم الشركة التابعة تقاريرها إلى الشركة الأم في الفترة السابقة بإستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية دون عرض مجموعة كاملة من البيانات المالية بموجب هذه المعايير. وإذا بدأت الشركة التابعة لاحقا بعرض البيانات المالية التي تتضمن بيانا صريحاً وغير متحفظ بـشأم الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فإنها تصبح منشأة تتبنى هـذه المعـايير للمـرة الأولى في ذلك الوقت. وقد يدفع هذا الشركة التابعة للإحتفاظ بمجموعتين متوازيتين من السجلات المحاسبية على أساس تواريخ مختلفة للتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقـارير الماليـة، لأن بعض القياسات بموجب هذا المعيار تعتمد على تاريخ التحول إلى هذه المعايير.

إستنتاج ٦٠ لدى إعداد مسودة العرض ١، إستنتج المجلس أن متطلب الإحتفاظ بمجموعتين متـوازيتين مـن السجلات سيكون عبئاً على المستخدمين وغير مفيداً لهم. لذا إقترحت مسودة العـرض ١ عـدم معاملة الشركة التابعة على أنها منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لأغراض للإعتـراف والقياس، إذا كان تم توحيد الشركة التابعة في البيانات المالية حسب المعـايير الدوليـة لإعـداد التقارير المالية للفترة السابقة وكان قد وافق جميع مالكي حقوق الأقلية على ذلك*.

إستنتاج ٦١ عارض البعض في ردهم على مسودة العرض ١ هذا الإعفاء بناء على الأسس التالية:-

(أ) لا يلغي الإعفاء كافة الفروقات بين رزمة تقارير المجموعة والبيانـات الماليـة للـشركة التابعة. ولا تشكل رزمة التقارير مجموعة كاملة من البيانات المالية، ويمكـن أن تكـون الشركة الأم قد أجرت تعديلات على الأرقام المبلغ عنها (على سبيل المثال، إذا تم إجـراء تعديلات تكلفة المعاشات التقاعدية مركزياً)، ويمكن أن يكون مدخل الماليـة للمجموعـة أعلى من الشركة التابعة.

(ب) إن هدف المجلس المتعلق بقابلية المقارنة بين المنشآت المختلفة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في نفس التاريخ (الفقرة "إستنتاج ١٠") يجب تطبيقـه بالتساوي على أية منشأة، بما في ذلك الشركات التابعة، وبالتحديد إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة التابعة متداولة بشكل عام.

إستنتاج ٦٢ لكن المجلس حافظ على الإعفاء لأنه سيخفف من بعض المشاكل العملية. وعلى الـرغم مـن أن الإعفاء لا يلغي كافة الفروقات بين البيانات المالية للشركة التابعة ورزمة تقارير مجموعة معينة، إلا أنه يقلل منها. وعلاوة على ذلك، لا يضعف الإعفاء من ملاءمة وموثوقية البيانـات الماليـة للشركة التابعة لأنه يسمح بقياس مقبول مسبقاً بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في البيانات المالية الموحدة للشركة الأم. لذلك، ألغى المجلس أيضاً الإقتـراح الـوارد فـي مـسودة العرض ١ بأن الإعفاء يجب أن يكون مشروطا بموافقة الأقليات.

إستنتاج ٦٣ في الصياغة النهائية لهذا المعيار، بسط المجلس من وصف الإعفاء بالنسبة لشركة تابعة تتبنـى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بعد تبنيها من قبل الشركة الأم. وبموجب هـذا المعيـار، يمكن أن تقيس الشركة التابعة أصولها وإلتزاماتها بالمبالغ المحملة المتضمنة في البيانات الماليـة الموحدة للشركة الأم، على أساس تاريخ تحول الشركة الأم إلى المعايير الدولية لإعداد التقـارير المالية، إذا لم يتم إجراء تعديلات لإستيعاب إجراءات التوحيد وآثار عملية اندماج الأعمال التـي اشترت فيها الشركة الأم الشركة التابعة. وكخيار بديل، يمكن للشركة التابعة أن تختـار قياسـها بالمبالغ المحملة التي يقتضيها ما تبقى من هذا المعيار، على أساس تاريخ تحول الشركة التابعـة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. كما مدد المجلس الإعفاء ليـشمل شـركة زميلـة أو مشروع مشترك يتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في وقت لاحق لتبنيها من قبل المنشأة التـي

* في أساس الإستنتاجات، لم يتم تعديل المصطلحات لتعكس التغييرات التي تمت في معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما تم تعديله في ٢٠٠٧).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

لها تأثير هام أو سيطرة مشتركة عليه (الفقرة ٢٤ من هذا المعيار). غير أنه إذا تبنت الشركة الأم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في وقت لاحق لتبنيها من قبل الشركة التابعة، لا تستطيع الشركة الأم أن تختار، في بياناتها المالية الموحدة، تغيير القياسات التي إستخدمت حسب هذه المعايير وإستخدمتها الشركة التابعة مسبقاً في بياناتها المالية، باستثناء التعديل لإستيعاب إجراءات التوحيد وآثار عملية اندماج الأعمال التي اشترت فيها الشركة الأم الشركة التابعة (الفقرة ٢٥ من هذا المعيار).

وصف الأدوات المالية المعترف بها سابقاً

إستنتاج٦٣أ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للمنشأة أن تحدد عند الإعتراف الأولي فقط أن الأداة المالية (أ) متوفرة للبيع (للأصل المالي)، أو (ب) أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (شريطة أن يتأهل الأصل أو الإلتزام لهذا التحديد حسب الفقرة ٩ (ب) (١)، (٩) (ب) (٢) أو الفقرة ١١ أ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وبالرغم من هذا المتطلب فإن المنشأة التي طبقت من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل تاريخ النفاذ لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في مارس ٢٠٠٤) يمكنها (أ) تحديد أصل مالي تم الإعتراف به في السابق أنه متوفر للبيع عند التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في مارس ٢٠٠٤)، أو (ب) تحديد أداة مالية معترف بها في السابق أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في الحالات المحددة في الفقرة ١٠٥ب من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وقد قرر المجلس أن نفس الإعتبارات تنطبق على الجهات المتبنية للمرة الأولى بالنسبة للمنشآت التي تطبق من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتبعاً لذلك فإن الجهة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى يمكنها بالمثل تحديد أداة مالية معترف بها من قبل حسب الفقرة ٢٥أ، وعلى هذه المنشأة الإفصاح عن القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية المحددة في كل فئة في تاريخ التحديد وعن تصنيفها ومبلغها المسجل في البيانات المالية السابقة.

معاملات الدفع على أساس الأسهم

إستنتاج٦٣ب يتضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع على أساس الأسهم"* أحكاماً انتقالية متنوعة. على سبيل المثال، يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ من المنشأة بالنسبة للعمليات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية تطبيقه على الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى التي تم منحها بعد ٧ نوفمبر ٢٠٠٢ ولم يتم استحقاقها في تاريخ نفاذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. ويعتبر المعيار السابق ذكره نافذ المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. كما توجد أيضاً ترتيبات انتقالية للإلتزامات التي تنشأ عن العمليات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد، وللتعديلات على بنود أو شروط منح أدوات حقوق الملكية التي لم ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، إذا حدث التعديل بعد تاريخ نفاذ ذلك المعيار. وقرر المجلس أنه يجب عموماً معاملة المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى بنفس الطريقة التي تعامل بها المنشآت التي طبقت مسبقاً هذه المعايير. على سبيل المثال، يجب أن لا يطلب من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أدوات حقوق الملكية التي منحت في ٧ نوفمبر ٢٠٠٢ أو قبل ذلك التاريخ. وعلى نحو مماثل، لا يجب أن يطلب من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أدوات حقوق الملكية التي منحت بعد ٧ نوفمبر ٢٠٠٢ إذا تم استحقاق حقوق الملكية تلك قبل ١ يناير ٢٠٠٥. وبالإضافة إلى ذلك، قرر المجلس أنه لا يجب أن يطلب من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أدوات حقوق الملكية التي منحت بعد ٧ نوفمبر ٢٠٠٢ إذا تم استحقاق أدوات حقوق الملكية تلك قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعلى نحو مماثل، قرر المجلس أنه لا يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على الإلتزامات التي تنشأ عن العمليات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد إذا تم تسديد تلك الإلتزامات قبل ١ يناير ٢٠٠٥، أو قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التغييرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة الداخلة ضمن تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات

إستنتاج٦٣ج يتطلب التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة* أن تضاف التغيرات في إلتزامات الإزالة والإستعادة والإلتزامات الأخرى إلى تكلفة الأصول التي تتعلق بها أو تخصم منها، وإستهلاك المبلغ القابل للإستهلاك المعدل وذلك بأثر مستقبلي على مدى العمر النافع المتبقي لهذه الأصول، والتطبيق بأثر رجعي لهذا المتطلب في تاريخ الإنتقال يتطلب أن تنشئ المنشأة سجلاً تاريخياً لكافة هذه التعديلات التي كانت ستتم في الماضي، ووفي العديد من الحالات لن يكون هذا عملياً، وقد وافق المجلس على أنه كبديل للإمتثال لهذا المتطلب يجب أن يسمح للمنشأة أن تدخل ضمن التكلفة المستهلكة للأصل في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مبلغاً يتم حسابه بخصم الإلتزام في ذلك التاريخ بأثر رجعي وإستهلاكه منذ أن تم تحمل الإلتزام للمرة الأولى.

عقود الإيجار

إستنتاج ٦٣د يحتوي التفسير ٤ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار على أحكام إنتقالية لأن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إعترفت بالصعوبات التي يثيرها التطبيق الكامل بأثر رجعي للتفسير، وبشكل خاص صعوبة العودة من المحتمل لعدة سنوات وإجراء تقييم ذي معنى لما إذا كان الترتيب قد لبي المقاييس في ذلك الوقت، وقد قرر المجلس معاملة المتبنين للمرة الأولى بنفس الطريقة مثل المنشآت التي طبقت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل.

إستنتاج٦٣هـ يحتوي معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "*تكاليف الإقتراض*" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) على أحكام مؤقتة لان المجلس اقر بأنه إذا كانت المنشأة تتبع سياسة محاسبية تنص على الإعتراف المباشر بتكاليف الإقتراض على أنها مصاريف وأنها لم تجمع من قبل المعلومات الضرورية لرسملة تكاليف الإقتراض، فان الحصول على المعلومات بأثر رجعي قد يكون مكلفا. وتواجه المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى مشاكل مشابهة لتلك التي تواجه المنشآت التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالفعل. وعلاوةً على ذلك، وبالرغم من أن للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى خيار استخدام القيمة العادلة على أنها القيمة المفترضة لأصل ما في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فمن غير الممكن تطبيق هذا الخيار على كافة الأصول المؤهلة، مثل المخزونات. إضافة لذلك، استنتج المجلس أن وجود خيار القيمة المفترضة ليس كافيا لتبرير متطلب لتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٣ بالنسبة للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى أكثر صرامة منه للمنشآت التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالفعل. وكان من الممكن تبرير متطلب أكثر صرامة لتبني طريقة الرسملة عند إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ أساساً لأن الرسملة كانت في حينها خياراً. ولكن من الناحية الأخرى، فإن متطلبات تطبيق الرسملة الإجبارية ينبغي أن يكون نفسه بالنسبة للمنشآت التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالفعل وللمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى. لذلك، قرر المجلس تعديل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١، مما يمنح المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى أحكاماً مؤقتة تقابل تلك المتوفرة للمنشآت التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالفعل في الفقرات ٢٧ و٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧، كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإعفاءات الأخرى المحتملة المرفوضة

إستنتاج ٦٤ درس المجلس اقتراحات تتعلق بإعفاءات أخرى ورفضها. وكان كل من هذه الإعفاءات سـيحيد بهذا المعيار بعيدا عن منهج يستند إلى المبادئ، ويقلل من الشفافية بالنسبة للمستخدمين، ويخفض من قابلية المقارنة عبر الوقت في البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الـدولي لإعـداد التقارير المالية، ويخلق مزيداً من التعقيد. ومن وجهة نظر المجلس، فإن أية توفيرات ناتجة فـي التكلفة كانت لن تفوق هذه المساوئ. وتناقش الفقرات "إسـتنتاج ٦٥ – إسـتنتاج ٧٣" بعـض الإقتراحات المحددة التي نظر فيها المجلس فيما يخص المشتقات الضمنية، والتـضخم المرتفـع، والأصول غير الملموسة، وتكاليف عمليات الأدوات المالية.

المشتقات الضمنية

إستنتاج ٦٥ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المنشأة محاسبة بعض المشتقات الضمنية بالقيمة العادلـة بشكل منفصل. وناقش البعض في ردهم على مسودة العرض ١ أن التطبيق بأثر رجعـي لهـذا المتطلب سيكون مكلفاً. وإقترح البعض إما الإعفاء من التطبيق بأثر رجعي لهـذا المتطلـب، أو وضع متطلب أو خيار لإستخدام القيمة العادلة للأداة الأصلية في تاريخ التحـول إلـى المعـايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنها تكلفتها المقدرة في ذلك التاريخ.

إستنتاج ٦٦ أشار المجلس إلى أن مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً الأمريكية توفر خياراً في هـذا المجـال. وبموجب الإحكام الإنتقالية الواردة في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٣٣ *"محاسـبة الأدوات المشتقة وأنشطة التحوط"*، فليس من الضروري أن تقوم المنشأة بمحاسبة بعض المشتقات الضمنية القائمة مسبقاً بشكل منفصل. ورغم ذلك، إستنتج المجلس أن الإخفاق في قياس المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة سيقلل من ملاءمة وموثوقية البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الـدولي لإعداد التقارير المالية. كما لاحظ المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يتناول عدم القدرة على قياس المشتقة الضمنية والعقد الأصلي بشكل منفصل. وفي تلك الحالات، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن تقيس المنشأة كامل العقد المجمع بالقيمة العادلة.

التضخم المرتفع

إستنتاج ٦٧ ناقش البعض أن تكلفة إعادة عرض البيانات المالية لإستيعاب آثار التضخم المرتفع فـي فتـرات تسبق تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يفوق المنافع، خصوصا إذا لم تعد العملة عالية التضخم. إلا أن المجلس إستنتج أنه يجب طلب إعادة العـرض ذلـك لأن التـضخم المرتفع يمكن أن يجعل البيانات المالية غير المعدلة بدون معنى أو مضللة.

الأصـول غيـر الملموسـة

إستنتاج ٦٨ إقترح البعض، للأسباب التالية، أن تستبعد الميزانية العمومية الإفتتاحية لمنشأة تتبنـي المعـايير الدولية للمرة الأولى الأصول غير الملموسة التي لم تعترف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة: -

(أ) إن إستخدام الفهم التحليلي لتقييم التوقيت الذي تم فيه تلبية معايير الإعتراف للأصول غير الملموسة بأثر رجعي يمكن أن يكون غير موضوعيا، ويفسح إحتمالية التلاعب وينطـوي على تكاليف يمكن أن تفوق المنافع المتأتية للمستخدمين.

(ب) غالباً ما تكون المنافع المتوقعة من الأصول غير الملموسة ليـست ذات علاقـة مباشـرة بالتكاليف المتكبدة. وبناءاً على ذلك، تعتبر رسملة التكاليف المتكبدة ذات فائـدة محـدودة للمستخدمين، خصوصا إذا تم تكبد التكاليف في فترة سابقة بعيدة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) يكون هذا الإستبعاد منسجماً مع الأحكام الإنتقالية الواردة في معيار المحاسبة الـدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"*. وتشجع هذه الأحكام (لكنها لا تتطلب) الإعتراف بالأصول غير الملموسة المشتراة في عملية إندماج أعمال سابقة كانت على هيئة اندماج بالشراء وتمنـع الإعتراف بجميع الأصول غير الملموسة الأخرى غير المعترف بها سابقا.

إستنتاج ٦٩ في حالات عديدة، لا تكون الأصول غير الملموسة المولدة داخليا مؤهلة للإعتراف بها بموجـب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقـارير الماليـة، لأن المنشأة لم تجمع، بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، معلومات التكلفة، أو أنها لـم تنفذ تقديرات معاصرة للمنافع الإقتصادية المستقبلية. وفي هذه الحالات، لا توجد ضرورة لوضع متطلب محدد لاستبعاد تلك الأصول. وعلاوةً على ذلك، عندما لا تكون هـذه الأصـول مؤهلـة للإعتراف بها، لن تحتاج المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، مـن وجهـة نظـر المجلس، إلى إنجاز أعمال واسعة النطاق للوصول إلى هذا الإستنتاج.

إستنتاج ٧٠ وفي حالات أخرى، يمكن أن تكون المنشأة قد جمعت واحتفظت بمعلومات كافية حول التكـاليف والمنافع الإقتصادية المستقبلية لتحديد أي الأصول غير الملموسة (سواء المولدة داخلياً أو المشتراة في عملية إندماج أعمال أو بشكل منفصل) مؤهلة للإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الـدولي ٣٨ في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولى لإعداد التقارير المالية. وإذا كانت تلك المعلومات متوفرة، فلا يكون أي استبعاد مبرراً.

إستنتاج ٧١ ناقش البعض أنه يجب إستخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة للأصول غير الملموسة في الميزانيـة العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (قياساً مع اندماج الأعمال). ولم تكن مسودة العرض ١ ستسمح بهذا الأمر. إلا أن عند صياغة هذا المعيار بشكله النهائي، إستنتج المجلس أن هذا المنهج يجب أن يكون متاحاً لتلك الأصول غير الملموسـة التـي سـمحت لهـا المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مسبقاً قياسات القيمة العادلة. لذلك، تستطيع منشأة تتبنـى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تختار، بموجب هذا المعيار، إستخدام القيمة العادلـة أو بعـض عمليات إعادة التقييم بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة للأصول غير الملموسة على أنها تكلفة مقدرة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فقط إذا استوفت الأصول غير الملموسة ما يلي:-

(أ) معايير الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (بما في ذلك القيـاس الموثـوق للتكلفة الأصلية)؛ و

(ب) المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لإعادة التقييم (بما في ذلك وجـود سـوق نشط) (الفقرة ١٨ من هذا المعيار).

تكاليف العملية: الأدوات المالية

إستنتاج ٧٢ من أجل تحديد التكلفة المطفأة لأصل مالي أو إلتزام مالي بإستخدام طريقة الفائدة الفعالـة، مـن الضروري تحديد تكاليف العمليات المتكبدة عند نشوء الأصل أو الإلتزام. وناقش الـبعض فـي ردهم على مسودة العرض ١ بأن تحديد تكاليف العملية هذه يمكن أن ينطوي على تكلفة أو جهـد غير ملائمين للأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي نشأت قبل تاريخ التحول إلـى المعـايير الدولية لإعداد التقارير المالية بوقت طويل. وإقترحوا بأنه يجب على المجلس الـسماح لمنـشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بما يلي:-

(أ) إستخدام القيمة العادلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي في تاريخ التحول إلـى المعـايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه تكلفته المقدرة في ذلك التاريخ؛ أو

(ب) تحديد التكلفة المطفأة دون الأخذ في الإعتبار تكاليف العملية.

إستنتاج ٧٣ ومن وجهة نظر المجلس، من غير المحتمل أن يكون الجزء غير المطفأ من تكاليف العملية فـي تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هاماً لمعظم الأصول المالية والإلتزامات المالية. وحتى عندما يكون الجزء غير المطفأ هاماً، يجب أن تكون التقديرات المعقولـة ممكنـة. لذلك، لم يضع المجلس إعفاءا في هذا المجال.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الوصف بأثر رجعي

إستنتاج ٧٤ أخذ المجلس في إعتباره صعوبات التنفيذ العملي التي يمكن أن تنشأ عن التطبيق بـأثر رجعـي لجانبين من جوانب معيار المحاسبة الدولي ٣٩:-

(أ) محاسبة التحوط (الفقرات "إستنتاج ٧٥ –٨٠)؛

(ب) معالجة تغييرات القيمة العادلة المتراكمة على الأصول المالية المتوفرة لغرض البيع فـي تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرات "إستنتاج ٨١ –٨٣)؛ و

(ج) الإعتراف بمكسب أو خسارة " اليوم الأول" (الفقرة إستنتاج ٨٣أ).

محاسبة التحوط

إستنتاج ٧٥ قبل أن تبدأ معظم المنشآت استعداداتها لتبني معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (أو معياراً محلياً قـائم على أساس معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، من غير المحتمل أن تكون قد تبنت المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لما يلي: (أ) توثيق التحوطات في بدايتها (ب) اختبار مـدى فعاليـة التحوطات، حتى لو كانت تهدف إلى الإستمرار في نفس إستراتيجيات التحوط بعد تبنـي معيـار المحاسبة الدولي ٣٩. وعلاوة على ذلك، يمكن أن يؤدي التطبيق بـأثر رجعـي للتحوطـات (أو عكس وصفها بأثر رجعي) إلى وصف انتقائي لبعض التحوطات للإبلاغ عن نتيجة معينة.

إستنتاج ٧٦ وللتغلب على هذه المشاكل، تقتضي المتطلبات الإنتقالية الواردة في معيار المحاسبة الـدولي ٣٩ من المنشأة التي طبقت مسبقاً المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تطبيق متطلبات التحوط بأثر مستقبلي عندما تتبنى معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وحيث أن نفس المشاكل تبرز لمنـشأة تتبنـى المعايير الدولية للمرة الأولى، يقتضي منها هذا المعيار التطبيق بأثر مستقبلي.

إستنتاج ٧٧ تضمنت مسودة العرض ١ نسخة أعيد صياغتها من الأحكام الإنتقالية الواردة في معيـار المحاسـبة الدولي ٣٩ بالإضافة إلى *الأسئلة والأجوبة* ذات العلاقة التي وضعتها لجنة إرشـادات تنفيـذ معيـار المحاسبة الدولي ٣٩. وأكد المجلس في أساس الإستنتاجات الذي نشر مع مسودة العرض ١ أنه لـم يقصد إيجاد تغييرات جوهرية من حيث إعادة الصياغة. غير أنه في ضوء الإجابات علـى مـسودة العرض ١، قرر المجلس في الصياغة النهائية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١ أن إعادة الصياغة لن تسهل على المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى والأطراف الأخـرى فهـم وتطبيق الأحكام الإنتقالية والأسئلة والأجوبة. إلا أن مشروع تحسين معياري المحاسبة الـدوليين ٣٢ و٣٩ قد نتج عن تعديلات معينة على المتطلبات الإنتقالية. وبالإضافة إلى ذلك، دمج هـذا المـشروع أسئلة وأجوبة أخرى منتقاة (لا تتعلق بالتحول إلى المعايير الدولية) في معيار المحاسبة الـدولي ٣٩. لذلك، اغتنم المجلس هذه الفرصة لتوحيد كافة الإرشادات الموجهة للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في مكان واحد، من خلال دمج الأسئلة والأجوبة التي تتعلق بالتحول في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١.

إستنتاج ٧٨ طالب البعض في ردهم على مسودة العرض ١ من المجلس توضيح ما سيحدث إذا انطوت محاسـبة التحوط بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة على علاقات تحوط من نوع غيـر مؤهـل لمحاسبة التحوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويمكن رؤية تلك المشكلة بوضوح أكثر بالنسبة لتحوط مركز مالي صافي (تحوط كبير). فإذا كان ينبغي على منشأة تتبنى المعايير الدوليـة لإعـداد التقارير المالية للمرة الأولى أن تستخدم محاسبة التحوط في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب تلـك المعايير لتحوط مركز مالي صافي، فإن هذا ينطوي على أحد الأمرين التاليين:

(أ) الإعتراف بالمبالغ المدينة والدائنة المؤجلة التي ليست أصول أو إلتزامات (لحالة تحوط بالقيمة العادلة)؛ أو

(ب) تأجيل الأرباح أو الخسائر في حقوق الملكية عندما يكون هناك، في أحسن الأحوال، رابطـة ضعيفة ببند ذي صلة يحدد متى يجب نقلها إلى بيان الدخل (لحالة تحوط تدفق نقدي).

إستنتاج ٧٩ حيث أن كل من هذه المعالجتين يضعف من ملاءمة وموثوقية البيانات المالية الأولى للمنشأة حـسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، فقد قرر المجلس أنه لا يجب على المنـشأة تطبيـق محاسـبة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٧٩ حيث أن كل من هذه المعالجتين يضعف من ملاءمة وموثوقية البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، فقد قرر المجلس أنه لا يجب على المنشأة تطبيق محاسبة التحوط في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب ذلك المعيار على تحوط مركز مالي صافي غير مؤهل كبند محوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. لكن المجلس إستنتج أنه من المعقول (وبالإنسجام مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة *١٣٣) السماح لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تصف بند فردي كبند محوط في المركز المالي الصافي، بشرط أن تقوم بذلك في موعد أقصاه تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للحيلولة دون الوصف الإنتقائي. ولأسباب مماثلة، منع المجلس محاسبة التحوط في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب ذلك المعيار لأي علاقة تحوط من نوع غير مؤهل لمحاسبة التحوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (انظر الفقرة ٢٩ من هذا المعيار).

إستنتاج ٨٠ إقترح البعض في ردهم على مسودة العرض ١ أن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في عام ٢٠٠٥ لا تستطيع أن تلبي معايير التوثيق والفعالية الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (١ يناير ٢٠٠٤ للعديد من المنشآت). وطلب البعض إعفاء معين من هذه المعايير حتى بداية آخر فترة تغطيها البيانات المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (١ يناير ٢٠٠٥ للعديد من المنشآت). لكن المجلس لم يضع إعفاء في هذا المجال للأسباب التالية:-

(أ) إن الهدف الرئيسي للمجلس هو قابلية المقارنة في البيانات المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لمنشأة تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى، وبين المنشآت المختلفة التي تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى وترغب في تبنيها في نفس الوقت (الفقرة "إستنتاج ١٠").

(ب) إن استمرار ممارسات محاسبة التحوط بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة يمكن أن يسمح بعدم الإعتراف بالمشتقات، أو الإعتراف بالمبالغ المدينة والدائنة المؤجلة التي ليست أصولا وإلتزامات.

(ج) إن المثال المرجعي الذي اتخذه المجلس لحالات تقييم التكلفة - المنفعة يتمثل في منشأة خططت للتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقادرة على جمع المعلومات اللازمة في تاريخ التحول إلى هذه المعايير، أو بعد ذلك التاريخ بوقت قصير جداً (الفقرة "إستنتاج ٢٧"). ويجب عدم "مكافأة" المنشآت بامتيازات إذا أخفقت في التخطيط للتحول، كما لا يجب أن يسمح بأن يؤدي هذا الإخفاق إلى الإضعاف من نزاهة ميزانياتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وينبغي على المنشآت التي تتحول إلى تطبيق هذه المعايير في العام ٢٠٠٥ أن تبدأ تنفيذ أنظمة محاسبة التحوط مع بداية العام ٢٠٠٤. ومن وجهة نظر المجلس، يعتبر ذلك جدولاً زمنياً يمثل تحدياً لكنه قابل للتحقيق. والمنشآت التي تحضر للتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في العام ٢٠٠٤ يجب أن تكون قد أدركت مسبقاً المدلولات الضمنية لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وإقترحت مسودة عرض التحسينات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩، المنشورة في يونيو ٢٠٠٢، إجراء تغييرات قليلة جدا في هذا المجال، لذا فإن التحول المتأخر غير مبرر لهذه المنشآت أيضاً.

الأصول المالية المتوفرة لغرض البيع

إستنتاج ٨١ يقتضي التطبيق بأثر رجعي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ على الأصول المالية المتوفرة لغرض البيع من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى الإعتراف بتغييرات القيمة العادلة المتراكمة في بند منفصل من حقوق الملكية في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب هذا المعيار، ونقل تغييرات القيمة العادلة تلك إلى بيان الدخل عند التصرف اللاحق بالأصل أو انخفاض قيمته. ويمكن أن يتيح هذا الأمر، على سبيل المثال، التصنيف الإنتقائي للأصول ذات الأرباح المتراكمة على أنها متوفرة برسم البيع (مع عمليات نقل لاحقة إلى بيان الدخل عند التصرف) والأصول ذات الخسائر المتراكمة على أنها محتفظ بها لغرض التجارة (بدون عمليات نقل عند التصرف).

* في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ كما هو معدل في ٢٠٠٣، الفقرة ١٣٣ تم إستبدالها بالفقرة ٨٤ والفقرة ١٠١ من التطبيقات الإرشادية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٨٢ أكد معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الإقتراح الوارد في مسودة عرض يونيو ٢٠٠٢، الذي يفيد بمنح المنشأة التي طبقت مسبقاً المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية خياراً لوصف أي أصل مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة عندما تطبق للمرة الأولى التحسينات المقترحة. وعلى الرغم من أن هذا المتطلب يمكن أن يزيد مخاطرة التصنيف الإنتقائي من قبل المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى والذي نوقش في الفقرة السابقة، لاحظ المجلس أنه باستطاعة المنشأة تحقيق نتيجة مماثلة من خلال التصرف الإنتقائي في بعض الأصول قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبناءاً على ذلك، إستنتج المجلس أنه يجب معاملة المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى بنفس الطريقة التي تعامل بها المنشآت التي طبقت مسبقاً هذه المعايير من خلال طلب التطبيق بأثر رجعي.

إستنتاج ٨٣ علق البعض في ردهم على مسودة العرض ١ أن تكلفة تحديد المبلغ الذي يجب تضمينه في بند منفصل من حقوق الملكية يفوق المنافع. غير أن المجلس أشار بأن هذه التكاليف ستكون في حدها الأدنى إذا قامت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بتسجيل الأصول المالية المتوفرة لغرض البيع بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة بسعر التكلفة، أو بسعر التكلفة أو القيمة السوقية، أيهما أقل. وقد تكون هذه التكاليف أكثر أهمية إذا قامت بتسجيلها بالقيمة العادلة، لكن في تلك الحالة، يمكنها أيضاً تصنيف الأصول على أنها أصول محتفظ بها لغرض المتاجرة. لذلك لم يقم المجلس بإجراء تغييرات على مقترح مسودة العرض ١ الذي يفيد أنه يجب على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بأثر رجعي على الأصول المالية المتوفرة لغرض البيع.

إستنتاج ٨٣أ تطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ في الأصل التطبيق بأثر رجعي لمتطلبات الإعتراف بمكسب أو خسارة "اليوم الأول" في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الفقرة أ ز ٧٦، وبعد صدور معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المعدل أثار المشاركون الإهتمام بأن التطبيق بأثر رجعي سيخرج عن متطلبات المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية وسيكون تنفيذه صعباً ومكلفاً وقد يتطلب إفتراضات شخصية بشأن ما الذي تمت ملاحظته وما الذي لم تتم ملاحظته، وإستجابة لهذه الإهتمامات قرر المجلس السماح للمنشآت تطبيق المتطلبات في الجملة الأخيرة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فقرة التطبيق ٧٦ وفقرة التطبيق ٧٦أ بأية طريقة من الطرق التالية:-

(أ) بأثر رجعي؛ أو

(ب) بأثر مستقبلي على المعاملات التي تم الدخول بها بعد ٢٥ أكتوبر ٢٠٠٢؛ أو

(ج) بأثر مستقبلي على المعاملات التي تم الدخول بها بعد ١ يناير ٢٠٠٤.

التقديرات

إستنتاج ٨٤ سيكون على المنشأة إجراء تقديرات بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*. ويمكن أن تشير الأحداث التي تقع بين ذلك التاريخ وتاريخ التقرير عن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية إلى الحاجة إلى تغيير تلك التقديرات. ويمكن أن تُصنف بعض تلك الأحداث كأحداث تؤدي إلى تعديل بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠ "*الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية*". لكن إذا أجرت المنشأة تلك التقديرات على أساس منسجم مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يستنتج المجلس أن الإعتراف بمراجعة تلك التقديرات كدخل أو مصروف في الفترة التي أجريت فيها المنشأة المراجعة، وليس في إعداد الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يقدم عونا أكبر للمستخدمين- ويكون أكثر انسجاما مع معيار المحاسبة الدولي ٨ (الفقرات٣١-٣٤ من هذا المعيار).

* في يناير ٢٠٠٧، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتعديل معيار المحاسبة الدولي ١٠ "*الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية*" إلى "الأحداث بعد الفترة المقابلة" نتيجة لمراجعة معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" في عام ٢٠٠٧.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

العـرض والإفصـاح

المعلومات المقارنة

إستنتاج ٨٥ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ أن تفصح المنشأة عن المعلومات المقارنة (بموجب المعايير الدوليـة لإعداد التقارير المالية) للفترة السابقة. وإقترح البعض أنه يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تفصح عن المعلومات المقارنة لأكثر من فترة سابقة. وبالنسبة للمنشآت التي طبقـت مـسبقاً المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يكون للمستخدمين عادة إمكانية الوصول إلى البيانـات الماليـة المعدة على أساس مقارن لعدة سنوات. غير أن الحال يختلف بالنسبة لمنشأة تتبنى هذه المعايير للمـرة الأولى.

إستنتاج ٨٦ ورغم ذلك، لم يتطلب المجلس من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تقديم معلومات مقارنة أكثر مما يقتضيه معيار المحاسبة الدولي ١، لأن مثل ذلك المتطلب يفرض تكاليف من نسبة المنـافع علـى المستخدمين، ويزيد من مخاطر حاجة المعدين المحتملة لعمل افتراضات عشوائية فـي تطبيـق الفهـم التحليلي.

إستنتاج ٨٧ إقترحت مسودة العرض ١أنه إذا تضمنت البيانات المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقـارير المالية معلومات مقارنة لأكثر من سنة واحـدة، فيجـب أن تلتـزم المعلومـات المقارنـة الإضـافية بالمعاييرالدولية لإعداد التقارير المالية. ولاحظ بعض المجاوبون على مـسودة العـرض ١ أن بعـض الهيئات التنظيمية تطلب من المنشآت إعداد معلومات مقارنة لأكثر من سنتين، وقد ناقشوا ما يلي:-

(أ) إن متطلب إعادة عرض معلومات مقارنة لمدة سنتين يفرض تكاليف زائدة ويؤدي إلى عمليات إعادة عرض عشوائية يمكن أن تكون متحيزة من خلال الفهم التحليلي.

(ب) دراسة تبني المنشأة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في عـام ٢٠٠٥، وطلـب الهيئـات التنظيمية منها تقديم معلومات مقارنة لمدة سنتين. ويكون تاريخ تحولها إلى المعـايير الدوليـة لإعداد التقارير المالية في ١ يناير ٢٠٠٣- يسبق بعدة أشهر نشر هذا المعيار والمعايير الناتجة عن مشروع التحسينات. ويمكن أن يتعارض هذا مع تأكيد المجلس الوارد في الفقـرة "إسـتنتاج ٢٧" أعلاه، الذي يفيد أنه بإمكان معظم المعدين جمع معظم المعلومات التي يحتاجونها لميزانيتهم العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في تاريخ التحـول إلـى هـذه المعايير أو بعد ذلك التاريخ بوقت قصير.

إستنتاج ٨٨ واستجابة لهذه الملاحظات، ألغى المجلس هذا الإقتراح. وعوضاً عن ذلك، إذا اختـارت منـشأة تتبنـى المعايير الدولية للمرة الأولى تقديم معلومات مقارنة لأكثر من سنة واحدة، فلا حاجة أن تلتزم المعلومات المقارنة الإضافية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولكن يقتضي هذا المعيار أن تقوم المنشأة بما يلي:-

(أ) تسمية معلومات مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة بشكل رئيسي بأنه لم يتم إعدادها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ب) الإفصاح عن طبيعة التعديلات الرئيسية التي تجعلها تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٣٧ من هذا المعيار).

إستنتاج ٨٩ إقترح البعض في ردهم على مسودة العرض ١ بأن إعداد المعلومات المقارنة بموجب معيار المحاسـبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ بشأن الأدوات المالية سيكون أمراً مرهقاً. وإقترحوا أن يكـون بمقدور المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بأثر مستقبلي من بداية سنة بياناتها الماليـة الأولـى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (مثلاً ١ يناير ٢٠٠٥ للعديد من المنـشآت التـي تتبنـى المعايير الدولية للمرة الأولى). ولاحظوا أن الشركات الأمريكية لم يطلب منها إعادة عرض المعلومات المقارنة لدى استحداث بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٣٣ "*محاسـبة الأدوات المـشتقة وأنـشطة التحوط*". لكن نظرا إلى تأكيد المجلس على قابلية المقارنة ضمن البيانات المالية الأولى حسب المعيـار الدولي لإعداد التقارير المالية (الفقرة "إستنتاج ١٠") وافتراض التخطيط في الوقت المناسـب (الفقـرة "إستنتاج ٢٧")، لم يضع المجلس إعفاءا عاما في هذا المجال.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٨٩أ وعلى الرغم من ذلك، لاحظ المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ اللذين تمت مراجعتهما لم يصدرا حتى يناير ٢٠٠٣. وإضافة إلى ذلك، كان من آثار قرار المجلس إعادة تعريض مقترحاته لمحفظة تحوطات مخاطرة سعر الفائدة عدم صياغة بعض المتطلبات بشكلها النهائي حتى بداية عام ٢٠٠٤. وقد أبدى المجلس تعاطفا مع المخاوف المتمثلة في أن لا تتمكن المنشآت التي سيطلب منها الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في عام ٢٠٠٥ من التحول في الوقت المناسب إلى هذه المعايير لأن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لن يصدر بالشكل النهائي حتى بداية عام ٢٠٠٤. وبناءاً على ذلك، قرر المجلس إعفاء المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى قبل ١ يناير ٢٠٠٦ من إعداد معلومات مقارنة تلتزم بمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩، كما تم تعديلهما عام ٢٠٠٣، في بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. إن الإفصاحات الواردة في الفقرة ٣٦أ* تطلع المستخدمين على عدم كفاية خاصية قابلية المقارنة.

الملخصات التاريخية

إستنتاج ٩٠ تختار بعض المنشآت، أو يتطلب منها، أن تعرض في بياناتها المالية ملخصات تاريخية لبيانات مختارة تغطي فترات تسبق الفترة الأولى التي تعرض لها معلومات مقارنة كاملة. وناقش البعض إنه يجب على المنشأة عرض هذه المعلومات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لضمان قابلية المقارنة عبر الوقت. غير أن المجلس إستنتج أن مثل هذا المتطلب يفرض تكاليف من نسبة المنافع على المستخدمين. ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عن طبيعة التعديلات الرئيسية اللازمة لجعل الملخصات التاريخية الواردة في البيانات المالية أو التقارير المالية المرحلية تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٣٧ من هذا المعيار). ولا تندرج الملخصات التاريخية المنشورة خارج إطار البيانات المالية أو التقارير المالية المرحلية ضمن نطاق هذا المعيار.

تفسير التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

إستنتاج ٩١ يقتضي هذا المعيار الإفصاح عن أثر التحول من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإستنتج المجلس أن مثل هذه الإفصاحات أساسية في البيانات المالية (السنوية) الأولى المعدة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وكذلك في التقارير المالية المرحلية (إن وجدت)، لأنها تساعد المستخدمين على فهم أثر التحول الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومدلولاته الضمنية وكيف أنهم بحاجة الى تغيير نماذجهم التحليلية للإستفادة المثلى من المعلومات المقدمة بإستخدام هذه المعايير. وترتبط الإفصاحات المطلوبة بكلا ما يلي:-

(أ) آخر المعلومات الحديثة المنشورة بموجب معايير المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، لكي يكون لدى المستخدمين أحدث المعلومات؛ و

(ب) تاريخ التحول الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وهذا محور مهم لاهتمام المستخدمين والمعدين والمدققين لأن الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي نقطة البداية للمحاسبة بموجب هذه المعايير.

إستنتاج ٩٢ تقتضي الفقرة ٣٩ (أ) و(ب) من هذا المعيار إجراء مطابقات حقوق الملكية وإجمالي الدخل الشامل. وإستنتج المجلس أن المستخدمين يجدون أنه من المفيد أيضاً أن يكون لديهم معلومات حول التعديلات الأخرى التي تؤثر على الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولكنها لا تظهر في هذه المطابقات. ولأن المطابقة يمكن أن تكون كبيرة الحجم، يقتضي هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات السردية حول هذه التعديلات، وكذلك التعديلات على بيان التدفق النقدي (الفقرة ٤٠ من هذا المعيار).

---

* كنتيجة لمراجعة معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" في عام ٢٠٠٧ تم إلغاء الفقرة ٣٦ أ.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٩٢أ قرر المجلس أن يطلب من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى أن تشمل في البيانات المالية تسوية لمجموع الدخل الشامل (أو، إذا لم تقم المنشأة بالإبلاغ عن هذا المجموع أو الربح أو الخسارة) وفقاً لممارسات المحاسبة المقبولة عموماً السابقة مع مجموع الدخل الشامل وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالنسبة لآخر فترة تم الإبلاغ عنها وفقاً لممارسات المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.

إستنتاج٩٢ب لاحظ المجلس أن التعديلات على معيار المحاسبة ١ في عام ٢٠٠٧ المتعلقة بعرض الدخل والمصاريف قد تؤدي إلى اضطرار المستخدمين إلى تغيير نماذجهم التحليلية لتشمل كلاً الدخل والمصاريف التي تم الإعتراف بهما في حسابات الربح أو الخسارة وتلك المعترف بها خارج حسابات الربح أو الخسارة. وعليه، إستنتج المجلس أنه سيكون من المفيد لأولئك المستخدمين توفير معلومات عن أثر ودلالة التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على كافة بنود الدخل والمصاريف، وليس تلك المعترف بها في حسابات الربح أو الخسارة فقط.

إستنتاج٩٢ج أقر المجلس بأن ممارسات المحاسبة المقبولة عموماً في نطاقات الإختصاص الأخرى قد لا تشتمل على فكرة مجموع الدخل الشامل. وعليه، قرر المجلس أنه يتعين على المنشأة التسوية مع مجموع الدخل الشامل وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من مكافئ ممارسات المحاسبة المقبولة عموماً السابقة لمجموع الدخل الشامل. ويمكن أن يكون مكافئ ممارسات المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في حسابات الربح أو الخسارة.

إستنتاج ٩٣ تنص الفقرة ٤١ من هذا المعيار على وجوب أن تميز المطابقات بين التغيرات في سياسات المحاسبة وتصحيح الأخطاء. وناقش بعض المجاوبين على مسودة العرض ١ أن الإلتزام بهذا المتطلب يمكن أن يكون أمراً صعباً أو مكلفا. غير أن المجلس إستنتج أن كلا العنصرين مهم وأنه يجب الإفصاح عنهما لأن:-

(أ) المعلومات حول التغيرات في سياسات المحاسبة تساعد في تفسير التحول الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ب) المعلومات حول الأخطاء تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية المعلومات المالية. وزيادة على ذلك، فان الإخفاق في الإفصاح عن أثر الأخطاء الهامة ستحول دون محاسبة ومسائلة الإدارة عن الموارد الموكلة لها" (*الإطار*، الفقرة ١٤).

إستنتاج ٩٤ بالنسبة لخسائر انخفاض القيمة (والقيود العاكسة) المعترف بها في إعداد الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تقتضي الفقرة ٣٩ (ج) من هذا المعيار الإفصاحات التي قد يقتضيها معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لو تم الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة (والقيود العاكسة) تلك خلال الفترة التي تبدأ في تاريخ التحول الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. إن أساس هذا المتطلب هو وجود عدم موضوعية حول خسائر انخفاض القيمة. ويوفر هذا الإفصاح شفافية حول خسائر انخفاض القيمة المعترف بها عند التحول الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويمكن أن تلقى هذه الخسائر خلافاً لذلك إهتمام أقل مما لاقته خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في الفترات الأولى أو اللاحقة.

إستنتاج ٩٥ تقتضي الفقرة ٤٤ من هذا المعيار إفصاحات حول إستخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة. وبالرغم من أن التعديل الناشئ من إستخدام هذا الإعفاء يظهر في المطابقات التي تمت مناقشتها أعلاه، فان هذا الإفصاح الأكثر تحديدا يبرزها بشكل أوضح. وعلاوة على ذلك، يختلف هذا الإعفاء عن الإعفاءات الأخرى التي يمكن أن تنطبق على الممتلكات والمصانع والمعدات (إعادة تقييم بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة أو قياس القيمة العادلة وفق الأحداث). والإعفاءان الأخيران لا يؤديان الى إعادة عرض عند التحول الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأنهما ينطبقان فقط إذا تم إستخدام القياس مسبقاً في البيانات المالية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التقارير المالية المرحلية

إستنتاج ٩٦ ينص معيار المحاسبة الدولي ٣٤ "*التقارير المالية المرحلية*" على أن الهدف من التقرير المالي المرحلي هو تحديث المجموعة الأخيرة الكاملة من البيانات المالية السنوية (الفقرة ٦). وبناءاً على ذلك، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٤ إفصاحا أقل في البيانات المالية المرحلية مما تقتضيه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في البيانات المالية السنوية. غير أن التقرير المالي المرحلي للمنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ هو أقل عونا للمستخدمين إذا تم إعداد البيانات المالية السنوية الأخيرة للمنشأة بإستخدام مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، عما يكون عليه الأمر لو تم إعدادها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعليه، إستنتج المجلس أن التقرير المالي المرحلي الأول لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ يجب أن يتضمن معلومات كافية لتمكين المستخدمين من فهم كيف أثّر التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الأرقام السنوية المبلغ عنها وكذلك الأرقام المرحلية (الفقرتان ٤٥ و٤٦ من هذا المعيار).

إستنتاج ٩٧ [تم إلغائها]

المحتويات

الفقرات

إرشادات تنفيذ
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١
تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

المقدمة	**تنفيذ ١**
معيار المحاسبة الدولي ١٠ *"الأحداث بعد فترة إعداد التقارير"*	**تنفيذ ٢ - ٤**
معيار المحاسبة الدولي ١٢ *"ضرائب الدخل"*	**تنفيذ ٥ - ٦**
معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*	**تنفيذ ٧ - ١٣**
معيار المحاسبة الدولي ١٧ *"عقود الإيجار"*	**تنفيذ١٤ - ١٦**
معيار المحاسبة الدولي ١٨ *"الإيراد"*	**تنفيذ١٧**
معيار المحاسبة الدولي ١٩ *"منافع الموظفين"*	**تنفيذ١٨ - ٢١**
معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"*	**تنفيذ٢١أ**
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"*	**تنفيذ٢٢**
معيار المحاسبة الدولي ٢٣ *"تكاليف الإقتراض"*	**تنفيذ٢٣ - ٢٥**
معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"*	**تنفيذ٢٦ - ٣١**
معيار المحاسبة الدولي ٢٩ *"التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع"*	**تنفيذ٣٢ - ٣٤**
معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: العرض"*	**تنفيذ٣٥ - ٣٦**
معيار المحاسبة الدولي ٣٤ *"التقارير المالية المرحلية"*	**تنفيذ٣٧ - ٣٨**
معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"* ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"*	**تنفيذ٣٩ - ٤٣**
معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"*	**تنفيذ٤٤ - ٥١**
معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*	**تنفيذ٥٢ - ٦٠ب**
الإعتراف	تنفيذ٥٣ - ٥٤
المشتقات الضمنية	تنفيذ٥٥
القياس	تنفيذ٥٦ - ٥٨
التعديلات الإنتقالية	تنفيذ٥٨أ - ٥٩
محاسبة التحوط	تنفيذ٦٠ - ٦٠ب
معيار المحاسبة الدولي٤٠ *"العقارات إستثمارية"*	**تنفيذ٦١ - ٦٢**
تفسير التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	**تنفيذ٦٣**
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع على أساس الأسهم"*	**تنفيذ٦٤ - ٦٥**
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"*	**تنفيذ٢٢**
تفسيرات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	**تنفيذ٢٠١-٢٠٣**
التفسير١ *التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة*	
التفسير٤ *تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار*	**تنفيذ٢٠٤-٢٠٥**

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

فائمة الأمثلة *بعد الفقرة*

١	التقديرات	تنفيذ ٣
٢	إندماج الأعمال	تنفيذ ٢٢
٣	إندماج الأعمال- مخصص إعادة الهيكلة	تنفيذ ٢٢
٤	إندماج الأعمال- الأصول غير الملموسة	تنفيذ ٢٢
٥	إندماج الأعمال- الشهرة المقتطعة من حقوق الملكية ومعاملة الأصول غير الملموسة ذات الصلة	تنفيذ ٢٢
٦	إندماج الأعمال- الشركة التابعة غير الموحدة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة	تنفيذ ٢٢
٧	إندماج الأعمال- الإيجار التمويلي الذي لم يتم رسملته بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة	تنفيذ ٢٢
٨	تبني الشركة الأم للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل تبنيها من الشركة التابعة	تنفيذ ٢٩
٩	تبني الشركة التابعة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل تبنيها من الشركة الأم	تنفيذ ٢٩
١٠	إعداد التقارير المالية المرحلية	تنفيذ ٣٨
١١	تسوية حقوق الملكية ومجموع الدخل الشامل	تنفيذ ٦٣
٢٠١	التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة	تنفيذ٢٠٣
٢٠٢	تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار	تنفيذ٢٠٥

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إرشادات تنفيذ
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١
تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

ترافق هذه الإرشادات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١، لكنها ليس جزءاً منه.

المقدمة

تنفيذ١ إن إرشادات التنفيذ هذه:-

(أ) تفسر كيفية تفاعل متطلبات هذا المعيار مع متطلبات بعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى (الفقرات "تنفيذ ٢-٦٢" و"تنفيذ ٦٤" و" ٦٥"). ويتناول هذا التفسير تلك المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي من المحتمل أن تنطوي على أسئلة تخص المنشآت التي تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى.

(ب) تتضمن مثالاً توضيحياً لبيان كيف يمكن لمنشأة تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى أن تفصح كيف أثّر التحول إلى هذه المعايير على مركزها وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية المبلغ عنها، كما تقتضي الفقرات ٣٩(أ) و(ب)، والفقرتان ٤٠ و٤١ من هذا المعيار (الفقرة "تنفيذ ٦٣").

معيار المحاسبة الدولي ١٠ *"الأحداث بعد فترة إعداد التقارير"*

تنفيذ٢ تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي١٠، بإستثناء ما تم وصفه في الفقرة "تنفيذ ٣"، في تحديد ما إذا:-

(أ) تعكس قائمة المركز المالي الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حدثاً حصل بعد تاريخ التحول إلى هذه المعايير؛ و

(ب) تعكس مبالغ البيانات المالية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأولى حدثاً حصل بعد نهاية تلك الفترة المقارنة.

تنفيذ٣ تقتضي الفقرات ٣١-٣٤ من هذا المعيار إجراء بعض التعديلات على المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٠ عندما تحدد منشأة تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى ما إذا كانت التغيرات في التقديرات هي أحداث تؤدي أو لا تؤدي إلى تعديل في تاريخ التحول إلى هذه المعايير (أو، حيثما يكون قابل للتطبيق، نهاية الفترة المقارنة). وتوضح الحالتين ١ و٢ أدناه تلك التعديلات. وفي الحالة ٣ أدناه، لا تقتضي الفقرات ٣١-٣٤ من هذا المعيار إجراء تعديلات على المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٠.

(أ) الحالة ١- إقتضت مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة تقديرات بنود مماثلة لتاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بإستخدام سياسة محاسبية تنسجم مع هذه المعايير. وفي هذه الحالة، يجب أن تكون التقديرات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بحاجة إلى أن تكون منسجمة مع التقديرات التي استخدمت في ذلك التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، ما لم يكن هناك دليلاً موضوعياً بأن تلك التقديرات كانت خاطئة (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*. وتبلغ المنشأة عن التعديلات اللاحقة على تلك التقديرات كأحداث الفترة التي تنفذ فيها التعديلات، وليس كأحداث تؤدي إلى تعديل ناتجة عن إستلام مزيداً من الأدلة حول الظروف التي كانت قائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ب) الحالة ٢- إقتضت مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة تقديرات بنود مماثلة لتاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، غير أن المنشأة أجرت تلك التقديرات بإستخدام سياسات محاسبية غير منسجمة مع سياساتها المحاسبية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المالية. وفي هذه الحالة، يجب أن تكون التقديرات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منسجمة مع التقديرات المطلوبة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة لذلك التاريخ (ما لم يكن هناك دليلاً موضوعياً بأن تلك التقديرات كانت خاطئة)، بعد التعديل لإستيعاب الإختلاف في السياسات المحاسبية. ويعكس بيان المركز المالي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تلك التعديلات لإستيعاب الإختلاف في السياسات المحاسبية. وكما في الحالة ١، تبلغ المنشأة عن التعديلات اللاحقة على تلك التقديرات كأحداث الفترة التي تنفذ فيها التعديلات.

على سبيل المثال، يمكن أن تكون مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة قد إقتضت من منشأة معينة أن تعترف وتقيس المخصصات على أساس منسجم مع معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"*، بإستثناء أن القياس بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة كان على أساس غير مخصوم. وفي هذا المثال، تستخدم المنشأة التقديرات بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة كمدخلات عند إجراء القياس المخصوم الذي يقتضيه معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

(ج) الحالة ٣- لم تقتضي مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة تقديرات بنود مماثلة لتاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتعكس التقديرات بموجب هذه المعايير لذلك التاريخ الظروف التي كانت قائمة في ذلك التاريخ. وبالتحديد، تعكس تقديرات أسعار السوق أو أسعار الفائدة أو أسعار الصرف الأجنبي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أحوال السوق في ذلك التاريخ. وينسجم هذا مع التمييز الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٠ بين الأحداث بعد فترة إعداد التقارير التي تؤدي إلى تعديل وتلك التي لا تؤدي إلى تعديل.

مثال١: التقديرات

خلفية

يكون للبيانات المالية الأولى للمنشأة "أ" حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للفترة التي تنتهي في ٣١ ديسمبر ٢٠×٥، وتتضمن معلومات مقارنة لسنة واحدة. وفي بياناتها المالية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة لتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠×٣ و٢٠×٤، قامت المنشأة "أ" بما يلي:-

(أ) أجرت تقديرات للمصاريف والمخصصات المستحقة في تلك التواريخ؛

(ب) محاسبة خطة تقاعد الموظفين ذات منافع محددة على أساس نقدي؛ و

(ج) لم تعترف بمخصص معين لقضية محكمة ناتج عن أحداث حصلت في سبتمبر ٢٠٠٤. وعندما إنتهت قضية المحكمة في ٣٠ يونيو ٢٠٠٥، كان على المنشأة "أ" أن تدفع ١,٠٠٠، وقد دفعت هذا المبلغ في ١٠ يوليو ٢٠×٥.

عند إعداد بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، تستنتج المنشأة "أ" أن تقديراتها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة للمصاريف والمخصصات المستحقة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٣ و٢٠×٤ قد أجريت على أساس منسجم مع سياساتها المحاسبية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعلى الرغم من أنه قد تبين أن بعض الإستحقاقات والمخصصات مبالغ في تقديرها والبعض الآخر أقل مما يجب، إلا أن المنشأة "أ" تستنتج أن تقديراتها كانت معقولة وأنه لم يحدث بالتالي أي خطأ. ونتيجة لذلك، فإن محاسبة تلك التقديرات تنطوي على التعديل الروتيني للتقديرات بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨.

يتبع...

...يتبع

مثال١: التقديرات

تطبيق المتطلبات

عند إعداد بيان المركز المالي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ١ يناير ٢٠×٤، وفي بيان مركزها المالي الشامل في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤، فإن المنشأة "أ":-

(أ) لا تقوم بتعديل التقديرات السابقة للمصاريف والمخصصات المستحقة؛ و

(ب) تجري تقديرات (على شكل افتراضات لكتوارية) ضرورية لمحاسبة خطة التقاعد بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*". ولا تعكس الإفتراضات الإكتوارية للمنشأة "أ" في ١ يناير ٢٠٠٤ و ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ الظروف التي برزت بعد تلك التواريخ. على سبيل المثال:

(١) تعكس معدلات الخصم في ١ يناير ٢٠×٤ و٣١ ديسمبر ٢٠×٤ لخطة التقاعد والمخصصات أحوال السوق في تلك التواريخ؛ و

(٢) لا تعكس الإفتراضات الإكتورالية في ١ يناير ٢٠×٤ و٣١ ديسمبر ٢٠×٤ بشأن معدلات دوران الموظفين الظروف التي نشأت بعد تلك التواريخ- مثل الزيادة الكبيرة في معدلات حركة الموظفين المقدرة نتيجة لتقليص خطة التقاعد في عام ٢٠٠٥.

تعتمد معالجة قضية المحكمة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٤ على السبب الذي من أجله لم تعترف المنشأة "أ" بمخصص ما بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في ذلك التاريخ.

الإفتراض ١- كانت مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة منسجمة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*". وإستنتجت المنشأة "أ" أنه لم يتم تلبية معايير الإعتراف. في هذه الحالة، تكون افتراضات المنشأة "أ" بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منسجمة مع افتراضاتها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. وعليه، لا تعترف المنشأة "أ" بمخصص معين في ٣١ ديسمبر ٢٠×٤.

الإفتراض ٢- لم تكن مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة منسجمة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٧. لذلك، تعد المنشأة "أ" تقديرات بموجب هذا المعيار. وتحدد المنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ ما إذا كان هناك إلتزام قائم في نهاية فترة إعداد التقارير عن طريق الأخذ في الإعتبار كافة الأدلة المتوفرة، بما في ذلك أية أدلة إضافية تزودها أحداث لاحقة لفترة إعداد التقارير. وعلى نحو مماثل، يعتبر قرار قضية المحكمة بعد فترة إعداد التقارير، بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠ "*الأحداث بعد فترة إعداد التقارير*"، حدث يؤدي إلى تعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية، إذا أكد أنه كان لدى المنشأة إلتزام حالي في ذلك التاريخ. وفي هذه الحالة، يؤكد قرار قضية المحكمة بأن المنشأة "أ" كان لديها إلتزام معين في سبتمبر ٢٠×٤ (عندما وقعت الأحداث التي أدت إلى نشوء قضية المحكمة). وبناءاً على ذلك، تعترف المنشأة "أ" بمخصص معين في ٣١ ديسمبر ٢٠×٤. وتقيس المنشأة "أ" ذلك المخصص بخصم مبلغ ١,٠٠٠ المدفوع في ١٠ يوليو ٢٠×٥ إلى قيمته الحالية، بإستخدام معدل خصم يلتزم بمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ ويعكس أحوال السوق في ٣١ ديسمبر ٢٠×٤.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تنفيذ٤ لا تتجاوز الفقرات ٣١-٣٤ من هذا المعيار المتطلبات الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى التي تستند التصنيفات أو القياسات إلى الظروف القائمة في تاريخ معين. وتتضمن الأمثلة ما يلي:-

(أ) التمييز بين الإيجارات التمويلية والإيجارات التشغيلية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٧ *"عقود الإيجار"*؛

(ب) القيود الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" التي تمنع رسملة النفقات على أصل غير ملموس مولد داخلياً، إذا لم يكن الأصل مؤهلا للإعتراف به عندما تم تكبد النفقات؛ و

(ج) التمييز بين الإلتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: العرض*").

معيار المحاسبة الدولي١٢ "*ضرائب الدخل*"

تنفيذ٥ تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ١٢ على الفروقات المؤقتة بين المبالغ المحمل للأصول والإلتزامات في بيان المركز المالي الإفتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والأسس الضريبية المتعلقة بها.

تنفيذ٦ يعكس قياس الضريبة الحالية والمؤجلة، بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢، معدلات الضريبة وقوانين الضريبة التي تم تطبيقها أو تم تطبيق معظمها مع حلول نهاية فترة إعداد التقارير. وتقوم المنشأة بمحاسبة أثر التغييرات في معدلات الضريبة وقوانين الضريبة عندما يتم تطبيق تلك التغييرات أو يتم تطبيق معظمها.

معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*"

تنفيذ ٧ إذا كانت طرق ومعدلات الإستهلاك للمنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة مقبولة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فإنها تقوم بمحاسبة أي تغيير في العمر الإنتاجي المقدر أو نموذج الإستهلاك بأثر مستقبلي من تاريخ إجرائها ذلك التغيير في التقدير (الفقرتان ٣١ و ٣٢ من هذا المعيار والفقرة ٦١ من معيار المحاسبة الدولي ١٦). إلا أنه قد تختلف طرق ومعدلات الإستهلاك للمنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، في بعض الحالات، عن تلك المقبولة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (على سبيل المثال، إذا تم تبنيها فقط لأغراض الضريبة ولا تعكس تقديراً معقولاً للعمر الإنتاجي للأصل). وإذا كانت لتلك الإختلافات أثر مادي على البيانات المالية، تقوم المنشأة بتعديل الإستهلاك التراكمي في بيان المركز المالي الإفتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأثر رجعي بحيث تلتزم بالمعايير الدولية.

تنفيذ ٨ يمكن أن تختار المنشأة إستخدام واحد من المبالغ التالية كتكلفة مقدرة لبند في الممتلكات والمصانع والمعدات:-

(أ) القيمة العادلة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ١٦ من هذا المعيار)، وفي هذه الحالة، تقدم المنشأة الإفصاحات التي تقتضيها الفقرة ٤٤ من هذا المعيار؛

(ب) إعادة التقييم بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة الذي يلبي المعايير الواردة في الفقرة ١٧ من هذا المعيار؛ أو

(ج) القيمة العادلة في تاريخ حدث معين، مثل عملية خصخصة أو لكتتاب عام أولي (الفقرة ١٩ من هذا المعيار).

تنفيذ ٩ يقوم الإستهلاك اللاحق على أساس تلك التكلفة المقدرة، ويبدأ من التاريخ الذي اعتمدت فيه المنشأة قياس القيمة العادلة أو إعادة التقييم.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تنفيذ ١٠ إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقييم الوارد في معيار المحاسبة الـدولي ١٦، كـسياسة محاسـبية تنتهجها، لبعض أو كافة أصناف الممتلكات والمصانع والمعدات، فهي تعرض فائض إعـادة التقيـيم المتراكم كبند منفصل في حقوق الملكية. ويقوم فائض إعادة التقييم في تاريخ التحول إلـى المعـايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أساس مقارنة المبلغ المسجل المحمل في ذلك التاريخ مع تكلفته أو تكلفته المقدرة. وإذا كانت التكلفة المقدرة هي القيمة العادلة في تاريخ التحول إلـى المعـايير الدوليـة لإعداد التقارير المالية، تقدم المنشأة الإفصاحات التي تقتضيها الفقرة ٤٤ من هذا المعيار.

تنفيذ ١١ إذا لم تلبي عمليات إعادة التقييم بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة الأسس الواردة فـي الفقرة ١٧ أو ١٩ من هذا المعيار، تقيس المنشأة الأصول التي تم إعادة تقييمها في بيان الوضع المالي الإفتتاحي بناءاً على واحد من الأسس التالية:-

(أ) التكلفة (أو التكلفة المقدرة) مطروحاً منها أي إستهلاك متراكم وأيـة خـسائر إنخفـاض قيمـة متراكمة بموجب نموذج التكلفة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٦؛

(ب) التكلفة المقدرة، كونها القيمة العادلة في تاريخ التحول إلى المعايير الدوليـة لإعـداد التقـارير المالية (الفقرة ١٦ من هذا المعيار)؛ أو

(ج) المبلغ المعاد تقييمه، إذا تبنت المنشأة نموذج إعادة التقييم الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٦ كسياسة محاسبية تنتهجها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكافة بنود الممتلكـات والمصانع والمعدات في نفس الصنف.

تنفيذ ١٢ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ أن يتم بشكل منفصل استهلاك كل جـزء مـن بنـد الممتلكـات والمصانع والمعدات تكون تكلفته كبيرة مقارنة بالتكلفة الإجمالية للبند. غير أن معيار المحاسبة الدولي ١٦ لا يفرض وحدة قياس للإعتراف بالأصل، أي ما يشكل بند ممتلكات والمصانع ومعدات. لـذلك، فإن إصدار حكم معين هو أمر مطلوب في تطبيق معايير الإعتراف على الظروف الخاصة بالمنـشأة (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٦، الفقرتان ٩ و٤٣).

تنفيذ ١٣ في بعض الحالات، ينتج عن إنشاء أو تجهيز أصل معين إلتزام على المنشأة بتفكيك أو إزالة الأصل واستعادة الموقع الذي يوجد عليه الأصل. وتطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"* في الإعتراف بأي مخصص ناتج وقياسه. وتطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ١٦ في تحديد المبلغ الناتج المشمول في تكلفة الأصل، قبل الإستهلاك وخسائر إنخفاض القيمة. أما البنود الأخرى مثل الإستهلاك، وحيثما كان قابلا للتطبيق، خسائر إنخفاض القيمة فتسبب فروقات بين المبلغ المحمل للمخصص والمبلغ المشمول في المبلغ المحمل للأصل. تعالج المنشأة محاسبياً التغيرات في هذه الإلتزامات حسب التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية " *التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة*"، غير أن الفقرة ٢٥هـ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ تقدم مثالاً على التغيرات التي حدثت قبل تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتوصي بمعاملة بديلة حيث يتم إستخدام الإستثناءات. تحتوي الفقرات مثال٢٠١-مثال٢٠٣ على مثال لتبني التفسير ١ للمرة الأولى يوضح إستخدام هذا الإستثناء.

معيار المحاسبة الدولي ١٧ " *عقود الإيجار*"

تنفيذ ١٤ في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يصنف المستأجر أو المـؤجر عقـود الإيجار على أنها إيجارات تشغيلية أو إيجارات تمويلية على أساس الظروف القائمة في بدايـة عقـد الإيجار (معيار المحاسبة الدولي ١٧، الفقرة ١٣). وفي بعض الحالات، يمكن أن يوافـق المـستأجر والمؤجر على تغيير أحكام عقد الإيجار، بطريقة غير تجديد عقد الإيجار، بشكل كـان سـينتج عنـه تصنيفا مختلفا وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٧، لو كانت البنود المتغيرة نافذة المفعول في بداية عقـد الإيجار. وإذا كان الحال كذلك، تعتبر الإتفاقية المعدلة كما لو أنها إتفاقية جديدة خلال فترتهـا. إلا أن

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التغييرات في التقديرات (على سبيل المثال، التغييرات في تقديرات العمر الإقتصادي أو القيمة المتبقية للممتلكات المؤجرة) أو تغييرات في الظروف (على سبيل المثال، تخلف المستأجر عن الدفع) لا تؤدي إلى نشوء تصنيف جديد لعقد الإيجار.

تنفيذ ١٥ عندما تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ١٧ عام ١٩٩٧، تم إلغاء طريقة إستثمار صافي النقد للإعتراف بالدخل التمويلي للمؤجرين. ويسمح معيار المحاسبة الدولي ١٧ للمؤجرين التمويليين بإلغاء هذه الطريقة مستقبلا. غير أن الأحكام الإنتقالية الواردة في ذلك المعيار لا تنطبق على بيان الوضع المالي الإفتتاحي للمنشأة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٩ من هذا المعيار). لذلك، يقيس المؤجر التمويلي الذمم المدينة لعقد الإيجار التمويلي في بيان المركز المالي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كما لو أن طريقة إستثمار صافي النقد لم يسمح بها من قبل.

تنفيذ ١٦ ينطبق التفسير رقم ١٥ "*الإيجارات التشغيلية- الحوافز*" على بنود عقد الإيجار الذي يبدأ في ١ يناير ١٩٩٩ أو بعد ذلك التاريخ. وتطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى التفسير رقم ١٥ على كافة عقود الإيجار، سواء بدأت قبل أو بعد ذلك التاريخ.

معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*"

تنفيذ ١٧ إذا قبضت المنشأة مبالغ غير مؤهلة بعد للإعتراف بها كإيرادات بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨ (على سبيل المثال، عائدات عملية بيع غير مؤهلة للإعتراف بها)، تعترف المنشأة بالمبالغ المقبوضة كإلتزام في بيان المركز المالي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتقيس ذلك الإلتزام بالمبلغ المقبوض.

معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*"

تنفيذ ١٨ تطبق المنشأة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية معيار المحاسبة الدولي ١٩ في قياس صافي أصول أو إلتزامات منافع الموظفين بموجب خطط منافع محددة، لكن يمكنها أن تختار الإعتراف بكافة الأرباح أو الخسائر الإكتوارية المتراكمة من بداية الخطة حتى تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حتى لو كانت سياستها المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ ستتضمن عدم الإعتراف ببعض الأرباح والخسائر الإكتوارية اللاحقة (الفقرة ٢٠ من هذا المعيار). ولا تنطبق الأحكام الإنتقالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٩ على بيان الوضع المالي للمنشأة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٩ من هذا المعيار).

تنفيذ ١٩ إن الإفتراضات الإكتوارية لمنشأة ما في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تكون منسجمة مع الإفتراضات الإكتوارية التي توضع لنفس التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة (بعد التعديلات لعكس أي اختلاف في السياسات المحاسبية)، ما لم يكن هناك دليلاً موضوعياً بأن تلك الإفتراضات كانت خاطئة (الفقرة ٣١ من هذا المعيار). ويعتبر تأثير أي تعديلات لاحقة على تلك الإفتراضات هو ربح أو خسارة اكتوارية للفترة التي أجرت فيها المنشأة التعديلات.

تنفيذ ٢٠ يمكن أن تحتاج المنشأة لإجراء إفتراضات اكتوارية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لم تكن ضرورية بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة. ولا تعكس مثل هذه الإفتراضات الإكتوارية الظروف التي برزت بعد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبالتحديد، تعكس معدلات الخصم والقيمة العادلة لأصول الخطة في تاريخ التحول إلى تلك المعايير أحوال السوق في ذلك التاريخ. وعلى نحو مماثل، فإن الإفتراضات الإكتوارية للمنشأة في

تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشأن معدلات دوران الموظفين المستقبلية لا تعكس الزيادة الكبيرة في معدلات دوران الموظفين المقدرة نتيجة تقليص خطة التقاعد الذي حصل بعد تاريخ التحول إلى تلك المعايير (الفقرة ٣٣ من هذا المعيار).

تنفيذ ٢١ وفي حالات عديدة، ستعكس البيانات المالية الأولى للمنشأة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية عمليات قياس إلتزامات منافع الموظفين في ثلاثة تواريخ: في نهاية فترة إعداد التقارير حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتاريخ بيان الوضع المالي الشامل، وتاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويشجع معيار المحاسبة الدولي ١٩ المنشأة على إشراك خبير اكتواري مؤهل لقياس كافة إلتزامات المنافع المادية ما بعد التوظيف. ولتقليل التكاليف، يمكن أن تطلب المنشأة خبير إكتواري مؤهل لتنفيذ تقييم إكتواري تفصيلي في واحد أو اثنان من هذين التواريخ وتسجيل التقييم (عمليات التقييم) في تاريخ آجل أو سابق عن التاريخ (التواريخ) الأخرى. ويعكس أي تسجيل بتاريخ آجل أو سابق أية معاملات مادية وأحداث مادية أخرى (بما في ذلك التغييرات في أسعار السوق وأسعار الفائدة) بين تلك التواريخ (معيار المحاسبة الدولي ١٩، الفقرة ٥٧).

معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"*

تنفيذ ٢١أ يمكن أن تكون المنشأة قد عاملت، بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، الشهرة الناتجة عن شراء عملية أجنبية وأية تعديلات للقيمة العادلة على المبالغ المحملة للأصول والإلتزامات ناشئة عن شراء تلك العملية الأجنبية كأصول وإلتزامات للمنشأة بدلاً من معاملتها كأصول وإلتزامات للعملية الأجنبية. وإذا كان الحال كذلك، يسمح للمنشأة بالتطبيق المستقبلي لمتطلبات الفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢١ على كافة عمليات الإندماج بالشراء التي تحصل بعد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*"

تنفيذ ٢٢ توضح الأمثلة التالية أثر الملحق "ب" من هذا المعيار، بافتراض أن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تستخدم الإعفاء.

مثال٢: إندماج الأعمال

خلفية

يكون للبيانات المالية الأولى للمنشأة "ب" حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تاريخ تقرير في ٣١ ديسمبر ٢٠×٥ وتتضمن معلومات مقارنة لعام ٢٠×٤ فقط. وفي ١ يوليو ٢٠٠١، قامت المنشأة "ب" بشراء ١٠٠% من الشركة التابعة "ج". كما قامت المنشأة "ب" بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة بما يلي:-

(أ) تصنيف عملية إندماج الأعمال على أنها عملية إندماج بالشراء من قبل المنشأة "ب".

(ب) قياس الأصول المشتراة والإلتزامات المضمونة بالمبالغ التالية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ (تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية):-

(١) الأصول القابلة للتحديد مطروحاً منها الإلتزامات التي تقتضي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قياسها على أساس التكلفة بعد تاريخ عملية إندماج الأعمال: ٢٠٠ (بأساس ضريبي ١٥٠ ومعدل ضريبة مطبقة بنسبة ٣٠%).

(٢) إلتزام التقاعد (حيث تكون القيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحددة المقاس بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*" تساوي ١٣٠ والقيمة العادلة لأصول الخطة تساوي ١٠٠): صفر (لأن المنشأة "ب" استخدمت طريقة النقد المحاسبية المتعلقة بدفع المصاريف عند تكبدها للمعاشات التقاعدية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة الخاصة بها). والأساس الضريبي لإلتزام التقاعد يساوي صفر أيضاً.

(٣) الشهرة: ١٨٠.

(ج) لم تعترف، في تاريخ الإمتلاك، بالضريبة المؤجلة الناشئة عن الفروقات المؤقتة المرتبطة بالأصول القابلة للتحديد المشتراة والإلتزامات المضمونة.

يتبع...

... يتبع

مثال٢: إندماج الأعمال

تطبيق المتطلبات

تقوم المنشأة "ب" بما يلي في بيان المركز المالي (الموحد) حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:-

(أ) تصنيف عملية إندماج الأعمال على أنها عملية إندماج بالشراء من قبل المنشأة "ب" حتى لو كانت عملية إندماج الأعمال قد وُصفت بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ كعملية إندماج بالشراء عكسية من قبل الشركة التابعة "ج" (الفقرة ب٢(أ) من هذا المعيار).

(ب) عدم تعديل الإطفاء المتراكم للشهرة. وتختبر المنشأة "ب" الشهرة لمعرفة إحتمالات إنخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"* وتعترف بأية خسارة إنخفاض قيمة ناتجة، على أساس الظروف التي كانت قائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإذا لم يكن هناك إنخفاض في القيمة، يبقى المبلغ المسجل للشهرة يساوي ١٨٠ (الفقرة ب٢(ز)).

(ج) بالنسبة لصافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة التي تقتضي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قياسها على أساس التكلفة بعد تاريخ عملية إندماج الأعمال، معاملة مبلغها المحمل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة مباشرة بعد إندماج الأعمال على أنها تكلفتها المقدرة في ذلك التاريخ (الفقرة ب٢(هـ)).

(د) عدم إعادة عرض الإستهلاك والإطفاء المتراكمين لصافي الأصول القابلة للتحديد في البند (ج)، ما لم ينتج عن طرق ومعدلات الإستهلاك بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة مبالغ تختلف مادياً عن تلك التي تقتضيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (على سبيل المثال، إذا تم تبينها فقط لأغراض الضريبة، ولا تعكس تقديراً معقولاً للعمر الإنتاجي للأصل بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية). وإذا لم يتم إعادة العرض، فإن المبلغ المحمل لتلك الأصول في بيان المركز المالي الإفتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يساوي مبلغها المحمل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (٢٠٠) (الفقرة "تنفيذ ٧").

(هـ) إذا كان هناك أي مؤشر على إنخفاض قيمة الأصول القابلة للتحديد، اختبار تلك الأصول لمعرفة إحتمالات إنخفاض القيمة، على أساس الظروف التي كانت قائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

(و) الإعتراف بإلتزام التقاعد وقياسه بالقيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحددة ١٣٠ مطروحاً منه القيمة العادلة لأصول الخطة (١٠٠)، بإعطاء قيمة محملة تساوي ٣٠، ومبلغ مدين مقابل ٣٠ للأرباح المحتجزة (الفقرة ب٢(د)). لكن إذا تبنت الشركة التابعة "ج" مسبقا المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قي فترة مبكرة، تقيس المنشأة "ب" إلتزام التقاعد بنفس المبلغ الوارد في البيانات المالية للشركة التابعة "ج" (الفقرة ٢٥ من هذا المعيار وتنفيذ المثال ٩).

يتبع...

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

... يتبع

مثال٢: إندماج الأعمال

(ز) الإعتراف بصافي إلتزام ضريبة مؤجلة بقيمة ٦ (٢٠% من ٣٠%) ناشئ عما يلي:

(١) الفرق المؤقت الخاضع للضريبة بقيمة ٥٠ (٢٠٠ مطروحاً منه ١٥٠) المرتبط بالأصول القابلة للتحديد المشتراة والإلتزامات المضمونة غير المتعلقة بالتقاعد، مطروحاً منه

(٢) الفرق المؤقت القابل للإقتطاع بقيمة ٣٠ (٣٠ مطروحاً منه صفر) المرتبط بإلتزام التقاعد.

تعترف المنشأة بالزيادة الناتجة في إلتزامات الضريبة المؤجلة كتخفيض في الأرباح المستبقاة (الفقرة ب٢ (ك) من هذا المعيار). إذا نشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة من الإعتراف الأولي بالـشهرة، لا تعتـرف المنشأة "ب" بإلتزام الضريبة المؤجلة الناتج (الفقرة ١٥(أ) من معيار المحاسـبة الـدولي ١٢ "*ضـرائب الدخل*").

مثال ٣: إندماج الأعمال – مخصص إعادة الهيكلة

خلفيـــة

يكون للبيانات المالية الأولى للمنشأة "د" حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تاريخ تقرير في ٣١ ديسمبر ٢٠×٥ وتتضمن معلومات مقارنة لعام ٢٠×٤ فقط. وفي ١ يوليو ٢٠×٣، قامت المنشأة "د" بشراء ١٠٠% مـن الشركة التابعة "هـ". وإعترفت المنشأة "د"، بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة، بمخـصص إعـادة هيكلة (غير مخصوم) بقيمة ١٠٠ لم يكن مؤهلا للإعتراف به كإلتزام قابل للتحديد بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. وقد أدى الإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة هذا إلى زيادة الـشهرة بمقـدار ١٠٠. فـي ٣١ ديسمبر ٢٠×٣ (تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) قامت المنشأة "د" بما يلي:-

(أ) دفعت تكاليف إعادة هيكلة بقيمة ٦٠؛ و

(ب) قدرت أنها ستدفع تكاليف إضافية بقيمة ٤٠ في عام ٢٠×٤، وقدرت أن آثار الخصم كانت غير هامـة. وفي ٣١ديسمبر ٢٠×٣ لم تكن تلك التكاليف الإضافية مؤهلة للإعتراف بها كمخصص بموجب معيـار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، والإلتزامات والأصول المحتملة*".

تطبيق المتطلبات

إن المنشأة "د" في بيان المركز المالي الإفتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:-

(أ) لا تعترف بمخصص إعادة الهيكلة (الفقرة ب٢(ج) من هذا المعيار).

(ب) لا تعدل المبلغ المعين للشهرة. إلا أن المنشأة "د" تختبر الشهرة لمعرفة إحتمـالات إنخفـاض القيمـة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*"، وتعترف بأية خسائر إنخفـاض قيمـة ناتجة (الفقرة ب٢(ز)).

(ج) نتيجة لما ورد في البندين (أ) و (ب)، تبلغ عن الأرباح المحتجزة في بيان المركز المـالي الإفتتـاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتي تكون أعلى بقيمة ٤٠ (قبل ضرائب الدخل، وقبـل الإعتراف بأية خسائر إنخفاض القيمة) عما هي عليه في الميزانية العمومية في نفس التاريخ بموجـب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال ٤: إندماج الأعمال - الأصول غير الملموسة

الخلفية

يكون للبيانات المالية الأولى للمنشأة **(و)** حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لفترة التقرير التي تنتهي في ٣١ ديسمبر ٢٠×٥ وتشمل معلومات مقارنة لعام ٢٠×٤ فقط. وفي ١ يوليو ٢٠×١، قامت المنشأة **(و)** بشراء نسبة ٧٥% من الشركة التابعة **(ز).** وبموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، قامت المنشأة **(و)** بتعيين مبلغ مسجل أولي مقداره ٢٠٠ للأصول غير الملموسة التي لم يكن من المؤهل الإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة". وكان أساس الضريبة للأصول غير الملموسة هو صفر، ما نتج عنه إلتزام ضريبي مؤجل (بنسبة ٣٠%) مقداره ٦٠.

وفي ٣١ ديسمبر ٢٠×٣ (تاريخ التحول الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية)، كان المبلغ المسجل للأصول غير الملموسة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة هو ١٦٠، والمبلغ المسجل للإلتزام الضريبي المؤجل ذو العلاقة هو ٤٨ (٣٠% من ١٦٠).

تطبيقات المتطلبات

ولأن الأصول غير الملموسة غير مؤهلة للإعتراف بها كأصول منفصلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨، تقوم المنشأة **(و)** بنقلها الى الشهرة، بالإضافة إلى إلتزام الضريبة المؤجل ذو العلاقة (٤٨) وحصص الأقلية (الفقرة ب٢ (ز)(١) من هذا المعيار). وتبلغ قيمة الحصة الغير مسيطرة ذات العلاقة (٢٨) (٢٥% من [١٦٠ - ٤٨ = ١١٢]). وبالتالي، فان زيادة الشهرة تساوي ٨٤- الأصول غير الملموسة (١٦٠) مطروحاً منها إلتزام الضريبة المؤجل (٤٨) مطروحاً منه الحصة الغير مسيطرة (٢٨).

وتختبر المنشأة **(و)** الشهرة فيما يخص إنخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"* وتعترف بأي خسارة إنخفاض قيمة ناتجة، على أساس الشروط التي كانت قائمة في تاريخ التحول الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ب٢ (ز) (٣) من هذا المعيار).

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال 5: إندماج الأعمال – الشهرة المقتطعة من حقوق الملكية ومعاملة الأصول غير الملموسة ذات الصلة

خلفية

قامت المنشأة "ح" بشراء إحدى الشركات التابعة قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وقامت المنشأة "ح" بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة بما يلي:-

(أ) إعترفت بالشهرة كاقتطاع مباشر من حقوق الملكية؛

(ب) إعترفت بأصل غير ملموس للشركة التابعة غير مؤهل للإعتراف به كأصل بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"؛ و

(ج) لم تعترف بأصل غير ملموس للشركة التابعة مؤهل للإعتراف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ كأصل في البيانات المالية للشركة التابعة. واحتفظت الشركة التابعة بالأصل في تاريخ شرائه من قبل المنشأة "ح".

تطبيق المتطلبات

إن المنشأة "ح" في بيان المركز المالي الإفتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:-

(أ) لا تعترف بالشهرة، حيث أنها لم تعترف بالشهرة كأصل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة (الفقرة ب٢(ز)-ب٢(١)).

(ب) لا تعترف بالأصل غير الملموس غير المؤهل للإعتراف به كأصل بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨. ولأن المنشأة "ح" اقتطعت الشهرة من حقوق الملكية بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة، فإن إلغاء هذا الأصل غير الملموس يقلل من الأرباح المحتجزة (الفقرة ب٢(ج) (٢)).

(ج) تعترف بالأصل غير الملموس المؤهل للإعتراف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ كأصل في البيانات المالية للشركة التابعة، بالرغم من أن المبلغ المعين له بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في البيانات المالية الموحدة للمنشاة "ح" كان صفراً (الفقرة ب٢(و)). وتتضمن معايير الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ توفر قياس موثوق للتكلفة (الفقرات "تنفيذ ٤٥-تنفيذ ٤٨")، وتقيس المنشأة "ح" الأصل بسعر التكلفة مطروحاً منه الإستهلاك المتراكم وأية خسائر إنخفاض قيمة محددة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*". ولأن المنشأة "ح" اقتطعت الشهرة من حقوق الملكية بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة، فإن الإعتراف بهذا الأصل غير الملموس يزيد من الأرباح المحتجزة (الفقرة ب٢ (ج) (٢)). لكن إذا تمت إضافة هذا الأصل غير الملموس في الشهرة المعترف بها كأصل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، تكون المنشأة "ح" قد خفضت المبلغ المحمل لتلك الشهرة وفقاً لذلك (وإذا، حيثما كان قابلا للتطبيق، عدلت الضريبة المؤجلة وحصة غير مسيطرة) (الفقرة ب٢(ز) (١)).

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال ٦: إندماج الأعمال– الشركة التابعة غير الموحدة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة

خلفية

يكون تاريخ تحول الشركة الأم "ي" إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ١ يناير ٢٠×٤. وبموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة، لم توحد الشركة الأم "ي" شركتها التابعة "ك" التي تشكل إستثماراتها فيها ما نسبته ٧٥%، التي قامت بشرائها في عملية إندماج أعمال في ١٥ يوليو ٢٠×١. وفي ١ يناير ٢٠×٤:-

(أ) تبلغ تكلفة إستثمار الشركة الأم "ي" في الشركة التابعة "ك" ١٨٠.

(ب) بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تقيس الشركة التابعة "ك" أصولها بقيمة ٥٠٠ وإلتزاماتها (بما في ذلك الضريبة المؤجلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢) بقيمة ٣٠٠. وعلى هذا الأساس، تكون صافي أصول الشركة التابعة "ك" تساوي ٢٠٠ بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تطبيق المتطلبات

تدمج الشركة الأم "ي" الشركة التابعة "ك". ويتضمن بيان الوضع المالي لموحدة في ١ يناير ٢٠×٤ ما يلي:-

(أ) أصول الشركة التابعة "ك" بقيمة ٥٠٠ وإلتزاماتها بقيمة ٣٠٠؛

(ب) حصة غير مسيطرة بقيمة ٥٠ (٢٥% من [٥٠٠-٣٠٠]؛ و

(ج) الشهرة بقيمة ٣٠ (تكلفة ١٨٠ مطروحاً منها ٧٥% من [٥٠٠-٣٠٠] (الفقرة ب٢(ي)). تختبر الشركة الأم "ي" الشهرة لمعرفة *إحتمالات إنخفاض القيمة* بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"* وتعترف بأية خسائر إنخفاض قيمة ناتجة، على أساس الظروف التي كانت قائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ب٢ (ز)(٣)).

مثال ٧: إندماج الأعمال– الإيجار التمويلي الذي لم يتم رسملته بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة

خلفية

يكون تاريخ تحول الشركة الأم "ل" إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ١ يناير ٢٠×٤. وقد اشترت الشركة الأم "ل" الشركة التابعة "م" في ١٥يناير ٢٠×١ ولم تقم برسملة الإيجارات التمويلية للشركة التابعة "م". إذا قامت الشركة التابعة "م" بإعداد بيانات مالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فإنها تعترف بإلتزامات لإيجار التمويلي بقيمة ٣٠٠ والأصول المؤجرة بقيمة ٢٥٠ في ١ يناير ٢٠×٤.

تطبيق المتطلبات

تعترف الشركة الأم "ل" في بيان المركز المالي الإفتتاحي الموحد حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بإلتزامات الإيجار التمويلي بقيمة ٣٠٠ والأصول المؤجرة بقيمة ٢٥٠، وتقيد ما قيمته ٥٠ على الأرباح المحتجزة (الفقرة ب٢(و)).

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "*تكاليف الإقتراض*"

تنفيذ ٢٣ عند تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، تبدأ المنشأة برسملة تكاليف الإقتراض (معيار المحاسبة الدولي ٢٣ كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧). ووفقاً للفقرة ٢٥١ من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: فإن المنشأة:-

(أ) تقوم برسملة تكاليف الإقتراض المتعلقة بالأصول المؤهلة والتي يكون تاريخ بدء رسملتها في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ أو تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (أيهما يأتي لاحقاً)؛

(ب) يمكن أن تختار تعيين أي تاريخ قبل ١ يناير ٢٠٠٩ أو تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (أيهما يأتي لاحقاً) لرسملة تكاليف الإقتراض المتعلقة المؤهلة والتي يكون تاريخ بدء رسملتها في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ.

لكن إذا وضعت المنشأة تكلفة مقدرة لأصل معين، فلا ترسمل تكاليف الإقتراض المتكبدة قبل تاريخ القياس الذي أدى إلى وضع التكلفة المقدرة.

تنفيذ ٢٤ بموجب المعالجة البديلة المسموحة، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٣ الإفصاح عن الفائدة التي تم رسملتها خلال الفترة. ولا يقتضي كل من معيار المحاسبة الدولي ٢٣ وهذا المعيار الإفصاح عن المبلغ المتراكم الذي تم رسملته.

تنفيذ ٢٥ تم إلغائها

معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*"

تنفيذ ٢٦ توجد منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى كافة الشركات التابعة (كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧)، ما لم يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٧ خلاف ذلك.

تنفيذ ٢٧ إذا لم توجد منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى شركة تابعة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة:-

(أ) تقيس المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، في بياناتها المالية الموحدة، أصول وإلتزامات الشركة التابعة بنفس المبالغ المحملة كما في البيانات المالية للشركة التابعة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، بعد التعديل لإستيعاب إجراءات التوحيد وآثار عملية إندماج الأعمال التي اشترت فيها الشركة التابعة (الفقرة ٢٥ من هذا المعيار). وإذا لم تتبنى الشركة التابعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية، فإن المبالغ المحملة المذكورة في الجملة السابقة هي تلك التي تقتضيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تلك البيانات المالية (الفقرة ب٢(ي) من هذا المعيار).

(ب) إذا قامت الشركة الأم بشراء الشركة التابعة في عملية إندماج أعمال قبل تاريخ التحول إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، تعترف الشركة الأم بالشهرة، كما هو موضح في تنفيذ المثال ٦.

(ج) وإذا لم تشتري الشركة الأم الشركة التابعة في عملية إندماج أعمال لأنها أنشأت الشركة التابعة، لا تعترف الشركة الأم بالشهرة.

تنفيذ ٢٨ عندما تقوم منشأة تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى بتعديل المبالغ المحملة لأصول وإلتزامات شركاتها التابعة عند إعداد بيان الوضع المالي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية السابق ذكره يمكن أن يؤثر هذا على حقوق الأقلية والضريبة المؤجلة.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تنفيذ ٢٩ يوضح المثالان ٨ و٩ الفقرتين ٢٤ و٢٥ من هذا المعيار، اللتين تتناولان الحالات التي تتبنى فيها الشركة الأم وشركتها التابعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في تواريخ مختلفة.

مثال ٨: تبني الشركة الأم للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل تبنيها من الشركة التابعة

خلفية

تعرض الشركة الأم "ن" بياناتها المالية الأولى (الموحدة) حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠×٥. وتقوم شركتها الأجنبية التابعة "ص"، المملوكة بالكامل من قبل الشركة الأم "ن" منذ تأسيسها، بإعداد المعلومات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأغراض التوحيد الداخلي منذ ذلك التاريخ، لكن لا تعرض الشركة التابعة "ص" بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية حتى عام ٢٠×٧.

تطبيق المتطلبات

إذا طبقت الشركة التابعة "ص" الفقرة ٢٤(أ) من هذا المعيار، فإن المبالغ المحملة لأصولها وإلتزاماتها تكون نفسها في بيان المركز المالي حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المؤرخة في ١ يناير ٢٠×٦ وفي بيان المركز المالي الموحد للشركة الأم "ن" (بإستثناء التعديلات لإستيعاب إجراءات التوحيد)، وتعتمد على أساس تاريخ تحول الشركة الأم "ن" إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وكخيار بديل، يمكن للشركة التابعة "ص"، بموجب الفقرة ٢٤(ب) من هذا المعيار، قياس جميع أصولها أو إلتزاماتها على أساس تاريخ تحولها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (١ يناير ٢٠×٦). غير أن حقيقة أن الشركة التابعة "ص" ستصبح جهة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عام ٢٠×٧ لا تغير من المبالغ المحملة لأصولها وإلتزاماتها في البيانات المالية الموحدة للشركة الأم "ن".

مثال ٩: تبني الشركة التابعة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل تبنيها من الشركة الأم

خلفية

تعرض الشركة الأم "ع" بياناتها المالية الأولى (الموحدة) حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠٠٧. وقد عرضت شركتها الأجنبية لتابعة "ف"، المملوكة بالكامل من قبل الشركة الأم "ع" منذ تأسيسها، بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠٠٥. وحتى عام ٢٠٠٧، أعدَت الشركة التابعة "ف" معلومات لأغراض التوحيد الداخلي بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة الخاصة بالشركة الأم "ع".

تطبيق المتطلبات

تكون المبالغ المحملة لأصول وإلتزامات الشركة التابعة "ف" في ١ يناير ٢٠٠٦ هي نفسها في كل من الميزانية العمومية الإفتتاحية (الموحدة) للشركة الأم "ع" حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية والبيانات المالية للشركة التابعة "ف" (بإستثناء التعديلات لإستيعاب إجراءات التوحيد)، وتقوم على أساس تاريخ تحول الشركة التابعة "ف" إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. إن حقيقة أن الشركة الأم "ع" ستصبح جهة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في عام ٢٠٠٧ لا تغير من تلك المبالغ المحملة (الفقرة ٢٥ من هذا المعيار).

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تنفيذ ٣٠ لا تتجاوز الفقرتان ٢٤ و٢٥ من هذا المعيار المتطلبات التالية:-

(أ) تطبيق الملحق ب من هذا المعيار على الأصول المشتراة والإلتزامات المضمونة في عملية إندماج أعمال حصلت قبل تاريخ تحول المنشأة المشترية إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. غير أن المنشأة المشترية تطبق الفقرة ٢٥ على الأصول الجديدة المشتراة والإلتزامات المضمونة من قبل المنشأة المشتراة بعد عملية إندماج الأعمال تلك، ولا يزال محتفظ بها في تاريخ تحول المنشأة المشترية إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ب) تطبيق ما تبقى من هذا المعيار في قياس كافة الأصول والإلتزامات التي ليس للفقرتين ٢٤ و٢٥ علاقة بها.

(ج) تقديم كافة الإفصاحات التي يقتضيها هذا المعيار كما في تاريخ تحول المنشأة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تنفيذ ٣١ تنطبق الفقرة ٢٤ من هذا المعيار إذا أصبحت الشركة التابعة جهة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في فترة لاحقة عن تبنيها من الشركة الأم، على سبيل المثال إذا قامت الشركة التابعة مسبقاً بإعداد حزمة تقارير مالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأغراض التوحيد لكنها لم تعرض مجموعة كاملة من البيانات المالية بموجب هذه المعايير. ويمكن أن يكون هذا الأمر ملائما ليس فقط عندما تلتزم حزمة التقارير المالية بالكامل بمتطلبات الإعتراف والقياس الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بل أيضاً عندما يتم تعديلها بشكل رئيسي لمسائل معينة مثل مراجعة أحداث ما بعد إعداد التقارير والتوزيع المركزي لتكاليف التفاعد. وبالنسبة للإفصاح الذي تقتضيه الفقرة ٤١ من هذا المعيار، لا تعتبر التعديلات التي تتم بشكل رئيسي على حزمة التقارير المالية غير المنشورة تصحيحا للأخطاء. غير أن الفقرة ٢٤ لا تسمح للشركة التابعة بتجاهل البيانات الخاطئة التي تعتبر غير هامة بالنسبة للبيانات المالية الموحدة لشركتها الأم ولكنها هامة لبياناتها المالية.

معيار المحاسبة الدولي ٢٩ *" التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع "*

تنفيذ ٣٢ تلتزم المنشأة بمعيار المحاسبة الدولي ٢١ "*آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*" عند تحديد العملة المستخدمة في بيئة عملها وعملة العرض. وعندما تقوم المنشأة بإعداد بيان المركز المالي الإفتتاحي حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، تطبق معيار المحاسبة الدولي ٢٩ على أية فترات كان فيها اقتصاد العملة المستخدمة في البيئة التي تعمل فيها المنشأة أو عملة العرض عالي التضخم.

تنفيذ ٣٣ يمكن أن تختار المنشأة استعمال القيمة العادلة لبند في الممتلكات والمصانع والمعدات في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنها تكلفته المقدرة في ذلك التاريخ (الفقرة ١٦ من هذا المعيار)، وفي هذه الحالة فإنها تقدم الإفصاحات التي تقتضيها الفقرة ٤٤ من هذا المعيار.

تنفيذ ٣٤ إذا اختارت المنشأة إستخدام الإعفاءات الواردة في الفقرات ١٦-١٩ من هذا المعيار، فإنها تطبق معيار المحاسبة الدولي ٢٩ على الفترات اللاحقة للتاريخ الذي تم فيه تحديد المبلغ المعاد تقييمه أو القيمة العادلة.

معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: العرض"*

تنفيذ ٣٥ تطبق المنشأة، في بيان المركز المالي الإفتتاحي حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، الأسس الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ من أجل تصنيف الأدوات المالية الصادرة (أو مكونات الأدوات المركبة الصادرة) على أنها إما إلتزامات مالية أو أدوات حقوق ملكية وفقا لجوهر الإتفاقية التعاقدية عندما استوفت الأداة للمرة الأولى معايير الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ (الفقرتان ١٥ و٣٠)، دون الأخذ في الإعتبار الأحداث التي حصلت بعد ذلك التاريخ (بإستثناء التغييرات على بنود الأدوات المالية).

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تنفيذ ٣٦ بالنسبة للأدوات المركبة المتداولة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تحدد المنشأة المبالغ المحملة الأولية للمكونات على أساس الظروف القائمة عندما صدرت الأداة (معيار المحاسبة الدولي ٣٢، الفقرة ٣٠). وتحدد المنشأة تلك المبالغ المحملة بإستخدام نسخة معيار المحاسبة الدولي ٣٢ نافذة المفعول في فترة إعداد التقارير الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإذا لم يعد مكون الإلتزام قائماً في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فلا يجب على منشأة تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى فصل مكون حق الملكية الأولي للأداة عن الفائدة المتراكمة المستحقة على بند الإلتزام. (الفقرة ٢٣ من هذا المعيار).

معيار المحاسبة الدولي ٣٤ "*التقارير المالية المرحلية*"

تنفيذ ٣٧ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٤ إذا طُلب من المنشأة أو اختارت عرض تقرير مالي مرحلي وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ووفقاً لذلك، لا يقتضي كل من معيار المحاسبة الدولي ٣٤ وهذا المعيار أن تقوم المنشأة بما يلي:-

(أ) عرض تقارير مالية مرحلية تلتزم بمعيار المحاسبة الدولي ٣٤؛ أو

(ب) إعداد نسخ جديدة من التقارير المالية المرحلية المعروضة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. لكن إذا أعدت المنشأة تقريراً مالياً مرحلياً بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، على المنشأة أن تعيد عرض المعلومات المقارنة المعروضة في ذلك التقرير من أجل أن تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تنفيذ ٣٨ تطبق المنشأة هذا المعيار في كل تقرير مالي مرحلي تعرضه بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وتقتضي الفقرة ٤٥ من هذا المعيار بالتحديد أن تفصح المنشأة عن تسويات مختلفة (أنظر تنفيذ المثال ١٠).

مثال ١٠: إعداد التقارير المالية المرحلية

خلفية

يكون للبيانات المالية الأولى للمنشأة "س" حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تاريخ تقرير في ٣١ ديسمبر ٢٠×٥، ويكون تقريرها المالي المرحلي الأول بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ عن الربع المنتهي في ٣١ مارس ٢٠×٥. وقد أعدت المنشأة "س" بيانات مالية سنوية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٤، كما أعدت بيانات ربع سنوية خلال عام ٢٠×٤.

تطبيق المتطلبات

تشمل المنشأة "س" في كل تقرير مالي مرحلي فصلي لعام ٢٠×٥ تسويات تتعلق بما يلي:-

(أ) حقوق ملكيتها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في نهاية الربع الأول المقارن لعام ٢٠×٤ مع حقوق ملكيتها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ذلك التاريخ؛ و

(ب) مجموع أرباحها الشاملة (أو إذا لم تكن معدة حسب التقارير مثل مجموع الربح أو الخسارة) بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة للربع الأول المقارن لعام ٢٠×٤ (الحالية والسنة حتى تاريخه) مع مجموع الدخل الشامل بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

يتبع...

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع
مثال ١٠: إعداد التقارير المالية المرحلية

بالإضافة إلى المطابقات التي يقتضيها البندان (أ) و (ب) والإفصاحات التي يقتضيها معيار المحاسبة الدولي ٣٤، يتضمن التقرير المالي المرحلي للمنشأة "س" عن الربع الأول من عام ٢٠٠٥ تسويات تتعلق بما يلي (أو إشارة مرجعية لوثيقة منشورة أخرى تشمل هذه التسويات):-

(أ) حقوق ملكيتها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في تاريخ ١ يناير ٢٠×٤ و٣١ ديسمبر ٢٠×٤، مع حقوق ملكيتها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تلك التواريخ؛ و

(ب) مجموع دخلها الشامل (أو، إذا لم تبلغ عن هذا المجموع أو الربح أو الخسارة) في ٢٠×٤ بموجب معايير المحاسبة المقبولة عموماً السابقة إلى مجموع دخلها الشامل في ٢٠×٤ بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن كل من التسويات المذكورة أعلاه تعطي تفصيلات كافية تمكّن المستخدمين من فهم التعديلات المادية على بيان المركز المالي و بيان الدخل الشامل. كما توضح المنشأة "س" التعديلات المادية على بيان التدفق النقدي.

وإذا علمت المنشأة "س" عن أخطاء ارتكبت بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، تميز التسويات تصحيح تلك الأخطاء عن التغييرات في السياسات المحاسبية.

وإذا لم تفصح المنشأة "س"، في أحدث بياناتها المالية السنوية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، عن المعلومات الهامة لفهم الفترة المرحلية الحالية، فيجب على تقاريرها المالية المرحلية لعام ٢٠×٥ أن تفصح عن تلك المعلومات أو تشمل إشارة مرجعية لوثيقة منشورة أخرى تتضمن هذه المعلومات (الفقرة ٤٦ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٤٦ من هذا المعيار).

معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*"

تنفيذ ٣٩ تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٣٦:-

(أ) في تحديد ما إذا كان يوجد خسائر إنخفاض قيمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و

(ب) قياس أية خسائر إنخفاض قيمة موجودة في ذلك التاريخ، وعكس أية خسائر إنخفاض قيمة لم تعد قائمة في ذلك التاريخ. وتتضمن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الإفصاحات التي كان سيقتضيها معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لو كانت المنشأة إعترفت بخسائر إنخفاض القيمة أو القيود العكسية تلك في الفترة التي تبدأ في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٣٩(ج) من هذا المعيار).

تنفيذ ٤٠ إن التقديرات المستخدمة في تحديد ما إذا كانت عملية إعتراف المنشأة بخسارة إنخفاض قيمة أو مخصص معين (وقياس أية خسارة إنخفاض قيمة أو مخصص) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منسجمة مع التقديرات التي أجريت لنفس التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة (بعد التعديلات لعكس أي اختلاف في السياسات المحاسبية)، ما لم يكن هناك دليلاً موضوعياً بأن تلك التعديلات كانت خاطئة (الفقرتان ٣١ و٣٢ من هذا المعيار). وتبلغ المنشأة عن أثر أية تعديلات لاحقة على تلك التقديرات على أنه حدث يتعلق بالفترة التي تجري فيها التعديلات.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تنفيذ ٤١ وعند تقدير ما إذا كان ينبغي عليها الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة أو مخصص معين (وفي قياس أية خسارة إنخفاض قيمة أو مخصص) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يمكن أن تحتاج المنشأة إلى إجراء تقديرات لذلك التاريخ لم تكن ضرورية بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة. إن مثل تلك التقديرات والإفتراضات لا تعكس الظروف التي برزت بعد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٣٣ من هذا المعيار).

تنفيذ ٤٢ لا تنطبق الأحكام الإنتقالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧ على بيان المركز المالي الإفتتاحي للمنشأة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٩ من هذا المعيار).

تنفيذ ٤٣ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ عكس خسائر إنخفاض القيمة في بعض الحالات. وإذا أظهر بيان المركز المالي الإفتتاحي للمنشأة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية خسائر إنخفاض القيمة، تعترف المنشأة بأي عكس لاحق لخسائر إنخفاض القيمة تلك في الربح أو الخسارة (بإستثناء عندما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ من المنشأة معاملة ذلك العكس على أنه إعادة تقييم). وينطبق هذا على كل من خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة وخسائر إنخفاض القيمة الإضافية المعترف بها في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*"

تنفيذ ٤٤ إن قائمة المركز المالي الإفتتاحية للمنشأة حسب المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية:-

(أ) تستثني كافة الأصول غير الملموسة والبنود غير الملموسة الأخرى التي لا تستوفي معايير الإعتراف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و

(ب) تشمل كافة الأصول غير الملموسة التي تستوفي معايير الإعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في ذلك التاريخ، بإستثناء الأصول غير الملموسة المشتراة في عملية إندماج أعمال لم يتم الإعتراف بها في قائمة المركز المالي الموحدة للمنشأة المشترية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، وغير المؤهل للإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في قائمة المركز المالي المنفصلة للمنشأة المشتراة (أنظر الفقرة ب٢(و) من الملحق ب من هذا المعيار).

تنفيذ ٤٥ تقتضي المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ من المنشأة الإعتراف بأصل غير ملموس إذا، وفقط إذا:-

(أ) من المحتمل أن تتدفق للمنشأة منافع اقتصادية مستقبلية تُنسب إلى الأصل؛ و

(ب) من الممكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.

ويضيف معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إلى هذين المعيارين مزيد من الأسس الأكثر تحديداً للأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.

تنفيذ ٤٦ على المنشأة، بموجب الفقرتين ٦٥ و٧١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، أن ترسمل تكاليف الأصول غير ملموسة المولدة داخلياً بأثر مستقبلي من التاريخ الذي يتم فيه تلبية معايير الإعتراف بها. ولا يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للمنشأة بإستخدام الفهم التحليلي للإستنتاج بأثر رجعي أنه يتم تلبية معايير الإعتراف هذه. لذلك، حتى لو إستنتجت المنشأة بأثر رجعي أنه من المحتمل حدوث تدفق وارد مستقبلي لمنافع اقتصادية من الأصل غير الملموس المولد داخلياً وأن المنشأة قادرة على إعادة هيكلة التكاليف بموثوقية، إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٨ يمنعها من رسملة التكاليف المتكبدة قبل التاريخ:

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(أ) الذي تستنتج فيه المنشأة، على أساس التقييم الذي يجري ويتم توثيقه في تاريخ ذلك الإستنتاج، أنه من المحتمل أن تتدفق إلى المنشأة منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل؛ و

(ب) ويكون لديها نظام موثوق لتراكم تكاليف الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً عندما يتم تكبدها أو بعد فترة قصيرة من ذلك.

تنفيذ ٤٧ إذا كان الأصل غير الملموس المولد داخلياً مؤهل للإعتراف به في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تعترف المنشأة بالأصل في قائمة المركز المالي الإفتتاحية حسب تلك المعايير، حتى لو كانت قد إعترفت بالنفقات ذات العلاقة كمصروف بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. وإذا لم يكن الأصل مؤهلا للإعتراف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ حتى تاريخ لاحق، فإن تكلفته هي مجموع النفقات المتكبدة إبتداءاً من ذلك التاريخ اللاحق.

تنفيذ ٤٨ تنطبق أيضاً المعايير التي نوقشت في الفقرة "تنفيذ ٤٥" على الأصل غير الملموس المشترى بشكل منفصل. وفي حالات عديدة، ستحتوي الوثائق المعاصرة التي يتم إعدادها لدعم قرار شراء الأصل تقييما للمنافع الإقتصادية المستقبلية. وعلاوة على ذلك، وكما هو موضح في الفقرة ٢٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، يمكن عادة قياس تكلفة الأصل غير الملموس المشترى بشكل منفصل على نحو موثوق.

تنفيذ ٤٩ بالنسبة لأصل غير ملموس مشترى في عملية إندماج أعمال قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يكون مبلغه المحمل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة مباشرة بعد إندماج الأعمال هي تكلفته المقدرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ذلك التاريخ (الفقرة ب٢(هـ) من هذا المعيار). وإذا كان ذلك المبلغ المحمل يساوي صفر، فإن المنشأة المشترية لا تعترف بالأصل غير الملموس في بيان المركز المالي الإفتتاحي الموحدة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ما لم يكن مؤهلا بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨، بتطبيق المعايير التي نوقشت في الفقرات "تنفيذ ٤٥- تنفيذ ٤٨"، للإعتراف به في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بيان المركز المالي للمنشأة المشتراة (الفقرة ب٢(و) من هذا المعيار). وإذا تم إستيفاء شروط الإعتراف تلك، تقيس المنشأة المشترية الأصل على الأساس الذي يقتضيه معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في بيان المركز المالي للمنشأة المشتراة. ويؤثر التعديل الناتج على الشهرة (الفقرة ب٢(ز)(١) من هذا المعيار).

تنفيذ ٥٠ يمكن أن تختار منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إستخدام القيمة العادلة لأصل غير ملموس في تاريخ حدث معين مثل الخصخصة أو الإكتتاب العام الأولي على أنها تكلفته المقدرة في تاريخ ذلك الحدث (الفقرة ١٩ من هذا المعيار)، بشرط أن يكون الأصل غير الملموس مؤهلا للإعتراف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (الفقرة ١٠ من هذا المعيار). وبالإضافة إلى ذلك، إذا، وفقط إذا، استوفي الأصل غير الملموس كلاً من معايير الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (بما في ذلك القياس الموثوق للتكلفة الأصلية) والمعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لإعادة التقييم (بما في ذلك وجود سوق نشط)، يمكن لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تستخدم واحداً من المبالغ التالية على أنه تكلفته المقدرة (الفقرة ١٨ من هذا المعيار):-

(أ) القيمة العادلة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ١٦ من هذا المعيار)، وفي هذه الحالة تقدم المنشأة الإفصاحات التي تقتضيها الفقرة ٤٤ من هذا المعيار؛ أو

(ب) إعادة تقييم بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة التي تستوفي المعايير الواردة في الفقرة ١٧ من هذا المعيار.

تنفيذ ٥١ إذا كانت طرق ومعدلات الإطفاء التي تستخدمها المنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة مقبولة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فإن المنشأة لا تعيد عرض الإطفاء المتراكم في بيان المركز المالي الإفتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبدلاً من ذلك، تقوم المنشأة بمحاسبة أي تغيير في العمر الإنتاجي المقدر أو نموذج الإطفاء بأثر مستقبلي إبتداءاً

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

من الفترة التي تنفذ فيها ذلك التغيير على التقدير (الفقرة ٣١ من هذا المعيار والفقرة ١٠٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨). لكن في بعض الحالات يمكن أن تختلف طرق ومعدلات الإطفاء التي تستخدمها المنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة عن تلك المقبولة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (على سبيل المثال، إذا تم تبنيها فقط لأغراض الضريبة ولا تعكس تقديراً معقولاً للعمر الإنتاجي للأصل). وإذا كان لتلك الإختلافات تأثيراً مادياً على البيانات المالية، تعدل المنشأة الإطفاء المتراكم في بيان المركز المالي الإفتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأثر رجعي بحيث تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٣١ من هذا المعيار).

معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*"

تنفيذ ٥٢ تعترف المنشأة وتقيس كافة الأصول والإلتزامات المالية في بيان المركز المالي الإفتتاحي المعد حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، بإستثناء ما تم تحديده في الفقرات ٢٧-٣٠ من هذا المعيار، التي تتناول إلغاء الإعتراف ومحاسبة التحوط.

الإعتراف

تنفيذ ٥٣ تعترف المنشأة بكافة الأصول المالية والإلتزامات المالية (بما في ذلك جميع المشتقات) المؤهلة للإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وغير المؤهلة بعد لإلغاء الإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، بإستثناء الأصول المالية غير المشتقة والإلتزامات المالية غير المشتقة التي تم إلغاء الإعتراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة قبل ١ يناير ٢٠٠٤، والتي لا تختار المنشأة تطبيق الفقرة ٢٧أ عليها (أنظر الفقرتين ٢٧ و٢٧أ من هذا المعيار). على سبيل المثال، إن المنشأة التي لا تطبق الفقرة ٢٧أ لا تعترف بالأصول المنقولة في عملية توريق مالي، أو نقل، أو عملية إلغاء إعتراف أخرى حصلت قبل ١ يناير ٢٠٠٤ إذا كانت تلك العمليات مؤهلة لإلغاء الإعتراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. لكن إذا استخدمت المنشأة نفس اتفاق التوريق المالي أو اتفاق آخر لإلغاء الإعتراف لعمليات نقل إضافية بعد ١ يناير ٢٠٠٤، تكون عمليات النقل الإضافية تلك مؤهلة لإلغاء الإعتراف فقط إذا استوفت معايير إلغاء الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

تنفيذ ٥٤ لا تعترف المنشأة بالأصول المالية والإلتزامات المالية غير المؤهلة للإعتراف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، أو التي كانت مؤهلة مسبقا لإلغاء الإعتراف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

المشتقات الضمنية

تنفيذ ٥٥ عندما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المنشأة فصل مشتقة ضمنية عن العقد الأصلي، فإن المبالغ المحملة للمكونات في التاريخ الذي تستوفي فيه الأداة للمرة الأولى معايير الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تعكس الظروف التي كانت قائمة في ذلك التاريخ (معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ١١). وإذا لم تستطع المنشأة أن تحدد المبالغ المحملة الأولية للمشتقة الضمنية والعقد الأصلي بموثوقية، فإنها تعامل كامل العقد المُجمَع كأداة مالية محتفظ بها لغرض للمتاجرة (معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ١٢). وينتج عن هذا قياس للقيمة العادلة (بإستثناء عندما لا تستطيع المنشأة تحديد قيمة عادلة موثوقة، أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٤٦(ج))، مع تغييرات في القيمة العادلة المعترف بها في الربح أو الخسارة.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القياس

تنفيذ ٥٦ عند إعداد بيان المركز المالي الإفتتاحي للمنشأة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فإنها تطبق الأسس الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتحديد تلك الأصول المالية والإلتزامات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة وتلك التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة. وبالتحديد:-

(أ) من أجل الإلتزام بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٥١، يعتمد تصنيف الأصول المالية على أنها إستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق على وصف تضعه المنشأة في تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يعكس نية المنشأة وقدرتها في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبالتالي فإن عمليات بيع أو نقل الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لا تؤدي إلى تطبيق قواعد "الإفساد" الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٩.

(ب) من أجل الإلتزام بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٩، تشير فئة "القروض والذمم المدينة" إلى الظروف التي استوفى فيها الأصل المالي للمرة الأولى معايير الإعتراف به الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(ج) بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٩، تعتبر دائما الأصول المالية المشتقة والإلتزامات المالية المشتقة محتفظ بها لغرض المتاجرة (بإستثناء مشتقة تكون عبارة عن عقد كفالة مضمون أو أداة تحوط موصوفة وفعالة). والنتيجة أن المنشأة عند القيمة العادلة تقيس كافة الأصول المالية المشتقة والإلتزامات المالية التي لا تعتبر عقود كفالة مضمونة.

(د) من أجل الإلتزام بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٥٠، تصنف المنشأة الأصل المالي غير المشتق أو الإلتزام المالي غير المشتق في بيان المركز المالي الإفتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، إذا، وفقط إذا، كان الأصل أو الإلتزام:-

(١) قد تم شراءه أو تكبده بشكل رئيسي لغرض بيعه أو إعادة شراءه على المدى القريب؛

(٢) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كان عبارة عن جزء من محفظة أدوات مالية محددة كان يتم إدارتها معاً، وكان يوجد بشأنها دليل على نمط واقعي حديث خاص بجني الأرباح قصيرة الأجل؛

(٣) تم وصفه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. بالنسبة للمنشاة التي تعرض بياناتها المالية التي تم إعدادها للمرة الأولى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لفترة سنوية تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك؛

(٤) المحددة أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في بدء أول فترة تقارير معدة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالنسبة للمنشأة التي تعرض بياناتها المالية التي تم إعدادها للمرة الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لفترة سنوية تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ وتطبق الفقرات ١١أ، ٤٨أ، تطبيق ٤ب -تطبيق ٤ك، تطبيق ٣٣أ، تطبيق ٣٣ب وتعديلات عام ٢٠٠٥ في الفقرات ٩، ١٢، ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وإذا قامت المنشأة بإعادة عرض المعلومات المقارنة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن عليها إعادة عرض المعلومات المقارنة فقط إذا كانت الأصول المالية أو الإلتزامات المالية المحددة في بدء أول فترة تقارير تم إعدادها حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ستلبي المقاييس لهذا التحديد في الفقرة ٩(ب) (١)، ٩(ب) (٢) أو الفقرة ١١أ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في تاريخ الإنتقال الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو إذا تم إمتلاكها بعد تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التقارير المالية فإنها ستلبي المقاييس في الفقرة ٩ (ب) (١)، ٩ (ب) (٢) أو الفقرة ١١أ في تاريخ الإعتراف الأولي. بالنسبة لمجموعات الأصول المالية أو الإلتزامات المالية أو كليهما المحددة حسب الفقرة ٩ (ب) (٢) من معايير المحاسبة الدولي ٣٩ في بدء فترة التقارير التي تم إعدادها للمرة الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يجب إعادة عرض البيانات المالية المقارنة لجميع الأصول المالية والإلتزامات المالية ضمن المجموعات في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حتى ولو لم يتم الإعتراف بالأصول أو الإلتزامات المالية الفردية ضمن المجموعة خلال فترة المقارنة؛ أو

(هـ) من أجل الإلتزام بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٩، تكون الأصول المالية المتوفرة لغرض البيع هي تلك الأصول المالية غير المشتقة التي يتم وصفها على أنها متوفرة لغرض البيع وتلك الأصول المالية غير المشتقة التي لم ترد في أي من الفئات السابقة.

تنفيذ ٥٧ بالنسبة لتلك الأصول المالية والإلتزامات المالية التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة في بيان المركز المالي الإفتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تحدد المنشأة تكلفتها على أساس الظروف التي كانت قائمة عندما استوفت الأصول والإلتزامات للمرة الأولى معايير الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. لكن إذا اشترت المنشأة تلك الأصول المالية و الإلتزامات المالية في عملية إندماج أعمال سابقة، فإن مبلغها المحمل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة مباشرة بعد إندماج الأعمال هي تكلفتها المقدرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ذلك التاريخ (الفقرة ب٢(هـ) من هذا المعيار).

تنفيذ ٥٨ تكون تقديرات المنشأة حول إنخفاض قيمة القروض في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منسجمة مع التقديرات التي أجريت في نفس التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة (بعد التعديلات لعكس أي اختلاف في السياسات المحاسبية)، ما لم يكن هناك دليلاً موضوعياً بأن تلك الإفتراضات كانت خاطئة (الفقرة ٣١ من هذا المعيار). وتعامل المنشاة أثر أي تعديلات لاحقة على تلك التقديرات كخسائر إنخفاض قيمة (أو إذا تم إستيفاء المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، أو القيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة) للفترة التي تنفذ فيها التعديلات.

التعديلات الإنتقالية

تنفيذ ٥٨أ تعامل المنشأة التعديل على المبلغ المحمل لأصل مالي أو إلتزام مالي على أنه تعديل انتقالي يجب الإعتراف به في الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فقط إلى الحد الذي ينتج فيه عن تبني معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ولأن كافة المشتقات، بإستثناء تلك الأدوات التي هي عبارة عقد كفالة مالي أو أن يكون أدوات تحوط موصوفة وفعالة، يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها لغرض المتاجرة، يتم الإعتراف بالفروقات بين المبلغ المحمل السابق (التي يمكن أن تكون صفراً) والقيمة العادلة للمشتقات على أنها تعديل لرصيد الأرباح المحتجزة في بداية السنة المالية التي يطبق فيها معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بشكل أولي (بإستثناء المشتقة التي هي عقد كفالة مالي أو هي أداة تحوط موصوفة وفعالة).

تنفيذ ٥٨ب ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٨ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) على التعديلات الناتجة عن التغييرات في التقديرات. وإذا لم تستطع المنشأة تحديد ما إذا كان جزء معين من التعديل هو تعديل انتقالي أو تغيير في التقدير، فإنها تعامل ذلك الجزء على أنه تغيير في التقدير المحاسبي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨، مع تقديم إفصاحات مناسبة (معيار المحاسبة الدولي ٨، الفقرات ٣٢-٤٠).

تنفيذ ٥٩ يمكن أن تكون المنشأة، بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة، قد قامت بقياس الإستثمارات بالقيمة العادلة وإعترفت بربح إعادة التقييم خارج الربح أو الخسارة. إذا تم تصنيف إستثمار معين بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فإن ربح إعادة التقييم ما قبل معيار

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحاسبة الدولي ٣٩ الذي تم الإعتراف به في الربح أو الخسارة يتم إعـادة تـصنيفه فـي الأربـاح المحتجزة عند التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وإذا تم تصنيف الإستثمار، عند التطبيـق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، على أنه متوفر لغرض البيع، عندها يتم الإعتراف بـربح إعـادة التقييم ما قبل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في بند منفصل في حقوق الملكية. وتبعـاً لـذلك، تعتـرف المنشأة بالأرباح والخسائر من الأصل المالي المتوفر لغرض البيع في في الدخل الـشامل وتجميـع الأرباح والخسائرة المتراكمة في المكونات المنفصلة لحقوق الملكية إلى أن تنخفض قيمة الإستثمار، أو يباع، أو يتم تحصيله، أو يتم التصرف به خلافا لذلك. وعند إلغاء الإعتراف اللاحق بالأصل المـالي المتوفر لغرض البيع أو إنخفاض قيمته، تقوم المنشأة بإعادة تصنيف الـربح أو الخـسارة المتراكمـة المتبقية في حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة (معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٥٥(ب)).

محاسبة التحوط

تنفيذ ٦٠ تتناول الفقرات ٢٨-٣٠ من هذا المعيار محاسبة التحوط. ويجب الإنتهاء من وصف وتوثيق علاقـة التحوط في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو قبل ذلـك التـاريخ إذا أريـد لعلاقة التحوط أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط من ذلك التاريخ. ويمكن تطبيق محاسبة التحوط بـأثر مستقبلي فقط من التاريخ الذي توصف فيه علاقة التحوط وتُوثق بشكل كامل.

تنفيذ ٦٠أ يمكن أن تكون المنشأة، بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة، قد أجلت أو لـم تعتـرف بالأرباح والخسائر من تحوط على أساس القيمة العادلة على البند المحوط الذي لم يتم قياسـه بالقيمـة العادلة. وبالنسبة لمثل هذا التحوط على أساس القيمة العادلة، تعدل المنشأة المبلغ المحمل للبند المحوط في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويكون التعديل عبارة عن أي مما يلـي، أيهما أقل:-

(أ) ذلك الجزء من التغيير المتراكم في القيمة العادلة للبند المحوط الذي يعكـس مخـاطرة محوطـة موصوفة ولم يتم الإعتراف به بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة؛ و

(ب) ذلك الجزء من التغيير المتراكم في القيمة العادلة لأداة التحوط الذي يعكس مخـاطرة محوطـة موصوفة، وكان بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، إما (١) غير معتـرف بـه، أو (٢) مؤجل في بيان المركز المالي كأصل أو إلتزام.

تنفيذ ٦٠ب يمكن أن تكون المنشأة، بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة، قد أجلت أرباح وخسائر من تحوط على أساس تدفق نقدي لعملية مستقبلية. وإذا لم تكن العملية المستقبلية المحوطـة، فـي تـاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، محتملة بشكل كبير، لكن من المتوقع حدوثها، يـتم الإعتراف بكامل الربح أو الخسارة المؤجلة في حقوق الملكية. وأي صافي ربح أو خسارة متراكمة تم إعادة تصنيفه إلى حقوق الملكية عند التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ يبقـى فـي حقـوق الملكية إلى أن: (أ) ينتج عن العملية المستقبلية لاحقا الإعتراف بأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي، (ب) تؤثر العملية المستقبلية على الربح أو الخسارة، أو (ج) تتغير الظروف لاحقا ولا يعـد متوقعـا حصول العملية المستقبلية، وفي هذه الحالة فإن صافي أي ربح أو خسارة متراكمة ذو علاقة تم إعادة تصنيفه من حقوق الملكية في الربح أو الخسارة. وإذا كانت أداة التحوط لا يزال محـتفظ بهـا، لكـن التحوط غير مؤهل كتحوط على أساس تدفق نقدي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، لا تعد محاسبة التحوط ملائمة ابتداء من تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

معيار المحاسبة الدولي ٤٠ *"العقارات الإستثمارية"*

تنفيذ ٦١ تقيس المنشأة التي تتبنى نموذج القيمة العادلة الوارد فـي معيـار المحاسـبة الـدولي ٤٠ عقاراتهـا الإستثمارية بالقيمة العادلة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولا تنطبـق المتطلبات الإنتقالية لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠ (الفقرة ٩ من هذا المعيار).

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تنفيذ ٦٢ تطبق المنشأة التي تتبنى نموذج التكلفة الوارد في معيار المحاسبة الدولي٤٠ الفقرات "تنفيذ ٧- تنفيذ ١٣" فيما يخص الممتلكات والمصانع والمعدات.

تفسير التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تنفيذ ٦٣ تقتضي الفقرات ٣٩(أ) و (ب) و ٤٠ و٤١ من هذا المعيار أن تفصح منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عن التسويات التي تعطي تفصيلاً كافياً لتمكين المستخدمين من فهم التعديلات المادية على بيان المركز المالي وبيان الدخل الشامل، وحيثما كان قابلا للتطبيق، بيان التدفق النقدي. وتقتضي الفقرات ٣٩(أ) و(ب) تسويات محددة لحقوق الملكية ومجموع الدخل الشامل. ويظهر المثال ١١ إحدى طرق إستيفاء هذه المتطلبات.

مثال ١١: تسوية حقوق الملكية ومجموع الدخل الشامل

خلفية

تبنت إحدى المنشآت المعايير الدولية للمرة الأولى لإعداد التقارير المالية عام ٢٠×٥ مع تحديد تاريخ التحول لها في ١ يناير ٢٠×٤. وكانت آخر بيانات مالية لها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة عن السنة المنتهية في ٣١ديسمبر ٢٠×٤.

تطبيق المتطلبات

تتضمن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية التسويات والملاحظات ذات العلاقة الموضحة أدناه.

يتضمن هذا المثال، من بين أشياء أخرى، تسوية لحقوق الملكية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (١ يناير ٢٠×٤). كما يقتضي هذا المعيار تسوية في نهاية آخر فترة معروضة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة (لا يتضمنها هذا المثال).

ويمكن أن يكون من المفيد عمليا ضم إشارات مرجعية إلى السياسات المحاسبية والتحليلات المساندة التي تعطي مزيداً من التوضيح حول التعديلات المبينة في التسويات أدناه.

وإذا علمت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بأخطاء ارتكبت بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، تميز التسويات بين تصحيح تلك الأخطاء وبين التغييرات في السياسات المحاسبية (الفقرة ٤١ من هذا المعيار). ولا يوضح هذا المثال الإفصاح عن تصحيح خطأ معين.

يتبع...

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

... يتبع

مثال ١١: تسوية حقوق الملكية ومجموع الدخل الشامل

تسوية حقوق الملكية في ١ يناير ٢٠٠٤ (تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية)

ملاحظة		*مبادىء المحاسبة المقبولة عموماً السابقة*	*أثر التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*	*المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*
١	الممتلكات والمصانع والمعدات	٨,٢٩٩	١٠٠	٨,٣٩٩
٢	الشهرة	١,٢٢٠	١٥٠	١,٣٧٠
٢	الأصول غير الملموسة	٢٠٨	(١٥٠)	٥٨
٣	الأصول المالية	٣,٤٧١	٤٢٠	٣,٨٩١
	مجموع الأصول غير المتداولة	١٣,١٩٨	٥٢٠	١٣,٧١٨
	الذمم التجارية وغيرها من الذمم المدينة	٣,٧١٠	صفر	٣,٧١٠
٤	المخزون	٢,٩٦٢	٤٠٠	٣,٣٦٢
٥	ذمم مدينة أخرى	٣٣٣	٤٣١	٧٦٤
	النقد والنقد المعادل	٧٤٨	صفر	٧٤٨
	مجموع الأصول المتداولة	٧,٧٥٣	٨٣١	٨,٥٨٤
	مجموع الأصول	٢٠,٩٥١	١,٣٥١	٢٢,٣٠٢
	قروض بفائدة	٩,٣٩٦	صفر	٩,٣٩٦
	الذمم التجارية وغيرها من الذمم الدائنة	٤,١٢٤	صفر	٤,١٢٤
٦	منافع الموظفين	صفر	٦٦	٦٦
٧	مخصص إعادة الهيكلة	٢٥٠	(٢٥٠)	صفر
	إلتزام الضريبة الحالية	٤٢	صفر	٤٢
٨	إلتزام الضريبة المؤجلة	٥٧٩	٤٦٠	١,٠٣٩
	مجموع الإلتزامات	١٤,٣٩١	٢٧٦	١٤,٦٦٧
	مجموع الأصول مطروحاً منه مجموع الإلتزامات	٦,٥٦٠	١,٠٧٥	٧,٦٣٥
	رأس المال المصدر	١,٥٠٠	صفر	١,٥٠٠
٣	فائض إعادة التقييم	صفر	٢٩٤	٢٩٤
٥	احتياطي التحوط	صفر	٣٠٢	٣٠٢
٩	الأرباح المحتجزة	٥,٠٦٠	٤٧٩	٥,٥٣٩
	مجموع حقوق الملكية	٦,٥٦٠	١,٠٧٥	٧,٦٣٥

يتبع...

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

... يتبع

مثال ١١: تسوية حقوق الملكية ومجموع الدخل الشامل

ملاحظات على تسوية حقوق الملكية في ١ يناير ٢٠×٤:-

١ تأثر الإستهلاك بمتطلبات الضريبة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، لكنه يعكس العمر الإنتاجي للأصول بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وقد أدى التعديل المتراكم إلى زيادة المبلغ المحمل للممتلكات والمصانع والمعدات بمقدار ١٠٠.

٢ تضمنت الأصول غير الملموسة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة مبلغ ١٥٠ عن البنود التي يتم نقلها إلى الشهرة لأنها غير مؤهلة للإعتراف بها كأصول غير ملموسة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٣ تم تصنيف كافة الأصول المالية على أنها متوفرة لغرض البيع بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتم تسجيلها بقيمتها العادلة ٣,٨٩١. وقد تم تسجيلها بسعر التكلفة ٣,٤٧١ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. ويتم تضمين الأرباح الناتجة بمبلغ ٢٩٤ (٤٢٠ مطروحاً منه الضريبة المؤجلة ذات العلاقة بمبلغ ١٢٦) في فائض إعادة التقييم.

٤ يتضمن المخزون مصاريف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة بمبلغ ٤٠٠ بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إلا انه تم استبعاد هذه المصاريف بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.

٥ يتم الإعتراف بالأرباح غير المحققة بمبلغ ٤٣١ من عقود الصرف الأجنبي الآجلة غير المستحقة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لكن لم يتم الإعتراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. ويتم تضمين الأرباح الناتجة بمبلغ ٣٠٢ (٤٣١ مطروحاً منه الضريبة المؤجلة ذات العلاقة بمبلغ ١٢٩) في احتياطي التحوط لأن العقود تتضمن تحوطا للمبيعات المتوقعة.

٦ يتم الإعتراف بإلتزام تقاعد بمبلغ ٦٦ بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لكن لم يتم الإعتراف به بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة التي استخدمت أساسا نقدياً.

٧ تم بمخصص إعادة هيكلة بمبلغ ٢٥٠ يتعلق بأنشطة المكتب الرئيسي بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، لكنه غير مؤهل للإعتراف به كإلتزام بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٨ أدت التغييرات أعلاه إلى زيادة إلتزام الضريبة المؤجلة على النحو التالي:-

فائض إعادة التقييم (ملاحظة ٣)	١٢٦
احتياطي التحوط (ملاحظة ٥)	١٢٩
الأرباح المحتجزة	٢٠٥
الزيادة في إلتزام الضريبة المؤجلة	٤٦٠

ولأن أساس الضريبة في ١ يناير ٢٠٠٤ للبنود المعاد تصنيفها من الأصول غير الملموسة إلى الشهرة (ملاحظة ٢) يعادل مبلغها المحمل في ذلك التاريخ، لم يؤثر إعادة التصنيف على إلتزامات الضريبة المؤجلة.

ملاحظات على تسوية حقوق الملكية في ١ يناير ٢٠×٤:-

٩ وفيما يلي التعديلات على الأرباح المحتجزة:-

الإستهلاك (ملاحظة ١)	١٠٠
مصاريف الإنتاج غير المباشرة (ملاحظة ٤)	٤٠٠
إلتزام التقاعد (ملاحظة ٦)	(٦٦)
مخصص إعادة الهيكلة (ملاحظة ٧)	٢٥٠
الأثر الضريبي لما ذكر أعلاه	(٢٠٥)
مجموع التعديل على الأرباح المحتجزة	٤٧٩

يتبع...

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

... يتبع

مثال ١١: تسوية حقوق الملكية ومجموع الدخل الشامل

تسوية مجموع الدخل الشامل لعام ٢٠٠٤

ملاحظة		*مبادىء المحاسبة المقبولة عموماً السابقة*	*أثر التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*	*المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*
	الإيرادات	٢٠,٩١٠	صفر	٢٠,٩١٠
١، ٢، ٣	تكلفة المبيعات	(١٥,٢٨٣)	(٩٧)	(١٥,٣٨٠)
	مجمل الربح	٥,٦٢٧	(٩٧)	٥,٥٣٠
١	تكاليف التوزيع	(١,٩٠٧)	(٣٠)	(١,٩٣٧)
١، ٤	مصاريف إدارية	(٢,٨٤٢)	(٣٠٠)	(٣,١٤٢)
	دخل التمويل	١,٤٤٦	صفر	١,٤٤٦
	تكاليف التمويل	(١,٩٠٢)	صفر	(١,٩٠٢)
	الربح قبل الضريبة	٤٢٢	(٤٢٧)	(٥)
٥	مصروف الضريبة	(١٥٨)	١٢٨	(٣٠)
	ربح (خسارة) السنة	**٢٦٤**	**(٢٩٩)**	**(٣٥)**
٦	الأصول المالية المتوفرة للبيع	٠	١٥٠	١٥٠
٧	تحوط التدفق النقدي	٠	(٤٠)	(٤٠)
٨	الضريبة المتعلقة بالدخل الشامل الآخر	٠	(٢٩)	(٢٩)
	الدخل الشامل الآخر	**٠**	**٨١**	**٨١**
	مجموع الدخل الشامل	**٢٦٤**	**(٢١٨)**	**٤٦**

... يتبع

مثال ١١: تسوية حقوق الملكية ومجموع الدخل الشامل

ملاحظات على تسوية مجموع الدخل الشامل لعام ٢٠×٤

١ يتم الإعتراف بإلتزام التقاعد بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لكن لم يتم الإعتراف به بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. وقد ارتفع إلتزام التقاعد بمقدار ١٣٠ خلال عام ٢٠×٤، مما سبب زيادة في تكلفة المبيعات (٥٠)، وتكاليف التوزيع (٣٠) والمصاريف الإدارية (٥٠).

٢ إن تكلفة المبيعات أعلى بمقدار ٤٧ بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأن المخزون يتضمن مصاريف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولكن ليس بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.

٣ تأثر الإستهلاك بمتطلبات الضريبة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، لكنه يعكس العمر الإنتاجي للأصول بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولم يكن التأثير على الأرباح لعام ٢٠×٤ هاماً.

٤ تم الإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة بمبلغ ٢٥٠ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في ١ يناير ٢٠×٤، لكنه لم يكن مؤهلا للإعتراف به بموجب هذا المعيار حتى السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٤. ويؤدي هذا إلى زيادة المصاريف الإدارية لعام ٢٠×٤ بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٥ تؤدي التعديلات ١-٤ أعلاه إلى تخفيض مقداره ١٢٨ في مصروف الضريبة المؤجلة.

٦ إزدادت قيمة الأصول المالية المتوفرة برسم البيع المسجلة بالقيمة العادلة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بواقع ١٨٠ خلال ٢٠×٤. وكانت مسجلة بسعر التكلفة بموجب معايير المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. وباعت المنشأة الأصول المالية المتوفرة برسم البيع خلال السنة، مع الإعتراف بربح بقيمة ٤٠ في حسابات الربح أو الخسارة. ومن ذلك الربح المعترف به، كان ما قيمته ٣٠ مشمولا في إحتياطي إعادة التقييم كما في ١ يناير ٢٠×٤ وتم إعادة تصنيفها من إحتياطي إعادة التقييم إلى حسابات الربح أو الخسارة (كتعديل في إعادة التصنيف).

٧ إنخفضت القيمة العادلة لعقود الصرف الأجنبي الآجلة التي تعتبر تحوطات فاعلة لمعاملات التنبؤ بقيمة ٤٠ خلال ٢٠×٤.

٨ أدى التعديلان ٦ و٧ أعلاه إلى زيادة بقيمة ٢٩ في مصاريف الضريبة المؤجلة.

تفسير التعديلات المادية على بيان التدفق النقدي لعام ٢٠×٤:-

يتم تصنيف ضرائب الدخل بمبلغ ١٣٣ المدفوعة خلال عام ٢٠×٤ كتدفقات نقدية تشغيلية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لكن تم تضمينها في فئة منفصلة من التدفقات النقدية الضريبية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. وليس هناك فروق مادية أخرى بين بيان التدفق النقدي المعروض بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبيان التدفق النقدي المعروض بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "*الدفع على أساس الأسهم*"

تنفيذ ٦٤ يتم تشجيع منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، لكن لا يطلب منها، تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "*الدفع على أساس الأسهم*" على أدوات حقوق الملكية التي منحت بعد ٧ نوفمبر ٢٠٠٢ التي تم استحقاقها قبل (أ) تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو (ب) ١ يناير ٢٠٠٥، أيهما أبعد.

تنفيذ ٦٥ على سبيل المثال، إذا كان تاريخ تحول المنشأة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ١ يناير ٢٠٠٤، تطبق المنشأة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى التي تم منحها بعد ٧ نوفمبر ٢٠٠٢ ولم يتم استحقاقها بعد في ١ يناير ٢٠٠٥. وبالعكس، إذا كان تاريخ تحول المنشأة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ١ يناير ٢٠١٠، تطبق المنشأة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى التي تم منحها بعد ٧ نوفمبر ٢٠٠٢ ولم يتم استحقاقها بعد في ١ يناير ٢٠١٠.

[الفقرات إرشاد ٦٦ - إرشاد ٢٠٠ مخصصة للإرشادات المحتملة للمعايير المستقبلة]

تفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

التفسير١ "*التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة*"

تنفيذ٢٠١ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٦ أن تشمل تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات التقدير المبدئي لتكلفة تفكيك وإزالة الأصل وإستعادة الموقع الموجود عليه، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أن يتم قياس الإلتزام مبدئياً وفيما بعد بمقدار المبلغ اللازم لتسوية الإلتزام الحالي في نهاية فترة إعداد التقارير ليعكس سعر الخصم.

تنفيذ٢٠٢ يتطلب التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تتم، مع مراعاة شروط محددة، إضافة التغيرات في الإلتزام الحالي للإزالة والإستعادة أو إلتزام مماثل الى تكلفة الأصل ذو العلاقة أو خصمها منها، ويتم استهلاك مبلغ الأصل الناجم القابل للإستهلاك على مدى عمره النافع، ويتم الإعتراف بالتخفيض الدوري لخصم الإلتزام في الربح أو الخسارة عند حدوثه.

تنفيذ٢٠٣ تنص الفقرة ٢٥هـ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ على إستثناء إنتقالي، فبدلاً من المعالجة المحاسبية بأثر رجعي للتغيرات بهذه الطريقة تستطيع المنشآت أن تشمل في التكلفة المستهلكة للأصل مبلغاً بخصم الإلتزام في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رجوعاً عندما تم تحمل الإلتزام للمرة الأولى واستهلاكه منذ ذلك الوقت، ويوضح المثال في التطبيق ٢٠١ أثر هذا الإستثناء وافتراض أن المنشأة تعالج محاسبياً ممتلكاتها ومصانعها ومعداتها بإستخدام نموذج التكلفة.

مثال ٢٠١: التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة الخلفية

منشأة تاريخ بياناتها المالية التي تم إعدادها للمرة الأولى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الفترة التي تنتهي٣١ ديسمبر ٢٠×٥، وتشمل معلومات مقارنة لعام ٢٠×٤ فقط، وتاريخ إنتقالها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو لذلك ١ يناير ٢٠×٤.

إمتلكت المنشأة مصنع طاقة في ١ يناير ٢٠×١ مع عمر مقداره ٤٠ سنة في تاريخ الإنتقال الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. تقدر المنشأة تكاليف الإزالة خلال فترة مقدارها ٣٧ سنة أنها تبلغ ٤٧٠ وتقدر سعر الخصم المناسب المعدل حسب المخاطرة أنه 5%، وترى أن سعر الخصم المناسب لم يتغير منذ ١ يناير ٢٠×١.

تطبيق المتطلبات

إلتزام الإزالة المعترف به في تاريخ الإنتقال هو ٧٧ (٤٧٠ مخصوماً لمدة ٣٧ سنة بمقدار 5%).

تعطي خصم الإلتزام رجوعاً لمدة ثلاث سنوات أخرى إلى ١ يناير ٢٠× إلتزاماً مقدراً عند الإمتلاك ليتم إدخاله في تكلفة الأصل البالغ ٦٧، والإستهلاك المتراكم للأصل هو ٦٧×٣/٤٠=٥٠

المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية الإفتتاحية التي تم إعدادها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (١ يناير ٢٠٠٤) هي بشكل موجز كما يلي:-

تكلفة الإزالة المشمولة في تكلفة المصنع	٦٧
الإستهلاك المتراكم	(5)
إلتزام الإزالة	(٧٧)
صافي الأصول / المكاسب غير الموزعة	(١5)

التفسير ٤ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية " *تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار*"

تنفيذ٢٠٤ يبين التفسير ٤ المقاييس عند بدء الترتيب لتحديد ما إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار، كما أنه يبين متى يجب إعادة تقييم الترتيب لاحقاً.

تنفيذ٢٠5 تنص الفقرة 25و من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية١ على إستثناء إنتقالي، وبدلاً من التحديد بأثر رجعي ما إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار في بدء الترتيب ولاحقاً إعادة تقييم هذا الترتيب كما هو مطلوب في الفترات قبل الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يمكن للمنشآت تحديد ما إذا كانت الترتيبات القائمة في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحتوي على عقود إيجار، وذلك بتطبيق الفقرات ٦-٩ من التفسير ٤ على تلك الترتيبات على أساس الحقائق والظروف التي سادت في ذلك التاريخ.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال٢٠٢: تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار

الخلفية

منشأة تاريخ بياناتها المالية التي تم إعدادها للمرة الأولى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي الفترة التي تنتهي في ٣١ ديسمبر ٢٠×٧، وتشمل معلومات مقارنة لعام ٢٠×٦ فقط، وتاريخ إنتقالها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو لذلك ١ يناير ٢٠×٦.

في ١ يناير ٢٠×٥ دخلت المنشأة في ترتيب أخذ –أو- دفع لتزويد الغاز، وفي ١ يناير ٢٠×٠ كان هناك تغير في الأحكام التعاقدية للترتيب.

تطبيق المتطلبات

في ١ يناير ٢٠×٦ يمكن للمنشأة أن تحدد ما إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار بتطبيق المقاييس في الفقرات ٦-٩ من التفسير ٤ على أساس الحقائق والظروف القائمة في ذلك التاريخ، وبالتناوب تطبق المنشأة هذه المقاييس على أساس الحقائق والظروف القائمة في ١ يناير ٢٠×٥ وتعيد تقييم الترتيب في ١ يناير ٢٠×٠، وإذا حدد أن الترتيب يحتوي على عقد إيجار فإن على المنشأة إتباع الإرشادات في الفقرات تطبيق ١٤- تطبيق١٦.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢

الدفع على أساس الأسهم

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناتجة من المعايير الدولية لإعداد التقارير الماليـة الـصادرة فـي١٧ ينـاير ٢٠٠٨.

إصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "*الدفع على أساس الأسهم*" في فبراير ٢٠٠٤

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية التعديلات التالية على المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية ٢:-

- شروط تحفيز الموظف على الأداء والإلغاءات (الصادر في ٢٠٠٨)

وتم تعديل المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية ٢ ومستنداته المرافقة من خلال المعيـار الدوليـة لإعـداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" (كما تم تعديله عام ٢٠٠٨).

التفسيرات التالية تتعلق بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢:-

- التفسير ١٢ "*توحيد البيانات المالية – للمنشآت ذات الغرض الخاص*" (كما هو معدل في ٢٠٠٤)
- تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٨ "*نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢*" (الصادر في يناير ٢٠٠٦)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١١ "*المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية٢- معاملات المجموعة وأسهم الخزينة*" (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٦)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
المقدمة	**مقدمة١-٨**
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢	
الدفع على أساس الأسهم	
الهدف	**١**
النطاق	**٦-٢**
الإعتراف	**٩-٧**
المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات حقوق الملكية في المنشأة	**٢٩-١٠**
نظرة عامة	**١٣-١٠**
المعاملات التي يتم فيها إستلام الخدمات	**١٥-١٤**
المعاملات التي يتم قياسها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة	**٢٥-١٦**
تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة	١٨-١٦
معاملة الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء	٢١-١٩
معالجة الشروط غير المحفزة على الأداء	٢١أ
معاملة ميزة التبادل	٢٢
تاريخ ما بعد الإستحقاق	٢٣
عند صعوبة تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية بموثوقية	٢٥-٢٤
تعديلات البنود والشروط التي تم على أساسها منح أدوات حقوق الملكية، بما في ذلك عمليات الإلغاء والتسوية	**٢٩-٢٦**
المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد	**٣٣-٣٠**
معاملات الدفع على أساس الأسهم مع بدائل النقد	**٤٣-٣٤**
معاملات الدفع على أساس الأسهم التي توفر فيها بنود الإتفاق للطرف المقابل إختيار التسوية	**٤٠-٣٥**
معاملات الدفع على أساس الأسهم التي توفر فيها بنود الإتفاق للمنشأة إختيار التسوية	**٤٣-٤١**
الإفصاحات	**٥٢-٤٤**
الأحكام الإنتقالية	**٥٩-٥٣**
تاريخ النفاذ	**٦٢-٦٠**
الملاحق	
أ تعريف المصطلحات	
ب إرشادات التطبيق	
ج تعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى	
موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢	
أساس الإستنتاجات	
إرشادات التنفيذ	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع على أساس الأسهم"* مذكور في الفقرات ١-٦٢ والملاحـق أ-ج . جميع الفقرات لها نفس أثر الصلاحية والنفاذ. وتوضح الفقرات المبينة **بالخط الغامق** المبادئ الرئيسية. أما تعريف المصطلحات في الملحق "أ" فهو يرد *بالخط المائل* عند ذكره للمرة الأولى في المعيـار. وتظهـر تعريفات المصطلحات الأخرى في قائمة المصطلحات الخاص بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. يجـب قراءة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ في سياق الهدف منه وأساس الإستنتاجات، وفي سياق *مقدمـة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإطار تحضير وعرض البيانات المالية*. ويقدم معيار المحاسـبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسـبية والأخطـاء"* أساسـاً لإختيـار وتطبيـق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الصريح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقدمة
أسباب إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢

مقدمة١ غالباً ما تمنح المنشآت أسهم أو خيارات أسهم للموظفين أو أطراف أخرى. وتعتبر خطط الأسهم وخطط خيارات الأسهم خاصية مشتركة لمكافأة الموظفين بما في ذلك المدراء وكبار المسؤولين التنفيذيين والعديد من الموظفين الآخرين. وتصدر بعض المنشآت الأسهم أو خيارات الأسهم لكي تدفع للموردين، مثل موردي الخدمات المهنية.

مقدمة٢ إلى أن تم إصدار هذا المعيار، لم يكن هناك معيار دولي لإعداد التقارير المالية يغطي موضوع الإعتراف بهذه المعاملات وقياسها. وقد أثيرت المخاوف بشأن هذه الفجوة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، نظراً للإنتشار المتزايد لمعاملات الدفع على أساس الأسهم في العديد من البلدان.

الخصائص الرئيسية لهذا المعيار

مقدمة٣ يقتضي هذا المعيار من المنشأة الإعتراف بمعاملات الدفع على أساس الأسهم في بياناتها المالية، بما في ذلك المعاملات مع الموظفين أو الأطراف الأخرى التي ينبغي تسويتها نقداً، أو بأصول أخرى، أو بأدوات حقوق ملكية خاصة بالمنشأة. ولا يوجد استثناءات في هذا المعيار، بإستثناء ما يخص المعاملات التي تنطبق عليها معايير أخرى.

مقدمة٤ يبين هذا المعيار مبادئ القياس ومتطلبات محددة لثلاثة أنواع من معاملات الدفع على أساس الأسهم:-

(أ) المعاملات التي تستلم فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات كمقابل لأدوات حقوق الملكية في المنشأة (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم)؛

(ب) المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام مورد تلك البضاعة أو الخدمات لقاء مبالغ تعتمد على سعر (أو قيمة) أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للمنشأة؛ و

(ج) المعاملات التي تستلم فيها المنشأة أو تشتري بضاعة أو خدمات، وتوفر بنود الإتفاق للمنشأة أو لمورد تلك البضاعة أو الخدمات إختيار المنشأة إما تسوية المعاملة نقداً أو بإصدار أدوات حقوق الملكية.

مقدمة٥ بالنسبة للمعاملات التي تستلم فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات كمقابل لأدوات حقوق الملكية في المنشأة، يقتضي هذا المعيار من المنشأة قياس البضاعة أو الخدمات المستلمة، والزيادة المقابلة في حقوق الملكية، مباشرة بالقيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة، ما لم يكن من غير الممكن تقدير تلك القيمة العادلة بموثوقية. فإذا لم يكن باستطاعة المنشأة تقدير القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية، يُطلب منها قياس قيمتها والزيادة المقابلة في حقوق الملكية بشكل غير مباشر بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وزيادة على ذلك:-

(أ) بالنسبة للمعاملات مع الموظفين والآخرين الذين يقدمون خدمات مماثلة، يُطلب من المنشأة قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، لأنه من غير الممكن نموذجيا تقدير القيمة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

العادلة لخدمات الموظفين المستلمة بموثوقية. وتقاس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح.

(ب) أما بالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين (وأولئك الذين يقدمون خدمات مماثلة)، فهناك افتراض قابل للدحض بأن القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة يمكن تقديرها بموثوقية. ويتم قياس تلك القيمة العادلة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو الذي يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة. وفي حالات نادرة، إذا تم دحض الإفتراض، يتم قياس المعاملة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، التي تم قياسها في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو يقدم الطرف المقابل فيه الخدمة.

(ج) بالنسبة للبضاعة أو الخدمات التي تم قياسها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، يحدد هذا المعيار كافة الشروط التي تحفز الموظف على الأداء بعين الإعتبار عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية. ولا تأخذ شروط السوق، عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو الخيارات في تاريخ القياس ذو العلاقة (كما تم تحديده أعلاه). وبدلاً من ذلك، تُؤخذ في الحسبان الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء من خلال تعديل عدد أدوات حقوق الملكية المشمولة في قياس مبلغ المعاملة، بحيث يستند المبلغ المعترف به للبضاعة أو الخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة بشكل أساسي إلى عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم إستحقاقها في النهاية. ولذلك، وعلى أساس تراكمي، لا يتم الإعتراف بأي مبلغ للبضاعة أو الخدمات المستلمة إن لم يتم إستحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة بسبب الإخفاق في استيفاء أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (بإستثناء شرط سوقي معين).

(د) يقتضي هذا المعيار أن تستند القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة إلى أسعار السوق، إذا توفرت، وكذلك الأخذ بالحسبان البنود والشروط التي تم بناء عليها منح أدوات حقوق الملكية تلك. وفي حال عدم توفر أسعار السوق، يتم تقدير القيمة العادلة بإستخدام أسلوب تقييم لتقدير سعر أدوات حقوق الملكية تلك في تاريخ القياس في معاملة على أساس تجاري بين أطراف راغبة ومطلعة.

(هـ) يبين هذا المعيار أيضاً المتطلبات في حال تعديل بنود وشروط منح خيار أو سهم (على سبيل المثال إعادة تسعير خيار ما) أو إذا تم إلغاء المنح، أو إعادة شراءه، أو إستبداله بمنح آخر لأدوات حقوق الملكية. على سبيل المثال، وبغض النظر عن أي تعديل أو إلغاء أو تسوية لمنح أدوات حقوق الملكية للموظفين، يقتضي هذا المعيار عموماً أن تعترف المنشأة، كحد أدنى، بالخدمات المستلمة التي تم قياسها في تاريخ المنح بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

مقدمة٦ بالنسبة للمعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد، يقتضي هذا المعيار أن تقيس المنشأة البضاعة أو الخدمات المشتراة والإلتزام المتكبد بالقيمة العادلة للإلتزام. وإلى أن تتم تسوية الإلتزام، فإنه يُطلب من المنشأة إعادة قياس القيمة العادلة للإلتزام في في نهاية كل فترة إعداد التقارير وفي تاريخ التسوية، مع أية تغييرات في القيمة معترف بها في ربح أو خسارة الفترة.

مقدمة٧ بالنسبة لمعاملات الدفع على أساس الأسهم التي توفر فيها بنود الإتفاق للمنشأة أو مـورد البـضاعة أو الخدمات إختيار المنشأة إما تسوية المعاملة نقداً أو بإصدار أدوات حقوق ملكية، يُطلـب مـن المنـشأة محاسبة تلك المعاملة، أو مكونات تلك المعاملة، على أنها معاملة تـشتري فيهـا المنـشأة البـضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد، وإلى الحد الذي تكبدت فيه المنشأة إلتـزام يجـب تسويته نقداً (أو بأصول أخرى)، أو على أنها معاملة تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات حقوق الملكية في المنشأة، وإلى الحد الذي لم يتم فيه تكبد هذا الإلتزام.

مقدمة٨ يفرض هذا المعيار متطلبات إفصاح متنوعة لتمكين مستخدمي البيانات المالية من فهم ما يلي:-

(أ) طبيعة ونطاق ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي كانت قائمة خلال الفترة؛

(ب) كيفية تحديد القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة، أو القيمـة العادلـة لأدوات حقـوق الملكية الممنوحة خلال الفترة؛ و

(ج) أثر معاملات الدفع على أساس الأسهم على ربح أو خسارة المنشأة للفترة وكذلك على مركزها المالي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢
الدفع على أساس الأسهم

الهدف

١ إن هدف هذا المعيار هو تحديد التقرير المالي من قبل منشأة معينة عندما تتولى *معاملة دفع على أساس الأسهم*. ويقتضي هذا المعيار بالتحديد أن تعكس المنشأة في أرباحها أو خسائرها ومركزها المالي آثار معاملات الدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك المصاريف المرتبطة بالمعاملات التي تمنح فيها خيارات *الأسهم للموظفين*.

النطاق

٢ ينبغي على المنشأة تطبيق هذا المعيار في محاسبة جميع المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات حقوق الملكية بما في ذلك:-

(أ) *المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات حقوق الملكية* في المنشأة، (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم)،

(ب) *المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات* التي تتحملها أمام مورد تلك البضاعة أو الخدمات لقاء مبالغ تعتمد على سعر (أو قيمة) أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للمنشأة، و

(ج) المعاملات التي تستلم فيها المنشأة أو تشتري بضاعة أو خدمات، وتوفر بنود الإتفاق للمنشأة أو لمورد تلك البضاعة أو الخدمات إختيار المنشأة إما تسوية المعاملة نقداً (أو بأصول أخرى) أو بإصدار أدوات حقوق الملكية.

بإستثناء ما تمت الإشارة إليه في الفقرتين ٥ و٦.

٣ لأغراض هذا المعيار، تعتبر عمليات نقل أدوات حقوق الملكية لمنشأة ما من قبل مساهميها لأطراف قامت بتوريد بضاعة أو خدمات إلى المنشأة (بما في ذلك الموظفين) معاملات دفع على أساس الأسهم، ما لم يكن واضحا أن غرض النقل ليس دفع قيمة البضاعة أو الخدمات التي تم توريدها للمنشأة. وينطبق هذا أيضاً على عمليات نقل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالشركة الأم للمنشأة، أو أدوات حقوق الملكية لمنشأة أخرى في نفس مجموعة المنشأة، إلى أطراف قامت بتوريد بضاعة أو خدمات للمنشأة.

٤ لأغراض هذا المعيار، لا تعتبر معاملة معينة مع موظف (أو طرف آخر) بصفته/ صفتها مالك لأدوات حقوق ملكية المنشأة معاملة دفع على أساس الأسهم. على سبيل المثال، إذا منحت منشأة معينة جميع مالكي صنف معين من أدوات حقوق ملكيتها حق شراء أدوات حقوق ملكية إضافية للمنشأة بسعر أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك، واستلم الموظف هذا الحق لأنه مالك لأدوات حقوق الملكية من ذلك الصنف المحدد، فإن منح أو ممارسة ذلك الحق لا يخضع لمتطلبات هذا المعيار.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٥ كما تمت الإشارة في الفقرة ٢، ينطبق هذا المعيار على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تشتري فيها المنشأة أو تستلم بضاعة أو خدمات. وتتضمن البضاعة المخزون، والمواد القابلة للإستهلاك، والممتلكات والمصانع والمعدات، والأصول غير الملموسة والأصول غير المالية الأخرى. غير أنه لا ينبغي للمنشأة تطبيق هذا المعيار على المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة كجزء من صافي الأصول المشتراة في عملية إندماج أعمال ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"*. وعليه، فإن أدوات حقوق الملكية الصادرة في عملية إندماج أعمال مقابل سيطرة المنشأة المشتراة لا تندرج ضمن نطاق هذا المعيار. غير أن أدوات حقوق الملكية الممنوحة لموظفي المنشأة المشتراة بصفتهم موظفين (على سبيل المثال مقابل خدمات مستمرة) تندرج ضمن نطاق هذا المعيار. وعلى نحو مماثل، فإن إلغاء ترتيبات الدفع على أساس الأسهم أو إستبدالها أو إجراء تعديلات أخرى عليها بسبب عملية إندماج أعمال أو إعادة هيكلة أخرى لحقوق الملكية تتم محاسبتها وفقاً لهذا المعيار. يقدم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ إرشادات حول تحديد ما إذا كانت أدوات حقوق الملكية الصادرة في إندماج الأعمال تعتبر جزء من المبلغ المنقول مقابل سيطرة المنشأة المشتراة (وبالتالي ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣) أو أنها مقابل الخدمة المستمرة ليتم الإعتراف بها في فترة ما قبل الإندماج (وبالتالي ضمن نطاق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية).

٦ لا ينطبق هذا المعيار على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تستلم فيها المنشأة أو تشتري بضاعة أو خدمات بموجب عقد معين ضمن نطاق الفقرات ٨-١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: العرض"* (كما تم تعديله عام ٢٠٠٣)* أو الفقرات ٥-٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* (كما تم تعديله عام ٢٠٠٣).

الإعتراف

٧ ينبغي على المنشأة الإعتراف بالبضاعة أو الخدمات المستلمة أو المشتراة في معاملة دفع على أساس الأسهم عندما تحصل على البضاعة أو عند إستلام الخدمات. كما ينبغي على المنشأة الإعتراف بالزيادة المقابلة في حقوق الملكية إذا تم إستلام البضاعة أو الخدمات في المعاملة التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، أو الإعتراف بالتزام معين إذا تم شراء البضاعة أو الخدمات في المعاملة التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد.

٨ عندما لا تكون البضاعة أو الخدمات المستلمة أو المشتراة في معاملة دفع على أساس الأسهم غير مؤهلة للإعتراف بها كأصول، يتم الإعتراف بها على أنها مصاريف.

٩ نموذجياً ينشأ المصروف من إستهلاك البضاعة أو الخدمات. على سبيل المثال، يتم إستهلاك الخدمات مباشرة، وفي هذه الحالة يتم الإعتراف بالمصروف عندما يقدم الطرف المقابل الخدمة. ويمكن إستهلاك البضاعة عبر فترة من الزمن، أو في حالة المخزون، يتم بيعها في تاريخ لاحق، وفي هذه الحالة يتم الإعتراف بالمصروف عند إستهلاك البضاعة أو بيعها. غير أنه من الضروري أحياناً الإعتراف بالمصروف قبل إستهلاك أو بيع البضاعة أو الخدمات، لأنها غير مؤهلة للإعتراف بها كأصول. على سبيل المثال، يمكن أن تشتري المنشأة البضاعة كجزء من مرحلة البحث في مشروع معين لتطوير منتج جديد. وعلى الرغم من عدم إستهلاك تلك البضاعة، يمكن أن تكون غير مؤهلة للإعتراف بها كأصول بموجب المعيار المعمول به.

* تم تعديل عنوان معيار المحاسبة الدولي ٣٢ في نسخة عام ٢٠٠٥.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات حقوق الملكية في المنشأة

نظرة عامة

١٠ بالنسبة للمعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات حقوق الملكية في المنشأة، ينبغي على المنشأة قياس البضاعة أو الخدمات المستلمة، والزيادة المقابلة في حقوق الملكية مباشرة بالقيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة، ما لم يكن بالإمكان تقدير تلك القيمة العادلة بموثوقية. فإذا لم تستطع المنشأة تقدير القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية، ينبغي عليها قياس قيمتها والزيادة المقابلة في حقوق الملكية بشكل غير مباشر بالرجوع إلى* القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

١١ من أجل تطبيق متطلبات الفقرة ١٠ على المعاملات *مع الموظفين والآخرين الذين يقدمون خدمات مماثلة*†، ينبغي على المنشأة قياس القيمة العادلة للخدمات المستلمة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، لأنه من غير الممكن نموذجياً تقدير القيمة العادلة للخدمات المستلمة بموثوقية، كما هو موضح في الفقرة ١٢. ويجب قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك في *تاريخ المنح*.

١٢ يتم نموذجيا منح الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى إلى الموظفين كجزء من مجموعة التعويضات الخاصة بهم، بالإضافة إلى راتب نقدي ومنافع التوظيف الأخرى. يكون عادة من غير الممكن قياس الخدمات المستلمة مباشرة لمكونات محددة في مجموعة تعويضات الموظف. وربما يكون من غير الممكن أيضاً قياس القيمة العادلة لمجموعة التعويضات بمجملها بشكل مستقل، دون قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة مباشرة. وزيادة على ذلك، يتم أحياناً منح الأسهم أو خيارات الأسهم كجزء من اتفاقية منح مكافآت، بدلاً من كونها جزء من مجموعة تعويضات أساسية، على سبيل المثال كحافز للموظفين للبقاء في خدمة الشركة أو لمكافأتهم على جهودهم في تحسين أداء المنشأة. ومن خلال منح الأسهم أو خيارات الأسهم، بالإضافة إلى التعويضات الأخرى، تدفع المنشأة تعويض إضافي للحصول على منافع إضافية. ومن المحتمل أن يكون تقدير القيمة العادلة لتلك المنافع الإضافية أمراً صعبا. وبسبب صعوبة القياس المباشر للقيمة العادلة للخدمات المستلمة، يتعين على المنشأة قياس القيمة العادلة لخدمات الموظف المستلمة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

١٣ من أجل تطبيق متطلبات الفقرة ١٠ على المعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين، يجب أن يكون هناك افتراض قابل للدحض بأنه من الممكن تقدير القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية. ويجب قياس تلك القيمة العادلة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو الذي يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة. وفي حالات نادرة، إذا دحضت المنشأة هذا الإفتراض لأنها لا تستطيع تقدير القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية، ينبغي على المنشأة قياس البضاعة أو الخدمات المستلمة والزيادة المقابلة في حقوق الملكية، بشكل غير مباشر، بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات

* يستخدم هذا المعيار عبارة "بالرجوع إلى" بدلاً من "بـ سعر أو معدل..." لأن المعاملة تقاس أساسا بضرب القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، التي تم قياسها في التاريخ المحدد في الفقرة ١١ أو ١٣ (أيهما تنطبق) بعدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها، كما هو موضح في الفقرة ١٩.

† في ما تبقي من هذا المعيار، تتضمن أيضاً جميع الإشارات إلى الموظفين الجهات الأخرى التي تقدم خدمات مماثلة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

حقوق الملكية الممنوحة، التي تم قياسها في تاريخ حصول المنشأة على البضاعة أو التاريخ الذي يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة.

المعاملات التي يتم فيها إستلام الخدمات

١٤ إذا تم إستحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة فورا، لا يُطلب من الطرف المقابل إتمام فترة معينة من الخدمة قبل أن يصبح مخولا دون قيد أو شرط لأدوات حقوق الملكية تلك. وفي حال عدم وجود دليل بخلاف ذلك، تفترض المنشأة أن ما يقدمه الطرف المقابل من خدمات كمقابل لأدوات حقوق الملكية قد تم استلامها. وفي هذه الحالة، ينبغي على المنشأة أن تعترف بالخدمات المستلمة بالكامل في تاريخ المنح، مع زيادة مقابلة في حقوق الملكية.

١٥ إذا لا يتم إستحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة إلا عندما يكمل الطرف المقابل فترة محددة من الخدمة، تفترض المنشأة أن ما سيقدمه الطرف المقابل من خدمات كمقابل لأدوات حقوق الملكية تلك سيتم استلامها في المستقبل، خلال فترة الإستحقاق. وينبغي على المنشأة محاسبة تلك الخدمات كما يتم تقديمها من قبل الطرف المقابل خلال فترة الإستحقاق، مع زيادة مقابلة في حقوق الملكية. على سبيل المثال:-

(أ) إذا تم منح الموظف خيارات أسهم مشروطة بإكمال ثلاث سنوات خدمة، فعلى المنشأة أن تفترض أن الخدمة التي سيتم تقديمها من قبل الموظف كمقابل لخيارات الأسهم سيتم استلامها في المستقبل، خلال فترة الإستحقاق تلك التي تمتد لثلاث سنوات.

(ب) إذا تم منح الموظف خيارات أسهم مشروطة بإنجاز شرط أداء معين والبقاء في خدمة المنشأة إلى أن يتم تلبية شرط الأداء ذلك، وكان طول فترة الإستحقاق يختلف اعتمادا على الوقت الذي يتم فيه تلبية شرط الأداء، على المنشاة أن تفترض أن الخدمات التي سيقدمها الموظف كمقابل لخيارات الأسهم سيتم استلامها في المستقبل، خلال فترة الإستحقاق المتوقعة. ويتعين على المنشأة تقدير طول فترة الإستحقاق المتوقعة في تاريخ المنح، على أساس النتيجة الأكثر احتمالا لشرط الأداء. إذا كان شرط الأداء هو عبارة عن شرط سوق، فإن تقدير طول فترة الإستحقاق المتوقعة يجب أن ينسجم مع الإفتراضات المستخدمة في تقدير القيمة العادلة للخيارات الممنوحة، ولا يتم تعديله بعد ذلك. وإذا لم يكن شرط الأداء عبارة عن شرط سوق، على المنشأة مراجعة تقديرها لطول فترة الإستحقاق، إذا لزم الأمر، في حال أشارت معلومات لاحقة إلى أن طول فترة الإستحقاق يختلف عن التقديرات السابقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعاملات التي يتم قياسها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

١٦ بالنسبة للمعاملات التي يتم قياسها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، على المنشأة قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في *تاريخ القياس*، على أساس أسعار السوق، إذا توفرت، مع الأخذ بالحسبان الشروط والبنود التي مُنحت على أساسها أدوات حقوق الملكية تلك (مع مراعاة متطلبات الفقرات ١٩-٢٢).

١٧ إذا لم تكن أسعار السوق متوفرة، على المنشأة أن تقدر القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة بإستخدام أسلوب تقييم معين لتقدير ما كان سيكون عليه سعر أدوات حقوق الملكية تلك في تاريخ القياس في معاملة على أساس تجاري بين أطراف راغبة ومطلّعة. ويجب أن يكون أسلوب التقييم منسجما مع منهجيات التقييم المقبولة عموماً لتسعير الأدوات المالية، وأن يشمل كافة العوامل والإفتراضات التي يمكن أن تأخذها في الإعتبار الأطراف الراغبة والمطلّعة المشاركة في السوق عند تحديد السعر (مع مراعاة متطلبات الفقرات ١٩-٢٢).

١٨ يحتوي الملحق "ب "مزيدا من الإرشاد حول قياس القيمة العادلة للأسهم وخيارات الأسهم، والذي يركز على بنود وشروط محددة تعتبر خصائص مشتركة لمنح الأسهم أو خيارات الأسهم للموظفين.

معاملة الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء

١٩ يمكن أن يكون منح أدوات حقوق الملكية مشروطا بتلبية *شروط إستحقاق محددة*. على سبيل المثال، يكون منح الأسهم أو خيارات الأسهم لموظف ما مشروطاً بشكل نموذجي ببقاء الموظف في خدمة المنشأة لفترة محددة من الوقت. ويمكن أن يكون هناك شروط أداء يجب تلبيتها، كأن تحقق المنشأة نمو محدد في الأرباح أو زيادة محددة في سعر أسهمها. ولا تُؤخذ في الحسبان الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، باستثناء شروط السوق، عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم في تاريخ القياس. وبدلا من ذلك، ينبغي أن تؤخذ في الحسبان الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء من خلال تعديل عدد أدوات حقوق الملكية المشمولة في قياس مبلغ المعاملة، بحيث يستند المبلغ المعترف به للبضاعة أو الخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة بشكل أساسي إلى عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم إستحقاقها في نهاية المطاف. لذلك، وعلى أساس تراكمي، لا يتم الإعتراف بأي مبلغ للبضاعة أو الخدمات المستلمة إذا لم يتم إستحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة بسبب الإخفاق في تلبية أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، على سبيل المثال فشل الطرف المقابل في إتمام فترة خدمة معينة، أو عدم تلبية شرط أداء معين، مع مراعاة متطلبات الفقرة ٢١.

٢٠ من أجل تطبيق متطلبات الفقرة ١٩، على المنشأة أن تعترف بمبلغ معين للبضاعة أو الخدمات المستلمة خلال فترة الإستحقاق على أساس أفضل تقدير متوفر لعدد أدوات حقوق الملكية المتوقع إستحقاقها، وعليها أن تعدل ذلك التقدير، إذا لزم الأمر، في حال أشارت معلومات لاحقة أن عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع إستحقاقها يختلف عن التقديرات السابقة. وفي تاريخ الإستحقاق، على المنشأة أن تراجع التقدير ليعادل عدد أدوات حقوق الملكية الذي تم إستحقاقها في النهاية، مع مراعاة متطلبات الفقرة ٢١.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢١ تؤخذ شروط السوق في الحسبان، مثل سعر سهم مستهدف يكون مشروطا بـه الإسـتحقاق (أو قابليـة الممارسة)، عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. لذلك، على المنـشأة أن تعتـرف، بالنسبة لعمليات منح أدوات حقوق الملكية وفق شروط السوق، بالبضاعة أو الخدمات المستلمة من طرف مقابل يلبي كافة الشروط الأخرى التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (على سبيل المثال، الخدمات المستلمة من موظف يبقى في الخدمة طوال الفترة المحددة)، بغض النظر عما إذا يتم تلبية شرط السوق.

معالجة الشروط غير المحفزة على الأداء

٢١أ على نحو مماثل، يجب أن تأخذ المنشاة بعين الإعتبار كافة الشروط غير المحفزة على الأداء عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. لذلك، وبالنسبة لمنح أدوات حقوق الملكية مع شروط غير محفزة على الأداء، يجب أن تعترف المنشأة بالسلع أو الخدمات من الطرف المقابل والتي تلبـي كافـة الشروط المحفزة على الأداء التي لا تعتبر شروط سوقية (مثلاً، الخدمات التي تم الحصول عليهـا مـن موظف يبقى في الخدمة للفترة المحددة للخدمة)، بغض النظر عن تلبية تلك الشروط غير المحفزة.

معاملة ميزة التبديل

٢٢ بالنسبة للخيارات التي تتسم *بميزة التبديل*، لا تُؤخذ هذه الميزة في الحسبان عند تقـدير القيمـة العادلـة للخيارات الممنوحة في تاريخ القياس. وبدلا من ذلك، يتم محاسبة *خيار التبديل* على أنه منح لخيار جديد، إذا وعندما يتم منح هذا الخيار لاحقا.

تاريخ ما بعد الإستحقاق

٢٣ بعد الإعتراف بالبضاعة أو الخدمات المستلمة وفقاً للفقرات ١٠-٢٢، وكذلك الإعتراف بزيادة مقابلة في حقوق الملكية، لا تقوم المنشأة بتعديل لاحق على مجموع حقوق الملكية بعد تاريخ الإستحقاق. على سبيل المثال، لا تعكس المنشأة لاحقا المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة من موظف ما، إذا تم لاحقا إلغـاء أدوات حقوق الملكية المستحقة، أو في حالة خيارات الأسهم، لا يتم ممارسة الخيارات. وعلى أية حـال، لا يعيق هذا المتطلب المنشأة من الإعتراف بالنقل ضمن حقوق الملكية، أي النقل من أحد مكونات حقوق الملكية إلى آخر.

عند صعوبة تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية بموثوقية

٢٤ تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرات ١٦-٢٣ عندما يطلب من المنشأة قياس معاملة دفع علـى أسـاس الأسهم بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وفي حالات نـادرة، قـد لا تـتمكن المنشأة من تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تـاريخ القيـاس بموثوقيـة، وفقـاً للمتطلبات الواردة في الفقرات ١٦-٢٢. وفي هذه الحالات النادرة فقط، على المنشأة أن تقوم بما يلي:-

(أ) قياس أدوات حقوق الملكية *بقيمتها الجوهرية*، مبدئياً في التاريخ الذي تحصل فيه المنـشأة علـى البضاعة أو الذي يقدم فيه الطرف المقابل الخدمات، ولاحقا في كل نهاية فترة إعداد التقارير وفي تاريخ التسوية النهائية، مع الإعتراف بأي تغيير في القيمة الجوهرية في الأربـاح أو الخـسائر. وبالنسبة لمنح خيارات الأسهم، يتم في النهاية تسوية ترتيب الدفع على أساس الأسهم عند ممارسة الخيارات أو إلغائها (على سبيل المثال عند إنتهاء التوظيف) أو إنقضائها (على سبيل المثال فـي نهاية عمر الخيار).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) الإعتراف بالبضاعة أو الخدمات المستلمة على أساس عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم إستحقاقها في النهاية أو، (حيثما كان قابلاً للتطبيق) يتم ممارستها في النهاية. ولتطبيق هذا المتطلب على خيارات الأسهم، على سبيل المثال، على المنشأة الإعتراف بالبضاعة أو الخدمات المستلمة خلال فترة الإستحقاق، إن وجدت، وفقاً للفقرتين ١٤ و١٥، باستثناء أن المتطلبات في الفقرة ١٥(ب) المتعلقة بشرط سوقي معين لا تنطبق. ويجب أن يعتمد المبلغ المعترف به للبضاعة أو الخدمات المستلمة خلال فترة الإستحقاق على عدد خيارات الأسهم المتوقع إستحقاقها. وعلى المنشأة أن تعدل ذلك التقدير، عند الضرورة، إذا أشارت معلومات لاحقة إلى أن عدد خيارات الأسهم المتوقع إستحقاقه يختلف عن التقديرات السابقة. وفي تاريخ الإستحقاق، على المنشأة أن تراجع التقدير ليعادل عدد أدوات حقوق الملكية التي تم إستحقاقها في النهاية. وبعد تاريخ الإستحقاق، على المنشاة أن تعكس المبلغ المعترف به للبضاعة أو الخدمات المستلمة إذا تم لاحقا إلغاء خيارات الأسهم أو انتهت في نهاية عمر خيار السهم.

٢٥ إذا طبقت منشأة ما الفقرة ٢٤، فليس من الضروري تطبيق الفقرات ٢٦-٢٩، ذلك لأن أي تعديلات على البنود والشروط التي تم بناءاً عليها منح أدوات حقوق الملكية سيتم أخذها بالحسبان عند تطبيق طريقة القيمة الجوهرية المبينة في الفقرة ٢٤. لكن إذا قامت منشأة ما بتسوية منح أدوات حقوق الملكية التي تم تطبيق الفقرة ٢٤عليها، فعلى المنشأة القيام بما يلي:-

(أ) إذا حدثت التسوية خلال فترة الإستحقاق، ينبغي على المنشأة محاسبة التسوية على أنها تعجيل للإستحقاق، ويكون عليها بالتالي الإعتراف فورا بالمبلغ الذي كان سيتم الإعتراف به للخدمات المستلمة خلال ما تبقى من فترة الإستحقاق.

(ب) يجب محاسبة أي دفعة تمت عند التسوية على أنها إعادة شراء لأدوات حقوق الملكية، أي كخصم من حقوق الملكية، فيما عدا إلى الحد الذي تتجاوز فيه الدفعة القيمة الجوهرية لأدوات حقوق الملكية، التي تم قياسها في تاريخ إعادة الشراء. ويتم الإعتراف بمثل هذه الزيادة على أنه مصروف.

تعديلات البنود والشروط التي تم على أساسها منح أدوات حقوق الملكية، بما في ذلك عمليات الإلغاء والتسوية

٢٦ يمكن أن تعدل المنشأة البنود والشروط التي تم بناء عليها منح أدوات حقوق الملكية. على سبيل المثال، يمكنها أن تخفض سعر ممارسة الخيارات الممنوحة للموظفين (أي إعادة تسعير الخيارات)، مما يزيد من القيمة العادلة لتلك الخيارات. إن المتطلبات الواردة في الفقرات من ٢٧-٢٩ لمحاسبة آثار التعديلات معبر عنها في سياق معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين. إلا أنه يجب تطبيق المتطلبات أيضاً على معاملات الدفع على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير الموظفين يتم قياسها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وفي الحالة الأخيرة، فإن أية إشارات إلى تاريخ المنح في الفقرات ٢٧ - ٢٩ يجب أن تشير بدلاً من ذلك إلى تاريخ حصول المنشأة على البضاعة أو تاريخ تقديم الطرف المقابل للخدمة.

٢٧ على المنشأة أن تعترف كحد أدنى بالخدمات المستلمة التي تم قياسها في تاريخ المنح بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، ما لم يتم إستحقاق أدوات حقوق الملكية تلك بسبب الإخفاق في تلبية شرط إستحقاق معين (بإستثناء شرط السوق) تم تحديده في تاريخ المنح. وينطبق هذا الأمر بغض النظر

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عن أية تعديلات على البنود والشروط التي تم على أساسها منح أدوات حقوق الملكيـة، أو أي إلغـاء أو تسوية على ذلك المنح لأدوات حقوق الملكية. وبالإضافة إلى ذلك، علـى المنـشأة أن تعتـرف بآثـار التعديلات التي تزيد من مجموع القيمة العادلة لترتيب الدفع على أساس الأسهم أو التـي تكـون مفيـدة بخلاف ذلك للموظف. ويتضمن الملحق "ب" إرشادات حول تطبيق هذا المتطلب.

٢٨ إذا ألغت المنشأة منح أدوات حقوق الملكية أو قامت بتسويتها خلال فترة الإسـتحقاق (بإسـتثناء المـنح الملغي عندما لا يتم تلبية الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء):-

(أ) على المنشأة محاسبة الإلغاء أو التسوية على أنه تعجيل في الإستحقاق، ويجـب عليهـا بالتـالي الإعتراف فورا بالمبلغ الذي كان من الممكن خلافا لذلك الإعتراف به للخدمات المستلمة خلال ما تبقى من فترة الإستحقاق.

(ب) ينبغي محاسبة أية دفعة تتم للموظف عند إلغاء أو تسوية المنح على أنها إعادة شراء حصة حقوق ملكية، أي كاقتطاع من حقوق الملكية، باستثناء الحالة التي تتجاوز فيها الدفعـة القيمـة العادلـة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة التي تم قياسها في تاريخ إعادة الشراء. ويجب الإعتراف بمثـل هذه الزيادة على أنه مصروف. لكن، إذا كانت الدفع على أساس الأسهم يشمل مكونـات إلتـزام، فيجب على المنشأة إعادة قياس القيمة العادلة للإلتزام في تاريخ الإلغاء أو التسوية. ويجب محاسبة أي دفعة لتسوية مكون الإلتزام كإطفاء للإلتزام.

(ج) إذا تم منح الموظف أدوات حقوق ملكية جديدة، وفي التاريخ الذي تم فيه منح أدوات حقوق الملكية تلك، تحدد المنشأة أدوات حقوق الملكية الجديدة الممنوحة على أنها أدوات حقوق ملكية بديلة عن أدوات حقوق الملكية الملغاة، ينبغي على المنشأة محاسبة منح أدوات حقوق الملكية البديلة بـنفس الطريقة التي تتم فيها محاسبة تعديل المنح الأصلي لأدوات حقـوق الملكيـة، وفقـاً للفقـرة ٢٧ والإرشادات الواردة في الملحق "ب". إن القيمة العادلة المتزايدة الممنوحة هي الفرق بين القيمـة العادلة لأدوات حقوق الملكية البديلة وصافي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكيـة الملغـاة، فـي تاريخ منح أدوات حقوق الملكية البديلة. إن صافي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الملغاة هي قيمتها العادلة مباشرة قبل عملية الإلغاء، مطروحا منها مبلغ أي دفعة تسدد إلى الموظـف عنـد إلغاء أدوات حقوق الملكية التي تتم محاسبتها كاقتطاع من حقوق الملكية وفقاً للفقرة "ب" أعـلاه. وإذا لم تحدد المنشأة أدوات حقوق الملكية الجديدة الممنوحة على أنها أدوات حقوق ملكيـة بديلـة لأدوات حقوق الملكية الملغاة، ينبغي عليها محاسبة أدوات حقوق الملكية الجديدة تلك على أنه منح جديد لأدوات حقوق الملكية.

٢٨أ إذا باستطاعة المنشاة أو الطرف المقابل اختيار تلبية الشروط غير المحفزة علـى الأداء، فيجـب علـى المنشأة معالجة إخفاق المنشأة أو الطرف المقابل في تلبية الشروط غير المحفزة على الأداء خلال فتـرة الإستحقاق كعملية إلغاء.

٢٩ إذا قامت منشأة معينة بإعادة شراء أدوات حقوق ملكية مستحقة، يجب محاسبة الدفعة المسددة للموظف على أنه اقتطاع من حقوق الملكية، باستثناء الحالة التي تتجاوز فيها الدفعة القيمة العادلة لأدوات حقـوق الملكية التي تم إعادة شراؤها وقياسها في تاريخ إعادة الشراء. ويجب الإعتراف بمثل هذه الزيادة علـى أنه مصروف.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد

٣٠ بالنسبة للمعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد، على المنشأة قياس البضاعة أو الخدمات المشتراة والإلتزام المتكبد بالقيمة العادلة للإلتزام. وإلى أن تتم تسوية الإلتزام، على المنشأة إعادة قياس القيمة العادلة للإلتزام في كل نهاية فترة إعداد التقارير وفي تاريخ التسوية، مع أية تغييرات في القيمة العادلة معترف بها في أرباح أو خسائر الفترة.

٣١ على سبيل المثال، يمكن أن تمنح المنشأة للموظفين مكافأة مقابل ارتفاع سعر الأسهم كجزء من مجموعة التعويضات الخاصة بهم. أو يمكن أن تمنح المنشأة موظفيها دفعة نقدية مستقبلية بمنحهم الحق في الأسهم (بما في ذلك الأسهم التي سيتم إصدارها عند ممارسة خيارات الأسهم) القابلة للإسترداد إما إلزاميا (على سبيل المثال، عند انتهاء التوظيف) أو حسب إختيار الموظف.

٣٢ ينبغي على المنشأة الإعتراف بالخدمات المستلمة، وبالتزام الدفع مقابل تلك الخدمات حين يقدم الموظفون الخدمة. على سبيل المثال، يتم مباشرة إستحقاق بعض مكافآت الموظفين مقابل ارتفاع سعر الأسهم، وبالتالي لا يُطلب من الموظفين إتمام فترة معينة من الخدمة ليصبحوا مخولين لقبض الدفعة النقدية. وفي حال غياب دليل بخلاف ذلك، تفترض المنشأة أنه قد تم إستلام الخدمات التي يقدمها الموظفون لقاء مكافأة الموظفين مقابل ارتفاع سعر الأسهم. وبناء عليه، على المنشأة الإعتراف فورا بالخدمات المستلمة وبالتزام الدفع مقابلها. وإذا لم يتم إستحقاق المكافأة المذكورة أعلاه إلا بعد أن ينهي الموظفين فترة معينة من الخدمة، على المنشأة الإعتراف بالخدمات المستلمة وبالتزام الدفع مقابلها، حيث يقدم الموظفون الخدمة خلال تلك الفترة.

٣٣ يجب قياس الإلتزام بشكل أولي في نهاية كل فترة إعداد التقارير إلى أن تتم تسويته بالقيمة العادلة لمكافأة الموظفين مقابل ارتفاع سعر الأسهم، من خلال تطبيق نموذج تسعير الخيارات، مع الأخذ بالحسبان البنود والشروط التي تم على أساسها منح تلك المكافأة ومدى تقديم الموظفين للخدمة حتى تاريخه.

معاملات الدفع على أساس الأسهم مع بدائل النقد

٣٤ بالنسبة لمعاملات الدفع على أساس الأسهم التي توفر فيها بنود الإتفاق إما للمنشأة أو الطرف المقابل إختيار المنشأة تسوية المعاملة نقداً (أو بأصول أخرى) أو بإصدار أدوات حقوق ملكية، على المنشأة محاسبة تلك المعاملة، أو مكونات تلك المعاملة، على أنها معاملة تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد، إذا، وإلى الحد، الذي تكبدت فيه المنشأة التزام يجب تسويته نقداً أو بأصول أخرى، أو على أنها معاملة تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، إذا، وإلى الحد، الذي لم يتم فيه تكبد ذلك الإلتزام.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معاملات الدفع على أساس الأسهم التي توفر فيها بنود الإتفاق للطـرف المقابـل إختيار التسوية

٣٥ إذا منحت المنشأة الطرف المقابل حق الإختيار بين تسوية معاملة دفع علـى أسـاس الأسـهم نقـداً* أو بإصدار أدوات حقوق ملكية، تكون المنشأة قد منحت أداة مالية مركبة، تتضمن مكـون ديـن (أي حـق الطرف المقابل بأن يطلب الدفع نقداً) ومكون حق ملكية (أي حق الطرف المقابل بأن يطلـب التـسوية بأدوات حقوق ملكية بدلاً من النقد). وبالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين، التي يتم فيها قياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة مباشرة، على المنشأة قياس مكون حق الملكية لـلأداة المالية المركبة على أنه الفرق بين القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة والقيمة العادلـة لمكـون الدين، في التاريخ الذي يتم فيه إستلام البضاعة أو الخدمات.

٣٦ بالنسبة للمعاملات الأخرى، بما في ذلك المعاملات مع الموظفين، ينبغي على المنشأة قياس القيمة العادلة للأداة المالية المركبة في تاريخ القياس، مع الأخذ في الحسبان البنود والشروط التي تم على أساسها منح الحقوق في النقد أو أدوات حقوق الملكية.

٣٧ من أجل تطبيق الفقرة ٣٦، على المنشأة أولا قياس القيمة العادلة لمكون الدين، ومن ثـم قيـاس القيمـة العادلة لمكون حق الملكية - مع الأخذ بالحسبان أنه ينبغي على الطرف المقابل إسقاط الحق بقبض النقد من أجل إستلام أداة حق الملكية. إن القيمة العادلة للأداة المالية المركبة هـي مجمـوع القـيم العادلـة للمكونين. غير أن معاملات الدفع على أساس الأسهم التي يكون فيها للطرف المقابل إختيار التسوية غالباً ما تكون منظمة بحيث أن القيمة العادلة لأحد بدائل التسوية هي نفس القيمة العادلة لبديل آخر. على سبيل المثال، يمكن أن يختار الطرف المقابل إستلام خيارات الأسهم أو مكافأة الموظف مقابل ارتفاع الأسـهم المدفوعة نقداً. وفي تلك الحالات، تكون القيمة العادلة لمكون حق الملكية يساوي صفر، وبالتالي تكـون القيمة العادلة للأداة المالية المركبة هي نفس القيمة العادلة لمكون الدين. وعلى العكس من ذلك، إذا كانت القيم العادلة لبدائل التسوية تختلف، فإن القيمة العادلة لمكون حق الملكية تكون عادة أعلى من صفر، وفي هذه الحالة ستكون القيمة العادلة للأداة المالية المركبة أعلى من القيمة العادلة لمكون الدين.

٣٨ ينبغي على المنشأة محاسبة البضاعة أو الخدمات المستلمة أو المشتراة فيما يخص كل مكون فـي الأداة المالية المركبة بشكل منفصل. بالنسبة لمكون الدين، على المنشأة أن تعتـرف بالبـضاعة أو الخـدمات المشتراة، والتزام الدفع مقابل تلك البضاعة أو الخدمات، حيث يورد الطرف المقابل البـضاعة أو يقـدم الخدمات، وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البـضاعة أو الخـدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد (الفقرات ٣٠-٣٣). وبالنسبة لمكون حق الملكية (إن وجـد)، على المنشأة أن تعترف بالبضاعة أو الخدمات المستلمة، والزيادة في حقوق الملكية، حيث يورد الطرف المقابل البضاعة أو يقدم الخدمات، وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على المعاملات التي تكون فيها البـضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة (الفقرات ١٠-٢٩).

* في الفقرات ٣٥-٤٣، تتضمن أيضاً جميع الإشارات إلى نقد الأصول الأخرى للمنشأة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٣٩ في تاريخ التسوية، على المنشأة إعادة قياس الإلتزام بقيمته العادلة. وإذا أصدرت المنشأة أدوات حقـوق ملكية عند التسوية بدلاً من الدفع نقداً، ينبغي نقل الإلتزام مباشرة إلى حقوق الملكيـة، كمقابـل لأدوات حقوق الملكية الصادرة.

٤٠ إذا دفعت المنشأة نقداً عند التسوية بدلاً من إصدار أدوات حقوق ملكية، يجب تطبيق تلك الدفعة لتـسوية الإلتزام بالكامل. ويجب أن يبقى أي مكون حق ملكية تم الإعتراف به سـابقاً ضـمن حقـوق الملكيـة. وبإختيار القبض نقداً عند التسوية، يكون الطرف المقابل قد أسقط الحق في إستلام أدوات حقوق ملكيـة. غير أن هذا المتطلب لا يحول دون اعتراف المنشأة بعملية نقل ضمن حقوق الملكية، أي النقل من أحـد مكونات حقوق الملكية إلى آخر.

معاملات الدفع على أساس الأسهم التي توفر فيها بنود الإتفاق للمنشأة إختيار التسوية

٤١ بالنسبة لمعاملة دفع على أساس الأسهم توفر فيها بنود الإتفاق إختيارا أمام المنـشأة للتـسوية نقـداً أو بإصدار أدوات حقوق الملكية، يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كان لديها التزام حالي لتسويته نقداً كمـا ينبغي عليها محاسبة معاملة الدفع على أساس الأسهم وفقاً لذلك. ويكون لدى المنشأة التزام حالي لتسويته نقداً إذا لم يكن لإختيار التسوية في أدوات حقوق الملكية جوهرا تجاريا (لأن المنشأة مثلا ممنوعة قانونيا من إصدار الأسهم)، أو كان لدى المنشأة ممارسة سابقة أو سياسة معلنة للتسوية نقداً، أو تقـوم عمومـاً بالتسوية نقداً متى طلب الطرف المقابل أن تتم التسوية نقداً.

٤٢ إذا كان لدى المنشأة التزام حالي لتسويته نقداً، ينبغي عليها محاسبة المعاملة وفقاً للمتطلبات التي تنطبـق على المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التـي تتحملهـا أمـام المورد، في الفقرات ٣٠-٣٣.

٤٣ إذا لم يكن مثل هذا الإلتزام قائما، ينبغي على المنشأة محاسبة المعاملة وفقاً للمتطلبات التي تنطبق علـى المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، فـي الفقـرات ١٠-٢٩. ويجب عند التسوية القيام بما يلي:-

(أ) إذا اختارت المنشأة التسوية نقداً، ينبغي محاسبة الدفعة النقدية على أنها إعادة شراء لحصة حقوق ملكية، أي كاقتطاع من حقوق الملكية، باستثناء ما يتم الإشارة إليه في البند "ج" أدناه.

(ب) إذا اختارت المنشأة التسوية بإصدار أدوات حقوق ملكية، فليس مطلوبا إجراء مزيدا من المحاسبة (بإستثناء النقل من أحد مكونات حقوق الملكية إلى آخر، إذا لزم الأمر)، باستثناء ما يتم الإشـارة إليه في البند "ج" أدناه.

(ج) إذا اختارت المنشأة بديل التسوية الذي له أعلى قيمة عادلة، كما في تاريخ التسوية، يجـب علـى المنشأة الإعتراف بمصروف إضافي للقيمة الزائدة الواردة، أي الفرق بين النقد المدفوع والقيمـة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي كان سيتم خلافا لذلك إصدارها، أو الفرق بين القيمـة العادلـة لأدوات حقوق الملكية الصادرة ومبلغ النقد الذي كان سيتم خلافا لذلك دفعه، أيهما قابلا للتطبيق.

الإفصاحات

٤٤ يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكّن مستخدمي البيانات الماليـة مـن فهـم طبيعـة ونطاق ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي كانت قائمة خلال الفترة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٤٥ من أجل إنفاذ المبدأ الوارد في الفقرة ٤٤، ينبغي على المنشأة الإفصاح على الأقل عما يلي:-

(أ) وصف لكل نوع من ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي كانت قائمة في أي وقت خلال الفترة، بما في ذلك البنود والشروط العامة لكل ترتيب، مثل متطلبات الإستحقاق، المدة القصوى للخيارات الممنوحة، وطريقة التسوية (على سبيل المثال، ما إذا كانت نقداً أو بحقوق ملكية). يمكن أن تجمع منشأة ذات أنواع متشابهة إلى حد كبير من ترتيبات الدفع على أساس الأسهم هذه المعلومات، ما لم يكن هناك ضرورة لإفصاح منفصل عن كل ترتيب من أجل استيفاء المبدأ الوارد في الفقرة ٤٤.

(ب) عدد خيارات الأسهم والمتوسط المرجح لأسعار ممارسة خيارات الأسهم لكل مجموعة من الخيارات التالية:-

(١) المتداولة في بداية الفترة؛

(٢) الممنوحة خلال الفترة؛

(٣) الملغاة خلال الفترة؛

(٤) الممارسة خلال الفترة؛

(٥) المنتهية خلال الفترة؛

(٦) المتداولة في نهاية الفترة؛ و

(٧) القابلة ممارستها في نهاية الفترة.

(ج) بالنسبة لخيارات الأسهم التي تتم ممارستها خلال الفترة، الإفصاح عن المتوسط المرجح لسعر السهم في تاريخ الممارسة. إذا تمت ممارسة الخيارات على أساس منتظم طوال الفترة، قد تستطيع المنشأة بدلاً من ذلك الإفصاح عن المتوسط المرجح لسعر السهم خلال الفترة.

(د) بالنسبة لخيارات الأسهم المتداولة في نهاية الفترة، الإفصاح عن نطاق أسعار الممارسة والمرجح المتوسط للفترة الباقية من العمر التعاقدي. فإذا كان نطاق أسعار الممارسة واسعا، يجب تقسيم الخيارات المتداولة إلى نطاقات ذات معنى في تقييم عدد وتوقيت الأسهم الإضافية التي يمكن إصدارها والنقد الممكن قبضه عند ممارسة تلك الخيارات.

٤٦ يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم كيف تم تحديد القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، خلال الفترة.

٤٧ إذا قامت المنشأة بقياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية للمنشأة بشكل غير مباشر، بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، من أجل إنفاذ المبدأ الوارد في الفقرة ٤٦، ينبغي على المنشأة الإفصاح على الأقل عما يلي:-

(أ) بالنسبة لخيارات الأسهم الممنوحة خلال الفترة، الإفصاح عن المتوسط المرجح للقيمة العادلة لتلك الخيارات في تاريخ القياس، والمعلومات بشأن كيف تم قياس تلك القيمة العادلة، بما في ذلك:-

(١) نموذج تسعير الخيارات المستخدم ومدخلات ذلك النموذج، بما في ذلك المتوسط المرجح لسعر السهم، وسعر الممارسة، والتقلبية المتوقعة، وعمر الخيار، وتوزيعات الأرباح

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المتوقعة، وسعر الفائدة الخالي من المخاطر وأية مدخلات أخرى في النموذج، بما فيها الطريقة المستخدمة والإفتراضات الموضوعة لدمج آثار الممارسة المبكرة المتوقعة؛

(٢) كيف تم تحديد التقلبية المتوقعة، بما في ذلك تفسير لمدى استناد التقلبية المتوقعة إلى التقلبية التاريخية؛ و

(٣) ما إذا تم وكيف تم إدماج أية خصائص أخرى لمنح الخيار في قياس القيمة العادلة، مثل شرط السوق.

(ب) بالنسبة لأدوات حقوق الملكية الأخرى الممنوحة خلال الفترة (بإستثناء خيارات الأسهم)، الإفصاح عن عدد أدوات حقوق الملكية تلك والمتوسط المرجح لقيمتها العادلة في تاريخ القياس، والمعلومات بشأن كيف تم قياس تلك القيمة العادلة، بما في ذلك:-

(١) إذا لم يتم قياس القيمة العادلة على أساس سعر سوق قابل للملاحظة، فكيف تم تحديدها؛

(٢) ما إذا تم وكيف تم إدماج توزيعات الأرباح المتوقعة في قياس القيمة العادلة؛ و

(٣) ما إذا تم وكيف تم إدماج أية خصائص أخرى لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في قياس القيمة العادلة.

(ج) بالنسبة لترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي تم تعديلها خلال الفترة:-

(١) تفسير تلك التعديلات؛

(٢) القيمة العادلة المتزايدة الممنوحة (نتيجة تلك التعديلات)؛ و

(٣) معلومات حول كيف تم قياس القيمة العادلة المتزايدة الممنوحة، بالإنسجام مع المتطلبات المبينة في كل من (أ) و (ب) أعلاه، حيثما كان ذلك قابلا للتطبيق.

٤٨ إذا قامت المنشأة مباشرة بقياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة خلال الفترة، ينبغي عليها أن تفصح كيف تم تحديد تلك القيمة العادلة، على سبيل المثال ما إذا تم قياس القيمة العادلة بسعر السوق لتلك البضاعة أو الخدمات.

٤٩ إذا دحضت المنشأة الإفتراض الوارد في الفقرة ١٣، يجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وتقديم تفسير حول سبب دحض الإفتراض.

٥٠ يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم أثر معاملات الدفع على أساس الأسهم على أرباح أو خسائر المنشأة للفترة وعلى مركزها المالي.

٥١ من أجل إنفاذ المبدأ الوارد في الفقرة ٥٠، يجب على المنشأة الإفصاح على الأقل عما يلي:-

(أ) مجموع المصروف المعترف به للفترة الناتج عن معاملات الدفع على أساس الأسهم التي لم تكن فيها البضاعة أو الخدمات المستلمة مؤهل للإعتراف بها كأصول وبالتالي تم الإعتراف بها مباشرة كمصروف، بما في ذلك الإفصاح المنفصل عن ذلك الجزء من مجموع المصروف الذي ينتج من المعاملات التي تتم محاسبتها على أنها معاملات تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) بالنسبة للإلتزامات الناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم:-

(١) مجموع المبلغ المسجل في نهاية الفترة؛ و

(٢) مجموع القيمة الجوهرية في نهاية الفترة للإلتزامات التي تم مقابلها إستحقاق حق الطرف المقابل في النقد أو الأصول الأخرى بحلول نهاية الفترة (على سبيل المثال، مكافأة الموظفين المستحقة مقابل ارتفاع سعر الأسهم).

٥٢ إذا لم تلبي المعلومات المطلوب الإفصاح عنها من قبل هذا المعيار المبادئ الواردة في الفقرات ٤٤ و٤٦ و٥٠، يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات الإضافية اللازمة لتلبية تلك المبادئ.

الأحكام الإنتقالية

٥٣ بالنسبة للمعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار على عمليات منح الأسهم، أو خيارات الأسهم، أو أدوات حقوق الملكية الأخرى التي تم منحها بعد ٧ نوفمبر ٢٠٠٢، ولم يتم إستحقاقها بعد في تاريخ نفاذ هذا المعيار.

٥٤ يتم تشجيع المنشأة، لكن لا يُطلب منها، لتطبيق هذا المعيار على عمليات المنح الأخرى لأدوات حقوق الملكية إذا أفصحت المنشأة علنيا عن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك، المحددة في تاريخ القياس.

٥٥ بالنسبة لكافة عمليات منح أدوات حقوق الملكية التي ينطبق عليها هذا المعيار، على المنشأة إعادة عرض المعلومات المقارنة، وحيثما كان قابلا للتطبيق، تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة لأول فترة معروضة.

٥٦ بالنسبة لكافة عمليات منح أدوات حقوق الملكية التي لم ينطبق عليها هذا المعيار (على سبيل المثال، أدوات حقوق الملكية الممنوحة في ٧ نوفمبر ٢٠٠٢ أو قبل ذلك)، على المنشأة رغم ذلك الإفصاح عن المعلومات التي تقتضيها الفقرتان ٤٤ و ٤٥.

٥٧ وإذا قامت المنشأة، بعد أن يصبح هذا المعيار نافذ المفعول، بتعديل بنود أو شروط منح أدوات حقوق الملكية الذي لم ينطبق عليه هذا المعيار، يجب على المنشأة رغم ذلك تطبيق الفقرات ٢٦-٢٩ لمحاسبة أي من هذه التعديلات.

٥٨ بالنسبة للإلتزامات الناتجة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم القائمة في تاريخ نفاذ هذا المعيار، يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي. وبالنسبة لهذه الإلتزامات، يجب على المنشأة إعادة عرض المعلومات المقارنة، بما في ذلك تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة في أول فترة معروضة تم إعادة عرض المعلومات المقارنة لها، باستثناء أن المنشأة غير ملزمة بإعادة عرض المعلومات المقارنة إلى الحد الذي ترتبط فيه المعلومات بفترة أو تاريخ يسبق ٧ نوفمبر ٢٠٠٢.

٥٩ يتم تشجيع المنشأة، لكن لا يطلب منها، تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي على الإلتزامات الأخرى الناتجة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم، على سبيل المثال، الإلتزامات التي تمت تسويتها خلال الفترة التي تم عرض المعلومات المقارنة لها.

تاريخ النفاذ

٦٠ على المنشأة تطبيق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٦١ عدل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) الفقرة ٥. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

٦٢ يجب أن تطبق المنشأة التعديلات التالية بأثر رجعي في الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك:-

(أ) المتطلبات الواردة في الفقرة ١٢أ فيما يتعلق بمعالجة الشروط غير المحفزة على الأداء.

(ب) التعريفات المعدلة "للإستحقاق" و"الشروط المحفزة على الأداء" في الملحق (أ).

(ج) التعديلات الواردة في الفقرات ٢٨ و٢٨أ فيما يتعلق بعمليات الإلغاء.

ويسمح بالتطبيق المبكر. وإذا قامت المنشاة بتطبيق هذه التعديلات لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٩، فعليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق أ
تعريف المصطلحات

يعتبر هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

المعاملة التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد

معاملة دفع على أساس الأسهم تشتري فيها المنشأة بضاعة أو خدمات من خلال تكبد إلتزام معين بتحويل النقد أو الأصول الأخرى إلى مورد تلك البضاعة أو الخدمات مقابل مبالغ تعتمد على سعر (أو قيمة) أسهم المنشأة أو غيرها من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

الموظفون وغيرهم ممن يقدمون خدمات مماثلة

الأفراد الذين يقدمون خدمات شخصية للمنشأة، وإما أن (أ) يتم اعتبارهم موظفين لأغراض قانونية أو ضريبية، أو (ب) أنهم يعملون لدى المنشأة بموجب توجيهاتها بنفس الطريقة التي يعمل بها الأفراد الذين يعتبرون موظفين لأغراض قانونية أو ضريبية، أو (ج) أن الخدمات المقدمة مشابهة لتلك الخدمات التي يقدمها الموظفون. على سبيل المثال، يشمل المصطلح كافة موظفي الإدارة، أي أولئك الأشخاص الذين يملكون السلطة ويتحملون المسؤولية فيما يتعلق بالتخطيط لأنشطة المنشأة وتوجيهها ومراقبتها، بما في ذلك المدراء غير التنفيذيين.

أداة حق الملكية

عبارة عن عقد يثبت حصة متبقية في أصول المنشأة بعد اقتطاع كافة التزاماتها*.

أداة حق الملكية الممنوحة

حق (مشروط أو غير مشروط) في **أداة حق ملكية** خاصة بمنشأة معينة تمنحه لجهة أخرى بموجب **اتفاق دفع على أساس الأسهم**.

المعاملة التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة

معاملة دفع على أساس الأسهم تستلم فيها المنشأة بضاعة أو خدمات كمقابل لأدوات حقوق الملكية الخاصة بها (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم).

القيمة العادلة

المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به، أو تسوية إلتزام، أو مبادلة **أداة حق ملكية ممنوحة**، بين أطراف راغبة ومطلعة في معاملة على أساس تجاري.

تاريخ المنح

التاريخ الذي توافق فيه المنشأة وطرف آخر (بما في ذلك الموظف) على اتفاق معين **للدفع على أساس الأسهم**، حين تتوصل المنشأة والطرف المقابل إلى فهم مشترك حول شروط وبنود الإتفاق. وفي تاريخ المنح، تمنح المنشأة الطرف المقابل الحق في النقد، أو أصول أخرى، أو **أدوات حقوق الملكية** الخاصة بالمنشأة، شريطة أن تتم تلبية **شروط** محددة لتحفيز الموظف على الأداء، إن وجدت. وفي حال خضع ذلك الإتفاق إلى عملية موافقة (على سبيل المثال، من قبل المساهمين)، يكون تاريخ المنح هو نفس تاريخ الحصول على تلك الموافقة.

* يعرف *إطار* العمل الإلتزام على أنه إلتزام حالي لدى المنشأة نشأ عن أحداث سابقة، ويتوقع أن ينتج عن تسويته تدفق صادر من موارد المنشأة تمثل منافع اقتصادية (أي تدفق صادر للنقد أو أصول أخرى للمنشأة).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القيمة الجوهرية الفرق بين **القيمة العادلة** للأسهم التي يمتلك فيها الطرف المقابل الحق (مشروطا أو غير مشروط) في الإكتتاب، أو التي يمتلك حق استلامها، والسعر (إن وجد) المطلوب من الطرف المقابل دفعه (أو الذي سيدفعه) مقابل تلك الأسهم. على سبيل المثال، **خيار سهم** بسعر ممارسة يبلغ ١٥ وحدة عملة† على سهم **قيمته العادلة** ٢٠ وحدة عملة، تكون قيمته الجوهرية ٥ وحدات عملة.

شرط السوق الشرط الذي يعتمد عليه سعر الممارسة، أو الإستحقاق، أو قابلية الممارسة لأداة **حق ملكية** ويرتبط بسعر السوق **لأدوات حقوق الملكية** الخاصة بالمنشأة، مثل الحصول على سعر سهم محدد أو مبلغ محدد من **القيمة الجوهرية لخيار سهم معين**، أو تحقيق هدف محدد يقوم على أساس سعر السوق **لأدوات حقوق الملكية** الخاصة بالمنشأة مقارنة بمؤشر أسعار السوق **لأدوات حقوق الملكية** لمنشآت أخرى.

تاريخ القياس التاريخ الذي تقاس فيه **القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة** لأغراض هذا المعيار. بالنسبة للمعاملات مع **الموظفين وغيرهم ممن يقدمون خدمات مماثلة**، يكون تاريخ القياس هو **تاريخ المنح**. وبالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين (وأولئك الذين يقدمون خدمات مماثلة)، يكون تاريخ القياس هو التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة.

ميزة التبديل وهي ميزة تتيح المنح الآلي **لخيارات الأسهم** الإضافية عندما يمارس حامل الخيار الخيارات الممنوحة سابقاً بإستخدام أسهم المنشأة، بدلاً من النقد، لاستيفاء سعر الممارسة.

خيار التبديل **خيار سهم** جديد يمنح عندما يُستخدم السهم لاستيفاء سعر الممارسة **لخيار سهم** سابق.

إتفاق الدفع على أساس الأسهم إتفاق بين المنشأة وطرف آخر (بما في ذلك موظف معين) لإبرام **معاملة دفع على أساس الأسهم**، والتي تخول الطرف الآخر باستلام النقد أو أصول أخرى خاصة بالمنشأة مقابل مبالغ على أساس سعر أسهم المنشأة أو غيرها من أدوات **حقوق الملكية** الخاصة بها، أو إستلام **أدوات حقوق الملكية** الخاصة بالمنشأة، على أن يتم تلبية **الشروط المحددة** التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، إن وجدت.

معاملة الدفع على أساس الأسهم معاملة تستلم فيها المنشأة بضاعة أو خدمات كمقابل **لأدوات حقوق الملكية** الخاصة بها (بما في ذلك الأسهم أو **خيارات الأسهم**)، أو تشتري بضاعة أو خدمات مقابل مبالغ تقوم على أساس سعر أسهم المنشأة أو **أدوات حقوق الملكية** الأخرى في المنشأة.

† في هذا الملحق، يعبر عن المبالغ النقدية بوحدات العملة CU.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

خيار السهم عقد يمنح حامله حقاً، لكن ليس إلتزاماً، للإكتتاب في أسهم المنشأة بسعر ثابـت أو قابل للتحديد لفترة محددة من الزمن.

الإستحقاق يصبح حقاً بموجب **اتفاق دفع على أساس الأسهم**، يصبح حق الطرف المقابل في إستلام النقد، أو الأصول الأخرى، أو **أدوات حقـوق الملكيـة** عنـدما لا يعـود إستحقاق الطرف المقابل مشروطاً بتلبية شروط التحفيز على الأداء.

شروط تحفيز الموظف على الأداء: الشروط الواجب على الطرف المقابل تلبيتها ليحق له استلام النقـد أو الأصـول الأخرى أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، بموجب إتفاق دفع على أسـاس الأسهم. وتكون شروط تحفيز الموظف على الأداء إما شروط الخدمة التي تتطلب من الطرف الآخر إتمام فترة محددة من الخدمة، أو شروط الأداء التـي تتطلـب تحقيق فترة محددة من الخدمة وأهداف أداء محددة (مثل تحقيق زيادة محددة فـي أرباح المنشأة خلال فترة زمنية محددة). ويمكن أن تشمل شـروط الأداء شـروط السوق.

فترة الإستحقاق الفترة التي يجب خلالها تلبية كافة **الشروط المحددة** لتحفيز الموظف علـى الأداء الخاصة بإتفاق **دفع على أساس الأسهم**.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق ب

إرشادات التطبيق

يعتبر هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

ب ١ تناقش الفقرات ب٢-ب٤١ من هذا الملحق قياس القيمة العادلة للأسهم وخيارات الأسهم الممنوحة، بالتركيز على البنود والشروط المحددة التي تعتبر خصائص مشتركة لمنح الأسهم أو خيارات الأسهم للموظفين. وبناء عليه، فهي ليست شاملة. وعلاوة على ذلك، ولأن مسائل التقييم التي تناقش أدناه تركز على الأسهم وخيارات الأسهم الممنوحة للموظفين، فمن المفترض أن القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم مفاسة في تاريخ المنح. ولكن العديد من مسائل التقييم التي تناقش أدناه (على سبيل المثال، تحديد التقلبية المتوقعة) تنطبق كذلك في سياق تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم الممنوحة لأطراف بإستثناء الموظفين في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة.

الأسهم

ب ٢ بالنسبة للأسهم الممنوحة للموظفين، يجب قياس القيمة العادلة للأسهم بسعر السوق لأسهم المنشأة (أو سعر السوق المقدر، إذا لم تكن أسهم المنشأة متداولة)، المعدل بحيث يأخذ في الحسبان البنود والشروط التي تم على أساسها منح الأسهم (فيما عدا الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء التي تستثنى من قياس القيمة العادلة وفقاً للفقرات ١٩-٢١).

ب ٣ على سبيل المثال، إذا لم يكن الموظف مخولا لقبض توزيعات الأرباح خلال فترة الإستحقاق، يؤخذ هذا العامل بعين الإعتبار عند تقدير القيمة العادلة للأسهم الممنوحة. وعلى نحو مماثل، إذا كانت الأسهم خاضعة لقيود النقل بعد تاريخ الإستحقاق، يؤخذ ذلك العامل بعين الإعتبار، لكن فقط إلى الحد الذي تؤثر فيه القيود اللاحقة للإستحقاق على السعر الذي سيدفعه طرف راغب ومطلّع مشارك في السوق مقابل ذلك السهم. على سبيل المثال، إذا كانت الأسهم متداولة بفاعلية في سوق كبير ذو سيولة، فإن قيود النقل اللاحقة للإستحقاق يمكن أن يكون لها تأثير بسيط، إن وجد، على السعر الذي سيدفعه طرف راغب ومطلّع مشارك في السوق مقابل تلك الأسهم. ولن تؤخذ بعين الإعتبار القيود على النقل أو القيود الأخرى القائمة خلال فترة الإستحقاق عند تقدير القيمة العادلة للأسهم الممنوحة في تاريخ المنح، لأن تلك القيود تنبع من وجود الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، التي تتم محاسبتها وفقاً للفقرات ١٩-٢١.

خيارات الأسهم

ب ٤ بالنسبة لخيارات الأسهم الممنوحة للموظفين، لا تكون أسعار السوق متوفرة في حالات كثيرة، لأن الخيارات الممنوحة تخضع لبنود وشروط لا تنطبق على الخيارات المتداولة. وإذا لم تكن الخيارات المتداولة ببنود وشروط مماثلة موجودة، ينبغي تقدير القيمة العادلة للخيارات الممنوحة بتطبيق نموذج تسعير الخيارات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ب ٥ على المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار تلك العوامل التي تأخذ أيضاً الأطراف المطلّعة والراغبة المشاركة في السوق عند إختيار نموذج تسعير الخيارات المراد تطبيقه. على سبيل المثال، إن العديد من خيارات الموظفين ذات أعمار طويلة، وعادة ما تكون قابلة للممارسة خلال الفترة الممتدة بين تاريخ الإستحقاق ونهاية عمر الخيارات، وغالبا ما تتم ممارستها في وقت مبكر. وهذه العوامل يجب أن تؤخذ في الإعتبار عند تقدير القيمة العادلة للخيارات في تاريخ المنح. وبالنسبة للعديد من المنشآت، من الممكن أن يعيق هذا الأمر استعمال صيغة Black-Scholes-Merton التي لا تسمح بإمكانية الممارسة قبل نهاية عمر الخيار وقد لا تعكس بشكل مناسب آثار الممارسة المبكرة المتوقعة. كما لا تسمح أيضاً باحتمالية أن تختلف التقلبية المتوقعة ومدخلات النموذج الأخرى طوال عمر الخيار. غير أنه بالنسبة لخيارات الأسهم ذات الأعمار التعاقدية القصيرة نسبيا، أو التي يجب ممارستها ضمن فترة قصيرة من الزمن بعد تاريخ الإستحقاق، قد لا تنطبق العوامل المحددة أعلاه. وفي هذه الحالات، قد تثمر صيغة Black-Scholes-Merton عن قيمة تكون أساسا هي نفس القيمة الناتجة عن نموذج أكثر مرونة لتسعير الخيارات.

ب ٦ تأخذ جميع نماذج تسعيرالخيارات في الإعتبار، كحد أدنى، العوامل التالية:-

(أ) سعر ممارسة الخيار؛

(ب) عمر الخيار؛

(ج) السعر الحالي للأسهم ذات الصلة؛

(د) التقلبية المتوقعة في سعر السهم؛

(هـ) توزيعات الأرباح المتوقعة من الأسهم (إذا كان مناسبا)؛ و

(و) سعر الفائدة الخالي من المخاطر لعمر الخيار.

ب ٧ إن العوامل الأخرى التي تأخذها في الحسبان الأطراف المطلّعة والراغبة المشاركة في السوق في تحديد السعر يجب أيضاً أخذها بعين الإعتبار (باستثناء الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء وميزات التبديل التي تستثنى من قياس القيمة العادلة وفقاً للفقرات ١٩-٢٢).

ب ٨ على سبيل المثال، لا يمكن بشكل نموذجي ممارسة خيار سهم ممنوح لأحد الموظفين خلال الفترات المحددة (على سبيل المثال، خلال فترة الإستحقاق أو خلال الفترات التي يحددها منظم و الأوراق المالية). ويجب أن يؤخذ هذا العامل بعين الإعتبار إذا افترض نموذج تسعير الخيارات المطبق خلافا لذلك أنه يمكن ممارسة الخيار في أي وقت خلال فترة عمره. لكن إذا استخدمت المنشأة نموذج تسعير خيارات يقيم الخيارات التي يمكن ممارستها فقط في نهاية عمر الخيارات، فلا يطلب إجراء تعديل فيما يخص عدم القدرة على ممارستها خلال فترة الإستحقاق (أو فترات أخرى خلال عمر الخيارات) لأن النموذج يفترض أنه لا يمكن ممارسة الخيارات خلال تلك الفترات.

ب ٩ وعلى نحو مماثل، من العوامل الأخرى المشتركة بين خيارات أسهم الموظفين هي احتمالية الممارسة المبكرة للخيار، على سبيل المثال، لأنه من غير الممكن نقل الخيار بسهولة، أو لأنه يتوجب على الموظف ممارسة جميع الخيارات المستحقة عند انتهاء التوظيف. ويجب أن تؤخذ في الإعتبار آثار الممارسة المبكرة المتوقعة، كما تم مناقشته في الفقرات ب١٦-ب٢١.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ب ١٠ إن العوامل التي لا تأخذها في الإعتبار الأطراف المطلّعة والراغبة المشاركة في السوق عند تحديد سعر خيار السهم (أو أداة حق ملكية أخرى) يجب أن لا تؤخذ بعين الإعتبار أيضاً عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم (أو أدوات حقوق الملكية الأخرى) الممنوحة. على سبيل المثال، بالنسبة لخيارات الأسهم الممنوحة للموظفين، لا ترتبط العوامل التي تؤثر على قيمة الخيار من منظور الموظف فقط بتقدير السعر الذي يمكن تحديده من قبل الأطراف المطلّعة والراغبة المشاركة في السوق.

المدخلات في نماذج تسعير الخيارات

ب ١١ في تقدير التقلبية المتوقعة في الأسهم ذات الصلة أو توزيعات الأرباح منها، يكون الهدف هو المقاربة بين التوقعات التي يمكن أن تنعكس في سعر سوق حالي أو سعر صرف متفاوض بشأنه للخيار. وعلى نحو مماثل، عند تقدير آثار الممارسة المبكرة لخيارات أسهم الموظفين، يكون الهدف هو المقاربة بين التوقعات التي يمكن أن يضعها طرف خارجي متاح له الوصول إلى معلومات تفصيلية حول سلوك ممارسة الموظفين على أساس المعلومات المتوفرة في تاريخ المنح.

ب ١٢ عادة ما يكون من المرجح وجود مجموعة من التوقعات المعقولة حول التقلبية المستقبلية وتوزيعات الأرباح وسلوك الممارسة. وإذا كان الأمر كذلك، ينبغي حساب القيمة المتوقعة من خلال حساب كل مبلغ ضمن المجموعة حسب احتمالية وقوعه ذات العلاقة.

ب ١٣ تستند التوقعات حول المستقبل بشكل عام إلى الخبرة، التي يتم تعديلها إذا تُوقع بشكل معقول أن يختلف المستقبل عن الماضي. في بعض الظروف، يمكن أن تشير العوامل القابلة للتحديد إلى أن الخبرة التاريخية غير المعدلة هي مؤشر ضعيف نسبيا على الخبرة المستقبلية. على سبيل المثال، إذا قامت إحدى المنشآت المجهزة بخطين مختلفين تماما من الأعمال بالتصرف بأحد هذين الخطين الذي يعتبر أقل مجازفة إلى حد كبير من الآخر، فلا يمكن أن تكون التقلبية التاريخية هي المعلومات الأفضل التي تستند إليها التوقعات المعقولة حول المستقبل.

ب ١٤ في ظروف أخرى، قد لا تتوفر المعلومات التاريخية. على سبيل المثال، قد يكون لمنشأة مسجلة حديثا في البورصة بيانات تاريخية قليلة، إن وجد، حول تقلب سعر الأسهم فيها. وسيتم التطرق بمزيد من النقاش أدناه إلى المنشآت المسجلة والمسجلة حديثا في البورصة.

ب ١٥ باختصار، لا ينبغي على المنشأة ببساطة وضع التقديرات حول التقلبية وسلوك الممارسة وتوزيعات الأرباح على أساس المعلومات التاريخية دون دراسة مدى توقُّع أن تكون الخبرة السابقة مؤشرا معقولا على الخبرة المستقبلية.

الممارسة المبكرة المتوقعة

ب ١٦ عادة ما يمارس الموظفون خيارات الأسهم في وقت مبكر لمجموعة متنوعة من الأسباب. على سبيل المثال، تكون خيارات أسهم الموظفين نموذجيا غير قابلة للنقل. وكثيرا ما يعتبر هذا الأمر سببا في ممارسة الموظفين لخيارات الأسهم الخاصة بهم في وقت مبكر لأنها الطريقة الوحيدة المتاحة أمام الموظفين لتصفية مراكزهم. كذلك يُطلب عادة من الموظفين الذين تنتهي خدمتهم ممارسة أية خيارات مستحقة خلال فترة قصيرة من الزمن، وخلافا لذلك يتم إلغاء خيارات الأسهم. ويكون هذا العامل أيضاً سببا وراء الممارسة المبكرة لخيارات أسهم الموظفين. ومن العوامل الأخرى التي تسبب الممارسة المبكرة تفادي المخاطر والإفتقار إلى تنوع الثروات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ب ١٧ إن الطريقة التي تؤخذ بها آثار الممارسة المبكرة المتوقعة بعين الإعتبار تعتمد على نـوع نمـوذج تسعير الخيارات المطبق. على سبيل المثال، يمكن أن تؤخذ الممارسـة المبكـرة المتوقعـة بعـين الإعتبار من خلال إستخدام تقدير العمر المتوقع للخيار (وهي، بالنسبة لخيار سهم الموظف، الفتـرة الزمنية الممتدة من تاريخ المنح إلى التاريخ الذي يتوقع فيه ممارسة الخيار) كمدخلات في نمـوذج تسعير الخيارات (مثال صيغة Black-Scholes-Merton). وكخيار بديل، يمكن صياغة الممارسة المبكرة المتوقعة في نموذج ثنائي أو مماثل لتسعير الخيارات يستخدم العمر التعاقدي كمدخلات.

ب ١٨ تتضمن العوامل التي ينبغي دراستها في تقدير الممارسة المبكرة ما يلي:-

(أ) طول فترة الإستحقاق، لأنه لا يمكن نموذجيا ممارسة خيار السهم حتى نهاية فترة الإسـتحقاق. لذلك يستند تحديد مدلولات التقييم للممارسة المبكرة المتوقعة علـى الإفتـراض الـذي يفيـد بإستحقاق الخيارات. وتناقش الفقرات ١٩-٢١ مدلولات الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء.

(ب) متوسط طول الفترة التي بقيت خلالها الخيارات المماثلة متداولة في الماضي.

(ج) سعر الأسهم ذات الصلة. يمكن أن تشير الخبرة إلى أن المـوظفين يميلـون إلـى ممارسـة الخيارات عندما يصل سعر السهم إلى مستوى محدد أعلى من سعر الممارسة.

(د) مستوى الموظف ضمن المؤسسة. على سبيل المثال، يمكن أن تشير الخبرة إلى أن المـوظفين في المناصب العليا يميلون إلى ممارسة الخيارات في وقت متأخر عن ممارسـتها مـن قبـل الموظفين في المناصب الأدنى (تتطرق الفقرة ٢١ إلى هذه المسألة بمزيد من النقاش) .

(هـ) التقلبية المتوقعة للأسهم ذات الصلة. وقد يميل الموظفون عادة إلى ممارسة الخيـارات علـى أسهم متقلبة إلى حد كبير في وقت أبكر من ممارستها على أسهم ذات تقلبات أقل.

ب ١٩ كما تمت الإشارة في الفقرة ١٧، يمكن أن تُؤخذ بعين الإعتبار آثار الممارسة المبكـرة بإسـتخدام تقدير العمر المتوقع للخيار كمدخلات في نموذج تسعير الخيارات. وعند تقـدير العمـر المتوقـع لخيارات الأسهم الممنوحة لمجموعة من الموظفين، يمكن أن تضع المنشأة ذلك التقدير على أسـاس المتوسط المرجح الملائم للعمر المتوقع لمجموعة الموظفين بأكملها، أو المتوسط المـرجح الملائـم لأعمار المجموعات الفرعية من الموظفين ضمن المجموعة، على أساس بيانات أكثر تفصيلا حـول سلوك ممارسة الموظفين (تتم مناقشته أدناه).

ب ٢٠ إن فصل منح الخيار إلى مجموعات بالنسبة لموظفين من ذوي سلوك الممارسة المتجـانس نـسبيا يحتمل أن يكون أمراً هاماً. إن قيمة الخيار لا تشكل أحد عناصر مدته؛ فالقيمة تزداد بمعدل تنازلي كلما طالت المدة. فعلى سبيل المثال، إذا كانت كافة الإفتراضات الأخرى متساوية، على الرغم مـن أن الخيار الذي مدته سنتين قيمته أكبر من الخيار الذي مدته سنة، إلا أن قيمته لا تبلـغ الـضعف. وذلك يعني أن حساب قيمة الخيار المقدرة على أساس المتوسط المرجح لعمر معين يتضمن أعمـار مختلفة بشكل كبير سينتج عنه مبالغة في تقدير مجموع القيمة العادلة لخيارات الأسـهم الممنوحـة. وإن فصل الخيارات الممنوحة إلى عدة مجموعات، لكل مجموعة منها نطـاق ضـيق نـسبيا مـن الأعمار مشمول في المتوسط المرجح لأعمارها، يقلل من تلك المبالغة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ب ٢١ تنطبق اعتبارات مماثلة لدى إستخدام نموذج ثنائي أو مماثل. على سبيل المثال، يمكن أن تشير تجربة المنشأة التي تمنح خيارات بشكل عريض لكافة مستويات الموظفين إلى أن كبار المسؤولين التنفيذيين يميلون للإحتفاظ بخياراتهم مدة أطول من موظفي الإدارة الوسطى، وأن الموظفين في المستويات الأدنى يميلون لممارسة خياراتهم في وقت أبكر من أية مجموعة أخرى. بالإضافة إلى ذلك، فإن الموظفين الذين يتم تشجيعهم أو يطلب منهم الإحتفاظ بالحد الأدنى من أدوات حقوق الملكية الخاصة بأرباب عملهم، بما في ذلك الخيارات، قد يمارسون عادة الخيارات في وقت لاحق من ممارستها من قبل الموظفين الذين لا يخضعون لذلك النص. وفي تلك الحالات، فإن فصل الخيارات حسب مجموعات المستلمين من ذوي سلوك الممارسة المتجانس نسبيا ينتج عنه تقدير أكثر دقة لمجموع القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة.

التقلبية المتوقعة

ب ٢٢ التقلبية المتوقعة هي قياس لمقدار التغير المتوقع في سعر معين خلال فترة ما. إن أداة قياس التقلبية المستخدمة في نماذج تسعير الخيارات هو الإنحراف المعياري السنوي للمعدلات المركبة للعائد باستمرار على السهم خلال فترة من الوقت. ويعبر عن التقلبية نموذجيا ببنود سنوية قابلة للمقارنة بغض النظر عن الفترة الزمنية المستخدمة في الحساب، على سبيل المثال، مراقبة الأسعار يوميا أو أسبوعياً أو شهرياً.

ب ٢٣ إن نسبة العائد (التي يمكن أن تكون إيجابية أو سلبية) على سهم معين لفترة ما تقيس مقدار استفادة حامل الأسهم من توزيعات الأرباح وزيادة (أو انخفاض) سعر السهم.

ب ٢٤ التقلبية السنوية المتوقعة للسهم هي عبارة عن النطاق الذي يتوقع ضمنه أن ينخفض المعدل المركب السنوي للعائد باستمرار خلال ما يقارب ثلثي الفترة. على سبيل المثال، إذا قلنا أن سهم معين بمعدل مركب سنوي للعائد باستمرار متوقع نسبته ١٢% تكون نسبة تقلبه ٣٠% يعني احتمال أن تكون نسبة العائد على السهم لسنة واحدة بين ١٨% (١٢% - ٣٠%) و٤٢% (١٢% +٣٠%) يبلغ تقريبا الثلثين. فإذا كان سعر السهم يساوي ١٠٠ وحدة عملة في بداية السنة ولم تدفع توزيعات الأرباح، يتوقع أن يكون سعر السهم في نهاية السنة بين ٨٣,٥٣ وحدة عملة (١٠٠ وحدة عملة × $e^{-٠,١٨}$) و١٥٢,٢٠ وحدة عملة (١٠٠ وحدة عملة × $e^{٠,٤٢}$) خلال ما يقارب ثلثي الفترة.

ب ٢٥ تتضمن العوامل التي يجب أخذها بعين الإعتبار عند تقدير التقلبية المتوقعة ما يلي:-

(أ) التقلبية الضمنية من خيارات الأسهم المتداولة على أسهم المنشأة، أو الأدوات المتداولة الأخرى للمنشأة التي تتضمن خصائص الخيار (مثل الديون القابلة للتحويل)، إن وجدت.

(ب) التقلبية التاريخية في سعر السهم خلال فترة حديثة تعادل عموماً المدة المتوقعة للخيار (مع الأخذ في الحسبان ما تبقى من العمر التعاقدي للخيار وآثار الممارسة المبكرة المتوقعة).

(ج) طول الفترة التي كانت فيها أسهم المنشأة متداولة. فالمنشأة المسجلة حديثا في البورصة يمكن أن يكون لديها تقلبات تاريخية عالية، مقارنة مع منشآت مماثلة كانت مسجلة في البورصة منذ فترة أطول. وفيما يلي أدناه المزيد من الإرشاد حول المنشآت المسجلة حديثا في البورصة.

(د) ميل التقلبية لتعود إلى المتوسط، أي مستوى المتوسط طويل الأجل، والعوامل الأخرى التي تشير إلى إمكانية أن تختلف التقلبية المستقبلية المتوقعة عن التقلبية الماضية. على سبيل المثال،

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إذا تقلب سعر سهم المنشأة بشكل غير عادي لفترة غير محددة من الوقت بسبب فشل عرض استحواذ أو عملية إعادة هيكلة رئيسية، يمكن إغفال تلك الفترة عند حساب متوسط التقلبية السنوية التاريخية.

(هـ) فترات ملائمة ومنتظمة لمراقبة الأسعار. يجب أن تكون مراقبة الأسعار منسجمة من فترة إلى أخرى. على سبيل المثال، يمكن أن تستخدم المنشأة سعر الإقفال كل أسبوع أو أعلى سعر خلال الأسبوع، لكنها يجب أن لا تستخدم سعر الإقفال لعدة أسابيع وأعلى سعر لأسابيع أخرى. كما يجب التعبير عن مراقبة الأسعار بنفس العملة التي يعبر عن سعر الممارسة بها.

المنشآت المسجلة حديثاً في البورصة

ب ٢٦ كما أشير في الفقرة ب٢٥، على المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار التقلبية التاريخية لسعر السهم خلال أحدث فترة تعادل عموماً مدة الخيار المتوقعة. وإذا لم يكن لدى المنشأة المسجلة حديثا في البورصة معلومات كافية حول التقلبية التاريخية، يتعين عليها بالرغم من ذلك أن تحسب التقلبية التاريخية لأطول فترة أتيح فيها نشاط التداول. وتستطيع أيضاً أن تأخذ بعين الإعتبار التقلبية التاريخية لمنشآت مماثلة بعد فترة قابلة للمقارنة من أعمارها التشغيلية. على سبيل المثال، إن المنشأة المسجلة في البورصة منذ سنة واحدة فقط وتمنح خيارات بمتوسط عمر متوقع لخمسة سنوات يمكنها أن تأخذ بعين الإعتبار نمط ومستوى التقلبية التاريخية لمنشآت في نفس القطاع الصناعي للسنوات الست الأولى التي كانت فيها أسهم تلك المنشآت متداولة بشكل عام.

المنشآت غير المسجلة في البورصة

ب ٢٧ لن يكون لدى المنشأة غير المسجلة في البورصة معلومات تاريخية تأخذها بعين الإعتبار عند تقدير التقلبية المتوقعة. وفيما يلي أدناه بعض العوامل البديلة التي يجب أخذها بعين الإعتبار.

ب ٢٨ في بعض الحالات، يمكن أن تكون المنشأة غير المسجلة في البورصة والتي تصدر بشكل منتظم خيارات أو أسهم للموظفين (أو جهات أخرى) قد أنشأت سوق داخلي لأسهمها. ويمكن أن تؤخذ بعين الإعتبار تقلبات أسعار الأسهم تلك عند تقدير التقلبية المتوقعة.

ب ٢٩ وكخيار بديل، تستطيع المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار التقلبية التاريخية أو الضمنية لمنشآت مماثلة مسجلة في البورصة، والتي تكون فيها المعلومات بشأن سعر السهم أو سعر الخيار متاحة، لإستخدامها عند تقدير التقلبية المتوقعة. وسيكون هذا الأمر مناسبا إذا أسندت المنشأة قيمة أسهمها إلى أسعار الأسهم في منشآت مماثلة مسجلة في البورصة.

ب ٣٠ إذا لم تسند المنشأة تقدير قيمة أسهمها إلى أسعار الأسهم في منشآت مماثلة مسجلة في البورصة، واستخدمت بدلاً من ذلك منهجية تقييم أخرى لتقييم أسهمها، تستطيع المنشأة أن تشتق تقديرا للتقلبات المتوقعة ينسجم مع منهجية التقييم تلك. على سبيل المثال، قد تقوم المنشأة بتقييم أسهمها على أساس صافي الأصل أو الأرباح. ويمكن أن تأخذ في الحسبان التقلبية المتوقعة لصافي قيم الأصل أو الأرباح تلك.

توزيعات الأرباح المتوقعة

ب ٣١ يعتمد ما إذا كان يجب أن تُؤخذ بعين الإعتبار توزيعات الأرباح المتوقعة عند قياس القيمة العادلة للأسهم أو الخيارات الممنوحة على أحقية الطرف المقابل في توزيعات الأرباح أو معادلات توزيعات الأرباح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ب ٣٢ على سبيل المثال، إذا تم منح الموظفين خيارات وكانوا مخولين باستلام توزيعات الأرباح على الأسهم ذات الصلة أو معادلات توزيعات الأرباح (التي يمكن دفعها نقداً أو تطبيقها لتخفيض سعر الممارسة) بين تاريخ المنح وتاريخ الممارسة، فإنه يجب تقييم الخيارات الممنوحة كما لو أنه لن يتم دفع توزيعات الأرباح على الأسهم ذات الصلة، أي يجب أن تكون المعطيات في توزيعات الأرباح المتوقعة تساوي صفر.

ب ٣٣ وعلى نحو مماثل، عند تقييم القيمة العادلة للأسهم الممنوحة للموظفين في تاريخ المنح، فلا يطلب إجراء تعديلات على توزيعات الأرباح المتوقعة إذا كان الموظف مخولا بقبض توزيعات الأرباح المدفوعة خلال فترة الإستحقاق.

ب ٣٤ وعلى العكس من ذلك، إذا لم يكن الموظفون مخولون لقبض توزيعات الأرباح أو معادلات توزيعات الأرباح خلال فترة الإستحقاق (أو قبل الممارسة في حال الخيار)، يجب أن تُؤخذ في الحسبان توزيعات الأرباح المتوقعة في تقييم حقوق الأسهم أو الخيارات في تاريخ المنح. بمعنى آخر، عند تقدير القيمة العادلة لمنح خيار معين، يجب تضمين توزيعات الأرباح المتوقعة في تطبيق نموذج تسعير الخيارات. وعند تقدير القيمة العادلة لمنح سهم معين، يجب تخفيض ذلك التقييم بمقدار القيمة الحالية لتوزيعات الأرباح المتوقع دفعها خلال فترة الإستحقاق.

ب ٣٥ بشكل عام تدعو نماذج تسعير الخيارات إلى إستخدام عائد توزيعات الأرباح المتوقع. غير أنه يمكن تعديل النماذج لإستخدام مبلغ توزيعات الأرباح المتوقع بدلاً من العائد. ويمكن أن تستخدم المنشأة إما عائدها المتوقع أو دفعاتها المتوقعة. وإذا استخدمت المنشأة الدفعات المتوقعة، عليها أن تأخذ بعين الإعتبار نمطها التاريخي في زيادة توزيعات الأرباح. على سبيل المثال، إذا كانت سياسة المنشأة عموماً تنتهج زيادة توزيعات الأرباح بما يقارب ٣ % سنويا، يجب أن لا تفترض قيمة خيارها المقدرة مبلغا ثابتا من توزيعات الأرباح خلال عمر الخيار ما لم يكن هناك دليلا يدعم ذلك الإفتراض.

ب ٣٦ وبشكل عام، يجب أن يستند الإفتراض بشأن توزيعات الأرباح المتوقعة إلى معلومات متاحة عموماً. والمنشأة التي لا تدفع توزيعات أرباح وليس لديها خطط للقيام بذلك يجب أن تفترض عائد توزيعات أرباح متوقع بقيمة صفر. ولكن منشأة حديثة ليس لديها تاريخ سابق في دفع توزيعات الأرباح يمكن أن تتوقع البدء في دفع هذه التوزيعات خلال الأعمار المتوقعة لخيارات أسهم موظفيها. وتستطيع تلك المنشآت أن تستخدم متوسط عائد توزيعات الأرباح الماضية (صفر) ومتوسط عائد توزيعات الأرباح لمجموعة نظيرة قابلة للمقارنة بشكل مناسب.

سعر الفائدة الخالي من المخاطر

ب ٣٧ إن سعر الفائدة الخالي من المخاطر هو نموذجيا عبارة عن العائد الضمني المتاح حالياً على إصدارات الحكومة بدون فائدة للدولة التي يتم التعبير عن سعر الممارسة بعملتها، وبفترة زمنية باقية تعادل المدة المتوقعة للخيار الذي يجري تقييمه (استنادا إلى ما تبقى من العمر التعاقدي للخيار مع الأخذ بالحسبان آثار الممارسة المبكرة المتوقعة). وقد يكون من الضروري إستخدام بديل ملائم، إذا لم توجد هناك مثل تلك الإصدارات الحكومية أو وُجدت ظروف تشير إلى أن العائد الضمني على إصدارات الحكومة بدون فائدة لا يمثل سعر الفائدة الخالي من المخاطر(على سبيل المثال، في الإقتصاديات عالية التضخم). يجب أيضاً إستخدام بديل ملائم إذا حدد المشاركون في السوق نموذجيا سعر الفائدة الخالي من المخاطر بإستخدام ذلك البديل، بدلاً من العائد الضمني على إصدارات الحكومة بدون فائدة، عند تقدير القيمة العادلة لخيار ذو عمر يساوي المدة المتوقعة للخيار الذي يجري تقييمه.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

آثار هيكل رأس المال

ب ٣٨ نموذجياً، تكتب الأطراف الأخرى، وليس المنشأة، خيارات الأسهم المتداولة. وعند ممارسة خيارات الأسهم هذه، يسلّم الكاتب الأسهم إلى صاحب الخيار. ويتم شراء تلك الأسهم من حملة الأسهم القائمين. لذلك فإن ممارسة خيارات الأسهم المتداولة ليس له أثر ينتج عن عملية تخفض ربحية السهم.

ب ٣٩ وعلى العكس من ذلك، إذا كتبت المنشأة خيارات الأسهم، يتم إصدار أسهم جديدة عند ممارسة خيارات الأسهم تلك (إما تصدر فعليا أو مبدئيا، وذلك إذا تم إستخدام الأسهم المعاد شراؤها سابقاً والمحتفظ بها في الخزينة). ونظرا لأن الأسهم سوف تصدر بسعر الممارسة بدلاً من سعر السوق الحالي في تاريخ الممارسة، فإن هذا التخفيض الفعلي أو المحتمل في ربحية السهم العادي من خلال إصدار أسهم إضافية أو تحويل أدوات ملكية إلى أسهم يمكن أن يخفض سعر السهم، بحيث أن صاحب الخيار لا يحقق ربحا كبيرا لدى الممارسة مقارنة بما يحققه خلافا لذلك عند ممارسة خيار متداول مماثل لا يخفض من سعر السهم.

ب ٤٠ إن تحديد ما إذا كان لهذا الأمر أثر مهم على قيمة خيارات الأسهم الممنوحة يعتمد على عوامل متنوعة، مثل عدد الأسهم الجديدة التي سيتم إصدارها عند ممارسة الخيارات مقارنة بعدد الأسهم الصادرة مسبقا. كذلك إذا توقع السوق أنه سيتم منح الخيار، يمكن أن يكون السوق قد شمل التخفيض المحتمل في ربحية السهم كعامل معين في سعر الأسهم في تاريخ المنح.

ب ٤١ على أية حال، على المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار ما إذا كان يمكن للتأثير المحتمل الذي ينتج عن عملية تخفض ربحية السهم للممارسة المستقبلية لخيارات الأسهم الممنوحة أن يكون له تبعات على قيمها العادلة المقدرة في تاريخ المنح. ويمكن تعديل نماذج تسعير الخيارات لتأخذ بعين الإعتبار هذا الأثر المحتمل الذي ينتج عن عملية تخفض ربحية السهم.

التعديلات على ترتيبات المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة

ب ٤٢ تقتضي الفقرة ٢٧ أنه، بغض النظر عن أية تعديلات على البنود والشروط التي تم على أساسها منح أدوات حقوق الملكية، أو أي إلغاء أو تسوية لذلك المنح لأدوات حقوق الملكية، على المنشأة الإعتراف، كحد أدنى، بالخدمات المستلمة التي تم قياسها بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح، ما لم يتم إستحقاق أدوات حقوق الملكية تلك بسبب الإخفاق في استيفاء أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (بإستثناء شرط السوق) والذي تم تحديده في تاريخ المنح. بالإضافة إلى ذلك، يتعين على المنشأة الإعتراف بآثار التعديلات التي تزيد من مجموع القيمة العادلة لاتفاق الدفع على أساس الأسهم أو تكون بخلاف ذلك مفيدة للموظف.

ب ٤٣ من أجل تطبيق متطلبات الفقرة ٢٧:-

(أ) إذا أدى التعديل إلى زيادة القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة (مثلا بتخفيض سعر الممارسة) التي تم قياسها مباشرة قبل وبعد التعديل، على المنشأة تضمين القيمة العادلة المتزايدة الممنوحة في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. والقيمة العادلة المتزايدة الممنوحة هي الفرق بين القيمة العادلة لأداة حق الملكية المعدلة والقيمة العادلة لأداة حق الملكية الأصلية، المقدرة كلتاهما كما في تاريخ التعديل. وإذا حدث التعديل خلال فترة الإستحقاق، يتم تضمين القيمة العادلة المتزايدة الممنوحة في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة خلال الفترة من تاريخ التعديل إلى التاريخ الذي يتم فيه إستحقاق أدوات حقوق الملكية المعدلة، بالإضافة إلى المبلغ القائم على

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الأصلية في تاريخ المنح، الذي يتم الإعتراف بـه خلال ما تبقى من فترة الإستحقاق الأصلية. وإذا حدث التعديل بعد تاريخ الإسـتحقاق، يـتم الإعتراف بالقيمة العادلة المتزايدة الممنوحة مباشرة، أو خلال فترة الإستحقاق إذا طُلب مـن الموظف إتمام فترة إضافية من الخدمة قبل أن يصبح مخولا بشكل غيـر مـشروط لأدوات حقوق الملكية المعدلة تلك.

(ب) وعلى نحو مماثل، إذا أدى التعديل إلى زيادة عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة، ينبغي على المنشأة تضمين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الإضافية الممنوحة، التي تم قياسها فـي تاريخ التعديل، في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، بالإنسجام مع المتطلبات الواردة في البند (أ) أعلاه. على سبيل المثال، إذا حـدث التعديل خلال فترة الإستحقاق، فإن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الإضافية الممنوحـة يتم تضمينها في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة خلال الفترة من تاريخ التعـديل حتى التاريخ الذي يتم فيه إستحقاق أدوات حقوق الملكية الإضافية، بالإضافة إلى المبلغ القائم على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة أصلا في تـاريخ المـنح، والـذي يعترف به خلال ما تبقى من فترة الإستحقاق الأصلية.

(ج) إذا عدلت المنشأة الشروط التي تستخدم لتحفيز أداء الموظف بطريقة يستفيد منها الموظـف، على سبيل المثال، بتخفيض فترة الإستحقاق أو بتعديل أو إلغاء شرط أداء معـين (بإسـتثناء شرط السوق، التي تتم محاسبة التغييرات التي تطرأ عليه وفقاً للبند (أ) أعلاه)، على المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار الشروط المعدلة التي تستخدم لتحفيـز أداء الموظـف عنـد تطبيـق متطلبات الفقرات ١٩-٢١.

ب٤٤ علاوة على ذلك، إذا عدلت المنشأة بنود أو شروط أدوات حقوق الملكية الممنوحة بطريقة تؤدي إلـى تخفيض مجموع القيمة العادلة لاتفاق دفع على أساس الأسهم، أو أنها غير مفيدة بخلاف ذلك للموظف، على المنشأة رغم ذلك الإستمرار في محاسبة الخدمات المـستلمة كمقابـل لأدوات حقـوق الملكيـة الممنوحة وكأن ذلك التعديل لم يحدث (بإستثناء إلغاء بعض أو كافة أدوات حقوق الملكية الممنوحـة، التي يجب محاسبتها وفقاً للفقرة ٢٨). على سبيل المثال:-

(أ) إذا أدى التعديل إلى تخفيض القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، التي تم قياسـها مباشرة قبل وبعد التعديل، على المنشأة أن لا تأخذ بالحسبان ذلك الإنخفاض في القيمة العادلة بل عليها أن تستمر في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة كمقابـل لأدوات حقـوق الملكية على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح.

(ب) إذا أدى التعديل إلى تخفيض عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة لموظـف معـين، ينبغـي محاسبة ذلك التخفيض على أنه إلغاء لذلك الجزء من المنح، وفقاً لمتطلبات الفقرة ٢٨.

(ج) إذا قامت المنشأة بتعديل الشروط التي تستخدم لتحفيز أداء الموظف بطريقة لا يستفيد منهـا الموظف، على سبيل المثال، بزيادة فترة الإستحقاق أو بتعديل أو إضافة شرط أداء (بإستثناء شرط السوق، التي تتم محاسبة التغييرات التي تطرأ عليه وفقاً للبنـد (أ) أعـلاه)، لا تأخـذ المنشأة في الحسبان الشروط المعدلة التي تستخدم لتحفيز أداء الموظف عند تطبيق متطلبـات الفقرات ١٩-٢١.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق ج

تعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

تصبح التعديلات الواردة في هذا الملحق سارية المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد هذا التاريخ. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة مبكرة، تصبح هـذه التعـديلات سارية المفعول لتلك الفترة المبكرة.

* * * * *

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار عام ٢٠٠٤ في المعايير الدولية لإعـداد التقارير المالية ذات العلاقة المنشورة في هذا الكتاب.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢

تمت الموافقة على إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع على أساس الأسهم"* من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:-

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسرينغ	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢

تم الموافقة على إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "*الدفع على أساس الأسهم – شـروط تحفيـز الموظف على الأداء*" من قبل ثلاثة عشر عضواً في مجلس معايير المحاسبة الدولية:-

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
ستيفين كوبر	
فيليب دنجو	
جان أنجستروم	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسرينغ	
وارن جيه ماكريجور	
جون تي سميث	
تاتسومي يامادا	
وي جيو زانج	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

أساس الإستنتاجات

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *الدفع على أساس الأسهم*

	الفقرات
المقدمة	**إستنتاج ١– ٦**
النطاق	**إستنتاج ٧–٢٨**
خطط أسهم الموظفين واسعة القاعدة، بما في ذلك خطط شراء أسهم الموظفين	**إستنتاج ٨–١٨**
عمليات نقل أدوات حقوق الملكية إلى الموظفين	**إستنتاج١٩–٢٢**
المعاملات ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *إندماج الأعمال*"	**إستنتاج ٢٣-٢٤**
المعاملات ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *الأدوات المالية: العرض*" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*	**إستنتاج ٢٥-٢٨**
الإعتراف بالمعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخـدمات هـي المقابـل لأدوات الملكية في المنشأة	**إستنتاج ٢٩-٦٠**
"المنشأة ليست طرفاً في المعاملة"	**إستنتاج ٣٤-٣٥**
"الموظفون لا يقدمون خدمات"	**إستنتاج ٣٦-٣٩**
"لا يوجد تكلفة على المنشأة، بالتالي لا يوجد مصروف"	**إستنتاج ٤٠-٤٤**
"الإعتراف بالمصروف غير منسجم مع تعريف المصروف"	**إستنتاج ٤٥-٥٣**
حصة السهم من الأرباح "تقيد مرتين"	**إستنتاج ٥٤-٥٧**
"العواقب الإقتصادية السلبية"	**إستنتاج ٥٨-٦٠**
قياس المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة	**إستنتاج ٦١-١٢٨**
أساس القياس	**إستنتاج ٦٩-٨٧**
التكلفة التاريخية	إستنتاج ٧٠ -٧٤
القيمة الجوهرية	إستنتاج ٧٥ -٧٩
الحد الأدنى للقيمة	إستنتاج ٨٠ -٨٣
القيمة العادلة	إستنتاج ٨٤ -٨٧
تاريخ القياس	**إستنتاج ٨٨-١٢٨**
الجانب المدين من المعاملة	إستنتاج ٩١ -٩٦
الجانب الدائن من المعاملة	إستنتاج ٩٧ -١٠٥
تاريخ الممارسة	إستنتاج ٩٨
تاريخ الإستحقاق، تاريخ الخدمة، تاريخ المنح	إستنتاج ٩٩-١٠٥
قضايا أخرى	إستنتاج ١٠٦- ١١٨
معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: العرض"*	إستنتاج ١٠٦- ١١٠
مقترحات لتغيير تعريف الإلتزامات وحقوق الملكية	إستنتاج ١١١- ١١٨
معاملات الدفع على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير الموظفين	إستنتاج ١١٩- ١٢٨
القيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين	**إستنتاج ١٢٩-١٩٩**
تطبيق نماذج تسعير الخيارات على المنشآت غير المسجلة وتلك المسجلة حديثاً في السوق المالي	**إستنتاج ١٣٧-١٤٤**
تطبيق نماذج تسعير الخيارات على خيارات أسهم الموظفين	**إستنتاج ١٤٥-١٩٩**
عدم القدرة على الممارسة خلال فترة الإستحقاق	إستنتاج ١٤٦- ١٥٢

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عدم قابلية النقل إستنتاج ١٥٣- ١٦٩
الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء إستنتاج ١٧٠- ١٨٤
مدة الخيار إستنتاج ١٨٥- ١٨٧
ميزات أخرى لخيارات أسهم الموظفين إستنتاج ١٨٨- ١٩٩
الإعتراف بالخدمات المستلمة وقياسها في معاملة تكون فيها البضاعة أو الخدمات هـي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة إستنتاج ٢٠٠-٢٢١
خلال فترة الإستحقاق إستنتاج ٢٠٠- ٢١٧
خيارات الأسهم التي يتم إلغائها أو تنتهي بعد نهاية فترة الإستحقاق إستنتاج ٢١٨- ٢٢١
تعديلات على بنود وشروط ترتيبات الدفع على أساس الأسهم إستنتاج ٢٢٢-٢٣٧ب
مكافآة الموظفين مقابل اإرتفاع سعر الأسهم المدفوعة نقداً إستنتاج ٢٣٨-٢٥٥
هل يوجد التزام قبل تاريخ الإستحقاق؟ إستنتاج ٢٤٣-٢٤٥
كيف يجب قياس الإلتزام؟ إستنتاج ٢٤٦-٢٥١
كيف ينبغي عرض المصروف ذو العلاقة في بيان الدخل؟ إستنتاج ٢٥٢-٢٥٥
معاملات الدفع على أساس الأسهم مع بدائل النقد إستنتاج ٢٥٦-٢٦٨
بنود الإتفاق توفر للموظف اختيار التسوية إستنتاج ٢٥٨-٢٦٤
بنود الإتفاق توفر للمنشأة اختيار التسوية إستنتاج ٢٦٥-٢٦٨
إستنتاجات عامة بشأن محاسبة خيارات أسهم الموظفين إستنتاج ٢٦٩-٣١٠
تحقيق المقاربة مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المطبقة فـي الولايـات المتحـدة الأمريكية إستنتاج ٢٧٠-٢٨٦
رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ إستنتاج ٢٧٢- ٢٧٥
بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ إستنتاج ٢٧٦- ٢٨٦
الإعتراف مقابل الإفصاح إستنتاج ٢٨٧-٢٩٣
موثوقية القياس إستنتاج ٢٩٤-٣١٠
التعديلات المترتبة على المعايير الأخرى إستنتاج ٣١١-٣٣٣
الآثار الضريبية لمعاملات الدفع على أساس الأسهم إستنتاج ٣١١-٣٢٩
محاسبة الأسهم الخاصة المحتفظ بها إستنتاج ٣٣٠-٣٣٣

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *الدفع على أساس الأسهم*

إن أساس الإستنتاجات هذا يرافق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى الإستنتاجات الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "*الدفع على أساس الأسهم*". وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ غالباً ما تصدر المنشآت أسهما* أو خيارات أسهم لتدفع للموظفين أو أطراف أخرى. وتعتبر خطط الأسهم وخطط خيارات الأسهم خاصية مشتركة لتعويض الموظفين، وليس فقط للمدراء والمسؤولين التنفيذيين، بل أيضاً للعديد من الموظفين الآخرين. وتصدر بعض المنشآت الأسهم أو خيارات الأسهم لتدفع للموردين، مثل موردي الخدمات المهنية.

إستنتاج ٣ وحتى صدور المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، لم يكن هناك معيار دولي لإعداد التقارير المالية يغطي الإعتراف بهذه المعاملات وقياسها. وقد أثيرت المخاوف بشأن هذه الفجوة في المعايير الدولية. على سبيل المثال، أفادت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية في تقريرها لعام ٢٠٠٠ حول المعايير الدولية أنه يجب على لجنة معايير المحاسبة الدولية (الهيئة التي سبقت مجلس معايير المحاسبة الدولية) أن تدرس المعاملة المحاسبية للدفع على أساس الأسهم.

إستنتاج ٤ إن بلداناً قليلة فقط لديها معايير حول هذا الموضوع. وهذا مصدر قلق في العديد من البلدان، لأن إستخدام الدفع على أساس الأسهم تزايد في السنوات الأخيرة ويستمر في الإنتشار. وكانت العديد من هيئات وضع المعايير المختلفة تعمل على هذا الموضوع. وفي الوقت الذي أضاف فيه مجلس معايير المحاسبة الدولية مشروعا حول الدفع على أساس الأسهم إلى جدول أعماله في يوليو ٢٠٠١، نشر مؤخراً بعض واضعي المعايير بعض المقترحات. على سبيل المثال، نشرت لجنة معايير المحاسبة الألمانية مسودة معيار محاسبي بعنوان *المحاسبة لخطط خيار السهم وترتيبات التعويض المماثلة* في يونيو ٢٠٠١. وقاد مجلس معايير المحاسبة البريطاني صياغة ورقة مناقشة بعنوان المحاسبة للدفع على أساس الأسهم، نشرت في يوليو عام ٢٠٠٠ من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة وهيئات أخرى ممثلة في مجموعة الأربعة + ١ "G4+1"[†]. وأصدر المعهد الدنمركي للمحاسبين العامين المعتمدين ورقة مناقشة بعنوان التعامل المحاسبي فيما يخص *الدفع على أساس الأسهم* في إبريل ٢٠٠٠. كما نشر مجلس معايير المحاسبة الياباني مؤخراً في ديسمبر ٢٠٠٢ ورقة ملخص حول الدفع على أساس الأسهم. وفي مارس ٢٠٠٣، أضاف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي إلى جدول أعماله مشروعا لمراجعة المتطلبات المحاسبية الأمريكية حول الدفع على

---

* ستعمل كلمة "إصدار" على نطاق واسع. على سبيل المثال، يعتبر نقل الأسهم المحتفظ بها في الخزينة (الأسهم الخاصة المحتفظ بها) إلى طرف آخر على أنه "إصدار" لحقوق ملكية. ويجادل البعض أنه إذا منحت الخيارات أو الأسهم بشروط تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، فلا يتم "إصدارها" ما لم يتم تلبية تلك الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء. وعلى أية حال، حتى لو تم قبول هذه المجادلة، فإنها لا تغير من استنتاجات المجلس بشأن متطلبات هذا المعيار. وبناء عليه فإن كلمة "إصدار" تستخدم بشكل واسع، لتشمل الحالات التي يتم فيها نقل أدوات حقوق الملكية بشكل مشروط إلى الطرف المقابل، مع مراعاة استيفاء الشروط المحددة التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء.

† شملت مجموعة الأربعة + ١ أعضاء الهيئات واضعة معايير المحاسبة الوطنية في استراليا وكندا ونيوزلندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة، ولجنة معايير المحاسبة الدولية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الأسهم. كما أكمل مجلس معايير المحاسبة الكندي مؤخراً مشروعه حول الدفع على أساس الأسهم. ويقتضي معيار مجلس معايير المحاسبة الكندي الإعتراف بكافة معاملات الدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك المعاملات التي تمنح فيها خيارات الأسهم للموظفين (تناقش الفقرتان إستنتاج ٢٨١ و٢٨٢ هذا الموضوع بمزيد من التفصيل).

إستنتاج ٥ يدعو مستخدمو البيانات المالية والمعلقون الآخرون إلى إجراء تحسينات على التعامل المحاسبي فيما يخص الدفع على أساس الأسهم. على سبيل المثال، تلقى الإقتراح الوارد في ورقة مناقشة لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجموعة الأربعة +١ ومسودة العرض ٢ "الدفع على أساس الأسهم"، الذي يفيد بوجوب الإعتراف بمعاملات الدفع على أساس الأسهم في البيانات المالية، التي ينتج عنها مصروف عند إستهلاك البضاعة أو الخدمات، دعما قويا من المستثمرين والمستخدمين الآخرين للبيانات المالية. وأكدت الأحداث الإقتصادية الأخيرة على أهمية البيانات المالية عالية الجودة التي توفر معلومات محايدة وشفافة وقابلة للمقارنة لمساعدة المستخدمين على اتخاذ القرارات الإقتصادية. وقد ركز المستثمرون والمستخدمون الآخرون للبيانات المالية والمعلقون الآخرون بشكل خاص على حذف المصاريف الناتجة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين على أساس أنها تسبب تشوهات اقتصادية وتثير مخاوف تتعلق بحاكمية الشركات.

إستنتاج ٦ وكما تمت الإشارة أعلاه، بدأ المجلس في يوليو ٢٠٠١ مشروعاً لوضع معيار دولي لإعداد التقارير المالية حول الدفع على أساس الأسهم. وفي أغسطس ٢٠٠١، دعا المجلس إلى إبداء مزيدا من الملاحظات على ورقة مناقشة لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجموعة الأربعة +١، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٥ ديسمبر ٢٠٠١. وقد استلم المجلس أكثر من ٢٧٠ رسالة. وخلال وضع مسودة العرض ٢، تلقى المجلس أيضاً المساعدة من مجموعة استشارية تتألف من أفراد من مختلف البلدان لديهم خلفيات متنوعة، بما في ذلك أشخاص من قطاع الإستثمار، والشركات، والتدقيق، والحقل الأكاديمي، واستشارات التعويضات، ومجتمعات التقييم والتنظيم. وتلقى المجلس مزيدا من المساعدة من خبراء آخرين ضمن جلسة مناقشة عامة عقدت في نيويورك في يوليو ٢٠٠٢. وفي نوفمبر ٢٠٠٢، نشر المجلس مسودة عرض ٢ "الدفع على أساس الأسهم"، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ٧ مارس ٢٠٠٣. وقد استلم المجلس أكثر من ٢٤٠ رسالة. كما عمل المجلس مع مجلس معايير المحاسبة المالية بعد أن أضافت تلك الهيئة إلى جدول أعمالها مشروعاً لمراجعة المتطلبات المحاسبية الأمريكية حول الدفع على أساس الأسهم. وتضمن هذا الأمر المشاركة في اجتماعات مجموعة تقييم الخيارات التابعة لمجلس معايير المحاسبة المالية والإجتماع مع مجلس معايير المحاسبة المالية لمناقشة قضايا المقاربة.

النطاق

إستنتاج ٧ إن الكثير من الجدل والتعقيد المحيط بمحاسبة الدفع على أساس الأسهم يرتبط بخيارات أسهم الموظفين. غير أن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ هو أوسع نطاقاً من ذلك. فهو ينطبق على المعاملات التي تمنح فيها الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للموظفين. كما ينطبق أيضاً على المعاملات مع أطراف غير الموظفين، التي يتم فيها استلام البضاعة أو الخدمات كمقابل لإصدار الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى. ويتضمن مصطلح "البضاعة" المخزون والبضاعة القابلة للإستهلاك والممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول غير المالية الأخرى. وأخيراً، ينطبق هذا المعيار على الدفعات النقدية (أو الأصول الأخرى) التي تقوم على "أساس الأسهم" لأن مبلغ الدفعة يعتمد على سعر أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى، على سبيل المثال، مكافأة الموظفين النقدية مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

خطط أسهم الموظفين واسعة القاعدة، بما في ذلك خطط شراء أسهم الموظفين

إستنتاج ٨ توصف بعض خطط أسهم الموظفين بأنها "واسعة القاعدة" أو خطط "كافة الموظفين"، التي يتاح فيها للجميع (أو الجميع تقريبا) فرصة المشاركة، في حين تكون الخطط الأخرى أكثر إنتقائيـة، بحيـث تغطي مجموعات مختلفة أو محددة من الموظفين (مثلاً كبار المدراء التنفيذيين). وغالبا مـا تكـون خطط شراء أسهم الموظفين هي خطط واسعة القاعدة. وتتيح نموذجياً خطط شراء أسهم المـوظفين فرصة لهم لشراء عدد محدد من الأسهم بسعر مخصوم، أي بمبلغ أقل من القيمة العادلـة للأسـهم. وتكون أحقية الموظف في الأسهم المخصومة مشروطة عادة بشروط محددة يتم استيفاءها، مثل البقاء في خدمة المنشأة لفترة محددة.

إستنتاج ٩ أما الإستفسارات التي تبرز بخصوص خطط شراء أسهم الموظفين فهي:-

(أ) هل تختلف هذه الخطط بشكل ما عن خطط أسهم الموظفين الأخرى بحيث يكـون إسـتخدام تعامل محاسبي مختلف أمراً ملائماً؟

(ب) حتى لو كانت الإجابة على السؤال السابق بالنفي، فهل هناك ظروف، مـثلاً عنـدما يكـون الخصم ضئيلاً جداً، يكون فيها من المناسب إعفاء خطط شراء أسهم الموظفين مـن معيـار محاسبي حول الدفع على أساس الأسهم؟

إستنتاج ١٠ ناقش البعض في تعليقهم على مسودة العرض ٢ بأن خطط أسهم الموظفين واسعة القاعدة يجـب أن تُعفى من معيار محاسبي حول الدفع على أساس الأسهم. والسبب الذي كان يذكر عادة هو أن هـذه الخطط تختلف عن الأنواع الأخرى من خطط أسهم الموظفين، وهي بالتحديد، ليـست جـزءاً مـن تعويض الموظفين مقابل خدماتهم. ويناقش البعض الآخر أن طلب الإعتراف بمصروف معين فيمـا يخص هذه الأنواع من الخطط كان ينظر إليه على أنه يناقض سياسة الحكومة لتشجيع ملكية أسـهم الموظفين. وعلى النقيض من ذلك، لم يرى مجاوبون آخرون أن هناك اختلافا بين خطط شراء أسهم الموظفين وخطط أسهم الموظفين الأخرى، وناقشوا أنه يجب بناءاً على ذلك تطبيق نفس المتطلبـات المحاسبية. غير أن البعض اقترح أن يكون هناك إعفاء في حال كان الخصم ضئيلاً.

إستنتاج ١١ استنتج المجلس بشكل أساسي أنه لا يوجد سبب لمعاملة خطط أسهم الموظفين واسعة القاعدة، بما في ذلك خطط شراء أسهم الموظفين واسعة القاعدة، بشكل مختلف عن خطط أسهم الموظفين الأخـرى (سيتم النظر في مسألة الخصومات "الضئيلة" فيما بعد). ولاحظ المجلس أن حقيقة توفر هذه البرامج فقط للموظفين هي كافية بحد ذاتها للإستنتاج بأن المنافع المقدمة تمثل تعويضا للمـوظفين. وزيـادة على ذلك، لا يقتصر مصطلح "تعويض" على التعويضات المقدمة كجزء من عقد الموظف الفرد: بل يشمل كافة المنافع المقدمة للموظفين. وعلى نحو مماثل، يشمل مصطلح "خـدمات" كافـة المنـافع المقدمة من قبل الموظفين بالمقابل، بما في ذلك الإنتاجية المتزايدة أو الإلتزام أو التحسينات الأخرى في أداء عمل الموظف نتيجة للحوافز المقدمة من خلال خطة الأسهم.

إستنتاج ١٢ علاوة على ذلك، فإن تمييز خدمات الموظف العادية عن المنافع الإضافية المستلمة من خطط أسـهم الموظفين واسعة القاعدة لا يغير من الإستنتاج الذي مفاده بأنه من الضروري محاسبة تلك الخطـط. ومهما كان العنوان الذي تحمله تلك المنافع التي يقدمها الموظفون - أو المنافع التي تقدمها المنشأة - يجب الإعتراف بالمعاملة في البيانات المالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ١٣ بالإضافة إلى ذلك، إن إنتهاج الحكومات في بعض البلدان سياسة تشجيع ملكية أسهم الموظفين ليس سبباً شرعياً لمنح هذه الأنواع من الخطط تعامل محاسبي مختلف، لأنه ليس من دور التقرير المالي أن يمنح تعامل محاسبي ملائم لمعاملات معينة لتشجيع المنشآت على الدخول فيها. على سبيل المثال، قد ترغب الحكومات بتشجيع المنشآت على تقديم معاشات تقاعد لموظفيها، والتخفيف من العبء المستقبلي على الدولة، ولكن ذلك لا يعني وجوب استبعاد تكاليف التقاعد من البيانات المالية. وسيؤدي القيام بذلك إلى إضعاف جودة التقارير المالية. إن الهدف من إعداد التقارير المالية هو توفير معلومات لمستخدمي البيانات المالية من أجل مساعدتهم في اتخاذ القرارات الإقتصادية. ولا يغير حذف المصاريف من البيانات المالية من حقيقة أنه تم تكبدها. ويؤدي حذف المصاريف إلى المبالغة في تقدير الأرباح المبلغ عنها وبالتالي تكون البيانات المالية غير محايدة وأقل شفافية وقابليتها للمقارنة ضعيفة، وتكون على الأرجح مضللة للمستخدمين.

إستنتاج ١٤ ويبقى السؤال ما إذا كان يجب أن يكون هناك إعفاء لبعض الخطط، عندما يكون الخصم ضئيلاً. على سبيل المثال، يحتوي بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ *"محاسبة التعويضات على أساس الأسهم"* إعفاء لخطط شراء أسهم الموظفين التي تستوفي معايير محددة، وإحداها أن يكون الخصم ضئيلاً.

إستنتاج ١٥ ومن ناحية، يبدو من المعقول إعفاء خطة شراء أسهم موظفين إذا لم يكن لها أساسا خصائص الخيار وكان الخصم ضئيلاً. وفي تلك الحالات، فإن الحقوق الممنوحة للموظفين بموجب الخطة من المحتمل أن لا يكون لها قيمة كبيرة، من وجهة نظر المنشأة.

إستنتاج ١٦ ومن ناحية أخرى، حتى إذا قبل المرء بملائمة الإعفاء، إلا أن تحديد نطاقه أمراً صعباً، ومثال ذلك تحديد ما الذي يشكل خصما ضئيلاً. ويناقش البعض أن خصم بنسبة 5% عن سعر السوق (كما هو محدد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣) هي نسبة مرتفعة جداً، مع ملاحظة أنه من الممكن بيع مجموعة من الأسهم بسعر يقارب سعر السهم الحالي. وزيادة على ذلك، يمكن مناقشة أنه من غير الضروري إعفاء هذه الخطط من المعيار. وإذا كانت الحقوق الممنوحة للموظفين ليس لها قيمة كبيرة، فإن هذا يشير إلى أن المبالغ المعنية غير هامة. ولأنه ليس من الضروري تضمين المعلومات غير الهامة في البيانات المالية، فليس هناك حاجة لإستثناء محدد في المعيار المحاسبي.

إستنتاج ١٧ نظراً للأسباب الواردة في الفقرة السابقة، استنتج المجلس أن خطط أسهم الموظفين واسعة القاعدة، بما في ذلك خطط شراء أسهم الموظفين واسعة القاعدة، يجب أن لا تعفى من هذا المعيار.

إستنتاج ١٨ إلا أن المجلس أشار أنه ربما تكون هناك حالات عندما تشترك المنشأة في معاملة مع موظف بصفته/ بصفتها حامل/ حاملة لأدوات حقوق ملكية، بدلا من صفته/ صفتها موظف أو موظفة. على سبيل المثال، يمكن أن تمنح المنشأة جميع حملة فئة محددة من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها الحق في شراء أدوات حقوق ملكية إضافية للمنشأة بسعر أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك. وإذا استلم الموظف مثل هذا الحق لأنه/ لأنها حامل/ حاملة هذه الفئة المعينة من أدوات حقوق الملكية، يستنتج المجلس أن منح أو ممارسة ذلك الحق يجب أن لا يخضع لمتطلبات هذا المعيار، لأن الموظف استلم ذلك الحق بصفته مساهم وليس كموظف.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عمليات نقل أدوات حقوق الملكية إلى الموظفين

إستنتاج ١٩ في بعض الحالات، يمكن أن لا تصدر المنشأة أسهم أو خيارات أسـهم للمـوظفين (أو أطـراف أخرى) مباشرة. وبدلاً من ذلك، يمكن أن ينقل المساهم (أو المساهمون) أدوات حقوق الملكية إلـى الموظفين (أو أطراف أخرى).

إستنتاج ٢٠ بموجب هذا الإتفاق، تكون المنشأة قد استلمت خدمات (أو بضاعة) دفع مقابلها بواسطة مساهميها. ويمكن أن ينظر إلى الإتفاق على أنه، جوهرياً، عبارة عن معاملتين - معاملة تكون فيها المنشأة قد أعادت شراء أدوات حقوق ملكية بدون مقابل، ومعاملة ثانية تكون فيها المنشأة قد استلمت خدمات (أو بضاعة) كمقابل لأدوات حقوق الملكية التي يتم إصدارها للموظفين (أو أطراف أخرى).

إستنتاج ٢١ إن المعاملة الثانية عبارة عن معاملة دفع على أساس الأسهم. لذلك، استنتج المجلس أنه ينبغي على المنشأة محاسبة عمليات نقل أدوات حقوق الملكية بواسطة المساهمين إلى المـوظفين أو أطـراف أخرى بنفس الطريقة التي تتم بها محاسبة معاملات الدفع على أساس الأسهم الأخـرى. وتوصـل المجلس إلى نفس النتيجة فيما يخص عمليات نقل أدوات حقوق الملكية من المنشأة الأم أو منـشأة أخرى ضمن نفس مجموعة المنشأة، إلى موظفي المنشأة أو موردين آخرين.

إستنتاج ٢٢ لكن لا يعتبر مثل هذا النقل معاملة دفع على أساس الأسهم إذا كان من الواضـح أن نقـل أدوات حقوق الملكية إلى موظف أو طرف آخر هو لغرض غير الدفع مقابل بـضاعة أو خـدمات يـتم توريدها للمنشأة. ويكون الحال كذلك، على سبيل المثال، إذا كان النقل لتـسوية التـزام شخـصي لمساهم معين تجاه موظف ليس له علاقة بتوظيف من قبل المنشاة، أو إذا كانت هناك علاقة بـين المساهم والموظف وكان النقل هدية شخصية بسبب تلك العلاقة.

المعاملات ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقـارير الماليـة ٣ *"إنـدماج الأعمال"*

إستنتاج ٢٣ يمكن أن تشتري المنشأة بضاعة (أو أصول غير مالية أخرى) كجـزء مـن صـافي الأصـول المشتراة في عملية إندماج أعمال الذي يشتمل المقابل المدفوع لقاءها أسهما أو أدوات حقوق ملكية أخرى تصدرها المنشأة. ولأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ينطبق على شراء الأصول وإصدار الأسهم المتعلق بإندماج الأعمال، فهو المعيار الأكثر تحديداً الذي يجب تطبيقه على تلـك المعاملة.

إستنتاج ٢٤ وبناءاً على ذلك، فإن أدوات حقوق الملكية التي تصدر في عملية إندماج أعمـال مقابـل سـيطرة المنشأة المشتراة لا تندرج ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقـارير الماليـة ٢. إلا أن أدوات حقوق الملكية الممنوحة لموظفي المنشأة المشتراة بصفتهم موظفين، على سـبيل المثـال مقابـل خدمات مستمرة، تعتبر ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. كما يجـب أيـضاً محاسبة إلغاء ترتيبات الدفع على أساس الأسهم أو استبدالها أو أية تعديلات أخرى عليهـا بـسبب عملية إندماج أعمال أو أية إعادة هيكلة أخرى لحقوق الملكية وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقـارير المالية ٢.

المعاملات ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: *العـرض*" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: *الإعتراف والقياس*"

إستنتاج ٢٥ يتضمن هذا المعيار التعديلات المترتبة على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسـبة الـدولي ٣٩ (كلاهما كما تم تعديله عام ٢٠٠٣)* لكي يتم استبعاد المعاملات التي تندرج ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ من نطاق هذين المعيارين.

إستنتاج ٢٦ على سبيل المثال، على فرض أن المنشأة تبرم عقداً ما لشراء أقمشة لإستخدامها في عمليات تـصنيع الملابس، يُطلب منها بموجبه أن تدفع نقداً إلى الطرف المقابل بمبلغ يعادل قيمة ١,٠٠٠ مـن أسـهم المنشأة في تاريخ تسليم الأقمشة. ستقوم المنشأة بشراء البضاعة ودفع مبلغ نقدي على أساس سـعر السهم فيها. ويستوفي هذا تعريف معاملة الدفع على أساس الأسهم. وعلاوة على ذلك، ولأن العقد هو لغرض شراء الأقمشة، وهو بند غير مالي، وتم إبرام العقد بهدف استلام الأقمشة لإسـتخدامها فـي أعمال التصنيع الخاصة بالمنشأة، فلا يعتبر العقد ضمن نطاق معياري المحاسبة الدوليين ٣٢ و ٣٩.

إستنتاج ٢٧ يتضمن نطاق معياري المحاسبة الدوليين ٣٢ و ٣٩ عقودا لشراء بنود غير مالية يمكن تسويتها نقـداً أو بأداة مالية أخرى، أو بتبادل الأدوات المالية، باستثناء العقود التي تم إبرامها ولا يزال محتفظ بهـا بغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام المتوقعة للمنـشأة. يتضمن العقد الذي يمكن تسويته نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بتبادل أدوات مالية النصوص التالية : أ) عندما تسمح بنود العقد لأحد الطرفين تسويته نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بتبـادل أدوات ماليـة، ب) عندما تكون القدرة على التسوية نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بتبادل أدوات مالية غير صـريحة فـي بنود العقد، لكن يكون لدى المنشأة ممارسة في تسوية عقود مماثلة نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بتبادل أدوات مالية (سواء مع الطرف المقابل، أو من خلال إبرام عقود تقاص، أو من خلال بيع العقد قبـل ممارسته أو إنتهاؤه)، ج) عندما يكون لدى المنشأة، بالنسبة لعقود مماثلة، ممارسة في استلام البنـود ذات الصلة وبيعها خلال فترة زمنية قصيرة بعد التسليم لغرض تحقيق الأرباح من التقلبات قـصيرة الأجل في الأسعار أو هامش ربح التاجر، د) عندما يكون البند غير المالي موضـوع العقـد قابـل للتحويل بسهولة إلى نقد (معيار المحاسبة الدولي ٣٢، الفقرات ٨-١٠ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرات ٥-٧).

إستنتاج ٢٨ استنتج المجلس أن العقود التي تمت مناقشتها في فقرة الإستنتاج ٢٧ يجب أن تبقى ضـمن نطـاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ ويتم بالتالي استبعادها من نطـاق المعيـار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.

الإعتراف بالمعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة

إستنتاج ٢٩ عندما أعد المجلس مسودة العرض ٢، أخذ بداية في إعتباره مناقشات المفاهيم المتعلقـة بـالإعتراف بمصروف ينشأ عن المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية فـي المنشأة، بما في ذلك المناقشات التي قدمها المجاوبون على ورقة المناقشة والمعلقون الآخـرون. إن

* عنوان معيار المحاسبة الدولي ٣٢ تم تغييره في إصدار عام ٢٠٠٥.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بعض المجاوبين الذين لم يوافقوا على الإعتراف بالمصروف الناشئ عن معاملات دفع معينة على أساس الأسهم (أي تلك التي تتعلق بخيارات أسهم الموظفين) قاموا بذلك لأسباب عملية، وليس لأسباب تتعلق بالمفاهيم. ودرس المجلس تلك المسائل العملية فيما بعد (أنظر فقرات الإستناج ٢٩٤-٣١٠).

إستنتاج ٣٠ ركز المجلس في مناقشاته على خيارات أسهم الموظفين، حيث يكمن معظم التعقيد والجدل، غير أن مسألة ما إذا كان الإعتراف بالمصروف أمراً ملائماً هي أوسع نطاقاً من ذلك - فهي تغطي كافة المعاملات المتعلقة بإصدار الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للموظفين أو موردي البضاعة والخدمات. على سبيل المثال، أشار المجلس إلى أن المناقشات التي أوردها المجاوبون والمعلقون الآخرون ضد الإعتراف بالمصروف تركز فقط على خيارات أسهم الموظفين. لكن إذا كانت مناقشات المفاهيم ضد الإعتراف بمصروف معين فيما يتعلق بخيارات أسهم الموظفين صحيحة (مثلاً، لا يوجد تكلفة على المنشأة)، فإن تلك المناقشات يجب أن تنطبق بالتساوي على المعاملات المتعلقة بأدوات حقوق الملكية الأخرى (مثلاً الأسهم) وأدوات حقوق الملكية الصادرة لأطراف أخرى (مثلاً موردي الخدمات المهنية).

إستنتاج ٣١ إن أساس الإعتراف بكافة أنوع معاملات الدفع على أساس الأسهم - بغض النظر ما إذا كانت أداة حق الملكية هي سهم أو خيار سهم، وبغض النظر ما إذا كانت تمنح أداة حق الملكية لموظف أو جهة أخرى - هو أن المنشأة قد اشتركت في معاملة تماثل في جوهرها أي إصدار آخر لأدوات حقوق الملكية. وبعبارة أخرى، استلمت المنشأة مواردا (بضاعة أو خدمات) كمقابل لإصدار الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق ملكية أخرى. وعليها بناءاً على ذلك محاسبة التدفق الداخل من الموارد (بضاعة أو خدمات) والزيادة في حقوق الملكية. وتبعاً لذلك، على المنشأة أيضاً محاسبة المصروف الناشئ من إستهلاك تلك الموارد، إما في وقت استلام البضاعة أو الخدمات أو في تاريخ آخر لاحق.

إستنتاج ٣٢ وافق العديد في ردهم على مسودة العرض ٢ على هذا الإستنتاج، في حين لم يوافق عليها آخرون، فمنهم من لم يوافق على المبدأ، والبعض الآخر لم يوافق لأسباب عملية، في حين لم يوافق آخرون لكلا السببين معاً. وقد أخذ المجلس بعين الإعتبار المناقشات المناوئة للإعتراف بالمصروف من حيث المبدأ، عندما أعد مسودة العرض ٢، بالإضافة إلى المناقشات المناوئة للإعتراف بالمصروف لأسباب عملية، كما هي موضحة أدناه وكذلك في فقرات الإستنتاج ٢٩٤-٣١٠.

إستنتاج ٣٣ تتضمن المناقشات المقدمة عموماً ضد الإعتراف بالمصروف ما يلي:-

(أ) أن المعاملة هي بين المساهمين والموظفين، وليس بين المنشأة والموظفين.

(ب) لا يقدم الموظفون خدمات مقابل الخيارات.

(ج) لا توجد تكلفة على المنشأة، لأنه لم يتم التنازل عن النقد أو أصول أخرى؛ ويتحمل المساهمون التكلفة، على شكل تخفيض لحصص ملكيتهم، وليس المنشأة.

(د) إن الإعتراف بالمصروف لا ينسجم مع تعريف المصروف في أطر المفاهيم التي يستخدمها واضعو المعايير المحاسبية، بما في ذلك *إطار إعداد وعرض البيانات المالية* الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية.

(هـ) يتم الإعتراف بالتكلفة التي يتحملها المساهمون في تخفيض حصة السهم من الأربـ ـاح؛ وإذا تم الإعتراف بالمعاملة في حسابات الشركة، فإن التكلفة الناتجة في بيان الدخل تعني أن حصة السهم من الأرباح قد "قيدت مرتين".

(و) إن طلب الإعتراف بالتكلفة له عواقب اقتصادية سلبية، لأنه لا يشجع المنشآت علـى تقـديم خطط أسهم الموظفين أو الإستمرار بها.

"المنشأة ليست طرفاً في المعاملة"

إستنتاج ٣٤ يناقش البعض أن أثر خطط أسهم الموظفين يتمثل في نقل المساهمون القائمون لبعض حصصهم في الملكية إلى الموظفين وأن المنشأة ليست طرفاً في هذه المعاملة.

إستنتاج ٣٥ لم يقبل المجلس هذه المناقشة. وتضع المنشآت، وليس المساهمون، خطط أسهم الموظفين، وتـصدر المنشآت، وليس المساهمون، خيارات الأسهم لموظفيها. وحتى لو لم يكن ذلك هو الحال، مثلاً إذا نقل المساهمون أسهماً أو خيارات أسهم مباشرة إلى الموظفين، فلا يعني هذا أن المنشأة ليست طرفاً فـي المعاملة. يتم إصدار أدوات حقوق الملكية مقابل الخدمات التي يقدمها الموظفون، وتـستلم المنـشأة، وليس المساهمون، تلك الخدمات. لذلك، استنتج المجلس أنه ينبغي على المنشأة محاسـبة الخـدمات المستلمة مقابل أدوات حقوق الملكية الصادرة. وأشار المجلس أن هذا الوضع لا يختلف عن الحالات الأخرى التي يتم فيها إصدار أدوات حقوق الملكية. فعلى سبيل المثال، إذا أصدرت المنشأة ضمانات للنقد، فإنها تعترف بالنقد المقبوض مقابل الضمانات الصادرة. ورغم أن أثـر إصـدار الـضمانات والممارسة اللاحقة لها يمكن أن توصف على أنها نقل لحصص الملكية من المساهمين القائمين إلـى حملة الضمانات، إلا أن المنشأة رغم ذلك تعتبر طرفاً في المعاملة لأنها تستلم الموارد (النقد) مقابـل إصدار الضمانات وموارد إضافية (النقد) مقابل إصدار الأسهم عند ممارسة الضمانات. وعلى نحـو مماثل، وبالنسبة لخيارات أسهم الموظفين، تستلم المنشأة الموارد (خدمات الموظفين) مقابل إصـدار الخيارات وموارد إضافية (النقد) مقابل إصدار الأسهم لدى ممارسة الخيارات.

"الموظفون لا يقدمون خدمات"

إستنتاج ٣٦ ويرد بعض الذين يجادلون بأن المنشأة ليست طرفاً في المعاملة على النقاط المـذكورة أعـلاه بـأن الموظفين لا يقدمون خدمات مقابل الخيارات، لأنه يتم الدفع للموظفين نقداً (أو بأصول أخرى) مقابل خدماتهم.

إستنتاج ٣٧ ومرة أخرى، لم يقتنع المجلس بهذ النقاش. فإذا كان صحيحاً أن الموظفين لا يقدمون خدمات مقابـل خيارات الأسهم الخاصة بهم، فإن هذا يعني أن المنشآت تصدر خيارات أسهم قيّمة ولا تحصل على شيء بالمقابل. والموظفون لا يدفعون نقداً مقابل خيارات الأسهم التي يستلمونها. ومن هنا، فإذا كانوا لا يقدمون خدمات مقابل الخيارات، فإنهم لا يقدمون شيئاً بالمقابل. وإذا كان هـذا صـحيحاً، فإنـه بإصدار هذه الخيارات يخرق مدراء المنشأة واجباتهم الإئتمانية تجاه المساهمين.

إستنتاج ٣٨ نموذجياً، تشكل الأسهم أو خيارات الأسهم الممنوحة للموظفين جزءاً واحداً من مجموعة تعويضاتهم. على سبيل المثال، يمكن أن يحصل الموظف على مجموعة تعويضات تتألف من الراتب الأساسـي النقدي، وسيارة الشركة، والتقاعد، ومنافع الرعاية الصحية، ومنافع أخرى بما فـي ذلـك الأسـهم

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وخيارات الأسهم. ومن غير الممكن عادة تحديد الخدمات المستلمة فيما يخص المكونـات المختلفـة لمجموعة التعويضات تلك، مثلاً الخدمات المستلمة فيما يخص منافع الرعاية الصحية. غير أن ذلـك لا يعني أن الموظف لا يقدم خدمات مقابل منافع الرعاية الصحية تلك. بل أن الموظف يقدم خـدمات مقابل مجموعة التعويضات بمجملها.

إستنتاج ٣٩ باختصار، يتم منح الأسهم، أو خيارات الأسهم، أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للمـوظفين لأنهـم موظفين. وتشكل أدوات حقوق الملكية الممنوحة جزء من مجموعة تعويضاتهم الإجماليـة، بغـض النظر ما إذا كانت تمثل جزءا كبيراً أم صغيراً.

"لا يوجد تكلفة على المنشأة، بالتالي لا يوجد مصروف"

إستنتاج ٤٠ يناقش البعض بالقول أنه طالما لا تقتضي الدفعات على أساس الأسهم من المنشأة التضحية بأي نقـد أو أصول أخرى، فلا يوجد تكلفة عليها، وبالتالي لا يجب الإعتراف بأي مصروف.

إستنتاج ٤١ يعتبر المجلس هذا النقاش غير صحيح، لأنه يغفل ما يلي:-

(أ) في كل مرة تستلم فيها المنشأة موارد كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية، لا يكون هنـاك تدفق صادر للنقد أو أصول أخرى، وفي كل مناسبة أخرى يتم الإعتراف بالموارد المـستلمة كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية في البيانات المالية؛ و

(ب) ينشأ المصروف من إستهلاك تلك الموارد، وليس من تدفق صادر للأصول.

إستنتاج ٤٢ وبعبارة أخرى، بغض النظر عما إذا سّلم المرء بأن المنشأة تتحمل تكلفة مـا، ينبغـي وجـود قيـد محاسبي للإعتراف بالموارد المستلمة كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية، كما هـو الأمـر فـي مناسبات أخرى يتم فيها إصدار أدوات حقوق ملكية. على سبيل المثال، عندما يتم إصـدار الأسـهم مقابل النقد، ينبغي وجود قيد للإعتراف بالنقد المقبوض. وإذا تم استلام أصل غير نقدي، مثل معدات وآلات، مقابل تلك الأسهم بدلاً من النقد، يقتضي الأمر وجود قيد للإعتراف بالأصـل المـستلم. وإذا اشترت المنشأة مؤسسة عمل أو منشأة أخرى بإصدار أسهم في عملية إندماج أعمال، على المنـشأة الإعتراف بصافي الأصول المشتراة.

إستنتاج ٤٣ يمثل الإعتراف بمصروف معين ينشأ عن مثل تلك المعاملة إستهلاكا للموارد المستلمة، أي "استنفاذ" الموارد المستلمة مقابل الأسهم أو خيارات الأسهم. وفي حالة المعدات والآلات المذكورة أعلاه، يـتم إستهلاك الأصل خلال عمره المتوقع، ما ينتج عنه الإعتراف بمصروف معين في كل سـنة. وفـي النهاية، يتم الإعتراف بكامل المبلغ المعترف به للموارد المستلمة عندما تم إصدار الأسهم على أنـه مصروف (بما في ذلك أية قيمة متبقية، تشكل جزء من قياس الربح أو الخسارة عند التصرف فـي الأصل). وعلى نحو مماثل، إذا تم شراء مؤسسة عمل أو منشأة أخرى عن طريق إصدار الأسـهم، يتم الإعتراف بمصروف معين عند إستهلاك الأصول المشتراة. على سبيل المثال، سيتم الإعتـراف بالمخزون المشترى كمصروف عند بيعه، رغم أنه لم يتم دفع أي نقد أو أصول أخرى لشراء ذلـك المخزون.

إستنتاج ٤٤ إن الإختلاف الوحيد في حال خدمات الموظف (أو الخدمات الأخرى) المـستلمة كمقابـل لإصـدار الأسهم أو خيارات الأسهم هو أنه عادة ما يتم إستهلاك الموارد المستلمة مباشرة عند استلامها. وهذا يعنى الإعتراف مباشرة بمصروف معين لإستهلاك الموارد، بدلاً من الإعتراف بها خلال فترة مـن

الوقت. واستنتج المجلس أن توقيت الإستهلاك لا يغير المبدأ، وأنه يجب أن تعترف البيانات المالية باستلام وإستهلاك الموارد، حتى عندما يحدث الإستهلاك في نفس وقت الإستلام، أو بعد ذلك بقليل. وتناقش الفقرات ٤٥-٥٣ هذه النقطة بمزيد من التفصيل.

"الإعتراف بالمصروف غير منسجم مع تعريف المصروف"

إستنتاج ٤٥ شكك البعض في مسألة ما إذا كان الإعتراف بمصروف معين ينشأ عن معاملات محددة للدفع على أساس الأسهم هو أمر لا ينسجم مع أطر مفاهيم واضعي المعايير المحاسبية، وبالتحديد *الإطار* الذي ينص على ما يلي:-

> "المصاريف عبارة عن انخفاض في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات صادرة أو *استنزاف للأصول* أو تكبد للإلتزامات ينتج عنه انخفاض في حقوق الملكية، بإستثناء تلك المتعلقة بالتوزيعات على المشاركين في حقوق الملكية (الفقرة ٧٠ مع زيادة التأكيد)".

إستنتاج ٤٦ يناقش البعض أنه إذا تم استلام الخدمات في معاملة دفع على أساس الأسهم، فإنه لا توجد معاملة أو حدث يلبي تعريف المصروف. كما يؤكدون بأنه لا يوجد تدفق صادر من الأصول ولا يتم تكبد أي التزام. وزيادة على ذلك، ولأن الخدمات لا تلبي عادة معايير الإعتراف كأصل، فهناك جدل بان إستهلاك تلك الخدمات لا يمثل استنزافاً للأصول.

إستنتاج ٤٧ يعرف *الإطار* الأصل، ويوضح بأن مصطلح "أصل" لا يقتصر على الموارد التي يمكن الإعتراف بها كأصول في الميزانية العمومية (*الإطار*، الفقرتان ٤٩ و ٥٠). ورغم أنه يمكن أن لا تلبي الخدمات التي سيتم استلامها في المستقبل تعريف الأصل*، إلا أن الخدمات تعتبر أصول عند استلامها. ويتم عادة إستهلاك هذه الأصول مباشرة. وهذا موضح في بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ٦ *عناصر البيانات المالية*:-

> "لا يمكن تخزين الخدمات التي تقدمها منشآت أخرى، بما في ذلك الخدمات الشخصية، ويتم استلامها وإستخدامها في وقت واحد. ويمكن أن تكون أصولا لمنشأة ما لفترة مؤقتة فقط - حيث تستلمها المنشأة وتستخدمها - رغم أن إستخدامها يمكن أن يخلق أو يضيف قيمة على أصول أخرى للمنشأة... (الفقرة٣١)".

إستنتاج ٤٨ وينطبق هذا على كافة أنواع الخدمات، مثل خدمات الموظفين، والخدمات القانونية، وخدمات الهاتف. كما ينطبق أيضاً بغض النظر عن شكل الدفع. على سبيل المثال، إذا اشترت منشأة خدمات مقابل نقد، يكون القيد المحاسبي على النحو التالي:-

من/ الخدمات المستلمة
إلى/ النقد المدفوع

إستنتاج ٤٩ في بعض الأحيان، يتم إستهلاك تلك الخدمات في إيجاد أصل قابل للإعتراف به، كالمخزون، وفي هذه الحالة تتم رسملة المبلغ المدين للخدمات المستلمة كجزء من أصل معترف به. لكن في أغلب الأحيان لا توجد الخدمات أصلاً قابلاً للإعتراف به أو تشكل جزء منه، وفي هذه الحالة يُقيد المبلغ المدين للخدمات المستلمة مباشرة في بيان الدخل على أنه مصروف. ولا يمثل القيد المدين السابقة (والمصروف الناتج) التدفق النقدي الصادر، أي لأي غرض كان ذلك القيد الدائن. كما لا يمثل أيضاً

* على سبيل المثال، يمكن أن لا يكون لدى المنشأة سيطرة على الخدمات المستقبلية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

نوعاً ما من بند الموازنة، لتحقيق التوازن بين الحسابات. ويمثل القيد المدين أعلاه الموارد المستلمة، ويمثل المصروف الناتج إستهلاك تلك الموارد.

إستنتاج ٥٠ وينطبق نفس التحليل إذا تم شراء الخدمات مع تسديد الدفعات على شكل أسهم أو خيارات أسهم. ويمثل المصروف الناتج إستهلاكا للخدمات، أي استنزافا للأصول.

إستنتاج ٥١ من أجل توضيح هذه النقطة، لنفرض أن منشأة ما لديها بنايتين، في كل منهما تدفئة بالغاز، وتصدر المنشأة أسهماً لمورد الغاز بدلاً من الدفع له نقداً. ولنفرض أنه في البناية الأولى، يتم توريد الغاز بواسطة أنبوب، وبالتالي يُستهلك فور استلامه. ولنفرض أنه في البناية الأخرى، يتم توريد الغاز في شكل عبوات، ويُستهلك خلال فترة من الزمن. في كلتا الحالتين، استلمت المنشأة أصولاً كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية، ويجب عليها بناءاً على ذلك الإعتراف بالأصول المستلمة، ومساهمة مقابلة في حقوق الملكية. وإذا تم إستهلاك الأصول فوراً (الغاز المستلم بواسطة الأنبوب)، يتم الإعتراف مباشرة بمصروف معين، وإذا تم إستهلاكها فيما بعد (الغاز المستلم في شكل عبوات)، يتم الإعتراف بمصروف معين في وقت لاحق عند إستهلاك الأصول.

إستنتاج ٥٢ وبناءاً على ذلك، استنتج المجلس أن الإعتراف بمصروف معين ينشأ عن معاملات الدفع على أساس الأسهم ينسجم مع تعريف المصروف الوارد في *الإطار*.

إستنتاج ٥٣ أخذ مجلس معايير المحاسبة المالية بعين الإعتبار نفس المسألة وتوصل إلى نفس النتيجة الواردة في البيان رقم ١٢٣:-

> أشار بعض المجاوبون إلى أن تعريف المصاريف الوارد في بيان مفاهيم مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ٦ "*عناصر البيانات المالية*" ينص على أن المصاريف تنتج من التدفقات الصادرة أو استنزاف الأصول أو تكبد الإلتزامات (أو كلاً الأمرين). وأكدوا أنه لا يجب الإعتراف بأي مصروف لأن إصدار خيارات الأسهم لا ينتج عنه تكبد التزام معين. ويوافق المجلس على أن خيارات أسهم الموظفين لا تعتبر التزاماً - مثل ضمانات شراء الأسهم، بل تعتبر أدوات حقوق ملكية للجهة المصدرة. وعلى أية حال، فإن أدوات حقوق الملكية، بما في ذلك خيارات أسهم الموظفين، هي أدوات مالية قيمة وبالتالي يتم إصدارها لإعتبارات قيمة، وتعتبر خيارات الأسهم، بالنسبة للموظف، هي خدمات الموظف. إن إستخدام المنافع المتضمنة في الأصل المستلم في عمليات المنشأة ينتج عنه مصروف ما. (يشير بيان المفاهيم ٦، الفقرة ٨١، هامش ٤٣، إلى أن معظم المصاريف، من حيث المفهوم، تؤدي إلى انخفاض الأصول. لكن إذا حدث استلام الأصل، مثل الخدمات، وإستخدامه في نفس الوقت تقريبا، فلا يسجل الأصل على الأغلب.) [الفقرة ٨٨].

حصة السهم من الأرباح "تقيد مرتين"

إستنتاج ٥٤ يناقش البعض أن أية تكلفة ناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم معترف بها مسبقاً في تخفيض حصة السهم من الأرباح. وإذا تم الإعتراف بمصروف معين في بيان الدخل، فإن حصة السهم من الأرباح "تقيد مرتين".

إستنتاج ٥٥ غير أن المجلس أشار إلى أن هذه النتيجة مناسبة. على سبيل المثال، إذا دفعت المنشأة للموظفين نقداً لقاء خدماتهم من ثم تمت إعادة النقد إلى المنشأة، كمقابل لإصدار خيارات الأسهم، فإن الأثر على حصة السهم من الأرباح سيكون نفس الأثر الناجم عن إصدار تلك الخيارات مباشرة للموظفين.

إستنتاج ٥٦ ويعكس ببساطة الأثر المزدوج على حصة السهم من الأرباح الحدثين الإقتصاديين اللذين حصلا: أصدرت المنشأة أسهماً أو خيارات أسهم، وبذلك زادت عدد الأسهم المشمولة في حساب حصة السهم من الأرباح - على الرغم من أنه في حالة الخيارات، فقط إلى الحد الذي تعتبر فيه الخيارات

منخفضة الربحية – كما إنها استهلكت أيضاً الموارد التي استلمتها مقابل تلك الخيارات، مخفضة بذلك من الأرباح. وتم توضيح هذا في مثال المعدات والآلات المذكور في الفقرتين ٤٢ و٤٣. ويؤثر إصدار الأسهم على عدد الأسهم في حساب حصة السهم من الأرباح، ويؤثر إستهلاك الأصل على الأرباح.

إستنتاج ٥٧ باختصار، استنتج المجلس أن الأثر المزدوج على حصة السهم المخفضة من الأرباح ليس حسابا مزدوجا لآثار منح السهم أو خيار السهم – لا يتم حساب نفس الأثر مرتين. وبدلاً من ذلك، يتم حساب كل أثر من الأثرين المختلفين مرة واحدة.

"العواقب الإقتصادية السلبية"

إستنتاج ٥٨ يناقش البعض أن طلب الإعتراف (أو مزيدا من الإعتراف) بالدفع للموظفين على أساس الأسهم يكون له نتائج اقتصادية سلبية، من حيث أنه يمكن أن يعيق المنشآت دون استحداث خطط أسهم موظفين أو الإستمرار بها.

إستنتاج ٥٩ في حين يناقش البعض الآخر أنه إذا أدى تقديم التغييرات المحاسبية إلى تقليل إستخدام خطط أسهم الموظفين، فإن السبب قد يكمن وراء أن المتطلب الذي يقتضي من المنشآت محاسبة خطط أسهم الموظفين بشكل صحيح قد كشف عن النتائج الإقتصادية لمثل تلك الخطط. ويناقشون أن هذا سوف يصحح من التشوه الإقتصادي الحالي، بحيث تحصل المنشآت على الموارد وتستهلكها بإصدار أسهم أو خيارات أسهم قيمة دون محاسبة تلك المعاملات.

إستنتاج ٦٠ أشار المجلس إلى أن دور المحاسبة، في أي حدث، هو التقرير عن المعاملات والأحداث بطريقة محايدة، وليس منح تعامل "تفضيلي" لمعاملات محددة لتشجيع المنشآت على المشاركة في تلك المعاملات. وإن القيام بذلك يضعف من جودة إعداد التقارير المالية. وإن حذف المصاريف من البيانات المالية لا يغير من حقيقة أنه تم تكبد تلك المصاريف. وعليه، إذا تم حذف المصاريف من بيان الدخل، يُبالغ في تقدير الأرباح المبلغ عنها. وتكون البيانات المالية غير محايدة، وأقل شفافية، ومن المحتمل أن تكون مضللة للمستخدمين. وتكون قابلية المقارنة ضعيفة، نظرا لأن المصاريف الناشئة عن معاملات الدفع للموظفين على أساس الأسهم تختلف من منشأة إلى أخرى، ومن قطاع إلى آخر، ومن سنة إلى أخرى. وما هو أكثر أهمية هو ضعف المسائلة، لأن المنشآت لا تقوم بمحاسبة المعاملات التي أبرمتها ونتائج تلك المعاملات.

قياس المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة

إستنتاج ٦١ من أجل الإعتراف بالمعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، من الضروري تحديد كيفية قياس المعاملات. بدأ المجلس بالأخذ بعين الإعتبار كيفية قياس معاملات الدفع على أساس الأسهم من حيث الأسس. وفي وقت لاحق، درس مسائل عملية تنشأ عن تطبيق منهج القياس المفضل لديه. وهناك سؤالين أساسيين، فيما يتعلق بالمبادئ المحاسبية:-

(أ) ما هو أساس القياس الواجب تطبيقه؟

(ب) متى يجب تطبيق أساس القياس ذلك؟

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٦٢ وللإجابة على هذه الأسئلة، درس المجلس المبادئ المحاسبية التي تنطبق على معاملات حقوق الملكية. إذ ينص *الإطار* على ما يلي:-

> إن حقوق الملكية هي عبارة عن الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد إقتطاع كافة إلتزاماتها... ويعتمد المبلغ الذي تبين به حقوق الملكية في الميزانية العمومية على قياس الأصول والإلتزامات. ومن الطبيعي أن يتعادل إجمالي مبلغ حقوق الملكية بالصدفة فقط مع إجمالي القيمة السوقية لأسهم المنشأة... (الفقرتان ٤٩ و٦٧).

إستنتاج ٦٣ إن المعادلة المحاسبية التي تقابل هذا التعريف هي:-

الأصول مطروحا منها الإلتزامات تساوي حقوق الملكية

إستنتاج ٦٤ إن حقوق الملكية عبارة عن حصة متبقية، إعتماداً على قياس الأصول والإلتزامات. وبناءاً على ذلك، تركز المحاسبة على تسجيل التغييرات في الجانب الأيسر من المعادلة (الأصول مطروحا منها الإلتزامات، أو صافي الأصول)، بدلاً من الجانب الأيمن منها. وتنشأ التغييرات في حقوق الملكية من التغييرات في صافي الأصول. على سبيل المثال، إذا أصدرت المنشأة أسهماً مقابل النقد، فإنها تعترف بالنقد المقبوض وبزيادة مقابلة في حقوق الملكية. ولا تؤثر التغييرات اللاحقة في السعر السوقي للأسهم على صافي أصول المنشأة، وبالتالي لا يتم الإعتراف بتلك التغييرات في القيمة.

إستنتاج ٦٥ وعليه، استنتج المجلس أنه عند محاسبة المعاملة التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، يكون الهدف المحاسبي الرئيسي هو محاسبة البضاعة أو الخدمات المستلمة كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية. ولذلك، فإنه يجب محاسبة المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة بنفس الطريقة التي تتم بها محاسبة العمليات الأخرى لإصدار أدوات حقوق الملكية، من خلال الإعتراف بالمقابل المستلم (التغيير في صافي الأصول)، والإعتراف بزيادة مقابلة في حقوق الملكية.

إستنتاج ٦٦ وبالنظر إلى هذا الهدف، استنتج المجلس، من حيث المبدأ، أنه يجب قياس البضاعة أو الخدمات المستلمة بقيمتها العادلة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على تلك البضاعة أو يتم فيه استلام تلك الخدمات. وبعبارة أخرى، بما أن التغيير في صافي الأصول يحدث عندما تحصل المنشأة على البضاعة أو عند استلام الخدمات، فإن القيمة العادلة لتلك البضاعة أو الخدمات في ذلك التاريخ توفر قياساً مناسباً للتغيير في صافي الأصول.

إستنتاج ٦٧ غير أنه بالنسبة لمعاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين، يكون من الصعب عادة قياس القيمة العادلة للخدمات المستلمة مباشرة. وكما أشرنا سابقاً، يتم نموذجياً منح الأسهم أو خيارات الأسهم للموظفين على أنها مكون واحد من مجموعة تعويضاتهم. ومن غير المحتمل عادة تحديد الخدمات المقدمة فيما يخص المكونات المختلفة لتلك المجموعة. وقد يكون من غير المحتمل كذلك قياس القيمة العادلة لكامل المجموعة بشكل مستقل، دون قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة مباشرة. وعلاوة على ذلك، يتم أحياناً منح الخيارات أو الأسهم كجزء من اتفاق مكافئات معين، بدلاً من كونها جزء من تعويضات أساسية، مثلاً كحافز للموظفين للبقاء في خدمة المنشأة، أو مكافأتهم على جهودهم في تحسين أداء المنشأة. وعندما تمنح المنشأة خيارات الأسهم، بالإضافة إلى التعويضات الأخرى، فإنها تدفع تعويضات إضافية لتحصل على منافع إضافية. ومن المحتمل أن يكون تقدير القيمة العادلة لتلك المنافع الإضافية أمراً صعباً.

إستنتاج ٦٨ ونظراً لهذه الصعوبات العملية التي تبرز في القياس المباشر للقيمة العادلة لخدمات الموظفين المستلمة، استنتج المجلس إنه من الضروري قياس الجانب الآخر من المعاملة، أي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، كقياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة. وفي هذا السياق، أخذ المجلس بعين الإعتبار نفس الأسئلة الأساسية المذكورة أعلاه:-

(أ) ما هو أساس القياس الواجب تطبيقه ؟
(ب) متى يجب تطبيق أساس القياس ذلك ؟

أساس القياس

إستنتاج ٦٩ ناقش المجلس أسس القياس التالية، لتحديد أي منها يجب تطبيقه من حيث المبدأ:-

(أ) التكلفة التاريخية
(ب) القيمة الجوهرية
(ج) الحد الأدنى للقيمة
(د) القيمة العادلة

التكلفة التاريخية

إستنتاج ٧٠ في الإختصاصات التي يسمح فيها التشريع، تقوم المنشآت عموماً بإعادة شراء أسهمها، إما مباشرة أو من خلال وسيلة ما مثل صندوق معين، والتي تستخدم للوفاء بوعود لمنح الأسهم للموظفين أو ممارسة خيارات أسهم الموظفين. والأساس المحتمل لقياس منح الخيارات أو الأسهم هو التكلفة التاريخية (سعر الشراء) لأسهمها التي تحتفظ بها منشأة ما (أسهمها الخاصة المحتفظ بها)، حتى لو تم شرائها قبل القيام بالمنح.

إستنتاج ٧١ وبالنسبة لخيارات الأسهم، فإن هذا يستتبع مقارنة التكلفة التاريخية للأسهم الخاصة المحتفظ بها مع سعر ممارسة الخيارات الممنوحة للموظفين. ويتم الإعتراف بأي عجز كمصروف. وأيضاً، ومن ناحية فرضية، إذا تجاوز سعر الممارسة التكلفة التاريخية للأسهم الخاصة المحتفظ بها، فإنه يتم الإعتراف بالزيادة على أنه ربح.

إستنتاج ٧٢ ومنذ الوهلة الأولى، إذا ركز المرء ببساطة على التدفقات النقدية ذات العلاقة، يبدو أساس التكلفة التاريخية معقولا: هناك تدفق نقدي صادر لشراء الأسهم، يتبعه تدفق نقدي وارد عندما يتم نقل هذه الأسهم إلى الموظفين (سعر الممارسة)، بالإضافة إلى أي عجز يمثل تكلفة على المنشأة. فإذا ارتبطت التدفقات النقدية بأي شيء بإستثناء الأسهم الخاصة بالمنشأة، فإن هذا المنهج سيكون ملائماً. فعلى سبيل المثال، لنفرض أن شركة ABC Ltd اشترت أسهما في منشأة أخرى XYZ Ltd بتكلفة إجمالية مقدارها ٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة*، وباعت فيما بعد الأسهم للموظفين بمبلغ إجمالي مقداره ٤٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. فإن المنشأة تعترف بمصروف معين مقابل عجز مقداره ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

* يتم التعبير عن كافة المبالغ النقدية في أساس الإستنتاجات هذا بوحدات العملة CU.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٧٣ لكن عند تطبيق هذا التحليل على الأسهم الخاصة بالمنشأة، لا يكون الأمر منطقي. إذ أن الأسهم الخاصة بالمنشأة لا تعد من أصول المنشأة*. بل أن الأسهم عبارة عن حصة في أصول المنشأة. ومن هنا، فإن توزيع النقد لإعادة شراء الأسهم هو إعادة لرأس المال إلى المساهمين، ويجب بالتالي الإعتراف به على أنه انخفاض في حقوق الملكية. وعلى نحو مماثل، عندما يتم لاحقاً إعادة إصدار الأسهم أو نقلها، يكون التدفق النقدي الوارد هو زيادة في رأس مال المساهمين، ويجب بالتالي الإعتراف به على أنه زيادة في حقوق الملكية. ويتبع ذلك عدم الإعتراف بأي إيراد أو مصروف. وكما أن إصدار الأسهم لا يمثل إيرادا للمنشأة، فإن إعادة شراء تلك الأسهم لا تمثل مصروفا.

إستنتاج ٧٤ لذلك، استنتج المجلس أن التكلفة التاريخية ليست أساسا ملائما تقاس بناءاً عليه المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة.

القيمة الجوهرية

إستنتاج ٧٥ يمكن قياس أداة حق ملكية بقيمتها الجوهرية. والقيمة الجوهرية لخيار السهم في أي وقت هي الفرق بين سعر السوق للأسهم ذات الصلة وسعر ممارسة الخيار.

إستنتاج ٧٦ وغالباً ما تكون القيمة الجوهرية لخيارات أسهم الموظفين صفراً في تاريخ المنح - وعموما ما يكون سعر الممارسة بالقيمة السوقية للأسهم في تاريخ المنح. لذلك، يكون تقييم خيارات الأسهم، في حالات عديدة، بقيمتها الجوهرية في تاريخ المنح مكافئاً لعدم إعطاء الخيارات أية قيمة.

إستنتاج ٧٧ إلا أن القيمة الجوهرية للخيار لا تعكس قيمته بالكامل. حيث تباع الخيارات في السوق بأكثر من قيمتها الجوهرية. ويعود سبب ذلك إلى أن صاحب الخيار لا يحتاج إلى ممارسته مباشرة ويستفيد من أية زيادة في قيمة الأسهم ذات الصلة. وبعبارة أخرى، على الرغم من أن الفائدة النهائية التي يحققها صاحب الخيار هي القيمة الجوهرية للخيار في تاريخ الممارسة، إلا أنه يستطيع تحقيق تلك القيمة الجوهرية المستقبلية بسبب احتفاظه بالخيار. وبناءاً عليه، يستفيد صاحب الخيار من حق المشاركة في الأرباح المستقبلية المتأتية من الزيادة في سعر الأسهم. كما يستفيد من الحق في تأجيل دفع سعر ممارسة الخيار حتى نهاية مدة الخيار. ويشار إلى هذه المنافع عموماً "بالقيمة الزمنية" للخيار.

إستنتاج ٧٨ وبالنسبة للعديد من الخيارات، تمثل القيمة الزمنية جزءا كبيرا من قيمتها. وكما أشرنا سابقاً، تكون القيمة الجوهرية للعديد من خيارات أسهم الموظفين صفراً في تاريخ المنح. وعليه، تتألف قيمة الخيار بالكامل من القيمة الزمنية. وفي تلك الحالات، فإن تجاهل القيمة الزمنية من خلال تطبيق طريقة القيمة الجوهرية في تاريخ المنح يقلل من قيمة الخيار بنسبة ١٠٠%.

* تتناول ورقة المناقشة هذه النقطة كما يلي: يمكن أن تقدم الممارسة المحاسبية في بعض الإختصاصات أسهم خاصة مشتراة كأصل، لكنها تفتقد الخاصية الأساسية للأصل - القدرة على تقديم منافع اقتصادية مستقبلية. والمنافع الإقتصادية المستقبلية التي تتأتى عادة من حصة معينة في الأسهم هي عبارة عن الحق باستلام توزيعات الأرباح والحق في الأرباح المتأتية من الزيادة في قيمة الأسهم. وعندما يكون لدى الشركة حصة في أسهمها، فإنها تستلم توزيعات الأرباح على تلك الأسهم فقط إذا اختارت أن تدفعها، ولا تمثل توزيعات الأرباح هذه ربحا للشركة، حيث لا يحدث تغيير في صافي الأصول: حيث أن تدفق الأموال يأخذ ببساطة شكل دورة كاملة. وفي حين أنه بإمكان الشركة التي تحتفظ بأسهمها الخاصة في الخزينة أن تبيعها وتستلم مبلغا أعلى إذا ازدادت قيمتها، إلا أنها تستطيع عموماً إصدار الأسهم لأطراف أخرى بسعر السوق الحالي (أو بسعر قريب منه). وعلى الرغم من إمكانية وجود أسباب قانونية أو تنظيمية أو إدارية تكمن وراء بيع الأسهم المحتفظ بها كأسهم خزينة بشكل أسهل من إصدار أسهم جديدة، إلا أن مثل تلك الإعتبارات لا تبلغ تناقضا أساسيا بين الحالتين (الهامش للفقرة ٧/٤).

إستنتاج ٧٩ استنتج المجلس، بشكل عام، أن أساس قياس القيمة الجوهرية ليس ملائماً لقياس معاملات الدفع على أساس الأسهم، لأن حذف القيمة الزمنية للخيار يتجاهل جزءاً كبيراً محتملاً من القيمة الإجمالية للخيار. وإن قياس معاملات الدفع على أساس الأسهم بمثل هذه القيمة المخفضة سوف لن يمثل بصدق تلك المعاملات في البيانات المالية.

الحد الأدنى للقيمة

إستنتاج ٨٠ يمكن قياس خيار السهم بالحد الأدنى من قيمته. ويعتمد الحد الأدنى للقيمة على أساس أن الشخص الذي يرغب في شراء خيار شراء في المستقبل لسهم معين سيكون راغباً في دفع على الأقل (وكاتب الخيار سيطلب على الأقل) قيمة الحق في تأجيل دفع سعر الممارسة حتى نهاية مدة الخيار. لذلك، يمكن حساب الحد الأدنى للقيمة بإستخدام أسلوب القيمة الحالية. وبالنسبة لحصة الدفع من توزيعات الأرباح، يكون الحساب كما يلي:-

(أ) السعر الحالي للسهم، مطروحاً منه

(ب) القيمة الحالية لتوزيعات الأرباح المتوقعة من ذلك السهم خلال مدة الخيار (إذا لم يستلم صاحب الخيار توزيعات الأرباح)، مطروحا منه

(ج) القيمة الحالية لسعر الممارسة.

إستنتاج ٨١ يمكن أيضاً حساب الحد الأدنى للقيمة بإستخدام نموذج تسعير الخيارات ذو مستوى تقلب متوقع تساوي صفر تقريباً (لا تساوي صفراً تماماً، لأن بعض نماذج تسعير الخيارات تستخدم التقلب كمقسوم عليه، والصفر لا يمكن أن يكون مقسوما عليه).

إستنتاج ٨٢ يمثل أساس قياس الحد الأدنى للقيمة جزء من القيمة الزمنية للخيارات، كونها قيمة الحق في تأجيل دفع سعر الممارسة حتى نهاية مدة الخيار. ولا يمثل آثار التقلب. ويستفيد أصحاب الخيار من التقلب لأنهم يملكون الحق في المشاركة في الأرباح المتأتية من الزيادة في سعر السهم خلال مدة الخيار دون أن يضطروا لتحمل كامل مخاطرة الخسارة من الإنخفاض في سعر السهم. وبتجاهل التقلب، فإن أسلوب الحد الأدنى للقيمة ينتج عنه قيمة أقل، وغالباً أقل بكثير، من القيم التي تنتجها الأساليب المصممة لتقدير القيمة العادلة للخيار.

إستنتاج ٨٣ استنتج المجلس أن الحد الأدنى للقيمة ليس أساسا ملائما للقياس، لأن تجاهل آثار التقلب يتجاهل جزءاً كبيراً محتملاً من قيمة الخيار. وكما في القيمة الجوهرية، فإن قياس معاملات الدفع على أساس الأسهم بالحد الأدنى لقيمة الخيار سوف لن يمثل بصدق تلك المعاملات في البيانات المالية.

القيمة العادلة

إستنتاج ٨٤ استخدمت القيمة العادلة مسبقاً في مجالات أخرى من المحاسبة، بما في ذلك المعاملات الأخرى التي يتم فيها شراء الموارد غير النقدية من خلال إصدار أدوات حقوق الملكية. على سبيل المثال، شروط التحويل في إندماج المنشآت يتم قياسه بالقيمة العادلة، بما في ذلك القيمة العادلة لأية أدوات حقوق ملكية أصدرتها المنشأة.

إستنتاج ٨٥ تمثل القيمة العادلة، وهو المبلغ الذي يمكن به تبادل أداة حق ملكية ممنوحة بين أطراف مطلعة راغبة في معاملة على أساس تجاري، كل من القيمة الجوهرية والقيمة الزمنية وتوفر بالتالي قياساً للقيمة الإجمالية لخيار السهم (بخلاف القيمة الجوهرية أو الحد الأدنى للقيمة). وهي القيمة التي تعكس الإتفاقية بين المنشأة وموظفيها، الذي وافقت المنشأة بموجبها على منح خيارات أسهم للموظفين مقابل

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

خدماتهم التي يقدمونها للمنشأة. ومن هنا، فإن قياس معاملات الدفع على أساس الأسهم بالقيمة العادلة يضمن أن يتم تمثيل تلك المعاملات بصدق في البيانات المالية، وبالإنسجام مع المعاملات الأخرى التي تستلم فيها المنشأة الموارد كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية.

إستنتاج ٨٦ وعليه، استنتج المجلس أنه ينبغي قياس الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى الممنوحة بقيمتها العادلة.

إستنتاج ٨٧ ومن بين الذين استجابوا لمسودة العرض ٢ الذين تطرقوا لهذه المسألة، وافق العديد على مقترح قياس أدوات حقوق الملكية الممنوحة بقيمتها العادلة. وبعض الذين لم يوافقوا على المقترح، أو الذين وافقوا مع إبداء التحفظات، عبروا عن مخاوفهم بشأن موثوقية القياس، وبالتحديد في حالة المنشآت الأصغر أو غير المسجلة في السوق المالي. وتناقش فقرات الإستنتاج ٢٩٤-٣١٠ وفقرات الإستنتاج ١٣٧-١٤٤ على التوالي مسائل موثوقية القياس والمنشآت غير المسجلة في السوق المالي.

تاريخ القياس

إستنتاج ٨٨ أخذ المجلس بعين الإعتبار بدايةً التاريخ الذي يجب فيه تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية لغرض قياس معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين (والآخرين الذين يقدمون خدمات مماثلة)*. والتواريخ المحتملة للقياس التي تمت مناقشتها هي تاريخ المنح، وتاريخ الخدمة، وتاريخ الإستحقاق، وتاريخ الممارسة. وقد جرى أغلب هذا النقاش في سياق خيارات الأسهم وليس الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى، لأن الخيارات فقط لديها تاريخ ممارسة.

إستنتاج ٨٩ وفي سياق خيار سهم الموظف، يكون تاريخ المنح هو التاريخ الذي تبرم فيه المنشأة والموظف اتفاقية معينة، يُمنح الموظف بموجبها حقوقا في خيار السهم، بشرط تلبية شروط محددة، كأن يبقى الموظف في خدمة المنشأة لفترة معينة. وتاريخ الخدمة هو التاريخ الذي يقدم فيه الموظف الخدمات اللازمة ليصبح مستحقا لخيار السهم†. وتاريخ الإستحقاق هو التاريخ الذي يستوفي فيه الموظف كافة الشروط اللازمة ليصبح مستحقاً لخيار السهم. على سبيل المثال، إذا طُلب من الموظف أن يبقى في خدمة المنشأة لمدة ثلاث سنوات، يصادف تاريخ الإستحقاق نهاية فترة الثلاث سنوات تلك. ويكون تاريخ الممارسة هو التاريخ الذي يتم فيه ممارسة خيار السهم.

---

* عندما أعد المجلس المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، ركز على قياس المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة مع الموظفين والأطراف الأخرى غير الموظفين. ولم تقترح مسودة العرض ٢ تعريفا لمصطلح "موظفين". وعندما أعاد المجلس النظر في المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢ في ضوء الملاحظات التي استلمها، ناقش مسألة ما إذا قد يتم تفسير المصطلح على نطاق ضيق. حيث يمكن أن ينتج عن هذا الأمر تعامل محاسبي مختلف للخدمات المستلمة من الأفراد الذين يعتبرون موظفين (مثلا لأغراض قانونية أو ضريبية) والخدمات المماثلة بشكل كبير المستلمة من أفراد آخرين. وبناء على ذلك استنتج المجلس أن متطلبات هذا المعيار بالنسبة للمعاملات مع الموظفين يجب أن تنطبق أيضاً على المعاملات مع الأطراف الأخرى التي تقدم خدمات مماثلة. ويتضمن هذا الخدمات المستلمة من (١) الأفراد الذين يعملون لدى المنشأة بموجب توجيهاتها بنفس الطريقة التي يعمل بها الأفراد الذين يعتبرون موظفين لأغراض قانونية أو ضريبية. (٢) الأفراد من غير الموظفين لكنهم يقدمون خدمات شخصية للمنشأة تماثل تلك الخدمات التي يقدمها الموظفين. لذلك تتضمن جميع الإشارات إلى الموظفين أطرافا أخرى تقدم خدمات مماثلة.

† يقتضي قياس تاريخ الخدمة نظريا أن تقيس المنشأة القيمة العادلة لخيار السهم في كل تاريخ يتم فيه استلام الخدمات. ولأسباب عملية، من المحتمل استخدام تقدير تقريبي معين، مثل القيمة العادلة لخيار السهم في نهاية كل فترة محاسبية، أو قيمة خيار السهم المقاسة في فترات منتظمة خلال كل فترة محاسبية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٩٠ وللمساعدة في تحديد تاريخ قياس مناسب، طبق المجلس المفاهيم المحاسبية الواردة في *الإطار* على كل جانب من جوانب المعاملة. وبالنسبة للمعاملات مع الموظفين، استنتج المجلس أن تاريخ المنح هو تاريخ القياس المناسب، كما هو موضح في فقرات الإستنتاج ٩١-١٠٥. كما أخذ المجلس بعين الإعتبار بعض المسائل الأخرى، كما هو موضح في فقرات الإستنتاج ١٠٦-١١٨. وبالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين، استنتج المجلس أن تاريخ التسليم هو تاريخ القياس المناسب (أي التاريخ الذي يتم فيه تسليم البضاعة أو الخدمات، ويشار إليه بتاريخ الخدمة في سياق المعاملات مع الموظفين). كما هو موضح في فقرات الإستنتاج ١١٩-١٢٨).

الجانب المدين من المعاملة

إستنتاج ٩١ يعني التركيز على الجانب المدين من المعاملة التركيز على قياس القيمة العادلة للموارد المستلمة. وينسجم هدف هذا القياس مع الهدف الرئيسي لمحاسبة البضاعة أو الخدمات المستلمة كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية (انظر الفقرات ٦٤-٦٦). وبناءاً على ذلك، استنتج المجلس، من حيث المبدأ، أنه ينبغي قياس البضاعة أو الخدمات المستلمة بقيمتها العادلة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على تلك البضاعة أو الذي يتم فيه استلام تلك الخدمات.

إستنتاج ٩٢ لكن إذا لم تكن القيمة العادلة للخدمات المستلمة قابلة للتحديد بسهولة، عندها يجب إستخدام قياس بديل، مثل القيمة العادلة لخيارات الأسهم أو الأسهم الممنوحة. وهذا هو الحال بالنسبة لخدمات الموظفين.

إستنتاج ٩٣ إذا استخدمت القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة كقياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة، يكون قياس كلاً من تاريخ الإستحقاق وتاريخ الممارسة غير مناسب لأن القيمة العادلة للخدمات المستلمة خلال فترة محاسبية محددة لا تتأثر بالتغييرات اللاحقة في القيمة العادلة لأداة حق الملكية. على سبيل المثال، لنفرض أنه يتم استلام الخدمات خلال ١-٣ سنوات كمقابل لخيارات الأسهم التي تتم ممارستها في نهاية السنة الخامسة. بالنسبة للخدمات المستلمة في السنة الأولى، تكون التغييرات اللاحقة في قيمة خيار السهم في السنوات ٢-٥ غير مرتبطة بالقيمة العادلة لتلك الخدمات عند استلامها ولا تؤثر عليها.

إستنتاج ٩٤ إن قياس تاريخ الخدمة يقيس القيمة العادلة لأداة حق الملكية في نفس الوقت الذي يتم فيه استلام الخدمات. وهذا يعنى أن التغييرات في القيمة العادلة لأداة حق الملكية خلال فترة الإستحقاق تؤثر على المبلغ الذي يُنسب إلى الخدمات المستلمة. ويناقش البعض بأن هذا الأمر مناسب، لأنه يوجد من وجهة نظرهم، علاقة ارتباط بين التغييرات في القيمة العادلة لأداة حق الملكية والقيمة العادلة للخدمات المستلمة. وهم يناقشون، على سبيل المثال، أنه إذا انخفضت القيمة العادلة لخيار السهم، تنخفض كذلك آثارها التحفيزية، والتي تجعل الموظفين يقللون من مستوى الخدمات المقدمة لذلك الخيار، أو يطالبون بتعويض إضافي. ويجادل البعض الآخر بالقول، إنه عندما تنخفض القيمة العادلة لخيار السهم بسبب الهبوط العام في أسعار الأسهم، تنخفض كذلك مستويات التعويض، وبناءاً عليه يعكس قياس تاريخ الخدمة هذا الهبوط في مستويات التعويض.

إستنتاج ٩٥ غير أن المجلس استنتج أنه من غير المحتمل أن تكون هناك علاقة ارتباط عالية بين التغييرات في القيمة العادلة لأداة حق الملكية والقيمة العادلة للخدمات المستلمة. على سبيل المثال، إذا تضاعفت القيمة العادلة لخيار السهم، فمن غير المحتمل أن يعمل الموظفين بجهد مضاعف، أو يقبلوا تخفيض

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ما على ما تبقى من مجموعة تعويضاتهم. وعلى نحو مماثل، حتى لو حصل ارتفاع عام في أسـعار الأسهم وصاحبه ارتفاع في مستويات التعويض، من غير المحتمل أن تكون هناك أية رابطـة قويـة بين هذين الإرتفاعين. وعلاوة على ذلك، من المحتمل أن تكون أية رابطـة بـين أسـعار الأسـهم ومستويات التعويض غير قابلة للتطبيق عالمياً على كافة قطاعات الصناعة.

إستنتاج ٩٦ واستنتج المجلس أنه من المعقول، في تاريخ المنح، الإفتراض بأن القيمة العادلة لجانبي العقـد هـي بشكل أساسي نفس القيمة، أي أن القيمة العادلة للخدمات المتوقع استلامها هي أساسا نفـس القيمـة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وقد أدى هذا الإستنتاج، بالإضافة إلى إستنتاج المجلس بأنـه من غير المحتمل أن تكون هناك علاقة ارتباط قوية بين القيمة العادلة للخدمات المـستلمة والقيمـة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تواريخ قياس لاحقة، المجلس إلى الإستنتاج بـأن تـاريخ المنح هو تاريخ القياس الأكثر مناسبة لأغراض تقديم قياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة.

الجانب الدائن من المعاملة

إستنتاج ٩٧ وعلى الرغم من أن التركيز على الجانب المدين من المعاملة ينسجم مع الهدف المحاسبي الرئيـسي، تناول البعض مسألة تاريخ القياس من وجهة نظر الجانب الدائن للمعاملـة، أي إصـدار أداة حـق الملكية. وعليه، أخذ المجلس بعين الإعتبار المسألة من وجهة النظر هذه كذلك.

تاريخ الممارسة

إستنتاج ٩٨ بموجب قياس تاريخ الممارسة، تعترف المنشأة بالموارد المستلمة (مثل خـدمات الموظـف) مقابـل إصدار خيارات الأسهم، كما تعترف أيضاً بالتغييرات في القيمة العادلة للخيار إلى أن تتم ممارسـته أو تنتهي مدته. وبناءاً عليه، إذا تمت ممارسة الخيار، يتم بشكل نهائي ضبط مبلغ المعاملـة ليعـادل الربح الذي حققه صاحب الخيار لدى ممارسة الخيار. لكن إذا انتهت مدة الخيار فـي نهايـة فتـرة الممارسة، فإن أية مبالغ معترف بها سابقاً يتم عكسها بشكل فعال، ومن هنا يتم ضبط مبلغ المعاملـة في النهاية لتعادل صفراً. ورفض المجلس قياس تاريخ الممارسة لأنه يقتضي معاملة خيارات الأسهم كإلتزامات، وذلك لا ينسجم مع تعريف الإلتزامات الوارد في *الإطار*. ويقتضي قياس تاريخ الممارسة معاملة خيارات الأسهم كإلتزامات لأنه يقتضي إعادة قياس خيارات الأسهم بعد الإعتراف الأولـي، وهو أمر غير مناسب إذا كانت خيارات الأسهم عبارة عن أدوات حقوق ملكية. ولا يستوفي خيـار السهم تعريف الإلتزام، لأنه لا يتضمن إلتزاماً لنقل نقد أو أصول أخرى.

تاريخ الإستحقاق، تاريخ الخدمة، تاريخ المنح

إستنتاج ٩٩ لاحظ المجلس أن ورقة مناقشة لجنة معايير المحاسبة الدولية/مجموعة الأربعـة + ١ أوردت دعمـا لقياس تاريخ الإستحقاق، ورفضت قياسي تاريخ المنح وتاريخ الخدمة، لأنها استنتجت أن خيار السهم لا يتم إصداره حتى تاريخ الإستحقاق. وأشارت إلى ضرورة أن يؤدي الموظفين ما يترتب عليهم من الإتفاقية بتقديم الخدمات اللازمة وتلبية أية معايير أداء أخرى قبل إلزام المنشأة بتأدية ما يترتب عليها من الإتفاقية. إن تقديم الخدمات من جانب الموظفين ليس مجرد شرط من الإتفاقية، بل إنه المقابـل الذي يستخدمونه "للدفع" مقابل خيار السهم. وعليه، استنتجت ورقة المناقشة من الناحية الإقتـصادية أنه لا يتم إصدار خيار السهم حتى تاريخ الإستحقاق. ولأن المنشأة تؤدي ما يترتـب عليهـا مـن الإتفاقية في تاريخ الإستحقاق، فإن ذلك هو تاريخ القياس المناسب.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ١٠٠ واقترحت ورقة المناقشة أيضاً الإعتراف باستحقاق معين في حقوق الملكية خلال فترة الإستحقاق لضمان الإعتراف بالخدمات عند استلامها. واقترحت وجوب مراجعة هذا الإستحقاق في تاريخ الإستحقاق ليساوي القيمة العادلة لخيار السهم في ذلك التاريخ. وهذا يعنى أن المبالغ المقيدة لحساب حقوق الملكية خلال فترة الإستحقاق سيتم إعادة قياسها لاحقاً لتعكس التغييرات في قيمة حصة حقوق الملكية تلك قبل تاريخ الإستحقاق. ولا ينسجم ذلك مع *الإطار* لأنه لا يتم لاحقاً إعادة قياس حصص حقوق الملكية، أي أنه لا يتم الإعتراف بأية تغيرات في قيمتها. وبررت ورقة المناقشة إعادة القياس هذا أنه نظرا أن خيار السهم لا يتم إصداره حتى تاريخ الإستحقاق، فلا يتم إعادة قياس الخيار. وإجراء قيد لحساب حقوق الملكية خلال فترة الإستحقاق هو مجرد قياس مؤقت يستخدم للإعتراف بالمعاملة المنجزة جزئياً.

إستنتاج ١٠١ غير أن المجلس أشار إلى أنه حتى لو قبل المرء بعدم إصدار خيار السهم حتى تاريخ الإستحقاق، فهذا لا يعني أنه لا توجد حصة حقوق ملكية حتى ذلك الحين. وإذا كانت هناك حصة حقوق ملكية قائمة قبل تاريخ الإستحقاق، ينبغي عدم إعادة قياس تلك الحصة. وعلاوة على ذلك، يجب أن لا يؤدي تحويل نوع واحد من حصة حقوق الملكية إلى نوع آخر، في حد ذاته، إلى تغيير في إجمالي حقوق الملكية، لأنه لم يحدث تغيير في صافي الأصول.

إستنتاج ١٠٢ اقترح بعض المؤيدين لتاريخ الإستحقاق بأن يلبي الإستحقاق خلال فترة الأداء تعريف الإلتزام. غير أن أساس هذا الإستنتاج غير واضح. ولا يطلب من المنشأة أن تنقل نقداً أو أصول أخرى إلى الموظفين. إن إلتزامها الوحيد هو إصدار أدوات حقوق ملكية.

إستنتاج ١٠٣ استنتج المجلس أن قياس تاريخ الإستحقاق لا ينسجم مع *الإطار*، لأنه يقتضي إعادة قياس حقوق الملكية.

إستنتاج ١٠٤ لا يقتضي قياس تاريخ الخدمة إعادة قياس حصص حقوق الملكية بعد الإعتراف الأولي. غير أن المجلس استنتج، كما تم توضيح ذلك سابقاً، أن إدماج التغييرات في القيمة العادلة لخيار السهم في مبلغ المعاملة من غير المحتمل أن ينتج عنه مبلغاً يعكس بوضوح القيمة العادلة للخدمات المستلمة، وهو الهدف الرئيسي.

إستنتاج ١٠٥ واستنتج المجلس بناءاً على ذلك، أنه مهما كان الجانب الذي يتم التركيز عليه (أي استلام الموارد أو إصدار أداة حق ملكية)، يكون تاريخ المنح هو تاريخ القياس المناسب بموجب *الإطار*، لأنه لا يقتضي إعادة قياس حصص حقوق الملكية ولأنه يقدم قياساً بديلاً معقولاً للقيمة العادلة للخدمات المستلمة من الموظفين.

قضايا أخرى

معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض"*

إستنتاج ١٠٦ كما نوقش أعلاه، وبموجب تعريف الإلتزامات وحقوق الملكية الوارد في الإطار، تعتبر كل من الأسهم وخيارات الأسهم أدوات حقوق ملكية، حيث لا تقتضي أيا منها أن تنقل المنشأة نقداً أو أصولا أخرى. وعلى نحو مماثل، فإن كافة العقود أو الإتفاقات التي سيتم تسويتها من خلال إصدار المنشأة أسهماً أو خيارات أسهم يتم تصنيفها على أنها حقوق ملكية. غير أن هذا يختلف عن التمييز بين الإلتزامات وحقوق الملكية المطبق في معيار المحاسبة الدولي ٣٢. وعلى الرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ٣٢ يأخذ بعين الإعتبار كذلك، في التمييز بين الديون وحقوق الملكية، ما إذا

* في أغسطس ٢٠٠٥ تم تعديل معيار المحاسبة الدولية ليصبح "معيار المحاسبة الدولي ٣٢. *الأدوات المالية : العرض*".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تتضمن أداة ما إلتزاماً لنقل النقد أو الأصول الأخرى، إلا أن هذا يُستكمل بمعيار ثانٍ يأخذ بعين الإعتبار ما إذا كان عدد الأسهم التي سيتم إصدارها (والنقد الذي سيتم قبضه) عند التسوية ثابتاً أم متغيراً. ويصنف معيار المحاسبة الدولي ٣٢ العقد الذي ستتم تسويته أو يمكن تسويته بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة على أنه إلتزام إذا كان العقد غير مشتق يُلزم أو يمكن أن يلزم المنشأة تسليم عدداً متغيراً من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛ أو مشتق ستتم تسويته أو يمكن تسويته بطريقة أخرى بإستثناء تبادل مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

إستنتاج ١٠٧ وفي بعض الحالات، يختلف عدد خيارات الأسهم التي يستحقها الموظفين. على سبيل المثال، يمكن أن يختلف عدد خيارات الأسهم التي تستحق للموظفين في تاريخ الإستحقاق إعتماداً على ما إذا، وإلى الحد الذي يتم فيه، تجاوز هدف أداء معين. ومن الأمثلة الأخرى مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم المدفوعة بالأسهم. في هذه الحالة، يتم إصدار عدد متغير من الأسهم، تساوي في قيمتها الإرتفاع في سعر سهم المنشأة خلال فترة من الوقت.

إستنتاج ١٠٨ لذلك، إذا تم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، يتم في بعض الحالات تصنيف الإلتزام التعاقدي لإصدار أدوات حقوق ملكية على أنه إلتزام. وفي مثل تلك الحالات، فإن القياس النهائي للمعاملة يكون في تاريخ قياس لاحق لتاريخ المنح.

إستنتاج ١٠٩ استنتج المجلس أنه تم تطبيق إعتبارات مختلفة في إعداد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. على سبيل المثال، إن وضع تمييز بين خطط الخيارات الثابتة والمتغيرة وطلب تاريخ قياس لاحق لخطط الخيارات المتغيرة له نتائج غير مرغوبة، كما نوقش ذلك في فقرات الإستنتاج ٢٧٢-٢٧٥.

إستنتاج ١١٠ استنتج المجلس أن المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، التي تصنف بموجبها بعض الإلتزامات التعاقدية لإصدار أدوات حقوق الملكية على أنها إلتزامات، يجب عدم تطبيقها في هذا المعيار المتعلق بالدفع على أساس الأسهم. وأقر المجلس بأن هذا الأمر يخلق اختلافا بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢. وقبل تحديد ما إذا كان يجب إلغاء ذلك الإختلاف وكيفية القيام بذلك، استنتج المجلس أنه من الضروري تناول هذه المسألة في سياق أوسع، كجزء من المراجعة الأساسية لتعريف الإلتزامات وحقوق الملكية الوارد في *الإطار*، خصوصا أن هذه ليست مسألة التصنيف الوحيدة بين الديون/حقوق الملكية التي برزت في مشروع الدفع على أساس الأسهم، كما هو موضح أدناه.

مقترحات لتغيير تعريف الإلتزامات وحقوق الملكية

إستنتاج ١١١ عند إستنتاج أن تاريخ المنح، بالنسبة للمعاملات مع الموظفين، هو تاريخ القياس المناسب بموجب *الإطار*، لاحظ المجلس أن بعض الذين أجابوا على مسودة العرض ٢ وورقة المناقشة أبدوا دعما لتواريخ قياس أخرى لاعتقادهم أنه يجب مراجعة تعريف الإلتزامات وحقوق الملكية الوارد في *الإطار*.

إستنتاج ١١٢ على سبيل المثال، يجادل بعض داعمو تاريخ الإستحقاق بأن استلام خدمات الموظفين بين تاريخ المنح وتاريخ الإستحقاق يخلق التزاماً تعاقدياً على المنشاة بأن تدفع مقابل تلك الخدمات، وأنه لا يجب أن يكون لأسلوب التسوية أي أهمية. وبعبارة أخرى، ليس من المهم ما إذا تمت تسوية ذلك الإلتزام التعاقدي نقداً أو بأدوات حقوق ملكية - إذ يجب معاملة كلاهما على أنه إلتزام. وبناءاً على ذلك، يجب تعديل تعريف الإلتزام بحيث تكون كافة أنواع الإلتزامات التعاقدية، كيفما تمت تسويتها، مشمولة في الإلتزامات. ولكن من غير الواضح أن هذا المنهج سينتج عنه بالضرورة قياس تاريخ

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإستحقاق. ويتضمن خيار السهم التزاماً تعاقديا لإصدار الأسهم. ومن هنا إذا تم تصنيف كافة الإلتزامات التعاقدية على أنها التزامات، عندها يكون خيار السهم عبارة عن إلتزام، ما ينتج عنه قياس تاريخ الممارسة.

إستنتاج ١١٣ يدعم البعض قياس تاريخ الممارسة على أساس أنه يثمر عن نفس النتيجة المحاسبية التي تتأتى عنها المعاملات "المماثلة اقتصادياً" التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد. على سبيل المثال، كان هناك جدل حول أن مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم المدفوعة نقداً تماثل إلى حد كبير مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم المدفوعة بالأسهم، لأنه في كلتا الحالتين يستلم الموظف مقابل لنفس القيمة. كما أنه إذا تمت تسوية مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم بالأسهم وبيعت الأسهم فوراً، ينتهي المطاف بالموظف في نفس المركز تقريباً كما هو في حال تسوية تلك المكافأة نقداً، أي بنقد يعادل الإرتفاع في سعر سهم المنشأة خلال فترة محددة. وعلى نحو مماثل، يناقش البعض أن خيارات الأسهم ومكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم التي يتم تسويتها نقداً هما متماثلين من الناحية الإقتصادية. وهذا صحيح بالتحديد عندما يحقق الموظف ربحا عند ممارسة خيارات الأسهم من خلال بيع الأسهم فوراً بعد الممارسة، كما يحصل عموماً. وفي كلا الحالتين ينتهي المطاف بالموظف بمبلغ نقدي يستند إلى الزيادة في سعر السهم خلال فترة من الوقت. فإذا كانت المعاملات التي تتم تسويتها نقداً والمعاملات التي تتم تسويتها بحقوق الملكية متشابهة اقتصاديا، يجب أن يكون التعامل المحاسبي هو ذاته.

إستنتاج ١١٤ إلا أنه لا يتضح أن تغيير التمييز بين الإلتزامات وحقوق الملكية ليكون منسجما مع قياس ممارسة تاريخ الممارسة هو السبيل الوحيد لتحقيق نفس التعامل المحاسبي. على سبيل المثال، يمكن تغيير التمييز بحيث تقاس خطط أسهم الموظفين التي تتم تسويتها نقداً في تاريخ المنح، مع تسجيل الدفعة النقدية اللاحقة مباشرة على حساب حقوق الملكية، كتوزيع على المشاركين في حقوق الملكية.

إستنتاج ١١٥ أما الآخرين الذين يدعمون قياس تاريخ الممارسة فلا يعتبرون أصحاب خيارات الأسهم جزء من مجموعة الملكية، لذلك فهم يعتقدون أنه يجب عدم تصنيف الخيارات كحقوق ملكية. في حين يجادل البعض الآخر بأن أصحاب الخيارات هم مالكين محتملين للمنشأة فقط. لكن من غير الواضح ما إذا كانت وجهة النظر هذه عامة، أي تنطبق على كافة أنواع الخيارات. على سبيل المثال، إن البعض ممن يدعم قياس تاريخ الممارسة لخيارات أسهم الموظفين لا يؤيد بالضرورة نفس المنهج لخيارات الأسهم أو الضمانات التي صدرت مقابل النقد في السوق. إلا أن أية مراجعة لتعريف الإلتزامات وحقوق الملكية الوارد في *الإطار* سوف تؤثر على تصنيف كافة الخيارات والضمانات التي تصدرتها المنشأة.

إستنتاج ١١٦ ونظراً لأنه يوجد أكثر من مقترح لتغيير تعريف الإلتزامات وحقوق الملكية، ولم يتم البحث بشكل كامل في هذه المقترحات، فمن غير الواضح ما هي التغييرات التي يتم اقتراحها بالضبط على التعريفات.

إستنتاج ١١٧ وزيادة على ذلك، استنتج المجلس أنه لا يجب النظر في هذه المقترحات على حدة، لأن تغيير التمييز بين الإلتزامات وحقوق الملكية يؤثر على كافة أنواع المصالح المالية، وليس فقط تلك المتعلقة بخطط أسهم الموظفين. ويجب البحث في جميع المدلولات الضمنية لأية تغييرات مقترحة في مشروع أوسع نطاقاً لمراجعة تعريف الإلتزامات وحقوق الملكية الوارد في *الإطار*. وإذا نتج عن مثل تلك المراجعة تغييرات على التعريفات، يأخذ عندها المجلس بعين الإعتبار ما إذا يجب مراجعة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية حول الدفع على أساس الأسهم.

إستنتاج ١١٨ وبناءاً على ذلك، وبعد دراسة المسائل التي نوقشت أعلاه، أكد المجلس إستنتاجه بأن تاريخ المنح هو التاريخ المناسب لقياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة لأغراض توفير قياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة من الموظفين.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معاملات الدفع على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير الموظفين

إستنتاج ١١٩ من الممكن قياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية، في العديد من معاملات الدفع على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير الموظفين. وبناءاً على ذلك استنتج المجلس أن هذا المعيار يجب أن يقتضي من المنشأة افتراض قياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية* . لكن في الحالات النادرة التي يتم فيها دحض الإفتراض، من الضروري قياس المعاملة بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

إستنتاج ١٢٠ وتبرز بعض قضايا القياس التي تنشأ بخصوص معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين في المعاملات مع أطراف أخرى. على سبيل المثال، يمكن أن تكون هناك شروط أداء (أي استحقاق) يجب استيفاءها قبل أن يستحق الطرف الآخر الأسهم أو خيارات الأسهم. لذلك، فإن أية إستنتاجات يتم التوصل إليها بشأن كيفية معاملة الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء في سياق معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين تنطبق أيضاً على المعاملات مع أطراف أخرى.

إستنتاج ١٢١ وعلى نحو مماثل، يمكن أن يحصل أداء الطرف الآخر عبر فترة من الزمن، وليس في تاريخ محدد، ما يثير مرة أخرى مسألة تاريخ القياس المناسب.

إستنتاج ١٢٢ ولا يحدد بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ تاريخ قياس لمعاملات الدفع على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير الموظفين، على أساس أن هذه عادة ما تكون مسألة ثانوية في مثل تلك المعاملات. إلا أن التاريخ الذي يتم فيه تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي تصدر لأطراف أخرى غير الموظفين يتم تحديده في القضية الناشئة رقم ٩٦-١٨ التابعة لفريق عمل القضايا الناشئة *محاسبة أدوات حقوق الملكية التي يتم إصدارها لأطراف أخرى غير الموظفين لغرض شراء البضاعة أو الخدمات أو بالإرتباط مع بيعها*:-

[تاريخ القياس] هو أحد التاريخين التاليين، أيهما أسبق:

(١) التاريخ الذي يتم فيه التوصل إلى إلتزام بالأداء من قبل الطرف المقابل لاستحقاق أدوات حقوق الملكية (إلتزام الأداء)؛ أو

(٢) التاريخ الذي يكتمل فيه أداء الطرف المقابل (مستخرج من الإصدار ١، باستثناء الهوامش)

إستنتاج ١٢٣ يصادف التاريخ الثاني من هذين التاريخين تاريخ الإستحقاق، لأن تاريخ الإستحقاق هو التاريخ الذي يستوفي فيه الطرف الآخر كافة الشروط اللازمة ليصبح مخولا من غير شرط للأسهم أو خيارات الأسهم. ولا يصادف التاريخ الأول بالضرورة تاريخ المنح. على سبيل المثال، بموجب خطة أسهم موظفين، لا يكون الموظفون (عادة) ملزمين بتقديم الخدمات الضرورية، لأنهم قادرون عادة على ترك العمل في أي وقت. وبالفعل توضح القضية الناشئة رقم ٩٦-١٨ بأن حقيقة أن أداة حق الملكية سوف تُلغى إذا أخفق الطرف المقابل في الأداء ليست دليلاً كافيا على التزام الأداء (الإصدار١،

---

* اقترحت مسودة العرض ٢ أنه يجب قياس المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة بالقيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة، أو بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، أيهما كانت فيها القيمة العادلة قابلة للتحديد حالاً. وبالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين، اقترحت مسودة العرض ٢ أنه يجب أن يكون هناك افتراض قابل للدحض بأن القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة هي أكثر قيمة عادلة قابلة للتحديد حالاً. وأعاد المجلس النظر في هذه المتطلبات المقترحة عند الصياغة النهائية لهذا المعيار. واستنتج أن طلب قياس المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة بالقيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة سيكون أكثر إنسجاما مع الهدف الرئيسي للمحاسبة (تم توضيحه في فقرات الإستنتاج ٦٤-٦٦)، ما لم يكن من غير الممكن تقدير تلك القيمة العادلة بموثوقية (مثلاً في المعاملات مع الموظفين). وبالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين، استنتج المجلس أنه في حالات عديدة، يجب أن تكون هناك إمكانية لقياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية، كما أشير أعلاه. ومن هنا استنتج المجلس أنه ينبغي لهذا المعيار أن يقتضي من المنشأة افتراض إمكانية قياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

هامش٣). وبناءاً عليه، وفي سياق معاملات الدفع على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير الموظفين، وإذا لم يكن الطرف الآخر ملزما بالأداء، فلن يكون هناك تاريخ إلتزام بالأداء، وفي تلك الحالة يكون تاريخ القياس هو تاريخ الإستحقاق.

إستنتاج ١٢٤ ووفقاً لذلك، يكون تاريخ القياس بموجب بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ والقضية الناشئة رقم ٩٦-١٨ لمعاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين هو تاريخ المنح، ولكن بالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى، يمكن أن يكون تاريخ القياس هو تاريخ الإستحقاق، أو أي تاريخ آخر بين تاريخ المنح وتاريخ الإستحقاق.

إستنتاج ١٢٥ ولدى إعداد المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، استنتج المجلس أنه بالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين التي تقاس بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، يجب أن تقاس أدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح، كما هو الحال بالنسبة للمعاملات مع الموظفين.

إستنتاج ١٢٦ غير أن المجلس أعاد النظر في هذا الإستنتاج خلال إعادة مداولاته بشأن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢. كما درس المجلس مسألة ما إذا كانت القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ تسليم (الخدمة) توفر قياسا بديلا للقيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة من أطراف أخرى غير الموظفين أفضل من القيمة العادلة لتلك الأدوات في تاريخ المنح. على سبيل المثال، يناقش البعض إنه إذا لم يكون الطرف المقابل ملزماً بقوة على تسليم البضاعة أو الخدمات، فإن الطرف المقابل يأخذ بعين الإعتبار ما إذا كانت القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ التسليم هي دفعة كافية للبضاعة أو الخدمات عند تحديد ما إذا يجب تسليم البضاعة أو الخدمات. ويوحي هذا أن هناك عامل ارتباط قوي بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في التاريخ الذي يتم فيه تسليم البضاعة أو الخدمات والقيمة العادلة لتلك البضاعة أو الخدمات. وأشار المجلس إلى أنه أخذ بعين الإعتبار نقاشا مماثلا في سياق المعاملات مع الموظفين ورفضه (انظر فقرتين الإستنتاج ٩٤ و ٩٥). إلا أن المجلس وجد النقاش أكثر إقناعا في حالة المعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين، وبالتحديد بالنسبة للمعاملات التي يسلم فيها الطرف المقابل البضاعة أو الخدمات في تاريخ واحد (أو خلال فترة قصيرة من الوقت) يكون في الأساس لاحقاً لتاريخ المنح، مقارنة مع المعاملات مع الموظفين التي يتم فيها استلام الخدمات خلال فترة مستمرة تبدأ نموذجياً في تاريخ المنح.

إستنتاج ١٢٧ وقد أبدى المجلس قلقا كذلك من أن السماح للمنشآت قياس المعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح سيتيح فرصاً للمنشآت لهيكلة المعاملات لتحقيق نتيجة محاسبية معينة، ما يسبب التقليل من تقدير المبلغ المسجل للبضاعة أو الخدمات المستلمة، والمصروف الناتج عن إستهلاك تلك البضاعة أو الخدمات.

إستنتاج ١٢٨ بناءاً على ذلك استنتج المجلس أنه بالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين التي لا تستطيع فيها المنشأة قياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية في تاريخ الإستلام، يجب أن تقاس القيمة العادلة لتلك البضاعة أو الخدمات بشكل غير مباشر، على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، المقاسة في تاريخ استلام البضاعة أو الخدمات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين

إستنتاج ١٢٩ قضى المجلس وقتاً طويلاً في بحث كيفية قياس القيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين، بما في ذلك كيفية الأخذ بالحسبان الخصائص المشتركة لخيارات أسهم الموظفين، مثل الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء وعدم قابلية النقل. وركزت هذه المناقشات على قياس القيمة العادلة في تاريخ المنح، ليس فقط لأن المجلس اعتبر تاريخ المنح هو تاريخ القياس المناسب للمعاملات مع الموظفين، بل أيضاً لأن قضايا القياس تبرز في تاريخ المنح أكثر منها في تواريخ قياس لاحقة. وعندما توصل المجلس إلى إستنتاجاته في مسودة العرض ٢، أخذ بعين الإعتبار الملاحظات التي قدمها المجاوبون والنصائح التي استلمها من خبراء التقييم في مجموعة تقييم الخيارات التابعة لمجلس معايير المحاسبة المالية.

إستنتاج ١٣٠ تقدم أسعار السوق أفضل دليل على القيمة العادلة لخيارات الأسهم. لكن نادراً ما يتم تداول خيارات الأسهم ذات البنود والشروط المماثلة لخيارات أسهم الموظفين في الأسواق. وبناءاً على ذلك استنتج المجلس أنه، إذا كانت أسعار السوق غير متوفرة، سيكون من الضروري تطبيق نموذج تسعير خيارات لتقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم.

إستنتاج ١٣١ قرر المجلس أنه من غير الضروري أو المناسب فرض صيغة أو نموذج التدقيق لإستعماله في تقييم الخيارات. ولا يوجد نموذج تسعير خيارات محدد يعتبر من الناحية النظرية متفوقاً على غيره، وهناك أيضاً مخاطرة إمكانية أن يتم استبدال أي نموذج محدد بمنهجيات محسنة في المستقبل. وعلى المنشآت أن تختار ما هو النموذج الأكثر مناسبة في ظروف معينة. على سبيل المثال، تتميز العديد من خيارات أسهم الموظفين بطول أعمارها، وعادة ما تكون قابلة للممارسة خلال الفترة ما بين تاريخ الإستحقاق ونهاية عمر الخيار، وغالبا ما تتم ممارستها في وقت مبكر. وبجب أخذ هذه العوامل بعين الإعتبار عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم في تاريخ المنح. وبالنسبة للعديد من المنشآت، يمكن أن يعوق هذا إستخدام صيغة بلاك - سكولز-ميرتون Black-Scholes-merton والتي لا تأخذ في الحسبان إمكانية الممارسة قبل نهاية عمر خيار السهم ويمكن أن لا تعكس بشكل ملائم آثار الممارسة المبكرة المتوقعة. وتتضمن فقرات الإستنتاج ١٦٠-١٦٢ أدناه مزيدا من النقاش حول هذا الموضوع.

إستنتاج ١٣٢ تأخذ كافة نماذج تسعير الخيارات في الحسبان خصائص الخيار التالية:-

- سعر ممارسة الخيار
- سعر السوق الحالي للسهم
- التقلب المتوقع في سعر السهم
- توزيعات الأرباح المتوقع دفعها على الأسهم
- سعر الفائدة المتوفر في السوق
- مدة الخيار

إستنتاج ١٣٣ يحدد أول بندين القيمة الجوهرية لخيار السهم؛ أما الأربعة بنود الباقية فهي ذات علاقة بالقيمة الزمنية لخيار السهم. وتستند التقلب المتوقعة وتوزيعات الأرباح وسعر الفائدة جميعها إلى التوقعات خلال مدة الخيار. لذلك، تعتبر مدة الخيار جزء مهم من حساب القيمة الزمنية، لأنها تؤثر على المدخلات الأخرى.

إستنتاج ١٣٤ إن أحد جوانب القيمة الزمنية هي قيمة حق المشاركة في الأرباح المستقبلية، إن وجدت. ولا يحاول التقييم أن يتوقع مبلغ الأرباح المستقبلية، إنما فقط المبلغ الذي يدفعه المشتري في تاريخ التقييم للحصول على حق المشاركة في أية أرباح مستقبلية. وبعبارة أخرى، تقدر نماذج تسعير الخيارات قيمة خيار السهم في تاريخ القياس، وليس قيمة السهم ذو الصلة في تاريخ مستقبلي ما.

إستنتاج ١٣٥ لاحظ المجلس أن البعض يناقش بأن تقدير القيمة العادلة لخيار السهم هو غير مؤكد بشكل متأصل، لأنه من غير المعروف ماذا ستكون النتيجة النهائية، مثلاً ما إذا سينتهي خيار السهم بدون قيمة أو ما إذا سيحقق الموظف (أو جهة أخرى) ربحا كبيرا عند الممارسة. إلا أن هدف التقييم هو قياس القيمة العادلة للحقوق الممنوحة، وليس توقع نتيجة منح تلك الحقوق. وعليه وبغض النظر عما إذا سينتهي الخيار بدون قيمة أو يحقق الموظف ربحا كبيرا عند الممارسة، لا تعني تلك النتيجة أن تقدير القيمة العادلة للخيار في تاريخ المنح كان غير موثوقاً أو خاطئاً.

إستنتاج ١٣٦ وينطبق تحليل مماثل على النقاش الذي يفيد بأن خيارات الأسهم لا يكون لها قيمة إلى أن يصبح سعرها أعلى من سعر السوق، أي حيث يكون سعر السهم أعلى من سعر الممارسة. ويشير هذا النقاش إلى القيمة الجوهرية لخيار السهم فقط. ويوجد لخيارات الأسهم كذلك قيمة زمنية، وهذا هو سبب تداولها في الأسواق بأسعار أعلى من قيمتها الجوهرية. ويملك صاحب الخيار حقاً قيما للمشاركة في أية زيادات مستقبلية في سعر السهم. إذن حتى خيارات الأسهم التي تكون بسعر السوق يكون لها قيمة عند منحها. ولا تغير النتيجة اللاحقة لمنح ذلك الخيار، حتى لو انتهى بدون قيمة، من حقيقة أن خيار السهم كانت له قيمة في تاريخ المنح.

تطبيق نماذج تسعير الخيارات على المنشآت غير المسجلة وتلك المسجلة حديثاً في السوق المالي

إستنتاج ١٣٧ كما هو موضح أعلاه، فإن اثنين من المدخلات في نموذج تسعير الخيارات هما سعر سهم المنشأة والتقلب المتوقع في سعر أسهمها. وبالنسبة لمنشأة غير مسجلة في السوق المالي، لا توجد معلومات منشورة بشأن سعر السهم. ولذلك تحتاج المنشأة إلى تقدير القيمة العادلة لأسهمها (مثلاً على أساس سعر السهم في منشآت مماثلة مسجلة في السوق المالي، أو على أساس صافي الأصول أو الأرباح). كما ينبغي عليها أيضاً تقدير التقلب المتوقعة في تلك القيمة.

إستنتاج ١٣٨ أخذ المجلس بعين الإعتبار ما إذا يجب السماح للمنشآت غير المسجلة في السوق المالي بإستخدام طريقة الحد الأدنى للقيمة بدلاً من طريقة قياس القيمة العادلة. وتفسر فقرات الإستنتاج ٨٠-٨٣ المذكورة سابقاً طريقة الحد الأدنى للقيمة. ولأنها تستثني آثار التقلبية المتوقعة، فإن طريقة الحد الأدنى للقيمة ينتج عنها قيمة أقل، وغالباً أقل بكثير، من تلك التي تتأتى عنها الأساليب المصممة لتقدير القيمة العادلة للخيار. وبناءاً على ذلك، ناقش المجلس كيف يمكن لمنشأة غير مسجلة في السوق المالي أن تقدر التقلب المتوقعة.

إستنتاج ١٣٩ من الممكن أن يكون لدى منشأة غير مسجلة في السوق المالي تصدر خيارات الأسهم أو الأسهم على نحو منتظم للموظفين (أو أطراف أخرى) سوق داخلي لأسهمها. وتقدم التقلب في أسعار أسهم السوق الداخلي أساساً لتقدير التقلب المتوقع. وكخيار بديل، تستطيع المنشأة أن تستخدم التقلب التاريخة أو الضمني لمنشآت مماثلة مسجلة في السوق المالي، والتي تكون المعلومات حول سعر السهم أو سعر الخيار متوفرة بشأنها، كأساس لتقدير التقلبية المتوقعة. ويكون هذا ملائماً إذا قدرت المنشأة قيمة أسهمها بالرجوع إلى أسعار الأسهم في هذه المنشآت المماثلة المسجلة في السوق

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المالي. وإذا استخدمت المنشأة بدلا من ذلك منهجية أخرى لتقييم أسهمها، فبإمكانها أن تشتق تقـديراً للتقلبات المتوقعة يكون منسجما مع تلك المنهجية. على سبيل المثال، يمكن أن تقيم المنشأة أسـهمها على أساس صافي قيم الأصول أو الأرباح، وفي تلك الحالة يمكنها إستخدام التقلـب المتوقـع فـي صافي قيم الأصول أو الأرباح تلك كأساس لتقدير التقلب المتوقعة في سعر السهم.

إستنتاج ١٤٠ وقد أقر المجلس بأن هذه المناهج لتقدير التقلب المتوقعة في أسهم المنشأة غير المسجلة في الـسوق المالي هي غير موضوعية نوعاً ما. إلا أنه اعتقد أنه من المحتمل، من الناحية العملية، أن ينتج عن تطبيق هذه المناهج التقليل من تقدير التقلب المتوقعة، بدلاً من المبالغة فيها، لأنه كان من المحتمـل أن تتوخى المنشآت الحذر عند إجراء تلك التقديرات، لضمان عدم المبالغة في تقدير قـيم الخيـار الناتجة. لذلك من المحتمل أن ينتج عن تقدير التقلب المتوقعة قياسا أكثر موثوقيـة للقيمـة العادلـة لخيارات الأسهم الممنوحة من قبل المنشآت غير المسجلة في السوق المالي مما قد ينتج عن طريقة تقييم بديلة، مثل طريقة الحد الأدنى للقيمة.

إستنتاج ١٤١ لا تحتاج المنشآت المسجلة حديثاً في السوق المالي إلى تقدير أسعار أسهمها. وكما في المنشآت غير المسجلة في السوق المالي، قد تجد المنشآت المسجلة حديثاً صعوبات في تقدير التقلب المتوقع عنـد تقييم خيارات الأسهم، لأنها قد لا تملك معلومات تاريخية كافية حول سعر الأسهم تعتمد عليها عنـد تقدير التقلب المتوقع.

إستنتاج ١٤٢ يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ أن تأخذ تلك المنشآت بعين الإعتبار التقلب التاريخي لمنشآت مماثلة خلال فترة مقارنة في أعمارها التشغيلية:-

> على سبيل المثال، يمكن للمنشأة التي تم تداول أسهمها علناً لمدة سنة واحدة فقـط وتمـنح خيـارات بمتوسط عمر متوقع يصل إلى خمس سنوات، أن تأخذ بعين الإعتبار نمط ومستوى التقلب التـاريخي لمنشآت أكثر نضجاً في نفس قطاع الصناعة للسنوات الست الأولى التي كانت فيها أسهم تلك المنشآت متداولة علناً (الفقرة ٢٨٥ب).

إستنتاج ١٤٣ استنتج المجلس، بشكل عام، أنه يجب إعفاء المنشآت غير المسجلة والمسجلة حـديثاً فـي الـسوق المالي من متطلب تطبيق قياس القيمة العادلة، وأنه ينبغي لهذا المعيار أن يتضمن إرشادات تنفيذيـة حول تقدير التقلب المتوقع لأغراض تطبيق نموذج تسعير الخيارات على خيـارات الأسـهم التـي تمنحها المنشآت غير المسجلة والمسجلة حديثاً في السوق المالي.

إستنتاج ١٤٤ غير أن المجلس أقر أنه يمكن أن تكون هناك بعض الحالات التي لا تستطيع فيها المنـشأة - مثـل (إنما لا تقتصر عليها) المنشأة غير المسجلة أو المسجلة حديثاً في السوق المـالي- تقـدير القيمـة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة بموثوقية في تاريخ المنح. وفي هذه الحالة، استنتج المجلس أنـه ينبغي على المنشأة قياس خيار السهم بقيمته الجوهرية، مبدئياً في التاريخ الذي تحصل فيه المنـشأة على البضاعة أو يقدم فيه الطرف المقابل الخدمات، ولاحقاً في كل تاريخ تقريـر حتـى التـسوية النهائية لإتفاق الدفع على أساس الأسهم، مع الإعتراف بآثار إعادة القياس في الأرباح أو الخـسائر. وبالنسبة لمنح خيارات الأسهم، يتم تسوية إتفاق الدفع على أساس الأسهم بشكل نهائي عند ممارسـة الخيارات، أو إلغاءها (على سبيل المثال، عند توقف العمل) أو إنتهائها (على سبيل المثال، في نهاية عمر الخيار). وبالنسبة لمنح الأسهم، يتم تسوية إتفاق الدفع على أساس الأسهم بشكل نهـائي عنـد استحقاق الأسهم أو عند إلغاءها.

تطبيق نماذج تسعير الخيارات على خيارات أسهم الموظفين

إستنتاج ١٤٥ تُستخدم نماذج تسعير الخيار على نطاق عريض في الأسواق المالية، كما أنها مقبولة في تلك الأسواق. غير أنه يوجد اختلافات بين خيارات أسهم الموظفين وخيارات الأسهم المتداولة. وقد أخذ المجلس بعين الإعتبار مدلولات التقييم لهذه الإختلافات، بمساعدة من مجموعته الإستشارية وخبراء آخرين، بمن في ذلك خبراء في مجموعة تقييم الخيارات التابعة لمجلس معايير المحاسبة المالية، والملاحظات التي أبداها المعلقون على مسودة العرض ٢. وتختلف خيارات أسهم الموظفين عادة عن الخيارات المتداولة من النواحي التالية، التي سيتم مناقشتها بتفصيل أكثر أدناه:-

(أ) توجد فترة استحقاق، لا تكون فيها خيارات الأسهم قابلة للممارسة؛

(ب) لا تكون الخيارات قابلة للنقل؛

(ج) توجد شروط مرتبطة بالإستحقاق، والتي إذا لم يتم تلبيتها، تتسبب في إلغاء الخيارات؛ و

(د) تكون مدة الخيار أطول بشكل كبير.

عدم القدرة على الممارسة خلال فترة الإستحقاق

إستنتاج ١٤٦ نموذجياً، يكون لخيارات أسهم الموظفين فترة استحقاق لا يمكن خلالها ممارسة الخيارات. على سبيل المثال، يمكن منح خيار السهم بعمر يمتد لعشر سنوات وفترة استحقاق لثلاث سنوات، لذا فإن الخيار غير قابل للممارسة خلال السنوات الثلاث الأولى ويمكن ممارسته في أي وقت خلال السنوات السبع الباقية. ومن غير الممكن ممارسة خيارات أسهم الموظفين خلال فترة الإستحقاق لأنه يجب على الموظفين أولا "الدفع" مقابل الخيارات، من خلال تقديم الخدمات اللازمة. وعلاوة على ذلك، يمكن أن تكون هناك فترات محددة أخرى لا يمكن خلالها ممارسة خيار سهم الموظف (مثلاً خلال فترة مغلقة).

إستنتاج ١٤٧ وفي لغة التمويل، تدعى خيارات أسهم الموظفين أحياناً خيارات بيرموديان Bermudian، لكون جانب منها أوروبي والجانب الآخر أمريكي. ويمكن ممارسة خيار السهم الأمريكي في أي وقت خلال عمر الخيار، في حين أنه يمكن ممارسة خيار السهم الأوروبي في نهاية عمر الخيار فقط. ويكون خيار السهم الأمريكي أعلى قيمة من خيار السهم الأوروبي، رغم أن الفرق في القيمة لا يكون كبيرا عادة.

إستنتاج ١٤٨ وبناءاً على ذلك، وكون الأمور الأخرى متساوية، يكون لخيار سهم الموظف قيمة أعلى من خيار السهم الأوروبي وقيمة أدنى من خيار السهم الأمريكي، لكن من غير المحتمل أن يكون الفرق بين القيم الثلاث كبيرا.

إستنتاج ١٤٩ وإذا استخدمت المنشأة صيغة بلاك – سكولز - ميرتون، أو أي نموذج آخر لتسعير الخيارات لتقييم خيارات الأسهم الأوروبية، فلا داعي لتعديل النموذج لإستيعاب عدم القدرة على ممارسة الخيار في فترة الإستحقاق (أو أي فترة أخرى)، لأن النموذج يفترض مسبقاً أنه لا يمكن ممارسة الخيار خلال تلك الفترة.

إستنتاج ١٥٠ إذا استخدمت المنشأة نموذج تسعير خيارات من شأنه تقييم خيارات الأسهم الأمريكية، مثل النموذج الثنائي، يمكن أن تُؤخذ بعين الإعتبار عدم القدرة على ممارسة الخيار خلال فترة الإستحقاق عند تطبيق مثل ذلك النموذج.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ١٥١ رغم أن عدم القدرة على ممارسة خيار السهم خلال فترة الإستحقاق ليس له، بحد ذاته، أثر هام على قيمة الخيار، تبقى هناك مسألة ما إذا كان لهذا القيد أثر عند جمعه مع عدم قابلية النقـل. ويناقش القسم التالي هذه المسألة.

إستنتاج ١٥٢ لذلك استنتج المجلس أنه:-

(أ) إذا استخدمت المنشأة نموذج تسعير خيارات من شأنه تقييم خيارات الأسهم الأوروبية، مثل صيغة بلاك - سكولز - ميرتون، فلا يُقتضي أي تعديل لاستيعاب عدم القدرة على ممارسة الخيارات خلال فترة الإستحقاق، لأن النموذج يفترض مسبقاً عدم إمكانية ممارستها خلال تلك الفترة.

(ب) إذا استخدمت المنشأة نموذج تسعير خيارات من شأنه تقييم خيارات الأسهم الأمريكية، مثل النموذج الثنائي، يجب أن يأخذ تطبيق النموذج في الحسبان عدم القدرة على ممارسة الخيارات خلال فترة الإستحقاق.

عدم قابلية النقـل

إستنتاج ١٥٣ من وجهة نظر صاحب الخيار، تحد عدم القدرة على نقل خيار السهم من الفرص المتـوفرة عنـدما يكون هناك أمام الخيار بعض الوقت ليكون متاحا ويرغب صاحبه إما إنهـاء التعـرض لتغيـرات السعر المستقبلية أو تصفية المركز. على سبيل المثال، قد يعتقد صاحب الخيار أنه مـن المحتمـل خلال ما تبقى من مدة خيار السهم انخفاض سعر السهم بدلاً من ارتفاعه. كما تقتضي نموذجياً خطط خيارات أسهم الموظفين أن يمارس الموظفين الخيارات المستحقة ضمن فترة زمنية ثابتـة بعـد أن يترك الموظف المنشأة، أو أن يلغوا الخيارات.

إستنتاج ١٥٤ وفي حالة خيار السهم التقليدي، يبيع صاحبه الخيار بدلاً من ممارسته ومن ثم يبيع الأسهم. ويمكن بيع خيار السهم صاحبه من استلام القيمة العادلة للخيار، بما في ذلك قيمته الجوهرية وقيمته الزمنية المتبقية، في حين أن ممارسة الخيار يمّكن صاحبه من استلام القيمة الجوهرية فقط.

إستنتاج ١٥٥ غير أن صاحب الخيار لا يكون قادرا على بيع خيار سهم غير قابل للنقل. وعادة تكـون الإمكانيـة الوحيدة المتاحة أمام صاحب الخيار هو ممارسته، مما يستتبع التخلي عن القيمة الزمنيـة المتبقيـة. (وهذا ليس صحيح دائماً. وسيناقش لاحقاً إستخدام المشتقات الأخرى، في الواقع، لبيـع أو كـسب الحماية ضد التغيرات المستقبلية في قيمة الخيار).

إستنتاج ١٥٦ وللوهلة الأولى، يمكن أن تبدو مسألة عدم القدرة على نقل خيار السهم أمراً غير ملائما من وجهـة نظر المنشأة، لأنه ينبغي على المنشأة إصدار الأسهم بسعر الممارسة عند ممارسة الخيـار، بغـض النظر عمن يملكه. وبعبارة أخرى، من وجهة نظر المنشأة، فإن إلتزاماتها بموجب العقد لا تتأثر بما إذا يتم إصدار الأسهم لصاحب الخيار الأصلي أو لشخص آخر. وبناءاً على ذلك، عند تقييم جانـب المنشأة من العقد، من وجهة نظر المنشأة، تبدو مسألة عدم قابلية النقل أمراً غير ملائم.

إستنتاج ١٥٧ إلا أن الإفتقار إلى قابلية النقل غالباً ما ينتج عنه ممارسة مبكرة لخيار السهم، لأن ذلك هو الـسبيل الوحيد أمام الموظفين لتصفية مركزهم. لذلك، ومن خلال فرض القيود على قابلية النقـل، تـسببت المنشأة في أن يقوم صاحب الخيار بممارسته في وقت مبكر، مما ينتج عنه خـسارة فـي القيمـة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الزمنية. على سبيل المثال، إن أحد جوانب القيمة الزمنية هي قيمة الحق في تأجيل دفع سعر الممارسة حتى نهاية مدة الخيار. فإذا تمت ممارسة الخيار باكراً بسبب عدم قابلية النقل، تستلم المنشأة سعر الممارسة في وقت أبكر مما لو فعلت خلافاً لذلك.

إستنتاج ١٥٨ إن عدم قابلية النقل ليس السبب الوحيد وراء إمكانية ممارسة الموظفين لخيارات الأسهم في وقت مبكر. وتتضمن الأسباب الأخرى تفادي المخاطر، والإفتقار إلى تنوع الثروة، وانتهاء التوظيف (نموذجياً، يجب أن يمارس الموظفين الخيارات المستحقة خلال وقت عاجل بعد انتهاء التوظيف؛ وبخلاف ذلك يتم إلغاء الخيارات).

إستنتاج ١٥٩ تتناول معايير المحاسبة الحديثة والمعايير المقترحة (بما في ذلك مسودة العرض ٢) مسألة الممارسة المبكرة، باقتضاء إستخدام العمر المتوقع لخيار السهم غير القابل للنقل في تقييمه، بدلاً من مدة الخيار التعاقدي. ويمكن تقدير العمر المتوقع إما لخطة خيار السهم بأكملها أو لمجموعات فرعية من الموظفين المشاركين في الخطة. ويأخذ التقدير في الحسبان عوامل معينة مثل طول فترة الإستحقاق، ومتوسط طول الفترة الزمنية التي بقيت فيها خيارات مماثلة متداولة في الماضي، والتقلب المتوقعة في الأسهم ذات الصلة.

إستنتاج ١٦٠ غير أن الملاحظات الواردة من المجاوبين على مسودة العرض ٢ والنصائح المستلمة من خبراء التقييم خلال إعادة مداولات المجلس، أدت بالمجلس إلى إستنتاج أن إستخدام عمر متوقع واحد كأحد المعطيات في نموذج تسعير الخيارات (مثلاً صيغة بلاك – سكولز - ميرتون) لم يكن الحل الأفضل لعكس آثار الممارسة المبكرة في تقييم خيار السهم. على سبيل المثال، لا يأخذ مثل ذلك المنهج في الحسبان عامل الإرتباط بين سعر السهم والممارسة المبكرة. كما يعنى ذلك أيضاً أن تقييم خيار السهم لا يأخذ بالحسبان إمكانية ممارسة الخيار في تاريخ لاحق لنهاية عمره المتوقع. وبناءاً على ذلك، من المحتمل في العديد من الحالات، أن ينتج عن نموذج أكثر مرونة، مثل النموذج الثنائي، يستخدم العمر التعاقدي لخيار السهم كأحد المعطيات ويأخذ في الحسبان إمكانية الممارسة المبكرة في مجموعة من التواريخ المختلفة في عمر الخيار، ويتيح وجود عوامل مثل الإرتباط بين سعر السهم والممارسة المبكرة ونسبة دوران الموظفين المتوقعة، تقديراً أكثر دقة للقيمة العادلة للخيار.

إستنتاج ١٦١ تتميز أيضاً مصفوفة خيارات التسعير المتعددة ونماذج تسعير الخيارات المماثلة بأنها تتيح تنوع المعطيات في النموذج خلال عمر خيار السهم. على سبيل المثال، بدلا من إستخدام تقلب واحدة متوقعة، يمكن أن تتيح مصفوفة خيارات التسعير المتعددة أو نموذج تسعير خيارات مشابه إمكانية تغير التقلب خلال عمر خيار السهم. ويكون هذا الأمر مناسبا بشكل محدد عند تقييم خيارات الأسهم الممنوحة من قبل المنشآت التي تختبر تقلبات أعلى من الوضع العادي، لأن التقلب يميل للعودة إلى متوسطها عبر مرور الوقت.

إستنتاج ١٦٢ ولهذه الأسباب، أخذ المجلس بعين الإعتبار ما إذا يجب أن يقتضي إستعمال نموذج أكثر مرونة، بدلا من الصيغة الأكثر شيوعا في الإستعمال وهي صيغة بلاك – سكولز - ميرتون. غير أن المجلس استنتج أنه من غير الضروري منع إستخدام صيغة بلاك – سكولز - ميرتون، لأنه يمكن أن تكون هناك حالات تثمر فيها الصيغة عن تقدير موثوق بشكل كاف للقيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة. على سبيل المثال، إذا لم تمنح المنشأة خيارات أسهم عديدة، فإن آثار تطبيق نموذج أكثر مرونة يمكن أن لا يكون له أثر مادي على البيانات المالية للمنشأة. وأيضاً، بالنسبة لخيارات الأسهم ذات العمر التعاقدي القصير نسبياً، أو خيارات الأسهم التي يجب ممارستها ضمن فترة قصيرة من الزمن بعد تاريخ الإستحقاق، يمكن أن لا تكون المسائل التي نوقشت في فقرة الإستنتاج ١٦٠ ذات

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

علاقة، ومن هنا يمكن أن تثمر صيغة بلاك – سكولز - ميرتون عن قيمة تكون بشكل أساسي هي نفس القيمة التي تنتج عن نموذج تسعير خيارات أكثر مرونة. وبناءاً على ذلك، وبدلا من منع إستعمال صيغة بلاك – سكولز - ميرتون، استنتج المجلس أن هذا المعيار يجب أن يتضمن إرشاداً حول اختيار النموذج الأكثر ملائمة للتطبيق. ويتضمن هذا وجود متطلب يقضي بأن تأخذ المنشأة بعين الإعتبار عوامل تأخذها في الحسبان الأطراف المطلعة الراغبة من المشاركين في السوق عند اختيار نموذج تسعير الخيارات الواجب تطبيقه.

إستنتاج ١٦٣ على الرغم من أنه غالباً ما ينتج عن عدم قابلية النقل الممارسة المبكرة لخيارات أسهم الموظفين، إلا أنه بإمكان بعض الموظفين التخفيف من آثار عدم قابلية النقل، حيث أن بإمكانهم في الواقع، بيع الخيارات أو حماية أنفسهم من التغيرات المستقبلية في قيمة الخيارات من خلال بيع أو شراء المشتقات الأخرى. على سبيل المثال، بإمكان الموظف فعلياً، أن يبيع خيار سهم الموظف بالدخول في اتفاق مع بنك إستثمار يستطيع بموجبه الموظف أن يبيع خيار شراء مماثل للبنك، أي خيار بنفس سعر الممارسة والمدة. إن إحدى الوسائل للحصول على حماية من التغيرات في قيمة خيار سهم الموظف هي وسيلة خيار الحد الأعلى والحد الأدنى بدون تكلفة، وذلك من خلال بيع خيار الشراء وشراء خيار بيع.

إستنتاج ١٦٤ إلا أنه يبدو أن مثل تلك الإتفاقات لا تكون متاحة على الدوام. على سبيل المثال، يجب أن تكون المبالغ المعنية كبيرة بشكل كاف لجعل الأمر يستحق بالنسبة لبنك الإستثمار، والذي من المحتمل أن يستثني العديد من الموظفين (ما لم يتم عمل اتفاق جماعي). وكذلك، يبدو أيضاً أنه من غير المحتمل أن تدخل بنوك الإستثمار في مثل تلك الإتفاقات ما لم تكن المنشأة من أفضل المنشآت المسجلة في السوق المالي، ويتم تداول أسهمها في سوق واسع ونشط، لتمكين بنك الإستثمار من تحوط مركزه.

إستنتاج ١٦٥ لن يكون من المجدي النص في معيار محاسبة معين على أن إجراء التعديل ليأخذ في الحسبان عدم قابلية النقل هو أمر ضروري، فقط إذا لم يستطع الموظفين التخفيف من آثار عدم قابلية النقل من خلال إستعمال المشتقات الأخرى. غير أن إستعمال العمر المتوقع كأحد المعطيات في نموذج تسعير الخيارات، أو صياغة الممارسة المبكرة في نموذج ثنائي أو مشابه، يوافق كلتا الحالتين. وإذا كان باستطاعة الموظفين التخفيف من آثار عدم قابلية النقل من خلال إستخدام المشتقات، فإنه غالبا ما ينتج عن هذا الأمر ممارسة خيارات أسهم الموظفين في وقت لاحق عن الوقت الذي كان ستتم بخلاف ذلك ممارستها فيه. ويأخذ هذا العامل بالحسبان، تكون القيمة العادلة المقدرة لخيار السهم أعلى، ويبدو ذلك منطقياً، نظرا لأن عدم قابلية النقل لا تشكل عائقا في هذه الحالة. وإذا لم يستطع الموظفون التخفيف من آثار عدم قابلية النقل من خلال إستعمال المشتقات، فمن المحتمل أن يمارسوا خيارات الأسهم في وقت أبكر بكثير عما هو أفضل. وفي هذه الحالة، ستؤدي آثار الممارسة المبكرة إلى تخفيض القيمة المقدرة لخيار السهم بشكل ملحوظ.

إستنتاج ١٦٦ وهذا يُبقي على السؤال قائما وهو ما إذا كانت هناك ضرورة لمزيد من التعديل لاستيعاب الأثر المزدوج لعدم القدرة على ممارسة أو نقل خيار السهم خلال فترة الإستحقاق. وبعبارة أخرى، يبدو أن لعدم القدرة على ممارسة خيار السهم، بحد ذاته، تأثير ملحوظ على قيمته. ولكن إذا لم يكن بالإمكان نقل خيار السهم ولا يمكن ممارسته، مع افتراض أن المشتقات الأخرى غير متوفرة، لا يتمكن صاحب الخيار من اشتقاق القيمة من خيار السهم أو حماية قيمته خلال فترة الإستحقاق.

إستنتاج ١٦٧ غير أنه يجب ملاحظة سبب وجود هذه القيود: فالموظف لم "يدفع" بعد مقابل خيار الـسهم بتقـديم الخدمات المطلوبة (وتلبية أية شروط أداء أخرى). ولا يستطيع الموظف ممارسة أو نقل خيار سهم لم يستحقه بعد. وخيار السهم إما يتم استحقاقه أو يخفق استحقاقه، إعتماداً على ما إذا تـم اسـتيفاء الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء. واحتمالية الإلغاء الناتجة عن الإخفاق في تلبيـة الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، تُأخذ بالحسبان من خلال تطبيق أسلوب تـاريخ المنح المعدل (تتم مناقشتها في فقرات الإستنتاج ١٧٠-١٨٤).

إستنتاج ١٦٨ وعلاوة على ذلك، ولأغراض محاسبية، فإن الهدف هو تقدير القيمة العادلة لخيار الـسهم، ولـيس القيمة من وجهة نظر الموظف. وتعتمد القيمة العادلة لأي بند على المبالغ المتوقعة للتدفقات النقديـة المستقبلية المتعلقة بالبند وتوقيتها وعدم تؤكدها. ويوفر منح خيار السهم للموظف الحق في الإكتتاب بأسهم المنشأة بسعر الممارسة، بشرط استيفاء الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء وأن يدفع سعر الممارسة خلال الفترة المحددة. ويتم فيما يلي أدناه مناقشة أثر الـشروط التـي تـستخدم لتحفيز الموظف على الأداء. كما تم أعلاه مناقشة أثر خيار السهم غير القابل للممارسة خلال فتـرة الإستحقاق، وكذلك أثر عدم قابلية النقل. ولا يبدو أن هناك أي أثر إضافي على المبالغ المتوقعة، أو توقيت، أو عدم التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية الناشئة عن الجمع ما بين عدم قابلية الممارسـة وعدم قابلية النقل خلال فترة الإستحقاق.

إستنتاج ١٦٩ وبعد الأخذ بعين الإعتبار جميع النقاط المذكورة أعلاه، استنتج المجلس أن آثار الممارسة المبكرة، بسبب عدم قابلية النقل وعوامل أخرى، يجب أن تؤخذ بعين الإعتبار عند تقدير القيمة العادلة لخيار السهم، إما بصياغة الممارسة المبكرة في نموذج ثنائي أو نموذج مشابه، أو بإستخدام العمر المتوقع بدلاً من العمر التعاقدي كأحد المعطيات في نموذج تسعير الخيارات، مثل صيغة بلاك – سكولز - ميرتون.

الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء

إستنتاج ١٧٠ عادة ما يكون لخيارات أسهم الموظفين شروط تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء. وأكثر الشروط شيوعاً هي أن يبقى الموظف في خدمة المنشأة لفترة معينة، مثلاً ثلاث سنوات. وإذا ترك الموظـف الخدمة خلال تلك الفترة، يتم إلغاء الخيارات. يمكن أن تكون هناك أيضاً شروط أداء أخرى، مـثلاً أن تحقق المنشأة نموا محددا في سعر السهم أو الأرباح.

إستنتاج ١٧١ تضمن الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء أن يقدم الموظفون الخـدمات المطلوبـة "للدفع" مقابل خيارات أسهمهم. على سبيل المثال، يكون عادة السبب وراء فرض شروط الخدمـة هو استبقاء الموظفين؛ والسبب المعتاد وراء فرض شروط الأداء الأخرى هو توفير حافز للموظفين للعمل صوب تحقيق أهداف أداء معينة.

إستنتاج ١٧١أ قرر المجلس في عام ٢٠٠٥ القيام بمشروع لتوضيح تعريف شروط تحفيز الموظـف علـى الأداء والمعالجة المحاسبية لعمليات الإلغاء. وعلى وجه التحديد، أشار المجلس إلى أنه من المهم التميـز بين الشروط غير المحفزة على الأداء، والتي ينبغي على الطرف المقابل تلبيتها ليـصبح مـستحقاً لأدوات حقوق الملكية، وشروط تحفيز الموظف على الأداء مثل شروط الأداء. ونشر المجلس فـي فبراير ٢٠٠٦ مسودة عرض شروط تحفيز الموظف على الأداء وعمليات الإلغاء، والتي اقترحـت اقتصار شروط تحفيز الموظف على الأداء على شروط الخدمة وشروط الأداء. وهذه هي الـشروط الوحيدة التي تحدد ما إذا كانت المنشأة ستتلقى الخدمات التي تجعل الطرف المقابل مـستحقاً للـدفع على أساس الأسهم، وبالتالي ما إذا كان الدفع على أساس الأسهم سيستحق. وعلى وجه الخصوص،

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

يمكن أن يستحق الدفع على أساس الأسهم حتى لو لم يتم تلبية بعض الشروط غير المحفزة. والسمة التي تميز شروط الأداء عن الشروط غير المحفزة هي أن شروط الأداء تحتوي على متطلب خدمة صريح أو ضمني في حين لا تحتوي الشروط غير المحفزة على ذلك.

إستنتاج ١٧١ب اتفق المجاوبون على مسودة العرض عموماً مع اقتراحات المجلس لكنه طلبوا توضيحات حول مـا إذا كانت شروط صارمة محددة، مثل "أحكام عدم المنافسة"، تعتبر شروط لتحفيز الموظـف علـى الأداء. وأشار المجلس إلى أن الدفع على أساس الأسهم يستحق عندما لا يعود إسـتحقاق الطـرف المقابل مشروطاً بخدمة مستقبلية أو شروط أداء. ولذلك، لا تعتبر الشروط مثل أحكام عدم المنافـسة وقيود التحويل، التي تطبق بعد أن يصبح الطرف المقابل مستحقاً للدفع على أساس الأسهم، شروطاً لتحفيز الموظف على الأداء.

إستنتاج ١٧٢ ويجادل البعض بالقول أن وجود الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظـف علـى الأداء لا يقتـضي بالضرورة أن تكون قيمة خيارات أسهم الموظفين أقل بشكل ملحوظ من قيمـة خيـارات الأسـهم المتداولة. ويتعين على الموظفين استيفاء الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء للوفـاء بما يترتب عليهم من الإتفاق. وبعبارة أخرى، يكون أداء الموظفين لما يترتب عليهم من الإتفاق هو ما يقومون به للدفع مقابل خيارات أسهمهم. ولا يدفع الموظفون مقابل الخيارات نقداً، كمـا يفعـل أصحاب خيارات الأسهم المتداولة، بل يدفعون بواسطة خدماتهم. ولا يعنى ضرورة الـدفع مقابـل خيارات الأسهم أنها تصبح أقل قيمة. بل على العكس، ذلك يثبت أن خيارات الأسهم ذات قيمة.

إستنتاج ١٧٣ ويجادل البعض الآخر بالقول أن إمكانية الإلغاء بدون تعويض عـن جـزء مـن الأداء يـوحي أن خيارات الأسهم أقل قيمة. يمكن أن يؤدي الموظفون جزئياً ما يترتب عليهم من الإتفاق، مثلاً بالعمل لجزء من الفترة، ثم يضطرون لترك العمل لأسباب معينة، ويقومون بإلغاء خيـارات الأسـهم دون تعويض عن ذلك الجزء من الأداء. فإذا كانت هناك شروط أداء أخرى، مثل تحقيق نمو معين فـي سعر السهم أو الأرباح، يمكن أن يعمل الموظفون لكامل فترة الإستحقاق، لكنهم يخفقون فـي تلبيـة الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء وبالتالي يلغون خيارات الأسهم.

إستنتاج ١٧٤ وعلى نحو مماثل، يجادل البعض بالقول أن المنشأة يمكن أن تأخذ بالحسبان إمكانية الإلغاء عنـدما تدخل في اتفاق معين في تاريخ المنح. وبعبارة أخرى، تسمح المنشأة عند تقريـر إجمـالي عـدد خيارات الأسهم التي يتم منحها بعمليات إلغاء متوقعة. ومن هنا، إذا كان الهدف هو تقـدير القيمـة العادلة لالتزامات المنشأة في تاريخ المنح بموجب اتفاقية خيار السهم، يجب أن يأخذ ذلك التقييم في الحسبان أن التزام المنشأة بتلبية ما يترتب عليها من اتفاقية الخيار متوقف على استيفاء الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء.

إستنتاج ١٧٥ عند إعداد المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، استنتج المجلس أن تقييم حقوق خيارات الأسهم أو الأسهم الممنوحة للموظفين (أو أطراف أخرى) يجب أن يأخذ في الحسبان كافة أنواع الـشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، بما في ذلك شروط الخدمـة وشـروط الأداء. وبعبـارة أخرى، يجب تخفيض تقييم تاريخ المنح ليسمح بإمكانية الإلغاء نتيجة الإخفاق في تلبية الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء.

إستنتاج ١٧٦ ويمكن تحقيق مثل هذا التخفيض من خلال تعديل نموذج تسعير الخيارات ليشمل الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء. وكطريقة بديلة، يمكن تطبيق منهج أكثر بساطة. وأحد تلك المناهج هو تقدير إحتمالية الإلغاء في تاريخ المنح، وتخفيض القيمة الناتجة عن نموذج تسعير الخيارات وفقا لذلك. على سبيل المثال، إذا كان التقييم المحسوب بإستخدام نموذج تسعير الخيارات يساوي ١٥ وحدة عملة، وقدرت المنشأة أن ٢٠% من خيارات الأسهم سوف تلغى بسبب الإخفاق في تلبية الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، فإن السماح بإمكانية الإلغاء سوف يقلل من قيمة تاريخ المنح لكل خيار ممنوح من ١٥ وحدة عملة إلى ١٢ وحدة عملة.

إستنتاج ١٧٧ وقد صوت المجلس ضد اقتراح وجود إرشاد تفصيلي حول كيفية وجوب تعديل قيمة تاريخ المنح بحيث تسمح بإمكانية الإلغاء. وهذا ينسجم مع هدف المجلس بوضع معايير تعتمد على المبادئ. وهدف القياس هو تقدير القيمة العادلة. ويمكن أن لا يتحقق ذلك الهدف إذا تم تعيين قواعد تفصيلية فرضية والتي يمكن أن تصبح بالية في ضوء التطورات المستقبلية في منهجيات التقييم.

إستنتاج ١٧٨ غير أن المجاوبين على مسودة العرض ٢ أثاروا عدة مخاوف بشأن تضمين الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء في تقييم تاريخ المنح. وأبدى بعض المجاوبون قلقاً بشأن مدى أن تكون عملية تضمين شروط الأداء غير المتعلقة بالسوق في تقييم خيار السهم عملية قابلة للتطبيق وغير موضوعية. كما أبدى البعض الآخر قلقاً بشأن قابلية تطبيق عملية تضمين شروط الخدمة في تقييم تاريخ المنح، وخصوصاً بالإرتباط مع أسلوب وحدات الخدمة المقترح في مسودة العرض ٢ (تناقش فقرات الإستنتاج ٢٠٣-٢١٧ هذه النقطة بمزيد من التفصيل).

إستنتاج ١٧٩ واقترح بعض المجاوبون المنهج البديل المطبق في بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣، والمشار إليه بأسلوب تاريخ المنح المعدل. وبموجب هذا الأسلوب، تُستثنى شروط الخدمة وشروط الأداء غير المتعلقة بالسوق من تقييم تاريخ المنح (أي لا تُؤخذ إمكانية الإلغاء في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى في تاريخ المنح، مما ينتج عن قيمة عادلة أعلى في تاريخ المنح)، ولكنها بدلا من ذلك تؤخذ في الحسبان من خلال ضرورة أن يعتمد مبلغ المعاملة على عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها في النهاية. وبموجب هذا الأسلوب، وعلى أساس متراكم، لا يتم الإعتراف بأي مبلغ للبضاعة أو الخدمات المستلمة إذا لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة بسبب الإخفاق في تلبية إحدى الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (بإستثناء شرط السوق)، مثلاً إذا فشل الطرف المقابل في إتمام فترة محددة من الخدمة، أو لم يتم استيفاء شرط أداء (بإستثناء شرط السوق).

إستنتاج ١٨٠ وبعد الأخذ بعين الإعتبار ملاحظات المجاوبين والحصول على مشورة إضافية من خبراء التقييم، قرر المجلس أن يتبنى أسلوب تاريخ المنح المعدل المطبق في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣. غير أن المجلس قرر أنه يجب عدم السماح بأن يغطي الإختيار المتاح في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ آثار الإلغاءات المتوقعة أو الفعلية لخيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى بسبب الإخفاق في تلبية أحد شروط الخدمة. ومن أجل منح أدوات حقوق ملكية وفق أحد شروط الخدمة، يسمح بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ للمنشأة باختيار الإعتراف بالخدمات المستلمة في تاريخ المنح على أساس تقدير عدد خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى المتوقع استحقاقها، ومراجعة ذلك التقدير، إذا لزم الأمر، إذا أشارت معلومات لاحقة أنه من المحتمل أن تختلف الإلغاءات الفعلية عن التقديرات السابقة. وكخيار بديل، يمكن للمنشأة أن تبدأ الإعتراف بالخدمات المستلمة كما لو كان من المتوقع استحقاق كافة أدوات حقوق الملكية الممنوحة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التي تخضع لمتطلب الخدمة. ثم يتم الإعتراف بآثار الإلغاءات عند حدوثها، من خلال عكس أية مبالغ تم الإعتراف بها سابقاً للخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية التي تم إلغاءها.

إستنتاج ١٨١ قرر المجلس أنه لا يجب السماح بالأسلوب الأخير. ونظرا لأن مبلغ المعاملة يعتمد في النهاية على عدد أدوات حقوق الملكية المستحقة، فمن المناسب تقدير عدد الإلغاءات المتوقعة عند الإعتراف بالخدمات المستلمة خلال فترة الإستحقاق. وعلاوة على ذلك، وبتجاهل الإلغاءات المتوقعة حتى حدوثها، يمكن أن تؤدي آثار عكس أية مبالغ معترف بها سابقاً إلى تحريف في مصروف التعويض المعترف به خلال فترة الإستحقاق، على سبيل المثال، يمكن أن تعترف منشأة معينة تتعرض لمستوى عالٍ من الإلغاءات بمبلغ كبير من مصروف التعويض في فترة واحدة، يتم عكسه بعدئذ في فترة لاحقة.

إستنتاج ١٨٢ وبناءاً على ذلك، قرر المجلس وجوب أن يقتضي هذا المعيار من المنشأة تقدير عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع استحقاقها ومراجعة ذلك التقدير، إن لزم الأمر، إذا أشارت معلومات لاحقة أنه من المحتمل أن تختلف الإلغاءات الفعلية عن التقديرات السابقة.

إستنتاج ١٨٣ بموجب بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، يتم تضمين شروط السوق (على سبيل المثال، شرط يتعلق بسعر سهم مستهدف، أو مبلغ معين من القيمة الجوهرية يتوقف عليه الإستحقاق أو قابلية الممارسة) في تقييم تاريخ المنح دون عكس لاحق. أي أنه عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح، تأخذ المنشأة في الحسبان احتمال عدم استيفاء شرط السوق. وطالما أُتيحت تلك الإحتمالية في تقييم تاريخ المنح لأدوات حقوق الملكية، لا يجرى أي تعديل على عدد أدوات حقوق الملكية المشمولة في حساب مبلغ المعاملة، بغض النظر عن نتيجة شرط السوق. وبعبارة أخرى، تعترف المنشأة بالبضاعة أو الخدمات المستلمة من الطرف المقابل الذي يستوفي كافة الشروط الأخرى التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (مثلاً الخدمات المستلمة من موظف يبقى في الخدمة خلال الفترة المحددة للخدمة)، بغض النظر عما إذا تم تلبية شرط السوق ذلك. لذلك فإن معاملة شروط السوق تتناقض مع معاملة الأنواع الأخرى من الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء. وكما هو موضح في فقرة الإستنتاج ١٧٩، بموجب أسلوب تاريخ المنح المعدل، فإن الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء لا تؤخذ في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح، ولكنها بدلا من ذلك تؤخذ في الحسبان من خلال ضرورة أن يعتمد مبلغ المعاملة على عدد أدوات حقوق الملكية المستحقة في النهاية.

إستنتاج ١٨٤ أخذ المجلس بعين الإعتبار ما إذا يجب أن يطبق نفس المنهج على شروط السوق كما هو مطبق في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣. ويمكن القول أنه من غير المناسب التمييز بين شروط السوق وأنواع أخرى من شروط الأداء، لأن القيام بذلك يمكن أن يخلق فرصاً للمراجحة، أو يسبب انحرافاً اقتصادياً بتشجيع المنشآت على تفضيل نوع واحد من شروط الأداء عن أنواع أخرى. غير أن المجلس أشار إلى أنه من غير الواضح ما ستؤول إليه النتيجة. ومن جهة، يمكن أن تفضل بعض المنشآت جانب "الضبط" في أسلوب تاريخ المنح المعدل، لأنه يسمح بعكس مصروف التعويض إذا لم يتم تلبية الشرط. ومن جهة أخرى، إذا تم استيفاء شرط الأداء، ولم يتم إدماجه في تقييم تاريخ المنح (كما هو الحال عندما يُستخدم أسلوب تاريخ المنح المعدل)، سيكون المصروف أعلى مما لو كان بخلاف ذلك (أي إذا تم دمج شرط الأداء في تقييم تاريخ المنح). وعلاوة على ذلك، يمكن أن تفضل بعض المنشآت تجنب التقلب المحتمل التي تسببها آلية الضبط. وبناءاً عليه، ليس من الواضح ما إذا كان وجود معاملة مختلفة لشروط أداء السوق وتلك غير المتعلقة بالسوق

ستجعل المنشآت بالضرورة تفضل شروط السوق على شروط الأداء غير المتعلقة بالسوق أو بالعكس. وزيادة على ذلك، فإن الصعوبات العملية التي قادت المجلس إلى إستنتاج أنه يجب التعاطي مع شروط الأداء غير المتعلقة بالسوق بواسطة أسلوب تاريخ المنح المعدل بدلا من تضمينها في تقييم تاريخ المنح، لا تنطبق على شروط السوق، لأنه يمكن إدماج شروط السوق في نماذج تسعير الخيارات. وبالإضافة إلى كل ذلك، من الصعب التمييز بين شروط السوق، مثل سعر سهم مستهدف، وشرط السوق المتأصل في الخيار نفسه، أي أنه سيتم ممارسة الخيار فقط إذا تجاوز سعر السهم في تاريخ الممارسة سعر الممارسة نفسه. ولهذه الأسباب جميعها، استنتج المجلس وجوب أن يطبق هذا المعيار نفس المنهج المطبق في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣.

مدة الخيار

إستنتاج ١٨٥ غالبا ما يكون لخيارات أسهم الموظفين عمر تعاقدي طويل، مثلاً عشر سنوات. أما الخيارات المتداولة فتملك نموذجياً أعمار قصيرة، كثيرا ما تمتد لشهور قليلة فقط. ويمكن أن يكون تقدير المعطيات التي يقتضيها نموذج تسعير الخيارات، مثل التقلب المتوقع، عبر فترات طويلة أمراً صعباً، ما يزيد من إمكانية حصول أخطاء تقدير هامة. وهذا لا يشكل عادة مشكلة بالنسبة لخيارات الأسهم المتداولة بسبب أعمارها القصيرة.

إستنتاج ١٨٦ غير أن بعض خيارات الأسهم المتداولة مباشرة يكون لها أعمار طويلة، مثلاً عشر سنوات أو خمسة عشر سنة. وتستخدم نماذج تسعير الخيارات لتقييمها. وبناءاً عليه، وعلى العكس من النقاش الذي يُثار أحياناً، يمكن تطبيق نماذج تسعير الخيارات (وهي تطبق فعلاً) على خيارات الأسهم طويلة الأجل.

إستنتاج ١٨٧ وعلاوة على ذلك، يتم التقليل من احتمال أخطاء التقدير بإستعمال نموذج ثنائي أو نموذج مماثل يسمح بالتغييرات في معطيات النموذج خلال عمر خيار السهم، مثل التقلب المتوقع، وأسعار الفائدة وتوزيعات الأرباح، التي يمكن أن تحدث وكذلك احتمالية حدوث تلك التغييرات خلال مدة خيار السهم. كما يتم التقليل أيضاً من احتمال أخطاء التقدير عن طريق الأخذ بالحسبان إمكانية الممارسة المبكرة، إما بإستخدام العمر المتوقع بدلاً من العمر التعاقدي كأحد المعطيات في نموذج تسعير الخيارات أو بصياغة سلوك الممارسة في نموذج ثنائي أو مماثل، لأن هذا يخفض من المدة المتوقعة لخيار السهم. ولأنه عادة ما يمارس الموظفون خيارات أسهمهم في فترة مبكرة نسبياً من عمر خيار السهم، فإن المدة المتوقعة تكون عادة أقصر من العمر التعاقدي.

ميزات أخرى لخيارات أسهم الموظفين

إستنتاج ١٨٨ في حين أن الميزات التي نوقشت سابقاً هي مشتركة في أغلب خيارات أسهم الموظفين، إلا أن بعض هذه الخيارات يمكن أن تتضمن ميزات أخرى. على سبيل المثال، تتميز بعض خيارات الأسهم بميزة التبديل. وهذه الميزة تخول الموظف الحق لعمليات منح تلقائي لخيارات أسهم إضافية عندما يمارس خيارات أسهم ممنوحة سابقاً ويدفع سعر الممارسة بأسهم المنشأة بدلا من دفعها نقداً. ونموذجياً، يُمنح الموظف خيار سهم جديد، يسمى خيار تبديل، لكل سهم يتم التنازل عنه عند ممارسة خيار السهم السابق. وعادة ما يتم تحديد سعر الممارسة لخيار التبديل بسعر السوق للأسهم في التاريخ الذي يتم فيه منح هذا الخيار.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ١٨٩ عندما تم إعداد بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، استنتج مجلس معايير المحاسبة المالية أنه يجب، مثاليا، تضمين ميزة التبديل في تقييم خيار السهم الأصلي في تاريخ المنح. إلا أن مجلس معايير المحاسبة المالية اعتقد في ذلك الحين أنه من المستحيل القيام بذلك. ووفقاً لذلك، لا يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ تضمين ميزة التبديل في تقييم تاريخ المنح لخيار السهم الأصلي. وبدلا من ذلك، تتم محاسبة خيارات التبديل الممنوحة عند ممارسة خيارات الأسهم الأصلية كمنح خيار سهم جديد.

إستنتاج ١٩٠ غير أن الأبحاث الأكاديمية الحديثة تشير إلى أنه من الممكن تقييم ميزة التبديل في تاريخ المنح، ومثال ذلك بحث سالي، جاجناثان وهودارت (١٩٩٩)*. لكن إذا كانت هناك شكوك قائمة، مثل عدد وتوقيت عمليات المنح المتوقعة لخيارات التبديل، قد لا يكون من العملي تضمين ميزة التبديل في تقييم تاريخ المنح.

إستنتاج ١٩١ عندما أعد المجلس مسودة العرض ٢، استنتج أنه يجب أن تُؤخذ ميزة التبديل في الحسبان، حيثما كان ذلك قابلا للتطبيق، عند قياس القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة. لكن إذا لم تُؤخذ ميزة التبديل في الحسبان، يجب محاسبة خيار التبديل، عند منحه، على أنه منح لخيار سهم جديد.

إستنتاج ١٩٢ وقد وافق العديد في ردهم على مسودة العرض ٢ على المقترحات الواردة فيها. غير أن البعض لم يوافقوا. على سبيل المثال، لم يوافق البعض على إتاحة الإختيار في المعاملات. ودعم البعض الآخر المعاملة الدائمة لخيارات التبديل الممنوحة على أنها عمليات منح جديدة، في حين دعم آخرون التضمين الدائم لميزة التبديل في تقييم تاريخ المنح. وعبر البعض عن مخاوفه بشأن قابلية التطبيق العملي لتضمين ميزة التبديل في تقييم تاريخ المنح. وبعد إعادة النظر في هذه المسألة، استنتج المجلس أنه لا يجب تضمين ميزة التبديل في تقييم تاريخ المنح، وبالتالي يجب محاسبة كافة خيارات التبديل على أنها عمليات منح لخيارات أسهم جديدة.

إستنتاج ١٩٣ يمكن أن تكون هناك ميزات أخرى لخيارات أسهم الموظفين (وغيرها من خيارات الأسهم) لم يأخذها المجلس بعين الإعتبار بعد. لكن حتى إذا أراد المجلس دراسة كل ميزة ممكن تصورها لخيارات أسهم الموظفين (وغيرها من خيارات الأسهم) قائمة حالياً، يمكن أن تظهر ميزات جديدة في المستقبل.

إستنتاج ١٩٤ وبناءاً على ذلك، استنتج المجلس أن هذا المعيار يجب أن يركز على وضع مبادئ واضحة لتطبيقها على معاملات الدفع على أساس الأسهم، وتوفير الإرشاد حول أكثر الخصائص شيوعاً لخيارات أسهم الموظفين، لكن لا يجب أن يفرض إرشادات تطبيقية مكثفة، والتي من المحتمل أن تصبح قديمة.

إستنتاج ١٩٥ ومع ذلك، أخذ المجلس بعين الإعتبار ما إذا كان هناك خيارات أسهم بمثل تلك الميزات غير العادية أو المعقدة بحيث يكون من الصعب جداً إجراء تقدير موثوق لقيمتها العادلة، وإذا كان الأمر كذلك، ماذا يجب أن تكون عليه المعاملة الحسابية.

إستنتاج ١٩٦ ينص بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣على أنه "يجب أن تتاح إمكانية التقدير المعقول للقيمة العادلة لمعظم خيارات الأسهم وأدوات حقوق الملكية الأخرى في التاريخ الذي تمنح فيه" (الفقرة

---

*بي جي سالي، آر جاجناثان وسي جيه هودارت (١٩٩٩). تقييم ميزات التبديل لخيارات الأسهم التنفيذية، *آفاق محاسبية* ١٣(٣): ٢١٩-٢٤٠.

٢١). غير أنه ينص أيضاً على أنه: "في الظروف غير العادية، يمكن أن تجعل شروط خيارات الأسهم أو أداة حق ملكية أخرى من المستحيل تقريبا إجراء تقدير معقول للقيمة العادلة للأداة في تاريخ منحها ". ويقتضي المعيار في مثل تلك الحالات وجوب تأجيل القياس إلى أن يصبح من الممكن إجراء تقدير معقول للقيمة العادلة للأداة. ويشير المعيار إلى أن هذا يمكن أن يكون التاريخ الذي يتم فيه تحديد عدد الأسهم التي يستحقها الموظف وتحديد سعر الممارسة. ويمكن أن يكون هذا التاريخ هو تاريخ الإستحقاق. ويقتضي المعيار أن تستند تقديرات مصروف التعويض عن فترات سابقة (أي حتى يصبح من الممكن تقدير القيمة العادلة) إلى القيمة الجوهرية الحالية.

إستنتاج ١٩٧ اعتقد المجلس أنه من غير المحتمل أن لا تتمكن المنشآت من تحديد القيمة العادلة لخيارات الأسهم بشكل معقول في تاريخ المنح، وبالتحديد بعد استبعاد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء* وميزات التبديل من تقييم تاريخ المنح. وتشكل خيارات الأسهم جزء من مجموعة تعويضات الموظف، ويبدو من المعقول افتراض أن إدارة المنشأة تأخذ بعين الإعتبار قيمة خيارات الأسهم لإقناع نفسها أن مجموعة تعويضات الموظف عادلة ومعقولة.

إستنتاج ١٩٨ وعندما أعد المجلس مسودة العرض ٢، استنتج أنه لا يجب أن تكون هناك استثناءات من متطلب تطبيق أساس قياس القيمة العادلة، وبناءاً عليه لم يكن من الضروري تضمين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المقترح متطلبات محاسبية محددة لخيارات الأسهم التي من الصعب تقييمها.

إستنتاج ١٩٩ إلا أنه بعد النظر في ملاحظات من قام بالتعليق على مسودة العرض، وبالتحديد فيما يتعلق بالمنشآت غير المسجلة في السوق المالي، أعاد المجلس النظر في هذه المسألة. واستنتج المجلس أنه، في الحالات النادرة فقط، التي لا تستطيع فيها المنشأة تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة بموثوقية في تاريخ المنح، على المنشأة قياس أدوات حقوق الملكية بالقيمة الجوهرية، مبدئياً في تاريخ المنح ولاحقاً في كل تاريخ تقرير إلى حين التسوية النهائية لاتفاق الدفع على أساس الأسهم، مع الإعتراف بآثار إعادة القياس في الربح أو الخسارة. أما بالنسبة لمنح خيارات الأسهم، يتم تسوية اتفاق الدفع على أساس الأسهم بشكل نهائي عند ممارسة خيارات الأسهم، أو إلغاءها (نتيجة توقف التوظيف) أو انتهاء مدتها (مثلاً في نهاية عمر الخيار). وبالنسبة لمنح الأسهم، يتم تسوية اتفاق الدفع على أساس الأسهم بشكل نهائي عند استحقاق الأسهم أو إلغاءها. وينطبق هذا المتطلب على كافة المنشآت، بما فيها المسجلة وغير المسجلة في السوق المالي.

الإعتراف بالخدمات المستلمة وقياسها في معاملة تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة خلال فترة الإستحقاق

إستنتاج ٢٠٠ إن الهدف المحاسبي في معاملة تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة هو الإعتراف بالبضاعة أو الخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، مقاسة بالقيمة العادلة لتلك البضاعة أو الخدمات عند استلامها. وبالنسبة للمعاملات التي تستلم فيها المنشأة خدمات الموظف، غالباً ما يكون من الصعب قياس القيمة العادلة للخدمات المستلمة بشكل مباشر. وفي هذه الحالة، استنتج المجلس أنه يجب إستخدام القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة كمقياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة. ويثير هذا الأمر تساؤلاً بشأن كيفية إستخدام المقياس البديل لاشتقاق مبلغ يُنسب إلى الخدمات المستلمة. وهناك تساؤل آخر ذو علاقة حول كيفية تحديد المنشأة لوقت استلام الخدمات.

*أي الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء بإستثناء شروط السوق.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٢٠١ وفيما يخص السؤال الأخير، يناقش البعض أنه غالباً ما يتم منح الأسهم أو خيارات الأسهم للموظفين مقابل خدمات سابقة بدلا من خدمات مستقبلية، أو على الأغلب مقابل خدمات سابقة بغض النظر عما إذا يشترط على الموظفين الإستمرار في العمل لدى المنشأة لفترة مستقبلية محددة قبل أن تستحق حقوقهم في تلك الأسهم أو خيارات الأسهم. وعلى العكس من ذلك، يناقش البعض أن الأسهم أو خيارات الأسهم الممنوحة توفر حافزاً مستقبلياً للموظفين، وأن آثار تلك الحوافز تستمر إلى ما بعد تاريخ الإستحقاق، مما يفيد ضمنا أن المنشأة تستلم الخدمات من الموظفين خلال فترة تمتد إلى ما بعد تاريخ الإستحقاق. وبالنسبة لخيارات الأسهم تحديداً، يجادل البعض بالقول أن الموظفين يقدمون الخدمات بعد تاريخ الإستحقاق، لأن بإمكان الموظفين الإستفادة من القيمة الزمنية للخيار بين تاريخ الإستحقاق وتاريخ الممارسة فقط في حالة الإستمرار في العمل لدى المنشأة (حيث يجب على الموظف الذي ينوي ترك العمل أن يمارس خيارات الأسهم ضمن فترة قصيرة، ويتم خلافا لذلك إلغائها).

إستنتاج ٢٠٢ غير أن المجلس استنتج أنه إذا اشترط على الموظفين إتمام فترة خدمة معينة ليحق لهم استلام الأسهم أو خيارات الأسهم، فإن هذا المتطلب يوفر أفضل دليل بشأن وقت تقديم الموظفين للخدمات مقابل الأسهم أو خيارات الأسهم. وتبعاً لذلك، استنتج المجلس أنه يجب على المنشأة أن تفترض استلام الخدمات خلال فترة الإستحقاق. وإذا تم استحقاق الأسهم أو خيارات الأسهم فوراً، فيجب الإفتراض أن المنشأة قد استلمت مسبقاً الخدمات، في غياب دليل يثبت عكس ذلك. ومن الأمثلة على الحالة التي لا تكون فيها الأسهم أو خيارات الأسهم المستحقة فوراً هي كمقابل لخدمات سابقة هو عندما يكون الموظف المعنى قد بدأ العمل حديثاً لدى المنشأة، وتم منح الأسهم أو خيارات الأسهم كمكافأة توقيع عقد العمل. لكن في هذه الحالة، من الممكن رغم ذلك أن يكون من الضروري الإعتراف بالمصروف فوراً، إذا لم تلبي خدمات الموظف المستقبلية تعريف الأصل.

إستنتاج ٢٠٣ وعودة إلى التساؤل الأول الوارد في الفقرة ٢٠٠، عندما أعد المجلس مسودة العرض ٢، وضع أيضاً منهجاً يتم بموجبه تقسيم القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم الممنوحة، التي تم قياسها في تاريخ المنح والتي تتيح جميع الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، على عدد وحدات الخدمات المتوقع استلامها لتحديد القيمة العادلة المقدرة لكل وحدة خدمة مستلمة لاحقاً.

إستنتاج ٢٠٤ على سبيل المثال، لنفرض أن القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة، قبل أخذ إمكانية الإلغاء بعين الإعتبار، هي ٧٥٠,٠٠٠ وحدة عملة. ولنفرض أن المنشأة تقدر إمكانية الإلغاء لأن إخفاق الموظفين في إتمام فترة خدمة ثلاثة سنوات هي بنسبة ٢٠% (إعتمادا على احتمالية المتوسط المرجح)، من هنا فإنها تقدر القيمة العادلة للخيارات الممنوحة بمقدار ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة (٧٥٠,٠٠٠ وحدة عملة ×٨٠%). تتوقع المنشأة أن تستلم ١,٣٥٠ وحدة خدمة خلال فترة الإستحقاق التي تمتد لثلاث سنوات.

إستنتاج ٢٠٥ وبموجب أسلوب وحدات الخدمة المقترح في مسودة العرض ٢، فإن القيمة العادلة المقدرة لكل وحدة خدمة يتم استلامها لاحقاً هي ٤٤٤,٤٤ وحدة عملة (٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة/١,٣٥٠). وإذا حصل كل شيء كما هو متوقع، فإن المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة هو ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة (٤٤٤,٤٤ وحدة عملة ×١,٣٥٠).

إستنتاج ٢٠٦ ويستند هذا المنهج إلى الإفتراض الذي يفيد بأن هناك عقد مساومة عادل في تاريخ المنح. لذلك منحت المنشأة خيارات أسهم بقيمة ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة وتتوقع أن تستلم بقيمة ٦٠٠,٠٠٠ وحدة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عملة في المقابل. وهي لا تتوقع استحقاق كافة خيارات الأسهم الممنوحة لأنها لا تتوقع أن ينهي كافة الموظفين مدة خدمة الثلاث سنوات. وتؤخذ بعين الإعتبار توقعات الإلغاء بسبب ترك الموظفين العمل عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة، وعند تحديد القيمة العادلة للخدمات المستلمة في المقابل.

إستنتاج ٢٠٧ وبموجب أسلوب وحدات الخدمة، فإن المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة خلال فترة الإستحقاق يمكن أن يتجاوز ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، إذا استلمت المنشأة خدمات أكثر من المتوقع. وسبب ذلك هو أن الهدف يتمثل في محاسبة الخدمات المستلمة لاحقاً، وليس القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة. وبعبارة أخرى، فإن الهدف ليس تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة ومن ثم توزيع هذا المبلغ على فترة الإستحقاق، بل أن الهدف هو محاسبة الخدمات المستلمة لاحقاً، لأن استلام تلك الخدمات هو الذي يسبب تغييراً في صافي الأصول وبالتالي تغييرا في حقوق الملكية. وبسبب الصعوبة العملية في تقييم تلك الخدمات مباشرة، تستخدم القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة كمقياس بديل لتحديد القيمة العادلة لكل وحدة خدمة يتم استلامها لاحقاً، وبناءاً عليه يعتمد مبلغ المعاملة على عدد وحدات الخدمة المستلمة فعلياً. وإذا تم استلام أكثر مما هو متوقع، يكون مبلغ المعاملة أكثر من ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. وإذا تم استلام خدمات أقل، فإن مبلغ المعاملة يكون أقل من ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

إستنتاج ٢٠٨ ولهذا السبب يتم إستخدام أسلوب قياس تاريخ المنح كوسيلة عملية لتحقيق الهدف المحاسبي، وهو محاسبة الخدمات المستلمة فعلياً في فترة الإستحقاق. وأشار المجلس إلى أن الكثيرين ممن دعموا قياس تاريخ المنح استندوا في دعمهم إلى أسباب تركز على إلتزامات المنشأة بموجب العقد، وليس الخدمات المستلمة. فهم يرون من وجهة نظرهم أن المنشأة نقلت لموظفيها أدوات حقوق ملكية قيمة في تاريخ المنح وأن الهدف المحاسبي يجب أن يتبلور في محاسبة أدوات حقوق الملكية المنقولة. وعلى نحو مماثل، يناقش داعمو قياس تاريخ الإستحقاق أن المنشأة لا تنقل أدوات حقوق ملكية قيمة للموظفين حتى تاريخ الإستحقاق، وأن الهدف المحاسبي يجب أن يتبلور في محاسبة أدوات حقوق الملكية المنقولة في تاريخ الإستحقاق. ويناقش داعمو قياس تاريخ الممارسة أن أدوات حقوق الملكية القيمة التي تنقلها المنشأة للموظفين في النهاية هي الأسهم التي صدرت في تاريخ الممارسة وأن الهدف يجب أن يكون محاسبة القيمة التي تتنازل المنشأة عنها عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية بأقل من قيمتها العادلة.

إستنتاج ٢٠٩ وعليه تركز جميع هذه المناقشات بشأن تواريخ القياس المختلفة بشكل كامل على ما تنازلت المنشأة (أو المساهمون) عنه بموجب اتفاق الدفع على أساس الأسهم، ومحاسبة تلك التضحية. ولذلك، إذا تم تطبيق "قياس تاريخ المنح" كمسألة مبدأ، يكون الهدف الرئيسي محاسبة قيمة الحقوق الممنوحة. وإعتماداً على ما إذا تم استلام الخدمات مسبقاً وما إذا كانت دفعة مسبقة معينة مقابل الخدمات التي سيتم استلامها في المستقبل تستوفي تعريف الأصل، يتم إما الإعتراف بالجانب الآخر من المعاملة على أنه مصروف في تاريخ المنح، أو تتم رسملته كدفعة مسبقة وإطفاءه خلال فترة من الوقت، مثلاً خلال فترة الإستحقاق أو خلال العمر المتوقع لخيار السهم. وبموجب وجهة النظر هذه بشأن قياس تاريخ المنح، لا يجري تعديل لاحق للنتائج الفعلية. وبغض النظر عن عدد خيارات الأسهم التي يتم استحقاقها أو عدد خيارات الأسهم التي تتم ممارستها، لا يغير ذلك من قيمة الحقوق الممنوحة للموظفين في تاريخ المنح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٢١٠ لذلك فإن السبب وراء دعم البعض لقياس تاريخ المنح يختلف عن السبب وراء إستنتاج المجلس وجوب قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح. وهذا يعنى أنه سيكون لدى البعض وجهات نظر مختلفة بشأن نتائج تطبيق قياس تاريخ المنح. ولأن أسلوب وحدات الخدمة يعتمد على إستعمال القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، المقاسة في تاريخ المنح، كمقياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة، فإن إجمالي مبلغ المعاملة يعتمد على عدد وحدات الخدمة المستلمة.

إستنتاج ٢١١ ولم يوافق البعض في ردهم على مسودة العرض ٢ على أسلوب وحدات الخدمة من حيث المبدأ، لأنهم لم يقبلوا أن تكون القيمة العادلة للخدمات المستلمة هي محور التركيز المحاسبي. وبدلاً من ذلك، ركز المجاوبون على محاسبة "تكلفة" أدوات حقوق الملكية الصادرة (أي الجانب الدائن من المعاملة بدلاً من الجانب المدين)، وكانت وجهة نظرهم أنه إذا تم إلغاء خيارات الأسهم أو الأسهم، فإنه لا يتم تكبد تكلفة، وعليه يجب عكس أية مبالغ معترف بها سابقاً، كما يحدث في المعاملة التي تتم تسويتها نقداً.

إستنتاج ٢١٢ كما لم يوافق أيضاً بعض مجاوبي مسودة العرض ٢ على معاملة شروط الأداء بموجب أسلوب وحدات الخدمة، لأنه إذا أنهى الموظف فترة الخدمة المطلوبة لكن لم تستحق أدوات حقوق الملكية بسبب عدم تلبية شرط الأداء، فلا يتم عكس المبالغ المعترف بها خلال فترة الإستحقاق. وناقش البعض بأن هذه النتيجة غير معقولة، لأنه إذا لم يتم تلبية شرط الأداء، فعندها لا يكون الموظف قد أدى ما هو مطلوب، وعليه فمن غير المناسب الإعتراف بمصروف مقابل الخدمات المستلمة أو المستهلكة، لأن المنشاة لم تستلم الخدمات المحددة.

إستنتاج ٢١٣ قام المجلس بدراسة المناقشات التي وردت أعلاه ضد أسلوب وحدات الخدمة من حيث المبدأ ورفضها. على سبيل المثال، أشار المجلس إلى أن الهدف من محاسبة الخدمات المستلمة، وليس تكلفة أدوات حقوق الملكية الصادرة، ينسجم مع المعاملة المحاسبية للإصدارات الأخرى لأدوات حقوق الملكية ومع *إطار* مجلس معايير المحاسبة الدولية. وفيما يتعلق بشروط الأداء، أشار المجلس إلى أن قوة النقاش في فقرة الإستنتاج ٢١٢ يعتمد على الحد الذي يملك فيه الموظف سيطرة أو نفوذ على إنجاز هدف الأداء. ولا يمكن للمرء أن يستنتج بالضرورة أن عدم بلوغ هدف الأداء هو مؤشر جيد على إخفاق الموظف في أداء ما يترتب عليه من الإتفاق (أي الإخفاق في تقديم الخدمات).

إستنتاج ٢١٤ وبناءاً على ذلك، لم يقتنع المجلس بأولئك المجاوبين الذين لم يوافقوا على أسلوب وحدات الخدمة من حيث المبدأ. غير أن المجلس أشار أيضاً إلى أن بعض المجاوبين أثار مخاوف عملية بشأن الأسلوب. واعتبر بعضهم أن أسلوب وحدات الخدمة معقد جداً ويشكل عبئاً عند التطبيق العملي. على سبيل المثال، إذا منحت المنشأة خيارات أسهم لمجموعة من الموظفين لكنها لم تمنح نفس العدد من خيارات الأسهم لكل موظف (مثلاً يمكن أن يختلف العدد وفقاً لرواتبهم أو وظائفهم في المنشأة)، سيكون عندها من الضروري حساب قيمة عادلة مقدرة مختلفة لكل وحدة خدمة لكل موظف (أو لكل مجموعة فرعية من الموظفين، إذا كانت هناك مجموعات من الموظفين تستلم كل منها نفس العدد من الخيارات). ثم يكون على المنشأة أن تتابع كل موظف لحساب المبلغ الذي سيتم الإعتراف به لكل موظف. وعلاوة على ذلك، وفي بعض الحالات، قد لا تقتضي خطط أسهم الموظف أو خيارات أسهم الموظف أن يلغي الموظف الأسهم أو خيارات الأسهم إذا ترك الموظف

العمل خلال فترة الإستحقاق في ظروف محددة. وبموجب بنود بعض الخطط، يمكن للموظفين الإحتفاظ بخيارات أسهمهم أو أسهمهم، إذا تم تصنيفهم على أنهم "تاركين العمل بخلفية جيدة"، ومثال ذلك ترك العمل نتيجة ظروف خارجة عن سيطرة الموظف، مثل التقاعد الإلزامي أو سوء الحالة الصحية أو وفرة في الموظفين. وبناءاً عليه، فإنه عند تقدير إمكانية الإلغاء، لا تكون المسألة ببساطة تقدير لإمكانية ترك الموظف العمل خلال فترة الإستحقاق. من الضروري أيضاً تقدير ما إذا كان أولئك الموظفون الذين يتركون العمل سيكونون "تاركين العمل بخلفية جيدة" أو "بخلفية سيئة". ولأن خيارات الأسهم أو الأسهم سوف يتم استحقاقها عند ترك العمل "بخلفية جيدة"، فإن العدد المتوقع من الوحدات التي سيتم استلامها وطول المدة المتوقعة لفترة الإستحقاق ستكون أقصر لهذه المجموعة من الموظفين. ويجب إدماج هذه العوامل في تطبيق أسلوب وحدات الخدمة.

إستنتاج ٢١٥ كما أثار بعض المجاوبون مخاوف عملية بشأن تطبيق أسلوب وحدات الخدمة على عمليات المنح وفق شروط الأداء. وتتضمن هذه المخاوف صعوبة إدماج شروط الأداء المعقدة وغير المتعلقة بالسوق في تقييم تاريخ المنح، وعدم الموضوعية الإضافية التي يفرضها هذا الأسلوب، وأنه كان من غير الواضح كيفية تطبيق الأسلوب عندما لا يكون طول فترة الإستحقاق ثابتا، لأنها تعتمد على الوقت الذي يتم فيه تلبية شرط الأداء.

إستنتاج ٢١٦ وأخذ المجلس بعين الإعتبار المخاوف العملية التي أثارها المجاوبون، وحصل على مشورة إضافية من خبراء التقييم تتعلق بالصعوبات التي أبرزها المجاوبون فيما يخص تضمين شروط الأداء غير المتعلقة بالسوق في تقييم تاريخ المنح. وبسبب هذه الإعتبارات العملية، استنتج المجلس أنه لا يجب الإبقاء على أسلوب وحدات الخدمة في هذا المعيار. وبدلاً من ذلك، قرر المجلس أن يتبنى أسلوب تاريخ المنح المعدل المطبق في بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣. وبموجب هذا الأسلوب، يتم استبعاد شروط الخدمة وشروط الأداء غير المتعلقة بالسوق من تقييم تاريخ المنح (أي لا تؤخذ بالحسبان إمكانية الإلغاء عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى في تاريخ المنح، مما ينتج عن ذلك قيمة عادلة أعلى في تاريخ المنح)، بل أنها تُؤخذ بالحسبان من خلال ضرورة أن يستند مبلغ المعاملة على عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها في النهاية* . وبموجب هذا الأسلوب، وعلى أساس تراكمي، لا يتم الإعتراف بأي مبلغ للبضاعة أو الخدمات المستلمة إذا لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة بسبب الإخفاق في تلبية أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (بإستثناء شرط السوق)، مثل إخفاق الطرف المقابل في إنهاء فترة خدمة معينة، أو لم يتم استيفاء شرط أداء (بإستثناء شرط السوق).

إستنتاج ٢١٧ إلا أنه وكما نوقش سابقاً (فقرات الإستنتاج ١٨٠-١٨٢)، قرر المجلس عدم السماح بأن يغطي الإختيار المتاح في بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣ آثار الإلغاءات المتوقعة أو الفعلية لخيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى بسبب الإخفاق في تلبية شرط خدمة. وقرر المجلس وجوب أن يقتضي هذا المعيار من المنشأة أن تقدر عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع استحقاقها وأن تراجع ذلك التقدير، إن لزم الأمر، وذلك إذا أشارت معلومات لاحقة إلى أنه من المحتمل أن تختلف الإلغاءات الفعلية عن التقديرات السابقة.

* تناقش الفقرتان ١٨٣-١٨٤ معاملة شروط السوق. وكما أشير في الفقرة ١٨٤، فإن الصعوبات العملية التي أدت بالمجلس إلى استنتاج أنه يجب معاملة الشروط غير المتعلقة بالسوق بواسطة أسلوب تاريخ المنح المعدل بدلاً من تضمينه في تقييم تاريخ المنح لا تنطبق على شروط السوق، لأنه يمكن دمج شروط السوق في نماذج تسعير الخيارات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

خيارات الأسهم التي يتم إلغائها أو تنتهي بعد نهاية فترة الإستحقاق

إستنتاج ٢١٨ لا يمكن ممارسة بعض خيارات الأسهم. على سبيل المثال، من غير المحتمل أن يمارس صاحب خيار السهم خياره إذا كان سعر السهم أدنى من سعر الممارسة طوال فترة الممارسة. وما أن ينقضي آخر تاريخ للممارسة، ينتهي أجل خيار السهم.

إستنتاج ٢١٩ ولا يغير إنتهاء خيار السهم في نهاية فترة الممارسة من حقيقة أن المعاملة الأصلية قد حصلت، أي تم استلام البضاعة أو الخدمات كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية (خيار السهم). ولا يمثل إنتهاء خيار السهم ربحا للمنشأة، لأنه لم يحصل تغيير على صافي أصول المنشأة. وبعبارة أخرى، على الرغم من أن البعض يمكن أن ينظر إلى هذا الحدث على أنه منفعة لباقي حملة الأسهم، إلا أنه ليس له تأثير على المركز المالي للمنشأة. وفعلياً يصبح نوع واحد من حصص حقوق الملكية (حصة أصحاب خيار السهم) جزء من نوع آخر من حصص حقوق الملكية (حصة حملة الأسهم). واستنتج المجلس بناءاً على ذلك أن القيد المحاسبي الوحيد الذي يمكن اقتضاءه هي الحركة ضمن حقوق الملكية، لكي تعكس أن خيارات الأسهم لم تعد متداولة (أي كنقل من نوع واحد من حصص حقوق الملكية إلى نوع آخر).

إستنتاج ٢٢٠ وينجسم هذا مع معاملة أدوات حقوق الملكية الأخرى، مثل الضمانات الصادرة مقابل النقد. وعندما ينتهي أجل الضمانات لاحقاً دون ممارستها، لا يتم معاملة هذا على أنه ربح، بل يبقى المبلغ المعترف به سابقاً عند إصدار الضمانات ضمن حقوق الملكية[†].

إستنتاج ٢٢١ وينطبق نفس التحليل على أدوات حقوق الملكية التي يتم إلغائها بعد نهاية فترة الإستحقاق. على سبيل المثال، يجب على الموظف الذي يملك خيارات أسهم مستحقة أن يمارس نموذجياً تلك الخيارات خلال فترة قصيرة بعد انتهاء التوظيف، وخلافاً لذلك يتم إلغاء الخيارات. وإذا لم تكون خيارات الأسهم نقوداً، فمن غير المحتمل أن يمارس الموظف الخيارات وبالتالي يتم إلغائها. ولنفس الأسباب المذكورة في فقرة الإستنتاج ٢١٩، لا يجرى أي تعديل على المبالغ المعترف بها سابقاً للخدمات المستلمة كمقابل لخيارات الأسهم. ويكون القيد المحاسبي الوحيد الذي يمكن اقتضاءه هو الحركة ضمن حقوق الملكية، ليعكس أن خيارات الأسهم لم تعد متداولة.

تعديلات على بنود وشروط ترتيبات الدفع على أساس الأسهم

إستنتاج ٢٢٢ يمكن أن تعدل المنشأة البنود أو الشروط التي تم بموجبها منح أدوات حقوق الملكية. على سبيل المثال، يمكن أن تخفض المنشأة سعر ممارسة خيارات الأسهم الممنوحة للموظفين (أي إعادة تسعير الخيارات)، مما يزيد من القيمة العادلة لتلك الخيارات. وخلال إعداد مسودة العرض ٢، ركز المجلس بشكل رئيسي على إعادة تسعير خيارات الأسهم.

[†] غير أنه يُتبع منهجا بديلا في بعض الإختصاصات (مثلا اليابان والمملكة المتحدة)، حيث تعترف المنشأة بالربح عندما ينتهي أجل الضمانات. ولكن بموجب *الإطار*، فإن الإعتراف بالربح عند إنتهاء أجل الضمانات يكون ملائما فقط في حال كانت الضمانات عبارة عن إلتزامات، وهي ليست كذلك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٢٢٣ ولاحظ المجلس أن ورقة مناقشة لجنة معايير المحاسبة الدولية/مجموعة الأربعة + ١ قد ناقشت أنه إذا أعادت المنشأة تسعير خيارات أسهمها، فإنها قامت فعلياً باستبدال خيار السهم الأصلي بخيار سهم أعلى قيمة. وتعتقد المنشأة افتراضياً أنها سوف تستلم مبلغاً مكافئاً من المنفعة من خلال قيامها بذلك، لأنه بخلاف ذلك لا يكون عمل المدراء يصب في مصلحة المنشأة أو مساهميها. ويوحي هذا بأن المنشأة تتوقع استلام خدمات إضافية أو معززة من الموظفين، تكافئ في قيمتها القيمة المتزايدة لخيارات الأسهم المعاد تسعيرها. وبناءاً على ذلك، اقترحت ورقة المناقشة أنه يجب الإعتراف بالقيمة المتزايدة الممنوحة (أي الفرق بين قيمة خيار السهم الأصلي وقيمة خيار السهم المعاد تسعيره، كما في تاريخ إعادة التسعير) كمصروف تعويض إضافي. وعلى الرغم من أن ورقة المناقشة قد تناولت موضوع إعادة التسعير في سياق قياس تاريخ الإستحقاق، إلا أن بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣، الذي يطبق أساس قياس تاريخ المنح فيما يخص الدفع على أساس الأسهم للموظفين، يتضمن أسباب مماثلة لتلك الواردة في ورقة المناقشة.

إستنتاج ٢٢٤ وتبدو هذه الأسباب مناسبة إذا تم تطبيق قياس تاريخ المنح على أساس أن المنشاة قامت بالدفع للموظفين في تاريخ المنح عن طريق منحهم حقوقاً قيمة في أدوات حقوق الملكية الخاصة بها. وإذا كانت المنشأة على استعداد لإستبدال تلك الدفعة بدفعة أكبر قيمة، فعليها الإعتقاد بأنها سوف تستلم مبلغاً مكافئا من المنفعة لقيامها بذلك.

إستنتاج ٢٢٥ وتُستمد نفس النتيجة إذا تم تطبيق قياس تاريخ المنح على أساس أن نوعا ما من حصة حقوق الملكية يتم إنشائها في تاريخ المنح، وأن التغيرات اللاحقة في قيمة حصة حقوق الملكية تلك تستحق لأصحاب الخيار كمشاركين في حقوق الملكية وليس كموظفين. ولا ينسجم إعادة التسعير مع وجهة النظر التي تفيد بأن أصحاب خيارات الأسهم يتحملون التغيرات في القيمة كمشاركين في حقوق الملكية. ويستتبع ذلك أن القيمة المتزايدة قد تم منحها لأصحاب خيارات الأسهم بصفتهم موظفين (بدلا من كونهم مشاركين في حقوق الملكية) كجزء من تعويضهم لقاء الخدمات التي يقدمونها للمنشأة. لذلك، ينشأ مصروف تعويض إضافي فيما يخص القيمة المتزايدة الممنوحة.

إستنتاج ٢٢٦ ويمكن مناقشة إنه إذا (أ) تم إستخدام قياس تاريخ المنح كمقياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة و(ب) إذا حدث إعادة التسعير بين تاريخ المنح وتاريخ الإستحقاق (ج) وإذا استرجع إعادة التسعير القيمة الأصلية لخيار السهم في تاريخ المنح، عندها يمكن أن لا تستلم المنشأة خدمات إضافية. وبدلاً من ذلك، يمكن أن يكون إعادة التسعير ببساطة مجرد وسيلة لضمان استلام المنشأة للخدمات التي توقعت أصلا أن تستلمها عند منح خيارات الأسهم. وبموجب وجهة النظر هذه، ليس من المناسب الإعتراف بمصروف تعويض إضافي إلى الحد الذي يسترجع فيه إعادة التسعير القيمة الأصلية لخيار السهم في تاريخ المنح.

إستنتاج ٢٢٧ ويناقش البعض بأن أثر إعادة التسعير هو إيجاد صفقة جديدة بين المنشأة وموظفيها، وبالتالي يجب على المنشأة أن تقدر القيمة العادلة للخيارات المعاد تسعيرها في تاريخ إعادة التسعير لحساب قياس جديد للقيمة العادلة للخدمات المستلمة ما بعد إعادة التسعير. وبموجب وجهة النظر هذه، تتوقف المنشأة عن إستخدام القيمة العادلة لخيارات الأسهم في تاريخ المنح عند قياس الخدمات المستلمة بعد تاريخ إعادة التسعير، ولكن دون أن تعكس المبالغ المعترف بها سابقاً. وعلى المنشأة عندها قياس الخدمات المستلمة بين تاريخ إعادة التسعير ونهاية فترة الإستحقاق بالرجوع إلى القيمة العادلة لخيارات الأسهم المعدلة، مقاسة في تاريخ إعادة التسعير. وإذا حصل إعادة التسعير بعد نهاية فترة الإستحقاق، تنطبق نفس العملية. ومعنى ذلك أنه لا يجري أي تعديل

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

على المبالغ المعترف بها سابقاً، وتعترف المنشأة - إما مباشرة أو خلال فترة الإستحقاق، إعتمادا على ما إذا يُشترط أن ينهي الموظفون فترة إضافية من الخدمة ليصبحوا مخولين لخيارات الأسهم المعاد تسعيرها - بمبلغ يساوي القيمة العادلة لخيارات الأسهم المعدلة، مقاسة في تاريخ إعادة التسعير.

إستنتاج ٢٢٨ وفي سياق قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية كمقياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة، بعد الأخذ بعين الإعتبار النقاط المذكورة أعلاه، استنتج المجلس عندما أعد مسودة العرض ٢ أن القيمة المتزايدة الممنوحة عند إعادة التسعير يجب أن تؤخذ بعين الإعتبار عند قياس الخدمات المستلمة بسبب ما يلي:-

(أ) هناك افتراض أساسي يفيد بأن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح توفر مقياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة. وتلك القيمة العادلة تستند إلى البنود والشروط الأصلية لخيار السهم. ولذلك، إذا تم تعديل تلك البنود أو الشروط، يجب أن يؤخذ التعديل بالحسبان عند قياس الخدمات المستلمة.

(ب) يكون خيار السهم الذي سيتم إعادة تسعيره إذا انخفض سعر السهم، أعلى قيمة من خيار السهم الذي لن يعاد تسعيره. وبناءاً عليه، بافتراض أنه لن يعاد تسعير خيار السهم في تاريخ المنح، تقلل المنشأة من تقدير القيمة العادلة لذلك الخيار. ولأن تضمين إمكانية إعادة التسعير في تقدير القيمة العادلة في تاريخ المنح هو أمر غير عملي، استنتج المجلس أن القيمة المتزايدة الممنوحة عند إعادة التسعير يجب أن تؤخذ بالحسبان عندما يحصل إعادة التسعير.

إستنتاج ٢٢٩ وافق العديد من مجاوبي مسودة العرض ٢ الذين تناولوا مسألة إعادة التسعير على المتطلبات المقترحة. وبعد النظر في ملاحظات المجاوبين، قرر المجلس الإحتفاظ بمنهج إعادة التسعير كما هو مقترح في مسودة العرض ٢، أي الإعتراف بالقيمة المتزايدة الممنوحة عند إعادة التسعير، بالإضافة إلى الإستمرار في الإعتراف بالمبالغ على أساس القيمة العادلة للمنح الأصلي.

إستنتاج ٢٣٠ وناقش المجلس أيضاً الحالات التي يمكن فيها إنفاذ إعادة التسعير عن طريق إلغاء خيارات الأسهم وإصدار خيارات أسهم بديلة. على سبيل المثال، لنفرض أن منشأة ما تمنح خيارات شراء أسهم بسعر يساوي سعر السوق بقيمة عادلة مقدرة مقدارها ٢٠ وحدة عملة لكل منها. ولنفرض أن سعر السهم قد انخفض، بحيث يصبح سعر خيارات الأسهم أعلى بكثير من سعر السوق، وتصبح قيمتها الآن ٢ وحدة عملة لكل منها. لنفرض أن المنشأة تنظر في مسألة إعادة التسعير، بحيث يصبح سعر خيارات الأسهم يساوي سعر السوق مرة أخرى، ما ينتج عنه أن تصل قيمتها مثلاً ١٠ وحدات عملة لكل منها. (لاحظ أن خيارات الأسهم لا تزال أقل من قيمتها في تاريخ المنح، لأن سعر السهم أقل الآن. وحيث أن البنود الأخرى متساوية، فإن خيار الشراء بسعر مساوي لسعر السوق على سهم منخفض السعر هو أقل قيمة من خيار شراء بسعر مساوي لسعر السوق على سهم مرتفع السعر).

إستنتاج ٢٣١ وبموجب المعاملة المقترحة في مسودة العرض ٢ لإعادة التسعير، فإن القيمة المتزايدة الممنوحة عند إعادة التسعير (١٠ وحدات عملة - ٢ وحدة عملة = ٨ وحدات عملة زيادة في القيمة العادلة لكل خيار سهم) تتم محاسبتها عند قياس الخدمات المقدمة، ما ينتج عنها الإعتراف بالمصروف الإضافي، أي بالإضافة لأية مبالغ معترف بها في المستقبل فيما يخص منح خيار السهم الأصلي (وقيمته ٢٠ وحدة عملة). وإذا ألغت المنشأة بدلا من ذلك خيارات الأسهم الحالية ثم أصدرت ما كان فعلياً خيارات أسهم بديلة، لكنها عاملت خيارات الأسهم البديلة كمنح لخيارات أسهم جديدة، يمكن أن يخفض هذا من المصروف المعترف به. ورغم أن المنح الجديد يتم تقييمه بمقدار ١٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وحدات عملة وليس كقيمة متزايدة مقدارها ٨ وحدات عملة، لن تعترف المنشأة بأيـة مـصاريف أخرى فيما يخص المنح الأصلي لخيار السهم وقيمته ٢٠ وحدة عملة. وعلى الرغم من أن البعض اعتبر تلك النتيجة ملائمة (وتنسجم مع وجهات نظرهم بشأن إعادة التسعير، كما موضح في فقرة الإستنتاج ٢٢٧) إلا أنها لا تنسجم مع معاملة المجلس لمسألة إعادة التسعير.

إستنتاج ٢٣٢ وبهذه الطريقة، تستطيع المنشأة فعلياً تخفيض مصروف التعويض الخاص بها إذا انخفض سـعر السهم، دون أن تضطر لزيادة المصروف إذا ارتفع سعر السهم (لأنه لن تكون هنـاك ضـرورة لإعادة التسعير في هذه الحالة). وبعبارة أخرى، تستطيع المنشأة هيكلة إعادة التسعير بحيث تحقق شكلا من قياس تاريخ الخدمة إذا انخفض سعر السهم وشكلا من قياس تاريخ المنح إذا ارتفع سعر السهم، أي معالجة غير متماثلة للتغييرات في سعر السهم.

إستنتاج ٢٣٣ وعندما أعد المجلس مسودة العرض ٢، استنتج أنه إذا ألغت المنشأة منح سهم أو خيار سهم خلال فترة الإستحقاق (بإستثناء عمليات الإلغاء بسبب إخفاق الموظف في تلبية الشروط التـي تـستخدم لتحفيز الموظف على الأداء)، يتعين عليها رغم ذلك الإستمرار في محاسبة الخـدمات المـستلمة، كما لو أنه لم يتم إلغاء ذلك المنح للسهم أو خيار السهم. ومن وجهة نظر المجلـس، مـن غيـر المحتمل أن يتم إلغاء منح الأسهم أو خيارات الأسهم دون بعض التعويض للطرف المقابـل، إمـا على شكل نقد أو خيارات أسهم بديلة. وعلاوة على ذلك، لم يرى المجلس أي اختلاف بين إعـادة تسعير خيارات الأسهم وإلغاء خيارات الأسهم الذي يتبعه منح خيارات أسهم بديلة بسعر ممارسـة أقل، وعليه استنتج المجلس أن المعاملة المحاسبية يجب أن تكون نفس المعاملة. وإذا تم الدفع نقداً عند إلغاء منح الأسهم أو خيارات الأسهم، استنتج المجلس أنه يجب محاسبة الدفع على أنه إعـادة شراء حصة حقوق ملكية، أي كإقتطاع من حقوق الملكية.

إستنتاج ٢٣٤ وأشار المجلس أن معاملته المقترحة تعني استمرار المنشأة في الإعتراف بالخدمات المستلمة خلال ما تبقى من فترة الإستحقاق الأصلية، رغم أن المنشأة يمكن أن تكون قد دفعت تعـويض نقـدي للطرف المقابل عند إلغاء منح الأسهم أو خيارات الأسهم. وناقش المجلس منهجاً بديلاً مطبقاً فـي بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣: إذا قامت المنشأة بتسوية أسهما أو خيارات أسهم غير مستحقة نقداً، فإنه تتم معاملة تلك الأسهم أو خيارات الأسهم كما لو أنه تم استحقاقها مباشرة. ويُقتضي من المنشأة الإعتراف فوراً بمصروف معين مقابل مبلغ مصروف التعويض الذي تم بخـلاف ذلـك الإعتراف به خلال ما تبقى من فترة الإستحقاق الأصلية. وعلى الرغم مـن أن المجلـس كـان سيفضل تبني هذا المنهج، إلا أنه كان سيكون من الصعب تطبيقه في سياق الأسـلوب المحاسـبي المقترح في مسودة العرض ٢، نظرا لأنه لا يوجد مبلغ محدد لمصروف تعويض غير معترف به – إن المبلغ المعترف به مستقبلاً كان سيعتمد على عدد وحدات الخدمة المستلمة في المستقبل.

إستنتاج ٢٣٥ لم يوافق العديد من المجاوبين ممن أبدوا ملاحظاتهم حول معاملة عمليات الإلغاء على المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢. حيث أفادت ملاحظاتهم أنه من غير المناسـب الإسـتمرار فـي الإعتراف بالمصروف بعد إلغاء المنح. واقترح البعض مناهج أخرى، بما في ذلك المنهج المطبق في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣. وبعد النظر في هذه الملاحظات، ونظرا لأن المجلس قد قرر استبدال أسلوب وحدات الخدمة بأسلوب تاريخ المنح المعدل الـوارد فـي بيـان معـايير المحاسبة المالية ١٢٣، استنتج المجلس أنه ينبغي عليه تبني نفس المنهج المطبق في بيان معـايير المحاسبة المالية ١٢٣ بشأن عمليات الإلغاء والتسوية. وبموجب بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، تُعتبر التسوية (بما في ذلك الإلغاء) على أنها ناتجة عن الإستحقاق المباشر لأدوات حقوق

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملكية. ويتم الإعتراف بمبلغ مصروف التعويض، المقاس في تاريخ المنح لكن غير المعترف به بعد، مباشرة في تاريخ التسوية أو الإلغاء.

إستنتاج ٢٣٦ وبالإضافة إلى المسائل المذكورة أعلاه، وخلال مداولاته بشأن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، أخذ المجلس بعين الإعتبار أيضاً مسائل أكثر تفصيلا تتعلق بالتعديلات والإلغاءات. ونظر المجلس بالتحديد فيما يلي:-

(أ) تعديلاً ينتج عنه انخفاض في القيمة العادلة (أي تكون القيمة العادلة لأداة معدلة أقل من القيمة العادلة لأداة أصلية، مقاسة في تاريخ التعديل).

(ب) تغييراً في عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة (زيادة وإنخفاضاً).

(ج) تغييراً في شروط الخدمة، كما يسبب تغييراً في طول فترة الإستحقاق (زيادة وانخفاضاً).

(د) تغييراً في شروط الأداء، ما يسبب تغييراً في احتمالية الإستحقاق (زيادة وانخفاضاً)

(هـ) تغييراً في تصنيف المنح، من حقوق ملكية إلى إلتزامات.

إستنتاج ٢٣٧ واستنتج المجلس أنه عند تبني أسلوب قياس تاريخ المنح، يجب أن تضمن متطلبات إجراء التعديلات والإلغاءات أن لا تتمكن المنشأة، عند طريق تعديل أو إلغاء منح الأسهم أو خيارات الأسهم، من تفادى الإعتراف بمصروف التعويض على أساس القيم العادلة في تاريخ المنح. وبناءاً عليه، استنتج المجلس أنه بالنسبة للترتيبات المصنفة كترتيبات تتم تسويتها بحقوق الملكية (على الأقل مبدئياً)، على المنشأة الإعتراف بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح خلال فترة الإستحقاق، ما لم يخفق الموظف في استحقاق أدوات حقوق الملكية تلك بموجب شروط الإستحقاق الأصلية.

إستنتاج ٢٣٧أ خلال مناقشة اقتراحاته الواردة في مسودة العرض بشأن الشروط التي تحفز الموظف على الأداء وعمليات الإلغاء التي نشرت في فبراير ٢٠٠٦، درس المجلس كيفية التعامل مع الإخفاق في تلبية الشروط غير المحفزة. واستنتج المجلس أنه ومن أجل التناسق مع طريقة قياس تاريخ المنح، فإنه يجب أن لا يكون للإخفاق في تلبية الشروط غير المحفزة اثر محاسبي عندما لا تستطيع المنشاة أو الطرف المقابل تحديد ما إذا كان قد تلبية تلك الشروط. ويجب أن تستمر المنشاة في الإعتراف بالمصروف، على أساس القيمة العادلة لتاريخ المنح، خلال فترة الإستحقاق ما لم يخفق الموظف في تلبية شروط تحفيز الموظف على الأداء.

إستنتاج٢٣٨ب لكن استنتج المجلس أن إخفاق المنشأة في تلبية الشروط غير المحفزة يعتبر عملية إلغاء إذا كان باستطاعة المنشأة أن تحدد ما إذا كان قد تلبية الشروط غير المحفزة. علاوة على ذلك، أشار المجلس إلى عدم وجود معايير غير عشوائية أو غير مبهمة للتميز بين قرار الطرف المقابل بعدم تلبية الشروط غير المحفزة والإلغاء من قبل المنشأة. ودرس المجلس وضع افتراض يمكن تفنيده وهو أن إخفاق الطرف المقابل في تلبية الشروط غير المحفزة يعتبر (أو لا يعتبر) إلغاء، ما لم يبرهن أن المنشأة لا تملك (أو تملك بعض) التأثير على قرار الطرف المقابل. ولا يعتقد المجلس أن المعلومات بشأن عمليات اتخاذ القرار في المنشأة والتي تتوفر للعامة ستكون كافية لتحديد ما

إذا تم تفنيد الافتراض. لذلك، إستنتج المجلس أن الإخفاق في تلبية الشروط غير المحفزة يجب أن يعامل كعملية إلغاء عندما لا تستطيع المنشأة أو الطرف المقابل تحديد ما إذا كان قد تلبيـة تلـك الشروط.

مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم المدفوعة نقداً

إستنتاج ٢٣٨ تعتبر بعض المعاملات قائمة "على أساس الأسهم"، حتى لو لم تكن تتـضمن إصـدار أسـهم أو خيارات أسهم أو أي شكل آخر من أدوات حقوق الملكية. إن مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم المدفوعة نقداً هي معاملات يستند فيها مبلغ النقد المدفوع للموظف (أو طرف آخـر) إلى أساس الزيادة في سعر السهم خلال فترة محددة، تخضع عادة لشروط الإستحقاق، مثل بقـاء الموظف في خدمة المنشأة خلال الفترة المحددة. (لاحظ أن المناقشة التالية تركـز علـى مكافـأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم الممنوحة للموظفين، ولكنها تنطبق أيضاً على مثل هذه المكافأة الممنوحة لأطراف أخرى).

إستنتاج ٢٣٩ وفيما يتعلق بالمفاهيم المحاسبية، فإن معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تتضمن تدفقاً صادرا للنقد (أو أصول أخرى) تختلف عن المعاملات التي يتم فيها استلام البضاعة أو الخدمات كمقابـل لإصدار أدوات حقوق الملكية.

إستنتاج ٢٤٠ وفي المعاملة التي تتم تسويتها بحقوق الملكية، فإن جانباً واحداً فقط من المعاملة يسبب تغييراً في الأصول، أي يتم استلام الأصل (الخدمات) لكن لا يتم صرف أية أصول. والجانب الآخـر مـن المعاملة يزيد من حقوق الملكية؛ لكن لا يسبب تغييراً في الأصول. ووفقا لذلك، لا يكـون إعـادة قياس مبلغ المعاملة عند التسوية غير ضروريا فقط، بل أنه غير مناسب أيضاً لأنه لا يتم إعـادة قياس حصص حقوق الملكية.

إستنتاج ٢٤١ وعلى النقيض من ذلك، وفي معاملة تتم تسويتها نقداً، يسبب جانبي المعاملة تغييراً في الأصـول، أي يتم استلام الأصل (الخدمات) ويتم صرف الأصل (النقد) في النهاية. لذلك، مهما كانت القيمة المنسوبة للأصل الأول (الخدمات المستلمة)، سيكون من الضروري في النهاية الإعتراف بالتغيير في الأصول عندما يتم صرف الأصل الثاني (النقد). وعليه، مهما كانت الكيفية التـي تـتم فيهـا محاسبة المعاملة بين استلام الخدمات والتسوية نقداً، فإنه يجب "زيادتها بشكل حقيقي" لتعادل مبلغ النقد المدفوع، من أجل محاسبة كلا التغييرين في الأصول.

إستنتاج ٢٤٢ ولأن مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم المدفوعة نقداً تنطوي على تدفق صادر من النقد (بدلا من إصدار أدوات حقوق ملكية)، ينبغي محاسبة مكافأة الموظفين النقدية مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم وفقا للمحاسبة العادية لالتزامات مماثلة. ويبدو ذلك صريحاً، لكن هنـاك بعـض التساؤلات يجب أن تؤخذ بعين الإعتبار وهي:-

(أ) هل يجب الإعتراف بالإلتزام قبل تاريخ الإستحقاق، أي قبـل أن يـستوفي الموظفـون الشروط ليصبحوا مخولين بدون شرط الدفعة النقدية؟

(ب) وإذا كان الأمر كذلك، كيف يجب قياس ذلك الإلتزام؟

(ج) كيف يجب عرض المصروف في بيان الدخل؟

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

هل يوجد إلتزام قبل تاريخ الإستحقاق؟

إستنتاج ٢٤٣ يمكن النقاش بأن المنشأة لا يكون لديها إلتزام حتى تاريخ الإستحقاق، لأنه لا يوجد لديها التزام حالي لكي تدفع نقداً للموظفين إلى أن يستوفوا الشروط التي تخولهم بدون شرط لاستلام النقد؛ إذ أنه بين تاريخ المنح وتاريخ الإستحقاق يوجد فقط إلتزام طارئ.

إستنتاج ٢٤٤ لاحظ المجلس أن هذا النقاش ينطبق على كافة أنواع منافع الموظفين التي تتم تسويتها نقداً، وليس فقط مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم. على سبيل المثال، يمكن النقاش بأن ليس لدى المنشأة التزام لدفعات التقاعد للموظفين إلى أن يستوفي الموظفين شروط الإستحقاق المحددة. وقد تطرقت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى هذا النقاش في معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*". وينص أساس الإستنتاجات على ما يلي:

> تلخص الفقرة ٥٤ من معيار المحاسبة الدولي الجديد رقم ١٩ الإعتراف بالإلتزامات الناشئة عن خطط المنافع المحددة وقياسها... وتعتمد الفقرة ٥٤ من معيار المحاسبة الدولي الجديد رقم ١٩ على أساس تعريف الإلتزام في إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإعتراف به... ويعتقد المجلس أن لدى المنشأة إلتزام بموجب خطة المنافع المحددة عندما يقدم الموظف خدمات مقابل منافع موعودة بموجب الخطة...ويعتقد المجلس أن الإلتزام قائم حتى لو لم يتم استحقاق المنفعة، بعبارة أخرى، إذا كان حق الموظف في استلام المنافع مشروطاً بالتوظيف المستقبلي. على سبيل المثال، لنفرض أن منشأة تقدم منافع مقدارها ١٠٠ للموظفين الذين يبقون في الخدمة لمدة سنتين. في نهاية السنة الأولى، لا يكون الموظف والمنشأة في نفس المركز كما في بداية السنة الأولى، لأنه يجب على الموظف العمل سنة واحدة، بدلا من سنتين، قبل أن يصبح مخولا لاستلام المنفعة. وعلى الرغم من وجود احتمال بعدم استحقاق المنفعة، فإن ذلك الفرق يشكل إلتزاماً، ومن وجهة نظر المجلس، يجب أن ينتج عنه اعتراف بالتزام معين في نهاية السنة الأولى. ويعكس قياس ذلك الإلتزام بقيمته الحالية أفضل تقدير للمنشأة لاحتمالية عدم استحقاق المنفعة. (معيار المحاسبة الدولي ١٩، أساس الإستنتاجات، الفقرات ١١-١٤).

إستنتاج ٢٤٥ وبناءاً على ذلك، استنتج المجلس أنه من أجل الإنسجام مع معيار المحاسبة الدولي ١٩، الذي يغطي منافع الموظفين الأخرى التي تتم تسويتها نقداً، يجب الإعتراف بإلتزام معين فيما يخص مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم المدفوعة نقداً خلال فترة الإستحقاق، حيث يتم تقديم الخدمات من قبل الموظفين. وعليه، مهما كانت الطريقة التي يتم بها قياس الإلتزام، استنتج المجلس أنه يجب استحقاقه خلال فترة الإستحقاق، إلى الحد الذي يؤدي فيه الموظفون ما يترتب عليهم من الإتفاق. على سبيل المثال، إذا اقتضت بنود الإتفاق أن يؤدي الموظفون الخدمات خلال ثلاث سنوات، يتم استحقاق الإلتزام خلال فترة الثلاث سنوات تلك، بالإنسجام مع معاملة منافع الموظفين الأخرى التي تتم تسويتها نقداً.

كيف يجب قياس الإلتزام؟

إستنتاج ٢٤٦ إن من أحد المناهج البسيطة هو أن يستند الإستحقاق إلى سعر سهم المنشأة في نهاية كل فترة تقرير مالي. وإذا ازداد سعر سهم المنشأة خلال فترة الإستحقاق، تكون المصاريف أكبر في فترات التقرير المالي اللاحقة مقارنة مع فترات التقرير المالي الأولى. وسبب ذلك هو أن كل فترة تقرير مالي سوف تتضمن آثار (أ) الزيادة في الإلتزام فيما يخص خدمات الموظفين المستلمة خلال فترة التقرير المالي تلك، (ب) والزيادة في الإلتزام المنسوبة إلى الزيادة في سعر سهم المنشأة خلال فترة التقرير المالي، ما يزيد المبلغ الواجب دفعه فيما يخص خدمات الموظفين السابقة المستلمة.

إستنتاج ٢٤٧ وينسجم هذا المنهج مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣ (الفقرة ٢٥) والتفسير رقم ٢٨ *محاسبة مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم وخيارات الأسهم المتغيرة الأخرى أو خطط المنح*.

إستنتاج ٢٤٨ غير أن هذا لا يعتبر منهجاً للقيمة العادلة. وكما في خيارات الأسهم، فإن القيمة العادلة لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم تتضمن كلا من قيمتها الجوهرية (الزيادة في سعر السهم حتى تاريخه) وقيمتها الزمنية (قيمة حق المشاركة في الزيادة المستقبلية في سعر السهم، إن وجدت، التي يمكن أن تحدث بين تاريخ التقييم وتاريخ التسوية). ويمكن إستخدام نموذج معين لتسعير الخيارات لتقدير القيمة العادلة لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم.

إستنتاج ٢٤٩ وفي النهاية، مهما كانت الطريقة التي يقاس بها الإلتزام خلال فترة الإستحقاق، يتم إعادة قياس الإلتزام- وبالتالي المصروف، عند تسوية مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم، لتعادل مبلغ النقد المدفوع. وسوف يعتمد مبلغ النقد المدفوع على القيمة الجوهرية لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم في تاريخ التسوية. ويدعم البعض قياس إلتزام مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم بالقيمة الجوهرية لهذا السبب، ولأنه من الأسهل قياس القيمة الجوهرية.

إستنتاج ٢٥٠ استنتج المجلس أن قياس مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم بالقيمة الجوهرية لا ينسجم مع أساس قياس القيمة العادلة المطبق، في معظم الحالات، فيما تبقى من هذا المعيار. وعلاوة على ذلك، رغم أن أساس قياس القيمة العادلة هو أكثر تعقيداً في التطبيق، فمن المحتمل أن تقيس منشآت عديدة القيمة العادلة لأدوات مماثلة بشكل منتظم، مثلاً عمليات منح لمكافأة جديدة للموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم أو خيار سهم جديد، ما يوفر معظم المعلومات المطلوبة لإعادة قياس القيمة العادلة لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم في كل تاريخ تقرير مالي. وزيادة على ذلك، ولأن أساس قياس القيمة الجوهرية لا يتضمن القيمة الزمنية، فلا يعتبر مقياسا ملائما لالتزام مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم أو تكلفة الخدمات المستهلكة.

إستنتاج ٢٥١ ترتبط مسألة كيفية قياس الإلتزام مع مسألة كيفية عرض المصروف ذو العلاقة في بيان الدخل، كما هو موضح أدناه.

كيف ينبغي عرض المصروف ذو العلاقة في بيان الدخل؟

إستنتاج ٢٥٢ تماثل مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم من ناحية اقتصادية خيارات الأسهم. ومن هنا يناقش البعض أن المعاملة المحاسبية لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم يجب أن تكون نفس معاملة خيارات الأسهم، وذلك كما نوقش سابقاً (الفقرة ١١٣). غير أنه وكما أشير في فقرتين الإستنتاج ٢٤٠ و٢٤١ يوجد في المعاملة التي تتم تسويتها بحقوق الملكية تغيير وحيد في صافي الأصول (البضاعة أو الخدمات المستلمة) في حين يوجد في المعاملة التي تتم تسويتها نقداً تغييرين في صافي الأصول (البضاعة أو الخدمات المستلمة والنقد أو الأصول الأخرى المدفوعة). وللتمييز بين آثار كل تغيير في صافي الأصول في المعاملة التي تتم تسويتها نقداً، يجب فصل المصروف إلى عنصرين هما:-

- مبلغ يقوم على أساس القيمة العادلة لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم في تاريخ المنح، معترف به خلال فترة الإستحقاق، بطريقة تماثل محاسبة المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، و
- تغييرات في التقدير بين تاريخ المنح وتاريخ التسوية، أي كافة التغيرات المطلوبة لإعادة قياس مبلغ المعاملة ليساوي المبلغ المدفوع في تاريخ التسوية.

إستنتاج ٢٥٣ عند إعداد مسودة العرض ٢، استنتج المجلس أن المعلومات بشأن هذين العنصرين ستكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية. على سبيل المثال، يعتبر مستخدمو البيانات المالية أن لآثار إعادة قياس الإلتزام قيمة توقع ضئيلة. وبناءاً عليه، استنتج المجلس أنه يجب أن يكون هناك إفصاحاً منفصلاً، إما في مقدمة البيانات المالية أو في الملاحظات، بشأن ذلك الجزء من المصروف

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعترف به خلال كل فترة محاسبية يُنسب إلى التغيرات في القيمة العادلة المقدرة للإلتزام بين تاريخ المنح وتاريخ التسوية.

إستنتاج ٢٥٤ غير أن البعض في ردهم على مسودة العرض ٢ لم يوافقوا على الإفصاح المقترح، مجادلين بالقول أن الطلب من المنشأة محاسبة المعاملة على أنها معاملة تتم تسويتها نقداً وكذلك حساب، لأغراض الإفصاح، ما كان يمكن أن يكون عليه مبلغ المعاملة إذا كان الإتفاق عبارة عن معاملة تتم تسويتها بحقوق ملكية، يشكل عبئاً وغير ملائما.

إستنتاج ٢٥٥ وقد أخذ المجلس بعين الإعتبار هذه الملاحظات وأشار أيضاً إلى أن قراره لتبني أسلوب تاريخ المنح المعدل الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ سيزيد الأمر تعقيداً بالنسبة للمنشآت في تحديد المبلغ الواجب الإفصاح عنه، لأنه سيكون من الضروري التمييز بين آثار الإلغاءات وآثار تغيرات القيمة العادلة عند حساب المبلغ الواجب الإفصاح عنه. وبناءاً على ذلك استنتج المجلس أنه لا يجب الإحتفاظ بالإفصاح كمتطلب إلزامي، بل يجب أن يتم تقديمه كمثال على الإفصاح الإضافي الذي ينبغي على المنشآت النظر في تقديمه. على سبيل المثال، إن المنشآت التي لديها كم كبير من الترتيبات التي تتم تسويتها نقداً والتي تشهد تقلبات كبيرة في سعر الأسهم، من المحتمل أن تجد الإفصاح مفيد لمستخدمي بياناتها المالية.

معاملات الدفع على أساس الأسهم مع بدائل النقد

إستنتاج ٢٥٦ بموجب بعض ترتيبات الدفع على أساس الأسهم الخاصة بالموظفين، بإمكان الموظفين اختيار الإستلام نقداً بدل الأسهم أو خيارات الأسهم، أو بدلاً من ممارسة خيارات الأسهم. وهناك العديد من الإختلافات المحتملة لترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي يمكن بموجبها دفع بديل نقد. على سبيل المثال، يمكن أن يكون أمام الموظفين أكثر من فرصة لاختيار استلام بديل النقد، مثلاً يمكن للموظفين اختيار استلام النقد بدلاً من الأسهم أو خيارات الأسهم في تاريخ الإستحقاق، أو اختيار استلام النقد بدلاً من ممارسة خيارات الأسهم. ويمكن أن توفر بنود الإتفاق للمنشأة خيار التسوية، أي ما إذا ستدفع بديل النقد بدلاً من إصدار الأسهم أو خيارات الأسهم في تاريخ الإستحقاق أو بدلا من إصدار الأسهم عند ممارسة خيارات الأسهم. ويمكن أن يكون مبلغ بديل النقد ثابتاً أو متغيراً، فإذا كان متغيراً يمكن أن يكون قابلا للتحديد بطريقة تتعلق أو لا تتعلق بسعر أسهم المنشأة.

إستنتاج ٢٥٧ يتضمن هذا المعيار أساليب محاسبية مختلفة للمعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد والمعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة. وبناءاً عليه، إذا أتيح للمنشأة أو الموظف إمكانية اختيار التسوية، من الضروري تحديد الأسلوب المحاسبي اللازم تطبيقه. وقد أخذ المجلس بعين الإعتبار الحالات التي توفر فيها بنود الإتفاق (أ) للموظف اختيار التسوية (ب) وللمنشأة اختيار التسوية.

بنود الإتفاق توفر للموظف إختيار التسوية

إستنتاج ٢٥٨ لا تؤدي معاملات الدفع على أساس الأسهم بدون بدائل النقد إلى نشوء إلتزامات بموجب *الإطار*، لأنه لا يُطلب من المنشأة نقل النقد أو الأصول الأخرى إلى جهة أخرى. غير أن هذا ليس واقع الحال إذا أعطى العقد بين المنشأة والموظف حقا تعاقديا للموظف للمطالبة ببديل النقد. وفي هذه الحالة، يوجد على المنشأة التزام بنقل النقد للموظف وبالتالي يوجد إلتزام. وعلاوةً على ذلك، ولأنه يحق للموظف المطالبة بالتسوية بحقوق الملكية بدلاً من النقد، يكون له أيضاً حقا مشروطا في أدوات حقوق الملكية. لذا، تم منح الموظف في تاريخ المنح حقوقا في أداة مالية مركبة؛ أي أداة مالية تتضمن كل من عنصري الدين وحقوق الملكية.

إستنتاج ٢٥٩ ومن الشائع هيكلة البدائل بحيث تكون القيمة العادلة لبديل النقد هي دائماً نفس القيمة العادلة لبديل حقوق الملكية، مثلاً إذا كان أمام الموظف فرصة الإختيار بين خيارات الأسهم ومكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم. غير أنه إذا لم يكن الحال كذلك، فإن القيمة العادلة للأداة المالية المركبة تتجاوز عادة كل من القيمة العادلة لبديل النقد (بسبب إمكانية أن تكون الأسهم أو خيارات الأسهم أكثر قيمة من بديل النقد) والقيمة العادلة للأسهم أو الخيارات (بسبب إمكانية أن يكون بديل النقد أكثر قيمة من الأسهم أو الخيارات).

إستنتاج ٢٦٠ وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، فإن الأداة المالية التي تتم محاسبتها كأداة مركبة يتم فصلها إلى عنصري الدين وحقوق الملكية، عن طريق توزيع العوائد المستلمة مقابل إصدار أداة مركبة على عنصري الدين وحقوق الملكية. ويستلزم هذا تحديد القيمة العادلة لعنصر الإلتزام ومن ثم تعيين ما تبقى من العوائد المستلمة لعنصر حقوق الملكية. ويعتبر هذا ممكناً إذا كانت تلك العوائد عبارة عن مقابل نقدي أو غير نقدي من الممكن قياس قيمته العادلة بموثوقية. وإذا لم تكن تلك هي الحالة، فمن الضروري تقدير القيمة العادلة للأداة المركبة نفسها.

إستنتاج ٢٦١ واستنتج المجلس أنه يجب قياس الأداة المركبة عن طريق تقييم عنصر الإلتزام أولاً (بديل النقد) ومن ثم تقييم عنصر حقوق الملكية (أداة حقوق الملكية) - بحيث يأخذ ذلك التقييم في الحسبان أنه يجب على الموظف إلغاء بديل النقد لاستلام أداة حقوق الملكية - وجمع قيم العنصرين معاً. وينسجم هذا مع المنهج الذي تم تبنيه في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، والذي يتم بموجبه قياس عنصر الإلتزام أولاً ثم توزع القيمة المتبقية على حقوق الملكية. وإذا كانت القيمة العادلة لكل بديل تسوية هي دائما نفس القيمة، عندها ستكون القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية للأداة المركبة تساوي صفراً، وبالتالي ستكون القيمة العادلة للأداة المركبة هي نفس القيمة العادلة لعنصر الإلتزام.

إستنتاج ٢٦٢ واستنتج المجلس أنه يجب على المنشأة محاسبة الخدمات المقدمة فيما يخص كل عنصر من عناصر الأداة المالية المركبة على حدة، لضمان انسجامها مع متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بالمعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة والمعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد. وبناءاً عليه، وبالنسبة لعنصر الدين، يجب على المنشأة الإعتراف بالخدمات المستلمة، وبالتزام الدفع لقاء تلك الخدمات، عندما يقدم الموظفون الخدمات، بنفس الطريقة التي تعترف فيها بالمعاملات الأخرى التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد (مثلاً مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم). وبالنسبة لعنصر حقوق الملكية (إن وجد)، على المنشأة الإعتراف بالخدمات المستلمة، وبالزيادة في حقوق الملكية، عندما يقدم الموظفون الخدمات، بنفس الطريقة التي تعترف فيها بالمعاملات الأخرى التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٢٦٣ واستنتج المجلس أنه يجب إعادة قياس الإلتزام بقيمته العادلة كما في تاريخ التسوية، قبل محاسبة تسوية الإلتزام. وهذا يضمن، في حال قامت المنشأة بتسوية الإلتزام عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية، أن تقاس الزيادة الناتجة في حقوق الملكية بالقيمة العادلة للمقابل الذي يتم استلامه لقاء أدوات حقوق الملكية الصادرة، كونها القيمة العادلة للإلتزام الذي تتم تسويته.

إستنتاج ٢٦٤ كما استنتج المجلس أيضاً أنه إذا دفعت المنشأة نقداً بدلاً من إصدار أدوات حقوق ملكية عند التسوية، فإن أية مساهمات لحقوق الملكية معترف بها سابقاً فيما يخص عنصر حقوق الملكية يجب أن تبقى ضمن حقوق الملكية. وباختيار القبض نقداً بدلاً من أدوات حقوق ملكية، يكون الموظف قد تنازل عن حقوقه في استلام أدوات حقوق ملكية. ولا يسبب ذلك الحدث تغييراً في صافي الأصول وبالتالي لا يوجد تغيير في إجمالي حقوق الملكية. وهذا ينسجم مع إستنتاجات المجلس بشأن العمليات الأخرى لإنقضاء مدة أدوات حقوق الملكية (انظر الفقرات إستنتاج ٢١٨-إستنتاج ٢٢١).

بنود الإتفاق توفر للمنشأة اختيار التسوية

إستنتاج ٢٦٥ بالنسبة لمعاملات الدفع على أساس الأسهم التي توفر فيها بنود الإتفاق للمنشأة اختيار ما إذا تريد التسوية نقداً أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية، يجب على المنشأة أولاً أن تحدد ما إذا كان لديها التزام للتسوية نقداً وبالتالي لا يكون متاح أمامها فعلياً خيار للتسوية. وبالرغم أن العقد يمكن أن ينص على إمكانية المنشأة اختيار ما إذا تريد التسوية نقداً أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية، استنتج المجلس أن المنشأة سيكون عليها إلتزام بالتسوية نقداً إذا كان اختيار التسوية بحقوق الملكية ليس له جوهر تجاري (مثلاً لأن المنشأة ممنوعة قانونياً من إصدار الأسهم)، أو إذا كان لدى المنشأة ممارسة سابقة أو سياسة معلنة بوجوب التسوية نقداً، أو تقوم عموماً بالتسوية نقداً كلما طلب الطرف المقابل ذلك. وعلى المنشأة أيضاً إلتزام التسوية نقداً إذا كانت الأسهم الصادرة (بما في ذلك الأسهم التي تصدر عند ممارسة خيارات الأسهم) قابلة للإسترداد، إما إلزامياً (عند توقف التوظيف) أو بحسب اختيار الطرف المقابل.

إستنتاج ٢٦٦ وخلال إعادة مداولاته بشأن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، أشار المجلس إلى أن التصنيف كالتزامات أو حقوق ملكية للترتيبات التي يبدو فيها أنه يوجد أمام المنشأة خيار التسوية، يختلف عن التصنيف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، والذي يقتضي أن يتم تصنيف مثل هذا الترتيب إما بالكامل كالتزام (إذا كان العقد عبارة عن عقد مشتق) أو كأداة مركبة (إذا لم يكن العقد عقداً مشتقاً). غير أنه بالإنسجام مع إستنتاجاته بشأن الإختلافات الأخرى بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢ (أنظر الفقرات إستنتاج ١٠٦- إستنتاج ١١٠)، قرر المجلس الحفاظ على هذا الإختلاف، بانتظار نتيجة مشروعه طويل الأجل حول المفاهيم، والذي يتضمن مراجعة تعريف الإلتزامات وحقوق الملكية.

إستنتاج ٢٦٧ وحتى إذا لم تكن المنشأة ملزمة بالتسوية نقداً إلى أن تختار القيام بذلك، فإنه في الوقت الذي تختار فيه ذلك ينشأ إلتزام عن مبلغ الدفعة النقدية. وهذا يثير التساؤل حول كيفية محاسبة الجانب المدين من القيد. ويمكن مناقشة أن أي فرق بين (أ) مبلغ الدفعة النقدية (ب) وإجمالي المصروف المعترف به لقاء الخدمات المستلمة والمستهلكة حتى تاريخ التسوية (والذي يمكن أن يعتمد على قيمة بديل تسوية حقوق الملكية في تاريخ المنح) يجب الإعتراف به كتعديل على مصروف تعويضات الموظف. لكن نظرا أن الدفعة النقدية هي لتسوية حصة حقوق ملكية، استنتج المجلس أن معاملة الدفعة النقدية على أنها إعادة شراء لحصة حقوق ملكية هو أمر ينسجم مع *الإطار*، أي

كإقتطاع من حقوق الملكية. وفي هذه الحالة، لا يُقتضي وجود تعديل على مصروف التعويضات عند التسوية.

إستنتاج ٢٦٨ إلا أن المجلس استنتج أنه يجب الإعتراف بمصروف إضافي إذا اختارت المنشأة بديل تسوية بقيمة عادلة أعلى، وحيث أن المنشأة دفعت طوعاً أكثر مما يلزمها، فإنها تتوقع افتراضياً أن تستلم (أو أنها استلمت مسبقاً) خدمات إضافية من الموظفين مقابل القيمة الإضافية الممنوحة.

إستنتاجات عامة بشأن محاسبة خيارات أسهم الموظفين

إستنتاج ٢٦٩ أخذ المجلس أولا بعين الإعتبار كافة القضايا الرئيسية المتعلقة بالإعتراف بمعاملات الدفع على أساس الأسهم وقياسها، وتوصل إلى إستنتاجات حول تلك القضايا. ومن ثم وضع بعض الإستنتاجات العامة، وبالتحديد بشأن التعامل مع خيارات أسهم الموظفين، والتي هي واحدة من أكثر جوانب المشروع إثارة للجدل. ولدى توصله إلى تلك الإستنتاجات، أخذ المجلس بعين الإعتبار القضايا التالية:-

- تحقيق المقاربة مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية
- الإعتراف مقابل الإفصاح عن المصاريف الناشئة من معاملات الدفع على أساس الأسهم للموظفين
- موثوقية قياس القيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين

تحقيق المقاربة مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية

إستنتاج ٢٧٠ حث بعض المجاوبين على ورقة المناقشة ومسودة العرض ٢ المجلس على إعداد معيار دولي لإعداد التقارير المالية يستند إلى المتطلبات القائمة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP).

إستنتاج ٢٧١ وبشكل أكثر تحديداً، حث المجاوبون المجلس على إعداد معيار يستند إلى بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣. ونظرا لأن تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة كان عموماً السبب وراء هذا الإقتراح، درس المجلس مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية بشكل شامل، وليس فقط ناحية واحدة منها. والبيانات الرئيسية بهذه المبادئ حول الدفع على أساس الأسهم هو رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ *محاسبة الأسهم الصادرة للموظفين*، وبيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣.

رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥

إستنتاج ٢٧٢ صدر رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ في العام ١٩٧٢. وتتناول خطط أسهم الموظفين فقط، وتميز بين الخطط (الثابتة) غير المتعلقة بالأداء والخطط المتعلقة بالأداء والخطط المتغيرة الأخرى.

إستنتاج ٢٧٣ بالنسبة للخطط الثابتة، يتم قياس المصروف بالقيمة الجوهرية (أي الفرق بين سعر السهم وسعر الممارسة)، إن وجد، في تاريخ المنح. ونموذجياً، لا ينتج هذا عن مصروف يتم الإعتراف به للخطط الثابتة، لأن معظم خيارات الأسهم الممنوحة بموجب الخطط الثابتة يتم منحها بسعر مساوي لسعر السوق. وبالنسبة للخطط المتعلقة بالأداء والخطط المتغيرة الأخرى، يتم قياس المصروف بالقيمة الجوهرية في تاريخ القياس. وتاريخ القياس هو التاريخ الذي يكون فيه عدد الأسهم أو خيارات الأسهم التي يكون الموظف مخول باستلامها وسعر الممارسة ثابتين. وحيث

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أنه من المحتمل أن يصادف تاريخ القياس هذا في وقت لاحق لتاريخ المنح، فإن أي مصروف يخضع للشك، وإذا كان سعر السهم في تزايد، فإن مصروف الخطط المتعلقة بالأداء سيكون أكبر منه للخطط الثابتة.

إستنتاج ٢٧٤ وفي بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، أشار مجلس معايير المحاسبة المالية إلى أن رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ واجه انتقاداً لما تأتى عنه من نتائج غير عادية ولإفتقاره لأية أسس مفاهيمية ضمنية. على سبيل المثال، نتج عن متطلبات رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ نموذجياً الإعتراف بمصروف معين لخيارات الأسهم المتعلقة بالأداء، لكن لا يتم عادة الإعتراف بأي مصروف لخيارات الأسهم الثابتة. وهذه نتيجة غير عادية لأن خيارات الأسهم الثابتة تكون عادة أكثر قيمة في تاريخ المنح من خيارات الأسهم المتعلقة بالأداء. وزيادة على ذلك، فإن حذف مصروف معين لخيارات الأسهم الثابتة يضعف من جودة البيانات المالية:

> إن البيانات المالية الناتجة هي أقل مصداقية مما يمكن أن تكون، والبيانات المالية للمنشآت التي تستخدم خيارات أسهم الموظفين الثابتة بشكل مكثف لا تكون قابلة للمقارنة بتلك البيانات الخاصة بالمنشآت التي تستخدم بشكل كبير الخيارات الثابتة (بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، الفقرة ٥٦).

إستنتاج ٢٧٥ وأشارت ورقة المناقشة، في تناولها لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية، أن اختلاف التعامل المحاسبي للخطط الثابتة والمتعلقة بالأداء له تأثير غير ملائم من حيث عدم تشجيع المنشآت على وضع خطط أسهم الموظفين المتعلقة بالأداء.

بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣

إستنتاج ٢٧٦ صدر بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ في العام ١٩٩٥. ويقتضي الإعتراف بمعاملات الدفع على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير الموظفين، على أساس القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم الصادرة، أو القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة، أيهما قابل للقياس بموثوقية أكبر. كما يتم أيضاً تشجيع المنشآت، لكن لا يُطلب منها، على تطبيق أسلوب محاسبة القيمة العادلة في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ على معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين. وعموما لا يميز بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ بين الخطط الثابتة وتلك المتعلقة بالأداء.

إستنتاج ٢٧٧ إذا طبقت المنشأة الأسلوب المحاسبي الوارد في رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ بدلاً من ذلك الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، فإن الأخير يقتضي الإفصاحات عن صافي الدخل الأولي وحصة السهم من الأرباح في البيانات المالية السنوية، كما لو أنه تم تطبيق المعيار. ومؤخراً تبنى عدد كبير من الشركات الأمريكية الكبرى أسلوب محاسبة القيمة العادلة الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ للمعاملات مع الموظفين.

إستنتاج ٢٧٨ ويعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية أن بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ هو أفضل من رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥، وكان يفضل لو أن الإعتراف على أساس القيمة العادلة لخيارات الموظفين كان إلزامياً وليس اختيارياً. ويوضح بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ أن مجلس معايير المحاسبة المالية قرر السماح بالبديل على أساس الإفصاح لأسباب سياسية، وليس لأنه اعتقد أن هذا أفضل حل محاسبي:-

> يستمر المجلس... في الإعتقاد أن الإفصاح ليس بديلاً مناسباً للإعتراف بالأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف في البيانات المالية... واختار المجلس حلا على أساس الإفصاح لتعويضات الموظفين على أساس الأسهم لوضع حد للجدل المثير للخلاف حول هذه المسألة، ليس لأنه يعتقد أن ذلك الحل هو أفضل وسيلة لتحسين المحاسبة المالية وإعداد التقارير المالية. (بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ الفقرتان ٦١ و٦٢).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٢٧٩ وبموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية، فإن التعامل المحاسبي لمعاملات الدفع على أساس الأسهم تختلف إعتماداً على ما إذا كان الطرف الآخر في المعاملة موظفاً أو غير موظف، وما إذا تختار المنشأة تطبيق بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ أو رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ على المعاملات مع الموظفين. وينظر عموماً إلى وجود لختيار في الأساليب المحاسبية على أنه أمر غير مرغوب به. وفي الحقيقة، كرس المجلس مؤخراً كثيراً من الوقت والجهد في عمل تحسينات على المعايير الدولية القائمة، وأحد أهداف هذه التحسينات هو إلغاء الإختيارات في الأساليب المحاسبية.

إستنتاج ٢٨٠ وتثبت الأبحاث في الولايات المتحدة الأمريكية أن اختيار واحد من الأساليب المحاسبية عن غيره له أثر هام على الأرباح المبلغ عنها للمنشآت الأمريكية. على سبيل المثال، أثبت الأبحاث التي أجرتها شركتي بير ستيرنز وكريدت سويس فيرست بوسطن بشأن مؤشر أس آند بي ٥٠٠ (S&P 500) أنه لو تم تطبيق أسلوب قياس القيمة العادلة الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ لأغراض الإعتراف بمصروف معين لتعويضات الموظفين على أساس الأسهم، فإن أرباح الشركات الخمسمائة وفق مؤشر أس آند بي كانت ستكون أقل بشكل كبير، وأن الأثر في تنامي. إن الأثر على الأرباح المبلغ عنها أمر أساسي في بعض القطاعات، حيث تستخدم الشركات خيارات الأسهم بشكل كبير.

إستنتاج ٢٨١ وأنهى مجلس معايير المحاسبة الكندي مؤخراً مشروعه بشأن الدفع على أساس الأسهم. ووفقاً لسياسة هذا المجلس المتعلقة بتحقيق الإنسجام بين المعايير الكندية والمعايير الأمريكية، فقد اقترح معياراً استند إلى مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية، بما في ذلك رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥. وبعد الأخذ بعين الإعتبار ملاحظات المجاوبين، قرر مجلس معايير المحاسبة الكندي إلغاء الإرشادات المستمدة من رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥. وقد توصل إلى هذا القرار لعدة أسباب، بما في ذلك، من وجهة نظره، أن أسلوب القيمة الجوهرية يشوبه عيب ما. كما أن إدماج متطلبات رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ في معيار محاسبي معين ينتج عنه تكبد تكاليف كبيرة من قبل معدي البيانات المالية لا يجني منها مستخدمي البيانات المالية أية منفعة - ستقضي المنشآت قدراً كبيراً من الوقت والجهد في فهم القواعد ومن ثم إعادة تصميم خطط الخيار، وذلك عادة من خلال حذف شروط الأداء القائمة، لتجنب الإعتراف بمصروف معين فيما يخص تلك الخطط، وبالتالي لا يحدث أي تحسين على محاسبة خطط خيار السهم.

إستنتاج ٢٨٢ لقد كان المعيار الكندي منسجما بشكل أولي مع بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣. وشمل ذلك السماح بالإختيار بين المحاسبة على أساس القيمة العادلة لمصروف تعويض الموظف على أساس الأسهم في بيان الدخل والإفصاح عن المبالغ الأولية في ملاحظات كلاً من البيانات المالية المرحلية والسنوية. غير أن مجلس معايير المحاسبة الكندي قام مؤخراً بتعديل معياره لإلغاء الإختيار بين الإعتراف والإفصاح، وبالتالي يكون الإعتراف بالمصروف إلزامياً للفترات المالية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.

إستنتاج ٢٨٣ ولأن رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ يتضمن عيوباً خطيرة، فقد استنتج المجلس أن إعداد معيار دولي لإعداد التقارير المالية بناءاً عليه من غير المحتمل أن يمثل تحسنا كبيرا، إن وجد، في إعداد التقارير المالية. وعلاوة على ذلك، فإن الآثار غير الملائمة لرأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥، وبالتحديد في عدم التشجيع على خطط خيارات الأسهم المتعلقة بالأداء، يمكن أن تسبب تشوهات اقتصادية. والهدف من المعايير المحاسبية هو أن تكون محايدة، بحيث لا تمنح تعاملات محاسبية مواتية أو غير مواتية لمعاملات محددة لتشجيع أو عدم تشجيع المنشآت على الدخول في تلك المعاملات. ويخفق رأي مجلس المبادئ المحاسبية ٢٥ في تحقيق ذلك الهدف. كما تسود خطط أسهم الموظفين المتعلقة بالأداء في أوروبا (غالباً ما يقتضي القانون شروط الأداء) وفي نواحي أخرى من العالم خارج الولايات المتحدة، ويدعو المستثمرون لإستخدام أكبر لشروط الأداء. وبناءاً على ذلك، استنتج المجلس أن استحداث معيار محاسبي على أساس رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ سيكون غير منسجم مع هدفه المتمثل في وضع معايير محاسبة ذات جودة عالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٢٨٤ وذلك يبتعد عن بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣. وتشير الملاحظات الواردة من مجلس معايير المحاسبة المالية في أساس إستنتاجات بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، والواردة من مجلس معايير المحاسبة الكندي عندما أعد معياراً يستند إلى بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، إلى أن هذين المجلسين الواضعين للمعايير يعتبرون ذلك البيان غير ملائم، لأنه يسمح بالإختيار بين الإعتراف والإفصاح. (هذه المسألة ستناقش بمزيد من التفصيل أدناه). وأضاف مجلس معايير المحاسبة المالية إلى جدول أعماله في مارس ٢٠٠٣ مشروعاً لمراجعة المتطلبات المحاسبية الأمريكية حول الدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك إلغاء بديل الإفصاح الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، بحيث يكون الإعتراف بالمصروف إلزامياً. وعلق رئيس مجلس معايير المحاسبة المالية على ذلك بقوله:-

> كانت الأحداث الأخيرة بمثابة تذكير لنا جميعاً بأن المعلومات المالية الواضحة والموثوقة والقابلة للمقارنة هي أمر أساسي لسلامة وتطور نظام سوقنا الرأسمالي. وفي أعقاب انهيار الأسواق وفضائح التقارير المالية في الشركات، تلقى مجلس معايير المحاسبة المالية مطالب عديدة من المستثمرين أفراداً ومؤسسات، والمحللين الماليين وكثيرين غيرهم، يحثون فيها المجلس على إلزام تسجيل تكلفة التعويضات المتعلقة بخيارات أسهم الموظفين على أنها مصروف... وفي حين أن عدد من الشركات الكبرى اختارت طوعاً أن تعكس هذه التكاليف كمصروف في التقرير عن أرباحها، استمرت شركات أخرى في بيان هذه التكاليف في هوامش بياناتها المالية. وبالإضافة إلى ذلك، فإن التحرك لقضاء معاملة معينة للمصروف يكون منسجما مع إلتزام مجلس معايير المحاسبة المالية بالعمل تجاه تحقيق المقاربة بين المعايير الأمريكية ومعايير المحاسبة الدولية. ومع أخذ كافة هذه العوامل بعين الإعتبار، استنتج المجلس أن إعادة تناول هذا الموضوع المهم الآن هو أمر أساسي. (نشرة أخبار مجلس معايير المحاسبة المالية، ١٢ مارس ٢٠٠٣).

إستنتاج ٢٨٥ وخلال إعادة مداولاته بشأن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، عمل المجلس مع مجلس معايير المحاسبة المالية لتحقيق المقاربة بين المعايير الدولية والأمريكية، إلى أقصى حد ممكن، مع الأخذ بعين الإعتبار أن مجلس معايير المحاسبة المالية كان في مرحلة مبكرة من مشروعه - حيث كان يعد مسودة عرض لمراجعة بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ في حين كان مجلس معايير المحاسبة الدولية يصوغ معياره الدولي لإعداد التقارير المالية بالشكل النهائي. واستنتج المجلس أنه بالرغم من أن تحقيق المقاربة هو هدف مهم، إلا أنه لن يكون ملائماً تأخير مسألة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، بسبب الحاجة الملحة لوجود معيار بشأن الدفع على أساس الأسهم، كما هو موضح في الفقرات إستنتاج ٢-إستنتاج ٥. وفي أي حال، ففي الوقت الذي اختتم فيه مجلس معايير المحاسبة الدولية مداولاته، تم تحقيق مقداراً كبيراً من المقاربة. على سبيل المثال، اتفق مجلس معايير المحاسبة المالية مع مجلس معايير المحاسبة الدولية على وجوب الإعتراف بكافة معاملات الدفع على أساس الأسهم في البيانات المالية التي تم قياسها على أساس قياس القيمة العادلة، بما في ذلك المعاملات التي تمنح فيها خيارات الأسهم للموظفين. ومن هنا، وافق مجلس معايير المحاسبة المالية على وجوب إلغاء بديل الإفصاح الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣.

إستنتاج ٢٨٦ واتفق كل من مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية على أنه، حالما يُصدر كل من المجلسين معياراً نهائية بشأن الدفع على أساس الأسهم، سوف ينظر كل منهما في القيام بمشروع لتحقيق المقاربة، بهدف إزالة أي مجالات اختلاف متبقية بين المعايير الدولية والمعايير الأمريكية حول هذا الموضوع.

الإعتراف مقابل الإفصاح

إستنتاج ٢٨٧ إن أحد المفاهيم المحاسبية الأساسية هو أن الإفصاح عن المعلومات المالية ليس بديلاً مناسباً عن الإعتراف في البيانات المالية. على سبيل المثال، ينص *الإطار* على ما يلي:-

> إن البنود التي تستوفي معايير الإعتراف يجب الإعتراف بها في الميزانية العمومية أو بيان الدخل. وإن الإخفاق في الإعتراف بتلك البنود لا يتم تقويمه بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة، ولا بالملاحظات أو المواد التوضيحية. (الفقرة ٨٢)

إستنتاج ٢٨٨ إن أحد الجوانب الرئيسية في معايير الإعتراف هو أنه يمكن قياس البند بموثوقية. وتتم مناقشة هذه المسألة بمزيد من التفصيل أدناه. لذلك تركز هذه المناقشة على مسألة "الإعتراف مقابل الإفصاح" من حيث المبدأ، وليس على موثوقية القياس. وما أن يتم تحديد أن بند معين يستوفي معايير الإعتراف في البيانات المالية، فإن الإخفاق بالإعتراف به لا ينسجم مع المفهوم الأساسي الذي يفيد بأن الإفصاح ليس بديلاً مناسباً عن الإعتراف.

إستنتاج ٢٨٩ لم يوافق البعض على هذا المفهوم، مجادلين بالقول إن مسألة ما إذا تم الإعتراف بالمعلومات في البيانات المالية أو تم الإفصاح عنها في الملاحظات هو أمر لا يشكل اختلاف. وفي كل الأحوال، فإن مستخدمي البيانات المالية يكون لديهم المعلومات التي يطلبونها لاتخاذ القرارات الإقتصادية. وبناءاً عليه، فهم يعتقدون أن الإفصاح في الملاحظات عن المصاريف الناشئة من معاملات محددة للدفع على أساس الأسهم للموظفين (أي تلك المتعلقة بعمليات منح خيارات أسهم للموظفين)، بدلاً من الإعتراف بها في بيان الدخل، هو أمر مقبول.

إستنتاج ٢٩٠ لم يقبل المجلس هذه المناقشة. وأشار إلى أنه إذا كان الإفصاح في الملاحظات هو أمر مقبول، لأنه لا يشكل فرقاً بين ما إذا يتم الإعتراف بالمصروف أو الإفصاح عنه، فإن الإعتراف إذاً في البيانات المالية يجب أن يكون أمراً مقبولاً لنفس السبب. وإذا كان الإعتراف مقبولاً، وكان الإعتراف بدلا من مجرد الإفصاح يتفق مع المبادئ المحاسبية المطبقة على كافة بنود المصاريف الأخرى، فلا يكون مقبولاً ترك بند مصروف معين خارج بيان الدخل.

إستنتاج ٢٩١ كما أشار المجلس إلى أن هناك دليل مهم على وجود اختلاف بين الإعتراف والإفصاح. أولاً، تشير الأبحاث الأكاديمية إلى أن مسألة فيما إذا يتم الإعتراف بالمعلومات أو يتم فقط الإفصاح عنها هو أمر يؤثر على أسعار السوق (بارث، كلينتش وشيبانو، ٢٠٠٣).* فإذا تم الإفصاح عن المعلومات في الملاحظات فقط، يكون على مستخدمي البيانات المالية أن يقضوا الوقت والجهد ليصبحوا خبراء بشكل كاف في المحاسبة لمعرفة (أ) أن هناك بنودا لا يتم الإعتراف بها في البيانات المالية. (ب) أن هناك معلومات بشأن تلك البنود في الملاحظات. (ج) كيفية تقييم الإفصاحات الواردة في الملاحظات. ولأن اكتساب تلك الخبرة ينتج عنها تكبد تكلفة، ولأن ليس كافة مستخدمي البيانات المالية سوف يصبحون خبراء، فإن المعلومات التي يُفصح عنها فقط يمكن أن لا يتم عكسها بشكل كامل في أسعار الأسهم.

إستنتاج ٢٩٢ ثانياً، يبدو أن كلا من معدي ومستخدمي البيانات المالية يوافقون على وجود اختلاف مهم بين الإعتراف والإفصاح. وقد عبر مستخدمو البيانات المالية بقوة عن وجهة النظر التي تفيد بأن كافة أشكال الدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك خيارات أسهم الموظفين، يجب الإعتراف بها في البيانات المالية، ما ينتج عنه الإعتراف بالمصروف عند إستهلاك البضاعة أو الخدمات المستلمة، وأن الإفصاح في الملاحظات لوحده غير ملائم. وتم التعبير عن وجهات نظرهم بوسائل متنوعة تتضمن ما يلي:-

(أ) اجابات المستخدمين على ورقة المناقشة ومسودة العرض ٢.

(ب) الدراسة التي أجراها اتحاد إدارة الإستثمار والأبحاث عام ٢٠٠١ للمحللين ومدراء التمويل – حيث ذكر ٨٣% من المجاوبين على الدراسة أن الأسلوب المحاسبي لكافة معاملات الدفع على أساس الأسهم يجب أن يقتضي الإعتراف بمصروف معين في بيان الدخل.

* أم إي بارث، جي كلينتش وتي شيبانو. ٢٠٠٣. الآثار السوقية للإعتراف والإفصاح، مجلة *الأبحاث المحاسبية* ٤١(٤):٥٨١-٦٠٩.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) الملاحظات العامة من قبل مستخدمي البيانات المالية، مثل تلك المذكورة في الصحافة أو في جلسات الإستماع الأخيرة لمجلس الشيوخ الأمريكي.

إستنتاج ٢٩٣ كما يرى معدو البيانات المالية فرقاً كبيراً بين الإعتراف والإفصاح. على سبيل المثال، كان بعض مجاوبو ورقة المناقشة ومسودة العرض ٢ قلقون من مسألة أنه ما لم تقتضي كافة البلدان الإعتراف بالمصروف، فإن المنشآت التي يشترط عليها الإعتراف بالمصروف ستكون في موقع تنافسي في غير صالحها مقارنة مع المنشآت التي يسمح لها الإختيار بين الإعتراف والإفصاح. وتشير مثل هذه الملاحظات إلى أن معدي البيانات المالية يعتبرون أن للإعتراف بالمصروف نتائج تختلف عن تلك النتائج الخاصة بالإفصاح.

موثوقية القياس

إستنتاج ٢٩٤ إن أحد الأسباب التي يبديها أولئك الذين يعارضون الإعتراف بالمصروف الناشئ عن المعاملات التي تنطوي على عمليات منح لخيارات الأسهم للموظفين هو أنه من غير الممكن قياس تلك المعاملات بموثوقية.

إستنتاج ٢٩٥ ناقش المجلس هذه المخاوف بشأن الموثوقية، بعد أن وضع أولاً المسألة ضمن سياق معين. على سبيل المثال، أشار المجلس أنه عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم، يكون الهدف هو قياس تلك القيمة العادلة في تاريخ القياس، وليس قيمة السهم الأساسي في أي تاريخ مستقبلي. ويعتبر البعض أن تقدير القيمة العادلة غير مؤكد بشكل متأصل، لأنه غير معلوم، في تاريخ القياس، ما ستؤول إليه النتيجة النهائية، أي كم سيكون مقدار الربح عند الممارسة (إن وجد). غير أن التقييم لا يحاول تقدير الربح المستقبلي، إنما فقط المبلغ الذي يدفعه الطرف الآخر للحصول على الحق في المشاركة في أية أرباح مستقبلية. وبناءاً عليه، حتى لو انتهت مدة خيار السهم بدون قيمة أو حقق الموظف ربحاً كبيراً عند الممارسة، فلا يعنى هذا أن تقدير تاريخ المنح للقيمة العادلة لذلك الخيار كان غير موثوق أو خاطئ.

إستنتاج ٢٩٦ كما أشار المجلس أيضاً إلى أنه غالبا ما تتضمن المحاسبة إجراء تقديرات، وبالتالي فإن التقرير عن القيمة العادلة المقدرة هو ليس أمراً غير مرغوب به لمجرد أن ذلك المبلغ يمثل تقديراً وليس قياساً دقيقاً. وتتضمن الأمثلة على التقديرات الأخرى التي تجري في المحاسبة، والتي يمكن أن يكون لها أثر مادي على بيان الدخل والميزانية العمومية، تقديرات حول قابلية تحصيل الديون المشكوك فيها، وتقديرات العمر الإنتاجي للأصول الثابتة وأنماط إستهلاكها، وتقديرات إلتزامات تقاعد الموظفين.

إستنتاج ٢٩٧ غير أن البعض يناقش بأن تضمين تقدير القيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين في البيانات المالية يختلف عن تضمين تقديرات أخرى، لأنه لا يوجد تصحيح لاحق على التقدير. وستتم في النهاية مراجعة التقديرات الأخرى، مثل تكاليف التقاعد للموظفين، لتعادل مبلغ النقد المدفوع. وعلى النقيض من ذلك، وبسبب أنه لا يعاد قياس حقوق الملكية، فإنه إذا تم الإعتراف بالقيمة العادلة المقدرة لخيارات أسهم الموظفين، فلا يجري إعادة قياس لتقدير القيمة العادلة - ما لم يُستخدم قياس تاريخ الممارسة - وبذلك فإن أي خطأ في التقدير يتم تضمينه في البيانات المالية بشكل دائم.

إستنتاج ٢٩٨ وقد درس مجلس معايير المحاسبة المالية هذا النقاش ورفضه عند إعداد بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣. على سبيل المثال، بالنسبة لتكاليف تقاعد الموظفين، لا يتم أبداً ضبط إجمالي التكلفة بشكل كامل ما لم يتم إلغاء الخطة، كما لا يتم أبداً ضبط المبلغ المنسوب لأي سنة محددة، ويمكن أن يستغرق الأمر عقودا قبل أن يتم ضبط المبالغ المتعلقة بموظفين محددين. وفي غضون ذلك، يكون مستخدمو البيانات المالية قد اتخذوا قرارات إقتصادية على أساس التكاليف المقدرة.

إستنتاج ٢٩٩ وعلاوة على ذلك، أشار المجلس أنه إذا لم يتم الإعتراف بأي مـصروف (أو مـصروف علـى أساس القيمة الجوهرية فقط، والتي تساوي نموذجياً صفر) فيما يخص خيارات أسهم المـوظفين، فإن ذلك يعنى أيضاً أنه يوجد خطأ يتم تضمينه بشكل دائم في البيانات المالية. ولا يتم أبدا ضبط التقرير عن صفر (أو أي مبلغ على أساس القيمة الجوهرية، إن وجد).

إستنتاج ٣٠٠ كما أخذ المجلس بعين الإعتبار معنى الموثوقية. إن المناقشات بشأن ما إذا كانت تقديرات القيمـة العادلة لخيارات أسهم الموظفين موثوقة بشكل كاف تركز على جانب واحد من الموثوقية فقط - ما إذا كان التقدير خالياً من أية أخطاء مادية. ويبين *الإطار*، بالإشتراك مع أطر مفاهيم الهيئـات الأخرى الواضعة للمعايير المحاسبية، أن من الجوانب الأخرى المهمة للموثوقية هو ما إذا كـان يمكن الإعتماد على المعلومات من قبل مستخدمي البيانات المالية لكي تمثل بأمانـة مـا تقـصد تمثيله. وبناءاً على ذلك، فمن الضروري عند تقييم ما إذا كان أسلوب محاسبي معين ينتج عنـه معلومات مالية موثوقة الأخذ بعين الإعتبار ما إذا كانت المعلومات تمثل الحقائق بأمانـة. وهـذه إحدى الوسائل التي ترتبط من خلالها الموثوقية بخاصية نوعية مهمة أخرى للمعلومات الماليـة، ألا وهي مدى ملائمتها.

إستنتاج ٣٠١ على سبيل المثال، وفي سياق الدفع على أساس الأسهم، يدعم بعض المعلقون قياس خيارات أسهم الموظفين بالقيمة الجوهرية بدلاً من القيمة العادلة، لأن القيمة الجوهرية تعتبـر مقياسـا أكثـر موثوقية. إن مسألة ما إذا كانت القيمة الجوهرية مقياساً أكثر موثوقية هو موضع شـك - فمـن المؤكد أنه أقل عرضة لأخطاء التقدير، لكنه من غير المحتمل أن يكون مقياساً يمثل التعويضات بأمانة. كما أن القيمة الجوهرية ليست مقياساً ملائما، خصوصا عند قياسها في تاريخ المنح. ويتم إصدار العديد من خيارات أسهم الموظفين بسعر يساوي سعر السوق، لذا لا يكـون لهـا قيمـة جوهرية في تاريخ المنح. ويتألف خيار السهم الذي لا يكون له قيمة جوهرية بشكل كامـل مـن القيمة الزمنية. وإذا تم قياس خيار السهم بالقيمة الجوهرية في تاريخ المنح، فإن قيمـة الـصفر تُنسب إلى خيار السهم. وبناءاً عليه، وبتجاهل القيمة الزمنية، يكون المبلغ المنسوب إلـى خيـار السهم مقلل من قيمته بنسبة ١٠٠%.

إستنتاج ٣٠٢ ومن الخصائص النوعية الأخرى قابلية المقارنة. حيث يناقش البعض أنه نظرا للشكوك المتعلقة بتقدير القيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين، من الأفضل لكافة المنشآت الإبلاغ عن الـصفر، لأن هذا يجعل البيانات المالية أكثر قابلية للمقارنة. كما يناقشون أنه، على سبيل المثال، إذا كـان المبلغ "الصحيح" للمصروف المتعلق بخيارات أسهم الموظفين لمنشأتين مقداره ٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، وأدت ظروف عدم التأكد في التقدير بإحدى المنشأتين إلـى الإبـلاغ عـن مـا قيمتـه ٤٥٠,٠٠٠ وحدة عملة، وأدت بالأخرى إلى الإبلاغ عن ما قيمته ٥٥٠,٠٠٠ وحدة عملة، فـإن البيانات المالية للمنشأتين تكون أكثر قابلية للمقارنة إذا أبلغت كل منهما عن الصفر، بدلا من هذه الأرقام المنحرفة.

إستنتاج ٣٠٣ إلا أنه من غير المحتمل أن يكون لدى أي منشأتين نفس مبلغ مصروف تعويضات الموظف على أساس الأسهم. وتشير الأبحاث (التي أجرتها مثلاً شركتي بير ستيرنز وكريدت سويس فيرسـت بوسطن) إلى اختلاف المصروف بشكل كبير من قطاع صناعي إلى آخر، ومـن منـشأة إلـى أخرى، ومن سنة إلى أخرى. وإن الإبلاغ عن الصفر بدلا من مبلغ مقدر معين مـن شـأنه أن يجعل البيانات المالية أقل قابلية للمقارنة، وليس أكثر قابلية. على سبيل المثال، إذا كان مصروف التعويض المقدر للموظف على أساس الأسهم للـشركات "أ" و "ب" و "ج" هـي علـى التـوالي ١٠,٠٠٠ وحدة عملة، و١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، و ١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، فإن الإبلاغ عـن صفر للشركات الثلاث لن يجعل بياناتها المالية قابلة للمقارنة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٣٠٤ وفي سياق النقاش السابق بشأن الموثوقية، تطرق المجلس إلى مسألة ما إذا يمكن قياس المعاملات التي تنطوي على خيارات أسهم ممنوحة للموظفين بموثوقية كافية لغرض الإعتراف في البيانات المالية. وأشار المجلس إلى أن العديد من مجاوبي ورقة المناقشة أكدوا أن هذا الأمر غير ممكن. فهم يناقشون بأنه لا يمكن تطبيق نماذج تسعير الخيارات على خيارات أسهم الموظفين، بسبب الإختلافات بين خيارات الموظفين والخيارات المتداولة.

إستنتاج ٣٠٥ وأخذ المجلس بعين الإعتبار هذه الإختلافات، بمساعدة المجموعة الإستشارية للمشروع وخبراء آخرين، وتوصل إلى إستنتاجات بشأن كيفية أخذ هذه الإختلافات بالحسبان عند تقدير القيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين، كما هو موضح في الفقرات إستنتاج ١٤٥-إستنتاج ١٩٩. ولدى قيامه بذلك، أشار المجلس إلى أن الهدف هو قياس القيمة العادلة لخيارات الأسهم، أي تقدير لما كان سيكون عليه سعر أدوات حقوق الملكية تلك في تاريخ المنح في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة. لذلك يجب أن تكون منهجية التقييم المطبقة منسجمة مع منهجيات التقييم التي يستخدمها المشاركون في السوق لتسعير أدوات مالية مماثلة، وأن تشمل كافة العوامل والإفتراضات التي يمكن أن يأخذها بعين الإعتبار المشاركون في السوق المطلعون والراغبون عند تحديد السعر.

إستنتاج ٣٠٦ ومن هنا، فإن العوامل التي لن يأخذها بعين الإعتبار المشاركون في السوق المطلعون والراغبون عند تحديد سعر خيار معين لن تكون ذات علاقة عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى الممنوحة. على سبيل المثال، بالنسبة لخيارات الأسهم الممنوحة للموظفين، لا تكون العوامل التي تؤثر على قيمة الخيار من وجهة نظر الموظف فقط ذات علاقة بتقدير السعر الذي يتم تحديده من قبل مشارك في السوق مطلع وراغب. وغالبا ما ركزت العديد من ملاحظات المجاوبين بشأن موثوقية القياس، والإختلافات بين خيارات أسهم الموظفين والخيارات المتداولة، على قيمة الخيار من وجهة نظر الموظف. ولذلك، استنتج المجلس وجوب أن يؤكد هذا المعيار على أن الهدف هو تقدير القيمة العادلة لخيار السهم، وليس قيمة خاصة بالموظف.

إستنتاج ٣٠٧ وأشار المجلس إلى وجود دليل يدعم إستنتاجا معينا مفاده أنه من الممكن إجراء تقدير موثوق للقيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين. أولاً، هناك أبحاث أكاديمية تدعم هذا الإستنتاج (مثل كاربنتر ١٩٩٨، ماليز، تان وفان دو فايفر ٢٠٠٢)*. وثانياً، يعتبر مستخدمو البيانات المالية القيم العادلة المقدرة موثوقة بشكل كاف للإعتراف في البيانات المالية. ويمكن إيجاد الدليل على هذا الأمر في مصادر متنوعة، مثل رسائل الملاحظات التي استلمت من مستخدمي البيانات المالية الذين أجابوا على ورقة المناقشة ومسودة العرض ٢. إن وجهات نظر المستخدمين مهمة لأن الهدف من البيانات المالية هو توفير معلومات ذات جودة عالية وشفافة وقابلة للمقارنة لمساعدة المستخدمين على اتخاذ القرارات الإقتصادية. وبعبارة أخرى، المقصود من البيانات المالية هو تلبية احتياجات المستخدمين، بإستثناء المعدين أو مجموعات المصالح الأخرى. إن الغرض من وضع المعايير المحاسبية هو ضمان، حيثما أمكن ذلك، أن تلبي المعلومات المقدمة في البيانات المالية احتياجات المستخدمين. وبناءاً على ذلك، إذا اعتبر الأشخاص الذين

* جيه إن كاربنتر ١٩٩٨. ممارسة وتقييم خيارات أسهم التنفيذيين. *مجلة الإقتصاديات المالية* ٤٨: ١٢٧-١٥٨.

أر إيه ماليز، آر تان و إم فان دو فايفر ٢٠٠٢. كيف يمكن للشركات تقييم خيارات أسهم التنفيذيين؟ *مراجعة المحاسبة الأسترالية* ١٢(١): ١١-٢٤.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

يستخدمون البيانات المالية في اتخاذ القرارات الإقتصادية تقديرات القيمة العادلة على أنها موثوقة بشكل كافٍ للإعتراف في البيانات المالية، فإن هذا يوفر دليلاً قوياً على موثوقية القياس.

إستنتاج ٣٠٨ كما أشار المجلس، إلى أنه بالرغم من أن مجلس معايير المحاسبة الماليـة قـد قـرر الـسماح بالإختيار بين الإعتراف والإفصاح عن المصاريف الناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم للموظفين، فإنه سمح بذلك لأسباب غير فنية، ليس لأنه وافق على وجهة النظر التي تفيـد بـأن القياس الموثوق لم يكن ممكناً:

> ويستمر المجلس في الإعتقاد بأن إستخدام نماذج تسعير الخيارات، كما هي معدلة في هـذا البيـان، سوف ينتج عنها تقديرات للقيمة العادلة لخيارات الأسهم تكون موثوقة بشكل كافٍ لتبرير الإعتراف في البيانات المالية. إن الغموض في تلك التقديرات لا يبـرر الإخفـاق فـي الإعتـراف بتكلفـة التعويضات النابعة من خيارات أسهم الموظفين. ويؤكد ذلك الإعتقاد تشجيع المجلس المنشآت علـى تبنى الأسلوب القائم على أساس القيمة العادلة للإعتراف بتكلفة تعويضات الموظف علـى أسـاس الأسهم في بياناتها المالية (بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، أسـاس الإسـتنتاجات، الفقـرة ١١٧).

إستنتاج ٣٠٩ وباختصار، إذا تم حذف المصاريف الناشئة عن عمليات منح خيارات الأسـهم للمـوظفين مـن البيانات المالية، أو تم الإعتراف بها بإستخدام أسلوب القيمة الجوهرية (والذي ينتج عنه نموذجياً مصروف قيمته صفر) أو أسلوب الحد الأدنى من القيمة، سيكون هناك خطأ دائم تتضمنه البيانات المالية. وهكذا، فإن السؤال المطروح هنا هو أي الأساليب المحاسبية التي من المحتمل أن ينـتج عنها أقل مقدار من الخطأ وأكثر المعلومات ملاءمة وقابلية للمقارنة - تقدير القيمة العادلة، الذي يمكن أن ينتج عنه بعضاً من المغالاة في تقدير المصروف ذو العلاقة أو التقليل من تقـديره، أو أساس قياس آخر، مثل القيمة الجوهرية (وخاصة إذا تم قياسها في تاريخ المنح)، الذي سينتج عنه بالتأكيد تقليل كبير في تقدير المصروف ذو العلاقة؟

إستنتاج ٣١٠ وبأخذ جميع ما ذكر أعلاه بعين الإعتبار، استنتج المجلس أنه يمكن، تقريبا في كافـة الحـالات، قياس القيمة العادلة المقدرة لخيارات أسهم الموظفين في تاريخ المنح بموثوقية كافيـة لأغـراض الإعتراف بمعاملات الدفع على أساس الأسهم للموظفين في البيانات المالية. وبناءاً علـى ذلـك استنتج المجلس، بشكل عام، وجوب أن يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بشان الدفع على أساس الأسهم وجود أسلوب قياس للقيمة العادلة يتم تطبيقه على كافة أنواع معاملات الـدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك كافة أنواع الدفع على أساس الأسهم للموظفين. ومن هنا، استنتج المجلس أنه لا يجب أن يتيح هذا المعيار الإختيار بين أسلوب قياس القيمة العادلة وأسلوب قياس القيمة الجوهرية، ويجب أن لا يسمح بالإختيار بين الإعتراف والإفصاح عن المصاريف الناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم للموظفين.

التعديلات المترتبة على المعايير الأخرى

الآثار الضريبية لمعاملات الدفع على أساس الأسهم

إستنتاج ٣١١ إن مسألة ما إذا كانت المصاريف الناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم قابلة للإقتطاع، وإذا كانت كذلك، وما إذا كان مبلغ الإقتطاع الضريبي هو نفس المصروف المبلغ عنه، ومـا إذا كان الإقتطاع الضريبي ينشأ في نفس الفترة المحاسبية - هي أمور تختلف من بلد إلى آخر.

إستنتاج ٣١٢ فإذا كان مبلغ الإقتطاع الضريبي هو نفس المصروف المبلغ عنه، لكن الإقتطاع الضريبي ينـشأ في فترة محاسبية لاحقة، سينتج عن هذا فرق مؤقت قابل للإقتطاع بموجـب معيـار المحاسـبة الدولي ١٢ *ضرائب الدخل*. وتنشأ عادة الفروق المؤقتة من الفرق بين المبلغ المسجل للأصـول

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

والإلتزامات والمبلغ المنسوب إلى تلك الأصول والإلتزامات لأغراض الضريبة. غير أن معيار المحاسبة الدولي ١٢ يتناول أيضاً البنود التي لها أساس ضريبي لكنها غير معترف بها كأصول والتزامات في الميزانية العمومية. ويورد هذا المعيار مثالاً حول تكاليف البحث التي يتم الإعتراف بها كمصروف في البيانات المالية في الفترة التي يتم فيها تكبد تلك التكاليف، لكنها قابلة للإقتطاع لأغراض الضريبة في فترة محاسبية لاحقة. وينص المعيار على أن الفرق بين الأساس الضريبي لتكاليف البحث، كونه المبلغ الذي سيتم إقتطاعه في فترة محاسبية مستقبلية، والمبلغ المسجل للصفر هو فرق مؤقت قابل للإقتطاع ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل (معيار المحاسبة الدولي ١٢، الفقرة ٩).

إستنتاج ٣١٣ ويشير تطبيق هذا الإرشاد إلى أنه إذا تم الإعتراف بالمصروف الناشئ عن معاملة الدفع على أساس الأسهم في البيانات المالية في فترة محاسبية واحدة ويكون قابلا للإقتطاع الضريبي في فترة محاسبية لاحقة، فيجب محاسبة هذا المصروف على أنه فرق مؤقت قابل للإقتطاع بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢. وبموجب ذلك المعيار، يتم الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل لكافة الفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع إلى الحد الذي من المحتمل أن يتوفر فيه الربح الخاضع للضريبة الذي يمكن مقابله إستخدام الفرق المؤقت القابل للإقتطاع (معيار المحاسبة الدولي ١٢، الفقرة ٢٤).

إستنتاج ٣١٤ وفي حين لا يناقش معيار المحاسبة الدولي ١٢ حالات العكس، إلا أن نفس المنطق ينطبق على ذلك. على سبيل المثال، لنفرض أن المنشأة قادرة على المطالبة بإقتطاع ضريبي لإجمالي مبلغ المعاملة في تاريخ المنح، لكنّ المنشأة تعترف بالمصروف الناشئ عن تلك المعاملة خلال فترة الإستحقاق. ويشير تطبيق الإرشاد الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٢ إلى أنه يجب محاسبة هذا على أنه فرق مؤقت خاضع للضريبة، ومن هنا يجب الإعتراف بالتزام ضريبة مؤجل.

إستنتاج ٣١٥ غير أن مبلغ الإقتطاع الضريبي يمكن أن يختلف عن مبلغ المصروف المعترف به في البيانات المالية. على سبيل المثال، يمكن أن لا يكون أساس القياس المطبق لأغراض المحاسبة هو نفس الأساس المستخدم لأغراض الضريبة، مثلاً يمكن أن تُستخدم القيمة الجوهرية لأغراض ضريبية وأن تُستخدم القيمة العادلة لاغراض محاسبية. وعلى نحو مماثل، يمكن أن يختلف أيضاً تاريخ القياس. فمثلا، تستلم المنشآت الأمريكية إقتطاع ضريبي على أساس القيمة الجوهرية في تاريخ الممارسة فيما يخص بعض خيارات الأسهم، في حين أن المنشأة التي تطبق بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ لأغراض المحاسبة يمكن أن تعترف بالمصروف على أساس القيمة العادلة للخيار، كما تم قياسه في تاريخ المنح. ويمكن أن تكون هناك فروق أخرى في أسلوب القياس المطبق لأغراض محاسبية وضريبية، مثلاً الفروق في معاملة الإلغاءات أو اختلاف منهجيات التقييم المطبقة.

إستنتاج ٣١٦ ويقتضي بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ أنه إذا تجاوز مبلغ الإقتطاع الضريبي إجمالي المصروف المعترف به في البيانات المالية، يجب الإعتراف بالمنفعة الضريبية للإقتطاع الزائد على أنه رأس مال مدفوع إضافي، أي كقيد مباشر لحساب حقوق الملكية. وعلى العكس من ذلك، إذا كان الإقتطاع الضريبي أقل من إجمالي المصروف المعترف به لأغراض المحاسبة، يتم الإعتراف بشطب الأصل الضريبي المؤجل ذو العلاقة الذي يتجاوز منافع الإقتطاع الضريبي في بيان الدخل، ما عدا إلى الحد الذي يبقى فيه رأس مال مدفوع إضافي من الإقتطاعات الضريبية الزائدة من معاملات الدفع السابقة على أساس الأسهم (بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، الفقرة ٤٤).

إستنتاج ٣١٧ للوهلة الأولى، يبدو من المشكوك فيه القيد مباشرة لحساب أو على حساب حقوق الملكية أية مبالغ متعلقة بالفروق بين مبلغ الإقتطاع الضريبي وإجمالي المصروف المعترف به. وسوف تظهر عادة الآثار الضريبية لأي من هذه الفروق في بيان الدخل. غير أن البعض يناقش بأن المنهج

الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ هو ملائم إذا كان السبب وراء الفرق بين مبلغ الإقتطاع الضريبي والمصروف المعترف به هو تطبيق تاريخ قياس مختلف.

إستنتاج ٣١٨ على سبيل المثال، لنفرض أنه يُستخدم قياس تاريخ المنح لأغراض محاسبية، ويُستخدم قياس تاريخ الممارسة لأغراض ضريبية. فبموجب قياس تاريخ المنح، تستحق أية تغييرات في قيمة أداة حقوق الملكية بعد تاريخ المنح للموظف (أو جهة أخرى) بصفتهم مشاركين في حقوق الملكية. وبناءاً على ذلك، يناقش البعض بأن أية أثار ضريبية ناشئة عن تلك التغييرات في التقييم يجب أن تقيد لحساب حقوق الملكية (أو على حساب حقوق الملكية، إذا كانت قيمة أداة حقوق الملكية في انخفاض).

إستنتاج ٣١٩ وعلى نحو مماثل، يناقش البعض بأن الإقتطاع الضريبي ينشأ عن معاملة حقوق ملكية (ممارسة الخيارات)، وبالتالي يجب الإبلاغ عن الآثار الضريبية في حقوق الملكية. كما يمكن المناقشة بأن هذه المعاملة تنسجم مع المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٢ لمحاسبة الآثار الضريبية للمعاملات أو الأحداث بنفس الطريقة التي تحاسب فيها المنشأة تلك المعاملات أو الأحداث ذاتها. وإذا ارتبط الإقتطاع الضريبي ببند معين في بيان الدخل وبند حقوق ملكية، يجب توزيع الآثار الضريبية ذات العلاقة بين بيان الدخل وحقوق الملكية.

إستنتاج ٣٢٠ ولم يوافق آخرون، مجادلين بالقول أن الإقتطاع الضريبي يرتبط بمصروف تعويض الموظفين، أي بند معين في بيان الدخل فقط، وبالتالي يجب الإعتراف بكافة الآثار الضريبية للإقتطاع في بيان الدخل. وإن حقيقة أن السلطات الضريبية تطبق أسلوبا مختلفا في قياس مبلغ الإقتطاع الضريبي لا يغير من هذه النتيجة. وهناك مناقشة أخرى تفيد بأن هذه المعاملة تنسجم مع *الإطار*، لأن الإبلاغ عن المبالغ مباشرة في حقوق الملكية سيكون غير ملائم، نظرا لأن الحكومة ليست جهة مالكة للمنشأة.

إستنتاج ٣٢١ وأشار المجلس أنه إذا قبل المرء أنه قد يكون من المناسب القيد لحساب أو على حساب حقوق الملكية الأثر الضريبي للفرق بين مبلغ الإقتطاع الضريبي وإجمالي المصروف المعترف به حيثما كان ذلك الفرق مرتبطا بالتغييرات في قيمة حصص حقوق الملكية، فقد يكون هناك أسباب أخرى لاختلاف مبلغ الإقتطاع الضريبي عن إجمالي المصروف المعترف به. على سبيل المثال، يمكن أن يُستخدم قياس تاريخ المنح لكل من الأغراض المحاسبية والضريبية، لكن يمكن أن ينتج عن منهجية التقييم المستخدمة لأغراض الضريبة قيمة أعلى من المنهجية المستخدمة لأغراض المحاسبة (مثلاً يمكن تجاهل آثار الممارسة المبكرة عند تقيم خيار معين لأغراض الضريبة). ولم ير المجلس سبباً، في هذه الحالة، وراء وجوب قيد المنافع الضريبية الزائدة لحساب حقوق الملكية.

إستنتاج ٣٢٢ وعند إعداد مسودة العرض ٢، استنتج المجلس أنه يجب الإعتراف بالآثار الضريبية لمعاملات الدفع على أساس الأسهم في بيان الدخل بعد أخذها في الحسبان عند تحديد مصروف الضريبة. ووافق المجلس على وجوب توضيح هذا الأمر في شكل مثال تطبيقي في إحدى التعديلات المترتبة على معيار المحاسبة الدولي ١٢.

إستنتاج ٣٢٣ وخلال إعادة مداولاته بشأن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، أعاد المجلس النظر في النقاط المذكورة أعلاه، واستنتج أن الآثار الضريبية للمعاملة التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة يجب توزيعها بين بيان الدخل وحقوق الملكية. ومن ثم درس المجلس كيفية تنفيذ هذا التوزيع والقضايا ذات العلاقة، مثل قياس الأصل الضريبي المؤجل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٣٢٤ وبموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢، فإن الأصل الضريبي المؤجل لفرق مؤقت قابل للإقتطاع يقوم على أساس المبلغ الذي تسمح به السلطات الضريبية كإقتطاع في فترات مستقبلية. وبناءاً على ذلك، استنتج المجلس أن قياس الأصل الضريبي المؤجل يجب أن يستند إلى تقدير الإقتطاع الضريبي المستقبلي. وإذا حدثت تغييرات في سعر السهم تؤثر على الإقتطاع الضريبي المستقبلي، فإن تقدير الإقتطاع الضريبي المستقبلي المتوقع يجب أن يقوم على أساس سعر السهم الحالي.

إستنتاج ٣٢٥ وتنسجم هذه الإستنتاجات مع المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢ فيما يتعلق بقياس الأصل الضريبي المؤجل. غير أن هذا المنهج يختلف عن بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، الذي يقيس الأصل الضريبي المؤجل على أساس المصروف التراكمي المعترف به. وقد رفض المجلس أسلوب قياس بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ للأصل الضريبي المؤجل لأنه لا ينسجم مع معيار المحاسبة الدولي ١٢. وكما أشرنا أعلاه، بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢، فإن الأصل الضريبي المؤجل لفرق مؤقت قابل للإقتطاع يعتمد على المبلغ الذي تسمح به السلطات الضريبية كإقتطاع في الفترات المستقبلية. وإذا تم تطبيق تاريخ قياس لاحق لأغراض ضريبية، فمن غير المحتمل أبداً أن يعادل الإقتطاع الضريبي المصروف التراكمي إلا مصادفةً. على سبيل المثال، إذا تم منح خيارات الأسهم للموظفين، واستلمت المنشأة إقتطاع ضريبي تم قياسه على أنه الفرق بين سعر السهم وسعر الممارسة في تاريخ الممارسة، فمن غير المحتمل أبداً أن يعادل الإقتطاع الضريبي المصروف التراكمي. ومن خلال إسناد قياس الأصل الضريبي المؤجل على أساس المصروف التراكمي، من المحتمل أن ينتج عن أسلوب بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ تقليل في تقدير الأصل الضريبي المؤجل أو مبالغة في تقديره. وفي بعض الحالات، كالحالة التي يصبح فيها سعر خيارات الأسهم أعلى من سعر السوق بشكل كبير، يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ أن تستمر المنشأة في الإعتراف بالأصل الضريبي المؤجل حتى عندما تكون إمكانية إسترداد المنشأة لذلك الأصل هو أمر بعيد الإحتمال. والإستمرار في الإعتراف بالأصل الضريبي المؤجل في هذه الحالة لا يعتبر فقط غير منسجما مع معيار المحاسبة الدولي ١٢، بل أيضاً غير منسجم مع تعريف الأصل الوارد في *الإطار*، ومتطلبات المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية فيما يخص الإعتراف بالأصول وقياسها، بما في ذلك متطلبات تقييم انخفاض القيمة.

إستنتاج ٣٢٦ واستنتج المجلس أيضاً ما يلي:-

(أ) إذا كان الإقتطاع الضريبي المستلم (أو المتوقع استلامه، تم قياسه كما هو موصوف في الفقرة إستنتاج ٣٢٤) أقل من المصروف التراكمي أو يعادله، يجب الإعتراف بالمنافع الضريبية ذات العلاقة المستلمة (أو المتوقع استلامها) كضريبة دخل ويجب تضمينها في ربح أو خسارة الفترة.

(ب) إذا كان الإقتطاع الضريبي المستلم (أو المتوقع استلامه، تم قياسه كما هو موصوف في الفقرة إستنتاج ٣٢٤) يتجاوز المصروف التراكمي، يجب الإعتراف بالمنافع الضريبية الزائدة ذات العلاقة المستلمة (أو المتوقع استلامها) مباشرة في حقوق الملكية.

إستنتاج ٣٢٧ ويماثل أسلوب التوزيع أعلاه ذلك الأسلوب المطبق في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ مع بعض الإستثناءات. أولا، إن أسلوب التوزيع المذكور أعلاه يضمن أن إجمالي المنافع الضريبية المعترف بها في بيان الدخل فيما يخص معاملة دفع محددة على أساس الأسهم لا تتجاوز المنافع الضريبية المستلمة في النهاية. ولم يوافق المجلس على المنهج الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، الذي ينتج عنه أحياناً تجاوز إجمالي المنافع الضريبية المعترف بها في بيان الدخل المنافع الضريبية المستلمة في النهاية، لأنه في بعض الحالات، يسمح بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ أن يتم شطب الجزء غير المسترد من الأصل الضريبي المؤجل من حقوق الملكية.

إستنتاج ٣٢٨ ثانياً، استنتج المجلس أن أسلوب التوزيع أعلاه يجب تطبيقه بغض النظر عن سبب اختلاف الإقتطاع الضريبي المستلم (أو المتوقع استلامه) عن المصروف التراكمي. ويستند أسلوب بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ إلى التشريع الضريبي الأمريكي، الذي تنشأ بموجبه المنافع الضريبية الزائدة المقيدة لحساب حقوق الملكية (إن وجدت) عن إستخدام تاريخ قياس لاحق لأغراض الضريبة. ووافق المجلس مع المجاوبين الذين علقوا بقولهم أن المعاملة المحاسبية ينبغي أن يكون من الممكن تطبيقها في اختصاصات ضريبية مختلفة. وأبدى المجلس مخاوف حول أن مسألة الطلب من المنشآت دراسة الأسباب وراء الإختلاف بين الإقتطاع الضريبي والمصروف التراكمي، ومحاسبة الآثار الضريبية وفقاً لذلك، هو أمر معقدا جداً لتطبيقه بانسجام عبر نطاق عريض من الإختصاصات الضريبية المختلفة.

إستنتاج ٣٢٩ وأشار المجلس إلى أنه ربما يحتاج إلى إعادة النظر في إستنتاجاته بشأن محاسبة الآثار الضريبية لمعاملات الدفع على أساس الأسهم في المستقبل، مثلاً إذا راجع المجلس معيار المحاسبة الدولي ١٢ بشكل أوسع.

محاسبة الأسهم الخاصة المحتفظ بها

إستنتاج ٣٣٠ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢ أن يتم إقتطاع إستملاك أسهم الخزينة من حقوق الملكية، وأن لا يتم الإعتراف بأي ربح أو خسارة من بيع أسهم الخزينة أو إصدارها أو إلغائها. والمقابل المستلم عند البيع أو الإصدار اللاحق لأسهم الخزينة يتم قيده لحساب حقوق الملكية.

إستنتاج ٣٣١ وهذا ينسجم مع *الإطار*. إن إعادة شراء الأسهم وإعادة إصدارها أو نقلها لاحقاً لأطراف أخرى تعتبر معاملات مع المشاركين في حقوق الملكية ويجب الإعتراف بها على أنها تغييرات في حقوق الملكية. وفي المعنى المحاسبي، لا يوجد فرق بين الأسهم التي يعاد شراؤها وإلغاؤها، والأسهم التي يعاد شراؤها والإحتفاظ بها من قبل المنشأة. ففي كلتا الحالتين، ينطوي إعادة الشراء على تدفق صادر للموارد لحملة الأسهم (أي التوزيع)، يخفض بذلك من إستثمار حملة الأسهم في المنشأة. وعلى نحو مماثل، لا يوجد فرق بين الإصدار الجديد للأسهم وإصدار الأسهم المعاد شراؤها مسبقاً والمحتفظ بها في الخزينة. ففي كلتا الحالتين، هناك تدفق داخل للموارد من حملة الأسهم، يزيد بذلك من إستثمار حملة الأسهم في المنشأة. وعلى الرغم من أن الممارسة المحاسبية في بعض الإختصاصات تعامل الأسهم الخاصة المحتفظ بها كأصول، إلا أن هذا لا ينسجم مع تعريف الأصول الوارد في *الإطار* وأطر مفاهيم الهيئات الأخرى الواضعة للمعايير، كما هو موضح في ورقة المناقشة (هامش الفقرة ٤. ٧ من ورقة المناقشة، تم صياغتها سابقاً في هامش الفقرة إستنتاج ٧٣).

إستنتاج ٣٣٢ نظراً لأن أسهم الخزينة تُعامل كأصول في بعض الإختصاصات، فمن الضروري تغيير تلك المعاملة المحاسبية عند تطبيق هذا المعيار، لأنه بخلاف ذلك ستواجه المنشأة بنود من المصاريف - مصروف ناشئ عن معاملة الدفع على أساس الأسهم (لإستهلاك البضاعة والخدمات المستلمة كمقابل لإصدار أداة حقوق الملكية) ومصروف آخر ناشئ عن تخفيض قيمة "الأصل" لأسهم الخزينة الصادرة أو المنقولة للموظفين بسعر ممارسة أقل من سعر شراءها.

إستنتاج ٣٣٣ ومن هنا، استنتج المجلس أن المتطلبات الواردة في الفقرات ذات العلاقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ المتعلقة بأسهم الخزينة يجب تطبيقها أيضاً على أسهم الخزينة المشتراة، أو المباعة، أو الصادرة، أو الملغاة فيما يتعلق بخطط أسهم الموظفين أو ترتيبات الدفع الأخرى على أساس الأسهم.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

إرشادات تنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢
الدفع على أساس الأسهم

	الفقرات
تعريف تاريخ المنح	**تنفيذ ١-٤**
تعريف الشروط التي تحفز الموظف على الأداء	**تنفيذ٤ أ**
تاريخ القياس للمعاملات مع أطراف غير الموظفين	**تنفيذ ٥-٧**
الترتيبات الإنتقالية	**تنفيذ ٨**
أمثلة توضيحية	**تنفيذ ٩-٢٢**
المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة	**تنفيذ ٩- ١٧**
المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد	**تنفيذ ١٨-١٩**
ترتيبات الدفع على أساس الأسهم مع بدائل النقد	**تنفيذ ٢٠-٢٢**
إفصاحات توضيحية	**تنفيذ ٢٣**
	تنفيذ ٢٤

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إرشادات تنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢
"الدفع على أساس الأسهم"

ترافق هذه الإرشادات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، لكنها ليس جزءاً منه.

تعريف تاريخ المنح

تنفيذ ١ يُعرَّف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ تاريخ المنح على أنه التاريخ الذي توافق فيه المنشأة والموظف (أو طرف آخر يقدم خدمات مشابهة) على اتفاق دفع على أساس الأسهم، حيث يكون لدى المنشأة والطرف المقابل فهم مشترك لبنود وشروط الإتفاق. وفي تاريخ المنح، تمنح المنشأة للطرف المقابل الحق في النقد، أو أصول أخرى، أو أية أدوات حقوق ملكية للمنشأة، بشرط إستيفاء شروط الإستحقاق المحددة، إن وجدت. وإذا كانت تلك الإتفاقية تخضع لعملية موافقة (مثلاً من قبل حملة الأسهم)، يكون تاريخ المنح هو تاريخ الحصول على تلك الموافقة.

تنفيذ ٢ وكما هو مذكور أعلاه، يكون تاريخ المنح هو التاريخ الذي يوافق فيه كلا الطرفان على اتفاق دفع على أساس الأسهم. وتُستعمل كلمة "يوافق" في معناها اللغوي العادي، والذي يعني أنه يجب أن يكون هناك عرض وقبول لذلك العرض. وعليه لا يعتبر تاريخ تقديم العرض من قبل طرف معين لطرف آخر هو تاريخ المنح . بل يكون تاريخ المنح هو تاريخ قبول ذلك الطرف الآخر للعرض. وفي بعض الحالات، يوافق الطرف المقابل بصراحة على الإتفاق، من خلال مثلاً توقيع العقد. وفي حالات أخرى، يمكن أن يكون الإتفاق ضمنياً، مثلاً بالنسبة للعديد من ترتيبات الدفع على أساس الأسهم للموظفين، تثبُت موافقة الموظفين من خلال بدئهم في تقديم الخدمات.

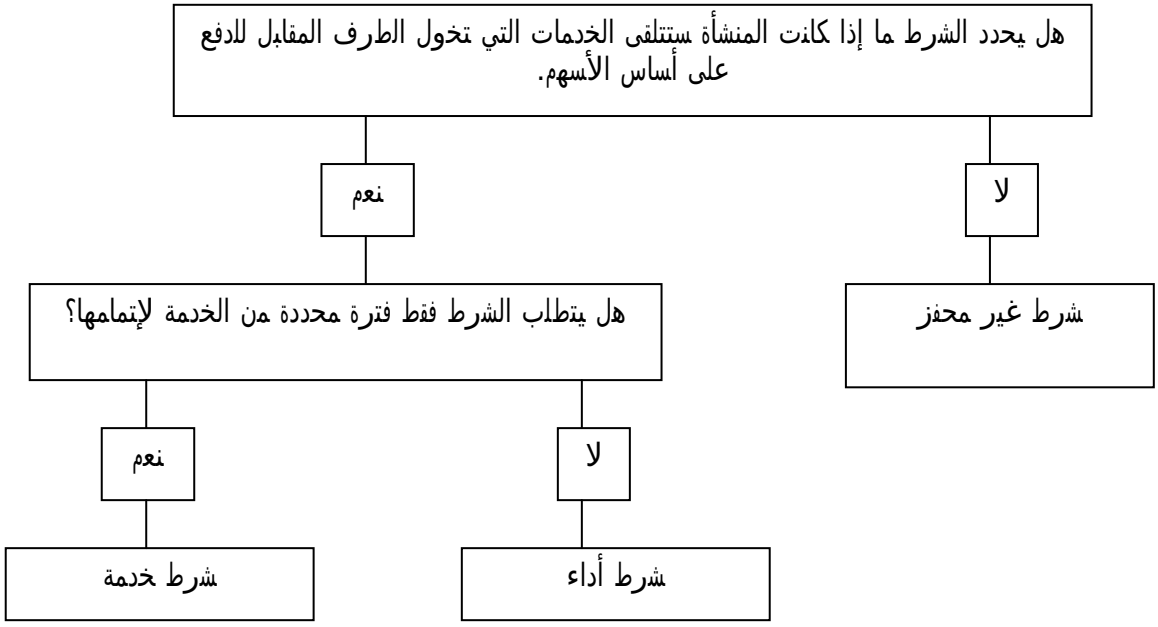
تنفيذ ٣ وزيادة على ذلك؛ يجب أن يكون لدى كلا الطرفان فهم مشترك لبنود وشروط الإتفاق للوصول إلى موافقتهما على اتفاق الدفع على أساس الأسهم. ولهذا، إذا تم الإتفاق على بعض بنود وشروط الإتفاق في تاريخ معين، في حين تم الإتفاق على بقية البنود والشروط في تاريخ لاحق، فإن تاريخ المنح يكون هو التاريخ الأخير، أي عندما تتم الموافقة على جميع البنود والشروط. على سبيل المثال، إذا وافقت المنشأة على إصدار خيارات أسهم لموظف معين، لكن سيتم تحديد سعر ممارسة الخيارات من قبل لجنة تعويضات تجتمع في غضون ثلاثة أشهر، فيكون تاريخ المنح هو التاريخ الذي يتم فيه تحديد سعر الممارسة من قبل لجنة التعويضات.

تنفيذ ٤ في بعض الحالات، يمكن أن يصادف تاريخ المنح بعد أن يبدأ الموظفون الذي تم منحهم أدوات حقوق ملكية بتقديم الخدمة. على سبيل المثال، إذا كان منح أدوات حقوق الملكية خاضع لموافقة حملة الأسهم، يمكن أن يصادف تاريخ المنح بعد عدة أشهر من بدء الموظفين تقديم الخدمات فيما يخص ذلك المنح. ويقتضي هذا المعيار أن تعترف المنشأة بالخدمات عند استلامها. وفي هذه الحالة، يجب على المنشأة أن تقدر القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح (مثل تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في نهاية فترة الإبلاغ)، لأغراض الإعتراف بالخدمات المستلمة خلال الفترة بين تاريخ بدء الخدمة وتاريخ المنح. وما أن يتم تحديد تاريخ المنح، على المنشأة مراجعة التقدير السابق بحيث تعتمد المبالغ المعترف بها مقابل الخدمات المستلمة فيما يخص المنح في النهاية على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تعريف الشروط التي تحفز الموظف على الأداء

تنفيذ ٤أ يعرف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ الشروط التي تحفز الموظف على الأداء على أنه الشروط التي تحدد ما إذا كانت المنشأة ستتلقى الخدمات التي تخول الطرف المقابل لإستلام النقـد أو الأصول الأخرى أو أدوات حقوق الملكية بموجب ترتيب الدفع على أساس الأسهم. ويوضـح الجدول التالي تقييم ما إذا كان الشرط عبارة عن شرط خدمة أو أداء أو شرط غير محفز.



تاريخ القياس للمعاملات مع أطراف غير الموظفين

تنفيذ ٥ بالنسبة للمعاملات مع أطراف غير الموظفين (والآخرين الذين يقدمون خدمات مـشابهة) التـي تقاس بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، تقتضي الفقرة ١٣ من المعيـار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ من المنشأة قياس تلك القيمة العادلة في التاريخ الذي تحصل فيـه المنشأة على البضاعة أو يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة.

تنفيذ ٦ إذا تم استلام البضاعة أو الخدمات في أكثر من تاريخ واحد، يتعين على المنشأة قيـاس القيمـة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في كل تاريخ يتم فيه استلام البضاعة أو الخدمات. وعلى المنشأة تطبيق تلك القيمة العادلة عند قياس البضاعة أو الخدمات المستلمة في ذلك التاريخ.

تنفيذ ٧ غير أنه يمكن إستخدام تقدير تقريبي في بعض الحالات. على سبيل المثال، إذا إسـتلمت منـشأة خدمات بشكل متواصل خلال فترة ثلاثة أشهر، ولم يتغير سعر السهم فيها بصورة ملحوظة خلال تلك الفترة، يمكن أن تستخدم المنشأة متوسط سعر السهم خلال فترة الثلاثة أشهر عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

الترتيبات الإنتقالية

تنفيذ ٨ في الفقرة ٥٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، يتم تشجيع المنشأة، لكـن لا يُطلـب منها، تطبيق متطلبات هذا المعيار على عمليات المنح الأخرى لأدوات حقوق الملكية (أي عمليات

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المنح غير تلك المحددة في الفقرة ٥٣ من هذا المعيار)، إذا أفصحت المنشأة علانية عن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك، التي تم قياسها في تاريخ القياس. على سبيل المثال، تتضمن أدوات حقوق الملكية تلك أدوات حقوق ملكية أفصحت بشأنها المنشأة عن معلومات في ملاحظات بياناتها المالية يقتضيها - في الولايات المتحدة - بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ "*محاسبة التعويضات على أساس الأسهم*".

أمثلة توضيحية

المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة

تنفيذ ٩ بالنسبة للمعاملات التي تتم تسويتها بحقوق الملكية التي تم قياسها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، تنص الفقرة ١٩ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أن شروط الإستحقاق، بإستثناء شروط السوق،* لا تُؤخذ بالإعتبار عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم في تاريخ القياس (أي تاريخ المنح، بالنسبة للمعاملات مع الموظفين والآخرين الذين يقدمون خدمات مماثلة). وبدلاً من ذلك، تُؤخذ شروط الإستحقاق في الحسبان عن طريق تعديل عدد أدوات حقوق الملكية المشمولة في قياس مبلغ المعاملة، بحيث يستند بشكل أساسي المبلغ المعترف به للبضاعة أو الخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة على أساس عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم إستحقاقها في النهاية. وعليه، وعلى أساس تراكمي، لا يتم الإعتراف بأي مبلغ للبضاعة أو الخدمات المستلمة إذا لم يتم إستحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة بسبب الإخفاق في تلبية أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، مثل أن يخفق الطرف المقابل في إتمام فترة خدمة محددة، أو لم يتم إستيفاء شرط أداء. ويُعرف هذا الأسلوب المحاسبي بأسلوب تاريخ المنح المعدل، لأن عدد أدوات حقوق الملكية المشمولة في تحديد مبلغ المعاملة يتم تعديله ليعكس نتيجة الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، لكن لا يجري أي تعديل على القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك. ويتم تقدير تلك القيمة العادلة في تاريخ المنح (بالنسبة للمعاملات مع الموظفين والآخرين الذين يقدمون خدمات مماثلة) ولا يتم مراجعتها لاحقاً. ومن هنا، لا تؤخذ بالإعتبار الزيادة أو النقصان في القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية بعد تاريخ المنح عند تحديد مبلغ المعاملة (بإستثناء قياس القيمة العادلة المتزايدة المنقولة إذا تم لاحقاً تعديل منح أدوات حقوق الملكية).

تنفيذ ١٠ لتطبيق هذه المتطلبات، تقتضي الفقرة ٢٠ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ أن تعترف المنشأة بالبضاعة أو الخدمات المستلمة خلال فترة الإستحقاق على أساس أفضل التقديرات المتوفرة لعدد أدوات حقوق الملكية المتوقع إستحقاقها، ومراجعة ذلك التقدير- إن لزم الأمر - إذا أشارت معلومات لاحقة إلى أن عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع إستحقاقها تختلف عن التقديرات السابقة. وفي تاريخ الإستحقاق، تراجع المنشأة التقدير ليعادل عدد أدوات حقوق الملكية التي تم إستحقاقها في النهاية (بمراعاة متطلبات الفقرة ٢١ المتعلقة بشروط السوق).

تنفيذ ١١ وفي الأمثلة أدناه، تستحق جميع خيارات الأسهم الممنوحة في نفس الوقت، في نهاية فترة محددة. وفي بعض الحالات، يمكن أن تستحق خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى الممنوحة في أقساط خلال فترة الإستحقاق. لنفرض مثلاً أنه قد تم منح أحد الموظفين ١٠٠ خيار سهم، سيتم إستحقاقها في أقساط بمقدار ٢٥ خيار سهم في نهاية كل سنة من السنوات الأربع القادمة.

* في بقية هذه الفقرة، تستثني مناقشة شروط الاستحقاق الإشارة إلى شروط السوق، التي تخضع لمتطلبات الفقرة ٢١ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ولتطبيق متطلبات هذا المعيار، على المنشأة أن تعامل كل قسط على أنه منح منفصل لخيار سهم، لأن كل قسط له فترة إستحقاق مختلفة، وبناءاً عليه سوف تختلف القيمة العادلة لكل قسط (لأن طول مدة فترة الإستحقاق تؤثر، على سبيل المثال، على التوقيت المحتمل للتدفقات النقدية الناشئة عن ممارسة الخيارات).

تنفيذ: مثال ١

خلفية

تمنح إحدى المنشآت ١٠٠ خيار سهم لكل واحد من موظفيها البالغ عددهم ٥٠٠ موظف. وكل عملية منح مشروطة بعمل الموظف لدى المنشأة للثلاث سنوات المقبلة. وتقدر المنشأة أن القيمة العادلة لكل خيار سهم هي ١٥ وحدة عملة[أ] .

وعلى أساس احتمالية المتوسط المرجح، تقدر المنشأة أن ٢٠% من الموظفين سيتركون العمل خلال فترة الثلاث سنوات وبالتالي سيفقدون حقهم في خيارات الأسهم.

تطبيق المتطلبات

الحالة الأولى

إذا سارت الأمور بالضبط كما هو متوقع، تعترف المنشأة بالمبالغ التالية خلال فترة الإستحقاق، بالنسبة للخدمات المستلمة كمقابل لخيارات الأسهم.

السنة	الإحتساب	مصروف التعويض للفترة وحدة عملة	مصروف التعويض التراكمي وحدة عملة
١	٥٠,٠٠٠ خيار × ٨٠% × ١٥ وحدة عملة × ١/٣ سنوات	٢٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠
٢	(٥٠,٠٠٠ خيار × ٨٠% × ١٥ وحدة عملة × ٢/٣ سنوات) – ٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	٢٠٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠
٣	(٥٠,٠٠٠ خيار × ٨٠% × ١٥ وحدة عملة × ٣/٣ سنوات) – ٤٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	٢٠٠,٠٠٠	٦٠٠,٠٠٠

الحالة الثانية

خلال السنة الأولى، يترك العمل ٢٠ موظفاً. وتراجع المنشأة تقديرها لمجموع الموظفين التاركين للعمل خلال فترة الثلاث سنوات من ٢٠% (١٠٠موظف) إلى ١٥% (٧٥ موظف). وخلال السنة الثانية، يترك ٢٢ موظفاً آخراً العمل. وتراجع المنشأة تقديرها لمجموع الموظفين التاركين للعمل خلال فترة الثلاث سنوات من ١٥% إلى ١٢% (٦٠ موظفاً). وخلال السنة الثالثة، يترك ١٥ موظفاً آخراً العمل. وبهذا فإن ما مجموعه ٥٧ موظفاً فقدوا حقوقهم في خيارات الأسهم خلال فترة الثلاث سنوات، وما مجموعه ٤٤,٣٠٠ خيار سهم (٤٤٣ موظف × ١٠٠ خيار لكل موظف) تم إستحقاقه في نهاية السنة الثالثة.

يتبع...

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

تنفيذ: مثال ١

السنة	الإحتساب	مصروف التعويض للفترة وحدة عملة	مصروف التعويض التراكمي وحدة عملة
١	٥٠,٠٠٠ خيار × ٨٥% × ١٥ وحدة عملة × ٣/١ سنوات	٢١٢,٥٠٠	٢١٢,٥٠٠
٢	(٥٠,٠٠٠ خيار × ٨٨% × ١٥ وحدة عملة × ٣/٢ سنوات) – ٢١٢,٥٠٠ وحدة عملة	٢٢٧,٥٠٠	٤٤٠,٠٠٠
٣	(٤٤,٣٠٠ خيار × ١٥ وحدة عملة) – ٤٤٠,٠٠٠ وحدة عملة	٢٢٤,٥٠٠	٦٦٤,٥٠٠

(أ) في هذا المثال وجميع الأمثلة الأخرى الواردة في هذه الإرشادات، يتم التعبير عن المبالغ النقدية بوحدات العملة.

تنفيذ ١٢ في الحالة الأولى، كان منح خيارات الأسهم مشروطاً بإتمام الموظفين لفترة خدمة محـددة. وفـي بعض الحالات، يمكن أن يكون منح خيار السهم أو السهم مـشروطا بتحقيـق هـدف أداء محـدد. وتوضح الأمثلة ٢، ٣، ٤ تطبيق هذا المعيار على عمليات منح خيارات الأسهم أو الأسهم بـشروط أداء (بإستثناء شروط السوق، التي نوقشت في الفقرة "تنفيذ ١٣" والموضحة في المثـالين ٥ و ٦). وفي الحالة الثانية، تتفاوت طول فترة الإستحقاق، اعتماداً على الوقت الذي يتم فيه إسـتيفاء شـرط الأداء. وتقتضي الفقرة ١٥ من هذا المعيار أن تقدر المنشأة طول فترة الإستحقاق المتوقعة، اعتماداً على أكثر نتيجة محتملة لشرط الأداء، ومراجعة ذلك التقدير، إن لزم الأمر، إذا أشارت معلومـات لاحقة إلى أن طول فترة الإستحقاق من الممكن أن تختلف عن التقديرات السابقة.

تنفيذ: مثال ٢

المنح وفق شرط أداء معين، يختلف فيه طول فترة الإستحقاق.

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة ١٠٠ سهم لكل موظف مما مجموعه ٥٠٠ موظف، مـشروطة ببقاء الموظفين في خدمة المنشأة خلال فترة الإستحقاق. وسيتم إستحقاق الأسهم في نهايـة الـسنة الأولى إذا زادت أرباح المنشأة بما يزيد عن ١٨%، وفي نهاية السنة الثانية إذا زادت أرباح المنشأة بما يزيد عن ١٣% سنوياً خلال فترة سنتين، وفي نهاية السنة الثالثة إذا زادت أرباح المنـشأة بمـا يزيد عن ١٠% سنوياً خلال فترة ثلاث سنوات. وللأسهم قيمة عادلة مقدارها ٣٠ وحدة عملة للسهم في بداية السنة الأولى، والتي تعادل سعر السهم في تاريخ المنح. ولا يتوقع أن يتم دفـع توزيعـات الأرباح خلال فترة الثلاث السنوات.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

تنفيذ: مثال ٢

وبحلول نهاية السنة الأولى، زادت أرباح المنشأة بنسبة ١٤%، وترك ٣٠ موظفاً العمل لدى المنشأة. وتتوقع المنشأة أن تستمر الأرباح بالإرتفاع بنسبة مماثلة في السنة الثانية، وبالتالي فهي تتوقع أن يتم إستحقاق الأسهم في نهاية السنة الثانية. كما تتوقع المنشأة، على أساس إحتمالية متوسط المرجح، أن يترك ٣٠ موظفاً آخرين العمل خلال السنة الثانية، ولهذا تتوقع أن يستحق ٤٤٠ موظفاً ١٠٠ سهم لكل منهم في نهاية السنة الثانية.

وبحلول نهاية السنة الثانية، ازدادت أرباح المنشأة بنسبة ١٠% فقط، وبالتالي لم يتم إستحقاق الأسهم في نهاية السنة الثانية. وترك ٢٨ موظفاً العمل خلال السنة. وتتوقع المنشأة أن يترك ٢٥ موظف آخر العمل خلال السنة الثالثة، وأن أرباح المنشأة ستزداد بنسبة ٦% على الأقل، محققة بذلك معدل ١٠% سنوياً.

وبحلول نهاية السنة الثالثة، ترك ٢٣ موظف العمل لدى المنشأة، وازدادت أرباح المنشأة بنسبة ٨%، نتج عنها زيادة بنسبة ١٠,٦٧%. وبناءاً عليه، إستلم ٤١٩ موظفاً ١٠٠ سهم في نهاية السنة الثالثة.

تطبيق المتطلبات

السنة	الإحتساب	مصروف التعويض للفترة وحدة عملة	مصروف التعويض التراكمي وحدة عملة
١	٤٤٠ موظف × ١٠٠ سهم × ٣٠ وحدة عملة × ٢/١	٦٦٠,٠٠٠	٦٦٠,٠٠٠
٢	(٤١٧ موظف × ١٠٠ سهم × ٣٠ وحدة عملة × ٣/٢) – ٦٦٠,٠٠٠ وحدة عملة	١٧٤,٠٠٠	٨٣٤,٠٠٠
٣	(٤١٩ موظف × ١٠٠ سهم × ٣٠ وحدة عملة × ٣/٣) – ٨٣٤,٠٠٠ وحدة عملة	٤٢٣,٠٠٠	١,٢٥٧,٠٠٠

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تنفيذ: مثال ٣

المنح وفق شرط أداء معين، يختلف فيه عدد أدوات حقوق الملكية

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة (أ) خيارات أسهم لكل من موظفيها البالغ عددهم ١٠٠ موظف يعملـون في دائرة المبيعات. وسيتم إستحقاق خيارات الأسهم في نهاية السنة الثالثة، بشرط بقاء الموظفين في خدمـة المنشأة، وأن يزداد حجم مبيعات منتج معين بنسبة 5% على الأقل سنوياً. إذا زاد حجم مبيعات المنتج بمعدل ٥ - ١٠ %، سيستلم كل موظف ١٠٠ خيار سهم. أما إذا زاد حجم المبيعات بمعدل ١٠ - ١٥%، سيـستلم كل موظف ٢٠٠ خيار سهم. وإذا زاد حجم المبيعات بمعدل ١٥% أو أكثر، سيستلم كل موظف ٣٠٠ خيـار سهم.

وفي تاريخ المنح، تقدر المنشأة (أ) أن لخيارات الأسهم قيمة عادلة مقدارها ٢٠ وحدة عملة لكل خيار. وتقدر أيضا أن حجم مبيعات المنتج سيزيد بمعدل ١٠-١٥% سنوياً، ولهذا تتوقع بأن يستحق كل موظف، يبقي في الخدمة حتى نهاية السنة الثالثة، ٢٠٠ خيار سهم. وتقدر المنشأة على أساس إحتمالية المتوسـط المـرجح أن يترك ٢٠% من الموظفين العمل قبل نهاية السنة الثالثة.

بحلول نهاية السنة الأولى، ترك ٧ موظفون العمل ولا تزال المنشأة تتوقع أن يترك ما مجموعه ٢٠ موظفـاً العمل بحلول نهاية السنة الثالثة. وبناءاً عليه، تتوقع المنشأة بأن يبقى ٨٠ موظفاً في الخدمة لفتـرة الـثلاث سنوات. وقد ارتفعت مبيعات المنتج بنسبة ١٢% وتتوقع المنشأة استمرار نسبة الزيادة هذه خـلال الـسنتين القادمتين.

وبحلول نهاية السنة الثانية، ترك ٥ موظفين آخرين العمل، ما جعل مجموع الموظفين التاركين للعمل يـصل إلى ١٢ موظف حتى تاريخه. وتتوقع المنشأة الآن أن يترك ثلاثة موظفين فقط العمل خلال الـسنة الثالثـة، ولهذا تتوقع بأن يترك ما مجموعه ١٥ موظف العمل خلال فترة الثلاث سنوات، وبالتالي يُتوقـع بقـاء ٨٥ موظفاً في العمل. وقد ارتفع حجم مبيعات المنتج بما نسبته ١٨%، ما نتج عنه معدل ١٥% خـلال الـسنتين حتى تاريخه. وتتوقع المنشأة الآن أن يصل متوسط المبيعات إلى ما نسبته ١٥% أو أكثر خلال فترة الـثلاث سنوات، ولذا تتوقع أن يستلم كل موظف مبيعات ٣٠٠ خيار سهم في نهاية السنة الثالثة.

بحلول نهاية السنة الثالثة، ترك موظفان آخران العمل. وبهذا يصبح مجموع الموظفين الذين تركوا للعمل ١٤ موظفاً خلال فترة الثلاث سنوات، في حين بقي ٨٦ موظفاً. وزاد حجم مبيعات المنشأة بما نسبته ١٦% خلال فترة لثلاث سنوات. وبهذا فإن كل موظف من الموظفين البالغ عددهم ٨٦ موظف يستلم ٣٠٠ خيار سهم.

يتبع...

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

تنفيذ: مثال ٣

تطبيق المتطلبات

السنة	الإحتساب	مصروف التعويض للفترة وحدة عملة	مصروف التعويض التراكمي وحدة عملة
١	٨٠ موظف × ٢٠٠ خيار × ٢٠ وحدة عملة × ٣/١	١٠٦,٦٦٧	١٠٦,٦٦٧
٢	(٨٥ موظف × ٣٠٠ خيار × ٢٠ وحدة عملة × ٣/٢) – ١٠٦,٦٦٧ وحدة عملة	٢٣٣,٣٣٣	٣٤٠,٠٠٠
٣	(٨٦ موظف × ٣٠٠ خيار × ٢٠ وحدة عملة × ٣/٣) – ٣٤٠,٠٠٠ وحدة عملة	١٧٦,٠٠٠	٥١٦,٠٠٠

تنفيذ: مثال ٤

المنح وفق شرط أداء معين، يختلف فيه سعر الممارسة

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة أحد الموظفين التنفيذيين ١٠,٠٠٠ خيار سهم، مشروطاً ببقائه في خدمة المنشأة حتى نهاية السنة الثالثة. إن سعر الممارسة هو ٤٠ وحدة عملة. غير أن هذا السعر ينخفض إلى ٣٠ وحدة عملة إذا زادت أرباح المنشأة بما لا يقل عن ١٠% سنوياً خلال فترة الثلاث سنوات.

وفي تاريخ المنح، تقدر المنشأة أن القيمة العادلة لخيارات الأسهم، بسعر ممارسة مقداره ٣٠ وحدة عملة، هـ و ١٦ وحدة عملة لكل خيار. وإذا كان سعر الممارسة هو ٤٠ وحدة عملة، تقدر المنشأة أن لخيارات الأسهم قيمة عادلـة هي ١٢ وحدة عملة لكل خيار.

خلال السنة الأولى، ارتفعت أرباح المنشأة بما نسبته ١٢%، وتتوقع أن تستمر أرباحها بالإرتفاع وفق هذا المعـدل خلال السنتين القادمتين. ولهذا فإن المنشأة تتوقع تحقيق الأرباح المستهدفة، وبالتالي سيكون لخيارات الأسهم سـعر ممارسة هو ٣٠ وحدة عملة.

خلال السنة الثانية، ارتفعت أرباح المنشأة بما نسبته ١٣%، ولا تزال المنشأة تتوقع تحقيق الأرباح المستهدفة.

خلال السنة الثالثة، ارتفعت أرباح المنشأة بما نسبته ٣% فقط، وبالتالي لم يتم تحقيق الأرباح المـستهدفة. ويكمـل الموظف التنفيذي ٣ سنوات في الخدمة، وبهذا يستوفي شرط الخدمة. ولأنه لم يتم تحقيق الأرباح المستهدفة، يكـون لخيارات الأسهم المستحقة البالغ عددها ١٠,٠٠٠ سعر ممارسة مقداره ٤٠ وحدة عملة.

يتبع...

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

تنفيذ: مثال ٤

تطبيق المتطلبات

لأن سعر الممارسة يتباين اعتماداً على نتيجة شرط الأداء الذي لا يكون عبارة عن شرط سوق، لا يُؤخذ في الحسبان أثر شرط الأداء ذلك (أي إحتمال أن يكون سعر الممارسة هو ٤٠ وحدة عملة وإمكانية أن يكون سعر الممارسة هو ٣٠ وحدة عملة) عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم في تاريخ المنح. وبدلاً من ذلك، تقدر المنشأة القيمة العادلة لخيارات الأسهم في تاريخ المنح بموجب كل سيناريو (أي سعر الممارسة ٤٠ وحدة عملة وسعر الممارسة ٣٠ وحدة عملة) وتراجع بشكل أساسي مبلغ المعاملة لتعكس نتيجة شرط الأداء، كما هو موضح أدناه:-

السنة	الحساب	مصروف التعويض للفترة وحدة عملة	مصروف التعويض التراكمي وحدة عملة
١	١٠,٠٠٠ خيار × ١٦ وحدة عملة × ٣/١	٥٣,٣٣٣	٥٣,٣٣٣
٢	(١٠,٠٠٠ خيار × ١٦ وحدة عملة × ٣/٢) – ٥٣,٣٣٣ وحدة عملة	٥٣,٣٣٤	١٠٦,٦٦٧
٣	(١٠,٠٠٠ خيار × ١٢ وحدة عملة × ٣/٣) – ١٠٦,٦٦٧ وحدة عملة	١٣,٣٣٣	١٢٠,٠٠٠

تنفيذ ١٣ تقتضي الفقرة ٢١ من هذا المعيار أن تُؤخذ في الإعتبار شروط السوق، مثل سعر السهم المستهدف والذي يكون الإستحقاق (أو قابلية الممارسة) مشروطا به، عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. ولذلك، وبالنسبة لعمليات منح أدوات حقوق الملكية وفق شروط السوق، تعترف المنشأة بالبضاعة أو الخدمات المستلمة من الطرف المقابل الذي يفي بكافة الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (على سبيل المثال، الخدمات المستلمة من موظف يبقى في الخدمة خلال المدة المحددة للخدمة)، بغض النظر عما إذا يتم تحقيق شرط السوق ذلك. ويوضح المثال "٥" هذه المتطلبات.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تنفيذ: مثال ٥

المنح وفق شرط سوق معين

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة أحد الموظفين التنفيذيين ١٠,٠٠٠ خيار سهم، مشروطة ببقائه في خدمة المنشأة حتى نهاية السنة الثالثة. غير أنه لا يمكن ممارسة خيارات الأسهم ما لم يرتفع سعر السهم من ٥٠ وحدة عملة في بداية السنة الأولى إلى ما يزيد عن ٦٥ وحدة عملة في نهاية السنة الثالثة. فإذا كان سعر الممارسة أكثر من ٦٥ وحدة عملة في نهاية السنة الثالثة، فيمكن ممارسة خيارات الأسهم في أي وقت خلال السنوات السبع المقبلة، أي بحلول نهاية السنة العاشرة.

تطبق المنشأة نموذج ثنائي لتسعير للخيارات، يأخذ في الإعتبار احتمال أن يتجاوز سعر السهم ٦٥ وحدة عملة في نهاية السنة الثالثة (وبالتالي تصبح خيارات الأسهم قابلة للممارسة)، واحتمال أن لا يتجاوز سعر السهم ٦٥ وحدة عملة في نهاية السنة الثالثة (وبالتالي يتم إلغاء الخيارات). وتقدر القيمة العادلة لخيارات الأسهم وفق شرط السوق هذا بمقدار ٢٤ وحدة عملة لكل خيار.

تطبيق المتطلبات

لأن الفقرة ٢١ من هذا المعيار تقتضي من المنشأة الإعتراف بالخدمات المستلمة من الطرف المقابل الذي يستوفي كافة الشروط الأخرى التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (مثلاً الخدمات المستلمة من موظف يبقى في الخدمة طيلة الفترة المحددة للخدمة)، وبغض النظر عما إذا يتم إستيفاء شرط السوق ذلك، فإنه لا يشكل فرقا ما إذا تحقق سعر السهم المستهدف أم لا. إن إحتمال عدم تحقيق سعر السهم المستهدف قد أُخذ بالإعتبار مسبقا عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم بتاريخ المنح . لذلك، إذا توقعت المنشأة بقاء الموظف التنفيذي لإتمام فترة خدمة الثلاث سنوات، وأتمها بالفعل، تعترف المنشأة بالمبالغ التالية في السنوات ١، ٢ و٣:-

السنة	الإحتساب	مصروف التعويض للفترة وحدة عملة	مصروف التعويض التراكمي وحدة عملة
١	١٠,٠٠٠ خيار × ٢٤ وحدة عملة × ٣/١	٨٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠
٢	(١٠,٠٠٠ خيار × ٢٤ وحدة عملة × ٣/٢) – ٨٠,٠٠٠ وحدة عملة	٨٠,٠٠٠	١٦٠,٠٠٠
٣	(١٠,٠٠٠ خيار × ٢٤ وحدة عملة) – ١٦٠,٠٠٠ وحدة عملة	٨٠,٠٠٠	٢٤٠,٠٠٠

وكما هو مشار إليه أعلاه، يتم الإعتراف بهذه المبالغ بغض النظر عن نتيجة شرط السوق. لكن إذا ترك الموظف التنفيذي العمل خلال السنة الثانية (أو الثالثة)، فإن المبلغ المعترف به خلال السنة الأولى (والثانية) سيتم عكسه في السنة الثانية (أو الثالثة). وهذا سببه أن شرط الخدمة، خلافاً لشرط السوق، لم يُؤخذ بالإعتبار عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم في تاريخ المنح. وبدلاً من ذلك، يُؤخذ شرط الخدمة بالإعتبار عن طريق تعديل مبلغ المعاملة ليستند على أساس عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم إستحقاقها في النهاية، وفقاً للفقرتين ١٩ و٢٠ من هذا المعيار.

تنفيذ ١٤ في المثال ٥، لم تغير نتيجة شرط السوق من طول فترة الإستحقاق. لكن إذا تباين طول فترة الإستحقاق اعتماداً على الوقت الذي يتم فيه تحقيق شرط الأداء، تقتضي الفقرة ١٥ من هذا المعيار أن تفترض المنشأة أن الخدمات التي يجب تقديمها من الموظفين كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة سوف يتم استلامها في المستقبل خلال فترة الإستحقاق. ويُطلب من المنشأة تقدير طول فترة الإستحقاق المتوقعة في تاريخ المنح، على أساس أكثر نتيجة محتملة لشرط الأداء. وإذا كان شرط الأداء هو عبارة عن شرط السوق، فإن تقدير طول فترة الإستحقاق المتوقعة يجب أن ينسجم مع الإفتراضات المستخدمة في تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة، ولا يتم مراجعته لاحقاً. ويوضح المثال "٦" هذه المتطلبات.

تنفيذ: مثال ٦

المنح وفق شرط سوق معين، تختلف فيه طول فترة الإستحقاق

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة ١٠,٠٠٠ خيار سهم مدتها عشرة سنوات لكل موظف تنفيذي من مجموعه ١٠ موظفين. وتصبح خيارات الأسهم مستحقة وقابلة للممارسة فوراً، عندما يزداد سعر السهم في المنشأة من ٥٠ وحدة عملة إلى ٧٠ وحدة عملة، بشرط بقاء الموظف التنفيذي في الخدمة لحين تحقيق سعر السهم المستهدف.

تطبق المنشأة نموذج ثنائي لتسعير الخيارات، يأخذ في الإعتبار احتمالية تحقيق سعر السهم المستهدف خلال مدة الخيارات التي تمتد إلى عشر سنوات، واحتمالية عدم تحقيق سعر السهم المستهدف. وتقدر المنشأة أن القيمة العادلة لخيارات الأسهم في تاريخ المنح هو ٢٥ وحدة عملة لكل خيار. ووفق نموذج تسعير الخيارات، تحدد المنشأة أن طريقة توزيع تواريخ الإستحقاق الممكنة هي خمس سنوات. وبعبارة أخرى، من بين جميع النتائج المحتملة، فإن أكثر نتيجة محتملة لشرط السوق هي أن سعر السهم المستهدف سوف يتحقق في نهاية السنة الخامسة. ولذلك، تقدر المنشأة أن فترة الإستحقاق المتوقعة هي 5 سنوات. كما تقدر أيضا أن موظفين تنفيذيين إثنين يكونان قد تركا العمل بحلول نهاية السنة الخامسة، ولهذا فإنها تتوقع أن ٨٠,٠٠٠ من خيارات الأسهم سيتم إستحقاقها (١٠,٠٠٠ خيار سهم × ٨ موظفين تنفيذيين) في نهاية السنة الخامسة.

وخلال السنوات ١-٤، تستمر المنشأة في تقديرها بأن ما مجموعه موظفين تنفيذيين إثنين سيتركان العمل بحلول نهاية السنة الخامسة. غير أن ما مجموعه ٣ موظفين تنفيذيين قد تركوا العمل في السنة الثالثة والرابعة والخامسة على التوالي. ويتحقق سعر السهم المستهدف في نهاية السنة السادسة. ويترك موظف تنفيذي آخر العمل خلال السنة السادسة، قبل أن يتحقق سعر السهم المستهدف.

يتبع...

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

... يتبع

تنفيذ: مثال ٦

تطبيق المتطلبات

تقتضي الفقرة ١٥ من هذا المعيار أن تعترف المنشأة بالخدمات المستلمة خلال فترة الإستحقاق المتوقعة، كما هو مقدر في تاريخ المنح، كذلك تقتضي من المنشأة عدم مراجعة ذلك التقدير. ولهذا فإن المنشأة تعترف بالخدمات المستلمة من الموظف التنفيذيين خلال فترة ١- ٥ سنوات. وبالتالي، فإن مبلغ المعاملة يقوم بشكل رئيسي على أساس ما مقداره ٧٠,٠٠٠ خيار سهم (١٠,٠٠٠ خيار سهم × ٧ موظفين تنفيذيين يبقون في الخدمة حتى نهاية السنة الخامسة). وبالرغم من ترك موظف تنفيذي آخر العمل خلال السنة السادسة، إلا أنه لا يجري أي تعديل، لأن الموظف التنفيذي كان قد أتم مسبقا فترة الإستحقاق المتوقعة وهي ٥ سنوات. ولهذا فإن المنشأة تعترف بالمبالغ التالية في السنوات ١-٥.

السنة	الإحتساب	مصروف التعويض للفترة وحدة عملة	مصروف التعويض التراكمي وحدة عملة
١	٨٠,٠٠٠ خيار × ٢٥ وحدة عملة × ٥/١	٤٠٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠
٢	(٨٠,٠٠٠ خيار × ٢٥ وحدة عملة × ٥/٢) – ٤٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	٤٠٠,٠٠٠	٨٠٠,٠٠٠
٣	(٨٠,٠٠٠ خيار × ٢٥ وحدة عملة × ٥/٣) – ٨٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	٤٠٠,٠٠٠	١,٢٠٠,٠٠٠
٤	(٨٠,٠٠٠ خيار × ٢٥ وحدة عملة × ٥/٤) – ١,٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	٤٠٠,٠٠٠	١,٦٠٠,٠٠٠
٥	(٧٠,٠٠٠ خيار × ٢٥ وحدة عملة) – ١,٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	١٥٠,٠٠٠	١,٧٥٠,٠٠٠

تنفيذ ١٥ تبين الفقرات ٢٦-٢٩ و ٢-ب٤٤ من هذا المعيار متطلبات تنطبق في حال أُعيد تسعير خيار السهم (أو عدلت المنشأة خلافاً لذلك بنود أو شروط اتفاق الدفع على أساس الأسهم). وتوضح الأمثلة ٧-٩ بعض هذه المتطلبات.

تنفيذ: مثال ٧

منح خيارات الأسهم التي تم إعادة تسعيرها لاحقاً

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة ١٠٠ خيار سهم لكل من موظفيها البالغ عددهم ٥٠٠ موظف. وتكون كل عملية منح مشروطة ببقاء الموظف في الخدمة لثلاث سنوات قادمة. تقدر المنشأة أن القيمة العادلة لكل خيار هي ١٥ وحدة عملة. وعلى أساس احتمالية المتوسط المرجح، تقدر المنشأة أن ١٠٠ موظف سيتركون العمل لدى المنشأة خلال فترة الثلاث سنوات، وبالتالي سيخسرون حقوقهم في خيارات الأسهم.

لنفرض أن ٤٠ موظفاً يتركون العمل خلال السنة الأولى. ولنفرض أيضا أنه بحلول نهاية السنة الأولى، إنخفض سعر السهم في المنشأة، وتعيد المنشأة تسعير خيارات أسهمها، وأن خيارات الأسهم المعاد تسعيرها تستحق في نهاية السنة الثالثة. تقدر المنشأة أن ٧٠ موظفاً إضافيا سيتركون العمل خلال السنة الثانية والثالثة، وبالتالي فإن المجموع المتوقع للموظفين التاركين للعمل خلال فترة الإستحقاق التي تمتد لثلاث سنوات هو ١١٠ موظفين. وخلال السنة الثانية، يترك المنشأة ٣٥ موظفاً إضافياً، وتقدر المنشأة أن يترك ٣٠ موظفاً إضافيا العمل خلال السنة الثالثة، ليصبح المجموع المتوقع للموظفين التاركين للعمل خلال فترة الإستحقاق التي تمتد لثلاث سنوات هو ١٠٥ موظفين. وخلال السنة الثالثة، يترك العمل ما مجموعه ٢٨ موظفاً، فيصبح المجموع هو ١٠٣ موظفين توقفوا عن العمل خلال فترة الإستحقاق. أما بالنسبة للموظفين الباقين البالغ عددهم ٣٩٧، يتم إستحقاق خيارات الأسهم في نهاية السنة الثالثة.

تقدر المنشأة أنه، في تاريخ إعادة التسعير، تكون القيمة العادلة لكل من خيارات الأسهم الأصلية الممنوحة (أي قبل أن يُؤخذ إعادة التسعير في الحسبان) هو ٥ وحدة عملة وأن القيمة العادلة لكل خيار سهم معاد تسعيره هو ٨ وحدة عملة.

يتبع...

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

... يتبع

تنفيذ: مثال ٧

تطبيق المتطلبات

تقتضي الفقرة ٢٧ من هذا المعيار أن تعترف المنشأة بآثار التعديلات التي تزيد من إجمالي القيمة العادلة لإتفاق الدفع على أساس الأسهم أو التي تكون بخلاف ذلك مفيدة للموظفين. إذا زاد التعديل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة (مثلاً بتخفيض سعر الممارسة)، التي تم قياسها قبل وبعد التعديل، فإن الفقرة ب٤٣أ من الملحق "ب" تقتضي أن تشمل المنشأة القيمة العادلة المتزايدة الممنوحة (أي الفرق بين القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية المعدلة وأداة حقوق الملكية الأصلية، مقدرا كل منها كما في تاريخ التعديل) في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وإذا حدث التعديل خلال فترة الإستحقاق، فإن القيمة العادلة المتزايدة الممنوحة يجب أن تُشمل في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة خلال الفترة من تاريخ التعديل وحتى تاريخ إستحقاق أدوات حقوق الملكية المعدلة، إضافة إلى المبلغ الذي يقوم على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الأصلية في تاريخ المنح، والذي يتم الإعتراف به خلال ما تبقى من فترة الإستحقاق الأصلية.

إن القيمة المتزايدة هي ٣ وحدة عملة لكل خيار سهم (٨-٥ وحدة عملة). ويتم الإعتراف بهذا المبلغ خلال السنتين المتبقيتين من فترة الإستحقاق، إضافة إلى مصروف التعويض القائم على أساس قيمة الخيار الأصلي البالغة ١٥ وحدة عملة.

المبالغ المعترف بها للسنوات ١-٣ هي كما يلي:-

السنة	الإحتساب	مصروف التعويض للفترة وحدة عملة	مصروف التعويض التراكمي وحدة عملة
١	(٥٠٠ - ١١٠) موظف × ١٠٠ خيار × ١٥ وحدة عملة × ٣/١	١٩٥,٠٠٠	١٩٥,٠٠٠
٢	(٥٠٠ - ١٠٥) موظف × ١٠٠ خيار × (١٥ وحدة عملة × ٣/٢ + ٣ وحدة عملة × ٢/١) – ١٩٥,٠٠٠ وحدة عملة	٢٥٩,٢٥٠	٤٥٤,٢٥٠
٣	(٥٠٠ - ١٠٣) موظف × ١٠٠ خيار × (١٥ وحدة عملة + ٣ وحدة عملة) - ٤٥٤,٢٥٠ وحدة عملة	٢٦٠,٣٥٠	٧١٤,٦٠٠

تنفيذ: مثال ٨

منح خيارات الأسهم وفق شرط إستحقاق معين يتم تعديله لاحقاً

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة ١٠٠٠ خيار سهم لكل عضو في فريق المبيعات لديها، مشروطة ببقاء الموظف في خدمة المنشأة لمدة ثلاث سنوات، وأن يبيع الفريق أكثر من ٥٠,٠٠٠ وحدة من منتج معين خلال فترة ثلاث سنوات. إن القيمة العادلة لخيارات الأسهم هي ١٥ وحدة عملة في تاريخ المنح.

وخلال السنة الثانية، تزيد المنشأة من المبيعات المستهدفة إلى ١٠٠,٠٠٠ وحدة. وبحلول نهاية السنة الثالثة، تكون المنشأة قد باعت ٥٥,٠٠٠ وحدة فقط، وتم إلغاء خيارات الأسهم. وبقي في الخدمة ١٢ عضواً من فريق المبيعات طوال فترة الثلاث سنوات.

تطبيق المتطلبات

تقتضي الفقرة ٢٠ من هذا المعيار أن تعترف المنشأة، بالنسبة لشرط أداء معين لا يكون عبارة عن شرط سوق، بالخدمات المستلمة خلال فترة الإستحقاق على أساس أفضل التقديرات المتوفرة لعدد أدوات حقوق الملكية المتوقع إستحقاقها، ومراجعة ذلك التقدير- إن لزم الأمر- إذا أشارت معلومات لاحقة إلى أن عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع إستحقاقها تختلف عن التقديرات السابقة. وفي تاريخ الإستحقاق، تراجع المنشأة التقدير ليعادل عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم إستحقاقها في النهاية. وبغض النظر عن أية تعديلات جرت على البنود والشروط التي تم على أساسها منح أدوات حقوق الملكية، أو إلغاء أو تسوية لذلك المنح لأدوات حقوق الملكية، تقتضي الفقرة ٢٧ من من المنشأة أن تعترف كحد أدنى بالخدمات المستلمة، التي تم قياسها بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح، ما لم يتم إستحقاق أدوات حقوق الملكية تلك بسبب الإخفاق في تلبية أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (بإستثناء شرط السوق) الذي تم تحديده في تاريخ المنح. إضافة لذلك، تحدد الفقرة "ب٤٤ج" من الملحق "ب" أنه إذا عدلت المنشأة الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء بطريقة لا ينتفع منها الموظفون، فإن المنشأة لا تأخذ في حسبانها الشروط المعدلة التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء عند تطبيق متطلبات الفقرة ١٩-٢١ من هذا المعيار.

يتبع...

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

تنفيذ: مثال ٨

وعليه، ولأن التعديل على شرط الأداء قلل من إحتمال إستحقاق خيارات الأسهم، الأمر الذي لم يكن مفيداً للموظفين، فإن المنشأة تتجاهل شرط الأداء المعدل عند الإعتراف بالخدمات المستلمة. وبدلاً من ذلك، تستمر في الإعتراف بالخدمات المستلمة خلال فترة الثلاث سنوات على أساس الشروط الأصلية التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء. وبهذا فإن المنشأة تعترف بالنهاية بمصروف التعويض التراكمي بمقدار ١٨٠,٠٠٠ وحدة عملة خلال فترة الثلاث سنوات (١٢موظف × ١٠٠٠ خيار × ١٥ وحدة عملة).

وكان سيتم التوصل إلى نفس النتيجة إذا قامت المنشأة، بدلاً من تعديل هدف الأداء، بزيادة عدد السنوات للخدمة المطلوبة لإستحقاق خيارات الأسهم من ٣ سنوات إلى ١٠ سنوات. ولأن مثل هذا التعديل يقلل من احتمالية إستحقاق الخيارات، الأمر الذي لن يكن مفيدا للموظفين، فإن المنشأة لن تأخذ بالإعتبار شرط الخدمة المعدل عند الإعتراف بالخدمات المستلمة. وبدلاً من ذلك، فإنها تعترف بالخدمات المستلمة من الموظفين البالغ عددهم ١٢ موظف الذين بقوا في الخدمة طوال فترة الإستحقاق الأصلية التي امتدت لثلاث سنوات.

تنفيذ: مثال ٩

منح الأسهم، مع بديل نقدي يتم إضافته لاحقاً

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة ١٠,٠٠٠ سهم بقيمة عادلة تبلغ ٣٣ وحدة عملة لكل سهم إلى أحد الموظفين التنفيذيين، مشروطة بإتمام ثلاث سنوات خدمة. وبحلول نهاية السنة الثانية، إنخفض سعر السهم إلى ٢٥ وحدة عملة لكل سهم. وفي ذلك التاريخ، تضيف المنشأة بديلا نقديا إلى المنح، يستطيع الموظف التنفيذي بموجبه الإختيار بين استلام ١٠,٠٠٠ سهم أو نقداً مساوياً لقيمة الأسهم البالغ عددها ١٠,٠٠٠ في تاريخ الإستحقاق. يكون سعر السهم هو ٢٢ وحدة عملة في تاريخ الإستحقاق.

تطبيق المتطلبات

وبغض النظر عن أية تعديلات جرت على البنود والشروط التي تم على أساسها منح أدوات حقوق الملكية، أو إلغاء أو تسوية لذلك المنح لأدوات حقوق الملكية، تقتضي الفقرة ٢٧ من هذا المعيار من المنشأة أن تعترف كحد أدنى بالخدمات المستلمة، التي يتم قياسها بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح، ما لم يتم إستحقاق أدوات حقوق الملكية تلك بسبب الإخفاق في تلبية أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (بإستثناء شرط السوق) الذي تم تحديده في تاريخ المنح. ولهذا فإن المنشأة تعترف بالخدمات المستلمة خلال فترة الثلاث سنوات، على أساس القيمة العادلة للأسهم في تاريخ المنح.

يتبع...

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

... يتبع

تنفيذ: مثال ٩

وزيادة على ذلك، فإن إضافة البديل النقدي في نهاية السنة الثانية يخلق التزاماً بالتسوية نقداً. ووفقا لمتطلبـات المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد (الفقرات ٣٠-٣٣ من هذا المعيار)، تعترف المنشأة بالتزام التسوية نقداً في تاريخ التعديل، على أساس القيمة العادلـة للأسهم في تاريخ التعديل والحد الذي يتم فيه استلام الخدمات المحددة. وزيادة على ذلك، تقوم المنشأة بإعـادة قياس القيمة العادلة للإلتزام في كل تاريخ تقرير وفي تاريخ التسوية، مع أي تغييرات فـي القيمـة العادلـة المعترف بها في أرباح أو خسائر الفترة. ولهذا، فإن المنشأة تعترف بالمبالغ التالية:-

السنة	الإحتساب	المصروف وحدة عملة	حقوق الملكية وحدة عملة	التزام وحدة عملة
١	مصروف التعويض للسنة: ١٠,٠٠٠ سهم × ٣٣ وحدة عملة × ٣/١	١١٠,٠٠٠	١١٠,٠٠٠	
٢	مصروف التعويض للسنة: (١٠,٠٠٠ سهم × ٣٣ وحدة عملـة × ٣/٢) – ١١٠,٠٠٠ وحدة عملة	١١٠,٠٠٠	١١٠,٠٠٠	
	إعادة تصنيف حقوق الملكية إلى الإلتزامات: ١٠,٠٠٠ سهم × ٢٥ وحدة عملة × ٣/٢		(١٦٦,٦٦٧)	١٦٦,٦٦٧
٣	مصروف التعويض للسنة: (١٠,٠٠٠ سهم × ٣٣ وحدة عملـة × ٣/٣) – ٢٢٠,٠٠٠ وحدة عملة	١١٠,٠٠٠	٢٦,٦٦٧[أ]	٨٣,٣٣٣ [أ]
	تعديل الإلتزام إلى القيمة العادلـة للإقفـال: (١٦٦,٦٦٧ وحدة عملة + ٨٣,٣٣٣ وحدة عملة) – (٢٢ وحـدة عملـة × ١٠,٠٠٠ سهم)	(٣٠,٠٠٠)		(٣٠,٠٠٠)
	المجموع	٣٠٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠	٢٢٠,٠٠٠

(أ) موزعة بين الإلتزامات وحقوق الملكية، لتحقيق آخر ثلث من الإلتزام على أساس القيمة العادلة للأسهم في تاريخ التعديل.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تنفيذ ١٥أ إذا لم يكن للدفع على أساس الأسهم شروط غير محفزة يمكن للطرف المقابل اختيار عدم تلبيتها ولم يقم الطرف المقابل بتلبية الشروط غير المحفزة خلال فترة الإستحقاق، فان الفقرة ٢٨أ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يقتضي معاملة الحدث كعملية إلغاء. ويوضح المثال ٩أ طريقة محاسبة هذا الحدث.

تنفيذ: مثال ٩أ

الدفع على أساس الأسهم الذي يملك شروط محفزة وغير محفزة عندما يستطيع الطرف المقابل تحديد ما إذا تم تلبية الشرط.

الخلفية

تمنح المنشأة الموظف فرصة المشاركة في خطة يحصل فيها الموظف على خيارات أسهم في حال وافق على توفير ٢٥% من راتبه الشهري وبقيمة ٤٠٠ وحدة عملة لفترة ٣ سنوات. وتتم الدفعات الشهرية من خلال الإقتطاع من راتب الموظف. ويمكن للموظف استخدام التوفيرات المتراكمة لممارسة خياراته في نهاية الثلاث سنوات، أو يسترد مساهماته في أي مرحلة خلال السنوات الثلاث. وتقدر المصروف السنوي لترتيب الدفع على أساس الأسهم بمبلغ ١٢٠ وحدة عملة.

بعد ١٨ شهراً، يتوقف الموظف عن دفع مساهمته إلى الخطة ويسترد مساهماته المدفوعة حتى تاريخه والتي تبلغ ١,٨٠٠ وحدة عملة.

تطبيق المتطلبات

هناك ثلاثة مكونات لهذه الخطة وهي المبلغ المدفوع واقتطاع الراتب المدفوع لخطة التوفير والدفع على أساس الأسهم. وتعترف المنشأة بمصروف لكل مكون وزيادة مقابلة في الإلتزام أو حقوق الملكة حسب ما هو ملائم. ويعتبر المتطلب بدفع المساهمات إلى الخطة شرطاً غير محفز، يختار الموظف عدم تلبيته في السنة الثانية. لذلك، ووفقا للفقرة ٢٨ (ب) والفقرة ٢٨ (أ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، يتم معاملة التسديد على أنه إطفاء للإلتزام ويعامل إيقاف المساهمات في السنة الثانية على أنه عملية إلغاء.

السنة ١	المصروف وحدة عملة	النقد وحدة عملة	الإلتزام وحدة عملة	حقوق الملكية وحدة عملة
الراتب المدفوع	٣,٦٠٠ (٧٥%×٤٠٠×١٢)	(٣,٦٠٠)		
اقتطاع الراتب المدفوع لخطة التوفير	١,٢٠٠ (٢٥%×٤٠٠×١٢)	(١,٢٠٠)		
الدفع على أساس الأسهم	١٢٠			(١٢٠)
الإجمالي	٤,٢٩٠	(٣,٦٠٠)	(١,٢٠٠)	~~(١٢٠)~~

يتبع...

يتبع...

	المصروف	النقد	الإلتزام	حقوق الملكية
السنة ٢	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
الراتب المدفوع	٤,٢٠٠	٤,٢٠٠ -		
	(٧٥%×٤٠٠+٦			
	+١٠٠%× ٤٠٠×٦)			
اقتطاع الراتب المدفوع لخطة التوفير	٦٠٠		٦٠٠ -	
	(٢٥%×٤٠٠×٦)			
تسديد المساهمات للموظف		١,٨٠٠ -	١,٨٠٠	
الدفع على أساس الأسهم	٢٤٠			٢٤٠ -
تسارع المصروف المتبقي	(١٢٠×٣-١٢٠)			
الإجمالي	٥,٠٤٠	٦,٠٠٠ -	١,٢٠٠	٢٤٠ -

تنفيذ ١٦ تقتضي الفقرة ٢٤ من هذا المعيار، في حالات نادرة فقط، يقتضي فيها هذا المعيار أن تقيس المنشأة المعاملة التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة بالرجوع إلـى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، ولكن المنشأة غير قادرة على تقدير تلك القيمة العادلة بموثوقية في تاريخ القياس المحدد (مثلاً تاريخ المنح، للمعاملات مع الموظفين)، وتقوم المنشأة بدلاً من ذلك بقياس المعاملة بإستخدام أسلوب قياس القيمة الجوهرية. وتحتوي الفقرة ٢٤ أيضا متطلبات بشأن كيفية تطبيق هذا الأسلوب. ويوضح المثال التالي هذه المتطلبات.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تنفيذ: مثال ١٠

منح خيارات الأسهم الذي تتم محاسبته بتطبيق أسلوب القيمة الجوهرية

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة ١٠٠٠ خيار سهم لما مجموعه ٥٠ موظف. وسيتم إستحقاق خيارات الأسهم في نهاية السنة الثالثة، بشرط بقاء الموظفين في الخدمة حتى ذلك الحين. ولخيارات الأسهم أجل مدته ١٠ سنوات. ويكون سعر الممارسة ٦٠ وحدة عملة وسعر سهم المنشأة ٦٠ وحدة عملة أيضا في تاريخ المنح.

في تاريخ المنح، تستنتج المنشأة أنها لا تستطيع أن تقدر القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة بموثوقية.

في نهاية السنة الأولى، توقف ٣ موظفين عن العمل، وتقدر المنشأة أن ٧ موظفين آخرين سيتركون العمل خلال السنتين الثانية والثالثة، وبهذا فإن المنشأة تقدر إستحقاق ٨٠% من خيارات الأسهم.

وخلال السنة الثانية يترك موظفان آخران العمل، وتراجع المنشأة تقديرها لعدد خيارات الأسهم التي تتوقع إستحقاقها بنسبة ٨٦%.

وخلال السنة الثالثة يترك موظفان آخران العمل، وبهذا يستحق ما مجموعه ٤٣,٠٠٠ خيار سهم في نهاية السنة الثالثة.

وفيما يلي أدناه سعر سهم المنشأة خلال السنوات ١-١٠ وعدد خيارات الأسهم التي تمت ممارستها خلال السنوات ٤-١٠. وخيارات الأسهم التي تمت ممارستها خلال سنة محددة تم ممارستها جميعها في نهاية تلك السنة.

السنة	سعر السهم في نهاية السنة	عدد خيارات الأسهم الممارسة في نهاية السنة
١	٦٣	٠
٢	٦٥	٠
٣	٧٥	٠
٤	٨٨	٦,٠٠٠
٥	١٠٠	٨,٠٠٠
٦	٩٠	٥,٠٠٠
٧	٩٦	٩,٠٠٠
٨	١٠٥	٨,٠٠٠
٩	١٠٨	٥,٠٠٠
١٠	١١٥	٢,٠٠٠

يتبع...

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

تنفيذ: مثال ١٠

متطلبات التطبيق

وفقاً للفقرة ٢٤ من هذا المعيار، تعترف المنشأة بالمبالغ التالية في السنوات ١-١٠.

السنة	الإحتساب	مصروف الفترة وحدة عملة	المصروف التراكمي وحدة عملة
١	٥٠,٠٠٠ خيار × ٨٠% × (٦٣ وحدة عملة – ٦٠ وحدة عملة) × ٣/١ سنوات	٤٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠
٢	٥٠,٠٠٠ خيار × ٨٦% × (٦٥ وحدة عملة – ٦٠ وحدة عملة) × ٣/٢ سنوات – ٤٠,٠٠٠ وحدة عملة	١٠٣,٣٣٣	١٤٣,٣٣٣
٣	٤٣,٠٠٠ خيار × (٧٥ وحدة عملة – ٦٠ وحدة عملة) – ١٤٣,٣٣٣ وحدة عملة	٥٠١,٦٦٧	٦٤٥,٠٠٠
٤	٣٧,٠٠٠ خيار متداول × (٨٨ وحدة عملة – ٧٥ وحدة عملة) + ٦,٠٠٠ خيار مُمارس × (٨٨ وحدة عملة – ٧٥ وحدة عملة)	٥٥٩,٠٠٠	١,٢٠٤,٠٠٠
٥	٢٩,٠٠٠ خيار متداول × (١٠٠ وحدة عملة – ٨٨ وحدة عملة) + ٨,٠٠٠ خيار مُمارس × (١٠٠ وحدة عملة – ٨٨ وحدة عملة)	٤٤٤,٠٠٠	١,٦٤٨,٠٠٠
٦	٢٤,٠٠٠ خيار متداول × (٩٠ وحدة عملة – ١٠٠ وحدة عملة) + ٥,٠٠٠ خيار مُمارس × (٩٠ وحدة عملة – ١٠٠ وحدة عملة)	(٢٩٠,٠٠٠)	١,٣٥٨,٠٠٠
٧	١٥,٠٠٠ خيار متداول × (٩٦ وحدة عملة – ٩٠ وحدة عملة) + ٩,٠٠٠ خيار مُمارس × (٩٦ وحدة عملة – ٩٠ وحدة عملة)	١٤٤,٠٠٠	١,٥٠٢,٠٠٠
٨	٧,٠٠٠ خيار متداول × (١٠٥ وحدة عملة – ٩٦ وحدة عملة) + ٨,٠٠٠ خيار مُمارس × (١٠٥ وحدة عملة – ٩٦ وحدة عملة)	١٣٥,٠٠٠	١,٦٣٧,٠٠٠
٩	٢,٠٠٠ خيار متداول × (١٠٨ وحدة عملة – ١٠٥ وحدة عملة) + ٥,٠٠٠ خيار مُمارس × (١٠٨ وحدة عملة – ١٠٥ وحدة عملة)	٢١,٠٠٠	١,٦٥٨,٠٠٠
١٠	٢,٠٠٠ خيار مُمارس × (١١٥ وحدة عملة – ١٠٨ وحدة عملة)	١٤,٠٠٠	١,٦٧٢,٠٠٠

تنفيذ ١٧ هناك عدة أنواع مختلفة من أسهم الموظفين وخطط خيارات الأسهم. ويوضح المثال التالي تطبيـق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على نوع معين من الخطط – خطة شراء أسهم للموظفين. ونموذجيا تتيح هذه الخطة للموظفين فرصة شراء أسهم المنشأة بسعر مخصوم. وتختلف الـشروط والبنود التي تعمل بموجبها خطط شراء الأسهم للموظف من بلد إلى آخر. أي بمعنى أنه ليس هناك فقط أنواع عديدة مختلفة من خطط أسهم وخيارات أسهم الموظفين، بل هناك أيضاً أنـواع عديـدة مختلفة من خطط شراء الأسهم للموظفين. وبناءاً على ذلك، يوضح المثال التالي تطبيـق المعيـار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على واحدة من خطط الشراء الأسهم للموظفين.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تنفيذ: مثال ١١

خطة شراء الأسهم للموظفين

خلفية

تتيح المنشأة لجميع موظفيها البالغ عددهم ١٠,٠٠ موظف فرصة المشاركة في خطة شراء الأسهم للموظفين. ويكون لدى الموظفين أسبوعين لتحديد ما إذا سيقبلون العرض. وبموجب بنود الخطة، يحق للموظفين شراء ١٠٠ سهم كحد أقصى لكل منهم. وسيكون سعر السهم أقل بنسبة ٢٠% من سعر السوق لأسهم المنشأة في تاريخ قبول العرض، ويجب أن يدفع سعر الشراء حال قبول العرض. ويجب الإحتفاظ بكافة الأسهم المشتراة كوديعة للموظفين، ولا يمكن بيعها قبل خمسة سنوات. ولا يسمح للموظف بأن ينسحب من الخطة خلال تلك الفترة. على سبيل المثال، إذا توقف الموظف عن العمل خلال فترة الخمس سنوات، يجب أن تبقى الأسهم رغم ذلك في الخطة حتى نهاية فترة الخمس سنوات. وسيتم الإحتفاظ بأي توزيعات أرباح مدفوعة خلال فترة الخمس سنوات كوديعة للموظفين حتى نهاية فترة الخمس سنوات.

يقبل العرض ما مجموعه ٨٠٠ موظف، ويشتري كل موظف ما معدله ٨٠ سهما، أي يشتري الموظفون ما مجموعه ٦٤,٠٠٠ سهم. إن المتوسط المرجح للسعر السوقي للأسهم في تاريخ الشراء هو ٣٠ وحدة عملة لكل سهم، والمتوسط المرجح لسعر الشراء هو ٢٤ وحدة عملة.

تطبيق المتطلبات

بالنسبة للمعاملات مع الموظفين، يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ أن يقاس مبلغ المعاملة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، الفقرة ١١). ولتطبيق هذا المتطلب، من الضروري أولا تحديد نوع أداة حقوق الملكية الممنوحة للموظفين. ومع أن الخطة موصوفة كخطة شراء أسهم للموظفين، إلا أن بعض هذه الخطط تتضمن خصائص الخيار وبالتالي فهي في الواقع خطط خيارات أسهم. على سبيل المثال، يمكن أن تتضمن خطة شراء الأسهم للموظفين "ميزة ذات أثر رجعي"، والتي يمكن للموظف بموجبها أن يشتري الأسهم بخصم معين، ويختار ما إذا يريد تطبيق الخصم على سعر سهم المنشأة في تاريخ المنح أو على سعر السهم في تاريخ الشراء. أو يمكن للخطة أن تحدد سعر الشراء، ثم تسمح للموظفين بعدها بفترة معينة من الوقت لتقرير رغبتهم في المشاركة في الخطة. ومن الأمثلة الأخرى على خصائص الخيار هو أن تسمح الخطة للموظفين المشاركين بإلغاء مشاركتهم قبل فترة محددة أو في نهايتها واسترداد المبالغ التي دفعت سابقاً ضمن الخطة.

لكن لا تتضمن الخطة، في هذا المثال، خصائص الخيار. ويتم تطبيق الخصم على سعر السهم في تاريخ الشراء ولا يُسمح للموظفين بالإنسحاب من الخطة.

يتبع...

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

تنفيذ: مثال ١١

ومن العوامل الأخرى التي يجب أن تُؤخذ بعين الإعتبار هو أثر قيود النقل ما بعد الإستحقاق، إن وجدت. وتنص الفقرة "ب٣" من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أنه إذا كانت الأسهم خاضعة لقيود النقل بعد تاريخ الإستحقاق، يجب أن يُؤخذ ذلك العامل في الإعتبار عند تقدير القيمة العادلة لتلك الأسهم، ولكن فقط للحد الذي تؤثر فيه قيود ما بعد الإستحقاق على السعر الذي يدفعه طرف مطلع وراغب مشارك في السوق مقابل ذلك السهم. على سبيل المثال، إذا كان يتم التداول بالأسهم بشكل نشط في سوق كبير وذو سيولة، فإن قيود ما بعد الإستحقاق يمكن أن يكون لها أثر ضيل – هذا إن وجد أصلاً - على السعر الذي يدفعه الطرف المطلع والراغب المشارك في السوق مقابل تلك الأسهم.

في هذا المثال، يتم إستحقاق الأسهم عند شرائها، لكن لا يمكن بيعها خلال فترة خمس سنوات من تاريخ الشراء. لذلك يجب أن تأخذ المنشأة في إعتبارها أثر التقييم للقيود على تحويل الإستحقاق خلال ٥ سنوات من منحه. وهذا يستلزم استعمال أسلوب تقييم لتقدير ما كان سيكون عليه سعر السهم المقيد في تاريخ الشراء في معاملة على أساس تجاري بين أطراف راغبة ومطلعة. ولنفرض مثلاً، في هذا المثال، أن المنشأة تقدر أن القيمة العادلة لكل سهم مقيد هي ٢٨ وحدة عملة. في هذه الحالة، تكون القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة هي ٤ وحدة عملة لكل سهم (كونها القيمة العادلة للسهم المقيد بمقدار ٢٨ وحدة عملة مطروحا منها سعر الشراء البالغ ٢٤ وحدة عملة). ولأنه تم شراء ٦٤,٠٠٠ سهم، فإن إجمالي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة هو ٢٥٦,٠٠٠ وحدة عملة.

وفي هذا المثال، لا توجد فترة إستحقاق. وعليه ووفقاً للفقرة ١٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، يجب على المنشأة أن تعترف مباشرة بمصروف مقداره ٢٥٦,٠٠٠ وحدة عملة.

إلا أنه في بعض الحالات، يمكن أن لا يكون المصروف المتعلق بخطة شراء الأسهم للموظفين ذو قيمة. وينص معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* على أنه ليس من الضروري تطبيق السياسات المحاسبية الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا كان أثر تطبيقها غير ذي قيمة (معيار المحاسبة الدولي ٨، الفقرة ٨)، وينص أيضا على أن حذف بند معين أو الخطأ في عرضه يكون أمراً هاماً إذا كان يمكن أن يؤثر، بشكل فردي أو جماعي، على القرارات الإقتصادية للمستخدمين المتخذة على أساس البيانات المالية. وتعتمد المادية على حجم وطبيعة الحذف أو العرض الخاطئ المحكوم عليه في الظروف المحيطة. كما أن حجم أو طبيعة البند، أو كلاهما معاً، يمكن أن يكونا عاملاً محدداً (معيار المحاسبة الدولي ٨، الفقرة ٥). وبناءاً عليه، يتعين على المنشأة في هذا المثال أن تقرر ما إذا كان المصروف البالغ ٢٥٦,٠٠٠ وحدة عملة هو ذو قيمة.

المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد

تنفيذ ١٨ تبين الفقرات ٣٠-٣٣ من هذا المعيار متطلبات المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات من خلال تكبد الإلتزامات تجاه مورد تلك الخدمات أو البضاعة في مبالغ تقوم على أساس سعر أسهم المنشأة أو أدوات حقوق ملكية أخرى. ويتعين على المنشأة أن تعترف مبدئيا بالخدمات أو البضاعة المشتراة، وبالتزام الدفع مقابل تلك البضاعة أو الخدمات، عندما تحصل المنشأة على البضاعة أو عند تقديم الخدمات، التي تم قياسها بالقيمة العادلة للإلتزام. وبعد ذلك، وحتى تتم تسوية الإلتزام، يُطلب من المنشأة الإعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة للإلتزام.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تنفيذ ١٩ على سبيل المثال، يمكن أن تمنح المنشأة مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم كجزء من مجموعة تعويضاتهم، يحق للموظفين بموجبها استلام دفعة نقدية مستقبلية (بدلاً من أداة حقوق ملكية)، على أساس الزيادة في سعر سهم المنشأة من مستوى معين وخلال فترة زمنية محددة. وإذا لم يتم إستحقاق مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم إلى أن يكمل الموظفون فترة معينة من الخدمة، تعترف المنشأة بالخدمات المستلمة، وبالتزام الدفع مقابلها، عند تقديم الموظفين للخدمة خلال تلك الفترة. ويقاس الإلتزام مبدئيا في نهاية كل فترة إعداد التقارير مالي إلى أن تتم تسويته بالقيمة العادلة لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم، من خلال تطبيق نموذج معين لتسعير الخيارات، والحد الذي يقدم فيه الموظفون الخدمة حتى تاريخه. ويتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة. ولهذا، إذا كان المبلغ المعترف به مقابل الخدمات المستلمة مشمولاً في المبلغ المسجل للأصل المعترف به في بيان المركز المالي للمنشأة (كالمخزون مثلاً)، لا يتم تعديل المبلغ المسجل لذلك الأصل لاستيعاب آثار إعادة قياس الإلتزام. ويوضح المثال ١٢ هذه المتطلبات.

تنفيذ: مثال ١٢

خلفية

تمنح المنشأة ١٠٠ مكافئة سهمية نقدية لكل من موظفيها البالغ عددهم٥٠٠ موظف، بشرط بقائهم في خدمة المنشأة لثلاث سنوات مقبلة.

خلال السنة الأولى، يترك العمل ٣٥ موظفاً. وتقدر المنشأة أن ٦٠ موظفاً آخراً سيترك العمل خلال السنتين الثانية والثالثة. وخلال السنة الثانية، يترك العمل ٤٠ موظفاً وتقدر المنشأة أن ٢٥ موظفاً إضافياً سيترك العمل خلال السنة الثالثة. وخلال السنة الثالثة، يترك العمل ٢٢ موظفاً، وفي نهاية السنة الثالثة، يمارس ١٥٠ موظفاً حقوقهم في المكافأة مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم. ويمارس ١٤٠ موظفاً آخر هذه الحقوق في نهاية السنة الرابعة، ويمارس الباقون البالغ عددهم ١١٣ موظفاً تلك الحقوق في نهاية السنة الخامسة.

تقدر المنشأة القيمة العادلة لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم في نهاية كل عام يوجد فيه التزام قائم كما هو موضح أدناه. وفي نهاية السنة الثالثة، تستحق جميع مكافآت الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم التي يحتفظ بها بقية الموظفون. كما تظهر أدناه القيم الجوهرية لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم في تاريخ الممارسة (والتي تعادل النقد المدفوع) في نهاية السنوات ٣، ٤ و٥.

السنة	القيمة العادلة	القيمة الجوهرية
١	١٤,٤٠ وحدة عملة	-
٢	١٥,٥٠ وحدة عملة	-
٣	١٨,٢٠ وحدة عملة	١٥,٠٠ وحدة عملة
٤	٢١,٤٠ وحدة عملة	٢٠,٠٠ وحدة عملة
٥		٢٥,٠٠ وحدة عملة

يتبع...

... يتبع

تنفيذ: مثال ١٢

تطبيق المتطلبات

السنة	الإحتساب		المصروف وحدة عملة	الإلتزام وحدة عملة
١	(٥٠٠ – ٩٥) موظف × ١٠٠ مكافأة سهمية* × ١٤,٤٠ وحدة عملة × ٣/١		١٩٤,٤٠٠	١٩٤,٤٠٠
٢	(٥٠٠ – ١٠٠) موظف × ١٠٠ مكافأة سهمية × ١٥,٥٠ وحدة عملة × ٣/٢ – ١٩٤,٤٠٠ وحدة عملة		٢١٨,٩٣٣	٤١٣,٣٣٣
٣	(٥٠٠ – ٩٧ - ١٥٠) موظف × ١٠٠ مكافأة سهمية × ١٨,٢٠ وحدة عملة – ٤١٣,٣٣٣ وحدة عملة			
	+ ١٥٠ موظف × ١٠٠ مكافأة سهمية × ١٥,٠٠ وحدة عملة	٤٧,١٢٧		٤٦٠,٤٦٠
	المجموع	٢٢٥,٠٠٠		
			٢٧٢,١٢٧	
٤	(٢٥٣ – ١٤٠) موظف × ١٠٠ مكافأة سهمية × ٢١,٤٠ وحدة عملة – ٤٦٠,٤٦٠ وحدة عملة	(٢١٨,٦٤٠)		٢٤١,٨٢٠
	+ ١٤٠ موظف × ١٠٠ مكافأة سهمية × ٢٠,٠٠ وحدة عملة	٢٨٠,٠٠٠		
	المجموع		٦١,٣٦٠	
٥	صفر وحدة عملة – ٢٤١,٨٢٠ وحدة عملة			
	+ ١١٣ موظف × ١٠٠ مكافأة سهمية × ٢٥,٠٠ وحدة عملة	(٢٤١,٨٢٠)		صفر
	المجموع	٢٨٢,٥٠٠		
	المجموع		٤٠,٦٨٠	
			٧٨٧,٥٠٠	

ترتيبات الدفع على أساس الأسهم مع بدائل النقد

تنفيذ ٢٠ تسمح بعض ترتيبات الدفع على أساس الأسهم للموظف أن يختار ما إذا يريد استلام نقد أو أدوات حقوق ملكية. وفي هذه الحالة، تم منح أداة مالية مركبة، أي أداة مالية تشتمل على عنصر دين وحقوق ملكية. وتقتضي الفقرة ٣٧ من هذا المعيار أن تقدر المنشأة القيمة العادلة للأداة المالية المركبة في تاريخ المنح، أولا من خلال قياس القيمة العادلة لعنصر الدين، ومن ثم قياس القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية، مع الأخذ في الحسبان أنه ينبغي على الموظف إسقاط حقه باستلام النقد لكي يستلم أداة حقوق ملكية.

تنفيذ ٢١ ويتم نموذجيا هيكلة ترتيبات الدفع على أساس الأسهم مع بدائل النقد بحيث تكون القيمة العادلة لبديل التسوية هي نفس القيمة للبدائل الأخرى. على سبيل المثال، يمكن للموظف أن يختار بين استلام خيارات الأسهم أو مكافأة الموظفين النقدية مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم. وفي حالات كهذه، تكون القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية صفرا، وبالتالي تكون القيمة العادلة للأداة المالية المركبة هي نفس القيمة العادلة لعنصر الدين. لكن إذا اختلفت القيم العادلة لبدائل التسوية، تكون عادة القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية أكبر من صفر، وفي هذه الحالة تكون القيمة العادلة للأداة المالية المركبة أكبر من القيمة العادلة لعنصر الدين.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تنفيذ ٢٢ تقتضي الفقرة ٣٨ من هذا المعيار أن تقوم المنشأة بمحاسبة الخدمات المستلمة بشكل منفصل، فيما يخص كل عنصر من عناصر الأداة المالية المركبة. أما بالنسبة لعنصر الدين، تعترف المنشأة بالخدمات المستلمة وبالتزام الدفع مقابل تلك الخدمات، عندما يقدم الطرف المقابل الخدمات، وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد. وبالنسبة لعنصر حقوق الملكية (إن وجد)، تعترف المنشأة بالخدمات المستلمة، والزيادة في حقوق الملكية، عندما يقدم الطرف المقابل الخدمة، وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة. ويوضح المثال ١٣ هذه المتطلبات.

تنفيذ: مثال ١٣

خلفية

تمنح المنشأة أحد الموظفين الحق في اختيار إما ١٠٠٠ سهم افتراضي، أي الحق في دفعة نقدية تعادل قيمة ١٠٠٠ سهم أو ١,٢٠٠ سهم. ويكون المنح مشروطاً بإتمام ثلاث سنوات من الخدمة. إذا اختار الموظف بديل الأسهم، يجب الإحتفاظ بالأسهم لمدة ثلاثة سنوات بعد تاريخ الإستحقاق.

وفي تاريخ المنح، يكون سعر سهم المنشأة ٥٠ وحدة عملة لكل سهم. وفي نهاية السنوات الأولى والثانية والثالثة، يكون سعر السهم هو ٥٢ و ٥٥ و ٦٠ وحدة عملة على التوالي. ولا تتوقع المنشأة أن تدفع توزيعات أرباح خلال الثلاث سنوات القادمة. وبعد أن تُؤخذ في الإعتبار آثار القيود على التحويل ما بعد الإستحقاق، تقدر المنشأة أن القيمة العادلة لبديل السهم في تاريخ المنح هو ٤٨ وحدة عملة لكل سهم.

وفي نهاية السنة الثالثة، يختار الموظف:-

الحالة الأولى: بديل النقد

الحالة الثانية: بديل أداة حقوق الملكية

يتبع...

...يتبع

تنفيذ: مثال ١٣

تطبيق المتطلبات

تكون القيمة العادلة لبديل حقوق الملكية هي ٥٧,٦٠٠ وحدة عملة (١,٢٠٠ سهم × ٤٨ وحدة عملة). وتكـون القيمة العادلة لبديل النقد هي ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة (١,٠٠٠ سهم افتراضي × ٥٠ وحدة عملة). وبهذا تكـون القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية للأداة المركبة هي ٧,٦٠٠ وحدة عملة (٥٧,٠٠٠ وحدة عملة - ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة)

وعلى المنشأة الإعتراف بالمبالغ التالية:-

السنة		المصروف وحدة عملة	حقوق الملكية وحدة عملة	الإلتزام وحدة عملة
١	عنصر الإلتزام: (١,٠٠٠ × ٥٢ وحدة عملة × ٣/١)	١٧,٣٣٣		١٧,٣٣٣
	عنصر حقوق الملكية: (٧,٦٠٠ وحدة عملة × ٣/١)	٢,٥٣٣	٢,٥٣٣	
٢	عنصر الإلتزام: (١,٠٠٠ × ٥٥ وحدة عملة × ٣/٢) – ١٧,٣٣٣ وحدة عملة	١٩,٣٣٣		١٩,٣٣٣
	عنصر حقوق الملكية: (٧,٦٠٠ وحدة عملة × ٣/١)	٢,٥٣٣	٢,٥٣٣	
٣	عنصر الإلتزام: (١,٠٠٠ × ٦٠ وحدة عملة) – ٣٦,٦٦٦ وحدة عملة	٢٣,٣٣٤		٢٣,٣٣٤
	عنصر حقوق الملكية: (٧,٦٠٠ وحدة عملة × ٣/١)	٢,٥٣٤	٢,٥٣٤	
نهاية السنة الثالثة	الحالة الأولى: ٦٠,٠٠٠ وحدة عملة كنقد مدفوع			(٦٠,٠٠٠)
	إجمالي الحالة الأولى	٦٧,٦٠٠	٧,٦٠٠	صفر
	الحالة الثانية: ١,٢٠٠ سهم صادر		٦٠,٠٠٠	(٦٠,٠٠٠)
	إجمالي الحالة الثانية	٦٧,٦٠٠	٦٧,٦٠٠	صفر

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إفصاحات توضيحية

تنفيذ ٢٣ يوضح المثال التالي متطلبات الإفصاح في الفقرات ٤٤-٥٢ من هذا المعيار.*

مقتطف من ملاحظات البيانات المالية للشركة "س" للسنة المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١.

الدفع على أساس الأسهم

خلال الفترة المنتهية في٢٠٠٥/١٢/٣١، كان لدى الشركة أربع ترتيبات دفع على أساس الأسـهم، كما هو مبين أدناه.

نوع الترتيب	خطة خيارات أسهم الإدارة العليا	خطة خيارات أسهم الموظفين العامين	خطة أسهم الموظفين التنفيذيين	خطة المكافأة النقدية للموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم
تاريخ المنح	١ يناير ٢٠٠٤	١ يناير ٢٠٠٥	١ يناير ٢٠٠٥	للإدارة العليا ١ يوليو ٢٠٠٥
العدد الممنوح	٥٠,٠٠٠	٧٥,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	٢٥,٠٠٠
العمر التعاقدي	١٠ سنوات	١٠ سنوات	لا ينطبق	١٠ سنوات
الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء	١,٥ سنة خدمة وتحقيق سعر سهم مستهدف، قد تم تحقيقه	٣ سنوات خدمة	٣ سنوات خدمة وتحقيق نمو مستهدف في حصة السهم من الأرباح	٣ سنوات خدمة وتحقيق زيادة مستهدفة في حصة السوق

تكون القيمة العادلة المقدرة لكل خيار سهم ممنوح في خطة خيارات أسهم الموظفين العامة هي ٢٣,٦٠ وحدة عملة. وتم حساب هذا من خلال تطبيق نظام ثنائي لتسعير الخيارات. وكانت معطيات النموذج هو سعر السهم في تاريخ المنح بمقدار ٥٠ وحدة عملة، وسعر الممارسة بمقدار ٥٠ وحدة عملة، والتقلبات المتوقعـة بنـسبة ٣٠%، بدون توزيعات أرباح متوقعة، وعمر تعاقدي مدته ١٠ سنوات، وسعر فائدة خالي من المخاطر بنسبة ٥%. وللسماح بآثار الممارسة المبكرة، أُفترض أن الموظفين سيمارسون الخيارات بعد تـاريخ الإسـتحقاق عندما يكون سعر السهم ضعفي سعر الممارسة. وبلغت التقلبات السابقة ما نسبته ٤٠%، وتتضمن الـسنوات الأولى من عمر الشركة، وتتوقع الشركة أن تنخفض التقلبات في سعر السهم مع نموها.

تكون القيمة العادلة المقدرة لكل سهم ممنوح في خطة أسهم الموظفين التنفيذيين هي ٥٠,٠٠ وحـدة عملـة، والتي تساوي سعر السهم في تاريخ المنح.

* (لاحظ أنه لا يقصد من المثال التوضيحي أن يكون نمطا أو نموذجا وبالتالي فهو غير شامل. فهو لا يوضح، على سبيل المثال، متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ٤٧ (ج)، ٤٨، ٤٩ من هذا المعيار.)

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وفيما يلي أدناه تفاصيل أخرى حول خطتي خيارات الأسهم:-

	٢٠٠٤		٢٠٠٥	
	عدد الخيارات	المتوسط المرجح لسعر الممارسة	عدد الخيارات	المتوسط المرجح لسعر الممارسة
متداولة في بداية السنة	٠	-	٤٥,٠٠٠	٤٠ وحدة عملة
ممنوحة	٥٠,٠٠٠	٤٠ وحدة عملة	٧٥,٠٠٠	٥٠ وحدة عملة
ملغاة	(٥,٠٠٠)	٤٠ وحدة عملة	(٨,٠٠٠)	٤٦ وحدة عملة
مُمارسة	٠	-	(٤,٠٠٠)	٤٠ وحدة عملة
متداولة في نهاية السنة	٤٥,٠٠٠	٤٠ وحدة عملة	١٠٨,٠٠٠	٤٦ وحدة عملة
قابلة للممارسة في نهاية السنة	٠	٤٠ وحدة عملة	٣٨,٠٠٠	٤٠ وحدة عملة

بلغ المتوسط المرجح لسعر السهم في تاريخ ممارسة خيارات الأسهم التي تمت ممارستها خلال الفترة ٥٢ وحدة عملة. وكان سعر الممارسة للخيارات المتداولة في ٢٠٠٥/١٢/٣١ هو ٤٠ وحدة عملة أو ٥٠ وحدة عملة، وكان المتوسط المرجح للعمر التعاقدي المتبقي هو ٨,٦٤ سنة.

	٢٠٠٤	٢٠٠٥
	وحدة عملة	وحدة عملة
المصروف الناشئ من معاملات الدفع على أساس الأسهم	٤٩٥,٠٠٠	١,١٠٥,٨٦٧
المصروف الناشئ من خطط الخيارات وخيارات الأسهم	٤٩٥,٠٠٠	١,٠٠٧,٠٠٠
رصيد الإقفال لإلتزام خطة المكافأة النقدية للموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم	-	٩٨,٨٦٧
المصروف الناشئ من الزيادة في القيمة العادلة لإلتزام خطة المكافأة النقدية للموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم	-	٩,٢٠٠

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملخص لشروط الطرف المقابل لاستلام أداة حقوق ملكية ممنوحة وللمعاملات المحاسبية

تنفيذ٢٤ يصنف الجدول أدناه، مع الأمثل، الشروط المختلفة لتحديد ما إذا كان الطرف المقابل سيستلم أداة حقوق ملكية ممنوحة والمعاملة المحاسبية للمدفع على أساس الأسهم مع هذه الشروط.

ملخص للشروط التي تحدد ما إذا كان الطرف المقابل سيستلم أداة حقوق ملكية ممنوحة					
	الشروط المحفزة على الأداء			الشروط غير المحفزة	
	شروط الخدمة	شروط الأداء			
		شروط الأداء التي تعتبر شروط سوق	شروط الأداء الأخرى	لا تستطيع المنشأة أو الطرف المقابل تحديد ما إذا تم تلبية الشرط	يستطيع الطرف المقابل اختيار تلبية الشرط	يستطيع المنشأة اختيار تلبية الشرط
شروط المثال	متطلب البقاء في الخدمة لثلاث سنوات	الهدف بناءً على سعر السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة	الهدف بناءً على العرض العام الأولي الناجح مع متطلب خدمة محدد	الهدف بناءً على مؤشر السلع	دفع المساهمات نحو سعر الممارسة للدفع على أساس الأسهم	استمرار الخطة من قبل المنشأة
هل يشمل القيمة العادلة لتاريخ المنح	لا	نعم	لا [أ]	نعم	نعم	نعم [أ]
المعاملة المحاسبية في حال تلبية الشرط بعد تاريخ المنح وخلال فترة الإستحقاق	المصادرة. تراجع المنشأة المصروف لتعكس أفضل التقديرات المتوفرة لعدد أدوات حقوق الملكية المتوقعة إستحقاقها (الفقرة ١٩)	لا تغيير في المحاسبة. تستمر المنشأة في الإعتراف بالمصروف خلال المدة المتبقية من فترة الإستحقاق (الفقرة ٢١)	المصادرة. تراجع المنشأة المصروف لتعكس أفضل التقديرات المتوفرة لعدد أدوات حقوق الملكية المتوقعة إستحقاقها (الفقرة ١٩)	لا تغيير في المحاسبة. تستمر المنشأة في الإعتراف بالمصروف خلال المدة المتبقية من فترة الإستحقاق (الفقرة ٢١أ)	إلغاء. تعترف المنشأة مباشرة بمبلغ المصروف الذي خلافاً لذلك سيتم الإعتراف به خلال المدة المتبقية من فترة الإستحقاق (الفقرة ٢٨أ)	إلغاء. تعترف المنشأة مباشرة بمبلغ المصروف الذي خلافاً لذلك سيتم الإعتراف به خلال المدة المتبقية من فترة الإستحقاق (الفقرة ٢٨أ)

(أ) عند حساب القيمة العادلة للدفع على أساس الأسهم، إن إحتمالية إستمرار الخطة من قبل المنشأة يفترض أن يكون ١٠٠ جزء.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣

إندماج الأعمال

تشمل هذه النسخة التعديلات الناتجة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة حتى ١٧ يناير ٢٠٠٨.

أصدرت لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية معيار المحاسبة الدولي ٢٢ *إندماج الأعمال* في أكتوبر ١٩٩٨. وكانت قبل ذلك نسخة معدلة من معيار المحاسبة ٢٢ " *إندماج الأعمال"* (الصادرة في ديسمبر ١٩٩٣) وتم إستبدالها بمعيار المحاسبة الدولي ٢٢ "*محاسبة إندماج الأعمال"* (الصادر في نوفمبر ١٩٩٨).

وقرر مجلس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في إبريل ٢٠٠١ أن كافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الأنظمة السابقة تبقى سارية إلا إذا تم تعديلها أو سحبها أو إلى حين يتم ذلك.

كما أصدر مجلس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في مارس ٢٠٠٤ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" الذي حل محل معيار المحاسبة الدولي ٢٢ وثلاثة تفسيرات:-

- التفسير ٩ "*إندماج الأعمال – التصنيف إما كإستملاك أو توحيد الحصص"*
- التفسير ٢٢ "*إندماج الأعمال – التعديل اللاحق للقيم العادلة والشهرة المبلغ عنها مبدئياً"*
- التفسير ٢٨ "*إندماج الأعمال – "تاريخ التبادل" والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية"*

وجرى تعديل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ من خلال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة"* (الصادر في مارس ٢٠٠٤).

عدل معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية"* (كما تم تعديله في سبتمبر ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بما فيها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

وفي يناير ٢٠٠٨، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية نسخة معدلة من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

تشير التفسيرات التالية إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣:-

- التفسير – ٣٢ "*الأصول غير الملموسة – تكاليف الموقع الالكتروني*" (الصادر في مارس ٢٠٠٢ وتم تعديله عبر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ في مارس ٢٠٠٤).
- تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٩ *إعادة تقييم المشتقات الضمنية*(الصادر في مارس ٢٠٠٦).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
المقدمة	
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *إندماج الأعمال*	
الهدف	**١**
النطاق	**٢**
تعريف إندماج الأعمال	**٣**
طريقة الإستملاك	**٤-٥٣**
تعريف المنشأة المشترية	**٦-٧**
تعريف تاريخ الإستملاك	**٨-٩**
الإعتراف بالأصول المشتركة التي يمكن تحديدها وقياسها	
الإلتزامات المضمونة والحصة غير مسيطرة	
في المنشأة المشتراه	**١٠-٣١**
مبدأ الإعتراف	١٠-١٧
شروط الإعتراف	١١-١٤
تصنيف أو تخصيص الأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة في إندماج الأعمال	١٥-١٧
مبدأ القياس	١٨-٢٠
إستثناءات على مبادئ الإعتراف والقياس	٢١-٣١
إستثناءات على مبدأ الإعتراف	٢٢-٢٣
إلتزامات محتملة	٢٢-٢٣
إستثناءات على مبادئ الإعتراف والقياس	٢٤-٢٨
ضرائب الدخل	٢٤-٢٥
منافع الموظفين	٢٦
الأصول التعويضية	٢٧-٢٨
إستثناءات على مبدأ القياس	٢٩-٣١
الحقوق المعاد إستملاكها	٢٩
مكافآت الدفع على أساس الأسهم	٣٠
الأصول المحتفظ بها للبيع	٣١
الإعتراف بالشهرة وقياسها أو الربح من الشراء بأسعار منخفضة	**٣٢-٤٠**
الشراء بأسعار مخفضة	٣٤-٣٦
المقابل المالي المنقول	٣٧-٤٠
المقابل المالي المحتمل	٣٩-٤٠
إرشادات إضافية لتطبيق طريقة الإستملاك على أنواع معينة من إندماج الأعمال	**٤١-٤٤**
إندماج الأعمال المتحقق على مراحل	٤١-٤٢
إندماج الأعمال المتحقق دون نقل المقابل المالي	٤٣-٤٤
فترة القياس	**٤٥-٥٠**
تحديد ما يعتبر جزء من معاملة إندماج الأعمال	**٥١-٥٣**
التكاليف المتعلقة بالإستملاك	٥٣
القياس اللاحق والمحاسبة	**٥٤-٥٨**
الحقوق المعاد إستملاكها	**٥٥**
الإلتزامات المحتملة	**٥٦**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأصول التعويضية **٥٧**
المقابل المالي المحتمل **٥٨**
الإفصاحات **٥٩-٦٣**
تاريخ النفاذ والإنتقال **٦٤-٦٧**
تاريخ النفاذ **٦٤**
الإنتقال **٦٥-٦٧**
ضرائب الدخل ٦٧
سحب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (٢٠٠٤) **٦٨**

الملاحق:-
أ تعريف المصطلحات
ب إرشادات التطبيق
ج التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى
موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣
أساس الإستنتاجات
ملحق
التعديلات على أساس الإستنتاجات حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى
أمثلة توضيحية
ملحق
التعديلات على إرشادات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى
مقارنة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ببيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر)
جدول التوافق

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تمت الإشارة إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *إندماج الأعمال* في الفقرات ١-٦٨ والملاحق أ – ج. ولدى كافة الفقرات صلاحيات متكافئة. وتوضح الفقرات المبينة **بالخط الغامق** المبادئ الرئيسية. أما تعريف المصطلحات في الملحق أ فتظهر *بالخط المائل* عند ذكرها للمرة الأولى في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، وتظهر تعريفات المصطلحات الأخرى في قائمة المصطلحات الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وينبغي قراءة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ في سياق أغراضه وأساس إستنتاجاته وفي سياق *المقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإطار إعداد وعرض البيانات المالية*. ويوفر معيار المحاسبة الدولي ٨ *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء* أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقدمة

أسباب إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة١ يعتبر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل *إندماج الأعمال* جزء من جهد مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية من أجل تطوير إعداد التقارير المالية بينما يتم تعزيز المقاربة الدولية بين معايير المحاسبة. وقرر كل من المجلسين معالجة محاسبة إندماج الأعمال على مرحلتين. فقد تداول مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية المرحلة الأولى بشكل منفصل. واختتم مجلس معايير المحاسبة المالية مرحلته الأولى في يونيو ٢٠٠١ من خلال إصدار بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ١٤١ *إندماج الأعمال*. بينما انتهى مجلس معايير المحاسبة الدولية من مرحلته الأولى في مارس ٢٠٠٤ من خلال إصدار النسخة السابقة من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *إندماج الأعمال*. وكان الإستنتاج الرئيسي للمجلسين في المرحلة الأولى هو أن كافة عمليات إندماج الأعمال هي عمليات إستملاك من الناحية الفعلية. ونتيجة لذلك، قرر المجلسان أن يقتضيا استخدام طريقة واحدة لمحاسبة إندماج الأعمال – هي طريقة الإستملاك.

مقدمة٢ تناولت المرحلة الثانية من المشروع الإرشادات المتعلقة بتطبيق طريقة الإستملاك. وقرر المجلسان أنه بالإمكان إجراء تحسينات مهمة على إعداد التقارير المالية لو كان لديهما معايير مماثلة لمحاسبة إندماج الأعمال، لذلك قرر المجلسان إجراء المرحلة الثانية من المشروع كجهد مشترك بغية الوصول إلى الإستنتاجات ذاتها. واختتم المجلسان المرحلة الثانية من المشروع بإصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هذا وبيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ١٤١ (معدلاً في ٢٠٠٧) *إندماج الأعمال* بالإضافة إلى التعديلات المرتبطة بمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ *البيانات المالية الموحدة والمنفصلة* وبيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ١٦٠ *الحصص غير المسيطرة في البيانات المالية الموحدة*.

مقدمة٣ يتم إستبدال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم إصداره في ٢٠٠٤) ويصبح سارياً على إندماج الأعمال الذي يكون تاريخ الإستملاك فيه، في بداية أو بعد بداية فترة إعداد تقارير السنوية الأولى المبتدئة في ١ يوليو ٢٠٠٩. ويجوز التطبيق المبكر شرط تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما تم تعديله في ٢٠٠٨) في نفس الوقت.

الخصائص الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة٤ يهدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية إلى تعزيز الملائمة والموثوقية والقدرة على مقارنة المعلومات التي تقدمها المنشأة في بياناتها المالية حول إندماج الأعمال وتأثيراتها عن طريق وضع المعايير والمتطلبات المتعلقة بطريقة عمل المنشأة المشترية في:-

(أ) أن تعترف وتقيس في بياناتها المالية الأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة وأية حصة غير مسيطرة في المنشأة المشتراه؛

(ب) أن تعترف وتقيس الشهرة المستملكة في إندماج الأعمال أو الربح من الشراء بسعر منخفض؛ و

(ج) أن تحدد ما يتم الإفصاح عنه من معلومات ليتمكن مستخدمو البيانات المالية من تقييم طبيعة إندماج الأعمال وآثاره المالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المبدأ الرئيسي

مقدمة٥ تعترف المنشأة المشترية بالأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة على أساس قيمها العادلة في تاريخ الإستملاك وتفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم طبيعة الإستملاك وآثاره المالية.

تطبيق طريقة الإستملاك

مقدمة٦ يجب محاسبة إندماج الأعمال من خلال تطبيق طريقة الإستملاك ما لم يكن إندماجاً يشتمل على منشآت أو أعمال بموجب سيطرة مشتركة. وقد يعرف احد أطراف إندماج الأعمال دوما بالمنشأة المشترية كونها المنشأة التي تملك السيطرة على الأعمال الأخرى (المنشأة المشتراه). ولا تعتبر أشكال الأعمال المشتركة أو إستملاك أصل أو مجموعة من الأصول التي لا تضم أعمالا إندماج أعمال.

مقدمة٧ تضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مبادئ الإعتراف والقياس للأصول المشتراه التي يمكن تحديدها والإلتزامات المضمونة وأي حصص غير قابلة للسيطرة في المنشأة المشتراه. كما يجب إجراء أية تصنيفات أو تعيينات متعلقة بالإعتراف بهذه البنود وفقاً للبنود التعاقدية والشروط الإقتصادية والسياسات التشغيلية أو المحاسبية للمنشأة المشترية وأي عوامل أخرى قائمة في تاريخ الإستملاك.

مقدمة٨ يتم قياس كل أصل قابل للتحديد وأي إلتزام على أساس قيمته العادلة في تاريخ الإستملاك. كما يتم قياس الحصة غير المسيطرة في المنشأة المشتراه على أساس القيمة العادلة أو على أساس الحصة التناسبية للحصة غير المسيطرة في صافي أصول المنشأة المشترية القابلة للتحديد.

مقدمة٩ يقدم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية إستثناءات محددة لمبادئ الإعتراف والقياس:-

(أ) ينبغي تصنيف عقود الإيجار والتأمين على أساس الشروط التعاقدية وعوامل أخرى عند إبتداء العقد (أو عند تغيير الشروط) وليس على أساس العوامل الأخرى القائمة في تاريخ الإستملاك.

(ب) يتم الإعتراف بالإلتزامات المضمونة المحتملة في إندماج الأعمال فقط إذا كانت تشكل إلتزاماً حالياً ويمكن قياسها بشكل موثوق.

(ج) ينبغي الإعتراف ببعض الأصول والإلتزامات أو قياسها وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وليس على أساس القيمة العادلة. وتقع تلك الأصول والإلتزامات المتأثرة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*" ومعيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*" والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "*الدفع على أساس الأسهم*" والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بريسم البيع والعمليات المتوقفة*".

(د) هناك متطلبات خاصة لقياس الحق الذي تمت إعادة إستملاكه.

(هـ) يتم الإعتراف بالأصول التعويضية وقياسها على أساس يتسق مع البند الخاضع للتعويض، حتى لو لم يكون المقياس هو القيمة العادلة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مقدمة١٠ يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على المنشأة المشترية التي اعترفت بالأصول التعويضية والإلتزامات وأي حصص غير مسيطرة أن تحدد أي فرق بين:-

(أ) إجمالي المقابل المالي المنقول وأي حصة غير مسيطرة في المنشأة المشتراه، وفي حالة إندماج الأعمال المتحقق على مراحل القيمة العادلة لحقوق الملكية السابقة للمنشأة المشترية في المنشأة المشتراه في تاريخ الإستملاك؛ و

(ب) صافي الأصول المشتراه القابلة للتحديد.

ويتم الإعتراف بهذا الفرق عموماً على أنه شهرة. كما يتم الإعتراف بالكسب الذي تحرزه المنشأة المشترية من الشراء بسعر منخفض في الربح أو الخسارة.

مقدمة١١ يتم قياس المقابل المالي المنقول في إندماج الأعمال (بما فيه أي مقابل مالي محتمل) باستخدام القيمة العادلة.

مقدمة١٢ تقوم المنشأة المشترية عموماً بقياس ومحاسبة الأصول المشتراه والإلتزامات المضمونة أو المتحملة في إندماج الأعمال بعد استكماله وفقاً للمعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية جارية التطبيق. برغم ذلك، يقدم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية متطلبات محاسبية للحقوق التي تمت إعادة إستملاكها والإلتزامات المحتملة والمقابل المالي المحتمل والأصول التعويضية.

الإفصاح

مقدمة١٣ يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على المنشأة المشترية أن تفصح عن معلومات تمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم طبيعة عملية إندماج الأعمال وآثارها المالية والتي حدثت خلال فترة إعداد التقارير الحالية أو بعد تاريخ إعداد التقارير وليس قبل المصادقة على إصدار البيانات المالية. ويجب على المنشأة المشترية بعد إندماج الأعمال أن تفصح عن التعديلات التي تم الإعتراف بها في فترة إعداد التقارير الحالية المتعلقة بإندماج الأعمال الذي حدث في الفترات الحالية أو السابقة لإعداد التقارير.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣
إندماج الأعمال

الهدف

١ يهدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية إلى تعزيز الملائمة والموثوقية والقدرة على مقارنة المعلومات التي تقدمها المنشأة حول إندماج الأعمال وتأثيراته في بياناتها المالية. ولتحقيق ذلك، يضع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هذا المبادئ والمتطلبات حول ما ينبغي على *المنشأة المشترية* عمله:-

(أ) أن تعترف وتقيس في بياناتها المالية الأصول المستملكة *القابلة للتحديد* والإلتزامات المضمونة وأية حصة *غير مسيطرة* في *المنشأة المشتراه*؛

(ب) أن تعترف وتقيس *الشهرة* المستملكة في إندماج الأعمال أو الربح من الشراء بسعر منخفض؛ و

(ج) أن تحدد ما يتم الإفصاح عنه من معلومات ليتمكن مستخدمو البيانات المالية من تقييم طبيعة إندماج الأعمال وآثاره المالية.

النطاق

٢ يتم تطبيق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على المعاملة أو أي حدث آخر يلبيان تعريف إندماج الأعمال، ولا يطبق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على:-

(أ) تأسيس مشروع مشترك.

(ب) إستملاك أصل أو مجموعة من الأصول التي لا تشكل *عملا*، وتحدد المنشأة المشترية في مثل هذه الحالات وتعترف بالأصول الفردية المستملكة القابلة للتحديد (وتشمل تلك الأصول التي تلبي معيار التعريف والإعتراف بالأصول غير الملموسة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *الأصول غير الملموسة*) والإلتزامات المضمونة. كما يتم تخصيص كلفة الفئة للأصول الفردية القابلة للتحديد والإلتزامات على أساس *قيمتها العادلة* النسبية في تاريخ الشراء، ولا ينتج عن مثل هذه المعاملة أو الحدث أي شهرة.

(ج) مجموعة من المنشآت أو الأعمال الخاضعة للسيطرة المشتركة (الفقرات ب١- ب٤ توفر إرشادات التطبيق المعنية).

تعريف إندماج الأعمال

٣ على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت المعاملة أو أي حدث آخر يشكل إندماج أعمال عن طريق تطبيق التعريف الوارد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، ويتطلب هذا أن تشكل الأصول المشتراه والإلتزامات المضمونة عملاً. وإن كانت الأصول المشتراه لا تشكل عملاً، فعلى المنشأة معدة التقارير أن تعالج محاسبياً المعاملة أو الحدث الآخر على أساس إستملاك الأصل. وتوفر الفقرات ٥ب–١٢ب إرشادات حول تحديد إندماج وتعريف الأعمال.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

طريقة الإستملاك

٤ على المنشأة أن تحاسب كل إندماج أعمال عن طريق تطبيق طريقة الإستملاك.

٥ يتطلب تطبيق طريقة الإستملاك ما يلي:-
(أ) تحديد المنشأة المشترية؛
(ب) تحديد *تاريخ الإستملاك*؛
(ج) الإعتراف بالأصول المشتراه القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة وأي حصة غير مسيطرة في المنشأة المشتراه وقياسها؛ و
(د) الإعتراف وقياس الشهرة أو الربح من الشراء بسعر منخفض.

تعريف المنشأة المشترية

٦ يتم تحديد إحدى المنشآت المدمجة في كل عملية إندماج أعمال لتكون المنشأة المشترية.

٧ ينبغي إتباع الإرشادات في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"* من أجل تحديد المنشأة المشترية – وهي المنشأة التي تملك السيطرة على المنشأة المشتراه. وإذا حدث إندماج أعمال ولكن تطبيق الإرشاد في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ لا يشير بوضوح إلى من هي المنشأة المشترية ضمن المنشات المدمجة، لذا ينبغي الرجوع إلى العوامل الواردة في الفقرات ب١٤-ب١٨ لتحديد المنشأة المشترية.

تعريف تاريخ الإستملاك

٨ على المنشأة المشترية أن تحدد تاريخ الإستملاك، وهو تاريخ امتلاكها السيطرة على المنشأة المشتراه.

٩ يعتبر التاريخ الذي تتم السيطرة فيه على المنشأة المشتراه عموماً التاريخ الذي تقوم المنشأة المشترية فيه بنقل المقابل المالي وإستملاك الأصول وضمان إلتزامات المنشأة المشتراه بشكل قانوني - تاريخ الإقفال. وقد تملك المنشأة المشترية السيطرة قبل تاريخ الإقفال أو بعده. فعلى سبيل المثال، يتقدم تاريخ الإستملاك على تاريخ الإقفال إذا اشترطت الاتفاقية الخطية أن تملك المنشأة المشترية السيطرة على المنشأة المشتراه قبل تاريخ الإقفال. وينبغي على المنشأة المشترية أن تأخذ بالحسبان كافة الوقائع والظروف المعنية في تحديد تاريخ الإستملاك.

الإعتراف بالأصول المشتراه التي يمكن تحديدها وقياسها والإلتزامات المضمونة والحصة غير المسيطرة في المنشأة المشتراه.

مبدأ الإعتراف

١٠ ينبغي على المنشأة المشترية إعتباراً من تاريخ الإستملاك الإعتراف بالشهرة والأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة وأية حصة غير مسيطرة في المنشأة المشتراه بشكل منفصل. ويخضع الإعتراف بالأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة للشروط المحددة في الفقرات ١١ و١٢.

شروط الإعتراف

١١ يجب للتأهل للإعتراف كجزء من تطبيق طريقة الإستملاك القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة أن تتطابق مع تعريفات الأصول والإلتزامات في *إطار إعداد وعرض البيانات المالية* في تاريخ الإستملاك. على سبيل المثال، لا تعتبر التكاليف التي تتوقعها المنشأة المشترية لكنها غير ملزمة في تحملها في المستقبل لتسيير خطتها أو الخروج من نشاط تابع للمنشأة المشتراه أو لإنهاء عمل موظفين في المنشأة المشتراه أو وضعهم في وظيفة جديدة إلتزامات في تاريخ الإستملاك. لهذا لا تعترف المنشأة المشترية بتلك التكاليف على أنها جزء من تطبيق طريقة الإستملاك، ولكنها تعترف بتلك التكاليف في بياناتها المالية السابقة للإندماج وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

١٢ بالإضافة لذلك، يجب أن تكون الأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة جزء مما تبادلته المنشأة المشترية والمنشأة المشتراه (أو *مالكيها* السابقين) في معاملة إندماج الأعمال وليست نتيجة المعاملات المنفصلة ليتم الإعتراف بها كجزء من تطبيق طريقة الإستملاك. وينبغي أن تطبق المنشأة المشترية الإرشادات الواردة في الفقرات ٥١-٥٣ لتحديد أي الأصول المشتراه أو الإلتزامات المضمونة تكون جزء من التبادل وأي منها، إن وجد هو نتيجة المعاملات المنفصلة التي تتم محاسبتها وفقاً لطبيعتها والمعايير الدولية المطبقة لإعداد التقارير المالية.

١٣ يتسبب تطبيق المنشأة المشترية لمبدأ وشروط الإعتراف بأن تعترف ببعض الأصول والإلتزامات التي لم تعترف المنشأة المشترية بها سابقاً كأصول وإلتزامات في بياناتها المالية. فتعترف المنشأة المشترية مثلاً بالأصول غير الملموسة القابلة للتحديد والتي تم إستملاكها مثل الاسم التجاري أو البراءة أو علاقات العملاء، والتي لم تعترف بها المنشأة المشترية كأصول في البيانات المالية لأنها أعدتها داخليا وحملت التكاليف المعنية على المصروف.

١٤ تقدم الفقرات ب٢٨- ب٤٠ إرشادات تتعلق بالإعتراف بعقود الإيجار التشغيلية والأصول غير الملموسة. وتحدد الفقرات ٢٢- ٢٨ أنواع الأصول القابلة للتحديد والإلتزامات التي تشمل بنوداً يوفر لها هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية إستثناءات محددة لمبدأ وشروط الإعتراف.

تصنيف أو تخصيص الأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة في إندماج الأعمال

١٥ في تاريخ الإستملاك، ينبغي على المنشأة المشترية تصنيف أو تسمية الأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة كما يلزم لتطبيق المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية لاحقاً. على المنشأة المشترية تحديد تلك التصنيفات والتسميات على أساس الشروط التعاقدية والظروف الإقتصادية والسياسات المحاسبية أو التشغيلية وغيرها من الظروف المعنية القائمة في تاريخ الإستملاك.

١٦ تشترط المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بعض الحالات محاسبة مختلفة بناء على الطريقة التي تصنف المنشأة أو تسمي من خلالها أصلا أو إلتزاماً معيناً. ومن أمثلة التصنيفات أو التسميات التي ينبغي على المنشأة المشترية إجراءها على أساس الظروف المعنية القائمة في تاريخ الإستملاك، تلك التي تشمل ولكنها لا تقتصر على:-

(أ) تصنيف أصول مالية وإلتزامات محددة كأصل مالي أو إلتزام على أساس القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، أو كأصل مالي متوفر برسم البيع أو محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية:- الإعتراف والقياس*"؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) تسمية أداة الاشتقاق كأداة للتحوط وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩؛ و

(ج) تقييم إذا ما كان ينبغي فصل المشتق المتضمن عن العقد الأساسي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ (والذي يعتبر مسألة "تصنيف" وهو المصطلح الذي يستخدمه هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية).

١٧ يقدم هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية استثناءين على المبدأ في الفقرة ١٥:-

(أ) تصنيف عقد الإيجار كإيجار تشغيلي أو كإيجار تمويلي وفقاً للمعيار ١٧ *عقود الإيجار*؛ و

(ب) تصنيف العقد كعقد تأمين وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ *عقود التأمين*.

ينبغي على المنشأة المشترية أن تصنف تلك العقود على أساس الشروط التعاقدية والعوامل الأخرى في إبتداء العقد (أو إذا تم تعديل شروط العقد بطريقة تغير تصنيفها في تاريخ ذلك التعديل الذي قد يكون تاريخ الإستملاك).

مبدأ القياس

١٨ على المنشأة المشترية قياس الأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة على أساس قيمتها العادلة في تاريخ الإستملاك.

١٩ ينبغي على المنشأة المشترية في كل إندماج أعمال قياس أي حصة غير مسيطرة في المنشأة المشتراه إما على أساس القيمة العادلة أو السهم التناسبي للحصة غير المسيطرة من صافي الأصول القابلة للتحديد في المنشأة المشتراه.

٢٠ تعرض الفقرات ب٤١- ب٤٥ إرشادات حول قياس القيمة العادلة لأصول معينة قابلة للتحديد والحصة غير المسيطرة في المنشأة المشتراه. وتحدد الفقرات ٢٤-٣١ أنواع الأصول القابلة للتحديد والإلتزامات التي تشمل بنوداً تنص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على إستثناءات محددة بشأنها لمبدأ القياس.

إستثناءات على مبادئ الإعتراف والقياس

٢١ يقدم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية إستثناءات محددة لمبادئ إعترافه وقياسه. تحدد الفقرات ٢٢-٣١ البنود الخاصة التي تقدم لها الإستثناءات وطبيعة تلك الإستثناءات. وينبغي على المنشأة المشترية أن تحاسب تلك البنود من خلال تطبيق المتطلبات في الفقرات ٢٢-٣١ والتي ينتج عنها بعض البنود التي:-

(أ) تكون معترفاً بها إما بتطبيق شروط الإعتراف بالإضافة إلى تلك الواردة في الفقرات ١١ و١٢ أو عن طريق تطبيق متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تتبعها نتائج تختلف عن تطبيق مبدأ وشروط الإعتراف.

(ب) تقاس بقيمة غير القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك.

إستثناءات على مبدأ الإعتراف

الإلتزامات المحتملة

٢٢ يعرف معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*" الإلتزام المحتمل على أنه:-

(أ) إلتزام محتمل ينشأ عن أحداث سابقة ويتأكد وجوده فقط من خلال حدوث أو عدم حدوث حدث ما أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع ضمن سيطرة المنشأة بشكل كامل.

(ب) إلتزام مالي ينشأ عن أحداث ماضية لكنه غير معترف به لأنه:-

(١) من غير المحتمل أن تقتضي تسوية الإلتزام تدفق الموارد الصادر المتضمن لمنافع إقتصادية؛ أو

(٢) ليس بالإمكان قياس مبلغ الإلتزام بموثوقية كافية.

٢٣ لا تنطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٧ في تحديد أي من الإلتزامات المحتملة التي يعترف بها إعتباراً من تاريخ الإستملاك، ولكن يجب على المنشأة المشترية أن تعترف إعتباراً من تاريخ الإستملاك بالإلتزام المضمون المحتمل في إندماج الأعمال إذا كان إلتزاماً حاليا ناشئا من أحداث سابقة ويمكن قياس قيمته العادلة بشكل موثوق. نتيجة ذلك وخلافاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧، تعترف المنشأة المشترية بالإلتزام المحتمل في إندماج الأعمال في تاريخ الإستملاك حتى لو لم يكن مرجحاً طلب تدفقات المصادر الصادرة المتضمنة للمنافع الإقتصادية بغية تسوية الإلتزام، وتقدم الفقرة ٥٦ إرشادات حول المحاسبة اللاحقة للإلتزامات المحتملة.

إستثناءات لكل من مبادئ الإعتراف والقياس

ضرائب الدخل

٢٤ تعترف المنشأة المشترية وتقيس أصل الضريبة المؤجل أو الإلتزام الناشئ من الأصول المستملكة أو الإلتزامات المضمونة في إندماج الأعمال وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*".

٢٥ تقوم المنشأة المشترية بمحاسبة آثار الضريبة المحتملة للفروق وعمليات الترحيل المؤقتة المتعلقة بالمنشأة المشتراه والقائمة في تاريخ الإستملاك أو الناشئة من الإستملاك وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٢.

منافع الموظفين

٢٦ تعترف المنشأة المشترية وتقيس الإلتزام (أو الأصل إن وجد) المتعلق بترتيبات منافع الموظفين في المنشأة المشتراه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*".

الأصول التعويضية

٢٧ يجوز للبائع في إندماج الأعمال أن يعوض المنشأة المشترية تعاقدياً عن نتائج الظروف المحتملة أو غير المؤكدة المتعلقة بكافة أصل أو إلتزام معينين أو جزء منهما. فقد يقوم البائع مثلاً بتعويض المنشأة المشترية عن خسائر تفوق مبلغ إلتزام معين ناجم عن إحتمالية معينة، أي أن البائع يتعهد بألا تتعدى إلتزامات المنشأة المشترية مبلغاً معيناً، وعلى هذا تحصل المنشأة المشترية على أصل تعويضي وتعترف المنشأة المشترية بهذا الأصل التعويضي في نفس الوقت الذي تعترف فيه بالبند الذي تم تعويضه ومقياسه على ذات الأساس لذلك البند الذي تم تعويضه وفقاً للحاجة إلى بدل تقييم للمبالغ التي لا يمكن تحصيلها. نتيجة ذلك، إذا ارتبط التعويض بأصل أو إلتزام تم الإعتراف بهما في تاريخ الإستملاك وقياسهما على أساس القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك، تعترف المنشأة المشترية بالأصل التعويضي، في تاريخ الإستملاك، الذي تم قياسه بالقيمة العادلة في تاريخ الإستملاك. وفيما يتعلق بالأصل التعويضي المقاس

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بالقيمة العادلة، فإنه لا يتم إدراج آثار الشكوك حول التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن المقابيل المالية القابلة للتحصيل في مقياس القيمة العادلة كما أن وجود بدل تقييم منفصل ليس ضرورياً (تقدم الفقرة ٤١ الإرشادات المتعلقة بالتطبيق).

٢٨ يتعلق التعويض في بعض الأحيان بأصل أو إلتزام مستثنى من مبادئ الإعتراف والقياس. فعلى سبيل المثال، قد يتعلق التعويض بإلتزام محتمل غير معترف به في تاريخ الإستملاك لأن القيمة العادلة له غير قابلة للقياس بشكل موثوق في ذلك التاريخ. عوض ذلك، يتعلق التعويض بأصل أو إلتزام إذا كان أحدهما، مثلاً، ناتجاً عن منفعة من منافع الموظفين تم قياسها على أساس غير القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك. ويتم الإعتراف في مثل هذه الحالات بالأصل التعويضي وقياسه باستعمال افتراضات متسقة مع تلك المستعملة في قياس بند التعويض، وفقاً لتقييم الإدارة لقابلية تحصيل الأصل التعويضي وأي قيود تعاقدية على مبلغ التعويض. وتقدم الفقرة ٥٧ إرشادات حول المحاسبة المستقبلية للأصل التعويضي.

إستثناءات على مبدأ القياس

الحقوق المعاد إستملاكها

٢٩ تقيس المنشأة المشترية قيمة الحق الذي تمت إعادة إستملاكه وتم الإعتراف به كأصل غير ملموس وفقاً للفترة التعاقدية المتبقية من العقد بغض النظر عن نية المشاركين في السوق بإجراء تعاقدات جديدة محتملة في تحديد القيمة العادلة. وتقدم الفقرات ب٣٥- ب٣٦ إرشادات متعلقة بالتطبيق.

مكافآت الدفع على أساس الأسهم

٣٠ تقيس المنشأة المشترية الإلتزام أو أداة حقوق الملكية المتعلقة بإستبدال دفع مكافآت المنشأة المشتراه على أساس الأسهم بالإضافة إلى دفع مكافآت المنشأة المشترية على أساس الأسهم وفقاً لطريقة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "*الدفع على أساس الأسهم*" (يشير المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هذا إلى نتيجة تلك الطريقة في قياس المكافأة أنها "القياس على أساس السوق").

الأصول المحتفظ بها للبيع

٣١ تقيس المنشأة المشترية ما تم إستملاكه من الأصول غير المتداولة (أو مجموعة التصرف) والتي تم تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع في تاريخ الإستملاك وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*" بالقيمة العادلة ناقص تكاليف البيع وفقاً للفقرات ١٥-١٨ من ذلك المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

الإعتراف بالشهرة وقياسها أو الربح من الشراء بأسعار منخفضة

٣٢ تعترف المنشأة المشترية بالشهرة إعتباراً من تاريخ الإستملاك مقاسا على أنه زيادة (أ) أعلى من (ب) أقل من:-

(أ) إجمالي:-

(١) المقابل المالي المنقول الذي تم قياسه وفقاً لهذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، والذي يتطلب عموماً القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك (أنظر الفقرة ٣٧)؛

(٢) مبلغ أي حصة غير مسيطرة في المنشأة المشترية ويتم قياسه وفقاً لهذا المعيار الدولي؛ و

(٣) في إندماج الأعمال المتحقق على مراحل(أنظر الفقرات ٤١ و٤٢)، القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك *لحصة حقوق ملكية* المنشأة المشترية التي كانت تحتفظ بها في المنشأة المشتراه سابقاً.

(ب) صافي مبالغ الأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة في تاريخ الإستملاك والتي تم قياسها وفقاً لهذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

٣٣ في إندماج الأعمال الذي تتبادل فيه المنشأتان المشترية والمشتراه (أو مالكيها السابقين) حصص حقوق الملكية المتبقية، تكون القيمة العادلة لحصص حقوق ملكية المنشاة المشتراه في تاريخ الإستملاك قابلة للقياس بموثوقية أكبر من قياس القيمة العادلة لحصص حقوق ملكية المنشأة المشترية في تاريخ الإستملاك. وإن كان الأمر على هذه الصورة، تحدد المنشأة المشترية مبلغ الشهرة باستعمال القيمة العادلة لحصص حقوق ملكية المنشأة المشتراه في تاريخ الإستملاك بدلاً من القيمة العادلة لحصص حقوق الملكية المنقولة في تاريخ الإستملاك. ولتحديد مقدار الشهرة في إندماج الأعمال الذي لا يتم فيه نقل مقابل مالي، تستخدم المنشأة المشترية القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك لحصص المنشأة المشترية في المنشأة المشتراه والمحددة باستعمال تقنيات التقييم السارية للقيمة العادلة للمقابل المالي المنقول في تاريخ الإستملاك **(**الفقرة ٣٢(أ) (١)**)**. وتقدم الفقرات ٤٦-٤٩ الإرشادات المتعلقة بالتطبيق.

الشراء بأسعار منخفضة

٣٤ تجري المنشأة المشترية من حين لآخر شراء بأسعار منخفضة وهو إندماج أعمال يتجاوز فيه المبلغ في الفقرة ٣٢(ب) إجمالي المبالغ المحددة في الفقرة ٣٢(أ)، وفي حال استمرت تلك الزيادة بعد تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ٣٦، تعترف المنشأة المشترية بالربح الناتج عن الأرباح أو الخسائر في تاريخ الإستملاك، ويتم نسب الأرباح إلى المنشأة المشترية.

٣٥ قد يحدث الشراء بأسعار منخفضة مثلاً في إندماج الأعمال الذي يعد بيعا اضطراريا حيث يكون البائع فيه مكرها على القيام بالبيع. برغم ذلك قد تتسبب إستثناءات الإعتراف أو قياس بعض البنود المعينة التي نوقشت في الفقرات ٢٢-٣١، بالإعتراف بالربح (أو تغيير مبلغ الربح المعترف به) في عملية الشراء بأسعار منخفضة.

٣٦ تعيد المنشأة المشترية قبل الإعتراف بالربح من الشراء بأسعار منخفضة تقييم ما إذا قامت بتحديد كافة الأصول المستملكة وكافة الإلتزامات المضمونة بشكل صحيح وتعترف بأية أصول أو إلتزامات إضافية تم تحديدها في تلك المراجعة، وتراجع المنشأة المشترية بعد ذلك الإجراءات المستخدمة في قياس المبالغ التي يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هذا الإعتراف بها في تاريخ الإستملاك لكل مما يلي:-

(أ) الأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة؛

(ب) الحصة غير المسيطرة في المنشأة المشتراه، إن وجدت؛

(ج) في إندماج الأعمال المتحقق على مراحل حصة حقوق ملكية المنشأة المشترية المحتفظ بها سابقاً في المنشأة المشتراه؛ و

(د) المقابل المالي المنقول

وتهدف المراجعة إلى ضمان صحة إظهار المقاييس لمناقشة كافة المعلومات المتوفرة بدء من تاريخ الإستملاك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقابل المالي المنقول

٣٧ يتم قياس المقابل المالي المنقول في إندماج الأعمال بالقيمة العادلة التي يتم حسابها على أنها مجموع القيم العادلة للأصول التي تنقلها المنشأة المشترية في تاريخ الإستملاك، والإلتزامات التي تتحملها المنشأة المشترية إلى مالكي المنشأة المشتراه السابقين بالإضافة إلى حصص حقوق الملكية التي تصدرها المنشأة المشترية. (برغم ذلك، يتم قياس أي حصة لدفع مكافآت المنشأة المشترية على أساس الأسهم والتي تمت مبادلتها مع المكافآت التي يحتفظ بها موظفو المنشأة المشتراه والمدرجة في المقابل المالي المنقول في إندماج الأعمال وفقاً للفقرة ٣٠ وليس وفقاً للقيمة العادلة). وتضم الأمثلة المتعلقة بالأشكال الممكنة للمقابل المالي كل من النقد والأصول الأخرى وأعمال المنشأة المشترية وشركاتها التابعة، و*المقابل المالي المحتمل* وأدوات حقوق الملكية العادية أو الممتازة والخيارات وضمانات وحصص أعضاء *المنشآت المشتركة*.

٣٨ يشمل المقابل المالي المنقول أصول أو إلتزامات المنشأة المشترية التي لديها قيم مسجلة مختلفة عن قيمها العادلة في تاريخ الإستملاك (على سبيل المثال، الأصول غير النقدية أو أعمال المنشأة المشترية). وبناء على ذلك، تعيد المنشأة المشترية قياس الأصول أو الإلتزامات المنقولة بقيمها العادلة إعتباراً من بدء تاريخ الإستملاك والإعتراف بالمكاسب أو الخسائر، إن وجدت، في الربح أو الخسارة. برغم ذلك، تبقى الأصول أو الإلتزامات المنقولة أحياناً بعد إندماج الأعمال ضمن المنشأة المدمجة (على سبيل المثال، بسبب نقل الأصول أو الإلتزامات إلى المنشأة المشتراه وليس مالكيها السابقين) ولذلك تحتفظ المنشأة المشترية بالسيطرة عليها. في تلك الحالة، تقيس المنشأة المشترية تلك الأصول والإلتزامات بمبالغها المسجلة مباشرة قبل تاريخ الإستملاك ولا تعترف بالكسب أو الخسارة في الربح أو الخسارة على الأصول أو الإلتزامات التي تسيطر عليها قبل وبعد إندماج الأعمال.

المقابل المالي المحتمل

٣٩ يتضمن المقابل المالي الذي تنقله المنشأة المشترية لمبادلة المنشأة المشتراه أي أصل أو إلتزام ناشئ من ترتيب مقابل مالي محتمل (أنظر الفقرة ٣٧). وتعترف المنشأة المشترية بالقيمة العادلة للمقابل المالي المحتمل في تاريخ الإستملاك كجزء من المقابل المالي المنقول لمبادلة المنشأة المشتراه.

٤٠ تصنف المنشأة المشترية الإلتزام بدفع المقابل المالي المحتمل كإلتزام أو حقوق ملكية على أساس التعريفات الخاصة بأداة حقوق الملكية والإلتزام المالي في الفقرة ١١ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣٢ *الأدوات المالية:- عرض*، أو أية معايير أخرى سارية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. كما تصنف المنشأة المشترية حق إعادة مبلغ مالي منقول سابقاً كأصل إذا تمت تلبية الشروط المحددة. وتبين الفقرة ٥٨ الإرشادات المتعلقة بالمحاسبة اللاحقة للمبلغ المالي المحتمل.

إرشادات إضافية لتطبيق طريقة الإستملاك على أنواع معينة من إندماج الأعمال

إندماج الأعمال المتحقق على مراحل

٤١ تملك المنشأة المشترية السيطرة أحياناً على منشأة مشتراه احتفظت فيها بحصة حقوق ملكية قبل تاريخ الإستملاك مباشرة. على سبيل المثال، تحتفظ المنشأة أ في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ بنسبة ٣٥% من حصة حقوق الملكية غير المسيطرة في المنشأة ب. وفي ذلك التاريخ، تشتري المنشأة أ حصة إضافية بنسبة ٤٠% في المنشأة ب مما يخولها السيطرة على المنشأة ب. ويشير المعيار الدولي لإعداد التقارير

المالية هذا إلى مثل هذه المعاملة على أنها إندماج أعمال متحقق على مراحل، ويشار إليها أحياناً على أنها إستملاك على خطوات.

٤٢ في إندماج الأعمال المتحقق على مراحل، تعيد المنشأة المشترية قياس حصة حقوق ملكيتها التي احتفظت بها سابقاً في المنشأة المشتراه على أساس قيمتها العادلة في تاريخ الإستملاك وتعترف بالكسب أو الخسارة الناتجين، إن وجدا، في الربح أو الخسارة. وتكون المنشأة المشترية في الفترات السابقة لإعداد التقارير قد اعترفت بالتغيرات في قيمة حصة حقوق ملكيتها في المنشأة المشتراه في الدخل الشامل الآخر(فمثلا، بسبب تصنيف الإستثمار على أنه متوفر برسم البيع). وإذا ما كان ذلك، يتم الإعتراف بالمبلغ الذي تم الإعتراف به في الدخل الشامل الآخر على نفس الأساس المطلوب في حال تصرفت المنشأة المشترية مباشرة بحصة حقوق الملكية التي تم الاحتفاظ بها مسبقاً.

إندماج الأعمال المتحقق دون نقل المقابل المالي

٤٣ تملك المنشأة المشترية السيطرة على المنشأة المشتراه أحياناً دون نقل المقابل المالي. وتنطبق طريقة الإستملاك في محاسبة إندماج الأعمال على عمليات إندماج الأعمال تلك. وتتضمن هذه الظروف:-

(أ) أن تعيد المنشأة المشتراه شراء عدد كاف من أسهمها لمستثمر حالي (المنشأة المشترية) لامتلاك السيطرة.

(ب) أن تنتهي حقوق نقض الأقلية التي حالت سابقاً دون امتلاك المنشأة المشترية السيطرة على المنشأة المشتراه التي احتفظت المنشأة المشترية فيها بحقوق تصويت الأغلبية.

(ج) أن تتفق المنشأة المشترية والمنشأة المشتراه على دمج أعمالهما من خلال عقد مستقل. ولا تنقل المنشأة المشترية مقابلا ماليا لمبادلة السيطرة على المنشأة المشتراه ولا تحتفظ بحصص حقوق الملكية في المنشأة المشتراه سواء في تاريخ الإستملاك أو قبله. ومن الأمثلة على إندماج الأعمال المتحقق من خلال عقد مستقل ضم عملين من خلال ترتيب جامع أو تشكيل شركة مسجلة مرتين في سوق الأسهم.

٤٤ في إندماج الأعمال المتحقق بعقد منفصل، تقوم المنشأة المشترية بنسب قيمة صافي أصول المنشأة المشتراه المعترف بها وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هذا إلى مالكي المنشأة المشتراه، أي أن حصص حقوق الملكية في المنشأة المشتراه التي تحتفظ بها جهات غير المنشاة المشترية هي حصة غير مسيطرة في البيانات المالية للمنشأة المشترية قبل الإندماج حتى لو نتج عن ذلك نسب كافة حقوق الملكية في المنشاة المشتراه إلى حصة غير مسيطرة.

فترة القياس

٤٥ إذا لم تكتمل المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال مع نهاية فترة إعداد التقارير التي يحدث فيها الإندماج، تقوم المنشأة المشترية بالإبلاغ عن المبالغ الإنتقالية للبنود التي لم تكتمل محاسبتها في بياناتها المالية. وخلال فترة القياس، تعدل المنشأة المشترية المبالغ الإنتقالية المعترف بها في تاريخ الإستملاك بأثر رجعي لتظهر المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها حول الحقائق والظروف في تاريخ الإستملاك والتي، لو علمت، لأثرت على قياس المبالغ التي تم الإعتراف بها منذ ذلك التاريخ. كما تعترف المنشأة المشترية أثناء فترة القياس أيضا بالأصول أو الإلتزامات الإضافية إذا تم إحراز معلومات جديدة تتعلق بالحقائق والظروف في تاريخ الإستملاك والتي، لو تم العلم بها، لتسببت بالإعتراف بتلك الأصول والإلتزامات منذ ذلك التاريخ. وتنتهي فترة القياس حال حصول

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المنشأة المشترية على المعلومات المتعلقة بالحقائق والظروف الحادثة منذ تاريخ الإستملاك أو حال علمها بعدم القدرة على إحراز معلومات أخرى. برغم ذلك، ينبغي ألا تتجاوز فترة القياس سنة واحدة من تاريخ الإستملاك.

٤٦ فترة القياس هي فترة ما بعد تاريخ الإستملاك التي تقوم المنشأة المشترية خلالها بتعديل المبالغ الإنتقالية المعترف بها لصالح إندماج الأعمال. وتوفر فترة القياس وقتا معقولا للمنشأة المشترية بغية الحصول على معلومات لازمة لتحديد وقياس ما يلي إعتباراً من تاريخ الإستملاك وفقاً لمتطلبات هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية:-

(أ) الأصول المستملكة القابلة للتحديد، والإلتزامات المضمونة وأية حصة غير مسيطرة في المنشأة المشتراه؛

(ب) المقابل المالي المنقول إلى المنشاة المشتراه (أو أي قيمة أخرى مستخدمة في قياس الشهرة)؛

(ج) في إندماج الأعمال المتحقق على مراحل، حصة حقوق الملكية في المنشأة المشتراه التي احتفظت المنشأة المشترية بها مسبقاً؛ و

(د) الشهرة أو الكسب الناتجين من الشراء بأسعار منخفضة.

٤٧ تنظر المنشأة المشترية في كافة العوامل المتعلقة بتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها بعد تاريخ الإستملاك سببا في تعديل المبالغ الإنتقالية المعترف بها أو ما إذا ما نتجت تلك المعلومات عن أحداث حصلت بعد تاريخ الإستملاك. وتشمل العوامل المعنية تاريخ إحراز المعلومات الإضافية وإذا ما كان بإمكان المنشأة المشترية تحديد أي سبب لإجراء تغيير على المبالغ الإنتقالية. وعلى الأرجح أن تعكس المعلومات التي تم الحصول عليها بعد وقت قصير من تاريخ الإستملاك الظروف القائمة منذ تاريخ الإستملاك بشكل أفضل من المعلومات التي تم الحصول عليها بعد عدة أشهر. فعلى سبيل المثال، من المرجح أن يشير بيع أصل إلى طرف ثالث بعد وقت قصير من تاريخ الإستملاك بقيمة تختلف بشكل ملحوظ عن قيمته العادلة المؤقتة التي تم تحديدها في ذلك التاريخ إلى خطأ في المبلغ المرحلي ما لم يتم تحديد الحدث المتدخل الذي تم تغيير قيمته العادلة.

٤٨ تعترف المنشأة المشترية بزيادة (نقصان) في المبلغ الإنتقالي المعترف به لأصل (إلتزام) قابل للتحديد من خلال النقصان (الزيادة) في الشهرة. برغم ذلك، قد تؤدي المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها أثناء فترة القياس أحياناً إلى التعديل على المبلغ الإنتقالي لأكثر من أصل أو إلتزام. مثلاً، تكون المنشأة المشترية قد تحملت إلتزاماً بدفع الأضرار المتعلقة بحادث في أحد مرافق المنشأة المشتراه المشمول كلها أو بعضها في بوليصة تأمين المنشاة المشتراه. وإذا حصلت المنشأة المشترية على معلومات جديدة خلال فترة القياس حول القيمة العادلة لذلك الإلتزام في تاريخ الإستملاك، فإن التعديل على الشهرة الناتجة عن تغيير المبلغ الإنتقالي المعترف به للإلتزام يكون متعادلاً (كلياً أو جزئياً) مع تعديل موافق للشهرة الناتجة عن تغيير المبلغ الإنتقالي المعترف به للمطالبة بالذمم المدينة من شركة التأمين.

٤٩ خلال فترة القياس، تعترف المنشأة المشترية بالتعديلات على المبالغ الإنتقالية مثل محاسبة إندماج الأعمال المستوفاة في تاريخ الإستملاك. وتراجع المنشأة المشترية بالتالي المعلومات المقارنة للفترات السابقة المعروضة في البيانات المالية كما يلزم بما فيها إجراء أي تغيير في الاستهلاك أو الإطفاء أو أي مؤثرات أخرى على الدخل تم الإعتراف بها لاستكمال المحاسبة المبدئية.

٥٠ تراجع المنشأة المشترية بعد انتهاء فترة القياس محاسبة إندماج الأعمال فقط تصحيح أي خطأ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*".

تحديد ما يعتبر جزء من معاملة إندماج الأعمال

٥١ قد تكون العلاقة أو أي ترتيب آخر بين المنشأة المشترية والمنشأة المشتراه قائمة مسبقاً قبل بدء مشاورات إندماج الأعمال، أو قد تبتدئان ترتيبا فيما بينهما خلال المشاورات يكون منفصلا عن إندماج الأعمال. وفي كلتا الحالتين، تحدد المنشأة المشترية أية مبالغ ليست جزء مما تبادلته المنشأة المشترية والمنشاة المشتراه (أو مالكيها السابقين) في إندماج الأعمال، أي المبالغ التي ليست جزء من مبادلة المنشأة المشتراه. وتعترف المنشأة المشتراه فقط بالمقابل المالي المنقول إلى المنشاة المشتراه والأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة في عملية مبادلة المنشاة المشتراه كجزء من تطبيق طريقة الإستملاك. وتتم محاسبة المعاملات المنفصلة وفقاً للمعايير الدولية المعنية لإعداد التقارير المالية.

٥٢ من المرجح أن تكون المعاملة التي ابتدأتها المنشأة المشترية أو ممثليها، أو بدأت أساسا لمنفعة المنشأة المشترية أو المنشأة المدمجة وليست لمنفعة المنشأة المشتراه (أو مالكيها السابقين) قبل الإندماج معاملة منفصلة. فيما يلي أمثلة على المعاملات المنفصلة التي لا يشملها تطبيق طريقة الإستملاك:-

(أ) المعاملة التي تعمل فعلياً على تسوية علاقات قائمة سابقاً بين المنشأة المشترية والمشتراه؛

(ب) معاملة دفع مستحقات الموظفين أو مالكي المنشأة المشتراه السابقين مقابل خدمات مستقبلية؛ و

(ج) معاملة تعيد للمنشأة المشتراه أو أصحابها السابقين ما دفعته من تكاليف متعلقة بإستملاك المنشأة المشترية.

تبين الفقرات ب٥٠- ب٦٢ الإرشادات المعنية بالتطبيق.

التكاليف المتعلقة بالإستملاك

٥٣ التكاليف المتعلقة بالإستملاك هي التكاليف التي تتحملها المنشأة المشترية لتفعيل إندماج الأعمال. وتشمل تلك التكاليف رسوم الباحث ورسوم الاستشارات والرسوم القانونية والمحاسبية ورسوم التقييم والرسوم المهنية الأخرى أو الرسوم الإستشارية والتكاليف الإدارية العامة بما فيها تكاليف إنشاء قسم داخلي لعمليات الإستملاك، ورسوم تسجيل وإصدار الأوراق المالية للديون ولحقوق الملكية. وتحاسب المنشأة المشترية التكاليف المتعلقة بالإستملاك كمصارف في الفترات التي تم تحمل التكاليف واستلام الخدمات فيها باستثناء واحد. يتم الإعتراف بتكاليف إصدار الأوراق المالية للديون أو لحقوق الملكية وفقاً لمعياري المحاسبة الدوليين ٣٢ و٣٩.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القياس اللاحق والمحاسبة

٥٤ **بشكل عام، تقيس المنشأة المشترية وتحاسب لاحقاً الأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة أو التي تم تحملها وأدوات حقوق الملكية الصادرة في إندماج الأعمال وفقاً للمعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية المطبقة على تلك البنود وفقاً لطبيعتها. برغم ذلك، يوفر هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الإرشادات المتعلقة بالقياس والمحاسبة اللاحقين لما يلي من لأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة أو التي تم تحملها وأدوات حقوق الملكية الصادرة في إندماج الأعمال:-**

(أ) الحقوق التي أعيد إستملاكها؛

(ب) إلتزامات محتملة تم الإعتراف بها منذ تاريخ الإستملاك؛

(ج) أصول تعويضية؛ و

(د) مبلغ محتمل.

تبين الفقرة ٦٣ الإرشادات المتعلقة بالتطبيق.

الحقوق المعاد إستملاكها

٥٥ يتم إطفاء الحقوق التي تمت إعادة إستملاكها والإعتراف بها كأصل غير ملموس خلال الفترة التعاقدية المتبقية للعقد التي تم منح الحق فيها. وتدرج المنشأة المشترية التي تبيع لاحقاً حقاً أعيد إستملاكه إلى طرف ثالث القيمة المسجلة للأصل غير الملموس لتحديد الكسب أو الخسارة في البيع.

الإلتزامات المحتملة

٥٦ بعد الإعتراف المبدئي وإلى أن تتم تسوية الإلتزام أو إلغائه أو إذا ما انتهى ذلك الإلتزام، تقيس المنشأة المشترية الإلتزام المحتمل الذي تم الإعتراف به في إندماج الأعمال بالحد الأعلى من:-

(أ) القيمة التي يتم الإعتراف بها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧؛ و

(ب) القيمة التي تم الإعتراف بها مبدئياً باستثناء، عند اللزوم، الإطفاء التراكمي المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*".

لا يسري هذا المتطلب على العقود التي تمت محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

الأصول التعويضية

٥٧ في نهاية كل فترة لاحقة لإعداد التقارير، تقيس المنشأة المشترية كلاً من أصل التعويض الذي تم الإعتراف به في تاريخ الإستملاك على نفس الأسس المطبقة على الإلتزام أو الأصل الذي تم تعويضه وفقاً لأية قيود تعاقدية على قيمته، وأصل التعويض الذي لم يتم قياسه لاحقاً بقيمته العادلة بالإضافة إلى تقييم الإدارة لقابلية تحصيل أصل التعويض. وتلغي المنشأة المشترية الإعتراف بأصل التعويض فقط عندما تحصل على الأصل أو تبيعه أو أن تخسر الحق فيه.

المقابل المالي المحتمل

٥٨ قد تنتج بعض التغييرات في القيمة العادلة للمقابل المالي المحتمل الذي تعترف به المنشأة المشترية بعد تاريخ الإستملاك عن معلومات إضافية حصلت عليها المنشأة المشترية بعد ذلك التاريخ عن حقائق وظروف كانت قائمة في تاريخ الإستملاك. تلك التغيرات هي تعديلات فترة القياس وفقاً للفقرات ٤٥-٤٩. برغم ذلك، لا تعتبر التغييرات الناتجة عن أحداث ما بعد تاريخ الإستملاك مثل تحقيق هدف الأرباح والوصول إلى سعر محدد للسهم أو حدث مهم في مشروع البحث والتطوير تعديلات على فترة القياس. كما تقوم المنشأة المشترية بمحاسبة التغيرات في القيمة العادلة للمقابل المالي المحتمل والتي لا تعتبر تعديلات فترة القياس كما يلي:-

(أ) لا تتم إعادة قياس المقابل المالي المحتمل الذي تم تصنيفه كحقوق ملكية، وتتم محاسبة تسويته اللاحقة ضمن حقوق الملكية.

(ب) المقابل المالي المحتمل الذي تم تصنيفه كأصل أو إلتزام يكون:-

(١) أداة مالية يتم قياسها ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالقيمة العادلة، إضافة إلى أي كسب أو خسارة ناتجة معترف بها إما في الربح أو الخسارة أو في الدخل الشامل الآخر وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

(٢) غير مشمول ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وتتم محاسبته وفقاً لمعيار المحاسبة ٣٧ أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الملائمة.

الإفصاحات

٥٩ **تفصح المنشأة المشترية عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم الطبيعة والأثر المالي لإندماج الأعمال الذي يحدث إما:-**

(أ) خلال فترة إعداد التقارير الحالية؛ و

(ب) بعد نهاية فترة إعداد التقارير وقبل المصادقة على إصدار البيانات المالية.

٦٠ ليتحقق الغرض من الفقرة ٥٩، تفصح المنشأة المشترية عن المعلومات المحددة في الفقرات ب ٦٤-ب ٦٦.

٦١ تفصح المنشأة المشترية عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم الآثار المالية للتعديلات المعترف بها في فترة إعداد التقارير الحالية والمتصلة بإندماج الأعمال الذي حدث في الفترة أو الفترات السابقة لإعداد التقارير.

٦٢ ليتحقق الغرض من الفقرة ٦١، تفصح المنشأة المشترية عن المعلومات المحددة في الفقرة ب ٦٧.

٦٣ إذا لم تلبي الإفصاحات المعينة التي يقتضيها هذا المعيار أو المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية الأغراض المحددة في الفقرات ٥٩، ٦١، تفصح المنشأة المشترية عن أية معلومات إضافية لازمة لتحقيق تلك الأغراض.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تاريخ النفاذ والإنتقال

تاريخ النفاذ

٦٤ يتم تطبيق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية مستقبلاً على عمليات إندماج الأعمال التي يكون فيها تاريخ الإستملاك يوم أو بعد بداية الفترة الأولى لإعداد التقارير السنوية المبتدئة في أو بعد ١ يناير ٢٠٠٩. ويسمح بالتطبيق المسبق. برغم ذلك، يتم تطبيق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية فقط في بداية فترة إعداد التقارير السنوية والتي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٠٧. إذا طبقت المنشأة هذا المعيار قبل ١ يوليو ٢٠٠٩، فإنها تقوم بالإفصاح عن ذلك التطبيق وتطبق معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما تم تعديله في ٢٠٠٨) في نفس الوقت.

الإنتقال

٦٥ لا يتم تعديل الأصول والإلتزامات الناشئة من عمليات إندماج الأعمال التي سبقت تواريخ إستملاكها تاريخ تطبيق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية إذا ما تم تطبيق المعيار الدولي هذا لإعداد التقارير المالية.

٦٦ تطبق المنشأة أمثال المنشأة المشتركة بنود الإنتقال في الفقرتين ب٦٨ و ب٦٩ إذا لم تقم بعد بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ولديها إندماج أعمال واحد أو أكثر تمت محاسبته/ محاسبتها من خلال طريقة الشراء.

ضرائب الدخل

٦٧ فيما يتعلق بعمليات إندماج الأعمال التي كان تاريخ الإستملاك فيها قبل تطبيق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، تطبق المنشأة المشترية مستقبلا متطلبات الفقرة ٦٨ من معيار المحاسبة الدولي ١٢ كما عدله المعيار الدولي هذا لإعداد التقارير المالية. ويعني ذلك ألا تعدل المنشأة المشترية محاسبة عمليات إندماج الأعمال السابقة للتغيرات التي تم الإعتراف بها سابقاً في الأصول الضريبية المؤجلة المعترف بها. برغم ذلك، من تاريخ تطبيق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، تعترف المنشأة المشترية، كتعديل على الربح أو الخسارة (أو كما يقتضي معيار المحاسبة ١٢، خارج الربح أو الخسارة)، بالتغيرات في الأصول الضريبية المؤجلة المعترف بها.

سحب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (٢٠٠٤)

٦٨ يحل هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية محل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"* (كما تم إصداره في ٢٠٠٤).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق أ
تعريف المصطلحات

هذا الملحق جزء مكمل للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

المنشأة المشتراه هي العمل/الأعمال الذي تملك **المنشأة المشترية** السيطرة عليه/ عليها في **إندماج الأعمال**.

المنشأة المشترية المنشأة التي تملك السيطرة على **المنشأة المشتراه**.

تاريخ الإستملاك تاريخ حصول المنشأة المشترية على سيطرة على المنشأة المشتراه.

الأعمال مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول التي يمكن إجراؤها وإدارتها بغية توفير عائد على شكل أرباح أسهم أو منافع بتكاليف منخفضة أو منافع إقتصادية أخرى مباشرة للمستثمرين أو المالكين الآخرين أو الأعضاء أو المشاركين.

إندماج الأعمال معاملة أو حدث آخر تمتلك **المنشأة المشترية** فيها السيطرة على **عمل** أو أكثر. وتعتبر المعاملات التي يطلق عليها أحياناً " إندماجات فعلية " أو "إندماج المنشآت المتكافئة" أيضاً **إندماج أعمال** إذ يستخدم هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ذلك المصطلح.

المقابل المالي المحتمل هو عادة إلتزام **المنشأة المشترية** بنقل أصول إضافية أو **حصص حقوق ملكية** إلى مالكي **المنشأة المشتراه** السابقين كجزء من مبادلة **السيطرة** على **المنشأة المشتراه** في حال حدوث أحداث مستقبلية أو تلبية شروط معينة. برغم ذلك، يجوز للمقابل المالي المحتمل إعطاء **المنشأة المشترية** الحق في استعادة المقابل المالي المنقول سابقاً إذا ما تمت تلبية الشروط المحددة.

السيطرة سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لأية منشأة لإحراز المنافع الناتجة عن أعمالها.

حصص حقوق الملكية لأغراض هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، تستعمل *حصص حقوق الملكية* بشكل واسع لتعني حصص ملكية في المنشات التي يملكها المستثمر والمالك والحصص الأعضاء أو المشاركة **للمنشات المشتركة**.

القيمة العادلة القيمة التي يمكن مبادلة الأصل أو تسوية الإلتزام بها، بين الأطراف المعنية والقادرة على إجراء معاملة حسب الأصول التجارية.

الشهرة أصل يمثل المنافع الإقتصادية المستقبلية الناشئة عن أصول أخرى تم إستملاكها في **إندماج الأعمال** ولم يتم تحديدها بشكل منفرد والإعتراف بها بشكل منفصل.

قابل للتحديد يكون الأصل قابلاً *للتحديد* إذا:-

(أ) أمكن فصله، أي يمكن فصله أو تقسيمه عن المنشأة وبيعه ونقله وترخيصه وتأجيره أو مبادلته، إما فردياً أو مع عقد معني، مع أصل قابل للتحديد أو إلتزام، بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تهدف إلى عمل ذلك؛ أو

(ب) ناشئ عن حقوق تعاقدية أو قانونية بغض النظر إذا كانت تلك الحقوق قابلة للنقل أو الفصل عن المنشأة أو عن حقوق وإلتزامات أخرى.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأصل غير الملموس أصل غير نقدي قابل للتحديد دون جوهر مادي محسوس.

منشأة متبادلة منشأة غير التي يملكها المستثمر، تقدم أرباح الأسهم ومنافع إقتصادية أو منافع أخرى منخفضة التكاليف مباشرة إلى **مالكيها**، أعضائها أو المشاركين فيها، على سبيل المثال، تعتبر شركة التأمين المتبادلة واتحاد التسليف والمنشأة التعاونية منشآت متبادلة.

حصة غير مسيطرة حقوق ملكية في شركة تابعة لا يمكن نسبها إلى الشركة الأم سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.

أصحاب العمل لأغراض هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، يستخدم مصطلح *أصحاب العمل* بشكل واسع ليشمل أصحاب **حقوق الملكية** في المنشات التي يملكها المستثمرون والمالكون أو الأعضاء أو المشاركون في **منشأة متبادلة**.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق ب
إرشادات التطبيق

يعتبر هذا الملحق جزء مكملاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

إندماج الأعمال في المنشآت تحت السيطرة المشتركة (تطبيق الفقرة ٢ (ج))

ب ١ لا يسري هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على إندماج أعمال المنشآت أو الأعمال تحت السيطرة المشتركة. ويعتبر إندماج الأعمال الذي يحتوي على منشات أو أعمال تحت سيطرة مشتركة إندماج أعمال تكون فيه المنشآت أو الأعمال المدمجة تحت السيطرة المطلقة لنفس الطرف أو الأطراف قبل وبعد إندماج الأعمال وهي سيطرة غير مؤقتة.

ب ٢ يتم اعتبار مجموعة من الأفراد مسيطرة على المنشأة عندما، كنتيجة لترتيبات تعاقدية، يكون لديهم مجتمعين سلطة تحكم في سياساتها المالية والتعاقدية للحصول على منافع من أنشطتها. وعليه، يكون إندماج الأعمال خارج نطاق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية عندما يكون لدى نفس مجموعة الأفراد، نتيجة ترتيبات تعاقدية، سلطة جماعية للتحكم في السياسات المالية والنافذة في كل إندماج أعمال للحصول على منافع من أنشطتها وأن تلك السلطة الجماعية المطلقة ليست مؤقتة.

ب ٣ يجوز لفرد أو مجموعة من الأفراد السيطرة على منشأة إذا ما عملوا معا بموجب ترتيب تعاقدي وقد لا يكون هؤلاء خاضعين لمتطلبات هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. نتيجة ذلك، لا يلزم إدراج المنشآت المدمجة كجزء من نفس البيانات المالية الموحدة لإندماج الأعمال ليتم اعتبارها كمنشات شاملة واحدة تحت السيطرة المشتركة.

ب ٤ لا يتعلق مدى الحصص غير المسيطرة في كل من المنشات المدمجة قبل وبعد إندماج الأعمال بتحديد ما إذا كان الإندماج يضم منشات تحت السيطرة المشتركة. وبالمثل، لا تتعلق حقيقة كون إحدى المنشات المدمجة شركة تابعة تم استثناؤها من البيانات المالية الموحدة بتحديد ما إذا كان الإندماج يضم منشات تحت السيطرة المشتركة.

تحديد إندماج الأعمال (تطبيق الفقرة ٣)

ب ٥ يحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية إندماج الأعمال على أنه معاملة أو حدث آخر تملك المنشأة المشترية فيه السيطرة على واحد أو أكثر من الأعمال. وقد تملك المنشأة المشترية السيطرة على المنشأة المشتراه بعدة طرق، على سبيل المثال:-

(أ) من خلال تحويل النقد أو النقد المعادل أو أصول أخرى (بما في ذلك صافي الأصول التي تشمل الأعمال)؛

(ب) من خلال تحمل إلتزامات؛

(ج) من خلال إصدار حصص حقوق ملكية؛

(د) من خلال توفير أكثر من نوع من المقابل المالي؛ أو

(هـ) دون نقل المقابل المالي بما فيه العقد المستقل (أنظر الفقرة ٤٣).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ب ٦ يجوز لإندماج الأعمال أن يكون منظما بعدة طرق لأسباب قانونية أو ضريبية أو غيرها وتشمل ولكنها لا تقتصر على:-

(أ) أن تصبح مجموعة أعمال أو أكثر شركات تابعة للمنشأة المشترية أو صافي أصول مجموعة أعمال أو أكثر مدمجة قانوناً في المنشأة المشترية؛

(ب) أن تنقل منشأة مندمجة صافي أصولها، أو ينقل مالكوها حصصهم في حقوق الملكية إلى منشأة مندمجة أخرى أو لمالكيها؛

(ج) أن تنقل كافة المنشآت المدمجة صافي أصولها أو أن ينقل مالكوها حصصهم في حقوق الملكية إلى منشأة حديثة التأسيس (يشار إليها أحياناً معاملة ضم أو معاملة تجميع)؛ أو

(د) أن تمتلك مجموعة من المالكين السابقين لإحدى المنشات المندمجة السيطرة على المنشأة المدمجة.

تعريف الأعمال (تطبيق الفقرة ٣)

ب ٧ تتكون الأعمال من مدخلات وعمليات تنطبق على المدخلات القادرة على تحقيق نتائج. وبرغم من أن لدى الأعمال نتائج، إلا أن تلك النتائج لا تتطلب مجموعة متكاملة للتأهل كأعمال. والعناصر الثلاثة المحددة للأعمال كما يلي:-

(أ) **المدخلات**:- أي مورد اقتصادي يوجد، أو له القدرة على إيجاد نتائج عندما يتم تطبيق عملية أو أكثر عليه. ومن الأمثلة على ذلك الأصول غير المتداولة (وتشمل الأصول غير الملموسة أو حقوق استخدام أصول غير متداولة)، الملكية الفكرية وتحقيق الوصول إلى استخدام المواد اللازمة أو الحقوق أو الموظفين.

(ب) **العملية**:- أي نظام أو معيار أو بروتوكول أو ميثاق أو قاعدة تعمل على إيجاد مخرجات إن تم تطبيقها على مدخلات. ومن الأمثلة على ذلك عمليات الإدارة الإستراتيجية والعمليات التشغيلية وعمليات إدارة الموارد. ويتم عادة توثيق هذه العمليات ولكن يجوز أن تقدم القوى العاملة المنظمة التي تتمتع بالمهارات والخبرة اللازمة وتتبع القواعد والمواثيق العمليات اللازمة التي يمكن تطبيقها على المدخلات لإحداث مخرجات. فعمليات المحاسبة وإصدار الفواتير وكشف الرواتب والأنظمة الإدارية الأخرى لا تعتبر عادة عمليات مستخدمة في إحداث المخرجات.

(ج) **المخرجات**:- نتيجة المدخلات والعمليات التي تم تطبيقها على تلك المدخلات والتي تحقق أو قادرة على تحقيق عائد على شكل أرباح للأسهم، ومنافع منخفضة التكاليف أو أية منافع إقتصادية أخرى مباشرة للمستثمرين أو المالكين أو أعضاء أو مشاركين.

ب ٨ تتطلب مجموعة متكاملة من الأعمال والأصول لكي يسهل إجراؤها وإدارتها للغايات المحددة عنصرين هامين – مدخلات وعمليات تطبيق على تلك المدخلات ويستعملان معاً في إحداث مخرجات. برغم ذلك، لا تحتاج الأعمال إلى إدراج كافة المدخلات أو العمليات التي استخدمها البائع في تشغيل الأعمال إذا كان المشاركون في السوق قادرين على إستملاك الأعمال والاستمرار في تقديم المخرجات، فمثلاً، من خلال توحيد الأعمال مع مداخلاتهم وعملياتهم الخاصة.

ب ٩ تختلف طبيعة عناصر الأعمال باختلاف الصناعة ونظام عمليات المنشأة (الأعمال)، بما في ذلك مرحلة تأسيس المنشأة. غالباً ما يكون للأعمال المقررة عدة أنواع من المدخلات والعمليات والمخرجات، بينما غالباً ما يكون للأعمال الجديدة بعض المدخلات والعمليات وأحياناً مخرج واحد (منتج) فقط. ويكون لدى كافة الأعمال إلتزامات تقريباً إلا أن العمل لا يحتاج إلى إلتزامات.

ب ١٠ قد لا يكون لدى مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول مخرجات في مرحلة التأسيس. وإن لم يكن، تنظر المنشأة المشترية في عوامل أخرى لتحديد ما إذا كانت المجموعة عبارة عن أعمال. هذه العوامل تشمل ولكنها لا تقتصر على، ما إذا كانت المجموعة:-

(أ) قد بدأت أنشطة رئيسية تم التخطيط لها؛

(ب) لديها موظفين، وملكية فكرية ومدخلات أخرى وعمليات يمكن تطبيقها على المدخلات؛

(ج) تطبق خطة ما لإحداث مخرجات؛ و

(د) وتكون قادرة على الوصول إلى العملاء الذين سيشترون المخرجات.

لا تحتاج كافة تلك العوامل أن تكون متوفرة لمجموعة متكاملة معينة من الأنشطة والأصول في مرحلة التأسيس للتأهل كأعمال.

ب ١١ ينبغي أن تستند عملية تحديد ما إذا كانت مجموعة الأصول والأنشطة أعمالاً أم لا على ما إذا ما كانت المجموعة المتكاملة قادرة على العمل والإدارة كأعمال من قبل المشاركين في السوق. وبذلك، لا يتعلق ما إذا قام البائع بتشغيل المجموعة كعمل أو إذا ما هدفت المنشأة المشترية إلى تشغيل المجموعة كعمل بتقييم ما إذا كانت المجموعة المعينة عملاً أم لا.

ب ١٢ في غياب الدليل على يخالف ذلك، يتم اعتبار مجموعة الأصول والأنشطة التي تظهر الشهرة فيها أعمالا. برغم ذلك، لا يحتاج العمل إلى شهرة.

تحديد المنشأة المشترية (تطبيق الفقرات ٦ و٧)

ب ١٣ ينبغي استخدام الإرشادات التي يبينها معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *البيانات المالية الموحدة والمنفصلة* في تحديد المنشأة المشترية – المنشأة التي تملك السيطرة على المنشأة المشتراه. وإذا حدث إندماج أعمال ولم يشر تطبيق معيار المحاسبة ٢٧ بوضوح إلى أي المنشآت هي المنشأة المشترية، ينبغي النظر في العوامل الواردة في الفقرات ب١٤- ب١٨ لإجراء ذلك التحديد.

ب ١٤ في إندماج الأعمال الذي يتم تفعيله بشكل رئيسي من خلال نقل أو تحويل الأصول النقدية وغيرها أو من خلال تحمل الإلتزامات، تكون المنشأة المشترية عادة هي تحول الأصول النقدية أو الأخرى أو تتحمل الإلتزامات.

ب ١٥ في إندماج الأعمال الذي يتم تفعيله بشكل رئيسي من خلال مبادلة حصص حقوق الملكية، تكون المنشأة المشترية عادة هي من تصدر حصص حقوق الملكية التابعة لها. برغم ذلك، تكون المنشأة المصدرة هي المنشأة المشتراه في بعض عمليات إندماج الأعمال والتي تسمى بشكل عام "عمليات الإستملاك العكسي". وتقدم الفقرات ب١٩- ب٢٧ الإرشادات المتعلقة بمحاسبة عمليات الإستملاك العكسي. كما ينبغي النظر إلى العوامل والظروف المتعلقة بتحديد المنشأة المشترية في إندماج الأعمال الجاري نتيجة مبادلة حصص حقوق الملكية، وتشمل:-

(أ) *حقوق التصويت المعنية في المنشأة المدمجة بعد إندماج الأعمال* – تكون المنشأة المشترية عادة هي المنشأة المدمجة التي يحتفظ أو يحصل مالكوها كمجموعة على الحصة الأكبر من حقوق

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التصويت في المنشأة المدمجة. وعند تحديد أي مجموعة من المالكين تحتفظ أو تحصل على الحصة الأكبر من حقوق التصويت، تنظر المنشأة في وجود أي ترتيبات خاصة أو عادية للتصويت والخيارات والضمانات أو الأوراق المالية التي يمكن تحويلها.

(ب) *وجود حصة كبيرة لتصويت الأقلية في المنشأة المدمجة إذا لم يكن لدى مالك آخر أو مجموعة مالكين آخرين حصة تصويت كبيرة* – عادة ما تكون المنشأة المشترية هي المدمجة ولمالكيها القدرة على انتخاب أو تعيين أو إنهاء أعضاء الجهاز الحاكم للمنشأة المدمجة.

(ج) *وجود حصة كبيرة لتصويت الأقلية في المنشأة المدمجة إن لم يكن لصاحب العمل الآخر حصة تصويت كبيرة* – عادةً ما تكون المنشأة المشترية هي المنشأة الدامجة الذي يحتفظ مالكها أو مجموعة مالكيها المنظمة بالحصة الأكبر من تصويت الأقلية في المنشأة المدمجة.

(د) *تكوين الإدارة العليا للمنشأة المدمجة* – تكون المنشأة المشترية في العادة هي المنشأة الدامجة حيث تسيطر الإدارة السابقة على إدارة المنشأة المدمجة.

(هـ) *شروط مبادلة حصص حقوق الملكية* – تكون المنشأة المشترية عادة هي من يدفع أقساطاً فوق القيمة العادلة لما قبل الإندماج لحصص حقوق الملكية في المنشأة أو المنشآت الدامجة الأخرى.

ب ١٦ عادة ما تكون المنشأة المشترية هي المنشأة الدامجة التي يكون حجمها النسبي (يتم قياسه على سبيل المثال بالأصول أو الإيرادات أو الربح) أكبر من ذلك في المنشأة أو المنشآت الدامجة بشكل ملحوظ.

ب ١٧ في إندماج الأعمال الذي يضم أكثر من منشأتين، يشمل تحديد المنشأة المشترية المقابل المالي، من بين أمور أخرى، الذي بدأت المنشات الدامجة به في الإندماج بالإضافة إلى الحجم النسبي للمنشات الدامجة.

ب ١٨ ليس بالضرورة أن تكون المنشأة الجديدة التي تشكلت لإجراء إندماج الأعمال هي المنشأة المشترية. إذا تأسست منشأة جديدة لإصدار حصص حقوق ملكية لتسيير إندماج الأعمال، فإنه ينبغي أن تحديد إحدى المنشات الدامجة التي كانت موجودة قبل إندماج الأعمال على أنها المنشأة المشترية من خلال تطبيق الإرشادات في الفقرات ب١٣- ب١٧. وخلافاً لذلك، تكون المنشأة الجديدة التي تحول الأصول النقدية وغيرها من الأصول أو تتحمل الإلتزامات كالمقابل المالي هي المنشأة المشترية.

عمليات الإستملاك عكسية

ب ١٩ يحدث الإستملاك العكسي عندما يتم تحديد المنشأة التي تصدر الأوراق المالية (المنشأة المشترية القانونية) على أنها هي المنشأة المشترية لأغراض محاسبية وفقاً للإرشادات المبينة في الفقرات ب ١٣-ب١٨. ويجب أن تكون المنشأة التي جرى إستملاك حصصها في حقوق الملكية (المنشأة المشتراه القانونية) هي المنشأة المشترية لأغراض محاسبية ليتم اعتبار المعاملة إستملاكاً عكسياً. مثلاً، تحدث الإستملاكات العكسية أحياناً عندما ترغب المنشأة الخاصة العاملة في أن تصبح منشأة عامة لكنها لا ترغب في تسجيل حصص حقوق الملكية. لانجاز ذلك، على المنشأة الخاصة أن ترتب لمنشأة عامة لإستملاك حصص بدل حصص حق الملكية للمنشأة العامة. في هذا المثال، تكون المنشأة العامة هي **المنشأة المشترية القانونية** لأنها أصدرت حصص حقوق ملكية وتكون المنشأة العامة هي **المنشأة**

المشتراه القانونية لأنه قد تم إستملاك حصصها في حقوق الملكية. برغم ذلك، ينتج عن تطبيق الإرشادات في الفقرات ١٣ب-١٨ ب ينتج عنه تحديد ما يلي:-

(أ) المنشأة العامة بصفتها **المنشأة المشتراه** لأغراض محاسبية (المنشأة المشتراه المحاسبة)؛ و

(ب) المنشأة الخاصة بصفتها **المنشأة المشترية** لأغراض محاسبية (المنشأة المشترية المحاسبة).

يجب على المنشأة المشترية التي تجري المحاسبة استيفاء تعريف الأعمال لمحاسبة العملية على أنها إستملاك عكسي، وتتسري كافة مبادئ الإعتراف والقياس في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، بما فيها متطلبات الإعتراف بالشهرة.

قياس المقابل المالي المنقول

ب ٢٠ في الإستملاك العكسي، لا تصدر المنشأة المشترية التي تجري المحاسبة عادة أي مقابل مالي للمنشأة المشتراه. بدلاً من ذلك، تصدر المنشأة المشتراه عادة أسهم حقوق ملكية لمالكي المنشأة المشترية المحاسبية. وعليه، ترتكز القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك على المقابل المالي الذي تنقله المنشأة المشترية المحاسبية لصالحها في المنشأة المشتراه المحاسبية على عدد من حصص حقوق الملكية التي كان على المنشأة التابعة قانوناً إصدارها وإعطاءها إلى مالكي المنشأة الأم قانوناً بنفس النسبة المئوية لحصة حقوق الملكية في المنشأة المدمجة الناتجة عن الإستملاك العكسي. يمكن استعمال القيمة العادلة لعدد من حصص حقوق الملكية التي احتسبت بتلك الطريقة، على أنها القيمة العادلة للاعتبار المنقول في مبادلة المنشأة المشتراه.

إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة

ب ٢١ تصدر البيانات المالية الموحدة التي تلي الإستملاك العكسي باسم المنشأة الأم القانونية (المنشأة المشتراه المحاسبة) وتوضح في الملاحظات كاستمرار للبيانات المالية للشركة التابعة (المنشأة المشترية المحاسبة)، مع تعديل واحد وهو إجراء تعديل بأثر رجعي على محاسبة رأس المال القانوني للمنشأة المشترية لتظهر رأس المال القانوني للمنشأة المشتراه المحاسبة. ويتم طلب التعديل ليظهر رأس مال المنشأة الأم القانونية (المنشأة المشتراه المحاسبة). ويتم تعديل المعلومات المقارنة المعروضة في تلك البيانات المالية الموحدة أيضاً بأثر رجعي لتعكس رأس المال القانوني للشركة الأم القانونية (المنشأة المشتراه المحاسبة).

ب ٢٢ لأن البيانات المالية الموحدة تمثل استمرار البيانات المالية للشركة التابعة قانوناً باستثناء بنية رأس المال، فإن البيانات المالية الموحدة تعكس:-

(أ) أصول وإلتزامات المنشأة التابعة (المنشأة المشتراه المحاسبة) المعترف بها والتي تم قياسها بمبالغها المسجلة قبل الإندماج.

(ب) أصول وإلتزامات المنشأة الأم القانونية (المنشأة المشتراه المحاسبة) المعترف بها قانوناً والتي تم قياسها وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ج) الأرباح المحتفظ بها وأرصدة حقوق الملكية الأخرى للشركة التابعة (المنشأة المشترية المحاسبة) **قبل** إندماج الأعمال.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(د) القيمة التي تم الإعتراف بها كحصص حقوق ملكية صادرة في البيانات المالية الموحدة والتي تم تحديدها بإضافة حصة حقوق الملكية الصادرة للشركة التابعة قانوناً (المنشأة المشترية المحاسبة) العالقة قبل إندماج الأعمال مباشرة بالقيمة العادلة للشركة الأم القانونية (المنشأة المشتراه المحاسبة) والمحددة وفقاً للمعيار الدولي هذا لإعداد التقارير المالية. مع ذلك، تعكس بنية حق الملكية (أي عدد ونوع حصص حق الملكية الصادرة) بنية وتركيبة حق الملكية للشركة الأم القانونية (المنشأة المشتراه المحاسبة)، بما في ذلك حصص حق الملكية التي أصدرتها المنشأة الأم لتفعيل الإندماج. وعليه، يعلن عن بنية وتركيبة حق الملكية للشركة التابعة (محاسبة المنشأة المشترية باستعمال معدل التبادل المقرر في اتفاقية الإستملاك ليعكس عدد أسهم المنشأة الأم القانونية (المنشأة المشتراه المحاسبة) والصادرة في الإستملاك العكسي.

(هـ) السهم التناسبي لحصة غير مسيطرة للمبالغ المسجلة للشركة التابعة (المنشأة المشترية المحاسبة) قبل الإندماج للأرباح المحتفظ بها وحصص حق ملكية أخرى كما نوقش في الفقرات ٢٢ و٢٤.

الحصة غير المسيطرة

ب ٢٣ في الإستملاك العكسي، قد لا يبادل بعض أصحاب العمل في المنشأة المشتراه (المنشأة المشترية المحاسبة) حصصهم في حق الملكية مقابل حقوق ملكية المنشأة الأم القانونية (المنشأة المشتراه). يجري معاملة أصحاب العمل هؤلاء على أنهم حصة غير مسيطرة في البيانات المالية الموحدة بعد الإستملاك العكسي. هذا لأن أصحاب العمل للمنشأة المشتراه القانونية لا يتبادلون حصصهم في حقوق الملكية مقابل حصص حق الملكية للمنشأة المشترية القانونية ولهم اهتمام فقط في النتائج وصافي أصول المنشأة المشتراه القانونية – وليس في نتائج وصافي أصول المنشأة المدمجة. بالمقابل، رغم أن المنشأة المشترية القانونية هي المنشأة المشتراه لأغراض محاسبية، فإن لأصحاب العمل في المنشأة المشترية مصلحة في النتائج وصافي أصول المنشأة المدمجة.

ب ٢٤ تقاس أصول وإلتزامات المنشأة المشتراه ويعترف بها في البيانات المالية الموحدة حسب المبالغ المسجلة قبل الإندماج (أنظر الفقرة ٢٢أ). وعليه، في الإستملاك العكسي، تعكس الحصة غير المسيطرة الحصة النسبية للمساهم غير المسيطر في المبالغ المسجلة قبل الإندماج لصافي أصول المنشأة المشتراه حتى لو قيست الحصص غير المسيطرة في الإستملاكات الأخرى بقيمتها العادلة في تاريخ الإستملاك.

أرباح السهم

ب ٢٥ كما لوحظ في الفقرة ٢٢ (ث)، تعكس تركيبة حق الملكية في البيانات المالية الموحدة التي تلي الإستملاك العكسي تركيبة حق الملكية للمنشأة المشترية القانونية (المنشأة المشتراه المحاسبة)، بما في ذلك حصص حق الملكية الصادرة من قبل المنشأة المشترية.

ب ٢٦ في حساب معدل عدد الأسهم العادية العالقة (المهيمن على حساب أرباح السهم) أثناء الفترة التي يحدث فيها الإستملاك العكسي:-

(أ) يجب حساب عدد الأسهم العادية الباقية إعتباراً من بداية الفترة وحتى تاريخ الإستملاك على

أساس معدل العدد المرجح للأسهم العادية للمنشأة المشتراه القانونية (المنشأة المشترية المحاسبة) المتبقية أثناء الفترة مضروباً بمعدل الصرف المقرر في اتفاقية الإندماج؛ و

(ب) عدد الأسهم العادية الباقية من تاريخ الإستملاك وحتى نهاية تلك الفترة، يجب أن يكون هو العدد الفعلي للأسهم العادية للمنشأة المشترية القانونية (المنشأة المشتراه المحاسبة) والباقية أثناء الفترة.

ب ٢٧ الأرباح الأساسية لكل سهم لكل فترة مقارنة قبل تاريخ الإستملاك والمعروضة في البيانات المالية الموحدة التي تلي الإستملاك العكسي يجب أن تكون محسوبة بقسمة:-

(أ) ربح أو خسارة المنشأة المشتراه الذي يعزى إلى المساهمين العاديين في كل من تلك الفترات بواسطة.

(ب) معدل العدد المرجح التاريخي للأسهم العادية العالقة للمنشأة المستملكة القانونية مضروبا في سعر الصرف المقرر في اتفاقية الإستملاك.

الإعتراف بأصول معينة مستملكة وإلتزامات موكلة (تطبيق الفقرات ١٠-١٣)

عقود الإيجار التشغيلية

ب ٢٨ يجب على المنشأة المشترية عدم الإعتراف بالأصول والإلتزامات المتعلقة بعقد الإيجار التشغيلي حيث تكون المنشأة المشترية هي المستأجر باستثناء ما يطلب في الفقرات ٢٩ و٣٠.

ب ٢٩ يجب على المنشأة المشترية تحديد ما إذا كانت شروط كل عقد إيجار تشغيلي حيث المنشأة المشتراه هي المستأجرة هي شروط مفضلة أو غير مفضلة. يجب على المنشأة المشترية الإعتراف بالأصل غير الملموس أن كانت شروط عقد الإيجار التشغيلي مفضلة نسبة لشروط السوق، والإعتراف بالإلتزام أن كانت الشروط غير مفضلة نسبة لشروط السوق. تقدم الفقرة ٤٢ إرشادات حول قياس القيمة العادلة للأصول الخاضعة لعقود الإيجار التشغيلية في تاريخ الإستملاك حيث تكون المنشأة المشترية هي المؤجر.

ب ٣٠ قد يكون الأصل غير الملموس والقابل للتحديد مرتبطا بعقد إيجار تشغيلي، ويمكن إثباته بالرغبة السوقية للمشاركين في دفع سعر عقد الإيجار حتى لو بالشروط السوقية. مثلاً، عقد إيجار البوابات في مطار ما أو مكان بيع بالتجزئة في منطقة تسوق رئيسية ربما توفر مدخلا للسوق أو منافع إقتصادية مستقبلية تتأهل على أنها أصول غير ملموسة قابلة للتحديد، مثلاً، علاقة العميل. في ذلك الموقف، يجب على المنشأة المشترية الإعتراف بالأصل/الأصول غير الملموسة المرتبطة القابلة للتحديد وفقاً للفقرة ٣١.

الأصول غير الملموسة

ب ٣١ يجب على المنشأة المشترية أن تعترف، بشكل منفصل عن الشهرة، بالأصول المشتراه غير الملموسة القابلة للتحديد في إندماج الأعمال. ويكون الأصل غير الملموس قابلاً للتحديد إذا انطبق عليه معيار قابلية القسمة أو المعيار التعاقدي القانوني.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ب ٣٢ أن الأصل غير الملموس الذي ينطبق عليه معيار التعاقد القانوني هو أصل قابل للتحديد حتى لو كان غير قابل للتحويل أو منفصل عن المنشأة المشتراه أو عن حقوق أخرى والإلتزامات. على سبيل المثال: -

(أ) تؤجر المنشأة المشتراه مرفقاً صناعياً بموجب عقد تشغيلي بشروط مفضلة نسبة لشروط السوق. تمنع شروط عقد الإيجار صراحة نقل عقد الإيجار (بالبيع أو تأجير من الباطن). يكون المبلغ الذي فيه شروط عقد الإيجار مفضلة مقارنة مع شروط معاملات السوق الحالية لنفس البند أو ما شابه، هو أصل غير ملموس ينطبق عليه المعيار التعاقدي القانوني للإعتراف بشكل منفصل عن الشهرة، حتى لو لم تستطع المنشأة المشترية بيع أو نقل عقد الإيجار.

(ب) تمتلك المنشأة المشتراه وتدير محطة طاقة نووية. رخصة تشغيل محطة الطاقة هي أصل غير ملموس يلبي العيار التعاقدي القانوني للإعتراف بشكل منفصل عن الشهرة، حتى إذا كانت المنشأة المشترية غير قادرة على البيع أو النقل بشكل منفصل عن محطة الطاقة المشتراه. قد تعترف المنشأة المشترية بالقيمة العادلة لرخصة التشغيل والقيمة العادلة لمحطة الطاقة كأصل وحيد لأغراض إعداد تقارير مالية أن كان العمر الإنتاجي لتلك الأصول متشابها.

(ج) تمتلك المنشأة المشتراه براءة اختراع تقنية قامت بترخيص البراءة للآخرين لاستعمالهم المطلق خارج السوق المحلي، مع تلقي نسبة معينة من الإيراد الأجنبي في المستقبل مقابل الرخصة. ينطبق على كلٍ من براءة الاختراع واتفاقية الترخيص المعيار التعاقدي القانوني للإعتراف بشكل منفصل عن الشهرة حتى لوكأن بيع أو تبادل البراءة والرخصة ذو صلة منفصلة عن بعضها ليس عمليا.

ب ٣٣ معيار الانفصالية يعني أن يكون الأصل غير الملموس المستملَك يمكن فصله أو تقسيمه عن الأصل المستملك، المباع، المنقول، المرخص، المؤجر أو المتبادل سواء فردياً أو معاً بعقد ذو صلة، أصل قابل للتحديد أو إلتزام/ يلبي الأصل غير الملموس الذي ستكون معه المنشأة المشترية قادرة على بيعه، ترخيصه أو تبادله على نحو آخر بشي آخر ذو قيمة، يلبي معيار الانفصالية حتى لو لم تكن المنشأة المشترية تنوي البيع، الترخيص أو التبادل. يلبي الأصل غير الملموس المستملك معيار الانفصالية إذا توفر دليل معاملات تبادل لذلك النوع من الأصل أو نوع مشابه له حتى لو كانت هذه المعاملات غير مستمرة بغض النظر عن انشغال المنشأة المشترية بها. مثلاً، قوائم العملاء والمشتركين ترخص بإستمرار وهي بذلك تفي بمعيار الانفصالية. حتى لو كانت المنشأة المشترية تعتقد أن قوائم العملاء لديها تتمتع بمزايا مختلفة عن القوائم الأخرى، فإن حقيقة أن قوائم العملاء ترخص بإستمرار تعني بشكل عام أن قائمة العملاء المشتراه تفي بمعيار الانفصالية.

ب ٣٤ ينفي الأصل غير الملموس غير المنفصل بشكل فردي عن المنشأة المشتراه أو المدمجة، بمعيار الإنفصال أن كان مسبقاً مع الإندماج بعقد متعلق، بأصل قابل للتحديد أو إلتزام، مثلاً:-

(أ) يتبادل المشاركون في السوق إيداع الإلتزامات والأصول غير الملموسة ذات العلاقة المرتبطة مع المودعين في معاملات تبادل ملاحظة. عليه، ينبغي على المنشأة المشترية الإعتراف بالأصل غير الملموس في علاقة المودع بشكل منفصل عن الشهرة.

(ب) تمتلك المنشأة المشتراه علامة تجارية مسجلة وموثقة لكنها تستعمل خبرة تقنية غير مسجلة البراءة في تصنيع المنتجات ذات العلامة التجارية. لنقل ملكية العلامة التجارية، مطلوب من المالك نقل كل شيء آخر ضروري للمالك الجديد لإنتاج منتج أو خدمة غير مميزة عن المنتج السابق. ولأنه يجب فصل الخبرة التقنية غير المسجلة في براءة اختراع عن المنشأة المشتراه أو المدمجة وبيعها إذا بيعت العلامة التجارية ذات الصلة، فإنها تلبي معيار الإنفصالية.

حقوق أعيد إستملاكها

ب ٣٥ كجزء من إندماج الأعمال، قد تستعيد المنشأة المشترية حقاً منحته في السابق إلى المنشأة المشتراه، لاستعمال أصل أو أصول معترف بها أو غير معترف بها للمنشأة المشترية. ومن الأمثلة على مثل هذه الحقوق حق استعمال الاسم التجاري أو حق استعمال تقنية المنشأة المشترية بموجب اتفاقية ترخيص تقنية. أن الحق المعاد إستملاكه هو أصل غير ملموس قابل للتحديد تعترف به المنشأة المشترية بشكل منفصل عن الشهرة. تقدم الفقرة ٢٩ إرشاداً حول قياس الحق المعاد إستملاكه وتقدم الفقرة ٥٥ إرشاداً عن المحاسبة اللاحقة للحق المعاد إستملاكه.

ب ٣٦ إذا كانت شروط العقد التي تؤدي إلى حق أعيد إستملاكه مفضلة أو غير مفضلة نسبة لشروط معاملات السوق الحالية، يجب على المنشأة المشترية الإعتراف بربح أو خسارة التسوية. تقدم الفقرة ٥٢ إرشاداً عن قياس تلك التسوية.

القوى العاملة المجمعة وبنود أخرى غير قابلة للتحديد

ب ٣٧ تصنف المنشأة المشترية ضمن الشهرة قيمة الأصل غير الملموس المعاد إستملاكه وغير القابل للتحديد إعتباراً من تاريخ الإستملاك. مثلاً، قد تعزو المنشأة المشترية قيمة ما إلى وجود القوى العاملة المجمعة وهي تجميع الموظفين مما يسمح للمنشأة المشترية الاستمرار في تشغيل أعمال مستملكة من تاريخ الإستملاك. أن القوى العاملة المجمعة لا تمثل رأس المال الفكري للعمالة الماهرة – الخبرة التي يجلبها الموظفون إلى مواقع العمل (غالبا متخصصين). ولأن العمالة المجمعة ليست أصلا قابلا للتحديد ليتم الإعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة، فإن أي قيمة تعزى إليه تصنف في الشهرة.

ب ٣٨ كما تصنف المنشأة المشترية من ضمن الشهرة أي قيمة تعزى إلى بنود لا تتأهل كالأصول بتاريخ الإستملاك. مثلاً، قد تعزو المنشأة المشترية قيمة ما إلى عقود محتملة يفاوض عليها مع عملاء مستقبليين جدد في تاريخ الإستملاك. ولأن تلك العقود المحتملة ليست أصولا بحد ذاتها في تاريخ الإستملاك، فإن المنشأة المشترية لا تعترف بها بشكل منفصل عن الشهرة. لا ينبغي على المنشأة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المشترية إعادة تصنيف قيمة تلك العقود من الشهرة إلى إحداث تقع بعد تاريخ الإستملاك. لكن على المنشأة المشترية تقييم الحقائق والظروف المحيطة بالأحداث التي تقع بعد الإستملاك بقليل من اجل تحديد ما إذا وجد بشكل منفصل الأصل غير الملموس القابل للإعتراف في تاريخ الإستملاك.

ب ٣٩ بعد الإعتراف المبدئي، تعالج المنشأة المشترية الأصول غير الملموسة المستملكة في إندماج الأعمال وفقاً لأحكام معيار المحاسبة الدولي ٣٨ – الأصول غير الملموسة، كما في الفقرة ٣ من المعيار ٣٨، وصفت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية معالجة بعض الأصول غير الملموسة المستملكة بعد الإعتراف المبدئي.

ب ٤٠ تحدد معايير التحديد ما إذا جرى الإعتراف بالأصل غير الملموس مسبقاً عن الشهرة. لكن لا تقدم تلك المعايير إرشاداً لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس ولا تقيد الافتراضات المستعملة في تقدير القيمة العادلة للأصل غير الملموس. مثلاً، تأخذ المنشأة المشترية في اعتبارها الافتراضات التي ينظر فيها المشاركون في السوق مثل توقعات تجديد العقود المستقبلية، في قياس القيمة العادلة. ليس من الضروري للتجديدات نفسها أن تلبي معايير قابلية التحديد. (أنظر الفقرة ٢٩، التي تضع استثناءاً لمبدأ قياس القيمة العادلة للحقوق المعاد إستملاكها والمعترف بها في إندماج الأعمال). تقدم الفقرات ٣٦ و٣٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إرشاداً عن تحديد ما إذا كان يجب دمج الأصول غير الملموسة في وحدة منفردة من الحساب مع أصول أخرى غير ملموسة أو ملموسة.

قياس القيمة العادلة لأصول معينة قابلة للتحديد وحصة غير مسيطرة في المنشأة المشتراه (تطبيق الفقرات ١٨ و١٩)

أصول بتدفقات نقدية غير مؤكدة (بدلآت التقييم)

ب ٤١ يجب أن لا تعترف المنشأة المشترية ببدل التقييم المنفصل إعتباراً من تاريخ الإستملاك لأصول مستملكة في إندماج الأعمال التي جرى قياسها بالقيمة العادلة من تاريخ الإستملاك،لأن آثار الشك حول التدفقات النقدية المستقبلية مدرجة في مقياس القيمة العادلة. مثلاً لأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هذا يتطلب من المنشأة المشترية قياس الذمم المشتراه، وتشمل القروض بقيمها العادلة في تاريخ الإستملاك، فإن المنشأة المشترية لا تعترف ببدل التقييم المنفصل للتدفقات النقدية التعاقدية التي تعتبر غير قابلة للتحصيل في ذلك التاريخ.

أصول خاضعة لعقود إيجار تشغيلية تكون فيها المنشأة المشترية هي المؤجر

ب ٤٢ في قياس القيمة العادلة بتاريخ الإستملاك لأصل ما مثل مبنى أو براءة اختراع خاضعة لعقد إيجار تشغيلي حيث فيه المنشأة المشترية هي المؤجر، يجب على المنشأة المشترية أن تأخذ بعين المقابل المالي شروط عقد الإيجار. بمعنى، لا تعترف المنشأة المشترية بأصل منفصل أو إلتزام إذا كانت شروط عقد الإيجار إما مفضلة أو غير مفضلة عند مقارنتها بشروط السوق كما تتطلب الفقرة ٢٩ لعقود الإيجار حيث المنشأة المشتراه هي المستأجرة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأصول التي لا تنوي المنشأة المشترية استعمالها أو تنوي استعمالها بطريقة مختلفة عن طريقة المشاركين في السوق

ب ٤٣ لأسباب تنافسية وغيرها، قد لا تنوي المنشأة المشترية استعمال أصل مستملك، مثلاً، أصل بحث أو أصل غير ملموس تطويري. أو قد تنوي استعمال الأصل بطريقة مختلفة عن طريقة المشاركين في السوق. على أي حال، على المنشأة المشترية قياس الأصل بالقيمة العادلة المحددة وفقاً لاستعمالها من قبل المشاركين الآخرين في السوق.

حصة غير مسيطرة في المنشأة المشتراه

ب ٤٤ يتيح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هذا للمنشأة المشترية قياس الحصة غير المسيطرة في المنشأة المشتراه بالقيمة العادلة في تاريخ الإستملاك. أحياناً تكون المنشأة المشترية قادرة على قياس القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك لحصة غير مسيطرة على أساس أسعار السوق الفاعلة لأسهم حقوق الملكية بواسطة المنشأة المشترية. وفي مواقف أخرى، تكون أسعار السوق تلك غير متوفرة. في هذه المواقف، تقيس المنشأة المشترية القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة باستعمال تقنيات تقييم أخرى.

ب ٤٥ تختلف القيمة العادلة لحصة المنشأة المشترية في المنشأة المشتراه والحصة غير المسيطرة على أساس السهم. من المرجح أن يكون الفرق الرئيسي هو إشراك قسط السيطرة في القيمة العادلة للسهم من حصة المنشأة المشترية في المنشأة المشتراه، وعلى النقيض، إشراك خصم لنقص السيطرة (أيضاً يشار إليه خصم الأقلية) في القيمة العادلة للسهم الخاص بالحصة غير المسيطرة.

قياس الشهرة أو الربح من الشراء بسعر مخفض

قياس القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك لحصة المنشأة المشترية في المنشأة المشتراه باستعمال تقنيات التقييم (تطبيق الفقرة ٣٣)

ب ٤٦ في إندماج الأعمال المتحققة على مراحل بدون نقل المقابل المالي، يجب على المنشأة المشترية إستبدال القيمة العادلة بتاريخ الإستملاك لحصتها في المنشأة المشتراه بالقيمة العادلة بتاريخ الإستملاك للاعتبار المنقول لقياس الشهرة أو الربح في الشراء مخفض السعر (أنظر الفقرات ٣٢-٣٤). ينبغي على المنشأة المشترية قياس القيمة العادلة بتاريخ الإستملاك لحصتها في المنشأة المشتراه باستعمال تقنية أو أكثر للتقييم المناسب في هذه الظروف التي تتوفر لها بيانات كافية. في حال استعمال أكثر من تقنية تقييم، على المنشأة المشترية تقييم نتائج التقييم، مع الأخذ بعين المقابل المالي الصلة والموثوقية الخاصة بالمدخلات المستعملة ومدى البيانات المتوفرة.

اعتبارات خاصة في تطبيق طريقة الإستملاك لإندماج منشات مشتركة (تطبيق الفقرة ٣٣)

ب ٤٧ عندما يتم إندماج منشأتين متبادلتين معا، قد تكون القيمة العادلة لحصص حقوق الملكية في المنشأة المشتراه (أو القيمة العادلة للمنشأة المشتراه) أكثر قابلية للقياس من القيمة العادلة لحصص الأعضاء التي تنقلها المنشأة المشترية. في ذلك الوضع، تقتضي الفقرة ٣٣ على المنشأة المشترية تحديد مبلغ الشهرة باستعمال القيمة العادلة لحصص حقوق ملكية المنشأة المشتراه في تاريخ الإستملاك بدلاً من القيمة العادلة لحصص حقوق ملكية المنشأة المشترية في تاريخ الإستملاك المنقولة كمقابل مالي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بالإضافة لذلك، تعترف المنشأة المشترية في إندماج المنشآت المتبادلة بصافي أصول المنشأة المشترية كإضافة مباشرة على رأس المال أو حقوق ملكية ببياناتها المالية الخاصة بالمركز المالي وليس كإضافة على الأرباح المستبقاة التي تتسق مع الطريقة التي تطبق أنواع أخرى من المنشآت فيها طريقة الإستملاك.

ب ٤٨ على الرغم من تشابههما بعدة طرق لأعمال أخرى، تتمتع المنشأة المشتركة بمزايا خاصة ومميزة تنشأ بشكل رئيسي لأن أعضاءهما هم عملاء وأصحاب عمل معا. يتوقع أعضاء المنشآت المشتركة بشكل عام تلقي منافع مقابل عضويتهم. غالباً ما تكون على شكل رسوم مخفضة مفروضة على السلع والخدمات أو نسبة عوائد أسهم. تقوم حصة عوائد الأسهم المخصصة لكل عضو على مقدار العمل الذي أنجزه العضو أثناء السنة.

ب ٤٩ ينبغي أن يشمل قياس القيمة العادلة في المنشأة المتبادلة افتراضات حول ما يجريه المشاركون في السوق لمصلحة منافع الأعضاء المستقبلية بالإضافة إلى افتراضات أخرى يجريها المشاركون في السوق بخصوص المنشأة المتبادلة. على سبيل المثال، يمكن استخدام نموذج التدفق النقدي المقدر في تحديد القيمة العادلة للمنشاة المتبادلة. وينبغي أن ترتكز التدفقات النقدية المستخدمة كمخرجات على التدفقات النقدية المتوقعة للمنشاة المتبادلة والتي من المرجح أن تعكس خصومات على منافع الأعضاء مثل الرسوم المخفضة المفروضة على السلع والخدمات.

تحديد ما هو الجزء من معاملة إندماج الأعمال (تطبيق الفقرة ٥١ و٥٢)

ب ٥٠ على المنشأة المشترية النظر في العوامل التالية التي ليست مطلقة بشكل مشترك ولا هي شاملة بشكل فردي، لتحديد ما إذا كانت المعاملة جزء من تبادل المنشأة المشتراه أو كانت المعاملة منفصلة عن إندماج الأعمال:-

(أ) **أسباب المعاملة**– فهم أسباب إبرام الأطراف للإندماج (منشأة مشترية ومنشأة مشتراه وأصحابها المدراء والمدراء العامون – ووكلاؤهم) في معاملة خاصة أو ترتيب خاص قد يوفر بصيرة حول ما إذا كانت جزء من المقابل المالي المنقول والممتلكات المستملكة أو الإلتزامات المضمونة. مثلاً، إذا جرى ترتيب المعاملة لمنفعة المنشأة المشترية بشكل رئيسي أو لمنفعة المنشأة المدمجة بدلاً من منفعة المنشأة المشتراه أو أصحابها السابقون قبل الإندماج، فإن تلك الحصة من سعر المعاملة المدفوعة (وأي أصول ذات علاقة أو إلتزامات) من غير المرجح أن تكون جزء من تبادل المنشأة المشتراه. وعليه، تعالج المنشأة المشترية محاسبياً ذلك الجزء بشكل منفصل عن إندماج الأعمال.

(ب) **من شرع بالمعاملة**– قد يوفر فهم من شرع بالمعاملة نفاذ بصيرة في ما إذا كانت جزء من تبادل المنشأة المشتراه. مثلاً، ربما تم التوصل إلى المعاملة أو حدث آخر شرعت به المنشأة المشترية لأغراض توفير منافع إقتصادية مستقبلية إلى المنشأة المشترية أو المنشأة المدمجة مع قليل من المنافع أو عدمها للمنشأة المشتراه أو لأصحابها السابقين قبل الإندماج. من جانب آخر،

من غير المرجح أن تكون المعاملة أو الترتيبات المعدة من المنشأة المشتراه أو أصحابها السابقين، لمنفعة المنشأة المشترية أو المنشأة المدمجة ومن المرجح أن تكون جزء من إندماج الأعمال.

(ج) **توقيت المعاملة**– قد يوفر توقيت المعاملة تبصيراً حول ما إذا كانت جزء من تبادل المنشأة المشتراه. مثلاً، معاملة بين المنشأة المشترية والمنشأة المشتراه تحدث خلال مفاوضات الشروط لإندماج الأعمال ربما تم التوصل إليها في اعتزام إندماج الأعمال لتوفير منافع إقتصادية مستقبلية إلى المنشأة المشترية أو المنشأة المدمجة.

تسوية فعالة لعلاقة سابقة بين المنشأة المشترية والمنشأة المشتراه في إندماج الأعمال (تطبيق الفقرة ٥٢ أ)

ب ٥١ قد يكون بين كل من المنشأة المشترية والمنشأة المشتراه علاقة وجدت قبل النظر في إندماج الأعمال، يشار إليها "علاقة سابقة". قد تكون العلاقة السابقة هذه تعاقدية (مثلاً، مورد وعميل أو مرخص ومرخص له) أو غير تعاقدية (مثلاً، المدعي والمدعى عليه).

ب ٥٢ إذا عمل إندماج الأعمال الساري على تسوية العلاقة السابقة، تعترف المنشأة المشترية بالربح أو الخسارة، وتقاس كما يلي:-

(أ) العلاقة السابقة غير التعاقدية (مثل قضية)، القيمة العادلة.

(ب) بالنسبة للعلاقة السابقة التعاقدية، الأقل من ١ و٢:-

(١) المبلغ الذي يكون فيه العقد مرضياً أو غير مرض من منظور المنشأة المشترية عند مقارنته مع شروط معاملات السوق الحالية لنفس البنود أو ما يماثلها. (ولا يعتبر العقد مرضيا إذا لم يكن مرضيا وفقاً لشروط السوق الحالية. وليس بالضرورة أن يكون العقد صعب التطبيق إذا كانت تكاليف تلبية الإلتزامات غير المرضية بموجب العقد تفوق المنافع الإقتصادية التي يتوقع الحصول عليها بموجبه).

(٢) مبلغ أي تسوية مذكورة في العقد المتوفر للطرف المقابل الذي يعتبر العقد غير مفضل.

إذا كان ٢ أقل من ١، يدرج الفرق كجزء من محاسبة إندماج الأعمال.

قد يعتمد مبلغ الربح أو الخسارة المعترف به جزئياً على ما إذا كانت المنشأة المشترية قد اعترفت سابقاً بأصل ذو صلة أو إلتزام وأن الربح أو الخسارة المعد به تقرير قد يختلف عن المبلغ المحسوب بتطبيق المتطلبات السابقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ب ٥٣ قد تكون العلاقة السابقة عقداً تعترف به المنشأة المشترية على أنه حق أعيد إستملاكه. إذا اشتمل العقد على شروط مفضلة أو غير مفضلة عند مقارنتها مع تسعيرة معاملات السوق الحالية لنفس البنود، تعترف المنشأة المشترية بشكل منفصل عن إندماج الأعمال، بالربح أو الخسارة للتسوية الفعالة للعقد المقاس وفقاً للفقرة ٥٢.

ترتيبات الدفعات المحتملة للموظفين أو بيع المساهمين (تطبيق الفقرة ٥٢ ب)

ب ٥٤ سواء كانت الترتيبات للدفعات المحتملة للموظفين أو بيع المساهمين، اعتبار محتمل في إندماج الأعمال أو كانت معاملات منفصلة تعتمد على طبيعة الترتيبات. فهم أسباب اشتمال اتفاقية الإستملاك على نص للدفعات المحتملة، من شرع بالترتيب ومتى أبرمت الأطراف الترتيبات، قد يكون مفيدا في تقييم طبيعة الترتيب.

ب ٥٥ إن لم يكن من الواضح إن كان ترتيب الدفعات للموظفين أو بيع المساهمين جزء من تبادل المنشأة المشتراه أو إن كان معاملة منفصلة عن إندماج الأعمال، على المنشأة المشترية النظر في المؤشرات التالية:-

(أ) *استمرار التوظيف* – يمكن أن تكون شروط استمرار الوظيفة التي يضعها المساهمون البائعين الذي أصبحوا موظفين أساسيين مؤشراً لجوهر ترتيب المقابل المالي المحتمل. ويمكن إدراج الشروط المتعلقة باستمرار الوظيفة في عقد التوظيف أو اتفاقية إستملاك أو أي وثيقة أخرى. ويعتبر ترتيب المقابل المالي المحتمل الذي يتم فيه خصم الدفعات إذا انتهى التوظيف تعويضا عن خدمات ما بعد الإندماج. وتشير الترتيبات التي لا تتأثر الدفعات المحتملة فيها بإلغاء التوظيف إلى أن الدفعات المحتملة هي مقابل مالي إضافي وليس تعويضاً.

(ب) *فترة الوظيفة المستمرة* – إذا توافقت فترة الوظيفة المطلوبة مع أو كانت أطول من فترة الدفع المحتملة، فإن تلك الحقيقة تشير إلى أن الدفعات المحتملة هي التعويض.

(ج) *مستوى التعويض* – إن المواقف التي يكون فيها تعويض الموظف باستثناء الدفعات المحتملة على مستوى معقول مقارنة مع ذلك التعويض للموظفين الأساسيين في المنشأة المدمجة، قد يشير إلى أن الدفعات المحتملة هي اعتبار إضافي خلاف الأتعاب.

(د) *دفعات متزايدة للموظفين* – إذا كان المساهمون الذي لم يصبحوا موظفين يتلقون دفعات محتملة اقل على أساس السهم من المساهمين الذين أصبحوا موظفين في المنشأة المدمجة، فإن تلك الحقيقة تشير إلى أن المبلغ المتزايد للدفعات المحتملة إلى المساهمين الذين أصبحوا موظفين هو أتعاب.

(هـ) *عدد الأسهم الممتلكة* – قد يكون العدد النسبي للأسهم المملوكة من قبل المساهمين الذين أصبحوا موظفين أساسيين مؤشراً على جوهر ترتيب المقابل المالي المحتمل. مثلاً، إذا استمر المساهمون الذين اقتنوا فعلياً كل الأسهم في المنشأة المشتراه كموظفين أساسيين، فإن تلك الحقيقة تشير إلى أن الترتيب، من حيث الجوهر، هو ترتيب تقاسم الربح يقصد منه تقديم تعويض عن خدمات ما قبل الإندماج. عوض ذلك، إذا امتلك المساهمون البائعون الباقون كموظفين رئيسيين عددا قليلا من الأسهم في المنشأة المشتراه فقط وحصل كافة المساهمين البائعين على نفس قيمة المقابل المالي المحتمل على أساس السهم الواحد، فإن هذا الواقع يشير إلى الدفعات المحتملة هي مقابل مالي إضافي. وينبغي النظر في حصص الملكية ما قبل الإستملاك التي تحتفظ بها أطراف مرتبطة بالمساهمين البائعين الباقين كموظفين رئيسيين مثل أفراد العائلة.

(و) *الصلة مع التقييم* – إذا كان المقابل المالي المبدئي المنقول بتاريخ الإستملاك يقوم على النهاية الدنيا لطائفة مقررة في تقييم المنشأة المشتراه والمعادلة المحتملة تتعلق بمنهجية ذلك التقييم، فإن تلك الحقيقة تقترح أن الدفعات المحتملة هي اعتبار إضافي. كبديل، إن كانت معادلة الدفعة المحتملة منسجمة مع ترتيبات تقاسم الربح السابقة، فإن تلك الحقيقة تفيد أن جوهر الترتيب هو تقديم تعويض.

(ز) *معادلة تحديد المقابل المالي* – قد تكون المعادلة المستعملة في تحديد الدفعة المحتملة في تقييم جوهر الترتيب. مثلاً، إذا تحددت الدفعة المحتملة على أساس مضاعفات الربح، فإن ذلك يفيد أن الإلتزام هو اعتبار محتمل في إندماج الأعمال وأن المقصود من المعادلة هو تأسيس أو التحقق من القيمة العادلة للمنشأة المشتراه. وعلى العكس، قد تقترح الدفعة المحتملة وهي نسبة محددة من الأرباح، إن الإلتزام تجاه الموظفين هو ترتيب تقاسم الأرباح من اجل تعويض الموظفين مقابل الخدمات التي قدموها.

(ح) *اتفاقيات ومسائل أخرى* – قد تشير الشروط الأخرى للترتيبات مع المساهمين (مثل اتفاقية عدم المنافسة، عقود إدارية تنفيذية، عقود استشارية، اتفاقيات عقود إيجار عقارات) ومعالجة ضريبة الدخل من الدفعات المحتملة، إلى أن الدفعات المحتملة تعزى إلى شيء آخر غير اعتبار المنشأة المشتراه. على سبيل المثال، وفيما يتعلق بالإستملاك، قد تبدأ المنشأة المشترية مع مساهم بائع مهم ترتيبا لتأجير الملك. وإذا كانت دفعات الإيجار المحددة في العقد أقل من السوق بشكل ملحوظ، يكون الدفعة أو كافة الدفعات المحتملة للمؤجر (المساهم البائع) التي يتطلبها ترتيب الدفعات المحتملة في جوهرها دفعات لاستخدام الملك المستأجر الذي ينبغي أن تعترف المنشأة المشترية به بشكل منفصل في بياناتها المالية ما بعد الإندماج. وخلاف ذلك، إذا حدد عقد الإيجار دفعات تتسق مع شروط السوق للممتلكات المؤجرة، يكون ترتيب الدفعات المحتملة للمساهم البائع مقابلاً مالياً محتملاً في إندماج الأعمال.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مكافآت المنشأة المشتراه للدفع على أساس السهم المتبادلة مقابل مكافآت يحتفظ بها موظفو المنشأة المشتراه (تطبيق الفقرة ٥٢ ب)

ب ٥٦ قد تبادل المنشأة المشترية مكافآت الدفع على أساس السهم (إستبدال مكافآت) مقابل مكافآت يحتفظ بها موظفو المنشأة المشتراه. تعالج التبادلات الخاصة بخيارات السهم أو مكافآت الدفع على أساس السهم الأخرى بالاشتراك مع إندماج الأعمال، محاسبياً على أنها تعديلات على مكافآت الدفع على أساس السهم وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع على أساس السهم"*. إذا ألزمت المنشأة المشترية على إستبدال مكافآت المنشأة المشتراه، يتم إدراج إما كل أو جزء من المقاييس التي تستند إلى السوق التابع لمكافآت المنشأة المشتراه المستبدلة في قياس المقابل المالي المنقول في إندماج الأعمال. تلتزم المنشأة المشترية بإستبدال مكافآت المنشأة المشتراه إذا كان لدى المنشأة المشتراه أو موظفيها القدرة على إنفاذ الإستبدال. مثلاً، بالنسبة لأغراض تطبيق هذا المطلب، تلتزم المنشأة المشترية بإستبدال مكافآت المنشأة المشتراه إذا كان الإستبدال مطلوباً من:-

(أ) شروط إتفاقية الإستملاك؛

(ب) شروط مكافآت المنشأة المشتراه؛ أو

(ج) القوانين أو الأنظمة المطبقة.

في بعض الأوضاع، تنتهي مكافآت المنشأة المشترية نتيجة لإندماج الأعمال. وإذا استبدلت المنشأة المشترية تلك المكافآت حتى لو لم تكن ملزمة بذلك، يتم الإعتراف بإستبدال كافة المكافآت التي تم قياسها على أساس السوق كتكاليف تعويض في البيانات المالية ما بعد الإندماج. أي لا يتم إدراج أي من المكافآت التي تم قياسها على أساس السوق في قياس المقابل المالي المنقول في إندماج الأعمال.

ب ٥٧ لتحديد حصة مكافأة الإستبدال التي هي جزء من المقابل المالي المنقول للمنشأة المشتراه وحصة التعويض عن الخدمات التي سبقت الإندماج، على المنشأة المشترية قياس كلاً من مكافآت الإستبدال الممنوعة من قبلها ومكافآت المنشأة المشتراه إعتباراً من تاريخ الإستملاك وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.

ب ٥٨ حصة مكافأة الإستبدال التي تعزى إلى الخدمات ما قبل الإندماج هي مقياس يقوم على السوق لمكافأة المنشأة المشتراه مضروبة في نسبة حصة التخويل المستكملة. فترة المنح هي فترة انجاز وتلبية كل شروط التحفيز المعينة. شروط التحفيز محددة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.

ب ٥٩ حصة مكافأة الإستبدال غير المكتسبة المنسوبة لخدمات ما بعد الإندماج، ومعترف بها بالتالي ككلفة تعويض في البيانات المالية لما بعد الإندماج وتساوي المقياس المستند للسوق لمكافأة الإستبدال ناقص المبلغ المنسوب لخدمات ما قبل الإندماج. وعليه، تعزو المنشأة المشترية أي فائض في المقياس المستند للسوق لمكافأة الإستبدال على المقياس المستند للسوق لمكافأة المنشأة المشتراه لخدمات ما بعد الإندماج وتعترف بالفائض كتكاليف أتعاب في البيانات المالية لما بعد الإندماج. وتنسب المنشأة

المشترية جزء من مكافأة الإستبدال لخدمات ما بعد الإندماج إذا طلبت خدمات ما بعد الإندماج بغض النظر إذا قدم الموظفون كافة الخدمات المطلوبة لمنشأتهم المشتراه قبل تاريخ الإستملاك أم لا.

ب ٦٠ حصة مكافأة الإستبدال غير المكتسبة المنسوبة إلى خدمات ما قبل الإندماج، فضلاً عن الحصة المنسوبة لخدمة ما بعد الإندماج، تعكس أفضل تقدير متوفر لعدد مكافآت الإستبدال المتوقع منحها. مثلاً، إذا كان مقياس السوق لحصة مكافأة الإستبدال المنسوبة إلى خدمات ما قبل الإندماج هي ١٠٠ وحدة عملة وتتوقع المنشأة المشترية أن ٩٥% فقط من المكافأة ستمنح، فإن المبلغ المشتمل في المقابل المالي المنقول في إندماج الأعمال هو ٩٥ وحدة عملة. تنعكس التغيرات في العدد المقدر من مكافآت الإستبدال المتوقعة للمنح في كلفة تعويض الفترات التي يحدث فيها تغيرات ليس كتعديلات على المقابل المالي المنقول في إندماج الأعمال. وبنفس الطريقة، آثار أعمال أخرى مثل تعديلات أو نتائج نهائية على المكافآت تقع بعد تاريخ الإستملاك فتحسب وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي ٢ "*الدفع على أساس الأسهم*"، عند تحديد تكاليف أتعاب الفترة التي يقع بها الحدث.

ب ٦١ تنطبق نفس المتطلبات لتحديد حصة مكافأة الإستبدال التي تعزى إلى خدمات ما قبل وبعد الإندماج بغض النظر عما إذا كانت مكافأة الإستبدال مصنفة كإلتزام أو أداة حق ملكية وفق للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "*الدفع على أساس الأسهم*". وكافة التغييرات في المقاس المستند للسوق للمكافآت المصنف كإلتزامات بعد تاريخ الإستملاك وآثار ضريبة الدخل المتصلة يتم الإعتراف بها في البيانات المالية للمنشأة المشترية لما بعد الإندماج في الفترة (الفترات) التي يقع بها التغيير.

ب ٦٢ مؤثرات ضريبة الدخل لمكافآت الإستبدال التابعة لدفعات على أساس السهم سوف يتم الإعتراف بها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*".

معايير دولية أخرى لإعداد التقارير المالية تقدم إرشادات حول القياس اللاحق والمحاسبة (تطبيق الفقرة ٥٤)

ب ٦٣ تشمل الأمثلة على المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية التي تقدم إرشاداً عن القياس والمحاسبة اللاحقة للأصول الممتلكة والإلتزامات المضمونة أو المتكبدة في إندماج الأعمال:-

(أ) يصف معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*"، محاسبة الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد والمستملكة في إندماج الأعمال. تقوم المنشأة المشترية بقياس الشهرة بالقيمة المعترف فيها بتاريخ الإستملاك مطروحاً منها أي خسائر إنخفاض متراكمة. يصف معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "تخفيض قيمة الأصول، محاسبة خسائر إنخفاض قيمة.

(ب) المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "*عقود التامين*" يقدم إرشاداً عن المحاسبة اللاحقة لعقد التامين المستملك في إندماج الأعمال.

(ج) يصف معيار المحاسبة ١٢ "*المحاسبة اللاحقة لأصول الضريبة المؤجلة*" (بما في ذلك أصول الضريبة المؤجلة غير المعترف بها) والإلتزامات المستملكة في إندماج الأعمال.

(د) المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ يقدم إرشاداً عن القياس اللاحق ومحاسبة حصة مكافآت الإستبدال الخاصة بالدفع على أساس السهم التي يصدرها المنشأة المشترية وتعزى إلى خدمات الموظف المستقبلية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(هـ) معيار المحاسبة ٢٧ يقدم إرشاداً عن محاسبة التغيرات في حصة ملكية المنشأة الأم في المنشأة التابعة بعد الحصول على السيطرة.

إفصاحات (تطبيق الفقرات ٥٩ و٦١)

ب ٦٤ لتلبية الهدف في الفقرة ٥٩، على المنشأة المشترية الإفصاح عن المعلومات التالية خلال فترة إعداد التقارير:-

(أ) إسم ووصف المنشأة المشتراه.

(ب) تاريخ الإستملاك.

(ج) نسبة حصص المالكين المستملكة المؤهلة للتصويت.

(د) الأسباب الرئيسية لإندماج الأعمال ووصف كيف حصلت المنشأة المشترية على السيطرة.

(هـ) وصف نوعي للعوامل التي تشكل الشهرة المعترف بها.

(و) القيمة العادلة بتاريخ الإستملاك لإجمالي المقابل المالي المنقول والقيمة العادلة بتاريخ الإستملاك لكل فئة رئيسية من المقابل المالي مثل:-

(١) النقد؛

(٢) أصول أخرى ملموسة وغير ملموسة وتشمل أعمال المنشأة المشترية أو شركاتها التابعة؛

(٣) الإلتزامات المتحملة كإلتزام المقابل المالي المحتمل؛ و

(٤) حصص المالكين للمنشأة المشترية وتشمل عدد الأدوات أو الحصص الصادرة أو القابلة للإصدار وطريقة تحديد القيمة العادلة لتلك الأدوات أو الحصص.

(ز) لترتيبات المقابل المالي المحتمل وأصول التعويض:-

(١) المبلغ المعترف به بتاريخ الإستملاك؛

(٢) بيان ترتيبات وأساس تحديد مقدار الدفعة؛ و

(٣) تقدير مجموعة النتائج (دون خصم) أو إذا تعذر تقدير المجموعة، فتلك الحقيقة وأسباب تعذر تقديرها. وإذا كان الحد الأقصى للدفعة غير محدود فعلى المنشأة المشترية الإفصاح عن ذلك.

(ح) بالنسبة للذمم المستملكة:-

(١) القيمة العادلة للذمم؛

(٢) إجمالي التقدير في تاريخ الإستملاك لتدفقات النقد التعاقدية التي لا يتوقع تحصيلها؛ و

(٣) أفضل تقدير في تاريخ إستملاك التدفقات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

يتم تقديم الإفصاح بفئة رئيسية من الذمم المدينة كالقروض والإيجارات المالية المباشرة وأية فئة أخرى للذمم المدينة.

(ط) المبالغ المعترف بها إعتباراً من تاريخ الإستملاك لكل فئة من الأصول والإلتزامات.

(ي) لكل إلتزام محتمل تم الإعتراف به وفقاً للفقرة ٢٣، المعلومات المطلوبة في الفقرة ٨٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة*". وإذا لم يتم الإعتراف بالإلتزام المحتمل بسبب عدم القدرة على قياس قيمته العادلة بشكل موثوق، تفصح المنشأة المشترية عن:-

(١) المعلومات المطلوبة من الفقرة ٨٦ من معيار المحاسبة ٣٧؛ و

(٢) أسباب عدم القدرة على قياس الإلتزام.

(ك) المبلغ الإجمالي للشهرة المتوقع خصمه لأغراض ضريبية.

(ل) للمعاملات المعترف بها بشكل منفصل عن إستملاك الأصول وافتراض إلتزامات في إندماج الأعمال وفقاً للفقرة ٥١:-

(١) وصف كل معاملة؛

(٢) كيف يعالج المنشأة المشترية محاسبياً كل معاملة؛

(٣) المبالغ المعترف بها لكل معاملة؛ و

(٤) أن كانت المعاملة تسوية فعالة لعلاقة سابقة، الطريقة المستعملة في تحديد مبلغ التسوية.

(م) ينبغي أن يشمل الإفصاح عن المعاملات التي تم الإعتراف بها بشكل منفصل والذي تتطلبه الفقرة (ط) قيمة التكاليف المتعلقة بالإستملاك وقيمة تلك التكاليف المعترف بها كنفقات وبند أو بنود السطر في بيان الدخل الشامل التي تم الإعتراف بتلك التكاليف فيه. ويتم الإفصاح أيضا عن أية تكاليف إصدار لم يتم الإعتراف بها كمصروف بالإضافة إلى كيفية الإعتراف بها.

(ن) في الشراء منخفض السعر (أنظر الفقرة ٣٤-٣٦):-

(١) مبلغ أي ربح معترف به وفقاً للفقرة ٣٤ وبند السطر في بيان الدخل الشامل الذي تم فيه الإعتراف بالكسب؛ و

(٢) وصف أسباب المعاملة التي ينتج عنها الربح.

(س) لكل إندماج أعمال يحتفظ به المنشأة المشترية اقل من ١٠٠% من حصص حق الملكية في تاريخ الإستملاك:-

(١) مبلغ الحصة غير المسيطرة في المنشأة المشتراه المعترف به في تاريخ الإستملاك وأساس قياس ذلك المبلغ؛ و

(٢) لكل حصة غير مسيطرة مقاسه بالقيمة العادلة، تقنيات التقييم والنموذج الأساسي للمدخلات المستعملة في تحديد القيمة تلك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ع) في إندماج الأعمال المتحقق على مراحل:-

(١) القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك لحصة حقوق الملكية في المنشأة المشتراه التي يحتفظ بها المنشأة المشترية مباشرة قبل تاريخ الإستملاك؛ و

(٢) مبلغ أي كسب أو خسارة معترف به نتيجة قياس القيمة العادلة لحصة حقوق الملكية التي احتفظت المنشأة المشترية بها قبل إندماج الأعمال (أنظر الفقرة ٤٢) وبند السطر في بيان الدخل الشامل الذي تم الإعتراف فيه بالكسب أو الخسارة.

(ف) المعلومات التالية:-

(١) مبالغ إيرادات وأرباح أو خسائر المنشأة المشتراه منذ تاريخ الإستملاك مدرجة في البيان الموحد للدخل الشامل في فترة إعداد التقارير؛ و

(٢) إيرادات وأرباح أو خسائر المنشأة المدمجة لفترة إعداد التقارير الحالية. كما لو كان تاريخ الإستملاك لجميع عمليات إندماج الأعمال الواقعة خلال السنة هو بداية فترة إعداد التقرير السنوي.

إذا كان الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة في هذه الفقرة الفرعية غير ممكن عمليا، تقوم المنشأة المشترية بالإفصاح عن تلك الحقيقة مع تفسير سبب تعذر الإفصاح عن تلك المعلومات. ويستخدم هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية عبارة "غير ممكن عمليا" بنفس معناها الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*.

ب ٦٥ بالنسبة لإندماجات الأعمال غير الهامة التي تحدث أثناء فترة إعداد التقارير والتي تكون هامة بمجموعها، على المنشأة المشترية الإفصاح بالإجمال عن المعلومات المطلوبة في الفقرة ٦٤ (هـ) و(ف).

ب ٦٦ إذا كان تاريخ الإستملاك لإندماج الأعمال بعد نهاية فترة إعداد التقارير ولكن قبل التصريح بإصدار البيانات المالية، تفصح المنشأة المشترية عن المعلومات التي تتطلبها الفقرة ب٦٤ إلا إذا لم تكتمل المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال في الوقت الذي تمت المصادقة فيه على إصدار البيانات المالية.

ب ٦٧ لتلبية هدف الفقرة ٦١، تفصح المنشأة المشترية عن المعلومات التالية لكل إندماج أعمال مادي أو في إجمالي العمليات الفردية لإندماج الأعمال غير المادي التي تكون مجتمعة مادية:-

(أ) أن كانت المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال غير مكتملة (أنظر الفقرة ٤٥) لأصول معينة، إلتزامات، حصص غير مسيطرة أو بنود المقابل المالي والمبالغ المعترف بها في البيانات المالية لإندماج الأعمال تحددت إنتقالياً فقط:-

(١) أسباب عدم اكتمال المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال؛

(٢) الأصول، الإلتزامات وحصص حق الملكية أو بنود المقابل المالي غير مكتملة المحاسبة؛و

(٣) طبيعة ومبلغ أي تعديلات على فترة القياس المعترف بها خلال فترة إعداد التقارير وفقاً للفقرة ٤٩.

(ب) لكل فترة إعداد تقارير بعد تاريخ الإستملاك وحتى تتمكن المنشأة من جمع، بيع أو خسارة الحق في أصل المقابل المالي المحتمل أو حتى تسوي المنشأة إلتزام المقابل المالي المحتمل أو إلغاء الإلتزام أو انتهائه:-

(١) أي تغيرات في المبالغ المعترف بها، وتشمل أي فروقات ناشئة على التسوية؛

(٢) أي تغيرات في طائفة المحصلات (غير المخصومة) وأسباب تلك التغيرات؛ و

(٣) تقنيات التقييم ونموذج المدخلات المستعمل في قياس المقابل المالي المحتمل.

(ج) بالنسبة للإلتزامات المحتملة المعترف بها في إندماج الأعمال، على المنشأة المشترية الإفصاح عن المعلومات المطلوبة من الفقرة ٨٤ و٨٥ من معيار المحاسبة ٣٧ لكل فئة من المخصصات.

(د) مطابقة مبلغ الشهرة المسجل بداية ونهاية فترة إعداد التقارير وإظهار التالي بشكل منفصل:-

(١) إجمالي مبلغ وخسائر إنخفاض القيمة التراكمية بداية فترة التقارير.

(٢) شهرة إضافية معترف بها خلال فترة إعداد التقارير، باستثناء الشهرة المدرجة في مجموعة التصرف في الامتلاك، تلبي معايير تصنف على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*".

(٣) تعديلات ناتجة عن الإعتراف السابق بأصول الضريبة المؤجلة أثناء فترة إعداد التقارير وفقاً للفقرة ٦٧.

(٤) الشهرة المدرجة في مجموعة التصرف مصنفة على أنها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ والشهرة الغير معترف بها أثناء فترة إعداد التقارير دون إدراجها في مجموعة التصرف المصنفة على أنها برسم البيع.

(٥) الخسائر الناجمة عن إنخفاض القيمة المعترف بها أثناء فترة إعداد التقارير وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ الذي يتطلب الإفصاح عن معلومات عن المبلغ الممكن استرداده وإنخفاض قيمة الشهرة بالإضافة إلى هذا المتطلب.

(٦) صافي فروقات سعر الصرف الناشئة أثناء فترة إعداد التقارير وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ "*آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي*".

(٧) أي تغيرات أخرى في المبلغ المسجل أثناء فترة إعداد التقارير.

(٨) إجمالي مبلغ الخسائر الناجمة عن إنخفاض القيمة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(هـ) قيمة توضيح أي كسب أو خسارة تم الإعتراف به في الفترة الحالية لإعداد التقارير المالية والتي في كلتا الحالتين:-

(١) تتعلق بالأصول المستملكة القابلة للتحديد أو الإلتزامات المضمونة في إندماج الأعمال الذي تم تسييره في الفترة الحالية أو السابقة لإعداد التقارير المالية؛ و

(٢) تكون بالحجم والطبيعة والحدث التي يكون الإفصاح فيها ملائما لفهم البيانات المالية الخاصة بالمنشاة المدمجة.

الأحكام الإنتقالية لعمليات إندماج الأعمال التي تضم فقط المنشات المتبادلة أو بعقد منفصل (تطبيق الفقرة ٦٦)

ب ٦٨ تنص الفقرة ٦٤ على أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يطبق مستقبلا على إندماجات الأعمال التي يكون فيها تاريخ الإستملاك في أو بعد بداية أول فترة إعداد تقارير إبتداء من ١ يوليو ٢٠٠٩. التطبيق المبكر مسموح به. على المنشأة أن تطبق هذا المعيار في بداية فترة إعداد التقارير السنوية التي تبدأ بعد ٣٠ يونيو ٢٠٠٧. إذا طبقت المنشأة هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية قبل تاريخ نفاذها، تفصح المنشأة عن تلك الواقعة وتطبق معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما تم تعديله في ٢٠٠٨) في نفس الوقت.

ب ٦٩ المطلب لتطبيق هذا المعيار مستقبلاً له الآثار التالية على إندماج الأعمال الذي يضم المنشات المشتركة فقط أو بالعقد وحده إذا كان تاريخ الإستملاك لإندماج الأعمال قبل تطبيق هذا المعيار:-

(أ) *التصنيف* – على المنشأة أن تستمر في تصنيف إندماج الأعمال السابق وفقاً للسياسات المحاسبية السابقة للإندماج

(ب) *الشهرة المعترف بها سابقاً* – عند بداية أول فترة إعداد تقارير سنوية حيث يطبق المعيار، تكون المبالغ المسجلة للشهرة والناشئة عن إندماج الأعمال السابقة هي المبالغ المسجلة في ذلك التاريخ وفقاً للسياسات المحاسبية السابقة للمنشأة. وخلال تحديد القيمة، تلغي المنشأة القيمة المسجلة للأي إطفاء متراكم لتلك الشهرة والإنخفاض المقابل في الشهرة. ولا يتم إجراء أي تعديلات أخرى على القيمة المسجلة للشهرة.

(ج) *الشهرة المعترف بها سابقاً كخصم من حقوق الملكية* – قد يكون نتج عن السياسات المحاسبية السابقة أن تنشأ الشهرة عن إندماج الأعمال السابق المعترف به كإنخفاض حقوق الملكية. في ذلك الوضع، تعترف المنشأة بالشهرة كأصل في بداية الفترة السنوية الأولى لإعداد التقارير والتي يتم فيها تطبيق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وبالإضافة لذلك، لا تعترف المنشأة بأي جزء من تلك الشهرة في الربح أو الخسارة عندما تتصرف بجزء من أو كافة العمل الذي تتعلق الشهرة به أو عندما يتم خفض قيمة وحدة توليد النقد التي ترتبط الشهرة بها.

(د) *المحاسبة اللاحقة للشهرة* – من بداية الفترة السنوية الأولى حيث يطبق فيها هذا المعيار، على المنشأة أن توقف إطفاء الشهرة الناشئة عن إندماج الأعمال السابق وتختبر الشهرة من حيث إنخفاض القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(هـ) *الشهرة السلبية المعترف بها سابقاً* – قد تكون المنشأة التي قامت بمحاسبة إندماج أعمال سابق من خلال تطبيق طريقة الشراء اعترفت بالرصيد المؤجل لفائض حصتها في صافي القيمة العادلة لأصول المنشأة المشتراه والإلتزامات على أساس تكلفة تلك الحصة (وتسمى أحياناً الشهرة السلبية). وإذا ما كان ذلك، تلغي المنشأة القيمة المسجلة لذلك الرصيد المؤجل في بداية الفترة السنوية الأولى التي يتم فيها تطبيق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية مع تعديل مقابل على الرصيد الافتتاحي للأرباح المستبقاة في ذلك التاريخ.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق ج
التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

يتم تطبيق التعديلات في هذا الملحق في فترات إعداد التقارير السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يوليو ٢٠٠٩. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في فترة مبكرة، فانه يتم تطبيق هذه التعديلات على الفترة المبكرة. تظهر الفقرات المعدلة بنص جديد تحته خط ويظهر النص المحذوف بخط في الوسط.

*****

تم دمج هذه التعديلات المدرجة في هذا الملحق عندما تم إصدار هذا المعيار المعدل لإعداد التقارير المالية في ٢٠٠٨ مع المعايير الدولية المعنية لإعداد التقارير المالية في هذا الإصدار.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣

تم اعتماد إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" من قبل ١١ عضواً من أصل ١٤ عضواً في مجلس المعايير الدولية. عارض كل من البروفيسورة بارث والسادة غارنت وسميث. وقد تم عرض آرائهم المعارضة بعد أساس الإستنتاجات.

سير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانس-جورج برونس	
أنتوني تي كوب	
فيلب دانجو	
جان أنغرستروم	
روبرت غارنت	
غلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليزينرينغ	
وارين جيه مكغريغر	
باتريشيا إل أو مالي	
جون تي سميث	
تاتسومي يامادا	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

أساس الإستنتاجات حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ الفقرات
إندماج الأعمال
خلفية
مقدمة **إستنتاج ١ - ٤**
تعريف إندماج الأعمال **إستنتاج ٥ – ٢١**
تغيير المصطلحات **إستنتاج ١٤**
تعريف الأعمال **إستنتاج ١٥ – ٢١**
طريقة محاسبة إندماج الأعمال **إستنتاج ٢٢ – ٥٧**
أسباب اعتماد طريقة الإستملاك **إستنتاج ٢٤ – ٢٨**
أسباب رفض طريقة التجميع **إستنتاج ٢٩ – ٥٤**
عمليات الدمج والإستملاك متشابهة إقتصادياً إستنتاج ٢٩ – ٣٥
المعلومات المتوفرة غير مفيدة في اتخاذ القرار إستنتاج ٣٦ – ٤٠
عدم الإنسجام مع نموذج محاسبة التكلفة التاريخية إستنتاج ٤١ – ٤٣
الإفصاح لا يعتبر رداً كافياً إستنتاج ٤٤ – ٤٥
غير مجدي من حيث التكلفة إستنتاج ٤٦ – ٤٨
عواقب إقتصادية مدركة لا تشكل سبباً كافياً للاستبقاء إستنتاج ٤٩ – ٥٢
إصلاح الأخطاء في طريقة الإستملاك إستنتاج ٥٣ – ٥٤
طريقة البداية الجديدة **إستنتاج ٥٥ – ٥٧**
النطاق **إستنتاج ٥٨ – ٧٩**
المشاريع المشتركة وعمليات إندماج المنشآت بموجب السيطرة المشتركة **إستنتاج ٥٩ – ٦١**
المنظمات غير الربحية **إستنتاج ٦٢ – ٦٣**
عمليات إندماج المنشآت المتبادلة **إستنتاج ٦٤ – ٧٧**
عمليات الإندماج المتحققة بعقد مستقل فقط **إستنتاج ٧٨ – ٧٩**
تطبيق طريقة الإستملاك **إستنتاج ٨٠ – ٤٠٠**
تحديد المنشأة المشترية **إستنتاج ٨٢-١٠٥**
وضع الإرشادات في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ إستنتاج ٨٤ - ٩٢
وضع الإرشادات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ إستنتاج ٩٣ – ١٠١
تحديد المنشأة المشترية في إندماج الأعمال الذي تم من خـلال تبـادل حصص الملكية إستنتاج ٩٤ – ٩٧
تحديد المنشآة المشترية إذا تشكلت منشأة جديدة لإتمام إندماج الأعمال إستنتاج ٩٨ – ١٠١
مقاربة وتوضيح إرشادات بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ لتحديد المنشأة المشترية إستنتاج ١٠٢-١٠٣
تحديد المنشأة المشترية في إندماج الأعمال الذي ينطوي على منشآت متبادلـة فقط **إستنتاج ١٠٤-١٠٥**
تحديد تاريخ الإستملاك **إستنتاج ١٠٦ - ١١٠**
الإعتراف بالأصول المستملكة القابلة للتحديد وقياسها والإلتزامات المـضمونة القابلة للتحديد وأي حصة غير مسيطرة في المنشآة المشتراة **إستنتاج ١١١- ١١٣**
الإعتراف إستنتاج ١١١ – ١٩٦
شروط الإعتراف إستنتاج ١١٢ – ١٣٠
الأصل أو الإلتزام في تاريخ الإستملاك إستنتاج ١١٣ – ١١٤

جزءً من إندماج الأعمال إستنتاج ١١٥ – ١٢٤
مقياس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ في موثوقية القياس إستنتاج ١٢٥
مقياس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ في احتمالية منـافع التـدفق الواردة والصادر إستنتاج ١٢٦ – ١٣٠
الإعتراف بأصول مستملكة قابلة للتحديد وإلتزامات مضمونة إستنتاج ١٣١ – ١٨٤
الإلتزامات المرتبطة بإعادة الهيكة أو إلغاء أنشطة المنشأة المشتراه إستنتاج ١٣٢ – ١٤٣
عقود الإيجار التشغيلية إستنتاج ١٤٤ – ١٤٨
أصول البحث والتطوير إستنتاج ١٤٩ – ١٥٦
تمييز الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد عن الشهرة إستنتاج ١٥٧ – ١٨٤
تصنيف وتحديد الأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة إستنتاج ١٨٥ – ١٨٨
إرشادات الإعتراف والتصنيف والقياس لعقود التأمين وإعادة التأمين إستنتاج ١٨٩ – ١٩٦
القياس إستنتاج ١٩٧ – ٢٦٢
لماذا يتم وضع القيمة العادلة كمبدأ للقياس ؟ إستنتاج ١٩٨ – ٢٤٥
الأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة إستنتاج ١٩٨ - ٢٠٤
الحصص غير المسيطرة إستنتاج ٢٠٥ – ٢٢١
قياس الأصول والإلتزامات الناجمة عن بنود محتملة، بما فيها القياس اللاحق إستنتاج ٢٢٢ – ٢٤٥
تعريف القيمة العادلة إستنتاج ٢٤٦ – ٢٥١
قياس القيمة العادلة لأصول مستملكة معينة في تاريخ الإستملاك إستنتاج ٢٥٢ – ٢٦٢
الأصول ذات التدفقات النقدية غير مؤكدة (بدل التقييم) إستنتاج ٢٥٢ – ٢٦٠
الأصول التي لا تنوي المنشأة إستخدامها أو تنوي إستخدامها بطريقة تختلف عن طريقة مشاركين السوق الآخرين لإستخدامها إستنتاج ٢٦١ – ٢٦٢
الإستثناءات على مبدأ الإعتراف أو القياس إستنتاج ٢٦٣ – ٣١١
الإستثناءات على مبدئ الإعتراف إستنتاج ٢٦٥ – ٢٧٨
الأصول والإلتزامات الناجمة عن بنود محتملة إستنتاج ٢٦٥ – ٢٧٨
الإستثناءات لكلا مبدئي الإعتراف والقياس إستنتاج ٢٧٩ – ٣٠٣
ضريبة الدخل إستنتاج ٢٧٩ – ٢٩٥
منافع الموظفين إستنتاج ٢٩٦ – ٣٠٠
أصول التعويض إستنتاج ٣٠١ – ٣٠٣
إستثناءات على مبدأ القياس إستنتاج ٣٠٤ – ٣١١
الاستثناء المؤقت للأصول المحتفظ بها برسم البيع إستنتاج ٣٠٥ – ٣٠٧
الحقوق المعاد إستملاكها إستنتاج ٣٠٨-٣١٠
مكافآت الدفع على أساس السهم إستنتاج ٣١١
الإعتراف بالشهرة أو الربح المترتب على الشراء بأسعار منخفضة وقياسهما إستنتاج ٣١٢ - ٣٨٢
الشهرة المؤهلة كأصل إستنتاج ٣١٣ - ٣٢٧
تعريف الأصل في بيان مفاهيم مجلس معايير المحاسبة المالية ٦ إستنتاج ٣١٩ – ٣٢١
تعريف الأصل في إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية إستنتاج ٣٢٢ – ٣٢٣
مدى ملائمة المعلومات المتوفرة حول الشهرة إستنتاج ٣٢٤ – ٣٢٧
قياس الشهرة على أنها قيمة متبقية إستنتاج ٣٢٨ – ٣٣٦
استعمال القيمة العادلة للمقابل المالي بتاريخ الإستملاك لقياس الشهرة إستنتاج ٣٣٠ – ٣٣١
استعمال حصة المنشأة المشترية في المنشآة المشتراة لقياس الشهرة إستنتاج ٣٣٢ – ٣٣٦
قياس المقابل المالي وتحديد ما إذا كانت بنود معينة تعتبر جزءً من المقابـل المالي المنقول للمنشأة المشتراة إستنتاج ٣٣٧-٣٧٠
تاريخ قياس الأوراق المالية المنقولة لحقوق الملكية إستنتاج ٣٣٨ – ٣٤٢

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقابل المالي المحتمل بما في ذلك القياس اللاحق إستنتاج ٣٤٣ – ٣٦٠
القياس اللاحق للمقابل المالي المحتمل إستنتاج ٣٥٣ – ٣٦٠
مكافآت الإستبدال إستنتاج ٣٦١ – ٣٦٤
التكاليف ذات العلاقة بالإستملاك إستنتاج ٣٦٥ – ٣٧٠
عمليات الشراء بأسعار منخفضة إستنتاج ٣٧١ – ٣٨١
تمييز عمليات الشراء بسعر منخفض عن أخطاء القياس إستنتاج ٣٧٤ – ٣٧٨
تمييز عمليات الشراء منخفضة السعر عن "نتيجة الشهرة السلبية" إستنتاج ٣٧٩ – ٣٨١
الدفعات الزائدة إستنتاج ٣٨٢
إرشادات إضافية للأنوع الخاصة من إندماج الأعمال إستنتاج ٣٨٣ – ٣٨٩
إندماج الأعمال المتحقق على مراحل إستنتاج ٣٨٤ – ٣٨٩
فترة القياس إستنتاج ٣٩٠ – ٤٠٠
الإفصاحات إستنتاج ٤٠١ – ٤٢٨
متطلبات الإفصاح لبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ إستنتاج ٤٠٣ – ٤١٠
الإفصاح عن المعلومات حول تخصيص سعر الشراء والمبيعات والأربـاح الصورية إستنتاج ٤٠٣ - ٤٠٥
الافصاحات المرتبطة بالشهرة إستنتاج ٤٠٦
الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأصول غير الملموسة عدا الشهرة إستنتاج ٤٠٧
متطلبات الإفصاح الأخرى إستنتاج ٤٠٨ - ٤٠٩
الافصاحات في المعلومات المالية المرحلية إستنتاج ٤١٠
متطلبات الإفصاح في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ **إستنتاج ٤١١-٤١٨**
متطلبات الإفصاح في المعايير المعدلة **إستنتاج ٤١٩-٤٢٢**
الإفصاح عن المعلومات حول إيراد ما بعد الإندماج والربح أو الخسارة للمنشأة المشتراه **إستنتاج ٤٢٣ – ٤٢٨**
تاريخ النفاذ والإنتقال **إستنتاج ٤٢٩ – ٤٣٤**
تاريخ النفاذ والإنتقال بالنسبة لعمليات الإندماج للمنشآت المتبادلة أو من خـلال عقد مستقل **إستنتاج ٤٣٣ – ٤٣٤**
المنافع والتكاليف **إستنتاج ٤٣٥ – ٤٣٩**
الآراء المعارضة على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣
الملحق
التعديلات على أساس الإستنتاجات في المعايير الدولية لإعداد التقارير الماليـة الأخرى

أساس الإستنتاجات حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *إندماج الأعمال*

يرافق أساس الإستنتاجات هذا وملحقه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ لكنهما لا يشكلان جزءً منه.

نظرة عامة

بدأ في عام ٢٠٠١ مجلس معايير المحاسبة الدولي مشروعاً لمراجعة معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "*إندماج الأعمال*" (كما تم تعديله في عام ١٩٩٨) كجزء من جدول أعماله الأولي بهدف تحسين نوعية محاسبة إندماج الأعمال والسعي وراء مقاربة عالمية له. وقرر المجلس التطرق لمحاسبة إندماج الأعمال على مرحلتين.

كجزء من المرحلة الأولي، نشر المجلس في ديسمبر ٢٠٠٢ مسودة العرض ٣ "*إندماج الأعمال*" إلى جانب مسودة عرض لتعديلات مقترحة ذات علاقة على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*الأصول غير الملموسة*" مع موعد نهائي للتعليقات بتاريخ ٤ إبريل ٢٠٠٣. وتلقى المجلس ١٣٦ رسالة تعليق.

أنهى المجلس المرحلة الأولي في مارس ٢٠٠٤ من خلال إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ والنسخ المعدلة من معياري المحاسبة الدوليين ٣٦ و٣٨ بشكل متزامن. وكان الإستنتاج الأساسي للمجلس في المرحلة الأولي أن كافة عمليات إندماج الأعمال في تعتبر فعلياً عمليات استملاك. وعليه، قرر المجلس أن يطلب استخدام طريقة إندماج الأعمال – طريقة الاستملاك.

عقد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية أيضاً مشروعاً حول إندماج الأعمال في عدة مراحل. وانهى مجلس معايير المحاسبة المالية المرحلة الأولي في يونيو ٢٠٠١ من خلال إصدار بيان مجلس معايير المحاسبة المالية ١٤١ "*إندماج الأعمال*" وبيان مجلس معايير المحاسبة المالية ١٤٢ "*الشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى*" وكان نطاق المرحلة الأولي مشابها للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وتوصل مجلس معايير المحاسبة المالية إلى إستنتاجات مشابهة فيما يتعلق بالقضايا الرئيسية.

بدأ المجلسان بمناقشة المرحلة الثانية من مشروعيهما في نفس الوقت تقريباً. وقررا أنه من الممكن عمل تحسين جوهري على اعداد التقارير المالية لو كان لديهما معايير متشابهة لمحاسبة إندماج الأعمال. لذلك اتفق المجلسان على عمل المرحلة الثانية للمشروع كمجهود مشترك بهدف التوصل إلى نفس الإستنتاجات.

وتتطرق المرحلة الثانية من المشروع إلى إرشادات تطبيق طريقة الاستملاك. ونشر المجلسان في يونيو ٢٠٠٥ مشودة عرض للمرجاعات التي تمت على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١، إلى جانب مسودة عرض لتعديلات مقترحة ذات علاقة على معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" ونشرة الأبحاث المحاسبية ٥١ "*البيانات المالية الموحدة*"، مع موعد نهائي للتعليقات بتاريخ ٢٨ أكتوبر ٢٠٠٥. وتلقى المجلس ما يزيد على ٢٨٠ رسالة تعليق.

أنهى المجلسان المرحلة الثانية من المشروع من خلال إصدار المعايير المعدلة الخاصة بهما، وهما المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) وبيان مجلس معايير المحاسبة المالية ١٤١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) "*إندماج الأعمال*" والتعديلات ذات العلاقة على معيار المحاسبة الدولي ٢٧ وبيان مجلس معايير المحاسبة المالية ١٦٠ "*الحصص غير المسيطرة في البيانات المالية الموحدة*".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا دراسات مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي في التوصل إلى الإستنتاجات الواردة في المعيارين المعدلين لكل منهما، وهما المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ إندماج *الأعمال* (كما تم تعديله في ٢٠٠٨)، وبيان مجلس معايير المحاسبة المالية (١٤١) *إندماج الأعمال* (كما تم تعديله في ٢٠٠٧). ويشمل أساس الإستنتاجات الأسباب التي دفعت المجلسين إلى قبول طرق معينة ورفض أخرى. وقد أولي أعضاء المجلسين المختلفين أهمية لبعض العوامل أكثر من غيرها.

إستنتاج ٢ يشمل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١، بدون إعادة نظر، الإستنتاجات الرئيسية التي توصل إليها كل مجلس في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (صدر عام ٢٠٠٤) وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ بعنوان "إندماج الأعمال". وتشمل الإستنتاجات الواردة، من بين امور أخرى، اشتراط تطبيق *طريقة الشراء* (التي تشير إليها المعايير المعدلة *بطريقة الإستملاك*) لمحاسبة جميع عمليات إندماج الأعمال ومعيار قابلية التحديد للإعتراف بالأصل غير الملموس بشكل منفصل عن الشهرة. ويشمل أساس الإستنتاجات أسباب تلك الإستنتاجات بالإضافة إلى أسباب الإستنتاجات التي توصل إليها المجلسان في مداولاتهما المشتركة التي تمخضت عنها المعايير المعدلة. ونظرا لكون أحكام المعايير المعدلة الخاصة بتطبيق طريقة الإستملاك تمثل تغيراً أكبر بالنسبة ببان معايير المحاسبة المالية (١٤١) مما هو في النسخة السابقة من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، فقد تضمن أساس الإستنتاجات مناقشة لإستنتاجات مجلس معايير المحاسبة المالية أكثر من مناقشة إستنتاجات مجلس معايير المحاسبة الدولية، في المرحلة الثانية من مشروعيهما الخاصين بإندماج الأعمال.

إستنتاج ٣ أثناء مناقشة دراسة المجالس للتعليقات الواردة على مسودات العرض، يشير أساس الإستنتاجات هذا إلى مسودة العرض التي سبقت النسخة السابقة من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وإلى مسودة العرض التي سبقت بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ بوصفها مسودة العرض لعام ١٩٩٩. ويشير إلى مسودة العرض المشتركة التي سبقت المعايير المعدلة بوصفها مسودة العرض لعام ٢٠٠٥. وتم شرح مسودات العرض الأخرى التي نشرها كل من المجلسين عند إعداد من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية (١٤١) في سياق القضايا التي تناولاها. وفي أساس الإستنتاجات، يشير *المعيار الدولي المعدل لإعداد التقارير لمالية (٣) وبيان معايير المحاسبة المالية المعدل (١٤١) والمعايير المعدلة*، إلى النسخ المعدلة من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية (١٤١)؛ أما الإشارة إلى *المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية (١٤١)* فهي إشارة إلى النسخ الأصلية من تلك المعايير.

إستنتاج ٤ تداول كل من المجلسين المسائل في المرحلة الثانية من المشروع وتوصلا إلى نفس النتائج في أغلب المسائل. وقائمة الإختلافات بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية المعدل (١٤١) (والمعروضة بعد الأمثلة الأيضاحية) تبين الإختلافات الجوهرية المتبقية؛ وأهمها قياس الحصة غير المسيطرة في المنشآة المشتراة (أنظر فقرات الإستنتاج ٢٠٥-٢٢١). كما أن تطبيق بعض أحكام المعايير المعدلة التي توصل المجلسان إلى نفس الإستنتاجات بشأنها ربما يختلف بسبب الإختلافات في:-

(أ) معايير المحاسبة الأخرى للمجالس والتي تشير إليها المعايير المعدلة. فعلى سبيل المثال تشير متطلبات الإعتراف والقياس لأصول مستملكة معينة (كأصول الضريبة المؤجلة) والإلتزامات المضمونة (كإلتزامات منافع الموظفين) إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً الحالية بدلاً من مقاييس القيمة العادلة.

(ب) ممارسات الإفصاح الخاصة بالمجلسين. فمجلس معايير المحاسبة المالية، مـثلاً، يتطلـب معلومات إضافية معينة أو إفصاحات معينة من قبل المنشآت العامة فقط. أما مجلس معايير المحاسبة الدولية فليس له متطلبات مماثلة، ولا يميز بين المنشآت المدرجة وغير المدرجة.

(ج) أحكام انتقالية معينة للتغيرات في الممارسات المحاسبية السابقة للشركات الأمريكية وغيـر الأمريكية التي كانت مختلفة في السابق.

تعريف إندماج الأعمال

إستنتاج ٥ إقترحت مسودة العرض لعام ١٩٩٩ الخاصة بمجلس معايير المحاسبة المالية تعريـف "*إنـدماج الأعمال*" على أنه يحدث حين تستملك منشأة ما صافي الأصول التي تشكل مؤسـسة أعمـال أو تستملك حصص حقوق الملكية في منشأة أخرى أو أكثر، وتنال بذلك السيطرة على تلك المنشآة أو المنشآت. وقد قال العديد من المجاوبين على التعريف المقترح أنه يستثني معاملات معينة يغطيها رأي مجلس ممارسات التدقيق (١٦) "إندماج الأعمال"، وخصوصاً المعاملات التي لا تنال فيهـا إحدى مجموعات المساهمين السابقة للمنشآت المدمجة السيطرة على المنشآة المدمجة (كعمليـات التجميع والضم وما يسمى دمج المنشآت المتساوية). وأثناء إعادة مداولات مسودة العرض لعـام ١٩٩٩، إستنتج مجلس معايير المحاسبة المالية أنه يجب تضمين مثل تلك المعاملات في تعريـف إندماج الأعمال وفي نطاق بيان معايير المحاسبة المالية (١٤١). ولذا فقد أشارت الفقـرة (١٠) من بيان معايير المحاسبة المالية (١٤١) إلى أن ذلك ينطبق كذلك على عمليات إندماج الأعمـال التي لا يحتفظ فيهاأي من مالكي المنشآت المدمجة، كمجموعة، بأغلبية حقـوق التـصويت فـي المنشآة المدمجة، أو يحصل على تلك الأغلبية. إلا أن مجلس معايير المحاسبة المالية أقر حينهـا بأن بعض عمليات إندماج الأعمال تلك قد لا تكون إستملاكاً، وقال أنه ينوي في مشروع آخر أن ينظر فيما إذا كان يجب محاسبة عمليات إندماج الأعمال التي لا تشكل إستملاكا، باستخدام طريقة البداية الجديدة بدلاً من طريقة الشراء.

إستنتاج ٦ عرف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ إندماج الأعمال على أنـه "جمـع المنـشآت أو الأعمال المنفصلة في منشأة واحدة معدة للتقارير". وعند إعداد المعيار الدولي لإعداد التقـارير المالية ٣ نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في اعتماد تعريف إندماج الأعمال الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية (١٤١). ولم يفعل ذلك نظراً لأن ذلك التعريف قد استثنى بعض أشـكال إندماج الأعمال التي اشتمل عليها معيار المحاسبة الدولي (٢٢) *إندماج الأعمال* (الـذي اسـتبدل بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣)، كتلك المذكورة في الفقرة (إستنتاج ٥) التـي لا ينـال فيها أي من مجموعات المساهمين السابقين للمنشآت المندمجة، السيطرة على المنشآة المدمجـة. ووفقاً لذلك فقد أبقى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ بشكل أساسي على تعريف إنـدماج الأعمال الوارد في معيار المحاسبة الدولي (٢٢).

إستنتاج ٧ كان تعريف إندماج الأعمال موضوعا للتباعد بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية (١٤١). كما أن التعريف في بيان معـايير المحاسـبة الماليـة (١٤١) استثنى الإندماج الذي يتم فيه الحصول على السيطرة بوسائل أخـرى غيـر إسـتملاك صـافي الأصول أو حصص المالكين. وكان من أهداف المرحلة الثانية من المشروع الذي أنـتج بيـان معايير المحاسبة المالية المعدل (١٤١) إعادة النظر فيما إذا كانت محاسبة التغير فـي الـسيطرة الناتج عن إستملاك مؤسسة الأعمال يجب أن تختلف تبعا لطريقة الحصول على السيطرة.

إستنتاج ٨ نظر مجلس معايير المحاسبة المالية في عدة بدائل لتحسين تعريف إندماج الأعمال، تشمل اعتماد التعريف الوارد لها في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. فذلك التعريف يـشتمل علـى

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

جميع المعاملات أو الأحداث الأخرى الواقعة ضمن نطاق المعايير المعدلة. إلا أن مجلس معايير المحاسبة المالية إستنتاج أن تعريف إندماج الأعمال الوارد في المعيار الدولي لإعـداد التقـارير المالية ٣ كان عاما جدا بالنسبة للغايات التي وضع من أجلها لأنه يسمح بتضمين إندماج الأعمال لمؤسسة أعمال أو أكثر من تلك التي لا تقع تحت سيطرة المنشآة المستملكة.

إستنتاج ٩ لأن مجلس معايير المحاسبة المالية ينظر في جميع التغيرات في السيطرة التـي تـستملك فيهـا المنشآة مؤسسة أعمال، بإعتبارها معاملات أو أحداثا متشابهة إقتصادياً، فقد قرر توسيع التعريـف ليشمل كل المعاملات أو الأحداث الأخرى التي تمكن المنشآة من الحصول على الـسيطرة علـى مؤسسة الأعمال. وسيزيد تطبيق التعريف الموسع من اتساق إرشـادات المحاسـبة، والكتمـال المعلومات الناتجة والمتعلقة بأصول مؤسسة الأعمال المستملكة وإلتزاماتها وأنشطتها، وقابلية تلك المعلومات للمقارنة.

إستنتاج١٠ كما أعاد المجلس النظر في تعريف إندماج الأعمال. وكانت النتيجة اعتمـاد مجلـس معـايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية لنفس التعريـف. ولاحـظ مجلـس معـايير المحاسبة الدولية أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ يمكن أن يفهم علـى أنـه يتـضمن الظروف التي قد لا يوجد فيها حدث اقتصادي مسبب أو معاملة مسببة، وبالتالي لا يحدث تغييـر في المنشآة الاقتصادية. وعلى سبيل المثال فبموجب التعريف الوارد في المعيار الدولي لإعـداد التقارير المالية ٣، فإن قرار الفرد بإعداد بيانات مالية مشتركة لجميع المنشآت التي يسيطر عليها أو لبعضها يمكن أن يشكل إندماج أعمال. وخلص مجلس معايير المحاسبة الدولية إلـى القـول بوجوب وصف إندماج الأعمال كحدث اقتصادي وليس كمحاسبة توحيد، وأن التعريف الوارد في المعايير المعدلة يحقق هذا الشرط.

إستنتاج١١ لاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه على الرغم من أن تعريف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ لإندماج الأعمال كان واسعاً في نطاقه بدرجة كافية تشمل عمليات تأسيس المشاريع المشتركة، إلا أنه تم إستثناء تلك االعمليات الخاصة بتأسيس المشاريع المشتركة من نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. ونظراً لإستثناء المشاريع المشتركة من نطاق المعايير المعدلة، فإن التعريف المعدل لإندماج الأعمال يهدف ليشمل في الاشتمال على أنواع المعاملات وغيرها من الأحداث التي يتضمنها مبدئياً نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

إستنتاج١٢ قال بعض المجاوبين على مسودة العرض لعام ٢٠٠٥ الذين يعتبرون عمليات إندماج الأعمال "إندماجات حقيقية" بأنه يبدو أن تعريف إندماج الأعمال كمعاملة أو حدث آخر تسيطر فيه المنشآة المشترية على مؤسسة أعمال واحدة أو أكثر يستثني عمليات الدمج الحقيقية. وقد خلص المجلسان إلى أن أكثر الطرق مباشرة في الإشارة إلى أن يهدف نطاق المعايير المعدلة وتعريف إندماج الأعمال الاشتمال على الإندماجات الحقيقية، في حال حدوث أي منها، هي ببساطة بيان ذلك الواقع.

إستنتاج١٣ قال بعض المجاوبون في مسودة العرض لعام ٢٠٠٥ أنه لم يتضح ما إذا كان تعريف إندماج الأعمال ونطاق المعايير المعدلة يشتملان على عمليات إستملاك عكسية وربما عمليات إندماج أخرى. لاحظ المجلسان أن في الإستملاك العكسي منشأة واحدة – وهي المنشآة التي تم إستملاك حصصها من حقوق الملكية – تمام السيطرة الاقتصادية (برغم أنها ليست قانونية) على الأخرى وبالتالي تكون هي المنشآة المشترية كما هو مشار إلى ذلك في الفقرة ب ١٥ من المعيار الدولي المعدل لإعداد التقارير المالية ٣، وعليه فقد خلص المجلسان إلى أنه من غير اللازم تبيان إدراج الاستملاك العكسي في تعريف إندماج الأعمال وبالتالي في نطاق المعايير المعدلة.

تغيير المصطلحات

إستنتاج١٤ كما تبين المعايير المعدلة، قد يحدث إندماج الأعمال في غياب معاملة الشراء. ونتيجة ذلك، فقد قرر المجلسان إستبدال مصطلح *طريقة الشراء* التي كانت تستخدم سابقا لوصف أسلوب محاسبة إندماج الأعمال الذي تقتضيه المعايير المعدلة، بمصطلح *طريقة الإستملاك*. ولتفادي الإرباك، يستخدم أساس الإستنتاجات هذا المصطلح دائماً بما فيها الإشارة إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ومسودات العرض السابقة وغيرها من الوثائق)، التي تستخدم مصطلح طريقة الشراء.

تعريف الأعمال

إستنتاج١٥ ينص تعريف إندماج الأعمال في المعايير المعدلة على أنه لا تكون المعاملة أو أي حدث آخر إندماج أعمال إلا إذا كانت الأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة تشكل عملاً (منشأة مشتراه) ويعرق الملحق أ معنى *الأعمال*.

إستنتاج١٦ لم يشمل بيان معايير المحاسبة المالية١٤١ تعريف الأعمال بل أشار إلى الإصدار ٩٨-٣ لفريق مهام القضايا المحتملة - *تحديد ما إذا كانت المعاملة غير النقدية تضم استلام أصول منتجة أو أعمال*- حول الإرشادات المتعلقة بتحديد ما إذا كانت مجموعة من صافي الأصول تشكل عملا. وقد بين بعض الممثلين أن بعض الجوانب المحددة في تعريف وإرشادات إصدار ٩٨-٣ فريق مهام القضايا المحتملة كانت محصورة ومضللة على نحو غير لازم. وقد اقترحوا أنه ينبغي على مجلس معايير المحاسبة المالية اعادة مناقشة ذلك التعريف وتلك الإرشادات كجزء من مرحلة المشروع هذه، وقد وافق المجلس على عمل ذلك. وبالإضافة إلى مناقشة كيفية تحسين تعريفه وإرشاداته، قرر مجلس معايير المحاسبة المالية، بالانضمام مع مجلس معايير المحاسبة الدولية، أن يسعى المجلسان إلى وضع تعريف مشترك لمصطلح الأعمال.

إستنتاج١٧ قبل إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ، لم يكن لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية أي تعريف لإندماج الأعمال أو إرشادات مماثلة لتلك الواردة في الإصدار ٩٨-٣ لفريق مهام القضايا المحتملة. وإنسجاما مع اقتراحات المجاوبين على مسودة العرض ٣، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية تقديم تعريف للأعمال في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. وخلال وضع ذلك التعريف ناقش مجلس معايير المحاسبة الدولية الإرشادات الواردة في الإصدار ٩٨-٣ لفريق مهام القضايا المحتملة. برغم ذلك كانت المداولات التي جرت حول هذا الموضوع حتى ذلك التاريخ مفيدة في وضع التعريف الوارد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ حيث ظهر مختلفا في بعض جوانبه عن ذلك الوارد في الإصدار ٩٨-٣ لفريق مهام القضايا المحتملة. فعلى سبيل المثال، لم يتضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ أياً من العاملين التاليين، وكلاهما وارد في الإصدار ٩٨-٣ لفريق مهام القضايا المحتملة:-

(أ) اشتراط أن تكون مؤسسة الأعمال قادرة على الإستمرار بذاتها؛ و

(ب) الإفتراض بأن مجموعة الأنشطة والأصول المنقولة في مرحلة التطوير التي لم تبدأ فيها العمليات الأساسية المخططة، لا تشكل مؤسسة أعمال.

إستنتاج١٨ في المرحلة الثانية من مشروعهما الخاص بإندماج الأعمال، ناقش المجلسان ملاءمة التعريفات الحالية للأعمال في محاولة لوضع تعريف محسن مشترك. ومن أجل معالجة أوجه القصور وسوء التفسير، عدل المجلسان تعريفيهما للأعمال ووضحاً الإرشادات المتعلقة بذلك الخصوص. وكانت أهم التعديلات وأسبابها كالآتي:-

(أ) للإستمرار في إستثناء الإستمرارية الذاتية كما حصل في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ والنص بدلاً من ذلك على أن المجموعة المتكاملة من الأنشطة والأصول يجب

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أن تكون قابلة للإجراء والإدارة لغايات توفير عائد على شكل أربـاح أسـهم أو تكـاليف مخفضة أو أية منافع اقتصادية أخرى، بشكل مباشر، للمستثمرين أو غيرهم من المـالكين أو الأعضاء أو المشاركين. فالتركيز على القدرة على تحقيق أهداف مؤسـسة الأعمـال يساعد على تفادي التفاسير الضيقة التي صاحبت الإرشاد السابق.

(ب) أيضاً معاني المصطلحات *مدخلات وعمليات ومخرجات*، التي استخدمت في كـل مـن الإصدار ٩٨ الفقرة ٣ لفريق مهام القضايا المحتملة والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. فأيضاً معاني تلك المصطلحات مع غير ذلك من التعديلات يساعد على التخلص من الحاجة إلى إرشادات مغرقة في التفصيل مع الأخطاء في التفسير التي تنشأ أحيانا عن مثل تلك الإرشادات.

(ج) إيضاً أن المدخلات والعمليات المطبقة عليها هي أساسية، وأنه رغم كـون المخرجـات والنتائج الناشئة هي مخرجات حالية إلا أنه لا ضرورة لها لأن تكون كذلك. ولذا يمكن أن تشكل المجموعة المتكاملة من الأصول والأنشطة عملا إذا كانت تلـك المجموعـة قابلـة للإجراء والإدارة كي تؤدي إلى المخرجات الناتجة. إن توضيح عدم الحاجـة إلـى أن تكون المخرجات حالية كي تشكل المجموعة المتكاملة عملا، مع البند (أ)، يـساعد علـى تفادي التفسيرات الضيقة للإرشاد الوارد في الإصـدار ٩٨-٣ لفريـق مهـام القـضايا المحتملة.

(د) أيضاً أن الأعمال ليست بحاجة إلى تضمين جميع المدخلات أو العمليات التي اسـتعملها البائع في تشغيل تلك الأعمال، إذا كان المشارك في السوق قادراً على الإستمرار في إنتاج المخرجات، بأن يقوم، مثلا، بدمج العمل مع مدخلاته وعملياته. كما يساعد هذا الأيضاً على تفادي الحاجة إلى الإرشاد المغرق في التفصيل وتقدير ما إذا كان أحد المـدخلات أو العمليات المفقودة ثانويا.

(هـ) الإستمرار في إستثناء الإفتراض أن المجموعة المتكاملة في مرحلـة الإعـداد لا تـشكل مؤسسة أعمال، لمجرد أنها لم تبدأ بعد بعملياتها الرئيسية المخطط لها، كما حـصل فـي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. فاستبعاد ذلك الإفتراض ينسجم مع التركيز على تقييم القدرة على تحقيق أهداف مؤسسة الأعمال (البند (أ)) ويساعد على تفادي التفسيرات الضيقة التي صاحبت الإرشاد السابق.

إستنتاج١٩ كما نظر المجلسان في ما إذا كان يجب تضمين المعايير المعدلة إفتراضاً مسبقاً مماثلاً لمـا ورد في الإصدار ٩٨-٣ لفريق مهام القضايا المحتملة والقائل بكون مجموعة الأصول تشكل مؤسـسة أعمال إذا كانت الشهرة حالية. وقد رأى بعض أعضاء مجموعة الخبراء فـي مجلـس معـايير المحاسبة المالية أن ذلك الإفتراض يؤدي إلى حلقة مفرغة لا تشكل إرشادا عملياً نافعاً. ورغـم تعاطف المجلسين لتلك الآراء فقد ذكرا أن ذلك الإفتراض قد يفيد في تفادي تفـسيرات تعريـف مؤسسة الأعمال التي تعيق الغاية المذكورة من تطبيق إرشادات المعايير المعدلة على المعـاملات المشابهة من الناحية الاقتصادية. كما قد يبسط ذلك الإفتراض عملية تقدير ما إذا مجموعة معينة من الأنشطة والأصول تطابق تعريف مؤسسة الأعمال. ولذا فقد أبقـت الإرشـادات التطبيقيـة للمعايير المعدلة على ذلك الإفتراض.

إستنتاج٢٠ درس المجلسان ما إذا كان يجب توسيع نطاق المعايير المعدلة بحيث يشمل جميع عمليات إستملاك مجموعات من الأصول، وقد لاحظاً أن القيام بذلك يغنيهما عن الحاجة إلى التفريق بين هذه المجموعات التي هي عبارة عن مؤسسة أعمال وبين تلك التي لا تعتبر مؤسسة أعمال، إلا أن المجلسين لاحظا أن توسيع نطاق المعايير المعدلة بحيث يتعدى عمليات إستملاك الأعمال

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

سيتطلب مزيداً من الأبحاث والمداولات حول قضايا أخرى وتأخير تنفيذ تحسينات المعايير المعدلة على الممارسة، وبناءً على ذلك لم يقم المجلسان بتوسيع نطاق المعايير المعدلة بالنسبة لعمليات إستملاك جميع مجموعات الأصول. تصف الفقرة ٢(ب) من المعيار الدولي المعدل لإعداد التقارير المالية (٣) المحاسبة المعتادة على إستملاك أصل ما.

إستنتاج٢١ عدل بيان معايير المحاسبة المالية المعدل (٤١) تفسير مجلس معايير المحاسبة المالية (٤٦) (المعدل في شهر ديسمبر عام ٢٠٠٣) *توحيد منشآت الحصص المتغيرة* (تفسير مجلس معايير المحاسبة المالية المعدل (٤٦) للتوضيح بأن التوحيد الأولي لمنشأة ذات حصص متغيرة والتي هي مؤسسة أعمال تكون عبارة عن إندماج أعمال. وبالتالي فإن الأصول والإلتزامات والحصص غير المسيطرة لمنشأة الحصص المتغيرة ينبغي أن تقاس وفقاً لمتطلبات بيان معايير المحاسبة المالية المعدل (١٤١). تطلب تفسير مجلس معايير المحاسبة المالية المعدل (٤٦) سابقاً، تطلب أصولاً وإلتزامات وحصصاً غير مسيطرة لمنشآت الحصص المتغيرة والتي هي أعمال تقاس بالقيمة العادلة. خلص مجلس معايير المحاسبة المالية إلى أن منشآت الحصص المتغيرة التي تعتبر أعمالاً يجب أن تمنح نفس إستثناءات الإعتراف والقياس بالقيمة العادلة الممنوحة لأصول وإلتزامات الأعمال المستملكة. قرر مجلس معايير المحاسبة المالية أنه لدى إجراء التوحيد الأولي لمنشأة الحصص المتغيرة وليست مؤسسة، أنه ينبغي أن يتم الإعتراف الأصول (عدا عن الشهرة) والإلتزامات والحصص غير المسيطرة وقياسها وفقاً لمتطلبات بيان معايير المحاسبة المالية المعدل (١٤١) وليس بالقيمة العادلة كما كان مطلوباً سابقاً من قبل تفسير مجلس معايير المحاسبة المالية (٤٦). وقد توصل مجلس معايير المحاسبة المالية إلى ذلك القرار لنفس الأسباب المبينة أعلاه، أي أن بيان معايير المحاسبة المالية المعدل (١٤١) يتيح إستثناء لقياس القيمة العادلة لأصل أو إلتزام معين، وسيؤدي طلب قياس نفس نوع الأصل أو الإلتزام بالقيمة العادلة إلى حدوث عدم اتساق. باستثناء هذا النص، لم يعد مجلس معايير المحاسبة المالية النظر في المتطلبات الموجودة تفسير مجلس معايير المحاسبة المالية المعدل (٤٦) للتوحيد المبدئي لمنشأة ذات حصص متغيرة لا تعتبر مؤسسة أعمال.

طريقة محاسبة إندماج الأعمال

إستنتاج٢٢ أجاز كل من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ ورأي مجلس ممارسات التدقيق ١٦ استخدام إما طريقة الإستملاك أو طريقة تجميع حصص (التجميع) إندماج الأعمال برغم أنه لم يكن النية من الطريقتين أن تكونا بديلتين لنفس مجموعة الحقائق والظروف. إقترحت مسودة العرض ٣ ومسودة العرض للعام ١٩٩٩ اتباع طريقة الإستملاك لمحاسبة كافة عمليات الإندماج الأعمال بينما اقتضى كل من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ ذلك. ولم يعد المجلسان مداولة ذلك الأساس الإستنتاجات اثناء المشروع الذي ادى الى المعايير المعدلة.

إستنتاج٢٣ أثناء وضع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١، ناقش مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية ثلاث طرق ممكنة لمحاسبة عمليات إندماج الأعمال – طريقة التجميع، طريقة الإستملاك وطريقة البداية الجديدة. وخلال عملية تقييم تلك الطرق، تنبه المجلسان لمساوئ اتباع أكثر من طريقة لمحاسبة إندماج الأعمال كما برهنتها التجربة مع معيار المحاسبة الدولي ٢٢ ورأي مجلس ممارسات التدقيق ١٦. وانتهى المجلسان إلى أنه لا يمكن تبرير الحصول على أكثر من طريقة إلا إذا ظهرت الطريقة (الطرق) البديلة منتجة للمعلومات المفيدة بشكل أكبر في اتخاذ القرارات وكانت واضحة لا حدود عشوائية تحيطها بحيث تفرق تلك الحدود بشكل تام لا لبس فيه متى ينبغي تطبيق طريقة على حساب الأخرى. كما انتهى المجلسان إلى أن معظم عمليات إندماج الأعمال هي إستملاكات و، لاسباب تمت مناقشتها في الفقرات أساس الإستنتاجات٢٤- أساس الإستنتاجات ٢٨، أن طريقة الإستملاك هي الطريقة الملائمة لعمليات إندماج الأعمال تلك. ووافق المجاوبون بشكل عام على مسودة العرض ٣ ومسودة العرض للعام ١٩٩٩. ونتيجة لذلك، لا يمكن استخدام طريقة التجميع أو طريقة البداية الجديدة بشكل ملائم في كافة عمليات إندماج الأعمال تلك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أسباب إعتماد طريقة الإستملاك

إستنتاج٢٤ إنتهى المجلسان إلى أن طريقة الإستملاك هي الطريقة المناسبة لمحاسبة إندماج الأعمـال التـي تحصل فيها احدى المنشآت على السيطرة على أعمال أو مجموعة أعمـال لأن تلـك الطريقـة منسجمة مع طريقة حساب النموذج المحاسبي للمعاملات حيث يتم إستملاك الأصول وضـمان أو تحمل الإلتزامات. نتيجة لذلك، فإن الطريقة تقدم معلومات مقارنة مع معلومات محاسبية أخرى.

إستنتاج٢٥ تظهر طريقة الإستملاك الإندماج من منظور المنشآة المشترية – المنشآة التي تملك السيطرة على أعمال مدمجة أخرى. تشتري المنشآة المشترية أو ملك السيطرة على صافي الأصول وتعتـرف ببياناتها المالية بالأصول المشتراه والإلتزامات المضمونة، بما في ذلك تلك التي لم يتم الإعتراف بها سابقا من قبل المنشآة المشتراه. لذلك، يكون مستخدموا البيانات المالية قادرين بشكل أفـضل على تقييم الاستثمارات الاولية والاداء اللاحق لتلك الاستثمارات ومقارنتهـا مـع اداء المنـشآت الأخرى. إضافة لذلك، من خلال الإعتراف الأولي بمعظم الأصـول المـستملكة والإلتزامـات المضمونة بقيمتها العادلة، تشمل طريقة الإستملاك في بياناتها المالية معلومات اكثر عـن توقـع السوق للتدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بتلك الأصول والإلتزامات، والتي تعزز ملاءمة تلـك المعلومات.

إستنتاج٢٦ دعم معظم المجاوبون على مسودة العرض ٣ اقتراح إلغاء طريقة التجميع والمطالبـة بمحاسـبة كافة عمليات إندماج الأعمال من خلال تطبيق طريقة الإستملاك، وبانتظار الدرأسـة المـستقبلية لمجلس معايير المحاسبة الدولية حول ما إذا كان بالإمكان تطبيق طريقة البداية الجديـدة علـى بعض عمليات الإندماج. وافق المجاوبون على مسودة العرض ١٩٩٩ عموماً علـى أن معظـم عمليات إندماج الأعمال هي إستملاكات، وقال العديد منهم أن كافة عمليات الإندماج التي تنطوي على منشاتين فقط هي إستملاكات. كما وافق المجاوبون أيضاً على أن طريقة الإسـتملاك هـي الطريقة الملائمة لمحاسبة عمليات إندماج الأعمال والتي تملك المنشآة المدمجة الـسيطرة علـى المنشآت المدمجة الأخرى. رغم ذلك، برر البعض دعمه لطريقة الإستملاك بأنه محتمـل بنـاءً على قرارات مجلس معايير المحاسبة المالية حول بعض مجالات تطبيق تلك الطريقة، وتحديـدا محاسبة الشهرة.

إستنتاج٢٧ انتهى المجلسان إلى أن معظم عمليات إندماج الأعمال، سواءً معاملات بين طرفين أو المعاملات التي تشمل ثلاث منشات أو أكثر (إندماج متعدد الأطراف)، هي إستملاكات. وأقر المجلـسان أن بعض عمليات الإندماج متعددة الأطراف (خاصة، تلك التي يشار إليها عموماً على أنها متراكمـة أو معاملات مجمعة) قد لا تكون إستملاكات، برغم ذلك، لاحظ المجلس أن طريقـة الإسـتملاك تستخدم بشكل عام في محاسبة تلك العمليات. كما قرر المجلسان عدم تغيير تلك الممارسة فـي وقت الوقت. ونتيجة ذلك، تقتضي المعايير المعدلة استخدام طريقة الإستملاك في حساب عمليات إندماج الأعمال، بما في ذلك تلك التي لا يعتبرها البعض إستملاكات.

إستنتاج٢٨ ناقش المجلسان التأكيدات على أنه ينبغي توفير الإستثناءات على طريقة الإستملاك للظروف التي يكون تحديد هوية المنشآة المشترية فيها صعباً. وقال المجاوبون من أصحاب ذلـك الـرأي أن طريقة التجميع توفر معلومات أفضل في تلك الظروف. ورغم إقرارهما بان تحديد هوية المنـشآة المشترية قد يكون صعبا في بعض الأحيان، انتهى المجلسان إلى أنه من العملي تحديـد هويـة المنشآة المشترية في كافة عمليات إندماج الأعمال. بالإضافة، في بعض الإختـصاصات يجـب

تحديد هوية المنشآة المشترية لأغراض ضريبية، بغض المناقشة عن الصعوبة في عمل ذلك. انتهى المجلسان أيضاً إلى أن طريقة التجميع لا يمكنها بأي حال توفير معلومات أفضل من طريقة الإستملاك.

أسباب رفض طريقة التجميع

عمليات الدمج والإستملاك متشابهة إقتصادياً

إستنتاج٢٩ حاول بعض المراقبون، بما فيهم بعض المجاوبين على مسودة العرض ٣ ومسودة العرض ١٩٩٩ إثبات أن عمليات إندماج الأعمال التي تسيطر على نقاشاتها حصص حقوق الملكية، و يشار إليها بشكل عام على أنها عمليات إندماج، تختلف عن عمليات الإستملاك وينبغي محاسبتها بطريقة مختلفة. وقالوا أن طريقة التجميع ملائمة للإندماج لان حصص الملكية مستمرة (سواءً بالكامل أو بأجزائها المهمة)، ولا تتطلب استثمار رأس مال جديد ولا أصول موزعة، وتكون حصص الملكية ما بعد الإندماج نسبية مع مثيلاتها ما قبل الإندماج، ونيتها توحيد الإستراتيجيات التجارية. كما قال هؤلاء المجاوبون أنه ينبغي حساب الإندماج من حيث القيم المسجلة للأصول وإلتزامات المنشآت المدمجة لأنه، على عكس عمليات الإستملاك التي تبقي المنشآة المشترية فيها على الإندماج، كل المنشآت المدمجة تحافظ بفعالية على الإندماج.

إستنتاج٣٠ دعم معظم المجاوبين الذي فضلوا الإبقاء على طريقة التجميع أيضاً حصر تطبيقها. واقترح الكثير من هؤلاء المجاوبين حصر استخدام طريقة التجميع في "عمليات إندماج صحيحة" أو "عمليات إندماج المنشآت المتكافئة" التي وصفوها على أنها إندماج منشات متساوية الحجم تقريباً أو تلك التي يصعب فيها تحديد المنشآة المشترية.

إستنتاج٣١ ناقش المجلسان التأكيد على أن طريقة التجميع تظهر أن عمليات الإندماج الصحيحة هي معاملة بين أصحاب المنشآت المدمجة أكثر من كونها معاملة بين المنشآت المدمجة. ورفض المجلسان ذلك التأكيد، مع ملاحظة أن إندماج الأعمال بدأ بواسطة، وحدث بسبب، معاملة بين المنشآت المدمجة نفسها. وتدخل المنشآت، وليس مالكيها، في مفاوضات ضرورية لتنفيذ الإندماج، رغم أنه يجب على مالكيها المشاركة في المعاملة والموافقة عليها.

إستنتاج٣٢ اتفق العديد من المجاوبين مع المجلسين على أنه بالرغم من أن حصص الملكية مستمرة في الإندماج المتأثر بتبادل أدوات حقوق الملكية، فإن تلك الحصص **تتغير** نتيجة ذلك الإندماج. ولم يعد لدى المالكين السابقين لأية منشاة حصة مطلقة في صافي أصول منشات ما قبل الإندماج. وعوض ذلك، يكون لدى مالكي المنشآت المدمجة بعد إندماج الأعمال حصة متبقية في صافي أصول المنشآة المدمجة. وقد اخفقت المعلومات التي وفرتها طريقة التجميع في إظهار ذلك ونتيجة لذلك فهو تمثيل غير صحيح.

إستنتاج٣٣ لاحظ المجلسان أن كافة عمليات إندماج الأعمال تستلزم تجميع الإستراتيجيات التجارية. نتيجة ذلك، لا تعتبر أغراض توحيد الإستراتيجيات التجارية مخاصية في عمليات الإندماج ولا تدعم تطبيق طريقة محاسبة مختلفة لبعض عمليات الإندماج عن الطرق المطبقة على عمليات أخرى.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٣٤ قال بعض المجاوبين أن عمليات الإندماج مطابقة تقريباً لعمليات الإستملاك من الناحية الإقتصادية، وهذا يجعلها عمليات إستملاك من الناحية الجوهرية. وأشار بعضهم إلى أنه بالإمكان اصدار الحصص نقدا ومن ثم استخدام ذلك النقد لتفعيل الإندماج ويكون له النتيجة ذاتها من الناحية الاقتصادية كاستخدام الحصص في تفعيل الإندماج.

إستنتاج٣٥ إنتهى المجلسان إلى أن "عمليات الدمج الحقيقية" أو "إندماج المنشآت المتكافئة" التي لا تملك اي منشاة مدمجة فيها السيطرة على المنشآت الأخرى نادرة لدرجة إعتبارها غير موجودة فعلاً واتفق العديد من المجاوبين مع ذلك. كما ذكر مجاوبون اخرون انه حتى لو تم الإندماج الصحيح أو الإندماج بيمن المنشآت المتكافئة فإنه من النادر جداً عدم ضمان معالجة محاسبية منفصلة. ولاحظ المجلسان أن المجاوبين وممثلين آخرين لم يتمكنوا من اقتراح حدود واضحة وغير عشوائية للتمييز بين عمليات الإندماج الصحيحة والإندماج بين المنشآت المتكافئة عن عمليات إندماج الأعمال الأخرى وانتهوا إلى أن وضع حدود تشغيلية ليس مجديا. بالإضافة لذلك، حتى لو أمكن تمييز عمليات الإندماج تلك بشكل مجدي عن عمليات الإندماج الأخرى فقد لاحظ المجلسان أن ذلك لا يعني أنه ينبغي محاسبة عمليات الإندماج تلك على اساس ترحيل الحصص. وإن تمت محاسبتها بغير طريقة الإستملاك، فإن طريقة البداية الجديدة أفضل من طريقة التجميع.

المعلومات المتوفرة غير مفيدة في اتخاذ القرار

إستنتاج٣٦ حاول بعض مؤيدي طريقة التجميع إثبات أنها توفر معلومات مفيدة في اتخاذ القرار الخاص بعمليات إندماج الأعمال التي آثروا استخدام هذه الطريقة فيها. وقالوا أن المعلومات هي تمثيل أكثر صحة من المعلومات التي توفرها طريقة الإستملاك لعمليات الإندماج تلك. برغم ذلك، بين مجاوبون آخرون أن المعلومات التي توفرها طريقة الإستملاك أكثر بيانا من تلك التي توفرها طريقة التجميع. كما لاحظ المجاوبون أيضاً أن طريقة التجميع لا تحمل الإدارة مسؤولية الاستثمار الجاري وأدائه اللاحق. وبخلاف ذلك، فإن المساءلة الناتجة عن تطبيق طريقة الإستملاك تجبر الادارة على اختبار صفقات عمليات إندماج الأعمال بعناية لترى أنها ذات جدوى اقتصادية.

إستنتاج٣٧ لاحظ المجلسان أن الجزء المهم من المعلومات المفيدة للقرار هي المعلومات عن قدرات توليد النقد والتدفقات النقدية المتولدة. يقول مجلس معيار المحاسبة الدولي *اطار اعداد وعرض البيانات المالية* أن " القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية تتطلب تقييم قدرة المنشآة على توليد النقد والنقد المعادل وتقييم التوقيت والتأكد من توليدها" (الفقرة ١٥). ويشير بيان مفاهيم مجلس معايير المحاسبة المالية ١ "*أغراض التقارير المالية" التي تعدها مؤسسات الأعمال* إلى أنه "..... ينبغي أن توفر عملية اعداد التقارير المالية معلومات تساعد المستثمرين، الدائنين وآخرين على تقييم المبالغ، التوقيت والشكوك من منظور صافي التدفقات النقدية للمؤسسات المعنية" (الفقرة ٣٧، تم حذف إحالة الملاحظة الهامشية). ولا يتأثر كل من قدرات المنشآة المدمجة على توليد النقد ولا تدفقاتها النقدية المستقبلية بالطريقة المستخدمة في محاسبة الإندماج. برغم ذلك، تظهر القيم العادلة التدفقات النقدية المتوقعة والمرتبطة بالأصول المشتراه والإلتزامات المضمونة. لأن طريقة التجميع تدون صافي الأصول المشتراه بالقيم المسجلة بدلاً من قيمها العادلة، فإن المعلومات التي توفرها طريقة التجميع عن قدرات صافي الأصول تلك على توليد النقد اقل نفعا من تلك التي توفرها طريقة الإستملاك.

إستنتاج٣٨ توصل المجلسان أيضاً إلى أن المعلومات التي توفرها طريقة التجميع اقل ملاءمة لأن لديها قيمة تنبؤية وتغذية راجعة أقل من المعلومات التي توفرها طرق أخرى. كما أنها أقل شمولا لأنها لا تعكس الأصول المشتراه أو الإلتزامات المضمونة التي لم تكن مدرجة في البيانات المالية قبل الإندماج. كما توفر طريقة التجميع تمثيلا أقل صحة لأداء المنشآة المدمجة في فترات ما بعد الإندماج. على سبيل المثال، تعتبر ايرادات ما قبل الإندماج مبالغ بها (والنفقات قليلة) نتيجة المكاسب المتضمنة التي ولدتها المنشآت السابقة ولكنها لم تعترف بها إذا تم تسجيل الأصول والإلتزامات على أسس القيم المسجلة للمنشات السابقة.

إستنتاج٣٩ يصف الاطار وبيان مفاهيم مجلس معايير المحاسبة المالية ٢ *"الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية"* قابلية المقارنة على أنها خاصية هامة للمعلومات المفيدة للقرار. ويجعل استعمال الطرق المحاسبية المختلفة لنفس مجموعة الحقائق والظروف المعلومات الناتجة اقل مقارنة ونتيجة لذلك اقل فائدة في اتخذا قرارات اقتصادية. وكما تم مناقشته في الفقرات أساس الإستنتاج ٢٩- إستنتاج٣٥، توصل المجلسان إلى أن كافة عمليات إندماج الأعمال متشابهة إقتصادياً. ونتيجة لذلك، فإن استعمال نفس الطريقة في حساب كافة عمليات الإندماج يعزز قابلية المقارنة لمعلومات اعداد التقارير المالية الناتجة. كما لاحظ المجلسان أن بالإمكان منطقيا تطبيق طريقة الإستملاك، وليس طريقة التجميع، على كافة عمليات إندماج الأعمال التي يملك احد الأطراف فيها السيطرة على المنشآة المدمجة.

إستنتاج٤٠ بين المعارضون لطريقة التجميع أن الغاء تلك الطريقة يعزز قابلية مقارنة البيانات المالية للمنشات التي تتوسع بواسطة الإستملاك. اتفق المجلسان على ذلك.

عدم الإنسجام مع نموذج محاسبة التكلفة التاريخية

إستنتاج٤١ لاحظ المجلسان أن طريقة التجميع هي إستثناء للمفهوم العام أن عمليات المبادلة تم أخذها بعين الإعتبار فيما يتعلق بالقيم العادلة للبنود المتبادلة. ولأن طريقة التجميع تسجل الإندماج وفقاً للقيم المسجلة قبل الإندماج المسجلة للأطراف التابعة للمعاملة، فإنها تخفق في التسجيل و لذلك تحمل الإدارة المسؤولية عن الإستثمار التي تم في الإندماج.

إستنتاج٤٢ أكد بعض المجاوبين على مسودة عرض ١٩٩٩ التابعة لمجلس معايير المحاسبة المالية ممن أيدوا إتباع طريقة التجميع على أنها تتماشى مع نموذج التكلفة التاريخية وان إلغاء طريقة التجميع يصبح خطوة نحو تبني نموذج القيمة العادلة. كما ناقشوا أنه قبل إلغاء طريقة التجميع، ينبغي على مجلس معايير المحاسبة المالية أن يحل القضية العامة حول ما إذا كان ينبغي تبني نموذج القيمة العادلة مكان نموذج التكلفة التاريخية. إعترض مجلس معايير المحاسبة المالية على ذلك، مشيراً إلى، بغض المناقشة عن مزايا نموذج القيمة العادلة، أن طريقة التجميع مضللة وغير متسقة مع نموذج التكلفة التاريخية.

إستنتاج٤٣ رغم تكرار وصف نموذج التكلفة التاريخية بأنه "قائم على معاملة"، فإن نموذج القيمة العادلة يسجل أيضاً كافة المعاملات. ويتم الإعتراف بالمعاملات في النموذجين على أساس القيم العادلة المتبادلة في تاريخ المعاملة. وعلى النقيض من ذلك، لا تتسبب طريقة التجميع بالإعتراف بالقيم المتبادلة في سجلات المنشأة المختلطة، بل وبدلاً من ذلك، يتم الإعتراف بالقيم المسجلة للمنشات السابقة فقط. ويؤثر الإخفاق في تسجيل تلك القيم بأثر عكسي على ملائمة وموثوقية البيانات المالية للمنشاة المختلطة لسنوات – وحتى لعقود قادمة. ومن أجل تلك الأسباب، توصل المجلسان إلى أن طريقة التجميع لا تتسق مع نموذج التكلفة التاريخية. ولا يعتبر اقتضاء استخدام

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

طريقة الإستملاك خطوة نحو تبني النموذج المحاسبي للقيمة العادلة. بل وبدلاً من ذلك، فهي تلغي إستثناء لنموذج التكلفة التاريخية وتقتضي محاسبة الأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة في إندماج الأعمال بشكل يتسق مع عمليات أخرى لإستملاك الأصول وتحمل الإلتزامات.

الإفصاح لا يعتبر رداً كافياً

إستنتاج٤٤ في الحث على أنه ينبغي الحفاظ على طريقة التجميع، بين بعض المجاوبين على مسودة العرض ١٩٩٩ أنه يمكن التطرق إلى أية مشاكل ضمنية من إتباع طريقتين للمحاسبة من خلال الإفصاحات العامة في الملاحظات على البيانات المالية. ومع ذلك، لم يحددوا بشكل عام ماهية تلك الإفصاحات ومدى دورها في المساعدة على معالجة مشاكل قابلية المقارنة التي تنشأ حتما من إتباع طريقتين.

إستنتاج٤٥ ناقش مجلس معايير المحاسبة المالية أن كانت الإفصاحات العامة تعوض جوانب النقص في طريقة التجميع ولكنه شكك في فائدة أي إفصاحات ينقصها الكشف عما كانت ستؤول إليه النتائج فيما لو استعملت طريقة الإستملاك في محاسبة عمليات إندماج الأعمال. ويصبح تقديم الإفصاحات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من تحديد النتائج فيما لو تم الأخذ بالمعاملة بواسطة طريقة الإستملاك فسيكون حلاً مكلفاً والذي يطرح تساؤلا حول عدم استخدام محاسبة المعاملة بطريقة الإستملاك منذ البداية. ومن هنا رفض مجلس معايير المحاسبة المالية الإفصاحات العامة كبديل قابل للتطبيق.

غير مجدي من حيث التكلفة

إستنتاج٤٦ عرض بعض ممثلي المجلسين أمثلة على المالية والعائدات كمبرر للإبقاء على طريقة التجميع محاولين برهنة أن طريقة التجميع أسرع وأقل كلفة في محاسبة إندماج الأعمال بسبب عدم تتطلبها من المنشأة استقدام خبراء تقييم بغية تقييم الأصول لأغراض محاسبية.

إستنتاج٤٧ فضل ممثلون آخرون إلغاء طريقة التجميع لأسباب تتعلق بالتكاليف والعائدات: البعض برروا أن طريقة التجميع تقود معدي البيانات المالية والمدققين والمنظمين وغيرهم إلى قضاء وقت غير منتج في معالجة المعايير المفصلة يقتضيها معيار المحاسبة الدولي ٢٢ أو رأي مجلس ممارسات التدقيق ١٦ في محاولات لتأهيل بعض عمليات إندماج الأعمال لطريقة التجميع. كما لاحظ آخرون أن استعمال طريقة الإستملاك في محاسبة عمليات إندماج الأعمال تلغي قدراً كبيرا من الإرشادات التفسيرية اللازمة لملائمة طريقة التجميع. وقالوا أيضاً أن المنافع النابعة من جعل طريقة الإستملاك الطريقة الوحيدة لمحاسبة عمليات إندماج الأعمال تفوق أية مسائل قد تنشأ من محاسبة عمليات الإندماج الصحيحة النادرة جدا أو عمليات إندماج المنشآت المتكافئة بواسطة طريقة الإستملاك.

إستنتاج٤٨ توصل المجلسان إلى أن إقتضاء طريقة واحدة للمحاسبة هو أمر مفضل لأن إتباع طريقتين يؤدي إلى تكاليف أعلى عند تطبيق المعلومات التي توفرها الطرق المختلفة وتدقيقها وتحسينها وتحليلها. وتظهر قرارات مجلس معايير المحاسبة الدولية حول المنافع والتكاليف مناقشة بالتفصيل في الفقرات إستنتاج ٤٣٥ - إستنتاج ٤٣٩.

عواقب إقتصادية مدركة لا تشكل سبباً كافياً للإستبقاء

إستنتاج٤٩ قدم بعض المجاوبون على مسودة العرض ٣ ومسودة العرض ١٩٩٩ ممن آثروا الإبقاء على طريقة التجميع أمثلة على إعتبارات السياسة العامة أو أية نتائج إقتصادية ضمنية بسبب إلغائها. وجادل البعض أن إلغاء طريقة التجميع من شانه أن يتطلب من بعض المستثمرين التكيف مع مقاييس أداء مختلفة مما يؤثر عكسياً على تقييمات السوق الخاصة ببعض الصناعات أثناء فترة الانتقال المؤقتة. كما جادل البعض أن ذلك يعيق بعض الإعتبارات المرغوب فيها لدى الصناعات، ويخفض من قيمة رأس المال المتدفقة في تلك الصناعات، ويبطئ تطوير تقنيات جديدة ويؤثر عكساً على ثقافة أعمال المقاولات. وجادل البعض أن إلغاء طريقة التجميع سيؤدي إلى تقليل الخيارات المتاحة لبعض الهيئات التنظيمية وربما يتطلب من المنشآت المنظمة الإحتفاظ بمجموعة ثانية من سجلات المحاسبة.

إستنتاج٥٠ بعض المجاوبين لم يشاطروا تلك الآراء: بعضهم قال أنه وبسبب كون الإعتبارات الإقتصادية (أو ينبغي لها) هي التي تقود إندماج الأعمال وليست المحاسبية، تتم الصفقات الإقتصادية الصحيحة بغض النظر عن الطريقة المتبعة في محاسبتها. ولذلك، رأى آخرون أن المجتمع المالي يقيم إندماج الأعمال من حيث قيمته العادلة وليس القيمة الدفترية. ولذلك، ينبغي الإعتراف مبدئياً بتلك المعاملات في البيانات المالية بقيمها العادلة.

إستنتاج٥١ رأى المجلسان من مدة طويلة أنه ينبغي أن تكون معايير المحاسبة محايدة: بحيث لا تفضل مجموعة مصالح إقتصادية على أخرى. إن الحيادية هي غياب التحيز المقصود في الحصول على نتيجة مقررة مسبقاً أو الحث على تصرف معين. الحيادية هي جانب أساسي في المعلومات المالية المفيدة في إتخاذ القرار لأن معلومات إعداد التقارير المالية المنحازة لا تمثل الظواهر الإقتصادية بشكل أمين. وإستنتاج ٦٣ المعيار الجديد لإعداد التقارير المالية سلبية على بعض المصالح على المدى الطويل والقصير. كما أن نشر معلومات غير موثوقة ومضللة تضر بكافة المصالح على المدى الطويل.

إستنتاج٥٢ رفض المجلسان وجهة النظر القائلة بأن يجب الإبقاء على طريقة التجميع لأن لإلغائها عواقب عكسية على بعض المصالح الإقتصادية. وليس لازماً أن تسعى متطلبات إندماج الأعمال إلى تشجيع أو تثبيط عمليات إندماج الأعمال. بل وبدلاً من ذلك، ينبغي أن تقدم تلك المعايير معلومات غير منحازة حول عمليات الإندماج تلك بحيث تكون مفيدة للمستثمرين والدائنين وآخرين في إتخاذ قرارات إقتصادية تخص المنشأة المختاطة.

إصلاح الأخطاء في طريقة الإستملاك

إستنتاج٥٣ دعم بعض المجاوبون على مسودة العرض ٣ ومسودة العرض ١٩٩٩ الإبقاء على طريقة التجميع بسبب المشاكل الضمنية المرتبطة بطريقة الإستملاك. العديد من تلك التعليقات ركزت على آثار إطفاء الشهرة.

إستنتاج٥٤ توصل المجلسان إلى أن طريقة التجميع خاطئة من الأساس بحيث لا يضمن بقاؤها بغض النظر عن المشاكل الضمنية في طريقة الإستملاك. كما لاحظ المجلسان أن معظم المخاوف المذكورة باستمرار يتم علاجها عن طريق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *انخفاض قيمة الأصول* وبيان مجلس معايير المحاسبة المالية ١٤٢ *الشهرة والأصول الأخرى غير الملموسة* (بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢) لإختبار الشهرة من ناحية انخفاض القيمة والتعرف إلى الخسارة إن كانت منخفضة القيمة بدلاً من إطفاء الشهرة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

طريقة البداية الجديدة

إستنتاج٥٥ عند استخدام طريقة البداية الجديدة، لا يتم النظر إلى المنشآت المختلطة التي نجت من الإندماج منشاة إعداد تقارير مستقلة. بل يتم النظر إلى الإندماج على أنه تحويل صافي أصول المنشآت المختلطة إلى منشاة جديدة تتولى السيطرة عليها. يبدأ تاريخ تلك المنشأة الجديدة، حسب التعريف، مع الإندماج.

إستنتاج٥٦ في الجزء الأول من مشاريع إندماج الأعمال المعنية، اقر كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية أنه بالإمكان تطبيق طريقة البداية الجديدة لمحاسبة إندماج الأعمال النادر الذي لا يظهر بشكل واضح على أنه إستملاك. يمكن تعريف هكذا إندماج إما كإندماج لا يمكن فيه تحديد هوية المنشأة المشترية أو كإندماج تعدل المعاملة المنشأة المشترية فيه بشكل كبير. ومع ذلك، لاحظ المجلسان أن تلك المعاملات تم الأخذ بها بطريقة الإستملاك وقررا عدم تغيير تلك الممارسة.

إستنتاج٥٧ لم يكن على جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية أي مشروع لمناقشة طريقة البداية الجديدة. ومع هذا، عبر المجلسان عن اهتمامهما في مناقشة ما إذا كانت تشكيلات المشاريع المشتركة وبعض تشكيلات المنشآت الجديدة في إندماجات الأعمال متعددة الأطراف ينبغي أن يتم الأخذ بها بطريقة البداية الجديدة. اعتمادا على الأولويات النسبية لذلك الموضوع والمواضيع الأخرى المتنافسة على جدول الأعمال عند إتاحة الوقت، ربما يباشر المجلسان مشروعاً مشتركاً لمناقشة تلك القضايا في موعد قريب في المستقبل.

النطاق

إستنتاج٥٨ تستثني المعايير المعدلة من نطاقها بعض المعاملات المستثناة أيضاً من نطاق كل من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١. برغم ذلك، تتضمن المعايير المعدلة ضمن نطاقها إندماجات تضم المنشآت المتبادلة وإندماجات تحققت بعقد مستقل فقط، والتي كانت مستثناة من نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١. تناقش الفقرات إستنتاج٥٩- إستنتاج ٧٩ أسباب المجلسين وراء هذه الإستنتاجات.

المشاريع المشتركة وعمليات إندماج المنشآت بموجب السيطرة المشتركة

إستنتاج٥٩ تستثنى تشكيلات المشاريع المشتركة وعمليات إندماج المنشآت بموجب السيطرة المتبادلة من نطاق المعايير المعدلة. كما تم إستثناء تلك المعاملات من نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١، واستمر المجلسان في الاعتقاد أن القضايا المتعلقة بعمليات الإندماج هذه تم استثناؤها من نطاق هذا المشروع بالشكل الصحيح. وأن المجلسان على دراية أنه لم يحدث شيء منذ صدور المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ لتتقدم بإقتراح أنه ينبغي أن يتم تأخير المعايير المعدلة للتطرق إلى محاسبة تلك الأحداث.

إستنتاج٦٠ خلال وضع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ، ناقش مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما إذا ينبغي عليه تعديل تعريف السيطرة المشتركة في معيار المحاسبة الدولي ٣١ *الحصص في المشاريع المشتركة* لأنه كان معني ومهتم أن قراره في إلغاء طريقة التجميع من شانه أن يخلق حوافز لعمليات إندماج الأعمال من أجل إعادة تركيبها لتفي بتعريف المشروع المشترك. وبعد مناقشة التعليقات على التعريف المقترح في مسودة العرض ٣، راجع مجلس معايير المحاسبة الدولية تعريف السيطرة المشتركة في معيار المحاسبة الدولي ٣١ ليوضح ما يلي:-

(أ) أن الموافقة الجماعية على **كافة** القرارات التشغيلية والمالية ليست ضرورية ليلبي الترتيب تعريف المشروع المشترك – وتكفي الموافقة الجماعية فقط على القرارات الإستراتيجية.

(ب) في ظل غياب الإتفاقية التعاقدية التي تتطلب الموافقة الجماعية على القرارات المالية والتشغيلية الإستراتيجية، يتم الأخذ بالمعاملة التي يوافق فيها أصحاب الأعمال المتعددة على دمج أعمالهم في منشاة جديدة (أحياناً يشار إليها على أنها معاملة تراكمية) باستخدام طريقة الإستملاك. وتكون موافقة الأغلبية على هكذا قرارات غير كافية.

إستنتاج٦١ خلال وضع بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١، أشار مجلس معايير المحاسبة المالية أن الممثلين نافشوا الإرشادات في الفقرة ٣ (د) من مجلس ممارسات التدقيق، رأي رقم ١٨ –*طريقة حقوق الملكية لمحاسبة الإستثمار في الأسهم العامة العادية* وفي تقييم ما إذا كانت المنشأة مشروعاً مشتركاً، وقرر عدم تغيير تلك الممارسة في مجمل عرضها حول عمليات إندماج الأعمال.

المنظمات الغير ربحية

إستنتاج٦١ قرر مجلس معايير المحاسبة المالية أيضاً إستثناء عمليات إندماج المنظمات غير الربحية وعمليات إستملاك الأعمال من نطاق بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) التي تستهدف الربح عن طريقة منظمات غير ربحية. تختلف بعض مجالات إندماج المنظمات غير الربحية عن إندماج منشات الأعمال. على سبيل المثال، لا يمكن الافتراض أن إندماج المنظمات التي تخدم المصلحة العامة تتبادل بالضرورة معاملات يتم من خلالها قيام الأطراف المستعدة بتبادل قيما متساوية. لهذا السبب، يتطرق مجلس معايير المحاسبة المالية إلى محاسبة إندماج المنظمات غير الربحية في مشروع منفصل. وقد قام المجلس بنشر مسودة عرض في أكتوبر ٢٠٠٦ يتطرق فيها إلى محاسبة إندماج المنظمات غير الربحية.

إستنتاج٦٣ ليس لدى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عموماً أي قيود على نطاق الأنشطة غير الربحية في القطاع الخاص أو العام. وبالرغم من وضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من أجل المنشآت الهادفة للربح، قد يتم الطلب إلى المنشأة غير الربحية أو أن تختار تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ومن غير الضروري إستثناء نطاق إندماج المنظمات غير الربحية.

عمليات إندماج المنشات المتبادلة

إستنتاج٦٤ أثناء المداولات المؤدية إلى بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١، انتهى مجلس معايير المحاسبة المالية إلى أنه ينبغي محاسبة عمليات إندماج الأعمال التي تنطوي فقط على المنشآت المتبادلة باستعمال طريقة الإستملاك لكن المجلس قرر عدم اعتماد استعمالها حتى الانتهاء من مناقشة المجلس للشكوك حول التنفيذ التي أثيرت حول تطبيق تلك الطريقة. على نحو مماثل، لم يطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ استعمال طريقة الإستملاك لعمليات المنشآت المتبادلة، بالرغم من أن مجلس معيار المحاسبة الدولي انتهى أيضاً إلى أن طريقة الإستملاك كانت مناسبة لعمليات الإندماج تلك. بدلاً من ذلك، وكجزء من المرحلة الأولى لمشروع إندماج الأعمال، قام مجلس معيار المحاسبة الدولي بنشر مسودة عرض للتعديلات المقترحة الخاصة بالمعيار الدولي

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

لإعداد التقارير المالية ٣ *إندماج الأعمال بعقد مستقل فقط أو المنطوي على منشآت متبادلة*، والتي اقترحت منهجا مرحلياً لمحاسبة تلك عمليات الإندماج حتى ينتهي مجلس معيار المحاسبة الدولي من مناقشة قضايا التنفيذ ذات العلاقة في المرحلة الثانية من مشروعه. وبناءً على تعليقات المجاوبين، قرر مجلس معيار المحاسبة الدولي عدم المضي بمقترحات مسودة العرض، في المقام الأول لأسباب تتعلق بالتوقيت والدراسة الوشيكة لتلك القضايا في المرحلة الثانية من هذا المشروع.

إستنتاج٦٥ بعد صدور بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١، بدأ مجلس معايير المحاسبة المالية مشروعاً مشتركاً مع مجلس معايير المحاسبة الكندية. وكان هدف المشروع وضع دليل إرشادات لعمليات إندماج أعمال منشاتين متبادلتين أو أكثر. في أكتوبر ٢٠٠١، عقد مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الكندية اجتماعا حول طاولة مستديرة مع ممثلي المصارف المتبادلة، والإتحادات الإئتمانية ، والشركات التعاونية ومنشات متبادلة أخرى. وفي يناير ٢٠٠٤، التقى مجلس معايير المحاسبة المالية ممثلي منظمات المنشآت التعاونية والمتبادلة لمناقشة إستنتاج التجريبية المؤقتة وإهتمامات معينة أثارها الممثلون. بالإضافة لذلك، قام مجلس معايير المحاسبة المالية بزيارات ميدانية لثلاثة منشات متبادلة في عام ٢٠٠٤.

إستنتاج٦٦ أشار عدد من المشاركين في تلك الإجتماعات إلى تفضيل طريقة البداية الجديدة كبديل لطريقة الإستملاك لعمليات إندماج معينة، تحديدا تلك التي يصعب فيها تحديد المنشأة المشترية. في كلا المناسبتين، وعلى أية حال، اقر المشاركون بالتكاليف والصعوبات العملية التي يفرضها البديل عن طريقة البداية الجديدة، خاصة على المنشآت ذات الإندماج المتكرر. بعد مناقشة تلك الآراء، انتهى مجلس معايير المحاسبة المالية إلى أن أي فوائد محتملة لاستعمال طريقة البداية الجديدة لبعض إندماجات المنشآت المتبادلة تصبح مرجحة بسبب المساوئ المتعلقة بإتباع طريقتين في المحاسبة.

إستنتاج٦٧ أثناء المداولات المؤدية إلى مسودة عرض ٢٠٠٥، كرر بعض ممثلي المنشآت المتبادلة المخاوف الظاهرة أثناء وضع بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ حول الطلب أن يتم الطلب من كافة عمليات إندماج المنشآت المتبادلة استعمال طريقة الإستملاك. كرر الكثير من تلك العناصر مخاوف السياسة العامة المماثلة لتلك التي تمت مناقشتها في الفقرات إستنتاج ٤٩- إستنتاج ٥٢. على سبيل المثال، قال البعض أن إلغاء طريقة التجميع من شانه أن يعيق عمليات الإندماج المرغوبة بها ويقلل من مبلغ رأس المال المتدفق في صناعاتها. ولذلك اقترحوا، على سبيل المثال، أن شرط تحديد المنشأة المشترية قد يعيق عمليات إندماج المنشآت المتبادلة المجاورة عندما يكون لكل من حقيقة ومظهر إندماج المنشآت المتكافئة أهمية قصوى لمديريها، أعضاء وجماعات. لم يرى المجلسان أن تلك النقاشات كانت مقنعة لنفس الأسباب التي تمت مناقشتها في الفقرات إستنتاج ٤٩- إستنتاج ٥٢.

إستنتاج٦٨ برغم وجود خصائص معينة للمنشات المتبادلة تميزها عن منشات الأعمال الأخرى، أشار المجلسان إلى أن نوعين من المنشآت أيضاً لديها خصائص مشتركة عديدة. كما أشار المجلسان أيضاً على أن الحوافز الإقتصادية لإندماج المنشآت المتبادلة، مثل تزويد ممثليها بنطاق أوسع من، أو حق في، الخدمات والحد من التكاليف عبر اقتصاديات متدرجة، تكون شبيهة لعمليات الإندماج في منشات الأعمال الأخرى. على سبيل المثال:-

(أ) برغم عدم وجود مساهمين في المنشآت المتبادلة بالمعنى التقليدي للمستثمر- المالك، فأنها فعلياً "مملوكة" من قبل أعضائها وفي أعمال تخدم أعضاءها أو مساهمين آخرين. مثل الأعمال الأخرى، تجاهد المنشآت المتبادلة لتزويد أعضائها بعائد أو منافع مالية. وتقوم

المنشأة المتبادلة عموماً بعمل ذلك من خلال التركيز على توفير منتجاتها وخدماتها لأعضائها بأسعار أقل. مثلاً، المنفعة المتوفرة عن طريق إتحادات إئتمانية يكون سعر الفائدة أقل عند الإقتراض مما هي عليه عند الحصول عليها عبر مؤسسة مالية مملوكة لمستثمر. في منشاة تعاونية مشترية بالجملة، قد تكون المنفعة كلفة صافية أقل، بعد عكس أرباح أسهم محسوبية.

(ب) إن حصص الأعضاء في المنشأة المتبادلة ليست قابلة للنقل مثل حصص الملكية الأخرى. لكن، عادةً ما تشمل حقا في المشاركة في صافي أصول المنشأة المتبادلة في حالة تصفيتها أو تحويلها إلى شكل منشاة آخر.

(ج) تحدث نسبة مئوية أعلى من عمليات إندماج المنشآت المتبادلة من عمليات إندماج منشات أعمال أخرى بدون تبادل النقد أو مقابل قياس المقابل المالي، لكن هكذا عمليات إندماج ليست فريدة من نوعها في المنشآت المتبادلة. تحدث إندماجات أعمال المنشآت الأخرى، تحديدا المنشآت الخاصة، بدون تبادل النقد أو قياس المقابل المالي.

إستنتاج٦٩ وهكذا، توصلت المجالس إلى أن مواقف المنشآت المتبادلة لا تختلف كثيراً عن تلك في المنشآت الأخرى لتبرير محاسبات إندماجات الأعمال المختلفة. كما توصلت المجالس إلى أن منافع طلب إندماج المنشآت المتبادلة أن تتبنى طريقة الإستملاك سوف يبرر التكاليف المترتبة جراء ذلك. وعليه، كانت عمليات إندماج المنشآت المتبادلة مدرجة ضمن نطاق مسودة عرض ٢٠٠٥.

إستنتاج٧٠ عارض الكثير من المجاوبين على مسودة عرض ٢٠٠٥ والذين علقوا على إندماج المنشآت المتبادلة أدراجها في نطاق المعايير المعدلة ونتيجة لذلك مطالبتها أن تتبنى طريقة الإستملاك. كما عارض المجاوبون استعمال طريقة الإستملاك لأسباب تتعلق بالمفاهيم والجوانب العملية ومنافع التكلفة. فعلى سبيل المثال، قال البعض إن الإندماج الذي ينطوي على منشات متبادلة فقط هو " تجميع صحيح للمصالح" وان طريقة الإستملاك لا تعكس اقتصاديات المعاملات. كما قال البعض أيضاً أنه من الصعب عموماً تحديد هوية المنشأة المشترية. كما لاحظ آخرون غياب قياس المبلغ المالي المنقول في الكثير من عمليات إندماج المنشآت المتبادلة، والذي يجعل من الضروري استعمال تقنيات تقييم أخرى لتطوير القيم العادلة المطلوبة لتطبيق طريقة الإستملاك. لهذه الأسباب، قال المجاوبون أيضاً إن استعمال طريقة الإستملاك لإندماج المنشآت المتبادلة لا يكون مفيدا في التكلفة. واقترح المجاوبون طرق أخرى لمحاسبة المنشآت المتبادلة، بما فيها طريقة التجميع وطريقة البداية الجديدة وطريقة صافي الأصل التي كانت نفس النسخة المعدلة من طريقة الإستملاك التي اقترحها مجلس معيار المحاسبة الدولي في مسودة العرض المذكورة في الفقرة إستنتاج ٦٤.

إستنتاج٧١ خلال مناقشة تلك التعليقات، أشارت المجالس أن أسباب اعتراض المجاوبين على طريقة الإستملاك كانت عموماً هي نفسها العوامل التي نوقشت في الفقرات إستنتاج ٦٧ وإستنتاج ٦٨. ولنفس الأسباب التي نوقشت في تلك الفقرات، أكدت المجالس أساس إستنتاجها بان مواقف المنشآت المتبادلة ليست مختلفة بالقدر الكافي عن منشات المستثمر- المالك لتبرير طريقة مختلفة في محاسبة إندماج المنشآت المتبادلة. كما أشارت المجالس أيضاً أنه، بغض النظر عن نوايا المنشآت المختلطة، تكون نتيجة الإندماج الذي ينطوي على منشات متبادلة فقط هي أن منشاة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

واحدة تملك السيطرة على المنشأة الأخرى (أو المنشآت). نتيجة لذلك، تكون عمليات الإندماج التي تنطوي على منشات متبادلة فقط مدرجة في نطاق المعايير المعدلة.

إستنتاج٧٢ إقترح بعض ممثلي المنشآت المتبادلة أنه ينبغي على المعايير المعدلة السماح بإستملاك منشاة متبادلة يتم الإبلاغ عنها على أنها زيادة في أرباح مستبقاة للمنشأة المشترية (منشأة مختلطة) كما كانت أساس الممارسة وفقاً لطريقة التجميع في المحاسبة. لاحظت المجالس أنه في إندماج منشاتين مملوكتين لمستثمر حيث تصدر فيها المنشأة المشترية أسهمها في حقوق الملكية كمقابل لكل حصص حقوق الملكية للمنشاة المشتراه، فان القيمة العادلة لحق ملكية المنشأة المشتراه معترف بها كإضافة لحقوق ملكية المنشأة المشترية – عموماً كزيادة على أسهم عادية للمنشاة المشترية ورأس المال. نتيجة لذلك، تزداد حقوق ملكية (صافي الأصول) المنشأة المختلطة من إستملاك المنشأة المشتراه (والقيمة العادلة لصافي أصولها)، ولكن الأرباح المستبقاة للمنشاة المشترية تظل غير متأثرة. توصلت المجالس أن إندماج أعمال منشاتين مملوكتين لمستثمر تتشابه من الناحية الإقتصادية مع المنشآت المتبادلة التي تصدر فيها المنشأة المشترية حصص أفراد لكل مصالح الأفراد في المنشأة المشتراه. هكذا، توصلت المجالس أن تلك المعاملات المتشابهة ينبغي أن يعد فيها تقارير مشابهة. وعليه، توضح المعايير المعدلة أنه إذا كان المقابل المتبادل فقط هو حصص الأعضاء في المنشأة المشتراه بحصص أعضاء المنشأة المشترية (أو حصص أعضاء المنشأة المختلطة حديثاً)، يتم الإعتراف بمبلغ صافي أصول المنشأة المشتراه على أنها إضافة مباشرة لرأس المال أو حقوق الملكية، وليس أرباح مستبقاة (فقرة إستنتاج ٤٧ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣).

إستنتاج٧٣ أثناء إعادة مداولات المجالس لمسودة العرض ٢٠٠٥، اقترح بعض المجاوبين على المنشآت المتبادلة أنه ينبغي أن يعتبر المبلغ الكلي لصافي أصول المنشأة المشتراه المعترف بها وفقاً للمعايير المعدلة ربحا على الشراء بأسعار منخفضة. وارتضوا أن مبادلة حصص الأعضاء ببعض أشكال المنشآت المتبادلة لا يشكل مقابلاً لأن الحصص التي تنقلها المنشأة المشترية ليس لها قيمة إقتصادية. ولم توافق المجالس على، مع ملاحظة أن منشاة متبادلة واحدة – المنشأة المشتراه – من المحتمل أن لا ترغب في نقل صافي أصولها إلى سيطرة منشأة أخرى – المنشأة المشترية – في تبادل مقابل لا شيء من القيمة.

إستنتاج٧٤ ناقش مجلس معايير المحاسبة المالية أيضاً مزيداً من مخاوف ممثلي النقابات الإئتمانية حول العواقب الإقتصادية العكسية لتلك المنشآت. وحاول الممثلون أن يبرهنوا بأن طلب تطبيق طريقة الإستملاك من شأنه إعاقة التضامن ضمن تلك الصناعة وقد يعيق تمثيل الصحة المالية ورأس المال التنظيمي لنقابتي إئتمان تدمج عملياتهما. كما أشاروا إلى أنه في الولايات المتحدة، يحدد القانون الفدرالي الساري صافي القيمة لنقابات الإئتمان باسم " رصيد الأرباح المستبقاة لإتحاد الإئتمان، كما هو مقرر بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً". لأن التعريف التنظيمي للقيمة الصافية أضيق من حقوق الملكية بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة في أمريكا، فقد عبروا عن المخاوف أن إستثناء حقوق الملكية لإتحاد إئتمان مستملك من أرباح المنشأة المختلطة المستبقاة من شانه أن يجعل من المنشأة المختلطة ذات الأمور المالية السليمة تبدو على أنها غير سليمة مالياً. هكذا اقترحوا أنه ينبغي السماح لنقابات الإئتمان بالإستمرار في إعداد تقارير مالية عن حقوق الملكية لمنشاة متبادلة مشتراه كإضافة على الأرباح المستبقاة في المنشأة المختلطة. لم يقتنع مجلس المعايير المحاسبية المالية بتلك المناقشات، أنه يعتقد أن بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) لن يؤثر على نقابات الإئتمان في إعادة الهيكلة والإندماج مع نقابات إئتمانية أخرى.

إستنتاج٧٥ إضافة لذلك، أخبر ممثلو مجلس معايير المحاسبة المالية أن عدد إندماجات الإتحادات الإئتمانية والتي يمكن أن يتأثر فيها حساب صافي القيمة التنظيمية بشكل كبير هو عدد صغير نسبياً في عام ما. كما لاحظ المجلس أن الترتيبات التنظيمية للإتحادات الإئتمانية والمنشآت الأخرى واحتياجات منظميها هي أمور منفصلة وراء نية البيانات المالية. ويبين بيان أفكار مجلس معايير المحاسبة المالية ٢ على أن الخاصية الهامة والضرورية للمعلومات المحاسبية هي الحيادية. وفي سياق إندماج الأعمال، تعني الحيادية أن على المعايير المحاسبية أن لا تقوم بتشجيع ولا تثبيط عمليات إندماج الأعمال بل أن توفر معلومات عن عمليات الإندماج تلك بحيث تكون عادلة وموزعة بالتساوي. لاحظ المجلس أن هدف سياسته العامة هو إصدار معايير محاسبية ينتج عنها معلومات مالية حيادية صادقة. إن إلغاء استعمال طريقة التجميع لدى كافة المنشآت ومطالبة كافة المنشآت بما فيها المنشآت المتبادلة الإبلاغ مباشرة عن الزيادة الناتجة في حقوق الملكية وليس الأرباح المستبقاة ينسجم مع هدف السياسة العامة.

إستنتاج٧٦ قال بعض المجاوبين على مسودة عرض ٢٠٠٥ أن المؤسسات التعاونية لا تتلاءم مع تعريف المنشأة المتبادلة وأنها مختلفة كثيرا عن المنشآت الأخرى لتبرير الطريقة المختلفة لحساب عمليات الإندماج التي تنطوي فقط على منشات تعاونية. ولدعم وجهة نظرهم، ذكروا عوامل مثل الفروقات في الخصائص القانونية والأغراض المختلفة للمؤسسات التعاونية بالإضافة إلى تقديم منافع إقتصادية للأعضاء.

إستنتاج٧٧ ناقشت المجالس على سبيل المثال الفروقات بين منشاة تعاونية تزود أعضائها بالكهرباء في منطقة ريفية وأنواع أخرى من المنشآت المتبادلة، مثل شركة تأمين متبادلة. تستملك المجالس بفروقات معينة بين نوعين من المنشآت، على سبيل المثال، منشاة تعاونية تصدر حصص أعضاء بينما شركة التأمين المتبادلة لا تصدر ذلك. بالإضافة، يشمل هدف المؤسسة التعاونية توفير المزيد من المنافع الثقافية والاجتماعية لأفرادها بالإضافة إلى منافع إقتصادية إلى أعضائها أكثر مما تفعله منشاة أخرى. برغم ذلك، توصلت المجالس إلى أن المؤسسات التعاونية عموماً توفر منافع إقتصادية مباشرة وغير مباشرة مثل عوائد الأسهم والتكلفة الأدنى للخدمات بما فيها الإئتمان، أو منتجات أخرى مباشرة إلى الأعضاء. وتوصلت المجالس إلى أن الفروقات في أن مبلغ المنافع الاجتماعية والثقافية الذي تسعى المنشأة إلى تقديمه لا يبرر الإستنتاج بأن المؤسسات التعاونية مختلفة بما يكفي عن المنشآت المتبادلة الأخرى وأنها لا تتلاءم مع تعريف المنشأة المتبادلة في المعايير المعدلة. نتيجة لذلك، فان المنشآت التعاونية مدرجة في تعريف المنشأة المتبادلة في المعايير المعدلة.

عمليات الإندماج المتحققة بعقد مستقل فقط

إستنتاج٧٨ انتهى المجلسان أن عمليات إندماج الأعمال المتحققة بعقد مستقل فقط ينبغي أن تدرج في نطاق المعايير المعدلة. لم تكن عمليات الإندماج هذه مدرجة في نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣ ولا في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١، رغم أن المجالس تتفهم بان الممارسة في الولايات المتحدة عموماً كانت في محاسبتها وفقاً لبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١. على سبيل المثال، في إصدار فريق العمل على القضايا المحتملة ٩٧-٢ – *تطبيق بيان مجلس معايير المحاسبة المالية ٩٤ ورأى مجلس ممارسات التدقيق ١٦ على منشات إدارة عيادات الطبيب وبعض المنشآت الأخرى ذات الترتيبات الإدارية التعاقدية*، توصل فريق العمل بالإجماع إلى أن المعاملة التي تنفذ فيها منشاة إدارة عيادة الطبيب إتفاقية إدارة مع عيادة الطبيب يجب أن تعتبر إندماج أعمال. من الناحية التقنية، لن تفي تلك المعاملة تعريف إندماج الأعمال في رأي مجلس

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ممارسات التدقيق ١٦ أو بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ ذلك لأن منشاة إدارة عيادة الطبيب لا تستملك لا حصص حقوق الملكية في، أو صافي أصول، عيادة الطبيب.

إستنتاج٧٩ تدرك المجالس أن الفروقات ربما تنشأ عن تطبيق طريقة الإستملاك على إندماجات منجزة بعقـد مستقل. تحديدا، فان مثل إندماجات الأعمال هذه في العادة لا تشمل دفعة قياس المقابـل المـالي وفي أحوال نادرة قد تكون من الصعب تحديد هوية المنشأة المشترية. لذلك وبالنسبة لإنـدماجات المنشآت المتبادلة وللأسباب التي تم مناقشتها أعلاه، توصلت المجالس أن طريقة الإستملاك يمكن بل وينبغي تطبيقها في حساب هكذا عمليات الإندماج. عند التوصل إلى ذلك الإستنتاج، توصلت المجالس أيضاً أنه في إندماج الأعمال المنجز بعقد مستقل:-

(أ) صعوبة تحديد المنشأة المشترية ليست سببا كافيا لتبرير المعاملة المحاسبية المختلفـة، ولا ضرورة لإرشاد إضافي لتحديد المنشأة المشترية لإندماجات بعقد مستقل.

(ب) في الولايات المتحدة، هذه المعاملات يتم العمل بها فعليا بطريقة الإستملاك ولم يتم مواجهة قضايا مستعصية.

(ج) تحديد القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد المكتسبة والإلتزامـات المـضمونة وحـساب الشهرة ذات الصلة ينبغي أن تكون متسقة مع قرارات تم التوصل إليها في المرحلة الثانية من المشروع.

تطبيق طريقة الإستملاك

إستنتاج٨٠ حددت مسودة العرض ٢٠٠٥ أربعة خطوات لتطبيق طريقة الإستملاك وناقشت متطلبات تطبيق طريقة الإستملاك حسب هذه الخطوات:-

(أ) تحديد المنشأة المشترية؛

(ب) تحديد تاريخ الإستملاك؛

(ج) قياس القيمة العادلة للمنشاة المشتراه؛ و

(د) قياس والإعتراف بالأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة.

وعلى الطرف الآخر، تشير المعايير المعدلة (الفقرة ٥ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣) إلى أن تطبيق طريقة الإستملاك تقتضي:-

(أ) تحديد المنشأة المشترية؛

(ب) تحديد تاريخ الإستملاك؛

(ج) الإعتراف ب وقياس الأصول القابلة للتحديد المكتسبة والإلتزامات المضمونة وأي حـصة مسيطرة في المنشأة المشتراه؛ و

(د) الإعتراف بالشهرة أو الربح وقياسهما من الشراء بسعر منخفض.

إستنتاج٨١ تعمل التغييرات الرئيسية على قائمة خطوات تطبيق طريقة الإستملاك على إلغاء قياس القيمة العادلة للمنشاة المشتراه ككل وإضافة الإعتراف بالشهرة وقياسها كخطوة منفصلة. إن السبب الأساسي لتلك التغييرات هو قرار المجالس الخاص بالتركيز على قياس عناصر إندماج الأعمال بما في ذلك أي حصة غير مسيطرة في المنشأة المشتراه بدلاً من قياس القيمة العادلة للمنشاة المشتراه ككل. لاحظت المجالس أنه لا ينتج عن متطلبات مسودة العرض ٢٠٠٥ ولا عن تلك المعايير المعدلة لتطبيق طريقة الإستملاك، مقياس قيمة عادلة لأي من المنشأة المشتراه ككل أو حصة المنشأة المشترية في المنشأة المشتراه. على سبيل المثال، لا تنص المعايير المعدلة على الإعتراف بالخسارة إذا أفرطت المنشأة المشترية في دفعتها إلى المنشأة المشتراه، أي إذا تخطت القيمة العادلة للمقابل المنقول في تاريخ الإستملاك القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك الخاصة بحصة المنشأة المشترية في المنشأة المشتراه. يضيف قرار مجلس معايير المحاسبة الدولية بالسماح للمنشأة المشترية اختيار قياس أي حصص غير متحكم بها في المنشأة المشتراه بقيمة عادلة أو على أساس حصتها النسبية صافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراه إختلافا محتملا آخر بين نتائج تطبيق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل وقياس القيمة العادلة لتاريخ الإستملاك للمنشأة المشتراه ككل. (انظر الفقرات إستنتاج ٢٠٩-إستنتاج ٢٢١ من أجل مناقشة الأسباب وراء تقديم مجلس معايير المحاسبة الدولية ذلك الخيار). تناقش الفقرات إستنتاج ٣٣٠ وإستنتاج ٣٣١ الأسباب وراء إزالة المعايير المعدلة أيضاً للافتراض المصاحب في مسودة عرض ٢٠٠٥ وهو أن الدراسة المنقولة مقابل المنشأة المشتراه تقيس معايير القيمة العادلة لحصص المنشأة المشترية في المنشأة المشتراه.

تحديد المنشأة المشترية

إستنتاج٨٢ يفيد قرار المجالس أنه على عمليات إندماج الأعمال كافة ضمن نطاق المعايير المعدلة تبني استعمال طريقة الإستملاك معناه يجب تحديد المنشأة المشترية في كافة إندماج أعمال.

إستنتاج٨٣ وضع مجلس معيار المحاسبة الدولي ومجلس معايير المحاسبة المالية بشكل منفصل دليل إرشادات حول تحديد هوية المنشأة المشترية التي ظهرت في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وفي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ على التوالي. تناقش الفقرات إستنتاج ٨٤-إستنتاج٩٢ وضع مجلس معايير المحاسبة المالية لدليل إرشادات في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ والفقرات إستنتاج ٩٣-إستنتاج ١٠١ تناقش وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية لإرشادات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. تناقش الفقرات إستنتاج ١٠٢- إستنتاج ١٠٥ الدراسة المشتركة للمجالس حول طريقة تحديد المنشأة المشترية في إندماج الأعمال وذلك في المرحلة الثانية من مشروعهم عن إندماج الأعمال.

وضع الإرشادات في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١

إستنتاج٨٤ ركزت دليل إرشادات بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ حول تحديد المنشأة المشترية على أنواع إندماج الأعمال المدرج في نطاقها والتي استثنت معاملات تتولى فيها إحدى المنشآت السيطرة على منشاة أو منشات أخرى بواسطة أصول انتقالية، تحمل إلتزامات أو إصدار أوراق مالية خاصة بحقوق الملكية. نتيجة لذلك، لم يتضمن بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ دليل الإرشادات العام في أن المنشأة التي تحصل على سيطرة هي المنشأة المشترية، رغم أن ذلك كان من آثار دليل الإرشادات لعمليات الإندماج ضمن نطاقه.

إستنتاج٨٥ أثناء وضع مسودة عرض ١٩٩٩، أكد مجلس معايير المحاسبة المالية الإرشادات في رأي مجلس ممارسات التدقيق ١٦ في أنه في إندماج الأعمال التي تتم في المقام الأول عبر توزيع النقد أو أصول أخرى أو بتحمل إلتزامات، تكون المنشأة المشترية غالباً هي المنشأة التي توزع النقد أو أصول أخرى أو تضمن أو تتحمل إلتزامات. ناقش مجلس معايير المحاسبة المالية عدة مقترحات

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

حول العوامل الواجب أخذها بعين الإعتبار عند تحديد هوية المنشأة المشترية في إندماج الأعمال الذي يتم عبر تبادل حصص حقوق الملكية. عكس دليل الإرشادات المقترح في مسودة العرض ١٩٩٩ إستنتاج مجلس معايير المحاسبة المالية في أنه يجب إعتبار جميع الحقائق المتصلة والظروف عند تحديد هوية المنشأة المشترية خصوصاً حقوق التصويت النسبية في المنشأة المختلطة بعد الإندماج. يورد دليل الإرشاد المقترح أن وجود ترتيبات خاصة أو غير العادية للتصويت، والخيارات، والضمانات أو الأوراق المالية القابلة للتحويل ينبغي أخذها بعين الإعتبار عند تحديد أي فئة من فئات المساهمين احتفظت أو تلقت الحصة الأكبر من حقوق التصويت في المنشأة المختلطة. بالإضافة لذلك، ينبغي مناقشة العوامل المتعلقة بتركيبة مجلس الإدارة والإدارة العليا للمنشاة المختلطة بحيث يكون لها نفس وزن العوامل المتعلقة بحقوق التصويت.

إستنتاج٨٦ وافق المجاوبون على مسودة عرض ١٩٩٩ والذين علقوا على المعايير المقترحة لتحديد المنشأة المشترية عموماً على أنها كانت مناسبة. قال بعض المجاوبين أن الإرشادات المقترح كان تحسنا على رأي مجلس ممارسات التدقيق ١٦ لأنه قدم عوامل إضافية لمناقشة تحديد أي من فئات المساهمين احتفظت أو تلقت النصيب الأكبر من حقوق التصويت في المنشأة المختلطة. ولكن، اقترح الكثير من المجاوبين تحسينات على المعايير المقترحة، والبعض اقترح أن على مجلس معايير المحاسبة المالية مناقشة معايير أخرى.

إستنتاج٨٧ اقترح عدة مجاوبين أنه ينبغي على مجلس معايير المحاسبة المالية الحفاظ على النهج الافتراضي في رأي مجلس ممارسات التدقيق ١٦ لتحديد هوية المنشأة المشترية في معاملات تمت عبر تبادل حصص حقوق الملكية. يفترض ذلك النهج، أنه في ظل غياب الدليل على ما يناقض ذلك، تكون المنشأة المشترية هي المنشأة التي أصحابها كمجموعة يحتفظون أو يتلقون الحصة الأكبر من حقوق التصويت في المنشأة المختلطة. اقترح مجاوبون آخرون أن العوامل التي ينبغي مناقشتها حول تحديد هوية المنشأة المشترية يجب توفيرها على شكل هرمي. بعض المجاوبين اقترح أن على مجلس معايير المحاسبة المالية أن يوفر دليل إرشاد إضافي يفسر كيف تؤثر العوامل المتعلقة بحقوق التصويت (ترتيبات وخيارات تصويت خاصة غير عادية ، ضمانات وأوراق مالية قابلة للتحويل) على تحديد المنشأة المشترية.

إستنتاج٨٨ خلال مناقشة تلك الإقتراحات، لاحظ مجلس معايير المحاسبة المالية، كما فعل عند وضع مسودة العرض ١٩٩٩، أنه ولأن كل إندماج أعمال هو أمر فريد من نوعه، قد تكون الحقائق والظروف المتعلقة بتحديد المنشأة المشترية في إندماج واحد أقل علاقة وصلة مع الآخر. وعليه، لم يحتفظ بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ بالنهج الافتراضي في رأي مجلس ممارسة المراجعة ١٦ ولم يوفر دليل الإرشادات الهرمي لأنه من أجل عمل ذلك، كان عليه أن يدلل على أن بعض العوامل دائماً ما تكون أكثر أهمية من الأخرى في تحديد هوية المنشأة المشترية. ولكن، كما اقترح بعض المجاوبين، عدل مجلس معايير المحاسبة المالية دليل الإرشادات المقترح لشرح كيف تؤثر بعض العوامل على عملية تحديد المنشأة المشترية.

إستنتاج٨٩ لم تقترح مسودة عرض ١٩٩٩ طلب ضرورة دفع القسط على القيمة السوقية للأوراق المالية لحقوق الملكية المكتسبة كدليل على هوية المنشأة المشترية. قال بعض المجاوبين على مسودة العرض ١٩٩٩ أن دفعة القسط هي مؤشر قوي على هوية المنشأة المشترية. عند إعادة المناقشة، قرر مجلس معايير المحاسبة المالية إشراك دفعة القسط في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ كمعيار يناقش إليه في تحديد هوية المنشأة المشترية. وبعد إعادة المناقشة، قرر مجلس معايير المحاسبة المالية إدراج بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ قيمة القسط كمعيار للتعرف إلى هوية منشأة المشترية.

إستنتاج٩٠ أثناء وضع بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١، لاحظ مجلس معايير المحاسبة المالية أن تحديد المنشأة المشترية قد يكون صعبا في بعض عمليات إندماج الأعمال ذات الأطراف المتعددة، وخاصة تلك التي قد لا تكون إستملاكات ولكنها مستملكة لتعتبر كذلك. لاحظ مجلس معايير المحاسبة المالية أن في ظل تلك الظروف قد يكون من المفيد مناقشة عوامل إضافية مثل أي من المنشآت هي التي شرعت بالإندماج وان كانت مبالغ الأصول التي تم نشرها في التقارير، و الإيرادات وأرباح إحدى المنشآت المختلطة تتخطى بشكل كبير تلك لدى المنشآت الأخرى. وافق المجاوبون عموماً على مسودة عرض ١٩٩٩ كما أن بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ أدرج دليل الإرشادات تلك.

إستنتاج٩١ وكما اقترح المجاوبون، قرر مجلس معايير المحاسبة المالية أن على بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ أن يعلن صراحة أنه في بعض عمليات إندماج الأعمال مثل عمليات الإستملاك العكسية، فان المنشأة التي تصدر حصص حقوق الملكية قد لا تكون المنشأة المشترية. في الإستملاك العكسي، منشاة واحدة (المنشأة أ) تحصل على ملكية أدوات حقوق الملكية للمنشاة الأخرى (المنشأة ب)، لكن المنشأة أ تصدر ما يكفي من أدوات حقوق الملكية في التصويت الخاص بها كمقابل في عملية التبادل للحصول على سيطرة على المنشأة المختلطة وتمريرها إلى أصحاب المنشأة ب.

إستنتاج٩٢ إذا تشكلت منشاة جديدة لإصدار أدوات حق ملكية لإجراء إندماج أعمال، تطلب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ أنه يجب تحديد إحدى المنشآت المختلطة والتي كانت موجودة قبل الإندماج على أنها المنشأة المشترية لنفس تلك الأسباب التي نوقشت في الفقرات إستنتاج ٩٨-إستنتاج ١٠١ في سياق المتطلبات المماثلة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

وضع الإرشادات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣

إستنتاج٩٣ كما كان الإقتراح في مسودة العرض ٣، قامت المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ بترحيل مبدأ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ وهو أنه في حالة إندماج الأعمال التي تبنت استعمال طريقة الإستملاك، تكون المنشأة المشترية هي المنشأة المندمجة والتي تملك السيطرة على المنشآت المختلطة الأخرى أو على الأعمال. لاحظ مجلس معيار المحاسبة الدولي أن استعمال فكرة السيطرة على أنها أساس تحديد المنشأة المشترية منسجمة مع استعمال فكرة السيطرة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات مالية الموحدة والمنفصلة*" لتحديد حدود المنشأة معدة التقارير وتوفير أساس لتأسيس وجود العلاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة. كما قام أيضاً المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ بترحيل الإرشادات في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ وهو أن السيطرة هي سلطة التحكم والسيطرة على السياسات المالية والتشغيلية للمنشاة الأخرى للحصول على منافع من أنشطتها. يزودنا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ أيضاً بنفس الإرشادات تماماً مثل معيار المحاسبة الدولي ٢٢ لتحديد هوية المنشأة المشترية إذا كان لمنشاة واحدة في المنشآت المختلطة الحصول على سيطرة حتى لو لم تستملك أكثر من نصف حقوق التصويت لمنشاة مندمجة أخرى.

تحديد المنشأة المشترية في إندماج الأعمال الذي تم خلال تبادل حصص حقوق الملكية

إستنتاج٩٤ عند وضع مسودة عرض ٣ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، قرر مجلس معايير المحاسبة المالية عدم ترحيل دليل الإرشادات من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ حول تحديد أي من المنشآت المختلطة هي المنشأة المشترية في الإستملاك العكسي. يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٢ من المنشأة التي يسيطر أصحابها على المنشأة المختلطة إعتبارها على أنها المنشأة المشترية. يفترض هذا النهج أنه في إندماج الأعمال الذي يتم عبر تبادل حصص حقوق الملكية، فان المنشأة التي يسيطر أصحابها على المنشأة المختلطة هي دائماً المنشأة التي تتمتع بصلاحيات وسلطة في التحكم السياسات المالية والتشغيلية في المنشأة الأخرى للحصول على منافع من أنشطتها. لاحظ مجلس معيار المحاسبة الدولي أنه لأن الافتراض ليس دقيقاً دائماً، فان ترحيله يتجاوز فكرة السيطرة لتحديد هوية المنشأة المشترية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٩٥ لاحظ مجلس معيار المحاسبة الدولي أن مفهوم السيطرة يركز على العلاقة بين منشأتين، على وجه الخصوص، ما إذا كانت أحداهما لها سلطة للتحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمنشاة الأخرى للحصول على منافع من أنشطتها. وعليه، فإن تحديد أي من المنشآت المختلطة لها، نتيجة الإندماج، السلطة للتحكم في السياسات المالية والتشغيلية للأخرى للحصول على منافع من أنشطتها أمر أساسي لتحديد هوية المنشأة المشترية، بغض النظر عن شكل المقابل المالي.

إستنتاج٩٦ لاحظ مجلس معيار المحاسبة الدولي أيضاً أنه في بعض عمليات الإستملاك العكسية، تكون المنشأة المشترية هي المنشأة التي تم إستملاك حصص حقوق ملكيتها والمنشأة المشتراه هي المنشأة المصدرة. على سبيل المثال، قد تلجأ منشاة خاصة إلى ترتيب لنفسها "لتستملك نفسها" بواسطة منشاة عامة أصغر من خلال تبادل حصص حقوق الملكية كوسيلة للحصول على الإدراج في سوق البورصة. كجزء من الإتفاق، يستقيل مدراء المنشأة العامة ويتم استبدالهم بمدراء تعينهم المنشأة الخاصة ومالكوها السابقون. لاحظ مجلس معيار المحاسبة الدولي أنه في ظل هكذا ظروف، يكون للمنشاة الخاصة، وهي الشركة التابعة قانوناً، السلطة للتحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمنشاة المختلطة للحصول على منافع من أنشطتها. وبهذا، تكون معاملة الشركة التابعة قانوناً على،ساس أنها منشاة مشترية في ظل هكذا ظروف تنسجم مع تطبيق فكرة السيطرة لتحديد هوية المنشأة المشترية. إن معاملة الشركة الأم على أنها هي المنشأة المشترية في ظل هكذا ظروف من شانه أن يضع شكل المعاملة فوق جورها، وبذلك توفر معلومات مفيدة أقل مما كان يمكن توفيره باستعمال فكرة السيطرة لتحديد المنشأة المشترية.

إستنتاج٩٧ وبناءً عليه، اقترح مجلس معيار المحاسبة الدولي في مسودة العرض ٣ أنه ينبغي تحديد المنشأة المشترية في إندماج الأعمال الذي تم من خلال إصدار حصص حقوق الملكية من خلال مناقشة كافة الحقائق والظروف المتصلة بتحديد أي من المنشآت المختلطة تتمتع بالسلطة للتحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمنشاة الأخرى للحصول على منافع من أنشطتها. وتشمل الحقائق والظروف المتصلة، ولا تقتصر على ، حصص الملكية النسبية، والمنسجمة مع متطلبات مجالس معايير المحاسبة المالية ١٤١.

تحديد المنشأة المشترية إذا تشكلت منشاة جديدة لإتمام إندماج أعمال

إستنتاج٩٨ إذا تم تشكيل منشاة جديدة لإصدار أدوات حقوق ملكية لإتمام إندماج الأعمال، اقترحت مسودة العرض ٣ وتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ تحديد إحدى المنشآت المختلطة التي كانت موجودة قبل الإندماج على أنها المنشأة المشترية على أساس الدليل المتوفر. عند مناقشة ذلك المتطلب، حدد مجلس معيار المحاسبة الدولي منهجين تم تطبيقهما في عدد من التشريعات والأحكام لتطبيق طريقة الإستملاك: يناقش المنهج الأول إندماج الأعمال من منظور إحدى المنشآت المختلطة التي كانت موجودة قبل الإندماج. بموجب ذلك المنهج،على المنشأة المشترية أن تكون من المنشات المختلطة التي كانت موجودة قبل الإندماج وبالتالي لا تكون منشاة جديدة قد تشكلت لإصدار أدوات حقوق ملكية لإتمام الإندماج. ويناقش المنهج الثاني إندماج الأعمال من منظور المنشأة التي توفر المقابل المالي، والتي قد تكون منشاة شكلت حديثاً. بموجب ذلك المنهج، ينبغي أن تكون المنشأة المشترية هي المنشأة التي توفر المقابل المالي. فسرت بعض التشريعات والأحكام معيار المحاسبة الدولي ٢٢ على أنه يتطلب المنهج الأول، بينما فسرت التشريعات والأحكام الأخرى المعيار ٢٢ على أنه يتطلب المنهج الثاني.

إستنتاج٩٩ إذا تم تشكيل منشاة جديدة لإصدار أدوات حقوق ملكية لإتمام إندماج الأعمال الذي ينطوي على منشأتين أخريين أو أكثر، فان مناقشة الإندماج من منظور المنشأة التي توفر المقابل المالي سوف ينتج عنه تطبيق المنشأة التي تشكلت حديثاً لطريقة الإستملاك لكل المنشآت الأخرى المختلطة. لاحظ مجلس معيار المحاسبة الدولي أن النتيجة ستكون هي مماثلة عند تطبيق طريقة البداية الجديدة عند تبني إندماج الأعمال، والذي من المحتمل أن يزود مستخدمي البيانات المالية بمعلومات أكثر ذات صلة من الطلب أكثر من إعتبار إحدى المنشآت الموجودة سابقاً أنها هي المنشأة المشترية.

إستنتاج١٠٠ ناقش مجلس معيار المحاسبة الدولي أيضاً فيما إذا كان معاملة المنشأة التي تم تشكيلها حديثاً لإصدار أدوات حقوق ملكية لإتمام إندماج أعمال على أنها المنشأة المشترية سيعطي شكل المعاملة أهمية أكثر من جوهرها لأنه يمكن أن لا تمتلك المنشأة التي تم تشكيلها حديثاً جوهر اقتصادي. إن تشكيل مثل تلك المنشآت غالبا ما يكون مرتبطا بإعتبارات قانونية، ضريبية أو أعمال أخرى لا تؤثر على تحديد المنشأة المشترية. على سبيل المثال، إندماج منشاتين بهيكلية حيث تكون إحداها تقود تشكيل المنشأة الجديدة لإصدار أدوات حقوق ملكية لمالكي كلا المنشأتين المندمجتين وهذا، من حيث الجوهر، لا يختلف عن معاملة بحيث تستملك إحدى المنشآت المختلطة الأخرى مباشرة. وعليه، يجب الأخذ بالمعاملة في نفس الطريقة كما في المعاملة التي تستملك فيها منشاة مندمجة الأخرى، وإذا تم فعل العكس من ذلك، فان ذلك يضعف كل من قابلية المعلومات للمقارنة وموثوقيتها.

إستنتاج١٠١ إنتهى مجلس معيار المحاسبة الدولي إلى أنه يتم تزويد مستخدمي البيانات المالية لمنشاة بمعلومات أكثر نفعا عن إندماج الأعمال عندما تعطي تلك المعلومات الفكرة الصحيحة بأمانة عن المعاملة التي تحتويها للتمثيل. وعليه، تطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ أن تكون المنشأة المشترية واحدة من المنشآت المختلطة التي كانت موجودة قبل الإندماج.

مقاربة وتوضيح إرشادات بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ لتحديد المنشأة المشترية.

إستنتاج١٠٢ نتج عن مداولات مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معيار المحاسبة الدولية الموصوفة في الفقرات إستنتاج ٨٤- إستنتاج١٠١ دليل إرشاد مشابه لكن ليس مطابقا لتحديد المنشأة المشترية في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. ولكن تم صياغة دليل الإرشادات بشكل مختلف، وكانت المجالس متخوفة أن تنشأ فروقات في تحديد المنشأة المشترية. وعليه، وكجزء من الجهود لوضع معيار عام لمحاسبة عمليات إندماج الأعمال، قررت المجالس وضع دليل إرشادات عام يتم تطبيقه دوليا لتحديد المنشأة المشترية. على سبيل المثال، تبنى مجلس معايير المحاسبة المالية تعريف مجلس معيار المحاسبة الدولي للمنشاة المشترية على أنها المنشأة التي تحصل على سيطرة على المنشآت المختلطة، وقرر المجلسان إدراج، في المعايير المعدلة، مرجع واضح وصريح للمعايير الأخرى التي تقدم دليل إرشادات لتحديد هوية المنشأة المشترية. دليل الإرشادات ذلك، رغم أنه كان ضمنيا في السابق، لم يكن في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١. كانت نية المجالس مطابقة دليل إرشادهم وتوضيحه وليس تغيير جوهر أحكام تحديد المنشأة المشترية والذي زودنا به بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

إستنتاج١٠٣ لاحظ بعض المجاوبين على مسودة العرض ٢٠٠٥ أن تعريفات مجلس معيار المحاسبة الدولي ومجلس معايير المحاسبة المالية الحالية المتعلقة بالسيطرة ضمن معايير التوحيد هي مختلفة نوعا ما وفي حالات نادرة ربما تؤدي إلى تحديد منشات مشترية مختلفة. وافقت المجالس على تلك

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملاحظات لكنها أكدت أساس إستنتاجها في وضع مسودة العرض ٢٠٠٥ في أن وضع تعريف مشترك للسيطرة هو خارج نطاق مشروع إندماج الأعمال.

تحديد المنشأة المشترية في إندماج الأعمال الذي ينطوي على منشات متبادلة فقط

إستنتاج١٠٤ ناقشت المجالس فيما إذا سينتج عن الفروقات بين المنشآت المتبادلة والمنشآت المملوكة لمستثمر أو الفروقات بين إندماج المنشآت المتبادلة وإندماج منشات مملوكة لمستثمر، حاجة إلى دليل إرشادات مختلف أو إضافي لتحديد المنشأة المشترية في إندماج المنشآت المتبادلة. لم تلاحظ المجالس أيا من تلك الفروقات. ونتيجة لذلك، إنتهت المجالس إلى وجوب تحديد المنشأة المشترية في كافة عمليات إندماج الأعمال بما فيها تلك التي تنطوي فقط على منشات متبادلة.

إستنتاج١٠٥ كما توصلت المجالس أن مؤشرات تحديد المنشأة المشترية في إندماج الأعمال يتم تطبيقها على المنشآت المتبادلة وأن لا مؤشرات إضافية مطلوبة لتحديد هوية المنشأة المشترية في عمليات الإندماج تلك. أقر المجلسان أنه قد تنشأ صعوبات في تحديد المنشأة المشترية عند إندماج منشاتين مشتركتين متساويتين فعلياً ولكنهما لاحظاً أن تلك الصعوبات تنشأ أيضاً عند إندماج منشاتين متساويتين مملوكتين لمستثمر. توصلت المجالس أن تلك الصعوبات، التي هي ليست فريدة من نوعها في المنشآت المتبادلة، يمكن حلها من خلال الممارسة.

تحديد تاريخ الإستملاك

إستنتاج١٠٦ قام المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ بأثر رجعي، بترحيل فقرات قانون معيار المحاسبة الدولي ٢٢ ورأى مجلس ممارسات التدقيق ١٦، على التوالي، حول تحديد تاريخ الإستملاك. نتج عن دليل الإرشادات ذلك نفس تاريخ الإستملاك الموجود في دليل الإرشادات الخاص بالمعايير المعدلة مع إستثناء واحد فقط ينطبق على بيان معيار المحاسبة المالية ١٤١ (أنظر إلى الفقرات إستنتاج ١٠٨- إستنتاج١١٠)،

إستنتاج١٠٧ تم دمج كل من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١، الإرشادات في تاريخ الإستملاك، والذي أشار إليه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ على أنه *تاريخ التبادل* ضمن دليل الإرشادات حول تحديد تكلفة الإستملاك بدلاً من ذكره بشكل منفصل. توضح المعايير المعدلة دليل إرشادات تاريخ الإستملاك لتوضيح أن تاريخ الإستملاك هو التاريخ الذي تملك المنشأة المشترية فيه السيطرة على المنشأة المشتراه. تناقش الفقرات إستنتاج ٣٣٨- إستنتاج ٣٤٢ القضية المتعلقة بتاريخ قياس الأوراق المالية لحقوق الملكية المنقولة كمقابل مالي في إندماج الأعمال والتغيرات التي أحدثتها المعايير المعدلة على متطلبات سابقة لتلك القضية.

إستنتاج١٠٨ ألغى مجلس معايير المحاسبة المالية أيضاً الإستثناء "المناسب" الذي قام بيان معيار المحاسبة المالية ١٤١ بترحيله من رأي مجلس ممارسات التدقيق ١٦ وبديل إعداد التقارير المسموح به من قبل نشرة البحث المحاسبي ٥١ "*البيانات المالية الموحدة*" (نشرة البحث المحاسبي ٥١). سمح بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١، الفقرة ٤٨، للمنشاة المشترية بتعيين تاريخ النفاذ بدلاً من تاريخ نقل الأصول أو حصص حقوق الملكية أو تاريخ ضمان الإلتزامات أو تحملها (تاريخ الإستملاك) إذا خفض أيضاً تكلفة المنشأة المشتراه وصافي الدخل كما تتطلبها الفقرة تلك لتعويض الإعتراف بالدخل قبل نقل المقابل المالي. سمحت الفقرة ١١ من نشرة البحث المحاسبي ٥١ للمنشاة المشترية إدراج شركة تابعة تم شراؤها أثناء العام في الوحدة رغم أنها كانت مستملكة بداية العام ولخصم أرباح ما قبل الإستملاك في أسفل بيان الدخل الموحد.

إستنتاج١٠٩ إنتهى مجلس معايير المحاسبة المالية أنه لتمثيل الوضع المالي لمنشاة ما بأمانة و نتائج العمليات، ينبغي على المنشأة المشترية أن تأخذ بكل إندماجات الأعمال في تاريخ الإستملاك. بمعنى، على الوضع المالي أن يعكس الأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة في تاريخ الإستملاك – وليس قبل أو بعد الحصول عليها أو ضمانها. وعلاوةً على ذلك، ينبغي أن تشمل البيانات المالية للمنشاة المشترية لتلك الفترة فقط التدفقات النقدية الداخلة والصادرة، الإيرادات والنفقات والمؤثرات الأخرى لعمليات المنشأة المشتراه بعد تاريخ الإستملاك.

إستنتاج١١٠ علق عدد قليل من المجاوبين لمسودة عرض ٢٠٠٥ على دليل الإرشادات المقترح على تحديد تاريخ الإستملاك. آثار هؤلاء مسائل متعلقة بإلغاء القدرة على تعيين تاريخ النفاذ بدلاً من تاريخ الإستملاك. توصلت المجالس أن تأثرات البيان المالي للتخاص من ذلك الإستثناء من غير المرجح أن تكون ملموسة. مثلا، لنية الراحة، قد ترغب إحدى المنشآت تعيين تاريخ الإستملاك نهاية (أو بداية) الشهر، وهو تاريخ إقفال الدفاتر، بدلاً من تاريخ الإستملاك الفعلي أثناء الشهر. ما لم ينتج عن الأحداث ما بين التاريخ المريح وتاريخ الإستملاك الفعلي تغيرات ملموسة في المبالغ المعترف بها، فان ممارسة تلك المنشأة ستكون متماشية مع متطلبات المعايير المعدلة. وعليه، قررت المجالس الاحتفاظ بدليل الإرشادات في مسودة العرض ٢٠٠٥ حول تحديد تاريخ الإستملاك.

الإعتراف بالأصول المستملكة القابلة للتحديد وقياسها، الإلتزامات المضمونة وأي حصة غير مسيطرة في المنشأة المشتراه

الإعتراف

إستنتاج١١١ تم ذكر مبدأ الإعتراف في المعايير المعدلة في الفقرة ١٠ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل. تناقش الفقرات إستنتاج ١١٢-إستنتاج ١٣٠ شروط الإعتراف الواجبة على المنشأة المشترية استعمالها في تطبيق مبدأ الإعتراف. كما تزودنا المعايير المعدلة أيضاً بدليل إرشاد للإعتراف بأصول وإلتزامات معينة، والتي تم مناقشتها في الفقرات إستنتاج ١٣١- إستنتاج ١٨٤. يناقش دليل إرشاد المعايير المعدلة تصنيف وتعيين الأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة في الفقرات إستنتاج ١٨٥- إستنتاج ١٨٨، وسيتم مناقشة الإستثناءات المحدودة لمبدأ الإعتراف الموجود في المعايير المعدلة في الفقرات إستنتاج ٢٦٣- إستنتاج٣٠٣ .

شروط الإعتراف

إستنتاج١١٢ قررت المجالس أنه لتحقيق درجة عالية من الإنسجام والإتساق في الممارسة ولحل التضاربات القائمة، ينبغي أن تقدم المعايير المعدلة دليل إرشاد عن تطبيق مبدأ الإعتراف. يؤكد دليل الإرشادات ذلك على شرطين جوهريين. لكي نتمكن من قياس بند والإعتراف به كجزء من تطبيق طريقة الإستملاك، يجب أن يكون البند المستملك أو المتضمن:-

(أ) أصلاً أو إلتزاماً في تاريخ الإستملاك؛ و

(ب) كجزء من الأعمال المستملكة (المنشأة المشتراه) بدلاً من كونه نتيجة معاملة منفصلة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأصل أو الإلتزام في تاريخ الإستملاك

إستنتاج١١٣ عند تحديد ما إذا كان ينبغي الإعتراف ببند في تاريخ الإستملاك كجزء من إندماج الأعمال، قررت المجالس أن تكون الخطوة الأولى المناسبة هي تطبيق تعريفات الأصول والإلتزامات في *إطار* مجلس معيار المحاسبة الدولي أو بيان أفكار مجلس معايير المحاسبة الدولية ٦ " *عناصر البيانات المالية*"، على التوالي.

إستنتاج١١٤ لاحظت المجالس أنه وفقاً لكل من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١، وأسلافهما ودليل الإرشادات التفسيري المتعلق بهما، تم الإعتراف ببنود معينة **كما لو** كانت أصول مستملكة أو إلتزامات مضمونة في تاريخ الإستملاك مع أنهما لم يفيا بتعريف الأصل أو الإلتزام. كانت تلك الممارسة متعلقة بالتأكيد السابق حول قياس تكلفة (أو الإستثمار في) المنشأة المشتراه وليست القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك للأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة. على سبيل المثال، وكما تم مناقشته في الفقرات إستنتاج ٣٦٥-إستنتاج٣٧٠، جرى رسملة بعض النفقات مقابل خدمات تم استلامها وتمت بصلة مع إندماج الأعمال كجزء من تكلفة المنشأة المشتراه (تم الإعتراف بها كجزء من الشهرة) كما لو كانت أصلاً في تاريخ الإستملاك. بالإضافة إلى ذلك، كان ينظر إلى بعض التكاليف المستقبلية المتوقع من المنشأة المشترية تحملها على أنها تكلفة المنشأة المشتراه ومعترف بها **كما لو** كانت إلتزاماً في تاريخ الإستملاك – كان المثال هو التكاليف المتوقعة لإعادة الهيكلة. توصلت المجالس أنه سيتم تحسين الأمانة في التمثيل و الانسجام ومدى فهم إعداد التقارير المالية عن طريق إلغاء هكذا ممارسات.

جزء من إندماج الأعمال

إستنتاج١١٥ الشرط الثاني للإعتراف بأصل مستملك أو إلتزام مضمون أو متحمل في إندماج الأعمال هو أن الأصل أو الإلتزام يجب أن يكون جزءً من معاملة إندماج الأعمال وليس أصلاً أو إلتزاماً ينتج عن معاملة منفصلة. يتطلب عمل ذلك التمييز من المنشأة المشترية تحديد عناصر المعاملة التي تحصل فيها على سيطرة على المنشأة المشتراه. إن الغاية من الشرط ودليل الإرشادات حول تحديد عناصر إندماج الأعمال هو ضمان أن كل عنصر تم أخذه وفقاً لجوهره الاقتصادي.

إستنتاج١١٦ قررت المجالس تقديم دليل إرشادات التطبيق للمساعدة على معالجة الإهتمامات حول صعوبة تحديد ما إذا كان جزء من المقابل المالي المنقول هو للمنشاة المشتراه أو لغاية أخرى. لاحظت المجالس أن الأطراف المعنية مباشرة في مفاوضات إندماج الأعمال الوشيك ربما تتبنى مزايا الأطراف ذات الصلة. وعليه، ربما ترغب الأطراف الدخول في إتفاقيات أخرى أو تضمين كجزء من إتفاقية إندماج الأعمال بعض الترتيبات التي تهدف في المقام الأول إلى منفعة المنشأة المشترية أو المنشأة المختلطة، على سبيل المثال، لتحقيق المزيد من النتائج المفضلة لإعداد التقارير المالية بعد إندماج الأعمال. قررت المجالس وبسبب تلك المخاوف وضع مبدأ لتحديد ما إذا كانت معاملة ما أو ترتيب معين قام الأطراف بإبرامه هو جزء مما تبادلته المنشأة المشترية أو المشتراه في إندماج الأعمال أو هو معاملة منفصلة.

إستنتاج١١٧ توصلت المجالس أن المعاملة التي تهدف في المقام الأول إلى منافع إقتصادية للمنشاة المشترية أو المنشأة المختلطة (بدلاً من المنشأة المشتراه أو أصحابها السابقين قبل إندماج الأعمال) ليست جزءً من تبادل المنشأة المشتراه. ينبغي الأخذ بهذه المعاملات بشكل منفصل عن إندماج الأعمال. تقر المجالس أن الحكم ربما يكون مطلوبا لتحديد ما إذا كان جزء من المقابل المالي المدفوع أو الأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة تنبع من معاملة منفصلة. وبناءً عليه،

اشتملت مسودة العرض ٢٠٠٥ على كل من المبدأ العام ودليل إرشاد للتنفيذ لتطبيق ذلك المبـدأ، بما في ذلك عدة أمثلة.

إستنتاج١١٨ تباينت تعليقات المجاوبين على دليل الإرشادات المقترح حول تحديد عناصـر معاملـة إنـدماج الأعمال: فعلى سبيل المثال، قال بعض المجاوبين أن المبدأ العام كان واضحا وقدم دليل إرشـاد كاف، بينما قال آخرون أن المبدأ المقترح لم يكن واضحاً. وقال عدة مجاوبين أن التركيز علـى تحديد ما إذا كانت المعاملة تفيد المنشأة المشتراه أو المنشأة المشترية لم يكن واضحا لأن المعاملة أو الحدث الذي يفيد المنشأة المشتراه من شأنها أن تفيد المنشأة المختاطة لأن المنشأة المشتراه هي جزء من المنشأة المختاطة.

إستنتاج١١٩ اتفقت المجالس مع المجاوبين في أن المبدأ المقترح للتمييز بين عناصر إندماج الأعمـال بحاجـة إلى تحسين. وعليه، عدلوا المبدأ للتركيز على ما إذا تم إبرام المعاملة عن طريق أو بالإنابة عن المنشأة المشترية أو **أساسا** لمنفعة المنشأة المشترية أو المنشأة المختاطة، وليس **أساسـاً** لمنفعـة المنشأة المشتراه أو أصحابها السابقين **قبل الإندماج** (الفقرة ٥٢ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المعدل ٣).

إستنتاج١٢٠ توصلت المجالس أيضاً إلى أنه ينبغي أن يركز المبدأ على تحديد ما إذا كان إندماج الأعمال يشمل معاملات منفصلة يجب الأخذ بها بشكل منفصل وفقاً لجوهرها الاقتصادي وليس فقط على تقيـيم ما إذا كانت المعاملة جزءً من تبادل للمنشاة المشتراه (الفقرة ٥١ من المعيـار الـدولي لإعـداد التقارير المالية ٣). إن التركيز فقط على ما إذا كانت الأصول أو الإلتزامات جزءً من التبـادل بالمنشأة المشتراه لا ينتج عنها كافة المعاملات التي يجري الأخذ بها وفقاً لجوهرها الاقتـصادي. على سبيل المثال، إذا طلبت المنشأة المشترية من المنشأة المشتراه أن تدفع بعض أو كافة تكاليف الإستملاك ذات الصلة نيابة عنها وقامت المنشأة المشتراه بـدفع تلـك التكـاليف قبـل تـاريخ الإستملاك، لن تظهر، في تاريخ الإستملاك، المنشأة المشتراه إلتزاماً بتلك التكاليف. وعليـه، قـد يعتقد البعض أن المبدأ المنصوص عليه في مسودة العرض ٢٠٠٥ لا يتم تطبيقه على المعاملات والذي ينتج عنه زيادة في التكاليف المتعلقة بالإستملاك. أن التركيز بدلاً من ذلك كما توصلت إليه المجالس على ما إذا كانت المعاملة منفصلة عن إندماج الأعمال ستنقل بشكل أوضح غاية المبـدأ ونتيجة لذلك تزويد المستخدمين بمعلومات أكثر صلة عن المؤثرات المالية للمعاملات والأحـداث المبرمة بواسطة المنشأة المشترية. سوف تعكس البيانات المالية للمنشاة المشترية الآثار الماليـة لكل المعاملات التي تكون المنشأة المشترية مسئولة عنها وفقاً لجوهرها الاقتصادي.

إستنتاج١٢١ لتسهيل تطبيق المبدأ، تتضمن الفقرة ٥٢ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدلة ثلاثة أمثلة للمعاملات المنفصلة عن المعاملة التي تمتلك فيها المنشأة المشترية السيطرة علـى المنـشأة المشتراه، و يقدم الملحق ب دليل إرشادات التطبيق الإضافية.

إستنتاج١٢٢ تم توجيه المثال الأول في الفقرة ٥٢ لضمان أن المعاملة السارية المفعول تقـوم بعمـل تـسوية العلاقة القائمة مسبقاً بين المنشأة المشترية والمنشأة المشتراه مستثناة من محاسبة إندماج الأعمال. لنفترض، على سبيل المثال، أن للمنشاة المشتراه المحتملة أصلاً (ذمم مدينة) لمطالبة عالقة ضـد المنشأة المشترية المحتملة. يوافق أصحاب المنشأة المشترية والمشتراه على تسوية تلك المطالبـة كجزء من إتفاقية لبيع المنشأة المشتراه إلى المنشأة المشترية. توصلت المجالس أنـه إذا قـدمت المنشأة المشترية دفعة مقابل مبلغ مقطوع إلى المالك البائع، فإن قسماً من تلـك الدفعـة سـيقوم

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بتسوية المطالبة وليس جزءً من المقابل المالي المنقول لإستملاك الأعمال. نتيجة لـذلك، ينبغـي إستثناء الحصة من الدفعة التي تتعلق بتسوية المطالبة من محاسبة إندماج الأعمال ويتم معاملتهـا بشكل منفصل. في الواقع، تخلت المنشأة المشتراه عن المطالبة (الذمم المدينـة) تجـاه المنـشأة المشترية عن طريق نقلها (كربح أسهم) لصاحب المنشأة المشتراه. نتيجة لـذلك، فـي تـاريخ الإستملاك، ليس لدى المنشأة المشتراه ذمم مدينة (أصل) ليتم إستملاكها كجزء مـن الإنـدماج، وسوف تحاسب المنشأة المشترية دفعة التسوية بشكل منفصل. لاحظ مجلس معـايير المحاسـبة المالية في النتيجة أن المعاملة التي تقوم بتسوية علاقة قائمة مسبقاً ليست جزءً من تطبيق طريقـة الإستملاك تنسجم مع الإستنتاج في إصدار فريق العمل على القضايا المحتملة 1-04 "*محاسـبة العلاقات القائمة مسبقاً بين الأطراف في إندماج الأعمال*"، والتي تم دمجهـا فـي بيـان معـايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) وبذلك فقد نسخت.

إستنتاج١٢٣ تم توجيه المثالين الثاني والثالث أيضاً لضمان أن الدفعات التي ليست جزء من المقابـل المـالي المنقولة للمنشاة المشترية مستثناة من محاسبة إندماج الأعمـال. وتوصـلت المجـالس إلـى أن الدفعات لمثل هذه المعاملات أو الترتيبات ينبغي معاملتها بشكل منفصل وفقاً للمتطلبات المطبقـة في مثل هذه المعاملات. تناقش الفقرة إستنتاج ٣٧٠ أيضاً التجاوزات المحتملة المتعلقة بالمثـال الثالث – الدفعات لتسديد أو تعويض المنشأة المشتراه أو أصحابها السابقين عـن دفـع تكـاليف المنشأة المشترية التي تم تحملها فيما يتعلق بإندماج الأعمال.

إستنتاج١٢٤ لتقديم مساعدة إضافية في تحديد عناصر إندماج الأعمال، تشمل الفقرة ب٥٠ من المعيار الـدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدلة ثلاثة عوامل ينبغي مناقشتها عند تقييم معاملة إندماج الأعمـال: أ- سبب المعاملة، ب- من شرع بالمعاملة وج- توقيت المعاملة. رغم أن هذه العوامـل ليـست حصرية بشكل مشترك ولا مقنعة بشكل منفرد، قررت المجالس أن العوامل يمكن أن تساعد فـي المناقشة إذا ما كانت المعاملة أو الحدث مرتبا بشكل أساسي للمنفعـة الإقتـصادية للمـستملك أو المنشأة المختلطة أو بشكل أساسي لمنفعة المنشأة المشتراه وأصـحابها الـسابقين قبـل إنـدماج الأعمال.

مقاييس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ في موثوقية القياس

إستنتاج١٢٥ اشتمل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ على معيار آخر للإعتراف بالأصول المستملكة أو الإلتزامات المفترضة في إندماج الأعمال. يتطلب المعيار الإعتـراف بالأصـل أو الإعتـراف بالإلتزام بشكل منفصل عن الشهرة فقط أن كان يمكن قياسها بشكل موثوق. قرر مجلس معـايير المحاسبة الدولية في مداولاته المؤدية إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل، قـرر مجلس معايير المحاسبة الدولية إلغاء موثوقية القياس كمعيار شامل والتي لاحظ المجلس أنها غير ضرورية لأن موثوقية القياس جزء من معايير الإعتراف الشاملة في *الإطار*.

مقاييس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ في احتمالية منـافع التـدفق الـوارد والصادر

إستنتاج١٢٦ اشترط المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ أن على المنشأة المستملكة الإعتـراف بأصـول المنشأة المستملكة القابلة للتحديد (بدلاً من الأصول الملموسة) والإلتزامات (بدلاً من الإلتزامـات المحتملة) فقط إن كان من المحتمل أن ينتج عن الأصل أو الإلتـزام تـدفقات واردة أو صـادرة للمنافع الإقتصادية. لا يشمل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل معيار الإعتـراف بالاحتمالية ونتيجة لذلك فانه يطالب المنشأة المستملكة الإعتـراف بالأصـول القابلـة للتحديـد

المستملكة والإلتزامات المضمونة بغض النظر عن درجة احتمالية التدفق الوارد أو الصادر من المنافع الإقتصادية.

إستنتاج١٢٧ يشمل معيار الإعتراف في *الإطار* فكرة الاحتمالية للإشارة إلى درجة الشك في أن المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بأصل أو إلتزام سوف تتدفق على أو من المنشأة.

إستنتاج١٢٨ أثناء وضع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل، أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية مناقشة البنود التي تم وصفها في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *الشروط والإلتزامات المشروطة والأصول المشروطة* كأصول مشروطة وإلتزامات مشروطة. يوضح تحليل الحقوق أو الإلتزامات في مثل هذه البنود لتحديد أي منها مشروطة وأي منها غير مشروطة إن كانت المنشأة لها أصل أو إلتزام في تاريخ الإستملاك*. نتيجة لذلك، انتهى مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن الكثير من البنود التي تم وصفها سابقاً على أنها أصول مشروطة أو إلتزامات مشروطة تلبي تعريف الأصل أو الإلتزام في *الإطار* لأنها تشمل حقوق وإلتزامات غير مشروطة إضافة لحقوق أو إلتزامات مشروطة. حالما يحدد الحق غير المشروط في أصل ما (إلتزام غير مشروط في إلتزام)، يصبح السؤال المطروح للمعالجة ما هو التدفق الوارد (التدفق الصادر) للمنافع الإقتصادية المتصلة لذلك الحق غير المشروط (إلتزام غير مشروط).

إستنتاج١٢٩ لاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية إن *الإطار* يصرح بوضوح عن معيار الإعتراف بالاحتمالية من حيث تدفق المنافع الإقتصادية بدلاً من التدفقات النقدية المباشرة فقط. ان تواجد إلتزام غير مشروط لمنشاة ما، فمن المؤكد أنه سيتم طلب التدفق الصادر للمنافع الإقتصادية من المنشأة، حتى لو كان هناك شك حول توقيت ومبلغ تدفق المنافع الصادرة المرتبطة مع الإلتزام المشروط ذات الصلة. من هنا، إنتهى مجلس معايير المحاسبة الدولية أن الإلتزام (الإلتزام غير المشروط) يلبي معيار الإعتراف بالاحتمالية *للإطار*. ينطبق ذلك الإستنتاج على الحقوق غير المشروطة بالتساوي. وهكذا، إن كان هناك حق غير مشروط للمنشاة، من المؤكد أنها تمتلك حقا في تدفق المنافع الإقتصادية الواردة، وان معيار الإعتراف بالاحتمالية تم تلبيته.

إستنتاج١٣٠ بناءا على ذلك، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية أن تضمين معيار الاحتمالية في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل غير ضروري لأن الحق أو الإلتزام غير المشروط سوف يفي دائماً بالمعيار. إضافة لذلك، أجرى مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديلات هامة على الفقرات ٢٥ و٣٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" لإيضاح سبب توصلها إلى أن معيار الإعتراف بالاحتمالية يتم دائماً أخذه في الحسبان أنه يوفى به عن الأصول غير الملموسة المستملكة بشكل منفصل أو في إندماج الأعمال. على وجه التحديد، يشير التعديل أن المنشأة تتوقع وجود تدفق منافع إقتصادية واردة متضمنة في أصل غير ملموس مستملك بشكل منفصل أو في إندماج الأعمال حتى لو كان هنالك شك حول توقيت ومبلغ التدفق الوارد.

الإعتراف بأصول معينة مستملكة قابلة للتحديد وإلتزامات مضمونة

إستنتاج١٣١ للمساعدة على ضمان التطبيق المنسجم مع متطلبات المعايير المعدلة، قررت المجالس تقديم دليل إرشاد لأنواع معينة من الأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة في إندماج الأعمال. سيتم مناقشة دليل الإرشادات وأسبابها في الفقرات التالية.

* الفقرات إستنتاج١١ –١٧ وإستنتاج ٢٢-٢٦ من أساس الإستنتاج حول مسودة التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٧، نشرت للتعليق في يونيو ٢٠٠٥، تناقش هذه المسالة بمزيد من التفصيل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإلتزامات المرتبطة بإعادة الهيكلة أو إلغاء أنشطة المنشأة المستملكة

إستنتاج١٣٢ توضح المعايير المعدلة أن المنشأة المشترية تعترف بإلتزامات إعادة الهيكلة أو الأنشطة الخارجة المستملكة في إندماج الأعمال فقط أن كانت تفي بتعريف الإلتزام في تاريخ الإستملاك (فقرة ١١ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل). يتم الإعتراف بالتكاليف المرتبطة بإعادة الهيكلة أو إلغاء أنشطة المنشأة المستملكة التي ليست إلتزامات في ذلك التاريخ على أنها أنشطة أو معاملات ما بعد الإندماج للمنشاة المختاطة عند تحمل التكاليف. عند المناقشة الخاصة بإعادة الهيكلة للمستملكة أو إلغاء الأنشطة، بدأ مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية عند نقاط مختلفة لأن متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ اختلفا حول المسالة.

إستنتاج١٣٣ في تطبيق بيان معايير المحاسبة الدولية ١٤١، تتطلع المنشآت المشترية إلى فريق العمل على القضايا المحتملة إصدار ٩٥-٣ *الإعتراف بالإلتزامات فيما يتعلق بإندماج أعمال مشتريات* للحصول على دليل إرشادات حول الإعتراف بالإلتزامات المرتبطة بإعادة هيكلة أو إلغاء أنشطة للمنشأة المشترية. نص فريق العمل على القضايا المحتملة إصدار ٩٥-٣ أن تكاليف خطة المنشأة المشترية (أ) لإنهاء عمل من الشركة المستملكة، (ب) تنهي عقود عمل الموظفين جبرياً في الشركة المستملكة أو (ج) يجب الإعتراف بنقل موظفي الشركة المستملكة على أنه إلتزامات مضمونة في إندماج أعمال مشتريات في حال تلبية شروط معينة. لا تتطلب تلك الشروط وجود إلتزام حالي لطرف آخر. أثناء وضع مسودة العرض ٢٠٠٥، إنتهى مجلس معايير المحاسبة المالية، كما فعل في البيان ١٤٦ *محاسبة التكاليف المرتبطة بالخروج أو التخلص من الأنشطة* (بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٦)، أن الإلتزامات الحالية فقط تجاه الآخرين هي إلتزامات بموجب تعريف بيان أفكار مجلس معايير المحاسبة المالية ٦. إن خطة الخروج أو التخلص، بذاتها، لا تخلق إلتزاماً حالياً للآخرين عن التكاليف التي تتوقع المنشاة تحملها بموجب الخطة. نتيجة لذلك، لا يكون إلتزام المنشأة لخطة التصرف، بذاتها، كافياً للإعتراف بالإلتزام. وانسجاماً مع ذلك الإستنتاج، يبطل بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) دليل الإرشادات في فريق مهام القضايا المحتملة إصدار ٩٥-٣، والذي لم يكن منسجما مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٦.

إستنتاج١٣٤ قبل أن يصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، معيار المحاسبة الدولي ٢٢، مثله مثل فريق مهام القضايا المحتملة ٩٥-٣، طلب إلى المنشأة المشترية الإعتراف، وكجزء من تخصيص تكلفة مخصصة للإندماج، فقرة لإنهاء أو التقليل من أنشطة المنشأة المشتراه (*فقرة إعادة هيكلة*) والذي لم يكن إلتزامات للمنشاة المشتراه في تاريخ الإستملاك، بشرط أن تكون المنشأة المشترية قد أوفت بمعايير محددة. كانت المعايير في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ مشابهة لتلك في إصدار فريق مهام القضايا المحتملة ٩٥-٣. وعند وضع مسودة العرض ٣ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، ناقش مجلس معايير المحاسبة الدولية وجهة النظر القائلة إن فقرة إعادة الهيكلة لم يكن إلتزاماً للمنشاة المشتراه في تاريخ الإستملاك ويجب الإعتراف به بغض النظر من قبل المنشأة المشترية كجزء من تخصيص تكلفة الإندماج في حال الوفاء بالشروط المعينة. جادل أولئك الذين يدعمون وجهة النظر هذه، بما فيهم بعض المجيبين على مسودة العرض ٣، بأن:-

(أ) التكلفة المقدرة في إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراه ستؤثر ولو من بعيد على السعر الذي دفعه المستملك للمنشاة المشتراه وعليه يجب أن تؤخذ في الحسبان عند قياس الشهرة.

(ب) المنشأة المشترية ملزمة بتكاليف إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراه بسبب إندماج الأعمال. بمعنى، أن الإندماج هو الحدث الماضي المؤدي إلى الإلتزام الحالي لإنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراه.

إستنتاج١٣٥ عند وضع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، رفض مجلس معايير المحاسبة الدولية تلك المناقشات، مشيراً إلى أن السعر الذي دفعه المستملك سيتأثر أيضاً بالخسائر المستقبلية وتكاليف أخرى *لا يمكن تجنبها* تتعلق بالسلوك المستقبلي للأعمال، مثل تكاليف الإستثمار في أنظمة جديدة. لم يورد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ تلك التكاليف كإلتزامات لأنها لا تمثل إلتزامات المنشأة المشتراه في تاريخ الإستملاك، رغم أن التدفقات النقدية الصادرة المتوقعة ربما تؤثر على قيمة الأصول الفائمة المعترف بها. انتهى مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أنه سيكون من غير المتسق الإعتراف بتكاليف إعادة الهيكلة التي لا مفر منها والتي تنشأ في إندماج الأعمال ولكن لمنع الإعتراف بإلتزام لتكاليف لا مفر منها يتم تحملها نتيجة الإندماج.

إستنتاج١٣٦ تم تحديد المعايير العامة لمجلس معايير المحاسبة الدولية لتحديد والإعتراف بفقرات إعادة الهيكلة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧. وينص المعيار ٣٧ على أن الإلتزام البناء في إعادة الهيكلة (ومن ثم الإلتزام) ينشا فقط عندما تضع المنشأة خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة وسواءً أثارت توقعا سليما في البنود المتأثرة وأنها ستنفذ إعادة الهيكلة عن طريق الإعلان عموماً عن تفاصيل الخطة أو البدء في تنفيذ الخطة. يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ الإعتراف بهكذا إلتزام عندما يصبح من المحتمل أن يجسد تدفق الموارد المنافع الإقتصادية من أجل تسوية الإلتزام ومبلغ الإلتزام يمكن تقديره بشكل موثوق.

إستنتاج١٣٧ عكس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ نتيجة مجلس معايير المحاسبة الدولية في أنه إذا تم ترحيل المعايير في الفقرة٣١ من معيار المحاسبة ٢٢ للإعتراف بفقرة إعادة الهيكلة، يتم معاملة البنود المماثلة بشكل مختلف. يختلف توقيت الإعتراف بفقرات إعادة الهيكلة استنادا إلى ما إذا كانت خطة إعادة الهيكلة ناشئة فيما يتعلق بإندماج الأعمال أو غيابه. قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية أن مثل هذا الإختلاف سيضعف فائدة التشكيل المقدم للمستخدمين حول خطط المنشأة في إعادة الهيكلة لأن كل من قابلية المقارنة والموثوقية سوف تقل. وعليه، احتوى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ على نفس المتطلبات لأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل للإعتراف بالإلتزامات مرتبط بإعادة الهيكلة أو إبطال أنشطة.

إستنتاج١٣٨ عالجت بعض تعليقات المجاوبين على مسودة العرض ٢٠٠٥ ممن يطبقون المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في إعداد بياناتهم المالية المقترح حول محاسبة تكاليف إعادة الهيكلة أو أنشطة التصرف للمنشاة المشتراه (تكاليف إعادة هيكلة). هؤلاء وافقوا مع المقترح لترحيل متطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ للإعتراف بالإلتزامات المرتبطة مع إعادة الهيكلة أو أنشطة التصرف للمنشاة المشتراه. لكن مثلت فقرات مسودة عرض ٢٠٠٥ حول تلك المسالة تغيرات على المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة، وتلقى مجلس معايير المحاسبة المالية ردودا تعارض التغيير المقترح. كما تلقى بعض الردود الموافقة، عموماً لنفس الأسباب التي اقترحت من خلالها المجالس الفقرات في مسودة العرض ٢٠٠٥.

إستنتاج١٣٩ وضع المجاوبون الذي عارضوا محاسبة الإلتزامات المرتبطة بإعادة الهيكلة أو أنشطة التصرف المقترحة للمنشاة المشتراه سببا أو أكثر ليدعموا وجهة النظر الخاصة بهم:-

(أ) يحال المستملكون تكاليف إعادة الهيكلة في مبلغ يرغبون في دفعه للمنشاة المشتراه. وعليه، يجب إدراج تلك التكاليف في محاسبة إندماج الأعمال.

(ب) ليس واضحاً لماذا قررت المجالس عدم الإعتراف بتكاليف إعادة الهيكلة كإلتزامات مضمونة في إندماج الأعمال في الوقت الذي من المرجح تحميل تلك التكاليف أكثر من

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإلتزامات المتعلقة بحالات الطوارئ والتي اقترحت المجالس الإعتراف بها كإلتزامات مضمونة في الإندماج.

(ج) رسملة تكاليف إعادة الهيكلة كجزء من إندماج الأعمال سيكون منسجماً مع محاسبة إستملاكات أصول أخرى بحيث يكون المبلغ المرسمل مساوياً للمبلغ المدفوع لإستملاك ووضع الأصل في الخدمة.

إستنتاج١٤٠ لم تقتنع المجالس بتلك الآراء حيث لاحظوا أن وجهة النظر الموصوفة في الإستنتاج ١٣٩ (أ) هي نفسها للمجيبين على مسودة العرض ٣ في الفقرة ١٣٤(أ). إضافة لذلك، لاحظت المجالس أن المنشأة المشترية لم يدفع التكاليف المتوقعة عن إعادة الهيكلة أو التصرف بالأنشطة للمنشاة المشتراه أو لأصحابها ولا تؤدي خطط المنشأة المشترية لعمل ذلك إلى إلتزام وإلتزام مرتبط في تاريخ الإستملاك. وعادة ما تتحمل المنشاة المشترية الإلتزام المرتبط بمثل هذه التكاليف بعد الحصول على السيطرة على أعمال المنشأة المشتراه.

إستنتاج١٤١ عارضت المجالس أيضاً وجهة النظر التي تقول أن محاسبة تكاليف إعادة الهيكلة أو التصرف ببعض أنشطة المنشأة المشتراه لا تنسجم مع متطلبات المعايير المعدلة في حالة الطوارئ. وعلى النقيض من ذلك، يكون المتطلبين منسجمين مع بعضهما لأن كلاهما يتطلب الإعتراف بالإلتزام فقط أن كان الإلتزام الذي يلبي بتعريف الإلتزام موجود في تاريخ الإستملاك.

إستنتاج١٤٢ كما لاحظت المجالس أيضاً أن متطلبات المعايير المعدلة حول تكاليف إعادة الهيكلة منسجمة مع الممارسة الحالية في محاسبة أي تكاليف مماثلة متوقع تحملها بالاشتراك مع إستملاكات أصول أخرى. مثلا، شركة طيران قد تستملك طائرة من شركة طيران أخرى. كان من المحتمل أن يناقش المستملك تكاليف تغيير الشعار على الطائرة وعمل التغيرات اللازمة على تشكيلها عند تقرير ما ترغب في دفعه للطائرة. شركات طيران أخرى تتنافس في عطاءات الطائرة ربما لديها خطط تغيير الطائرة لو فازوا بالمناقصة. كان من المحتمل أن تختلف طبيعة ومدى التغيرات التي تتوقع كل شركة طيران اتخاذها والتكاليف التي يمكن تحملها.

إستنتاج١٤٣ وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً الأمريكية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لن تعترف شركة الطيران بأي من تكاليف ما بعد الإستملاك المتوقعة في تاريخ إستملاك الطائرة. بدلاً من ذلك، تحاسب تلك التكاليف بعد الحصول على السيطرة على الطائرة. إذا كانت التكاليف تضاف إلى قيمة الطائرة وتفي بالمتطلبات المتعلقة بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً الأمريكية أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، سيتم الإعتراف بها كأصول (ربما إضافة على القيمة المسجلة للطائرة). وبخلاف ذلك، فإن من المرجح أن تحمل تلك النفقات الإضافية على نفقات عند تحملها.

عقود الإيجار التشغيلية

إستنتاج١٤٤ وفقاً لبيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم١٣ *محاسبة عقود الإيجار* (بيان معايير المحاسبة المالية ١٣) ومعيار المحاسبة الدولي ١٧ *عقود الإيجار* لا تعترف المنشأة المشتراه الذي هو مستأجر في عقد إيجار تشغيلي بشكل منفصل بحقوق وإلتزامات متجسدة في عقود الإيجار التشغيلية. ناقشت المجالس ما إذا كان عليها أن تتطلب، مثلاً، الإعتراف المنفصل بأصل مستملك لحقوق المنشأة المشتراه في استعمال ممتلكات للفترة المحددة وخيارات التجديد المتعلقة أو حقوق أخرى وإلتزام مضمون لإلتزامات المنشأة المشتراه لعمل دفعات الإيجار المطلوبة لعقد إيجار تشغيلي مستملك في إندماج الأعمال. ولكن، في الوقت الذي ناقشت فيه المجالس كيف تحاسب

عقود الإيجار التشغيلية في إندماج الأعمال، كانت تناقش في إضافة مشروع مشترك إلى جـدول أعمالها عن محاسبة عقود الإيجار. أضيف ذلك المشروع عام ٢٠٠٦. وعليه، توصلت المجالس أن المعايير المعدلة ينبغي أن تكون منسجمة مع متطلبات المحاسبة القائمة حول محاسـبة عقـود الإيجار. وعليه، تنص المعايير المعدلة على أنه يتوجب على المستملك عدم الإعتراف بأي أصول أو إلتزامات متعلقة بعقد إيجار تشغيلي تكون فيه المنشأة المشتراه هي المستأجر بدلاً مـن تلـك المشار إليها في الفقرات ٢٩ و٣٠ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل، والتي يتم نقاشها في الفقرات اللاحقة.

إستنتاج١٤٥ اقترحت مسودة عرض ٢٠٠٥ أن المبلغ الذي تكون فيه شروط عقد الإيجار التشغيلي مفـضلة أو غير مفضلة فيما يتعلق بشروط السوق يجب الإعتراف بها على أنه أصل غير ملموس منفـصل، بغض النظر إن كانت المنشأة المستملكة مستأجراً أو مؤجراً. بالنسبة لمجلس معايير المحاسـبة المالية، يتم ترحيل ذلك الإقتراح المتعلق بدليل الإرشادات في بيان المحاسبة ١٤١ لعقود الإيجـار التي تكون فيها المنشأة المشتراه مستأجراً. اقترح بعض المجاوبين وبدلاً من ذلك أن قياس القيمـة العادلة للأصل الخاضع لعقد إيجار تشغيلي تكون فيه المنشأة المشتراه هي المؤجر ينبغي أن يأخذ بعين الإعتبار المجال المفضل أو غير المفضل لشروط عقد الإيجار.

إستنتاج١٤٦ ناقشت المجالس في هذه المسالة في سياق الإرشادات في معايير أخرى حول طريقة تحديد القيمة العادلة للأصل. كما لوحظ أعلاه، كان المقترح في مسودة عرض ٢٠٠٥ منسجماً مع المبـادئ المحاسبية المقبولة عموماً الأمريكية لإندماج الأعمال. ولكن بيان مجلس معايير المحاسبة المالية ١٥٧ *عمليات قياس القيمة العادلة* لا يقدم إرشادات حول وحدة التقييم مستوى تجميع الأصـل أو الإلتزام أو المستوى التفصيلي والتجميعي لتحديد ما الذي يقـاس. كمـا أن المجلـس لا يملـك إرشادات حول تحديد وحدة التقييم. معيار المحاسبة الدولي ٤٠ *الإستثمارات العقارية* ينص على أن القيمة العادلة للإستثمار العقاري يأخذ في الحسبان دخل الإيجار من عقود الإيجـار الحاليـة، ويتفهم مجلس معايير المحاسبة الدولية تلك الممارسة في قياس القيمة العادلة للإستثمار العقـاري الذي ينبغي أن يناقش في الشروط التعاقدية لعقود الإيجار والعقود الأخـرى المرعيـة المتعلقـة بالأصل.

إستنتاج١٤٧ إنتهى مجلس معايير المحاسبة المالية أن بيان معايير المحاسبة الماليـة ١٤١ ينبغـي أن يحـتفظ بالإرشادات في مسودة العرض ٢٠٠٥ في الجانب المفضل أو غيـر المفـضل لعقـد الإيجـار التشغيلي الذي تكون فيه المنشأة المستملكة هي المؤجر ينبغي الإعتراف به بشكل منفصل على أنه أصل أو إلتزام غير ملموس. إنتهى المجلس أن من شان إعداد التقارير المنفصلة لذلك المبلغ بدلاً من تجسيد جانب عقد الإيجار في القيمة العادلة للأصل المؤجر أن يقدم معلومـات كاملـة أكثـر لمستخدمي البيانات المالية لما بعد الإستملاك. إضافة لذلك، لاحظ مجلس معايير المحاسبة المالية أن إعداد التقارير للجانب المفضل أو غير المفضل من عقد الإيجار بشكل منفـصل مـن شـانه تسهيل التقسيط المناسب لذلك المبلغ على فترة العقد وليس على العمر المتبقي من الأصل المؤجر، المصنع أو المعدات لتفصل إلى عناصر، مع عناصر مستهلكة أو مقسطة طوال الأعمال الإنتاجية المختلفة.

إستنتاج١٤٨ قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية أن يتطلب من المنشأة المشترية في إندماج الأعمـال إتبـاع الإرشادات في معيار المحاسبة الدولي٤٠ للأصول الخاضعة لعقود إيجار تـشغيلية تكـون فيهـا المنشأة المستملكة هي المؤجر. لاحظ أنه مجلس معايير المحاسبة الدولية بالنسبة للمؤجرين الذي اختاروا خيار التكلفة في معيار المحاسبة الدولي٤٠، فإن كل من معيار المحاسبة الدولي ١٦ و٣٨ يتطلب استعمال طريقة الاستهلاك أو التقسيط التي تعكس نمط تتوقعه الشركة في استهلاك منـافع

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأصل الإقتصادية المستقبلية. إضافة لذلك، يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٦ من كل جزء من بند الممتلكات، المصنع والمعدات والتي له تكلفة هامة فيما يتعلق بالتكلفة الإجمالية للبند أن يستهلك بشكل منفصل. بهذا، يطلب من المنشأة تعديل طريقة الاستهلاك أو التقسيط للأصل المؤجر ليعكس توقيت التدفقات النقدية التي تعزى إلى عقود الإيجار الأساسية. وعليه، رغم أن عرض عقود الإيجار التشغيلية والأصول الأساسية المؤجرة في بيان المركز المالي سوف تختلف استنادا إلى ما إذا كانت المنشأة تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أو المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة، لاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية أن صافي الأصول القابلة للتحديد والاستهلاك أو التقسيط المعترف به في البيانات المالية ما بعد الإندماج سوف يكون نفسه.

أصول البحث والتطوير

إستنتاج١٤٩ تتطلب المعايير المعدلة من المستملك الإعتراف بكل أصول البحث والتطوير غير الملموسة والملموسة المستملكة في إندماج الأعمال، كما اقترح في مسودة عرض ٢٠٠٥. في السابق، تطلب مجلس المعايير المحاسبية المالية تفسير ٤ *قابلية تطبيق بيان مجلس المعايير المحاسبية المالية ٢ لعمليات إندماج الأعمال المحاسبة بواسطة طريقة الشراء* (تفسير مجلس معايير المحاسبة المالية ٤) من المستملك قياس وبشكل فوري الإعتراف كنفقات، الأصول الملموسة وغير الملموسة لتستعمل في البحث والتطوير والتي ليس لها استعمال مستقبلي بديل. جرى الإعتراف بأصل البحث والتطوير سابقاً فقط أن كان له استعمال مستقبلي بديل. بالمقابل، المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ لم يطلب من أصل البحث والتطوير أن يكون له استعمال مستقبلي بديل ليتم الإعتراف به. لا تغير المعايير المعدلة بناءا على ذلك مخصصات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ حول تلك المسالة. وعليه، فان معظم مناقشات الفقرات إستنتاج١٥٠-إستنتاج١٥٦ تتيح إعتبار مجلس معايير المحاسبة المالية لهذه المسالة.

إستنتاج١٥٠ انتهى مجلس المعايير المحاسبية المالية أنه لشطب استعمال الأصول التي ستستخدم في أنشطة البحث والتطوير فورا أن لم يكن لديها استعمال مستقبلي بديل نتج عنه معلومات لم تكن صادقة في التمثيل. بالإضافة، يوسع إلغاء ذلك المطلب هدف المقاربة الدولية لمعايير المحاسبة. ونتيجة ذلك، نسخ بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١(ر) تفسير مجلس معايير المحاسبة المالية ٤ ويتطلب الإعتراف بأصول البحث والتطوير في إندماج الأعمال بغض النظر إن كان لها استعمال مستقبلي بديل.

إستنتاج١٥١ علق عدد قليل نسبياً من المجاوبين على مسودة العرض ٢٠٠٥ على المحاسبة المقترحة لأصول البحث والتطوير. عارض هؤلاء تلك المقترحات (كما أنهم طبقوا المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً بدلاً من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الأمريكي بدلاً من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية)، مع ذكر كل من الإهتمامات التالية لدعم وجهة نظرهم:-

(أ) عملية التطوير والبحث الجارية ربما لا تفي بتعريف الأصل في بيان أفكار مجلس معايير المحاسبة المالية ٦ لأن احتمالها الضعيف في النجاح لا يقدم منافع إقتصادية مستقبلية **محتملة**.

(ب) قد لا تكون القيمة العادلة في عملية البحث والتطوير قابلة للقياس مع موثوقية كافية للإعتراف بالبيانات المالية.

رفضت المجالس كلتا وجهتي النظر للأسباب الموضحة في الفقرات التالية.

إستنتاج١٥٢ إتفقت المجالس مع المجاوبين في أن احتمال أن ينتج عن مشروع البحث والتطوير الفردي منـتج مربح هو احتمال متدني في الغالب. ولكن، لاحظت المجالس أيضاً أن استعمال كلمة *محتمل* في بيان أفكار مجلس المعايير المحاسبية المالية ٦ يشير إلى شيء غيـر مؤكـد. أن التعريـف لا يستعمل ذلك المصطلح على أنه معيار إعتراف يحدد درجة الاحتمالية للتدفقات الواردة والصادرة للمنافع الإقتصادية المستقبلية والتي يجب أن تكون متوفرة لبند من أجـل اسـتحقاق الإعتـراف. وعليه، توصلت المجالس أن عملية البحث والتطوير الجارية المستملكة في إندماج الأعمال سوف تفي بتعريف الأصل لأن التبادل الملاحظ في تاريخ الإستملاك يقدم الدليل أن الأطراف في التبادل تتوقع منافع إقتصادية مستقبلية تنتج عن البحث والتطوير. الريبة حول محصلة المشروع الفردي تنعكس في قياس قيمتها العادلة.

إستنتاج١٥٣ كما وافقت المجالس على أن تحديد القيمة العادلة لعملية البحث والتطوير تتطلب استعمال تقديرات وتعديلات، والمبلغ الناتج لن يكون موثوقا مثل القيم العادلة للأصول الأخرى التـي تتـوفر لهـا الأسعار المعلنة في الأسواق النشطة. ولكن، لاحظت المجالس أن استعمال التقديرات والتعديلات، بذاتها، لا يعني أن المعلومات غير موثوقة، أن الموثوقية لا تتطلب الدقة أو التأكيد. مثلاً، الفقرة ٨٦ من *إطار* مجلس معايير المحاسبة الدولية تقول "في العديد من الحالات، يجب تقدير التكلفة أو القيمة، استعمال التقديرات المنطقية المعقولة جزءً أساسي لتحضير البيانات الماليـة ولا تـضعف موثوقيتها". ولاحظت المجالس أن مطلب قياس القيمة العادلة لعملية أصول البحـث والتطـوير الجارية المستملكة في إندماج الأعمال ليست جديداً– ولا حتى في المبـادئ المحاسـبية المقبولـة عموماً في الولايات المتحدة. ووفقاً لتفسير مجلس معايير المحاسبة المالية ٤، تم قياس ذلك المبلغ ولكنه شطب فوراً. علاوة على ذلك، لم يذكر المجاوبون على مـسودة عـرض ٢٠٠٥ والـذين يطبقون المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أي مشاكل في الامتثال لمخصصات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ حول أصول البحث والتطوير والتي هي نفسها في المعايير المعدلة.

إستنتاج١٥٤ عند وضع مسودة العرض ٢٠٠٥، ناقش مجلس معايير المحاسبة المالية أيضاً إن كان بالإمكـان عمل تحسينات لاحقة بتوسيع مخصصات الإعتراف في بيان معايير المحاسـبة الماليـة ١٤١(ر) لأصول البحث والتطوير لمشتريات أصول عملية البحث والتطوير خارج إندماج الأعمال. فـي ذلك الوقت، قرر مجلس معايير المحاسبة المالية عدم عمل ذلك لأن الوقت الإضـافي المطلـوب للتداول في المسائل المتعلقة من شانها التسبب في تأخير لا مبرر له للمعايير المعدلة.

إستنتاج١٥٥ عارض بعض المجاوبين لمسودة العرض ٢٠٠٥ المتطلبات الناتجة عـن المبـادئ المحاسـبية المقبولة عموماً غير المنسجمة مع أصول البحث والتطوير المستملكة في إندماج الأعمـال وتلـك المستملكة في أنواع أخرى من المعاملة. اتفق مجلس معايير المحاسبة المالية مع المجاوبين فـي أن المحاسبة غير المنسجمة مع أصول البحث والتطوير اعتمادا على طريقة إستملاكها هي غيـر مرغوبة ولا مستحبة. وعليه يتوقع المجلس إعادة مناقشة محاسبة أصـول البحـث والتطـوير المستملكة بوسائل غير إندماج الأعمال بشكل منفصل عن مشروعه حول إندماج الأعمال.

إستنتاج١٥٦ كما قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية تقديم الإرشاد حول إختبار إنخفـاض القيمـة لمـشاريع عملية البحث والتطوير المتعطلة مؤقتاً أو المهجورة. فعل المجلس ذلك عن طريق تعديل علـى بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تمييز الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد عن الشهرة

إستنتاج١٥٧ في بداية مشاريعهم عن محاسبة عمليات إندماج الأعمال، لاحظ مجلس معايير المحاسبة الماليـة ومجلس معايير المحاسبة الدولية أن الأصول الملموسة تشكل نسبة متزايدة من أصول العديد مـن المنشآت (إن لم يكن معظمها). كما لاحظت المجالس أن الأصول غير الملموسة المستملكة فـي إندماج الأعمال كانت مدرجة في الغالب في المبلغ المعترف به كشهرة.

إستنتاج١٥٨ قرر مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية أنهما بحاجـة إلـى تقـديم معايير صريحة بغرض تحديد ما إذا كان ينبغي الإعتراف بأصل غير ملموس مـستملك بـشكل منفصل عن الشهرة. قدم مجلس معايير المحاسبة المالية تلك المعايير في بيان معايير المحاسـبة المالية ١٤١ وقدم مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير مماثلة، رغم أنها غيـر مطابقـة، فـي معيار المحاسبة الدولي ٣٨*. احد أسباب تقديم هذه المعايير كان إستنتاج المجالس أن فائدة قرار البيانات المالية سوف تتحسن إذا تم تمييز الأصول غير الملموسة المستملكة في إندماج الأعمـال عن الشهرة. مثلاً، بيان أفكار مجلس معايير المحاسبة المالية ٥ *الإعتراف والقياس في البيانات المالية لمشاريع الأعمال* يقول أن التصنيف في البيانات المالية يسهل التحليل عن طريق تجميـع البنود بمزايا متشابهة وفصل بنود مختلفة المزايا. التحليل الذي يهدف إلى تحقيق أهداف مثل تنبؤ مبالغ، توقيت الشك في التدفقات النقدية المستقبلية يتطلب معلومات ماليـة معزولـة فـي فئـات متجانسة بشكل معقول.

إستنتاج١٥٩ عند وضع مسودة العرض لعام ١٩٩٩، ناقش مجلس معايير المحاسبة المالية في المزايا المختلفة التي قد تميز الأصول غير الملموسة الأخرى عن الشهرة. لأن مجلس معايير المحاسبة الماليـة توصل إلى أن قابلية التحديد هي الخاصية التي تميز الأصول غير الملموسة الأخرى عن الشهرة، اقترحت مسودة العرض ١٩٩٩ أن الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد والقياس بشكل موثـوق ينبغي قياسها على أصول بشكل منفصل عن الشهرة. اتفق غالبية المجيبين على مسودة العرض لعام ١٩٩٩ على أن الكثير من الأصول غير الملموسة قابلة للتحديد وأن الأصول غير الملموسـة العديدة يتم قياسها بشكل موثوق. إلا أن وجهات نظر المجيبين حول معايير الإعتراف المقترحـة تباينت: فالكثير من أولئك المجيبين اقترحوا معايير إعتراف بديلة والكثير حث المجلـس علـى أيضاً المصطلح *قابل للقياس بشكل موثوق*.

إستنتاج١٦٠ ناقش مجلس معايير المحاسبة المالية تلك الإقتراحات وقرر تعديل معايير الإعتـراف المقترحـة لتقديم فرق أكثر وضوحاً بين الأصول غير الملموسة التي ينبغي الإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة وتلك التي ينبغي تضمينها في الشهرة. نشر المجلس بعـدها مـسودة عـرض معدلـة – *عمليات إندماج الأعمال والأصول غير الملموسة – محاسبة الشهرة* (مـسودة عـرض ٢٠٠١) والتي اقترحت أنه ينبغي الإعتراف بالأصل غير الملموس بشكل منفصل عن الشهرة في حالة أي من :-

(أ) السيطرة على منافع إقتصادية مستقبلية للأصل تنتج عن حقوق تعاقدية أو قانونية أخـرى (معيار تعاقدي-قانوني)؛ أو

(ب) أن يكون الأصل غير الملموس قادراً على الفصل، أو التقسيم، والبيع أو النقل، الترخيص، الإيجار أو التبادل (إما منفصلاً أو كجزء من مجموعة مـن الأصـول) (معيـار قابليـة الفصل).

* لمزيد من المعلومات المفصلة عن إستنتاجات مجلس معايير المحاسبة الدولي في تطوير قوعد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ هي متوفرة في أساس الإستنتاجات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إنتهى المجلس إلى أنه ينبغي أن تتوفر المعلومات الكافية لقياس القيمة العادلة للأصل الذي يفي بأي من تلك المعايير. بهذا، فان التغيير في معايير الإعتراف تخلص من الحاجة صراحة ليشمل "قابل للقياس بموثوقية" كمعيار إعتراف أو لإيضاح معنى ذلك المصطلح.

إستنتاج١٦١ أوضح معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما أصدرته الهيئة السابقة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في ١٩٩٨) إن تعريف الأصل غير الملموس تطلب أصلاً غير ملموس ليكون قابلاً للتحديد بغية تمييزه عن الشهرة. برغم ذلك، لم يعمل على تحديد المصطلح *قابل للتحديد*. في المقابل، بين معيار المحاسبة ٣٨ أنه يمكن تمييز الأصل غير الملموس عن الشهرة إذا كان الأصل قابلاً للفصل برغم ان قابلية الفصل لم تكن شرطا لازماً لقابلية التحديد.

إستنتاج١٦٢ أثناء وضع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، أكد مجلس معايير المحاسبة الدولية إستنتاج في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بأن قابلية التحديد هي خاصية تميز الأصول الأخرى غير الملموسة عن الشهرة. بالإضافة لذلك، توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أنه من أجل تقديم أساس تعريفي لتحديد والاعتراف بالأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة، احتاج مفهوم قابلية التحديد لأن يكون مفصلاً بشكل أوضح. نتيجة لذلك الإعتبار الذي تمت مناقشته في فقرات الإستنتاج ١٦٣ –١٦٥، وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية المزيد من المعايير التعريفية للتمييز بين الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد والشهرة وتم إدراج تلك المعايير في كل من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ومعيار المحاسبة الدولية ٣٨ (كما تم تعديله ٢٠٠٤).

الأسباب وراء المعيار التعاقدي - القانوني

إستنتاج١٦٣ أثناء وضع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١، لاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية أن الكثير من الأصول غير الملموسة تنشأ عن حقوق منقولة قانونياً من خلال عقد أو نظام أساسي أو وسائل مشابهة. مثلاً، يتم منح امتيازات لتجار السيارات وأماكن بيع الوجبات السريعة والفرق الرياضية المحترفة. ويمكن تسجيل العلامات التجارية وعلامات الخدمة مع الحكومة. كما يتم التفاوض غالباً على العقود مع عملاء أو موردين. وتتم حماية الإبداعات التكنولوجية ببراءات إختراع. وبخلاف ذلك، تنشأ الشهرة من مجموعة أصول تم تجميعها وتشكل المنشأة المشتراة أو القيمة التي أوجدها إنضمام مجموعة من الأصول من خلال إندماج للأعمال. وعليه، توصل المجلسان إلى أن حقيقة نشوء الأصل غير الملموس من حقوق تعاقدية أو قانونية أخرى هي خاصية مهمة تميز الكثير من الأصول غير الملموسة عن الشهرة وأنه ينبغي الاعتراف بالأصل غير الملموس المستملك بتلك الخاصية بشكل منفصل عن الشهرة.

أسباب معيار قابلية الفصل

إستنتاج ١٦٤ كما تم الإشارة إليها (الفقرة إستنتاج ١٦١)، اشتملت النسخة الأصلية من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على قابلية الفصل كخاصية تساعد على تمييز الأصول غير الملموسة عن الشهرة. وخلال وضع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، أكد مجلس معايير المحاسبة الدولية ذلك الإستنتاج للأسباب التي تناقشها الفقرات التالية.

إستنتاج١٦٥ أثناء وضع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١، لاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية أن بعض الأصول غير الملموسة التي لا تنشأ عن حقوق منقولة من خلال عقد أو وسائل قانونية أخرى يمكن برغم ذلك فصلها عن المنشأة المشتراة ومبادلتها بشيء آخر ذي قيمة. وغيرها، مثل الشهرة لا يمكن فصلها عن المنشأة ولا يمكن بيعها أو نقلها بخلاف ذلك. وتوصل كلا المجلسين بذلك إلى أن قابلية الفصل هي خاصية هامة أخرى تميز الكثير من الأصول غير الملموسة عن الشهرة. ينبغي الإعتراف بالأصل المستملك غير الملموس بتلك الخاصية بشكل منفصل عن الشهرة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١٦٦ إقترحت مسودة العرض ٢٠٠١ لمجلس معايير المحاسبة المالية أن الأصل غير الملموس الذي لم يكن قابلاً للفصل بشكل فردي يلبي معيار قابلية الفصل إذا كان بالإمكان بيعه أو نقله أو ترخيصه أو تأجيره أو مبادلته مع مجموعة من الأصول أو الإلتزامات ذات العلاقة. إقترح بعض المجاوبين انه ينبغي على مجلس معايير المحاسبة المالية إلغاء ذلك المطلب، بحجة أنه ما لم يكن الأصل قابلاً للفصل منفرداً، فإنه يتم إدراجه في المبلغ المعترف به كشهرة. كما طلب آخرون من مجلس معايير المحاسبة المالية توضيح معنى المصطلح *مجموعة الأصول ذات العلاقة* مع الإشارة إلى أنه يمكن فصل الشهرة عن المنشأة المشتراه أيضاً حتى لو اشتملت مجموعة الأصول المباعة أعمالاً.

إستنتاج١٦٧ لاحظ مجلس معايير المحاسبة المالية أن بعض الأصول غير الملموسة ترتبط بشكل كبير مع أصل آخر أو إلتزام وأنها في العادة تباع "كحزمة" (مثال، إلتزامات إيداعيه وعلاقة المودع بالأصل غير الملموس). وإذا تم تصنيف تلك الأصول غير الملموسة ضمن الشهرة، فإن الإعتراف بالأرباح لا يكون صحيحاً إذا تم بيع الأصل غير الملموس فيما بعد مع الأصل أو الإلتزام ذي العلاقة. برغم ذلك، وافق مجلس معايير المحاسبة المالي على أن المتطلب الذي تم إقتراحه بأن يتم الإعتراف بأصل غير ملموس بشكل منفصل عن الشهرة إذا كان يمكن بيعه أو نقله أو كجزء من مجموعة الأصول هو معيار أوسع مما كان يقصد منه. لهذه الأسباب، اشترط بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١، شأنه شأن المعايير المعدلة، أن يلبي الأصل غير الملموس الذي لا يمكن فصله منفرداً معيار قابلية الفصل إن كان يمكن فصله عن المنشأة وبيعه أو نقله أو ترخيصه أو تأجيره أو مبادلته بالإضافة إلى العقد ذي العلاقة، أصل آخر قابل للتحديد أو إلتزام آخر.

إستنتاج١٦٨ إقترح بعض المجاوبين على مسودة العرض ٢٠٠١ حصر معيار قابلية الفصل على الأصول غير الملموسة القابلة للفصل **و**المتداولة في معاملات التبادل الظاهرة. وبرغم موافقة مجلس معايير المحاسبة المالية على أن معاملات التبادل تقدم دليلا على قابلية فصل الأصل إلا أنه توصل إلى أن تلك المعاملات لا تكون بالضرورة الدليل الوحيد على قابلية الفصل بالإضافة إلى انه لم يتبنى ذلك الإقتراح.

إستنتاج١٦٩ إقترح مجاوبون آخرون أنه ينبغي تعديل معيار قابلية الفصل ليقتضي الإعتراف بأصل غير ملموس بشكل منفصل عن الشهرة فقط إذا كانت إدارة المنشأة **تزمع** بيع أو تأجير أو مبادلة الأصل. وقد رفض مجلس معايير المحاسبة المالية ذلك الإقتراح لأنه توصل إلى أن **إمكانية** فصل الأصل عن المنشأة ومبادلته بشيء آخر ذي قيمة هو خاصية متعلقة بالأصل غير الملموس تميزه عن الشهرة. وبخلاف ذلك، فان أغراض الإدارة لا تعتبر خاصية لذلك الأصل.

أسباب رفض مجلس معايير المحاسبة المالية المعايير الأخرى للإعتراف التي تم إقتراحها لبيان معيار المحاسبة المالية ١٤١

إستنتاج١٧٠ إقترح بعض المجاوبين أنه ينبغي على مجلس معايير المحاسبة المالية إلغاء متطلب الإعتراف بالأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة. واقترح آخرون انه ينبغي إدراج كل الأصول ذات الخصائص المشابهة للشهرة في القيمة المسجلة كشهرة. ورفض مجلس معايير المحاسبة المالية تلك الإقتراحات لأنها تضعف ولا تحسن من الفائدة المرجوة من المعلومات المالية التي تم الإبلاغ عنها في اتخاذ القرار.

إستنتاج١٧١ شكك بعض المجاوبين في قدرتهم على قياس القيم العادلة للكثير من الأصول غير الملموسة بشكل موثوق. واقترحوا بأن الإعتراف بالأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة لا يتم فقط إلا بتلك التي لها تدفقات نقدية مباشرة والتي يتم شراؤها وبيعها عبر معاملات مبادلة ظاهرة. وقد رفض مجلس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذلك الرأي. ورغم أن مقاييس

القيمة العادلة لبعض الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد قد تعوزها الدقة الموجودة في مقاييس الأصول الأخرى، إلا أن المجلس المذكور قد توصل إلى القول بأن المعلومات المتوفرة من الإعتراف بالأصول غير الملموسة بقيمها العادلة المقدرة تشكل تمثيلاً أكثر صحة من تلك المعلومات المتوفرة لو تم تصنيف تلك الأصول غير الملموسة ضمن الشهرة. كما أن إدراج الأصول غير الملموسة ومحدودة الأجل في الشهرة غير المطفأة من شأنه زيادة ضعف تمثيل البيانات المالية.

المقاربة بين المعايير الواردة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣

إستنتاج ١٧٢ شملت معايير المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المتعلقة بتحديد إذا ما كان الأصل غير الملموس قابلاً للتحديد وبالتالي الإعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة نفس الشروط التعاقدية أو القانونية وشروط قابلية الفصل الموجودة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١. إلا أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ تتضمن كذلك متطلبا يقتضي أن تكون القيمة العادلة للأصل غير الملموس القابل للتحديد قابلة للقياس بشكل موثوق ليتم الإعتراف بها بشكل منفصل. وخلال إعداد مسودة العرض لعام ٢٠٠٥ ناقش المجلسان أفضل السبل للمقاربة بين معاييرهم المعنية بالإعتراف بالأصول غير الملموسة.

إستنتاج ١٧٣ خلال إعداد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ذكر مجلس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن القيمة العادلة للأصول غير الملموسة القابلة للتحديد المستملكة في إندماج الأعمال تكون عادة قابلة للقياس بموثوقية كافية للإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة. وتنعكس آثار الشكوك الناجمة عن سلسلة من النتائج الممكنة ذات الاحتمالات المختلفة على قياس القيمة العادلة للأصل، ولا يمثل وجود تلك السلسلة ضعفا في قياس القيمة العادلة بشكل موثوق. وقد تضمن معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (قبل التعديلات الناتجة عن المعيار الدولي المعدل لإعداد التقارير المالية ٣) افتراضا قابل النقض يفيد بأنه يمكن قياس القيمة العادلة للأصل ذي الزمن الإنتاجي المحدود المستملك في إندماج الأعمال بشكل موثوق. وتوصل مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى القول بأنه قد لا يكون من الممكن دائما قياس القيمة العادلة للأصل ذي الأساس التعاقدي أو القانوني بشكل موثوق. إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ينص على أن الظروف الوحيدة التي قد يتعذر فيها قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس والناشئة عن الحقوق القانونية أو التعاقدية الأخرى المستملكة في إندماج الأعمال، هي حين يكون ذلك الأصل:-

(أ) غير قابل للفصل، أو

(ب) قابلاً للفصل غير أنه لا يوجد تاريخ أو دليل على معاملات المبادلة لنفس الأصل أو الأصول المتشابهة، وكان تقدير القيمة العادلة معتمدا على متغيرات غير قابلة للقياس.

إستنتاج ١٧٤ خلال إعداد مسودة العرض لعام ٢٠٠٥،توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى القول بأن الإعتراف المنفصل بالأصول غير الملموسة على أساس القيمة العادلة المقدرة وليس تصنيفها في الشهرة، يوفر معلومات أفضل لمستخدمي البيانات المالية حتى لو تطلب تقدير القيمة العادلة قدراً كبيراً من الحكم. ولذلك السبب، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية إقتراح تعديلات هامة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ لإزالة معيار موثوقية قياس الأصول غير الملموسة المستملكة في إندماج الأعمال. وخلال مداولة الإقتراحات الواردة في مسودة العرض لعام ٢٠٥، أكد مجلس معايير المحاسبة الدولية على تلك التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٨.

القائمة التوضيحية للأصول غير الملموسة

إستنتاج ١٧٥ تتضمن الأمثلة التوضيحية المرافقة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ قائمة تتضمن أمثلة على الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد التي يمكن إستملاكها في إندماج الأعمال. وهنالك قائمة مماثلة لها مرافقة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل (أنظر الأمثلة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التوضيحية). وتعكس القائمة تغييرات متعددة على القوائم المماثلة في مسودات العرض التي سبق للمجلسين نشرها في مشاريع كل منهما والمتعلقة بعمليات إندماج الأعمال. وقد لاحظ المجلسان أن القائمة ليست شاملة، وأن هنالك نوعاً معيناً من الأصول غير الملموسة الذي تضمنته إحدى القوائم السابقة، قد لا يكون وارداً في الأمثلة التوضيحية. ولا يعني ذلك بالضرورة أن الأصل غير الملموس ليس قابلاً للتحديد وفقاً للمعايير الواردة في المعايير المعدلة. وينبغي على المنشأة المشترية أن تنظر في طبيعة كل أصل من الأصول غير الملموسة المستملكة لتحديد ما إذا تم تلبية تلك المعايير.

إستنتاج ١٧٦ خلال إعداد بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ لم ينظر مجلس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا لبت القوى العاملة المجمعة المعيار التعاقدي- القانوني أو معيار القابلية للفصل للإعتراف بها كأصل غير ملموس قابل للتحديد. وعوضا عن ذلك فإن بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ منع الإعتراف المنفصل بالقوى العاملة المجمعة بسبب إستنتاج مجلس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بعدم توفر آليات قياس قيمة القوى العاملة المجمعة بموثوقية كافية في ذلك الوقت. ومن جهة أخرى فإن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ لا يمنعان صراحة الإعتراف بالقوى العاملة المجمعة. برغم ذلك، أشارت الفقرة ١٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إلى أن المنشأة لا تملك في العادة سيطرة كافية على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة الناشئة من القوى العاملة المجمعة لتلبي تعريف الأصل المنفصل غير الملموس.

إستنتاج ١٧٧ خلال إعداد مسودة العرض لعام ٢٠٠٥ توصل المجلسان إلى أنه لا ينبغي أن تعترف المنشأة المشترية بالقوى العاملة المجمعة كأصل منفصل غير ملموس لأنها لا تلبي المعيار التعاقدي- القانوني ولا معيار قابلية الانفصال. واختلطت آراء المجاوبين الذين علقوا على الإعتراف بالقوى العاملة المجمعة. فقد وافق البعض على إقتراح منع الإعتراف بها. ورأى البعض الآخر أن على المجلسين إعادة النظر في ذلك المنع؛ وقالوا بشكل عام أن القوى العاملة المجمعة قد تم تقييمها في الكثير من الحالات لغايات احتساب "رسم الأصل الإسهامي" عند تحديد القيمة العادلة لبعض الأصول غير الملموسة. (وعند إستخدام أسلوب التقييم على أساس 'الأرباح الفائضة' يلزم وجود رسم الأصل الإسهامي لعزل التدفقات النقدية المتولدة من الأصل غير الملموس الذي تم تقييمه من مساهمة الأصول الأخرى في تلك التدفقات النقدية، بما فيها الأصول غير الملموسة الأخرى. ورسوم الأصول الإسهامية هي رسوم "استئجار" افتراضي لإستخدام تلك الأصول المساهمة الأخرى). وقد عارض أولئك المجاوبون منع الإعتراف بالقوى العاملة المجمعة كأصل غير ملموس منفصل؛ وفضلوا السماح للمنشآت المستملكة بتقدير ما إذا كانت القوى العاملة المجمعة قابلة للفصل في كال حالة من الحالات والإعتراف بتلك القابلة للفصل.

إستنتاج ١٧٨ خلال إعادة مناقشة الإقتراح الوارد في مسودة العرض للعام ٢٠٠٥، توصل المجلسان إلى أنه ينبغي الإبقاء على منع الإعتراف بالقوى العاملة المجمعة. وذلك نظرا لكون القوى العاملة المجمعة تمثل مجموعة من الموظفين وليس موظفاً واحداً، فهي لا تنشأ عن الحقوق التعاقدية أو القانونية. ومع أن الموظفين الأفراد قد تكون لديهم عقود عمل مع رب العمل، فإنه ليس لدى مجموعة الموظفين، ككل، مثل ذلك العقد. كما أن القوى العاملة المجمعة غير قابلة للفصل، سواء كموظفين أفراد أو معا بالعقد ذي العلاقة أو الأصل أو الإلتزام القابل للتحديد. كما انه لا يمكن بيع القوى العاملة المجمعة أو نقلها أو ترخيصها أو تأجيرها أو مبادلتها أو خلافه دون الإضرار بعمل المنشأة المشترية. وعلى النقيض من ذلك فبإمكان المنشأة الإستمرار في عملها بعد نقل أصل من الأصول القابلة للتحديد. وبذلك لا تكون القوى العاملة المجمعة أصلاً غير ملموس قابلاً للتحديد ولا يتم الإعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ١٧٩ لاحظ المجلسان أن معيار المحاسبة الدولي ٣٨ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ لم يعمدا إلى تعريف القوى العاملة المجمعة إذ أدى ذلك إلى حالات من عدم الاتساق خلال التطبيق. كما يعتبر بعض الذين عارضوا منع الإعتراف الوارد في مسودة العرض للعام ٢٠٠٥ أن القوى العاملة المجمعة تمثل رأس المال الفكري للقوى العاملة المحترفة – المعرفة والخبرة (المتخصصة) التي يثري موظفو المنشأة المشترية بها وظائفهم. برغم ذلك، يعتبر المجلسان القوى العاملة المجمعة مجموعة قائمة من الموظفين التي تتيح للمنشأة المشترية الإستمرار في تشغيل العمل المستمك من تاريخ الإستملاك، وقررا إدراج ذلك التعريف في المعايير المعدلة (الفقرة ب٣٧ من المعيار الدولي المعدل لإعداد التقارير المالية ٣).

إستنتاج ١٨٠ لاحظ المجلسان أن قيمة رأس المال الفكري يتم الإعتراف بها فعلياً لأنها جزء من القيمة العادلة للأصول الأخرى غير الملموسة للمنشأة، كامتيازات ملكية التكنولوجيا والعمليات وعقود الزبائن والعلاقات المرتبطة بهم. وفي تلك الحالة يمكن توثيق العملية أو طريقة العمل وإتباعها إلى الحد الذي لا يترك أثرا كبيراً على العمل في حال ترك أحد الموظفين العمل في المنشأة. وفي معظم التشريعات 'يملك' رب العمل عادة رأس المال الفكري للموظف. وتنص معظم عقود العمل على إحتفاظ رب العمل بحقوق وملكية أي ملكية فكرية يبتكرها الموظف. وعلى سبيل المثال، يتم توثيق برنامج الحاسوب الذي يبتكره موظف معين (أو مجموعة من الموظفين) ويكون بشكل عام ملكا للمنشأة. كما يمكن إستبدال المبرمج المعين الذي ابتكر البرنامج بمبرمج آخر بخبرة مماثلة دون التأثير على سير عمل المنشأة. ولكن تعتبر الملكية الفكرية المتمثلة في برمجيات الحاسوب جزء من القيمة العادلة للبرنامج وتشكل أصلاً غير ملموس قابلاً للتحديد إذا كانت قابلة للفصل عن المنشأة. وبعبارة أخرى، لا ينطبق منع الإعتراف بالقوى العاملة المجمعة كأصل غير ملموس على الملكية الفكرية؛ وإنما ينطبق على قيمة وجود قوى عاملة في تاريخ الإستملاك كي تتمكن المنشأة المشترية من الإستمرار في أعمال المنشأة المشتراه دون الحاجة إلى توظيف قوى عاملة وتدريبها.

الحقوق المعاد إستملاكها

إستنتاج ١٨١ قد تلجأ المنشأة المشترية، كجزء من إندماج الأعمال، إلى إعادة إستملاك حق سبق أن منحته للمنشأة المشتراه بإستخدام أصول المنشأة المشترية غير الملموسة المعترف بها أو غير المعترف بها. ومن أمثلة تلك الحقوق الحق في إستخدام الاسم التجاري للمنشأة المستملكة بموجب اتفاقية امتياز أو الحق بإستخدام تقنية المنشأة المشترية بموجب اتفاقية لترخيص التقنية. وقد إقترحت مسودة العرض للعام ٢٠٠٥، بالإضافة إلى المعايير المعدلة التي تقتضي، على المنشأة المشترية الإعتراف بمثل ذلك الحق المعاد إستملاكه كأصل غير ملموس قابل للتحديد (الفقرة ب٣٥ من المعيار الدولي المعدل لإعداد التقارير المالية ٣). ويتم إطفاء القيمة العادلة للحق المعاد إستملاكه على مدى الفترة المتبقية من العقد الذي أوجد ذلك الحق. ولا تعتبر تلك الإرشادات جديدة على المنشآت التي تطبق مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً؛ فهي نفس الإرشادات المعنية بهذا الخصوص والوارد في إصدار ٤٠-١ لفريق مهام القضايا المحتملة (تناقش فقرات الإستنتاج ٣٠٨ – إستنتاج ٣١٠ قياس الحقوق المعاد إستملاكها).

إستنتاج ١٨٢ اختلف بعض المجاوبين على مسودة العرض لعام ٢٠٠٥ مع الإعتراف بالحق المعاد إستملاكه كأصل غير ملموس قابل للتحديد لأنهم اعتبروا ذلك بمثابة الإعتراف بأصل غير ملموس مولد داخلياً. واقترح البعض الإعتراف بالحق المعاد إستملاكه كتسوية لعلاقة قائمة مسبقا؛ وقال آخرون أنه ينبغي الإعتراف بالحق المعاد إستملاكه كجزء من الشهرة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ١٨٣ رفض المجلسان البديل المتمثل بمعاملة الحق المعاد إستملاكه كإلغاء لعلاقة سـابقة لأن إعـادة إستملاك حق امتياز، مثلاً، لا تلغي ذلك الحق. وبعد إندماج الأعمال فإن الحق في تشغيل محـل امتياز في منطقة معينة يظل قائماً. ويتمثل الفرق في كون المنشأة المـشترية وليـست المنـشأة المشتراه بحد ذاتها هي التي تسيطر على أصبحت تسيطر على حق الامتياز.

إستنتاج ١٨٤ كما رفض المجلسان الإعتراف بالحق المعاد إستملاكه كجزء من الشهرة. ويعتبر مؤيـدو هـذا البديل أن مثل ذلك الحق يختلف عن الأصول غير الملموسة الأخرى القابلة للتحديد المعترف بها في إندماج الأعمال لأن علاقة الامتياز مع طرف خارجي لم تعد قائمة مـن منظـور المنـشأة المدمجة. وكما ذكر سابقاً، وبرغم ذلك، يظل كل من الحق المعاد إستملاكه والتـدفقات النقديـة المتعلقة به قائماً. وقد توصل المجلسان إلى القول بأن الإعتراف بذلك الحق بشكل منفصل عـن الشهرة يقدم لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة المدمجة معلومات أكثر إفادة في القـرارات مـن تصنيف ذلك الحق مع الشهرة. كما لاحظ المجلسان أن الحق المعاد إسـتملاكه يلبـي المعـايير التعاقدية-القانونية ومعيار قابلية الفصل ويحقق متطلبات الأصل غير الملموس القابل للتحديد.

تصنيف وتحديد الأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة

إستنتاج ١٨٥ في بعض الحالات، تقدم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسـبة الأمريكيـة المقبولة عموماً محاسبة مختلفة وفقاً لطريقة تصنيف وتعيين أصل أو إلتزام محددين. فعلى سبيل المثال، ووفقا لكل من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية:- الإعتراف والقياس*" وبيان مجلس معايير المحاسبة المالية ١١٥ *محاسبة إستثمارات معينة والأوراق المالية للديون وحقوق الملكية*، تختلف محاسبة أدوات مالية معينة تبعا لطريقة تصنيف الأداة، مثلاً، بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، أو كمتوفرة برسم البيع أو محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق. ومن الأمثلـة الأخرى محاسبة الأداة المشتقة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ أو بيان مجلس معايير المحاسبة المالية ١٣٣ *محاسبة الأدوات المشتقة وأنشطة التحوط*، المعتمدة على ما إذا كان قد تـم تعيـين المشتقة كتحوط، وإذا ما تم ذلك، تعيين نوع التحوط.

إستنتاج ١٨٦ إقترحت مسودة العرض للعام ٢٠٠٥ أن تصنيف عقد الإيجار المستملك لا يغير مـن تـصنيف المنشأة المشتراه عند بداية العقد ما لم يتم تعديل أحكام العقد نتيجة لإنـدماج الأعمـال بطريقـة تستدعي تصنيفا مختلفا وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٧ أو بيان معايير المحاسبة الماليـة ١٣. ولكن مسودة العرض تلك لم تعالج مسألتي التصنيف أو التعيين المتعلقتـين بـالأنواع الأخـرى للعقود. وقد طلب بعض المجاوبين وآخرون من المجلسين تقديم المزيد من الإرشـادات حـول الحالات التي ينبغي فيها على المنشأة المشترية إعادة النظر في، أو ربما تغيير، تصنيف العقد أو تعيينه، لغايات تطبيق متطلبات محاسبية أخرى.

إستنتاج ١٨٧ قرر المجلسان أن وضع مبدأ عام لتصنيف العقود المستملكة في إندماج الأعمال أو تعيينها يسهل تنفيذ المعايير المعدلة بشكل متسق. وقد لاحظا أن تطبيق طريقة الإستملاك يؤدي إلى الإعتراف المبدئي بالأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة في إندماج الأعمال فـي بيانـات المنـشأة المشترية المالية. نتيجة ذلك، ينبغي على المنشأة المشترية، من حيث المفهوم، أن تصنف وتعين كافة البنود المستملكة في إندماج الأعمال في تاريخ الإستملاك ضمن سياق الأحكام التعاقديـة

والظروف الإقتصادية وغيرها من العوامل المعنية في ذلك التاريخ. ويكون ذلك المفهوم أساساً لمبدأ التصنيف والتعيين (الفقرة ١٥ من المعيار الدولي المعدل لإعداد التقارير المالية ٣).

إستنتاج ١٨٨ في الحالتين المبينتين في الفقرة ١٧ من المعيار الدولي المعدل لإعداد التقارير المالية ٣، يقتضي كل من تصنيف عقد الإيجار كعقد تشغيلي أو عقد مالي وتصنيف العقد كعقد تأمين أو إعادة تأمين أو عقد إيداع، والمعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً على المنشأة تعريف العقد عند ابتدائه فقط، على أساس الأحكام التعاقدية وغيرها من العوامل في ذلك التاريخ. ونظرا لأن تلك المتطلبات تنطبق على أنواع محددة من العقود بصرف النظر عن هوية الأطراف المتعاقدة، فقد توصل المجلسان إلى انه ينبغي تطبيق تلك المتطلبات في محاسبة إندماج الأعمال. ولذلك تقدم المعايير المعدلة إستثناءاً على مبدأ تصنيف وتعيين الأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة في إندماج الأعمال، لنوعي العقود الذي تم تحديدهما في الفقرة ١٧.

إرشادات الإعتراف والتصنيف والقياس لعقود التأمين وإعادة التأمين

إستنتاج ١٨٩ يوفر بيان معيار المحاسبة المالية المعدل ١٤١ إرشادات خاصة بعقود التأمين وإعادة التأمين التي يتم إستملاكها أو تحملها في إندماج الأعمال وبشكل رئيسي من خلال إجراء تعديلات على المعايير الأخرى المرتبطة بالتأمين. وتناقش فقرات الإستنتاج١٩٠-١٩٥ تلك الإرشادات. كما تناقش الفقرة إستنتاج١٩٦ إرشادات مجلس معايير المحاسبة الدولية حول الإعتراف بعقود التأمين وقياسها في إندماج الأعمال المذكورة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "*عقود التأمين*".

إستنتاج ١٩٠ قرر مجلس معايير المحاسبة المالية أنه ينبغي محاسبة عقود التأمين وإعادة التأمين المستملكة في إندماج الأعمال أساس بداية (عقود جديدة) جديدة، وعليه يتم الإعتراف بكافة الأصول والإلتزامات الناشئة عن حقوق وإلتزامات عقود التأمين وإعادة التأمين المستملكة في إندماج الأعمال في تاريخ الإستملاك ويتم قياسها بقيمها العادلة في تاريخ الإستملاك. ويمكن أن يتضمن الإعتراف والقياس المذكورين البنود القابلة للاسترداد من إعادة التأمين والإلتزام بدفع مطالبات العقود المستقبلية ومصاريف العقود والمطالبات مستقبلية على الجزء الذي لم ينته أجله من عقود المستملكة والإلتزام بدفع مصاريف مطالب العقد التي تم تكبدها. برغم ذلك، لا تشمل الأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة حسابات عقد التأمين وإعادة التأمين الخاصة بالمنشأة المشتراه كتكاليف الإستملاك المؤجلة والأقساط غير المتحققة التي لا تمثل تدفقات نقدية مستقبلية. ويعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية أن هذا النموذج هو الأكثر اتساقاً مع طريقة الإستملاك ومحاسبة أنواع أخرى من العقود المستملكة في إندماج أعمال ما.

إستنتاج ١٩١ قرر مجلس معايير المحاسبة المالية أيضاً أنه ينبغي على المنشأة المشترية ترحيل العقود التي تصنفها المنشأة المشتراه كعقد تأمين أو إعادة تأمين (وليس وديعة) على أساس شروط العقد المستملك وأية عقود أو اتفاقيات معنية بهذا الخصوص عند ابتداء العقد. وإذا تم تعديل شروط تلك العقود والاتفاقيات المذكورة بشكل يغير التصنيف، تقوم المنشأة المشترية بتحديد تصنيف العقد على أساس شروطه وعلى أساس عوامل أخرى ذات علاقة منذ ابتداء تاريخ التعديل والذي قد يكون تاريخ الإستملاك. ويعتبر أخذ العقود والاتفاقيات ذات العلاقة بعين الإعتبار أمراً هاماً لدى تقييم ما إذا كانت العقود جديرة بأن تكون عقود تأمين أو إعادة تأمين وذلك لأثرها البالغ على حجم المخاطرة المنقولة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ١٩٢ يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية المعدل ١٤١ (ر) أن تكون القيمة العادلة لعقود التأمين وإعادة التأمين المستملكة في إندماج الأعمال مقسمة إلى (أ) أرصدة محاسبة مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً للتأمين وإعادة التأمين بإستخدام السياسات المحاسبية للمنشأة المشترية و (ب) أصلاً غير ملموس (أو، في حين توقع ندرتها، إلتزاما آخر). وتتيح الإرشادات للمنشأة المشترية الإبلاغ لاحقا عن المنشأة المشتراه على نفس أساس عملها المكتوب (بإستثناء إطفاء الأصل غير الملموس). وتتم محاسبة العقود الأخرى التي تقدم عمولات محتملة لطرف ثالث بنفس الطريقة التي تتم فيها محاسبة الاحتمالات الأخرى، وتتم محاسبة العقود التي توفر ضمانات لكفاية إلتزامات المطالب على أنها تعويضات.

إستنتاج ١٩٣ توصل مجلس معايير المحاسبة المالية إلى أنه ينبغي إطفاء الأصل غير الملموس على أساس متسق مع قياس الإلتزام. فعلى سبيل المثال، بالنسبة لمعظم العقود قصيرة الأجل مثل عقود تأمين الممتلكات والإلتزامات، لا تخصم إلتزامات مطالبات مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً، ولذلك فإن إطفاء الأصل غير الملموس كخصم بإستخدام طريقة الحصص قد تكون طريقة مناسبة. بالنسبة لبعض العقود طويلة الأجل كغالبية عقود التأمين على الحياة فإن إستخدام أساس يتسق مع قياس الإلتزام يشابه الإرشاد الوارد في الفقرة ٣١ من بيان مجلس معايير المحاسبة المالية ٦٠ *المحاسبة إعداد التقارير من قبل مؤسسات التأمين* (بيان معايير المحاسبة المالية ٦٠).

إستنتاج ١٩٤ ناقش مجلس معايير المحاسبة المالية ما حدده المجاوبون لمسودة العرض للعام ٢٠٠٥ من عدة قضايا متعلقة بالتنفيذ. ولكنه قرر أنه ينبغي أن تكون طريقة البداية الجديدة لعقود التأمين وإعادة التأمين المستملكة وتقديم إرشادات محدودة حول المحاسبة اللاحقة بما في ذلك تطلب إطفاء أصل غير ملموس على أساس يتسق مع الإلتزام كافية لحل معظم قضايا الممارسة. ويتسق مستوى الإرشادات هذا مع الإرشادات التي يحددها ويقدمها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.

إستنتاج ١٩٥ قرر مجلس معايير المحاسبة المالية تقديم الإرشادات حول الإعتراف والقياس بما في ذلك القياس اللاحق لعقود التأمين وإعادة التأمين المستملكة في إندماج الأعمال من خلال تعديل بيان معايير المحاسبة المالية ٦٠. ويوازي ذلك موضع إرشادات مجلس معايير المحاسبة الدولية لإندماج الأعمال حول عقود التأمين في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ مما يسهل بشكل أكبر معالجة أية تغييرات على تلك الإرشادات التي يمكن أن تنشأ إذا ما قرر كل من مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية المباشرة بمشروع مشترك في نهاية الأمر لإعادة مناقشة محاسبة عقود التأمين بشكل شامل.

إستنتاج ١٩٦ تتناول الفقرات من ٣١-٣٣ في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ جوانب محدودة من عقود التأمين المستملكة في إندماج الأعمال، وقد تم وضع تلك الإرشادات في المرحلة الأولى من مشروع مجلس معايير المحاسبة الدولية الخاص بعقود التأمين. وقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية ألا يجري تعديلاً على هذه الفقرات في المرحلة الثانية من مشروع إندماج الأعمال كي لا يتم تخصيص المرحلة الثانية من مشروع مجلس معايير المحاسبة الدولية لعقود التأمين. وفي مايو ٢٠٠٧، نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية آراءه المبدئية حول المرحلة الثانية من ذلك المشروع في ورقة مناقشة بعنوان *آراء أولية حول عقود التأمين*.

القياس

إستنتاج ١٩٧ تضع الفقرة ١٨ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل مبدأً يفيد بأنه ينبغي قياس الأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة بقيمها العادلة في تاريخ الإستملاك. وتمت مناقشة الأسباب وراء هذا المبدأ وتطبيقه على الظروف المحتملة والحصص غير المسيطرة في فقرات الإستنتاج ١٩٨-٢٤٥ كما تمت مناقشة تعريف القيمة العادلة في فقرات

الإستنتاج ٢٤٦-٢٥١. وتوفر المعايير المعدلة إرشادات حول تحديد القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك لأنواع محددة من الأصول المستملكة إذ تمت مناقشتها في فقرات الإستنتاج من ٢٥٢ إلى ٢٦٢.

لماذا يتم وضع القيمة العادلة كمبدأ للقياس؟

الأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة

إستنتاج ١٩٨ خلال إعداد مبدأ قياس في المعايير المعدلة، توصل المجلسان إلى أن القيمة العادلة هي السمة الأكثر ارتباطا بالأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة في إندماج الأعمال. كما أن القياس بالقيمة العادلة يوفر معلومات أكثر قابلية للمقارنة والفهم من القياس بالتكلفة أو على أساس تخصيص التكلفة الإجمالية للإستملاك. وقد تطلب كل من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ تخصيص تلك التكلفة على أساس القيمة العادلة للأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة، ولكن إرشادات أخرى في هذه المعايير تتطلب قياسات غير القيمة العادلة، وبالإضافة إلى ذلك فقد أدت متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ لقياس الأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة في إستملاك تم تحقيقه على مراحل (إستملاك على خطوات) وفي إستملاك غير كامل حصص حقوق الملكية للمنشأة المشتراه إلى فرق آخر بين قياس القيمة العادلة للأصول والإلتزامات القابلة للتحديد وعملية مراكمة التكاليف وتخصيصها، وقد كانت هذه المتطلبات مماثلة للمعالجة التحليلية في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ الذي حل محله المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. وتناقش الفقرات التالية كلا من أسباب مجلس معايير المحاسبة الدولية لذلك التغيير الذي تم إجراؤه على معيار المحاسبة الدولي ٢٢ وأسباب مجلس معايير المحاسبة المالية للتغيير الذي تم إجراؤه على متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ المتعلقة بالإستملاك على خطوات، بالإضافة إلى مناقشة إضافية حول أسباب مبدأ قياس القيمة العادلة في المعايير المعدلة.

إستنتاج ١٩٩ خلال إعداد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية المعدل ١٤١ على التوالي، قام المجلسان بدراسة حالات عدم الاتساق التي نتجت عن تطبيق المعالجة التحليلية في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ ونصوص بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ وإرشادات التنفيذ المتعلقة بعمليات إستملاك الأعمال، وفيما يتعلق بالإستملاك على خطوات فقد تضمنت تلك العملية مراكمة التكاليف أو تسجيل قيم عمليات شراء سابقة لحصص في منشأة لربما حدثت منذ عدة سنوات أو عقود. وقد أضيفت هذه المبالغ إلى التكلفة الحالية لشراء حصص متزايدة في المنشأة المشتراه في تاريخ الإستملاك. تم تخصيص المبالغ المتراكمة لعمليات الشراء المذكورة للأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة، وقد أدى تخصيص المبالغ المتراكمة بشكل عام إلى الإعتراف بالأصول والإلتزامات القابلة للتحديد الخاصة بالمنشأة المشتراه بمزيج من أسعار الصرف السائدة والقيم الدفترية للترحيل لكل عملية شراء سابقة بدلاً من أن تكون بالقيم العادلة في تاريخ الإستملاك الخاصة بها. لطالما انتقد مستخدمو البيانات المالية تلك الممارسات حيث أنها تؤدي إلى معلومات يعوزها الاتساق وقابلية الفهم والفائدة. فعلى سبيل المثال وردا على مذكرة نقاش مجلس معايير المحاسبة المالية في سبتمبر عام ١٩٩١ بعنوان *سياسة وإجراءات التوحيد*، قالت مؤسسة تمثل موظفي الإقراض:-

> [نعتقد] أنه ينبغي أن تعكس أصول وإلتزامات الشركة التابعة [المنشأة المشتراه] التي تم الإبلاغ عنها في التوحيد القيم الكاملة التي وضعتها معاملة المبادلة التي تم فيها شراء تلك الأصول والإلتزامات. . . [نعتقد] أن الممارسة الحالية المتمثلة بالإبلاغ عن الأصول والإلتزامات الفردية بمزيج من بعض من أسعار الصرف السائدة وبعض القيم الدفترية للترحيل **مضللة بشكل خطير**.. . [تمت إضافة التأكيد].

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٢٠٠ توصل المجلسان إلى أنه لا يتم تلبية أي غرض من خلال الإبلاغ عن أصول أو إلتزامات عمل تم إستملاكه حديثاً بإستخدام مزيج من قيمها العادلة في تاريخ الإستملاك والتكاليف التاريخية أو القيم المسجلة للمنشأة المشترية. ولا ترتبط المبالغ المتعلقة بمعاملات وأحداث قبل إدراجها في البيانات المالية للمنشأة المشترية بمستخدمي هذه البيانات المالية.

إستنتاج ٢٠١ لاحظ المجلسان أيضاً أن الانتقادات المتعلقة بالمعلومات الناتجة عن تطبيق عملية تخصيص التكلفة ومراكمتها على عمليات إستملاك الأعمال التي أدت إلى ملكية غير كاملة لحصص حقوق الملكية للمنشأة المشتراه، وفي ظل هذه الأحوال فقد أدى تطبيق عملية تخصيص التكلفة ومراكمتها إلى تعيين مبالغ للأصول والإلتزامات القابلة للتحديد لم تكن بشكل عام قيمها العادلة في تاريخ الإستملاك. فعلى سبيل المثال قالت جمعية إدارة وأبحاث الإستثمار في ورقة المركز المالي الخاصة بها لعام ١٩٩٣ والتي كانت بعنوان *إعداد التقارير المالية في التسعينات وما بعدها*[1]:-

> ينشأ وضع أكثر صعوبة عندما لا تستملك الشركة ب الشركة أ إستملاكاً كاملا. في ظل الممارسة الحالية فإنه تتم إعادة تقييم الحصة التناسبية لأصول وإلتزامات الشركة أ التي تملكها الشركة ب إلا أنه تتم إعادة تقييم كافة أصول وإلتزامات الشركة أ جزئيا – ولا يتم توحيدها مع تلك التابعة للشركة ب والتي لم تتم إعادة تقييم أي من أصولها وإلتزاماتها، وهذا أمر مربك! **وتكون النتيجة عبارة عن مجموعة من القيم التاريخية والحالية والتي لا يتم التوصل إليها بدقة إلا بصعوبة بالغة جدا** [صفحة ٢٨، تمت إضافة التأكيد].

إستنتاج ٢٠٢ وبخلاف ذلك، إذا تم إستملاك كافة الحصص في العمل بعملية شراء واحدة فإن عملية تعيين سعر الشراء الحالي تؤدي بشكل عام إلى قياس الأصول والإلتزامات والإعتراف بها بقيمها العادلة في تاريخ الإستملاك، وبالتالي فإن المبالغ التي تم الإبلاغ عنها من أصول وإلتزامات كانت مختلفة بناء على ما إذا كانت المنشأة المشترية قد اشترت كافة حصص حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المشتراه خلال معاملة واحدة أو خلال عدة معاملات.

إستنتاج ٢٠٣ توصل المجلسان إلى أن قياس الأصول المستملكة أو الإلتزامات المضمونة بمبالغ غير قيمها العادلة في تاريخ الإستملاك لا تمثل قيمها الإقتصادية أو الظروف الإقتصادية للمنشأة المشترية والناشئة عن إندماج الأعمال بشكل صحيح. وكما بينت الفقرة إستنتاج ٣٧ في نقاشها، يعتبر توفير المعلومات الهامة والموثوقة للمستخدمين والتي تتعلق بأداء المنشأة والموارد التي تسيطر عليها من الأغراض الهامة للبيانات المالية. ويسري هذا الأمر بغض النظر عن مقدار حصة الملكية التي تملكها الشركة الأم في أي شركة تابعة. كما توصل المجلسان إلى أن القياس بالقيمة العادلة يمكن المستخدمين من إجراء تقييم أفضل لقدرات صافي الأصول القابلة للتحديد التي تم إستملاكها في إندماج الأعمال على توليد النقد ومساءلة الإدارة عن الموارد التي عهد إليها. وبالتالي فإن مبدأ قياس القيمة العادلة في المعايير المعدلة سيعمل على تحسين المعلومات المبلغ عنها، في البيانات المالية للمنشأة المشترية، من حيث اكتمالها وموثوقيتها ومدى ملاءمتها. وقد توصل المجلسان إلى أن تطبيق مبدأ القياس المذكور ينبغي أن لا يفرض تكاليف زائدة ومتزايدة على المنشآت لأنه كان لزاماً أيضاً قياس القيم العادلة للأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة بموجب نصوص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١على الرغم من أن تلك القيم العادلة لم تكن دائماً المبالغ التي تم الإعتراف بالأصول والإلتزامات على أساسها.

[1] بناء على ذلك، غيرت جمعية إدارة وأبحاث الإستثمار اسمها إلى معهد المحللين الماليين. الإشارة إلى هذه المؤسسة في هذه استنتاجات تكون باستخدام اسمها في التاريخ الذي نشرت فيه ورقة معينة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٢٠٤ وبالتالي فإن المعايير المعدلة تعكس قرارات مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية لوضع معيار (وإرشادات متعلقة بالتطبيق) من أجل قياس الأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة في إندماج أعمال ما والتي:-

(أ) تتسق مع المبدأ العام المتعلق بالقياس المبدئي للأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة بقيمها العادلة مما يعمل على تحسين مدى ملائمة وإمكانية مقارنة المعلومات الناتجة حول الأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة؛ و

(ب) تزيل حالات عدم الاتساق وغيرها من أوجه القصور المتعلقة بعملية تخصيص سعر الشراء بما في ذلك التي توجد في عمليات إستملاك الأعمال المتحققة على مراحل وتلك التي تحصل المنشأة المشترية فيها على عمل دون شراء كافة، أو أي من، حصص حقوق ملكية المنشأة المشتراه في تاريخ الإستملاك؛ و

(ج) يمكن تطبيقها عملياً بدرجة عالية نسبياً من الإتساق ودون فرض تكاليف زائدة.

الحصص غير المسيطرة

إستنتاج ٢٠٥ إقترحت مسودة العرض لعام ٢٠٠٥ أنه ينبغي تحديد الحصة غير المسيطرة في المنشأة المشتراه كمجموع الحصة التناسبية للحصة غير المسيطرة في الأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة بالإضافة إلى سهم الحصة غير المسيطرة من الشهرة، وبما أنه يتم قياس الشهرة كقيمة متبقية فإن المبلغ المعترف به للحصة غير المسيطرة في المنشأة المشتراه يكون قيمة متبقية أيضاً، وكان إذا ما ينبغي الإعتراف بسهم الحصة غير المسيطرة في الشهرة من القضايا الهامة في إصدار القرار المتعلق بقياس تلك الحصة (غالباً ما يُشار إلى ذلك بمسألة الشهرة التامة مقابل الشهرة الجزئية). وخلال إعداد مسودة العرض لعام ٢٠٠٥، توصل المجلسان إلى أنه ينبغي الإعتراف به (أي تم اختيار الشهرة التامة).

إستنتاج٢٠٦ خلال إعادة مداولات مسودة العرض ٢٠٠٥، لاحظ المجلسان أنها حددت آليات تحديد القيمة المبلغ عنها للحصة غير المسيطرة لكنها لم تحدد أداة قياسها. وكانت نتيجة تلك الآليات أن تم قياس الحصة غير المسيطرة بفعالية كمتبقي نهائي في إندماج الأعمال. بمعنى أن القيمة المبلغ عنها للحصة غير المسيطرة تعتمد على قيمة الشهرة، وتقاس الشهرة كمتبقي. وعليه، تكون الحصة غير المسيطرة هي المتبقي بعد تخصيص المتبقي، أو المتبقي من متبقي.

إستنتاج٢٠٧ توصل المجلسان إلى أنها غير راغبة في قيمتين متبقيتين في محاسبة إندماج الأعمال. لاحظ المجلسان كذلك أنه لا يمكن قياس الشهرة إلا كمتبقي، وأنه من غير الممكن قياس القيمة العادلة للشهرة مباشرةً. وخلاف ذلك، تستطيع المنشأة المشترية قياس القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة، على سبيل المثال، على أساس أسعار السوق للأسهم التي يملكها مساهمون غير مسيطرين أو بتطبيق طريقة تقييم أخرى. الحصة غير المسيطرة في المنشأة المشتراه عبارة عن عنصر من إندماج العمل الذي يتم فيه إستملاك أقل من ١٠٠% من حصص حقوق الملكية، وتوصل المجلسان، من حيث المفهوم، إلى أنه ينبغي قياس الحصة غير المسيطرة، مثل عناصر إندماج أخرى، بالقيمة العادلة. وتوصل المجلسان إلى أن اتخاذ قرار فائدة معلومات حول الحصة غير المسيطرة كان سيتحسن لو حددت المقاييس المعدلة أداة قياس لحصة غير مسيطرة بدلاً من مجرد آليات لتحديد تلك القيمة. توصلت أيضاً إلى أن أداة القياس يجب أن تكون القيمة العادلة. وتفهم المجالس أيضاً من مشاورات مع بعض المؤسسين المستخدمين لبيانات مالية لاتخاذ قرارات

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(أو رفع توصيات حول) إستثمار أن تلك المعلومات عن القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك للحصة غير المسيطرة ستكون مفيدة في تقدير قيمة أسهم الشركة الأم، ليس فقط في تاريخ الإستملاك بل بتواريخ لاحقة أيضاً.

إستنتاج٢٠٨ لاحظ المجلسان أيضاً أن الحصة غير المسيطرة هي عنصر حقوق ملكية في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المشترية وأن قياس قيمة غير مسيطرة بقيمتها العادلة في تاريخ الإستملاك يتطابق مع الطريقة التي تقاس بها عناصر حقوق ملكية أخرى. على سبيل المثال، أسهم قائمة للشركة الأم، بما فيها أسهم مكتتبة لمالك سابق للمنشأة المشتراه لتنفيذ إندماج العمل، قيست في البيانات المالية بقيمتها العادلة (سعر السوق) في تاريخ اكتتابها. ووفقاً لذلك، مبدأ قياس القيمة العادلة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) ينطبق على الحصة غير المسيطرة قي المنشأة المشتراه، وتسمح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣ للمنشأة المشترية من قياس حصة غير مسيطرة في منشأة مشتراه بقيمته العادلة في تاريخ الإستملاك.

اختيار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ لأساس قياس الحصة غير المسيطرة

إستنتاج ٢٠٩ توصلت مجلس معايير المحاسبة الدولية أن على المنشأة المشترية قياس كافة عناصر إندماج العمل، بما فيها أي حصة غير مسيطرة في المنشأة المشتراه، بقيمها العادلة في تاريخ الإستملاك. برغم ذلك، يجيز المعيار الدولي المعدل لإعداد التقارير المالية ٣ للمنشأة المشترية اختيار قياس أي حصة غير مسيطرة بالمنشأة المشتراه بقيمتها العادلة أو كحصة تناسبية من صافي أصول المنشأة المشتراه القابلة للتحديد.

إستنتاج ٢١٠ لم يكن إدخال خيار أساس قياس الحصص غير المسيطرة هو الخيار الأول الذي فضله مجلس معايير المحاسبة الدولية. بشكل عام، يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أن طريقة المحاسبة البديلة تؤدي إلى تقليل إمكانية مقارنة البيانات المالية. برغم ذلك، لم يتمكن مجلس معايير المحاسبة الدولية من الاتفاق على أساس قياس واحد لحصص غير مسيطرة لأنه لم يحظ أي بديل من البدائل (القيمة العادلة والحصة التناسبية من صافي أصول المنشأة المشتراه القابلة للتحديد) بتأييد ودعم عدد كاف من أعضاء المجلس لتمكين إصدار قياس إندماجات أعمال معدلة. قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية السماح بخيار أساس قياس الحصص غير مسيطرة لأنه توصل إلى أن فوائد على تحسينات أخرى على وتقارب محاسبة إندماجات الأعمال التي تطورت في هذا المشروع ترجح على سيئات السماح بهذا الخيار المحدد.

إستنتاج ٢١١ توفر الأقسام التالية (أ) معلومات إضافية عن بدائل القياس التي ناقشها مجلس معايير المحاسبة الدولية، (ب) ملخصا بالآثار الرئيسية على السماح باختيار أساس القياس، و (ج) مناقشة الأثر على المقاربة.

بدائل القياس

إستنتاج ٢١٢ على الرغم من دعم مجلس معايير المحاسبة الدولية لمبدأ قياس كافة عناصر إندماج العمل بالقيمة العادلة، إلا أن دعم هذا المبدأ لم يكن بالإجماع. فبعض أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية لا يدعمون هذا المبدأ لأنه يتطلب قياس حصص غير مسيطرة بالقيمة العادلة. ولهذا السبب، أيد

هؤلاء الأعضاء من مجلس معايير المحاسبة الدولية إستثناء مبدأ القياس للحصة غير المسيطرة في منشأة مشتراه.

إستنتاج ٢١٣ أيد بعض أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية إستثناء الحصة غير المسيطرة لأسباب مختلفة. فقد ناصر بعضهم إستثناء على الأساس الذي لا يملكون دليلاً كافياً بشأنه لتقييم المنافع الهامشية للإبلاغ عن قيمة الحصص غير المسيطرة العادلة في تاريخ الإستملاك. وتوصل هؤلاء الأعضاء بشكل عام إلى أنه يمكن قياس القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة بصورة موثوق بها، لكنهم أشاروا إلى أن ذلك يكون أكثر تكلفة من قياسها بحصتها التناسبية من صافي أصول المنشأة المشتراه القابلة للتحديد. ولاحظ هؤلاء الأعضاء أن العديد من المجاوبين قد أشار إلى أنهم لم يشاهدوا معلومات قيمة كافية في الحصة غير المسيطرة التي تم الإبلاغ عنها، بغض النظر عن كيفية قياسها.

إستنتاج ٢١٤ توصل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي لم يؤديوا إجراء إستثناء أن المنافع الهامشية للإبلاغ عن القيمة العادلة للحصص غير المسيطرة في تاريخ الإستملاك تفوق التكاليف الهامشية لقياسها.

إستنتاج ٢١٥ نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في اشتراط قياس الحصص غير المسيطرة بالقيمة العادلة إلا إذا فرض القيام بذلك تكاليف أو جهود زائدة على المنشأة المشترية. برغم ذلك، أظهرت تغذية راجعة من المؤسسين وطاقم البحث أنه لم يكن من المحتمل تطبيق المصطلح *تكاليف أو جهود زائدة* باتساق. وعليه، من غير المحتمل أن يعمل هذا المتطلب على زيادة الاتساق الممكن تقديره الذي قاست به مختلف المنشآت حصص غير مسيطرة.

إستنتاج ٢١٦ توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية على مضض إلى أن الطريقة الوحيدة التي قد تحظى بها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣ بأصوات كافية لإصدارها كانت سماحها للمنشأة المشترية قياس حصة غير مسيطرة بالقيمة العادلة أو بالحصة التناسبية من صافي أصول المنشأة المشتراه القابلة للتحديد على أساس معاملة - معاملة.

آثار القياس الإختياري للحصص غير مسيطرة

إستنتاج ٢١٧ أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه من المحتمل أن يكون هناك ثلاث إختلافات رئيسية في النتائج التي تنتج عند قياس الحصة غير المسيطرة بحصتها التناسبية من صافي أصول المنشأة المشتراه القابلة للتحديد وليس بالقيمة العادلة. أولاً، من المحتمل أن تكون القيم المعترف بها في إندماج الأعمال لحصص غير مسيطرة وشهرة أقل (ويجب أن تكون هاتان المادتان هما المادتان الوحيدتان المتأثرتان بالإعتراف الأولي). ثانياً، إذا خفضت أي وحدة توليد نقد في مرحلة لاحقة، فمن المحتمل أن يكون أي انخفاض ناتج في الشهرة والمعترف به من خلال الدخل أقل مما كان عليه لو قيست الحصة غير المسيطرة بالقيمة العادلة (رغم عدم تأثير ذلك على خسارة انخفاض القيمة المنسوبة للفائدة المسيطرة).

إستنتاج ٢١٨ أما الإختلاف الثالث فيظهر إذا قامت المنشأة المشترية لاحقاً بشراء بعض (أو كافة) حصص المساهمين غير المسيطرين. في حال إستملاك حصص غير مسيطرة، بالقيمة العادلة بشكل محتمل، فإن حصة المجموعة تنخفض بحصة الحصص غير المسيطرة لأي تغيير غير معترف به في القيمة العادلة لصافي أصول العمل، بما فيه الشهرة. وإذا قيست الحصة غير المسيطرة مبدئياً كحصة تناسبية من صافي أصول المنشأة المشتراه القابلة للتحديد، وليس بالقيمة العادلة، فعلى الأرجح أن يكون الانخفاض في الحصة المبلغ عنها المنسوبة للمنشأة المشترية أعلى. وقد تم تناول هذا الأمر في مشاورات مجلس معايير المحاسبة الدولية حول التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٢٧.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقاربة

إستنتاج ٢١٩ قرر كلا المجلسان، رغم تفضيلهما لأداة قياس مشتركة للحصص غير المسيطرة، فإنهما ناقشا وتغلبا على أكبر قدر ممكن من الإختلافات بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ بالقدر الذي أمكن تطبيقه.

إستنتاج ٢٢٠ لم يتمكن المجلسان من تحقيق مقاربة بين متطلباتهما في العديد من الجوانب بسبب الإختلافات القائمة بين متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومتطلبات مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً خارج إندماج العمل. ولاحظ المجلسان أن محاسبة انخفاضات القيمة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تختلف عنها في مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. وهذا يعني أنه حتى لو اتفق المجلسان على قياس أولي للحصص غير مسيطرة، وبالتالي للشهرة، فلن تتم مقاربة محاسبة الشهرة. ورغم أن هذا ليس سبباً وجيهاً للسماح بإختلاف في القياس الأولي للحصص غير المسيطرة، إلا أنه كان عامل تخفيف.

إستنتاج ٢٢١ حيث لا تتطلب معظم إندماجات العمل حصة غير مسيطرة، لاحظ المجلسان أيضاً أن المقاييس المعدلة توائم معظم محاسبة غالبية إندماجات العمل بغض النظر عن المحاسبة المختلفة للحصص غير المسيطرة في المقاييس المعدلة.

قياس الأصول والإلتزامات الناجمة عن بنود محتملة، بما فيها القياس اللاحق

إستنتاج ٢٢٢ يُعرف بيان مجلس معايير المحاسبة المالية ٥ *محاسبة البنود المحتملة*، البند المحتمل على أنه وضع أو حالة أو مجموعة من الظروف القائمة التي تنطوي على شك حول إمكانية ربح أو خسارة منشأة سيتم حلها في النهاية عند حصول أو عدم حدث واحد أو أكثر. يشير بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) إلى الأصول والإلتزامات التي تتصل بها البنود المحتملة مثل الأصول والإلتزامات الناجمة عن بنود محتملة. ولتبسيط النقاش، يستخدم أساس إستنتاجات هذا المصطلح للإشارة بوضوح إلى المسائل المتصلة بالبنود المحتملة، بما فيها المسائل التي نظرها مجلس معايير المحاسبة الدولية عند وضع متطلباته بشأن الإعتراف وقياس الإلتزامات المحتملة في إندماج الأعمال (فقرات الإستنتاج ٢٤٢-٢٤٥ وفقرات الإستنتاج ٢٧٢-٢٧٨).

إستنتاج ٢٢٣ تتطلب المقاييس المعدلة قياس الأصول والإلتزامات الناجمة عن بنود محتملة والمعترف بها في تاريخ الإستملاك بقيمها العادلة في تاريخ الإستملاك. ويتطابق هذا المتطلب بشكل عام مع متطلبات قياس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣، لكنه يمثل تغييراً في طريقة تطبيق المنشآت لبيان معايير المحاسبة الدولية ١٤١. بالإضافة لذلك، يرحل دليل قياس مجلس معايير المحاسبة الدولية الخاص بالإلتزامات المحتملة الدليل المتصل في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣ وفقاً على اكتمال المشروع لتنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٧ (فقرات الإستنتاج ٢٧٢-٢٧٦). ووفقاً لذلك، تمت بصورة منفصلة مناقشة إستنتاجات مجلس معايير المحاسبة الدولية الخاصة بقياس الأصول والإلتزامات الناجمة عن بنود محتملة.

إستنتاجات مجلس معايير المحاسبة الدولية الخاصة بقياس الأصول والإلتزامات الناجمة عن بنود محتملة

إستنتاج ٢٢٤ نادراً ما كانت قيمة الأصل أو الإلتزام الناجم عن بند محتمل معترف به حسب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ هي القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك. وغالباً ما كانت قيمة تسوية أو أفضل تقدير لقيمة التسوية المتوقعة على أساس الظروف السائدة في تاريخ بعد تاريخ الإستملاك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٢٢٥ نظر مجلس معايير المحاسبة المالية عند وضع مسودة العرض ٢٠٠٥ في اشتراط طريقة صارمة لبيان معايير المحاسبة المالية ٥ للقياس والإعتراف الأولي بكافة البنود المحتملة في إندماج الأعمال. وهذا يعني البنود المحتملة التي لا تستوفي معيار "الاحتمالية" لبيان معايير المحاسبة المالية ٥ ستقاس بالصفر (أو بأقل قيمة تؤهل كمحتمل) وليس بالقيمة العادلة. قال بعض المؤسسين أن تطبيق بيان معايير المحاسبة المالية ٥ في محاسبة إندماج الأعمال قد يكون طريقة عملية لتخفيض التكاليف وصعوبات القياس المصاحبة في الحصول على معلومات واستشارات قانونية مطلوبة لقياس القيمة العادلة للبنود المحتملة العديدة التي لم تعترف بها المنشأة المشتراه حسب بيان معايير المحاسبة المالية ٥.

إستنتاج٢٢٦ لاحظ مجلس معايير المحاسبة المالية أن الفقرة ١٧(أ) من بيان معايير المحاسبة المالية ٥ تنص:- "لا تظهر البنود المحتملة التي تؤدي عادة إلى المكاسب في الحسابات إذ قد يتطلب ذلك الإعتراف بالإيراد قبل تسويته". وعليه، من المحتمل أن يؤدي تطبيق بيان معايير المحاسبة المالية ٥ في محاسبة إندماج الأعمال بنفس الطريقة المطبقة في أوضاع أخرى إلى عدم إعتراف ببنود الكسب المحتملة، بما فيها المتوفر عنها المعلومات المطلوبة في تاريخ الإستملاك. وتوصل مجلس معايير المحاسبة المالية إلى أن هذه قد تكون خطوة للخلف؛ فقد طلب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ الإعتراف في بنود الكسب المحتملة في تاريخ الإستملاك الممكن تحديد قيمتها العادلة (الفقرات ٣٩ و٤٠(أ) من بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١). إضافة لذلك، وحسب متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية ٥، لا يتم الإعتراف بالخسائر المحتملة الناشئة خارج إندماج الأعمال ما لم يكن هناك احتمالية مرتفعة لتدفقات مصادر مستقبلاً. بالإضافة، لأنه يتم احتساب الشهرة كقيمة متبقية، فإن إهمال أصل لكسب محتمل قابل للتحديد قي يؤدي إلى شهرة عالية. وبنفس الطريقة، إهمال إلتزام لخسارة محتملة قد يؤدي إلى شهرة منخفضة. وعليه، رفض مجلس معايير المحاسبة المالية طريقة بيان معايير المحاسبة المالية ٥ لمحاسبة إندماج الأعمال.

إستنتاج٢٢٧ نظر مجلس معايير المحاسبة المالية أيضاً لكنه رفض الإحتفاظ بالممارسة القائمة استناداً إلى البيان ٣٨ من مجلس معايير المحاسبة المالية، *لمحاسبة البنود المحتملة قبل الإستملاك للمنشآت المشتراه*، (بيان معايير المحاسبة المالية ٣٨) الذي رحله بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ دون إعادة نظر. للأسباب الموضحة في الفقرات السابقة، توصل مجلس معايير المحاسبة المالية أن الإستمرار بالسماح بالإعتراف المتأخر بمعظم الأصول والإلتزامات الناجمة عن بنود محتملة حصلت عند تطبيق بيان معايير المحاسبة المالية ودليله سيفشل في تحقيق تحسينات مطلوبة في محاسبة إندماجات الأعمال. وقرر مجلس معايير المحاسبة المالية أن الطلب من المنشأة المشترية القياس بالقيمة العادلة والإعتراف بالأصول والإلتزامات الناجمة عن بنود محتملة تستوفي تعرف العناصر النظرية سيساعد في تحيق هذه التحسينات المطلوبة، خاصةً، تحسينات في كفاءة المعلومات المالية المبلغ عنها.

إستنتاج٢٢٨ كان بعض المجاوبين على مسودة العرض لعام ٢٠٠٥ مهتمين بشأن القدرة على القياس بشكل موثوق للقيمة العادلة للأصول والإلتزامات الناشئة عن الشروط في تاريخ الإستملاك. استنتج مجلس معايير المحاسبة المالية أن قياس القيمة العادلة لأصل أو إلتزام الناشئة عن شرط عقد مع موثوقية كافية عند تاريخ الإستملاك لا ينبغي أن تكون أكثر صعوبة من قياس القيمة العادلة لأصول وإلتزامات أخرى كثيرة والتي تتطلب المعايير المعدلة قياسها على القيمة العادلة في ذلك التاريخ. ينبغي أن تقدم مصطلحات العقد والمعلومات التي تتطور خلال عملية الإستملاك معاً، على سبيل المثال، تحديد السعر الذي سيتم دفعه، المعلومات التي يتم احتياجها. من المحتمل أيضاً توفر معلومات كافية القيمة العادلة للأصول والإلتزامات في تاريخ الإستملاك الناتجة عن شروط

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ليست في العقد التي تلبي خاصية الأكبر احتمالا أكثر من التي ليست محتملة (أنظر فقرات الإستنتاج ٢٧٠ وإستنتاج ٢٧١). يعترف مجلس معايير المحاسبة المالية أن الأصول والإلتزامات غير الموجودة في العقد والتي لا تلبي تلك الخاصية في تاريخ الإستملاك تعتبر الأكثر احتمالاً لأن تتسبب في إيجاد قضايا قياس صعبة وإهتمامات حول موثوقية تلك القياسات. لمعالجة الإهتمامات الخاصة بالموثوقية، قرر مجلس معايير المحاسبة المالية أنه لا ينبغي على المستملك القياس والإعتراف بمثل هذه الأصول والإلتزامات. في الواقع، تتم المحاسبة على الأصول والإلتزامات الناجمة عن الشروط غير الموجودة في العقد التي لا تلبي خاصية الأكبر احتمالا أكثر من التي ليست محتملة في تاريخ الإستملاك وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً الأمريكية، بما فيها بيان معايير المحاسبة المالية ٥.

إستنتاج٢٢٩ لاحظ مجلس معايير المحاسبة المالية أيضاً أن المجاوبين الذين اهتموا بشأن الموثوقية التي يمكن من خلالها قياس القيم العادلة للأصول والإلتزامات الناجمة عن الشروط يمكن أن تفسر *القياس الموثوق* بشكل مختلف عن مجلس معايير المحاسبة المالية. لتحديد قياس موثوق للقيمة العادلة لشرط، لا يحتاج المستملك لأن يكون قادرا على التحديد أو التوقع أو بطريقة أخرى أن يعرف المبلغ المدفوع النهائي لذلك الشرط في تاريخ الإستملاك (أو خلال فترة القياس) بشكل محدد أو دقيق.

إستنتاج٢٣٠ في عام ٢٠٠٦، نشر مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية للمناقشة ورقة المناقشة الأولى في مشروعهما المشترك لتحسين الأطر المفاهيمية الخاصة بهم. تناقش الفقرة ف ج ٢١ من تلك الورقة-*الآراء التمهيدية في إطار مفاهيمي محسن لإعداد التقارير المالية والخصائص النوعية للمعلومات المفيدة في قرار إعداد التقارير المالية*-العلاقة بين التمثيل الصادق ونوعية المعلومات المفيدة في قرار إعداد التقارير المالية التي تتعلق بموثوقية المعلومات والدقة. إنها تقول أن دقة التقديرات مرغوبة وبعض الحد الأدنى من الدقة ضروري للتقدير ليكون تمثيلا صادقا لظاهرة إقتصادية. برغم ذلك، لا يتطلب التمثيل الصادق الدقة المطلقة في التقدير ولا في التأكيد بشأن المخرجات.

إستنتاج٢٣١ استنتج مجلس معايير المحاسبة المالية أن القيم العادلة للأصول والإلتزامات الناجمة عن الشروط التي تلبي خاصية الإعتراف لمجلس معايير المحاسبة المالية ١٤١(ر) قابلة للقياس مع موثوقية عالية عند تاريخ الإستملاك للإعتراف للمحاسبة على إندماج الأعمال إذا ارتكزت التقديرات على المدخلات الملائمة وكل مُدخَل يعكس المعلومات المتوفرة الأفضل حول العامل. يعترف مجلس معايير المحاسبة المالية أن القيمة العادلة التي يتم قياسها في تاريخ الإستملاك لن تكون المبلغ الذي يتم دفعه بشكل نهائي مقابل الأصل أو الإلتزام، لكنها تقدم المعلومات حول القيمة الحالية لأصل أو إلتزام عن طريق دمج عدم التأكيد في القياس.

القياس المتتابع للأصول والإلتزامات الناجمة عن الشروط

إستنتاج٢٣٢ لاحظ مجلس معايير المحاسبة المالية أن تطبيق بيان معايير المحاسبة المالية ٥ فيما بعد فترة الإندماج على إلتزام أو أصل ناجم عن شرط لم يلبي حد إمكانية بيان معايير المحاسبة المالية ٥ في تاريخ الإستملاك سينتج في إلغاء الإعتراف بذلك الإلتزام أو الأصل وإعداد تقارير ربح أو خسارة في دخل فترة ما بعد الإندماج. لن تمثل تلك النتيجة الأحداث الإقتصادية التي تحدث في تلك الفترة بصدق. لاحظ مجلس معايير المحاسبة المالية أن الإهتمامات المتشابهة حول احتمالية نتائج إعداد التقارير المضللة لا تتواجد في الكثير من الأدوات المالية الناجمة عن شروط مثل الاختيارات والعقود المقدمة أو مشتقات أخرى. ستستمر مثل هذه الأصول والإلتزامات عموماً بأن يتم قياسها على القيمة العادلة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً الأمريكية القابلة للتطبيق،

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

والتي تقدم أيضاً دليل في كيفية إعداد التقارير عن التغيرات المتتابعة في القيم العادلة للأدوات المالية في أرباح الدخل الشامل. لذلك، قرر مجلس معايير المحاسبة المالية أنه يتوجب عليه معالجة القياس المتلاحق للأصول والإلتزامات الناجمة عن الشروط المعترف بها في إندماج الأعمال. برغم ذلك، فقد حددت المجال ذلك الجهد على الأصول والإلتزامات التي ستكون خاضعة بالتتابع لبيان معيار المحاسبة المالية ٥.

إستنتاج٢٣٣ أخذ مجلس معايير المحاسبة المالية بعين الإعتبار خمسة بدائل للقياس المتلاحق للأصول والإلتزامات الناجمة عن الشروط التي ستكون خاضعة لبيان معيار المحاسبة المالية ٥ إذا لم يكن مطلوباً أو مفترضاً في إندماج الأعمال:-

البديل ١– القياس بالتتابع على القيمة العادلة.

البديل ٢– إعداد تقارير المبالغ بالتتابع والمعترف به إبتدائياً في إندماج الأعمال على قيمها العادلة في تاريخ الإستملاك حتى يكتسب المستملك معلومات جديدة حول المخرجات المحتملة للشرط. عندما يتم اكتساب معلومات جديدة، تقيم المنشأة المشترية تلك المعلومات الجديدة وتقيس الإلتزام على الحد **الأعلى** من قيمته العادلة في تاريخ الإستملاك أو المبلغ الذي سيتم الإعتراف به إذا تم تطبيق بيان معيار المحاسبة المالية ٥ والأصل على الحد **الأدنى** من قيمته العادلة في تاريخ الإستملاك أو التقدير الأفضل لمبلغه المدفوع المستقبلي.

البديل ٣– المبالغ "المجمدة" التي يتم الإعتراف بها إبتدائياً في إندماج الأعمال.

البديل ٤– تطبيق طريقة تخصيص المصالح (مشابهة للنموذج في مجلس معايير المحاسبة المالية ببيان ١٤٣ *المحاسبة لإلتزامات تقاعد الأصل* (بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٣).

البديل ٥– تطبيق طريقة الإيرادات المؤجلة، لكن فقط على تلك البنود المرتبطة النشاطات المولدة للإيرادات.

إستنتاج٢٣٤ تناقش فقرات الإستنتاج٢٢٤-إستنتاج٢٣١ الأسباب المؤدية إلى قرار مجلس معايير المحاسبة المالية بطلب قياس القيمة العادلة للإعتراف الإبتدائي بالأصول والإلتزامات الناجمة عن الشروط. للكثير من تلك الأسباب نفسها، أخذ مجلس معايير المحاسبة المالية بعين الإعتبار طلب البديل ١- القياس بالتتابع على القيمة العادلة. ولمجموعة من الأسباب، رفض مجلس معايير المحاسبة المالية نهائيا ذلك البديل. سيعني تبني هذا البديل أنه بالنسبة لبعض المنشآت (يمكن أن تكون منشآت كثيرة) فإن الأصول والإلتزامات الناجمة عن الشروط المطلوبة في إندماج الأعمال يمكن أن يتم ذكرها في القيمة العادلة، بينما سيتم ذكر الأصول والإلتزامات المشابهة في مبالغ بيان معايير المحاسبة المالية ٥-القياس المختلف للأصول والإلتزامات سيؤدي لأن تكون التقارير المالية أكثر صعوبة للفهم. لاحظ مجلس معايير المحاسبة المالية أن المشروع في إندماجات الأعمال لن يكون المكان الملائم لمعالجة النقص الملاحظ بشكل واسع في بيان معايير المحاسبة المالية ٥. بالإضافة لذلك، في نفس الوقت الذي نُشر فيه بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١(ر)، كان مجلس معايير المحاسبة المالية يأخذ بعين الإعتبار إضافة مشروع لأجندته التقنية لإعادة النظر بشكل شامل المحاسبة على الشروط في بيان معايير المحاسبة المالية ٥. (أضاف مجلس معايير المحاسبة المالية مشروعا ليعيد النظر في الحساب على الشروط التي في أجندتها في سبتمبر ٢٠٠٧.) استنتج مجلس معايير المحاسبة المالية أن طلب الأصول والإلتزامات الناجمة عن الشروط التي سيتم قياسها على القيمة العادلة كان متسرعاً ويمكن أن يحكم مسبقا على مخرجات تداولاته في هذا المشروع.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٢٣٥ قرر مجلس معايير المحاسبة المالية، كبديل عملي، أن يتطلب البديل الثاني. وفقاً لتلك الطريقة، يتابع المستملك عمل تقرير الأصل والإلتزام الناجم عن شرط معترف به كما هو في تاريخ الإستملاك على قيمته العادلة في تاريخ الإستملاك في ظل غياب معلومات جديدة حول المخرجات المحتملة للشرط. عندما يتم اكتساب معلومات جديدة، يقييم المستملك تلك المعلومات ويقيس الأصل أو الإلتزام كالتالي:-

(أ) يتم قياس الحد **الأعلى** للإلتزام من:-

(١) قيمتها العادلة في تاريخ الإستملاك؛ و

(٢) المبلغ الذي سيتم الإعتراف به إذا تم تطبيق بيان معايير المحاسبة المالية ٥.

(ب) يتم قياس الحد **الأدنى** للأصل من:-

(١) قيمتها العادلة في تاريخ الإستملاك؛ أو

(٢) التقدير الأفضل لمبلغه المدفوع المستقبلي.

إستنتاج٢٣٦ استنتج مجلس معايير المحاسبة المالية أن هذا البديل كان جسراً عملياً بين إعداد التقارير المحسنة في تاريخ الإستملاك والمحاسبة اللاحقة بموجب المتطلبات الموجودة لمجلس معايير المحاسبة المالية ٥. لن يحكم مسبقاً على مخرجات التداول التي ستكون لدى مجلس معايير المحاسبة المالية في المشروع لإعادة النظر في مجلس معايير المحاسبة المالية ٥. عالج أيضاً إهتمامات بعض المجاوبين التي تتطلب الشروط ليتم قياسها بالتتابع على القيمة العادلة التي ستنتج في الشروط المطلوبة أو المفترضة في إندماج الأعمال التي يتم قياسها بشكل مختلف عن الشروط التي تنشأ خارج إندماج الأعمال.

إستنتاج٢٣٧ لاحظ مجلس معايير المحاسبة المالية أن هذا البديل يقدم إرشادات تتعلق بالإلتزامات تختلف قليلا عن إرشاداته المتعلقة بالأصول. على خلاف الإلتزامات قد لا يتم طلب قياس الأصول على الحد الأدنى من قيمها العادلة في تاريخ الإستملاك أو المبالغ التي سيتم الإعتراف بها إذا تم تطبيق مجلس معايير المحاسبة المالية ٥. لأن مجلس معايير المحاسبة المالية ٥ لا يسمح بالإعتراف بربح الشرط، فإن المبلغ الذي سيتم الإعتراف به عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية ٥ لأصل سيكون صفر. قرر مجلس معايير المحاسبة المالية أن الأصل الناجم عن الشرط ينبغي أن يتم قياسه في الحد الأدنى لقيمته العادلة في تاريخ الإستملاك أو *التقدير الأفضل للمبلغ المدفوع في المستقبل*. يعتقد مجلس معايير المحاسبة المالية أن ذلك القياس مشابه للقياس المطلوب من قبل بيان معايير المحاسبة المالية ٥مقابل الإلتزامات (خسارة شروط). لاحظ أيضاً مجلس معايير المحاسبة المالية أن الطريقة للأصول تسمح للإعتراف بخسارة انخفاض القيمة للأصل؛ يتطلب ذلك أصل ليتم تخفيضه للتقدير الحالي للمبلغ الذي يتوقع المستملك أن يجمعه.

إستنتاج٢٣٨ رفض مجلس معايير المحاسبة المالية البديل ٣-المبالغ المجمدة التي يتم الإعتراف بها إبتدائياً. لاحظ مجلس معايير المحاسبة المالية أن هذه النتائج البديلة في معلومات أقل ترابطا من البديل ٢. لأن مجلس معايير المحاسبة المالية يرى البديل ٢ كحل عملي وتشغيلي، فإنه لا يرى أي سبب اضطراري لتبني بديل أقل مثالية. رفض مجلس معايير المحاسبة المالية أيضاً البديل ٤-طريقة تخصيص المصالح. وفقاً لتلك الطريقة، سيتم إعادة قياس الشرط بإستخدام طريقة مشابهة لبيان معايير المحاسبة المالية ١٤٣ والذي وفقاً له يتم اكتساب معدلات الفائدة بشكل ثابت بالنسبة لافتراضات التدفق النقدي الإبتدائي. لاحظ مجلس معايير المحاسبة المالية أن الأسباب اختيار طريقة تخصيص الحصص في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٣ لإلتزامات تقاعد الأصل طويلة الأمد، بما فيها المصالح الخاصة بقابلية بيان الدخل، ليست اضطرارية للشروط مثل الكفالات والقضايا المعلقة والتي يكون لها عموماً عمراً أقصر.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٢٣٩ وفقاً للبديل ٥-طريقة الإيرادات المؤجلة- سيتم تقسيط القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك لإلتزام إيراد مؤجل (إلتزام الانجاز) بعد تاريخ الإستملاك، مثل طريقة الكفالات ممتدة التسعير بشكل منفصل وعقود صيانة المنتجات المطلوبة خارج إندماج الأعمال. سيتم إضافة التراكمات إلى الشرط الخاص بالتكاليف المباشرة. اعترف مجلس معايير المحاسبة المالية بأن تكاليف تطبيق طريقة القياس تلك تكون أقل من الطرق الأخرى. برغم ذلك، استنتج مجلس معايير المحاسبة المالية أن الانخفاض المحتمل في التكاليف لا يبرر (أ) إيجاد حالات من عدم الاتساق في المحاسبة اللاحقة لفئات معينة من البنود المحتملة في إندماج الأعمال و(ب) الترابط الضعيف للمعلومات الناتجة. لذلك، رفض مجلس معايير المحاسبة المالية أيضاً البديل ٥. دعم بعض المجاوبين على مسودة العرض لعام ٢٠٠٥ إلغاء الإعتراف بالتغيرات اللاحقة في المبالغ المعترف بها للأصول والإلتزامات الناجمة عن الشروط سواء كانت تعديلات للشهرة أو في الدخل الإجمالي أكثر منه في الأرباح. بعض الذين فضلوا ذكر مثل هذه التغيرات في التقارير كتعديلات للشهرة قاموا بذلك على الأقل جزئيا بسبب الصعوبات التي شاهدوها في التمييز بين التغيرات التي نتجت من التغيرات في الظروف بعد تاريخ الإستملاك والتغيرات التي تتعلق أكثر باكتساب معلومات أفضل حول الظروف التي تواجدت في ذلك التاريخ. لاحظوا أن اللاحقة هي تعديلات فترت قياس، الكثير منها ينتج في التعديلات على الشهرة.

إستنتاج٢٤٠ يفهم مجلس معايير المحاسبة المالية أنه من الصعب أحياناً التمييز بين تعديلات فترة القياس والتغييرات الأخرى في قيمة الأصول والإلتزامات الناجمة عن حالات محتملة. لوحظ برغم ذلك أن هناك صعوبات مماثلة لأصول أخرى مستملكة وإلتزامات متحققة في إندماج الأعمال؛ ويتم في العائدات إدراج هذه التغييرات في قيم الأصول والإلتزامات بعد تاريخ الإستملاك. ولا يجد مجلس معايير المحاسبة المالية سبباً ملحاً لمعاملة البنود الناجمة عن بنود محتملة بصورة مختلفة.

إستنتاج٢٤١ الذين يفضلون الإبلاغ عن التغييرات اللاحقة في القيمة المعترف بها للأصول والإلتزامات الناجمة عن البنود المحتملة في دخل شامل آخر بدلاً من الإبلاغ عنها في عائدات تشابه عموماً الحساب القائم للأوراق المالية المتوفرة للبيع. وبينوا أن البنود الناشئة عن بنود محتملة لا تتحقق إلى أن يتم تسوية البند المحتمل. وقد رفض مجلس معايير المحاسبة المالية هذا البديل لأنه لم يجد سبباً ملحاً تضيفه لفئة البنود المعترف بها مبدئياً كدخل شامل آخر يتم تدويرها لاحقاً للعائدات. ويعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية أن الإبلاغ عن تغييرات لاحقة في قيم البنود الناشئة عن بنود محتملة في العائدات ليس هام جداً للإبلاغ عن هذه التغييرات فقط في الدخل الشامل بل ويتماشى مع الطريقة التي يعترف بها بالتغييرات الأخرى في قيمة البنود المستملكة أو المضمونة في إندماج الأعمال.

النتائج التي توصل إليها مجلس معايير المحاسبة الدولية بشأن القياس الأولي واللاحق للإلتزامات اللاحقة

إستنتاج٢٤٢ كما يلاحظ في فقرة إستنتاج٢٢٣، فإن دليل قياس البنود المحتملة ينقل الدليل المتصل بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣ (بإستثناء توضيح أنه لا يمكن للمنشأة المشترية الإعتراف ببند محتمل ليس إلتزاماً) وقفاً على اكتمال المشروع لمراجعة المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة ٣٧. ووفقاً لذلك، فإن الإلتزامات المحتملة المضمونة من إندماج الأعمال تقاس مبدئياً بقيمته العادلة في تاريخ الإستملاك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٢٤٣ لاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية خلال وضع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ أن عدم تحديد المحاسبة اللاحقة للإلتزامات المحتملة المعترف بها في إندماج الأعمال قد يؤدي إلى إلغاء الإعتراف بصورة غير ملائمة ببعض أو كافة تلك الإلتزامات المحتملة مباشرة بعد دمجها.

إستنتاج٢٤٤ إقترح مجلس معايير المحاسبة الدولية في مسودة العرض ٣ أنه ينبغي إستثناء الإلتزام المحتمل الذي تم الإعتراف به في إندماج الأعمال من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ وقياسه لاحقاً بالقيمة العادلة مع التغييرات الحاصلة في القيمة العادلة المعترف بها في الربح أو الخسارة إلى أن تتم تسوية الإلتزامات المحتملة أو حل الحدث المستقبلي غير المؤكد الموضح في تعريف الإلتزام المحتمل. عند أخذ ملاحظات المجاوب على هذه المسألة بعين الإعتبار، لاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية أن القياس اللاحق لهذا الإلتزام المحتمل بالقيمة العادلة لن يتناغم مع النتائج التي توصل لها عند محاسبة الضمانات والتعهدات المالية لتوفير قروض بمعدل فائدة أقل من السوق عند مراجعته لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج٢٤٥ قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية مراجعة إقتراح مسودة العرض ٣ لغايات الاتساق مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وعليه، يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ قياس الإلتزامات المحتملة المعترف بها في إندماج الأعمال بعد الإعتراف المبدئي على القيمة العليا من:-

(أ) القيمة التي يتم الإعتراف بها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧؛ أو

(ب) المبلغ المعترف به مبدئياً مطروحاً منه، إذا صح ذلك، الإطفاء المتراكم المعترف به حسب معيار المحاسبة الدولي ١٨"*الإيراد*".

تعريف القيمة العادلة

إستنتاج٢٤٦ يستخدم كلٌ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١(ر) نفس التعريف للقيمة العادلة الذي استعمله مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية على التوالي في مقاييس أخرى. على وجه الخصوص، يعرف معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القيمة العادلة على أنها القيمة الممكن بها مبادلة الأصل أو تسوية الإلتزامات بين طرفين مطلعين راغبين في معاملة على أساس تجاري، والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل يستخدم هذا التعريف. أما بيان معايير المحاسبة المالية ١٥٧، فيعرف القيمة العادلة على أنها السعر الممكن الحصول عليه من بيع أصل أو دفعه لتحويل إلتزام في معاملة قديمة بين مشاركين بالسوق في تاريخ القياس وهذا التعريف مستخدم في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر).

إستنتاج٢٤٧ نظر مجلس معايير الحاسبة الدولية أيضاً بإستخدام تعريف القيمة العادلة من بيان معايير المحاسبة المالية ١٥٧ لكنه قرر أن إستخدام ذلك سيعطي حكماً مسبقاً لنتائج مشروعه عن مقاييس القيمة العادلة. وبصورة مماثلة، نظر مجلس معايير المحاسبة المالية بإستخدام تعريف القيمة العادلة من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ لكنه قرر أن إستخدام ذلك سيكون غير ملائم على ضوء المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٥٧ الذي يهدف للإستخدام في كافة الحالات التي يتطلب بها مقياس جديد قياساً بالقيمة العادلة.

إستنتاج٢٤٨ يقر المجلسان بأن التعريفات المختلفة للقيمة العادلة قد تؤدي إلى قياس القيم العادلة للأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة من إندماج الأعمال بصورة مختلفة بناء على إذا تمت محاسبة الإندماج حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل أو حسب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١(ر). برغم ذلك، قامت المجالس باستشارة خبراء تقييم بشأن الآثار المحتملة للتعريفات المختلفة للقيمة العادلة. وأسفرت هذه الإستشارة إلى تفهم المجالس أنه منن المحتمل غالباً حصول مثل هذه الإختلافات. لاحظ المجلسان أيضاً إستخدام التعريفات لكلمات مختلفة لتوضيح نفس المفاهيم في المجالين العامين – مخاطر عدم الأداء ودرجة ملاءة الإلتزامات المالية وهدف القياس المبني على السوق.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٢٤٩ يعرف بيان معايير المحاسبة المالية ١٥٧ مخاطرة عدم الأداء على أنه مخاطرة عدم الوفاء بإلتزام ويوضح أنه يؤثر على القيمة العادلة للإلتزام. تشمل مخاطرة عدم الأداء لكن ليس حصراً على مخاطرة إئتمان المنشأة المعدة للتقارير. بالمقارنة، لا تستخدم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مصطلح مخاطرة عدم الأداء عند مناقشة القيمة العادلة للإلتزام. برغم ذلك، يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن تعكس القيمة العادلة للإلتزام المالي مخاطرة إئتمانها. وعلى الرغم من إختلاف الكلمات، إلا أن المجالس تعتقد بأن المفاهيم الأساسية هي نفسها.

إستنتاج٢٥٠ يشير تعريف بيان معايير المحاسبة المالية ١٥٧ للقيمة العادلة على أنها سعر في معاملة قديمة بين مشاركين بالسوق. بالمقارنة، توضح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن القيمة العادلة تعكس معاملة على أساس تجاري بين طرفين مطلعين راغبين.وتناقش الفقرات ٤٢-٤٤ من معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "*العقارات الإستثمارية*" ماذا تعني المعاملة بين طرفين مطلعين راغبين:-

> ... في هذا السياق، مطلع تعني أن المشتري الراغب والبائع الراغب على علم ومعرفة معقولة بطبيعة ومواصفات العقارات الإستثمارية، وإستخداماتها الفعلية والمحتملة، وظروف السوق في نهاية فترة الإبلاغ...
>
> ... للبائع الراغب الحافز لبيع عقاراً إستثمارية بشروط السوق مقابل أفضل سعر يمكن الحصول عليه. لا تكون الظروف الفعلية لصاحب العقارات الإستثمارية الفعلي جزء من هذا الإعتبار لأن البائع الراغب هو مالك افتراضي (أي لن يأخذ البائع الراغب بالإعتبار ظروف ضريبية خاصة على صاحب العقارات الإستثمارية).
>
> يشير تعريف القيمة العادلة إلى معاملة على أساس تجاري. المعاملة على أساس تجاري هي معاملة بين طرفين لا تربطهما علاقة خاصة تجعل من أسعار المعاملات غير مميزة عن ظروف السوق. ومن المفترض أن تكون هذه المعاملة بين طرفين ليس بينهما علاقة، يعمل كلٌ منهما بصورة منفصلة عن الآخر.

وبناء عليه، بالرغم من إستخدام كلا التعريفان لكلمات مختلفة، إلا أن المفهوم هو نفسه – القيمة العادلة عبارة عن مقياس مبني على السوق في معاملة بين طرفين لا تربطهما علاقة.

إستنتاج٢٥١ برغم ذلك، قد تقع إختلافات في نتائج تطبيق التعريفات المختلفة للقيمة العادلة في مجالات معينة. على سبيل المثال، يعرف بيان معايير المحاسبة المالية ١٥٧ القيمة العادلة على أنها سعر الخروج بين مشاركين بالسوق وتعرف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القيمة العادلة على أنها سعر التبادل في معاملة على أساس تجاري. قال معظم خبراء التقييم الذين استشارتهم المجالس أنه لعدم كون تكاليف المعاملة مكوناً من القيمة العادلة في أي تعريف، فقد يختلف سعر خروج أصل مكتسب أو إلتزام متحقق في إندماج الأعمال عن سعر التبادل (دخول أو خروج) فقط (أ) إذ تم امتلاك الأصل لقيمته الدفاعية أو (ب) إذا تم قياس الإلتزام على أساس تسويته مع الدائن بدلاً من تحويله إلى طرف ثالث. برغم ذلك، المجالس متفهمة إلى أن طرق قياس الأصول على أساس قيمتها الدفاعية حسب الفقرة أ١٢ من بيان معايير المحاسبة المالية ١٥٧ لا تزال قيد الوضع، ومن السابق لأوانه معرفة أهمية أي إختلاف من الإختلافات التي قد تنجم. من غير الواضح أيضاً إستخدام المنشآت لطرق مختلفة لقياس القيمة العادلة للإلتزامات المضمونة من إندماج الأعمال.

قياس القيمة العادلة لأصول مستملكة معينة في تاريخ الإستملاك

أصول ذات تدفقات نقدية غير مؤكدة (بدل تقييم)

إستنتاج٢٥٢ اقتضى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ و بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ قياس الذمم المدينة بالقيم الحالية للمبالغ المطلوب تحصيلها محددة بمعدلات الفائدة الحالية المناسبة مطروحاً منها مخصصات تكاليف تحصيل إن لزم الأمر. أخذت المجالس بالإعتبار إذا كان من الضروري إستثناء لمبدأ قياس القيمة العادلة لأصول مثل ذمم مدينة تجارية وذمم مدينة أخرى قصيرة وطويلة الأجل تم إستملاكها في إندماج الأعمال. إقترح العديد من مؤسسي المجالس بضرورة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

السماح بالإستثناء لأسباب عملية ولأسباب أخرى، بما فيها مقارنة خسائر الإئتمان على قرض مكتسب في إندماج أعمال مع خسائر الإئتمان على قروض محددة المنشأ. برغم ذلك، عند وضع مسودة العرض ٢٠٠٥، لم تجد المجالس سبباً ملحاً لمثل هذا الإستثناء. ولاحظ المجلسان أن إستخدام أساس تسجيل المنشأة المشتراه وإدراج تكاليف التحصيل تتعارض مع المتطلبات المعدلة لقياس القيمة العادلة ومع الافتراض الرئيسي القائل بأن القياس المبدئي للمنشأة المشترية والإعتراف وتصنيف الأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة يبدأ في تاريخ الإستملاك. وبسبب أن الشكوك المحيطة بعمليات التحصيل والتدفقات النقدية المستقبلية مدرجة في قياس القيمة العادلة لذمة مدينة، إقترحت مسودة العرض ٢٠٠٥ أنه لا ينبغي أن تعترف المنشأة المشترية بعلاوةً التقييم المنفصلة للأصول المستملكة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة.

إستنتاج٢٥٣ خلال وضع مسودة العرض ٢٠٠٥، اعترف مجلس معايير المحاسبة المالية أن إدراج الشكوك حول التدفقات النقدية المستقبلية في قياس القيمة العادلة، بدون علاوةً منفصلة للمبالغ التي لا يمكن تحصيلها، قد اختلفت عن الممارسة الحالية لمسجلي لجنة التفسيرات الدائمة. وقد وضعت تلك الممارسة في الموضوع ٢.أ.٥ من النشرة المحاسبية لموظفي لجنة التفسيرات الدائمة تحت عنوان *التعديلات على علاوات خسائر القروض المتعلقة بإندماج الأعمال* والذي يبين على أنه ينبغي ألا يختلف تقدير المنشأة المشترية للحصة غير المحصلة من قروض المنشأة المشتراه عن تقدير المنشأة المشتراه قبل الإستملاك. برغم ذلك، لاحظ مجلس معايير المحاسبة المالية أيضاً أن قياس القيمة العادلة يتسق مع إرشادات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الخاص ببيان المركز ٣-٠٣، *محاسبة القروض المعينة أو الأوراق المالية للديون المستملكة في تحويل* (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، بيان المركز ٣-٠٣) الذي يحظر تدوير أو إيجاد علاوات تقييم في المحاسبة الأولية لكافة القروض التي تم إستملاكها في تحويلات واقعة ضمن نطاقه، بما فيه إندماج الأعمال الذي تمت محاسبته كإستملاك.

إستنتاج٢٥٤ اعترف المجلسان أيضاً خلال وضع مسودة العرض ٢٠٠٥ أن لدى طريقة قياس القيمة العادلة مؤشرات على متطلبات رأسمال المؤسسات المالية، وتحديداً البنوك. برغم ذلك، لاحظ المجلسان أن متطلبات الإبلاغ التنظيمية هي شأن منفصل خارج نطاق الغرض العام من إعداد التقارير المالية.

إستنتاج٢٥٥ وافق بعض المجاوبين على مسودة العرض ٢٠٠٥ من الذين علقوا على هذه القضية على الإقتراح إلا أن العديد ممن علقوا عليها لم يوافقا على عدم الإعتراف بعلاوةً تقييم منفصلة لذمم مدينة وأصول مشابهة. وفضل بعض أولئك المجاوبين الإحتفاظ بالدليل في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ و بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١وقالوا أن تكاليف قياس القيمة العادلة لذمم مدينة تجارية وقروض وذمم مدينة بموجب إيجارات تمويلية وما شابه ستكون مرتفعة، ولم يعتقدوا أن الفوائد المتصلة تبرر تلك التكاليف. وقال بعضهم أيضاً أن أنظمة البرمجيات المتوفرة حالياً للقروض ولذمم مدينة أخرى لا توفر محاسبة منفصلة لقروض محددة المنشأ، ويجب حسابها يدوياً لقروض يستخدمها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، بيان المركز، تتكبد تكاليف باهظة للقيام بهذا.

إستنتاج٢٥٦ وكما فعلت في وضع مسودة العرض ٢٠٠٥، أقرت المجالس أن متطلبات قياس الذمم المدينة والأصول المشابهة بالقيمة العادلة دون علاوةً تقييم منفصلة قد يؤدي إلى تكاليف إضافية لبعض المنشآت. برغم ذلك، لاحظ المجلسان أنه مطلوب من المنشآت التي تطبق معيار المحاسبة الدولي٣٩ قياس الأصول المالية المستملكة خارج إندماج الأعمال والأصول المالية المحددة المنشأ

بالقيمة العادلة للإعتراف المبدئي. ولا تعتقد المجالس بضرورة قياس الأصول المالية أو غيرها من الأصول بصورة مختلفة بسبب طبيعة المعاملة التي تم إستملاكها بموجبها. ولأن المجالس لا ترى سبباً ملحاً لإعطاء إستثناء لمبدأ القياس لذمم مدينة أو أصول أخرى ذات مخاطرة إئتماني، فقد أكدت إستنتاجهم من أن فوائد قياس الذمم المدينة والأصول المشابهة بالقيمة العادلة يبرر التكاليف المتصلة.

إستنتاج٢٥٧ بين بعض المجاوبين على مسودة العرض ٢٠٠٥ أن الإعتراف المنفصل بعلاوات تقييم لقروض والأصول المشابهة كان هاماً للمستخدمين في تقييم افتراضات الإئتمان الموجودة في تقييمات القروض. واقترحوا ضرورة تقسيم القيمة العادلة للذمم المدينة إلى ثلاث مكونات:- (أ) إجمالي المبالغ التعاقدية، (ب) خصم أو قسط منفصل لتغييرات في معدلات الفائدة و (ج) علاوةً تقييم لمخاطرة الإئتمان تعتمد على تدفقات نقدية تعاقدية من المتوقع أن تكون غير قابلة للتحصيل. وخلال تقييم هذا العرض البديل، لاحظ المجلسان أن علاوةً التقييم المقدمة تختلف عن علاوةً التقييم لذمم مدينة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وبيان معايير المحاسبة المالية ٥ والذي يتم تحديد كل منهما على أساس الخسائر المتحملة وليس الخسائر المتوقعة. وعليه، تكون طريقة تحديد علاوةً التقييم بصورة مستمرة مشكلة. على سبيل المثال، في حال تطبيق متطلبات على ذمم مدينة أخرى، يتم الإعتراف بالكسب المباشر عن الفرق بين الخسائر المتحملة والخسائر المتوقعة. وبخلاف ذلك، إذا تم لاحقاً تحديد علاوةً تقييم لذمم مدينة مستملكة بالتحويل، بما فيه إندماج الأعمال، وليس من إصدار، فقد تكون النتيجة نموذج محاسبة جديد لتلك الذمم المدينة. وتوصل المجلسان إلى أن هذا المشروع ليس هو المكان لمناقشة القضايا الأوسع لتحديد علاوات تقييم الذمم المدينة بغض النظر عن الطريقة التي يتم بها إستملاك الذمم المدينة.

الإفصاح عن معلومات حول ذمم مدينة مستملكة

إستنتاج٢٥٨ طلب بعض المؤسسين من المجالس اشتراط إفصاحات إضافية عن الذمم المدينة الماسة بالقيمة العادلة للمساعدة في تقييم جودة الإئتمان المدرج في مقاييس القيمة العادلة بما فيها توقعات عن ذمم مدينة غير قابلة للتحصيل. واعتقد هؤلاء المؤسسين أنه سيكون من المستحيل بدون إفصاح إضافي تحديد التدفقات النقدية التعاقدية وقيمة التدفقات النقدية التعاقدية الغير متوقع تحصيلها إذا تم الإعتراف بالذمم المدينة بالقيمة العادلة. ورداً على هذه الملاحظات، قرر المجلسان طلب لإفصاح للقيمة العادلة للذمم المدينة المستملكة، وإجمالي المبالغ التعاقدية وأفضل تقدير في تاريخ إستملاك التدفقات النقدية التعاقدية الغير متوقع تحصيلها. والإفصاحات مطلوبة لكل فئة رئيسية من الذمم المدينة.

إستنتاج٢٥٩ قام مجلس معايير المحاسبة المالية في شهر ديسمبر ٢٠٠٧ بإضافة مشروع على جدول أعماله الفنية لتحسين الإفصاحات المتصلة بعلاوةً خسائر الإئتمان المصاحبة لذمم مدينة تمويلية. وكجزء من هذا المشروع، ينظر مجلس معايير المحاسبة المالية بإفصاحات جديدة محتملة وإفصاحات حالية معززة حول جودة إئتمان محفظة المنشأة وعروض مخاطرة إئتمان المنشأة وسياساتها المحاسبية الخاصة بعلاوات التقييم وربما بجوانب أخرى.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٢٦٠ لاحظ المجلسان أن العمل الجاري في وضع مجموعة كاملة من إفصاحات جودة الإئتمان المطلوب القيام بها لذمم مدينة مستملكة في إندماج أعمال سيكون مشابهاً لتلك المطلوبة في مشروع إفصاح مجلس معايير المحاسبة المالية المتصل بعلاوات التقييم. وسيكون توحيد هذه الجهود إستخداماً فعالاً للموارد. ولذلك قرر مجلس معايير المحاسبة المالية إدراج إفصاحات يجب القيام بها في إندماج الأعمال في نطاق مشروعه الخاص بالإفصاحات المتصلة بعلاوات التقييم وجودة الإئتمان، وسيقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بمراقبة هذا المشروع. في غضون ذلك، ستزود الإفصاحات المطلوبة بالمقاييس المعدلة (الفقرة ب ٦٤ (ح) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل بعض المعلومات على الأقل، ربما ليس كلها، التي يحتاجها المستخدمين لتقييم الجودة الإئتمانية لذمم مدينة مستملكة.

الأصول التي لا تنوي المنشأة المشترية إستخدامها أو تنوي إستخدامها بطريقة تختلف عن طريقة مشاركين السوق الآخرين لإستخدامها

إستنتاج٢٦١ بينما كان يتم وضع المقاييس المعدلة، تلقى مجلس معايير المحاسبة المالية استفسارات عن عدم المطابقة عملياً حسب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ المتصلة بقياس أصول مادية معينة تنوي المنشأة المشترية عدم إستخدامها أو تنوي إستخدامها بطريقة تختلف عن طريقة مشاركين السوق الآخرين لإستخدامها. على سبيل المثال، في حال لا تنوي المنشأة المشترية إستخدام اسم ماركة تم إستملاكه في إندماج أعمال، تقوم بعض المنشآت بعدم تخصيص قيمة للأصل وتقوم بعض المنشآت بقياسه بالقيمة الممكن أن يتوقعها مشاركين السوق لتبادل الأصل، أي بقيمته العادلة.

إستنتاج٢٦٢ لتفادي هكذا عدم تطابق عملياً، قرر المجلسان توضيح مقياس الأصل الذي لا تنوي المنشأة المشترية إستخدامه (الفقرة ب ٤٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل). وكان هدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ أنه يجب قياس الأصول، المادية وغير المادية، بقيمها العادلة بغض النظر عن كيف وعما إذا تنوي المنشأة المشترية إستخدامها أم لا. ولاحظ مجلس معايير المحاسبة المالية أن قياس هذه الأصول حسب أعلى وأفضل إستخدام لها يتماشى مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٥٧. توضح الفقرة أ١٢ من بيان معايير المحاسبة المالية ١٥٧ تحديد القيمة العادلة لمشروع بحث وتطوير قيد التنفيذ مستملك في إندماج أعمال لا تنوي المنشأة المشترية إكماله. ويفهم مجلس معايير المحاسبة الدولية من استشاراته مع مُعِدين وخبراء ومدققين تقييم أنه تم تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ بالطريقة التي تشترطها المقاييس المعدلة.

الإستثناءات على مبدأ الإعتراف أو القياس

إستنتاج٢٦٣ كما هو موضح في الفقرات ١٤ و٢٠ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل، تشمل المقاييس المعدلة إستثناءات محددة لمبادئ الإعتراف والقياس. أما الفقرتين إستنتاج ٢٦٥ – إستنتاج ٣١١ فتناقش أنواع الأصول والإلتزامات القابلة للتحديد الممنوحة إستثناءات وأسباب هذه الإستثناءات.

إستنتاج٢٦٤ من المهم ملاحظة أن ليس أي مادة تقع ضمن نوع معين من الأصول أو الإلتزامات هي إستثناء لمبدأ الإعتراف أو القياس (أو كليهما). على سبيل المثال، تعرف الإلتزامات المحتملة على أنها إستثناء لمبدأ الإعتراف لأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل يشمل شرط إعتراف لها بالإضافة لشروط الإعتراف الموضحة في الفقرتين ١١ و١٢. رغم أن تطبيق الشرط الإضافي يؤدي إلى عدم الإعتراف ببعض الإلتزامات المحتملة، إلا أنه يتم الإعتراف بالإلتزامات المحتملة التي تستوفي الشرط الإضافي حسب مبدأ الإعتراف. مثال آخر هو منافع الموظفين المحددة كنوع من الأصول أو الإلتزامات التي تمنح لها إستثناءات لمبادئ الإعتراف والقياس. وكما هو موضح بتفصيل أكبر في فقرات إستنتاج ٢٩٦ – إستنتاج ٣٠٠، مطلوب من المنشأة المشترية الإعتراف

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وقياس الإلتزامات وأي أصول متصلة ناجمة عن ترتيبات منافع موظفي المنشأة المشتراه حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩ منافع الموظفين بدلاً من تطبيق مبادئ الإعتراف والقياس في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل. يؤدي تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٩، منافع الموظفين، إلى الإعتراف بالعديد من، إذا ليس معظمها، أنواع إلتزامات منافع الموظفين بنفس الطريقة التي قد تنجم عن تطبيق مبدأ الإعتراف (راجع فقرة إستنتاج ٢٩٧). برغم ذلك، ليس من الضروري أن تكون إلتزامات أخرى، مثل إلتزامات سحب من خطط صاحب عمل متعددة لمنشآت تطبق مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً، متطابقة مع مبدأ الإعتراف. بالإضافة لذلك، تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٩، منافع الموظفين، يؤدي عموماً إلى قياس إلتزامات منافع الموظفين (وأي أصول متصلة) على أساس غير القيم العاجلة في تاريخ الإستملاك. برغم ذلك، تطبيق متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٦ على منافع إنهاء الخدمة يؤدي إلى قياس إلتزامات تلك المنافع بقيمها العادلة في تاريخ الإستملاك.

إستثناءات على مبدأ الإعتراف

الأصول والإلتزامات الناجمة عن بنود محتملة

إستنتاج ٢٦٥ إستنتاجات مجلس معايير المحاسبة المالية بشأن الإعتراف بأصول وإلتزامات ناجمة عن بنود محتملة وإستنتاجات مجلس معايير المحاسبة الدولية بشأن الإعتراف بإلتزامات محتملة ناجمة عن إستثناءات لمبدأ الإعتراف في المقاييس المعدلة لأن كلاهما سيؤدي إلى بعض البنود غير المعترف بها في تاريخ الإستملاك. برغم ذلك، تختلف تفاصيل الإستثناءات. تمت مناقشة أسباب هذه الإستثناءات والإختلافات بينها في فقرة إستنتاج ٢٦٦ وإستنتاج ٢٧٨.

إستنتاجات مجلس معايير المحاسبة المالية بشأن أصول وإلتزامات ناجمة عن بنود محتملة

إستنتاج ٢٦٦ رحل بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ دون إعادة نظر متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية ٣٨ الذي يشترط على المنشأة المشترية أن تدرج في مخصص سعر الشراء القيمة العادلة للبنود المحتملة للمنشأة المشتراه إذا كان بالإمكان تحديد قيمها العادلة أثناء فترة التخصيص، حيث لشترط بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ على المنشأة المشترية الإعتراف بالبنود المحتملة في العوائد إذا أصبح وقوع البند المحتمل محتملاً وكان من الممكن تقدير قيمتها بصورة معقولة.

إستنتاج ٢٦٧ أعضاء من مجموعة مواردها وآخرون أخبروا مجلس معايير المحاسبة المالية عدم قيام المنشأة المشترية على الأغلب بالإعتراف عملياً بأصول وإلتزامات المنشأة المشتراه الناجمة عن بنود محتملة في تاريخ الإستملاك. وبدلاً من ذلك، يتم الإعتراف بالبنود المحتملة بعد تاريخ الإستملاك بقيمة تحدد في ذلك التاريخ المتأخر إما لأنه لا يمكن تقدير قيمتها بصورة معقولة أو لأنه تقرر عدم استيفاء البند المحتمل لمعيار الإعتراف لبيان معايير المحاسبة المالية ٥ "الاحتمالية".

إستنتاج ٢٦٨ إقترحت مسودة العرض ٢٠٠٥ أنه يتعين على المنشأة المشترية الإعتراف بكافة الأصول والإلتزامات الناجمة عن البنود المحتملة للمنشأة المشتراه إذا استوفت تعريف الأصول والإلتزامات في مجلس معايير المحاسبة المالية، بيان المفاهيم ٦، بغض النظر عن استيفاء أو عدم استيفاء البند المحتمل لمعيار الإعتراف في بيان معايير المحاسبة المالية ٥. وتوصل مجلس معايير المحاسبة المالية (الأمريكي٩ كما الحال بالنسبة لمجلس معايير المحاسبة الدولية أنه لعرض الظروف الإقتصادية في تاريخ الإستملاك بصورة عادلة، فلا بد من الإعتراف بكافة الأصول القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة بصورة منفصلة عن الشهرة، بما فيها الأصول والإلتزامات الناجمة عن بنود محتملة في تاريخ الإستملاك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٢٦٩ عبر المجاوبين على مسودة العرض ٢٠٠٥ الذي طبقوا مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً عن اهتمامهم بشأن كيفية التعامل مع الشك عما إذا ومتى تؤدي بند محتمل إلى استيفاء أل أو إلتزام بتعريف بيان المفاهيم ٦، مجلس معايير المحاسبة المالية المشار إليه باسم *الشك في عنصر*. مثال ضربه بعض المجاوبين ذكر مفاوضات منشأة مشتراه مع طرف ثالث في تاريخ الإستملاك لتعويض التكاليف المضمونة بالنيابة عن الطرف الآخر. كيف للمنشأة المشترية تحديد ما إذا تؤدي البند المحتمل إلى الإعتراف بأصل كجزء من محاسبة إندماج أعمال؟ إقترح المجاوبون عدة طرق للتعامل مع الشك في عنصر الذي ينطوي عموماً على إدخال عتبة سواء لكافة البنود المحتملة أو للحالات المحتملة غير التعاقدية المطلوب من المنشأة المشترية الإعتراف بها في تاريخ الإستملاك. إقترح متجاوبون آخرون اشتراط الإعتراف فقط بالأصول والإلتزامات الناجمة عن بنود محتملة من الممكن تحديد قيمها العادلة بصورة موثوق بها تكون مشابهة لمتطلبات بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١.

إستنتاج ٢٧٠ يفهم مجلس معايير المحاسبة المالية الصعوبات المحتملة في حل الشك في عنصر، خاصةً لأصول وإلتزامات ناجمة عن بنود محتملة غير تعاقدية. ونظر بالتعامل مع الشك في عنصر باشتراط الإعتراف بأصول وإلتزامات ناجمة عن بنود محتملة فقط في حال كانت قيمتها العادلة قابلة للقياس بصورة موثوق بها. وتوصل مجلس معايير المحاسبة المالية إلى أن تطبيق دليل بيان معايير المحاسبة المالية ١٥٧ لقياس القيمة العادلة سيؤدي إلى تقدير قيمة عادلة لأصول وإلتزامات ناجمة عن بنود محتملة موثوق بها بصورة كافية للإعتراف. لاحظ مجلس معايير المحاسبة المالية أيضاً أن إضافة شرط قياس هو طريقة غير مباشرة للتعامل مع الشك المتطلب إعتراف، ومن الأفضل التعامل مع هذا الشك بصورة مباشرة.

إستنتاج ٢٧١ توصل مجلس معايير المحاسبة المالية إلى أن معظم حالات الشك الهامة عما إذا كان من المحتمل أن ينطوي أصل أو إلتزام محتمل ناجم عن بند محتمل يستوفي التعريف المتصل (الشك في عنصر) على بنود محتملة تعاقدية أم لا. ولمساعدة المُعِدين ومدققيهم على التعامل مع عنصر شكوك، قرر مجلس معايير المحاسبة المالية إضافة متطلب على المنشأة المشترية لتقييم ما إذا كان **من الأكثر ترجيحا أم لا** أن تؤدي البند المحتمل إلى أصل أو إلتزام كما هو معرف في بيان المفاهيم ٦، معايير المحاسبة المالية . وبالنسبة لأصل ناجم عن بند محتمل، فإن تطبيق هذا المعيار يركز على ما إذا كان من المرجح تمتع المنشأة المشترية بسيطرة على منافع إقتصادية مستقبلية نتيجة معاملة سابقة أو حدث آخر أم لا. أما بالنسبة للإلتزام، فيركز المعيار على ما إذا كان من المرجح أن يكون للمنشأة المشترية إلتزام حالي للتضحية بمنافع إقتصادية مستقبلية نتيجة معاملة سابقة أو حدث آخر أم لا. إذا تم استيفاء هذا المعيار في تاريخ الإستملاك، تعترف المنشأة المشترية بالأصل أو الإلتزام مقاساً بقيمته العادلة في تاريخ الإستملاك كجزء من محاسبة إندماج الأعمال. أما في حال عدم استيفاء المعيار في تاريخ الإستملاك، تقوم المنشأة المشترية بمحاسبة البند المحتمل حسب مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً، بما فيها بيان معايير المحاسبة المالية ٥، حسب المناسب. وتوصل مجلس معايير المحاسبة المالية إلى أن إضافة معيار محتمل قد يسمح لمنشأة مشترية من تركيز جهودها على بنود محتملة لمنشآت مشتراه أكثر قابلية للتحديد وبالتالي تفادي هدر أوقات غير تناسبية في البحث عن بنود محتملة، حتى لو كانت محددة، ذات آثار أقل أهمية.

إستنتاجات مجلس معايير المحاسبة الدولية بشأن الإلتزامات المحتملة

إستنتاج٢٧٢ توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية عند وضع مسودة العرض ٢٠٠٥ أنه يجب الإعتراف بالأصل والإلتزام بصورة منفصلة عن الشهرة إذا استوفت التعريفات الواردة في إطار العمل. في بعض الحالات، تكون قيمة المنافع الإقتصادية المستقبلية المجسدة في أصل أو المطلوبة لتسوية إلتزام عبارة عن بند محتمل (أو مشروط) عند وقوع أو عدم وقوع حالة أو أكثر من حالات الشك المستقبلية. ويتم عكس الشك في القياس. وقد توصل مجلس معايير المحاسبة المالية إلى إستنتاج مطابق.

إستنتاج٢٧٣ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بنفس الوقت الذي نشر به مسودة العرض ٢٠٠٥ بنشر مسودة عرض منفصلة للتعليق وإبداء الملاحظات عليها تحتوي مقترحات مشابهة عن محاسبة الأصول والإلتزامات المحتملة ضمن نطاق المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة ٣٧. وتوقع مجلس معايير المحاسبة الدولية وقتئذ أن يكون تاريخ نفاذ المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة ٣٧ المعدلة هو نفس تاريخ نفاذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل. برغم ذلك، يتوقع مجلس معايير المحاسبة الدولية الآن إصدار المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة ٣٧ في تاريخ لاحق. ووفقاً لذلك، بإستثناء توضيح أن على المنشأة المشترية عدم الإعتراف بما يسمى إلتزام محتمل لا يكون إلتزاماً في تاريخ الإستملاك، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية ترحيل المتطلبات المتصلة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ الأصلي. ويتوقع مجلس معايير المحاسبة الدولية إعادة النظر في، وإذا لزم الأمر، تعديل المتطلبات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل عندما يصدر المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة ٣٧ المعدلة.

إستنتاج٢٧٤ توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أنه يتعين على المنشأة المشترية الإعتراف بالإلتزام المحتمل المفترض في إندماج الأعمال فقط في حال استوفى تعريف الإلتزام في إطار العمل. ويتماشى هذا مع الهدف العام للمرحلة الثانية من مشروع إندماج الأعمال الذي تعترف بها المنشأة المشترية بالأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة في تاريخ التمتع بالسيطرة.

إستنتاج٢٧٥ برغم ذلك، لاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية أن تعريف الإلتزام المحتمل في المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة ٣٧ يشمل (أ) إلتزامات ممكنة، و(ب) إلتزامات حالية ليس من المحتمل أن يكون أيٍ منها تدفق موارد تجسد منافع إقتصادية ستكون مطلوبة لتسوية إلتزامات أو عدد من الإلتزامات الغير ممكن قياسها بصورة موثوقة. وتوصل مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه يجب الإعتراف بالإلتزام المحتمل المتكبد في إندماج أعمال فقط في حال كان إلتزاماً حالياً. وعليه، على العكس من النسخة السابقة من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، لا يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل من الإعتراف بإلتزامات ممكنة.

إستنتاج٢٧٦ كما هو قراره بشأن الإعتراف بالإلتزامات المحتملة المضمونة في إندماج أعمال، توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية أن على المنشأة المشترية الإعتراف بالأصل المحتمل المتكبد بإندماج أعمال فقط في حال استوفى تعريف الأصل في إطار العمل. برغم ذلك، لاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية أن تعريف الأصل المحتمل في المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة ٣٧ يشمل فقط "أصول ممكنة". يظهر الأصل المحتمل في حال هناك شك ما إذا كانت المنشأة تملك أصلاً في نهاية فترة الإبلاغ أم لا، لكن من المتوقع أن تعمل حالة مستقبلية على تأكيد ما إذا تملك المنشأة أصلاً أم لا. ووفقاً لذلك، توصل مجلس معايير المحاسبة دولية أنه يجب عدم الإعتراف بالأصول المحتملة حتى لو كان من المؤكد أنها ستصبح غير مشروطة أو غير محتملة. وإذا قررت المنشأة وجود الأصل في تاريخ الإستملاك (أي أنها تملك حق غير مشروط في تاريخ الإستملاك)، فلا يكون هذا الأصل أصل محتمل ويجب محاسبته حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقاربة

إستنتاج٢٧٧ تمثلت نتيجة إستنتاجات مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية بشأن الإعتراف بالأصول والإلتزامات الناجمة عن بنود محتملة أن معيار تحديد البنود المطلوب الإعتراف بها في تاريخ الامتلاك يختلف، على الأقل للأجل القصير. عدم وجود هذه المقاربة أمر لا يمكن تفاديه بسبب إعادة مداولة مجلس معايير المحاسبة الدولية لنسخته من المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة ٣٧ ولحقيقة أنه لم يكن يوجد مشروع على جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة المالية للنظر في متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية ٥ وقت وضع المجالس للمقاييس المعدلة. أضاف مجلس معايير المحاسبة المالية مشروعاً للنظر في محاسبة البنود المحتملة على جدول أعماله في شهر سبتمبر ٢٠٠٧. محاولة مقاربة دليل للإعتراف بالأصول والإلتزامات الناجمة عن بنود محتملة في إندماج أعمال قد تشكل الآن مخاطرة على وضع متطلبات لإندماج الأعمال قد لا تكون متطابقة مع المتطلبات النهائية للأصول والإلتزامات الناجمة عن بنود محتملة مستملكة أو متحققة بطرق غير إندماج الأعمال.

إستنتاج٢٧٨ لاحظ المجلسان برغم ذلك أن الأصول أو الإلتزامات الناجمة عن بنود محتملة معترف بها حسب دليل إعتراف مجلس معايير المحاسبة المالية والإلتزامات المحتملة المعترف بها حسب دليل إعتراف مجلس معايير المحاسبة الدولية سيتم قياسها باتساق. بمعنى آخر، متطلبات قياس أولية لأصول وإلتزامات ناجمة عن بنود محتملة معترف بها في تاريخ الإستملاك تكون قد تقاربت. يقر المجلسان برغم ذلك أن متطلبات القياس اللاحقة تختلف لأن دليل قياس بيان معايير المحاسبة المالية ٥ يختلف عن دليل قياس المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة ٣٧. وتم في فقرة إستنتاج ٢٢٤ وإستنتاج ٢٤٥ مناقشة أسباب إستنتاج المجالس بشأن قياس هذه الأصول والإلتزامات.

الإستثناءات لكلا مبدئي الإعتراف والقياس
ضريبة الدخل

إستنتاج٢٧٩ إقترحت مسودة العرض ٢٠٠٥، وتشترط المقاييس المعدلة، الإعتراف بأصل أو إلتزام الضريبة المؤجلة وقياسه حسب معيار المحاسبة الدولي ١٢، *ضريبة الدخل*، أو حسب البيان ١٠٩ لمجلس معايير المحاسبة المالية، *محاسبة ضريبة الدخل (بيان معايير المحاسبة المالية)* على التوالي. يضع معيار المحاسبة الدولي ١٢ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٠٩ متطلبات للإعتراف وقياس أصول وإلتزامات الضريبة المؤجلة– متطلبات ليس من الضروري تطابقها مع مبادئ الإعتراف والقياس في المقاييس المعدلة.

إستنتاج٢٨٠ نظر المجلسان بتحديد أصول وإلتزامات الضريبة المؤجلة كإستثناء لمبدأ القياس فقط لأن معظم، إن لم يكن كافة/ متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٢ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٠٩ تتطابق بصورة قابلة للجدل مع مبدأ إعتراف المقاييس المعدلة. يشترط مبدأ الإعتراف إعتراف المنشأة المشترية في تاريخ الإستملاك بالأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة التي تستوفي التعريف النظري للأصل أو للإلتزام بذلك التاريخ. توصل المجلسان برغم ذلك إلى أن إعفاء أصول وإلتزامات الضريبة المؤجلة من مبدأ الإعتراف ومبدأ القياس يوضح بصورة أوضح أن على المنشأة المشترية تطبيق أحكام الإعتراف والقياس الموضحة في معيار المحاسبة الدولي ١٢ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٠٩، وتفسيراتها وتعديلاتها.

إستنتاج٢٨١ تقاس أصول وإلتزامات الضريبة المؤجلة عموماً بالمبالغ غير المخصومة حسب معيار المحاسبة ١٢ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٠٩. وقرر المجلسان عدم اشتراط قياس أصول أو إلتزامات ضريبة مؤجلة مستملكة في إندماج أعمال بالقيمة العادلة لأنها لاحظت ما يلي:-

(أ) إذا قيست هذه الأصول والإلتزامات بقيمها العادلة في تاريخ الإستملاك، فسوف يؤدي قياسها اللاحق حسب معيار المحاسبة الدولي ١٢ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٠٩ إلى أرباح أو خسائر معلنة بعد الإندماج في الفترة التالية مباشرةً للإستملاك بالرغم من عدم تغيير الظروف الإقتصادية الأساسية. ولن يمثل هذا بصورة عادلة نتائج فترة ما بعد الإندماج وستكون غير متطابقة مع القاعدة القائلة بأنه يجب أن لا يؤدي إندماج الأعمال الذي هو تبادل قيمة عادلة إلى إعتراف بأرباح أو خسائر مباشرةً بعد الإندماج.

(ب) قياس هذه الأصول والإلتزامات بقيمتها العادلة في تاريخ الإستملاك والتغلب على مشاكل الإبلاغ الموضحة في البند (أ) أعلاه سيتطلب النظر بصورة شاملة فيما إذا يجب تعديل متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٢وبيان معايير المحاسبة المالية ١٠٩ وكيف نعدلها لقياس لاحق لأصول أو إلتزامات ضريبة مؤجلة مستملكة في إندماج أعمال. وبسبب تعقيدات معيار المحاسبة الدولي ١٢وبيان معايير المحاسبة المالية ١٠٩ والتعقيدات المضافة التي قد تنجم في تتبع أصول ضريبة مؤجلة مستملكة وإلتزامات متكبدة في إندماج أعمال، توصل المجلسان إلى أن منافع تطبيق مبادئ قياس القيمة العادلة للمقاييس المعدلة قد لا يضمن التكاليف أو التعقيدات التي قد تسببها.

ودعم المجاوبون على مسودة العرض ٢٠٠٥ بصورة عامة هذا الإستثناء لمتطلبات قياس القيمة العادلة.

إستنتاج٢٨٢ لموائمة معيار المحاسبة الدولي ١٢ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٠٩ بصورة أكبر لجعل المحاسبة أكثر تناغماً وتطابقاً مع مبادئ المقاييس المعدلة، قرر المجلسان مناقشة أربع مسائل محددة تتعلق بمحاسبة ضريبة دخل المنشأة المشترية فيما يتعلق بإندماج الأعمال:-

(أ) محاسبة للتغير الحاصل في أصل الضريبة المؤجلة المعترف به للمنشأة المشترية الناتج عن إندماج الأعمال؛

(ب) محاسبة للتغيير الحاصل بعد تاريخ الإستملاك في منافع الضريبة المؤجلة لفروق مؤقتة قابلة للخصم للمنشأة المشتراه أو خسارة تشغيلية أو تخفيضات ضريبية مستملكة في إندماج أعمال؛

(ج) محاسبة لمنافع ضريبية ناجمة عن شهرة مقتطعة الضريبة تزيد عن شهرة لإبلاغ مالي؛ و

(د) محاسبة لتغييرات بعد تاريخ الإستملاك في شكوك تتعلق بأوضاع ضريبية مستملكة.

إستنتاج٢٨٣ ناقشت المجالس المسألة الأولى بسبب الإختلاف الحاصل بين المتطلبات الحالية لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ وبيان معايير المحاسبة الدولية ١٠٩، مع محاسبة معيار المحاسبة الدولي للتغيير في أصول الضريبة المؤجلة المعترف بها بصورة منفصلة من إندماج الأعمال وبيان معايير المحاسبة المالية ١٠٩ بما فيه التغيير في علاوةً تقييم المنشأة المشترية لأصلها الضريبي المؤجل في محاسبة إندماج الأعمال. وقرر مجلس معايير المحاسبة المالية المقاربة مع متطلب معيار المحاسبة الدولي١٢ فيما يخص المسألة الأولى الذي قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية الإحتفاظ به. وعليه، ستعترف المنشأة المشترية بالتغيير الحاصل في أصولها الضريبية المؤجلة المعترف

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بها كدخل أو مصاريف (أو تغيير في الملكية) حسب ما هو مطلوب في معيار المحاسبة الدولي ١٢ في فترة إندماج الأعمال.

إستنتاج٢٨٤ حيث نظر المجلسان بالمسألة الأولى كمحاولة لتحقيق تقارب، فقد اقتصر الأمر على متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٢ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٠٩. وقد أقر مجلس معايير المحاسبة المالية بأن كلا البديلين قابلاً للدفاع عنهما لأسباب نظرية. برغم ذلك، توصل مجلس معايير المحاسبة المالية إلى أن منافع التقارب مع طريقة معيار المحاسبة الدولي ١٢ تفوق التكاليف المتصلة بتغيير في المحاسبة حسب بيان معايير المحاسبة المالية ١٠٩. وقام بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) وفقاً لذلك بتعديل بيان معايير المحاسبة المالية ١٠٩.

إستنتاج٢٨٥ دعم معظم المجاوبين على مسودة العرض ٢٠٠٥ إقتراحه بمحاسبة تغييرات على ضرائب منشأة مشترية مؤجلة متصلة بإندماج أعمال. لكن لم يوافق البعض قائلين أن المنشأة المشترية تقوم باحتساب مجاميعها الضريبية المتوقعة في السعر الذي ترغب بدفعه للمنشأة المشتراه، وبالتالي تشكل هذه المجاميع الضريبية شهرة. واهتم هؤلاء المجاوبون باحتمالية ازدواجية حساب المجاميع – مرةً في المبلغ، ومرة ثانية عند الإعتراف بصورة منفصلة بالتغييرات في ضريبة دخل المنشأة المشترية.

إستنتاج٢٨٦ أقرت المجالس أنه من الممكن في بعض الحالات احتساب جزء من المجاميع الضريبية في السعر المدفوع في إندماج أعمال. برغم ذلك، توصل المجلسان إلى أنه من الصعب، إن لم يكن من المستحيل، تحديد هذه الحصة. بالإضافة لذلك، لن تدفع المنشأة المشترية أكثر للمنشأة المشتراه بسبب المجاميع الضريبية ما لم يقم صاحب عرض آخر بدفع أكثر؛ ولن تدفع المنشأة المشترية أكثر مما هو ضروري للمنشأة المشتراه. وعليه، من غير المحتمل في بعض الحالات احتساب المجاميع الضريبية (أو إحتساب جزء قليل منها فقط) في السعر المدفوع. لاحظ المجلسان أيضاً أن المقاييس المعدلة (الفقرة ٥١ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣) يتطلب فقط جزء من المقابل المالي المنقول للمنشأة المشتراه وإدراج الأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة مقابل منشأة مشتراه عند تطبيق طريقة الإستملاك. استبعاد الآثار المضمونة على قدرة المنشأة المشترية من الاستفادة من أصلها الضريبي المؤجل يتطابق مع المتطلب. وبناء عليه، قرر المجلسان الإحتفاظ بمعاملة التغييرات في أصول وإلتزامات المنشأة المشترية الضريبية المقترحة في مسودة العرض ٢٠٠٥.

إستنتاج٢٨٧ تعدل المقاييس المعدلة أيضاً معيار المحاسبة الدولي ١٢وبيان معايير المحاسبة المالية ١٠٩ ليتطلب إفصاحاً بقيمة منافع الضريبة المؤجلة (أو المصاريف) المعترف بها في الدخل في فترة الإستملاك لخصم (أو زيادة) علاوةً تقييم المنشأة المشترية لأصلها الضريبي المؤجل الناتج من إندماج الأعمال. وقرر المجلسان إن الإفصاح عن هذه القيمة ضروري لتمكين مستخدمي البيانات المالية للمنشأة المشترية من تقييم طبيعة والآثار المالية لإندماج الأعمال.

إستنتاج٢٨٨ أما المسألة الثانية المدرجة في فقرة إستنتاج ٢٨٢ فتتعلق بالتغييرات الحاصلة بعد تاريخ الإستملاك على المبالغ المعترف بها لمنافع الضريبة المؤجلة المتحققة من إندماج الأعمال. وقد اشترط معيار المحاسبة الدولي ١٢ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٠٩ إعتراف لاحق بالمنافع الضريبية المتحققة لتخفيض الشهرة. ويختلف معيار المحاسبة الدولي ١٢وبيان معايير المحاسبة المالية ١٠٩ في:-

(أ) لا يسمح معيار المحاسبة الدولي ١٢ بتخفيض إلا أصول مادية غير متداولة، اشترطها بيان معايير المحاسبة المالية ١٠٩؛ و

(ب) اشترط معيار المحاسبة الدولي ١٢ الإعتراف بدخل ونفقات المقاصة في أرباح أو خسائر المنشأة المشترية عند الإعتراف بتغييرات لاحقة.

إستنتاج٢٨٩ توصل مجلس معايير المحاسبة المالية عند وضع مسودة العرض ٢٠٠٥ إلى أنه يجب عدم تخفيض القيمة العادلة لأصول أخرى معمرة مستملكة في إندماج أعمال لتغييرات في علاوةً تقييم بعد تاريخ الإستملاك. ويتطابق هذا القرار مع قرار المجالس القاضي بعدم تعديل أصول مستملكة أو إلتزامات متكبدة أخرى، بتعديل مقابل على الشهرة، لآثار حالات أخرى تقع بعد تاريخ الإستملاك.

إستنتاج٢٩٠ ناقش عدد قليل من المجاوبين على مسودة العرض ٢٠٠٥ هذه المسألة، وقد تباينت آراء ووجهات نظر من تقدموا بملاحظات. فقد فضل بعضهم اشتراط تخفيض الشهرة على نحو غير محدد لأنهم ينظرون إلى إستثناء القياس للأصول الضريبية المؤجلة ناجماً في مقياس مختلف تماماً عن القيمة العادلة. أما من أيد ودعم عدم السماح بتخفيض غير محدد للشهرة فقد قالوا، مفاهيمياً، أنه يجب التعامل مع التغييرات في التقديرات المتعلقة بالضرائب المؤجلة المعترف بها في إندماج الأعمال بنفس معاملة التعديلات الأخرى على المبالغ المسجلة عند الإستملاك. واتفقت المجالس مع المجاوبين أنه يجب أن لا يؤدي إستثناء القياس إلى تعديلات غير محدودة محتملة على الشهرة. توفر المقاييس المعدلة إستثناءات محدودة أخرى لمبادئ الإعتراف والقياس، مثل منافع الموظفين على سبيل المثال – التي لا يؤدي أيٍ منها إلى تعديلات غير محددة على الشهرة لتغييرات لاحقة.

إستنتاج٢٩١ إقترحت مسودة العرض ٢٠٠٥ افتراضاً قابلاً للدحض من أنه يجب محاسبة الإعتراف اللاحق بالمنافع الضريبية المستملكة خلال عام واحدة من تاريخ الإستملاك للشهرة المخفضة. وكان من الممكن التغلب على الافتراض القابل للدحض لو نتج الإعتراف اللاحق بالمنافع الضريبية عن حالة متميزة أو ظرف متميز وقع بعد تاريخ الإستملاك. الإعتراف بالمنافع الضريبية المستملكة بعد عام واحدة تكون مسئولة عن الربح أو الخسارة (أو، لو اشترط ذلك معيار المحاسبة الدولي ١٢ أو بيان معايير المحاسبة المالية ١٠٩، خارج الربح أو الخسارة). إقترح المجاوبون إجراء تعديلات خاصة على هذا المقترح بما فيها إزالة الافتراض القابل للدحض بشأن الإعتراف اللاحق بالمنافع الضريبية المستملكة خلال عام واحدة من تاريخ الإستملاك ومعالجة الزيادة والنقصان في الأصول الضريبية المؤجلة باتساق. وفر معيار المحاسبة الدولي ١٢ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٠٩ دليلاً على محاسبة النقصان). وقد وافقت المجالس على هذه المقترحات وقامت بتنقيح متطلبات المقاييس المعدلة وفقاً لذلك.

إستنتاج٢٩٢ كما هو موضح في فقرة إستنتاج ٢٨٢(ج)، نظر المجلسان فيما إذا كان يجب الإعتراف بالأصل الضريبي المؤجل في إندماج الأعمال أم لا لأي مبلغ فائض من الشهرة الخاضعة للاقتطاع الضريبي على الشهرة لأغراض إبلاغ مالي (شهرة ضريبة فائضة). من منظور متعلق بالمفاهيم، تستوفي الشهرة الضريبية الفائضة تعريف الفرق المؤقت. ويكون عدم الإعتراف بالمنفعة الضريبية لهذا الفرق المؤقت في تاريخ إندماج الأعمال غير ملائم ولا يتطابق مع معيار المحاسبة الدولي ١٢ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٠٩:- ولن يكون أيضاً متطابقاً مع مبدأ الإعتراف في المقاييس المعدلة. وعليه، المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل يوضح معيار المحاسبة الدولي ١٢، ووفقاً لذلك يعمل بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) على تعديل بيان معايير المحاسبة المالية ١٠٩.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٢٩٣ بالنسبة لمسألة فقرة إستنتاج ٢٨٢(د)، إقترح المجاوبين على مسودة العرض ٢٠٠٥ على ضرورة تناول المقاييس المعدلة طريقة محاسبة التعديلات اللاحقة للمبالغ المعترف فيها لشكوك ضريبة الدخل المستملكة. ودعم المجاوبون محاسبة التعديلات اللاحقة على المبالغ المعترف فيها لشكوك الضريبة بإستخدام نفس طريقة محاسبة التعديلات اللاحقة على المنافع الضريبية المؤجلة المستملكة.

إستنتاج ٢٩٤ وافق مجلس معايير المحاسبة المالية على مقترحات المجاوبين على ضرورة إعتراف المنشأة المشترية بتغييرات على شكوك ضريبة الدخل المستملكة بعد الإستملاك بنفس طريقة التغييرات في المنافع الضريبية المؤجلة المستملكة. وعليه، يقوم بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) بتعديل تفسيرات مجلس معايير المحاسبة المالية ٤٨، محاسبة الشكوك في ضريبة الدخل، باشتراط إجراء تغيير على شكوك ضريبة الدخل المستملكة خلال فترة القياس الناتجة عن معلومات جديدة عن حقائق وظروف وجدت في تاريخ الإستملاك للإعتراف بها من خلال تعديل مماثل على الشهرة. إذا عمل ذلك على تخفيض الشهرة إلى الصفر، تعترف المنشأة المشترية بأي زيادات إضافية في شكوك ضريبة الدخل المعترف فيها كانخفاض في مصاريف ضريبة الدخل. أما كافة التغييرات الأخرى في شكوك ضريبة الدخل المستملكة فتتم محاسبتها وفق تفسير مجلس معايير المحاسبة المالية ٤٨.

إستنتاج٢٩٥ نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية أيضاً في مناقشة حساب التغييرات في شكوك ضريبة الدخل المستملكة في إندماج الأعمال. أما معيار المحاسبة الدولي ١٢ فبقي صامتاً بشأن شكوك ضريبة الدخل. أما مجلس معايير المحاسبة الدولية فينظر إلى شكوك الضريبة كجزء من تقارب مشروع ضريبة الدخل. وعليه، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية عدم تعديل معيار المحاسبة الدولي ١٢ كجزء من هذا المشروع ليناقش بصورة محددة محاسبة التغييرات في شكوك ضريبة الدخل المستملكة في إندماج الأعمال.

منافع الموظفين

إستنتاج٢٩٦ توفر المقاييس المعدلة إستثناءات لمبدأ الإعتراف ومبدأ القياس لإلتزامات وأي أصول متصلة ناجمة عن ترتيبات منافع موظفين منشأة مشتراه. ومطلوب من المنشأة المشترية الإعتراف وقياس هذه الأصول والإلتزامات حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩، منافع الموظفين، أو مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً المطبقة.

إستنتاج٢٩٧ أما بالنسبة لأصول وإلتزامات الضريبة المؤجلة، فقد نظر المجلسان في تحديد منافع الموظفين كإستثناء لمبدأ القياس فقط. وتوصل المجلسان أن نفس الإعتبارات التي نوقشت بصورة جوهرية في فقرة إستنتاج ٢٨٠ لأصول وإلتزامات الضريبة المؤجلة تنطبق أيضاً على منافع الموظفين. لاحظ مجلس معايير المحاسبة المالية أيضاً أن البيان ٤٣ من مجلس معايير المحاسبة المالية، *محاسبة الإجازات المعوضة*، و١١٢، *محاسبة صاحب العمل لمنافع ما بعد التوظيف* تتطلب إعترافاً بإلتزام بمنافع الإجازات المعوضة أو منافع ما بعد التوظيف على التوالي، فقط في حال كان الدفع محتملاً. وبصورة قابلة للجدل، فإن إلتزام تلك المنافع موجود، في بعض الظروف على الأقل، بغض النظر عما إذا كان الدفع محتملاً أم لا. وعليه، لتوضيح أن على المنشأة المشترية تطبيق متطلبات الإعتراف والقياس لمعيار المحاسبة الدولي ١٩، منافع الموظفين، أو مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً المطبقة دون النظر بصورة منفصلة إلى مدى تطابق هذه المتطلبات مع مبادئ المقاييس المعدلة، استثنت المجالس منافع الموظفين من مبادئ الإعتراف ومبادئ القياس.

إستنتاج٢٩٨ قرر مجلس معايير المحاسبة المالية تعديل البيان ٨٧ من مجلس معايير المحاسبة المالية، *محاسبة أرباب العمل لحالات التقاعد* (بيان معايير المحاسبة المالية ٨٧) والبيان ١٠٦، *محاسبة أرباب العمل لمنافع بعد التوظيف خلاف حالات التقاعد* (بيان معايير المحاسبة المالية ١٠٦) ليشترط أن تستثني المنشأة المشترية من الإلتزام الذي تعترف به لتقاعد أو خطة منافع أخرى بعد التوظيف لموظف واحد آثار تعديلات خطة متوقعة، أو إنهاء خدمات أو تخفيضات ليس عليها إلتزام عليها الوفاء به في تاريخ الإستملاك. برغم ذلك، تتطلب هذه التعديلات أيضاً قيام المنشأة المشترية أن تُضمِن في الإلتزام المعترفة به في تاريخ الإستملاك إلتزام السحب المتوقع لخطة متعدد أرباب العمل إذا كان من المحتمل في ذلك التاريخ أن تنسحب المنشأة المشترية من الخطة. أما بالنسبة لخطة منافع التقاعد أو منافع ما بعد التقاعد، فيدخل المتطلب الأخير من الأدبيات الرسمية نصاً ظهر سابقاً فقط في أساس إستنتاجات الخاصة ببيان معايير المحاسبة الدولية ٨٧ و١٠٦. يقر مجلس معايير المحاسبة المالية أن الأحكام لخطط رب عمل واحد ولخطط متعددة أرباب العمل ليست بالضرورة متطابقة، ونظر في تعديل بيان معاير المحاسبة المالية ٨٧ و١٠٦ ليشترط إعترافاً بإلتزامات السحب غير المضمونة حتى الآن في بيانات ما بعد الإندماج المالية للفترات التي تحصل بها السحوبات. لاحظ برغم ذلك أن الإلتزام المعترف به عند السحب من خطة متعددة أرباب العمل يمثل الحصة السابقة غير المعترف بها من إلتزام المنافع المتراكمة والتي يتم الإعتراف بها عند وقوعها لخطة رب عمل واحدة. لاحظ مجلس معايري المحاسبة المالية أيضاً أنه قد ينظر البعض إلى إلتزام رب العمل التعاقدي عند الانسحاب من خطة متعددة أرباب العمل على أنه إلتزام غير مشروط "ليبقى مستعداً" ليدفع إذا حصل الانسحاب وبالتالي إلتزام حالي. لذلك قرر مجلس معايير المحاسبة المالية عدم اشتراط نفس المحاسبة لسحوبات متوقعة من خطة متعددة أرباب العمل كما يشترطها لإنهاء الخدمة المتوقع أو التخفيضات المتوقعة لخطة رب عمل واحد.

إستنتاج٢٩٩ أثر إستثناء المقاييس المعدلة لقياس إلتزامات وأي أصول متصلة ناجمة عن خطط منافع موظفي منشأة مشتراه أكبر من إستثناء الإعتراف المتصل. وتوصل المجلسان إلى أنه لم يكن من العملي اشتراط قياس كافة إلتزامات منافع الموظفين المضمونة في إندماج أعمال بقيمتها العادلة في تاريخ الإستملاك. وسيتطلب القيام بذلك من المجالس النظر بشكل شامل بالمقاييس المتصلة لمنافع الموظفين تلك كجزء من مشاريع إندماج أعمالها. وبسبب التعقيدات والصعوبات في محاسبة إلتزامات منافع الموظفين حسب المتطلبات الحالية، قرر المجلسان أن البديل العملي الوحيد هو اشتراط قياس هذه الإلتزامات وأي أصول متصلة حسب مقاييسها المطبقة.

إستنتاج٣٠٠ إقترحت مسود العرض ٢٠٠٥ إستثناء منافع الموظفين فقط مع مراعاة بيان معايير المحاسبة المالية ٨٧ و١٠٦ من متطلب قياس قيمتها العادلة. ولاحظ بعض المجاوبون أن متطلبات القياس الحالية لأنواع أخرى من منافع الموظفين لا تتماشى مع القيمة العادلة وقالوا بوجوب إستثناء هذه المنافع. وافق مجلس معايير المحاسبة المالية وعدل إستثناء القياس لمنافع الموظفين وفقاً لذلك.

أصول التعويض

إستنتاج٣٠١ تساءل بعض المؤسسين عن عدم التطابق المحتمل إذا تم قياس أل للتعويض بالقيمة العادلة في تاريخ الإستملاك وتم قياس الإلتزام المتصل بإستخدام أداة قياس مختلفة. رفع أعضاء من مجموعة موارد مجلس معايير المحاسبة المالية المسألة في سياق التفسير ٤٨ من مجلس معايير المحاسبة المالية الذي يشترط قيام المنشأة بقياس مركز الضريبة الذي يستوفي عتبة الإعتراف

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بأعلى قيمة للمنفعة الضريبية والتي تزيد عن ٥٠% والمحتمل تحققها عند التسوية النهائية مع سلطة الضرائب.

إستنتاج٣٠٢ تفهم المجالس أن إندماج الأعمال يشمل أحياناً اتفاقية تعويض يكون مطلوباً بموجبها من المالك السابق تعويض المنشأة المشترية أي دفعات تدفعها المنشأة المشترية في آخر الأمر عند تسوية إلتزام معين. إذا كان يتعلق التعويض بشك حول وضع مذكور في بيان ضريبة المنشأة المشتراه لسنوات سابقة أو لمادة أخرى تشترط المقاييس المعدلة إستثناء إعتراف أو قياس لها، فإن عدم توفير إستثناء متصل لأصل التعويض يؤدي إلى إعتراف أو أشياء شاذة. على سبيل المثال، بالنسبة لتعويض يتعلق بإلتزام ضريبة مؤجلة، تعترف المنشأة المشترية في تاريخ الإستملاك بإلتزام لسلطة الضرائب بالضرائب المؤجلة وبأصل لتعويض مستحق من المالك السابق للمنشأة المشتراه. في حال عدم وجود إستثناء، يتم قياس الأصل بالقيمة العادلة، وبقاس الإلتزام حسب متطلبات محاسبة ضريبة الدخل المتصلة، مثل التفسير ٤٨ من مجلس معايير المحاسبة المالية لمنشأة تطبق مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً لأن ضريبة الدخل تعتبر إستثناء لمبدأ قياس القيمة العادلة. وستختلف هاتين القيمتين. وافقت المجالس مع المؤسسين على أنه يجب الإعتراف بالأصل الذي يمثل تعويضاً متصلاً بإلتزام محدد وقياسه على نفس أساس قياس هذا الإلتزام.

إستنتاج٣٠٣ وفرت المجالس أيضاً إستثناء لمبدأ الإعتراف لأصول التعويض. وتشبه أسباب هذا الإستثناء كثيراً أسباب إستثناء المجالس لأصول وإلتزامات الضريبة المؤجلة ومنافع الموظفين من هذا المبدأ. إعطاء إستثناء لمبدأ الإعتراف لأصول التعويض يوضح أن المنشأة المشترية لا تطبق هذا المبدأ عند تحديد الإعتراف أو عدم الإعتراف بهذا الأصل ومتى. وبدلاً من ذلك، تعترف المنشأة المشترية بالإلتزام المتصل. وعليه، توفر المقاييس المعدلة إستثناء لمبادئ الإعتراف والقياس لأصول التعويض.

إستثناءات على مبدأ القياس

إستنتاج٣٠٤ بالإضافة إلى إستثناءات مبادئ الإعتراف والقياس التي نوقشت أعلاه، توفر المقاييس المعدلة إستثناء لمبدأ القياس لأنواع معينة من الأصول المستملكة أو الإلتزامات المضمونة في إندماج أعمال. وقد نوقشت هذه الإستثناءات في فقرات الإستنتاج ٣٠٥-٣١١.

الإستثناء المؤقت للأصول المحتفظ بها برسم البيع

إستنتاج٣٠٥ ترى مسودة العرض لعام ٢٠٠٥ أن الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع في تاريخ الإستملاك بمقتضى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة* أو بيان مجلس معايير المحاسبة المالية (١٤٤) *محاسبة انخفاض قيمة الأصول المعمرة أو التصرف بها* (بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤)، يجب قياسها وفقاً لمتطلبات تلك المعايير – بالقيمة العادلة بعد خصم تكلفة البيع، للمحاسبة اللاحقة. وبما أن الخسارة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ناتجة كلياً عن إختلاف متطلبات قياس الأصول المحتفظ بها برسم البيع المستملكة في عملية إندماج الأعمال وللأصول المحتفظ بها والمصنفة كأصول محتفظ بها برسم البيع، فلن تمثل الخسارة المبلغ عنها أنشطة المنشأة المشترية تمثيلاً صادقاً.

إستنتاج٣٠٦ بالنظر إلى الردود الواردة على مسودة العرض لعام ٢٠٠٥، قرر المجلسان إقصاء الإستثناءات من مبدأ قياس الأصول المحتفظ بها برسم البيع. فتعريف القيمة العادلة كما ورد في المعايير المعدلة وتطبيقاته في المجالات الأخرى يركز على بيانات السوق. و تكون التكاليف التي يتكبدها المشتري (المنشأة المشترية) عند شراء أصل ما أو يتوقع أن يتكبدها عند بيعه، مستثناة من المبلغ الذي يقيم به الأصل. وتوصل المجلسان إلى القول بوجوب إستثناء تكاليف التصرف بالأصول من قياس الأصول المحتفظ بها برسم البيع.

إستنتاج٣٠٧ غير أن تفادي خسارة اليوم الثاني المذكورة في الفقرة (إستنتاج ٣٠٥) تتطلب من المجلسين تعديل المعيار الدولي لإعداد التقارير لمالية (٥) وبيان معايير المحاسبة المالية (١٤٤) بحيث تشترط قياس الأصول المحتفظ بها برسم البيع بالقيمة العادلة بدلاً من القيمة العادلة بعد خصم تكاليف البيع. وقرر المجلسان القيام بذلك إلا أن الإجراءات الأصولية المضمونة اللازمة لذلك تتطلب إجراء تلك التعديلات بمشاريع منفصلة لإتاحة المجال أمم المؤسسين لإبداء الرأي في التغييرات المقترحة. ومع أن المجلسين يريدان أن تدخل التعديلات حيز التنفيذ في نفس الوقت مع المعايير المعدلة، إلا أنها قررت، مرحليا، إدراج إستثناء القياس لحين إكمال التعديلات.

الحقوق المعاد إستملاكها

إستنتاج٣٠٨ تشترط المعايير المعدلة (الفقرة (٢٩) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣) قياس القيمة العادلة للحق المعاد إستملاكه المعترف به كأصل غير ملموس، على أساس الأجل التعاقدي المتبقي من العقد الذي أنشأ ذلك الحق، دون النظر إلى التجديدات المحتملة لذلك العقد. وقد لاحظ المجلسان عند إعداد مسودة العرض أن الحق المعاد إستملاكه لم يعد يشكل عقدا مع الغير. فالمنشأة المشترية التي تسيطر على الحق المعاد إستملاكه تفترض التجديد الدائم للأجل التعاقدي، مما يجعل الحق المعاد إستملاكه أصلاً غير ملموس بعمر غير محدود. (وقد أدرك المجلسان أن بعض الجهات تصنف الحقوق المعاد إستملاكها بهذا الشكل). وتوصل المجلسان إلى القول بأن للحق المعاد إستملاكه من المنشأة المشتراه عمراً محدوداً من حيث الموضوع؛ ولا يشكل تجديد الأجل التعاقدي بعد إندماج الأعمال جزء مما تم إستملاكه في ذلك الإندماج. ووفقا لذلك، فقد إقترحت مسودة العرض لعام ٢٠٠٥، كما اشترطت المعايير المعدلة، تحديد فترة إطفاء الأصل غير الملموس (العمر الإنتاجي) بالأجل التعاقدي المتبقي للعقد الذي نشأ عنه الحق المعاد إستملاكه.

إستنتاج٣٠٩ لم تتضمن مسودة العرض لعام ٢٠٠٥ إرشادات لتحديد القيمة العادلة للحق المعاد إستملاكه. وقد أشار بعض المؤسسين إلى كون تحديد تلك القيمة صعب عمليا، ووافق المجلسان على وجوب أن تتضمن المعايير المعدلة إرشادات حول تلك النقطة. ولتحقيق شرط تحديد العمر الإنتاجي للحق المعاد إستملاكه، توصل المجلسان إلى القول بوجوب بناء القيمة العادلة للحق على الأجل المتبقي من العقد الذي أنشأ ذلك الحق. ويقر المجلسان بأن المشاركين في السوق بشكل عام يقيسون القيمة العادلة للحق المتداول في السوق بحيث يعكس التجديدات المتوقعة للأجل التعاقدي لذلك الحق. إلا

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أن المجلسين قررا أن تحديد القيمة العادلة للحق المعاد إستملاكه بهذا الشكل يتعارض مع إطفاء قيمته على مدى الأجل التعاقدي المتبقي. كما لاحظ المجلسان أن الحق التعاقدي المنقول إلى الغير (المتداول في السوق) لا يشكل حقا أعيد إستملاكه. ووفقا لذلك فقد قرر المجلسان أن من المناسب تجاوز الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق لقياس القيمة العادلة للحق المعاد إستملاكه.

إستنتاج٣١٠ طالب بعض المؤسسين بإرشادات لمحاسبة بيع الحق المعاد إستملاكه بعد إندماج الأعمال. وتوصل المجلسان إلى القول بأن بيع الحق المعاد إستملاكه هو من حيث المضمون بيع لأصل غير ملموس، وأن المعايير المعدلة تشترط محاسبة بيع الحق المعاد إستملاكه كما هي الحال في بيع الأصول الأخرى (الفقرة (٥٥) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل). وعليه يجب إدراج القيمة المسجلة للحق في تحديد الربح أو الخسارة من عملية البيع.

مكافآت الدفع على أساس الأسهم

إستنتاج٣١١ يتطلب بيان معايير المحاسبة المالية (١٢٣) (المعدل في ٢٠٠٤) *الدفع على أساس الأسهم* قياس مكافآت الدفع على أساس الأسهم بإستخدام ما يسمى *طريقة القيمة العادلة*. ويتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ بشكل أساسي نفس طريقة القياس التي يسميها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *القياس على أساس السوق*. وللأسباب المحددة في تلك المعايير فإن تطبيق طرق القياس التي تتطلبها لا ينتج عنها عموماً المبلغ الذي يستبدل به المشاركون في السوق المكافأة في تاريخ معين – قيمته العادلة بذلك التاريخ. ولذا فإن المعايير المعدلة تقدم إستثناء من مبدأ القياس لمكافآت الدفع على أساس الأسهم. وأسباب ذلك الإستثناء هي بشكل أساسي نفس الأسباب التي ناقشناها في الإستثناءات الأخرى من مبادئ الإعتراف بها وقياسها التي تقدمها المعايير المعدلة. وعلى سبيل المثال، وكما هي الحال مع أصول وإلتزامات الضريبة المؤجلة والأصول والإلتزامات المتعلقة بترتيبات منافع الموظفين، فإن القياس الأولي لمكافآت الدفع على أساس الأسهم بناءا على قيمتها العادلة في تاريخ الإستملاك يولد صعوبات في المحاسبة اللاحقة لتلك المكافآت وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (٢) أو بيان معايير المحاسبة المالية المعدل (١٢٣).

الإعتراف بالشهرة أو الربح المترتب على الشراء بأسعار منخفضة وقياسهما

إستنتاج٣١٢ تماشياً مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة الماليـة (١٤١)، فـإن المعايير المعدلة تتطلب من المنشأة المشترية الإعتراف بالشهرة كأصل وقياسه كقيمة متبقية.

الشهرة المؤهلة كأصل

إستنتاج٣١٣ لقد ذكرت مسودات عرض مجلس معايير المحاسبة المالية لعام ١٩٩٩ وعام ٢٠٠١ ستة عناصر للمبلغ الذي تم الإعتراف به عمليا كشهرة بموجب الإرشاد المعمول به حينذاك. وقـد تـضمنت مسودة العرض(٣) لمجلس معايير المحاسبة الدولية بحثا مماثلا لذلك وإن لم يكـن مطابقـا لـه. وكانت تلك العناصر وتفصيلاتها كما وردت في مسودة عرض مجلس معايير المحاسـبة الماليـة كالآتي:-

العنصر الأول – زيادة القيم العادلة عن القيم الدفترية للأصول الـصافية للمنـشأة المـستملكة بتاريخ الإستملاك.

العنصر الثاني – القيم العادلة للأصول الصافية الأخرى التي لم تعترف بها المنشأة المـشتراه من قبل. قد يرجه عدم الإعتراف بها لكونها لم تحقق معيار الإعتراف (ربما لـصعوبات فـي

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القياس)، أو بسبب شرط حال دون الإعتراف بها، أو لأن المنشأة المشتراه إستنتجت أن تكاليف الإعتراف بها بشكل منفصل لم تتناسب مع المنافع.

العنصر الثالث – القيمة العادلة لإستمرارية العمل القائم للمنشأة المستملكة. ويمثل عنصر الإستمرارية قدرة العمل القائم على تحقيق عائد أكبر على مجموعة من الأصول الصافية، يفوق العائد المتوقع فيما لو تم إستملاك كل من تلك الأصول الصافية بشكل منفصل. وتنشأ تلك القيمة عن توافق الأصول الصافية للعمل، وعن منافع أخرى (كالعوامل المتعلقة بمظاهر النقص في السوق بما في ذلك القدرة على جني أرباح احتكارية ووضع المعوقات أمام دخول المنافسين المحتملين إلى السوق – سواء المعوقات القانونية أو نظرا لتكاليف المعاملات).

العنصر الرابع – القيمة العادلة للتوافق المتوقع والمنافع الأخرى الناشئة عن دمج الأصول الصافية والأعمال العائدة لكل من المنشأة المشترية والمنشأة المشتراه. وذلك التوافق والمنافع الأخرى تختلف من إندماج لأخر، فكل إندماج ينتج توافق مختلف وقيما مختلفة بالتالي.

العنصر الخامس –المبالغة في تقييم المقابل المالي الذي دفعته المنشأة المشترية والناشئة عن أخطاء في تقييم ذلك المقابل المالي. ورغم عدم إمكانية الخطأ في قياس سعر الشراء في المعاملات النقدية بالكامل، فإن ذلك لا يصدق بالضرورة على المعاملات المتعلقة بحصص المالكين للمنشأة المستملكة. وعلى سبيل المثال، فقد يكون عدد الأسهم العادية المتداولة يوميا قليلا بالنسبة إلى عدد الأسهم الصادرة في عملية الإندماج. وإذا كن الأمر كذلك، فإن تحميل سعر السوق السائد لجميع الأسهم الصادرة لإحداث الإندماج قد تنتج قيمة أعلى مما قد تجلبه تلك الأسهم فيما لو بيعت نقدا واستخدم النقد لإحداث الإندماج.

العنصر السادس – أن تدفع المنشأة المشترية أكثر أو أقل مما يجب. وقد ينشأ الدفع أكثر مما يجب، على سبيل المثال، عن ارتفاع السعر أثناء المزايدة على المنشأة المشتراه؛ وقد ينشأ الدفع أقل مما يجب في حالات البيع الإضطراري (ويسمى أحياناً بيع السلع التي أتلفتها الحرائق).

إستنتاج٣١٤ لاحظ المجلسان أن العنصرين الأولين والمتعلقين بالمنشأة المشتراه، لا يشكلان من حيث المفهوم جزء من الشهرة. فليس العنصر الأول أصلاً بذاته، وإنما يعكس الأرباح التي لم تحققها المنشأة المشتراه على أصولها الثابتة. وبذلك فهذا العنصر جزء من تلك الأصول وليس جزء من الشهرة. وليس العنصر الثاني كذلك جزء من الشهرة من حيث المفهوم، فهو يعكس بشكل أساسي الأصول غير الملموسة التي قد تتحقق كأصول فردية.

إستنتاج٣١٥ العنصران الخامس والسادس، المتعلقان بالمنشأة المشترية، لا يشكلان كذلك جزء من الشهرة من حيث المفهوم. فليس العنصر الخامس أصلاً بذاته ولا جزء من أصل، بل هو خطأ في القياس. وليس العنصر السادس أصلاً كذلك، فهو يمثل من حيث المفهوم خسارة (في حالة الدفع أكثر مما يجب) أو ربحاً (في حالة لدفع أقل مما يجب) للمنشأة المستملكة. وعليه، فليس أي من هذين العنصرين جزء من الشهرة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٣١٦ كما لاحظ المجلسان أن العنصرين الثالث والرابع يشكلان جزء من الشهرة. فالعنصر الثالث يتعلق بالمنشأة المشتراه ويعكس الزيادة في القيمة المتجمعة للأصول الصافية للمنشأة المشتراه. وهو يمثل الشهرة السابقة التي أنتجتها المنشأة المشتراه داخلياً أو استملكتها في عمليات إندماج أعمال سابقة. ويتعلق العنصر الرابع بالمنشأتين المشتراه والمستملكة معا ويعكس الزيادة في القيمة المتجمعة الناتجة عن الإندماج – التوافق المتوقع من إندماج هذين العملين. وقد سمى المجلسان العنصرين الثالث والرابع معا "الشهرة الأساسية".

إستنتاج٣١٧ تحاول المعايير المعدلة أن تتجنب إدخال العناصر الأول والثاني والخامس للشهرة ضمن المبلغ المعترف به مبدئياً كشهرة. ويجب على المنشأة المشترية أن تبذل كل جهد ممكن للقيام بالأمور الآتية تحديداً: -

(أ) قياس المقابل المالي بدقة (باستبعاد العنصر الخامس أو تخفيضه)؛

(ب) الإعتراف الأصول الصافية القابلة للتحديد المطلوبة بقيمها العادلة بدلاً من قيمها المسجلة (باستبعاد العنصر الأول أو تخفيضه)؛ و

(ج) الإعتراف بجميع الأصول غير الملموسة المستملكة التي تنطبق عليها المقاييس الواردة في المعايير المعدلة (الفقرة (ب ٣١) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣) بحيث لا يتم إدخالها ضمن المبلغ المعترف به مبدئيا كشهرة (بتخفيض العنصر الثاني).

إستنتاج٣١٨ عند إعداد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية (١٤١) نظر كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الماليـة فيما إذا كانت "الشهرة الأساسية" (العنصران الثالث والرابع) تشكل أصلاً بموجب التعريف الوارد في الإطار المفاهيمي لكل منهما. (وقد بني ذلك الإعتبار على الإطارين المفاهيمين الحاليين. وفي عام ٢٠٠٤ بدأ المجلسان بالعمل في مشروع مشترك لإعداد إطار مفاهيمي محسن، من شأنه أن يبدد الإختلافات الجوهرية والإختلافات في الصياغة بين الإطارين الحاليين. ورغم احتمال تغيير تعريف الأصل نتيجة لذلك المشروع، إلا أن المجلسين قد لاحظا خلو مداولاتهم إلى اليوم مما يشير إلى احتمال أن تؤدي أي من تلك التغييرات إلى البحث فيما إذا كانت الشهرة ستسمر في كونها أصلاً من الأصول).

تعريف الأصل في بيان مفاهيم مجلس معايير المحاسبة المالية 7

إستنتاج٣١٩ تنص الفقرة (١٧٢) من بيان المفاهيم (٦) لمجلس معايير المحاسبة المالية بأن البند الذي تكون له منافع إقتصادية مستقبلية يمكن أن يخدم المنشأة بإستبداله بشيء آخر ذي قيمة للمنشأة، أو بإستخدامه في إنتاج شيء ذو قيمة للمنشأة أو بإستخدامه لتسوية إلتزاماتها.

إستنتاج٣٢٠ أشار مجلس معايير المحاسبة المالية إلى أن الشهرة لا يمكن إستبدالها بشيء آخر ذي قيمة للمنشأة ولا يمكن إستخدامه لتسوية إلتزاماتها. كما لا يمكن للشهرة أن تنتج بمفردها تدفقات نقدية واردة مستقبلية صافية، وإن استطاعت – بالاشتراك مع أصول أخرى – إنتاج تدفقات نقدية. وعليه، تكون المنفعة المستقبلية المرتبطة بالشهرة أكثر غموضا بشكل عام وأقل توكيدا من المنفعة المرتبط بمعظم الأصول الأخرى. ومع ذلك، تقدم الشهرة بشكل عام منفعة إقتصادية مستقبلية. بما في ذلك البنود الفردية التي يحصل عليها المشتري ويكون مستعدا بأن يدفع في مقابلها ضمن "سلة مشتريات" لعدة بنود في إندماج للأعمال (الفقرة (١٧٣)).

إستنتاج٣٢١ كي تتأهل المنفعة المستقبلية المتجسدة في الشهرة كأصل، يجب على المنشأة المشترية أن تسيطر على تلك المنفعة. وقد لاحظ مجلس معايير المحاسبة المالية أن سيطرة المنشأة المشترية تظهر في قدرتها على توجيه سياسات المنشأة المشتراه وإدارتها. كما لاحظ المجلس أن المعاملة أو الحدث السابق اللازم لكي تتأهل الشهرة كأصل للمنشأة المستملكة هي المعاملة التي حصلت بها على الحصة المسيطرة في المنشأة المشتراه.

تعريف الأصل في إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٣٢٢ توضح الفقرة (٥٣) من إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية أن "المنفعة الإقتصادية المستقبلية المتجسدة في الشهرة هي إمكانية أن تسهم بشكل مباشر أو غير مباشر في تدفق النقد والنقد المعادل إلى المنشأة".

إستنتاج٣٢٣ لقد خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى القول بأن الشهرة الأساسية تمثل المصادر المتوقع تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية منها إلى المنشأة. وقد أخذ المجلس في إعتباره التأكيد بأن الشهرة الأساسية تنشأ، جزئياً على الأقل، عبر عوامل كالعمالة المدربة والزبائن ذوي الولاء وما إلى ذلك، وأنه لا يمكن إعتبار هذه العوامل واقعة تحت سيطرة المنشأة لأن العمالة قد تترك العمل والزبائن قد يتحولون إلى جهة أخرى. إلا أن مجلس معايير المحاسبي الدولية، شأنه شأن مجلس معايير المحاسبة المالية، قد خلص إلى القول بأن السيطرة على الشهرة الأساسية تتحقق بقدرة المنشأة المشترية على توجيه سياسات المنشأة المشتراه وإدارتها. ولذا فقد خلص المجلسان إلى القول بانطباق التعريف المفاهيمي للأصل على الشهرة الأساسية.

مدى ملائمة المعلومات المتوفرة عن الشهرة

إستنتاج٣٢٤ لقد نظر المجلسان عند إعداد بيان معايير المحاسبة المالية (١٤١) إلى مدى ملائمة المعلومات المتوفرة عن الشهرة. ومع أن أساس إستنتاجات مجلس معايير المحاسبة الدولية حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (٣) لم يناقش صراحة مسألة مدى ملائمة المعلومات المتوفرة عن الشهرة، إلا أن تحليل مجلس معايير المحاسبة المالية لهذه المسألة كان في متناول أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية عند إعداد المعيار (٣)، ولم يروا سبباً يحول دون قبول ذلك التحليل.

إستنتاج٣٢٥ وبتحديد أكثر، فقد نظر مجلس معايير المحاسبة المالية عند إعداد بيان معايير المحاسبة المالية (١٤١) إلى آراء المستخدمين كما نقلتها اللجنة الخاصة* التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وكما عبرت عنها لجنة سياسة المحاسبة المالية التابعة لجمعية إدارة وأبحاث الإستثمار في تقرير المركز المالي لعام ١٩٩٣ بعنوان إعداد التقارير المالية في التسعينيات وما بعدها. والبعض يقلقهم الافتقار إلى قابلية المقارنة بين الشهرة المولدة داخلياً والشهرة المستملكة الناتجة عن المعايير الحالية، إلا أن غيرهم لا يبدو عليهم الإكتراث لذلك كثيراً. غير أن المستخدمين يبدو أنهم يترددون في الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالشهرة المستملكة في إندماج الأعمال. وترى اللجنة الخاصة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن المستخدمين يريدون الإحتفاظ بخيار القدرة على إستخدام تلك المعلومات. وكذلك قالت لجنة سياسة المحاسبة المالية أنه يجب الإعتراف بالشهرة في البيانات المالية.

* اللجنة الخاصة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، *تحسين إعداد تقارير الأعمال – التركيز على الزبون* (نيويورك: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ١٩٩٤).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٣٢٦ كما نظر مجلس معايير المحاسبة المالية إلى الإستخدام المتزايد "للقيمة الإقتصادية المضافة"[†] والإجراءات المماثلة التي أصبحت تستخدم بكثرة كوسيلة لتقييم الأداء. ولاحظ المجلس أن تلك الإجراءات بشكل عام تتضمن الشهرة، وفي عمليات إندماج الأعمال التي تتم محاسبتها بإستخدام أسلوب التجميع أجري تعديل لإستخدام إجراء للشهرة لم يكن هذه الأسلوب يتضمنه. ونتيجة لذلك دخل المبلغ الإجمالي للشهرة في الأساس الخاضع لرسم رأسمالي كجزء من إجراء القيمة الإقتصادية المضافة وتكون الإدارة مسئولة عن إجمالي الإستثمار في المنشأة المشتراه.

إستنتاج٣٢٧ كما نظر مجلس معايير المحاسبة المالية إلى أدلة مدى ملائمة الشهرة الذي قدمه عدد من الدراسات التي بحثت في العلاقة بين الشهرة والقيمة السوقية لمنشآت الأعمال‡. وقد وجدت تلك الدراسات بشكل عام علاقة إيجابية بين الشهرة المسجلة للمنشآت وقيمها السوقية، مما يشير إلى أن المستثمرين في السوق يتصرفون كما لو كانوا ينظرون إلى الشهرة بإعتبارها أصلاً من الأصول.

قياس الشهرة على أنها قيمة متبقية

إستنتاج٣٢٨ تتطلب المعايير المعدلة من المنشأة المشترية أن تقيس الشهرة بإعتبارها مقدار زيادة مبلغ (المبين في الفقرة (٣٢ أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣) عن مبلغ آخر (المبين في الفقرة (٣٢ ب) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣). ولذا فإن الشهرة تقاس كقيمة متبقية مما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية (١٤١)، الذين خاص المجلسان فيهما إلى القول بعدم إمكانية قياس الشهرة بشكل مباشر. ولم يعد المجلسان النظر في قياس الشهرة كقيمة متبقية في المرحلة الثانية من مشروع إندماج الأعمال. إلا أنهما قاما بتبسيط قياس الشهرة المستملكة في إندماج الأعمال الذي يتم على مراحل (إستملاك على خطوات). ووفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (٣) وبيان معايير المحاسبة المالية (١٤١) فإن الشهرة في المنشآت التي تستملك منشآت أخرى في عملية إستملاك على خطوات، تقاس بالرجوع إلى تكلفة كل خطوة والقيمة العادلة الخاصة بها للأصول الصافية الأساسية القابلة للتحديد التي تم إستملاكها. ولقد كانت تلك العملية مكلفة لأنها تطلبت من المنشأة المشترية في إستملاك على خطوات تحديد المبالغ المخصصة للأصول الصافية القابلة للتحديد التي تم إستملاكها بتاريخ كل إستملاك، حتى لو تمت تلك الخطوات قبل ذلك بسنوات أو عقود. وعلى النقيض من ذلك فإن المعايير المعدلة تتطلب قياس الشهرة مرة واحدة – بتاريخ الإستملاك. وعليه فإن المعايير المعدلة تقلل من تعقيد محاسبة الإستملاك على خطوات وتكلفتها.

[†] القيمة الإقتصادية المضافة وضعتها شركة شتيرن ستيوات وشركاه للإستشارات (وهي علامة تجارية مسجلة لها) كمقياس للأداء المالي يزيد من قدرة الإدارة على صنع القرارات التي تزيد قيمة المساهمين.

[‡] إرجع، على سبيل المثال، إلى كتاب كل من إلي أمير وترينفور س. هاريس وإليزابيث ك. فينوتي بعنوان 'مقارنة مدى ملائمة القيمة بين الإجراءات المحاسبية في مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما وغيرها باستخدام نموذج المطابقة (٢٠-و)'، ومجلة البحوث المحاسبية، الملحق (١٩٩٣):- ٢٣٠-٢٦٤، وماري بارث وغريغ كلينش في كتابهما "الإختلافات في المحاسبة الدولية وعلاقتها بأسعار الأسهم:- دليل من الشركات البريطانية والأسترالية والكندية"، ومجلة بحوث المحاسبة المعاصرة (ربيع ١٩٩٦):- ١٣٥-١٧٠، ومقالة كيث و. تشوفان ومارك هيرشي بعنوان 'الشهرة والربحية والقيمة السوقية للشركة' في مجلة المحاسبة والسياسة العامة (صيف ١٩٩٤):- ١٥٩-١٨٠، والمقالة التي أعدها كل من روس جيننغز وجون روبنسون وروبرت ب. تومبسون ولينداً دوفال بعنوان 'العلاقة بين القيم المحاسبية للشهرة وقيم حقوق الملكية' المنشورة في مجلة تمويل الأعمال ومحاسبتها (يونيو ١٩٩٦):- ٥١٣-٥٣٣، والمقالة التي أعدها كل من مارك ج. مكارثي ودوغلاس ك. شنايدر بعنوتن 'المفهوم السوقي للشهرة:- أدلة هامة' في مجلة بحوث المحاسبة والأعمال (شتاء ١٩٩٥):- ٦٩-٨١.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٣٢٩ لقد قرر كلا المجلسين أن الأصول المستملكة والإلتزامات المتحملة، بما فيها تلك الخاصة بالمنشأة المشتراه (الشركة التابعة) غير المملوكة بالكامل، ومن حيث المبدأ أي حصة غير مسيطرة في المنشأة المشتراه، يجب قياسها بقيمها العادلة بتاريخ الإستملاك (أو في حالات محدودة، مبالغها المحددة وفقاً لمبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى). وعليه فبيان معايير المحاسبة المالية المعدل (١٤١) ينهي الإجراء الماضي المتمثل في عدم الإعتراف بذلك الجزء من الشهرة المتعلق بالحصة غير المسيطرة في الشركات الفرعية غير المملوكة بالكامل. إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولي، وكما بينا في الفقرات (الأساس ٢٠٩ - ٢١١)، قد خلص إلى القول بأن على بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدلان يسمح للمنشآت بقياس أي حصة غير مسيطرة في المنشأة المشتراه بصفتها حصتها التناسبية في الأصول الصافية القابلة للتعريف. وإذا اختارت المنشأة هذا البديل يتم الإعتراف بالشهرة المتعلقة بالمنشأة المشترية فقط.

إستعمال القيمة العادلة للمقابل المالي بتاريخ الإستملاك لقياس الشهرة

إستنتاج٣٣٠ كما تبين في الفقرة (الإستنتاج ٨١) فإن المعايير المعدلة لا تركز على قياس القيمة العادلة بتاريخ الإستملاك سواء للمنشأة المشتراه ككل، أو لحصة المنشأة المشترية في المنشأة المشتراه كما فعلت مسودة العرض لعام ٢٠٠٥. وتماشيا مع ذلك التغيير فقد استبعد المجلسان الافتراض الوارد في مسودة العرض المذكورة والقائل بأنه في غياب ما يدل على خلاف ذلك، فإن القيمة العادلة بتاريخ الإستملاك للمقابل المالي المنقول يشكا خير دليل على القيمة العادلة لحصة المنشأة المشترية في المنشأة المشتراه بذلك التاريخ. ولذا فإن المعايير المعدلة توضح قياس الشهرة بناءا على القيمة المعترف بها للمقابل المالي المنقول - وهي عموماً قيمتها العادلة بتاريخ الإستملاك (الفقرة (٣٢) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل) – وتحدد كيفية قياس الشهرة إذا كانت القيمة العادلة للمنشأة المستملكة قابلة لقياس بشكل موثوق أكثر من القيمة العادلة للمقابل المالي المنقول، أو إذا لم يكن هنالك مقابل مالي منقول (الفقرة (٣٣) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل).

إستنتاج٣٣١ نظراً لكون عمليات إندماج الأعمال بشكل عام معاملات تبادل تقوم فيها أطراف راغبة مطلعة لا صلة بينها بتبادل قيم متساوية، فمازال المجلسان يعتقدان بأن القيمة العادلة بتاريخ الإستملاك للمقابل المالي المنقول تقدم خير دليل على القيمة العادلة بتاريخ الإستملاك لحصة المنشأة المشترية في المنشأة المشتراه في الكثير من الحالات إن لم يكن في معظمها. إلا أن الأمر يختلف إذا قامت المنشأة المشترية بالشراء بسعر منخفض أو دفعت أكثر مما تساويه المنشأة المشتراه بتاريخ الإستملاك – إذا دفعت المنشأة المشترية أقل أو أكثر مما يجب. وتنص المعايير المعدلة على الإعتراف بالربح في حالة الشراء بسعر منخفض، إلا أنها لا تنص على الإعتراف بالخسارة في حالة الدفع أكثر مما يجب (فقرة الإستنتاج ٣٨٢). ولذا فقد خلص المجلسان إلى القول بأن التركيز بشكل مباشر على القيمة العادلة للمقابل المالي المنقول بدلا من القيمة العادلة لحصة المنشأة المشترية في المنشأة المشتراه، مع الافتراض المسبق بتساوي القيمتين في العادة، يشكل طريقة أوضح لبيان كيفية قياس الشهرة. (وينطبق ذلك الإستنتاج على قياس الربح في حالة الشراء بسعر منخفض، الذي تمت مناقشته في الفقرات (الإستنتاج ٣٧١ - ٣٨١). كما أن ذلك التغير في التركيز سيتفادى النزاعات العقيمة عن التطبيق حول ما إذا كان المقابل المالي المنقول أو غيره من أساليب التقييم يقدم خير دليل على قياس حصة المنشأة المشترية في المنشأة المشتراه في حالة معينة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستعمال حصة المنشأة المشترية في المنشأة المشتراه لقياس الشهرة

إستنتاج٣٣٢ يقر المجلسان أنه في حالة عدم توفر المقابل المالي القابل للقياس، فمن الأرجح أن تتكبد المنشأة المشترية تكاليف قياس القيمة العادلة بتاريخ الإستملاك لحصتها في المنشأة المشتراه وتكاليف متزايدة للتحقق من ذلك الإجراء على نحو مستقل. وقد لاحظ المجلسان أن الشركات في كثير من تلك الظروف تتكبد تلك التكاليف كجزء من إجراءات بذل الجهد اللازم. وعلى سبيل المثال فإذا كان إستملاك منشأة خاصة من قبل منشأة خاصة أخرى يتم غالباً بتبادل أسهم حقوق الملكية التي ليست له أسعار سوقية قابلة للملاحظة. ولتحديد معدل التبادل يقوم تلك المنشآت بشكل عام بإشراك المستشارين وخبراء التقييم لمساعدتها في تقييم المنشأة المشتراه وحقوق الملكية التي تنقلها لمنشأة المستملكة لقاء المنشأة المشتراه. وعلى نحو مشابه فإندماج منشأتين متبادلتين يتم غالباً بإستبدال حصص الأعضاء في المنشأة المشترية بجميع حصص الأعضاء في المنشأة المشتراه. وفي الكثير من تلك الحالات، وليس بالضرورة جميعها، يقوم مدراء المنشآت كذلك بتقييم القيم العادلة النسبية للمنشآت المدمجة ليكون تبادل حصص الأعضاء عادلا لأعضاء الطرفين.

إستنتاج٣٣٣ لقد خلص المجلسان إلى أن المنافع المتعلقة بتحسن المعلومات المالية الناتج عن المعايير المعدلة تفوق التكاليف المتزايدة التي قد تتطلبها تلك المعايير. وتشمل تلك التحسينات زيادة مدى ملائمة المعلومات الناتجة عن تطبيق مبدأ القياس الخاص بالمعايير المعدلة وإرشاداتها حول الإعتراف بالشهرة وقياسها، وقابلية تلك المعلومات للفهم، ذلك المبدأ وتلك الإرشادات المتماشية مع عكس التغير في الظروف الإقتصادية الحادث بذلك التاريخ.

إستنتاج٣٣٤ لقد تضمنت مسودة العرض لعام ٢٠٠٥ إرشاداً توضيحياً لكيفية تطبيق متطلب قياس القيمة العادلة إذا لم يكن هنالك أي مقابل مالي منقول أو لم يشكل المقابل المالي المنقول خير دليل على القيمة العادلة للمنشأة المشتراه بتاريخ الإستملاك. ويقوم ذلك الإرشاد التوضيح على الإرشاد بهذا الشأن في مسودة عرض مجلس معايير المحاسبة المالية السابقة لبيان معايير المحاسبة المالية (١٥٧). ونظرا لأن هذا البيان يقدم إرشادا حول إستخدام أساليب التقييم كمنهج السوق ومنهج الدخل لقياس القيمة العادلة، فقد قرر مجلس معايير المحاسبة المالية أنه ليس من الضروري أن يقوم بيان معايير المحاسبة المالية المعدل (١٤١) نفس الإرشاد.

إستنتاج٣٣٥ لقد قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية أن لا يتضمن بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل إرشاد حول أساليب التقييم لقياس القيمة العادلة بتاريخ الإستملاك لحصة المنشأة المشترية في المنشأة المشتراه. وقد وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية على جدول أعماله مشروعا لإعداد إرشادات حول قياس القيمة العادلة. وبينما تجري المداولات حول هذا المشروع فإن المجلس المذكور يرى أنه من غير المناسب أن تتضمن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إرشادا حول قياس القيمة العادلة.

إستنتاج٣٣٦ لقد أكمل مجلس معايير المحاسبة المالية، من جهة أخرى، مشروعه الخاص بقياس القيمة العادلة حين أصدر بيان معايير المحاسبة المالية (١٥٧). فبيان معايير المحاسبة المالية المعدل (١٤١) مع البيان المذكور (١٥٧) يقدما إرشادا للقياس قابل للتطبيق على مدى واسع، وهو ملائم ومفيد في قياس حصة المنشأة المشترية في المنشأة المشتراه. إلا أن كلا المجلسين خشيا أن بدون مناقشة الإعتبارات الخاصة لقياس القيمة العادلة للمنشآت المتبادلة، فقد تغفل بعض المنشآت المشترية النظر في الافتراضات ذات الصلة التي قد يفترضها المشاركون في السوق حول المنافع المستقبلية للأعضاء عند إستخدام أحد أساليب التقييم. وعلى سبيل المثال فعلى المنشأة المشترية لمنشأة

تعاونية أن تنظر في قيمة خصومات الأعضاء عند تحديد القيمة العادلة لحصتها في المنشأة المشتراه. ولذا فقد قرر المجلسان تضمين دراسة للإعتبارات الخاصة في قياس القيمة العادلة للمنشآت المتبادلة (الفقرات (الأساس ٤٧ –٤٩) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل).

قياس المقابل المالي وتحديد ما إذا كانت بنود معينة تعتبر جزءً من المقابل المالي المنقول للمنشأة المشتراه

إستنتاج٣٣٧ تناقش الفقرات (الإستنتاج ٣٣٨ – ٣٦٠) إستنتاجات المجلسين حول قياس بنود معينة للمقابل المالي تقوم المنشأة المشترية غالباً بنقلها. ثم تناقش الفقرات (الإستنتاج ٣٦١ –٣٧٠) ما إذا كانت مكافآت إستبدال معينة للتعويض على أساس الأسهم والتكاليف المتعلقة بالإستملاك التي تتكبدها المنشآت المشترية تشكل جزء من المقابل المالي المنقول للمنشأة المشتراه.

تاريخ قياس الأوراق المالية المنقولة لحقوق الملكية

إستنتاج٣٣٨ هنالك تناقض بين الإرشاد الوارد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ حول تاريخ قياس الأوراق المالية لحقوق الملكية المنقولة كمقابل مالي في إندماج للأعمال، وبين الإرشاد الوارد في بيان معايير المحاسبة لمالية (١٤١) حول نفس المسألة. وتنص الفقرة (٢٢) من بيان معايير المحاسبة المالية (١٤١) الذي تم ترحيله من رأي مجلس ممارسات التدقيق (١٦)، أن سعر السوق لفترة معقولة قبل وبعد تاريخ الاتفاق على شروط الإستملاك وإعلانها، يجب النظر إليه عند تحديد القيمة العادلة للأوراق المالية الصادرة. وقد نجح ذلك في تحديد تاريخ الاتفاقية كتاريخ قياس الأوراق المالية الصادرة كمقابل مالي. إلا أن الفقرة (٤٩) من بيان معايير المحاسبة المالية (١٤١)، والذي تم ترحيله كذلك من رأي مجلس ممارسات التدقيق (١٦)، تنص على أن تكلفة المنشأة المشتراه يجب تحديدها بتاريخ الإستملاك. أما المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ فقد تطلب من جهة أخرى قياس المقابل المالي المنقول في إندماج الأعمال بإعتباره القيمة العادلة له بتاريخ التبادل، وهو تاريخ الإستملاك للإندماج الذي تتحقق فيه السيطرة بمعاملة واحدة. (وقد تضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، شأنه شأن بيان معايير المحاسبة المالية (١٤١)، إرشادا خاصا حول تحديد تكلفة إندماج الأعمال الذي تتحقق في السيطرة على مراحل). وقد قرر المجلسان في مداولاتهما التي أدت إلى مسودة العرض لعام ٢٠٠٥، أن القيمة العادلة للأوراق المالية لحقوق الملكية الصادرة كمقابل في إندماج الأعمال يجب قياسها بتاريخ الإستملاك.

إستنتاج٣٣٩ لقد نظر المجلسان، عند التوصل إلى إستنتاجاتهما حول هذه المسألة، إلى أسباب الإجماع الذي تم التوصل إليه في الإصدار (١٢/٩٩) لفريق مهام القضايا المحتملة بعنوان *تحديد تاريخ قياس القيمة السوقية للأوراق المالية للمنشأة المستملكة الصادرة في إندماج أعمال الشراء*. وينص الإجماع على أن قيمة أوراق المالية لحقوق الملكية القابلة للتداول للمنشأة المستملكة الصادرة نتيجة إندماج الأعمال يجب تحديدها على أساس القيمة السوقية لأوراق المالية على مدى فترة معقولة قبل وبعد الاتفاق على شروط الإستملاك وإعلانها. وتقوم حجج ذلك الإجماع على الرأي القائل بأن الإعلان عن المعاملة والاتفاقيات المتعلقة بذلك، عادة ما تلزم أطراف المعاملة بحيث تكون المنشأة المشترية ملزمة عند ذلك بإصدار الأوراق المالية لحقوق الملكية بتاريخ الإقفال. وإذا كانت الأطراف ملزمة بالمعاملة بتاريخ الاتفاقية (الإعلان) فإن قيمة الأوراق المالية الأساسية بذلك التاريخ تعكس قيمة التبادل المبرم. ولم ير المجلسان أن تلك الحجج ملزمة. ولاحظ المجلسان

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أن جعل الإعلان عن المعاملة الموصى بها ملزما يتطلب عموماً تفويضا من المساهمين أو أي حدث ملزم آخر، مما ينشئ تغييرا في السيطرة على المنشأة المشتراه.

إستنتاج ٣٤٠ بالإضافة إلى ذلك ذكر المجلسان أن قياس القيمة العادلة للأوراق المالية لحقوق الملكية الصادرة بتاريخ الاتفاقية (أو على أساس سعر السوق للأوراق المالية لفترة قصيرة قبل ذلك التاريخ وبعده) لم يؤد إلى إجراء ثابت للمقابل المالي المنقول. وتقاس القيم العادلة لجميع أشكال المقابل المالي المنقول الأخرى بتاريخ الإستملاك. وقد قرر المجلسان أن جميع أشكال المقابل المالي المنقول يجب تقييمها بنفس التاريخ، والذي يجب أن يكون نفس تاريخ قياس الأصول المستملكة والإلتزامات المتحملة. كما لاحظ المجلسان أن المفاوضات بين المنشأة المشترية والمنشأة المشتراه تنص عادة على تعديل الحصص في حالة وقوع أحداث وظروف هامة بين تاريخ الاتفاقية وتاريخ الإستملاك. كما أن المفاوضات المستمرة بعد الإعلان عن الاتفاقيات، وهي أمر إعتيادي، تقدم دليلا على أن الاتفاقيات لا تكون ملزمة عموماً بتاريخ الإعلان عنها. وأخيرا فقد لاحظ المجلسان كذلك أن الأطراف تنص في العادة على خيار الإلغاء إذا لم يعكس عدد الأسهم الصادرة بتاريخ الإستملاك تبادلا لقيم عادلة متساوية تقريبا بذلك التاريخ.

إستنتاج ٣٤١ لقد عبر المستجيبون على مسودة العرض لعام ٢٠٠٥ عن آراء مختلطة حول تاريخ قياس الأوراق المالية لحقوق الملكية. وقد أيد البعض الإقتراح القائل بقياس الأوراق المالية لحقوق الملكية بقيمتها العادلة بتاريخ الإستملاك، لنفس الأسباب المقدمة في مسودة العرض المذكورة. إلا أن البعض الآخر فضل إستخدام تاريخ الاتفاقية. وقد ذكروا بشكل عام أحد النقاط الآتية تأييدا لآرائهم:-

(أ) ينظر كل من المنشأة المشترية والمنشأة المستهدفة إلى القيمة العادلة للمنشأة المستهدفة بتاريخ الاتفاقية عند التفاوض حول مبلغ المقابل المالي الذي يجب دافعه. وقياس الأوراق المالية لحقوق الملكية الصادرة كمقابل مالي بالقيمة العادلة بتاريخ الاتفاقية يعكس القيم المعتبرة في المفاوضات.

(ب) إن التغيرات في القيمة العادلة للأوراق المالية لحقوق الملكية للمنشأة المستملكة بين تاريخ الاتفاقية وتاريخ الإستملاك قد تنتج عن عوامل لا علاقة لها بإندماج الأعمال.

(ج) إن التغيرات في القيمة العادلة للأوراق المالية لحقوق الملكية للمنشأة المستملكة بين تاريخ الاتفاقية وتاريخ الإستملاك قد تؤدي إلى إعتراف غير صحيح بالشراء بسعر منخفض أو تضخم مصطنع للشهرة إذا قيست القيمة العادلة لتلك الأوراق المالية بتاريخ الإستملاك.

إستنتاج ٣٤٢ لاحظ المجلسان عند النظر إلى تلك التعليقات، كما فعلا في مسودة العرض لعام ٢٠٠٥، أنه يمكن إقامة حجج مفاهيمية صحيحة لصالح كل من تاريخ الاتفاقية وتاريخ الإستملاك. إلا أنهما لاحظا كذلك أن الأطراف في إندماج الأعمال غالباً ما ينظرون إلى التغيرات المتوقعة بين تاريخ الاتفاقية وتاريخ الإستملاك في القيمة العادلة للمنشأة المستملكة وسعر السوق للأوراق المالية الصادرة كمقابل مالي. وتضعف الحجة المقامة ضد قياس الأوراق المالية لحقوق الملكية بتاريخ الإستملاك المذكورة في الفقرة (الإستنتاج ٣٤١ (أ)) إذا نظرت المنشآت المشترية والمستهدفة عموماً إلى أفضل تقديراتها بتاريخ الاتفاقية للقيم العادلة للمبالغ التي سيتم تبادلها بتواريخ الإستملاك. كما ذكر

المجلسان أن قياس الأوراق المالية لحقوق الملكية بتاريخ الإستملاك يجنب تعقيدات التعامل مع المواقف التي يكون فيها عدد الأسهم أو غيرها من أشكال المقابل المالي المنقول قابلاً للتغير بين تاريخ الاتفاقية وتاريخ الإستملاك. ولذا فقد خلص المجلسان إلى القول بأن أدوات حقوق الملكية الصادرة كمقابل مالي في إندماج الأعمال يجب قياسها بقيمها العادلة بتاريخ الإستملاك.

المقابل المالي المحتمل بما في ذلك القياس اللاحق

إستنتاج٣٤٣ وفقاً للإرشاد الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية (١٤١) الذي تم ترحيله من رأي مجلس ممارسات التدقيق (١٦) دون إعادة النظر فيه، فإن إلتزامات المنشأة المشترية بجعل الدفعات مشروطة نتائج الأحداث المستقبلية (وتدعى غالباً *المقابل المالي المحتمل*) لا يتم عادة الإعتراف بها بتاريخ الإستملاك. بل تعترف المنشآت المشترية عادة بتلك الإلتزامات عن انتهاء الحدث المحتمل وإصدار المقابل المالي أو جعله قابلاً للإصدار. وبشكل عام فإصدار المزيد من الأوراق المالية أو توزيع المزيد من النقد أو الأصول الأخرى بعد انتهاء الطوارئ على أساس الوصل إلى مستويات معينة من الأرباح قد أدى على التأخر في الإعتراف بعنصر إضافي من عناصر تكلفة المنشأة المشتراه. وعلى النقيض من ذلك فإصدار المزيد من الأوراق المالية أو توزيع المزيد من الأصول عند انتهاء الطوارئ على أساس أسعار الأوراق المالية لم يغير التكلفة المعترف بها للمنشأة المشتراه.

إستنتاج٣٤٤ لقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، بترحيل متطلبات المقابل المالي المحتمل من معيار المحاسبة الدولي (٢٢) دون إعادة النظر فيه. ووفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (٣) تعترف المنشأة المشترية بالمقابل المالي المعتمد على الأحداث المستقبلية بتاريخ الإستملاك إذا كان محتملا وقابلاً للقياس بشكل موثوق. وإذا لم يتم الوصول إلى المستوى المطلوب من الاحتمالية أو الموثوقية إلا بعد تاريخ الإستملاك فإن المقابل المالي الإضافي يعامل كتعديل لمحاسبة لإندماج الأعمال وللشهرة في ذلك التاريخ اللاحق.

إستنتاج٣٤٥ ولذا، ووفقا لبيان معايير المحاسبة المالية (١٤١) والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، وخلافا لأشكال المقابل المالي الأخرى، فلم يتم دائما قياس الإلتزام بالمقابل المالي المحتمل بقيمته العادلة بتاريخ الإستملاك، وقد أدت إعادة قياسه أحيانا (بيان معايير المحاسبة المالية (١٤١)) ودائما (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣) إلى تعديل في محاسبة إندماج الأعمال.

إستنتاج٣٤٦ عند إعداد مسودة العرض لعام ٢٠٠٥، خلص كلا المجلسين إلى القول بأن التأخر في الإعتراف بالمقابل المالي المحتمل في معاييرهم السابقة حول إندماج الأعمال لم يكن مقبولا لأنه تجاهل كون اتفاق المنشأة المستملكة على أداء الدفعات المحتملة هو الحدث الملزم في معاملة إندماج الأعمال. ورغم كون مبلغ الدفعات المستقبلية التي ستؤديها المنشأة المشترية مشروطة بالأحداث المستقبلية، فالإلتزام بأداء تلك الدفعات إذا وقعت تلك الأحداث المستقبلية أمر غير مشروط. ويصدق ذلك بالحق في إعادة المقابل المالي المنقول سابقاً في حال استيفاء شروط محددة. ولا يمثل عدم الإعتراف بذلك الإلتزام أو الحق بتاريخ الإستملاك المقابل المالي الإقتصادي الذي تتم مبادلته بذلك التاريخ تمثيلا صادقا. وعليه فقد خلص كلا المجلسين إلى القول بأن الإلتزامات والحقوق المرتبطة بترتيبات المقابل المالي المحتمل يجب قياسها والإعتراف بها بقيمها العادلة بتاريخ الإستملاك.

إستنتاج٣٤٧ لقد نظر المجلسان في الحجج التي تقول أنه قد يصعب قياس القيمة العادلة للمقابل المالي المحتمل بتاريخ الإستملاك. وأقر المجلسان أن قياس القيمة العادلة لبعض الدفعات المحتملة قد يكون

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

صعبا، ولكنهما خلصا إلى القول بأن التأخر في الإعتراف بالأصول أو الإلتزامات التي يصعب قياسها، أو تجاهل الإعتراف بها، يؤدي إلى نقص التقارير المالية وينقص بالتالي من فائدتها في صنع القرارات الإقتصادية.

إستنتاج٣٤٨ وبالإضافة إلى ذلك فإن المقابل المالي المحتمل هو جزء حتمي من الإعتبارات الإقتصادية في المفاوضات بين المشتري والبائع. ويشيع إستخدام تلك الترتيبات من قبل المشترين والبائعين للوصول إلى اتفاق بتقاسم مخاطر إقتصادية محددة تتعلق بشكوك حول النتائج المستقبلية. ويتم في الغالب التوصل إلى حل للإختلاف في آراء بين المشتري والبائع حول تلك الشكوك باتفاقهما بتقاسم المخاطر بحيث تؤدي النتائج المستقبلي الإيجابية بشكل عام إلى دفعات إضافية للبائع وتؤدي النتائج السلبية إلى انعدام الدفعات أو تخفيضها. وقد لاحظ المجلسان أن المعلومات المستخدمة في تلك المفاوضات تساعد في الغالب على تقدير القيمة العادلة للإلتزام المحتمل الذي تتحمله المنشأة المشترية.

إستنتاج٣٤٩ ذكر المجلسان أن معظم إلتزامات المقابل المالي المحتمل هي أدوات مالية وان الكثير منها أدوات مشتقة. والمنشآت التي تعد التقارير التي تستخدم الأدوات بكثرة والمدققون والمقيمون يعرفون إستخدام أساليب التقييم لتقدير القيم العادلة للأدوات المالية. وقد خلص المجلسان إلى القول بأن على المنشآت المشترية أن تكون قادرة على إستخدام أساليب التقييم لتقدير القيم العادلة لإلتزامات المقابل المالي المحتمل التي تكون موثوقة بما يكفي للإعتراف بها. كما لاحظ المجلسان عدم موثوقية التقدير الفعلي للقيمة العادلة للمقابل المالي المحتمل بتاريخ الإستملاك الذي يعادل صفر، وهو النتيجة التي تم الوصول إليها في أغلب الأحيان بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية (١٤١).

إستنتاج٣٥٠ لقد تخوف بعض المعلقين على مسودة العرض لعام ٢٠٠٥ من مدى الموثوقية التي يمكن بها قياس القيمة العادلة للمقابل المالي المحتمل المستند إلى الأداء. وقد نظر المجلسان في تلك المخاوف في سياق المتطلبات ذات الصلة في معاييرهما الخاصة بالدفعات على أساس الأسهم (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (٢) وبيان معايير المحاسبة المالية المعدل (١٢٣))، الذين لا يتطلب أي منها أن يتم إدخال أي ظروف للأداء غير ظروف السوق في القياس المستند إلى السوق لمنح دفعة على أساس الأسهم بتاريخ المنح. وعلى سبيل المثال، يتم الإعتراف بتكلفة التعويض لخيار السهم بمتطلبات استحقاق تعتمد على تحقيق أرباح مستهدفة بناءا على عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع استحقاقها وأي تكلفة يتم الإعتراف بها أثناء فترة الاستحقاق يتم عكسها إذا لم يتحقق الهدف. ويذكر كل من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (٢) وبيان معايير المحاسبة المالية المعدل (١٢٣) تخوفات المؤسسين حول القابلية للقياس بتاريخ المنح للنتائج المتوقعة المرتبطة بظروف الأداء كجزء من سبب تلك المعالجة.

إستنتاج٣٥١ لقد خلص المجلسان على القول بأن متطلبات منح الدفعات على أساس الأسهم الخاضعة لظروف الأداء لا يجب أن تحدد متطلبات المقابل المالي المحتمل (أو المشروط) في إندماج الأعمال. كما خلص المجلسان إلى القول بأن المفاوضات بين المشتري والبائع الحتمية في الترتيب المتعلق بالمقابل المالي المحتمل في إندماج الأعمال، تقدم دليلا أفضل على قيمته المالية مما قد يتوفر لمعظم ترتيبات الدفع على أساس الأسهم ذات ظروف الأداء.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٣٥٢ كما ذكر المجلسان أن بعض ترتيبات المقابل المالي المحتمل تلزم المنشأة المشترية بتقديم أوراقها المالية لحقوق الملكية إذا وقعت أحداث مستقبلية معينة. وخلص المجلسان إلى القول بأن تصنيف تلك الأدوات كحقوق ملكية أو كإلتزام يجب أن يقوم على المعايير الدولية لإعداد التقارير الماليـة أو (مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً) الحالية، كما هو مذكور في الفقرة (٤٠) المعيـار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل.

القياس اللاحق للمقابل المالي المحتمل

إستنتاج٣٥٣ لأسباب مماثلة لما تمت مناقشته في سياق الإلتزامات المحتملة (الفقرات (الإستنتاج ٢٣٢ –٢٤٣)) خلص المجلسان إلى القول بأنه يجب أن تتناول المعايير المعدلة المحاسبة اللاحقة للمقابل المـالي المحتمل. وللتماشي مع المحاسبة للإلتزامات الأخرى التي تتطلب من المنشأة تقديم أسهمها لحقوق الملكية، فقد خلص المجلسان إلى القول بأن إلتزامات الدفعات المحتملة المصنفة كحقوق ملكيـة لا يجب أن يعاد قياسها بعد تاريخ الإستملاك.

إستنتاج٣٥٤ ولاحظ المجلسان أن الكثير من إلتزامات المقابل المالي المحتمل المؤهلة للتـصنيف كإلتزامـات ينطبق عليها تعريف الأدوات المشتقة الوارد في معيار المحاسبة الدولي (٣٩) أو بيـان معـايير المحاسبة المالية (١٣٣). ولزيادة شفافية الإبلاغ عن الأدوات معينة، فقد خلص المجلـسان إلـى القول بأن جميع العقود التي كان يمكن أن تدخل في نطاق تلك المعايير (لو لم تصدر في إنـدماج للأعمال) يجب أن تخضع لمتطلباتها إذا صدرت في إندماج لأعمال. ولذا فقـد قـرر المجلـسان إقصاء أحكامهما الخاصة بذلك (الفقرة (٢ و) من معيار المحاسبة الدولي (٣٩) والفقـرة (١١ ج) من بيان معايير المحاسبة المالية (١٣٣)) التي استثنت المقابل المالي المحتمل في إندماج الأعمال من نطاق تلك المعايير. ووفقا لذلك فإن إلتزامات الدفعات للمقابل المالي المحتمل التي لا تخـضع لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي (٣٩) وبيان معايير المحاسبة المالية (١٣٣) تقاس لاحقا بالقيمة العادلة بنهاية كل فترة إبلاغ، مع تغيرات في القيمة العادلة المعترف بهـا وفقـاً لأي مـن تلـك المعايير التي تطبقها المنشأة في بياناتها المالية.

إستنتاج٣٥٥ عند النظر في المحاسبة اللاحقة للدفعات المحتملة التي تمثل إلتزامات ولكنها ليست مشتقات، فقـد خلص المجلسان إلى القول بأن جميع إلتزامات الدفعات المحتملة يجـب، مـن حيـث المفهـوم، محاسبتها بطريقة مماثلة. ولذا فإلتزامات الدفعات المحتملة التي لا تمثل أدوات مشتقة يجب كذلك قياسها بالقيمة العادلة بعد تاريخ الإستملاك. وخلص المجلسان إلى القول بأن تطبيق تلك الأحكـام من شأنه أن يمثل القيمة العادلة لإلتزام الدفعة المحتملة للمقابل المالي الذي يظل إلتزامـا لحـين تسويته، تمثيلا صادقا.

إستنتاج٣٥٦ كما نظر المجلسان فيما إذا كان يجب عكس التغيرات اللاحقة في القيم العادلة لإلتزامات المقابـل المالي المحتمل كتعديل في المقابل المالي المنقول في إندماج الأعمال (عادة في الـشهرة). وقـد فضل بعض المجاوبين على مسودة العرض لعام ٢٠٠٥ ذلك البديل لأنهم اعتقدوا أن التغيرات في القيمة العادلة للمقابل المالي المحتمل فعالة في حل الخلافات في الآراء بـين المنـشأة المـشترية والمالكين السابقين للمنشأة المشتراه حول القيمة العادلة للمنشأة المشتراه بتاريخ الإستملاك. وقـد أقر المجلسان أن التحديد القطعي بتاريخ الإستملاك للقيمة العادلة لإلتزام المقابل المالي المحتمل قد لا يكون ممكنا في الظروف المحدودة التي لا تتوفر فيها معلومات معينة بـذلك التـاريخ. وكمـا ناقشنا بتفصيل أكثر في الفقرات (الإستنتاج ٣٩٠ –٤٠٠)، فقد قرر المجلسان أن على المعـايير

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعدلة أن تنص على القياس المؤقت للقيمة العادلة للأصول المستملكة أو الإلتزامات المتحملة أو المتكبدة، بما في ذلك إلتزامات الدفعات المحتملة في تلك الظروف.

إستنتاج٣٥٧ بإستثناء التعديلات التي تتم أثناء فترة القياس على التقديرات المؤقتة للقيم العادلة بتاريخ الإستملاك، فقد خلص المجلسان إلى القول بأن التغيرات اللاحقة في القيمة العادلة لإلتزام المقابل المالي المحتمل لا تؤثر على القيمة العادلة بتاريخ الإستملاك للمقابل المالي المنقول. بل إن تلك التغيرات اللاحقة في القيمة تتعلق عموماً على نحو مباشر بالأحداث التالية للإلتزام والتغيرات في الظروف المتعلقة بالمنشأة المدمجة. وعليه فالتغيرات اللاحقة في القيمة للأحداث والظروف التالية للإندماج لا يجب أن تؤثر على قياس المقابل المالي المنقول أو الشهرة بتاريخ الإستملاك. (ويقر المجلسان بأن بعض التغيرات في القيمة العادلة قد تنشأ عن أحداث وظروف تتعلق جزئيا بفترة سابقة للإندماج. ولكن ذلك الجزء من التغيير يكون في العادة غير قابل للتمييز عن الجزء المتعلق بالفترة التالية للإندماج، وقد خلص المجلسان إلى القول بأن المنافع في تلك الظروف المحدودة التي قد تنشأ عن مثل ذلك التمييز الدقيق لا تبرر التكاليف المترتبة على مثل ذلك المتطلب).

إستنتاج٣٥٨ كما نظر المجلسان إلى الحجج القائلة بأن النتائج المترتبة على متطلبات المعايير المعدلة للإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للمقابل المالي المحتمل بعد تاريخ الإستملاك مخالفة للبديهة لأنها تؤدي إلى الآتي:-

(أ) الإعتراف بالأرباح إذا لم يتحقق المعلم الرئيسي أو الحدث الذي يستدعي الدفعة المحتملة. فستعترف المنشأة المستملكة، مثلاً، بالربح عند عكس الإلتزام إذا لم يتحقق الربح المستهدف في الترتيبات المتعلقة بالأرباح المستقبلية.

(ب) الإعتراف بالخسائر إذا نجحت المنشأة المدمجة وتجاوز المبلغ المدفوع القيمة العادلة المقدرة للإلتزام بتاريخ الإستملاك.

إستنتاج٣٥٩ يقبل المجلسان النتيجة المتمثلة باحتمال لأن يؤدي الإعتراف بالقيمة العادلة لإلتزام دفع مقابل مالي محتمل، لاحقا، إلى ربح إذا اشترطت دفعات أصغر أو لم تشترط أي دفعات، أو يؤدي إلى خسارة إذا اشترطت دفعات أكبر. وتلك نتيجة الدخول في ترتيبات المقابل المالي المحتمل المتعلقة بالتغيرات المستقبلية في قيمة أصل أو إلتزام معين أو أرباح معينة للمنشأة المستملكة بعد تاريخ الإستملاك. وعلى سبيل المثال فإذا تعلق ترتيب للمقابل المالي المحتمل بمستوى الأرباح المستقبلية للمنشأة المدمجة، فإن الأرباح الكبيرة في الفترة المحددة قد تعادلها جزئيا الزيادات في إلتزام أداء الدفعات المحتملة بناءا على الأرباح لكون المنشأة المشترية قد وافقت على تقاسم تلك الزيادات مع المالكين السابقين للمنشأة المشتراه.

إستنتاج٣٦٠ كما لاحظ المجلسان أن إلتزامات الدفعات المحتملة قد تكون متعلقة بالطوارئ المحيطة بنتيجة أصل معين أو إلتزام آخر. وفي تلك الحالات فإن تأثير الدخل في فترة التغير في القيمة العادلة لإلتزام الدفعة المحتملة قد يعادله تغير في قيم الأصل أو الإلتزام الآخر. وعلى سبيل المثال فالمنشأة المدمجة قد تصل بعد الإستملاك إلى تسوية إيجابية لمقاضاة المنشأة المشتراه الجارية التي وضعت لها ترتيبا لمقابل مادي محتمل. فإذا ترتب المنشأة المدمجة،بذلك، أن تؤدي دفعة محتملة لبائع المنشأة المشتراه تتجاوز القيمة العادلة المقدرة مبدئيا لإلتزام المقابل المالي المحتمل، فإن أثر الزيادة في ذلك الإلتزام قد يعادله جزئياً تخفيض إلتزام الطرف المدعي في المقاضاة.

وكذلك إذا لم يترتب على المنشأة المشترية أداء دفعة محتملة للبائع نظرا لفشل مشروع مستملك للبحث والتطوير في إنتاج منتج ذي جدوى، فإن الربح من إقصاء الإلتزام قد يعادله، كليا أو جزئياً، رسم انخفاض في قيمة الأصل المستملك.

مكافآت الإستبدال

إستنتاج ٣٦١ يقدم أحياناً المستملك مكافآت إستبدال لتعويض موظفي المنشأة الممتلكة عن الخدمات السابقة أو الخدمات المستقبلية أو كلاهما. بناء على ذلك، تضمنت مسودة العرض لعام ٢٠٠٥ دليلاً لتحديد المدى الذي يمكن أن تكون عليه مكافآت الإستبدال عن الخدمات الماضية (وبالتالي يتم نقل جزء من الإعتبار في إندماج الأعمال) أو الخدمات المستقبلية (وبالتالي لا يتم نقل جزء من الإعتبار). أثناء تطوير ذلك الدليل، كان المجلس يهدف لأن يكون متناسبا مع الدليل في معاييره الخاصة بالدفعات على أساس الأسهم.

إستنتاج ٣٦٢ علق القليل من المجيبين على مسودة العرض لعام ٢٠٠٥ على هذه القضية، والذين فعلوا ذلك اتفقوا عموماً مع الأطروحات، على الأقل لأنهم ارتبطوا بمنشآت تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ في المحاسبة على المكافآت بناءا على الدفع على أساس الأسهم الممنوحة إلا إذا كانت في إندماج الأعمال. على أية حال، أثناء أعادة مناقشة مسودة العرض لعام ٢٠٠٥، لاحظ مجلس معايير المحاسبة المالية أن بعضاً من أطروحاته على مكافآت الدفع على أساس الأسهم لم تكن متوافقة مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣، والتي نشرت بعد المناقشات المرتبطة في المرحلة الثانية من مشروعها لإندماج الأعمال. على سبيل المثال، إقترحت مسودة العرض لعام ٢٠٠٥ أن الزيادة، إن وجدت في القيمة العادلة لمكافآت الإستبدال على القيمة العادلة لمكافآت المنشأة المستبدلة ينبغي أن يتم الإعتراف بها مباشرة كتكلفة تعويض في البيانات المالية لما بعد الدمج حتى لو تطلب ذلك من الموظفين أن يقدموا خدمة مستقبلية ليكتسبوا الحقوق في مكافآت الإستبدال. من جهة أخرى يتطلب بيان معايير المحاسبة المالية الإعتراف بتكلفة تعويض إضافية تنشأ في تعريف بنود المكافأة (والتي تكون نفس إستبدال مكافأة بأخرى) على فترة خدمة الطالب. استنتج مجلس معايير المحاسبة المالية أن متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ في المحاسبة على إستبدالات مكافآت الدفع على أساس الأسهم ينبغي أن تتناسب مع المكافآت الأخرى للدفع على أساس الأسهم في بيان معايير المحاسبة المالية١٢٣. لتحقيق ذلك الهدف عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الدليل في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ في المحاسبة على أي زيادة في القيمة العادلة لمكافآت الإستبدال على القيمة العادلة للمكافآت المستبدلة.

إستنتاج ٣٦٣ إضافة لذلك أثارت الهيئات التشريعية لمجلس معايير المحاسبة المالية تساؤلات حول المظاهر الأخرى للدليل في المحاسبة على الإستبدال لمكافآت الدفع على أساس الأسهم. ارتبطت تلك الأسئلة عموماً بدليل تفسيري بأن بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣ تم إستبداله أو ألغي دون تقديم دليل قابل للمقارنة– بشكل محدد، تفسير مجلس معايير المحاسبة المالية ٤٤ المحاسبة لمعاملات محددة تشمل تعويض حق الملكية وإصدار فريق مهام القضايا المحتملة ٢٣-٠٠ القضايا المرتبطة بمحاسبة تعويض حق الملكية بموجب رأي مجلس ممارسات التدقيق ٢٥ وتفسير مجلس معايير المحاسبة المالية ٤٤. تقدم الفقرات B٥٦-B٦٢ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ دليلا للمساعدة في حل تلك الأسئلة التطبيقية. أثناء إعداد هذا الدليل، سعى مجلس معايير المحاسبة المالية لتطبيق نفس المبادئ على إستبدال مكافآت الدفع على أساس الأسهم في إندماج الأعمال والتي يتم تطبيقها على مكافآت الدفع على أساس الأسهم في مواقف أخرى. اتفق مجلس معايير المحاسبة الدولية مع ذلك الهدف، وقرر أن الدليل على المحاسبة على مكافآت

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإستبدال للدفع على أساس الأسهم يتوافق مع الدليل في المعيار الدولي لإعداد التقارير الماليـة ٢ في المحاسبة على تعريف مكافآت الدفع على أساس الدفع.

إستنتاج ٣٦٤ استنتج المجلسان أن الدليل في المعايير المعدلة يتوافق مع الهدف بأن الثمن المدفوع لعمل مستملك يشمل تلك الدفعات الخاصة بالأعمال و يستثني تلك الدفعات الخاصة بـالأغراض الأخـرى. إن التعويض عن الخدمات المستقبلية ينبغي أن يتم تقديمه للمستملك عن طريق المالكين الـسابقين أو الموظفين الآخرين للمنشأة المستملكة وليس في الإعتبار العمل المستملك.

التكاليف ذات العلاقة بالإستملاك

إستنتاج٣٦٥ أخذ المجلسان بعين الإعتبار إذا ما كانت تكاليف الإستملاك المرتبطة جزء من الثمن المدفوع في عملية التبادل للمنشأة المستملكة. تشمل تلك التكاليف تكاليف المستملك الناشئة عن إندماج الأعمال (أ) عن خدمات المحامين والمصرفيين الإستثماريين والمحاسبين وأطراف ثالثة أخرى و(ب) عن إصدار أدوات الدين وحقوق الملكية المستخدمة بالتأثير على إندماج الأعمال (تكاليف الإصـدار). بشكل عام يتم تحميل تكاليف الإستملاك المرتبطة على النفقات كمتسببة بها، لكن تكاليف إصـدار الأوراق المالية للدين أو حقوق الملكية تعتبر إستثناء. حاليا، المحاسبة على تكاليف الإصدار يـتم دمجها والممارسات المتنازعة تم تطويرها في غياب دليل محاسبي واضح يعالج مجلس معـايير المحاسبة المالية تكاليف الإصدار في مشروعه حول الإلتزامات وحقوق الملكية وقـرر أن هـذه التكاليف ينبغي أن يتم الإعتراف بها كمصاريف. كان بعض أعضاء مجلس معـايير المحاسـبة المالية سيفضلون أن يتطلب ذلك تكاليف الإصدار للتأثير على إندماج الأعمال ليتم الإعتراف بهـا كمصاريف، لكنهم لم يعتقدوا بأن مشروع إندماج الأعمال كان المكان المناسب لاتخاذ ذلك القرار. بناءا على ذلك، قرر مجلس معايير المحاسبة المالية السماح للممارسات المدمجة الخاصة بمحاسبة تكاليف الإصدار بأن تستمر حتى يحل المشروع الخاص بالإلتزامات وحقوق الملكيـة المـشكلة بشكل أوسع.

إستنتاج٣٦٦ استنتج المجلسان أن تكاليف الإستملاك المرتبطة ليست جزء من تبادل القيمة العادلة بين المشتري والبائع للعمل. بل إنها معاملات منفصلة يدفع فيها البائع مقابل القيمة العادلة للخدمات المتلقاه. كما لاحظوا أيضاً أن هذه التكاليف سواء مقابل الخدمات المنجزة عن طريق أطراف خارجية أو فريق داخلي للمستملك، لا تمثل عموماً أصول المستملك عند تاريخ الإستملاك لأن الفوائد المكتسبة يـتم استهلاكها عند الحصول على الخدمات.

إستنتاج٣٦٧ بناء على ذلك، إقترحت مسودة العرض لعام ٢٠٠٥، وتتطلب المعايير المعدلة، علـى المـستملك بأن يستثني تكاليف الإستملاك المرتبطة من قياس القيمة العادلة لكلا الثمن المـدفوع والأصـول المستملكة أو الإلتزامات المفترضة كجزء من إندماج الأعمال. يجب أن تتم المحاسبة على هـذه التكاليف بشكل منفصل عن إندماج الأعمال، وأن يتم الإعتراف بها عموماً كمصاريف عندما يـتم التسبب بها. لذلك تحل المعايير المعدلة عدم التوافق في المحاسـبة علـى تكـاليف الإسـتملاك المرتبطة وفقاً لأسلوب تراكم التكاليف في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معـايير المحاسبة المالية ١٤١ واللذان يفترضان أن تكلفة المنشأة المستملكة شملت التكاليف المباشرة التي تسببت بها عملية إستملاك الأعمال ولكن تستثني التكاليف غير المباشـرة. تـضمنت التكـاليف المباشرة التكاليف المدفوعة أو المتزايدة. على سبيل المثال، رسوم الإحتفاظ والرسوم المدفوعـة للمستشارين الخارجيين بخصوص الخدمات المحاسبية أو القانونية أو التقييمية لعمليـة إسـتملاك

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ناجحة، لكن التكاليف المباشرة التي يتم تكبدها في المفاوضات غير الناجحة لم يتم الإعتراف بها كمصاريف متكبدة. تضم التكاليف غير المباشرة التكاليف الداخلية مثل صيانة دائرة الإستملاك. بالرغم أن هذه التكاليف يمكن أيضاً أن ترتبط بشكل مباشر بعملية إستملاك ناجحة إلا انه لم يتم الإعتراف بها كمصاريف متكبدة.

إستنتاج٣٦٨ قال بعض المجيبين على مسودة العرض لعام ٢٠٠٥م إن تكاليف الإستملاك المرتبطة والتي تشمل التكاليف مستحقة الدفع هي عبارة عن تكاليف غير قابلة لأن يتم تجنبها من الإستثمار في الأعمال. اقترحوا، لأن المستملك يعتزم استرداد التكاليف مستحقة الدفع من خلال عمليات ما بعد الإستملاك للأعمال، بأن تكاليف المعاملات ينبغي أن تدخل في رأس المال كجزء من الإستثمار الكلي في الأعمال. جادل البعض أيضاً بأن المشتري يأخذ وبشكل خاص هذه التكاليف بعين الإعتبار في تحديد المبلغ الذي يكون مستعدا لدفعه مقابل المنشأ المستملكة. رفض المجلسان هذه الحجج والجدالات. ولم يجدوا أي دليل مقنع يشير إلى أن البائع لعمل محدد مستعد للقبول بما هو اقل من القيمة العادلة كإعتبار لأعماله فقط لأن مشتري معين يمكن أن يتسبب بتكاليف إستملاك مرتبطة اكبر (أو اقل) من المشترين المحتملين الآخرين لذلك العمل. علاوةً على ذلك، استنتج المجلسان أن النوايا لمشتري ما، بما في ذلك خططه لاسترداد مثل هذه التكاليف، يعتبر موضوعا منفصل مختلف عن هدف قياس القيمة العادلة في المعايير المعدلة.

إستنتاج ٣٦٩ تعترف المجالس بأن نماذج التكاليف التراكمية في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ تضمنت بعض تكاليف الإستملاك المرتبطة كجزء من المبلغ الجاري للأصول المستملكة. تعترف المجالس أيضاً بأن جميع عمليات إستملاك الأصول هي معاملات مشابهة والتي بالمفهوم ينبغي أن تتم المحاسبة عليها بشكل متشابه، بغض النظر إذا ما تم إستملاك الأصول بشكل منفصل أو كجزء من مجموعة من الأصول التي يمكن أن تلبي تعريف الأعمال. على أية حال، كما هو ملاحظ في الفقرة ٢٠، قرر المجلسان أن لا توسع مجال المعايير المعدلة على جميع عمليات إستملاك مجموعات الأصول. بناء على ذلك تقبل المجالس، في هذا الوقت، بأن المحاسبة على أغلب تكاليف الإستملاك المرتبطة بشكل منفصل عن إندماج الأعمال، عموماً كمصاريف متكبدة مقابل الخدمات المتلقاه بالارتباط مع الدمج، تختلف عن بعض المعايير أو الممارسات المقبولة التي تتطلب أو تسمح لتكاليف إستملاك مرتبطة محددة بأن يتم ضمها إلى تكلفة إستملاك الأصل. استنتج المجلسان أن المعايير المعدلة تحسن عمل التقارير المالية عن طريق إزالة عدم التوافق في المحاسبة على تكاليف الإستملاك المرتبطة بالنسبة إلى إندماج الأعمال وعن طريق تطبيق مبدأ قياس القيمة العادلة على جميع عمليات إندماج الأعمال. لاحظ المجلسان أيضاً انه بالممارسة في ظل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١، فان تكاليف الإستملاك المرتبطة تم إدراجها في الشهرة، والتي لم تكن أيضاً متوافقة مع المحاسبة على إستملاك الأصول.

إستنتاج ٣٧٠ أخذ المجلسان بعين الإعتبار أيضاً الإهتمامات بشأن احتمالية سوء الإستخدام. قالت بعض الهيئات التشريعية، بما فيها بعض المجيبين على مسودة العرض لعام ٢٠٠٥م، انه إذا لم يتمكن المستملكون من إدخال تكاليف الإستملاك المرتبطة في رأس المال كجزء من تكاليف الأعمال المستملكة، فإنه يمكنهم أن يعرفوا معاملات لتجنب الإعتراف بهذه التكاليف كمصاريف. على سبيل المثال البعض قال بان المشتري يمكن أن يطلب من البائع أن يسدد دفعات لمزودي البائع نيابة عنه. لتسهيل المفاوضات وبيع الأعمال، يمكن للبائع أن يوافق على تسديد تلك الدفعات إذا كان المبلغ الإجمالي الذي سيتم دفعه له عند إنهاء إندماج الأعمال كافيا للتسديد للبائع مقابل

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الدفعات التي سددها نيابة عن المشتري. إذا تمت معاملة التسديدات المخفية كجزء من الثمن المدفوع للأعمال، فإنه لا يمكن للمستملك أن يعترف بهذه المصاريف. علاوةً على ذلك، يمكن المبالغة بمقياس القيمة العادلة للأعمال وتكلفة الشهرة المعترف بها لتلك الأعمال. لتخفيف مثل هذه الإهتمامات، تتطلب المعايير المعدلة أي دفعات للمنشأة المستملكة (أو مالكيها السابقين) بالارتباط مع إندماج الأعمال والتي تعتبر دفعات مقابل البضائع أو الخدمات التي لا تشكل جزء من الأعمال المستملكة ليتم تخصيصها لتلك البضائع أو الخدمات والمحاسبة عليها كمعاملات منفصلة. تتطلب المعايير من المستملك تحديدا تحديد إذا ما كانت أي نسب من المبالغ المنقولة عن طريق المستملك منفصلة عن الإعتبار الذي تم تبادله لصالح المنشأة المستملكة والأصول المستملكة والإلتزامات المفترضة في إندماج الأعمال تقدم المعايير المعدلة (أنظر الفقرات ٥١-٥٣ و٥٠ب من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل) دليلا على عمل هذا التحديد.

عمليات الشراء بأسعار منخفضة

إستنتاج٣٧١ أطلقت الفقرات ٣٤-٣٦ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل متطلبات المحاسبة لعمليات الشراء بأسعار منخفضة. تأخذ المجالس عمليات الشراء بأسعار منخفضة بعين الإعتبار كمعاملات غير مستقيمة–لا تقوم منشآت الأعمال ومالكيها بالبيع بشكل معلوم ومقبول للأصول أو الأعمال بأسعار أدنى من قيمها العادلة. على أية حال، حصلت عمليات البيع بأسعار منخفضة ومن المحتمل أن تستمر بالحصول. تشمل الظروف التي تحصل فيها عمليات تصفية إجبارية أو بيع بسبب محنة (على سبيل المثال بعد وفاة مؤسس أو مدير أساسي) والتي يحتاج فيها المالكين أن يبيعوا الأعمال بسرعة مما يمكن أن يؤدي إلى سعر اقل من القيمة العادلة.

إستنتاج٣٧٢ لاحظ المجلسان أن المكاسب الإقتصادية تكمن في عملية الشراء بسعر منخفض. في تاريخ الإستملاك، يفضل أن يبقى المستملك بعيدا بالمبلغ الذي تتجاوز فيه القيمة العادلة لما سيتم إستملاكه القيمة العادلة للثمن المدفوع له. استنتج المجلسان بالمفاهيم بأنه ينبغي على المستملك الإعتراف بتلك المكاسب في تاريخ الإستملاك. على أية حال، اعترف المجلسان بأنه بالرغم من أسباب التصفية الإجبارية أو البيع بسبب محنة تعتبر غالباً واضحة، إلا أن بعض الأدلة الواضحة يمكن أن تتواجد أحيانا، على سبيل المثال، أن يستخدم عملية مغلقة خاصة للبيع وان يبقي موقف مفاوضاته غير متقبل للإفصاح عن السبب الرئيسي للبيع. سيرفع مظهر الشراء بسعر منخفض بدون دليل على الأسباب المخفية الإهتمامات في الممارسة بشأن وجود أخطاء في القياس.

إستنتاج٣٧٣ عبرت الهيئات التشريعية، بما فيها بعض المجيبين على مسودة العرض لعام ٢٠٠٥م، عن الإهتمامات بشأن الإعتراف بالأرباح بموجب عملية إستملاك الأعمال، تحديداً إذا كان من الصعب تحديد إذا ما كانت عملية إستملاك محددة تعتبر في الحقيقة شراء بسعر منخفض. اقترحوا أيضاً أن التحديد الإبتدائي للزيادة في القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك (أو مبالغ أخرى معترف بها) للأصول الصافية القابلة للتحديد المستملكة على القيمة العادلة للثمن المدفوع عن طريق المستملك مضافاً له المبلغ المعترف به لأي مصالح غير مضبوطة في المنشأة المستملكة يمكن أن تنشأ من عوامل أخرى، تشمل:-

(أ) أخطاء في قياس القيم العادلة (١) للثمن المدفوع مقابل الأعمال، (٢) للأصول المستملكة أو (٣) الإلتزامات المفترضة؛ و

(ب) إستخدام مقاييس وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً والتي لا تعتبر قيماً عادلة.

تمييز عمليات الشراء بسعر منخفض عن أخطاء القياس

إستنتاج٣٧٤ اعترف المجلسان بالإهتمامات المثارة من قبل الهيئات التشريعية بأن متطلبات الإعتراف بالأرباح من الشراء بسعر منخفض يمكن أن تقدم فرصة للإعتراف بالأرباح غير الملائمة من الأخطاء المتعمدة الناشئة من:-

(أ) فهم المستملك وفشله في تحديد قيمة بنود الثمن الذي دفعه؛

(ب) القيم المبالغ بها للمستملك بسبب الأصول المستملكة المحددة؛ أو

(ج) فهم المستملك أو فشله في التحديد أو الإعتراف بالإلتزامات المفترضة المحددة.

إستنتاج٣٧٥ تعتقد المجالس بأن المشكلات المحيطة بأخطاء القياس المتعمدة من قبل المستملكين تتم مخاطبتها بشكل عام بواسطة المعايير غير المقصودة بشكل محدد لتجنب سوء الإستخدام. تعتبر أنظمة الضبط الداخلية القوية وإستخدام خبراء التقدير المستقلين ومدققي الحسابات الخارجيين من بين الوسائل التي عن طريقها يتم تخفيض أخطاء القياس المتعمدة وغير المتعمدة. تم تصميم المعايير تحديدا لتجنب سوء الإستخدام الذي يفتقر بشكل مؤكد للحيادية. (أنظر إلى فقرة الإستنتاج ٥١ بشأن مناقشة الحاجة للحيادية في المحاسبة والمعايير المحاسبية.) على أية حال، تشارك المجالس الهيئات التشريعية في اهتمامها باحتمالية الإعتراف بالأرباح غير الملائمة الناشئة من تحيز القياس أو أخطاء القياس غير القابلة للتحري. بناءا على ذلك قرر المجلسان (أنظر الفقرة ٣٦ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل) أن تطلب من المستملك إعادة تقييم إذا ما حدد جميع الأصول المستملكة وجميع الإلتزامات المفترضة بشكل صحيح قبل الإعتراف بالأرباح من الشراء بسعر منخفض. بالتالي يجب أن يراجع المستملك الإجراءات المستخدمة لقياس المبالغ التي تتطلب المعايير المعدلة الإعتراف بها في تاريخ الإستملاك لجميع ما يلي:-

(أ) الأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المفترضة؛

(ب) المصالح غير المضبوطة في المنشأة المستملكة، إن وجدت؛

(ج) مصالح المستملك في حقوق الملكية التي حصل عليها سابقاً في المنشأة المستملكة بالنسبة لإندماج الأعمال الذي تم تحقيقه في مراحل؛ و

(د) المقابل المالي المنقول.

إن الهدف من تلك المراجعة هو تأكيد أن الثمن الملائم أعطي لكل المعلومات المتوفرة في تحديد البنود التي يتم قياسها والإعتراف بها وفي تحديد قيمها العادلة. تعتقد المجالس أن المراجعة المطلوبة ستخفف، إن لم تمنع، الأخطاء غير القابلة للتحري التي يمكن أن تكون قد نشأت في المقاييس الإبتدائية.

إستنتاج٣٧٦ اعترف المجلسان بأن المراجعة المطلوبة يمكن أن تكون غير فعالة في عزل المصالح حول تحيز القياس غير المتعمد. قرروا معالجة تلك المصالح عن طريق تحديد مدى الأرباح التي يمكن أن يعترفوا بها. بناء على ذلك، تطرح المعايير المعدلة أن الأرباح من الشراء بسعر منخفض يتم قياسها كزيادة في:-

(أ) صافي المبالغ في تاريخ الإستملاك للأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المفترضة؛ على

(ب) القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك للثمن المدفوع مضافاً له المبلغ المعترف به لأي مصالح غير مضبوطة في المنشأة المستملكة وإذا كانت المعاملة عملية إستملاك تم تحقيقها في

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مراحل القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك لصالح المستملك في حقوق الملكية التي حصل عليها سابقاً في المنشأة المستملكة.

هذا يعني أن الأرباح من الشراء بسعر منخفض والشهرة لا يمكن الإعتراف بكلاهما لنفس إندماج الأعمال. عرفت مسودة العرض لعام ٢٠٠٥، الشراء بسعر منخفض على أنه معاملة تتجاوز فيها القيمة العادلة لمصالح المستملك في المنشأة المستملكة الثمن المدفوع مقابلها، لكنه من المطلوب أن أي شهرة ناتجة يجب أن تشطب قبل أن يتم الإعتراف بالأرباح. إن نتيجة متطلب المعايير المعدلة هو نفسه، لكن لن يكون هنالك شهرة ليتم شطبها إذا تم قياس الأرباح بالرجوع إلى صافي الأصول المستملكة القابلة للتحديد بدلا من القيمة العادلة لمصالح المستملك في المنشأة المستملكة. إضافة إلى ذلك، تتطلب المعايير المعدلة (الفقرة ٦٤ ب (ن) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدلة) من المستملك أن يفصح عن المعلومات حول الأرباح التي تم الإعتراف بها من عملية الشراء بسعر منخفض.

إستنتاج٣٧٧ إن الغرض الرئيسي من تقييد الإعتراف بالأرباح هو تخفيف احتمالية الإعتراف بالأرباح غير الملائمة من خلال أخطاء القياس، تحديدا تلك التي يمكن أن تنشأ من تحيز القياس غير المتعمد. إن الغرض الرئيسي من متطلب الإفصاح هو تقديم المعلومات التي تمثل مستخدمي البيانات المالية للمستملك في تقييم الطبيعة والتأثير المالي لإندماج الأعمال اللذان يحصلان خلال الفترة. على أية حال، اعترف المجلسان بأن متطلبات التحديد والإفصاح يمكن أيضاً أن تساعد في تخفيف اهتماما المجلسان التشريعية بسوء الإستخدام المحتمل بالرغم أن هذا ليس هدفهم الأساسي.

إستنتاج٣٧٨ بالإضافة إلى ذلك يؤمن المجلسان بأن الإهتمامات بشأن سوء الإستخدام الناجم عن فرصة الإعتراف بالأرباح يمكن أن تتم المبالغة بها. غالباً ما أخبر المحللون الماليون ومستخدمون آخرون المجالس بأنها تعطي وزناً قليلاً للأرباح التي تحصل لمرة واحدة أو غير الإعتيادية، مثل تلك التي تنشأ عن معاملة الشراء بسعر منخفض. إضافة لذلك لاحظ المجلسان أن مدراء المنشآت عموماً ليس لديهم الحافز للمبالغة في الأصول المستملكة أو التقليل من الإلتزامات المفترضة في إندماج الأعمال لأن ذلك يمكن أن ينشأ عموماً في المصاريف المرتفعة لما بعد الدمج- عندما يتم إستخدام الأصول أو تصبح منخفضة القيمة أو يتم إعادة قياس أو دفع الإلتزامات.

تمييز عمليات الشراء منخفض السعر عن "نتيجة الشهرة السلبية"

إستنتاج٣٧٩ اعترف المجلسان بأن نتيجة الشهرة السلبية المذكورة سابقاً تبقى محتملة (بالرغم انه في أغلب الحالات احتمالية بعيدة) لأن المعايير المعدلة تستمر في طلب أصول مستملكة محددة وإلتزامات مفترضة لإعادة قياسها على مبالغ غير القيم العادلة لها في تاريخ الإستملاك. على أية حال، لاحظ المجلسان أن المعايير المعدلة تعالج أغلب النقص في المتطلبات السابقة للمحاسبة الخاصة بإندماج الأعمال التي أدت سابقاً إلى نتائج الشهرة السلبية- مثل النتيجة التي تمتلك المظهر ولكن ليس الجوهر الإقتصادي للشراء منخفض السعر. على سبيل المثال، لم يتم الإعتراف بأي إلتزام بالنسبة لبعض ترتيبات الدفع المشروط (مثل الأرباح المنخفضة) في تاريخ الإستملاك التي يمكن أن تنشأ في مظهر الشراء بسعر منخفض عن طريق تخفيض الثمن المدفوع. تتطلب المعايير المعدلة، على خلاف ذلك، القياس والإعتراف بشكل أساسي بجميع الإلتزامات على قيمها العادلة في تاريخ الإستملاك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٣٨٠ أخذ المجلسان أيضاً بعين الإعتبار الإهتمامات الصادرة عن بعض الهيئات التشريعية بأن توقعات المشتري للخسائر المستقبلية وحاجته لأن يتكبد تكاليف مستقبلية لجعل الأعمال ذات جدوى تجارية يمكن أن يعطي ارتفاعاً لنتيجة الشهرة السلبية. بمعنى آخر، سيكون المشتري مستعدا لدفع ذلك المبلغ للبائع الذي يعتبر، وفقاً لتلك النظرة، اقل من القيمة العادلة للمنشأة المستملكة (أو صافي أصولها القابلة للتحديد) لأنه من اجل جني عوائد عادلة من الأعمال سيحتاج المشتري لعمل إستثمارات أخرى في ذلك العمل لتقريب ظروفها إلى القيمة العادلة. لم تتفق المجالس مع تلك النظرة للأسباب التي تمت ملاحظتها في فقرات الإستنتاج١٣٤-إستنتاج١٤٣ في سياق الإلتزامات المرتبطة بإعادة الهيكلة أو الخروج من النشاطات، وكذلك تلك التي تتبعها.

إستنتاج٣٨١ يتم قياس القيم العادلة عن طريق الرجوع إلى المشترين والبائعين غير المرتبطين والتي تعتبر قابلة للإعتراف ولديها فهم شائع حول العوامل المرتبطة بالأعمال والمعاملات وتكون مستعدة ومستعدين أيضاً وقادرين على تحويل الأعمال في نفس السوق (أو الأسواق) ولديهم القدرة القانونية والمالية لعمل ذلك. المجالس مدركة بأن لا يوجد سبب اضطراري للاعتقاد بأنه وفي غياب الإجبار فان البائع سيبيع باستعداد ومعرفة الأعمال مقابل مبلغ اقل من قيمتها العادلة. لذلك استنتج المجلسان بأن التطبيق الحذر للمعايير المعدلة لمتطلبات قياس القيمة العادلة من الإهتمامات بأن الشهرة السلبية ستنشأ ويتم تفسيرها بشكل خاطئ كمعاملة شراء منخفضة السعر.

الدفعات الزائدة

إستنتاج٣٨٢ أخذ المجلسان بعين الإعتبار ما إذا كان ينبغي للمعايير المعدلة بأن تشمل شروط خاصة لتفسير إندماج الأعمال التي يدفع فيها المشتري بشكل زائد مقابل مصلحته في المنشأة المستملكة. اعترف المجلسان بان الدفعات الزائدة محتملة وبالمفاهيم ينبغي للدفعات الزائدة أن تؤدي إلى إعتراف المستملك بالمصاريف (أو الخسائر) في فترة الإستملاك. على أية حال، تعتقد المجالس بأنه في ممارسة أي دفعة زائدة فإنه من غير المحتمل أن تكون قابلة للتحري أو معروفة في تاريخ الإستملاك. بكلمات أخرى، المجالس غير مهتمة بالمقترحات التي يدفع فيها المشتري بعلمه أو يكون مجبرا بان يدفع بشكل زائد للبائع مقابل إستملاك العمل. حتى لو اعتقد المستملك بأنه دفع زيادة بمنظور ما، فان مبلغ الدفعة الزائدة سيكون صعبا، إن لم يكن مستحيلا للتحديد. لذلك، استنتج المجلسان بأنه في الممارسة من غير الممكن تحديد وقياس الدفعة الزائدة بشكل موثوق في تاريخ الإستملاك. تتم المعالجة الأفضل للمحاسبة الخاصة للدفعات الزائدة من خلال اختبار انخفاض القيمة المتتالية عندما ينشأ الدليل على الدفعة الزائدة المحتملة أولا.

إرشادات إضافية للأنواع الخاصة من إندماج الأعمال

إستنتاج٣٨٣ لمساعدة المنشآت على تطبيق أسلوب الإستملاك كما هو مطلوب من قبل المعايير المعدلة، فقد قرر المجلسان أن تقدم دليلا إضافيا لإندماج الأعمال الذي يتم تحقيقها في مراحل وتلك التي يتم تحقيقها بدون دفع الثمن. تناقش فقرات الإستنتاج٣٨٤-إستنتاج٣٨٩ الدليل المقدم في إندماج الأعمال الذي تم تحقيقه في مراحل. يستجيب الدليل في عمليات الدمج التي يتم تحقيقها بدون دفع الثمن بشكل قليل إلى سؤال حول كيفية إعداد التقرير الخاص بصافي الأصول للمنشأة المستملكة في قسم حقوق الملكية لبيان ما بعد الدمج الخاص بالمستملك للموقف المالي وهذا الأساس للإستنتاجات لا يناقش ذلك الدليل بشكل اكبر.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إندماج الأعمال المتحقق على مراحل

إستنتاج٣٨٤ في إندماج الأعمال المتحققة في مراحل، يعيد المستملك قياس مصالح حقوق الملكية الممتلكة سابقاً في قيمتها العادلة في تاريخ الإستملاك ويعترف بالربح أو الخسارة في الأرباح أو الخسائر (الفقرة ٤٢ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل). استنتج المجلسان أن التغير من وقت امتلاك إستثماراً غير مضبوط في منشأة إلى وقت الحصول على الضبط لتلك المنشأة يعتبر تغيرا هاما في الطبيعة والظروف الإقتصادية المحيطة بذلك الإستثمار. يكفل ذلك التغير تغيرا في التصنيف والقياس لذلك الإستثمار. عندما يحصل على الضبط، لا يعود المستملك مالكا لأصل إستثمار غير مضبوط في المنشأة المستملكة. كما هو في التطبيق الحالي، يوقف المستملك محاسبته على أصل الإستثمار ويبدأ بوضع الأصول الخفية والإلتزامات ونتائج العمليات للمنشأة المستملكة في تقارير البيانات المالية. نتيجة لذلك، يغير المستملك حالته كمالك لأصل إستثمار في منشأة إلى مصالح مالية مضبوطة في جميع الأصول الخفية والإلتزامات الخاصة بتلك المنشأة (المنشأة المستملكة) والحق في توجيه إستخدام المنشأة المستملكة وإدارتها لتلك الأصول في عملياتها.

إستنتاج٣٨٥ في أغسطس ٢٠٠٣، عقد مجلس معايير المحاسبة المالية اجتماع طاولة مستديرة مع مجموعة المصادر الخاصة به في إندماج الأعمال وهيئات تشريعية أخرى لمناقشة، من بين أشياء أخرى، القرار الذي يتطلب من المستملك لمنشأة بإعادة قياس أي إستثمار حق ملكية مستملك سابقاً في منشأة مستملكة في قيمتها العادلة في تاريخ الإستملاك والإعتراف في الأرباح بأي ربح أو خسارة. أشار مستخدمي البيانات المالية إلى أنه لم يكن لديهم أي مصالح هامة بذلك التغير للممارسة الحالية، حيث يتم الإفصاح وبشكل واضح عن مبلغ الربح أو الخسارة في البيانات المالية أو في الملاحظات. تتطلب الفقرة ٦٤ب (p) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل ذلك الإفصاح.

إستنتاج٣٨٦ رفض المجلسان وجهة النظر التي عبرت عنها بعض الهيئات التشريعية والتي تقول بأن المبالغ الجارية لأي إستثمار ما قبل عملية الإستملاك ينبغي أن تستبقى في المحاسبة الإبتدائية لتكلفة الأعمال المستملكة. استنتج المجلسان أن ممارسات تراكم التكاليف أدت إلى الكثير من عدم التوافق والنقص في إعداد التقارير المالية كما يتطلب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ و،إلى حد أدنى، المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. (أنظر فقرات الإستنتاج١٩٨-إستنتاج٢٠٢).

إستنتاج٣٨٧ عبرت أيضاً بعض المجالس التشريعية عن الاهتمام بشأن ما وصفوه بالسماح بفرصة للإعتراف بالربح في معاملة تجارية. لاحظ المجلسان أن إعادة القياس المطلوبة يمكن أن تنتج أيضاً في الإعتراف بالخسارة. علاوةً على ذلك، رفض المجلسان الوصف بأن النتيجة هي الإعتراف بالربح أو الخسارة في الشراء. بالأحرى، بموجب نموذج المحاسبة المنسوبة للدمج حاليا، يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة الإقتصادية على أنها تحصل لبعض، وليس كل، الأدوات المالية. إذا لم يكن من المطلوب قياس مصالح حق الملكية في منشأة على قيمتها العادلة، فإن الإعتراف بالربح أو الخسارة في تاريخ الإستملاك هو نتيجة للإعتراف المؤجل بالربح أو الخسارة الإقتصادية المقدمة في تلك الأداة المالية. إذا تم قياس أصل الإستثمار على القيمة العادلة في نهاية كل فترة إعداد تقارير، فإنه سيتم الإعتراف بالربح أو الخسارة عند حصولها ولن تنتج أداة الأصل للقيمة العادلة في تاريخ الإستملاك في ربح أو خسارة أخرى.

إستنتاج٣٨٨ سيعترف بعض المجيبين الذين وافقوا على أنه ينبغي على المستملك إعادة قياس مصالح حق الملكية التي اكتسبها سابقاً في القيمة العادلة بأي ربح أو خسارة ناتجة في دخل شامل آخر غير الذي في الأرباح أو الخسائر. قال أولئك المجيبون أن المحاسبة على المصالح في حق الملكية المكتسبة سابقاً مشابهة للمحاسبة على الأوراق المتوفرة للبيع. يتم الإعتراف بالأوراق المتوفرة

للبيع في دخل شامل آخر. إنهم ينظرون لكل عملة إستملاك خطوة بخطوة على أنها معاملة يكتسب فيها المستملك فقط أسهما أكثر في المنشأة المستملكة. لأنه لم يتم تبديل أو بيع الأسهم التي اكتسبها المستملك سابقاً، فإنهم يعتقدون بأن الإعتراف بالربح أو الخسارة ليس ملائماً.

إستنتاج٣٨٩ تفهم المجالس أن المعاملة المطلوبة لإستثمار حق الملكية المكتسب سابقاً في إستملاك خطوة يختلف عن الإعتراف الإبتدائي بالأرباح أو الخسائر في الأوراق المالية المتوفرة للبيع. على أية حال، لاحظ المجلسان أن التغيرات في قيمة الأوراق المالية المتوفرة للبيع يتم الإعتراف بها في الربح والخسارة عندما يتم إلغاء الإعتراف بالأوراق المالية. في إندماج الأعمال المتحقق في مراحل، يلغي المستملك الإعتراف بأصول إستثماراته في منشأة في بياناته المالية الموحدة عندما يحقق الضبط. لذلك استنتج المجلسان انه من الملائم الإعتراف بأي ربح أو خسارة ناتجة في الأرباح أو الخسائر في تاريخ الإستملاك.

فترة القياس

إستنتاج٣٩٠ تزود المعايير المعدلة المستملك بفترة معقولة بعد تاريخ الإستملاك، فترة قياس، والتي خلالها يتم الحصول على المعلومات الضرورية لتعريف وقياس البنود المحددة في الفقرة ٤٦ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدلة كما هي لتاريخ الإستملاك وفقاً لمتطلبات المعايير المعدلة. إذا لم تتوفر معلومات كافية في تاريخ الإستملاك لقياس تلك المبالغ، فإن المستملك يحدد ويعترف بالمبالغ المؤقتة حتى تتوفر المعلومات الضرورية.

إستنتاج٣٩١ استنتج المجلسان أن التعديلات بأثر رجعي خلال فترة القياس ينبغي أن تحل الإهتمامات بشأن نوعية وتوفر المعلومات في تاريخ الإستملاك لقياس القيم العادلة لبنود محددة في ذلك التاريخ. أشارت الهيئات التشريعية بشكل خاص لمثل هذه الإهتمامات بشأن الإلتزامات المشروطة وترتيبات الدفع المشروطة، والتي تؤثر أيضاً على مبلغ الشهرة أو الربح المعترف به في الشراء بسعر منخفض.

إستنتاج٣٩٢ قررت المعايير وضع القيود على الفترة التي تعتبر معقولة للسعي من أجل المعلومات الضرورية لإكمال المحاسبة لإندماج الأعمال. تنتهي فترة القياس حالما يتلقى المستملك المعلومات الضرورية عن الحقائق والظروف التي تواجدت عند تاريخ الإستملاك أو يعلم بأن المعلومات غير قابلة للحصول عليها. على أية حال، لا يمكن أن تتجاوز فترة القياس في أي ظروف عام واحدة من تاريخ الإستملاك. استنتج المجلسان أن السماح بفترة قياس أطول من عام لن تكون بشكل خاص مساعدة؛ من المحتمل أن يصبح الحصول على معلومات موثوقة حول الأحوال والظروف التي تواجدت قبل أكثر من عام أكثر صعوبة مع مرور الوقت. بالطبع، قد لا تكون محرجات بعض الشروط والأجور المشابهة معروفة خلال عام. لكن الهدف من فترة القياس هو توفير الوقت للحصول على المعلومات الضرورية لقياس القيمة العادلة للبند كما هي في تاريخ الإستملاك. لا يعتبر تحديد المبلغ المدفوع النهائي لشرط أو بند آخر ضرورياً. يعتبر عدم التأكيد بشأن الوقت والمبلغ الخاص بالتدفقات النقدية المستقبلية جزء من قياس القيمة العادلة لأصل أو إلتزام.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٣٩٣ استنتج المجلسان أيضاً أنه ينبغي على المستملكين تزويد مستخدمي بياناتهم المالية بالمعلومات ذات العلاقة حول حالة البنود التي تم قياسها بشك لمؤقت. لذلك، تحدد الفقرة إستنتاج ٦٧ (أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل إفصاحات محددة حول تلك البنود.

إستنتاج٣٩٤ اشتملت كلاً من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ و بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ فترة يمكن للمستملك خلالها قياس مبالغ محددة بشكل مؤقت إذا لم تتوفر المعلومات الضرورية في تاريخ الإستملاك. لم يكن أي من تلك الشروط مطابقاً لدليل فترة القياس في المعايير المعدلة، بالرغم أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ كان مشابهاً تماماً. على أية حال، تختلف شروط فترة القياس في المعايير المعدلة في طرق هامة عن دليل فترة التخصيص لـ بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ وأسلوبه لتخصيص التكاليف. تؤكد المعايير المعدلة على المبدأ بأن الأصول المستملكة والإلتزامات المفترضة وأية مصالح غير مضبوطة في المنشأة المستملكة ينبغي أن يتم قياسها على قيمها العادلة في تاريخ الإستملاك. أجلت فترة التخصيص لـ بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ وتعديلاتها لما بعد الدمج الإعتراف بالأصول والإلتزامات، ولم يتم قياس تلك الأصول والإلتزامات في قيمها العادلة في تاريخ الإستملاك عندما تم الإعتراف بها. بناء على ذلك، قرر مجلس معايير المحاسبة المالية أن يستبدل مصطلح بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ "فترة التخصيص" ودليلها بدليل فترة القياس في المعايير المعدلة.

إستنتاج٣٩٥ قرر مجلس معايير المحاسبة المالية أيضاً أنه لتحسين نوعية المعلومات المقارنة الواردة في البيانات المالية ولتتقارب مع متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) ينبغي أن يتم الطلب من المستملك:-

(أ) الإعتراف بالتعديلات التي تم عملها خلال فترة القياس على القيم المؤقتة للأصول المستملكة والإلتزامات المفترضة كما لو أنه تم إكمال المحاسبة على إندماج الأعمال في تاريخ الإستملاك.

(ب) تعديل المعلومات المقارنة في البيانات المالية الصادرة سابقاً، بحيث تشمل أي تغيير في الاستهلاك أو الأقساط أو أي تأثير دخل آخر تم الإعتراف به كنتيجة لإكمال المحاسبة الإبتدائية.

إستنتاج ٣٩٦ لم يذكر بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ ما إذا كانت التعديلات خلال فترة تخصيصها سيتم ذكرها في التقارير بأثر رجعي، لكن لاحظ مجلس معايير المحاسبة المالية بأنه بممارسة تأثيرات تلك التعديلات تم ذكرها في التقارير بشكل نموذجي في فترة ما بعد الدمج، ليست بأثر رجعي. اعترف مجلس معايير المحاسبة المالية بالإهتمامات بأن التعديلات بأثر رجعي وتعديل المعلومات المقارنة الصادرة سابقاً هي أكثر تكلفة. على أية حال، لاحظ مجلس معايير المحاسبة المالية أن تطبيق تعديلات فترة القياس بأثر رجعي ستنتج عنه على الأقل في فائدتين مهمتين:- (أ) تحسينات في معلومات الفترة المقارنة و(ب) تجنب المحاسبة المتشعبة بين منشآت الولايات المتحدة والمنشآت الأخرى وتخفيض بنود التسوية وتكاليفها المرافقة. استنتج مجلس معايير المحاسبة المالية، كما عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، أن تلك المنافع الإجمالية تفوق التكاليف المحتملة للتطبيق بأثر رجعي.

إستنتاج ٣٩٧ لم يوافق بعض المجيبين على مسودة العرض لعام ٢٠٠٥ (عموماً أولئك الذين طبقوا المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً الأمريكية أكثر من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية) على التطبيق بأثر رجعي لتعديلات فترة القياس. اعتبروا تعديلات فترة القياس مشابهة للتغييرات في التقديرات، التي تتم المحاسبة عليها بأثر رجعي. لاحظوا أن بيان مجلس معايير المحاسبة المالية ١٥٤ "التغييرات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء" (بيان معايير المحاسبة المالية ١٥٤) ومجلس معايير المحاسبة الدولية "سياسات المحاسبة والتغييرات في التقديرات والأخطاء المحاسبية" يتطلبان كلاهما التعديل بأثر رجعي فقط للتغيرات في السياسة المحاسبية أو إعادة بيان الأخطاء.

إستنتاج ٣٩٨ عند أخذ تلك الإجابات بعين الإعتبار، لاحظ المجلسان أن تعديلات فترة القياس في إندماج الأعمال تختلف عن التغييرات في التقديرات التي تم التعامل معها عن طريق بيان معايير المحاسبة المالية ١٥٤ ومجلس معايير المحاسبة الدولية ٨. تنتج تعديلات فترة القياس من المعلومات عن الأصول والإلتزامات والمصالح غير المضبوطة كما هي تاريخ الإستملاك والتي تتوفر فقط بعد ذلك التاريخ. على خلاف ذلك، تنتج التعديلات على التغيرات في التقديرات عموماً من التغيرات في الحقائق والظروف التي تؤثر على التقدير على سبيل المثال، التغيير في التكنولوجيا الذي يؤثر على العمر المفيد للأصل.

إستنتاج٣٩٩ استنتج المجلسان أن التعديلات خلال فترة القياس التالية لإندماج الأعمال أكثر تشابها مع الأحداث التعديلية بعد نهاية فترة إعداد التقارير (معيار المحاسبة الدولي ١٠ "*الأحداث بعد فترة إعداد التقارير*") منها للتغيرات في التقديرات. يتم تخويل أثار الأحداث التي تحصل بعد نهاية الفترة المحاسبية لكن قبل البيانات المالية للفترة بإصدار وتقديم أدلة على الظرف الذي تواجد في تاريخ البيانات المالية التي تنعكس في البيانات المالية حتى ذلك التاريخ. بشكل مشابه، ينبغي أن تنعكس أثار المعلومات التي تتوفر أولا خلال فترة القياس وتقدم الدليل على الظروف أو الأحوال التي تواجدت في تاريخ الإستملاك في عملية المحاسبة عند ذلك التاريخ.

إستنتاج٤٠٠ ينبغي أن يكون الإعتراف بتعديلات فترة القياس بأثر رجعي فقط غير متوافقة مع مبادئ الإعتراف والقياس في المعايير المعدلة. لذلك، بالرغم أن المجالس تفهم المشكلات التطبيقية وغيرها بالنسبة للتعديلات بأثر رجعي، على الموازنة، إلا أنهم استنتجوا أن طلب مثل هذه التعديلات في هذا الموقف يعتبر ملائماً.

الإفصاحات

إستنتاج٤٠١ لأن إندماج الأعمال غالباً ينتج في تغير هام في عمليات المنشأة، فان طبيعة ومدى المعلومات المفصح عنها حول المعاملات تدعم قدرات المستخدمين على تقييم أثار مثل هذه التغييرات على أرباح أو خسائر ما بعد الدمج والتدفق النقدي. بناءا على ذلك، كجزء من مشاريعهم الخاصة التي أدت إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١، فان مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية أخذا بعين الإعتبار الفائدة من متطلبات الإفصاح المطلوبة من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ ورأي مجلس ممارسات التدقيق ١٦، بالتتابع، لأسلوب الإستملاك. تابع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ الإفصاحات من المتطلبات الأولية لإندماج الأعمال التي بقيت مترابطة، عزلت تلك التي لم تعرف تلك التي تأثرت بالتغييرات في متطلبات الإعتراف أو القياس. في المرحلة الثانية من مشروعهم في إندماج الأعمال، تبن المجلسان بشكل أساسي نفس مصدر إعادة الإعتبار لمتطلبات الإفصاح في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١، و اخذوا أيضاً بعين الإعتبار الإفصاحات المحددة المطلوبة من المجيبين على مسودة العرض لعام ٢٠٠٥.

إستنتاج٤٠٢ تراجع بقية هذا القسم التغييرات التي قام بها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ لمتطلبات الإفصاح لرأي مجلس ممارسات التدقيق ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٢ بالتتابع (فقرات الإستنتاج٤٠٣-٤١٨). ثم تناقش فقرات الإستنتاج٤٠٣-إستنتاج٤٢٨ التغييرات التي تقوم بها المعايير المعدلة لمتطلبات الإفصاح للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

متطلبات الإفصاح لبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١
الإفصاح عن المعلومات حول تخصيص سعر الشراء والمبيعات والأرباح الصورية

إستنتاج٤٠٣ كانت ستتطلب مسودة العرض لعام ١٩٩٩ إفصاحاً مسطحاً للقيم العادلة المخصصة لكل فئة رئيسية من الأصول والإلتزامات المقدمة في بيان الموقف المالي والمبالغ الجارية المرتبطة للمنشأة المستملكة مباشرة قبل إستملاكها. إقترحت أيضاً مسودة العرض عزل إفصاحات المبيعات والمكاسب الصورية المطلوبة من قبل رأي مجلس ممارسات التدقيق ١٦.

إستنتاج٤٠٤ وافق تقريبا نصف المجيبين الذين علقوا على المتطلب المقترح للإفصاح عن المعلومات حول تخصيص سعر الشراء على أن المعلومات ستكون مفيدة في تقييم المكاسب والتدفقات النقدية لما بعد الإستملاك للمستملك. على أية حال، تساءل بعض المجيبين عن فائدة الإفصاح المقترح عن المعلومات حول المبالغ الجارية للمنشأة المستملكة للأصول المستملكة والإلتزامات المفترضة، تحديدا إذا لم تكن البيانات المالية للمنشأة المستملكة مدققة محاسبيا أو أعدت على أساس غير المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً الأمريكية. بعد اخذ هذه الآراء بعين الإعتبار أكد مجلس معايير المحاسبة المالية إستنتاجه بأن المعلومات حول تخصيص سعر الشراء للفئات الرئيسية للأصول والإلتزامات في بيان الموقف المالي سيكون مفيداً في تقييم المبلغ والتوقيت للتدفقات النقدية المستقبلية. على أية حال، فقد وافق على أن المعلومات حول المبالغ الجارية المرتبطة يمكن أن تكون ذات فائدة محدودة. لذلك، تطلب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ الإفصاح عن المعلومات حول تخصيص سعر الشراء لكل فئة رئيسية من الأصل والإلتزام في بيان الموقف المالي للمنشأة المستملكة لكن ليست مبالغها الجارية السابقة.

إستنتاج٤٠٥ بعد اخذ أراء المجيبين بعين الإعتبار، أدخل بيان معايير المحاسبة المالية متطلبات الإفصاح الصوري في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ من رأي مجلس ممارسات التدقيق ١٦. على أية حال، تابع بيان معايير المحاسبة المالية أيضاً إعفاء المنشآت غير الحكومية من متطلبات الإفصاح الصوري. حث المعدون ومدققو الحسابات للمنشآت غير الحكومية بيان معايير المحاسبة المالية على متابعة ذلك الإعفاء والذي تم تقديمه إبتدائياً من قبل بيان معايير المحاسبة المالية ٧٩ عزل الإفصاحات المحددة لإندماج الأعمال عن طريق المشاريع غير الحكومية.

الإفصاحات المرتبطة بالشهرة

إستنتاج٤٠٦ ستكون مسودة العرض لعام ٢٠٠١م لبيان معايير المحاسبة المالية (أنظر الفقرة إستنتاج١٦٠ لمناقشة مسودة العرض تلك) قد تطلبت من المستملك أن يفصح عن (أ) أسباب الإستملاك متضمنة وصف الحقائق التي أدت إلى سعر الشراء الذي نتج في الشهرة و(ب) مبلغ الشهرة المخصص لكل قطاع مشمول في التقارير المالية. كان المتطلب للإفصاح عن الشهرة من قبل القطاع المشمول بالتقارير المالية مقتصراً على المنشآت التي تندرج ضمن مجال بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ الإفصاحات حول قطاعات المشروع و المعلومات المرتبطة. إقترحت مسودة العرض أيضاً الطلب بالإفصاح عن مبالغ الشهرة المتوقع أن تكون قابلة للاقتطاع لأغراض الضرائب إذا اعترفت الشهرة إبتدائياً بأن إندماج الأعمال الهام كان مهما بالنسبة إلى التكلفة الإجمالية للمنشأة المستملكة. بعد اخذ تعليقات المجيبين بعين الإعتبار أكد بيان معايير المحاسبة المالية إستنتاجه بأن المعلومات ستكون مفيدة في تقدير المبلغ والتوقيت لخسائر انخفاض القيمة المستقبلية، وتطلب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ ذلك الإفصاح.

الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأصول غير الملموسة عدا الشهرة

إستنتاج٤٠٧ إذا كان المبلغ المخصص للأصول غير الملموسة هاماً بالنسبة للتكاليف الإجمالية للمنشأة المستملكة، فان بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ تطلب الإفصاح عن المعلومات التالية لمساعدة مستخدمي البيانات المالية في تقييم المبلغ والتوقيت للتدفقات النقدية المستقبلية:-

(أ) مبلغ إجمالي مخصص للأصول غير الملموسة الخاضعة للأقساط والمبلغ الإجمالي المخصص لتلك التي لا تخضع للأقساط؛

(ب) المبلغ المخصص لكل فئة أصل غير ملموس؛

(ج) بالنسبة للأصول غير الملموسة للأقساط، المتوسط المرجح لفترة الأقساط لإجمالي أو كل أصل غير رئيسي ملموس؛ و

(د) المبلغ الخاص بالقيمة المتبقية المفترضة الهامة، سواء في كلا الفئتين الإجمالي ولكل فئة رئيسية للأصل غير الملموس.

متطلبات الإفصاح الأخرى

إستنتاج٤٠٨ إقترحت مسودة العرض لعام ١٩٩٩، وتطلب بيان معايير المحاسبة المالية، والإفصاح عن معلومات محددة لإندماج الأعمال غير الهامة والتي تكون هامة في الإجمالي المكتمل في فترة إعداد التقرير:-

(أ) عدد المنشآت المستملكة ووصف مختصر لها؛

(ب) التكلفة الإجمالية للمنشآت المستملكة، وعدد مصالح حق الملكية الصادرة أو القابلة للإصدار والقيمة المخصصة لها؛

(ج) المبلغ الإجمالي لأي دفعات أو خيارات أو تعليقات والمعاملة المحاسبية التي ستتم متابعتها ينبغي أن يحصل أي شرط من مثل هذه الشروط (إذا كانت هامة بشكل محتمل بالنسبة للتكلفة الإجمالية للمنشآت المستملكة)؛ و

(د) المعلومات حول الشهرة المطلوبة لعملية إستملاك هامة إذا كان المبلغ المخصص للشهرة أو الأصول غير ملموسة أخرى مطلوبة هامة بالنسبة للتكلفة الإجمالية للمنشآت المستملكة.

إستنتاج ٤٠٩ إضافة لذلك إقترحت مسود العرض لعام ١٩٩٩، وتطلب بيان المعايير المحاسبية أن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها لدمج أمال مكتمل سيتم الإفصاح عنه أيضاً لدمج أعمال هام مكتمل بعد تاريخ الميزانية العمومية لكن قبل أن يتم تصديق البيانات المالية للإصدار(إلا إذا لم يكن الإفصاح عن مثل هذه المعلومات قابلاً للتطبيق). كان هذا المتطلب متوافقا مع المعايير التدقيق على الأحداث اللاحقة.

الإفصاحات في المعلومات المالية المرحلية

إستنتاج٤١٠ أوصى العديد من المحللين والمستخدمين أنه ينبغي مجلس معايير المحاسبة أن يطلب الإفصاح عن الإيرادات والمكاسب الصورية المكملة في المعلومات المالية المرحلية لأن كل المعلومات ستكون أكثر فائدة إذا توفرت بشكل مبكر. عدل بيان المعايير المحاسبة المالية رأي مجلس ممارسات التدقيق ٢٨ "إعداد التقارير المالية المرحلية" ليتطلب الإفصاح عن تلك المعلومات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

متطلبات الإفصاح عن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

إستنتاج٤١١ عرف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ثلاثة أهداف تعتزم متطلبات الإفصاح الخاصة به كمبيتها، تحديدا، لتزويد مستخدمي البيانات المالية للمستملك بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم:-

(أ) الطبيعة والتأثير المالي لإندماج الأعمال اللاذان تأثر خلال فترة إعداد التقرير أو بعد تاريخ الميزانية العمومية لكن قبل أن يتم تصديق البيانات للإصدار.

(ب) التأثيرات المالية للأرباح والخسائر وتصحيح الأخطاء والتعديلات الأخرى المعترف بها في الفترة الحالية والتي ترتبط بإندماج الأعمال التي تأثرت في الفترة الحالية أو الفترات السابقة.

(ج) التغير في المبلغ الجاري للشهرة خلال الفترة.

إستنتاج٤١٢ بدء مجلس معايير المحاسبة الدولية نقاشه لمتطلبات الإفصاح الضرورية لتلبية الأهداف عن طريق تقييم متطلبات في تفسير ٢٨ "*إندماج الأعمال – تاريخ التبادل، والقيمة العادلة لأدوات حق الملكية*" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٢. استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية أن المعلومات المفصح عنها وفقاً للتفسير ٢٨ حول أدوات حق الملكية الصادرة كجزء من تكلفة إندماج الأعمال ساعدت في تلبية الهدف الأول من الثلاثة أهداف المذكورة أعلاه. لذلك،تابع المعيار الدولي للأعداد التقارير المالية متطلبات الإفصاح في تفسير ٢٨.

إستنتاج٤١٣ استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية أيضاً أن المعلومات المفصح عنها سابقاً وفقاً للتفسير ٢٨ حول إندماج الأعمال المصنفة كعمليات إستملاك وشهرة ساعدت في تلبية الأهداف في الفقرة إستنتاج ٤١١ لذلك، تابع المعيار الدولي متطلبات الإفصاح المرتبطة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢، المعدلة حسب الضرورة لتعكس التغييرات التي قام بها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لشروط معيار المحاسبة الدولي ٢. تطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٢ الإفصاح عن المبلغ الخاص بأي تعديل خلال فترة الشهرة أو "الشهرة السلبية":- الناجمة عن التعريف أو التغييرات المتعاقبة في قيمة الأصول أو الإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشترية. تطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية من المستملك، مع توضيحات محددة، أن يعدل المحاسبة الإبتدائية للدمج بعد أن اكتملت تلك المحاسبة فقط لتصحيح الأخطاء. لذلك، راجع العيار الدولي لأعداد التقارير المالية متطلب الإفصاح لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢ ليتطلب إفصاح عن المعلومات حول تصحيحات الأخطاء المطلوب الإفصاح عنها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية.

إستنتاج٤١٤ ثم قام مجلس معايير المحاسبة الدولية إذا ما كان ينبغي أن يتم إدخال أي متطلبات إفصاح إضافية إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للتأكد بأن أهداف الإفصاح الثلاثة تمت تلبيتها وأخذت بعين الإعتبار متطلبات الإفصاح في المعايير المتطابقة لواضعي معاييرها الشركاء. نتيجة لذلك، وبعد أخذ تعليقات المجاوبين بعين الإعتبار على مسودة العرض ٣، عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، وتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، الإفصاحات الإضافية للمساعدة في تلبية الهدف الأول من أهداف الإفصاح الثلاثة في الفقرة إستنتاج ٤٤:-

(أ) لكل دمج أعمال تأثر خلال الفترة:-

(١) المبالغ المعترف بها في تاريخ الإستملاك لكل فئة من أصول أو إلتزامات والإلتزامات المشروطة للمنشأة المستملكة، إذا كانت قابلة للتطبيق، المبالغ الجارية لكل من هذه الفئات ط، يتم تحديدها وفقاً للمعيار الدولي لأعداد التقارير المالية مباشرة قبل الدمج. إذا كان مثل هذا الإفصاح غير قابل للتطبيق.

(٢) وصف للحقائق التي ساهمت بالإعتراف بالشهرة – تشمل وصف لكل أصل غير ملموس لم يتم الإعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة وتوضيح بسبب عدم التمكين من قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس بشكل موثوق. إذا تجاوزت مصالح المستملك في صافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المستملكة التكاليف، تم الطلب من المستملك وصف طبيعة تلك الزيادة.

(٣) مبلغ الأرباح أو الخسائر للمنشأة المستملكة منذ تاريخ الإستملاك مشمولة في أرباح أو خسائر المستملك للفترة، ما لم يكن الإفصاح غير قابل للتطبيق. إذا كان مثل هذا الإفصاح غير قابل للتطبيق، يفصح المستملك عن تلك الحقيقة، مع توضيح سبب عدم قابلية الإفصاح للتطبيق.

(ب) المعلومات المطلوب الإفصاح عنها لكل دمج أعمال والتي تأثرت خلال الفترة بالمجمل لإندماج الأعمال والتي تعتبر بشكل منفرد وغير هامة.

(ج) الإيرادات والأرباح أو الخسائر للمنشأة المدمجة للفترة حيث تاريخ الإستملاك لجميع إندماج الأعمال التي تأثرت خلال الفترة التي كانت بداية تلك الفترة، ما لم يكن هذا الإفصاح غير قابل للتطبيق.

إستنتاج٤١٥ للمساعدة في تلبية هدف الإفصاح الثاني في الفقرة إستنتاج ٤١١، تطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أيضاً الإفصاح عن المبلغ والتوضيح لأي ربح أو خسارة معترف بها في الفترة الحالية واللذان كلاهما:-

(أ) يرتبطان بالأصول القابلة للتحديد المكتسبة أو الإلتزامات المشروطة المفترضة في إندماج الأعمال الذي تأثر في الفترة الحالية أو السابقة؛ و

(ب) وكان بمثل هذا الحجم أو الطبيعة أو الحدث الذي كان فيه الإفصاح ملائماً لفهم الإنجاز المالي للمنشأة المدمجة.

إستنتاج٤١٦ للمساعدة في تحقيق هدف الإفصاح الثالث في الفقرة إستنتاج ٤، استنتج مجلس المعايير المحاسبية الدولية أن المتطلب السابق للإفصاح عن تسوية المبلغ الجاري للشهرة في بداية ونهاية الفترة ينبغي أن يتم تعديله ليتطلب إفصاحاً منفصلاً لصافي فروقات معدل التبادل الناشئ خلال الفترة وفقاً لـ مجلس معايير المحاسبة الدولية تأثير التغييرات في معدلات الصرف الأجنبية.

إستنتاج٤١٧ لاحظ مجلس المحاسبة الدولية أنه قد يكون هنالك مواقف تلبي فيها المعلومات التي يتم الإفصاح عنها بموجب المتطلبات المحددة بشكل كامل أهداف، الإفصاح الثلاثة لـ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. في ذلك الموقف، تطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الإفصاح عن أي معلومات ضرورية إضافية لتلبية تلك الأهداف.

إستنتاج٤١٨ تطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أيضاً من المستملك الإفصاح عن عدد أدوات حق الملكية الصادرة أو القابلة للإصدار كجزء من تكلفة إندماج الأعمال والقيمة العادلة لتلك الأدوات والأساس لتحديد تلك القيمة العادلة. بالرغم أن معيار المحاسبة الدولي ٢٢ ليتطلب بشكل واضح الإفصاح عن تلك المعلومات، إلا إن مجلس المعايير المحاسبة الدولية استنتج أنه كان ينبغي على المستملك تقديمها كجزء من الإفصاح عن تكلفة عملية الإستملاك ووصف لثمن الشراء المدفوع أو القابلة للدفع بشكل مشروط وفقاً للفقرة إستنتاج ٧٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢. قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه لتجنب التطبيق غير المتناسق، فعلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أن تطلب وبشكل واضح الإفصاح عن تلك المعلومات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

متطلبات الإفصاح في المعايير المعدلة

إستنتاج٤١٩ قرر المجلسان أن المعايير المعدلة ينبغي أن تشمل الأهداف الكلية للإفصاح عن المعلومات التـي يمكن أن تكون مفيدة للمستثمرين والدائنين وغيرهم في تقييم التأثيرات المالية لإندماج الأعمال. إن الأهداف، المذكورة في الفقرتين٥٩ و٦١ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل، هي في جوهرها نفسها الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ومسودة العـرض لعـام ٢٠٠٥. وافق المجاوبون على مسودة العرض لعام ٢٠٠٥، والذين ناقشوا الإفصاحات المقترحة، عموماً على أهداف الإفصاح. غير أن المجلسين، وعند إعادة دراسة مسودة العرض تلـك، قـد لاحظا أن الهدف الثالث في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، من أجل تقديم المعلومـات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية للمنشأة من تقييم التغييرات في القيمة المسجلة للشهرة خلال الفترة، يتم تضمينها بشكل فعال في الهدف الوارد في الفقرة ٦١. وبالتالي، دمج المجلسان هـذين الهدفين معاً.

إستنتاج٤٢٠ إضافة لذلك، استنتج كلاً المجلسين، كما فعل مجلس المعايير المحاسبة الدولية أثناء وضع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، أنه ليس من الضروري (أو الممكن) تعريف جميع المعلومات المحددة التي يمكن أن تكون ضرورية لتلبية تلك الأهداف لكافة عمليات إندماج الأعمال. وبدلا من ذلك، تحدد المعايير المعدلة إفصاحات معينة مطلوبة عموماً لتلبية تلك الأهداف وتتطلب من الشركات المشترية الإفصاح عن أي معلومات إضافية حول الظروف المحيطة بعملية إندماج أعمال معينة يعتبرونه ضرورياً لتلبية تلك الأهداف (فقرة ٦٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل).

إستنتاج٤٢١ تشمل التغييرات في متطلبات الإفصاح للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ إلغاء الإفصاحات عن المبالغ أو المعلومات التي اعتمدت على تطبيق طريقة تخصيص التكلفة (سعر الشراء) لتعيين المبالغ للأصول والإلتزامات التي يتم إستبدالها بواسطة مبدأ القياس بالقيمة العادلة الوارد في المعايير المعدلة. يتم تعديل بعض من تلك الإفصاحات للإبقاء على المعلومات ولكن مع مطابقة المبالغ التي سيتم الإفصاح عنها مع مبدأ القياس بالقيمة العادلة.

إستنتاج٤٢٢ أضاف المجلسان بعض متطلبات الإفصاح إلى تلك التي يشملها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ أو بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ أو كلاهما كما عدلا وألغيا البعض الآخر. وتظهر هذه التغييرات أدناه مع الإشارة إلى طريقة ارتباط التغييرات مع المتطلبات السابقة لكل مجلس والإشارات إلى المناقشات المعنية في أجزاء أخرى من أساس الإستنتاجات المرتبطة مباشره بهذا الخصوص.

(أ) رداً على طلبات بعض المعلقين على مسودة العرض للعام ٢٠٠٥، قام المجلسان بإضافة إفصاح عن المعلومات المطلوبة والمتعلقة بالذمم المدينة إلى كل من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (فقرات الإستنتاج ٢٥٨-٢٦٠).

(ب) عدل المجلسان كل من إفصاحات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ المتعلقة بالمقابل النقدي المحتمل في إندماج الأعمال لجعلها متسقة مع متطلبات المعايير المعدلة الخاصة بالمقابل النقدي المحتمل. وتصف الفقرة إستنتاج ٦٤ (ز) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل الإفصاحات المعينة والمتطلبة حالياً.

(ج) أضاف مجلس معايير المحاسبة المالية إلى بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ إفصاحاً حول إيراد وأرباح المنشأة المشتراه، إذا أمكن تطبيقه، لفترة لا تقل عن الفترة الممتدة من تاريخ الإستملاك ولغاية نهاية السنة الجارية. ولا يُقتضى الإفصاح إلا من المنشآت التجارية العامة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عن السنة الجارية والفترة المرحلية الحالية والفترات المرحلية التراكمية من تاريخ الإستملاك ولغاية نهاية السنة الجارية. واقتضى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ بالفعل الإفصاح عن مبلغ ربح أو خسارة المنشأة المشتراه المدرجان في ربح أو خسارة المنشأة المشتراه للفترة، إلا إذا كان لا يمكن تطبيق ذلك؛ أضاف مجلس معايير المحاسبة الدولية إيرادات إلى ذلك الإفصاح. (فقرات الإستنتاج ٤٢٣-٤٢٨).

(د) عدل مجلس معايير المحاسبة المالية إفصاح بيان معايير المحاسبة المالية الخاص بمعلومات تكميلية صورية حول نتائج العمليات للفترة المقارنة السابقة التي يتم عرضها للتركيز على إيراد وأرباح المنشأة المدمجة لفترة إعداد التقارير المقارنة السابقة كأن تاريخ إستملاك كافة عمليات إندماج الأعمال خلال السنة الجارية قد كان في بداية فترة إعداد التقارير السنوية المقارنة السابقة. ولا يُقتضى الإفصاح إلا من المنشآت العامة وإذا أمكن تطبيقه فقط. وقد قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية عدم إضافة ذلك الإفصاح. (فقرة الإستنتاج ٤٢٨).

(هـ) استبدل مجلس معايير المحاسبة المالية إفصاح بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ المتعلق بفترة نتائج عمليات المنشأة المشتراه المدرجة في بيان الدخل الخاص بالمنشأة المدمجة بإفصاح تاريخ الإستملاك – وهو إفصاح اقتضاه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ منذ البداية. ولم يعد بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) يجيز الإجراء البديل المتعلق بالإبلاغ عن إيرادات ومصاريف المنشأة المشتراه كأن يكون الإستملاك قد حدث في بداية العام (أو تاريخ معين) مع الحد من إلغاء أرباح المنشأة المشتراه في فترة ما قبل الإستملاك. (فقرات الإستنتاج ١٠٨-١١٠).

(و) أجرى المجلسان تنقيحا لإفصاحات كل من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ حول الظروف المحتملة في تاريخ الإستملاك وبالتالي جعلها متسقة مع ما تقتضيه المعايير المعدلة المتعلقة بالأصول والإلتزامات الناشئة من الظروف المحتملة. وتختلف إفصاحات مجلس معايير المحاسبة الدولية حول الظروف المحتملة عن إفصاحات مجلس معايير المحاسبة المالية حول الظروف المحتملة لأن متطلبات الاعتراف التي تتعلق بها تلك الإفصاحات مختلفة. (فقرات الإستنتاج ٢٦٥-٢٧٨).

(ز) أضاف مجلس معايير المحاسبة المالية إفصاحاً إلى بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ عن مبلغ التكاليف المتعلقة بالإستملاك والذي إقتضاه أصلاً المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، كما أضاف المجلسان إفصاحاً إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١عن مبلغ التكاليف المتعلقة بالإستملاك المعترف به كمصروف بالإضافة إلى بند سطر بيان الدخل الشامل الذي يتم الإبلاغ عن ذلك المصروف فيه.

(ح) ألغى مجلس معايير المحاسبة المالية متطلب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ الذي يقتضي الإفصاح عن مبلغ البحث والتطوير الجاريين والذي تم تحقيقه وحسابه وخصمه مباشرة إلى المصروف وفقاً لتفسير مجلس معايير المحاسبة المالية ٤. ولم يعد بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١(ر) يجيز هذا الإجراء. (فقرات الإستنتاج ١٤٩-١٥٥).

(ط) أضاف المجلسان إفصاحاً إلى كل من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ عن القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك أو أي مبلغ آخر تم الاعتراف به للحصة غير المسيطرة في المنشأة المشتراه وتقنيات التقييم والمدخلات النموذجية الرئيسية التي يتم استخدامها لتحديد تلك القيمة. كما تفصح المنشأة التي تعد بياناتها المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عن أساس القياس الذي تم تحديده للحصة غير المسيطرة.

(ي) لغايات إندماج الأعمال الذي تم تحقيقه على مراحل، أضاف المجلسان إفصاحاً إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ عن القيمة العادلة الخاصة بحصة حقوق الملكية التي حصلت عليها المنشأة المشترية سابقاً في المنشأة المشتراه ومبلغ الكسب أو الخسارة المعترف بهما وفقاً للفقرة ٤٢ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل وبند السطر في بيان الدخل الشامل الذي يتم الاعتراف بذلك الكسب أو الخسارة فيه.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ك) استبدل مجلس معايير المحاسبة المالية إفصاح بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ عن المكاسب غير العادية المعترف بها لصالح "الشهرة السلبية" بإفصاح عن مبلغ أي كسب معترف به في فترة الشراء بأسعار منخفضة وبند السطر في بيان الدخل الشامل الذي يتم الاعتراف بالمبلغ فيه بالإضافة إلى وصف الأسباب وراء تسبب المعاملة في الكسب (فقرات الإستنتاج ٧١ ٣–٣٨١). وقد اقتضى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ الإفصاح عن ذلك المبلغ منذ البداية (رغم أنه لم يكن يسمى بالكسب على الشراء بأسعار منخفضة).

(ل) أضاف المجلسان إلى كل من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ إفصاحات تم وصفها في الفقرة إستنتاج ٦٤ (١) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ عن المعاملات المنفصلة عن إستملاك الأصول وافتراض الإلتزامات في مقابل المنشأة المشتراه. وقد اقترحت مسودة العرض للعام ٢٠٠٥ أن تقتضي إفصاحات عن العلاقات الموجودة سابقاً بين المنشأة المشترية والمنشأة المشتراه فقط. كما وسع المجلسان نطاق الإفصاح ليشمل كافة المعاملات المنفصلة رداً على الملاحظات على مسودة العرض.

(م) عدل المجلسان الإفصاحات الموجودة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ عن جوانب تخصيص سعر الشراء الذي لم يكتمل بعد لجعلها متسقة مع متطلبات المعايير المعدلة المتعلقة بقياس الفترة. توجد هذه الإفصاحات المحددة في الفقرة إستنتاج ٦٧(أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل.

(ن) ألغى مجلس معايير المحاسبة الدولية الإفصاح المتطلب في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية عن القيم المسجلة للمنشأة المشتراه وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكل فئة من أصولها وإلتزاماتها مباشرة قبل الإندماج. وإنتهى مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن توفير هذا الإفصاح قد يشمل غالباً تكاليف جوهرية بسبب عدم تطبيق المنشأة المشتراه للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأن تلك التكاليف قد تتجاوز منافع المعلومات إلى المستخدمين.

الإفصاح عن المعلومات حول إيراد ما بعد الإندماج والربح أو الخسارة للمنشأة المشتراه

إستنتاج٤٢٣ تقتضي الفقرة ب/٦٤(ف) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ أن تفصح المنشأة، لكل إندماج أعمال (والأعمال الصغيرة التي يعتبر إندماجها مجتمعة جوهرياً)، عن مبالغ الإيراد والربح أو الخسارة العائدة للمنشأة المشتراه منذ تاريخ الإستملاك المدرج في بيان الدخل الشامل الموحد للفترة. وخلال اجتماعه بمستخدمي البيانات المالية في أغسطس ٢٠٠٣، ناقش مجلس معايير المحاسبة المالية الفائدة المحتملة من المعلومات حول الزيادات وحالات النقص في إيرادات وأرباح ما بعد الإندماج من الأعمال التي إستملاكها في مقابل الإيرادات والأرباح الناشئة من العمليات التي تملكها المنشأة المشترية أصلاً (النمو الطبيعي). وتساءل مجلس معايير المحاسبة المالية أيضاً فيما إذا كانت المعلومات مطلوبة للإفصاح الصوري التكميلي لإيراد ونتائج عمليات المنشأة المدمجة للفترة الحالية كتاريخ إستملاك كافة عمليات إندماج الأعمال خلال العام الذي يبدأ من بداية فترة إعداد التقارير السنوية. ويفيد بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ أن الإفصاح الموجه بناء على رأي مجلس ممارسات التدقيق ١٦ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ اقتضى إفصاحاً مشابها.

إستنتاج٤٢٤ بحث مجلس معايير المحاسبة المالية إذا ما كانت تلك الإفصاحات موجهة لأغراض مشابهة و، إذا ما كان كذلك، إذا كان لأحدهما أفضلية على الأخرى. ولاحظ مجلس معايير المحاسبة المالية أن إجراء عمليات تمييز ما بعد الإندماج قد تكون مكلفة جدا أو مستحيلة إذا ما تم توحيد عمليات المنشأة المشتراه مع تلك التابعة للمنشأة المشترية. ورغم اعتراف المستخدمين بتلك النقطة، إلا

أنهم أشاروا إلى أن المعلومات حول إيرادات وأرباح ما بعد الإندماج الفعلية مفضلة في الإفصاحات الشكلية وينبغي طلبها كلما أمكن ذلك. كما قال البعض أن الأهمية الأكبر تولى إلى التمييز بين الإيرادات التي تم إستملاكها والإيرادات الأساسية واقترحوا أنه ينبغي على المنشأة المشترية توفير تلك المعلومات لفترة اثني عشر شهراً من بعد الإستملاك وليس فقط لنهاية الفترة السنوية.

إستنتاج ٤٢٥ اتفق المجلسان مع المستخدمين على أن المعلومات حول إيرادات وربح أو خسارة المنشأة المشتراه بعد الإندماج مفيدة. برغم ذلك، ولأسباب عملية، إنتهى المجلسان إلى أنه ينبغي أن توفر المعايير المعدلة استثناء لذلك المتطلب إذا كان التمييز بين أرباح المنشأة المشتراه وأرباح المنشأة المدمجة بعد الإندماج صعب التطبيق. كما قرر المجلسان أنه ينبغي على المنشأة المشترية، في تلك الظروف، أن تفصح عن الواقع والأسباب وراء صعوبة تطبيق عملية توفير معلومات ما بعد الإندماج. وتنحصر فترة ذلك الإفصاح في نهاية الفترة السنوية الحالية لأن المجلسين انتهيا إلى أن المعلومات المطلوبة للتزويد بالإفصاح خلال تلك الفترة متوفرة بشكل عام. وغالباً ما يتم الإحتياج إلى فترة قصيرة لتوحيد عمليات المنشأة المشتراه مع عمليات المنشأة المشترية بشكل تام. ونوه المجلسان أيضاً إلى انخفاض فائدة المعلومات المنفصلة حينما يتم توحيد أعمال المنشأة المشتراه مع المنشأة المدمجة.

إستنتاج ٤٢٦ اقترح مجلس معايير المحاسبة المالية في نسخته من مسودة العرض للعام ٢٠٠٥ أنه ينبغي أن تركز إفصاحات ما بعد الإندماج على نتائج العمليات وليس على الإيرادات والأرباح. وقد تم تعريف نتائج العمليات على أنها الإيراد والدخل قبل البنود غير العادية والأثر التراكمي لمحاسبة التغيرات والأرباح وحصة السهم من الأرباح. وخلال مناقشة الردود على مسودة العرض وفرص التقارب الأخرى، قرر مجلس معايير المحاسبة المالية تعديل إفصاحاته لتركز على الإيرادات والأرباح والذي يتسق مع المتطلبات المعنية لمجلس معايير المحاسبة الدولية. وقد لاحظ المجلسان أن المصطلح نتائج العمليات غير مستخدم أو محدد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ وبذلك يكون من الصعب على مجلس معايير المحاسبة الدولية التقارب مع الإفصاحات التي يقترحها مبدئيا مجلس معايير المحاسبة المالية.

إستنتاج ٤٢٧ ناقش مجلس معايير المحاسبة المالية توسيع نطاق الإفصاح المتعلق بإيرادات وأرباح المنشأة المشتراه بعد الإندماج ليشمل كافة المنشآت لأن ذلك سيوفر معلومات قيمة لأي مستثمر وليس فقط المستثمرين في منشآت الأعمال العامة. وعمل ذلك يتقارب أيضاً مع متطلبات مجلس معايير المحاسبة الدولية. رغم ذلك، أبدى مجلس معايير المحاسبة المالية مخاوف حول فرض تكاليف إضافية على المنشآت غير العامة لأنه يرى أن المنافع العائدة على مستخدمي تلك المنشآت ليست كافية لضمان فرض هذه التكاليف. كما لاحظ مجلس معايير المحاسبة المالية أن مجلس معايير المحاسبة الدولية لم يكمل مداولاته المنفصلة في مشروعه حول المنشآت الصغيرة والمتوسطة وبالتالي فهو لا يملك إجراء معروفا للإفصاح المتباين عن الظروف التي تبين بوضوح أن المنافع كافية لبعض المنشآت ولكنها ليست واضحة لكافة المنشآت. وبسبب تلك المخاوف المتعلقة بالتكلفة والمنفعة، قرر مجلس معايير المحاسبة المالية ألا يشمل متطلب الإفصاح هذا كافة المنشآت.

إستنتاج ٤٢٨ قرر مجلس معايير المحاسبة المالية في حال تم عرض بيانات مالية مقارنة أن يقتضي إفصاحاً عن المعلومات التكميلية الصورية حول إيراد وأرباح المنشأة المدمجة لفترة إعداد التقارير المقارنة السابقة كتاريخ إستملاك كافة عمليات إندماج الأعمال خلال السنة الحالية بداية فترة إعداد التقارير السنوية المقارنة السابقة. ويُقتضى الإفصاح فقط من المنشآت العامة وإذا كان سهل

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التطبيق فقط. كما ناقش مجلس معايير المحاسبة الدولية طلب ذلك الإفصاح، ولكنه رأى أن الحصول على المعلومات المطلوبة في البيئة الدولية صعب ومكلف من الناحية العملية. وقد تستملك المنشأة التي تعد تقاريرها المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في سنة معينة منشآت أخرى طبقت سابقاً متطلبات إعداد تقارير محلية تعود لدول مختلفة. ولأن مجلس معايير المحاسبة الدولية لم يناقش جدوى طلب الإفصاح في البيئة الدولية، فإن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ يقتضي فقط الإفصاح عن الإيرادات والربح أو الخسارة لمرحلة إعداد التقارير الحالية المحدد كتاريخ إستملاك كافة عمليات الإندماج خلال الفترة التي هي بداية فترة إعداد التقارير السنوية.

تاريخ النفاذ والإنتقال

إستنتاج٤٢٩ يعتبر بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١(ر) فعالا لعمليات إندماج الأعمال التي يعود تاريخ إستملاكها في أو بعد بداية فترة إعداد التقارير السنوية الأولى التي تبدأ في أو بعد ١٥ ديسمبر ٢٠٠٨؛ أي للبيانات المالية للعام ٢٠٠٩. وقد قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية تأخير تاريخ النفاذ قليلاً. ويسري المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ على عمليات إندماج الأعمال التي يعود تاريخ إستملاكها في أو بعد بداية فترة إعداد التقارير المالية السنوية الأولى التي تبدأ في أو بعد ١ يوليو ٢٠٠٩. كما التزم مجلس معايير المحاسبة الدولية لممثليه بوجود فترة إنتقالية بمعدل ١٨ شهراً بين تاريخ النشر وتاريخ نفاذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل كجزء من إلتزامه باتخاذ فترة استقرار بعد التحول المبدئي إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وقرر مجلس معايير المحاسبة المالية جعل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٤١(ر) نافذا في أقرب مدة يسهل تطبيقه فيها؛ البيانات المالية للعام ٢٠٠٩. ويرى مجلس معايير المحاسبة المالية أن تاريخ النفاذ يوفر وقتا كافيا للمنشآت ومدققيها لإجراء التحليل والتفسير والإعداد لتنفيذ بنود المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٤١(ر).

إستنتاج٤٣٠ إنتهى المجلسان أيضاً إلى أنه ينبغي أن يكون تاريخ نفاذ المعايير المعدلة هو نفسه تاريخ التعديلات على معايير التوحيد المعنية الخاصة بها (بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ١٦٠ *الحصص غير المسيطرة في البيانات المالية الموحد* وتعديلات مجلس معايير المحاسبة الدولية على معيار المحاسبة الدولي ٢٧). وترتبط نصوص محددة في تلك التعديلات التي تعالج المحاسبة اللاحقة للمنشأة المشتراه في البيانات المالية الموحدة بنصوص في المعايير المعدلة التي تعالج المحاسبة المبدئية للمنشأة المشتراه في تاريخ الإستملاك. كما إنتهى المجلسان إلى أن ربط توقيت التغييرات في المحاسبة التي تقتضيها التعديلات بتوقيت التغييرات التي تتطلبها المعايير المعدلة يخفف من إعاقة عمل التطبيق الذي يفيد كلا من معدي البيانات المالية ومستخدميها.

إستنتاج٤٣١ يمنع بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١(ر) التطبيق المسبق بينما يجيز المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ذلك. وقد أخبرت اللجنة الإستشارية الفنية للمستثمرين التابعة لمجلس معايير المحاسبة المالية وآخرون من مستخدمي البيانات المالية مجلس معايير المحاسبة المالية أن توفير بدائل لحين الظروف التي تتبنى المنشآت فيها معياراً جديداً يفسد قابلية المقارنة ويضعفها. وقد رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية، رغم ذلك، أن التغييرات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ أقل شمولية من تلك التغييرات على بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١. بالإضافة لذلك، رأى مجلس معايير المحاسبة الدولي أن معيار المحاسبة الدولي ٢٧ لا يظهر محاسبة التغييرات على حصص الملكية المسيطرة في الشركة التابعة وأراد للمنشآت أن تتمكن من تبني الإرشادات الموجودة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ حال صدورها. نتيجة لذلك، احتفظ مجلس معايير المحاسبة الدولية بالاقتراح الموجود في مسودة العرض للعام ٢٠٠٥ الذي يفيد بالسماح للمنشآت بتبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل مسبقاً إذا ما اختارت ذلك.

إستنتاج٤٣٢ إنتهى كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية إلى أنه ينبغي تطبيق المعايير المعدلة مستقبليا. وبالنسبة لغالبية المتطلبات الأخرى التي ترتبط بأنواع معينة من المعاملات، فإن تطبيق المعايير المعدلة بأثر رجعي لا يكون مجدياً.

تاريخ النفاذ والإنتقال بالنسبة لعمليات الإندماج للمنشآت المتبادلة أو من خلال عقد مستقل

إستنتاج٤٣٣ استثنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ عمليات إندماج المنشآت المتبادلة والعمليات التي تمت من خلال عقد مستقل من نطاقه. وخلال إعداد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه ينبغي استثناء عمليات الإندماج هذه من نطاق ذلك المعيار إلى أن ينشر مجلس معايير المحاسبة الدولية الإرشادات التفسيرية حول تطبيق طريقة إستملاك تلك المعاملات. ويوفر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل تلك الإرشادات. ويعتبر تاريخ نفاذ عمليات إندماج المنشآت المتبادلة والعمليات التي تمت من خلال عقد مستقل هو نفسه تاريخ النفاذ الذي تطبق كافة المنشآت الأخرى فيه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل.

إستنتاج٤٣٤ للأسباب المبينة في الفقرة إستنتاج ١٨٠ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، إنتهى مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أنه ينبغي أن تكون المخصصات الإنتقالية لعمليات الإندماج التي تشمل المنشآت المتبادلة فقط أو تلك التي تمت من خلال عقد مستقل مستقبلية. وعلى إعتبار أن عمليات الإندماج هذه كانت ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، فإنها تكون قد تمت محاسبتها بشكل يختلف عما يقتضيه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. ويأخذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ بعين الإعتبار إذا ما كانت المنشآت قد اتبعت سلسلة من البدائل في محاسبة عمليات الإندماج في الماضي. وقد إنتهى مجلس معايير لمحاسبة الدولية إلى أنه ينبغي للمخصصات الإنتقالية لعمليات الإندماج تلك أن تدمج المخصصات الإنتقالية في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ لعمليات أخرى من إندماج الأعمال. بالإضافة لذلك، إنتهى مجلس معايير المحاسبة الدولي إلى أنه ينبغي أن تشترط المخصصات الإنتقالية على المنشأة أن تستمر في تصنيف عمليات الإندماج السابقة وفقاً لأسلوب محاسبتها السابق لعمليات الإندماج تلك. ويتسق ذلك مع المنهج المأمول مستقبلاً. كما تشتمل الفقرتان إستنتاج ٦٨ وإستنتاج ٦٩ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل على تلك المخصصات.

المنافع والتكاليف

إستنتاج٤٣٥ تهدف البيانات المالية إلى توفير المعلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة والتي تفيد شريحة عريضة من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية. رغم ذلك، ينبغي أن تتجاوز المنافع الناشئة من المعلومات تكلفة توفيرها. ويعتبر تقييم المنافع والتكاليف عملية تحكيمية في جوهرها. إضافة لذلك، ليس بالضرورة أن يتحمل التكاليف أولئك الذين يتمتعون بالمنافع. ولتلك الأسباب، فإنه من الصعب إجراء اختبار تكلفة المنافع في أي حالة كانت. وخلال عملية اتخاذ القرارات، فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية يناقش ما يلي:-

(أ) التكاليف التي يتكبدها معدو البيانات المالية؛ و

(ب) التكاليف التي يتكبدها مستخدمو البيانات حين لا تتوفر المعلومات؛ و

(ج) الفائدة المقارنة التي يحرزها المعدون خلال عملية إعداد المعلومات، عند مقارنة المعلومات بالتكاليف التي يتكبدها المستخدمون في إعداد معلومات بديلة؛ و

(د) الفائدة من اتخاذ قرارات اقتصادية أفضل نتيجة التحسينات الجارية على إعداد التقارير المالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وفي المرحلة الثانية من مشروع عمليات إندماج الأعمال، ناقش مجلس معايير المحاسبة الدولية أيضاً تكاليف ومنافع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل المتعلق بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

إستنتاج٤٣٦ إنتهى مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل يفيد كلا من معدي ومستخدمي البيانات المالية من خلال التقارب مع الجودة العالية السائدة ومعايير المحاسبة الواضحة الملزمة لعمليات إندماج الأعمال في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً. ويثبت هذا قابلية مقارنة المعلومات المالية حول العالم كما أنه يبسط ويخفض تكاليف محاسبة المنشآت التي تصدر البيانات المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً.

إستنتاج٤٣٧ يعتمد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل على المعايير الجوهرية التي يتبناها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. برغم ذلك، سعى مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى تعزيز الفهم والملائمة والموثوقية وقابلية المقارنة للمعلومات التي يتم تزويد مستخدمي البيانات المالية كما يلي:-

(أ) **النطاق**

يشمل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل نطاقاً أوسع من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. وقد تتكبد المنشآت التي يقتضي منها الآن أن تطبق طريقة الإستملاك تكاليف إضافية للحصول على التقييمات ومحاسبة الأصول غير الملموسة والشهرة بعد تاريخ الإستملاك. برغم ذلك، رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية أن المعلومات المطلوبة لمحاسبة إندماج الأعمال عبر تطبيق طريقة الإستملاك تعدها تلك المنشآت التي تطبق حاليا تجميع طريقة الحصص. وقد تطرأ هناك تكاليف إضافية ترافق عرض هذه المعلومات ضمن البيانات المالية كتكاليف التدقيق، إلا أن الكثير من المعلومات تكون متوفرة أصلاً للإدارة. كما إنتهى مجلس معايير المحاسبة الدولية بذلك إلى أن منافع المقارنة المحسنة والعرض الصحيح يفوقان في الأهمية التكاليف التي تتكبدها تلك المنشآت.

(ب) **الحصة غير المسيطرة**

توفر الفقرة ١٩ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل لمعدي البيانات المالية اختيار قياس الحصة غير المسيطرة لكل إندماج عمل مبدئيا إما على أساس القيمة العادلة أو كسهم الحصة غير المسيطرة التناسبي الخاص بصافي الأصول المحددة للمنشأة المشتراه. وتناقش فقرات الإستنتاج ٢٠٩-إستنتاج ٢٢١ المنافع والتكاليف المرتبطة بمنح الاختيار المتعلق بالكيفية التي ينبغي قياس الحصص غير المسيطرة بها.

(ج) **المقابل النقدي المحتمل**

تقتضي الفقرة ٥٨ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل إعادة قياس المقابل المالي المحتمل التي يتم تصنيفها كإلتزام وهي ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إلى القيمة العادلة (أو تلك ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أو ضمن معيار دولي أخر لإعداد التقارير المالية ليتم محاسبتها وفقاً لذلك المعيار) وأن لا تتم إعادة قياس المقابل المالي المحتمل التي يتم تصنيفها كحقوق ملكية. ويدرك مجلس معايير المحاسبة الدولية أن إعادة قياس القيمة العادلة للمناقشة المحتملة بعد تاريخ الإستملاك يتسبب في تكاليف إضافية يتكبدها المعدون. ويضطر المعدون لقياس القيمة العادلة لتلك الترتيبات أو أنهم يضطرون للحصول على تقييمات خارجية في نهاية كل فترة من فترات إعداد التقارير. برغم ذلك، صرح المستخدمون أن المعلومات التي يستلمونها بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ تكون متأخرة بشكل كبير على الإستفادة منها. وانتهى المجلس بذلك إلى أن منافع الملائمة والصحة التمثيلية والمعلومات الكثيرة المتوفرة للمستخدمين تفوق في الأهمية قضية التكاليف.

(د) **التكاليف المتعلقة بالإستملاك**

تقتضي الفقرة ٥٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ أن يتم محاسبة التكاليف التي تتكبدها المنشأة المشترية نتيجة إندماج الأعمال بشكل منفصل عن إندماج الأعمال. وقد إنتهى مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن هذه المعالجة تحسن من القدرة على فهم المعلومات المتوفرة لمستخدمي البيانات المالية. كما رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية أن المتطلب الجديد لا يسبب تكاليف إضافية مهمة لمعدي البيانات المالية لأن الفقرة ٦٧(د) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ يقتضي في الأصل إفصاحاً عن التكاليف المتعلقة بالإستملاك.

(هـ) **إندماج الأعمال المتحقق على مراحل**

يحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل تاريخ الإستملاك كتاريخ مقياس وحيد لكافة الأصول التي تم إستملاكها والإلتزامات التي تم تحملها وأية حصة غير مسيطرة في المنشاة المشتراه. ففي إندماج الأعمال المتحقق ضمن المراحل، تعيد المنشأة المشترية أيضاً قياس حصة حقوق ملكيتها السابقة في المنشأة المشتراه على قيمتها العادلة في تاريخ الإستملاك وتعترف بالكسب أو الخسارة، إن وجدا، في الربح أو الخسارة. وخلافا لذلك، اقتضى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ أنه ينبغي لإندماج الأعمال المتحقق ضمن المراحل أن تقوم المنشأة المشترية معالجة كل معاملة تبادل بشكل منفصل مستخدمة المعلومات الخاصة بتكاليف المعاملة والقيمة العادلة في تاريخ كل معاملة تبادل، وذلك لتحديد مبلغ أية شهرة ترتبط مع المعاملة. لذلك، اقتضت المعالجة السابقة مقارنة تكلفة الاستثمارات الفردية بحصة المنشأة المشترية في القيم العادلة لأصول وإلتزامات المنشأة المشتراه والمحددة في كل خطوة. وانتهى مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن المعالجة المعدلة لعمليات إندماج الأعمال المتحققة ضمن المراحل تحسن من القدرة علة فهم وملائمة المعلومات الموجودة كما تخفض تكاليف محاسبة هذه المعاملات.

إستنتاج٤٣٨ إنتهى مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن الإرشادات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل ليس معقدا دون أسباب لذلك. فهو يلغي حقيقة الإرشادات التي رأى الكثير أنها معقدة ومكلفة وعشوائية وقد كان ذلك مصدرا للشكوك والتكاليف الكبيرة في السوق. إضافة لذلك، لا يقدم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل طريقة جديدة للمحاسبة ولكنه يوسع في استخدام محاسبة طريقة الإستملاك المعروفة والمستخدمة على نطاق واسع والتي تشكل قاعدة خبرات مهمة. برغم ذلك، سعى مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى خفض تكاليف تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل من خلال:-

(أ) لزوم مواصلة قياس أصول وإلتزامات محددة (مثال تلك المتعلقة بالضرائب المؤجلة ومنافع الموظفين) وفقاً لمعايير المحاسبة القائمة وليس القيمة العادلة؛

(ب) إضافة المتطلبات الأساسية في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ حول الإلتزامات المحتملة التي يتحملها إندماج الأعمال إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل إلى أن يعيد مجلس معايير المحاسبة الدولية بشكل تام مناقشة محاسبة الظروف المحتملة في مشروعه الخاص بالإلتزامات؛ و

(ج) لزوم تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل مستقبلياً وليس بأثر رجعي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٤٣٩ يقر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن تلك الخطوات تتسبب بتقديم بعض التنازلات لصالح منافع المعلومات المحسنة في البيانات المالية وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل. برغم ذلك، إنتهى مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن التعقيدات والتكاليف المتعلقة الناشئة من تطبيق متطلب قياس القيمة العادلة على كافة الأصول والإلتزامات، في هذا الوقت، والذي يتطلب تطبيقا بأثر رجعي ليست مبررة.

الآراء المعارضة حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣

معارضة ماري إي بارت وروبرت بي غارنت وجون تي سميث

آراء١ عرض كل من البروفيسورة بارت والسادة غارنت وسميث عرض المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *إندماج الأعمال* (كما تم تعديله في ٢٠٠٨) للسبب المبين أدناه.

قياس الحصة غير المسيطرة

آراء٢ عارض كل من البروفيسورة بارت والسيد سميث قرار المجلس في وضع إستثناء لمبدأ القياس في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية والسماح للمنشآت المشترية بحرية الإختيار، إستملاك مقابل إستملاك لقياس أية حصة غير مسيطرة في المنشأة المشتراه كسهم الحصة غير المسيطرة التناسبي الخاص بصافي الأصول المحددة للمنشأة المشتراه وليس على القيمة العادلة (الفقرة ١٩ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية).

آراء٣ اتفق كل من البروفيسورة بارت والسيد سميث مع معيار القياس كما هو مبين في فقرة الإستنتاج ٢٠٧ والتي تفيد أنه ينبغي على المنشاة المشترية أن تعترف بالأصول المحددة المستملكة والإلتزامات المتحملة والحصة غير المسيطرة في المنشأة المشتراه على أساس قيمها العادلة في تاريخ الإستملاك. وتشير فقرة الإستنتاج ٢٠٩ إلى أن المجلس يدعم هذا المعيار أيضاً ولكنه قرر وضع إستثناء. ويدعم كل من البروفيسورة بارت والسيد سميث رأي المجلس العام حول تجنب الإستثناءات لأنها تضعف أثر المعايير الموضوعة ولكنهما يدركان أن الإستثناءات لازمة في الظروف المبررة بشكل سليم. ولكن البروفيسورة بارت والسيد سميث يريا أن أي إستثناء لهذا المعيار، مع حرية الإختيار في تطبيقه، ليس مبرراً في هذا الموقف.

آراء٤ أو لا: البروفيسورة بارت والسيد سميث من بين أعضاء المجلس المذكورين في فقرة الإستنتاج ٢١٣ وهما يريان أنه يمكن قياس الحصص غير المسيطرة بشكل موثوق. ثانياً: يرى كل من البروفيسورة بارت والسيد سميث أن منافع القياس المتسق لكافة الأصول المستملكة والإلتزامات المتحملة تفوق في الأهمية التكاليف التي يشملها إجراء القياس. ولمعالجة المخاوف حول تجاوز التكاليف للمنافع في عمليات الإستملاك، فإنهما دعما إستثناء للمعيار الذي يتسبب في تكلفة وجهد غير لازمين. ومثل هذا الإستثناء لم يكن ليعتبر إختياراً حراً ولكنه يتطلب تقييما للحقائق والظروف المرتبطة بالإستملاك. عارضت البروفيسورة بارت والسيد سميث قرار المجلس بالسماح بحرية الخيار وليس تبني الإستثناء. كما أنهما عارضا قرار المجلس في عدم طلب قياس القيمة العادلة لعمليات إستملاك المنشآت المشتراه والتي تكون تكلفتها صفراً. ثالثاً: تكون نتيجة الإخفاق في قياس الحصص غير المسيطرة إلى القيمة العادلة هي عدم قياس الشهرة المستملكة على أساس القيمة العادلة. وبالإضافة إلى كونه إستثناء للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، فإن لذلك آثار غير مرغوبة تتجاوز المحاسبة المبدئية للشهرة. وقد اعترف المجلس بهذه الآثار في فقرات الإستنتاج ٢١٧ وإستنتاج ٢١٨. وتحديداً، إذا خفض سعر الشهرة، فإنه يقلل من شأن خسارة انخفاض القيمة، وإذا ما اشترت المنشأة المشترية حصصاً غير مسيطرة أكثر لاحقاً فإن حقوق الملكية تنخفض أكثر من اللازم إذا ما تم قياس الشهرة مبدئياً على أساس القيمة العادلة. رابعاً: بناء على أبحاث الموظفين، تنتفع أقلية من المنشآت المشترية من الإختيار لأن غالبية عمليات إستملاك المنشأة المشتراه تتم بنسبة ١٠٠%. وكما ذكر أعلاه، تنخفض المنفعة إذا خفضت المنشأة المشترية سعر الشهرة أو إذا استملكت مزيداً من الحصص غير المسيطرة بسبب نتائج المحاسبة المخالفة للمألوف.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

آراء٥ البروفيسورة بارت والسيد سميث اتفقا مع المجلس على أن السماح للمنشآت بالإختيار بين طرق المحاسبة البديلة يضعف قابلية المقارنة، كما ذكر في فقرة الإستنتاج ٢١٠. ولم يتفقا مع قرار المجلس في عدم دعم طريقة واحدة، تحديداً الطريقة التي تتسق مع مبدأ القياس في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. برغم ذلك، البروفيسورة بارت والسيد سميث اختلفا مع المجلس في أن منافع التغييرات الأخرى على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تفوق في الأمية سيئات السماح للمنشآت التي تستملك أقل من ١٠٠% من المنشأة المشتراه بحرية الإختيار في كيفية محاسبة الإستملاك. وبرغم موافقتهما على التغييرات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، إلا أنهما يريان أن هذه التغيرات غير مهمة بقدر الحصول على معيار قياس متسق.

آراء٦ بالإضافة على تحسين محاسبة امتلاك عمليات إندماج الأعمال، كان غرض مشروع إندماج الأعمال الرئيسي تحقيق التقارب بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وبيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ١٤١ (المعدل في ٢٠٠٧) إندماج الأعمال (بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١(ر)). وقد دعمت البروفيسورة والسيد سميث هذا الهدف بقوة. ويسبب قرار المجلس بوضع إستثناء على معيار قياس الحصص غير المسيطرة تباعدا عن بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١(ر). وقدم مجلسا معايير المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية تسويات لإحراز نتيجة متقاربة في بعض الجوانب الأخرى من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية وأجرى مجلس معايير المحاسبة المالية عددا من التغييرات على مبدئه ليتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم إصداره في ٢٠٠٤). ورأت البروفيسورة بارت والسيد سميث أن تسوية المجلس لهذه القضية بالتحديد تضعف أهمية التقارب وتضع مخولا للسماح بالإختيار حين لا يتوصل المجلسان إلى إتفاق وحين لا يبدو التقارب الكامل ممكن التحقيق. ويسبب هذا الأمر بالتحديد مخاوف حول هذا القرار إذا ما دعم المجلس المعيار الذي ينبني عليه رد مجلس معايير المحاسبة المالية بأن هناك تكاليف مقارنة متلازمة في حرية إختيار طرق المحاسبة وهناك قليل من المنافع المترتبة من هذا الإستثناء.

آراء٧ عارض السيد غارنت قضية المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لأنها تضع معيار القياس الذي لا يتوافق معه للحصص غير المسيطرة وتجيز الإستثناء لهذا المعيار. وبينما يجيز الإستثناء المحاسبة التي يعتبرها مناسبة، فإنه يرى أن استخدام طرق المحاسبة البديلة تقلل من قابلية مقارنة البيانات المالية.

آراء٨ رأى السيد غارنت أن تطبيق معيار القياس الذي يبين أنه ينبغي على المنشأة المشترية قياس مكونات إندماج الأعمال على أساس قيمتها العادلة في تاريخ الإستملاك، بما فيها الحصص غير المسيطرة، لا يتسبب فقط بالإعتراف بالشهرة المشتراه المنسوبة إلى المنشأة المشترية نتيجة معاملة الإستملاك، وإنما يتسبب أيضاً بالإعتراف في الشهرة المنسوبة للحصة غير المسيطرة في المنشأة المشتراه. وغالباً ما يعرف ذلك بطريقة "الشهرة الكاملة".

آراء٩ يعتبر السيد غارنت أن الشهرة ليست كغيرها من الأصول بسبب عدم القدرة على تحديدها بشكل منفصل، أو قياسها مباشرة. والشهرة المشتراه هي من المتبقيات الناشئة من الحساب الذي يستوعب آثار إستثناءات الإعتراف والقياس المتخذة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (مثال محاسبة خطط منافع الموظفين والضرائب المؤجلة) بالإضافة إلى أية اختلافات بين سعر المدخل المستخدم في تقييم العمل ككل وتقييم الأصول والإلتزامات الفردية المستملكة.

آراء١٠ رأى السيد غارنت أن منهج "الشركة الأم المستقلة" في الشهرة في النسخة السابقة من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم إصداره في ٢٠٠٤) يتجنب هذه المعضلة من خلال قياس الشهرة على أنها الفرق بين القيمة العادلة للمبلغ الذي تدفعه الشركة الأم للمنشأة المشتراه وحصتها من القيمة العادلة لصافي الأصول المعروفة للمنشأة المشتراه. ولذلك، الشهرة المشتراه هي المبلغ المتضمن في معاملة الإستملاك ويتم إستثناء الشهرة المنسوبة إلى الحصص غير المسيطرة. وتظهر هذه الطريقة مزيداً من القياس المعتمد والموثوق بسبب اعتمادها على مقابل الشراء الذي يمكن قياسه بشكل صحيح ومعتمد ويعكس بدقة معاملة الإستملاك التي لم تكن الحصص غير المسيطرة طرفا فيها.

إندماج الأعمال المتحقق ضمن المراحل

آراء١١ يخالف السيد غارنت متطلب إندماج الأعمال المتحقق في المراحل والذي يقتضي الإعتراف بأثر قياس أية حصة سابقة في حقوق ملكية المنشأة المشتراه إلى القيمة العادلة في الربح أو الخسارة (الفقرة ٤٢ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية)، لأن ذلك الإستثمار لم يكن جزء من عملية التبادل. ويتفق السيد غارنت على أن إحراز السيطرة هو حدث اقتصادي مهم يضمن التغيير من محاسبة الإستثمار إلى التوحيد. برغم ذلك، لم يتم بيع الإستثمار السابق. بموجب المعايير الدولية الحالية لإعداد التقارير المالية، لا يتم الإعتراف بالمكاسب والخسائر على طريقة التكلفة والإستثمارات على طريقة المتوفر برسم البيع وحقوق الملكية في الربح أو الخسائر إلا إذا تم بيع الإستثمار (بإستثناء انخفاض القيمة). وكان السيد غارنت قد اعترف بأثر عمليات إعادة القياس هذه كمكون منفصل للدخل الشامل الآخر بدلاً من الربح أو الخسارة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملحق

التعديلات على أساس الإستنتاجات حول المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية

يحتوي هذا الملحق على التعديلات على أساس الإستنتاجات حول المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية اللازمة لضمان الاتساق مع المعيار *الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في ٢٠٠٨) والتعديلات المرتبطة بالمعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية. تظهر الفقرات المعدلة بالنص الجديد تحته خط والنص المحذوف بخط في وسطه.*

****

تم دمج التعديلات المدرجة في هذا الملحق مع نص أساس الإستنتاجات حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٢ و٤ و٥ ومعايير المحاسبة الدولية ٣٦ و٣٨ كما تم إصدارها في ١٠ يناير ٢٠٠٨ حين تم إصدار المعيار الدولي ٣ المعدل لإعداد التقارير المالية في ٢٠٠٨.

المحتويات

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *إندماج الأعمال*	**الفقرات**
أمثلة توضيحية	
عمليات الإستملاك العكسي	**مثال ١- ١٥**
حساب القيمة العادلة للمبلغ المنقول	**مثال ٤ –٥**
قياس الشهرة	**مثال ٦**
بيان المركز المالي الموحد في ٣٠ سبتمبر ٢٠٠٦	**مثال ٧ –٨**
حصة السهم من الأرباح	**مثال ٩ –١٠**
الحصة غير المسيطرة	**مثال١١–١٥**
الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد	**مثال١٦–٤٤**
الأصول غير الملموسة المرتبطة بالتسويق	**مثال١٨–٢٢**
الأصول غير الملموسة المرتبطة بالعملاء	**مثال٢٣–٣١**
الأصول غير الملموسة المرتبطة بالأعمال الفنية	**مثال٣٢–٣٣**
الأصول غير الملموسة المعتمدة على العقود	**مثال ٣٤- ٣٨**
الأصول غير الملموسة المرتبطة بالتكنولوجيا	**مثال٣٩–٤٤**
الربح من الشراء بأسعار منخفضة	**مثال ٤٥- ٤٩**
فترة القياس	**مثال ٥٠ - ٥٣**
تحديد أي جزء من معاملة إندماج الأعمال	**مثال ٥٤ - ٧١**
تسوية العلاقة القائمة سابقاً	**مثال ٥٤ –٧٤**
الدفعات المحتملة للموظفين	**مثال ٥٨- ٦٠**
مكافآت الإستبدال	**مثال ٦١ –٧١**
متطلبات الإفصاح	**مثال ٧٢**
الملحق	
التعديلات على الإرشادات حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى	
مقارنة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في ٢٠٠٨) وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١(ر)	
جدول التوافق	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعيار الدولي لأعداد التقارير المالية ٣ *إندماج الأعمال* في أمثلة توضيحية

ترافق هذه الأمثلة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ولكنها ليست جزء منه.

عمليات الإستملاك العكسي

توضيح نتائج الإعتراف بالإستملاك العكسي من خلال تطبيق الفقرات ب١٩- ب٢٧ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

مثال ١ يوضح هذا المثال محاسبة الإستملاك العكسي الذي إستملكت فيه المنشأة "ب"، الشركة القانونية التابعة، المنشأة "أ"، وتصدر المنشاة أدوات حقوق الملكية ولذلك فهي الشركة الأم القانونية في عملية إستملاك عكسي في ٣٠ سبتمبر ٢٠٠٦. يتجاهل المثال محاسبة أية آثار لضريبة الدخل.

مثال ٢ بيانات المركز المالي لحقوق ملكية المنشأتين "أ" و"ب" مباشرة قبل إندماج الأعمال هي:-

	المنشأة أ (الشركة الأم القانونية، المنشأة المشتراه التي تقوم بالمحاسبة) **وحدة عملة**	**المنشأة ب** (الشركة التابعة القانونية، المنشأة المشترية التي تقوم بالمحاسبة) **وحدة عملة**
الأصول المتداولة	٥٠٠	٧٠٠
الأصول غير المتداولة	١,٣٠٠	٣,٠٠٠
إجمالي الأصول	١,٨٠٠	٣,٧٠٠
الإلتزامات المتداولة	٣٠٠	٦٠٠
الإلتزامات غير المتداولة	٤٠٠	١,١٠٠
إجمالي الإلتزامات	٧٠٠	١,٧٠٠
حقوق ملكية المساهمين		
الأرباح المستبقاة	٨٠٠	١,٤٠٠
حقوق الملكية الصادرة		
١٠٠ سهم عادي	٣٠٠	
٦٠ سهم عادي		٦٠٠
إجمالي حقوق ملكية المساهمين	١,١٠٠	٢,٠٠٠
إجمالي الإلتزامات وحقوق ملكية المساهمين	١,٨٠٠	٣,٧٠٠

مثال ٣ يستخدم هذا المثال المعلومات التالية:-

(أ) في ٣٠ سبتمبر ٢٠٠٦ تصدر المنشأة أ ٢,٥ سهماً مقابل كل سهم عادي في المنشأة ب. بادل كافة مساهمي المنشأة ب أسهمهم في المنشأة ب. لذلك، تصدر المنشأة أ ١٥٠ سهماً عادياً مقابل كافة الأسهم العادية في المنشأة ب والبالغة ٦٠ سهماً عادياً.

(ب) القيمة العادلة لكل سهم عادي في المنشأة ب في ٣٠ سبتمبر ٢٠٠٦ هي ٤٠ وحدة عملة. سعر السوق لأسهم المنشأة أ في ذلك التاريخ هو١٦ وحدة عملة.

(ج) القيم العادلة لأصول وإلتزامات المنشأة أ القابلة للتحديد في ٣٠ سبتمبر ٢٠٠٦ هي نفس مبالغها المسجلة بإستثناء أن القيمة العادلة لأصول المنشأة أ غير المتداولة في ٣٠ سبتمبر ٢٠٠٦ هي ١,٥٠٠ وحدة عملة.

حساب القيمة العادلة للمبلغ المنقول

مثال ٤ نتيجة لإصدار المنشأة أ (الشركة القانونية الأم، المنشأة المشتراه التي تقوم بالمحاسبة) ١٥٠ سهماً عادياً، يملك مساهمو المنشأة ب ٦٠% من الأسهم الصادرة من المنشأة المختلطة (أي ١٥٠ من ٢٥٠ سهم صادر). بينما يملك مساهمو المنشأة أ ٤٠% من الأسهم المتبقية. ولو أخذ إندماج الأعمال طريقة المنشأة ب التي تصدر أسهماً عادية إضافية لمساهمي المنشأة أ مقابل أسهمهم العادية في المنشأة أ، فإنه كان على المنشأة ب أن تصدر ٤٠ سهماً مقابل نسبة حصة الملكية في المنشأة المختلطة لتكون متساوية. وسيملك مساهمو المنشأة ب بذلك ٦٠ من ١٠٠ سهم صادر من المنشأة ب – ٦٠% من المنشأة المختلطة. نتيجة لذلك، فإن القيمة العادلة للمبلغ الفعلي الذي تنقله المنشأة ب وحصة المجموعة في المنشأة أ هي ١,٦٠٠ وحدة نقد (٤٠ سهم مع القيمة العادلة لكل سهم بقيمة ٤٠ وحدة عملة).

مثال ٥ ينبغي أن ترتكز القيمة الفعلية للمبلغ المنقول فعلياً على مقياس موثوق. في هذا المثال، يوفر سعر السوق لأسهم المنشأة أ أساسا موثوقاً أكبر لقياس المبلغ المنقول فعلياً أكثر من القيمة العادلة المقدرة لأسهم المنشأة ب، ويقاس المبلغ باستخدام سعر السوق لأسهم المنشأة أ – ١٠٠ سهم مع القيمة العادلة لكل سهم بقيمة ١٦ وحدة عملة.

قياس الشهرة

مثال ٦ تقاس الشهرة على أنها زيادة القيمة العادلة للمبلغ المنقول فعليا (حصة المجموعة في المنشأة أ) على صافي مبلغ أصول وإلتزامات المنشأة أ القابلة للتحديد، كما يلي:-

	وحدة عملة	وحدة عملة
المبلغ المنقول فعلياً		١,٦٠٠
صافي قيم الأصول والإلتزامات للمنشأة أ		
الأصول المتداولة	٥٠٠	
الأصول غير المتداولة	١,٥٠٠	
الإلتزامات المتداولة	(٣٠٠)	
الإلتزامات غير المتداولة	(٤٠٠)	(١,٣٠٠)
الشهرة		٣٠٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بيان المركز المالي الموحد في ٣٠ سبتمبر ٢٠٠٦

مثال ٧ البيانات الموحدة لبيان المركز المالي تظهر مباشرة بعد إندماج الأعمال.

	وحدة عملة
الأصول المتداولة [٧٠٠ وحدة نقد+ ٥٠٠ وحدة عملة]	١,٢٠٠
الأصول غير المتداولة [٣,٠٠٠ وحدة نقد+ ١,٥٠٠ وحدة عملة]	٤,٥٠٠
الشهرة	٣٠٠
إجمالي الأصول	٦,٠٠٠
الإلتزامات المتداولة [٦٠٠ وحدة نقد + ٣٠٠ وحدة عملة]	٩٠٠
الإلتزامات غير المتداولة [١,١٠٠ وحدة نقد + ٤٠٠ وحدة عملة]	١,٥٠٠
إجمالي الإلتزامات	٢,٤٠٠
حقوق ملكية المساهمين	
الأرباح المستبقاة	١,٤٠٠
حقوق الملكية الصادرة	
٢٥٠ سهماً عادياً [٦٠٠ وحدة نقد+ ١,٦٠٠ وحدة عملة]	٢,٢٠٠
إجمالي حقوق ملكية المساهمين	٣,٦٠٠
إجمالي الإلتزامات وحقوق ملكية المساهمين	٦,٠٠٠

مثال ٨ يتم تحديد المبلغ المعترف به كحصص حقوق الملكية الصادرة في البيانات المالية الموحدة (٢,٢٠٠ وحدة عملة) عبر إضافة حقوق الملكية الصادرة للشركة القانونية التابعة مباشرة قبل إندماج الأعمال (٦٠٠ وحدة عملة) والقيمة العادلة للمبلغ المنقول فعليا (١,٦٠٠ وحدة عملة). برغم ذلك، يجب أن يعكس نظام حقوق الملكية الظاهر في البيانات المالية الموحدة (أي عدد ونوع حصص حقوق الملكية الصادرة) نظام حقوق الملكية التابع للشركة القانونية الأم، بما فيها حصص حقوق الملكية التي تصدرها الشركة القانونية الأم لتحريك الإندماج.

حصة السهم من الأرباح

مثال ٩ افترض أن أرباح المنشأة ب للفترة السنوية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ كانت ٦٠٠ وحدة نقد وأن الأرباح الموحدة للفترة السنوية المنتهية في ٣١ ديسمبر كانت ٨٠٠ وحدة عملة. وافترض أيضاً أنه لم يكن هناك تغييرا في عدد الأسهم العادية التي تصدرها المنشأة ب خلال الفترة السنوية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ وخلال الفترة من ١ يناير ٢٠٠٦ على تاريخ الإستملاك العكسي في ٣٠ سبتمبر ٢٠٠٦. تحسب حصة السهم من الأرباح للفترة السنوية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦ كما يلي:-

عدد الأسهم المتداولة في الفترة من ١ يناير ٢٠٠٦ إلى تاريخ الإستملاك (أي عدد الأسهم العادية التي تصدرها المنشأة أ الشركة القانونية الأم التي تقوم بمحاسبة المنشأة المشتراه)	١٥٠
عدد الأسهم المتداولة من تاريخ الإستملاك إلى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦	٢٥٠
المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة [(١٥٠× ١٢/٩) + (٢٥٠× ١٢/٣)]	١٧٥
حصة السهم من الأرباح [٨٠٠/ ١٧٥]	٤. ٥٧ وحدة عملة

مثال١٠ حصة السهم من الأرباح المعاد بيانها للفترة السنوية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ هي ٤. ٠٠ وحدة نقد (تحسب على أنها أرباح المنشأة ب من ٦٠٠ مقسومة على عدد الأسهم العادية للمنشاة أ والصادرة في الإستملاك العكسي (١٥٠)).

الحصة غير المسيطرة

مثال١١ افترض نفس المعطيات أعلاه بإستثناء ٥٦ من الأسهم العادية للمنشأة ب والبالغة ٦٠ قد تم تبادلها. ولأن المنشأة أ تصدر ٢,٥ سهم مقابل كل سهم عادي في المنشأة ب، تصدر المنشأة أ ١٤٠ (وليس ١٥٠) سهماً فقط. نتيجة ذلك، يملك مساهمو المنشأة ب ٥٨,٣% من الأسهم الصادرة للمنشأة المختلطة (١٤٠ من ٢٤٠ سهم صادر). ويتم حساب القيمة العادلة للمبلغ المحول إلى المنشأة أ، وهي المنشأة التي تقوم بمحاسبة المنشأة المشتراه، من خلال افتراض أن الإندماج قد تأثر بإصدار المنشأة ب أسهماً عادية إضافية إلى مساهمي المنشأة أ مقابل أسهمهم العادية في المنشأة أ. وذلك بسبب أن المنشأة أ هي المنشأة المشترية التي تقوم بالمحاسبة وتقتضي الفقرة ب/٢٠ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ من المنشأة المشترية قياس المبلغ المتبادل للمنشأة المشتراه التي تقوم بالمحاسبة.

مثال١٢ خلال حساب عدد الأسهم التي أصدرتها المنشأة ب، يتم إستثناء الحصة غير المسيطرة من الحساب. وتملك غالبية المساهمين ٥٦ سهماً في المنشأة ب. وليمثل ذلك ٥٨,٣% من حصة حقوق الملكية، تكون المنشأة ب قد أصدرت ٤٠ سهماً إضافياً. وبهذا تمتلك غالبية المساهمين ٥٦ من أصل ٩٦ سهماً صادرا من المنشأة ب، وبذلك ٥٨,٣% من المنشأة المختلطة. نتيجة لذلك، فإن القيمة العادلة للمبلغ المحول إلى المنشأة أ، المنشأة المشتراه التي تقوم بالمحاسبة هي ١,٦٠٠ وحدة نقد (أي ٤٠ سهم، القيمة العادلة لكل سهم ٤٠ وحدة عملة). وذلك نفس المبلغ الذي يقوم كافة مساهمو المنشأة ب بعرض كافة الأسهم العادية الـ ٦٠ للتبادل. ولا يختلف مبلغ حصة المجموعة المعترف به في المنشأة أ، المنشأة المشتراه التي تقوم بالمحاسبة، إذا لم يشارك بعض مساهمي المنشأة ب في التبادل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال١٣ تمثل الأسهم الأربعة من إجمالي أسهم المنشأة ب البالغ عددها ٦٠ سهماً الحصة غير المسيطرة التي لم يتم تبادلها مع أسهم المنشأة أ. لذلك، فإن نسبة الحصة غير المسيطرة هي ٦,٧%. وتعكس الحصة غير المسيطرة حصة المساهمين غير المسيطرين التناسبية قبل الإندماج في صافي أصول المبالغ المسجلة للمنشأة ب، الشركة القانونية التابعة. لذلك، يتم تعديل بيان المركز المالي الموحد ليظهر الحصة غير المسيطرة البالغة ٦,٧% من المبالغ المسجلة لصافي أصول المنشأة ب قبل الإندماج (أي ١٣٤ وحدة نقد أو ٦,٧% من ٢,٠٠٠ وحدة عملة).

مثال ١٤ بيان المركز المالي الموحد في ٣٠ سبتمبر ٢٠٠٦ الذي يعكس الحصة غير المسيطرة كما يلي:-

	وحدة عملة
الأصول المتداولة [٧٠٠ وحدة نقد + ٥٠٠ وحدة عملة]	١,٢٠٠
الأصول غير المتداولة [٣,٠٠٠ وحدة نقد + ١,٥٠٠ وحدة عملة]	٤,٥٠٠
الشهرة	٣٠٠
إجمالي الأصول	٦,٠٠٠
الإلتزامات المتداولة [٦٠٠ وحدة نقد + ٣٠٠ وحدة عملة]	٩٠٠
الإلتزامات غير المتداولة [١,١٠٠ وحدة نقد + ٤٠٠ وحدة عملة]	١,٥٠٠
إجمالي الإلتزامات	٢,٤٠٠
حقوق ملكية المساهمين	
الأرباح المستبقاة [١,٤٠٠ وحدة نقد × ٩٣. ٣%]	١,٣٠٦
حقوق الملكية الصادرة	
٢٥٠ سهماً عادياً [٥٦٠ وحدة نقد + ١,٦٠٠ وحدة عملة]	٢,١٦٠
الحصة غير المسيطرة	١٣٤
إجمالي حقوق ملكية المساهمين	٣,٦٠٠
إجمالي الإلتزامات وحقوق ملكية المساهمين	٦,٠٠٠

مثال١٥ الحصة غير المسيطرة البالغة ١٣٤ وحدة نقد تشمل مكونين. المكون الأول إعادة تصنيف سهم الحصة غير المسيطرة في الأرباح المستبقاة للمنشأة المشترية التي تقوم بالمحاسبة مباشرة قبل الإستملاك (١,٤٠٠ وحدة نقد× ٦,٧% أو ٩٣,٨٠ وحدة عملة). المكون الثاني يمثل إعادة تصنيف سهم الحصة غير المسيطرة في حقوق الملكية الصادرة للمنشأة المشترية التي تقوم بالمحاسبة (٦٠٠ وحدة نقد × ٦,٧% أو ٤٠,٢٠ وحدة عملة).

الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد

توضيح نتائج تطبيق الفقرات ١٠-١٤ وب/٣١ – ب/٤٠ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

مثال١٦ الفقرات التالية أمثلة للأصول غير الملموسة القابلة للتحديد والمستملكة في إندماج الأعمال. قد تحتوي بعض الأمثلة على خصائص أصول غير الأصول غير الملموسة. ينبغي على المنشأة المشترية محاسبة هذه الأصول وفقاً لجوهرها. ولا يهدف من الأمثلة أن تكون شاملة.

مثال١٧ الأصول غير الملموسة المعروفة بأساسها التعاقدي هي تلك الناشئة من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى. ولا تنشأ الأصول غير الملموسة المعرفة بأساسها غير التعاقدي من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى ولكنها منفصلة. وقد تكون الأصول غير الملموسة المعروفة بأساسها التعاقدي منفصلة لكن قابلية الفصل شرط غير لازم ليلبي الأصل معيار التعاقد القانوني.

الأصول غير الملموسة المرتبطة بالتسويق

مثال١٨ يتم استخدام الأصول غير الملموسة المرتبطة بالتسويق بشكل رئيسي في التسويق أو الترويج للبضائع أو الخدمات. والأمثلة على الأصول غير الملموسة المرتبطة بالتسويق هي:-

الفئة	الأساس
العلامات التجارية، الأسماء التجارية، علامات الخدمة، العلامات الجماعية، علامات الشهادة	تعاقدي
اللباس التجاري (لون فريد أو شكل فريد أو حزمة فريدة	تعاقدي
أسماء الصحف	تعاقدي
أسماء مواقع الإنترنت	تعاقدي
الإتفاقيات غير التنافسية	تعاقدي

العلامات التجارية، الأسماء التجارية، علامات الخدمة، العلامات الجماعية وعلامات الشهادة

مثال١٩ العلامات التجارية عبارة عن كلمات أو أسماء أو رموز أو أية شعارات أخرى يتم استخدامها في التجارة لبيان مصدر المنتج وتمييزه عن منتجات الآخرين. فعلامة الخدمة تبين وتميز مصدر الخدمة وليس المنتج. أما العلامات الجماعية فتحدد السلع أو الخدمات التي يقدمها أعضاء مجموعة ما. بينما علامات الشهادة فتصادق على الأصل الجغرافي أو أية خصائص أخرى للسلعة أو الخدمة.

مثال٢٠ يجوز حماية العلامات التجارية والأسماء التجارية وعلامات الخدمة والعلامات الجماعية وعلامات الشهادة قانونياً من خلال التسجيل مع الوكالات الحكومية أو الاستخدام المستمر في التجارة أو أية وسائل أخرى. وتعتبر العلامة التجارية أو أية علامة يتم إستملاكها في إندماج العمال أصلا غير ملموس يلبي معيار التعاقد القانوني إذا ما كانت محمية قانونياً من خلال التسجيل أو وسائل أخرى. خلاف ذلك، يتم الإعتراف بالعلامة التجارية أو أية علامة تم إستملاكها في إندماج الأعمال بشكل منفصل عن الشهرة إذا تمت تلبية معيار الانفصالية، وهذا ما يحدث على وجه العموم.

مثال٢١ المصطلحان *الصنف* و*اسم الصنف*،غالباً ما يستخدمان كمرادفين للعلامات التجارية أو العلامات الأخرى، هما مصطلحان تسويقيان عامان يشيران عادة إلى الأصول التكميلية للمجموعة كالعلامة التجارية (أو علامة الخدمة) والاسم التجاري المتعلق بها والصيغ والوصفات والخبرات التكنولوجية. ولا يمنع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المنشأة من الإعتراف بمجموعة من الأصول التكميلية غير الملموسة التي تشير عموما إلى علامة تجارية، كأصل واحد منفصل عن الشهرة، إذا كان للأصول التي تكون المجموعة نفس التأثيرات والفوائد العملية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أسماء مواقع الإنترنت

مثال٢٢ إسم موقع الإنترنت إسم مميز يتكون من رموز وأرقام ويستخدم لتحديد موقع إلكتروني رقمي معين. وينشأ عن تسجيل إسم الموقع ارتباط ذلك الاسم مع الكمبيوتر المتصل مع الإنترنت لمدة التسجيل. وعمليات التسجيل هذه قابلة للتجديد. ويلبي إسم الموقع المسجل والمستمك في إندماج الأعمال معيار التعاقد القانوني.

الأصول غير الملموسة المرتبطة بالعملاء

مثال٢٣ الأمثلة على الأصول غير الملموسة المرتبطة بالعملاء هي:-

الفئة	الأساس
قوائم العملاء	لا تعاقدي
احتياطي الطلب أو الإنتاج	تعاقدي
عقود العملاء والعلاقات المتعلقة بالعملاء	تعاقدي
علاقات العملاء اللا تعاقدية	لا تعاقدي

قوائم العملاء

مثال٢٤ تتألف قائمة العملاء من معلومات تخص العملاء كأسمائهم وبيانات الإتصال بهم. وقد تأخذ قائمة العملاء شكل قاعدة بيانات تشمل معلومات أخرى عن العملاء كتواريخ طلبهم والمعلومات الديموغرافية. ولا تنشأ قائمة العملاء عادة من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى. رغم ذلك، غالباً ما يتم تأجير قوائم العملاء أو مبادلتها. لذلك، تلبي قائمة العملاء المستملكة في إندماج الأعمال عادة معيار قابلية الفصل.

إحتياطي الطلب أو الإنتاج

مثال٢٥ ينشأ احتياطي الطلب أو الإنتاج من العقود كطلبات الشراء أو البيع. ويلبي احتياطي الطلب أو الإنتاج المستملك في إندماج الأعمال معيار التعاقد القانوني حتى لو أمكن إلغاء طلبات الشراء أو البيع.

عقود العملاء والعلاقات المتعلقة بالعملاء

مثال٢٦ إذا أقامت المنشأة علاقات مع عملائها من خلال عقود، فإن علاقات العملاء تلك تنشأ من حقوق تعاقدية. لذلك، تلبي عقود العملاء والعلاقات المرتبطة بهم والمستملكة في إندماج الأعمال معيار التعاقد القانوني حتى لو منعت السرية أو أية شروط تعاقدية أخرى بيع أو نقل العقد بشكل منفصل عن المنشأة المشتراه.

مثال٢٧ تمثل عقود العملاء والعلاقات المرتبطة بالعملاء أصلين متميزين غير ملموسين. الفوائد العملية والنمط الذي يتم إستهلاك منافع الأصلين الإقتصادية فيه قد يختلفان.

مثال٢٨ تنشأ علاقة العملاء بين المنشأة وعميلها إذا (أ) امتلكت المنشأة معلومات تخص العميل ولها إتصال منتظم معه و(ب) كان العميل قادراً على الإتصال المباشر مع المنشأة. وتلبي علاقات العملاء معيار التعاقد القانوني إذا ما مارست المنشأة إقامة عقود مع عملائها، بغض النظر إذا ما كان العقد قائماً في تاريخ الإستملاك. وقد تنشأ العلاقات المرتبطة بالعملاء من خلال وسائل أخرى غير العقود مثل الإتصال المنتظم الذي يقيمه مندوبو المبيعات أو الخدمة.

مثال٢٩ كما ذكرت الفقرة مثال ٢٥، ينشأ احتياطي الطلب أو الإنتاج من العقود مثل طلبات الشراء أو البيع وبالتالي تعتبر حقاً تعاقدياً. نتيجة لذلك، إذا ما كان للمنشأة علاقات مع عملائها من خلال أنواع العقود هذه، تنشأ العلاقات المرتبطة بالعملاء أيضاً من الحقوق التعاقدية وبالتالي تلبي معيار التعاقد القانوني.

أمثلة

مثال٣٠ توضح الأمثلة التالية الإعتراف بعقد العميل والأصول غير الملموسة للعلاقات المرتبطة بالعملاء والمستملكة في إندماج الأعمال.

(أ) تستملك الشركة المشترية (م) الشركة الهدف (د) في عملية إندماج أعمال في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥. ولدى (د) إتفاق مدته خمس سنوات لتزويد (العميل) بالسلع. وترى كل من الشركة (م) والشركة (د) أن العميل سيجدد الإتفاق عند نهاية العقد الحالي. الإتفاق ليس قابلاً للفصل.

يلبي الإتفاق، سواء يمكن إلغاؤه أو العكس، معيار التعاقد القانوني. إضافة لذلك، بسبب إقامة الشركة (د) علاقتها مع العميل من خلال عقد، ليس الإتفاق وحده الذي يلبي معيار التعاقد القانوني فقط ولكن علاقة الشركة (د) المرتبطة بالعميل أيضاً تلبي المعيار.

(ب) تستملك الشركة (م) الشركة (د) في إندماج أعمال في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥. تنتج (د) سلعاً عبر خطي إنتاج مختلفين: سلع رياضية وإلكترونيات. يشتري العميل السلع الرياضية والإلكترونيات من (د). ولدى (د) عقد مع العميل لتكون مزوده الحصري بالسلع الرياضية ولكنها لا تملك عقدا لتزويد العميل بالإلكترونيات. ترى كل من (د) و(م) أن هناك علاقة عملاء واحدة قائمة بين (د) والعميل.

يلبي العقد مع العميل لتكون مزوده الحصري بالسلع الرياضية، سواء يمكن إلغاؤه أو العكس، معيار التعاقد القانوني. إضافة لذلك، تلبي علاقة العملاء مع العميل معيار التعاقد القانوني بسبب إقامة (د) علاقتها مع العميل من خلال عقد بينهما. ولأن لدى (د) علاقة عملاء واحدة فقط مع العميل، تدمج القيمة العادلة لتلك العلاقة افتراضات حول علاقة الشركة (د) بالعميل تتعلق بكل من السلع الرياضية والإلكترونيات. برغم ذلك، إذا قررت الشركة (د) أن علاقات العملاء مع العميل المتعلقة بالسلع الرياضية والإلكترونيات هي علاقات منفصلة عن بعضها، تقيم الشركة (د) إذا كانت علاقة العميل الخاصة بالإلكترونيات معيار قابلية الفصل ليتم تحديدها كأصل غير ملموس.

(ج) تستملك الشركة (م) الشركة (د) في إندماج أعمال يجري في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥. وتقيم (د) أعمالا مع العميل عبر طلبات الشراء والبيع فقط. في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥، تملك (د) مخزون طلبات شراء العملاء من ٦٠% من عملائها وهم جميعا عملاء متكررون. والنسبة الأخرى

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

البالغة ٤٠% من عملاء (د) هم أيضاً عملاء متكررون. رغم ذلك، ليس لدى (د) طلبات شراء مفتوحة أو أية عقود مع هؤلاء العملاء مع ابتداء ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

تلبي طلبات الشراء لنسبة ٦٠% من عملاء الشركة (د) معيار التعاقد القانوني، بغض النظر عن إمكانية إلغائها أو عدمها. إضافة لذلك، بسبب إقامة الشركة (د) علاقتها مع ٦٠% من عملائها من خلال العقود، يلبي كل من طلبات الشراء وعلاقات الشركة (د) المرتبطة بالعملاء معيار التعاقد القانوني. ولأن الشركة (د) تمارس إقامة عقود مع النسبة المتبقية من عملائها البالغة ٤٠%، فإن علاقتها مع هؤلاء العملاء تنشأ أيضاً من حقوق تعاقدية وهي بذلك تلبي معيار التعاقد القانوني حتى لو لم تكن لدى الشركة (د) عقود مع هؤلاء العملاء في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

(د) تستملك الشركة (م) الشركة (د)، كمؤمن، في إندماج أعمال في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥. ولدى الشركة محفظة من عقود لتأمين السيارات مدتها عام واحد يمكن لحامل الوثيقة إلغاءها.

ولأن الشركة (د) تقيم علاقاتها مع حاملي الوثيقة من خلال عقود التأمين، فإن علاقات العملاء مع أصحاب السياسة تلبي معيار التعاقد القانوني. ويسري معياري المحاسبة الدوليين ٣٦ *انخفاض قيمة الأصول* والمعيار ٣٨ *الأصول غير الملموسة* على الأصل غير الملموس الخاص بعلاقة العملاء.

علاقات العملاء غير التعاقدية

مثال٣١ يمكن لعلاقة العملاء المستملكة في إندماج الأعمال وغير الناشئة من عقد أن تكون رغم ذلك قابلة للتحديد لأنها علاقة ممكن فصلها. وتبرهن معاملات المبادلة لنفس الأصل أو الأصل المشابه الذي يبين أن المنشأة باعت أو حولت نوعا معينا من علاقة العملاء غير التعاقدية أن تلك العلاقة قابلة للفصل.

الأصول غير الملموسة المتعلقة بالأعمال الفنية

مثال٣٢ الأمثلة على الأصول غير الملموسة المتعلقة بالعمال الفنية هي:-

الفئة	الأساس
المسرحيات وعروض الأوبرا وإستعراضات الباليه	تعاقدي
الكتب والمجلات والصحف والآداب الأخرى	تعاقدي
الأعمال الموسيقية كتأليف الألحان والأشعار الغنائية وألحان الدعاية والإعلان	تعاقدي
اللوحات والصور	تعاقدي
مواد الفيديو المرئية والمسموعة بما فيها الأفلام والأفلام الموسيقية والبرامج التلفزيونية	تعاقدي

مثال٣٣ يمكن تحديد الأصول المتعلقة بالأعمال الفنية والمستملكة في إندماج العمال إذا نشأت من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى مثل تلك التي توفرها حقوق النشر. يمكن للمالك نقل حقوق النشر إما كاملة عبر التحويل أو جزئياً من خلال إتفاق ترخيص. لا يتم منع المنشأة المشترية من الإعتراف بأصل حقوق النشر غير الملموس أو أية تحويلات أو إتفاقيات ترخيص معنية كأصل منفصل شرط أن تكون متشابهة الفوائد العملية.

الأصول غير الملموسة المعتمدة على العقود

مثال٣٤ تمثل الأصول غير الملموسة المعتمدة على العقود قيمة الحقوق الناشئة من الإتفاقات التعاقدية. وتعتبر عقود العملاء نوعاً من الأصول غير الملموسة المعتمدة على العقود. إذا أقامت شروط العقد إلتزاماً (مثال: إذا كانت شروط الإيجار التشغيلي أو عقد العميل غير مقبولة نسبة لشروط السوق)، تعترف المنشأة المشترية به كإلتزام يتحمله إندماج الأعمال. الأمثلة على الأصول غير الملموسة المعتمدة على العقود هي:-

الفئة	الأساس
الترخيص والأتاوات والإتفاقات المتوقفة	تعاقدي
الإعلان والبناء والإدارة وعقود الخدمة أو التوريد	تعاقدي
إتفاقات التأجير (سواء كانت المنشأة المشتراه مستأجرة أو مؤجرة)	تعاقدي
تصاريح البناء	تعاقدي
إتفاقات الإمتياز	تعاقدي
حقوق التشغيل والبث	تعاقدي
عقود التخديم مثل عقود تخديم الرهن العقاري	تعاقدي
عقود التوظيف	تعاقدي
حقوق الاستخدام مثل الحفر والمياه والغاز وقطع الأشجار وتصاريح الطرق	تعاقدي

عقود التخديم مثال عقود تخديم الرهن العقاري

مثال٣٥ عقود أصول الخدمة المالية هي نوع واحد من الأصل غير الملموس المعتمد على العقود. وبالرغم من أن التخديم ملازم في كافة الصول المالية، فإنه يصبح أصلاً مميزاً (أو إلتزاماً) من خلال:-

(أ) فصله تعاقدياً من الأصل المالي الأساسي من خلال بيع أو التوريق المالي للأصول مع استبقاء التخديم؛ و

(ب) الشراء والافتراض المنفصلين للتخديم.

مثال٣٦ إذا تم إستملاك قروض الرهن العقاري ومقبوضات البطاقات الإئتمانية أو أية أصول مالية أخرى في إندماج أعمال مع استبقاء التخديم، فإن حقوق التخديم الملازمة لا تعتبر أصلاً غير ملموس لأن القيمة العادلة لحقوق التخديم تلك مدرجة في قياس القيمة العادلة للأصل المالي المستملك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عقود التوظيف

مثال٣٧ تعتبر عقود التوظيف عقوداً نفعية من منظور رب العمل لأن تسعير تلك العقود مقبول بالنسبة لشروط السوق وهي أحد أنواع الأصول غير الملموسة المعتمدة على العقود.

حقوق الاستخدام

مثال٣٨ تشمل حقوق الاستخدام الحفر والمياه والغاز وقطع الأشجار وتصاريح الطرق. وبعض حقوق الاستخدام أصول غير ملموسة معتمدة على عقود تتم محاسبتها بشكل منفصل عن الشهرة. وقد يكون لدى حقوق استخدام أخرى خصائص الأصول الملموسة وليست الأصول غير الملموسة. وينبغي أن تعمل المنشأة المشترية على محاسبة حقوق الاستخدام بناء على طبيعتها.

الأصول غير الملموسة المرتبطة بالتكنولوجيا

مثال٣٩ الأمثلة على الأصول غير الملموسة المرتبطة بالتكنولوجيا هي:-

الفئة	الأساس
تكنولوجيا ممنوحة البراءة	تعاقدي
برمجيات الكمبيوتر والأعمال المخفية	تعاقدي
تكنولوجيا غير ممنوحة البراءة	لا تعاقدي
قواعد البيانات بما فيها أدلة العناوين	لا تعاقدي
الأسرار التجارية مثال الصيغ والعمليات والوصفات السرية	تعاقدي

برمجيات الكمبيوتر والأعمال المخفية

مثال٤٠ تلبي برمجيات الكمبيوتر وصيغ البرامج المستملكة في إندماج الأعمال التي تتم حمايته قانونياً، بوسائل مثل البراءة وحقوق النشر، معيار التعاقد القانوني لتحديدها كأصول غير ملموسة.

مثال٤١ الأعمال المخفية عبارة عن برمجية يتم حفظها بشكل دائم على شريحة ذاكرة قراءة فقط كسلسلة من رقائق الأستنسل أو مجموعة دارات متكاملة. ويجوز حماية الأعمال المحجوبة قانونياً. وتلبي الأعمال المحجوبة المستملكة في إندماج الأعمال معيار التعاقد القانوني لتحديدها كأصل غير ملموس.

قواعد البيانات، وتشمل أدلة العناوين

مثال٤٢ قواعد البيانات عبارة عن مجموعات من المعلومات يتم تخزينها غالباً بشكل إلكتروني (مثل أقراص أو ملفات الكمبيوتر). ويجوز أن تكون قاعدة البيانات التي تشمل أعمال تأليف أصلية مكفولة الحماية بحقوق النشر. وتلبي قاعدة البيانات المستملكة في إندماج الأعمال ومكفولة الحماية بحقوق النشر معيار التعاقد القانوني. رغم ذلك، تشمل قاعدة البيانات عادة معلومات معدة نتيجة للعمليات الطبيعية للمنشأة مثل قوائم العملاء أو المعلومات المتخصصة، مثل البيانات العلمية أو معلومات الإئتمان. ويمكن، وغالباً ما يكون ذلك، مبادلة أو ترخيص أو تأجير قواعد البيانات غير المكفولة بحماية حقوق النشر جزئياً أو بشكل كامل. لذلك، حتى لو لم تنشأ المنافع الإقتصادية المستقبلية لقواعد البيانات من الحقوق القانونية، فإن قاعدة البيانات المستملكة في إندماج الأعمال تلبي معيار قابلية الفصل.

مثال٤٣ تشمل أدلة العناوين سجلاً تاريخياً لكافة القضايا التي تؤثر في عنوان أجزاء الأرض في منطقة جغرافية معينة. ويتم بيع وشراء أصول أدلة العناوين، إما بمجملها أو بأجزاء منها، عبر معاملات مبادلة أو أنه يتم ترخيصها. لذلك، تلبي أصول أدلة العناوين المستملكة في إندماج الأعمال معيار قابلية الفصل.

الأسرار التجارية، مثال الصيغ والعمليات والوصفات السرية

مثال٤٤ السر تجاري عبارة عن "معلومات تشمل صيغة أو نمطاً أو وصفة أو تصنيفاً أو برنامجاً أو وسيلة أو طريقة أو آلية أو عملية (أ) تنتج قيمة إقتصادية مستقلة، حقيقية أو محتملة، من عدم كونها معروفة للعموم و(ب) تكون مركز الجهود المنطقي في الإبقاء على سريتها بموجب الظروف*". وإذا ما كانت المنافع الإقتصادية المستقبلية من السر التجاري المستملك في إندماج الأعمال محمية قانونياً، فإنها تلبي معيار التعاقد القانوني. خلاف ذلك، تكون الأسرار التجارية المستملكة في إندماج الأعمال قابلة التحديد إذا تم تلبية معيار قابلية الفصل الذي يرجح أن يكون كذلك.

الربح من الشراء بأسعار منخفضة

توضيح نتائج الإعتراف وقياس الكسب من الشراء بأسعار منخفضة من خلال تطبيق الفقرات ٣٢-٣٦ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

مثال٤٥ يوضح المثال التالي محاسبة إندماج الأعمال الذي يتم فيه الإعتراف بالكسب من الشراء بأسعار منخفضة.

مثال٤٦ في ١ يناير ٢٠٠٥، تستملك الشركة (م) ٨٠% من حصص حقوق الملكية في الشركة (د)، منشأة خاصة، مقابل نقد بقيمة ١٥٠ وحدة عملة. ولأن مالكي الشركة (د) السابقين اضطروا للتصرف في إستثماراتهم في الشركة (د) خلال تاريخ محدد، لم يكن لديهم الوقت الكافي لتسويق الشركة (د) لعدد أكبر من المشترين المحتملين. وتقيس إدارة شركة (د) مبدئياً الأصول المستملكة القابلة للتحديد والمعترف بها بشكل منفصل والإلتزامات المتحملة من تاريخ الإستملاك وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. ويتم قياس الأصول قابلة التحديد على ٢٥٠ وحدة نقد والإلتزامات المتحملة على ٥٠ وحدة عملة. كما تشرك الشركة (د) مستشاراً مستقلاً يقرر أن القيمة العادلة لنسبة ٢٠% من الحصة غير المسيطرة في الشركة (د) هي ٤٢ وحدة عملة.

مثال٤٧ يزيد مبلغ صافي أصول الشركة (د) القابلة للتحديد (٢٠٠ وحدة عملة، تم حسابها على ٢٥٠ وحدة نقد ٥٠ وحدة عملة) عن القيمة العادلة للمبلغ المنقول مضافاً إليها القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة في الشركة (د). لذلك، تراجع الشركة (م) الإجراءات التي تتبعها لتحديد وقياس الأصول المستملكة والإلتزامات المتحملة ولقياس القيمة العادلة لكل من الحصة غير المسيطرة في الشركة

* ميلفين سمينسكي و لانين برايز، قواعد الملكية الفكرية في المعاملات التجارية (نيويورك، جون وايلي أند سنز ١٩٩٨) الصفحة ٢٩٣.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(د) والمبلغ المنقول. وبعد تلك المراجعة، تقرر الشركة (م) أن الإجراءات والقياسات الناتجة كانت ملائمة وصحيحة. وتقيس الشركة (م) الكسب من الشراء بأسعار منخفضة من ٨٠% من الحصة كما يلي:-

	وحدة عملة	
مبلغ صافي الأصول قابلة التحديد التي تم إستملاكها (٢٥٠ وحدة نقد ٥٠ وحدة عملة)		٢٠٠
مطروحاً منه : القيمة العادلة للمبلغ المنقول لنسبة ٨٠% من حصة الشركة (م) في الشركة (د)؛ مضافا إليها	١٥٠	
القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة في الشركة (د)	٤٢	
		١٩٢
الربح من الشراء بسعر منخفض من الحصة البالغة ٨٠%		٨

مثال ٤٨. تسجل الشركة (م) إستملاكها للشركة (د) في بياناتها المالية الموحدة كما يلي:-

	وحدة عملة	**وحدة عملة**
الأصول المؤجلة القابلة للتحديد والتي تم إستملاكها	٢٥٠	
النقد المتداول		١٥٠
الإلتزامات المتحملة المتداولة		٥٠
الكسب المتداول من الشراء بأسعار منخفضة		٨
حقوق الملكية المتداولة – الحصة غير المسيطرة في الشركة (د)		٤٢

مثال٤٩ إذا اختارت المنشأة المشترية قياس الحصة غير المسيطرة في الشركة (د) على أساس حصتها التناسبية في صافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراه، يكون مبلغ الحصة غير المسيطرة المعترف به ٤٠ وحدة نقد (٢٠٠ وحدة نقد × ٠. ٢٠). ويكون الكسب من الشراء بأسعار منخفضة ١٠ وحدة نقد (٢٠٠ وحدة نقد (١٥٠ وحدة نقد + ٤٠ وحدة عملة)).

فترة القياس

توضيح نتائج تطبيق الفقرات ٤٥-٥٠ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

مثال٥٠ إذا لم تتم المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال في نهاية فترة إعداد التقارير المالية التي حدث فيها الإندماج، فإن الفقرة ٤٥ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ تقتضي من المنشأة المشترية الإعتراف في بياناتها المالية بالمبالغ المؤقتة للبنود التي لم تتم محاسبتها. وخلال فترة القياس، تعترف المنشأة المشترية بالتعديلات على المبالغ المؤقتة اللازمة لإظهار المعلومات التي تم إحرازها حول الحقائق والظروف السائدة منذ تاريخ الإستملاك وإن عرفت، المؤثرة في قياس المبالغ المعترف بها منذ ذلك التاريخ. وتقتضي الفقرة ٤٩ من المعيار الدولي إعداد التقارير المالية ٣ من المنشأة المشترية الإعتراف بهذه التعديلات كإتمام محاسبة إندماج الأعمال في تاريخ الإستملاك. ولا يتم إدراج تعديلات فترة القياس في الربح أو الخسارة.

مثال٥١ إفترض أن الشركة (م) تستملك الشركة (د) في ٣٠ سبتمبر ٢٠٠٧. وتسعى الشركة (م) لتقييم مستقل لبند ممتلكات ومنشآت ومعدات تم إستملاكه في الإندماج حيث أنه لم يتم حين تم التصريح للشركة (م) إصدار بياناتها المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧. وفي بياناتها المالية السنوية للعام ٢٠٠٧، إعترفت الشركة (م) بالقيمة العادلة المؤقتة للأصل بمقدار ٣٠,٠٠٠ وحدة عملة. وفي تاريخ الإستملاك، كان لدى بند الممتلكات والمنشآت والمعدات فائدة فعلية متبقية لمدة خمس سنوات. وبعد خمسة أشهر من الإستملاك، استلمت الشركة (م) التقييم المستقل الذي قدر القيمة العادلة للأصل في تاريخ الإستملاك بمقدار ٤٠,٠٠٠ وحدة عملة.

مثال٥٢ في بياناتها المالية للعام المنتهي في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨، تعدل الشركة (م) معلومات السنة السابقة للعام ٢٠٠٧ بأثر رجعي كما يلي:-

(أ) يتم زيادة المبلغ المسجل للممتلكات والمنشآت والمعدات من بداية ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ بمقدار ٩,٥٠٠ وحدة عملة. ويتم حساب ذلك التعديل على أنه تعديل على القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك بمقدار ١٠,٠٠٠ وحدة نقد تقل عن الإستهلاك الإضافي الذي أمكن الإعتراف به لو أنه تم الإعتراف بقيمة الأصل العادلة في تاريخ الإستملاك منذ ذلك التاريخ (٥٠٠ وحدة نقد لثلاثة أشهر من الإستهلاك).

(ب) المبلغ المسجل للشهرة من بداية ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ منخفض بمقدار ١٠,٠٠٠ وحدة عملة.

(ج) يزداد مصروف الإستهلاك للعام ٢٠٠٧ بمقدار ٥٠٠ وحدة عملة.

مثال٥٣ وفقاً للفقرة ب٦٧/ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، تفصح الشركة (م):-

(أ) في بياناتها المالية للعام ٢٠٠٧، عن عدم إتمام المحاسبة الأولية لإندماج الأعمال لأنه لم يتم استلام تقييم الممتلكات والمنشآت والمعدات.

(ب) في بياناتها المالية للعام ٢٠٠٨، عن مبالغ وشروح التعديلات على القيم المؤقتة المعترف بها خلال فترة إعداد التقارير الحالية. لذلك، تفصح الشركة (م) عن أن المعلومات المقارنة للعام ٢٠٠٧ تعدل بأثر رجعي لزيادة القيمة العادلة لبند الممتلكات والمنشآت والمعدات في تاريخ الإستملاك بمقدار ٩,٥٠٠ وحدة نقد ناتج عن انخفاض الشهرة البالغة ١٠,٠٠٠ وحدة نقد وزيادة في الإستهلاك بمقدار ٥٠٠ وحدة عملة.

تحديد أي جزء من معاملة إندماج الأعمال

تسوية العلاقة القائمة سابقاً

توضيح نتائج تطبيق الفقرات ٥١ و٥٢ وب٥٠/ – ب٥٣/ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

مثال٥٤ تشتري الشركة (م) مكونات إلكترونية من الشركة (د) بموجب عقد التزويد الممتد لفترة خمس سنوات على أسعار ثابتة. وحالياً، تزيد الأسعار الثابتة عن الأسعار التي يمكن للشركة (م) الشراء بها مكونات إلكترونية مشابهة من مزود آخر. ويجيز عقد التزويد للشركة (م) إلغاء العقد قبل نهاية فترة الخمس سنوات فقط من خلال دفع ٦ مليون وحدة نقد كشرط جزائي. وبموجب السنوات الثلاث المتبقية بموجب عقد التزويد، تدفع الشركة (م) ٥٠ مليون وحدة نقد مقابل إستملاك الشركة (د) وهو مبلغ القيمة العادلة للشركة (د) الذي يميل مشاركو السوق الآخرون إلى دفعه.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال٥٥ يتم إدراج القيمة العادلة لعقد التزويد مع الشركة (م) والبالغة ٨ مليون وحدة نقد في إجمالي القيمة العادلة للشركة (د). يمثل مبلغ ٨ مليون وحدة نقد المكون البالغ ٣ مليون وحدة نقد الذي "في السوق" لأن التسعير قابل للمقارنة مع تسعير معاملات السوق المتداولة لنفس البنود أو البنود المشابهة (جهود البيع وعلاقات العملاء وهكذا) و٥ مليون وحدة نقد للتسعير الذي ترفضه الشركة (م) لأنه يتجاوز سعر معاملات السوق المتداولة للبنود المشابهة. ولا تملك الشركة (د) أصولا أو إلتزامات أخرى قابلة للتحديد والمتعلقة لعقد التزويد حيث أن الشركة (م) لم تعترف بأية أصول أو إلتزامات تتعلق بعقد التزويد قبل إندماج الأعمال.

مثال٥٦ في هذا المثال تحسب الشركة (م) خسارة بمقدار ٥ مليون وحدة نقد(أقل من مبلغ التسوية البالغ ٦ مليون وحدة نقد ومبلغ العقد الذي ترفضه المنشأة المشترية) بشكل منفصل عن إندماج الأعمال. ويعتبر مكون "في السوق" البالغ ٣ مليون وحدة نقد الخاص بالعقد جزء من الشهرة.

مثال٥٧ فيما إذا اعترفت الشركة (م) سابقاً بالمبلغ المتعلق بالعلاقة القائمة مسبقا في بياناتها المالية سيؤثر على المبلغ المعترف به كربح أو خسارة للتسوية الحقيقية للعلاقة. افترض أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية اقتضت من الشركة (م) الإعتراف بإلتزام بمقدار ٦ مليون وحدة نقد مقابل عقد التزويد قبل إندماج الأعمال. في ذلك الموقف، تعترف الشركة (م) بكسب تسوية بمقدار ١ مليون وحدة نقد على العقد في الربح أو الخسارة في تاريخ الإستملاك (تقل خسارة العقد التي تم قياسها بمقدار ٥ مليون وحدة نقد عن الخسارة المعترف بها سابقا بمقدار ٦ مليون وحدة عملة). ويعني ذلك أن الشركة (م) قد سوت فعلا الإلتزام المعترف به بمقدار ٦ مليون مقابل ٥ مليون وحدة نقد بناتج ربح قدره ١ مليون وحدة نقد.

الدفعات المحتملة للموظفين

توضيح نتائج تطبيق الفقرات ٥١ و٥٢ وب٥٠/ وب٥٤/ وب٥٥/ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

مثال٥٨ عينت الشركة (د) مرشحا يكون رئيسها التنفيذي الجديد بموجب عقد مدته عشر سنوات. ويقتضي العقد أن تدفع الشركة (د) مبلغ ٥ مليون وحدة نقد للمرشح في حال تم إستملاك الشركة (د) قبل انتهاء العقد. وتستملك الشركة (م) الشركة (د) بعد ثمانية سنوات. وكان الرئيس التنفيذي ما زال موظفا حتى تاريخ الإستملاك وسيتم دفع مبلغ إضافي له بموجب العقد القائم.

مثال٥٩ في هذا المثال، دخلت الشركة (د) في إتفاق توظيف قبل ابتداء مفاوضات الإندماج، وكان غرض الإتفاق ضم خدمات الرئيس التنفيذي. وبهذا لا يوجد دليل على أنه تم إجراء الإتفاق لصالح الشركة (م) أو المنشأة المختلطة. ولذلك، يتم إدراج الإلتزام بدفع ٥ مليون وحدة نقد في تطبيق طريقة الإستملاك.

مثال٦٠ في ظروف أخرى، قد تدخل الشركة (د) في إتفاق مشابه مع رئيس تنفيذي بناء على اقتراح الشركة (م) خلال المفاوضات حول إندماج الأعمال، إذا تم ذلك، قد يكون الغرض الرئيسي من الإتفاق دفع مبلغ تعويض إنهاء الخدمة للرئيس التنفيذي، ويفيد الإتفاق الشركة (م) أو المنشأة المختلطة بشكل رئيسي وليس الشركة (د) أو مالكيها السابقين. في ذلك الموقف، تجري الشركة (م) محاسبة الإلتزام لتدفع للرئيس التنفيذي في بياناتها المالية ما بعد الإندماج بشكل منفصل عن محاسبة تطبيق طريقة الإستملاك.

مكافآت الإستبدال

توضيح نتائج تطبيق الفقرات ٥١ و٥٢ وب٥٦- ب٦٢ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

مثال٦١ توضح الأمثلة التالية مكافآت الإستبدال التي التزمت المنشأة المشترية بإصدارها في الظروف التالية:-

		مكافآت المنشأة المشتراه هل تم انتهاء فترة الاستحقاق قبل إندماج الأعمال؟	
		تام	**غير تام**
مكافآت الإستبدال هل يقتضي على الموظفين تقديم خدمات إضافية بعد تاريخ الاستحقاق	**لا يقتضي**	مثال ١	مثال ٤
	يقتضي	مثال ٢	مثال ٣

مثال٦٢ تفترض الأمثلة تصنيف كافة المكافآت كحقوق ملكية.

مثال ١

مكافآت المنشأة المشتراه	***تمت** فترة الاستحقاق قبل إندماج الأعمال*
مكافآت الإستبدال	***لا** يقتضي من الموظفين تقديم خدمات إضافية بعد تاريخ الإستملاك*

مثال٦٣ تصدر الشركة (م) مكافآت إستبدال بقيمة ١١٠ وحدة نقد (قياس معتمد على السوق) في تاريخ الإستملاك مقابل مكافآت الشركة (د) البالغة ١٠٠ وحدة نقد (قياس معتمد على السوق) في تاريخ الإستملاك. ولا يقتضي خدمات ما بعد الإندماج مقابل مكافآت الإستبدال وقد سلم موظفو الشركة (د) كافة الخدمات المطلوبة للمنشأة المشتراه منذ بداية تاريخ الإستملاك.

مثال٦٤ يعتبر المبلغ المنسوب إلي خدمة ما بعد الإندماج قياسا لمكافآت الشركة (د) على أساس السوق (بقيمة ١٠٠ وحدة نقد) في تاريخ الإستملاك؛ ويتم إدراج ذلك المبلغ في المبلغ المنقول في إندماج الأعمال. ويكون المبلغ المنسوب إلى خدمة ما بعد الإندماج١٠ وحدة نقد وهو الفرق بين إجمالي قيمة مكافآت الإستبدال (١١٠ وحدة نقد) والحصة المنسوبة إلى خدمة ما بعد الإندماج (١٠٠ وحدة نقد). وبسبب عدم اقتضاء الخدمة ما بعد الإندماج لمكافآت الإستبدال، تعترف الشركة (م) مباشرة بمبلغ ١٠ وحدة نقد كتكلفة تعويض في بياناتها المالية الصادرة ما بعد الإندماج.

مثال ٢

مكافآت المنشأة المشتراه	***تمت** فترة الاستحقاق قبل إندماج الأعمال*
مكافآت الإستبدال	***يقتضي** من الموظفين تقديم خدمات إضافية بعد تاريخ الإستملاك*

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال٦٥ تجري الشركة (م) مبادلة مكافآت الإستبدال التي تقتضي خدمة سنة واحدة بعد الإندماج مقابل دفعة المكافآت المعتمدة على حصة سهم الشركة (د) التي أنهى الموظفون فيها فترة الاستحقاق قبل إندماج الأعمال. ويكون قياس أساس السوق لكلا المكافأتين بمقدار ١٠٠ وحدة نقد حين تاريخ الإستملاك. وعندما يتم منحها يكون لدى مكافآت الشركة (د) فترة استحقاق لمدة أربع سنوات. وحين تاريخ الإستملاك، يتنازل موظفو الشركة (د) أصحاب المكافآت غير المستنفذة عن إجمالي سنوات الخدمة السبع منذ تاريخ المنح.

مثال٦٦ بالرغم من تسليم موظفي الشركة (د) كافة الخدمات، تخصص الشركة (م) نسبة من مكافآت الإستبدال لتكلفة التعويض ما بعد الإندماج وفقاً للفقرة ب/٥٩ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، وذلك لأن مكافآت الإستبدال تقتضي خدمة مدتها عام واحد بعد الإندماج. إجمالي فترة الاستحقاق هو خمس سنوات – فترة الاستحقاق لمكافأة المنشأة المشتراه الأصلية التامة قبل تاريخ الإستملاك (أربع سنوات) مضافا إليها فترة الاستحقاق لمكافأة الإستبدال (سنة واحدة).

مثال٦٧ تساوي الحصة المنسوبة إلى خدمات ما قبل الإندماج قياس أساس السوق لمكافأة المنشأة المشتراه (١٠٠ وحدة نقد) مضروبة في نسبة فترة الاستحقاق ما قبل الإندماج (٤ سنوات) على إجمالي فترة الاستحقاق (٥ سنوات). وبذلك، تتم نسبة مبلغ ٨٠ وحدة نقد (١٠٠ وحدة نقد × ٤/٥ سنوات) على فترة الاستحقاق ما قبل الإندماج وبالتالي إدراجها في المبلغ المنقول في إندماج الأعمال. ويتم نسب المبلغ ٢٠ وحدة نقد المتبقي إلى فترة الاستحقاق ما بعد الإندماج وبالتالي يتم الإعتراف به كتكلفة تعويض في بيانات الشركة (م) المالية الصادرة بعد الإندماج وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.

مثال ٣

مكافآت المنشأة المشتراه	***لم تتم** فترة الاستحقاق قبل إندماج الأعمال*
مكافآت الإستبدال	***يقتضي** من الموظفين تقديم خدمات إضافية بعد تاريخ الإستملاك*

مثال٦٨ تجري الشركة (م) مبادلة مكافآت الإستبدال التي تقتضي الخدمة لمدة سنة واحدة بعد الإندماج مقابل دفع المكافآت على أساس الأسهم للشركة (د) التي لم يقدم الموظفون لها بعد كافة الخدمة في تاريخ الإستملاك. ويبلغ القياس على أساس السوق للمكافأتين ١٠٠ وحدة نقد في تاريخ الإستملاك. وعندما منحت مكافآت الشركة (د) سابقا، كان لها فترة استحقاق لمدة ٤ سنوات. ومن بداية تاريخ الاستحقاق، قدم موظفو الشركة (د) خدمة سنتين وقد اقتضي منهم تقديم سنتين إضافيتين من الخدمة بعد تاريخ الإستملاك لكي تستحق مكافآتهم. نتيجة لذلك، يتم فقط نسب حصة من مكافآت الشركة (د) إلى الخدمة بعد الإندماج.

مثال٦٩ تقتضي مكافآت الإستبدال الخدمة لمدة سنة واحدة فقط بعد الإندماج. ولأن الموظفين قد قدموا سنتين من الخدمة، يكون إجمالي فترة الاستحقاق ثلاث سنوات. وتساوي الحصة المنسوبة إلى خدمات ما قبل الإندماج قياس أساس السوق لمكافأة المنشأة المشتراه (١٠٠ وحدة نقد) مضروبة في نسبة فترة الاستحقاق (سنتين) ما قبل الإندماج إلى الإجمالي الأكبر من فترة الاستحقاق (٣ سنوات) أو فترة الاستحقاق الأصلية لمكافأة الشركة (د) (٤ سنوات). وبذلك، يتم نسب مبلغ ٥٠ وحدة نقد (١٠٠ وحدة نقد × ٢/٤ سنوات) إلى الخدمة قبل الإندماج وبالتالي يتم إدراجه في المبلغ المنقول إلى المنشأة المشتراه. ويتم نسب المبلغ المتبقي البالغ ٥٠ وحدة نقد إلى الخدمة بعد الإندماج وبالتالي يتم الإعتراف به كتكلفة تعويض في بيانات الشركة (م) المالية بعد الإندماج.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال ٤

مكافآت المنشأة المشتراه	***لم تتم** فترة الاستحقاق قبل إندماج الأعمال*
مكافآت الإستبدال	***لا** يقتضي من الموظفين تقديم خدمات إضافية بعد تاريخ الإستملاك*

مثال٧٠ افترض نفس الحقائق في المثال الثالث أعلاه بإستثناء إجراء الشركة (م) مبادلة مكافآت الإستبدال التي لا تقتضي الخدمة بعد الإندماج مقابل مكافآت الدفع على أساس الأسهم الخاصة بالشركة (د) التي لم يقدم الموظفون لها بعد كافة الخدمة من تاريخ الإستملاك. ولا تلغي شروط مكافآت الشركة (د) المستبدلة أية فترة مستحقة حين تتغير السيطرة. (يتم تطبيق الإرشادات في المثال الأول إذا تضمنت مكافآت الشركة (د) شرطا يلغي أية فترة مستحقة متبقية حين تتغير السيطرة) ويكون قياس أساس السوق لكلا المكافأتين ١٠٠ وحدة نقد. ولأن الموظفين قد قدموا أساسا خدمة سنتين ولا تقتضي مكافآت الإستبدال أية خدمة بعد الإندماج، يكون إجمالي فترة الاستحقاق سنتين اثنتين.

مثال٧١ تساوي حصة قياس أساس السوق لمكافآت الإستبدال المنسوبة إلى خدمات ما قبل الإندماج قياس أساس السوق لمكافأة المنشأة المشتراه (١٠٠ وحدة نقد) مضروبة في نسبة فترة الاستحقاق (سنتين) ما قبل الإندماج إلى **الإجمالي الأكبر** من فترة الاستحقاق (سنتين) أو فترة الاستحقاق الأصلية لمكافأة الشركة (د) (٤ سنوات). وبذلك، يتم نسب مبلغ ٥٠ وحدة نقد (١٠٠ وحدة نقد × ٤/٢ سنوات) إلى الخدمة قبل الإندماج وبالتالي يتم إدراجه في المبلغ المنقول إلى المنشأة المشتراه. ويتم نسب المبلغ المتبقي البالغ ٥٠ وحدة نقد إلى الخدمة بعد الإندماج. ولعدم اقتضاء الخدمة بعد الإندماج حتى تستحق مكافأة الإستبدال، تعترف الشركة (م) بكامل مبلغ ٥٠ وحدة نقد مباشرة كتكلفة تعويض في بياناتها المالية الصادرة بعد الإندماج.

متطلبات الإفصاح

توضيح نتائج تطبيق متطلبات الإفصاح في الفقرات ٥٩ – ٦٣ وب٦٤ – ب٦٧ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

مثال٧٢ يوضح المثال التالي بعض متطلبات الإفصاح في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، ولكنه لا يعتمد على معاملة فعلية، ويفترض المثال أن الشركة (م) منشأة مسجلة وأن الشركة (د) منشأة غير مسجلة. ويعرض التوضيح الإفصاحات بصيغة مجدولة تعود إلى متطلبات إفصاح معينة قد تم توضيحها. وقد تعرض الملاحظة الهامشية العديد من الإفصاحات الموضحة بصيغة تفصيلية واضحة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملاحظة الهامشية خ: عمليات الإستملاك

مرجع الفقرة

ب/٦٤ (أ–د) في ٣٠ يونيو٢٠٠٠ استملكت الشركة (م) ١٥% من أسهم الشركة (د) العادية المتداولة . في ٣٠ يونيو٢٠٠٢ استملكت الشركة (م) ٦٠% من أسهم الشركة (د) العادية المتداولة وملكت السيطرة على الشركة (د). والشركة (د) مزود بيانات شبكية لمنتجات وخدمات في كندا ومكسيكو. ونتيجة الإستملاك، من المتوقع أن تكون الشركة (د) المزود الرائد لبيانات الخدمات والمنتجات الشبكية في تلك الأسواق. ومن المتوقع أيضاً أن تخفض التكاليف في اقتصاديات جدول الأسعار.

ب/٦٤ (هـ) تتألف الشهرة المقدرة بقيمة ٢,٥٠٠ وحدة نقد الناشئة من الإستملاك بشكل كبير من تحالفات العمال واقتصاديات جدول الأسعار المتوقع من دمج عمليات الشركة (م) والشركة (د).

ب/٦٤ (ك) لن يكون هناك خصم محتمل في أي شهرة معترف بها لأغراض ضريبة الدخل. يلخص الجدول التالي المبلغ المدفوع للشركة (د) ومبالغ الصول المستملكة والإلتزامات المتحملة المعترف بها في تاريخ الإستملاك بالإضافة إلى القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة في الشركة (د) في تاريخ الإستملاك.

في ٣٠ يونيو٢٠٠٢

	المبلغ	**وحدة نقد**
ب/٦٤ (و) (ط)	النقد	٥,٠٠٠
ب/٦٤ (و) (٤)	أدوات حقوق الملكية (١٠٠,٠٠٠ سهم عادي من الشركة (م)	٤,٠٠٠
ب/٦٤ (و) (٣)؛ ب/٦٤ (ز) (١)	ترتيب المبلغ المحتمل	١,٠٠٠
ب/٦٤ (و)	**إجمالي المبلغ المنقول**	١٠,٠٠٠
ب/٦٤ (ع) (ط)	**القيمة العادلة لحصة حقوق ملكية الشركة (م) في الشركة (د) المملوكة قبل إندماج الأعمال**	٢,٠٠٠
		١٢,٠٠٠
ب/٦٤ (م)	**تكاليف مرتبطة بالإستملاك** (المدرجة في البيع ومصاريف عامة وإدارية في بيان دخل الشركة (م) الشامل للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢)	١,٢٥٠
ب/٦٤ (ط)	**المبالغ المعترف بها للأصول المستملكة والقابلة للتحديد والإلتزامات المتحملة**	
	الأصول المالية	٣,٥٠٠
	المخزون	١,٠٠٠
	الممتلكات والمنشآت والمعدات	١٠,٠٠٠
	الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد	٣,٣٠٠
	الإلتزامات المالية	٤,٠٠٠-
	الإلتزام المحتمل	١,٠٠٠ -
	إجمالي صافي الأصول القابلة للتحديد	١٢,٨٠٠
ب/٦٤ (س) (ط)	**الحصة غير المسيطرة في الشركة (د)**	٣,٣٠٠ -
	الشهرة	٢,٥٠٠
		١٢,٠٠٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ب/٦٤ (و) (٤) تم تحديد القيمة العادلة لمقدار ١٠٠,٠٠٠ سهم عادي تم إصدارها كجزء من المبلغ المدفوع للشركة (د) (٤,٠٠٠ وحدة نقد) على أساس سعر إغلاق السوق لأسهم الشركة (م) العادية في تاريخ الإستملاك.

ب/٦٤ (و) (٣) ب/٦٤ (ز) ب/٦٤ (ب) يقتضي ترتيب المبلغ المحتمل من الشركة (م) دفع 5% من إيرادات التبادل للمالكين السابقين، إستثمار حقوق ملكية غير موحد تملكه الشركة (د)، بزيادة ٧،٥٠٠ وحدة نقد للعام ٢٠٠٣ إلى حد أعلى بقيمة ٢,٥٠٠ وحدة نقد (غير مخصومة).

يمكن للمبلغ غير المخصوم المحتمل لكافة الدفعات المستقبلة التي يقتضي على الشركة (م) دفعها بموجب ترتيب المبلغ المحتمل أن يتراوح بين ٠ وحدة نقد و٢,٥٠٠ وحدة نقد.

تم تقدير القيمة العادلة لترتيب المبلغ المحتمل بقيمة ١,٠٠٠ وحدة نقد من خلال تطبيق منهج الدخل. وتعتمد تقديرات القيمة العادلة على سعر الخصم المحدد الذي يتراوح بين ٢٠ – ٢٥ % والإيرادات المعدلة على أساس الاحتمالية في عملية التبادل بقيمة ١٠,٠٠٠ وحدة نقد – ٢٠,٠٠٠ وحدة نقد.

ابتداء من ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢، لم يتغير مبلغ ترتيب المبلغ المحتمل المعترف به ولا نطاق النتائج أو الافتراضات المستخدمة في إعداد التقديرات.

ب/٦٤ (ح) تشمل القيمة العادلة للأصول المالية المستملكة مبالغ مستحقة الدفع بموجب عقود الإيجار المالية لمعدات البيانات الشبكية بقيمة عادلة تبلغ ٢,٣٧٥ وحدة نقد. ومن المرجح عدم إمكانية جباية ٤٥٠ وحدة نقد من إجمالي المبلغ بموجب العقد والبالغ ٣,١٠٠ وحدة نقد

ب/٦٧ (أ) القيمة العادلة للأصول غير الملموسة القابلة للتحديد والبالغة ٣,٣٠٠ وحدة نقد هي إيصال إضافي معلق من التقييم النهائي لتلك الصول.

ب/٦٤ (ي) ب/٦٧ (ج) معيار المحاسبة الدولي ٣٧. ٨٤، ٨٥ تم الإعتراف بالإلتزام المحتمل بقيمة ١,٠٠٠ وحدة نقد لصالح مطالبات الكفالة المتوقعة على المنتجات التي باعتها الشركة (د) خلال السنوات الثلاث الماضية. ويتوقع أن يتم تكبد هذه المصاريف في ٢٠٠٣ وأن كل ذلك سيتم تكبده في ٢٠٠٤. وينبغي اقتضاء المبلغ غير المخصوم من كافة الدفعات المستقبلية من الشركة (م) بموجب ترتيبات الكفالة المقدرة بين ٥٠٠ و١,٥٠٠ وحدة نقد. ومنذ بداية ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢، لم يكن هناك تغير منذ ٣٠ يونيو٢٠٠٢ في المبلغ المعترف به للإلتزام أو أي تغير في نطاق النتائج والافتراضات المستخدمة في وضع التقديرات.

ب/٦٤ (س) تم تقدير القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة في الشركة (د)، شركة غير مسجلة، من خلال تطبيق منهج السوق ومنهج الدخل. وتعتمد تقديرات القيمة العادلة على:-

(أ) سعر خصم محدد يتراوح من ٢٠ – ٢٥ %؛

(ب) قيمة محددة لأجل تعتمد على مدى محاسبة الأرباح قبل إستهلاك وإطفاء الأرباح قبل ضريبة الفائدة بين ٣ و5 مرات (أو، إن كان ملائماً، تعتمد على أسعار النمو الثابتة على المدى الطويل تتراوح بين ٣% إلى ٦ %)؛

(ج) مجموعة محددة من الشركات المالية مشابهة للشركة (د)؛ و

(د) تعديلات محددة بسبب نقص السيطرة أو نقص التسويقية التي يأخذها المشاركون بعين الإعتبار عند تقدير القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة في الشركة (د).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ب/٦٤ (ع) (٢) اعترفت الشركة (م) بكسب بقيمة ٥٠٠ وحدة نقد كنتيجة لقياس حصتها في حقوق الملكية البالغة ١٥% في الشركة (د) قبل إندماج الأعمال على القيمة العادلة. ويتم إدراج الكسب في دخل آخر في بيان الدخل الشامل للشركة (م) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢.

ب/٦٤ (ف) (ط) كان الإيراد المدرج في البيان الموحد للدخل الشامل منذ ٣٠ يونيو٢٠٠٢ الذي ساهمت به الشركة (د) ٤,٠٩٠. كما ساهمت الشركة (د) لربح قيمته ١,٧١٠ وحدة نقد لنفس الفترة.

ب/٦٤ (ف) (٢) بما أنه تم توحيد الشركة (د) من ١ يناير ٢٠٠٢، يكون البيان الموحد للدخل الشامل شاملاً لإيراد يبلغ ٢٧,٦٧٠ وحدة نقد وربح يبلغ ١٢,٨٧٠.

الملحق

التعديلات على الإرشادات حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

تعتبر التعديلات التالية على إرشادات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى ضرورية لضمان الانسجام مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٣) والتعديلات المتعلقة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى. في الفقرات المعدلة ، تم وضع خط تحت النصوص الجديدة وخط خلال النصوص المحذوفة.

*****

تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند صدور المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ في عام ٢٠٠٣، في نص الإرشادات حول تنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ والملاحق (أ) و(ب) من معيار المحاسبة الدولي ١٢ والأمثلة التوضيحية لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، كما صدرت في ١٠ يناير ٢٠٠٨.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مقارنة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله عام ٢٠٠٨) وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر)

١ نتج المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*"(كما تم تعديله في ٢٠٠٨) وبيان مجلس معايير المحاسبة المالية ١٤١ (كما تم تعديله عام ٢٠٠٧) "*إندماج الأعمال*" (بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر)) عن مشاريع مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية لتحسين المحاسبة وإعداد التقارير لعمليات إندماج الأعمال. أدت المرحلة الأولى من هذه المشاريع إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (صدر عام ٢٠٠٤) وبيان مجلس معايير المحاسبة المالية (صدر عام ٢٠٠١). وفي عام ٢٠٠٢ ، وافق كل من مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية على إعادة النظر بشكل مشترك في إرشاداتهم حول تطبيق طريقة الشراء (الآن تسمى طريقة الإستملاك) الخاصة بمحاسبة عمليات إندماج الأعمال. وكان الهدف من وراء الجهود المشتركة هو وضع معيار مشترك شامل لمحاسبة عمليات إندماج الأعمال التي يمكن أن تستعمل لكل من إعداد التقارير المالية الدولية والمحلية. رغم توصل المجلسين إلى نفس النتائج حول معظم المسائل التي تطرق إليها المشروع، إلا أنهما توصلا إلى نتائج مختلفة في بعض الأمور.

٢ في المسائل التي توصل فيها المجلسان إلى إستنتاجات مختلفة، أدرج كل مجلس متطلباته الخاصة في نسخته من المعيار. ويحدد الجدول التالي ويقارن تلك الفقرات التي تحتوي على متطلبات لكل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية. ولا يحدد الجدول الفروقات غير الجوهرية. فعلى سبيل المثال، لا يحدد الجدول الفروقات في المصطلحات التي لا تغير معنى الإرشادات، مثل استعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية مصطلح (الربح أو الخسارة) واستخدام مجلس معايير المحاسبة المالية لمصطلح (الأرباح).

٣ معظم الفروقات المحددة في الجدول ناشئة بسبب قرار المجلسين تقديم الإرشادات لمحاسبة عمليات إندماج الأعمال بصورة تنسجم مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى أو معايير مجلس معايير المحاسبة المالية. ويجري النظر في معظم الفروقات في المشاريع المالية أو من المحتمل النظر فيها في مشاريع المقاربة المستقبلية، والتي كانت سببا لسماح المجلسين لهذه الفروقات أن تستمر في هذه الوقت.

الإرشاد	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨)	بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر)
إستثناء النطاق للمنظمات غير الربحية	لا تحتوي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عموما على قيود على نطاق الأنشطة غير الربحية في القطاع العام أو الخاص. وعليه، يكون إستثناء النطاق غير ضروري للمعيار الدولي ٣.	لا ينطبق بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر)على إندماج المنظمات غير الربحية أو إستملاك مؤسسة أعمال ربحية من قبل منظمة غير ربحية. ويقوم مجلس معايير المحاسبة المالية بصياغة إرشادات لمحاسبة عمليات الدمج والإستملاك من قبل المنظمات غير الربحية في مشروع منفصل [الفقرة ٢(د)].
تحديد المنشأة المشترية	يتم استخدام الإرشاد حول السيطرة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" لتحديد المنشأة المشترية. ولا يحتوي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ على إرشادات للمستفيدين الأوليين لأنه لا يحتوي على إرشادات توحيد موازية لتفسير مجلس معايير المحاسبة المالية ٤٦ (كما تم تعديله في ديسمبر ٢٠٠٣) "*توحيد منشآت الحصص المتغيرة*" (تفسير مجلس معايير المحاسبة المالية ٤٦ (ر). [ملحق أ – فقرة ٧].	يتم استخدام الإرشادات حول السيطرة على الحصص المالية في نشرة الأبحاث المحاسبية رقم ٥١ "*البيانات المالية الموحدة*" كما تم تعديله، في تحديد المنشأة المشترية، ما لم تكن المنشأة المشترية هي المستفيد الأولي من منشأة الحصص المتغيرة. وتكون المنشأة المشترية دائما هي المستفيد الأولي من منشأة الحصص المتغيرة ويتم تحديد الطرف الذي يعتبر المستفيد الأولي وفقاً لتفسير مجلس معايير المحاسبة المالية ٤٦ (ر)، وليس على أساس الإرشادات في نشرة الأبحاث المحاسبية رقم ٥١ أو الفقرات أ١١-أ١٥ من بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ [الفقرة ٣ ب و٩].
تعريف السيطرة	تعرف السيطرة على أنها القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة للحصول على منافع من أنشطتها [ملحق أ].	السيطرة تعني السيطرة على الحصة المالية كما هو وارد في الفقرة ٢ من نشرة الأبحاث المحاسبية رقم ٥١، كما تم تعديله، وكما تم تفسيرها في تفسير مجلس معايير المحاسبة المالية (ر) (فقرة ٣) (ز).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإرشاد	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨)	بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر)
تعريف القيمة العادلة	تعرف القيمة العادلة على أنها المبلغ الذي يتم وفقه له مبادلة الأصل أو تسوية الإلتزام، بين الأطراف المطلعة والراغبة في معاملة على أساس تجاري. ويجري مجلس معايير المحاسبة الدولية مشروعاً منفصلا يدرس فيه في تعريف القيمة العادلة وإرشادات القياس ذات العلاقة (ملحق أ).	تعرف *القيمة العادة* في الفقرة ٥ من بيان مجلس معايير المحاسبة المالية ١٥٧ "*قياس القيمة العادلة*" على أنها السعر الذي يمكن استلامه لبيع أصل ما أو دفعه لنقل إلتزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (الفقرة ٣ ط).
عقود الإيجار التشغيلية	يطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل من المنشأة المشترية أن تأخذ في إعتبارها شروط عقد الإيجار عند قياس القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك لأصل خاضع لعقد إيجار تشغيلي تكون فيه المنشأة المشتراه هي المؤجر. وينسجم هذا الأمر مع الإرشادات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "*العقارات الإستثمارية*". وعليه، لا يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل من المنشأة المشترية لعقد إيجار تشغيلي تكون فيه المنشأة المشتراه هي المؤجر أن تعترف بالأصل أو الإلتزام المنفصل إن كانت شروط عقد الإيجار التشغيلي مفضلة أو غير مفضلة مقارنة مع شروط السوق كما هو مطلوب لعقود الإيجار التي تكون فيها المنشأة المشتراه هي المستأجر (فقرة ٢٩ب و٤٢ب).	بغض النظر عما إذا كانت المنشأة المشتراه هي المستأجر أو المؤجر، يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) من المنشأة المشترية الإعتراف بالأصل غير الملموس إن كانت شروط عقد الإيجار مفضلة بالنسبة لشروط السوق أو الإعتراف بالإلتزام إذا كانت الشروط غير مفضلة بالنسبة لشروط السوق. وعليه، تقوم المنشأة المشترية بقياس القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك للأصل الخاضع لعقد الإيجار التشغيلي الذي تكون فيه المنشأة المشتراه هي المؤجر بشكل منفصل عن عقد الإيجار (الفقرات ١٧أ – ٥٨أ).
الحصة غير المسيطرة في المنشأة المشتراه	**الإعتراف الأولي** يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل للمنشأة المشترية بقياس الحصة غير المسيطرة في المنشأة المشتراه إما بالقيمة العادلة أو بحصة التناسبية في صافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشترية (الفقرة ١٩).	**الإعتراف الأولي** يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) قياس الحصة غير المسيطرة في المنشأة المشتراه بالقيمة العادلة. (الفقرة ٢٠).

الإرشاد	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨)	بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر)
الحصة غير المسيطرة في المنشأة المشتراه	**الإفصاحات** حيث أنه يسمح للمنشأة المشترية الإختيار بين أساسي قياس للحصة غير المسيطرة في المنشأة المشتراه، يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ من المنشأة المشترية الإفصاح عن أساس القياس المستعمل. وإذا تم قياس الحصة غير المسيطرة بالقيمة العادلة، فيجب على المنشأة المشترية أن تفصح عن تقنيات التقييم ومدخلات النموذج الأساسية المستعملة (الفقرة ٦٤ ب (س)).	**الإفصاحات** يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) من المنشأة المشترية الإفصاح عن تقنيات التقييم والمدخلات الهامة المستعملة في قياس القيمة العادلة (الفقرة ٦٨ (أ)).
الأصول والإلتزامات الناشئة عن البنود المحتملة	**الإعتراف الأولي** يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ من المنشأة المشترية الإعتراف بالإلتزام المحتمل المتكبد في إندماج الأعمال إن كان إلتزاماً حالياً ينشأ عن أحداث سابقة ويمكن قياس قيمته العادلة بشكل موثوق. (الفقرة ٢٢ و٢٣).	**الإعتراف الأولي** يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) من المنشأة المشترية الإعتراف كما من تاريخ الإستملاك بالأصول المستملكة والإلتزامات المتكبدة الناشئة عن *بنود محتملة تعاقدية* تم قياسها بقيمتها العادلة في تاريخ الإستملاك. وبالنسبة لكافة البنود المحتملة الأخرى (التي يشار إليها *كبنود محتملة غير تعاقدية*)، تعترف المنشأة المشترية بالأصل والإلتزام كما من تاريخ الإستملاك إذا كان من المرجح **أن يؤدي البند المحتمل إلى نشوء** أصل أو إلتزام كما هو معرف في بيان مفاهيم مجلس معايير المحاسبة المالية ٦ "*عناصر البيانات المالية*". ويتم محاسبة البنود المحتملة غير التعاقدية التي لا تفي بالحد الأدنى للإعتراف كما من تاريخ الإستملاك وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، بما في ذلك بيان مجلس معيار المحاسبة المالية ٥ "*محاسبة البنود المحتملة*" (بيان مجلس معيار المحاسبة المالية ٥) كما هو مناسب (فقرات ٢٣-٢٥)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإرشاد	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨)	بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر)
الأصول والإلتزامات الناشئة عن البنود المحتملة	**القياس اللاحق** يقوم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ بترحيل المتطلبات القائمة التي تنص على قياس الإلتزام المحتمل المعترف به في إندماج الأعمال لاحقاً بالمبلغ الذي يمكن الإعتراف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الأصول والإلتزامات المحتملة" أو المبلغ المعترف به أو ليا مطروحاً منه، إن كان مناسباً، الإطفاء التراكمي المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد"، أيهما أعلى (فقرة ٥٦)	**القياس اللاحق** يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) من المنشأة المشترية الإبلاغ عن أصل أو إلتزام ناشئ عن بند محتمل تعاقدي أو غير تعاقدي معترف به كما من تاريخ الإستملاك، والذي يمكن أن يكون ضمن نطاق بيان معايير المحاسبة المالية ٥ ما لم يكن مستملكاً أو متكبداً في إندماج الأعمال، بقيمته العادلة في تاريخ الإستملاك حتى تحصل المنشأة المشترية على معلومات جديدة عن ناتج الممكن للبند المحتمل. تقوم المنشأة بتقييم المعلومات الجديدة وتقيس الأصل أو الإلتزام كما يلي:- (أ) يتم قياس الإلتزام بالأعلى من:- (١) قيمته العادلة في تاريخ الإستهلاك؛ أو (٢) المبلغ الذي سيتم الإعتراف عند تطبيق بيان معايير المحاسبة المالية ٥. (ب) يتم قياس الأصل بالأقل من:- (١) قيمته العادلة في تاريخ الإستملاك؛ أو (٢) أفضل تقدير لمبلغ التسوية المستقبلية الخاص به (فقرات٦٢ و٦٣)

الإرشاد	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨)	بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر)
الأصول والإلتزامات الناشئة عن البنود المحتملة	**الإفصاحات** تختلف إفصاحات بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) المتعلقة بالأصول والإلتزامات الناشئة عن بنود محتملة قليلا عن تلك المطلوبة من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل لان إفصاحات مجلس معايير المحاسبة الدولية تستند إلى متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٧. (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل، الفقرات ٦٤ (ي) و٦٧ (ج)، بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر)، فقرات ٦٨ (ي) و٧٢ (ج). **إرشادات التطبيق** يقدم بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) إرشادات لتطبيق المعيار الأكثر احتمالا للإعتراف بالبنود المحتملة غير التعاقدية. لا يملك المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل إرشادات موازية (بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر)، الفقرات ٦٢أ-٦٥أ.	
الأصول والإلتزامات التي تطبق المنشأة المشترية عليها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما بدلاً من مبادئ الإعتراف والقياس	يقدم بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ إستثناءات لمبادئ الإعتراف والقياس لأصول وإلتزامات معينة تقوم المنشأة المشترية بمحاسبتها وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى أو المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما. فعلى سبيل المثال ، يتم محاسبة ضرائب الدخل وترتيبات منافع الموظف وفقاً للمعايير الدولية لإعداد البيانات المالية القائمة أو المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما. وقد ينتج عن الفروقات في الإرشادات القائمة فروقات في المبالغ المعترف بها في إندماج الأعمال. فمثلا، يمكن أن ينتج عن الفروقات بين إرشادات الإعتراف والقياس في معيار المحاسبة الدولي ١٢"ضرائب الدخل" وبيان مجلس معايير المحاسبة المالية ١٠٩ "محاسبة ضرائب الدخل" فروقات في المبالغ المعترف بها في إندماج الأعمال المرتبطة بضرائب الدخل. (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل، الفقرات ٢٤-٢٦: بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) فقرات ٢٦ – ٢٨).	
إستبدال مكافئات الدفع على أساس الأسهم	يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل من المنشأة المشترية محاسبة مكافئات الدفع على أساس الأسهم التي تبادلها مقابل مكافئات يحتفظ بها موظفو المنشأة المشتراه وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع على أساس الأسهم"*، ويقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) من المنشأة المشترية محاسبة تلك المكافئات وفقاً لبيان مجلس معايير المحاسبة المالية ١٢٣(كما تم تعديله في عام ٢٠٠٤) *"الدفع على أساس الأسهم"* (بيان مجلس معايير المحاسبة المالية ١٢٣ (ر)). وقد تتسبب الفروقات بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣ (ر) في فروقات في محاسبة مكافئات الدفع على أساس الأسهم المبرمة كجزء من إندماج الأعمال. إضافة لذلك، تختلف إرشادات التنفيذ بسبب المتطلبات المختلفة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣ (ر) (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل، فقرات ٣٠ و٥٦ب-ب٦٢، بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) فقرات ٣٢ و٤٣-٤٦ و٩١أ-١٠٦أ).	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإرشاد	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨)	بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر)
المبلغ المحتمل	**التصنيف الأولي** يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) من المنشأة المشترية تصنيف المبلغ المحتمل على أنه أصل أو إلتزام أو حق ملكية على أساس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى أو مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً على التوالي. وقد تتسبب الفروقات بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات العلاقة ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً فروقات في التصنيف الأولي، ولذلك، فقد يسبب هذا الأمر فروقات في المحاسبة اللاحقة. (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، الفقرة ٤٠، بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١(ر)، فقرة ٤٢).	
	القياس اللاحق المبلغ المحتمل المصنف على أنه أصل أو إلتزام:- (أ) هو أداة مالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*"، يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الإعتراف بأي ربح أو خسارة ناتج إما في الربح أو الخسارة، أو في الدخل الشامل الآخر وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ذلك. (ب) ليس ضمن نطاق معيار المحاسبة ٢٩، ويتم محاسبته وفقاً للمعيار المحاسبي ٣٧ أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى، حسب ما هو ملائم (فقره ٥٨).	**القياس اللاحق** المبلغ المحتمل المصنف كأصل أو إلتزام يقاس لاحقاً بعد بالقيمة العادلة. يتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الأرباح ما لم يكن المبلغ المحتمل أداة تحوط يقتضي من أجلها مجلس معايير المحاسبة المالية في البيان رقم ١٣٣- محاسبة الأدوات المشتقة وأنشطة التحوط، الإعتراف بالتغيرات اللاحقة في الدخل الشامل الآخر (فقرة ٦٥).
القياس والمحاسبة اللاحقة للأصول أو الإلتزامات أو أدوات حقوق الملكية	تقوم المنشأة المشترية، عموماً، بعد إندماج الأعمال بقياس ومحاسبة الأصول المستملكة والإلتزامات المتكبدة وأدوات حقوق الملكية الصادرة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى المطبقة أو مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً استناداً إلى طبيعتها. قد تتسبب الفروقات في الإرشادات المطبقة الأخرى بفروقات في القياس والمحاسبة اللاحقة لتلك الأصول أو الإلتزامات أو أدوات حق الملكية. (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل، الفقرة ٥٤ و٦٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١(ر)، فقرة ٦٠ و٦٦).	

الإرشاد	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨)	بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر)
الشهرة من قبل القطاع المبلغ عنه	إن الإفصاح عن الشهرة من قبل القطاع المبلغ عنه غير مطلوب من المعيار الدولي لإعداد التقارير ٣ المعدل. وتقتضي الفقرة ١٣٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*" من المنشأة الإفصاح عن إجمالي القيمة المسجلة للشهرة المخصصة لكل وحدة توليد نقد (مجموعة وحدات) حيث تكون القيمة المسجلة المخصصة لتلك الوحدة (مجموعة وحدات) مهمة في المقارنة مع إجمالي القيمة المسجلة لشهرة المنشأة. وليس من المطلوب الإفصاح عن هذه المعلومات لكل إندماج أعمال هام يحدث أثناء الفترة أو لإجمالي عمليات إندماج العمليات الفردية غير الهامة التي تعتبر هامة مجتمعة وتحدث أثناء الفترة.	يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) من المنشأة المشترية أن تفصح عن **كل إندماج أعمال يحدث أثناء الفترة، أو في إجمالي عمليات إندماج العمليات الفردية غير الهامة التي تعتبر هامة مجتمعة وتحدث أثناء الفترة.** وقيمة الشهرة من قبل القطاع المبلغ عنه إذا كان مطلوبا من المنشأة المدمجة الإفصاح عن معلومات القطاع وفقاً لبيان مجلس معايير المحاسبة المالية ١٣١ "*الإفصاحات عن قطاعات المشروع والمعلومات ذات العلاقة*" ما لم يكن ذلك الإفصاح غير عملي. وعلى نحو مشابه لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، تقتضي الفقرة ٤٥ من بيان مجلس معايير المحاسبة المالية ١٤٢ "*الشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى*" الإفصاح عن هذه المعلومات بإجمالي من كل قطاع مبلغ عنه، وليس لكل إندماج أعمال هام يحدث أثناء الفترة أو لإجمالي عمليات إندماج العمليات الفردية غير الهامة التي تعتبر هامة مجتمعة وتحدث أثناء الفترة. (الفقرة ٦٨(١)).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإرشاد	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ **(كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨)**	بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر)
الإفصاحات الشكلية	تنطبق الإفصاحات المطلوبة في هذه الفقرة على كافة المنشآت المشترية. لا يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل الإفصاح عن الإيراد والربح أو الخسارة للمنشأة المدمجة للفترة المماثلة السابقة حتى لوتم عرض البيانات المالية المقارنة. (فقرة الإستنتاج ٦٤(ف)).	تنطبق الإفصاحات المطلوبة في هذه الفقرة على المنشآت المشترية التي تعتبر منشآت أعمال عامة، كما هو مذكور في الفقرة ٩ من بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١. إذا تم عرض البيانات المالية المقارنة، فإن بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) يقتضي الإفصاح عن *الإيراد والأرباح* للمنشأة المدمجة لفترة إعداد التقارير المماثلة السابقة على أنه تاريخ الإستملاك لعمليات إندماج الأعمال التي حدثت خلال السنة الحالية قد حدثت إعتباراً من بداية فترة إعداد التقارير السنوية المماثلة السابقة. (*معلومات شكلية ملحقة*) الفقرة ٦٨ (ر)
مطابقة الشهرة	يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل من المنشأة المشترية تقديم مطابقة الشهرة وهو يقدم قائمة مفصلة للبنود التي ينبغي إظهارها بشكل منفصل. (فقرة الإستنتاج ٦٧ (د)).	يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) من المنشأة المشترية تقديم مطابقة الشهرة وفقاً لمتطلبات بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢. وقام بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) بتعديل متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ ليوازي مع مستوى التفصيل في المطابقة مع ذلك المطلوب من مجلس معايير المحاسبة الدولية. ونتيجة لذلك، لا يوجد فرق جوهري بين متطلبات مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية، لكن الإرشادات واردة في المعايير المختلفة (الفقرة ٧٢ د).

الإرشاد	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨)	بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر)
الإفصاحات عن الآثار المالية للتعديلات على المبالغ المعترف بها في إندماج الأعمال	يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل من المنشأة المشترية الإفصاح عن المبلغ وتفسير أي ربح أو خسارة معترف بها في الفترة الحالية والتي:- (أ) تتعلق بالأصول القابلة للتحديد المستملَكة أو الإلتزامات المتكبدة في إندماج الأعمال دخل حيز النفاذ في فترة إعداد التقارير الحالية أو السابقة. (ب) لها حجم أو طبيعة أو حدوث بحيث يكون الإفصاح متعلقا بفهم البيانات المالية للمنشأة المدمجة (ج) (الفقرة أساس ٦٧ (ه)).	لا يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) هذا الإفصاح.
تاريخ النفاذ	ينبغي تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل بشكل مستقبلي على عمليات إندماج الأعمال التي يكون تاريخ الإستملاك الخاص بها في أو بعد بداية أو ل فترة إعداد تقارير سنوية تبدأ في أو بعد ١ يوليو٢٠٠٩. ويسمح بالتطبيق المبكر. (فقرة الإستنتاج ٦٤)	ينبغي تطبيق بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) بشكل مستقبلي على عمليات إندماج الأعمال التي يكون تاريخ الإستملاك الخاص بها في أو بعد بداية أو ل فترة إعداد تقارير سنوية تبدأ في أو بعد ١٥ ديسمبر ٢٠٠٨. ويحظر التطبيق المبكر. (الفقرة ٧٤)
ضرائب الدخل	يقتضي كل من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) الإعتراف اللاحق بمنافع الضريبة المؤجلة المستملَكة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٠٩ على التوالي. قد تسبب الفروقات بين معيار المحاسبة الدولي ١٢ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٠٩، في فروقات في الإعتراف اللاحق. كذلك، ووفقاً لمبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما، يتعين على المنشأة المشترية الإعتراف بالتغيرات في مواقف ضريبة الدخل المستملَكة وفقاً لتفسير مجلس معايير المحاسبة المالية ٤٨ "محاسبة الشكوك في ضرائب الدخل" كما تم تعديله في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر). (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل، فقرة ٦٧؛ بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر)، فقرة ٧٧).	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تم تنظيم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل وبيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر) ليكونا منسجمين مع أسلوب ونمط المعايير المالية لإعداد التقارير المالية ومعايير مجلس معايير المحاسبة المالية. ونتيجة لذلك، فان أرقام الفقرات للمعايير المعدلة ليست هي نفسها رغم انسجام النصوص في الفقرات (بإستثناء الفروقات المحددة أعلاه). ويبين هذا الجدول كيف تتطابق أرقام فقرات المعايير المعدلة.

فقرة معيار التقرير ٣ (المعدل في ٢٠٠٨)	فقرة بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر)	فقرة معيار التقرير ٣ (المعدل في ٢٠٠٨)	فقرة بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر)	فقرة معيار التقرير ٣ (المعدل في ٢٠٠٨)	فقرة بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر)
١	١	٢٨	٣٠	٥٥	٦١
٢	٢	٢٩	٣١	٥٦	٦٢، ٦٣
٣	٤، ٥	٣٠	٣٢	٥٧	٦٤
٤	٦	٣١	٣٣	٥٨	٦٥
٥	٧	٣٢	٣٤	٥٩	٦٧
٦	٨	٣٣	٣٥	٦٠	٦٨
٧	٩	٣٤	٣٦	٦١	٧١
٨	١٠	٣٥	٣٧	٦٢	٧٢
٩	١١	٣٦	٣٨	٦٣	٧٣
١٠	١٢	٣٧	٣٩	٦٤	٧٤
١١	١٣	٣٨	٤٠	٦٥	٧٥
١٢	١٤	٣٩	٤١	٦٦	٧٦
١٣	١٥	٤٠	٤٢	٦٧	٧٧
١٤	١٦	٤١	٤٧	٦٨	لا يوجد
١٥	١٧	٤٢	٤٨	الملحق أ	٣
١٦	١٨	٤٣	٤٩	ب١-ب٤	د٨-د١٤
١٧	١٩	٤٤	٥٠	ب٥	أ٢
١٨	٢٠	٤٥	٥١	ب٦	أ٣
١٩	٢٠	٤٦	٥٢	ب٧	أ٤
٢٠	٢١	٤٧	٥٣	ب٨	أ٥
٢١	٢٢	٤٨	٥٤	ب٩	أ٦
٢٢	٢٣	٤٩	٥٥	ب١٠	أ٧
٢٣	٢٤، ٢٥	٥٠	٥٦	ب١١	أ٨
٢٤	٢٦	٥١	٥٧	ب١٢	أ٩
٢٥	٢٧	٥٢	٥٨	ب١٣	أ١٠
٢٦	٢٨	٥٣	٥٩	ب١٤	أ١١
٢٧	٢٩	٥٤	٦٠	ب١٥	أ١٢

فقرة معيار التقرير ٣ (المعدل في ٢٠٠٨)	فقرة بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر)
ب١٦	أ١٣
ب١٧	أ١٤
ب١٨	أ١٥
ب١٩	أ١٠٨
ب٢٠	أ١٠٩
ب٢١	أ١١٠
ب٢٢	أ١١١
ب٢٣	أ١١٢
ب٢٤	أ١١٣
ب٢٥	أ١١٤
ب٢٦	أ١١٥
ب٢٧	أ١١٦
ب٢٨	أ١٦
ب٢٩	أ١٧
ب٣٠	أ١٨
ب٣١	أ١٩
ب٣٢	أ٢٠
ب٣٣	أ٢١
ب٣٤	أ٢٢
ب٣٥	أ٢٣
ب٣٦	أ٢٤
ب٣٧	أ٢٥
ب٣٨	أ٢٦
ب٣٩	أ٢٧
ب٤٠	أ٢٨
ب٤١	أ٥٧
ب٤٢	أ٥٨
ب٤٣	أ٥٩
ب٤٤	أ٦٠
ب٤٥	أ٦١
ب٤٦	أ٦٦

فقرة معيار التقرير ٣ (المعدل في ٢٠٠٨)	فقرة بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر)
ب٤٧	أ٦٧
ب٤٨	أ٦٨
ب٤٩	أ٦٩
ب٥٠	أ٧٧
ب٥١	أ٧٨
ب٥٢	أ٧٩، أ٨٠
ب٥٣	أ٨١
ب٥٤	أ٨٦
ب٥٥	أ٨٧
ب٥٦	٤٣، ٤٤
ب٥٧	٤٥، أ٩٢
ب٥٨	أ٩٣
ب٥٩	٤٦، ٩٤أ
ب٦٠	أ٩٥
ب٦١	أ٩٦
ب٦٢	أ٩٧، أ٩٩
ب٦٣	٦٦
ب٦٤	٦٨
ب٦٥	٦٩
ب٦٦	٧٠
ب٦٧	٧٢
٦٨، ب٦٩	أ١٣٠-أ١٣٤
مثال١	أ١١٧
مثال٢	أ١١٨
مثال٣	أ١١٩
مثال٤	أ١٢٠
مثال٥	أ١٢٠
مثال٦	أ١٢١
مثال٧	أ١٢٢
مثال٨	أ١٢٣
مثال٩	أ١٢٤

فقرة معيار التقرير ٣ (المعدل في ٢٠٠٨)	فقرة بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر)
مثال١٠	أ١٢٥
مثال١١	أ١٢٦
مثال١٢	أ١٢٦
مثال١٣	أ١٢٧
مثال١٤	أ١٢٨
مثال١٥	أ١٢٩
مثال١٦	أ٢٩
مثال١٧	أ٣٠
مثال١٨	أ٣١
مثال١٩	أ٣٢
مثال٢٠	أ٣٣
مثال٢١	أ٣٤
مثال٢٢	أ٣٥
مثال٢٣	أ٣٦
مثال٢٤	أ٣٧
مثال٢٥	أ٣٨
مثال٢٦	أ٣٩
مثال٢٧	أ٤٠
مثال ٢٨	أ٤١
مثال٢٩	أ٤١
مثال٣٠	أ٤٣
مثال٣١	أ٤٢
مثال٣٢	أ٤٤
مثال٣٣	أ٤٥
مثال٣٤	أ٤٦
مثال٣٥	أ٤٧
مثال٣٦	أ٤٨
مثال٣٧	أ٤٩
مثال٣٨	أ٥٠
مثال٣٩	أ٥١
مثال٤٠	أ٥٢

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

فقرة معيار التقرير ٣ (المعدل في ٢٠٠٨)	فقرة بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر)
مثال ٤١	أ٥٣
مثال ٤٢	أ٥٤
مثال ٤٣	أ٥٥
مثال ٤٤	أ٥٦
مثال ٤٥	أ٧٠
مثال ٤٦	أ٧١
مثال ٤٧	أ٧١
مثال ٤٨	أ٧٢
مثال ٤٩	لا يوجد
مثال ٥٠	أ٧٣
مثال ٥١	أ٧٤

فقرة معيار التقرير ٣ (المعدل في ٢٠٠٨)	فقرة بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر)
مثال ٥٢	أ٧٥
مثال ٥٣	أ٧٦
مثال ٥٤	أ٨٢
مثال ٥٥	أ٨٣
مثال ٥٦	أ٨٤
مثال ٥٧	أ٨٥
مثال ٥٨	أ٨٨
مثال ٥٩	أ٨٩
مثال ٦٠	أ٩٠
مثال ٦١	أ١٠٠
مثال ٦٢	أ١٠٠

فقرة معيار التقرير ٣ (المعدل في ٢٠٠٨)	فقرة بيان معايير المحاسبة المالية ١٤١ (ر)
مثال ٦٣	أ١٠١
مثال ٦٤	أ١٠٢
مثال ٦٥	أ١٠٣
مثال ٦٦	أ١٠٣
مثال ٦٧	أ١٠٣
مثال ٦٨	أ١٠٤
مثال ٦٩	أ١٠٥
مثال ٧٠	أ١٠٦
مثال ٧١	أ١٠٦
مثال ٧٢	أ١٠٧

جدول التوافق

يبين الجدول كيف تتوافق محتويات النسخة الملغاة من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ والنسخة المعدلة من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. تعامل الفقرات على أنها متوافقة إذا عالجت بشكل واسع نفس الموضوع رغم اختلاف الإرشادات.

الفقرة المستبدلة من معيار التقرير ٣	الفقرة المعدلة من معيار التقرير ٣
٢	٢
٣	٢
٤	٢. ٣
٥	إستنتاج ٥، إستنتاج ٦
٦	إستنتاج ٦
٧	إستنتاج ٦
٨	٤٣
٩	لا يوجد
١٠	إستنتاج ١
١١	إستنتاج ٢
١٢	إستنتاج ٣
١٣	إستنتاج ٤
١٤	٤
١٥	لا يوجد
١٦	٥
١٧	٦. ٧
١٨	لا يوجد
١٩	٧
٢٠	إستنتاج ١٣، إستنتاج ١٦
٢١	إستنتاج ١٥
٢٢	إستنتاج ١٨
٢٣	إستنتاج ١٧
٢٤	٧٣، ٨٣

الفقرة المستبدلة من معيار التقرير ٣	الفقرة المعدلة من معيار التقرير ٣
٢٥	٨. ٤١. ٤٢
٢٦	لا يوجد
٢٧	لا يوجد
٢٨	١١
٢٩- ٣١	٥٣
٣٢- ٣٥	٩٣. ٤٠. ٥٨
٣٦	١٠. ١٨. ٣١
٣٧	١٠
٣٨	معيار المحاسبة الدولي ٢٦، ٢٧
٣٩	٨. ٩
٤٠	١٩
٤١	١١
٤٢	لا يوجد
٤٣	١١
٤٤	١٣
٤٥. ٤٦	إستنتاج ٣١، إستنتاج ٣٤
٤٧. ٥٠	٢٢، ٢٣، ٥٦، إستنتاج ٦٤ (ي)، إستنتاج ٦٧ (ج)
٥١	٣٢
٥٢	ملحق أ
٥٣	٣٥
٥٤. ٥٥	إستنتاج ٦٣ (أ)
٥٦، ٥٧	٣٤، ٣٦
٥٨، ٦٠	٤١، ٤٢

الفقرة المستبدلة من معيار التقرير ٣	الفقرة المعدلة من معيار التقرير ٣
٦٥	معيار المحاسبة الدولي ١٢. ٦٨
٦٦	٥٩
٦٧	إستنتاج ٦٠، إستنتاج ٦٤
٦٨	إستنتاج ٦٥
٦٩	إستنتاج ٦٧ (أ)
٧٠	إستنتاج ٦٤ (ف)
٧١	إستنتاج ٦٦
٧٢	٦١
٧٣	إستنتاج ٦٢، إستنتاج ٦٧
٧٤، ٧٦	إستنتاج ٦٧ (د)
٧٧	٦٣
٧٨، ٨٥	٦٤- ٦٧، إستنتاج ٦٨، إستنتاج ٦٩
٨٦، ٨٧	٦٨
ملحق أ	ملحق أ، إستنتاج ٧، إستنتاج ١٢
إستنتاج ١، إستنتاج ٣	إستنتاج ١٩
إستنتاج ٤، إستنتاج ٦	إستنتاج ٢٠
إستنتاج ٧، إستنتاج ٩	إستنتاج ٢١، إستنتاج ٢٢
إستنتاج١٠، إستنتاج ١١	إستنتاج ٢٣، إستنتاج ٢٤
إستنتاج١٢، إستنتاج ١٥	إستنتاج ٢٥، إستنتاج ٢٧
إستنتاج ١٦	لا يوجد
إستنتاج ١٧	لا يوجد
لا يوجد	١٢، ١٤- ١٧، ٢٠، ٢١، ٢٤ – ٣٠، ٣٣، ٤٤، ٥١، ٥٢، ٥٤، ٥٥، ٥٧
لا يوجد	إستنتاج ٨ – إستنتاج ١١، إستنتاج ٢٨ – إستنتاج ٣٠، إستنتاج ٣٥ – إستنتاج ٦٢

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التعديلات الرئيسية التي أجريت عام ٢٠٠٨ هي:-

- تم توسيع النطاق ليغطي عمليات إندماج الأعمال التي تضم فقط المنشآت المشتركة وإندماجات الأعمال المتحققة بالعقود فقط.
- تم تعديل تعريفات "*الأعمال*" و"*إندماج الأعمال*" وتم إضافة إرشادات إضافية لتحديد متى تشكل مجموعة الأصول أعمالاً.
- لكل إندماج أعمال، يجب على المنشأة المشترية قياس أي حصة غير مسيطرة في المنشأة المشتراه إما بالقيمة العادلة أو على أنها الحصة النسبية للحصة غير المسيطرة لصافي الأصول القابلة للتحديد في المنشأة المشتراه. في السابق، كان مسموح بالطريقة الأخيرة فقط.
- تم إيضاح المتطلبات حول طريقة المنشأة المشترية في عمل تصنيفات أو تحديداًت أو تقييمات للأصول القابلة للتحديد المستملكة والإلتزامات المتكبدة في إندماج الأعمال.
- اقتصرت الفترة التي يتم خلالها تعديل التغييرات على منافع الضريبة المؤجلة مقابل الشهرة على فترة القياس (من خلال تعديل لاحق على معيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*").
- لم يعد مسموحا للمنشاة المشترية بالإعتراف بالبنود المحتملة المستملكة في إندماج الأعمال التي لا تفي بتعريف الإلتزام.
- يجب محاسبة التكاليف التي تتحملها المنشأة المشترية في إندماج الأعمال، بشكل منفصل عن إندماج الأعمال، والذي يعني عادة أنها معترف بها كمصاريف (بدلاً من أن تكون مشمولة في الشهرة).
- يجب قياس المبلغ المنقول من قبل المنشأة المشترية، بما في ذلك المبلغ المحتمل، الإعتراف به بالقيمة العادلة في تاريخ الإستملاك. يعترف بالتغيرات اللاحقة في القيمة العادلة للمبلغ المحتمل المصنف على أنه إلتزامات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حسب ما هو مناسب (بدلاً من تعديل الشهرة). تم تعزيز الإفصاحات المطلوب عملها فيما يتعلق بالمبلغ المحتمل.
- تم إضافة إرشادات التطبيق فيما يتعلق بموعد إلزام المنشأة المشترية بإستبدال مكافآت الدفع على أساس السهم الخاصة بالمنشأة المشتراه وقياس أصول التعويض وحقوق بيعت سابقا وأعيد إستملاكها في إندماج الأعمال وعقود الإيجار التشغيلية وبدلآت التقييم المتعلقة بالأصول المالية مثل الذمم المدينة والقروض.
- بالنسبة لعمليات إندماج الأعمال المتحققة على مراحل، تم تمديد تاريخ الإستملاك الذي يعتبر تاريخ القياس الوحيد ليشمل قياس الشهرة. يجب على المنشأة المشترية إعادة قياس أي حصة حقوق ملكية تحملها في المنشأة المشتراه فورا قبل تحقيق السيطرة بقيمتها العادلة في تاريخ الإستملاك والإعتراف بالربح أو الخسارة الناتجة، إن وجدت، في الربح أو الخسارة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

عقود التأمين

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناتجة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة حتى١٧ يناير ٢٠٠٧.

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في مارس ٢٠٠٤ المعيار الدولي لإعداد التقارير الماليـة ٤ "*عقـود التأمين*"

تم تعديل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية٤ والوثائق المرافقة بناء على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "*الأدوات المالية: الإفصاحات*" (الصادر في أغسطس ٢٠٠٥)
- التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "*العقـود الماليـة المضمونة*" (الصادر في أغسطس ٢٠٠٥)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ "*القطاعات التشغيلية*" (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٦)
- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عـرض البيانات المـاليـة*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" (كما هو معدل في يناير ٢٠٠٨)
- معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" (كما هو معدل في يناير ٢٠٠٨)

في ديسمبر ٢٠٠٥ قام مجلس معايير المحاسبة الدولي بنشر إرشادات حول تنفيذ المعيـار الـدولي لإعـداد التقارير المالية ٤.

التفسير التالي يتعلق بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤:-

- التفسير ٢٧ "*تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود التأجير*" (كما هو معدل في ٢٠٠٤)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
المقدمة	**مقدمة١-١٢**
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤	
عقود التأمين	
الهدف	**١**
النطاق	**٢-١٢**
المشتقات الضمنية	**٧-٩**
تجزئة مكونات الإيداع	**١٠-١٢**
الإعتراف والقياس	**١٣-٣٥**
الإعفاءات المؤقتة من بعض المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية	**١٣-٢٠**
إختبار ملاءة الإلتزام	١٥-١٩
إنخفاض قيمة أصول إعادة التأمين	٢٠
تغيير السياسات المحاسبية	**٢١-٣٠**
أسعار الفائدة الحالية في السوق	٢٤
إستمرار الممارسات الحالية	٢٥
الحيطة	٢٦
هوامش الإستثمارات المستقبلية	٢٧-٢٩
محاسبة الظل	٣٠
عقود التأمين التي تم الحصول عليها من خلال إندماج أعمال أو نقل محفظة	**٣١-٣٣**
ميزات المشاركة الإختيارية	**٣٤-٣٥**
ميزات المشاركة الإختيارية في عقود التأمين	٣٤
ميزات المشاركة الإختيارية في الأدوات المالية	٣٥
الإفصاح	**٣٦-٣٩**
توضيح المبالغ المعترف بها	**٣٦-٣٧**
طبيعة ومدى المخاطر الناتجة من عقود التأمين	**٣٨-٣٩أ**
تاريخ النفاذ والإنتقال	**٤٠-٤٥**
الإفصاح	**٤٢-٤٤**
إعادة تحديد الأصول المالية	**٤٥**
الملاحق	
أ تعريف المصطلحات	
ب تعريف عقد التأمين	
ج التعديلات الأخرى على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	
موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤	
موافقة المجلس على التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الـدولي لإعداد التقارير المالية ٤	
أساس الإستنتاجات	
إرشادات التنفيذ	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تم عرض المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، بعنوان "*عقود التـأمين*"، فـي الفقـرات مـن ١-٤٥ والملاحق من (أ) إلى (ج)، وتتمتع كافة هذه الفقرات بنفس الصلاحية. وتشير الفقـرات المكتوبـة **بـالخط الغامق** إلى المبادئ الأولية. وقد كتبت المصطلحات المعرفة في الملحق (أ) *بالخط المائل* في أول مرة تظهر فيها في المعيار. كما تم شرح المصطلحات الأخرى من خلال قائمة مصطلحات المعـايير الدوليـة لإعـداد التقارير المالية. وينبغي قراءة هذا المعيار ٤ في سياق أهدافه وأسس الإستنتاج، *والتمهيد للمعـايير الدوليـة لإعداد التقارير المالية والإطار العام لتحضير وعرض البيانات المالية*. ويقدم معيـار المحاسـبة الـدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* الأساس لإختيـار وتطبيـق الـسياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

أسباب إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ١ يعتبر هذا المعيار أول معيار دولي لإعداد التقارير المالية يتناول عقـود التـأمين، وقـد تنوعـت السياسات المحاسبية المتعلقة بعقود التأمين وتباينت تبعاً للممارسات في القطاعات الأخرى، وحيـث أن العديد من الجهات ستتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في العام ٢٠٠٥، قام المجلـس العالمي للمعايير المحاسبية بإصدار هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للأهداف التالية:-

(أ) إدخال تعديلات محدودة على محاسبة عقود التأمين وذلك إلى حين إكمال المجلس للمرحلـة الثانية من مشروعه المتعلق بعقود التأمين.

(ب) لإدخال الشرط المتمثل بضرورة قيام أية جهة تصدر عقود التأمين (شركة التأمين) بالتصريح عن البيانات المتعلقة بهذه العقود.

مقدمة ٢ يعتبر هذا المعيار معبراً للخطوة الثانية من المشروع حيث يلتزم المجلس بإكمـال المرحلـة ٢ دون تأخير وبمجرد التثبت من كافة المسائل المتعلقة بالمفاهيم والمسائل العمليـة ذات العلاقـة وإكمـال إجراءاته على النحو السليم.

الخصائص الرئيسية لهذا المعيار

مقدمة ٣ ينطبق هذا المعيار على كافة عقود التأمين (بما فيها عقود إعادة التـأمين) التـي تقـوم المؤسـسة بإصدارها وعقود إعادة التأمين التي تحوزها، وذلك بإستثناء عقود معينة تخـضع لمعـايير دوليـة أخرى، كما أنه لا ينطبق على أصول وإلتزامات شركة التأمين كالأصول المالية والإلتزامات المالية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*، كما أنـه لا ينطبق على محاسبة حامل الوثيقة.

مقدمة ٤ يستثني هذا المعيار شركة التأمين مؤقتاً (أي خلال المرحلة ١ من المشروع) من بعض المتطلبـات المنصوص عليها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى بما فيها متطلب دراسة *إطـار* العمل في إختيار السياسات المحاسبية لعقود التأمين وعلى كل حال فإن هذا المعيار:-

(أ) يمنع المخصصات المتعلقة بالمطالبات المحتملة بموجب عقود لم تدخل حيز التنفيذ في نهايـة فترة إعداد التقارير (كمخصصات الكوارث والتعويض الموازي).

(ب) يتطلب إختباراً لكفاية إلتزامات التأمين المعترف بها وإختبار إنخفاض قيمة أصـول إعـادة التأمين.

(ج) يتطلب أن تحتفظ شركة التأمين بإلتزامات التأمين في بيان المركز المالي حتى يتم سدادها أو إلغاؤها أو حتى تنتهي صلاحيتها، وأن يتم تقديم إلتزامات التأمين دون معادلتها مع أصـول إعادة التأمين ذات العلاقة.

مقدمة ٥ يسمح هذا المعيار لشركة التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية الخاصة بعقود التأمين في حالة واحـدة وهي المتمثلة بما إذا كانت بياناتها المالية تعرض معلومات أكثر صلة وليـست أقـل موثوقيـة، أو ليست ذات صلة ولكنها أكثر موثوقية وتحديداً لا يمكن لشركة التأمين أن تقوم بأي من الممارسـات التالية على الرغم من أنها قد تقوم بالإستمرار بتطبيق سياسات محاسبية تتضمن هذه الممارسات:-

(أ) قياس إلتزامات التأمين على أسس غير مخصومة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) قياس الحقوق التعاقدية لأتعاب إدارة الإستثمارات بمقدار يتجاوز قيمتها العادلة كما يمكن أن تدل على هذه القيمة مقارنة بين الأتعاب الحالية التي يتم تقاضيها من قبل أشخاص آخـرين يعملون في خدمات مشابهة.

(ج) إستخدام سياسات محاسبية غير موحدة لإلتزامات التأمين الخاصة بالشركات التابعة.

مقدمة ٦ يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بتقديم سياسات محاسبية تتضمن إعادة قياس إلتزامـات التأمين المخصصة بشكل متسق في كل فترة لتعكس نسب الفائدة الـسوقية الحاليـة (وإذا إختـارت شركة التأمين ذلك: قياس التقديرات والفرضيات الحالية الأخرى). وبدون هـذا الـسماح سـيكون مطلوباً من شركة التأمين أن تطبق التغيير الحاصل على السياسات المحاسبية بشكل متسق على كل الإلتزامات المشابهة.

مقدمة ٧ لا تحتاج شركة التأمين لتغيير سياساتها المحاسبية المتعلقة بعقود التأمين لاستبعاد الحيطة الشديدة إلا أنها إذا قامت بقياس عقود التأمين الخاصة بها بما يكفي من الحيطة فليس عليهـا أن تقـوم بإتخـاذ المزيد من تدابير الحيطة.

مقدمة ٨ هناك إفتراض قابل للنقض يقول بأن البيانات المالية لشركة التأمين تصبح ذات صلة وموثوقية أقـل إن هي قدمت سياسة محاسبية تعكس هوامش الإستثمار المستقبلي في قياس عقود التأمين.

مقدمة ٩ عندما تغير شركة التأمين سياساتها المحاسبية لإلتزامات التأمين فقد تقوم بإعادة تصنيف بعـض أو كافة أصولها المالية على أنها "بقيمة عادلة ضمن الربح أو الخسارة"

مقدمة١٠ إن هذا المعيار:-

(أ) يوضح أن شركة التأمين لا تحتاج لمحاسبة المشتقات الضمنية بشكل منفصل بقيمة عادلة إذا كانت المشتقات الضمنية تلبي تعريف عقد التأمين.

(ب) يتطلب من شركة التأمين أن تقوم بتجزئة مكونات الإيداع لبعض عقود التأمين (أي أن تقـوم بمحاسبتها بشكل منفصل) وذلك لتجنب إغفال أية أصول أو إلتزامات مـن بيـان مركزهـا المالي.

(ج) يوضح مدى انطباق الممارسة التي يطلق عليها أحياناً اسم (محاسبة الظل)،

(د) يسمح بتقديم موسع لعقود التأمين التي يتم الحصول عليها من خلال إندماج الأعمال أو نقـل المحفظة.

(هـ) يتناول جوانب محدودة من ميزات المشاركة الإختيارية التي تتضمنها عقود التـأمين أو فـي الأدوات المالية.

مقدمة١١ يتطلب هذا المعيار الدولي أن يساعد الإفصاح المستخدمين على فهم ما يلي:-

(أ) المبالغ التي نشأت عن عقود التأمين في بيانات شركة التأمين المالية.

(ب) طبيعة وحجم المخاطر الناتجة من عقود التأمين.

مقدمة١٢ [تم إلغائها]

الآثار المحتملة للمقترحات المستقبلية

مقدمة١٣ [تم إلغائها]

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤
عقود التأمين

الهدف

١ إن الهدف من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هو تحديد أساليب إعداد التقارير المالية *لعقود التأمين* التي يتم إصدارها من قبل أية مؤسسة تقوم بإصدار مثل هذه العقود (وهي التي تمت تسميتها في هذا المعيار *بشركة التأمين* وذلك حتى ينتهي المجلس من المرحلة ٢ من مشروعه المتعلق بعقود التأمين، وبشكل خاص فإن هذا المعيار يتطلب ما يلي:-

(أ) إدخال تعديلات محدودة على محاسبة شركات التأمين المتعلقة بعقود التأمين.

(ب) الإفصاح الذي يحدد ويوضح المبالغ ضمن البيانات المالية لشركة التأمين والتي تكون ناشئة عن عقود التأمين وتساعد مستعملي تلك البيانات المالية على فهم المبالغ والمواعيد وعدم التأكد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية المتأتية من عقود التأمين.

النطاق

٢ تقوم مؤسسة ما بتطبيق هذا المعيار الدولي على ما يلي:-

(أ) عقود التأمين *(بما فيها عقود إعادة التأمين)* التي تقوم بإصدارها وعقود إعادة التأمين التي تحوزها.

(ب) الأدوات المالية التي تقوم بإصدارها متضمنة ميزة المشاركة الإختيارية (أنظر الفقرة ٣٥). يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: العرض*"، أن يتم الإفصاح عن الأدوات المالية بما فيها الأدوات المالية التي تتضمن هذه الميزات.

٣ لا يتناول هذا المعيار الدولي الجوانب الأخرى لمحاسبة شركات التأمين كمحاسبة الأصول المالية التي لدى شركة التأمين أو الإلتزامات التي أصدرتها شركة التأمين (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية : العرض*" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والإفصاح*" والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧) وذلك بإستثناء الأحكام الإنتقالية المنصوص عليها في الفقرة ٤٥.

٤ يجب على المؤسسة أن لا تطبق هذا المعيار على ما يلي:-

(أ) كفالة المنتجات التي يصدرها مباشرة المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة *(أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الأصول والإلتزامات المحتملة")*.

(ب) أصول وإلتزامات أرباب العمل بموجب الخطط الموضوعة لمصلحة العاملين (أنظر *معيار المحاسبة الدولي* ١٩ "*منافع الموظفين*" والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "*الدفع على أساس الأسهم*") وإلتزامات منفعة التقاعد المبلغ عنها بموجب خطط منافع تقاعد محددة (أنظر *معيار المحاسبة الدولي* ٢٦ "*المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد*").

(ج) الحقوق أو الإلتزامات التعاقدية التي تطرأ عن الإستعمال المستقبلي أو الحق بإستعمال بند غير مالي (مثل بعض رسوم الترخيص، العوائد، بدلات الإيجارات الطارئة والبنود المشابهة). بالإضافة إلى ضمانة القيمة المتبقية للمستأجر التي يتضمنها التأجير المالي (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*"، معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*" و معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*").

(د) عقود الضمان إلا إذا كانت الجهة المصدرة قد أكدت صراحة في السابق أنها تعتبر هذه العقود عقود تأمين وأنها إستخدمت المحاسبة التي تنطبق على عقود التأمين، وفي هذه الحالة يمكن للجهة المصدرة أن تختار تطبيق إما معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٣٢ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ أو هذا المعيار على عقود الضمان المـالي هـذه، ويمكن للجهة المصدرة إجراء هذا الإختيار عقداً تلو الآخر، إلا أن الإختيار لكل عقد غير قابـل للنقض.

(هـ) البدل الطارئ واجب الدفع أو واجب القضاء في إندماج أعمال (أنظر المعيـار الـدولي لإعـداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*").

(و) *عقود التأمين المباشرة* التي تحوزها المؤسسة (أي عقود التأمين المباشرة التي تكون فيها المؤسسة هي *حامل الوثيقة*). إلا أن على *شركة التأمين المباشرة* أن تطبق هذا المعيار على عقـود إعـادة التأمين التي بحوزتها.

٥ لغايات تسهيل المرجعية، فإن هذا المعيار يصف أي مؤسسة تصدر عقد التأمين بصفتها شركة تـأمين سواء أعتبرت شركة التأمين شركة تأمين للغايات القانونية أو الرقابية أو لم تعتبر.

٦ إن عقد إعادة التأمين هو نوع من عقود التأمين وبالتالي فإن كافة الإشارات في هذا المعيار لعقود التأمين تنطبق أيضاً على عقود إعادة التأمين.

المشتقات الضمنية

٧ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من أي مؤسسة فصل بعض المشتقات الضمنية من عقدها الأساسـي وقياسها *بقيمة عادلة* مع تضمين الإختلافات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة. وينطبـق معيـار المحاسبة الدولي ٣٩ على المشتقات الضمنية لعقد التأمين ما لم تكن المشتقات الضمنية بذاتها عقد تأمين.

٨ وكإستثناء من متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن على شركة التأمين أن لا تفـصل وأن لا تقـيس بقيمة عادلة خيار حامل الوثيقة بالتخلي عن عقد التأمين نظير قيمة محددة (أو نظير قيمة مبنيـة علـى مقدار محدد ونسبة فائدة). وحتى إذا كان سعر الممارسة مختلفاً عن مقدار المبلغ المسجل *للإلتزام التأمين الأساسي*، إلا أن المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنطبق على خيارات البيع المشروطة أو خيار التنازل النقدي المتضمن في عقد التأمين إذا كانت قيمة التنازل تختلف بسبب التباينـات الماليـة (كسعر حقوق الملكية أو سعر السلعة أو المؤشر)، أو بسبب متغير غير مالي غير محدد بطـرف مـن أطراف العقد، وكذلك ينطبق هذا المتطلب إذا كانت قدرة حامل الوثيقة على ممارسة خيار البيع المشروط أو خيار التنازل النقدي قد نشأت من خلال تغيير في مثل هذا المتغير (مثال: خيار البيع المشروط الـذي يمكن ممارسته إذا وصل مؤشر السوق المالي إلى مستوى معين).

٩ تنطبق الفقرة ٨ بالتساوي على خيار التخلي عن الأدوات المالية التي تتضمن ميزة المشاركة الإختيارية.

تجزئة مكونات الإيداع

١٠ تتضمن بعض عقود التأمين مكوناً تأمينياً *ومكوناً إيداعياً*، وفي بعض الحالات يكـون مطلوبـاً مـن أو مسموحا لشركة التأمين *بتجزئة* هذه المكونات:-

(أ) التجزئة مشروطة بتلبية الشرطين التاليين:-

(١) إذا كان بإمكان شركة التأمين أن تقيس المكون الإيداعي بشكل منفصل (بما فيه أي خيارات تنازل خفية) أي (دون أخذ المكون التأميني بعين الإعتبار).

(٢) أن تكون السياسات المحاسبية الخاصة بشركة التأمين لا تتطلب تحديد كافة الإلتزامات والحقوق التي تنشأ عن المكون الإيداعي.

(ب) التجزئة مسموحاً بها وغير مشروطة إذا كان بإمكان شركة التأمين قياس المكون الإيداعي بشكل منفصل كما هو الحال في (أ) (١) وكانت كل سياسات المحاسبة الخاصة بها تتطلب الإعتراف بكافة الإلتزامات والحقوق التي تنشأ عن المكون الإيداعي بغض النظر عن الأساس المستعمل لقياس هذه الحقوق والإلتزامات.

(ج) التجزئة ممنوعة إذا لم يكن بإمكان شركة التأمين أن تقيس المكون الإيداعي بشكل منفصل كما هو الحال في (أ/١).

١١ فيما يلي مثال على الحالة التي لا تتطلب فيها السياسات المحاسبية من شركة التأمين أن تعترف بجميع الإلتزامات الناشئة عن المكون الإيداعي: تتلقى شركة التأمين المباشرة تعويضاً عن الأضرار من *معيد التأمين* إلا أن العقد يلزم شركة التأمين المباشرة بإعادة دفع التعويض في السنوات القادمة، وينشأ هذا الإلتزام عن المكون الإيداعي، وإذا كانت السياسات المحاسبية لشركة التأمين المباشرة تسمح بالإعتراف بهذا المكون كدخل دون تحديد الإلتزام الناشئ، فتكون التجزئة واجبة.

١٢ لتجزئة العقد، على شركة التأمين:-

(أ) تطبيق هذا المعيار على المكون التأميني.

(ب) تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على المكون الإيداعي.

الإعتراف والقياس

الإعفاءات المؤقتة من بعض المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية

١٣ إن الفقرات (١٠-١٢) من معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* تحدد المعايير التي ينبغي أن تتبعها المؤسسة في إعداد سياسة محاسبية إذا لم يكن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية منطبقا بشكل محدد على أحد البنود، إلا أن هذا المعيار يستثني شركة التأمين من تطبيق هذه المعايير على سياساتها المحاسبية لما يلي:-

(أ) عقود التأمين التي تصدرها (بما فيها تكاليف شراء الأصول غير الملموسة ذات العلاقة كتلك الموصوفة في الفقرات ٣١ و ٣٢)؛ و

(ب) عقود إعادة التأمين التي تحوزها.

١٤ وعلى كل حال فإن هذا المعيار لا يستثني شركة التأمين من بعض تضمينات المعايير المنصوص عليها في الفقرات (١٠-١٢) من معيار المحاسبة الدولي ٨ وبالتحديد فإن على شركة التأمين:-

(أ) أن لا تعترف بأية مخصصات للمطالبات المستقبلية كمسؤولية إذا كانت هذه المطالبات ناشئة عن عقود تأمين لم تعد موجودة في نهاية فترة إعداد التقارير (كمخصصات الكوارث والتعويض الموازي).

(ب) أن يقوم بإجراء فحص قياس *المسؤولية الموصوف* في الفقرات ١٥-١٩.

(ج) أن يزيل الإلتزام التأميني (أو جزءاً منها) من بيان مركزه المالي فقط عندما يتم إطفاؤها أي عندما يكون الإلتزام المحدد بالعقد قد تم الإبراء منه أو ألغي أو إنقضى.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(د) أن لا تقوم بمعادلة ما يلي:-

(١) أصول *إعادة التأمين* في مقابل إلتزامات التأمين ذات العلاقة؛ أو

(٢) دخل أو نفقات عقود إعادة التأمين في مقابل المصروف أو الدخل المتأتي من عقود التأمين ذات العلاقة.

(هـ) أن تدرس ما إذا كانت أصول إعادة التأمين قد إنقصت (أنظر الفقرة ٢٠).

إختبار ملاءة الإلتزام

١٥ على شركة التأمين أن تقيم وفي نهاية كل فترة إعداد التقارير المالية ما إذا كانت إلتزاماتها التأمينية المعترف بها كافية وذلك من خلال التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية بموجب عقود التأمين الخاصة بها. وإذا أظهر هذا التقييم أن المبلغ المسجل للإلتزامات التأمينية (نفقات شراء مختلفة أقل ملائمة وأصول غير ملموسة ذات علاقة، كتلك التي تمت مناقشتها في الفقرات ٣١ و٣٢) غير كاف في ضوء التدفقات النقدية المستقبلية، يجب أن يتم الإعتراف بكامل العجز في الربح أو الخسارة.

١٦ إذا قامت شركة التأمين بتطبيق إختبار الكفاية الذي يلبي متطلبات دنيا محددة، فإن هذا المعيار لا يفرض متطلبات إضافية. والمتطلبات الدنيا هي التالية:-

(أ) أن يتناول الإختبار التقديرات الحالية لكافة التدفقات النقدية التعاقدية، وتلك التدفقات النقدية ذات العلاقة كتكاليف معالجة المطالبات والتدفقات النقدية الناشئة عن الخيارات الضمنية والضمانات.

(ب) إذا أظهر الإختبار أن المسؤولية غير كافية، فيتم الإعتراف بكامل العجز في الربح أو الخسارة.

١٧ إذا كانت السياسات المحاسبية لشركة التأمين لا تتطلب إختبار ملاءة إلتزام يلبي المتطلبات الدنيا المنصوص عليها في الفقرة (١٦) فإن على شركة التأمين:-

(أ) أن تحدد المبلغ المسجل للإلتزام التأميني ذي الصلة * مطروحاً منه المبالغ المسجلة لما يلي:-

(١) أي تكاليف شراء مؤجلة ذات علاقة؛ و

(٢) أي أصول غير ملموسة ذات علاقة كتلك التي يتم الحصول عليها من خلال إندماج أعمال أو نقل محفظة (أنظر الفقرات ٣١ و٣٢)، إلا أن أصول إعادة التأمين ذات العلاقة لا يتم أخذها بعين الإعتبار كون شركة التأمين يقوم بالمحاسبة المتعلقة بها بشكل منفصل (أنظر الفقرة ٢٠).

(ب) تحديد ما إذا كان المبلغ الموصوف في الفقرة (أ) أقل من المبالغ المسجلة التي تكون مطلوبة لو كانت الإلتزامات التأمينية ذات العلاقة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧. وإذا كانت أقل من ذلك فإن على شركة التأمين أن تعترف بكامل الفرق في الربح أو الخسارة وفي إنخفاض المبلغ المسجل من تكاليف الشراء المختلفة ذات العلاقة أو الأصول غير الملموسة ذات العلاقة أو زيادة المبالغ المسجلة لإلتزامات التأمين ذات العلاقة.

* إن الإلتزامات التأمينية ذات العلاقة هي تلك الإلتزامات التأمينية (و تكاليف الشراء المختلفة ذات العلاقة والأصول غير الملموسة ذات العلاقة) والتي لا تتطلب السياسات المحاسبية لشركة التأمين اختبارا لملاءة الإلتزام يلبي المتطلبات الدنيا المنصوص عليها في الفقرة ١٦.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٨ إذا كان إختبار ملاءة الإلتزام يلبي المتطلبات الدنيا للفقرة ١٦ فإن من الواجب تطبيق المعيار على مستوى التجمع المحدد في الإختبار وإذا كان إختبار ملاءة الإلتزام لا يلبي هذه المتطلبات الدنيا فإن المقارنة الموصوفة في الفقرة ١٧ يجب أن تتم على مستوى محفظة العقود التي تخضع لمخاطر مشابهة واسعة وتجري إدارتها كمحفظة واحدة.

١٩ إن المقدار المنصوص عليه في الفقرة (١٧)(ب) (أي نتيجة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٧) يجب أن يعكس هوامش الإستثمار المستقبلية (أنظر الفقرات ٢٧-٢٩) حصرياً في حالة كون المبلغ الموصوف في الفقرة (١٧)(أ) يعكس هذه الهوامش أيضاً.

إنخفاض قيمة أصول إعادة التأمين

٢٠ إذا كانت أصول إعادة التأمين لدى شركة التأمين المباشرة قد انخفضت قيمتها فإن على شركة التأمين المباشرة أن تخفض المقدار المسجل تبعاً لذلك وأن تعترف به كربح أو كخسارة، وتنخفض قيمة أصل إعادة التأمين في الحالات التالية حصراً:-

(أ) إذا كان هناك دليل موضوعي نشأ عن حدث طرأ بعد الإعتراف المبدئي بأصل إعادة التأمين بأن شركة التأمين المباشرة قد لا تتلقى كامل المبالغ المستحقة لها بموجب أحكام العقد؛ و

(ب) أن يكون للحدث أثر ملموس بشكل يمكن الإعتماد عليه على المبالغ التي ستتلقاها شركة التأمين المباشرة من معيد التأمين.

تغيير السياسات المحاسبية

٢١ تنطبق الفقرات (٢٢-٣٠) على التغييرات التي تدخلها شركة التأمين التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وعلى التغييرات التي تقوم بها شركة التأمين التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى.

٢٢ لشركة التأمين أن تغير سياساتها المحاسبية لعقود التأمين في حالة واحدة وهي إذا كانت التغييرات تجعل من البيانات المالية أكثر ملائمة لمتطلبات عملية إتخاذ القرار الإقتصادي لا أن تكون أقل موثوقية أو أن تكون أكثر موثوقية إنما ليست أقل تعلقاً بهذه الحاجات، وعلى شركة التأمين أن تقيس الملائمة والموثوقية بالإعتماد على المعايير المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي ٨.

٢٣ لتبرير تغيير سياساتها المحاسبية لعقود التأمين فإن على شركة التأمين أن تبين أن التغيير يقرب بياناته المالية من تلبية المتطلبات المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي ٨ إنما لا يشترط أن يؤدي التغيير إلى إلتزام كامل بهذه المعايير، وستتم مناقشة المسائل التالية لاحقاً:-

(أ) أسعار الفائدة الحالية في السوق (الفقرة ٢٤)؛

(ب) إستمرار الممارسات الحالية (الفقرة ٢٥)؛

(ج) الحيطة (الفقرة ٢٦)؛

(د) هوامش الإستثمار المستقبلية (الفقرات ٢٧-٢٩)؛ و

(هـ) محاسبة الظل (الفقرة ٣٠).

أسعار الفائدة الحالية في السوق

٢٤ مع أن ذلك غير مشروط، يسمح لشركة التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية بحيث تقوم بإعادة قياس إلتزامات* إعادة التأمين المخصصة لتعكس أسعار الفائدة الحالية في السوق ولتعترف بالتغييرات في تلك

* في هذه الفقرة، تتضمن التزامات التأمين تكاليف الاستملاك المؤجلة ذات العلاقة والأصول غير الملموسة ذات العلاقة، مثل تلك التي تم مناقشتها في الفقرتين ٣١ و ٣٢.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإلتزامات في جانب الربح أو الخسارة، وفي هذا الوقت يمكن لشركة التأمين أيضاً أن تقـدم سياسـات محاسبية تتطلب تقديرات حالية أخرى وفرضيات للإلتزامات المحددة. يسمح الإختيار في هـذه الفقـرة لشركة التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية للإلتزامات المحددة دون تطبيق هذه السياسات بشكل متناسـق مع كافة الإلتزامات المشابهة كما قد يتطلب معيار المحاسبة الـدولي ٨. وإذا حـددت شـركة التـأمين الإلتزامات لهذا الإختيار فإن عليها أن تستمر بتطبيق نسب الفائدة الـسوقية الحاليـة (بالإضـافة إلـى التقديرات والفرضيات الحالية الأخرى إذا كان ذلك منطبقا) بشكل متناسب وفي كافة الفتـرات ولكافـة الإلتزامات إلى أن يتم إطفاؤها.

إستمرار الممارسات الحالية

٢٥ يمكن لشركة التأمين الإستمرار بالممارسات التالية إلا أن تقديم أي منها لا يلبي الفقرة ٢٢:-

(أ) قياس الإلتزامات التأمينية على أسس غير مخصومة.

(ب) قياس الحقوق التعاقدية لأتعاب إدارة الإستثمار المستقبلي بمقدار يزيد عن القيمة العادلـة التـي تتضمنها المقارنة مع الأتعاب الحالية التي يتقاضاها العاملون الآخرون في خدمات مشابهة في السوق، حيث من الممكن أن تكون القيمة العادلة إبتداءاً لهذه الحقوق التعاقدية تساوي التكـاليف الأصلية المدفوعة، هذا ما لم تكن أتعاب إدارة الإستثمار المـستقبلي والتكـاليف ذات العلاقـة خارج نطاق معطيات السوق القابلة للمقارنة.

(ج) في حال إستعمال سياسات محاسبية غير موحدة لعقود التأمين (وتكاليف الشراء المؤجلـة ذات العلاقة والأصول غير الملموسة ذات العلاقة إن وجدت) للشركات التابعة بإستثناء ما يسمح به بموجب الفقرة ٢٤، وإذا لم تكن هذه السياسات المحاسبية موحدة فإن لشركة التأمين تغييرها ما لم يؤدي التغيير إلى زيادة تباين السياسات المحاسبية وعلى أن يلبي أيضاً باقي متطلبات هـذا المعيار.

الحيطة

٢٦ تحتاج شركة التأمين لتغيير سياساتها المحاسبية لعقود التأمين لإزالة الحيطة الزائدة عن الحاجة، إلا أنـه إذا كانت شركة التأمين قد قامت بقياس عقود التأمين الخاصة بها بما يكفي من الحيطة فلا تكون مطالبـة بالمزيد منها.

هوامش الإستثمارات المستقبلية

٢٧ لا تحتاج شركة التأمين إلى تغيير سياساتها المحاسبية لعقود التأمين لإزالة هوامش الإستثمار المـستقبلية إلا أن هناك إفتراض قابل للنقض بأن بيانات شركة التأمين المالية تكون أقل ملائمة وموثوقيـة إن هـي قدمت سياسة محاسبية تعكس هوامش الإستثمار المستقبلية في قياس عقود التأمين ما لم تكن هذه الهوامش تؤثر على الدفعات التعاقدية. وفيما يلي مثالين على السياسات المحاسبية التي تعكس هذه الهوامش:-

(أ) إستعمال عامل خصم يعكس العائد المقرر على أصول شركة التأمين؛ أو

(ب) إبراز العائدات على هذه الأصول على معامل عائد مقدر وخصم هذه العوائـد المقدمـة علـى معامل مختلف وتضمين الناتج في قياس المسؤولية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢٨ يمكن لشركة التأمين أن يتغلب على الإفتراض القابل للنقض المنصوص عليه في الفقرة ٢٧ في الحالة الوحيدة التي تتمثل بكون مكونات تغيير السياسة المحاسبية الأخرى تزيد من ملائمة وموثوقية البيانات الناتجة عن إدخال هوامش الإستثمار المستقبلية، وعلى سبيل المثال فلنفرض أن السياسات المحاسبية الحالية لشركة التأمين لعقود التأمين تتضمن إفتراضات حيطة زائدة تم وضعها مع إبتداء هوامش الإستثمار المستقبلية ومعدل الخصم الذي اشترطته جهة تنظيمية دون إشارة مباشرة إلى ظروف السوق وباستبعاد بعض الضمانات والخيارات الضمنية، فقد تقوم شركة التأمين بإعداد بياناتها المالية على نحو أكثر ملائمة وأقل موثوقية من خلال التحول إلى أسس موجهة نحو الإستثمار للمحاسبة تكون مستعملة بشكل واسع وتتضمن ما يلي:-

(أ) التقديرات والفرضيات الحالية؛

(ب) تكييف معقول (إنما لا يتضمن درجة زائدة من الحيطة) يعكس المخاطرة وعدم التأكد؛

(ج) قياسات تعكس القيمة الحقيقة والقيمة الزمنية للخيارات والضمانات الضمنية؛ و

(د) معدل خصم سوقي حالي حتى وإن كان معدل الخصم يعكس العائد المقدر على أصول شركة التأمين.

٢٩ يستعمل في بعض أساليب القياس معدل الخصم لتحديد القيم الحالية لهوامش الربح المستقبلية ومن ثم تستند هوامش الربح هذه إلى فترات مختلفة وذلك بإستعمال معادلة معينة. وفي هذه الأساليب يؤثر معدل الخصم على قياس المسؤولية بشكل غير مباشر، وتحديداً فإن إستعمال عامل خصم أقل مناسبة يكون ضئيل الأثر أو لا يكون له أثر على قياس المسؤولية إبتداءاً، إلا أنه وفي الأساليب الأخرى يحدد معدل الخصم قياس المسؤولية بشكل مباشر في الحالة الأخيرة. وبسبب كون إدخال معدل الخصم المبني على الأصول ذو تأثير أكثر جوهرية، من غير المحتمل أن تتمكن شركة التأمين من التغلب على الإفتراض القابل للدحض المنصوص عليه في الفقرة (٢٧)

محاسبة الظل

٣٠ في بعض النماذج المحاسبية تكون الأرباح أو الخسائر التي يتم تحقيقها على أصول شركة التأمين ذات تأثير مباشر على قياس بعض أو كل مما يلي: (أ) إلتزاماتها التأمينية، (ب) نفقات الشراء المؤجلة ذات العلاقة و(ج) الأصول غير الملموسة ذات العلاقة كتلك الموصوفة في الفقرات ٣١ و٣٢، ويسمح لشركة التأمين ولكن ليس مطلوباً بأن تغير في سياساتها المحاسبية بحيث يكون الربح أو الخسارة المعترف بهما وغير المتحققين على الأصول يؤثران على القياسات بنفس الطريقة التي تؤثر بها الأرباح أو الخسائر المحققة. يجب الإعتراف بالتكيف ذو العلاقة للإلتزامات التأمينية (أو لتكاليف الشراء المؤجلة أو الأصول غير الملموسة) في بيان الدخل الشامل الآخر في الحالة الوحيدة التي تتمثل بكون الأرباح أو الخسائر غير المحققة معترف بها بشكل مباشر في بيان الدخل الشامل الآخر، وتسمى هذه الممارسة أحياناً بمحاسبة الظل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عقود التأمين التي تم الحصول عليها من خلال إندماج أعمال أو نقل محفظة

٣١ من أجل الإلتزام بأحكام المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ فإن على شركة التأمين في ميعاد الشراء أن تقيم بالقيمة العادلة إلتزامات التأمين التي تتحملها *وأصول التأمين* التي تم الحصول عليها من خلال إندماج أعمال، إلا أنه يسمح لشركة التأمين- إلا أنها غير ملزمة بذلك- بإستعمال تقديم موجز يفصل القيمة العادلة لعقود التأمين التي تم الحصول عليها إلى المكونين التاليين:-

(أ) إلتزام يقاس بموجب سياسات شركة التأمين المحاسبية لعقود التأمين التي تصدرها؛ و

(ب) أصل غير ملموس يمثل الفرق بين (١) القيمة العادلة للحقوق التعاقدية التأمينية التي تم الحصول عليها والإلتزامات التأمينية و (٢) المبلغ المنصوص عليه في الفقرة (أ)، ويجب أن يتفق القياس اللاحق لهذا الأصل مع قياس الإلتزام التأميني ذي العلاقة.

٣٢ لشركة التأمين الذي تتلقى محفظة عقود تأمين أن تلجأ إلى التقديم الموسع المنصوص عليه في الفقرة (٣١).

٣٣ إن الأصول غير الملموسة الموصوفة في الفقرة ٣١ و ٣٢ مستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"* ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨، إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ و معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ينطبقان على قوائم وعلاقات العملاء التي تعكس توقع عقود مستقبلية ليست جزءاً من الحقوق التعاقدية التأمينية والإلتزامات التعاقدية التأمينية الموجودة في تاريخ إندماج الأعمال أو نقل المحفظة.

ميزات المشاركة الإختيارية

ميزات المشاركة الإختيارية في عقود التأمين

٣٤ تتضمن بعض عقود التأمين ميزة مشاركة إختيارية *وعنصر مضمون*. وينطبق التالي على مصدر العقد:-

(أ) يجوز له - إلا أنه غير ملزم بذلك- أن يعترف بالعنصر المضمون بشكل منفصل عن ميزة المشاركة الإختيارية. وإذا لم تقم شركة التأمين بالإعتراف بهما بشكل منفصل فإن عليها أن تصنف العقد بكامله كإلتزام. وإذا قام بتصنيفهما بشكل منفصل فإن عليه أن يصنف العنصر المضمون كإلتزام.

(ب) عليه- إذا إعترف بميزة المشاركة الإختيارية بشكل منفصل عن العنصر المضمون- أن يصنف هذه الميزة إما كإلتزام أو كعنصر ملكية منفصل، ولا يحدد هذا المعيار كيف تحدد شركة التأمين ما إذا كانت الميزة إلتزام أو حق ملكية. ولشركة تأمين أن تفصل هذه الميزة إلى إلتزام وحق ملكية، وعليها أن تلجأ إلى سياسة محاسبية تتناسب مع هذا الفصل، وعلى شركة التأمين أن لا تصنف هذه الميزة في فئة وسيطة لا تكون فيها لا إلتزام ولا حق ملكية.

(ج) يجوز له أن يعترف بكافة المزايا التي يتم تحصيلها كعوائد دون فصل أي قسم يتعلق بمكون حق الملكية. ويجب أن يتم الإعتراف بالتغييرات الناتجة في العنصر المضمون وفي القسم المعتبر كإلتزام من ميزة المشاركة الإختيارية كربح أو خسارة. وإذا تم تصنيف ميزة المشاركة التقديرية كلا أو جزءاً كحق ملكية، فإن جزءاً من الربح أو الخسارة يمكن أن ينسب

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إلى هذه الميزة (على نفس النحو الذي ينسب فيه هذا الجزء إلى حصص غير مسيطرة). وعلى شركة التأمين أن تعترف بالجزء من الربح أو الخسارة المنسوب إلى أي مكون حق ملكية ذو ميزة مشاركة إختيارية كتوزيع للربح أو الخسارة ولكن ليس كدخل أو مصروف (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*").

(د) عليه أن يطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أية مستحقات خفية (بالمعنى المقصود في معيار المحاسبة الدولي ٣٩) إذا تضمنها العقد.

(هـ) عليه - وبخصوص كافة الإعتبارات غير المنصوص عليها في الفقرات ١٤-٢٠ و ٣٤ (أ-ب) - أن يستمر في سياساته المحاسبية الحالية بالنسبة لهذه العقود ما لم يغير هذه السياسات على نحو يتماشى مع الفقرات (٢١-٣٠).

ميزات المشاركة الإختيارية في الأدوات المالية

٣٥ تنطبق متطلبات الفقرة ٣٤ أيضاً على الأدوات المالية التي تتضمن ميزة المشاركة الإختيارية، وبالإضافة إلى ذلك:-

(أ) إذا صنفت شركة التأمين كامل ميزة المشاركة الإختيارية كإلتزام فإن عليها أن تقوم بإجراء إختبار الملاءة المنصوص عليه في الفقرات ١٥-١٩ لكامل العقد (أي على العنصر المضمون و ميزة المشاركة الإختيارية) وليس على شركة التأمين أن تحدد المقدار الذي سينتج عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون.

(ب) إذا صنفت شركة التأمين كل أو جزء من هذه الميزة كمكون حق ملكية منفصل فإن الإلتزام المعترف بها لكامل العقد يجب أن لا يقل عن المقدار الذي سينتج عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون. كما يجب أن تتضمن القيمة الهامة لخيار التنازل عن العقد إلا أنه يجب أن لا يتضمن قيمة الوقت إذا كانت الفقرة ٩ تستثني هذا الخيار من القياس بالقيمة العادلة، وليس على شركة التأمين أن تصرح بالقيمة التي ستنتج عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون، وليس عليها أن تبين هذا المقدار منفصلا، كما ليس عليها أن تحدد المقدار إذا كان مجموع المسؤولية المعترف بها أعلى بشكل واضح.

(ج) وعلى الرغم من أن هذه العقود هي أدوات مالية فإن لشركة تأمين أن تستمر بالإعتراف بمزايا هذه العقود كإيراد وأن تعترف بالزيادة الناتجة عن تسجيل المبلغ المسجل كإلتزام.

(د) بالرغم من أن هذه العقود هي أدوات مالية فإن على الجهة المصدرة التي تطبق الفقرة ٢٠ (ب) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ على العقود التي لها خاصية المشاركة بناءاً على التقدير الشخصي، الإفصاح عن إجمالي مصروف الفائدة المعترف به في الربح أو الخسارة، إلا أنها ليست بحاجة لأن تحسب مصروف الفائدة هذا بإستخدام أسلوب الفائدة الساري المفعول.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإفصاح

توضيح المبالغ المعترف بها

٣٦ على شركة التأمين أن تفصح عن المعلومات التي تحدد وتوضح المبالغ الناشئة عن عقود التأمين في بياناتها المالية.

٣٧ لتلبية متطلبات الفقرة ٣٦، على شركة التأمين أن تفصح عما يلي:-

(أ) سياساتها المحاسبية لعقود التأمين والأصول ذات العلاقة والدخل والمصروف.

(ب) الأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات المعترف بها (والتدفقات النقدية إذا كانت تعرض بيانات التدفقات النقدية بإستعمال الأسلوب المباشر) الناشئة عن عقود التأمين. وبالإضافة إلى ذلك، إذا كان شركة التأمين هي شركة تأمين مباشرة فإن عليها أن تفصح عما يلي:-

(١) الأرباح والخسائر المعترف بها كربح أو خسارة في شراء إعادة التأمين؛ و

(٢) الإطفاء للمدة والمبلغ الذي يبقى غير مستهلك في بداية ونهاية المدة إذا كانت شركة التأمين المباشرة تؤجل وتطفئ الأرباح والخسائر الناشئة عن شراء إعادة التأمين.

(ج) الإجراءات المتبعة لتحديد الفرضيات ذات الأثر الأكبر على قياس المبالغ المعترف بها المنصوص عليها في الفقرة (ب)، وعندما يكون ذلك ممكنا فإن على شركة التأمين أن تقدم إفصاحات كمية لهذه الفرضيات،

(د) أثر التغيير في الفرضيات المستخدمة من أجل قياس الأصول التأمينية والإلتزامات التأمينية بحيث تبين بشكل منفصل أثر كل تغيير إذا كان ذا أثر مادي على البيانات المالية.

(هـ) تسوية التغييرات في الإلتزامات التأمينية وأصول إعادة التأمين وتكاليف الشراء ذات العلاقة، إن وجدت.

طبيعة ومدى المخاطر الناتج من عقود التأمين

٣٨ يجب على شركة التأمين أن تفصح عن المعلومات التي تساعد المستخدمين على فهم بياناتهم المالية لتقييم طبيعة ومدى الخطر الناتج من عقود التأمين.

٣٩ من أجل الوفاء بمتطلبات الفقرة ٣٨ على شركة التأمين أن تفصح عما يلي:-

(أ) أهدافها وسياساتها وإجراءاتها من إدارة المخاطر الناشئة عن عقود التأمين ووثائق التأمين من أجل تخفيف هذه المخاطر.

(ب) [تم إلغائها]

(ج) المعلومات المتعلقة *بالمخاطر التأمينية* (قبل وبعد تخفيف المخاطر بواسطة إعادة التأمين) بما في ذلك المعلومات المتعلقة بما يلي:-

(١) الحساسية لمخاطر التأمين (أنظر الفقرة ٣٩أ).

(٢) تركيز مخاطرة التأمين، بما في ذلك وصف لكيفية تحديد الإدارة لمثل هذا التركيز،

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ووصف للخاصية المشتركة التي تحدد كل تركيز (على سبيل المثال نوع الحدث المؤمن عليه أو المطبقة الجغرافية أو العملة).

(٣) المطالبات الفعلية مقارنة مع التقديرات السابقة (أي تطور المطالبات)، ويجب أن يرجع الإفصاح عن تطور المطالبات إلى فترة نشوء أول مطالبة مادية لا يزال يشوبها عدم الوضوح فيما يتعلق بمبلغ ومواعيد دفع هذه المطالبة دون أن تتراجع لأكثر من عشر سنوات. ولا تحتاج شركة التأمين للإفصاح عن هذه المطالبات فيما يتعلق بالمطالبات التي يشوب مبلغها وميعاد إستحقاقها عدم الوضوح الذي يزول عادة خلال سنة.

(د) معلومات حول مخاطرة إئتمان السيولة ومخاطرة السوق التي تتطلبها الفقرات ٣١-٤٢ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ إذا كانت عقود التأمين ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، غير أن:-

(١) شركة التأمين ليست بحاجة لتقديم تحليل الإستحقاق الذي تتطلبه الفقرة ٣٩ (أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ إذا أفصحت عن معلومات حول التوقيت المقدر لصافي التدفقات النقدية الصادرة الناجمة عن إلتزامات التأمين المعترف بها بدلاً من ذلك، ومن الممكن أن يأخذ ذلك شكل تحليل في التوقيت المقدر للمبالغ المعترف بها في بيان المركز المالي.

(٢) إذا إستخدمت شركة التأمين أسلوباً بديلاً لإدارة الحساسية لظروف السوق مثل تحليل القيمة الضمنية فإنه يمكنها إستخدام تحليل الحساسية هذا لتلبية المتطلب في الفقرة ٤٠ (أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، وعلى شركة التأمين هذه أن تقدم الإفصاحات التي تتطلبها الفقرة ٤١ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

(هـ) المعلومات المتعلقة بالتعرض لمخاطر نسبة الفائدة أو مخاطر السوق ضمن المشتقات الضمنية التي يتضمنها عقد التأمين الأساسي إذا كانت شركة التأمين غير مطالبة بقياس المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة ولم تقم بذلك.

٣٩أ للامتثال للفقرة ٣٩ (ج) (١) على شركة التأمين الإفصاح عن (أ) أو (ب) كما يلي:-

(أ) تحليل الحساسية يبين كيفية تأثر الربح أو الخسارة وحقوق الملكية إذا كانت التغيرات في متغير المخاطرة ذو العلاقة التي كانت ممكنة بشكل معقول في نهاية فترة إعداد التقارير حدثت وإستخدمت الأساليب والإفتراضات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية وأية تغيرات عن الفترة السابقة في الأساليب والإفتراضات، غير أنه إذا إستخدمت شركة التأمين أسلوباً بديلاً لإدارة الحساسية لظروف السوق مثل تحليل القيمة الضمنية فإنها من الممكن أن تلبي هذا المتطلب بالإفصاح عن تحليل الحساسية البديل هذا والإفصاحات التي تتطلبها الفقرة ٤١ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

(ب) معلومات كمية حول الحساسية، ومعلومات حول هذه الأحكام والشروط لعقود التأمين التي لها اثر جوهري على مبلغ وتوقيت وعدم التيقن بشأن التدفقات المستقبلية لشركة التأمين.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تاريخ النفاذ والإنتقال

٤٠ تنطبق الأحكام الإنتقالية في الفقرات ٤١-٤٥ على أية مؤسسة تطبق حالياً المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عندما تطبق هذا المعيار للمرة الأولى بالإضافة إلى المؤسسات التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى (التي تتبناها للمرة الأولى).

٤١ على المؤسسة أن تطبق هذا المعيار على المدد السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٠٥، وتشجع التطبيق المبكر. وإذا قامت المؤسسة بتطبيق هذا المعيار على فترة سابقة فإن عليها الإفصاح عن هذا التطبيق.

٤١أ *عقود الضمان المالي* (التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤) الصادرة في أغسطس ٢٠٠٥ عدلت الفقرات ٤ (د)، ب ١٨(ز)، ب ١٩ (و)، وعلى المنشأة تطبيق هذه التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق المبكر، وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذه التعديلات لفترة مبكرة فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة وتطبيق التعديلات ذات العلاقة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢ [(٣)] في نفس الوقت*.

٨١ب عدل معيار المحاسبة الدولي ١ (المعدل في عام ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإضافة لذلك، عدل المعيار الفقرة ٣٠. ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ (المعدل في عام ٢٠٠٧) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

الإفصاح

٤٢ لا تحتاج المؤسسة لتطبيق متطلبات الإفصاح المنصوص عليها في هذا المعيار على المعلومات المقارنة التي تتعلق بالفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥ بإستثناء الإفصاح الذي تشترطه الفقرة ٣٧ "أ" و "ب" فيما يتعلق بالسياسات المحاسبية والأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات المعترف بها (والتدفقات النقدية إذا تم إستعمال الأسلوب المباشر).

٤٣ إذا لم يكن من العملي تطبيق المتطلب المحدد الوارد في الفقرات ١٠-٣٥ على المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥ فإن على المؤسسة أن تفصح عن هذا التطبيق. إن تطبيق إختبار ملاءة الإلتزام في الفقرات (١٥-١٩) على هذه المعلومات المقارنة قد يكون غير عملي في بعض الأحيان إلا أنه من المستبعد أن يكون غير عملي تطبيق المتطلبات الأخرى للفقرات ١٠-٣٥ على هذه المعلومات المقارنة، ويوضح معيار المحاسبة الدولي ٨ معنى عبارة "غير عملي".

٤٤ عند تطبيق الفقرة ٣٩-ج-٣ ليس على المؤسسة أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بتطور المتطلبات التي نشأت قبل خمس سنوات سابقة على نهاية أول سنة مالية تطبق فيها هذا المعيار، كما أنه من غير العملي عندما تطبق المؤسسة هذا المعيار للمرة الأولى أن تقوم بتحضير البيانات المتعلقة بتطور المطالبات التي طرأت قبل بداية الفترة السابقة التي قدمت فيها المؤسسة معلومات مقارنة كاملة تلبي هذا المعيار، وعلى المؤسسة أن تفصح عن هذا التطبيق.

* عندما تطبق المنشأة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ تستبدل الإشارة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢ بالإشارة إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إعادة تحديد الأصول المالية

٤٥ عندما تقوم شركة التأمين بتغيير سياساتها التأمينية فيما يتعلق بالإلتزامات التأمينية فإن من المسموح - إلا أنه غير مطلوب- أن تتم إعادة تصنيف بعض أو كل الأصول المالية على أساس "القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة"، وتكون إعادة التصنيف مسموحة إذا غيرت شركة التأمين سياساتها المحاسبية عند تطبيقها لهذا المعيار للمرة الأولى، وإذا قامت بإجراء تغيير لاحق على سياستها على النحو المسموح به في الفقرة ٢٢. تعتبر إعادة التصنيف تغييراً في السياسة المحاسبية وبالتالي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ٨.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق أ
تعريف المصطلحات

يعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

شركة التأمين المباشرة **حامل وثيقة التأمين** بموجب **عقد إعادة تأمين.**

المكون الإيداعي المكون التعاقدي الذي لا تتم محاسبته كمشتق بموجب معيار المحاسبة الـدولي ٣٩ والذي يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كانت أداة منفصلة.

عقد التأمين المباشر **عقد التأمين** الذي لا يكون **عقد إعادة تأمين.**

ميـــزة المـــشاركة الإختيارية الحق التعاقدي بالحصول على المنافع التالية كإضافة إلى **المنافع المضمونة**:-

(أ) التي يرجح أن تكون جزءاً أساسياً من مجموع المنافع التعاقدية؛

(ب) التي يكون مبلغها أو وقت أدائها عائداً لتقدير شركة التأمين؛ و

(ج) التي قامت تعاقدياً على أساس ما يلي:-

(١) الوفاء بوعاء محدد أو بنوع محدد من العقود؛

(٢) عوائد الإستثمار المحققة و/أو غير المحققة علـى وعـاء محـدد مـن الأصول لدى شركة التأمين؛ أو

(٣) الربح أو الخسارة للشركة أو الصندوق أو أي مؤسسة أخـرى تـصدر العقد.

القيمة العادلة المبلغ الذي يمكن إستبدال الأصل به أو الذي تتم به تسوية الإلتزام فيما بين أطراف عارفة وراغبة بمعاملة على أساس تجاري.

عقد الضمان المالي عقد يتطلب أن تقوم الجهة المصدرة بإجراء دفعات محددة لتعويض حاملـه عـن الخسارة التي يتحملها لأن مدينا معيناً لا يقوم بالدفع عند إستحقاقه حسب الإحكـام الأصلية أو المعدلة لأداة الدين.

المخاطر المالية مخاطرة حدوث تغيير مستقبلي على واحد أو أكثر من معدلات الفائدة المحـددة أو على سعر الأداة المالية أو سعر السلعة أو سعر صرف العملة الأجنبية أو مؤشـر أسعار أو معامل الإئتمان أو مؤشر إئتمان أو أي متغير آخر ويشترط في حال كون المتغير غير مالي أن يكون المتغير غير محدد بالنسبة لأحد أطراف العقد.

المنافع المضمونة الدفعات أو المنافع الأخرى التي يكون **لحامل الوثيقة** أو للمـستثمر حقـوق غيـر مشروطة فيها ولا تكون محلاً للسلطة التقديرية لشركة تأمين.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

العنصر المضمون الإلتزام بدفع **المنافع المضمونة** التي يتضمنها العقد الـذي يحتـوي علـى **ميـزة المشاركة الإختيارية.**

أصول التأمين صافي الحقوق التعاقدية **لشركة التأمين** بموجب **عقد التأمين.**

عقد التأمين العقد الذي يقبل بموجبه أحد الأطراف (**شركة التأمين**) بخطر تـأميني هـام مـن طرف آخر (**حامل الوثيقة**) بالإتفاق على تعويض حامل الوثيقة عن تحقق حـدث مستقبلي غير مؤكد الوقوع (**الحدث المؤمن منه**) والذي يؤثر بشكل سـلبي علـى حامل الوثيقة (أنظر الملحق (ب) للإسترشاد حول هذا التعريف.

الإلتزام التأميني صافي الإلتزامات التأمينية على **شركة التأمين** بموجب **عقد التأمين**.

مخاطر التأمين **المخاطر غير المالية** التي تتنقل من حائز العقد إلى شركة التأمين.

الحدث المؤمن منه الحدث المستقبلي غير مؤكد الوقوع الذي يغطيـه **عقـد التـأمين** والـذي يخلـق **المخاطرة التأمينية.**

شركة التأمين الطرف الملتزم بموجب **عقد التأمين** بتعويض **حامل الوثيقة** في حال تحقق الحدث **المؤمن منه**.

إختبار ملاءة الإلتزام تقييم ما إذا كانت المبلغ المسجل **للإلتزام التأميني** بحاجة إلى زيادة (أو أن المبلـغ المسجل لتكاليف الشراء المؤجلة أو إنخفاض الأصول غير الملموسة) بناءاً علـى مراجعة التدفقات النقدية.

حامل الوثيقة الطرف صاحب الحق بالتعويض بموجب **عقد التأمين** في حـال تحقـق **الحـدث المؤمن منه.**

أصول إعادة التأمين صافي الحقوق التعاقدية لشركة التأمين المباشرة بموجب **عقد إعادة التأمين**.

عقد إعادة التأمين **عقد التأمين** الصادر عن إحدى شركات التأمين (**شركة إعادة التأمين**) لتعـويض شركة تأمين أخرى (**شركة التأمين المباشرة**) عن الخسائر الناشئة عن واحـد أو أكثر من عقود التأمين الصادرة عن شركة التأمين المباشرة.

معيد التأمين الطرف الملتزم بموجب **عقد إعادة التأمين** بتعويض **شركة التأمين المباشرة** فـي حال تحقق **الحدث المؤمن منه**.

التجزئة محاسبة مكونات العقد كما لو كانت عقود متعددة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق ب

تعريف عقد التأمين

يعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

ب١ يعتبر هذا الملحق دليلاً لتعريف عقد التأمين كما في الملحق أ، ويتناول الأمور التالية:-

(أ) عبارة "الحدث المستقبلي غير المؤكد" (الفقرات ب٢- ب٤)؛

(ب) الدفع عينيا (الفقرات ب٥- ب٧)؛

(ج) المخاطر التأمينية والمخاطر الأخرى (الفقرات ب٨ – ب ١٧)؛

(د) أمثلة على عقود التأمين (الفقرات ب ١٨- ب ٢١)؛

(هـ) مخاطر التأمين الهامة (الفقرات ب٢٢- ب٢٨)؛ و

(و) تغيير مستوى الخطر التأميني (الفقرات ب ٢٩- ب ٣٠).

الحدث المستقبلي غير المؤكد

ب٢ 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؛

(ب) متى سوف يقع؛ أو

(ج) مقدار ما ستدفعه شركة التأمين إذا وقع هذا الحدث.

ب٣ يكون الحدث المؤمن منه في بعض عقود التأمين هو إكتشاف الخسارة خلال مدة العقد، وحتى لو نشأت الخسائر عن حدث تم قبل بداية العقد. وفي عقود التأمين الأخرى يكون الحدث المؤمن منه حدثا يحصل خلال مدة العقد وإن تم إكتشاف الخسارة بعد إنتهاء مدة العقد.

ب٤ تغطي بعض عقود التأمين أحداثا حدثت فعلاً إلا أن أثرها المادي لا يزال غير مؤكد ومثالها هو عقد إعادة التأمين الذي يغطي شركة التأمين المباشرة في مواجهة التطور المعاكس للمطالبات التي تم إعلام حامل الوثيقة بها، ويكون الحدث المؤمن منه في هذه العقود هو إكتشاف القيمة النهائية لهذه المطالبات.

الدفع العيني

ب٥ تتطلب أو تسمح بعض عقود التأمين بأن يتم الدفع عينياً ومثال ذلك هو عند قيام شركة التأمين بإستبدال المادة المسروقة بشكل مباشر بدلاً من دفع التعويض لحامل الوثيقة ، والمثال الآخر هو أن تستخدم شركة التأمين مستشفى مملوكة له وطاقمها الطبي لتقديم الخدمات الطبية التي تغطيها العقود.

ب٦ إن بعض عقود الخدمات ذات الأتعاب الثابتة والتي يعتمد فيها مستوى الخدمة على حدث غير مؤكد تلبي تعريف عقد التأمين في هذا المعيار إلا أنها غير منظمة كعقود تأمين في 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 (عينياً لا بالنقد). والمثال الآخر هو عقد لخدمات تعطل السيارات حيث يوافق المزود في مقابل مبلغ سنوي محدد على تقديم خدمات صيانة على الطرق أو قطر السيارة إلى مركز صيانة قريب حيث يوافق الأخير على إجراء التصليحات أو تغيير القطع.

ب٧ إن تطبيق هذا المعيار على العقود المنصوص عليها في الفقرة ب٦ لن ينطوي في الغالب على عبء يفوق تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي كانت لتنطبق لو كانت هذه العقود خارج نطاق هذا المعيار:-

(أ) ليس من المحتمل أن يكون هناك إلتزامات مادية عن التعطل والعطب الذي سبق أن حصل.

(ب) إذا انطبق معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*" فإن مزود الخدمة سيعترف بالايرادات بالرجوع إلى مرحلة الإستكمال (ويخضع ذلك أيضاً إلى معايير أخرى محددة). وهذا التوجه مقبول أيضاً بموجب هذا المعيار والذي يسمح لمزود الخدمة أن (١) يستمر في سياساته المحاسبية الحالية لتلك العقود ما لم تتضمن ممارسات من تلك التي حظرتها الفقرة ١٤ و (٢) أن يحسن من سياساته المحاسبية إذا كان ذلك مسموحا بموجب الفقرات ٢٢-٣٠.

(ج) يدرس مزود الخدمة ما إذا كانت كلفة تلبية إلتزاماته التعاقدية لتقديم الخدمة تتجاوز الإيرادات التي تم الحصول عليها مقدما، ومن أجل ذلك يقوم بتطبيق إختبار ملاءة الإلتزام الموصوف في الفقرات ١٥-١٩ من هذا المعيار. وإذا لم ينطبق هذا المعيار على هذه العقود فيطبق مقدم الخدمة معيار المحاسبة الدولي ٣٧ من أجل تحديد ما إذا كانت العقود مكلفة.

(د) من المستبعد بالنسبة لهذه العقود أن يضيف متطلب الإفصاح في هذا المعيار أي أهمية إلى الإفصاحات التي تتطلبها المعايير الأخرى.

التمييز بين مخاطر التأمين والمخاطر الأخرى

ب٨ يشير تعريف عقد التأمين إلى مخاطر التأمين والتي 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.

ب٩ يتضمن تعريف المخاطر المالية في الملحق أ قائمة من المتغيرات المالية وغير المالية وتتضمن هذه القائمة متغيرات غير مالية ليست محددة بأحد أطراف العقد كما هو الحال في مؤشر خسائر الزلازل في منطقة معينة أو مؤشر درجة الحرارة في مدينة معينة، وهو يستثني المتغيرات غير المالية المحددة بأحد أطراف العقد كما هو الحال في حصول أو عدم حصول حريق يؤدي إلى تلف أو تدمير أصول ذلك الطرف. كما أن مخاطرة تغيير القيمة العادلة للأصول غير المادية ليس مخاطرة مالية إذا كانت القيمة العادلة لا تعكس التغيير في سعر السوق بالنسبة لهذه الأصول فحسب بل تغير 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 التغيير في الحالة المادية للسيارة فإن هذه المخاطرة هي مخاطرة تأمين لا مخاطرة مالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ب١٠ تعرض بعض عقود التأمين شركة التأمين إلى مخاطر مالية بالإضافة إلى مخـاطر التـأمين الهامـة. وعلى سبيل المثال فإن العديد من عقود التأمين على الحياة يضمن حدا أدنى من العائد لحامل الوثيقـة (بما يخلق المخاطرة المالية) والمنفعة الملتزم بها بعد الوفاة والتي تتجاوز بشكل هام في بعض الأحيان ميزانية حساب حامل الوثيقة (بما يخلق مخاطرة تأمين في شكل مخاطرة الوفاة). وتعتبر هذه العقود عقود تأمين.

ب١١ بموجب بعض العقود ينشأ عن الحدث المؤمن منه إلتزام بدفع المبلغ المتصل بمؤشر السعر. إن مثـل هذه العقود هي عقود تأمين بشرط أن يكون الدفع مشروطاً عندما يكون من الممكن أن يكون الحـدث المؤمن منه هاما. وعلى سبيل المثال فإن دخل سنوي مشروط مدى الحياة مـرتبط بمؤشـر غـلاء المعيشة ينقل المخاطرة التأمينية لأن الدفع يصبح واجبا بسبب حدث غير محدد وهو بقاء المستفيد من الدخل السنوي على قيد الحياة. إن الإرتباط بمؤشر الأسعار هو عبارة عن مشتق خفي إلا أنه ينقـل المخاطرة التأمينية. وإذا كان النقل الناتج للمخاطرة التأمينية هام فإن المشتق الضمني يلبي تعريف عقد التأمين، وفي مثل هذه الحالة لا ينبغي أن يكون مستقلا ويقاس بالقيمة العادلة (أنظر الفقرة ٧ من هـذا المعيار).

ب١٢ يشير تعريف مخاطر التأمين إلى المخاطر التي تقبل بها شركة التأمين من حامـل الوثيقـة بكلمـات أخرى مخاطرة التأمين هي مخاطرة موجودة سابقاً وقد انتقلت من حامل الوثيقة إلى شـركة التـأمين وبالتالي تكون المخاطرة الجديدة قد نشأت من خلال العقد وهي ليست مخاطرة تأمين.

ب١٣ يشير تعريف عقد التأمين إلى التأثير المعاكس على حامل الوثيقة. ولا يقيد التعريف الدفع مـن قبـل شركة التأمين بمبلغ يساوي التأثير المالي الذي ينطوي عليه الحدث المعاكس. وعلى سبيل المثال فـإن التعريف لا يستثني تغطية "الجديد مقابل القديم" التي تتضمن دفع مبلغ كاف لحامـل الوثيقـة للـسماح بإستبدال الأصل التالف بأصل جديد. وبطريقة مماثلة فإن التعريف لا يقيد الدفع بموجب عقد تـأمين على الحياة بالخسائر المالية التي تلحق بورثة المتوفى ولا يستبعد دفع المبالغ المحـددة سـلفا مقابـل الخسارة الناتجة عن الوفاة أو عن الحادث.

ب١٤ تتطلب بعض العقود الدفع إذا وقع حدث معين غير مؤكد إلا أنها 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 العقـد مـشتقا للتحـوط لمتغير غير المالي ذي علاقة مرتبط بالتدفقات النقدية من أصول المؤسسة فإن المشتق ليس عقد تأمين لأن الدفعات ليست مشروطة على كون حامل العقد قد تأثر بشكل سلبي من إنخفاض التدفقات النقديـة المتأتية من أصوله. وبالعكس فإن عقد التأمين يشير إلى حدث غير مؤكد الوقوع والذي بسببه يلحـق بحامل الوثيقة تأثير سلبي بحيث يكون ذلك شرطا مسبقاً للدفع. إن هذا الشرط التعاقـدي المـسبق لا يتطلب من شركة التأمين أن تتحقق ما إذا كان الحدث من الناحية العملية قد سبب التأثير المعـاكس إلا أنه يسمح لشركة التأمين بالإمتناع عن الدفع إذا لم تكن مقتنعة بأن الحدث هو الـذي سـبب التـأثير المعاكس.

ب١٥ إن انقضاء أو إستمرار المخاطرة (أي مخاطرة أن يقوم الطرف الآخر بالإلغاء بشكل مبكر أو متـأخر عن التاريخ الذي توقعته شركة التأمين عند تسعير العقد) لا يكون خطراً تأمينياً لأن الدفع إلى الطرف المقابل ليس مشروطاً على حدث مستقبلي غير مؤكد يؤثر بشكل سلبي على الطرف المقابل. وكـذلك فإن مخاطر الإنفاق (أي مخاطر الزيادات غير المتوقعة في النفقات الإدارية المترافقة مع نفقات خدمة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

العقد فضلاً عن النفقات المتصلة بالحدث المؤمن منه) ليس مخاطرة تأمينية لكون الزيادة غير المتوقعة في النفقات لا تؤثر بشكل معاكس على الطرف المقابل.

ب١٦ وبالتالي 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 الثاني يعرض هذا الطرف الآخر إلى مخاطرة تأمينية.

ب١٧ يمكن لشركة التأمين أن تقبل مخاطر تأمين هامة من حامل الوثيقة في حالة وحيدة تتمثل بكون شركة التأمين مؤسسة منفصلة عن حامل الوثيقة. وفي حالة شركة التأمين التبادلي فإن المشارك في هذا التأمين يقبل بالمخاطرة من كل حامل وثيقة ويقوم بتجميع هذه المخاطر، وعلى الرغم من أن حاملي الوثائق يتحملون هذه المخاطر المجمعة مجتمعين بصفتهم مالكين فإن المشارك لا يزال يعتبر أنه قد قبل المخاطرة التي تعتبر أساس عقد التأمين.

أمثلة لعقود التأمين

ب١٨ فيما يلي أمثلة لعقود تعتبر عقود تأمين وذلك إذا كان نقل مخاطر التأمين هاماً:-

(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 كما هو الحال في بعض عقود التأمين ليس مؤكدا ما إذا كانت الوفاة ستقع خلال المدة التي يغطيها عقد التأمين.

(د) الرواتب العمرية الطارئة مدى الحياة ورواتب التقاعد (أي العقود التي تنص على التعويض عن حدث مستقبلي مؤكد أي - بقاء المؤمن أو المتقاعد على قيد الحياة - لمساعدة المؤمن أو المتقاعد في 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 التي تنص على التعويض في حال عدم قيام الطرف الآخر بتنفيذ إلتزام تعاقدي، على سبيل المثال الإلتزام بإقامة بناء).

(ز) تأمين الدين الذي يتضمن دفع مبلغ معين لتعويض حامل الوثيقة عن خسارة تكبدها بسبب مدين لم يقم بالدفع في ميعاد الإستحقاق بموجب الشروط الأصلية أو المعدلة لأداة دين. ويمكن لهذه العقود أن تتخذ أشكالا قانونية عديدة كالكفالة المالية أو خطاب الضمان أو منتج مشتق لتعثر المدين أو عقد التأمين، غير أنه بالرغم أن هذه العقود تلبي تعريف عقد التأمين فإنها تلبي كذلك تعريف عقد الضمان المالي في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وهي ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢* (٤) ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ وليس هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (أنظر الفقرة ٤ (د))، وبالرغم من ذلك إذ أكدت في السابق الجهة المصدرة لعقود الضمان المالي أنها تعتبر هذه العقود عقود تأمين وإستخدمت المحاسبة التي تنطبق على عقود التأمين

* عندما تطبق المنشأة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ تستبدل الإشارة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢ بالإشارة إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

فإنه يمكن للجهة المصدرة أن تختار تطبيق إما معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢* (٥) أو هذا المعيار على عقود الضمان المالي هذه.

(ح) كفالات المنتجات: تقع كفالات المنتجات التي تصدر من طرف آخر بشأن البضائع التي يبيعها المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة ضمن نطاق هذا المعيار إلا أن الكفالات التي يتم إصدارها مباشرة من قبل المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة تقع خارج هذا النطاق لكونها ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧.

(ط) تأمين الملكية (أي التأمين ضد إكتشاف عيوب في ملكية الأرض ولم تكن هذه العيوب ظاهرة عند تحرير عقد التأمين)، وفي هذه الحالة يكون الحدث المؤمن منه هو إكتشاف العيوب في الملكية لا العيوب ذاتها.

(ي) المساعدة في السفر (التعويض النقدي أو العيني لحامل الوثيقة عن الخسائر التي يتكبدها خلال السفر). وتتناول الفقرات "ب٦" و "ب٧" بعض العقود من هذا النوع.

(ك) ضمانات الكوارث التي تنص على تخفيض الدفعات أو الفوائد أو كليهما من حيث المبدأ في حال تحقق حدث معين يلحق تأثيراً معاكساً بمصدر الكفالة ما لم يكن الحدث المحدد لا يخلق مخاطرة تأمينية هامة، ومثال ذلك هو حدوث تغيير في معدل الفائدة أو سعر صرف العملة الأجنبية.

(ل) مقايضات التأمين وسائر العقود التي تتطلب الدفع على أساس التغيير في المناخ أو التغير الجيولوجي أو المتغيرات المادية الأخرى المحددة لأحد أطراف العقد.

(م) عقود إعادة التأمين.

ب١٩ الأمثلة التالية لا تعتبر عقود تأمين:-

(أ) عقود الإستثمار التي تأخذ قانونياً شكل عقود التأمين إلا أنها لا تعرض شركة التأمين لمخاطر تأمين هامة مثل عقود التأمين على الحياة التي لا تتحمل فيها شركة التأمين مخاطرة وفاة كبيرة (وهذه العقود هي أدوات مالية غير تأمينية أو عقود خدمات، أنظر الفقرات ب ٢٠ و ب ٢١).

(ب) العقود التي تأخذ شكل عقود التأمين لكنها تنقل كافة مخاطر التأمين الهامة إلى حامل الوثيقة من خلال أساليب نافذة وغير قابلة للإلغاء تحدد الدفعات المستقبلية التي 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 (أنظر الفقرتين ب٢٠ و ب٢١).

(ج) التأمين الذاتي أي الإحتفاظ بالمخاطر التي يمكن تغطيتها بالتأمين (حيث لا يوجد هناك عقد تأمين كون الأمر لا ينطوي على إتفاق مع طرف آخر).

(د) العقود (كعقود المقامرة) التي تتطلب الدفع في حال حدوث حدث مستقبلي غير مؤكد إلا أنها لا تتطلب -كشرط تعاقدي مسبق للدفع – أن يؤثر الحدث تأثيراً معاكساً على حامل الوثيقة. إلا أن

هذا لا يستثني تفاصيل الدفع المعدة مسبقاً من تحديد الخسائر الناتجة عن حدث معين كوفاة أو حادث (أنظر أيضاً الفقرة ب١٣).

(هـ) المشتقات التي تعرض أحد الأطراف لمخاطرة مالية غير تأمينية لكونها تتطلب من ذلك الطرف أن يقوم بالدفع الذي لا يستند إلا على التغيير في 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 أي متغير آخر بشرط أن يكون المتغير غير محدد بالنسبة لطرف العقد في حالة المتغير غير المالي (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

(و) عقود الكفالة 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 في تاريخ الإستحقاق (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

(ز) العقود التي تتطلب الدفع على أساس متغير مناخي أو جيولوجي أو مادي لا يخص طرف معين في العقد (توصف شيوعا بالمشتقات المناخية).

(ح) سندات الكوارث التي تنص على دفعات مخفضة من المبلغ الأصلي أو الفائدة أو كلاهما على أساس متغير مناخي أو جيولوجي أو متغير فيزيائي آخر لا يخص طرف معين في العقد.

ب٢٠ إذا نشأ عن العقود الموصوفة في الفقرة ب ١٩ أصول أو إلتزامات مالية تكون هذه العقود ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ مما يعني من بين أمور أخرى أن أطراف العقد قد طبقوا ما يسمى بمحاسبة الودائع التي تتضمن ما يلي:-

(أ) أن يعترف أحد الأطراف بالبدل الذي يتم الحصول عليه كإلتزام مالية لا كإيراد.

(ب) أن يعترف الطرف الآخر بالبدل المدفوع كأصل مالي لا كمصروف.

ب٢١ إذا لم ينشأ عن العقود الموصوفة في الفقرات ب ١٩ أصول أو إلتزامات مالية فإن معيار المحاسبة الدولي ١٨ ينطبق عليها. ويقضي المعيار ١٨ بأن الإيرادات المرتبط بمعاملة تتضمن تقديم الخدمات يتم الإعتراف بها بالرجوع إلى مرحلة إستكمال المعاملة إذا كان من الممكن تقدير ناتج المعاملة بشكل يمكن الإعتماد عليه.

مخاطر التأمين الهامة

ب٢٢ لا يكون العقد عقد تأمين إلا إذا نقل مخاطر التأمين الهامة. وتتناول الفقرات ب٨ - ب٢١ مخاطر التأمين وتتناول الفقرات التالية تقييم ما إذا كانت مخاطر التأمين هامة أم لا.

ب٢٣ لا تكون مخاطر التأمين هامة إلا إذا كان من شأن الحدث المؤمن منه أن يؤدي بشركة التأمين إلى دفع منافع هامة إضافية بأي صورة كانت بإستثناء التصورات التي تفتقد للمضمون التجاري (أي التي تكون ضعيفة الأثر على إقتصاديات المعاملة). وإذا كانت المنافع الهامة الإضافية واجبة الأداء في التصورات ذات المضمون التجاري فإن الشرط الوارد في الجملة السابقة يمكن تلبيته حتى وإن كان

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الحدث المؤمن منه بعيد الإحتمال أو إذا كانت القيمة الحالية (أي المحتملة الموزونة) للتدفقات النقديـة الطارئة تشكل جزءاً صغيراً من القيمة المتوقعة الحالية للتدفقات النقدية التعاقدية الباقية.

ب٢٤ إن المنافع الإضافية الموصوفة في الفقرة ب ٢٣ تشير إلى المبالغ التي تتجاوز تلك التي كانت سـوف تستحق في حال حصول الحدث المؤمن منه (بإستثناء تصور عدم وجود مضمون تجاري). وتتـضمن 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 عقـد التأمين على الحياة المتصل بالإستثمار، أو وفاة حامل الوثيقة يعني أن شركة التأمين سـوف لـن تتمكن من ممارسة خدمات إدارة الإستثمار وأن تتقاضى مقـابلاً عنهـا، إلا أن هـذه الخـسارة الإقتصادية لشركة التأمين لا تعكس المخاطرة التأمينية تماماً كما لا يتحمل مدير الصندوق التبادلي مخاطر تأمينية فيما يتعلق بالوفاة المحتملة للعميل، وبالتالي فـإن الخـسارة المحتملـة لأتعـاب الإستثمار المستقبلي ليست ذات صلة عند تقدير مخاطر التأمين التي انتقلت من خلال العقد.

(ب) التنازل بسبب الوفاة عن البدلات التي كانت ستترتب على الإلغاء أو التنازل وذلك لكون العقد قـد أنشأ هذه البدلات، حيث أن التنازل عن هذه البدلات لا يعوض حامـل الوثيقـة عـن المخـاطر الموجودة سابقاً، إلا أنه ليس ذي صلة عند تقييم مقدار المخاطر التأمينية التي ينقلها العقد.

(ج) الدفع المشروط بحدث لا يؤدي إلى خسائر جسيمة لحامل العقد. على سبيل المثال في حالة العقد الذي يتطلب من شركة التأمين أن تدفع مليون وحدة نقد إذا أدى التلف المادي لبند أصـول إلـى خسارة غير جسيمة في وحدة نقد واحدة للحائز، وفي هذا العقد فإن الحائز ينقل إلى شركة التأمين المخاطرة غير الجسمية المتمثلة بخسارة وحدة نقد واحدة وبنفس الوقت فإن العقد ينشئ مخـاطرة غير تأمينية تتمثل بأن شركة التأمين سيدفع ٩٩٩,٩٩٩ وحدة نقدية في حـال حـصول الحـدث المحدد. ولأن شركة التأمين لا يقبل مخاطر التأمين الهامة من الحائز فإن هذا العقد لا يكون عقـد تأمين.

(د) استعادات إعادة التأمين المحتملة، حيث يحاسبها شركة التأمين بشكل منفصل.

ب ٢٥ على شركة التأمين أن يقيم مدى أهمية مخاطر التأمين لكل عقد على حدة بالرجوع إلى طبيعة البيانات المالية *إلا أن المخاطر التأمينية قد تكون جسيمة حتى وإن كان ثمة احتمال بسيط للخـسائر الماديـة لكامل مجموعة من العقود، إن هذا التقييم لكل عقد على حدة يسهل تصنيف العقد كعقد تأمين، إلا أنـه وفي حالة مجموعة من العقود الصغيرة المتجانسة والمعروف تكونها من عقود تنقل كامل المخـاطرة التأمينية فلا يكون على شركة التأمين أن يفحص كل عقد من المجموعة للوصول إلى عدد قليـل مـن العقود غير المشتقة التي تنقل مخاطر التأمين غير الهامة.

* لهذه الغاية فإن العقود التي يتم الدخول بها بشكل متزامن مع طرف مقابل فرد (أو العقود المتكافلة) تشكل عقداً واحدا.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ب٢٦ ويتبع الفقرات ب٢٣-ب٢٥ أنه إذا كان العقد ينص على دفع مبلغ عند الوفاة يتجاوز المبلغ المستحق في حال البقاء على قيد الحياة فإن هذا العقد عقد تأمين ما لم يكن المبلغ المستحق عند الوفاة غير هـام (يقيم بالرجوع إلى العقد لا إلى مجموعة العقود). وكما تبين الفقرة ب٢٤/ب فإن التنازل عند الوفـاة عن الإلغاء أو التخلي عن التغييرات لا يدخل في التقييم إذا كان هذا التنازل لا يعوض حامل الوثيقـة عن المخاطر الموجودة سابقاً وبالمثل فإن العقد السنوي الذي يدفع بموجبه مبالغ معتادة على مدى باقي حياة حامل الوثيقة هو عقد تأمين ما لم يكن إجمالي دفعات الحياة الطارئة غير هام.

ب٢٧ تشير الفقرة ب ٢٣ إلى منافع إضافية قد تتضمن شرط دفع المنافع بشكل سابق فـي حـال حـصول 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 الوفـاة متـى توفي حامل الوثيقة دون وجود تاريخ إنتهاء لهذه التغطية). إذ من المؤكد أن حامل الوثيقة سيتوفى إلا أن موعد الوفاة غير معروف، حيث ستلحق خسارة بشركة التأمين على هذه العقود المنفردة في حالـة وفاة حامل الوثيقة مبكراً حتى وإن لم يكن هناك خسارة إجمالية على كامل مجموعة العقود.

ب٢٨ إن لم يكن عقد التأمين مقسوما إلى مكون إيداعي ومكون تأميني فإن أهمية نقل المخاطرة التأمينية يتم تقييمها بالرجوع إلى المكون التأميني. ويتم تقييم أهمية المخاطر التأمينية التي يتم نقلهـا مـن خـلال مشتق ضمني بالرجوع إلى المشتق الضمني.

تغيير مستوى المخاطرة التأمينية

ب٢٩ لا تنقل بعض عقود التأمين أية مخاطر تأمين إلى شركة التأمين من البداية على الرغم من أنها تنقـل المخاطرة التأمينية في وقت لاحق. فعلى سبيل المثال إن عقداً يوفر عائدا إستثمارياً معيناً ويتـضمن خيارا يمنح حامل الوثيقة حق إستعمال عوائد الإستثمار عند الإستحقاق لشراء وثيقـة دخـل سـنوي مشروط مدى الحياة لصالح مؤمنين آخرين مقابل النسب السنوية الحالية التي تتقاضاها شركة التـأمين عندما يمارس حامل الوثيقة هذا الخيار. ولا ينقل العقد أي مخاطر تأمينية إلى شركة التأمين حتى يـتم اللجوء إلى هذا الخيار حيث تظل شركة التأمين حرة في التسعير السنوي على الأسس التـي تعكـس المخاطرة التأمينية التي تنتقل إليها في ذلك الوقت. إلا أنه إذا حدد العقـد نـسبة سـنوية (أو أساسـا لتحديدها) فإن العقد ينقل المخاطرة التأمينية إلى شركة التأمين من البداية.

ب٣٠ إن العقد الذي يعتبر عقد تأمين يبقى عقد تأمين إلى حين إنجاز أو إنتهاء كافة الحقوق والإلتزامات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق ج

التعديلات الأخرى على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تنطبق التعديلات الواردة في هذا الملحق على الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير٢٠٠٥، وإذا تبنت مؤسسة ما هذا المعيار لفترة سابقة فيجب أن تنطبق هذه التغييرات على الفترة السابقة.

******

إن التعديلات التي يتضمنها هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار في عام ٢٠٠٤ قد تم إدراجها ضمن الإعلانات المنشورة في هذه الطبعة.

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

لقد إعتمد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "*عقود التأمين*" لغايات الإصدار من قبل ثمانية من الأعضاء الأربعة عشر في مجلس معايير المحاسبة الدولية. وقد عارضه كل من البروفيسور بارث والسادة غارنت وجيلارد وليسنرنغ وسميث ويامادا. وقد أضيفت آراؤهم المخالفة بعد أساس الإستنتاجات في هذا المعيار ٤.

السير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانس جورج برونس	
انتوني تي كوب	
روبرت بي غارنت	
غيلبرت جيرالد	
جيمس جي ليسنرنغ	
وارن جي مكغريغور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كي شميد	
جون تي سميث	
جيوفري ويتينغتون	
تاسومي يامادا	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

موافقة المجلس على التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيـار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

لقد إعتمدت التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتـراف والقيـاس*" والمعيـار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "*عقود التأمين- العقود المالية المضمونة*" من الأعضاء الأربعة عـشر فـي مجلس معايير المحاسبة الدولية.

السير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانس جورج برونس	
انتوني تي كوب	
جان إنجستروم	
روبرت بي غارنت	
غيلبرت جيرالد	
جيمس جي ليسنرنغ	
وارن جي مكغريغور	
باتريشيا إل أومالي	
جون تي سميث	
جيوفري ويتينغتون	
تاسومي يامادا	

المحتويات

أساس الإستنتاجات حول
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ *عقود التأمين*

	الفقرات
المقدمة	**إستنتاج١ - ٩**
خلفية	**إستنتاج٢ - ٥**
الإستنتاجات المبدئية للمرحلة ٢	**إستنتاج٦ - ٩**
النطاق	**إستنتاج١٠-٧٦**
تعريف عقد التأمين	**إستنتاج١١ - ٦٠**
مخاطر التأمين	إستنتاج٢١ - ٢٤
مصالح قابلة للتأمين	إستنتاج٢٥ - ٢٩
مقدار المخاطرة التأمينية	إستنتاج٣٠ - ٣٧
إنقضاء حقوق وإلتزامات التأمين	إستنتاج٣٨ - ٣٩
التجزئة	إستنتاج٤٠ - ٥٤
المشتقات المناخية	إستنتاج٥٥ - ٦٠
الإستثناءات من النطاق	**إستنتاج٦١-٧٦**
الضمانات المالية والتأمين ضد مخاطر الإئتمان	إستنتاج٦٢
كفالة المنتجات	إستنتاج٦٩ - ٧٢
محاسبة حامل الوثيقة	إستنتاج٧٣
عقود الخدمات المدفوعة مسبقاً	إستنتاج٧٤ - ٧٦
الإعفاءات المؤقتة من بعض المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية	**إستنتاج٧٧-١٢٢**
مخصصات الكوارث والتعويض الموازي	**إستنتاج٨٧-٩٣**
ملاءمة الإلتزام	**إستنتاج٩٤-١٠٤**
إلغاء الإعتراف	**إستنتاج١٠٥**
التقاص	**إستنتاج١٠٦**
أصول إعادة التأمين	**إستنتاج١٠٧-١١٤**
تخفيض قيمة أصول إعادة التأمين	إستنتاج١٠٧ - ١٠٨
الأرباح والخسائر من شراء إعادة التأمين	إستنتاج١٠٩ - ١١٤
الممارسات الحالية الأخرى	**إستنتاج١١٥-١٢٢**
تكاليف الشراء	إستنتاج١١٦ - ١١٩
الإسترداد وحوالة الحق	إستنتاج١٢٠ - ١٢١
قروض الوثيقة	إستنتاج١٢٢
التغيير في السياسات المحاسبية	**إستنتاج١٢٣-١٤٦**
الملائمة والموثوقية	**إستنتاج١٢٣-١٢٥**
الخصم	**إستنتاج١٢٦-١٢٧**
أتعاب إدارة الإستثمار	**إستنتاج١٢٨-١٣٠**
سياسات محاسبية موحدة بخصوص توحيد الحسابات	**إستنتاج١٣١-١٣٢**
الحيطة الزائدة	**إستنتاج١٣٣**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

هوامش الإستثمار المستقبلية **إستنتاج١٣٤-١٤٤**
هوامش الإستثمار المستقبلية والقيمة الضمنية إستنتاج١٣٨ - ١٤٤
إعادة تحديد الأصول المالية **إستنتاج١٤٥-١٤٦**
شراء عقود التأمين في إندماج الأعمال ونقل المحافظ **إستنتاج١٤٧-١٥٣**
ميزات المشاركة الإختيارية **إستنتاج١٥٤-١٦٥**
أمور ذات علاقة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ **إستنتاج١٦٦-١٩٧**
الأصول المخصصة لدعم عقود التأمين **إستنتاج١٦٦-١٨٠**
محاسبة الظل **إستنتاج١٨١-١٨٤**
عقود الإستثمار **إستنتاج١٨٥-١٨٧**
المشتقات الضمنية **إستنتاج١٨٨-١٩٤**
إستبعاد البنود الداخلية **إستنتاج١٩٥-١٩٧**
ضرائب الدخل **إستنتاج١٩٨**
الإفصاح **إستنتاج١٩٩-٢٢٦**
المادية **إستنتاج٢٠٨-٢١٠**
شرح المبالغ المعترف بها **إستنتاج٢١١-٢١٤**
الإفتراضات إستنتاج٢١١ - ٢١٣
التغير في إلتزامات التأمين إستنتاج٢١٤
طبيعة وحجم الأخطاء الناتجة من عقود التأمين **إستنتاج٢١٥-٢٢٣**
مخاطر التأمين إستنتاج٢١٧
تحليل الحساسية إستنتاج٢١٨ - ٢١٩
تطور المطالبات إستنتاج٢٢٠ - ٢٢١
الحد الأعلى المرجح للخسارة إستنتاج٢٢٢
التعرض لمخاطر معدلات الفائدة ومخاطر السوق إستنتاج٢٢٣
القيمة العادلة لإلتزامات وأصول التأمين **إستنتاج٢٢٤-٢٢٦**
ملخص التغييرات على مسودة العرض ٥ **إستنتاج٢٢٧**
الآراء المعارضة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات حول
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ *عقود التأمين*

أرفقت هذه الوثيقة حول أساس الإستنتاجات مع هذا المعيار إلا أنها ليست جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج١ يلخص أساس الإستنتاجات الأمور التي تدارسها مجلس معايير المحاسبة الدولية في الوصول إلى الإستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "*عقود التأمين*". وقد أعطى أعضاء المجلس لبعض العوامل إعتباراً أكثر من البعض الآخر.

خلفية

إستنتاج٢ قرر المجلس وضع معيار دولي لإعداد التقارير المالية لعقود التأمين للأسباب التالية:-

(أ) لا يوجد معيار دولي لإعداد التقارير المالية يتعلق بعقود التأمين وقد تم إستثناء عقود التأمين من نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الحالية التي كان من الممكن أن تكون ذات علاقة (مثلاً المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المتعلقة بالمخصصات والأدوات المالية والأصول غير الملموسة).

(ب) كانت الممارسات المحاسبية لعقود التأمين متنوعة وعادة ما كانت تختلف عن الممارسات في القطاعات الأخرى.

إستنتاج٣ إن الهيئة السابقة للمجلس، أي لجنة معايير المحاسبة الدولية قد أنشأت لجنة توجيهية في عام ١٩٩٧ لإنجاز العمل المبدئي لهذا المشروع. وفي ديسمبر عام ١٩٩٩ نشرت اللجنة التوجيهية *ورقة الفضايا* والتي ورد فيها ١٣٨ رسالة تحمل تعليقا أو تعقيبا. وقد راجعت اللجنة التوجيهية رسائل التعليقات وأنهت عملها بوضع تقرير إلى المجلس على شكل *مسودة إعلان مبادئ*. وقد بدأ المجلس بمناقشة مسودة إعلان المبادئ في نوفمبر (تشرين أول) ٢٠٠١. ولم يقر المجلس مسودة إعلان المبادئ كما لم يدع إلى تعليقات رسمية عليها إلا أنه نشرها للعامة على الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

إستنتاج٤ أعلن عدد قليل من شركات التأمين عن إستخدامها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الوقت الحالي على الرغم من أنه كان متوقعاً من عدد كبير منها ابتداء من عام ٢٠٠٥. وحيث لم يكن من المجدي إكمال المشروع للتطبيق في عام ٢٠٠٥ فقد قسم المجلس هذا المشروع إلى مرحلتين بحيث يمكن لشركات التأمين تطبيق بعض الجوانب في عام ٢٠٠٥. وقد نشر المجلس مقترحاته للمرحلة ١ في يوليو ٢٠٠٣ تحت مسمى مسودة العرض ٥ "*عقود التأمين*". وكان آخر موعد لتقديم التعليقات هو ٣١ أكتوبر ٢٠٠٣ وقد تلقى المجلس ١٣٥ تعليقاً. وبعد مراجعة التعليقات نشر المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ في مارس ٢٠٠٤.

إستنتاج٥ كانت أهداف المجلس للمرحلة ١ ما يلي:-

(أ) إدخال تحسينات محدودة على الممارسات المحاسبية لعقود التأمين دون تطلب تغييرات جوهرية قد تحتاج للمراجعة في المرحلة ٢.

(ب) طلب إفصاح (١) يحدد ويوضح المبالغ في البيانات المالية لشركة التأمين الناشئة عن عقود التأمين و (٢) يساعد مستخدمي هذه البيانات المالية على فهم المبالغ والتوقيت وعدم التأكد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية من عقود التأمين.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإستنتاجات المبدئية للمرحلة ٢

إستنتاج٦ يرى المجلس المرحلة ١ كخطوة تمهيدية للمرحلة ٢ وهو ملتزم بإنهاء المرحلة ٢ دون تـأخير بمجرد فحص كافة الأمور المبدئية والعملية وإستكمال الإجراءات الواجبة. وقد وصل المجلس إلى هذه الإستنتاجات المبدئية في المرحلة ٢ في يناير ٢٠٠٣:-

(أ) يجب أن يكون النهج هو أسلوب الأصول والإلتزامات الذي يتطلب من المؤسـسة أن تحـدد وتقيس بشكل مباشر الحقوق التعاقدية والإلتزامات الناشئة عن عقود التأمين بدلاً من إنـشاء التأجيلات في التدفقات الداخلة والخارجة.

(ب) يجب قياس الأصول والإلتزامات الناشئة عن عقود التأمين بقيمتها العادلة مع الأخذ الأمـرين التاليين بحذر:-

(١) الإعتراف بغياب التعاملات السوقية، ويمكن للمؤسـسة أن تلجـأ إلـى الفرضـيات والمعلومات المحددة عندما تكون المعلومات السوقية غير متوفرة دون تكلفة ومجهود لا مبرر لهما.

(٢) في غياب أي إثبات سوقي للعكس فإن القيمة العادلة المقدرة للإلتزامات التأمينية يجب أن لا تقل عن - إنما من الممكن أن تتجاوز- القيمة التي كانت ستطالب بها المؤسسة من أجل قبول العقود الجديدة ذات الأحكام التعاقدية المطابقة والإستحقاق المتبقي مـن قبل حاملي الوثائق الجدد. ويتبع ذلك أن شركة التأمين لن تعترف بالربح الصافي منذ بداية عقد التأمين إلا إذا توفر الدليل السوقي.

(ج) كما هو مشار إليه في تعريف القيمة العادلة:-

(١) إن القياس غير المخصوم لا ينسجم مع القيمة العادلة.

(٢) يجب عدم تضمين التوقعات المتعلقة بأداء الأصول في قياس عقد التأمين سواء بشكل مباشر أو غير مباشر (ما لم تعتمد المبالغ واجبة الأداء لحامل الوثيقة على أداء أصول معينة).

(٣) ينبغي أن يتضمن قياس القيمة العادلة تجاوبا مع المزايا التي سيطلبها المشاركون في السوق في مقابل المخاطرة وزيادة السعر بالإضافة إلى التدفقات النقدية المتوقعة.

(٤) ينبغي أن يعكس قياس القيمة العادلة لعقد التأمين خصائص الإئتمان في ذلك العقد بما فيها أثر وحماية حاملي الوثائق والتأمين الذي تفرضه الجهات الحكومية أو الضامنون الآخرون.

(د) إن قياس الحقوق والإلتزامات التعاقدية المترافق مع إغلاق ملف عقـود التـأمين ينبغـي أن يتضمن الأقساط المستقبلية المحددة في العقود (المطالبات والمنافع والنفقات والتدفقات النقدية الإضافية الناتجة عن هذه المزايا) وذلك إذا وفقط إذا توفر الشرطين التاليين:-

(١) أن يكون لدى حاملي الوثائق حقوقا غير قابلة للإلغاء أو حقوق تجديد تمنع وبشكل هام شركة التأمين من إعادة تسعير العقد بأسعار تنطبق على حاملي الوثائق الجدد الـذين تكون خصائصهم مشابهة لخصائص حملة الوثائق الحاليين؛ و

(٢) أن تنقضي هذه الحقوق إذا توقف حامل الوثيقة عن الدفع.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(هـ) ينبغي الإعتراف بتكاليف الشراء كنفقات في حال تكبدها.

(و) وسيتناول المجلس أيضاً مسألتين إضافيتين في المرحلة ٢:-

(١) هل ينبغي أن يجزئ نموذج القياس العناصر الفردية لعقد التأمين وان يتم قياسها على حدة؟

(٢) كيف يكون على شركة التأمين أن تقيس إلتزاماتها تجاه حاملي العقود التشاركية؟

إستنتاج٧ تختلف هذه الإستنتاجات المبدئية في هذين المجالين عن توصيات اللجنة التوجيهية لمعايير المحاسبة الدولية في مسودة بيان المبادئ.

(أ) إستعمال هدف قياس القيمة العادلة لا القيمة المحددة للمؤسسة، إلا أن هذا التغيير ليس ذو أثر هام كما يبدو لأن القيمة المحددة للمؤسسة كما تم وصفها في مسودة بيان المبادئ لا يمكن تمييزها في معظم الحالات عن تقدير القيمة العادلة المحددة بإستعمال أدلة القياس التي تبناها المجلس أولياً في المرحلة ٢ من مشروعه فيما يتعلق بإندماج الأعمال*.

(ب) المعايير المستعملة لتحديد ما إذا كان على القياس أن يعكس الأقساط المستقبلية والتدفقات النقدية ذات العلاقة (فقرة الإستنتاج ٦-د).

إستنتاج٨ منذ يناير (كانون ثاني) ٢٠٠٣ فإن القيود على المجلس وطاقم الموظفين قد حالت دون إكمال المجلس لعمله لتحديد ما إذا كان من الممكن تطوير الإستنتاجات المبدئية للمرحلة ٢ لتصبح معيارا يتفق مع *إطار* عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية، ويكون قابلا للتطبيق. وقد تعمد المجلس أن يعود إلى المرحلة ٢ من المشروع في الربع الثاني من عام ٢٠٠٤. وقد خطط للتركيز في ذلك الوقت على الأمور المبدئية والعملية كما هو الحال في أي مشروع. وعند إنهاء المجلس لمشاوراته سيعمل على إعداد مسودة إفصاح لمعيار دولي لإعداد التقارير المالية مقترح. إن مشاورات المجلس في كافة المشاريع تتضمن دراسة للبدائل وما إذا كانت هذه البدائل تمثل توجهات مميزة لقضايا إعداد التقارير المالية وبالنتيجة سيفحص المجلس الممارسات الحالية في العالم للتأكد مما إذا كان أي منها يمكن إعتباره كحل مميز ومناسب ليتم تبنيه عالميا.

إستنتاج٩ وكما ورد في فقرة الإستنتاج ٨٤ فإن مسودة العرض ٥ تمثل شرطا نهائياً قد ألغاه المجلس عند إنجاز المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وعلى الرغم من أن الردود بشكل عام تعترض على ذلك إلا أن الكثيرين قد رحبوا بإبراز المجلس لإلتزامه بإستكمال المرحلة ٢ دون تأخير.

النطاق

إستنتاج١٠ رأى البعض أن هذا المعيار ينبغي أن يتناول كافة جوانب إعداد التقارير المالية من قبل شركات التأمين وذلك من أجل ضمان أن إعداد التقارير المالية لشركة التأمين متناسق داخليا. وقد بينوا أن المتطلبات التنظيمية وبعض متطلبات المحاسبة المحلية تغطي عادة كافة جوانب عمل شركة التأمين إلا أنه وللأسباب التالية فإن هذا المعيار الدولي يتعامل مع عقود التأمين الخاصة بكافة المؤسسات ولا يتناول جوانب محاسبية أخرى لشركة التأمين:-

* أنهى المجلس المرحلة الثانية من مشروع إندماج الأعمال في عام ٢٠٠٨ من خلال إصدار المعيار الولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل "*إندماج الأعمال*" ونسخة معدلة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(أ) أنه من الصعب - وربما من المستحيل - وضع تعريف قاطع لشركة التأمين بحيث ينطبق على كافة الدول بسبب عدة أمور منها ارتفاع عدد المؤسسات ذات النشاطات المتعددة في التأمين والمجالات الأخرى.

(ب) من غير المرغوب به لشركة التأمين وللغير إستخدام طريقتين مختلفتين للمحاسبة عن نفس المعاملة.

(ج) يجب أن لا يقوم المشروع بإعادة فتح الأمور التي تتناولها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى ما لم تكن المزايا المحددة لعقود التأمين تبرر المعاملة المختلفة. وتتناول الفقرات إستنتاج ١٦٦-١٨٠ معاملة الأصول الداعمة لعقود التأمين.

تعريف عقد التأمين

إستنتاج١١ يحدد تعريف عقد التأمين أي العقود تقع ضمن نطاق هذا المعيار وليس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى. وقد جادل البعض بأن المرحلة ١ ينبغي أن تعتمد التعريفات الوطنية لعقود التأمين وذلك بناءاً على الأسس التالية:-

(أ) قبل أن تقدم المرحلة ٢ إرشاداً عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية، الإعتراف والقياس*"، وبالنسبة للمسائل الصعبة كمزايا المشاركة الإختيارية وحقوق الإلغاء والتجديد سيكون من السابق لأوانه أن يطلب من شركة التأمين أن تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العقود التي تتضمن هذه المزايا والحقوق.

(ب) قد يحتاج التعريف الذي تم تقديمه للمرحلة ١ إلى التعديل مرة ثانية بعد المرحلة ٢ وهو ما قد يجبر شركة التأمين على إدخال تعديلات واسعة مرتين في وقت قصير.

إستنتاج١٢ إلا أنه ومن وجهة نظر المجلس فإنه من غير المرضي أن يستند التعريف في هذا المعيار على التعريفات المحلية التي قد تختلف من دولة لأخرى، والتي قد لا تساعد في تحديد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الذي ينبغي تطبيقه على نوع معين من العقود.

إستنتاج١٣ وقد عبر البعض عن تحفظهم القائل بأن تبني تعريف معين من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية قد يؤدي في النهاية إلى تغييرات غير مناسبة في التعريفات المستعملة للغايات الأخرى كقانون التأمين أو رقابة التأمين أو الضريبة. ويؤكد المجلس على أن أي تعريف مستعمل في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو فقط لغايات إعداد التقارير المالية وليس مقصودا منه أن ينال أولوية على التعريفات المستخدمة للغايات الأخرى.

إستنتاج١٤ إن المعايير المتعددة الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية تستعمل أوصافا أو تعريفات لعقود التأمين بقصد إستثناء عقود التأمين من نطاقها. إن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الأصول والإلتزامات المحتملة*" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" قد استثنى المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة والأصول غير الملموسة من تلك التي تنشأ في مؤسسات تأمين نتيجة للعقود مع حاملي الوثائق. وقد لجأت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى هذه اللغة منذ بداية مشروعها بشأن التأمين وذلك لتجنب الأحكام المسبقة بخصوص ما إذا كان المشروع يتناول عقود التأمين أو فئة أوسع من العقود. وبالمثل فإن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*" يستثني العوائد الناشئة عن عقود التأمين بالنسبة لمؤسسات التأمين.

إستنتاج١٥ لقد تم إستخدام التعريف التالي لعقود التأمين لاستثنائها من نطاق الصيغة الأولى من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية، العرض الإفصاح"* ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

> "إن عقد التأمين هو العقد الذي يعرض شركة التأمين للخسارة من مخاطر محددة بسبب حوادث أو ظروف تحدث أو تكتشف خلال مدة معينة بما فيها الوفاة (في حالة المزايا السنوية أو البقاء على قيد الحياة بالنسبة للمستفيد من الدخل السنوي) أو المرض أو العجز أو تلف الممتلكات أو الإصابة أو غيرها بالإضافة لتوقف الأعمال.

إستنتاج١٦ لقد تم إستكمال هذا التعريف ببيان يؤكد انطباق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ عندما تأخذ الأداة المالية شكل عقد التأمين إلا أنها تتضمن من حيث المبدأ نقلا للمخاطر المالية.

إستنتاج١٧ وقد تخلى المجلس للأسباب التالية عن التعريف السابق في معايير المحاسبة الدولية ٣٢ و٣٩:-

(أ) يتضمن التعريف قائمة من الأمثلة إلا أنه لا يعرف خصائص المخاطر التي قصد أن يشملها.

(ب) إن تعريفاً أوضح يقلل عدم التأكد فيما يتعلق بمعنى عبارة "يتضمن من حيث المبدأ نقل المخاطر المالية"، وهو ما يساعد شركات التأمين التي ستتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في عام ٢٠٠٥، ويقلل من إحتمال التغييرات المستقبلية في التصنيف في المرحلة ٢. كما أن الإختبار السابق كان سيؤدي إلى تصنيف العديد من العقود كأدوات مالية حتى وإن كانت تنقل مخاطر تأمين هامة.

إستنتاج١٨ لأغراض إعداد تعريف جديد، درس المجلس أيضاً الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموماً. تتناول البيانات الرئيسية لشركة التأمين إعداد التقارير المالية من خلال مؤسسات تأمين. ولا يعرفون عقود التأمين بشكل صريح إلا أن الفقرة ١ من بيان معايير المحاسبة المالية ١١٣" *المحاسبة والإبلاغ عن إعادة التأمين في العقود قصيرة الأجل وطويلة الأجل"* تنص على ما يلي:

> يقدم التأمين تحصينا في مواجهة الخسارة أو المسؤولية عن حوادث معينة وظروف قد تحدث أو تكتشف خلال مدة محددة، وذلك في مقابل مبلغ (قسط)من حامل الوثيقة. وتوافق شركة التأمين على الدفع لحامل الوثيقة في حال حصول حوادث معينة أو اكتشافها.

إستنتاج١٩ تنطبق الفقرة ٦ من بيان معايير المحاسبة المالية ١١٣ على أي معاملة بغض النظر عن شكلها إذا كانت تحصن شركة التأمين من الخسارة أو المسؤولية ذات العلاقة بمخاطر التأمين. ويعرف تفسير المصطلحات الملحق ببيان معايير المحاسبة المالية ١١٣ مخاطر التأمين كما يلي:-

> هي "المخاطرة الناشئة عن عدم التأكد مما يلي: (أ) المبلغ النهائي لصافي التدفقات النقدية من الأقساط والعمولات والمطالبات ومصروفات تسوية المطالبات التي تدفع بموجب عقد (غالباً ما يشار إليها بمخاطر التأمين)، و (ب) توقيت استلام الدفعات عن تلك التدفقات النقدية (غالباً ما يشار إليها بالمخاطر الزمنية). وعوائد الإستثمار الفعلية أو المزعومة ليست عنصرا من مخاطر التأمين. إن مخاطر التأمين عرضية أي أن إمكانية حدوث الحدث السلبي هي خارج سيطرة شركة التأمين عليه".

إستنتاج٢٠ ومن خلال مراجعة هذه التعريفات من الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموماً طور المجلس تعريفاً جديداً لعقد التأمين في هذا المعيار، ويتوقع إستخدام نفس التعريف للمرحلة ٢. وفيما يلي مناقشة الجوانب التالية لهذا التعريف:-

(أ) مخاطر التأمين (فقرات الإستنتاج ٢١-٢٤)؛

(ب) المصالح القابلة للتأمين (فقرات الإستنتاج ٢٥-٢٩)؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) مقدار مخاطر التأمين (فقرات الإستنتاج ٣٠-٣٧)؛

(د) انتهاء حقوق وإلتزامات التأمين المحتملة (فقرات الإستنتاج ٣٨ و٣٩)؛

(هـ) التجزئة (فقرات الإستنتاج ٤٠-٥٤)؛ و

(و) المشتقات المناخية (فقرات الإستنتاج ٥٥-٦٠).

مخاطر التأمين

إستنتاج٢١ يركز تعريف عقد التأمين في هذا المعيار على الميزة التي تجعل من مشاكل المحاسبة مقتصرة على عقود التأمين وبشكل خاص مخاطر التأمين. ويستثني تعريف مخاطر التأمين المخاطر المالية المعرفة من خلال قائمة من المخاطر الموجودة أيضاً في تعريف المشتقات في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج٢٢ تأخذ بعض العقود الشكل القانوني لعقد التأمين إلا أنها لا تنقل المخاطر التأمينية الهامة إلى شركة التأمين. ويجادل البعض بأن كافة العقود المشابهة ينبغي أن تتم معاملتها كعقود تأمين وذلك للأسباب التالية:-

(أ) لقد تم وصف هذه العقود تقليديا كعقود تأمين وأنها بشكل عام محل للتنظيم من قبل مشرفي التأمين.

(ب) لن تنجح المرحلة ١ في الوصول إلى مقارنة مهمة بين شركات التأمين لكونها تتيح مدى واسعاً من المعاملة المختلفة لعقود التأمين وسيكون من المفضل تأمين التناسق ضمن شركة التأمين الواحدة على الأقل.

(ج) إن محاسبة بعض العقود بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وبعضها الآخر بموجب الممارسات المتعارف عليها عموماً لا يكون أمرا مساعدا للمستخدمين، إلا أن البعض جادل بأن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يتضمن إرشاداً كافياً، وربما إرشاداً غير مناسب لعقود الإستثمار*.

(د) إن الإرشاد المقترح في مسودة العرض ٥ بالنسبة لمخاطر التأمين الهامة غامض وينطبق بشكل غير متناسب ويعتمد على المصادر الإكتوارية غير الكافية في العديد من الدول.

إستنتاج٢٣ وكما تم توضيحه في *الإطار* العام ينبغي أن تعكس البيانات المالية المضمون الإقتصادي لا مجرد الشكل القانوني. يضاف إلى ذلك أن العشوائية في المحاسبة قد تحدث في حال أدت إضافة مقدار غير هام من الإلتزام التأميني إلى فرق هام في المحاسبة. ولذلك فقد قرر المجلس أن العقود الموصوفة في الفقرة السابقة ينبغي عدم التعامل معها كعقود تأمين لغايات إعداد التقارير المالية.

إستنتاج٢٤ وقد إقترح بعض المجاوبين أن يكون عقد التأمين هو أي عقد يتبادل فيه حامل الوثيقة مبلغا محددا (أي الأقساط) في مقابل مبلغ واجب الدفع في حال حصول الحدث، إلا أن عقود التأمين لا تحتوي جميعها على أقساط صريحة (مثال الغطاء التأميني المشمول في بعض عقود بطاقات الإئتمان). ولم يضف إدخال إشارة إلى الأقساط أي وضوح وربما يتطلب الأمر المزيد من التوجيه والتوضيحات.

* إن مصطلح عقود الإستثمار هو مصطلح غير رسمي يشير إلى العقد الصادر عن المؤمن والذي لا يعرض المؤمن لمخاطر تأمين هامة وبالتالي يكون ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مصالح قابلة للتأمين

إستنتاج٢٥ يتطلب التعريف القانوني للتأمين في بعض الدول أن يكون لحامل الوثيقة أو المستفيد الآخر مصلحة قابلة للتأمين في الحدث المؤمن منه. وللأسباب التالية فإن التعريف المقترح في عام ١٩٩٩ من قبل لجنة التوجيه السابقة لمعايير المحاسبة الدولية في ورقة القضايا لا يشير إلى المصالح القابلة للتأمين:-

(أ) يتم تعريف المصلحة القابلة للتأمين بأشكال مختلفة في الدول المختلفة. كما أنه من الصعب الوصول إلى تعريف كاف للمصلحة القابلة للتأمين بحيث ينطبق على الأنواع المختلفة للتأمين كالتأمين ضد الحريق أو التأمين على الحياة أو تأمين المنافع السنوية.

(ب) تسبب العقود التي تتطلب الدفع في حال وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد أشكالا مشابهة من التعرض الإقتصادي سواء أكان للطرف الآخر مصلحة قابلة للتأمين أم لم يكن.

إستنتاج٢٦ لأن التعريف الذي تم إقتراحه في ورقة القضايا لا يغطي مفهوم المصالح القابلة للتأمين، فمن الممكن أن يشمل هذا التعريف المقامرة. وقد ركز العديد ممن شرحوا ورقة القضايا على أهمية الإختلافات الإجتماعية والأخلاقية والقانونية والتنظيمية بين التأمين والمقامرة. وقد ركزوا على أن حامل الوثيقة يشتري التأمين لتخفيف المخاطرة بينما يأخذ المقامر بالمخاطرة (ما لم يكن يعتبر عقد المقامرة غطاءاً). وفي ضوء هذه الشروح يكون تعريف عقد التأمين في هذا المعيار شاملاً لمفهوم المصالح القابلة للتأمين وبالتحديد يشير إلى حقيقة أن شركة التأمين تقبل بالمخاطرة من حامل الوثيقة من خلال القبول بتعويض حامل الوثيقة عن الحدث غير المؤكد الذي يؤثر بشكل سلبي عليه. يظهر مفهوم المصالح القابلة للتأمين أيضاً في تعريف المخاطر المالية الذي يشير إلى المتغير غير المالي وغير المحدد لأحد أطراف العقد.

إستنتاج٢٧ إن هذه الإشارة إلى الأثر السلبي عرضة للإعتراضات المبينة في الفقرة إستنتاج ٢٥ إلا أن تعريف عقد التأمين من غير هذه الإشارة قد يتضمن أي عقد مسبق الدفع لتقديم خدمات تكون تكلفته غير محددة (أنظر الفقرات إستنتاج ٧٤-٧٦ للإطلاع على مناقشة أوسع). ومن شأن ذلك أن يوسع من معنى مصطلح عقد التأمين على نحو يفوق معناه التقليدي.

إستنتاج٢٨ وقد عارض البعض في ردهم على مسودة العرض ٥ تضمين مفهوم المصلحة القابلة للتأمين بناءاً على ما يلي:-

(أ) يكون في عقود التأمين على الحياة صلة مباشرة ما بين الأثر المعاكس والخسارة المالية لحامل الوثيقة. كما أن الأثر السلبي في حال البقاء على قيد الحياة غير واضح على المستفيد من الدخل السنوي، وأي عقد يعتمد على حياة الإنسان ينبغي أن يلبي تعريف عقد التأمين.

(ب) يستثني هذا المفهوم بعض العقود التي تستخدم أساساً كعقود تأمين مثل المشتقات المناخية (أنظر الفقرات إستنتاج ٥٥-٦٠ للإطلاع على مناقشة أوسع). ويجب أن يكون المقياس ما إذا كان هناك توقعات معقولة لبعض التعويضات بالنسبة لحامل الوثيقة. كما إن العقد القابل للتداول قد يدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(ج) من المفضل أن يتم التخفيف من مفهوم المصالح القابلة للتأمين وإستبداله بمفهوم يكون مفاده أن التأمين هو عمل يتضمن تجميع المخاطر في وعاء واحد لتتم إدارتها معا.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٢٩ قرر المجلس الإبقاء على مفهوم المصالح القابلة للتأمين بإعتباره يعطي تمييزا يقوم على مبـادئ بين عقد التأمين والعقود الأخرى التي قد تستعمل للتحوط. ومن المفضل أن يتم تأسيس التمييـز على نوع العقد لا على الطريقة التي تدير فيها المؤسسة العقد أو مجموعة العقود. كما قد قـرر المجلس أنه من غير الضروري أن يتم قصر هذا التعريف على عقود التأمين على الحياة أو دخل سنوي مشروط مدى الحياة لأن هذا العقد ينص على مبلغ محدد سلفا لقياس التأثير المعاكس (أنظر الفقرة ب ١٣ من هذا المعيار).

مقدار المخاطرة التأمينية

إستنتاج٣٠ تتناول الفقرات ب٢٢- ب٢٨ من الملحق ب من هذا المعيار مقدار مخاطر التأمين التي ينبغي أن تتوفر قبل أن يعتبر العقد عقد تأمين. ولدى صياغة هذه المادة لاحظ المجلس شروط الممارسـات الأمريكية المتعارف عليها عموماً ليتم التعامل مع عقد معين كعقد تأمين. ويتطلب بيان معـايير المحاسبة المالية ١١٣ شرطين في العقد لتنطبق عليه قواعد محاسبة عقود إعادة التأمين بدلاً مـن محاسبة الودائع:-

(أ) أن ينقل العقد مخاطر تأمين هامة من شركة التأمين المباشرة إلى معيد التأمين (وهو ما لا يتم إذا كان إحتمال التغيير الهام سواء في المبلغ أو في توقيت الدفع من قبـل معيـد التأمين بعيدا)؛ و

(ب) وأي مما يلي:-

(١) أن يكون هناك إحتمال معقول بأن يتكبد معيد التأمين خسائر هامـة (مبنيـة علـى القيمة الحالية للتدفقات النقدية بين المؤسسات التي تتخلى عنها وتلك التي تتحملهـا لقاء عوائد ممكنة بشكل معقول)؛ أو

(٢) أن يكون معيد التأمين قد تحمل وبشكل جوهري كافة المخاطر التأمينيـة المتعلقـة بالأجزاء التي تم إعادة تأمينها من عقود التأمين ذات العلاقـة (وأن يكـون معيـد التأمين قد أبقى المخاطرة التأمينية الهامة فقط على الأجزاء التي تم إعادة تأمينها.)

إستنتاج٣١ بموجب الفقرة ٨ من بيان معايير المحاسبة المالية ٩٧ "*المحاسبة والإبلاغ من قبـل شـركات التأمين لعقود محددة طويلة الأمد وللأرباح أو الخسائر المتحققة من بيع الإستثمارات*" فـإن عقـد الدخل السنوي يعتبر عقد تأمين ما لم: (أ) يكن الإحتمال بأن يتم دفع دفعات طارئة مدى الحيـاة * أو (ب) أن تكون القيمة الحالية لمبلغ الدفعات الطارئة مدى الحياة ذات العلاقة بالقيمـة الحاليـة لكافة الدفعات المستحقة بموجب العقد ليست هامة.

إستنتاج٣٢ لاحظ المجلس أن بعض الممارسين يستخدمون الإرشاد التالي في تطبيق الممارسات الأمريكيـة المتعارف عليها عموماً: إن الإحتمالية المعقولة للخسارة الهامة هي إحتمالية ١٠ % لخسارة بنسبة ١٠ %. وعلى ضوء ذلك درس المجلس ما إذا كان من اللازم تحديد مقدار المخاطرة التأمينيـة بتعبيرات كمية تتعلق بما يلي على سبيل المثال:-

(أ) إحتمالية بأن تتجاوز الدفعات بموجب العقد المستوى المتوقع مـن الـدفع (أي المعـدل الموزون المرجح)؛ أو

(ب) قياس نطاق النتائج، كالمدى بين أعلى وأقل مستويات الدفع أو المستوى العادي لانحراف الدفعات.

* تبين الفقرة ٨ من بيان معايير المحاسبة المالية ٩٧ أن مصطلح (بعيد) قد تم تعريفه في الفقرة ٣ من بيان معايير المحاسبة المالية ٥ "*الأمور الطارئة*" كما يلي "احتمال بسيط حدوث حدث مستقبلي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٣٣ يخلق الإرشاد الكمي تقسيما عشوائياً يؤدي إلى معاملة مختلفة من الناحية المحاسبية لمعـاملات متماثلة تقع هامشيا في أقسام مختلفة من هذا التصنيف، كما أنه يوجد فرصا للمحاسبة العـشوائية من خلال تحفيز المعاملات التي تقع هامشيا ضمن أحد التصنيفين. ولهذه الأسـباب لا يتـضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية إرشادات كمية.

إستنتاج٣٤ وقد درس المجلس أيضاً ما إذا كان من اللازم تعريف أهمية مخاطر التأمين من خلال الرجـوع إلى "المادية" التي يصفها *الإطار* العام كما يلي: "تكون المعلومات مادية إذا كان حـذفها أو عـدم معالجتها بالشكل السليم قد يؤثر على القرار الإقتصادي للمستعملين والذي سيتم اتخاذه بناءاً علـى البيانات المالية". إلا أن عقدا مفردا أو ملفا كاملا من العقود المتشابهة نادرا ما يؤدي إلى خسائر هامة فيما يتعلق بالبيانات المالية بمجملها ولذلك فإن هذا المعيار يعرف أهمية مخاطر التأمين فيما يتعلق بالعقد الواحد (الفقرة ب ٢٥). ولدى المجلس الأسباب التالية:-

(أ) على الرغم من أن شركات التأمين تدير العقود على أساس المحفظة، وعـادة مـا تقـوم بقياسها على هذا الأساس فإن الحقوق والإلتزامات التعاقدية تنشأ عن العقود الفردية.

(ب) إن التقييم لكل عقد على حدة قد يزيد من نسبة العقود التي ينطبق عليهـا تعريـف عقـد التأمين، وفي حالة مجموعة متجانسة من العقود المعروف أنها تتكون مـن عقـود تنقـل جميعها مخاطر التأمين لم يقصد المجلس أن يطلب من شركة التأمين فحص كل عقد فـي المجموعة لتحديد بعض العقود المشتقة التي تنقل مخاطر تأمين غير هامة (الفقـرة ب ٢٥ من هذا المعيار). وقد قصد المجلس أن يسهل لا أن يصعب الأمر بالنسبة للعقـود التـي تلبي التعريف.

إستنتاج٣٥ وقد رفض المجلس أيضاً مبدأ تعريف أهمية مخاطر التأمين من خلال التعبير عن المعدل المتوقع (أي الإحتمالية الموزونة) للقيم الحالية للنتائج السلبية كجزء من القيم المتوقعة الحالية لكل النتـائج أو كجزء من القسط. وكان لهذا المبدأ جاذبية حدسية لأنه قد يأخذ في الإعتبار كل مـن المبلـغ والإحتمالية، إلا أنه كان سيعني أن العقد قد يبدأ كعقد إستثمار (أي كإلتزام مالي) ويـصبح عقـد تأمين مع مرور الوقت أو مع إعادة تقييم الإحتمالات. ومن وجهة نظر المجلـس فـإن مطلـب المراقبة المستمرة على مدى حياة العقد قد يكون شاقاً وبدلاً من ذلك إعتماد المجلس توجها يتطلب اتخاذ مثل هذا القرار مرة واحدة فقط في بداية العقد. إن التوجيه في الفقرات ب٢٢-ب٢٨ مـن هذا المعيار يركز على ما إذا كانت الأحداث المؤمن منها قد تؤدي بشركة التأمين إلى دفع مبـالغ إضافية يتم تقريرها لكل عقد على حدة.

إستنتاج٣٦ اعترض بعض المجاوبين على إقتراح مسودة العرض ٥ بأن مخاطر التأمين تكون هامة إذا كان من شأن حدث معقول أن يسبب خسارة ليست بسيطة، وقد أوضحوا أن هذا الفهم من قبل المجلس لمخاطر التأمين الهامة قد يفتح المجال أمام إساءة الإستخدام. وبدلاً من ذلك إقترحوا الإشارة إلى الإمكانية المعقولة للخسائر الهامة. إلا أن المجلس رفض هذا الإقتراح حيـث أن مـن شـأنه أن يتطلب من شركة التأمين مراقبة مستوى مخاطر التأمين بشكل مستمر وهو ما يثير الحاجة إلـى إعادة التصنيف بشكل متكرر. وقد يكون من الصعب تطبيق هذا المفهـوم علـى سـيناريوهات الكوارث البعيدة. وبالفعل طلب بعض المجاوبين من المجلس توضيح ما إذا كان التقييم يجب أن يتضمن هذه السيناريوهات. وأوضح المجلس ومن أجل إستكمال هـذا المعيـار المـصطلحات

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المستخدمة من خلال: (أ) إستبدال توضيح الحاجة لإهمال السيناريوهات ذات المحتوى التجـاري محل مفهوم السيناريو المقبول، (ب) إحلال مصطلح "غير جسيم" محل مصطلح "بسيط".

إستنتاج٣٧ طلب بعض المجاوبين من المجلس توضيح أسس المقارنة بالنسبة لإختبار الأهمية بـسبب عـدم التأكد حول معنى عبارة "التدفقات النقدية الصافية الناشئة عن العقد" في مسودة العرض ٥. وقـد أشار البعض إلى أن هذا قد يتطلب مقارنة مع الربح الذي تتوقعه شركة التأمين من العقد. إلا أن ذلك لم يكن قصد المجلس والذي من شأنه أن يقود إلى نتيجة مستحيلة تتمثل بأن أي عقـود ذات ربحية قريبة من الصفر قد يعتبر عقد تأمين. ومن أجل إستكمال هذا المعيار أكد المجلـس فـي الفقرات ب٢٢-ب٢٨ أن:-

(أ) المقارنة الواجبة هي بين المبالغ مستحقة الأداء في حال حدوث الحدث المؤمن منه. وقد تناولت إرشادات التنفيذ في المثال تنفيذ ١-٣ عقدا كانت فيه منافع الوفاة في عقد مرتبط بالوحدة هي ١٠١ بالمائة من قيمة الوحدة.

(ب) إن تكاليف التخلي التي قد يتم التنازل عنها عند الوفاة ليست ذات صلة في تقييم مقـدار مخاطر التأمين التي ينقلها العقد لكون التنازل لا يعوض حامل الوثيقة عـن المخـاطر الموجودة سابقاً. وتصبح الأمثلة تنفيذ ١-٢٣ و ١-٢٤ في إرشادات التنفيذ هـي ذات صلة بذلك.

إنقضاء حقوق وإلتزامات التأمين

إستنتاج٣٨ إقترح بعض المجاوبين التوقف عن معاملة العقد كعقد تأمين بعد إنقضاء حقوق وإلتزامات التأمين المحتملة. إلا أن هذا الإقتراح قد يتطلب من شركة التأمين أن تضع أنظمة جديدة لتحديـد هـذه العقود، وبالتالي فإن الفقرة (ب ٣٠) تبين أن عقد التأمين يبقى كذلك إلى حين إنقـضاء الحقـوق والإلتزامات. تناول المثال ٢. ١٩ من إرشادات التنفيذ العقود ثنائية المسببات.

إستنتاج٣٩ وإقترح بعض المجاوبون أنه ينبغي عدم إعتبار العقد كعقد تأمين إذا كانت حقـوق وإلتزامـات التأمين المحتملة تنقضي بعد مدة قصيرة جداً. يتضمن هذا المعيار مادة قد تكـون ذات صـلة: توضح الفقرة (ب٢٣) الحاجة لإستبعاد الترتيبات التي تفتقر للمضمون التجـاري وتبـين الفقـرة (ب٢٤/ب) عدم وجود نقل هام للمخاطر الموجود مسبقاً في بعض العقود التي تتـضمن التنـازل عن عقوبات التخلي عند الوفاة.

التجزئة

إستنتاج٤٠ إن تعريف عقود التأمين يميز عقود التأمين ضمن نطاق هذا المعيار عن الإستثمارات والودائـع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، إلا أن العديد من عقود التأمين تتضمن مكونـاً إيـداعياً هاماً (أي مكوناً قد يكون ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كـان هنـاك أداة ماليـة منفصلة). و بالفعل من الناحية الإفتراضية فإن لكافة عقود التأمين مكـون إيـداعي صـريح أو ضمني لأن حامل الوثيقة عادة ما يكون مطلوباً منه دفع الرسوم قبل فترة المخاطرة، وبالتالي فإن القيمة الزمنية للمال قد تكون عاملاً تأخذه شركة التأمين بعين الإعتبار عند تسعير العقد.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٤١ من أجل تخفيض الحاجة للإرشاد بخصوص تعريف عقد التأمين يجادل البعض بأن على شركة التأمين أن تفصل المكون الإيداعي عن المكون التأميني، ويكون للتجزئة النتائج التالية:-

(أ) يتم قياس المكون التأميني كعقد تأمين.

(ب) يتم قياس المكون الإيداعي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إما بالتكلفة المطفأة أو بالقيمة العادلة وهو ما قد لا يتفق مع الأساس المستعمل في عقود التأمين.

(ج) إن مقبوضات الرسوم للمكون الإيداعي لا تعتبر إيراد إنما تغييرات في المسؤولية الإيداعية. وتعتبر علاوة المبلغ المستلم لعناصر التأمين يعترف بها تماماً كإيراد.

(د) يتم إحتساب قسم من تكاليف المعاملة المتحقق عند البداية ضمن المكون الإيداعي إذا كان لهذا الإحتساب أثر مادي.

إستنتاج٤٢ إن المؤيدين لتجزئة المكونات الإيداعية يجادلون بأن:-

(أ) على المؤسسة أن تحاسب المكون التأميني لعقد التأمين بنفس الطريقة بالنسبة لأداة مالية أخرى مماثلة لا تنقل مخاطر تأمين هامة.

(ب) إن توجه البنوك في بعض الدول لتملك شركات تأمين (والعكس)، والتشابه بين المنتجات التي تقدمها قطاعات إدارة التأمين والإدارة المالية تقترح بأن تقوم شركة التأمين والبنوك والمدراء الماليون بمحاسبة المكون الإيداعي بطريقة مشابهة.

(ج) تبيع العديد من المجموعات منتجات تتراوح بين الإستثمار المحض والتأمين المحض مع كافة الإحتمالات بين هذا وذاك. ومن شأن التجزئة أن تؤدي إلى تجنب الإنقطاع الحاد في المحاسبة بين المنتج الذي ينقل ما يكفي من المخاطر التأمينية ليعتبر عقد تأمين وبين منتج آخر يقع هامشياً ضمن نوع آخر.

(د) يجب أن تميز البيانات المالية بوضوح بين العوائد الممتازة المتأتية من المنتجات التي تنقل مخاطر التأمين الهامة ومقبوضات الرسوم الممتازة التي هي في حقيقتها مقبوضات إستثمار أو إيداع.

إستنتاج٤٣ تقترح ورقة القضايا المنشورة عام ١٩٩٩ ضرورة تجزئة المكون الإيداعي إذا تم الإفصاح عنه بصراحة لحامل الوثيقة أو كان من الممكن التعرف عليه بوضوح من نصوص العقد. إلا أن المعلقين على ورقة القضايا بشكل عام يعارضون التجزئة للأسباب التالية:-

(أ) أن المكونات مرتبطة مع بعضها كما أن قيمة المنتجات المرتبطة ليست بالضرورة مساوية لمجمل القيم الفردية لهذه المكونات.

(ب) تتطلب التجزئة تغييرات جوهرية ومكلفة في الأنظمة.

(ج) تعتبر العقود من هذا النوع منتجاً واحداً يتم تنظيمها كأعمال تأمين وتخضع لرقابة مشرفي التأمين، ويجب أن تعامل بطريقة مماثلة لغايات الإبلاغ المالي.

(د) يفضل بعض مستعملي الأدوات المالية إما أن تتم تجزئة كافة المنتجات أو أن لا تتم تجزئة أي منها، ذلك أنهم يعتبرون المعلومات المتعلقة بمجمل تدفقات العوائد الممتازة عاملاً مهماً. إن الإستعمال الثابت لمعيار قياس واحد قد يكون أكثر فائدة كعامل مساعد

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

للقرار الإقتصادي أكثر من خلط أساس قياس المكون الإيداعي مع أسس قياس أخرى للمكون التأميني.

إستنتاج٤٤ في ضوء هذه المناقشات إقترحت مسودة بيان المبادئ أن على شركة التأمين أو حامل الوثيقة عدم تجزئة هذه المكونات، إلا أن ذلك يتعارض مع أساس الإفتراض بأن معاملة المكونين ستكون متشابهة بشكل معقول، وهو ما لا ينطبق في المرحلة ١ لكون هذه المرحلة تسمح بأنواع مختلفة من المعاملات المحاسبية للمكونات التأمينية، إلا أن المجلس لم يرغب بإشتراط تغييرات مكلفة في المرحلة ١ يكون من المحتمل مراجعتها في المرحلة ٢. وعليه فقد قرر المجلس إشتراط التجزئة فقط عندما يكون من الأسهل تطبيقها وعندما يكون الأثر عادة أكبر ما يمكن (الفقرات ١٠-١٢ من هذا المعيار والمثال تنفيذ ٣ من إرشادات التنفيذ).

إستنتاج٤٥ يدرك المجلس عدم وجود تمييز من ناحية المفهوم بين الحالات التي تكون التجزئة فيها مطلوبة وتلك التي لا تكون فيها مطلوبة. ويعتبر المجلس من جهة أن التجزئة مناسبة للعقود الكبيرة المصاغة بشكل خاص كبعض عقود إعادة التأمين المالية إذا كان من شأن عدم تجزئتها أن يؤدي إلى الإغفال التام للحقوق والإلتزامات المالية التعاقدية في الميزانية العمومية، وهو ما تكون له أهمية خاصة إذا كان العقد تم صياغته بشكل مقصود للوصول إلى نتيجة محاسبية محددة. كما أن المشكلات العملية المبينة في الفقرة إستنتاج ٤٣ أقل أهمية بالنسبة لهذه العقود.

إستنتاج٤٦ ومن جهة أخرى فإن تجزئة أقيام التخلي في المحافظ الكبيرة لعقود التأمين التقليدية على الحياة تتطلب تغييرات جوهرية في الأنظمة تتجاوز المدى المقصود من المرحلة ١. كما أن عدم تجزئة هذه العقود قد يؤثر على قياس هذه الإلتزامات، إلا أنه لا يقود إلى حذفها نهائياً من الميزانية العمومية لشركة التأمين. وبالإضافة إلى ذلك فإن الرغبة بالوصول إلى نتيجة محاسبية معينة لا يحتمل أن تؤثر على التكوين الدقيق لهذه المعاملات.

إستنتاج٤٧ إن منح حامل الوثيقة الخيار بالتخلي عن عقد التأمين التقليدي على الحياة بمبلغ يختلف بشكل هام عن المبلغ المسجل هو عبارة عن مشتق ضمني، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من شركة التأمين أن تفصله وتقيسه بالقيمة العادلة. وسيكون لهذه المعاملة نفس السلبيات الموصوفة في الفقرة السابقة كتجزئة القيمة المتخلى عنها، وبالتالي فإن الفقرة ٨ من هذا المعيار تستثني شركة التأمين من تطبيق هذا المتطلب لبعض خيارات التخلي المتضمنة في عقود التأمين. إلا أن المجلس لا يجد سبباً نظرياً أو عملياً لخلق الإستثناء المتعلق بخيار التخلي في الأدوات المالية غير التأمينية الصادرة عن شركات التأمين أو غيرها.

إستنتاج٤٨ اعترض بعض المجاوبين على التجزئة في المرحلة ١ على الأسس التالية بالإضافة إلى الأسباب المنصوص عليها في الفقرة إستنتاج ٤٣:-

(أ) تصاغ عقود التأمين عادة وتسعر وتدار كحزم من المنافع. ولا يكون بإمكان شركة التأمين منفردة أن تنهي الإتفاقية أو أن تبيع جزءاً منها، وبالنتيجة فإن أي تجزئة تكون مطلوبة لمجرد المحاسبة سيكون مصطنعاً. ينبغي عدم تجزئة عقود التأمين ما لم تكن بنية عقد التأمين مصطنعة بشكل واضح.

(ب) قد تتطلب التجزئة تغييرات واسعة في الأنظمة يكون من شأنها أن تزيد العبء الإداري لعام ٢٠٠٥ ولا يكون هناك حاجة لها في المرحلة ٢.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) لن تكـون هناك حاجة لإشتراط التجزئـة إذا أكـد المجلس على إختبار ملاءة الإلتزام وعرف مخاطر التأمين الهام بشكل أضيق، وأكد أن العقود المجمعة بشكل مصطنع هي عقود منفصلة.

(د) كانت شروط التجزئة في مسودة العرض ٥ غامضة ولم تحدد المبدأ الذي تنطوي عليه.

(هـ) وحيث لم تقترح مسودة العرض ٥ معايير للإعتماد فإن شركات التأمين تعتمد الممارسات المحلية المتعارف عليها عموماً للتوصل إلى ما إذا كانت الإلتزامات والأصول قد حـذفت وهو ما ينفي الأسباب المبينة للتجزئة.

(و) إذا تمت تجزئة عقد ما فيتم الإعتراف بقسط المكون الإيـداعي كحركـة فـي الميزانيـة العمومية لا كإيراد من الأقساط (أي مقبوضات إيداع). إن إشتراط ذلك قد يكـون سـابقاً لأوانه قبل أن ينهي المجلس مشروعه فيما يتعلق بتقارير الإيرادات الشاملة.

إستنتاج٤٩ بعض المعايير الأخرى المقترحة للتجزئة:-

(أ) ينبغي تجزئة كافة العقود أو أن التجزئة ينبغي أن تكون مسموحاً بها دائماً علـى الأقـل. التجزئة مطلوبة في كل من أستراليا ونيوزيلندا.

(ب) ينبغي تجزئة كافة المكونات غير التأمينية (مثل المكونـات الخدميـة) ولـيس المكونـات الإيداعية فقط.

(ج) لا ينبغي أن تكون التجزئة مطلوبة إلا عندما تكون المكونات منفصلة تماما أو عندما يكون هناك حساب بإسم حامل الوثيقة.

(د) قد تؤثر التجزئة على تقديم العوائد أكثر مما تؤثر على الإعتراف بالإلتزام وبالتالي ينبغي أن تكون التجزئة مطلوبة أيضاً إذا كان لها أثر هام على الإيرادات المبلغ عنها وكان مـن السهل إنجازها.

إستنتاج٥٠ جادل بعض المجاوبين بأن الإختبار لأغراض التجزئة ينبغي أن يكون ذو جانبين (أي التـدفقات النقدية للمكون التأميني دون تدخل المكون الإستثماري) بدلاً من الإختبـار ذو الجانـب الواحـد المقترح في مسودة العرض ٥ (أي أن لا تؤثر التدفقات النقدية من المكون التأميني على التدفقات النقدية من المكون الإيداعي). وهنا مثال يتبين منه الفرق الناتج عن ذلك: في بعض عقود التأمين على الحياة تكون منفعة الوفاة هي الفرق بين (أ) المبلغ المحدد و(ب) قيمة المكون الإيداعي (مثل الإستثمار المرتبط بالوحدة)، وعليه فإن المكون الإيداعي يمكن أن يتم قياسه بشكل منفصل، إلا أن منفعة الوفاة تعتمد على قيمة الوحدة وبالتالي فإن المكون التأميني لا يمكن قياسه بشكل منفصل.

إستنتاج٥١ قرر المجلس أن لا تتطلب المرحلة ١ من شركات التأمين وضـع أنظمـة لتجزئـة المنتجـات المنصوص عليها في الفقرة السابقة، إلا أن المجلس قرر الإعتماد على الشرط الـذي يتـضمن الإستثناء من متطلب التجزئة إذا تم الإعتراف بجميع الحقـوق والإلتزامـات بموجـب المكـون الإيداعي. وإذا لم تتم تلبية هذا الشرط تكون التجزئة مناسبة.

إستنتاج٥٢ وقد جادل البعض أنه من غير المهم ما إذا كان المكون التأميني يؤثر على المكـون الإيـداعي، وإقترحوا أن يكون المكون الإيداعي موجودا إذا كان حامل الوثيقة سيتلقى حدا أدنى مـن مبلـغ محدد من التدفقات النقدية المستقبلية إما على شكل عائد من الأقساط (في حال عدم حدوث الحدث المؤمن منه) أو كمستردات تأمين (في حال حدوث الحدث المؤمن منه). إلا أن المجلس لاحظ أن

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

هذا التركيز على التدفق النقدي لا يؤدي إلى التجزئة في حال كانت الأداة المالية وعقد التأمين قد تم جمعهما بشكل مصطنع في عقد واحد، وكانت التدفقات النقدية من أحد المكونات تعادل التدفقات النقدية من مكون آخر. ويرى المجلس أن النتيجة غير متناسبة وقد تتم إساءة استغلالها.

إستنتاج٥٣ وبإيجاز فإن المجلس قد أبقى على التوجه كما هو بشكل عام في مسودة العرض ٥ وهو ما يتطلب التجزئة إذا كان ذلك مطلوباً لضمان الإعتراف بالحقوق والإلتزامات الناشئة عن المكون الإيداعي. ويمكن أن قياس تلك الحقوق والإلتزامات بشكل منفصل. وإذا لم تتم تلبية سوى الشرط الثاني فإن هذا المعيار يسمح بالتجزئة ولكنه لا يشترطها.

إستنتاج٥٤ إقترح بعض المجاوبون أنه إذا كان العقد قد تم فصله بشكل مصطنع من خلال اللجوء إلى رسائل جانبية فإن المكونات المنفصلة للعقد ينبغي دراستها مجتمعة. ولم يتطرق المجلس إلى ذلك لكونه موضوعاً أوسع بالنسبة لعمل المجلس المستقبلي المحتمل على الرابط (أي محاسبة المعاملات المنفصلة التي تتصل ببعضها بطريقة ما). وتشير الملاحظة في ذيل الفقرة ب ٢٥ إلى العقود المتزامنة مع نفس الطرف المقابل.

المشتقات المناخية

إستنتاج٥٥ إن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ قد استثنى سابقاً العقود التي تتطلب الدفع المبني على المتغيرات الجوية أو الجيولوجية أو المتغيرات المادية الأخرى (إذا كانت مبنية على متغيرات مناخية توصف أحياناً بالمشتقات المناخية). ومن المناسب أن يتم تقسيم هذه العقود إلى فئتين:-

(أ) العقود التي لا تتطلب الدفع إلا في حال توفر مستوى معين من متغيرات المناخ أو المتغيرات المادية أو المتغيرات المادية الأخرى التي تؤثر بشكل سلبي على حائز العقد، وتعتبر هذه العقود عقود تأمين كما تم تعريفها في هذا المعيار.

(ب) العقود التي تتطلب الدفع المبني على مستوى معين من المتغير ذي العلاقة بغض النظر عما إذا كان هناك تأثير سلبي على حامل العقد. وهذه مشتقات يلغي هذا المعيار الإستثناء السابق من النطاق لجعلها تخضع لنطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج٥٦ لقد تم إيجاد الإستثناء السابق من النطاق بشكل أساسي لأن حائز العقد قد يستعمل هذا المشتق بطريقة تشبه إستخدام عقد التأمين، إلا أن تعريف عقد التأمين في هذا المعيار الحالي يتضمن أساسا مبدئيا لتقرير أي من تلك العقود يتم التعامل معها كعقود تأمين وأيها يتم التعامل معها كمشتقات. وبالتالي فقد أزال المجلس الإستثناء من النطاق من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (أنظر الفقرة ج٣ من الملحق ج من هذا المعيار). تقع هذه العقود ضمن إطار هذا المعيار إذا كان الدفع محتملاً بناءاً على التغييرات في المتغير المادي وكانت هذه المتغيرات محددة بالنسبة لأحد أطراف العقد وكانت ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في كافة الحالات الأخرى.

إستنتاج٥٧ إقترح بعض المجاوبين أن يتم التعامل مع متغير المناخ كما يلي:-

(أ) كعقد تأمين إذا كان متوقعاً أن يكون له أثر كبير في التخفيف من التعرض للمخاطرة الحالية.

(ب) كأداة مالية مشتقة في الحالات الأخرى.

إستنتاج٥٨ وقد جادل البعض بأن بعض المشتقات المناخية هي في جوهرها عقود تأمين. فعلى سبيل المثال وبموجب بعض العقود بإمكان حامل الوثيقة أن يطالب بمبلغ محدد في حال كانت مستويات هطول المطر عند توقعات أقرب محطة رصد جوي. وقد تم شراء العقد للحصول على التأمين ضد

إنخفاض هطول المطر إلا أنه قد تم تنظيمه بهذه الطريقة لصعوبة قياس الخسارة الفعلية وبسبب المجازفة المعنوية المتمثلة بالحصول على قياس الهطول على أملاك حامل الوثيقة. ومن الممكن من الناحية المنطقية توقع أن يكون الهطول في أقرب محطة رصد هو الذي يؤثر على حامل الوثيقة إلا أن المتغير المادي المحدد في العقد (أي الهطول) ليس محدداً بالنسبة لطرف في العقد. وبالمثل فإن بعض شركات التأمين تستعمل المشتقات المناخية كتحوط من عقود التأمين التي يصدرونها ويعتبرونها مشابهة لعقود إعادة التأمين.

إستنتاج٥٩ وإقترح البعض أن يتم إستثناء المشتقات المناخية من نطاق هذا المعيار كونها أدوات يمكن المتاجرة بها وتعامل مثل المشتقات الأخرى ولها قيمة سوقية معتبرة أكثر من مجرد عدم وجود علاقة تعاقدية بين حامل العقد والحدث الذي يرتب الدفع.

إستنتاج٦٠ يميز المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية عقد التأمين (والذي يكون فيه الأثر السلبي على حامل الوثيقة شرطا تعاقديا مسبقاً للدفع) عن الأدوات الأخرى كالمشتقات والمشتقات المناخية (والتي لا يكون فيها الأثر السلبي على حامل الوثيقة شرطاً تعاقدياً مسبقاً للدفع). وعلى الرغم من أن الطرف المقابل قد يستخدم الأداة كتحوط للخطر الحالي). ومن وجهة نظر المجلس أن هذا التمييز مهم وعملي ومن الأسهل أن يستند التصنيف على أحكام العقد لا على تقييم الدافع لدى الطرف المقابل (أي التحوط أو التداول). وبالنتيجة لم يدخل المجلس تعديلات على مقترحات مسودة العرض ٥ للتعامل مع المشتقات المناخية.

الإستثناءات من النطاق

إستنتاج٦١ يستثني نطاق هذا المعيار عدة أمور قد ينطبق عليها تعريف عقد التأمين إلا أنها ستكون مغطاة بالمعايير الدولية الحالية أو المستقبلية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٤). وتتناول الفقرات التالية ما يلي:-

(أ) الضمانات المالية والتأمين ضد مخاطر الإئتمان (الفقرات إستنتاج ٦٢-٦٨)؛

(ب) كفالة المنتجات (الفقرات إستنتاج ٦٩-٧٢)؛

(ج) المحاسبة من قبل حامل الوثيقة (الفقرة إستنتاج ٧٣)؛ و

(د) عقود الخدمات المدفوعة مسبقاً (الفقرات إستنتاج ٧٤-٧٦).

الضمانات المالية والتأمين ضد مخاطر الإئتمان

إستنتاج٦٢ يشرح أساس الإستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ سبب إستنتاج المجلس عقد الضمانة المالية.

إستنتاج٦٣ -٦٨ [تم إلغائها]

كفالة المنتجات

إستنتاج٦٩ تلبي كفالة المنتج وبشكل واضح تعريف عقد التأمين إذا كانت الجهة التي تصدرها تقوم بذلك بالنيابة عن طرف آخر (كالمصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة)، ويشمل نطاق هذا المعيار الدولي هذه الكفالات.

إستنتاج٧٠ إن كفالة المنتج الصادرة مباشرة عن المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة تلبي أيضاً تعريف عقد التأمين. وعلى الرغم من أن البعض قد يعتقد أن ذلك تأميناً ذاتياً إلا أن المخاطرة تنشأ عن الإلتزامات التعاقدية في مواجهة المستهلك. وقد يعزو البعض ذلك إلى أن تعريف عقد التأمين ينبغي أن يستثني هذه الكفالات المباشرة لكونها لا تنطوي على نقل للمخاطرة من البائع إلى

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المشتري إلا أنها تحديد لإلتزام قائم. أما وجهة نظر المجلس فتتمثل في أن إستثناء هذه الضمانات من تعريف عقد التأمين قد يعقد التعريف من أجل منفعة هامشية.

إستنتاج٧١ ومع أن هذه الكفالات المباشرة تخلق تحديات اقتصادية كتلك التي تخلقها الكفالات الصادرة بالنيابة عن المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة من قبل طرف آخر (أي شركة التأمين) فإن نطاق هـذا المعيار يستثنيها لأنها ذات علاقة وثيقة ببيع البضائع موضوع البحـث ولأن معيـار المحاسـبة الدولي ٣٧ يتناول كفالة المنتجات بينما يتناول معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد* " التـي يـتم الحصول عليها من هذه الكفالات.

إستنتاج٧٢ وفي مشروع منفصل يدرس المجلس أسلوباً يتعلق بالأصول والإلتزامات مـن أجـل الإعتـراف بالإيرادات. وإذا تم تطبيق هذا الأسلوب فقد يتغير النموذج المحاسبي لكفالة المنتجات المباشرة.

محاسبة حامل الوثيقة

إستنتاج٧٣ لا يتناول هذا المعيار المحاسبة والإفصاح من قبل حامل الوثيقة لعقـود التـأمين المباشـرة لأن المجلس لا يعتبرها أولوية بالنسبة للمرحلة ١. ويعتزم المجلس أن يتناول محاسبة حامل الوثيقـة في المرحلة ٢ (أنظر تقرير *التحديث* من مجلس معايير المحاسبة الدولية في فبراير ٢٠٠٢ حول مناقشة المجلس لموضوع محاسبة حامل الوثيقة). وتتناول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بعض جوانب المحاسبة من قبل حامل الوثيقة بالنسبة لعقود التأمين:-

(أ) يتناول معيار المحاسبة الدولي ٣٧ محاسبة التعويضات من شـركة التـأمين للنفقـات المطلوبة من أجل تسوية المخصصات.

(ب) يتناول معيار المحاسبة الدولي ١٦ بعض جوانب تعويض الممتلكات والمصانع والمعدات من قبل أطراف ثالثة في حال تلفها أو ضياعها أو التخلي عنها.

(ج) لأن محاسبة حامل الوثيقة تقع خارج نطاق هذا المعيار فإن تسلسل المعايير في الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغييرات في التقـديرات المحاسبية والأخطاء*" ينطبق على محاسبة حامل الوثيقة (أنظر الفقـرات إسـتنتاج ٧٧-٨٦).

(د) تقع حقوق وإلتزامات حامل الوثيقة بموجب عقود التأمين خارج نطاق معيار المحاسـبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

عقود الخدمات المدفوعة مسبقاً

إستنتاج٧٤ أشار بعض المجاوبين إلى أن التعريف المقترح في مسودة العـرض ٥ يـشمل بعـض العقـود المدفوعة مسبقاً لتقديم الخدمة والتي لا تكون تكاليفها محققة. ولأن هذه العقود لا تعتبـر عـادة عقود تأمين فقد إقترح هؤلاء المجاوبون أن يقوم المجلس بتغيير التعريف أو إستثناء هذه العقـود من نطاق هذا المعيار، وقد أورد المجاوبون مثالين محددين:-

(أ) الخدمات محددة الأتعاب إذا كان مستوى الخدمة يعتمد على حدث غير مؤكـد كعقـود الصيانة إذا وافق مزود الخدمة على إصلاح معدات معينة بعد تعطلها. يـستند رسـم الخدمة الثابتة على عدد محدد من الأعطال على الرغم من عـدم حتميـة أن تتعطـل الآلات. وتؤثر أعطال الآلات بشكل سلبي على مالكها ويعوض العقد هذا المالك (عينيـا وليس بالنقد).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) بعض أنواع المساعدة في حال تعطل السيارات حسب الشروط التالية: (١) إذا كان لكل عطل تكلفة متدنية لكون دوريات الخدمة التي يتم الإعتماد عليها تقدم معظم الخدمة المطلوبة، (٢) إذا كان مستخدم السيارة يدفع مقابل الإصلاحات والقطع، (٣) إذا كانت مسؤولية مقدم الخدمة تنحصر في إيصال السيارة إلى وجهة محددة، (٤) إذا كان بالإمكان خلال ساعات معرفة مدى الحاجة إلى المساعدة (والتكاليف المتصلة بها)، و(٥) إذا كان عدد الطلبات الخارجية محدودا.

إستنتاج٧٥ إرتأى المجلس عدم وجود سبب جوهري لتغيير تعريف عقد تأمين أو لتغيير نطاق هذا المعيار على ضوء المثالين اللذين ذكرهما المجاوبون. توضح الفقرتان ب٦ و ب٧ من هذا المعيار أن الإلتزام بهذا المعيار في المرحلة ١ لا يبدو مرهقاً بشكل خاص في هذين المثالين لأسباب مادية. وقد يحتاج المجلس إلى مراجعة هذا الإستنتاج في المرحلة ٢.

إستنتاج٧٦ جادل بعض المجاوبين بأن المقترحات في مسودة العرض ٥ كانت موجهة بشكل أساسي للمؤسسات التي يتم إعتبارها شركات تأمين بشكل خاص. وقد إقترحوا أن على المجلس الإمتناع عن فرض هذه المقترحات على المؤسسات ذات المقدار القليل من المعاملات التي هي من النوع المقصود. وقد خلص المجلس إلى أن هذه التعليقات تتعلق بالمادية بشكل خاص. وقد تناول كل من معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"* ومعيار المحاسبة الدولي ٨ موضوع المادية، وقد قرر المجلس عدم الحاجة إلى المزيد من الإرشاد أو الى إستثناء محدد في هذه الحالة.

الإعفاءات المؤقتة من بعض المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية

إستنتاج٧٧ تحدد الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ تدرج المعايير التي ينبغي على المؤسسة إستعمالها في تطوير سياسة محاسبية في حال عدم وجود معيار دولي لإعداد التقارير المالية ينطبق بشكل خاص على هذه الحالة. ومن دون التغييرات التي تم إدخالها على هذا المعيار فإن شركة التأمين التي تعتمد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠٠٥ قد تحتاج لتقييم ما إذا كانت سياساتها المحاسبية لعقود التأمين تنسجم مع هذه المتطلبات. وفي غياب الدليل قد يكون هناك عدم تأكد بخصوص ما يمكن أن يكون مقبولاً لأن تحديد ما يمكن أن يكون مقبولاً قد يكون مكلفا. وقد تقوم بعض شركات التأمين بإدخال تعديلات جوهرية في ٢٠٠٥ تتبعها تغييرات جوهرية أخرى في المرحلة ٢.

إستنتاج٧٨ من أجل تجنب انقطاع العمل غير الضروري بالنسبة للمعدين والمستخدمين في المرحلة ١ مما لن يسهل الإنتقال إلى المرحلة ٢ فقد قرر المجلس حصر حاجة شركات التأمين لتغيير سياساتها المحاسبية في عقود التأمين. وقد قام المجلس بذلك من خلال الإجراءات التالية:-

(أ) وضع إستثناء مؤقت من التدرج في معيار المحاسبة الدولي ٨ الذي يحدد المعايير التي تستخدمها المؤسسة في وضع سياسة محاسبية إذا لم ينطبق معيار دولي لإعداد التقارير المالية على هذا البند. وينطبق الإعفاء على شركات التأمين لا على حاملي الوثائق.

(ب) تحديد أثر هذا الإعفاء من التدرج من خلال خمسة متطلبات محددة (ذات علاقة بمخصصات الكوارث، كفاية الإلتزام، عكس الإعتراف، التقاص، وإنخفاض قيمة أصول إعادة التأمين، أنظر الفقرات إستنتاج ٨٧-١١٤).

(ج) السماح بإستمرار بعض الممارسات الحالية مع منع إدخالها (الفقرات إستنتاج ١٢٣-١٤٦).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٧٩ اعترض بعض المجاوبين على الإعفاء من التدرج بالإستناد إلى أنها قد تسمح بتباين واسع وبحالات خروج عديدة من *الإطار* العام على نحو يمنع البيانات المالية لشركة التأمين من عرض بيانات يمكن فهمها وذات علاقة ويعتمد عليها ويمكن مقارنتها. ولم يمنح المجلس الإعفاء من التدرج في معيار المحاسبة الدولي ٨ بسهولة بل اتخذ هذه الخطوة غير المألوفة لتقليل انقطاع العمل في عام ٢٠٠٥ بالنسبة للمستخدمين (مثل حالة عدم إستمرار البيانات عن التوجهات) وبالنسبة للمعدين (مثل التغييرات في الأنظمة).

إستنتاج٨٠ تقترح مسودة العرض ٦ "*التنقيب عن المصادر المعدنية وتقييمها*" إعفاءا مؤقتا من الفقرتين ١١ و١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ (أي مصادر الإرشاد) وليس من الفقرة ١٠ (أي الملائمة والموثوقية). إن هذا الإعفاء المقترح أضيق مما ورد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ لأن مسودة العرض ٦ تترك نطاقا ضيقا نسبيا من القضايا دون معالجة. وعلى العكس ولأن هذا المعيار ٤ يترك العديد من الجوانب الجوهرية المتعلقة بمحاسبة عقود التأمين إلى المرحلة ٢ فإن شرط تطبيق الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ على عقود التأمين كان من الممكن أن يكون له آثار أكثر شمولية، وكانت شركات التأمين ستحتاج أن تتناول أمور مثل الإكتمال وتغليب المضمون على الشكل والحيادية.

إستنتاج٨١ لقد إقترح البعض أن على المجلس وبشكل محدد أن يطلب من شركات التأمين أن تتبع متطلبات المحاسبة المحلية (الممارسات الوطنية المتعارف عليها عموماً) في محاسبة عقود التأمين خلال المرحلة ١ من أجل منع إختبار سياسات محاسبية لا تشكل قاعدة شاملة للمحاسبة من أجل الوصول إلى نتيجة محددة سابقاً " الإنتقائية ". علما بأن تعريف الممارسات الوطنية المتعارف عليها عموماً قد يؤدي إلى مشكلات إضافة إلى مشكلات أخرى ذات علاقة بالتعريف قد تنشأ بسبب عدم قيام بعض شركات التأمين بتطبيق الممارسات الوطنية المتعارف عليها عموماً في دولهم. فعلى سبيل المثال تطبق بعض شركات التأمين غير الأمريكية والمسجلة في الولايات المتحدة الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموماً. ومن غير المألوف - وجدلياً يتجاوز ذلك صلاحية المجلس - أن يقوم المجلس بفرض متطلبات وضعتها جهة أخرى.

إستنتاج٨٢ قد ترغب شركات التأمين تحسين سياساتها المحاسبية لتعكس تطورات محاسبية أخرى لا نظير لها في الممارسات الوطنية المتعارف عليها عموماً. قد ترغب شركة تأمين تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تعديل سياساتها المحاسبية لعقود التأمين من أجل تحقيق درجة أعلى من التناسق مع السياسات المحاسبية التي تطبقها على عقود تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبالمثل قد ترغب شركة التأمين في تطوير محاسبتها للخيارات الضمنية والضمانات من خلال تناول القيمة الزمنية والقيمة الحقيقية حتى وإن لم يكن هناك تحسينات مشابهة قد تم إدخالها على الممارسات الوطنية المتعارف عليها عموماً.

إستنتاج٨٣ وعليه فقد قرر المجلس أن بإمكان شركات التأمين الإستمرار بإتباع السياسات المحاسبية التي كانت تتبعها عندما طبقت متطلبات المرحلة ١ للمرة الأولى مع بعض الإستثناءات المشار إليها أدناه. ويمكن لشركة التأمين أن تحسن هذه السياسات التأمينية إذا تمت تلبية المتطلبات المحددة (أنظر الفقرات ٢١-٣٠ من هذا المعيار).

إستنتاج٨٤ إن المعايير المنصوص عليها في الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ تتضمن الملائمة والموثوقية. ومنح إعفاء من هذه المتطلبات وإن كان مؤقتاً أمر غير مألوف أبدا. وقد أراد المجلس أن يتخذ هذه الخطوة فقط كجزء من عملية انتقال سريعة ومرتبة إلى المرحلة ٢. ولأن الإعفاء إستثنائي فقد إقترحت مسودة العرض ٥ أنه لن ينطبق إلا على الفترات المحاسبية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٧. وقد سمى البعض هذا الحد الزمني مجازاً عبارة "فقرة الغروب" (SUNSET CLAUSE).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٨٥ وقد اعترض العديد من المجاوبين على "فقرة الغروب" إعتماداً على التالي:-

(أ) إذا كان الإعفاء ينتهي في العام ٢٠٠٧ قبل بدء تنفيذ المرحلة ٢ فسيكون هناك تشوش ملحوظ وإختلال وتكاليف على واضعي المعايير والمستعملين؛ وسيكون من غير المناسب معاقبتهم إذا لم يكمل المجلس المرحلة ٢ في الوقت المناسب.

(ب) قد تفهم "فقرة الغروب" على أنها تضع ضغطاً على المجلس من أجل إنهاء المرحلة ٢ دون إجراء ما يكفي من التشاور والتحقيق والإختبار.

قبل المجلس صحة هذه الإعتراضات على "فقرة الغروب" وقام بحذفها.

إستنتاج٨٦ قام المجلس بالإبقاء على بعض المتطلبات الناتجة عن معيار المحاسبة الدولي ٨ وقد أقر المجلس بصعوبة إجراء تعديل تدريجي على ممارسات الإعتراف والقياس في المرحلة ١ لأن العديد من جوانب محاسبة عقود التأمين هي ذات علاقة بجوانب لن تكتمل قبل المرحلة ٢. إلا أن تجنب هذه المتطلبات المحددة سينتقص من الملائمة والموثوقية بالنسبة للبيانات المالية لشركة التأمين إلى درجة غير مقبولة. كما أن هذه المتطلبات ليست ذات علاقة كبيرة بالجوانب الأخرى للإعتراف والقياس ولا يتوقع المجلس أن تعكس المرحلة ٢ هذه المتطلبات. وقد تمت مناقشة النقاط أدناه:-

(أ) مخصصات الكوارث والتعويض الموازي (الفقرات إستنتاج ٨٧-٩٣)

(ب) كفاية الإلتزام (الفقرات إستنتاج ٩٤-١٠٤)

(ج) عكس الإعتراف (الفقرة إستنتاج ١٠٥)

(د) المعادلة (الفقرة إستنتاج ١٠٦)

(هـ) إنخفاض قيمة أصول إعادة التأمين (الفقرات إستنتاج ١٠٧-١١٤)

مخصصات الكوارث والتعويض الموازي

إستنتاج٨٧ تعرض بعض عقود التأمين شركة التأمين إلى خسائر مرتبطة بالكوارث وتكون جسيمة إلا أنها غير متكررة وتنشأ عن الدمار في المنشآت النووية أو الأقمار الصناعية أو الدمار الناتج عن الزلازل. وتتطلب بعض النظم القانونية أو تسمح بمخصصات الكوارث في العقود من هذا النوع. وعادة ما يتم إنشاء مخصصات الكوارث بشكل تدريجي على مدى عدة سنوات من الإيرادات المتحققة وغالباً ما يكون ذلك بإتباع معادلة محددة حتى يتم الوصول إلى حد معين. وهذه المخصصات معدة لإستعمالها في حال حدوث خسارة مستقبلية ناتجة عن الكوارث والتي تتم تغطيتها بعقود حالية أو مستقبلية من هذا النوع. وتسمح بعض الدول أو تتطلب مخصصات للتعويض الموازي لتغطية التقلبات العشوائية لنفقات المطالبات (مثل تأمين من العواصف الثلجية وتأمين الإئتمان وتأمين الضمانات وتأمين الأمانة) بإستخدام معادلة مبنية على التجربة خلال عدة سنوات.

إستنتاج٨٨ يعتمد أولئك الذين يفضلون الإعتراف بمخصصات الكوارث والتعويض الموازي كإلتزامات على الأسس التالية:-

(أ) أن هذه المخصصات تمثل أقساطاً مختلفة أو غير مكتسبة مخصصة لتحديد الحوادث غير المتوقعة الحدوث بالمعدل في أي مدة عقد مفرد إلا أنها متوقعة الحدوث خلال كامل دورة فترات العقد المتعددة. وعلى الرغم من أن العقود لا تغطي إلا مدة واحدة من حيث الشكل إلا أنها من ناحية المضمون تتجدد عادة وهو ما يقود إلى تجميع المخاطر على مدى الزمن

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

لا خلال مدة منفردة. وفعلاً فإن بعض النظم القانونية تصعب من إمكانية قيام شركات التأمين بوقف تقديم التأمين ضد بعض أنواع المخاطر كالأعاصير.

(ب) في بعض النظم القانونية يكون مطلوباً من شركات التأمين فصل جزء من الأقساط (أقساط الكوارث). ولا تكون أقساط الكوارث متوفرة للتوزيع على المساهمين (بإستثناء في حالة التصفية). وإذا نقلت شركة التأمين العقد إلى شركة أخرى فعليها أيضاً أن تنقل أقساط الكوارث.

(ج) في السنوات التي لا تقع فيها كوارث (أو عندما تكون المطالبات منخفضة بشكل غير طبيعي) فإن هذه المخصصات تعكس ربحية شركة التأمين على المدى البعيد بشكل صادق لكونها تتفق مع تكاليف شركة التأمين ومع الإيرادات على المدى الطويل، كما أنها تبين نموذجا للأرباح يشابه ذلك المكتسب من خلال إعادة التأمين إلا أنه أقل من ناحية التكلفة والعبء الإداري.

(د) توسع هذه المخصصات حماية الملاءة من خلال تقييد المبالغ الموزعة على المساهمين ومن خلال تقييد قدرة المؤسسة الضعيفة على التوسع أو الدخول في أسواق جديدة.

(هـ) تشجع هذه المخصصات شركات التأمين على القبول بمخاطر قد ترفضها في أوضاع مختلفة. وتعزز بعض الدول هذا التشجيع من خلال خصومات ضريبية.

إستنتاج٨٩ للأسباب التالية يمنع هذا المعيار الإعتراف كإلتزام بمخصصات لمطالبات مستقبلية في العقود التي لا تكون موجودة في تاريخ التقارير المالية (مثل مخصصات الكوارث والتعويض الموازي):-

(أ) أن هذه المخصصات ليست إلتزامات كما هي معرفة في *الإطار* العام وذلك لأنه ليس على شركة التأمين إلتزامات حالية بخصوص الخسائر التي تحدث بعد نهاية مدة عقد التأمين الحالي. وكما ورد في *الإطار* العام فإن المفهوم المنطبق لا يسمح بالإعتراف بالبنود الواردة في الميزانية العمومية التي لا تلبي تعريف الأصول أو الإلتزامات. إن الإعتراف بالديون المتغيرة كما لو أنها إلتزامات سيؤثر سلباً على الملائمة والموثوقية لبيانات شركة التأمين المالية.

(ب) حتى وإن كان قانون التأمين يتطلب من شركات التأمين أن تقوم بفصل أقساط الكوارث بحيث لا تكون متوفرة للتوزيع على المساهمين بأي حال من الأحوال، فإن المكاسب من هذه الأقساط المنفصلة ستكون متاحة للمساهمين، وبالتالي سيتم تصنيف هذه المبالغ المنفصلة بشكل مناسب كحق ملكية لا كإلتزام.

(ج) إن الإعتراف بهذه المخصصات يحد من قدرة المستخدمين على إختبار أثر الكوارث السابقة ولا يساهم بتحليلها من ناحية تعرض شركة التأمين لكوارث مستقبلية. وبأخذ الإفصاح الكافي بعين الإعتبار فإن المستخدمين يفهمون أن بعض أنواع التأمين تعرض شركة التأمين إلى خسائر غير متكررة لكنها جسيمة، كما أن التماثل مع عقود إعادة التأمين ليس ذي صلة إذ أن إعادة التأمين تغير فعلياً شكل مخاطر شركة التأمين.

(د) إن الهدف من البيانات العامة ذات الغايات العامة ليس زيادة الملاءة وإنما تقديم معلومات مفيدة لنطاق واسع من المستخدمين من أجل القرارات الإقتصادية. كما أن الإعتراف بالمخصصات بحد ذاته لا يزيد الملاءة، إلا أنه إذا كان الهدف من البيانات المالية زيادة الملاءة فسينتج عن ذلك أن على شركة التأمين أن تعترف بالمخصصات كاملة فوراً لا أن

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تجمعها على مدى فترة من الزمن. كما أن الكوارث (والتجارب غير المتوقعة) في فترة معينة تعتبر مستقلة عن تلك التي تحدث في فترات أخرى. وينبغي من شركة التأمين أن لا تقلل من الإلتزام عندما تحدث الكارثة (أو التجربة السيئة عادة). كما أنه وإذا كان الإختلاف على مدى الزمن أساساً صالحاً للمحاسبة فإن الخسائر التي تفوق المعدل في السنوات الأولى ينبغي أن يتم الإعتراف بها كأصول، إلا أن المقترحات حول مخصصات الكوارث والتعويض الموازي لا تؤيد ذلك.

(هـ) إن الإعتراف بمخصصات الكوارث والتعويض الموازي ليست الطريقة الوحيدة للحد من التوزيع على المساهمين، بل إن التدابير الأخرى مثل متطلب هامش الملاءة ومتطلبات رأس المال المبني على المخاطرة قد تلعب دوراً مهماً. وهناك إحتمال آخر هو أن تفصل شركة التأمين جزءاً من حقوق الملكية فيها للإحتفاظ بها من أجل تلبية خسائر محتملة في المستقبل.

(و) إن الهدف من البيانات العامة ذات الغايات العامة ليس تشجيع أو تثبيط أنشطة أو معاملات معينة وإنما الإبلاغ عن معلومات محايدة بالنسبة للنشاطات والمعاملات، وبالتالي فإن متطلبات المحاسبة ينبغي أن لا تشجع شركة التأمين على قبول أو رفض أنواع معينة من المخاطرة.

(ز) إذا توقعت شركة التأمين أن تستمر في توفير غطاء للكوارث فيفترض أنها تعتقد أن الأعمال ستكون أفضل في المستقبل. ولن يكون صادقاً من منظور عرض البيانات الإعتراف بإلتزام من العقود المستقبلية التي يتوقع أن تكون مربحة.

(ح) لا يوجد طريقة موضوعية لقياس مخصصات الكوارث والتعويض الموازي ما لم يتم إستعمال معادلة عشوائية.

إستنتاج٩٠ لقد إقترح البعض أن من غير المناسب تخفيف مخصصات الكوارث والتعويض الموازي في المرحلة ١ كتعديل تدريجي للإتجاهات الحالية، إلا أن المجلس قد خلص إلى أنه قد يمنع هذه المخصصات دون إفساد المكونات الأخرى للتوجهات الحالية. ولا يوجد أساس معقول للمجادلة بأن "مخصصات" الكوارث والتعويض الموازي هي إلتزامات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وليس هناك إمكانية من الناحية الواقعية أن يسمح المجلس بها في المرحلة ٢. وبالفعل وكما تم بيانه سابقاً فإن الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ تتطلب من المؤسسة دراسة المعايير المتعددة لدى إعداد السياسة المحاسبية لبند ما إذا لم يكن هذا المعيار ينطبق بشكل خاص على ذلك البند، من وجهة نظر المجلس، إذا لم يوقف هذا المعيار المتطلب فمن الواضح أنه سيمنع الإعتراف بهذه البنود كإلتزام. وبالتالي فإن هذا المعيار يحتفظ بهذا المنع (أنظر الفقرة ١٤(أ) من هذا المعيار).

إستنتاج٩١ قدم بعض المجاوبين حججا إضافية للسماح بالإعتراف بمخصصات الكوارث والتعويض الموازي كإلتزام:-

(أ) تقيس بعض شركات التأمين عقود التأمين دون هامش مخاطر. وبدلاً من ذلك تعترف بمخصصات الكوارث أو التعويض الموازي. وإذا تم تخفيض مخصصات الكوارث في المرحلة ١ فإن هذا التخفيف قد يتم الإبقاء عليه جزئياً في المرحلة ٢ إذا كان مطلوباً من شركات التأمين إضافة هوامش المخاطر.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) تعتبر بعض شركات التأمين هذه المخصصات على أنها جزئياً ذات علاقة بـالعقود الحاليـة وجزئياً بالعقود المستقبلية. إن فصل هذه المكونات قد يكون صعباً وقد تتضمن تغييرات في الأنظمة لا يكون ثمة حاجة لها في المرحلة ٢.

إستنتاج٩٢ لم تقنع هذه الحجج المجلس للأسباب التالية:-

(أ) إن عدم الإكتمال الحالي في إجراءات الإعتراف بالإلتزام لا تبرر الإعتراف بمفردات أخرى لا تلبي تعريف الإلتزام.

(ب) إن الإضافات على هذه المخصصات عادة ما تنبنى على نسبة من عائد الأقساط وإذا انتهـت فترة المخاطرة فإن القسط لا يكون ذي صلة بالإلتزامات التعاقدية الحالية. وإذا لم تكن مـدة المخاطرة قد انقضت بشكل كامل فإن الجزء ذو الصلة من القسط يكـون متـصلاً بـإلتزام تعاقدي حالي، إلا أن معظم النماذج الحالية تغير كل الأقساط ذات الصلة لتصبح أقساطا غير مقبوضة، وبالتالي فإن الإعتراف بها كمخصص إضافي قد يؤدي إلى إحتسابها مرتين (ما لم يكن معلوماً أن العقد محدد بسعر قليل).

إستنتاج٩٣ وبالتالي فقد أبقى المجلس على الإقتراح في مسودة العرض ٥ لتخفيض هذه المخصصات. إلا أنه وعلى الرغم من أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يمنع الإعتراف بها كإلتزام إلا أن أنـه لا يمنع فصلها إلى مكون ملكية. إن التغييرات في مكون حق الملكية لا يتم الإعتراف بهـا فـي الربح أو الخسارة. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ بياناً عن التغيير في حقوق الملكية.

ملاءة الإلتزام

إستنتاج٩٤ إن العديد من نماذج المحاسبة الحالية لديها إختبارات للتأكـد مـن أن إلتزامـات التـأمين غيـر معروضة بأقل من حقيقتها وأن هذه المبالغ ذات العلاقة المعترف بها كأصول أو تكاليف الـشراء المؤجلة غير معروضة بأكثر من حقيقتها. ويعتمد الشكل الدقيق للإختبار على أسـلوب القيـاس الأدنى ذو العلاقة إلا أنه لا توجد ضمانة بأن هذه الإختبارات في كل مكان، وأن موثوقية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يمكن أن تتأثر إذا ادعت شركة تأمين الإمتثـال للمعـايير الدوليـة لإعداد التقارير المالية ولكنها أخفقت بالإعتراف بالخسائر المادية والمتوقعة بشكل معقول والناشئة عن الإلتزامات التعاقدية الحالية. ولتجنب ذلك، يتطلب هذا المعيار إختبار ملاءة إلتزام* (أنظـر الفقرات ١٥-١٩).

إستنتاج٩٥ لم يكن المجلس يقصد أن يقدم عناصر تدريجية لنموذج قياس موازي بل أن يضع آلية تخفف من إحتمال بقاء الخسائر المادية غير معترف بها خلال المرحلة ١. ومع أخذ ذلك بعـين الإعتبـار تحدد الفقرة (١٦) من هذا المعيار المتطلبات الدنيا التي ينبغي أن يلبيها الإختبار الحالي من شركة التأمين. وإذا لم تقم شركة التأمين بتطبيق الإختبار الذي يلبي هذه المتطلبات فإن عليها أن تطبـق الإختبار الذي يحدده المجلس. ولتحديد الإختبار بناءاً على أساس موجود حاليـاً فـي المعـايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولتقليل الحاجة إلى الإستثناء من المبادئ الحالية قرر المجلـس أن يعتمد على معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

إستنتاج٩٦ ينطبق إختبار ملاءة الإلتزام أيضاً على تكلفة الشراء المؤجلة والأصول غير الملموسة التي تمثل حقوقا تعاقدية تم الحصول عليها من خلال إندماج أعمال أو نقل محفظة. وبالنتيجة، عندما راجع المجلس معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*" في عـام ٢٠٠٤ إسـتثنى تكـاليف الشراء المؤجلة والأصول المادية من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

* تصف مسودة العرض هذا الإختبار "باختبار الاعتراف بالخسارة".

إستنتاج٩٧ وقد نظر المجلس فيما إذا كان من الواجب الإبقاء على نموذج تخفيض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لتكاليف الشراء المؤجلة، وربما الإلتزامات التأمينية ذات العلاقة أيضاً. إلا أن نموذج معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يمكن أن ينطبق على تكاليف الشراء المؤجلة وحدها دون دراسة التدفقات النقدية ذات العلاقة بالإلتزامات المعترف بها. وبالفعل تقوم بعض شركات التأمين برسملة تكاليف الشراء بشكل ضمني من خلال خصومات في قياس الإلتزام. كما أنه سيكون من المربك وسيصعب تطبيق هذا النموذج على الإلتزامات دون أن تتم إعادة تشكيله. ومن وجهة نظر المجلس لعل من الأبسط إستعمال نموذج مصمم للإلتزامات وتحديدا نموذج معيار المحاسبة الدولي ٣٧. ومن الناحية العملية فإن النموذج الذي تم إعادة تصميمه في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧ قد يقود إلى نتائج صعبة جداً.

إستنتاج٩٨ إقترح بعض المجاوبين أن على المجلس أن يحدد بأن التدفقات النقدية التي تتم دراستها في إختبار ملاءة الإلتزام ينبغي أن تتضمن أثر الخيارات الضمنية والضمانات مثل معدلات دفعات التأمين السنوية المضمونة. وقد عبر هؤلاء عن مخاوفهم من أن العديد من الممارسات المحلية لم تتطلب من شركات التأمين أن تعترف بهذه التعرضات التي قد تكون كبيرة جداً.

إستنتاج٩٩ وعلى الرغم من أن هدف المجلس لم يكن تطوير إختبار ملاءة إلتزام تفصيلي إلا أنه قد لاحظ أن حجم التعرض إلى الضمانات والخيارات الضمنية وإخفاق العديد من الممارسات المحلية في هذا المجال أدت إلى ضرورة وضع متطلبات معينة حتى في المرحلة ١. وبالتالي قرر المجلس أن المتطلبات الدنيا لإختبار ملاءة الإلتزام الحالية ينبغي أن تتضمن دراسة التدفقات النقدية الناتجة عن الخيارات الضمنية والضمانات، ولم يحدد المجلس الطريقة التي ينبغي أن تتم بها دراسة هذه التدفقات النقدية إلا أنه حدد أن على شركة التأمين أن تأخذ هذه المسألة بعين الإعتبار عند إعداد الإفصاحات عن سياساتها المحاسبية. وإذا كان إختبار ملاءة الإلتزام الحالي لا يلبي المتطلبات الدنيا، تجري المقارنة مع التدابير التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي ٣٧. ويشير معيار المحاسبة الدولي ٣٧ إلى المبلغ الذي ينبغي أن تدفعه مؤسسة ما بشكل معقول من أجل تسوية الإلتزام أو نقله إلى طرف ثالث. وبشكل ضمني فإن هذا المبلغ يأخذ بعين الإعتبار الآثار المحتملة للخيارات الضمنية والضمانات.

إستنتاج١٠٠ لا تحدد مسودة العرض ٥ مستوى إجمالي لإختبار ملاءة الإلتزام، وقد طلب بعض المجاوبون من المجلس توضيح ذلك. وتؤكد الفقرة ١٨ من هذا المعيار أن مجمل متطلبات إختبار ملاءة الإلتزام الحالية واجبة التطبيق إذا كان الإختبار يلبي المتطلبات الدنيا المحددة في الفقرة ١٦ من هذا المعيار. وإذا لم يلبي الإختبار هذه المتطلبات الدنيا فلا يوجد مبرر جوهري لمعادلة الخسارة من أحد العقود مقابل مكاسب غير معترف بها في عقد آخر. ومع ذلك خلص المجلس إلى أن التقييم لكل عقد على حدة سيفرض تكاليف تتجاوز المنفعة المحتملة بالنسبة للمستخدم، ولذلك فإن الفقرة ١٨ تنص على أن تجري المقارنة على مستوى محفظة العقود التي تكون عرضة لمخاطر مشابهة إلى حد بعيد وأن تتم إدارتها معا كمحفظة. وقد يكون التعريف الأكثر دقة صعباً ولا حاجة له وذلك إذا أخذنا في الإعتبار هدف المجلس المقيد في التأكد من الحد الأدنى من الإختبار خلال المرحلة ١.

إستنتاج١٠١ لا يقع إعداد نظام محاسبي مفصل لعقود التأمين ضمن نطاق المرحلة ١. وعليه لا يحدد هذا المعيار الأمور التالية:-

(أ) ما هو المقياس الذي يحدد متى تنتهي العقود الحالية وتبدأ العقود المستقبلية.

(ب) ما إذا كانت التدفقات النقدية ستخصم لتعكس القيمة الزمنية للنقود أو لتتناسب مع المخاطرة وعدم التأكد، وكيف سيتم ذلك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) ما إذا كان إختبار ملاءة الإلتزام يأخذ بعين الإعتبار القيمة الزمنية والقيمة الحقيقية للخيارات والضمانات الضمنية.

(د) ما إذا كانت الخسائر الإضافية المعترف بها بسبب إختبار ملاءة الإلتزام قد تم الإعتراف بها من خلال تخفيض المبلغ المسجل لتكاليف الشراء المؤجلة أو من خلال زيادة المبالغ المسجلة لإلتزامات التأمين ذات العلاقة.

إستنتاج١٠٢ طلب بعض المجاوبين من المجلس أن يوضح عدم وجود حاجة إلى إختبار رسمي لملاءة الإلتزام في حال كانت المؤسسة قادرة أن تظهر أن طريقتها في قياس الإلتزامات التأمينية لا تؤدي إلى إظهارها بأقل مما هي. وتطلب الفقرة ١٥ من هذا المعيار من شركات التأمين "تقييم ما إذا كانت إلتزاماتها التأمينية المعترف بها كافية بإستخدام التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية". والنقطة الأساسية هنا أنه ينبغي دراسة التدفقات النقدية المستقبلية بطريقة ما وليس مجرد افتراض أنها تدعم المبالغ المسجلة الحالية. ولم يحدد هذا المعيار الوسيلة المحددة لضمان ذلك ما دامت المتطلبات الدنيا في الفقرة ١٦ قد تمت تلبيتها.

إستنتاج١٠٣ إعتبر بعض المجاوبين إختبار ملاءة الإلتزام المقترح في مسودة العرض ٥ على أنه يتطلب قياس القيمة العادلة بالحد الأدنى، ولم يكن ذلك مقصد المجلس. إن على شركة التأمين الرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٧ فقط في حال عدم تلبية المتطلبات الدنيا المنصوص عليها في الفقرة ١٦.

إستنتاج١٠٤ أشار بعض المجاوبين إلى أن العديد من إختبارات ملاءة الإلتزام تتطلب قياسات لا تتضمن هامش المخاطرة، إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يشترط هذا الهامش. ومن أجل الوصول إلى توافق إقترح هؤلاء المجاوبون أن على إختبار ملاءة الإلتزام بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أن يستثني هذه الهوامش، ولم يتبنى المجلس هذا الإقتراح. إن المغزى من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ بالنسبة للمرحلة ١ هو الأخذ بأسس قياس حالية متوفرة وليس إنشاء نموذج جديد.

إلغاء الإعتراف

إستنتاج١٠٥ لم يحدد المجلس الأسباب وراء ضرورة اختلاف متطلبات إلغاء الإعتراف بالنسبة لإلتزامات التأمين وأصول التأمين عن تلك المتعلقة بالإلتزامات المالية والأصول المالية. وعليه فإن متطلبات إلغاء الإعتراف بالنسبة لإلتزامات التأمين هي ذاته بالنسبة للإلتزامات المالية (أنظر الفقرة ١٤(ج) من هذا المعيار). ومع ذلك ولأن إلغاء الإعتراف بالأصول المالية موضوعاً جدلياً فإن هذا المعيار لا يتناول موضوع إلغاء الإعتراف بأصول التأمين.

التقاص

إستنتاج١٠٦ إن شركة التأمين المباشرة (أي شركة التأمين التي تكون هي حامل الوثيقة بموجب عقد إعادة التأمين) لا يكون لها حق في معادلة المبالغ المستحقة من معيد التأمين في مقابل المبالغ المستحقة لحامل الوثيقة ذي العلاقة. وتمنع معايير المعادلة العادية مثل هذه المعادلة عند عدم وجود مثل هذه الحقوق. وعندما لا تتم تلبية هذه المقاييس فإن العرض الإجمالي يعطي صورة أكثر وضوحاً لحقوق وإلتزامات شركة التأمين المباشرة والإيرادات والنفقات ذات العلاقة. (أنظر الفقرة ١٤ (د) من هذا المعيار).

أصول إعادة التأمين

تخفيض قيمة أصول إعادة التأمين

إستنتاج١٠٧ إقترحت مسودة العرض ٥ على شركة التأمين المباشرة أن تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"* على أصول إعادة التأمين الخاصة بها. وقد اعترض بعض المجاوبين على هذا الإقتراح للأسباب التالية:-

(أ) إن من شأن ذلك أن يجبر العديد من شركات التأمين المباشرة إلى تغيير نماذجها المحاسبية لعقود إعادة التأمين بطريقة لا تتناسب مع محاسبة إلتزامات التأمين المباشرة ذات العلاقة.

(ب) سيتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ من شركة التأمين المباشرة أن تتناول أموراً خارج نطاق المرحلة ١ بالنسبة للإلتزامات التأمينية المباشرة ذات العلاقة كالتدفقات النقدية الواجب خصمها ومعدل الخصم وطريقة قياس المخاطرة. وقد إعتبر البعض معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وسيلة غير مباشرة لفرض أمر مشابه لنموذج القيمة العادلة. وسيكون هناك أيضاً تعقيدات تتعلق بالأنظمة.

(ج) إن أصول إعادة التأمين بشكل أساسي هي نوع من الأصول المالية وبالتالي يجب أن تخضع لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ وليس معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بالنسبة لإختبار تخفيض القيمة.

إستنتاج١٠٨ وقد خلص المجلس إلى أن إختبار تخفيض القيمة بالنسبة للمرحلة ١ (أ) ينبغي أن يركز على مخاطرة الإئتمان الناشئة عن مخاطرة تعثر معيد التأمين وعن النزاعات حول التغطية و (ب) ينبغي أن لا يتناول الأمور التي تنشأ عن قياس إلتزامات التأمين المباشرة ذات العلاقة. وقد قرر المجلس بأن الطريقة الأنسب للوصول إلى ذلك هو نموذج الخسائر المتكبدة المبني على النموذج الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (أنظر الفقرة ٢٠ من هذا المعيار).

الأرباح والخسائر من شراء إعادة التأمين

إستنتاج١٠٩ يعرف هذا المعيار عقد إعادة التأمين بأنه عقد تأمين يصدر عن شركة تأمين (معيد التأمين) لتعويض شركة تأمين أخرى (شركة التأمين المباشرة) عن الخسائر الناجمة عن عقد أو أكثر صادرة عن شركة التأمين المباشرة. ويتمثل أحد نتائج ذلك أن مستوى المخاطرة في التأمين المطلوب لتلبية تعريف عقد التأمين هو ذاته بالنسبة لعقد إعادة التأمين كما هو لعقد التأمين المباشر.

إستنتاج١١٠ إن المتطلبات الوطنية للمحاسبة عادة ما تعرف عقد إعادة التأمين بشكل أكثر دقة من عقود التأمين المباشرة من أجل تجنب الإلتباس من خلال العقود التي تأخذ الشكل القانوني لعقد إعادة التأمين لكنها لا تنقل مخاطر تأمين هامة (تسمى أحياناً بإعادة التأمين المالي). وأحد مصادر هذه الإلتباس هو الإخفاق في خصم العديد من إلتزامات مطالبات التأمين (خلاف التأمين على الحياة). وإذا اشترت شركة التأمين إعادة التأمين فإن الأقساط المدفوعة لمعيد التأمين تعكس القيمة الحالية للإلتزام، وبالتالي تكون أقل من المبالغ المسجلة السابقة المتعلقة بالإلتزام. إن الإبلاغ عن أرباح من شراء إعادة التأمين ليس عرضا صادقاً للبيانات إذا لم يتحقق الكسب الإقتصادي في ذلك الوقت. وينشأ المكسب المحاسبي بشكل كبير بسبب الإخفاق في إستخدام الخصم على الإلتزام ذو العلاقة. وتنشأ مشاكل مشابهة إذا تم قياس الإلتزام التأميني ذو العلاقة بدرجة عالية من الحيطة والحذر.

إستنتاج١١١ قرر المجلس عدم إستعمال تعريف عقد إعادة التأمين لمعالجة هذه المشاكل حيث لم يجد المجلس

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

سبباً وجيهاً لتعريف عقد إعادة التأمين بشكل أكثر أو أقل تحديداً من تعريف عقد التأمين المباشر. وبدلاً من ذلك تناولت مسودة العرض ٥ هذه المشاكل من خلال المقترحات التالية:-

(أ) منع عكس الإعتراف إذا لم ينقضي الإلتزام (الفقرات ١٤(ج) وإستنتاج ١٥ من هذا المعيار)، ومنع المعادلة لأصول إعادة التأمين مقابل إلتزامات التأمين المباشرة ذات العلاقة (الفقرات ١٤(د) وإستنتاج ١٠٦ من هذا المعيار).

(ب) إشتراط التجزئة في بعض الحالات (الفقرات إستنتاج ١٠-١٢ من هذا المعيار، والمثال تنفيذ ٣ في إرشادات التنفيذ والفقرات إستنتاج ٤٠-٥٤).

(ج) تحديد الإعتراف بالأرباح عندما يشتري شركة التأمين إعادة التأمين.

إستنتاج١١٢ عارض المجاوبون على مسودة العرض ٥ بشكل عام المقترح الوارد في الفقرة إستنتاج ١١١(ج) على الأسس التالية:-

(أ) إن هذه التعديلات التدريجية على النماذج المحاسبية الحالية كانت خارج نطاق المرحلة ١ وستتطلب أنظمة جديدة قد تنتفي الحاجة إليها في المرحلة ٢.

(ب) ستكون المقترحات صعبة التطبيق على عقود إعادة التأمين الأكثر تعقيدا بما فيها عقود فائض الخسارة والعقود التي تعيد تأمين مستويات مختلفة من محفظة عقود التأمين المباشرة ذات العلاقة.

(ج) ستخلق المقترحات حالات من عدم التوافق مع قياس عقود التأمين المباشرة ذات العلاقة.

(د) إن الربح المصطنع المعترف به في البداية بالنسبة لبعض عقود إعادة التأمين يخفف من الخسارة المصطنعة التي تنشأ في وقت سابق من الحيطة الزائدة أو من الإمتناع عن الخصم. وإذا تم تخفيض صافي التعرض من خلال إعادة التأمين فلا يكون هناك سبب للإستمرار في المبالغة في إظهار الإلتزام الأصلي.

(هـ) يجب الإعتراف بأي تأجيل للربح من شراء إعادة التأمين كإلتزام وليس كتخفيض في المبالغ المسجلة لأصول إعادة التأمين. وسيسمح ذلك بقياس أصول وإلتزامات متصلة بنفس عقود التأمين ذات العلاقة على أسس ثابتة ومتوافقة أيضاً مع أسس محاسبية أخرى مثل الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموماً.

(و) يجب استهداف أية قيود في المرحلة ١ بشكل دقيق في معاملات إعادة التأمين المالية (المعاملات التي لا تلبي تعريف عقد التأمين أو التي تشتمل على مكونات مالية هامة) أو العقود التي تمنح تغطية رجعية (التي تغطي حوادث حدثت سابقاً).

(ز) إن إختبار ملاءة الإلتزام ومقترحات التجزئة كانت لتقدم احتياطا كافياً ضد الإعتراف بالأرباح الفائضة.

إستنتاج١١٣ درس المجلس مسألة حصر المتطلبات المقترحة في الحالات التي يغلب فيها إحتمال حدوث تشوهات هامة في الأرباح المبلغة عنها مثل العقود الرجعية. إن التوصل إلى مثل هذا التمييز سيكون صعباً ويحتاج إلى وقت طويل، ولا توجد ضمانات لنجاحه. وقد تدارس المجلس أيضاً الانطلاق من متطلبات الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموماً إلا أنه قرر عدم تضمين متطلبات تفصيلية من هذا النوع كحل مؤقت وذو فاعلية جزئية. وقد كانت المقترحات في مسودة

العرض ٥ محاولة لتطوير حل مؤقت أكثر بساطة. وقد بينت الردود أن الخيار المقترح يتضمن العديد من النواقص التي تحول دون تحقيقه لأهدافه.

إستنتاج١١٤ قرر المجلس حذف المقترح الوارد في مسودة العرض ٥ وإستبداله بمتطلبات إفصاح محددة بالنسبة للأرباح والخسائر الناشئة عن شراء إعادة التأمين (أنظر الفقرة ٣٧(ب) من هذا المعيار).

الممارسات الحالية الأخرى

إستنتاج١١٥ لا يتناول هذا المعيار ما يلي:-

(أ) تكاليف الشراء (الفقرات إستنتاج ١١٦-١١٩)؛

(ب) الإسترداد وحوالة الحق (الفقرتين إستنتاج ١٢٠-١٢١)؛ و

(ج) قروض الوثيقة (الفقرة إستنتاج ١٢٢).

تكاليف الشراء

إستنتاج١١٦ تكاليف الشراء هي التكاليف التي تتكبدها شركة التأمين من أجل بيع أو توقيع أو إنشاء عقد تأمين جديد. لا يتطلب هذا المعيار ولا يمنع تأجيل تكاليف الشراء ولا يصف تكاليف الشراء القابلة للتأجيل أو مدة أو طريقة إطفائها، أو ما إذا كان على شركة التأمين أن تعرض تكاليف الشراء المؤجلة كأصول أو كتخفيض في إلتزامات التأمين. تعتبر معاملة تكاليف الشراء المؤجلة هي جزءاً جوهريا من النماذج الحالية ولا يمكن تعديلها بسهولة دون مراجعة متعمقة لهذه النماذج في المرحلة ٢.

إستنتاج١١٧ قد تختلف معاملة تكاليف الشراء لعقود التأمين في المرحلة ١ عن معاملة تكاليف المعاملات التي تترتب على عقود الإستثمار (أي الإلتزامات المالية). ويطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عرض تكاليف معاملات محددة بإظهارها كخصم عند تحديد المبالغ المبدئية المسجلة للإلتزامات المالية. ولم يرغب المجلس بوضع إستثناءات لتعريفات تكاليف المعاملة التي تنطبق عليها هذه المعالجة. قد يتم تعريف هذه التكاليف بشكل أوسع أو أضيق من تكاليف الشراء المطلوب أو المسموح لشركة التأمين أن تؤجلها بإستخدام سياساتها المحاسبية الحالية.

إستنتاج١١٨ تتكبد بعض المؤسسات تكاليف هامة في الشروع في عقود الإدخار طويلة الأجل. وقد جادل بعض المجاوبين بأن أغلب هذه التكاليف-إن لم تكن جميعها- تتعلق بالحق في تحميل أتعاب إدارة الإستثمار المستقبلية بدلاً من الإلتزامات المالية التي تنشأ عندما يتم قبض أول قسط. وقد طلبوا من المجلس توضيح ما إذا كانت كلفة إنشاء هذه الحقوق يمكن الإعتراف بها كأصل منفصل بدلاً من خصم عند تحديد المبالغ المسجلة الأولية للإلتزام المالي. وقد بينوا أن من شأن هذه المعالجة أن:-

(أ) تبسط تطبيق أسلوب الفائدة الفعالة عل الإلتزام المالي المسجل حسب التكلفة المطفأة.

(ب) تمنع منذ البداية الإعتراف بالخسارة المضللة للإلتزام المالي الذي يتضمن ميزة الطلب والتي يتم تسجيله بالقيمة العادلة. ويقرر معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن القيمة العادلة لهذا الإلتزام لا تقل عن المبلغ واجب الأداء عند الطلب (مخصوماً-إذا انطبق ذلك- من أول تاريخ يمكن أن يتم طلب الدفع فيه).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١١٩ وفي الإجابة على هذه التعليقات قرر المجلس أن التكاليف الزائدة التي يمكن أن تعزى مباشرة لجهود الحصول على عقد إدارة إستثمار ينبغي أن يتم الإعتراف بها كأصول إذا كانت تلبي معايير محددة. وينبغي تعريف التكاليف الزائدة بنفس الطريقة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وقد أوضح المجلس هذه النقاط من خلال إضافة الإرشاد إلى ملحق معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*".

الإسترداد وحوالة الحق

إستنتاج١٢٠ تسمح بعض عقود التأمين لشركة التأمين ببيع المنتجات (عادة ما تكون تالفة) التي يتم الحصول عليها لدى تسوية المطالبات (أي الإسترداد: إسترداد جزء من المبلغ المدفوع للمطالبة من بيع البنود التالفة). وقد يكون لشركة التأمين الحق بأن تلاحق أطرافاً ثالثة لدفع بعض أو كل التكاليف (أي حوالة الحق). وسيدرس المجلس الإسترداد وحوالة الحق في المرحلة ٢.

إستنتاج١٢١ لم يعدل هذا المعيار معيار المحاسبة الدولي ٣٧ فيما يتعلق بالموضوعين التاليين:-

(أ) لم تؤخذ المكاسب من التصرف المحتمل بالأصول بعين الإعتبار عند قياس المخصصات حتى وإن كان التصرف المتوقع مرتبط بشكل وثيق بالحدث الذي يؤدي إلى نشوء المخصص. وبدلاً من ذلك تعترف المؤسسة بالمكاسب المتوقعة من التصرف بالأصول في الوقت المحدد في هذا المعيار الذي يتناول الأصول المعنية (الفقرات ٥١ و٥٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧).

(ب) تتناول الفقرات ٥٣-٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ الإستعاضات عن بعض أو كل النفقات المطلوبة من أجل تسوية المخصص.

إن المجلس يعمل لتعديل الأوجه المختلفة للمعيار ٣٧.

قروض الوثيقة

إستنتاج١٢٢ تسمح بعض عقود التأمين لحامل الوثيقة بالحصول على قرض من شركة التأمين. وقد إقترحت مسودة بيان المبادئ أن على شركة التأمين أن تتعامل مع هذه القروض كدفعة مسبقة للإلتزامات التأمينية بدلاً من إنشاء أصل مالي منفصل. ولأن المجلس لا يعتبر أن هذا الموضوع ذو أولوية فلن تتناوله المرحلة ١.

التغيير في السياسات المحاسبية

الملائمة والموثوقية

إستنتاج١٢٣ يمنع معيار المحاسبة الدولي ٨ التغيير في السياسات المحاسبية التي لا يتطلبها هذا المعيار ما لم يؤد التغيير إلى تزويد معلومات أكثر صلة وموثوقية. وعلى الرغم من أن المجلس رغب في تجنب فرض تغييرات غير ضرورية في المرحلة ١ فقد إرتأى عدم الحاجة لإعفاء شركات التأمين من متطلب تبرير التغييرات في السياسات المحاسبية. وبالتالي فإن الفقرة ٢٢ من هذا المعيار تسمح لشركات التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية لعقود التأمين فقط إذا كان التغيير يجعل البيانات المالية أكثر ملائمة ولكن ليس أقل موثوقية، أو أكثر موثوقية ولكن ليس أقل ملائمة. ويقاس ذلك بناءاً على المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٨ *. وخلال وضع توصيات

* بخلاف معيار المحاسبة الدولي ٨ فإن الفقرة ٢٢ من هذا المعيار تسمح بتغيرات في السياسة المحاسبية التي تجعل البيانات المالية أكثر موثوقية وليس أقل ملائمة، وهو ما يسمح بالتحسين الذي يجعل البيانات المالية أكثر موثوقية حتى وإن لم تكن تتمتع بالموثوقية الكاملة. في معيار المحاسبة الدولي ٨ وفي *الإطار* العام الإعتمادية ليست مكافئة لقابلية التحقق إلا أنها تتضمن خصائص كالحيادية وتغليب المضمون على الشكل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المجلس بالنسبة للمرحلة ٢ (أنظر الفقرات إستنتاج ٦-٨) ستمنح شركات التأمين سـياقا إضـافيا للحكم ما إذا كان التغيير في السياسات المحاسبية سيجعل البيانات المالية أكثر ملائمة وموثوقية.

إستنتاج١٢٤ يتضمن هذا المعيار متطلبات إضافية محددة تؤيد الفقرة ٢٢:-

(أ) تسمح الفقرة ٢٤ لشركة التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية لبعض الإلتزامات التأمينية التي تقرر، دون تلبية المتطلبات العادية في معيار المحاسبة الدولي ٨، بأن السياسة المحاسـبية يجب أن تنطبق على كافة البنود المشابهة (الفقرات إستنتاج ١٧٤-١٧٧).

(ب) تسمح الفقرة ٢٥ بإستمرار الممارسات التالية إلا أنها تمنع المباشرة بها:-

(١) قياس إلتزامات التأمين على أسس غير مخصومة (الفقرتين الإستنتاج ١٢٦ و١٢٧).

(٢) قياس الحقوق التعاقدية لأتعاب إدارة الإستثمارات المستقبلية بمبالـغ يتجـاوز القيمـة العادلة كما يفهم ضمناً من المقارنة مع الأتعاب الحالية التي يتم تحميلهـا مـن قبـل العاملين الآخرين في السوق بالنسبة لخدمات مشابهة (الفقرات إستنتاج ١٢٨-١٣٠).

(٣) إستعمال سياسات محاسبية غير موحدة لعقود التأمين الخاصـة بالـشركات التابعـة (الفقرتان إستنتاج ١٣١ و١٣٢).

(ج) تمنع الفقرة ٢٦ اللجوء إلى المزيد من الحيطة إذا كانت شركة التأمين تقـيس إلتزاماتهـا التأمينية حالياً بما يكفي من الحيطة (الفقرة إستنتاج ١٣٣).

(د) تنشئ الفقرات ٢٧-٢٩ افتراضا قابلا للنقض ضد إدخال هوامش إستثمار مـستقبلية عنـد قياس عقود التأمين (الفقرات إستنتاج ١٣٤-١٤٤).

(هـ) تتناول الفقرة ٣٠ موضوع "محاسبة الظل" (الفقرات إستنتاج ١٨١-١٨٤).

(و) تسمح الفقرة ٤٥ لشركة التأمين بإعادة تحديد الأصول المالية كما هي "بالقيمة العادلة مـن خلال الربح أو الخسارة" وذلك عند تغيير سياساتها المحاسبية للإلتزامات التأمينية (الفقرات إستنتاج ١٤٥-١٤٦).

إستنتاج١٢٥ إقترح بعض المجاوبين أن لا تسمح المرحلة ١ بتغيير السياسات المحاسبية من أجل منع غيـاب قابلية المقارنة (خاصة ضمن الدولة الواحدة) وأن يترك الأمر لاختيار الإدارة لإجراء تغييـرات عشوائية. إلا أن المجلس قرر السماح بالتغييرات في السياسات المحاسبية لعقود التأمين إذا كانت تجعل البيانات المالية أكثر ملائمة وليس أقل موثوقية، أو أكثر موثوقية وليس أقل ملائمة.

الخصم

إستنتاج١٢٦ حسب الممارسة الحالية لا يتم خصم معظم مطالبات التأمين العام. ومن وجهة نظر المجلس فإن خصم الإلتزامات التأمينية يؤدي إلى بيانات مالية أكثر صلة وموثوقية. إلا أنه ولأن المجلس لن يتناول معدلات الخصم وأسس تعديلات المخاطر حتى المرحلة ٢ فقد خلُص المجلس إلى أنـه لا يستطيع طلب الخصم في المرحلة ١. ومع ذلك فإن هذا المعيار يمنـع التغييـر فـي الـسياسة المحاسبية التي تتضمن الخصم وليس في سياسة لا تتضمن الخصم (الفقرة ٢٥(أ).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١٢٧ اعترض بعض المجاوبين على مسودة العرض ٥ على الخصم بالنسبة للعقود حيث يتوقع نشوء كافة التدفقات النقدية تقريباً خلال سنة واحدة على أسس المادية وفائدة التكلفة. وقد قرر المجلس عدم إيجاد إعفاء محدد لهذه الإلتزامات لأن معايير المادية العادية في معيار المحاسبة الدولي ٨ تنطبق على ذلك.

أتعاب إدارة الإستثمار

إستنتاج١٢٨ يحق لشركة التأمين بموجب بعض عقود التأمين أن تتقاضى أتعاب إدارة إستثمار دورية. وقد إقترح البعض أن على شركة التأمين-عند تحديد القيمة العادلة للحقوق والإلتزامات التعاقدية - خصم التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة بنسبة خصم تعكس المخاطرة التي ترافق التدفقات النقدية. وتستعمل بعض شركات التأمين هذا الأسلوب في تحديد القيم الضمنية.

إستنتاج١٢٩ ومع ذلك من وجهة نظر المجلس فإن هذا الأسلوب قد يؤدي إلى نتائج لا تتفق مع قياس القيمة العادلة. وإذا كانت أتعاب شركة التأمين عن إدارة الأصول التعاقدية تتفق مع الأتعاب التي تتقاضاها شركات التأمين الأخرى ومديري الأصول لخدمات إدارة أصول شبيهة فإن القيمة العادلة لحق شركة التأمين التعاقدي بالنسبة لهذه الأتعاب ستكون مساوية تقريباً لتلك التي تتكبدها شركة التأمين والجهات التي تدير الأصول من أجل الحصول على حقوق تعاقدية مشابهة*. وبالتالي فإن الفقرة (٢٥(ب)) من هذا المعيار تؤكد أنه لا يجوز لشركة التأمين أن تقوم بإدخال سياسة محاسبية تقيس هذه الحقوق التعاقدية بقيمة تزيد على القيمة العادلة كما تدل عليها الأتعاب الذي يتقاضاها الآخرون عن خدمات مشابهة، إلا أنه وإذا كانت السياسات المحاسبية الحالية لشركة التأمين تتضمن هذه المقاييس فيجوز أن تستمر بإتباعها في المرحلة ١.

إستنتاج١٣٠ يتضمن جدول أعمال المجلس مشروعاً حول الإعتراف بالإيرادات.

سياسات محاسبية موحدة بخصوص توحيد الحسابات

إستنتاج١٣١ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" من المؤسسات إستعمال سياسات محاسبية موحدة إلا أنه وبموجب المتطلبات المحلية الحالية فإن بعض شركات التأمين توحد حسابات مؤسساتها التابعة دون التأكد من قياس الإلتزامات التأمينية بإستعمال الممارسات الوطنية المتعارف عليها عموماً بالنسبة للسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل باقي المجموعة.

إستنتاج١٣٢ يخفض إستعمال سياسات محاسبية غير موحدة من ملائمة وموثوقية البيانات المالية إلا أن منع ذلك سيجبر بعض شركات التأمين على تغيير سياساتها المحاسبية لإلتزامات التأمين بالنسبة لبعض الشركات التابعة في المرحلة ١. ومن شأن هذا أن يتطلب تغييراً في الأنظمة قد تنتفي الحاجة إليها في المرحلة ٢. وبالتالي فقد قرر المجلس أن شركة التأمين التي تتبع حالياً سياسات محاسبية غير موحدة لعقود التأمين يمكنها الإستمرار بذلك في المرحلة ١. إلا أنه وإذا كانت شركة التأمين تستعمل حالياً سياسات محاسبية موحدة لعقود التأمين فليس بإمكانها التحول إلى إستعمال سياسات محاسبية غير موحدة (الفقرة ٢٥(ج) من هذا المعيار).

* ينسجم هذا النقاش مع حقوق والتزامات الخدمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

الحيطة الزائدة

إستنتاج١٣٣ تقيس بعض شركات التأمين إلتزاماتها التأمينية بناءاً على ما يقصد منه أن يكون أساس حيطة عالية يفتقر إلى الحيادية التي يتطلبها الإطار العام. إلا أن المرحلة ١ لا تحدد القدر المناسب من الحيطة، وعليه ليس بإمكانها أن تستبعد الحيطة الزائدة. وبالنتيجة لا يحاول هذا المعيار منع القياسات الحالية للإلتزامات التأمينية التي تفتقر إلى الحيادية بسبب الحيطة الزائدة، إلا أنه يمنع إستخدام الحيطة الزائدة إذا كانت شركة التأمين تقيس إلتزاماتها التأمينية بما يكفي من الحيطة (أنظر الفقرة ٢٦ من هذا المعيار). يتناول إختبار ملاءة الإلتزام في الفقرات ١٥-١٩ المشكلة الجدلية للإلتزامات التأمينية المخفضة.

هوامش الإستثمار المستقبلية

إستنتاج١٣٤ من وجهة نظر المجلس أن التدفقات النقدية المتأتية من أصل ما ليست ذات صلة بقياس الإلتزام (ما لم تؤثر هذه التدفقات النقدية على: (أ) التدفقات النقدية الناشئة عن الإلتزام أو (ب) خصائص الإئتمان المتعلقة بالإلتزام). يتعارض العديد من ممارسات القياس الحالية بالنسبة للإلتزامات التأمينية مع هذا المبدأ لكونها تستعمل معدل خصم يعتمد على العائد المقدر من الأصول التي تعتبر داعمة للإلتزامات التأمينية، إلا أن المجلس خَلُص إلى أنه لا يستطيع أن يستبعد هذه الممارسات حتى تقدم المرحلة ٢ إرشاداً حول معدل الخصم وأسس تعديلات المخاطرة.

إستنتاج١٣٥ نصت مسودة العرض ٥ على أن تغيير السياسة المحاسبية يجعل البيانات المالية أقل ملائمة وموثوقية إذا استحدثت ممارسة تقضي بتضمين هوامش الإستثمار المستقبلية. وقد اعترض بعض المجاوبين استنادا إلى الأسس التالية على هذا الإقتراح الذي من شأنه أن يحظر تقديم أي قياسات تعكس هوامش الإستثمار:-

(أ) أن المقترح يستبق الحكم على مسألة تخص المرحلة ٢. ويعتقد معظم الإكتواريين وشركات التأمين أن قياس القيمة العادلة (أي الذي تتم معايرته بالنظر الى معاملات تتضمن عقود تأمين) يجب أن يتضمن بعض الإعتبار لأداء الأصول ذلك أن تسعير المنتجات وإعادة التأمين ومعاملات السوق قد لوحظ أنها تعكس هذه الميزة.

(ب) أن معدل السوق الحالي يؤدي إلى معلومات أكثر ملائمة وموثوقية من معدل الخصم القديم الذي تشترطه جهة تنظيمية حتى وإن كان معدل السوق الحالي يعكس عوائد الأصول المتوقعة.

(ج) تعتبر معدلات الخصم المبنية على الأصول ميزة في معظم الأنظمة الوطنية بما فيها بعض الأنظمة الحديثة التي تستخدم التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية ومعدلات الخصم الحالية (على الرغم من أنها مبنية على الأصول). يفترض أن الحظر المقترح في مسودة العرض ٥ كان سيمنع شركة التأمين من إستبدال سياساتها المحاسبية لعقود التأمين بأسس محاسبية أكثر شمولية بالنسبة لعقود التأمين الأمر الذي يعد في مجمله أفضل من حيث الملائمة والموثوقية رغم وجود مساوئ إستخدام معدل خصم مبني على الأصول.

(د) لأن الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموماً تعتمد معدل خصم مبني على الأصول بالنسبة لبعض إلتزامات التأمين كان هذا الحظر سيمنع شركات التأمين من إعتماد تطبيق الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموماً على إلتزاماتها التأمينية في المرحلة ١، وهو ما كان سيشكل وضعا غير منصف لأن بعض شركات التأمين التي سبق وأن تبنت المعايير

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الدولية لإعداد التقارير المالية تطبق الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموماً على عقود التأمين الخاصة بها وبإمكانها الإستمرار بذلك في المرحلة ١.

إستنتاج١٣٦ في ضوء هذه التعليقات إستبدل المجلس الحظر المقترح في مسودة العرض ٥ بـافتراض قابـل للنقض يمكن التغلب عليه إذا كانت المكونات الأخرى للتغيير في السياسات المحاسبية تزيد مـن موثوقية وملائمة البيانات المالية لشركة التأمين بشكل كاف ليـرجح علـى مـساوئ اسـتحداث الممارسة موضوع البحث (أنظر الفقرة ٢٨ من هذا المعيار كمثال).

إستنتاج١٣٧ يحدد هذا المعيار ممارستين تتضمنان هوامش إستثمار مستقبلية عند قياس الإلتزامات التأمينيـة: (أ) إستعمال معدل خصم يعكس العائد المقدر على أصول شركة التأمين*، (ب) توقع العائد علـى هذه الأصول بنسبة عائد مقدرة وخصم هذه العائدات المقدرة بمعدل مختلف وتضمين النتيجة فـي قياس الإلتزام. وقد إقترح البعض أنه يجب إستبعاد (ب) من المرحلة ١ لكونهم يعتبرونهـا أقـل قبولا من (أ)، إلا أن المجلس قد لاحظ أنه على الرغم من أن (ب) تبدو غير صحيحة بشكل أكثر وضوحاً من (أ) إلا أن لهاتين الممارستين نفس الأثر وهما متكافئتان من الناحية المنطقية.

هوامش الإستثمار المستقبلية والقيمة الضمنية

إستنتاج١٣٨ بالإضافة إلى دراسة معدلات خصم المبنية على الأصول بشكل عام فقد درس المجلس أيضاً تقنية قياس محددة تعكس – على الأقل في الممارسة الحالية- بشكل تقليدي هوامش الإستثمار المستقبلية وبشكل خاص القيمة الضمنية. والقيمة الضمنية هي أسلوب غير مباشر لقياس الإلتزام التأميني. تقيس الأساليب غير المباشرة الإلتزام عن طريق خصم كافة التدفقات النقدية الناشئة عن مجموعة عقود التأمين والأصول التي تدعم هذه المجموعة للوصول إلى قياس صاف للعقـود والأصـول التي تدعمها. ثم يتم طرح قياس الأصول للوصول إلى قياس مجموعة العقود †. وعلى العكـس فإن الأساليب المباشرة تقيس الإلتزام عن طريق خصم التدفقات النقدية المستقبلية مـن مجموعـة العقود فقط. وإذا تم إعتماد ذات الإفتراضات في كلا الحالتين فإن الأسـلوب المباشـر وغيـر المباشر يمكن أن يؤديان إلى نفس النتائج§.

إستنتاج١٣٩ تفصح شركات تأمين الحياة في عدد متزايد من الدول عن معلومات القـيم الـضمنية. ويفـصح معظمها عن هذه المعلومات خارج البيانات المالية أو كمعلومات تكميلية (غير مدققة في العـادة) إلا أن القليل من هذه الشركات من يستعملها كمقياس في ميزانياتها العمومية.

---

* تحاول بعض الأساليب إيجاد محفظة أصول (محفظة مكررة) تكون خصائصها تكرار مطابق لخصائص الإلتزام. وإذا كان من الممكن إيجاد مثل هذه المحفظة فقد يكون من المناسب استعمال العائد المتوقع من تكرار المحفظة كمعدل الخصم للالتزام مع ما يلزم من التعديل مقابل الاختلافات في الخصائص، إلا أن إتجاهات تغيير المحفظة ينبغي عدم اعتبارها كأنها تـستخدم معـدل خصم مبني على الأصول لأنها تحاول قياس خصائص الإلتزام وهي ليست مبنية على خصائص الأصول الحالية المحتفظ بهـا والتي قد تنطبق أو لا تنطبق على خصائص الإلتزام.

† إذا تم الاعتراف بالقيم الضمنية في بيان المركز المالي فيتم عرضهما كبندين: إلتزام تأميني وأصل غير مادي منفـصل، وهـذا يشبه العرض الموسع الذي يسمح به هذا المعيار في حال إندماج الأعمال أو نقل المحفظة.

§ لوك ن. جيرارد، *القيمة السوقية للالتزامات التأمينية، مطابقة طرق التقييم الإكتوارية وتسعير الخيـارات*، المجلـة الإكتواريـة لأمريكا الشمالية، المجلد ٤ رقم ١.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١٤٠ لقد شعر بعض المجاوبون بأن أسلوب القيمة الضمنية هو أكثر ملائمة وموثوقية بشكل كبير من معظم أساليب المحاسبة الحالية، وأنه ينبغي أن يسمح لشركة التأمين بإعتماده. وقد أشاروا إلى أن القيم الضمنية عادة ما تنال إعتباراً مهما في تحديد أسعار الشراء بالنسبة لشركات التأمين وبالنسبة لوحدات عقود التأمين، كما أن القيمة الضمنية والأساليب غير المباشرة المشابهة كثيراً ما تستخدم في محاسبة إلتزامات التأمين الناشئة من عمليات الشراء هذه.

إستنتاج١٤١ للأسباب التالية إقتراح البعض أن على المرحلة ١ أن تمنع قياسات القيمة الضمنية في الميزانية العمومية:-

(أ) أن أساليب القيمة الضمنية غالباً غير منظمة في الوقت الحالي، وهناك تباين في تطبيقها. فعلى سبيل المثال يرى البعض أن الأساليب المستخدمة لتعكس المخاطرة بطريقة غير متقنة بشكل كبير أولية تتباين ولا تتفق بشكل كامل مع أسعار سوق رأس المال.

(ب) أن أساليب القيمة الضمنية اليوم تنطوي في العادة على ممارستين إعتبرت مسودة العرض ٥ إستحداثهما أمراً غير مقبول:-

(١) إبراز هوامش الإستثمار المستقبلية في قياس أصل "القيمة الضمنية" المرتبط بإلتزامات التأمين (أنظر الفقرات إستنتاج ١٣٤-١٤٤).

(٢) قياس الحقوق التعاقدية لأتعاب إدارة الإستثمار المستقبلية بمقدار يتجاوز قيمتها العادلة المستنتجة من المقارنة مع الأتعاب الحالية التي يتقاضاها عاملون آخرون في السوق عن خدمات مشابهة (أنظر فقرات الإستنتاج ١٢٨-١٣٠).

(ج) في الممارسة الحالية يتم تحديد القيمة الضمنية بشكل عام على أساس أفضل تقدير واحد لا يعكس المدى الكامل للنتائج المحتملة. وهو ما لا يتناول بشكل كاف الضمانات الضمنية والخيارات مثل ضمانات معدل الفائدة الضمنية. وحتى وقت قريب كانت القيم الضمنية تتجاهل هذه البنود إذا لم تكن ذات قيمة. وفي الواقع في بعض الحالات تم تجاهلها حتى لو كانت ذات قيمة بسبب الإفتراضات حول أداء الإستثمار المستقبلي. ويتم توجيه المزيد من الإهتمام حالياً لهذه الخيارات والضمانات، وقد تبدأ أساليب القيمة الضمنية بتناولها بشكل أكثر صرامة إلا أن هذا الحدث لم يكتمل بعد.

إستنتاج١٤٢ ومع ذلك وللأسباب التالية يسمح هذا المعيار بإستمرار إستعمال قياسات القيمة الضمنية:-

(أ) إن أحد أهداف المرحلة ١ هو تجنب التأثير على الممارسة الحالية لعقود التأمين ما لم يؤدي التغيير الى تحسين جوهري، وإلى توجه يتفق مع التوجه المحتمل للمرحلة ٢. ومنع الإستعمال المستمر للقيمة العادلة قد لا يلبي هذا المعيار.

(ب) إن أساليب القيمة الضمنية مبنية على تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية وليس تراكماً للمعاملات السابقة. وقد تتغلب إيجابيات ذلك في بعض الحالات على سلبيات تضمين هوامش الإستثمار المستقبلية، وبالتالي فإن منع أساليب القيمة الضمنية قد لا يؤدي إلى بيانات مالية أكثر ملائمة وموثوقية في كل حالة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) بالنظر إلى أن المجلس لم يمنع معدلات الخصم المبنية على الأصول بالنسبة لقياس إلتزامات التأمين الأخرى في المرحلة ١ فليس هناك سبب يبرر منع قياسات القيمة الضمنية التي تتضمن هوامش الإستثمار المستقبلية في المرحلة ١.

(د) على الرغم من أن قياسات القيمة الضمنية تتضمن اليوم هوامش الإستثمار المستقبلية إلا أن بعض الممارسين قد إقتراحوا تحسين أساليب القيمة الضمنية من خلال تعديل أصول التدفقات النقدية للمخاطر بشكل كامل لجعلها متفقة مع أسعار السوق.

إستنتاج١٤٣ نستخلص من إستنتاجات المجلس حول الملائمة والموثوقية (الفقرات إستنتاج ١٢٨-١٣٠) وأتعاب إدارة الإستثمار (الفقرات إستنتاج ١٢٨-١٣٠) وهوامش الإستثمار المستقبلية (الفقرات إستنتاج ١٣٤-١٣٧) أن لشركة التأمين إستحداث قياسات القيمة الضمنية في الميزانية العمومية فقط في حالة تلبية الشروط التالية:-

(أ) أن تؤدي السياسة المحاسبية الجديدة إلى بيانات أكثر ملائمة وموثوقية (الفقرة ٢٢ من هذا المعيار). وهذا ليس قراراً تلقائياً بل يعتمد على مقارنة المحاسبة الحالية في شركة التأمين مع الطريقة التي تعتزم إستخدامها لتطبيق القيمة الضمنية.

(ب) زيادة الموثوقية والملائمة تكون كافية للتغلب على الفرضية القابلة للنقض ضد تضمين هوامش الإستثمار المستقبلية (الفقرة ٢٩ من هذا المعيار)

(ج) تتضمن القيمة الضمنية الحقوق التعاقدية لأتعاب إدارة الإستثمار المستقبلية بمقدار لا يتجاوز قيمتها العادلة كما يتبين من مقارنة الأتعاب الحالية التي يتقاضاها عاملون آخرون في السوق عن خدمات مشابهة (الفقرة ٢٥ ب من هذا المعيار والفقرات إستنتاج ١٢٨-١٣٠).

إستنتاج١٤٤ يستعمل معدل الخصم في بعض أساليب القياس لتحديد القيمة الحالية لهوامش الربح المستقبلية التي تعزى عندئذ الى فترات مختلفة بإستعمال معادلة معينة. أما في الأساليب الأخرى (مثل معظم تطبيقات القيمة الضمنية) فإن معدل الخصم يحدد قياس الإلتزام مباشرة. وقد خلُص المجلس إلى أن من المستبعد جداً أن تتمكن شركة التأمين من التغلب على الإفتراض القابل للنقض في الحالة الأخيرة (أنظر الفقرة ٢٩ من هذا المعيار).

إعادة تحديد الأصول المالية

إستنتاج١٤٥ عندما تغير شركة التأمين سياساتها المحاسبية للإلتزامات التأمينية من المسموح-ولكن غير مطلوب-أن يتم إعادة تصنيف بعض أو كل الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال حساب الربح أو الخسارة، وهو ما يسمح لشركة التأمين بتجنب التباينات المصطنعة عند تحسين سياساتها المحاسبية لإلتزامات التأمين. وقد قرر المجلس أيضاً:-

(أ) عدم تقييد إعادة تحديد الأصول التي تدعم عقود التأمين التي تم تغيير السياسات المحاسبية بشأنها. ولم يشأ المجلس أن يوجد قيوداً غير ضرورية على شركات التأمين التي ترغب في الإنتقال إلى أسس قياس أكثر توافقاً وتعكس القيم العادلة.

(ب) عدم إستحداث خيار إعادة تصنيف الأصول المالية بإعتبارها "متوفرة برسم البيع". إن من شأن إعادة التصنيف هذه أن تتسبب في تغييرات في المبالغ المسجلة والتي سيتم الإعتراف بها بشكل مباشر في حقوق ملكية الأصول، إنما في الربح أو الخسارة بالنسبة

لإلتزامات التأمين. بإمكان شركة التأمين أن تتجنب مثل هذا التباين من خلال تصنيف الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال حساب الربح أو الخسارة.

إستنتاج١٤٦ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بإعادة تحديد الأصول في ظروف محددة عندما تتبنى مؤسسة ما معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المعدل. إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١"*تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى*"، يتضمن أحكاماً مشابهة تتعلق بالتطبيق للمرة الأولى.

شراء عقود التأمين في إندماج الأعمال ونقل المحافظ

إستنتاج١٤٧ عندما تشتري مؤسسة ما مؤسسة أخرى في عملية إندماج أعمال فإن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" يتطلب من الشركة المشترية أن تقيس بالقيمة العادلة الأصول القابلة للتحديد والإلتزامات المشتراة. وتوجد متطلبات مشابهة في العديد من الأطر الوطنية للمحاسبة إلا أنه من ناحية تطبيقية عادة ما تستخدم شركات التأمين عرضاً موسعاً بتفاصيل القيمة العادلة لعقود التأمين التي تم الحصول عليها إلى عنصرين:-

(أ) إلتزام يتم قياسه بموجب سياسات شركة التأمين المحاسبية بالنسبة لعقود التأمين التي تصدرها؛ و

(ب) أصل غير ملموس يمثل الفرق بين (١) القيمة العادلة لحقوق التأمين التعاقدية التي تم الحصول عليها وإلتزامات التأمين التي تم تحملها و (٢) المبلغ المحدد في (أ). وغالباً ما تصف شركات التأمين على الحياة هذا الأصل غير الملموس بأسماء عديدة مثل القيمة الحالية للعمل النافذ (PVIF) أو القيمة الحالية للربح المستقبلي (PVFP أو PVP) أو قيمة العمل المشترى (VOBA). وتنطبق مبادئ مشابهة على التأمين غير التأمين على الحياة مثل إذا لم يتم خصم إلتزامات المطالبات.

إستنتاج١٤٨ قرر المجلس للأسباب التالية السماح بهذه الممارسات الحالية خلال المرحلة ١(الفقرة ٣١ من هذا المعيار):-

(أ) أن أحد أهداف المرحلة ١ هو تجنب استباق الحكم على معظم قضايا المرحلة ٢ وتجنب طلب تغيير الأنظمة للمرحلة ١ والتي قد تحتاج إلى مراجعة في المرحلة ٢. وفي الوقت ذاته يوفر الإفصاح عن طبيعة الأصول غير الملموسة ذات العلاقة أو أي تغيير فيها إلى الشفافية لمستعمليها.

(ب) لا يقدم هذا المعيار إرشاداً حول طريقة تحديد القيمة العادلة لإلتزامات التأمين لأن ذلك قد يكون سابقاً لأوانه في المرحلة ١ إلا أن القيم العادلة المحددة في المرحلة ١ قد يلزم تغييرها في المرحلة ٢.

(ج) قد يكون من الصعب إدراج قياس القيمة العادلة في تاريخ إندماج الأعمال ضمن المحاسبة اللاحقة لعقد تأمين دون الحاجة إلى تغيير الأنظمة التي ستصبح غير صالحة للإستعمال في المرحلة ٢.

إستنتاج١٤٩ إن الأصل غير الملموس الموصوف أعلاه عادة ما يتم إطفاؤه على مدى المدة المقدرة للعقد. وتستعمل بعض شركات التأمين طريقة الفائدة في الإطفاء والتي تبدو مناسبة للأصول التي تتألف جوهرياً من القيمة الحالية لمجموعة من التدفقات النقدية التعاقدية. إلا أنه ليس مؤكداً ما إذا كان معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" كان سيسمح بإستعمالها. وبالتالي فقد قرر المجلس أن هذا الأصل ينبغي أن يبقى خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ وأن

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

قياسه اللاحق يجب أن يكون متفقاً مع قياس إلتزامات التأمين ذات العلاقة (الفقرة ٣١ ب من هذا المعيار). ولأن هذا الأصل قد تتم تغطيته بإختبار ملاءة الإلتزام في الفقرات ١٥-١٩ فقد إستثناه المجلس من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*".

إستنتاج١٥٠ لا يزال معيار المحاسبة الدولي ٣٦ و معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ينطبقان على قوائم وعلاقات العملاء التي تعكس توقعات العقود التي لا تشكل جزءاً من حقوق وإلتزامات التأمين التعاقدية الموجودة في تاريخ إندماج الأعمال. ويتناول المثال التوضيحي المنشور في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ علاقات العملاء التي يتم الحصول عليها مع محفظة عقود التأمين على السيارات لسنة واحدة.

إستنتاج١٥١ تتضمن قياسات الأصول غير الملموسة المنصوص عليها في فقرة الإستنتاج ١٤٧(ب) أحياناً هوامش الإستثمار المستقبلية. وتخضع هذه الهوامش لذات المتطلبات التي تخضع لها هوامش الإستثمار المستقبلية عند قياس إلتزامات التأمين ذات العلاقة (أنظر الفقرات إستنتاج ١٣٤-١٤٤).

إستنتاج١٥٢ في بعض الحالات تشمل السياسات المحاسبية لشركات التأمين بموجب الممارسات المتعارف عليها السابقة (أي تلك المستخدمة قبل تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) قياس الأصل غير الملموس الموصوف في فقرة الإستنتاج ١٤٧(ب) على أساس مأخوذ من المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات الأخرى. وفي مثل هذه الحالات إذا قامت مؤسسة بتغيير قياس أصولها وإلتزاماتها من خلال إعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى فإن محاسبة الظل قد تكون مناسبة لها (أنظر الفقرات إستنتاج ١٨١-١٨٤ للإطلاع على نقاش محاسبة الظل).

إستنتاج١٥٣ طلب بعض المجاوبين إعتماد إعفاء من قياس القيمة العادلة لإلتزامات التأمين التي تتولاها مؤسسة ما نتيجة إندماج الأعمال. وقد أوضحوا بأن هناك الكثير من عدم التأكد يشوب الكيفية التي يجب تحديد وتعريف القيمة العادلة بواسطتها. ومع ذلك يبدو أن شركات التأمين كانت قادرة على التكيف مع المتطلبات الحالية في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير الوطنية. ومن هنا لم يجد المجلس سبباً مقنعاً لإعفاء جديد.

ميزات المشاركة الإختيارية

إستنتاج١٥٤ تتضمن بعض عقود التأمين ميزة مشاركة إختيارية بالإضافة إلى العنصر المضمون. ولشركة التأمين حرية تقدير مبلغ و/أو توقيت التوزيعات على حاملي الوثائق على الرغم من أن حرية الإختيار هذه قد تخضع لبعض المحددات التعاقدية (بما فيها القيود القانونية والتنظيمية ذات العلاقة) والقيود التنافسية. وتتم التوزيعات عادة على حاملي الوثائق الذين تكون عقودهم نافذة في تاريخ التوزيع. بهذا وفي العديد من الحالات يعني التغيير في توقيت التوزيعات أن جيلاً جديداً من حاملي الوثائق سيستفيد منها.

إستنتاج١٥٥ على الرغم من أن شركة التأمين تملك حرية الإختيار التعاقدية بخصوص التوزيعات، إلا أنه من المحتمل في العادة أن يتلقى حملة الوثائق الحاليون أو المستقبليون جزءاً من الفائض المتراكم المتوفر (في تاريخ التقرير المالي) للتوزيع على حملة العقود التي تتضمن ميزة مشاركة إختيارية (أي الفائض القابل للتوزيع). إن المسألة المحاسبية الرئيسية هي ما إذا كان هذا الجزء من الفائض القابل للتوزيع هو إلتزام أو مكون حق ملكية. وسيعالج المجلس هذا السؤال في المرحلة ٢.

إستنتاج١٥٦ إن المزايا من هذا النوع لا توجد فقط في عقود التأمين بل أيضاً في بعض عقود الإستثمار (أي الإلتزامات المالية). وقد يؤدي طلب معاملة محاسبية معينة في المرحلة ١ بالنسبة لعقود الإستثمار التي تتضمن هذه المزايا إلى احتمال أن يقرر المجلس معاملة مختلفة في المرحلة ٢. كما أن حملة عقود التأمين وعقود الإستثمار في بعض الحالات يملكون حق تعاقدي بالمشاركة في الدفعات الإختيارية من نفس وعاء الأصول. وإذا طلب المجلس معاملة محددة لمزايا المشاركة الإختيارية في عقود الإستثمار في المرحلة ١ فإن هذا قد ينطوي على حكم مسبق على معالجة هذه المزايا في عقود التأمين المرتبطة بنفس وعاء الأصول.

إستنتاج١٥٧ لهذه الأسباب قرر المجلس عدم التعرض لمعظم جوانب المعاملة المحاسبية لهذه المزايا في المرحلة ١ سواء لعقود التأمين أو لعقود الإستثمار، إلا أن الفقرات ٣٤ و ٣٥ من هذا المعيار تؤكد أن من غير المقبول تحديد ميزة المشاركة الإختيارية كفئة متوسطة ليست إلتزاماً ولا حق ملكية، ذلك أن هذا قد لا يتفق مع *الإطار* العام. وإذا كان بند الميزانية لا يلبي التعريف الإطار العام للإلتزامات والأصول ومعايير الإعتراف بها فإن هذا البند يعتبر مشمولاً في حقوق الملكية.

إستنتاج١٥٨ يضاف الى ذلك أن مسودة العرض ٥ إقتراحت متطلبا على مصدر عقد الإستثمار الذي يتضمن هذه الميزة بالإعتراف بالإلتزام المقدر بمبلغ لا يقل عن المبلغ الذي سينتج عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون للعقد. ولأنه ليس مطلوباً من شركة التأمين تحديد قياس العنصر المضمون كما في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان مجموع الإلتزام المعترف به أعلى بشكل واضح. وقد أشارت مسودة العرض ٥ إلى توقعات المجلس بأن شركات التأمين لن تحتاج الى أنظمة جديدة شاملة للإمتثال لهذه المتطلبات.

إستنتاج١٥٩ إعترض بعض المجاوبين على أن تحديد نتيجة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون قد يكون تقريباً دون أثر (وفي هذه الحالة يكون المتطلب غير ضروري) أو يحتاج الى أنظمة شاملة جديدة (مما يتسبب في تكاليف تتجاوز المنفعة المتوقعة للمستعملين). وقد تبنى المجلس في سبيل إستكمال هذا المعيار أسلوباً أكثر مرونة يقصر الحاجة للأنظمة من أجل تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون وحده، بينما لا يزال يتطلب بعض الصرامة لتجنب إظهار الإلتزامات المالية بأقل مما هي عليه. وتحديداً تسمح الفقرة ٣٥ بانتهاج أسلوبين لميزة المشاركة الإختيارية في الإلتزام المالية:-

(أ) يجوز أن تصنف شركة التأمين كامل ميزة المشاركة التقديرية كإلتزام ولكنها لا تحتاج لفصلها عن العنصر المضمون (وبالتالي لا تحتاج لتحديد نتيجة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون). إن شركة التأمين التي تختار هذا الأسلوب مطالبة بإجراء إختبار ملاءة الإلتزام المنصوص عليه في الفقرات ١٥-١٩ من هذا المعيار على العقد.

(ب) يجوز أن تصنف شركة التأمين بعض أو كل المزايا كمكون منفصل عن حق الملكية وفي هذه الحالة فإن المسؤولية المعترف بها يجب أن لا تقل عن نتيجة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون. ليس على شركة التأمين تحديد هذا القياس إذا كان مجموع المسؤولية المعترف بها أعلى بشكل واضح.

إستنتاج١٦٠ قد يكون هناك إختلافات في التوقيت بين العائد المتراكم بموجب هذا المعيار والفائض القابل للتوزيع (أي المبلغ المتراكم المؤهل من الناحية التعاقدية كفائض قابل للتوزيع على حائزي ميزة المشاركة الإختيارية). وعلى سبيل المثال قد لا يشتمل الفائض القابل للتوزيع أرباح

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإستثمار غير المحققة والمعترف بها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتكون إختلافات التوقيت الحاصلة مماثلة في بعض جوانبها للإختلاف الزمنية بين المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات وأسسها الضريبية. لا يتناول هذا المعيار تصنيف هذه الإختلافات في التوقيت حيث أن المجلس وحتى المرحلة ٢ لم يحدد ما إذا كان الفائض القابل للتوزيع هو كامل حق الملكية أو الإلتزام أو جزءاً من حق الملكية والإلتزام.

إستنتاج١٦١ إن العامل الذي يجعل من الصعب تحديد المحاسبة المناسبة لهذه المزايا هو حرية الإختيار المقيدة، وبعبارة أخرى الجمع بين حرية الإختيار والقيود على ذلك الإختيار. وإذا افتقرت مزايا المشاركة للإختيارية تصبح المذكورة مشتقات ضمنية وتدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج١٦٢ لا يشمل تعريف ميزة المشاركة الإختيارية الإختيار التعاقدي غير المقيد لوضع "نسبة إئتمانية" تستخدم لقيد فوائد أو عوائد أخرى لحملة الوثائق (كما نراه في العقود التي توصف في بعض الدول بعقود "حياة شاملة"). ويرى البعض هذه المزايا مشابهة لمزايا المشاركة الإختيارية لأن النسبة الإئتمانية مقيدة بقوى السوق وموارد شركة التأمين. وسيقوم المجلس بمراجعة معالجة هذه المزايا في المرحلة ٢.

إستنتاج١٦٣ طلب بعض المجاوبين من المجلس توضيح معاملة الأقساط التي يتم قبضها عن الأدوات المالية التي تتضمن ميزة مشاركة إختيارية. ونظريا لا تعتبر أقساط العنصر المضمون من الإيرادات، إلا أن معاملة القسط لمزايا المشاركة الإختيارية قد تعتمد على أمور لن يتم حسمها حتى المرحلة ٢. كما أن طلب تقسيم الأقساط قد يتضمن تغييرات في الأنظمة قد تنتفي الحاجة إليها في المرحلة ٢. ولتجنب الإنقطاع غير الضروري في المرحلة ١ قرر المجلس أن بإمكان المؤسسات الإستمرار في عرض الأقساط كإيرادات إلى جانب مصروف مناسب يمثل التغيير في الإلتزام.

إستنتاج١٦٤ وبديهياً إذا كان جزء من ميزة المشاركة الإختيارية أو كانت بكاملها مصنفة كعنصر حقوق ملكية فإن الجزء ذو العلاقة من القسط يجب أن لا يظهر في الربح أو الخسارة. ومع ذلك خلُص المجلس إلى أن الطلب بأن يتم فصل كل قسط وارد سيحتاج الى تغييرات في الأنظمة تخرج عن نطاق المرحلة ١. ولذلك قرر المجلس أن بإمكان شركة التأمين الإعتراف بكامل القسط كإيراد دون فصل الجزء ذو العلاقة بمكون حق الملكية، إلا أن المجلس أكد على ضرورة عرض ذلك الجزء من الربح أو الخسارة الذي يعزى إلى مكون حق الملكية كتوزيع للربح أو الخسارة (بشكل يشبه عرض مصالح الأقلية*)، وليس كمصروف أو دخل.

إستنتاج١٦٥ لقد إقتراح البعض أنه يجب إستثناء عقود التأمين التي تتضمن ميزة مشاركة إختيارية من الإفصاح بالقيمة العادلة المطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢*، وأبرزوا المشكلات النظرية والعملية في تحديد القيمة العادلة لأدوات من هذا النوع. إلا أنه وبدلاً من إنشاء إستثناء جديد من الإفصاح المطلوب للقيمة العادلة أضاف المجلس فقرة جديدة (٩١أ) إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢. وقد وسع ذلك المتطلبات الحالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ التي تحكم أدوات حق الملكية غير المسعرة التي لا يمكن تحديد قيمتها العادلة بشكل يمكن الإعتماد عليه.

---

* صدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في يناير ٢٠٠٨ معيار المحاسبة الدولي ٢٧ المعدل *"البيانات المالية الموجدة والمنفصلة"*، والذي قام بتعديل "حصص الأقلية" إلى "الحصص غير المسيطرة"

* في أغسطس ٢٠٠٥، شمل المجلس جميع الإفصاحات المتعلقة بالأدوات المالية في *المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات"*.

أمور ذات علاقة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩

الأصول المخصصة لدعم عقود التأمين

إستنتاج١٦٦ لا يتناول هذا المعيار الأصول المالية أو غير المالية التي تحتفظ بها شركات التأمين لدعم عقـود التأمين. ويحدد معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أربع فئات من الأصول المالية مـع ثلاثـة طـرق مختلفة للمعالجة المحاسبية. وعند وضع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن الهيئة السابقة للمجلـس (لجنة معايير المحاسبة الدولية) قد أقرت بأن لدى معظم الدول نموذج معالجة مختلط يقيس بعض الأصول المالية بتكلفة الإستهلاك وبعضها الآخر بالقيمة العادلة. وقـد قـررت لجنـة معـايير المحاسبة الدولية الإبقاء على الأساليب المختلفة ولكن مع تنظيمها وتشكيلها على النحو التالي:-

(أ) الأصول المالية المصنفة "بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة" (بمـا فيهـا كافـة الأصول المالية المخصصة للتجارة) تقاس بالقيمة العادلة مع الإعتراف بكافة التغييرات في قيمتها العادلة في الربح أو الخسارة. وعلاوة على ذلك تعتبر كافة المشتقات بأنها محتفظ بها برسم التداول وبالتالي يتم قياسها بالقيمة العادلة لأن ذلك هو الأسلوب الوحيد الذي يقدم ما يكفي من الشفافية في البيانات المالية.

(ب) إن الأصول المتوفرة برسم البيع (أي تلك التي لا تقع ضمن نطاق أي فئـة أخـرى) يـتم قياسها بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيير في قيمتها العادلة في حقوق الملكية إلى أن يتم عكس الإعتراف بالأصل أو أن تتم خفض قيمته. ويعتبر القياس بالقيمة العادلة مناسباً لأن الأصول المتوفرة برسم البيع قد تباع إستجابة -على سبيل المثال- للتغييرات فـي سـعر السوق أو لنقص السيولة.

(ج) يجوز قياس الأصول ذات الإستحقاق المحدد بالتكلفة المطفأة إذا كانـت المؤسـسة تنـوي الإحتفاظ بها حتى الإستحقاق وأظهرت أنها تملك القدرة على ذلك. وتقوم هـذه المعاملـة على أساس وجهة نظر البعض القائلة بأن التغيير في أسعار السوق ليس ذي علاقة إذا كان الأصل محتفظ به حتى الإستحقاق لكون هذه التغييرات ستنعكس قبل الإستحقاق (ما لم يتم تخفيض قيمة الأصل).

(د) تقاس القروض والذمم بالتكلفة المطفأة. وقد إقتنعت لجنة معايير المحاسبة الدولية بأن هناك صعوبات في تقدير القيمة العادلة لهذه القروض، وأن هناك حاجة للمزيد من التقدم في تقنيات التقييم قبل اشتراط القيمة العادلة.

إستنتاج١٦٧ وقد عبر البعض عن خشيتهم من أن التباينات المحاسبية قد تنشأ في المرحلة ١ إذا كانت الأصول المالية (خصوصاً الإستثمارات التي تترتب عليها الفائدة) المخصصة لدعم عقود التأمين يتم قياسها بالقيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بينما يتم قياسها الإلتزامات التأمينية على أسس مختلفة. وإذا صنفت شركة التأمين أصولها على أنها "برسم البيع" فإن الإخـتلاف فـي أسـاس القياس لن يؤثر على الربح أو الخسارة إلا أنه قد يؤدي إلى بعض التقلب في حقوق الملكية. ولم يعتبر البعض أن التقلب هو عرض صادق للتغيير في الوضع المالي لشركة التأمين. وعند إعداد مسودة العرض ٥ وبعد مناقشة العديد من الإقتراحات لخفض هذا التقلب،* قـرر المجلـس مـا يلي:-

(أ) عدم تخفيف المعايير في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتصنيف الأصول المالية علـى أنهـا محتفظ بها حتى الإستحقاق". إن من شأن تخفيف هذه المعايير أن ينسف التأكيد الأساسـي

* ناقش المجلس هذا الموضوع في اجتماعه في نوفمبر ٢٠٠٢. وكان أحد المواضيع الرئيسية التي أثارها المشاركون من قطاع التأمين في جلستين استغرقت كل منهما نصف يوم أثناء نقاشات الطاولة المستديرة حول الأدوات المالية فـي مـارس ٢٠٠٣. وقبل إستكمال مسودة العرض ٥ ناقش المجلس الموضوع مرة ثانية في أكتوبر ٢٠٠٣.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بأن لدى المؤسسة النية والقدرة على الإحتفاظ بالأصول حتى الإستحقاق. وقد لاحظ المجلس بأن شركة التأمين قد تكون قادرة على تصنيف بعض أصولها المالية ذات الإستحقاق المحدد على أنها محتفظ بها حتى الإستحقاق إذا كانت لا تعتزم بيعها قبل الإستحقاق، وبالإضافة إلى تلبية الشروط المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ خَلُص المجلس إلى أن الزيادة غير المتوقعة في انقضاء الإستحقاقات أو في المطالبات لن تضطرها لبيع تلك الأصول (بإستثناء "حالات الكوارث" التي تناولها معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في الفقرة تطبيق ٢١).

(ب) عدم إنشاء فئة جديدة للأصول المسجلة بالتكلفة المطفأة: الأصول المخصصة لدعم إلتزامات التأمين. فقد يؤدي إنشاء هذه الفئة إلى الحاجة إلى التمييز العشوائي وإجراءات عزو معقدة قد لا تجعل من البيانات المالية لشركة التأمين أكثر ملائمة وموثوقية، وقد تتطلب من شركة التأمين تطوير أنظمة مكلفة. وقد اطلع المجلس على سابقة وجدت في اليابان لهذه الفئة إلا أنه لم يقتنع بأن الإجراءات التي تم تبنيها هناك تستطيع التغلب على هذه الصعوبات. وعلاوة علي ذلك إذا كانت شركة التأمين قد تبيع الأصول إستجابة-على سبيل المثال- إلى التغييرات في سعر السوق أو نقص السيولة، فإن القياس الوحيد المناسب هو القيمة العادلة.

(ج) عدم إنشاء فئة جديدة للإلتزامات "المتوفرة برسم التسوية"، مماثلة للأصول المتوفرة برسم البيع، يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيير في القيمة العادلة في حقوق الملكية. إن إنشاء هذه الفئة سيجعل من الضروري إيجاد أساس للتمييز بين هذه الفئة والفئة الحالية للإلتزامات المالية غير التجارية أو السماح بحرية إختيار المعالجات المحاسبية. ولم يحدد المجلس أساساً لهذا التمييز ولا لتقرير أي من هاتين الفئتين قد تتطلب من شركة التأمين تطوير أنظمة جديدة دون التأكد من أن هذه الأنظمة ستكون مطلوبة في المرحلة ٢.

إستنتاج١٦٨ عند إعداد مسودة العرض ٥ خَلُص المجلس إلى أن الأسباب المبينة أعلاه تتغلب على آثار أي تباين محاسبي في حقوق الملكية الواردة في تقارير شركة التأمين المالية، وعليه قرر المجلس عدم إعفاء شركة التأمين من هذه المتطلبات الحالية حتى وإن كان الإعفاء مؤقتاً.

إستنتاج١٦٩ قد تكون شركات التأمين حساسة بشكل خاص تجاه حقوق الملكية الواردة في البيانات المالية ذات الغايات العامة في بعض الدول حيث تستخدم هذه المبالغ في تقييم الإمتثال للمتطلبات التنظيمية لرأس المال. إلا أنه وعلى الرغم من أن مشرفي التأمين من أهم مستخدمي البيانات المالية ذات الغايات العامة فإن هذه البيانات المالية ليست مخصصة لغاية محددة من غايات مراقبي التأمين دون غيرهم من المستعملين. كما أن لدى المراقبين عادة صلاحية الحصول على المعلومات الإضافية التي تلبي حاجات محددة. ومن وجهة نظر المجلس فإن إنشاء إعفاءات جديدة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في هذا المجال لن تكون الطريقة الأفضل لتلبية الحاجات الإعتيادية للمستعملين (بما فيهم مشرفي التأمين) لبيانات شركة التأمين المالية ذات الغايات العامة.

إستنتاج١٧٠ جادل البعض بأن البنوك تتمتع "بميزة" لا تتوفر لشركة التأمين. فبموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يمكن للبنك أن يقيس أصوله وإلتزاماته المركزية في قيوده البنكية (القروض والذمم والإلتزامات المالية غير التجارية) بالتكلفة المطفأة بينما لا يتوفر هذا الخيار لشركات التأمين بالنسبة للعديد من الأصول المخصصة لدعم أنشطتها التأمينية المركزية. إلا أنه وكما توضح

الفقرة إستنتاج ١٦٦(د) سمحت لجنة معايير المحاسبة الدولية بالقياس بالتكلفة المطفأة للقروض والذمم حيث كان لديها مخاوف بشأن الصعوبات في تحديد قيمتها العادلة. ولا ينطبق هذا العامل على العديد من الأصول التي تحتفظ بها شركة التأمين لدعم الإلتزامات التأمينية.

إستنتاج١٧١ حث العديد من المجاوبين على مسودة العرض ٥ المجلس على إختبار طرق لتقليل التباين المحاسبي المبين سابقاً. وقد ناقش المجلس هذا الموضوع مطولا في الإجتماعات الثلاثة التي ناقش خلالها الإجابات الواردة على مسودة العرض ٥ قبل إستكمال هذا المعيار. كما ناقش المجلس ذلك مع المجلس الإستشاري للمعايير. وقد أثير الموضوع أيضاً في إجتماع اللجنة الإستشارية للتأمين التابعة للمجلس في سبتمبر ٢٠٠٣ حيث حضر ستة من أعضاء المجلس إلى جانب طاقم المشروع. وقد جرت مناقشات منفصلة بين أعضاء المجلس والطاقم والأطراف المعنية بما فيهم مستعملين وشركات تأمين وإكتواريين ومدققي حسابات ومنظمين.

إستنتاج١٧٢ من المهم التمييز بين نوعين من أنواع التباين المحاسبي:-

(أ) ينشأ *التباين المحاسبي* إذا كانت التغييرات في الظروف الإقتصادية تؤثر على الأصول والإلتزامات إلى نفس المدى، ولكن المبالغ المسجلة لهذه الأصول والإلتزامات لا تستجيب بنفس القدر لهذه التغييرات الإقتصادية. وبالتحديد يحدث التباين المحاسبي إذا استعملت المؤسسة أسس قياس مختلفة للإلتزامات والأصول.

(ب) ينشأ *التباين الإقتصادي* إذا كانت قيم، أو التدفقات النقدية من، الأصول والإلتزامات تستجيب بشكل مختلف مع التغيير في الظروف الإقتصادية. ومن الجدير بالذكر أن التباين الإقتصادي لا يزول بالضرورة ببرنامج إدارة إلتزامات وأصول يتضمن الإستثمار في الأصول من أجل الوصول إلى أفضل مبادلة لعائد المخاطر بالنسبة لمجموعة الأصول والإلتزامات.

إستنتاج١٧٣ مثالياً فإن نموذج القياس الذي يعرض كل حالات التباين الإقتصادي القائمة ولا يبلغ عن أي حالات تباين محاسبي. وقد درس المجلس عددا من البدائل مع ملاحظة أن لجميع البدائل إيجابيات وسلبيات. وكان من الممكن لبعض البدائل أن تعدل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتوسيع إستعمال قياسات التكلفة أو التكلفة المطفأة إلا أن المجلس قد أوضح التالي:-

(أ) إن القيمة العادلة تمثل قياساً أكثر دقة من التكلفة المطفأة للأصول المالية التي قد ترغب مؤسسة ما ببيعها إستجابة للتغيير في السوق وللظروف الأخرى.

(ب) في رده على مسودة العرض ٥ ناشدت جمعية إدارة الإستثمارات والأبحاث المجلس بقوة بأن لا يوسع إستعمال التكلفة المطفأة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويذكر أن الجمعية هي مؤسسة مهنية غير ربحية تضم أكثر من ٦٧٢٠٠ محلل مالي ومدير محفظة وغيرهم من المختصين في الإستثمار من ١١٦ دولة.

(ج) إن النموذج المحاسبي الذي يقيس كل من الأصول والإلتزامات بمبالغ مبنية على معدلات الفائدة الحالية سيقدم معلومات عن مدى التباين الإقتصادي. أما النموذج الذي يقيس هذين البندين بالقيمة التاريخية أو تجاهل القيمة الزمنية للنقود عند قياس بعض إلتزامات التأمين لن يقدم مثل هذه المعلومات. ويلاحظ المحللون الماليون في الغالب أن المعلومات المتعلقة بالتباين الإقتصادي ذات أهمية كبيرة بالنسبة لهم.

(د) أشار البعض إلى أن شركات التأمين التي ترغب في إتباع إستراتيجية تتضمن الإحتفاظ بإستثمارات ذات إستحقاق محدد حتى الإستحقاق مع بعض المرونة في بيع الإستثمارات

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إذا كانت مطالبات التأمين أو إنقضاء الإستحقاقات عالية بشكل غير معتاد. وقد أوصى بتخفيف القيود في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بحيث تتمكن شركات التأمين التي تعتمد هذه الإستراتيجية من إستعمال فئة المحتفظ بها حتى الإستحقاق بشكل أكثر سهولة. إلا أنه وخلال المناقشات مع مختلف أعضاء المجلس وطاقم المشروع أشارت شركات التأمين بشكل عام أنها ترغب أيضاً في الإحتفاظ بالمرونة لإتمام مبيعات في ضوء الظروف الإقتصادية والسكانية المتغيرة بحيث تتمكن من البحث عن أفضل المبادلات بين المخاطرة والعائد. وكان هذا هدف تجاري مفهوم ومقبول إلا أنه من الصعب الإدعاء بأن التكلفة قد تكون أكثر ملائمة من القيمة العادلة في مثل هذه الحالات. وعلى الرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ٣٢* يتطلب الإفصاح عن القيمة العادلة للأصول المالية المسجلة بالتكلفة المطفأة فإن الإفصاح لا يصحح القياس غير المناسب.

(هـ) وأوضح البعض أنهم يرغبون بالإحتفاظ بالمرونة لبيع سندات الشركات قبل حصول إنخفاض كبير، وإعتبروا أن الإرشاد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يقيد قدرتهم على ذلك. وعلاوة عليه ولأن متطلب "الإفساد" في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يمنع إستعمال فئة محتفظ بها حتى الإستحقاق بعد معظم المبيعات من هذه الفئة فإن شركات التأمين مرغمة على إستعمال هذا التصنيف لسندات الشركات. وتقدم إرشادات التطبيق في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أمثلة على حالات تكون فيها مبيعات الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق لا "تفسد" كافة الإستثمارات المشابهة الأخرى. وعلى سبيل المثال فإن الفقرة تطبيق ٢٢(أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تشير إلى واقعة بيع بعد نكسة كبيرة في الملاءة الإئتمانية لشركة التأمين. وقد لاحظ المجلس بأن البعض على ما يبدو قد قرأ ذلك الإرشاد وفهم بأنه يقتصر على التغييرات في التصنيف الإئتماني من قبل وكالة تصنيف إئتماني خارجية رغم أن الإرشاد يشير أيضاً إلى تصنيف داخلي يلبي معايير معينة.

(و) إن السابقة اليابانية المذكورة في الفقرة إستنتاج ١٦٧(ب) تخلق شيئا من الضبط من خلال وضع القيود على إستعمال التكلفة المطفأة ولكن بسبب الأنظمة أو لأسباب أخرى لم تتبنى جميع شركات التأمين في اليابان هذا الأسلوب. كما أن هذا الأسلوب يسمح بإعتماد أسلوب التكلفة إذا كانت المدد الزمنية (أي متوسط الإستحقاقات) لإلتزامات التأمين تطابق تلك المتعلقة بالأصول ذات العلاقة ضمن حزمة محددة من ٨٠-١٢٥%. وإذا نشأ أي تباين إقتصادي ضمن هذه الحزمة فإن هذا الأسلوب لا يعترف به. يضاف إلى ذلك أن المكاسب والخسائر من بيع الأصول المحتفظ بها بالتكلفة المطفأة يتم عموما الإعتراف بها مباشرة في الربح أو الخسارة (بإستثناء أن بعض المكاسب يتم تأجيلها وإطفاؤها إذا لم تتوافق المبيعات مع إستراتيجية مطابقة المدة).

(ز) قابل بعض أعضاء المجلس وأفراد الطاقم ممثلين عن أهم شركات التأمين الأوروبية لبحث إمكانية (١) توسيع إستعمال التكلفة المطفأة إذا تم تلبية معايير محددة ومشددة نسبياً و (٢) الجمع بين ذلك وبين محاولة مبسطة لتعريف "عدم الفاعلية" الناتجة عن حقيقة أن الأصول والإلتزامات لا تستجيب بشكل متشابه للتغيير في معدلات الفائدة. وكان هذا الأسلوب سيتجنب بعض المشاكل العملية والمبدئية الكامنة في الأسلوب الياباني الذي تمت مناقشته أعلاه، إلا أن هذا الأسلوب غير المجرب قد تم وضعه في وقت قصير ولم تتم معالجة كافة التفاصيل. كما أن العديد من شركات التأمين قد لا تكون قادرة أو راغبة في الإستثمار في أنظمة قد تحتاج إلى التعديل في المرحلة ٢.

---

* في أغسطس ٢٠٠٥، شمل المجلس جميع الإفصاحات المتعلقة بالأدوات المالية في *المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات"*.

(ح) لا يمكن إنكار أن هذا النموذج المختلط للقياس سيؤدي إلى تباين محاسبي. كما أنه يكبد شركات التأمين وقتا وتكلفة لتوضيح الآثار حتى بالنسبة للمستخدمين المتطورين. ولدى شركة التأمين إهتمام كبير بأن المستخدمين الأقل تطوراً قد يسيئون تفسير المعلومات الناتجة. وإذا كان من الممكن إيجاد طريقة سهلة وشفافة ومقبولة مبدئياً لإستبعاد التباين المحاسبي بتكلفة معقولة دون إهمال التباين الإقتصادي فإن هذا التغيير قد يكون مفيدا. إلا أن المجلس لم يجد طريقة في المدى القصير. وقد بين المجلس أيضاً أن أي تغيير في هذا الصدد قد يحتاج تغييرات كبيرة في الأنظمة وأنه لا يوجد إجماع على ما يبدو بين شركات التأمين على طريقة واحدة.

(ط) قد يؤدي توسيع إستخدام التكلفة المطفأة إلى عدم التوافق مع الممارسات الأمريكية المتعارف عليها. إن التباين المحاسبي الموصوف في الفقرة إستنتاج ١٦٧ و١٧٢ كان موجودا لبعض السنوات في الممارسات الأمريكية المتعارف عليها، وهو ما يتطلب من شركات التأمين محاسبة أصولها المالية بنفس طريقة معيار المحاسبة الدولي ٣٩. كما أن مجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكي قد قرر في يناير ٢٠٠٤ أن لا يضيف إلى جدول أعماله مشروع إعادة دراسة الممارسات الأمريكية المتعارف عليها بالنسبة إلى الإستثمارات التي تقوم بها شركات التأمين على الحياة.

إستنتاج١٧٤ وفي ضوء هذه الإعتبارات خَلُص المجلس إلى أن تغيير متطلبات القياس في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للأصول المالية حتى وإن كان مؤقتاً قد ينال من موثوقية وملائمة البيانات المالية لشركة التأمين. وقد لاحظ المجلس أن التباين المحاسبي ينشأ من عيوب نماذج القياس الحالية للإلتزامات المالية أكثر مما ينشأ من عيوب قياسات الأصول. وقد تكون محاولة التخفيف من التباين المحاسبي خطوة تراجعية من خلال تبني قياس أقل ملائمة للأصول، أو قياس قد يعقد بعض حالات التباين الإقتصادي.

إستنتاج١٧٥ وقد درس المجلس ما إذا كان بإمكانه التخفيف من التباين المحاسبي من خلال السماح بتحسين قياسات الإلتزامات التأمينية. وقد أوضح المجلس أن إستحداث معدل خصم حالي مبني على السوق للإلتزامات التأمينية بدلاً من معدل خصم تاريخي قد يحسن من ملائمة وموثوقية البيانات المالية لشركة التأمين. وبالتالي كان من الممكن أن يسمح بمثل هذا التغيير من خلال الإقتراحات في مسودة العرض ٥ وهو مسموح بموجب هذا المعيار. إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٨ يتطلب سياسات محاسبية متناسقة للمعاملات المشابهة. وبسبب الأنظمة وأسباب الأخرى فقد لا ترغب بعض شركات التأمين أو أنها غير قادرة في المرحلة ١ على إعتماد معدل خصم حالي مبني على السوق بالنسبة لكافة إلتزامات التأمين.

إستنتاج١٧٦ وقد خَلُص المجلس إلى أن الزيادة في الملائمة والموثوقية بسبب إستحداث معدلات خصم حالية قد يرجح على سلبيات السماح بسياسات محاسبية لا تنطبق بشكل متناسب على كافة الإلتزامات المشابهة. وبالتالي فقد قرر المجلس أن يسمح - إلا أنه لا يشترط - من شركة التأمين تغيير سياساتها المحاسبية بحيث تعيد قياس إلتزامات التأمين المحددة لتتجاوب مع التغيير في معدلات الفائدة. ويسمح هذا الإختيار بالتغيير في السياسات المحاسبية التي تنطبق على بعض وليس كل الإلتزامات المشابهة كما كان متوقعا من معيار المحاسبة الدولي ٨ أن يشترطه. وقد أوضح المجلس أن شركات التأمين قد تكون قادرة في بعض الأحيان على تطوير نماذج مبسطة تقدم تقديراً معقولاً لآثار التغيير في معدلات الفائدة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١٧٧ أكد المجلس أيضاً على ما يلي:-

(أ) لا يوجد مقترح واحد من شأنه أن يؤدي إلى التخلُّص من التباين المحاسبي بالنسبة لقطاع واسع من شركات التأمين دون تعقيد التباين الإقتصادي.

(ب) لا يوجد مقترح واحد يمكن أن يكون مقبولا لقطاع واسع من شركات التأمين.

(ج) لا يوجد مقترح واحد يمكن تطبيقه من قبل قطاع واسع من شركات التأمين دون تغييرات جوهرية في الأنظمة. وبعبارة أخرى لم يكن هنالك حلول أخرى متاحة تعتمد على الأساليب والأنظمة المعتادة للصناعة. يضاف إلى ذلك أن الأنظمة اللازمة لتطبيق الأساليب التي تمت مناقشتها مع بعض شركات التأمين الأوروبية بشكل ناجح (أنظر الفقرة إستنتاج ١٣٧(ز)) تسمح أيضاً بالأسلوب المسموح به في الفقرة ٢٤ من هذا المعيار (تعديل الإلتزامات المحددة لتعكس التغييرات في معدل الفائدة). وبالفعل فإن الفقرة ٢٤ تفرض قيوداً أقل من الأسلوب الذي تمت مناقشته مع شركات التأمين الأوروبية لكونها لا تتطلب أن تطابق الأصول التدفقات النقدية للإلتزامات تماماً، لأن أي تباين في التدفقات النقدية ينعكس في الربح أ والخسارة.

(د) لن يستبعد تعديل معدل الخصم للإلتزامات الموجدة كافة حالات التباين المحاسبية المبينة أعلاه، كما أن بعض وربما العديد من شركات التأمين ستختار عدم القيام بذلك التعديل للأسباب التالية:-

(١) كما ذكر أعلاه فقد لا يكون لدى العديد من شركات التأمين أنظمة لتعديل الإلتزامات بالنظر إلى التغييرات في معدل الفائدة. وقد لا ترغب في تطوير هذه الأنظمة حتى بالنسبة للإلتزامات المحددة في مقابل كافة الإلتزامات.

(٢) التغييرات في معدل الخصم لن تؤثر على قياس الإلتزامات التأمينية التي يتم تسجيلها بقيمة الحساب التراكمي.

(٣) لن تؤثر التغييرات في معدلات الخصم على قياس الإلتزامات المالية التي تتمتع بميزة الطلب لأن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينص على أن قيمتها العادلة لا تقل عن المبلغ واجب الأداء عند الطلب (مخصوماً، إذا كان ذلك مطبقاً، من أول تاريخ يمكن فيه أن يكون دفع المبلغ مطلوباً). وعلى الرغم من أن هذه النقطة الأخيرة ليست ذات صلة وثيقة بعقود التأمين فإن العديد من شركات التأمين تصدر عقود إستثمار تكون ذات صلة بها.

إستنتاج١٧٨ وباختصار قرر المجلس عدم تعديل متطلبات القياس الحالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالنسبة للأصول المالية لكون هذه التغييرات قد تخفف من ملائمة وموثوقية البيانات المالية إلى حد غير مقبول. وعلى الرغم من أن هذه التغييرات قد تخفف من بعض التباينات المحاسبية، إلا أنها تعقد أية تباينات إقتصادية قد تنشأ. تلخص النقاط التالية التغييرات التي أدخلت على مسودة العرض ٥ والتي قد تخفف التباين المحاسبي في بعض الحالات، بالإضافة إلى ملاحظات المجلس ذات العلاقة:-

(أ) قرر المجلس أن يسمح - إلا أنه لا يشترط - لشركة التأمين تغيير سياساتها المحاسبية لتقيس إلتزامات التأمين المحددة بالنظر إلى التغييرات في معدل الفائدة (أنظر الفقرة إستنتاج ١٧٦).

(ب) أوضح المجلس مدى انطباق الممارسة التي تعرف أحياناً "بمحاسبة الظل" (الفقرات إستنتاج ١٨١-١٨٤).

(ج) عدل المجلس معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "*عقارات إستثمارية*" للسماح بإختيارين منفصلين عندما يكون على المؤسسة أن تختار بين نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة للعقارات الإستثمارية. وأحد الإختيارين خاص بالعقارات الإستثمارية الداعمة للعقود (التي قد تكون إما عقود تأمين أو أوراق مالية) والتي تأتي بعائد يتصل مباشرة بالقيمة العادلة لأصول محددة أو بعوائد من هذه الأصول بما فيها العقارات الإستثمارية. أما الإختيار الآخر فيتعلق بكافة العقارات الإستثمارية الأخرى (أنظر الفقرة ج١٢ من هذا المعيار)*.

(د) لاحظ المجلس أن بعض الجهات على ما يبدو أساءت فهم إرشادات التطبيق في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ حول بيع إستثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق وذلك في أعقاب نكسة كبيرة في الملاءة الإئتمانية لشركة التأمين. وتحديداً كما ورد في فقرة أساس الإستنتاج ١٣٧(هـ) فقد بدا أن البعض قد فهم الإرشادات بأنها تقتصر على التغيير في التصنيف الإئتماني من وكالة تصنيف إئتمان خارجية على الرغم من أن الإرشادات تشير أيضاً إلى التقييمات الداخلية التي تلبي معايير معينة.

(هـ) لاحظ المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ١ و معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لا يستبعدان عرضاً للبيانات يحدد مكوناً منفصلاً لحقوق الملكية من أجل إعداد بيانات مالية عن جزء من التغيير (والتغيير التراكمي) في المبلغ المسجل للأصول المالية ذات الإستحقاق المحدد ومتوفرة برسم البيع. ويمكن لشركة التأمين أن تستعمل هذا العرض لتبرز أثر التغيير في معدل الفائدة على حقوق الملكية والتي أدت إلى (١) تغيير المبالغ المسجلة للأصول إلا أنها (٢) لم تغير المبالغ المسجلة للإلتزامات التي تستجيب إقتصادياً لهذه التغييرات في معدل الفائدة.

إستنتاج١٧٩ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٤٠ للمؤسسة بإستعمال نموذج القيمة العادلة العقارات الإستثمارية إلا أن معيار المحاسبة الدولي ١٦ لا تسمح بهذا النموذج للعقارات التي يشغلها المالك. وقد تقيس المؤسسة عقاراتها التي تشغلها هي بالقيمة العادلة بإستعمال نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ١٦ إلا أنه ينبغي الإعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة في حساب فائض إعادة التقييم وليس في الربح أو الخسارة. وقد إعتبرت بعض شركات التأمين أملاكها التي تشغلونها كإستثمارات وبالتالي فضلت إستعمال نموذج القيمة العادلة لها إلا أن المجلس قرر عدم إدخال تعديلات تدريجية على معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٤٠ في هذه المرحلة.

إستنتاج١٨٠ أشار المجلس إلى أن محاسبة الظل (الفقرات إستنتاج ١٨١-١٨٤) قد تكون ذات صلة إذا كان هناك رابطة تعاقدية بين الدفعات لحملة الوثائق والمبلغ المسجل عن العقارات التي يشغلها المالك أو العائد منها. وإذا اختارت شركة التأمين إستعمال محاسبة الظل فيتم الإعتراف بالتغييرات في حساب الإلتزامات الناتجة عن إعادة تقييم الممتلكات بشكل مباشر في حقوق الملكية من خلال بيان عن التغييرات في حقوق الملكية.

محاسبة الظل

إستنتاج١٨١ في بعض النماذج المحاسبية يكون للأرباح أو الخسائر على أصول شركة التأمين أثر مباشر على قياس بعض أو كل الإلتزامات التأمينية*.

---

* إن التعديلات المشمولة في الفقرة ج١٢ هي الآن مدمجة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ على أنها الفقرات ٣٢أ-٣٢ج.

† في هذا الجزء، الإشارة إلى الإلتزامات التأمينية تكون أيضاً ذات علاقة بما يلي: (أ) تكاليف الشراء المتغيرة ذات العلاقة و(ب) الأصول غير الملموسة ذات العلاقة بعقود التأمين والتي تم الحصول عليها من خلال اندماج أعمال أو من خلال نقل محفظة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١٨٢ عندما تم إعداد العديد من هذه النماذج لم يتم الإعتراف بالمكاسب غير المحققة ومعظم الخسائر غير المحققة في البيانات المالية. وقد تم توسيع بعض هذه النماذج فيما بعد ليطلب قياس بعض الأصول المالية بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيير في القيمة العادلة بشكل مباشر في حقوق الملكية (نفس المعاملة بالنسبة للأصول المالية المتوفرة برسم البيع بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وعندما حدث ذلك تم تطوير ممارسة تسمى أحياناً "محاسبة الظل" وتتصف بالميزتين التاليتين:-

(أ) إن الربح أو الخسارة المعترف به ولكن غير محقق على أحد الأصول يؤثر على قياس الإلتزام التأميني بنفس الطريقة التي تؤثر فيها الأرباح أو الخسائر المحققة.

(ب) إذا تم الإعتراف بالأرباح أو الخسائر غير المحققة على أصل بشكل مباشر في حقوق الملكية فإن التغيير الحاصل في المبالغ المسجلة لإلتزامات التأمين يتم الإعتراف به أيضاً في حقوق الملكية.

إستنتاج١٨٣ طلب بعض المجاوبين من المجلس أن يوضح ما إذا كانت الإقتراحات في مسودة العرض ٥ قد سمحت بمحاسبة الظل. وقد خلُص المجلس إلى ما يلي:-

(أ) من حيث المبدأ يجب أن لا يؤثر الربح أو الخسارة على الأصول على قياس الإلتزام التأميني (ما لم تغير الأرباح أو الخسائر على الأصول المبلغ واجب الأداء لحامل الوثيقة). ومع ذلك تعتبر هذه الممارسة ميزة في بعض نماذج قياس الإلتزام التأميني، وقد إعتبر المجلس أن من غير المجدي إستبعاد هذه الممارسة في المرحلة ١ (أنظر الفقرة إستنتاج ١٣٤ للمزيد من التوضيح حول مضمون هوامش الإستثمار المستقبلية).

(ب) تسمح محاسبة الظل لكافة الأرباح والخسائر المعترف بها على الأصول بالتأثير على قياس إلتزامات التأمين بنفس الطريقة بغض النظر عن: (١) تحقق أو عدم تحقق الأرباح والخسائر و(٢) أن يتم الإعتراف بالأرباح والخسائر غير المحققة في حساب الربح أو الخسارة أو مباشرة في حقوق الملكية. وهذا تطبيق منطقي لميزة متاحة في بعض النماذج الحالية.

(ج) ولأن المجلس لا يتوقع إستمرار هذه الميزة في النماذج الحالية إلى المرحلة ٢ يجب أن تطالب شركات التأمين بتطوير أنظمة لتطبيق محاسبة الظل.

(د) إذا استوجب الربح أو الخسارة غير المحققة تعديلات محاسبة الظل على إلتزام معين فينبغي الإعتراف بالتعديل بنفس طريقة الإعتراف بالأرباح والخسائر غير المحققة.

(هـ) في بعض الحالات وإلى حد ما قد تخفف محاسبة الظل من التقلب الناشئ عن الإختلافات بين أسس قياس الأصول وأسس قياس إلتزامات التأمين إلا أن ذلك هدف جانبي لمحاسبة الظل وليس غرضها الأساسي.

إستنتاج١٨٤ تسمح الفقرة ٣٠ من هذا ا لمعيار بمحاسبة الظل إلا أنها لا تتطلبها. وتتضمن إرشادات التنفيذ مثالاً توضيحياً لبيان كيف يمكن أن تكون محاسبة الظل ذات صلة في بيئة تتغير فيها محاسبة الأصول بحيث يتم الإعتراف بالأرباح والخسائر غير المحققة (المثال تنفيذ ٤). ولأن المجلس لا يتوقع إستمرار هذه الميزة الموجودة في محاسبة الظل إلى المرحلة ٢، فقد قرر المجلس عدم تقديم إرشاد إضافي.

عقود الإستثمار

إستنتاج١٨٥ يصدر العديد من شركات التأمين عقود إستثمار (أي أدوات مالية لا تنقل ما يكفي من مخاطر التأمين لتعتبر عقود تأمين). وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تقيس شركة التأمين عقود الإستثمار إما بالقيمة العادلة أو بالقيمة العادلة مع تصنيف مناسب لها منذ البداية. إن بعض جوانب القياس بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تختلف عن القياسات التي تستخدم عادة في الوقت الحالي بموجب متطلبات المحاسبة الوطنية لهذه العقود:-

(أ) قد يختلف تعريف ومعالجة تكاليف المعاملة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عن تعريف ومعالجة تكاليف الشراء بموجب بعض المتطلبات الوطنية.

(ب) إن الشرط الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لمعالجة التغييرات في الإلتزام التأميني (أو تبديل إلتزام جديد بإلتزام قديم) كإجراء لقضاء الإلتزام الأصلي قد يختلف عن المتطلبات الوطنية المكافئة.

(ج) لا تؤثر التدفقات النقدية الإضافية من الأصول على التكلفة المطفأة أو القيمة العادلة لإلتزامات عقود الإستثمار (ما لم تكن التدفقات النقدية من الإلتزامات مرتبطة تعاقدياً بالتدفقات النقدية المتأتية من الأصول).

(د) لا يتم تعديل التكلفة المطفأة للإلتزامات التأمينية عندما تتغير معدلات الفائدة في السوق حتى وإن كان العائد على الأصول المتوفرة يقل عن معدل الفائدة الفعال على الإلتزام (ما لم يسبب التغيير في المعدلات تغييرا في التدفقات النقدية).

(هـ) لا تقل القيمة العادلة للإلتزامات المالية ذات ميزة الطلب عن المبلغ واجب الدفع عند الطلب.

(و) تعكس القيمة العادلة للأدوات المالية خصائصها الإئتمانية.

(ز) لا يتم الإعتراف بأقساط التأمين المحصلة عن عقود الإستثمار كإيرادات بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إنما في حركات الميزانية العمومية وبنفس الطريقة التي يتم فيها معالجة الإيداع المقبوض.

إستنتاج١٨٦ جادل البعض بأن على المجلس أن لا يطلب من شركات التأمين تغيير محاسبتها لعقود الإستثمار في المرحلة ١ ذلك أن المقصود بأن يظل نطاق المرحلة ١ محصورا ولأن المعالجة الحالية لمثل هذه العقود عادة ما تتشابه مع معالجة عقود التأمين. إلا أن المجلس لم يجد سبباً لتأخير تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العقود التي لا تنقل مخاطر تأمين هامة. وقد بين المجلس أن بعض هذه العقود لها مزايا مثل الإستحقاقات طويلة الأجل والأقساط المتكررة والتكاليف الابتدائية العالية، وهي مزايا تكون أقل شيوعاً في الأدوات المالية الأخرى. ومع ذلك فإن تطبيق مجموعة واحدة من متطلبات التأمين على كافة الأدوات المالية سيجعل البيانات المالية لشركة التأمين أكثر ملائمة وموثوقية.

إستنتاج١٨٧ إن بعض العقود ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تمنح حاملها حقوق الإلغاء أو التجديد. وتعتبر حقوق الإلغاء والتجديد مشتقات ضمنية، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من شركات التأمين أن يقيسها بشكل منفصل بالقيمة العادلة إذا لم تكن ذات صلة وثيقة بالعقد الأصلي (ما لم تختر شركة التأمين أن تقيس كامل العقد بالقيمة العادلة).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المشتقات الضمنية

إستنتاج١٨٨ إقتراح البعض أن على المجلس أن يعفي شركات التأمين من متطلب فصل المشتقات الضمنية التي يتضمنها العقد الأصلي وأن يتم قياسها بالقيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وقد أبدوا الأسباب التالية:-

(أ) أن فصل هذه المشتقات سيتطلب تغييرات موسعة ومكلفة في الأنظمة قد لا تستمر الحاجة إليها في المرحلة ٢.

(ب) أن بعض هذه المشتقات تختلط مع العقد الأصلي بما يجعل قياسها بشكل منفصل عشوائياً وربما مضللاً حيث يمكن أن تختلف القيمة العادلة لكامل العقد عن مجموع القيم العادلة لمكوناته.

إستنتاج١٨٩ وإقتراح البعض بأن إدخال الخيارات الضمنية والضمانات في التدفقات النقدية المستعملة لغايات إختبار ملاءة الإلتزام قد تسمح للمجلس بإعفاء بعض المشتقات الضمنية من قياس القيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وقد أشار معظم المؤيدون لهذا الإقتراح ضمنياً بأن الإقتصار على تضمين القيمة الحقيقية لهذه البنود (أي دون قيمتها الزمنية) يكفي، إلا أنه وبسبب إستثناء القيمة الزمنية لهذه البنود قد يجعل ذلك من البيانات المالية للمؤسسة أقل ملائمة وموثوقية بدرجة كبير، ولذلك لم يقر المجلس هذا الإستثناء.

إستنتاج١٩٠ ومن وجهة نظر المجلس فإن القيمة العادلة هي أساس القياس الوحيد المناسب للمشتقات ذلك أنه الأسلوب الوحيد الذي ينطوي على ما يكفي من الشفافية في البيانات المالية. وتكون تكاليف معظم المشتقات صفرا أو ليست ذات أهمية. ومن هنا إذا تم قياس المشتقات بالتكلفة فلن يتم تضمينها في الميزانية العمومية ويكون نجاحها (أو عدمه) في تقليل المخاطر أو دورها في زيادة المخاطر غير ملحوظ. وبالإضافة إلى ذلك عادة ما تتغير قيمة المشتقات بشكل متفاوت إستجابة لتحركات السوق (وبعبارة أخرى أنها تنطوي على قوة تأثير أو أنها تنطوي على درجة عالية من المخاطرة). إن القيمة العادلة هي أساس القياس الوحيد الذي يمكن أن يحيط بالطبيعة المؤثرة للمشتقات- المعلومات التي تعتبر ضرورية من أجل إيصال طبيعة الحقوق والإلتزامات الكامنة في المشتقات إلى المستعملين.

إستنتاج١٩١ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المؤسسات أن تقوم بمحاسبة منفصلة للمشتقات الضمنية في العقود غير المشتقة وهذا ضروري لما يلي:-

(أ) للتأكد من أن الحقوق والإلتزامات التعاقدية التي تؤدي إلى التعرض إلى مخاطر مماثلة يتم التعامل معها بنفس الطريقة بغض النظر عما إذا كانت ضمنية في عقد غير مشتق أم لا.

(ب) لمواجهة احتمال سعي المؤسسات إلى تجنب تلبية متطلب قياس المشتقات بالقيمة العادلة من خلال تضمين المشتقات في عقد غير مشتق.

إستنتاج١٩٢ كان متطلب فصل المشتقات الضمنية مطبق بالفعل على أي نوع من العقود الأساسية قبل إصدار هذا المعيار. لذا فإن إعفاء عقود التأمين من هذا المتطلب الحالي يشكل خطوة إلى الوراء. كما أن الكثير من الجهد الذي يحتاجه قياس المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة ينشأ عن الحاجة لتحديد المشتقات ومن خطوات أخرى ستستمر الحاجة إليها إذا طلب المجلس قياس القيمة العادلة في المرحلة ٢. ومن وجهة نظر المجلس فإن الجهود المتنامية التي يحتاجها تحديد المشتقات الضمنية بشكل منفصل في المرحلة ١ تظل ضئيلة نسبياً وتبررها الزيادة في الشفافية التي يحققها

القياس بالقيمة العادل. يقدم المثال تنفيذ ٢ في إرشادات التنفيذ إرشاداً حـول معالجـة الأشـكال المختلفة من المشتقات الضمنية.

إستنتاج١٩٣ تلبي بعض المشتقات الضمنية تعريف عقد التأمين وسيكون من التناقض طلب قياس القيمة العادلة في المرحلة ١ لعقد تأمين مشمول في عقد أكبر عندما يكون هذا القياس غير مطلوب بالنسبة لعقد قائم بذاته. وبالتالي فقد أكد هذا المعيار أن ذلك غير مطلوب (الفقرة ٨). ولنفس السبب خَلُـص المجلس إلى أن المشتقات الضمنية ذات علاقة وثيقة بالعقد الأصلي إذا كانت المشتقات الـضمنية والعقد الأصلي يعتمدان على بعضهما البعض بحيث لا تتمكن المؤسسة من قياس المشتق الضمني بشكل منفصل (أنظر الفقرة الجديدة تطبيق ٣٣(ح) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). ومن غيـر هذا الإستنتاج فإن الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ كانت ستتطلب من شـركة التـأمين قياس كامل العقد بالقيمة العادلة. ويمكن أن يكون الأسلوب البديل الإبقاء على هذا المتطلب مـع طلب القياس بالتكلفة إذا لم يكن بالإمكان قياس كامل عقد التأمين بشكل موثوق بالقيمـة العادلـة بالإستناد إلى معاملة شبيهة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لأدوات حقوق الملكية غير المـسعرة. لكن المجلس لم يقصد أن يشترط قياس القيمة العادلة لعقود التأمين في المرحلة ١ وبالتـالي فقـد قرر المجلس عدم طلب ذلك حتى عندما يكون من المستحيل قياس القيمة العادلة لعقد التأمين الذي يتضمن المشتق الضمني بشكل موثوق.

إستنتاج١٩٤ يدرك المجلس أنه ليس على شركة التأمين في المرحلة ١ الإعتراف ببعض التعرضات الكبيـرة في بنود مثل خيارات المنافع السنوية المضمونة والحد الأدنى من منافع الوفـاة المـضمونة ذات العلاقة. إن هذه البنود تخلق مخاطر يعتبرها البعض مالية في الغالب ولكـن إذا كـان التـسديد مشروطا بحدث يخلق مخاطرة تأمين هامة فإن هذه المشتقات الضمنية تلبي تعريف عقد التـأمين. ويتطلب هذا المعيار إفصاحات محددة حول هذه البنود (الفقرة ٣٩(هـ)). يضاف إلى ذلـك أن إختبار ملاءة الإلتزام يتطلب من المؤسسة أن تأخذها بعين الإعتبار (أنظر الفقرات إستنتاج ٩٤-١٠٤).

إستبعاد البنود الداخلية

إستنتاج١٩٥ إقتراح بعض المجاوبين أن لا تستبعد الأدوات المالية الصادرة عن مؤسسة ما إلى شركة تـأمين على الحياة من نفس المجموعة من البيانات المالية الموحدة للمجموعة إذا تم تحديد أصول شـركة التأمين على الحياة كضمانة لمدخرات حملة الوثائق.

إستنتاج١٩٦ لاحظ المجلس بأن هذه البيانات المالية ليست أصول ولا إلتزامات من وجهة نظر المجموعة. ولم يجد المجلس مبررا للتخلي عن المبدأ العام بأن جميع المعاملات الداخلية ضمن المجموعـة يـتم إستبعادها حتى وإن كانت بين مكونات مؤسسة معينة لديها أصحاب المـصلحة مختلفـين مثـل صناديق حاملي الوثائق وصناديق المساهمين. إلا أنه وعلى الرغم من أن هذه المعـاملات يـتم إستبعادها إلا أنها قد تؤثر على التدفقات النقدية المستقبلية، ومن هنا قد تكـون مناسـبة لقيـاس الإلتزامات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١٩٧ جادل بعض المجاوبين بأن عدم الإستبعاد ينسجم مع حقيقة أن الأدوات المالية التي يتم إصدارها يمكن أن تكون أصول خطة معينة ضمن خطط منافع محددة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*" (ما لم تكن غير قابلة للنقل). إلا أن المجلس لم يعتبر معيار المحاسبة الدولي ١٩ كسابقة في هذا المجال. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ عرض بيانات صافي من أصول الخطط ذلك أن الإستثمار في أصول الخطط يخفف من الإلتزام (أساس الإستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ١٩ فقرة الإستنتاج ٦٦). ولا يؤدي هذا العرض إلى الإعتراف بالأصول والإلتزامات الجديدة.

ضرائب الدخل

إستنتاج١٩٨ جادل البعض بأن الخصم يجب أن يكون مطلوباً أو على الأقل مسموحاً به للضرائب المختلفة ذات العلاقة بعقود التأمين. وقد بين المجلس بأن خصم الإختلاف الزمنية ليس ذي صلة إذا كان كل من أساس الضريبة على بند معين والمبلغ المسجل له يتحددان على أساس القيمة الحالية.

الإفصاح

إستنتاج١٩٩ تم تصميم متطلبات الإفصاح على شكل إثنين من المبادئ عالية المستوى تكملهما بعض الإفصاحات المحددة لتحقيق تلك الغايات. وتتناول إرشادات التنفيذ المنشورة في كتيب منفصل* كيف تلبي شركة التأمين هذه المتطلبات.

إستنتاج٢٠٠ مع أن بعض المجاوبين وافقوا على السماح بشيء من المرونة لشركات التأمين في تحديد مستويات التجميع والإفصاح إلا أنهم إقتراحوا أن على المجلس أن يستحدث المزيد من متطلبات الإفصاح المحددة والموحدة. وإقتراح آخرون أن مسودة إرشادات التنفيذ المنشورة مع مسودة العرض ٥ كانت على مستوى عال للتأكد من الإنسجام وإمكانية المقارنة وأن طبيعتها غير الإلزامية قد تقلل من فائدتها. وقد أبدى البعض تخوفا من أن المستويات المختلفة من التجميع من قبل شركات تأمين مختلفة قد تقلل من إمكانية المقارنة.

إستنتاج٢٠١ مع ذلك أبقى المجلس على أسلوب مسودة العرض ٥. وقد إعتبر المجلس ذلك بأنه ذو أولوية أكثر من طلب قائمة طويلة من الإفصاحات المفصلة والوصفية بسبب التركيز على المبادئ ذات العلاقة:-

(أ) التسهيل على شركات التأمين لفهم مبررات المتطلبات مما يشجعها على الإمتثال.

(ب) تجنب "البنود المضبوطة" في الإفصاحات بموجب هذا المعيار والتي قد تصبح غير مفيدة، وتشجع التجريب الذي سيؤدي إلى تحسينات مع تطور التقنيات.

(ج) تجنب طلب إفصاحات محددة قد لا تكون لازمة لتحقيق الأهداف ذات الصلة في الظروف الخاصة بكل شركة تأمين وقد تؤدي إلى حجم زائد من المعلومات على نحو يضيع فائدة المعلومات الأساسية من خلال التوسع في التفاصيل.

(د) منح شركات التأمين المرونة لتقرر بشأن المستوى المقبول من التجميع الذي يسمح للمستخدمين بإدراك الصورة الكاملة ولكن دون جمع المعلومات التي تختلف في خصائصها.

* ولكن تم دمجها في هذا الكتيب.

إستنتاج٢٠٢ عبر بعض المجاوبين عن المخاوف العامة التالية فيما يتعلق بمتطلبات الإفصاح في مسودة العرض ٥:-

(أ) إن حجم الإفصاح المقترح زائد عن الحاجة وقد يؤدي بعضه إلى تكرار معلومات موسعة في بعض الدول.

(ب) قد يكون إعداد وتدقيق بعض الإفصاحات المقترحة عملية صعبة ومكلفة ما يجعل إعداد بيانات مالية في الوقت المناسب أمراً صعبا ولا يعود على المستعملين إلا بفائدة قليلة.

(ج) قد تطلب المقترحات في مسودة العرض ٥ إفصاحاً زائدا لمعلومات تسعير حساسة ومعلومات سرية أخرى عن الممتلكات.

(د) تجاوزت بعض الإفصاحات تلك المطلوبة في قطاعات أخرى وهو ما ينطوى على إجحاف بحق شركات التأمين، وقد شعر البعض بأن مستوى الإفصاح قد يكون مرهقاً بشكل خاص لشركات التأمين الصغيرة بينما أشار البعض الآخر إلى صعوبة جمع المعلومات بصورة مجدية للمجموعات العالمية الكبيرة.

إستنتاج٢٠٣ إن هذين المبدأين ومعظم المتطلبات المعززة هي تطبيقات للمتطلبات الموجودة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو أنها نسبياً تماثل تماماً متطلبات هذه المعايير (بشكل خاص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *الأدوات المالية: الإفصاحات*).

إستنتاج٢٠٣أ صدر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ في أغسطس ٢٠٠٥، وحل محل متطلبات الإفصاح في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، بما في ذلك المتطلبات التي بنيت عليها في الأصل الإفصاحات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، وتبعاً لذلك عدل المجلس متطلبات الإفصاح في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ حتى تكون متسقة مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ عندما يكون ذلك ممكناً، وقد أشار المجلس إلى ما يلي:

(أ) سيكون لدى شركات التأمين كل من عقود تأمين وأدوات مالية، وبشكل خاص بعض منتجات الإستثمار الصادرة عن شركات التأمين هي أدوات مالية وليست عقود تأمين كما هي معرفة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، وسيكون أكثر نفعاً للمستخدمين وأسهل للمعدين لو كانت إفصاحات المخاطرة لعقود التأمين والأدوات المالية هي نفسها.

(ب) إن جعل متطلبات الإفصاح للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ متسقة مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ يجعل إعداد الإفصاحات أسهل، وبشكل خاص يلغي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ إفصاح " الأحكام والشروط " الموجود في السابق في الفقرة ٣٩(ب) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، وقد اعترض بعض المعلقين على مسودة العرض م ع ٥ (مسودة العرض التي سبقت المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤) على متطلب الإفصاح هذا، معتقدين أنه سيكون مرهقاً ولا يقدم أكثر من المعلومات نفعاً.

(ج) إن الإفصاحات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ مصممة لتنفيذها كمجموعة واحدة، وإذا تم تنفيذها بشكل متفرق فإن ذلك سينجم عنه معلومات أقل فائدة للمستخدمين، فعلى سبيل المثال تحل إفصاحات المخاطرة محل إفصاح الأحكام والشروط" الوارد سابقاً في الفقرة ٦٠(أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ والفقرة ٣٩(ب) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، ومجرد تحديث الإشارة في الفقرة ٣٩(د) من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ سينجم عنه بعض ولكن ليست كافة إفصاحات المخاطرة التي تنطبق على عقود التأمين، والإبقاء على إفصاح "الشروط والأحكام".

(د) كما تتم مناقشته في الفقرة استنتاج ٢٠٧ لا تتوقع تغييرات هامة في إفصاحات المخاطرة في الفقرات ٣٨ – ٣٩ أ نتيجة للمرحلة الثانية للمشروع الخاص بعقود التأمين بالرغم من أن الحاجة قد تدعوا إلى تغييرات مترتبة على ذلك في الإفصاحات المتعلقة بالمحاسبة في الفقرتين (٣٧ و٧٦).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٢٠٣ب لم يوافق المستجيبين، وبشكل خاص المعدين، على أنه يجب تعديل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ كجزء من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، وبشكل خاص قدم البعض الحجة أن تحليل الحساسية لمخاطرة السوق سيشكل لعقود التأمين، وهم لا يوافقون على أن هذا التحليل سيكون سهل الفهم أو الحساب نسبياً، بينما تبقى المواضيع المتعلقة بقياس القيمة العادلة لعقود التأمين غير محلولة، وقد إقتراح هؤلاء المستجيبون أنه يجب الأخذ في الإعتبار متطلبات الإفصاح لتحليل الحساسية خلال المرحلة الثانية من المشروع الخاص بعقود التأمين وليس عند إكمال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ أشار المجلس إلى أنه يجب أن لا يكون هذا المتطلب مرهقاً على نحو غير ملائم لشركات التأمين ولا يطلب منهم تقديم معلومات كمية لأن تحليل الحساسية ينطبق فقط على التغيير في متغيرات مخاطرة السوق التي لها اثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية في الفترة التي تعد التقارير حولها، إلى جانب ذلك أشار المجلس إلى أنه يقصد بتحليل الحساسية أن يحل محل إفصاحات الأحكام والشروط التي وجدتها المنشآت مرهقة، ولم يرغب المجلس أن يطلب من شركات التأمين أن تمتثل لإفصاحات الأحكام والشروط الأقدم بينما يسمح للمنشآت الأخرى إستخدام تحليل الحساسية الأقل إرهاقاً، غير أن المجلس أشار كذلك إلى أن تقديم تحليل الحساسية يعني تغييرات في الأنظمة لبعض المنشآت، ونظرا لأن غرض المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ كان تقليل هذه التغييرات حتى تظهر نتيجة المرحلة الثانية فإن المجلس لم يرغب في طلب تغييرات على نطاق واسع في الأنظمة لعقود التأمين نتيجة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

إستنتاج٢٠٣ج من أجل معالجة أولئك الذين لا يرغبون في إجراء تغييرات في الأنظمة وأولئك الذين يريدون جعل تحليل الحساسية الجديد بديلا عن إفصاحات الأحكام والشروط قرر المجلس السماح بإختيار إفصاحات تحليل الحساسية لمخاطرة التأمين فقط، وقد تمت إضافة الفقرة ٣٩ أ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ بحيث تستطيع المنشآت الإختيار بين تقديم:-

(أ) إفصاحات الأحكام والشروط مع تحليل الحساسية النوعي الذي يسمح به حالياً المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤؛ أو

(ب) تحليل الحساسية الكمي الذي يتطلبه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ (ويسمح به المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ ولكن لا يتطلبه).

سمح المجلس للمنشآت أن تختار الإفصاح بشكل مشترك لكل من تحليل حساسية نوعي وكمي لمخاطرة التأمين لأنه يعتقد أنه يجب عدم منع المنشآت من تقديم معلومات أكثر فائدة لبعض مخاطر التأمين، حتى ولو لم يكن لها القدرة على تقديم هذه المعلومات عن كافة مخاطر التأمين، وأشار المجلس إلى أن هذا الخيار هو حل مؤقت للمشاكل الواردة في الفقرة إستنتاج ٣،٢ ب وسيتم إلغاؤه في المرحلة الثانية.

إستنتاج٢٠٤ طلب العديد من المجاوبين من المجلس توضيح وضع إرشادات التنفيذ. وبشكل خاص شعر البعض أن إرشادات التنفيذ تبدو وكأنها تفرض متطلبات متعددة وكثيرة التفاصيل تتناقض مع مقصد المجلس الموضح في الفقرة إستنتاج ٢٠١، وإستجابة لهذا الطلب أضاف المجلس الفقرة تنفيذ ١٢ لتوضيح وضع إرشادات التنفيذ بالنسبة للإفصاح.

إستنتاج٢٠٥ إقتراح البعض أن بعض الإفصاحات، لاسيما تلك النوعية وليس الكمية في طبيعتها، أو تلك التي تنقل تأكيدات الإدارة حول التطورات المستقبلية المحتملة ينبغي أن تكون خارج البيانات المالية عند المراجعة المالية من قبل الإدارة. ومع ذلك يرى المجلس بأن متطلبات الإفصاح جميعها أساسية ويجب أن تكون جزءاً من البيانات المالية.

إستنتاج٢٠٦ وقد جادل البعض بأن متطلبات الإفصاح قد تكون مرهقة وأقل ملائمة بالنسبة للشركة التابعة خاصة إذا ضمنت الشركة الأم الإلتزامات أو أعادت التأمين على كافة الإلتزامات. إلا أن المجلس قرر عدم وجود ما يبرر الإعفاء من مبادئ الإفصاح. ومع ذلك فإن الأسلوب عالي المستوى والمرونة الذي تبناه المجلس يسمح للشركة التابعة بالإفصاح عن المعلومات المطلوبة بالطريقة التي تناسب ظروفها.

إستنتاج٢٠٧ عبر بعض المجاوبين عن مخاوفهم بأن مقترحات الإفصاح في مسودة العرض ٥ قد تتطلب تغييرات موسعة في الأنظمة في المرحلة١ قد تنتفي الحاجة لها في المرحلة ٢. وقد توقع المجلس بأن مبدأي الإفصاح سيبقيان دون تغيير جوهري بالنسبة للمرحلة ٢ على الرغم من أن الإرشادات الموضوعة لدعمهما قد تحتاج إلى تنقيح حيث ستتوفر معلومات مختلفة ولكون شركات التأمين ستحصل على خبرة في تطوير الأنظمة لتلبية مبادئ الإفصاح في المرحلة ١.

المادية

إستنتاج٢٠٨ عبر بعض المجاوبين عن مخاوفهم من أن هذا المعيار (المعزز بإرشادات التنفيذ) قد يتطلب الإفصاح عن معلومات شديدة التفصيل قد لا تكون ذات فائدة بالنسبة للمستخدمين. ورداً على هذه المخاوف أضاف المجلس إلى إرشادات التنفيذ نقاشا حول المادية تم اقتباسه من معيار المحاسبة الدولي ١.

إستنتاج٢٠٩ وإقتراح بعض المجاوبين أن بعض الإفصاحات النوعية يجب أن لا تكون خاضعة لمعيار المادية العادية الأولي والذي قد يؤدي - من وجهة نظرهم - إلى إفصاح زائد. وقد إقترحوا إستعمال مصطلح مختلف كمصطلح (هام) من أجل تعزيز الرسالة، إلا أن المجلس أوضح أن عدم طلب الإفصاح عن البيانات المادية قد لا يتفق مع تعريف المادية. وبهذا خلُص المجلس إلى أن الإفصاح ينبغي بشكل عام أن يعتمد فقط على التعريف العادي للمادية.

إستنتاج٢١٠ يشير هذا المعيار في موضع آخر إلى فكرة مختلفة إذ تشير الفقرة ٣٧(ج) إلى الإفتراضات ذات الأثر الأكبر على قياس الأصول والإلتزامات والدخل والنفقات الناشئة عن عقود التأمين. ولأن العديد من الإفتراضات يمكن أن تكون مناسبة فقد قرر المجلس تضييق نطاق الإفصاح إلى حد ما.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

شرح المبالغ المعترف بها

الإفتراضات

إستنتاج٢١١ يتطلب المبدأ الأول للإفصاح في هذا المعيار الإفصاح عن المبالغ التي تنشأ من عقود التأمين في الميزانية العمومية* وبيان الدخل† لشركة التأمين (الفقرة ٣٦ من هذا المعيار). وفي معرض دعم هذا المبدأ تتطلب الفقرة ٣٧(ج) و(د) الإفصاح عن الإفتراضات والتغييرات في هذه الإفتراضات. ويساعد الإفصاح عن الإفتراضات المستخدمين في إختبار المعلومات الواردة في البيانات لقياس حساسيتها للتغييرات في هذه الإفتراضات وتعزز ثقتهم في شفافية وقابلية مقارنة هذه البيانات.

إستنتاج٢١٢ عبر البعض عن مخاوفهم من أن البيانات عن الإفتراضات وتغييراتها قد يكون تحضيرها مكلفا وفائدتها محدودة. وهنالك العديد من الإفتراضات الممكنة التي يمكن الإفصاح عنها: فالتجميع الزائد قد يؤدي إلى معلومات لا فائدة منها بينما قد يكون إغفال التجميع مكلفا ويؤدي إلى كم زائد من المعلومات وقد يكشف عن معلومات تجارية حساسة. ورداً على هذه المخاوف يركز الإفصاح عن الإفتراضات على العملية المستخدمة لاشتقاقها.

إستنتاج٢١٣ جادل بعض المجاوبين أن من الصعب الإفصاح عن بيانات ذات معنى عن التغييرات في الإفتراضات المركبة، وبالنتيجة فإن التحليل حسب مصادر التغيير غالباً ما يعتمد على الترتيب الذي يتم فيه إجراء التحليل. وللإعتراف بهذه الصعوبة لم يحدد هذا المعيار شكلاً جامداً ولا يحدد محتويات هذا التحليل مما يسمح لشركات التأمين بتحليل التغييرات بطريقة تلبي هدف الإفصاح وتكون متناسبة مع المخاطر التي تواجهها والأنظمة التي لديها، أو أنها يمكن تحسينها بتكلفة معقولة.

التغير في إلتزامات التأمين

إستنتاج٢١٤ تتطلب الفقرة ٣٧(هـ) من هذا المعيار توفيقاً بين التغييرات في إلتزامات التأمين وأصول إعادة التأمين وتكاليف الشراء المؤجلة إن وجدت. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ إفصاحاً واسعاً قابلا للمقارنة حول التغييرات في المخصصات، إلا أن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يستثني عقود التأمين. ويعتبر الإفصاح عن التغييرات في تكاليف الشراء مهم لأن بعض الأساليب الحالية تستخدم تكييف تكاليف الشراء المختلفة كوسيلة للإعتراف ببعض آثار إعادة قياس التدفقات النقدية المستقبلية من عقد التأمين (مثلاً لكي تعكس نتيجة إختبار ملاءة الإلتزام).

طبيعة وحجم الأخطار الناتجة من عقود التأمين

إستنتاج٢١٥ يتطلب المبدأ الثاني للإفصاح في هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تمكّن المستخدمين على فهم طبيعة وحجم الأخطار الناتجة من عقود التأمين (الفقرة ٣٨ من هذا المعيار). تعتمد إرشادات التنفيذ التي تدعم هذا المبدأ بشكل كبير على المتطلبات الحالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبشكل خاص الإفصاح عن الأدوات المالية في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

---

* إستبدل معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) مصطلح "الميزانية العمومية" بمصطلح "بيان المركز المالي"

† يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ (المعدل في عام ٢٠٠٧) من المنشأة عرض كافة بنود الدخل والمصروفات في بيان واحد للدخل الشامل أو بيانين (بيان دخل منفصل وبيان دخل شامل)

إستنتاج٢١٦ لقد إعتبر بعض المجاوبين مسودة إرشادات التنفيذ المرفقة مع مسودة العرض ٥ بأنها تشير الى أن هذا المعيار يتطلب إفصاحاً عن التدفقات النقدية المقدرة. ولم يكن هذا مقصد المجلس حيث لا يمكن أن يتوقع من شركات التأمين أن يكون لديها أنظمة لإعداد تقديرات تفصيلية للتدفقات النقدية في المرحلة ١ (أكثر مما يلزم لإختبار ملاءة الإلتزام). وقد راجع المجلس إرشادات التنفيذ للتركيز على أن مبدأ الإفصاح الثاني يتطلب إفصاحاً حول التدفقات النقدية وليس إفصاحاً بها (أي الإفصاح الذي يساعد المستخدمين على فهم المبالغ والتوقيت وعدم التأكد)*.

مخاطر التأمين

إستنتاج٢١٧ بالنسبة لمخاطر التأمين(الفقرة ٣٩(ج) تهدف الإفصاحات إلى أن تكون متوافقة مع روح الإفصاح الذي يطلبه معيار المحاسبة الدولي٣٢†. تعتمد فائدة الإفصاحات المحددة عن مخاطر التأمين على ظروف شركة التأمين وبالتالي تمت صياغة المتطلبات بعبارات عامة للسماح للممارسات في هذا المجال بالتطور.

تحليل الحساسية

إستنتاج٢١٨ تتطلب الفقرة ٣٩(ج)(١) إفصاحاً عن تحليل الحساسية. وقد قرر المجلس عدم تضمين متطلبات محددة قد لا تكون مناسبة لكل حالة وقد تعيق تطور أشكال أكثر فائدة من الإفصاح أو قد تكون غير مفيدة.

إستنتاج٢١٩ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢* الإفصاح عن تحليل الحساسية فقط إذا كانت الإفتراضات غير مدعمة بأسعار أو معدلات سوقية ملحوظة. ومع ذلك ولأن هذا المعيار لا يتطلب أسلوباً محدداً لمحاسبة الخيارات الضمنية والضمانات بما فيها تلك التي تعتمد بشكل جزئي على أسعار ومعدلات السوق الملحوظة، تتطلب الفقرة ٣٩(ج)(١) تحليل حساسية لكافة المتغيرات ذات الأثر المادي بما فيها المتغيرات التي تعتبر أسعار أو معدلات السوق ملحوظة.

تطور المطالبات

إستنتاج٢٢٠ تتطلب الفقرة ٣٩(ج)(٣) إفصاحاً عن تطور المطالبات. تطلب الهيئة الأمريكية للأوراق المالية والتداول من شركات تأمين الممتلكات والحوادث تقديم جدول يبين تطور مخصصات المطالبات غير المدفوعة وتكاليف تسوية المطالبات للسنوات العشر الماضية إذا كانت المخصصات تتجاوز ٥٠% من حقوق الملكية. وقد بين المجلس أن مدة العشر سنوات هي مدة عشوائية وقرر بدلاً من ذلك وضع مدة تغطيها الإفصاحات بالرجوع إلى طول دورة تسوية المطالبات. وبالتالي يتطلب هذا المعيار الرجوع إلى الفترة التي نشأت فيها أول مطالبة مادية يشوبها عدم التأكد فيما يتعلق بمبلغ وتوقيت دفع المطالبات، إلا أنها يجب أن لا تتجاوز عشر سنوات (تخضع للإعفاءات الإنتقالية في الفقرة ٤٤ من هذا المعيار). وعلاوة على ذلك ينطبق الإقتراح على كافة شركات التأمين وليس على شركات تأمين الممتلكات والحوادث فقط. إلا أنه ولكون شركة التأمين غير

* .إستبدل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ متطلبات الإفصاح عن بالتدفق النقدي بمتطلبات الإفصاح عن طبيعة ومدى المخاطر.

† في أغسطس ٢٠٠٥، شمل المجلس جميع الإفصاحات المتعلقة بالأدوات المالية في *المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات"*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مكلفة بالإفصاح عن البيانات فيما يتعلق بالمطالبات التي يشوبها عدم التأكد بشأن مبلـغ وتوقيـت دفع المطالبات إذا كان عدم التأكد ينقضي خلال سنة واحدة فإن من المستبعد أن يحتاج العديد من شركات تأمين الحياة للقيام بالإفصاح.

إستنتاج٢٢١ في الولايات المتحدة، يتم تقديمه الإفصاح عن تطور المطالبات عادة في التحليل والنقاش الإداري وليس في البيانات المالية. إلا أن هذا الإفصاح مهم لكونه يعطي المستخدمين نظرة عميقة عـن عدم التأكد الذي يحيط بالتقديرات المتعلقة بالمطالبات المستقبلية. كما يشير أيضاً إلى ما إذا كانت شركة تأمين معينة قد قصدت المبالغة أو التقليل في تقدير الدفعات النهائية، وبالتالي يتطلب هـذا المعيار ذلك في البيانات المالية.

الحد الأعلى المرجح للخسارة

إستنتاج٢٢٢ إقتراح البعض أن على شركة التأمين-وتحديداً شركة التأمين العام - الإفصاح عن الحد الأعلـى المرجح للخسارة (PML) الذي تتوقعه إذا وقع حدث مستبعد بشكل معقول. وعلى سبيل المثـال فإن شركة التأمين يمكن أن تفصح عن الخسارة التي كانت ستلحق بها جراء زلزال قوي من نوع يتوقع أن يتكرر كل مئة سنة. إلا أنه وبالنظر إلى غياب تعريف متفق عليه للحد الأعلى المـرجح للخسارة فقد خَلُص المجلس إلى أنه من غير المجدي طلب الإفصاح عن الحد الأعلـى المـرجح للخسارة أو عن تدابير مشابهة.

التعرض لمخاطر معدلات الفائدة ومخاطر السوق

إستنتاج٢٢٣ كما تم بيانه في الفقرتين إستنتاج ١٩٣ و١٩٤ أكد المجلس بأن شركات التأمين غير مطالبة بـأن تحاسب بالقيمة العادلة على المشتقات الضمنية التي تلبي تعريف عقد التـأمين، إلا أنهـا تخلـق تعرضاً هاما لمخاطر معدلات الفائدة ومخاطر السوق. ويمكن أن تكون هـذه المخـاطر كبيـرة بالنسبة للعديد من شركات التأمين. وبالتالي فإن الفقرة ٣٩(هـ) من هذا المعيار تتطلب بـشكل خاص إفصاحاً عن هذا التعرض.

القيمة العادلة لإلتزامات وأصول التأمين

إستنتاج٢٢٤ إقتراحت مسودة العرض ٥ أن على شركات التأمين الإفصاح عـن القيمـة العادلـة لإلتزامـات وأصول التأمين. ويرمي هذا الإقتراح إلى: (أ) إعطاء معلومات مفيدة للمستخدمين عن بيانـات شركة التأمين المالية و(ب) تشجيع شركة التأمين على بدء العمل بالأنظمة التي تستعمل البيانـات المحدثة من أجل تقصير مدة الإنتقال إلى المرحلة ٢.

إستنتاج٢٢٥ أيد بعض المجاوبين الإفصاح المقترح بالقيمة العادلـة مـستندين الـى أنهـا معلومـات مهمـة للمستخدمين. وقد شعر البعض أن لذلك أهمية خاصة بالنظر إلى نطاق ممارسـات القيـاس فـي المرحلة ١ إلا أن العديد من المجاوبين (بما فيهم أولئك الذين أيدوا متطلب الإفصاح بالقيمة العادلة من حيث المبدأ) قد إقترحوا أن على المجلس أن يلغي هذا المتطلب أو يوقفه إلى حـين إكمـال المرحلة ٢. وقد تقدموا بالحجج التالية:-

(أ) إن طلب هذا الإفصاح قد يكون سابقاً لأوانه قبل أن يبت المجلس بأمور جوهرية تتعلـق بقياس القيمة العادلة وقبل أن يقدم إرشاداً كافياً عن طريقة تحديد القيمة العادلة، لأن عـدم وجود هذا الإرشاد قد يؤدي إلى غياب إمكانية المقارنة بالنسبة للمستخدمين وأن يوجد طلبا غير مبرر على معدي البيانات ويشكل صعوبات تتعلق بإمكانية التدقيق. وبالإضافة إلـى

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ذلك لا يمكن للإفصاح أن يتدارك غياب إمكانية المقارنة حيث من صعوبة وصف مزايا النماذج المختلفة بشكل واضح ومختصر.

(ب) إن الإفصاح بحلول عام ٢٠٠٦ (كما تقترح مسودة العرض ٥) قد لا يكون عملياً حيث لن يتاح الوقت الكافي لشركات التأمين لإنشاء وإختبار الأنظمة الضرورية.

(ج) أن نتوقع من شركات التأمين أن تبدأ العمل على هدف غير معروف سيكون مكلفاً ومضيعة للوقت. كما أنه وفي غياب أساليب متفق عليها لوضع القيمة العادلة فإن الأنظمة التي تم تطويرها لإفصاحات المرحلة ١ بالقيمة العادلة قد تحتاج إلى التغيير في المرحلة ٢.

(د) لقد طلب الإقتراح منح تكليف لمجلس معايير المحاسبة الدولية لتفسير متطلباته الخاصة قبل توضيح ما تعنيه.

إستنتاج٢٢٦ لم يعتبر المجلس المتطلبات المقترحة للإفصاح عن القيمة العادلة بأنها متوقفة على نموذج القياس في المرحلة ٢. فمن وجهة نظر المجلس أن الإفصاح عن القيمة العادلة لإلتزامات وأصول التأمين قد يقدم معلومات ملائمة وموثوقة بالنسبة للمستخدمين حتى وإن لم تؤدي المرحلة ٢ إلى إيجاد نموذج قيمة عادلة. ومع ذلك اتفق المجلس مع المجاوبين على أن طلب الإفصاح عن القيمة العادلة لن يكون مناسباً في هذه المرحلة.

ملخص التغييرات على مسودة العرض ٥

إستنتاج٢٢٧ فيما يلي تلخيصاً للتغييرات الأساسية على مسودة العرض ٥ في هذا المعيار. فقد قام المجلس بما يلي:-

(أ) توضيح جوانب تعريف عقد التأمين (الفقرتين إستنتاج ٣٦ و٣٧).

(ب) توضيح متطلبات تجزئة المكونات الإيداعية في بعض الظروف (المحدودة) (الفقرات إستنتاج ٤٠-٥٤).

(ج) شطب "فقرة الغروب" المقترحة في مسودة العرض ٥ (الفقرتان إستنتاج ٨٤-٨٥).

(د) توضيح الحاجة لدراسة الخيارات الضمنية والضمانات في إختبار ملاءة الإلتزام (الفقرة إستنتاج ٩٩) وتوضيح مستوى التجميع فيما يتعلق بإختبار ملاءة الإلتزام (الفقرة إستنتاج ١٠٠).

(هـ) إستبدال إختبار تخفيض القيمة بالنسبة لأصول التأمين بدلاً من الرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (الذي لا يتضمن إستثناء من نطاق أصول إعادة التأمين قبل أن يصدر المجلس هذا المعيار ٤). وسيعود الإختبار إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (الفقرتان إستنتاج ١٠٧ و١٠٨).

(و) شطب المنع المقترح على الإعتراف بالمكسب منذ بداية عقد إعادة التأمين، وإستبداله بمتطلب الإفصاح (الفقرات إستنتاج ١٠٩-١١٤).

(ز) توضيح معالجة تكاليف الشراء بالنسبة للعقود التي تتضمن تقديم خدمات إدارة الإستثمار (الفقرتان إستنتاج ١١٨ و١١٩).

(ح) تغيير منع إستحداث معدلات الخصم المبنية على الأصول إلى افتراض قابل للنقض (الفقرات إستنتاج ١٣٤-١٤٤).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ط) وضيح جوانب معالجة ميزة المشاركة الإختيارية (الفقرات إستنتاج ١٥٤-١٦٥) وإيجـاد إعفاء صريح جديد من متطلبات الفصل والقياس بالقيمة العادلة لبعض خيارات التخلي عن العقد الذي يتضمن ميزة المشاركة الإختيارية (الفقرة ٩ من هذا المعيار).

(ي) إستحداث خيار لشركات التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية بما يتيح لهـا إعـادة قيـاس إلتزامات التأمين المحددة في كل فترة زمنية بالنظر إلى التغيير فـي معـدلات الفائـدة. ويسمح الخيار بالتغيير في السياسات المحاسبية المطبقة على بعض الإلتزامات وليس على جميع الإلتزامات المشابهة كما كان يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ خلافاً لذلك (الفقرات إستنتاج ١٧٤-١٧٧).

(ك) تعديل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ للسماح بإختيارين منفـصلين للعقـارات الإسـتثمارية عندما تختار مؤسسة ما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة. ويتعلق أحد الإختيـارين للعقارات الإستثمارية التي تدعم العقود التي تقدم عائدا يرتبط مباشـرة بالقيمـة العادلـة للعقارات الإستثمارية أو العائد منها (الفقرة إستنتاج ١٧٨).

(ل) توضيح إمكانية تطبيق محاسبة الظل (الفقرات إستنتاج ١٨١-١٨٤).

(م) توضيح أن المشتقات الضمنية ذات صلة وثيقة بعقد التأمين الأساسي إذا لم تكـن مركبـة بحيث لا تتمكن المؤسسة من قياس المشتقات الضمنية بشكل منفصل (أي دون إعتبار للعقد الأساسي)(الفقرة إستنتاج ١٩٣).

(ن) توضيح أن إرشادات التنفيذ لا تفرض أي متطلبات إفصاح جديدة (الفقرة إستنتاج ٢٠٤).

(س) إلغاء المتطلبات المقترحة للإفصاح عن القيمة العادلة لعقود التـأمين مـن عـام ٢٠٠٦ (الفقرات إستنتاج ٢٢٤-٢٢٦).

(ع) توفير إعفاء من تطبيق معظم متطلبات الإفصاح بالنسبة لعقود التأمين على البنود المقارنة ذات العلاقة بعام ٢٠٠٤ (الفقرات إستنتاج ٤٢-٤٤ من هذا المعيار).

(ف) التأكيد على أن الدفعات المعبر عنها بالوحدات يمكن أن تقاس بالقيمـة الحاليـة للوحـدة بالنسبة لعقود التأمين وعقود الإستثمار بشكل يتجنب الحاجة الظاهرية لفـصل المـشتقات الضمنية (الفقرة تطبيق ٣٣ (ز) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والذي تم إدخاله بواسـطة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الآراء المعارضة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

آراء١ إعترض البروفيسور بارث والسادة غارنت، جيلارد، ليسنرنغ، سميث وياماادا على إصـدار هـذا المعيار.

معارضة ماري إي بارث، وروبرت بي غارنت، وغلبرت جيلارد، وجيمس جي ليسنرنغ وجون تي سميث.

آراء٢ عارض السادة غارنت وجيلارد للأسباب المبنية في الفقرات آراء ٣ و٤ كما عارض السيد غارنت للأسباب المبينة في الفقرتين ٥ و٦. وقد البرفيسور بارث وكل من السادة ليسنرنغ وسميث للأسباب المبينة في الفقرات آراء ٣ و٨. كما عارض السيد سميث للأسباب المبينة في الفقرات آراء ٩ و١٣.

الإعفاء المؤقت من الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨

آراء٣ عارض البروفيسور بارث والسادة غارنت وجيرالد وليسنرنغ وسـميث لأن هـذا المعيـار يعفـي المؤسسات من تطبيق الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسـبة الـدولي ٨ "*الـسياسات المحاسـبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" عند المحاسبة لعقود التأمين وإعادة التـأمين، وهـم يعتقدون أن على كافة المؤسسات تطبيق هذه الفقرات. ويعتقد أعـضاء المجلـس المـذكورين أن متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٨ تصبح ذات صلة وواجبة التطبيق بشكل خاص عنـدما تفتقـر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للنصوص المحددة كما هو الحال في هذا المعيار الذي يسمح بإستمرار العمل بعدد من أسس القياس لعقود التأمين وإعادة التأمين. وبسبب عدم أخذ *الإطار العـام* لمجلس معايير المحاسبة الدولية بعين الإعتبار فإن إستمرار هذه الممارسات قد يؤدي إلى إعتـراف غير مناسب، أو عدم إعتراف، بالأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والدخل والنفقات. ومن وجهة نظر أعضاء المجلس المذكورين أن المؤسسة إذا لم تكن قادرة على تلبيـة المتطلبـات الأساسـية للفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨، فينبغي أن لا يسمح لها بوصف بياناتها المالية أنها أعدت بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

آراء٤ لقد تزايدت مخاوف أعضاء المجلس المذكورين بسبب تأخير إكمال المرحلة ٢ من مشروع المجلس حول محاسبة عقود التأمين. وعلى الرغم من أن المرحلة ٢ على جدول الأعمال الحالي للمجلـس إلا أن من المستبعد أن يستطيع المجلس إعداد معيار دولي لإعداد التقارير المالية حول عقود التأمين في وقت قريب. وعليه فمن المرجح أن الإعفاء من معيار المحاسبة الدولي ٨ سيبقى نافذا لبعض الوقت.

هوامش الإستثمار المستقبلية و"محاسبة الظل"

آراء٥ إعترض البروفيسور بارث والسادة غارنت وليسنرنغ وسميث على الأسباب الإضافية التي لن تسمح للمؤسسات بتغيير سياساتها المحاسبية لعقود التأمين وإعادة التأمين إلى سياسات تتـضمن إسـتعمال هوامش الإستثمار المستقبلية في قياس إلتزامات التأمين. وقد اتفقوا على وجهة النظـر التـي تـم التعبير عنها في الفقرة إستنتاج ١٣٤ من أن التدفقات النقدية من الأصول ليست ذات صلة بالنـسبة لقياس الإلتزام (ما لم تؤثر هذه التدفقات النقدية على التدفقات النقديـة الناشـئة عـن الإلتـزام أو خصائص الإئتمان المتعلقة بالإلتزام) وبالتالي فهم يعتقدون بأن التغيير في السياسة المحاسبية لعقود التأمين التي تطبق هوامش الإستثمار المستقبلية لقياس الإلتزامات الناشئة عن عقود التأمين يقلل من

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملائمة وموثوقية البيانات المالية لشركة التأمين. ولا يعتقدون أن الجوانب الأخرى لنماذج محاسبة عقد التأمين يمكن أن ترجح على هذا التقليل.

آراء٦ لا يسمح أعضاء المجلس الأربعة المذكورين أيضاً للمؤسسات بتغيير سياساتها المحاسبية لعقود التأمين وإعادة التأمين إلى سياسات تسمح بإستعمال ما يسمى "محاسبة الظل"، إذ أنهم لا يعتقدون أن التغيير في المبالغ المسجلة لإلتزامات التأمين (بما فيها تكاليف الشراء المؤجلة والأصول غير الملموسة) بموجب "محاسبة الظل" ينبغي الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية. إن مجرد كون هذه التغييرات في قياس المسؤولية تحسب على أساس التغييرات في قياس الأصول ليس أمراً ذا صلة. ويعتقد أعضاء المجلس المذكورين أن هذه التغييرات في الإلتزامات التأمينية تؤدي إلى نفقات ينبغي الإعتراف بها بموجب *الإطار العام* لمجلس معايير المحاسبة الدولية كربح أو خسارة.

الأدوات المالية التي تتضمن ميزة المشاركة الإختيارية

آراء٧ لا يسمح البروفسور بارث والسيدان ليسنرنغ وسميث للمؤسسات بالمحاسبة على الأدوات المالية التي تحتوي على ميزة المشاركة الإختيارية على أساس يختلف عن تلك التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية، الإفصاح والعرض*"، ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية، الإعتراف والقياس*"، حيث تطلب هذه المعايير من المؤسسات فصل مكونات الأداة المالية المركبة والإعتراف بمكون الإلتزام مبدئياً بالقيمة العادلة وإسناد أية متبقيات إلى مكون حقوق الملكية. يعتقد إن أعضاء المجلس الثلاثة المذكورين أن الصعوبة في تحديد ما إذا كانت ميزة المشاركة الإختيارية هي إلتزام أو حق ملكية لا تعرقل تطبيق متطلبات القياس في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على مكون الإلتزام وحق الملكية حالما تجري المؤسسة هذا التحديد. كما يعتقدون أعضاء المجلس الثلاثة المذكورين بأن المؤسسة ستخطئ في ذكر مصروفات الفائدة إذا كان مكون الإلتزام المالي لم يتم قياسه مبدئياً بالقيمة العادلة.

آراء٨ يطلب أعضاء المجلس الثلاثة المذكورين من المؤسسات التأكد في جميع الحالات من أن الإلتزام المعترف به للأدوات المالية المحتوية على ميزة المشاركة الإختيارية لا تقل عن المبلغ الذي كان لينتج من تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون، حيث أن الفقرة ٣٥ من هذا المعيار تتطلب ذلك إذا كانت المؤسسة لا تصنف أياً من هذه المزايا كإلتزام أو تصنف بعضا منه كذلك إلا أنها لا تصنفها جميعها كإلتزام.

الأدوات المالية

آراء٩ خالف السيد سميث أيضاً هذا المعيار لأنه يعتقد أنه يعرف عقود التأمين بشكل موسع ويتيح المجال أمام إعفاءات غير ضرورية من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ و معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ومن وجهة نظره فإن هذا يسمح بصياغة الأحكام التعاقدية لتجنب متطلبات هذه المعايير والتخفيف من أثرها وإضافة تعقيد معتبر على تفسيرها وتطبيقها وتطبيق هذا المعيار. ويعتقد أيضاً أن العديد من الإعفاءات المبنية على الحاجة لتجنب التغيير في الأنظمة، هي ضمن عقود التأمين وتثبط توسيع الأنظمة قبل إكمال المرحلة ٢ من المشروع. ويعتقد السيد سميث كذلك أن معيار المحاسبة الدولي

٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ يتضمنان حالياً الحلول المناسبة عند إستحالة إجراء القياس بشكل يمكن الإعتماد عليه، وعندما يكون من شأن هذه الحلول أن تجعل محددات الأنظمة شفافة.

آراء١٠ تتطلب الفقرة ١٠ من هذا المعيار من شركة التأمين تجزئة المكون الإيداعي لعقد التأمين إذا كان بإمكان شركة التأمين أن تقيس المكون الإيداعي بشكل منفصل وإذا لم تكن السياسات المحاسبية لشركة التأمين لا تتطلب منها الإعتراف بكافة الحقوق والإلتزامات الناشئة عن المكون الإيداعي. ويبين السيد سميث أن المكون الإيداعي يتكون كاملا من الإلتزامات المالية أو الأصول المالية. وبالتالي فهو يعتقد أن المكون الإيداعي بالنسبة لكافة عقود التأمين يجب تجزئته. كما يبين السيد سميث أن معيار المحاسبة الدولي ٣٢ يتطلب فصل مكون الإلتزام في الأداة المالية المركبة بالقيمة العادلة ومحاسبة المتبقي كحقوق ملكية. ويعتقد أن هذا الأسلوب يمكن أن ينطبق بالقياس عندما يتضمن عقد التأمين إلتزام مالي ويكون من شأنه أن يقدم حلاً متفوقاً.

آراء١١ يعدل هذا المعيار معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالإقرار أن المشتقات الضمنية والعقد الأساسي مرتبطان بشكل وثيق إذا كان أحدهما يعزز الآخر بشكل لا يمكن للمؤسسة معه أن تقيس المشتقات الضمنية بشكل منفصل، وهو ما يخلق إعفاءاً من متطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالمحاسبة على هذه المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة. ولا يتفق السيد سميث مع هذا التعديل وتحديداً إذا كان العقد يسمح لحامل الوثيقة بالحصول على تسوية مالية مبنية على المشتق بدلاً من الإبقاء على التأمين. ويعتقد السيد سميث أن بديل التسوية النقدية المبنية على المشتق هو الإلتزام المالي وينبغي قياسه بالقيمة العادلة.

آراء١٢ بالنسبة للعقود التي تتناولها الفقرة السابقة يعتقد السيد سميث أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينص على حل متفوق لا يشجع بناء العقد على نحو يهدف إلى الإستفادة من الإستثناء في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذ أنه يتطلب أن يتم قياس العقد كاملا بالقيمة العادلة عندما لا يمكن فصل المشتقات الضمنية بشكل يمكن الإعتماد عليه من العقد الأساسي. إلا أن السيد سميث يميل إلى تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ليتطلب القياس بالتكلفة إذا كان من غير الممكن قياس العقد بكامله بالقيمة العادلة بشكل موثوق وكان يتضمن مكوناً تأمينياً هاماً ومشتقاً ضمنياً، وبذلك يكون هذا التعريف منسجما مع المتطلبات المشابهة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالنسبة لأدوات حقوق الملكية غير المسعرة. ومن أجل جعل محددات النظام أكثر شفافية كان يود السيد سميث أن يضيف الإفصاح المطلوب في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ بما فيه حقيقة أن القيمة العادلة لا يمكن قياسها بشكل موثوق إضافة إلى وصف عقود التأمين مدار البحث والمبالغ المسجلة لها وتوضيحاً لسبب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق ونطاق التقديرات الذي يرجح أن تقع ضمنه القيمة العادلة إذا كان ذلك ممكناً.

آراء١٣ كان السيد سميث يود أن يستبعد من تعريف عقد التأمين تلك العقود التي تعتبر ناقلة لمخاطر تأمين هامة منذ البداية فقط لكونها تتضمن خيار تسعير يسمح لحاملها بشراء التأمين بسعر محدد في تاريخ لاحق. وكان أيضاً يود أن يستبعد من التعريف تلك العقود التي يكون فيها المكون التأميني منقضياً وهو يعتقد أن أي إلتزام يتبقى هو أدوات مالية ينبغي محاسبتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معارضة ناتسومي يامادا

آراء١٤ يعارض السيد يامادا إصدار هذا المعيار لأنه يعتقد أنه لا يحل بشكل مناسب التباين في أساس القياس بين الأصول المالية لشركة التأمين وإلتزاماتها التأمينية وبشكل خاص:-

(أ) لا يتفق مع خيار تضمين معدل الخصم الحالي بالنسبة لإلتزامات التأمين المحددة.

(ب) يعتقد أنه كان على المجلس أن يقدم أساليب عملية للتخفيف من أثر التباين المحاسبي بإستخدام أساليب تعتمد جزئياً على الممارسات الحالية التي تتضمن إستعمالاً أوسع -إنما مقيد- للتكلفة المطفأة.

خيار تضمين معدل الخصم الحالي

آراء١٥ لا يتفق السيد يامادا مع الفقرة ٢٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية التي تخلق خيار تضمين معدل الخصم الحالي لإلتزامات التأمين المحددة، ويتعاطف مع وجهة النظر المعبر عنها في الفقرة إستنتاج ١٧٥ التي تقضي بأن تضمين معدل الخصم الحالي المبني على السوق بدلاً من معدل الخصم التاريخي من شأنه أن يزيد من ملائمة وموثوقية البيانات المالية لشركة التأمين. إلا أنه وكما تم توضيحه في الفقرة إستنتاج ١٢٦ فإن "المجلس لن يتناول معدلات خصم وأسس تسوية الإلتزامات حتى المرحلة ٢". وبالتالي يعتقد السيد يامادا أن من غير المناسب التعامل مع قياس الإلتزامات التأمينية في المرحلة ١ من هذا المشروع.

آراء١٦ وبالإضافة إلى ذلك يعتقد السيد يامادا بوجوب أن يكون هناك إختبار دقيق لتقييم ما إذا كان التغيير في المبالغ المسجلة لإلتزامات التأمين المحددة يخفف من التغييرات في المبالغ المسجلة بالنسبة للإلتزامات المالية. فمن دون هذا الإختبار تتمتع الإدارة بحرية الإختيار لتقرير المدى الذي تقدم ضمنه إعادة قياس للإلتزامات التأمينية. وبالتالي فهو لا يتفق مع ما خَلُصَ إليه المجلس من أن الفقرة إستنتاج ١٧٦ من أن "الزيادة في الملائمة والموثوقية الناتجة عن إدخال معدلات خصم الحالية يمكن أن تتجاوز سلبيات السماح بسياسات محاسبية غير مطبقة بشكل متوافق على كافة الإلتزامات المشابهة."

آراء١٧ كما أن الخيار المنصوص عليه في الفقرة ٢٤ ليس طريقة فعالة لتخفيف التباين المحاسبي من وجهة نظر السيد يامادا لأنه يتفق مع تحليل المجلس المتمثل بأن "العديد من شركات التأمين قد لا يتوفر لديها أنظمة لتسوية الإلتزام إستجابة للتغييرات في معدلات الفائدة، وقد ترغب بتطوير هذه الأنظمة حتى بالنسبة للإلتزامات المحددة في مقابل كافة الإلتزامات" كما تم توضيحه في الفقرة إستنتاج ١٧٧(د)(١).

الأصول المحجوزة لدعم الإلتزامات التأمينية

آراء١٨ كما تم بيانه في الفقرة إستنتاج ١٧١ حث العديد من المجاوبين على مسودة العرض ٥ المجلس على إستكشاف طرق لتخفيض التباين المحاسبي. وقد بين السيد يامادا أن هذا المعيار يقدم بعض الحلول المحدودة للتباين المحاسبي من خلال توضيح أن بالإمكان إستعمال "محاسبة الظل" وتعديل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ للسماح بخيارين منفصلين عندما يكون على المؤسسة أن تختار نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة للعقارات الإستثمارية. ويتضمن هذا المعيار أيضاً خياراً بتقديم الخصم الحالي المبني على السوق بالنسبة لإلتزامات التأمين المحددة ولكن وللأسباب المبينة في الفقرات آراء ١٥-١٧ لا يدعم السيد يامادا هذا الخيار.

آراء١٩ يعتقد السيد يامادا أنه كان من المناسب تقديم طريقة أوسع وقابلة للتطبيق للتخفيف من أثـر التبـاين المحاسبي. ولكون المرحلة ١ ليست مرحلة تمهيدية للمرحلة ٢ يتفق السيد يامادا مع وجهة النظـر القائلة بأن الحلول العملية في المدى القصير هي وحدها المبنية على الممارسات الحاليـة لـشركات التأمين. ويعتقد أنه إذا سمح بإعادة قياس الإلتزامات التأمينية من خلال معدل خصم حـالي مبنـي على السوق كوسيلة لحل التباين فيجب أيضاً السماح في المرحلة ١ بفئة جديـدة مـن الإلتزامـات المسجلة بالتكلفة المطفأة كما هو الحال في الإجراء الياباني "ضمانات الدين المخصصة لإحتيـاطي الوثيقة" (DSR).

آراء٢٠ على الرغم من أن السيد يامادا يقر بأن أسلوب "ضمانات الدين المخصصة لإحتياطي الوثيقة" قد لا يقود إلى قياسات أكثر ملائمة وموثوقية، فهو يشير أن لدى شركات التأمين سنوات عديدة من الخبرة في تطبيق هذا الأسلوب الذي نشأ في عام ٢٠٠٠ عندما أدخلت اليابان معياراً محاسـبياً لـلأدوات المالية يتشابه مع معايير المحاسبة الدولية ٣٢ و ٣٩. ويعتقد بعدم وجود حل مثالي في المرحلة ١ وانه بالإضافة إلى الإفصاح عن المعلومات بالقيمة العادلة كما يتطلب معيار المحاسبة الـدولي ٣٢ فإن أسلوب "ضمانات الدين المخصصة لإحتياطي الوثيقة" قد يقدم حلاً معقولاً للمرحلة ١ وبالتـالي فهو لا يتفق مع ما خَلُصَ إليه المجلس من أن الفقرة إستنتاج ١٧٨ التي تعـدل متطلبـات القيـاس الحالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للأصول المالية "من شأنها أن تخفـف ملائمـة وموثوقيـة البيانات المالية إلى حد غير مقبول". وبالفعل فإن السيد يامادا يعتقد أن الإعفاء في هذا المعيار من الفقرات ١٠-١٢ في معيار المحاسبة الدولي ٨ قد ينتقص من ملائمة وموثوقية البيانـات الماليـة أكثر مما كان سيحدث في حال تقديم أسلوب "ضمانات الدين المخصصة لإحتياطي الوثيقة".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

إرشادات تنفيذ
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ *عقود التأمين*

	الفقرات
المقدمة	**تنفيذ١**
تعريف عقد التأمين	**تنفيذ ٢**
المشتقات الضمنية	**تنفيذ٣- ٤**
تجزئة المكون الإيداعي	**تنفيذ ٥**
محاسبة الظل	**تنفيذ٦- ١٠**
الإفصاح	**تنفيذ١١- ٧١**
الغرض من هذه الإرشادات	**تنفيذ١١- ١٤**
المادية	**تنفيذ١٥- ١٦**
شرح المبالغ المعترف بها	**تنفيذ١٧- ٤٠**
السياسات المحاسبية	تنفيذ١٧- ١٨
الأصول والإلتزامات والدخل والمصروف	تنفيذ١٩- ٣٠
الإفتراضات الهامة والمصادر الأخرى لتقدير عدم التأكد	تنفيذ٣١- ٣٣
التغيير في الفرضيات	تنفيذ٣٤- ٣٦
التغيير في إلتزامات التأمين والبنود ذات العلاقة	تنفيذ٣٧- ٤٠
طبيعة ومدى المخاطر الناتجة من عقود التأمين	**تنفيذ٤١- ٧١**
أهداف إدارة المخاطر وسياسات وتقليل المخاطر الناتجة من عقود التأمين	تنفيذ ٤٨
مخاطر التأمين	تنفيذ ٥١- ٥١أ
حساسية مخاطر التأمين	تنفيذ٥٢- ٥٤أ
تركيزات مخاطر التأمين	تنفيذ٥٥- ٥٨
تطور المطالبات	تنفيذ٥٩- ٦١
مخاطر الإئتمان، مخاطر السيولة ومخاطر السوق	تنفيذ٦٢- ٦٥ز
مخاطر الإئتمان	تنفيذ٦٤أ- ٦٥أ
مخاطر السيولة	تنفيذ٦٥ب- ٦٥ج
مخاطر السوق	تنفيذ٦٥د- ٦٥ز
التعرض لمخاطر معدل الفائدة أو مخاطر السوق بموجب المشتقات الضمنية	تنفيذ٦٦- ٧٠
مؤشرات الأداء الأساسية	**تنفيذ٧١**
أمثلة التنفيذ	*بعد الفقرة*
١ تطبيق تعريف عقد التأمين	**تنفيذ ٢**
٢ المشتقات الضمنية	**تنفيذ ٤**
٣ تجزئة المكون الإيداعي لعقود إعادة التأمين	**تنفيذ ٥**
٤ محاسبة الظل	**تنفيذ ١٠**
٥ الإفصاح عن تطور المطالبات	**تنفيذ ٦١**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إرشادات التنفيذ

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ *عقود التأمين*

أرفقت هذه الإرشادات بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ إلا أنها لا تشكل جزءً منه.

المقدمة

تنفيذ**١** تتضمن إرشادات التنفيذ هذه ما يلي:-

(أ) توضح أي العقود والمشتقات الضمنية هي ضمن نطاق هذا المعيار (أنظر الفقرات تنفيذ ٢-٤).

(ب) تتضمن مثالاً عن عقد تأمين يتضمن مكوناً إيداعياً يحتاج إلى التجزئة (الفقرة تنفيذ ٥).

(ج) توضح محاسبة الظل (الفقرات تنفيذ ٦-١٠).

(د) تناقش كيف يمكن لشركة التأمين أن تلبي متطلبات الإفصاح في هذا المعيار (الفقرات تنفيذ ١١-٧١).

تعريف عقد التأمين

تنفيذ ٢ يوضح المثال تنفيذ ١ تطبيق تعريف عقد التأمين إلا أنه لا يوضح كافة الظروف المحتملة.

المثال ١: تطبيق تعريف عقد التأمين		
	نوع العقد	***المعاملة في المرحلة ١***
١.١	عقد التأمين (أنظر التعريف في الملحق أ من هذا المعيار وللإرشادات في الملحق ب).	ضمن نطاق هذا المعيار ما لم تقع ضمن نطاق الإستثناءات في الفقرة ٤ منه. يجب فصل بعض المشتقات الضمنية والمكونات الإيداعية (أنظر الأمثلة تنفيذ ٢ و٣ والفقرات ٧-١٢ من هذا المعيار).
٢.١	منافع الوفاة التي يمكن أن تتجاوز المبالغ واجبة الدفع عند التخلي أو عند الإستحقاق.	عقود التأمين (ما لم تكن المبالغ الطارئة غير هامة في كافة السيناريوهات ذات المضمون التجاري). يمكن أن تعاني شركة التأمين من خسائر هامة من عقد منفرد إذا توفي حامل الوثيقة مبكراً. أنظر المثال (١ ٢٣-٢٧) للمزيد من التوضيح حول جزاءات التخلي.
يتبع...		

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

... يتبع

المثال ١: تطبيق تعريف عقد التأمين

نوع العقد		*المعاملة في المرحلة ١*
٣.١	عقد مرتبط بالوحدة تُدفع بموجبه منافع مرتبطة بالقيمة العادلة لمجموعة من الأصول. المنفعة هي ١٠٠% من قيمة الوحدة على التخلي أو الإستحقاق و ١٠١ % من قيمة الوحدة في حال الوفاة.	يتضمن هذا العقد مكوناً إيداعياً (١٠٠ % من قيمة الوحدة) ومكوناً تأمينياً (منافع الوفاة الإضافية البالغة ١ %). تسمح الفقرة ١٠ من هذا المعيار بالتجزئة (إلا أنه يتطلبها فقط إذا كان المكون التأميني مادياً ولم تكن شركة التأمين ملزمة أن تعترف بكافة الإلتزامات والحقوق الناشئة عن المكون الإيداعي). وإذا كان المكون التأميني غير مجزأ يكون العقد بكامله عقد إستثمار لكون المكون التأميني غير هام بالنسبة لكامل العقد.
٤.١	دخل سنوي مشروط مدى الحياة	عقد التأمين (ما لم يكن المبلغ المشروط غير ذي أهمية في كافة الحالات ذات المضمون التجاري). يمكن أن تلحق بشركة التأمين خسارة هامة من جراء عقد مفرد إذا بقي المستفيد من الدخل السنوي على قيد الحياة أطول من المتوقع.
٥.١	الهبات الصافية: يتلقي الشخص المؤمن مبلغا في حال بقائه على قيد الحياة إلى تاريخ معين إلا أن المستفيدين لا يتلقون شيئا إذا توفي ذلك الشخص قبل التأريخ المحدد.	عقد التأمين (ما لم يكن نقل مخاطر التأمين غير جوهري). في حالة مجموعة متجانسة نسبياً من الهبات الصافية معروف أنها تتكون من عقود تنقل جميعها مخاطر التأمين فيمكن لشركة التأمين تصنيف كامل المجموعة كعقد تأمين دون إختبار كل عقد لتحديد القليل من الهبات الصافية غير المشتقة التي تنقل مخاطر تأمين غير هامة (أنظر الفقرة ب ٢٥).
٦.١	الدخل السنوي المؤجل: يتلقى حامل الوثيقة أو يمكن له أن يختار أن يتلقى دخلاً مشروطاً مدى الحياة بنسب مضمونة منذ البداية.	عقد التأمين (ما لم يكن نقل المخاطر غير هام). ينقل العقد مخاطرة الوفاة إلى شركة التأمين منذ البداية لأن شركة التأمين قد تكون ملزمة بدفع منافع إضافية هامة لعقد مفرد إذا كان المستفيد من الدخل مدى الحياة قد إختار أخذ الدخل السنوي المشروط مدى الحياة وبقي على قيد الحياة أطول من المتوقع (ما لم يكن المبلغ المشروط غير هام في كافة الحالات ذات المضمون التجاري).
٧.١	الدخل السنوي المؤجل: يتلقى حامل الوثيقة أو يستطيع أن يختار أن يتلقى الدخل السنوي المشروط مدى الحياة بنسب تسود عندما يبدأ الدخل سنوي.	ليس عقد تأمين منذ البداية، إذا كان بإمكان شركة التأمين إعادة تسعير مخاطرة الوفاة دون قيود. ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* ما لم يتضمن العقد ميزة المشاركة الإختيارية. عندما يصبح العقد بمعدل دخل سنوي ثابت (ما لم يكن المبلغ المشروط غير هام في كافة الحالات ذات المضمون التجاري).
٨.١	عقد الإستثمار[أ] التي لا تحتوي على الإشتراكات السنوية المستقبلية.	ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

يتبع...

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

المثال ١: تطبيق تعريف عقد التأمين

	نوع العقد	***المعاملة في المرحلة ١***
٩.١	عقد الإستثمار التي يتضمن ميزة المشاركة الإختيارية.	تحدد الفقرة ٣٥ من هذا المعيار متطلبات هذه العقود المستبعدة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.
١٠.١	عقود الإستثمار التي يكون فيها الدفع مرتبط تعاقدياً (دون تقدير) بالعائد على وعاء محدد من الأصول في حيازة شركة التأمين.	ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. إن الدفعات المعبر عنها بقيم الوحدات تمثل القيمة العادلة لأصول محددة يتم قياسها بالقيمة الحالية للوحدة (أنظر الفقرات تطبيق (٣٣)(ز) من الملحق أ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).
١١.١	العقد الذي يتطلب دفعات محددة لتعويض حامل العقد عن الخسارة التي لحقت به بسبب عدم قيام مدين معين بالدفع في تاريخ الإستحقاق بموجب الشروط الأصلية أو المعدلة لأداة دين. يمكن للعقد أن يأخذ أشكال قانونية مختلفة (مثال عقد تأمين، ضمان مالي، أو خطاب ضمان).	عقد تأمين ولكن ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وليس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، على أنه إذا أكدت الجهة المصدرة صراحة في السابق أنها تعتبر هذه العقود أنها عقود تأمين وإستخدمت المحاسبة المنطبقة على عقود التأمين فإنه يمكن للجهة المصدرة أن تختار تطبيق إما معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الولي ٣٢ (ب) أو المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ على عقود الضمان المالي هذه. إن الشكل القانون للعقد لا يؤثر على الإعتراف به وقياه، وتستثنى محاسبة حامل هذا العقد من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير الماليةع٤ (إلا إذا كان العقد عقد إعادة تأمين)، وبناءاً على ذلك تنطبق الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*". وهذه الفقرات تحدد المقاييس التي سيتم إستخدامها عند تطوير سياسة محاسبية إذا لم ينطبق أحد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشكل محدد على بند.
١٢.١	ضمانة مالية لا تتطلب كشرط مسبق للدفع أن يكون حامل الوثيقة معرض، وتكبد خسارة من، تخلف المدين عن سداد دفعات على حساب الأصول المضمونة. ومن الأمثلة على هذا العقد ذلك العقد الذي يشترط سداد دفعات إستجابة للتغييرات في تصنيف إئتماني محدد أو في مؤشر إئتمان.	ليس عقد تأمين. ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.
١٣.١	صندوق الضمان المنشأ بموجب عقد، يتطلب العقد من كافة المشاركين دفع مساهمات للصندوق بحيث يتمكن من تلبية الإلتزامات التي تترتب المشاركين (وربما غيرهم)، وعادة ما يكون المشاركون من مهنة واحدة (مثلاً: التأمين أو البنوك أو السفريات)	إن العقد الذي ينشئ صندوق الضمان هو عقد تأمين (أنظر المثال ١-١١).

يتبع...

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

... يتبع

المثال ١: تطبيق تعريف عقد التأمين

	نوع العقد	***المعاملة في المرحلة ١***
١٤.١	صندوق الضمان المنشأ بموجب قانون.	إن تعهد المشاركين بالمساهمة في الصندوق غير ناشئ عن عقد وبالتالي لا يوجد عقد تأمين. ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات و الأصول المحتملة*".
١٥.١	تأمين القيمة المتبقية أو ضمان القيمة المتبقية. تكون الضمانة من قبل أحد الأطراف بالقيمة العادلة في تاريخ مستقبلي بالنسبة لأصل غير مادي يحوزه مستفيد من التأمين أو الضمان.	عقد تأمين ضمن نطاق هذا المعيار (ما لم تكن التغييرات في ظروف الأصل ذات أثر غير هام). إن مخاطرة التغيير في القيمة العادلة بالنسبة للأصل غير المادي ليست مخاطرة مالية ذلك أن القيمة العادلة لا تعكس فقط سعر السوق لتلك الأصول (متغير مالي) وإنما حالة الأصل المحدد الذي يتم الاحتفاظ به (متغير غير مالي). ومع ذلك إذا كان العقد يعوض المستفيد فقط عن التغييرات في سعر السوق لا عن التغييرات في حالة أصل المستفيد فإن العقد مشتق وضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. إن ضمانات القيمة المتبقية المعطاة من المؤجر بموجب عقد الإيجار التمويلي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*الإيجارات*".
١٦.١	كفالة المنتجات الصادرة عن المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة مباشرة.	عقود تأمين إلا أنها مستثناة من نطاق هذا المعيار (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيرادات*" و معيار المحاسبة الدولي ٣٧).
١٧.١	كفالة المنتجات الصادرة عن طرف ثالث.	عقود تأمين ليست ضمن نطاق الإستثناء بنفس معاملة عقود التأمين الأخرى.
١٨.١	عقود تأمين المجموعات التي تعطي شركة التأمين حقا تعاقدياً نافذاً وغير قابل للإلغاء لاسترداد المطالبات المدفوعة عن الأقساط المستقبلية مع التعويض المناسب عن القيمة الزمنية للنقود.	مخاطر التأمين ليست هامة. وبالتالي فإن العقد أداة مالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. أتعاب الخدمة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٨ (الإعتراف كخدمات عند تقديمها مع مراعاة الشروط المختلفة).
١٩.١	ضمان الكوارث: سند ضمان يتم بموجبه تخفيض دفعات المبلغ الأساسي أو الفائدة أو كلاهما في حال وقوع حدث مسبب محدد ولا يتضمن هذا الحدث المسبب شرطاً يجعل مصدر الضمان يتكبد خسارة.	أداة مالية مع مشتق ضمني. كلاً من شركة التأمين وحامل العقد يقيسان المشتق الضمني بالقيمة العادلة.

يتبع...

...يتبع

المثال ١: تطبيق تعريف عقد التأمين

	نوع العقد	*المعاملة في المرحلة ١*
٢٠.١	ضمان الكوارث: سند ضمان يتم بموجبه تخفيض دفعات المبالغ الأساسي أو الفائدة أو كلاهما بشكل كبير في حال وقوع حدث مسبب محدد ولا يتضمن هذا الحدث المسبب شرطا يجعل مصدر الضمان يتكبد خسارة.	العقد هو عقد تأمين ويتضمن مكوناً تأمينياً (حيث يكون مصدره في حكم حامل الوثيقة وحامل العقد في حكم شركة تأمين) ومكون إيداعي:- (أ) إذا تمت تلبية شروط محددة فإن الفقرة ١٠ من هذا المعيار تتطلب من حامل العقد تجزئة المكون الإيداعي وتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عليه. (ب) يحاسب مصدر العقد على المكون التأميني كإعادة تأمين إذا كان يستعمل الضمان لهذه الغاية أما إذا لم يكن يستعمله كذلك فلا يقع ضمن نطاق هذا المعيار الذي لا يتناول محاسبة حامل الوثيقة لعقود التأمين المباشرة. (ج) بموجب الفقرة ١٣ من هذا المعيار بإمكان حامل العقد الإستمرار بمحاسبته الحالية للمكون التأميني ما لم تتضمن ممارسات ممنوعة بموجب الفقرة ١٤.
٢١.١	عقد التأمين الصادر عن شركة التأمين لصالح خطة منافع تقاعد محددة تغطي موظفي شركة التأمين أو مؤسسة أخرى توجد حساباتها ضمن نفس البيانات المالية لشركة التأمين.	يستبعد هذا العقد عادة من البيانات المالية التي ستتضمن:- (أ) كامل مبلغ إلتزام التقاعد بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ *"منافع الموظفين"* دون الخصم لحقوق الخطة بموجب العقد (ب) لا إلتزام على حامل الوثيقة بموجب العقد. (ج) الأصول تدعم العقد.
٢٢.١	عقد تأمين صادر للعاملين نتيجة لخطة مساهمة تقاعدية محددة. المنافع التقاعدية عن خدمات الموظفين في الفترات الحالية والسابقة ليست مشروطة على الخدمة المستقبلية. تصدر شركة التأمين أيضاً عقوداً مشابهة بنفس الشروط لأطراف ثالثة.	عقد تأمين ضمن نطاق هذا المعيار. إذا كان صاحب العمل يدفع جزءاً من أقساط الموظفين أو يدفعها جميعها فإن الدفع من قبل صاحب العمل هو من منافع الموظفين ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٩. أنظر أيضاً معيار المحاسبة الدولي ١٩ الفقرات ٣٩-٤٢ و ١٠٤-١٠٤(د). كما أن "وثيقة التامين المؤهلة" كما تم تعريفها في معيار المحاسبة الدولي ١٩ لا تحتاج لأن تلبي تعريف عقد التأمين في هذا المعيار.

يتبع...

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

المثال ١: تطبيق تعريف عقد التأمين

نوع العقد		*المعاملة في المرحلة ١*
٢٣.١	عقود القرض التي تتضمن رسوم دفع مسبقة يتم التنازل عنها إذا كانت الدفعة المسبقة ناتجة عن وفاة المقترض.	ليس عقد تأمين. قبل الدخول في العقد لا يواجه المقترض مخاطرة مرتبطة برسم الدفعة المسبقة. من هنا ورغم أن عقد القرض يعرض المقرض إلى مخاطرة الوفاة إلا أنه لا ينقل مخاطرة سابقة من المقترض. وبهذا فإن المخاطرة المصاحبة للتنازل عند الوفاة عن رسم الدفعة المسبقة ليست مخاطرة تأمين (الفقرات ب١٢-ب٢٤) من الملحق ب من هذا المعيار.
٢٤.١	عقود القرض التي تتضمن التنازل عن إعادة دفع كامل رصيد العقد في حال وفاة المقترض	يتضمن هذا العقد مكوناً إيداعياً (القرض) ومكونا تأمينياً (التنازل عن رصيد العقد عند الوفاة مكافئا لمنفعة الدفع النقدي عند الوفاة). وفي حال تلبية شروط محددة فإن الفقرة ١٠ من هذا المعيار تتطلب أن يسمح بالتجزئة. وإذا كان المكون التأميني غير مجزأ فيعتبر العقد عقد تأمين إذا كان المكون التأميني جوهرياً بالنسبة لكامل العقد.
٢٥.١	العقد الذي يسمح لشركة تأمين بخصم تعديل القيمة السوقية (MVA) من القيم التي يتم التخلي عنها أو من منافع الوفاة من أجل عكس أسعار السوق الحالية للأصول الأساسية، ولا يسمح العقد بتعديل القيمة السوقية بالنسبة لمنافع الإستحقاق.	يحصل حامل الوثيقة على منفعة بقاء على قيد الحياة إضافية لكون تعديل القيمة السوقية ينطبق عند الإستحقاق. إن هذه المنفعة هي هبة صافية (أنظر المثال تنفيذ ١. ٥). وإذا كانت المخاطرة التي تنقلها هذه المنفعة هامة فإن العقد يعتبر عقد تأمين.
٢٦.١	العقد الذي يسمح لشركة تأمين بخصم تسوية القيمة السوقية من قيم التخلي أو دفعات الإستحقاق من أجل عكس أسعار السوق الحالية للأصول الأساسية ولا يسمح العقد بتعديل القيمة السوقية بالنسبة لمنافع الوفاة.	يحصل حامل الوثيقة على منفعة وفاة إضافية لكون تعديل القيمة السوقية لا ينطبق عند الوفاة، وإذا كانت المخاطرة التي يتم نقلها من خلال هذه المنفعة هامة فإن العقد يعتبر عقد تأمين.
٢٧.١	العقد الذي يسمح لشركة تأمين بخصم تعديل القيمة السوقية من أجل عكس أسعار السوق الحالية للأصول الأساسية ولا يسمح العقد بتعديل القيمة السوقية بالنسبة لمنافع الإستحقاق والوفاة، ويكون المبلغ مستحق الأداء عند الوفاة أو الإستحقاق هو المبلغ المستثمر أساسا مضافاً إليها الفائدة.	يحصل حامل الوثيقة على منافع إضافية لكون تعديل القيمة السوقية يتم تطبيقه عند الوفاة أو الإستحقاق إلا أن المنفعة لا تنقل مخاطر تأمين من حامل الوثيقة حيث يكون من المؤكد أن حامل الوثيقة سيعيش أو يموت وأن المبلغ مستحق الأداء عند الوفاة أو الإستحقاق يتم تعديله وفق القيمة الزمنية للنقود (أنظر الفقرة ب٢٧ من هذا المعيار) والعقد هو عقد إستثمار. يجمع هذا العقد بين الميزتين الموضحتين في الأمثلة تنفيذ ١. ٢٥ و١. ٢٦ وعندما تتم دراستهما بشكل منفصل فإن هاتين الميزتين تنقلان مخاطر تأمين، إلا أنه وعند جمعهما فإنهما لا تنقلان مخاطر تأمين، وبالتالي لا يكون من المناسب فصل

يتبع...

...يتبع

المثال ١: تطبيق تعريف عقد التأمين

	نوع العقد	*المعاملة في المرحلة ١*
		هذا العقد إلى اثنين من المكونات "التأمينية". وإذا كان المبلغ واجب الدفع عند الوفاة غير معدل بالكامل على القيمة الزمنية للنقود أو معدل بطريقة أخرى فإن العقد قد ينقل مخاطر تأمين و إذا كانت المخاطرة التأمينية هامة فيكون العقد عقد تأمين.
٢٨.١	العقد يلبي تعريف عقد التأمين، وصدر عن مؤسسة ضمن مجموعة (على سبيل المثال شركة تأمين مراقبة) لصالح مؤسسة أخرى في نفس المجموعة.	إذا قدمت المؤسسات بيانات مالية فردية أو منفصلة فإنها تعامل العقد كعقد تأمين في هذه البيانات المالية المنفصلة أو الفردية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والفردية*). تحذف هذه العملية من البيانات المالية الموحدة للمجموعة. إذا تمت إعادة تأمين العقد الداخلي ضمن المجموعة بواسطة طرف ثالث ليس جزءاً من المجموعة فإن عقد إعادة التأمين يعامل كعقد تأمين مباشر في البيانات المالية الموحدة لكون العقد الداخلي ضمن المجموعة قد تم استبعاده عند التوحيد.
٢٩.١	الإتفاقية التي بموجبها تعوض المؤسسة أ المؤسسة ب عن الخسائر في واحد أو أكثر من العقود الصادرة عن المؤسسة ب والتي لا تنقل مخاطر تأمين هامة.	العقد هو عقد تأمين إذا كان ينقل مخاطر تأمين هامة من المؤسسة ب إلى المؤسسة أ حتى وإن كان بعض أو كل العقود الفردية لا تنقل مخاطر تأمين هامة إلى المؤسسة ب. العقد هو عقد إعادة تأمين إذا كان أي من العقود الصادرة عن المؤسسة ب عقد تأمين وإلا فالعقد هو عقد تأمين مباشر.

(أ) مصطلح " العقود الإستثمارية" يعتبر مصطلح غير رسمي للحصول على مناقشة سهلة. ويعود إلى مصطلح الأدوات المالية التي لا تقابل في التعريف عقود التأمين.

(ب) عندما تقوم المنشأة بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *الأدوات المالية: الإفصاح*، المرجع لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ تم استبداله بمرجع بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

المشتقات الضمنية

تنفيذ ٣ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المؤسسة فصل المشتقات الضمنية التي تلبي شروطاً محددة عن الأداة الأساسية التي تحتوي هذه المشتقات، و قياس المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة والإعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة. ولا تحتاج شركة التأمين إلى فصل المشتق الضمني الذي يلبي بذاته تعريف عقد التأمين (الفقرة ٧ من هذا المعيار) إلا أن فصل هذه المشتقات الضمنية وقياسها بالقيمة العادلة ليس ممنوعا إذا كانت السياسات المحاسبية الحالية لشركة التأمين تتطلب الفصل أو إذا أجرت شركة التأمين تغييراً في سياساتها المحاسبية وكان هذا التغيير يلبي معايير الفقرة ٢٢ من هذا المعيار.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تنفيذ ٤ يشرح المثال تنفيذ ٢ معاملة المشتقات الضمنية التي تحتويها عقود التأمين وعقود الإستثمار علماً بأن مصطلح "عقد الإستثمار" مصطلح غير رسمي يستعمل لتسهيل النقاش، ويشير إلى الأدوات المالية التي لا تلبي تعريف عقد التأمين. ولا يوضح المثال كافة الظروف المحتملة. وفي المثال فإن عبارة "قياس القيمة العادلة مطلوب" تعني أن على مصدر العقد القيام بما يلي:-

(أ) قياس المشتق الضمني بالقيمة العادلة وتضمين التغييرات بقيمتها العادلة في الربح أو الخسارة.

(ب) فصل المشتق الضمني عن العقد الأساسي ما لم يتم قياس العقد بكامله بالقيمة العادلة وتضمين التغيير في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة.

المثال ٣: المشتقات الضمنية			
	نوع المشتق الضمني	***المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين أساسي***	***المعاملة إذا كان المشتق في عقد إستثمار أساسي***
١.٢	منافع الوفاة المرتبطة بسعر حق الملكية أو مؤشر حق الملكية واجبة الدفع عند الوفاة أو تأهيل الدخل السنوي وليس عند التخلي أو الإستحقاق.	إن ميزة مؤشر حق الملكية هي عقد تأمين (ما لم تكن الدفعات العمرية المشروطة غير هامة) لكون حامل الوثيقة يستفيد منها فقط عند حدوث الحدث المؤمن منه. إن قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع).	لا ينطبق. إن العقد بكامله عقد تأمين (ما لم تكن الدفعات العمرية المشروطة غير هامة).
٢.٢	منافع الوفاة التي تكون اكبر من: (أ) قيمة الوحدة لصندوق الإستثمار (تساوي القيمة واجبة الأداء عند التخلي أو الإستحقاق)؛ و (ب) الحد الأدنى المضمون.	إن ما يزيد عن الحد الأدنى المضمون زيادة على سعر الوحدة هو منفعة وفاة (مشابهة للدفعات في عقد ثنائي المسببات، أنظر المثال تنفيذ ٢. ١٩) وهو ما يلبي تعريف عقد التأمين (ما لم تكن الدفعات العمرية المشروطة غير هامة) إن قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع).	لا ينطبق. إن العقد بكامله عقد تأمين (ما لم تكن الدفعات العمرية المشروطة غير هامة).
٣.٢	الخيار بأخذ دخل سنوي مشروط مدى الحياة بالنسبة المضمونة (ضمانة مرتبطة بمعدلات الفائدة والتغييرات في الوفيات).	إن الخيار المشتق هو عقد تأمين (ما لم تكن الدفعات العمرية المشروطة غير هامة) إن قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع).	لا ينطبق. إن العقد بكامله عقد تأمين (ما لم تكن الدفعات العمرية المشروطة غير هامة).
يتبع...			

...يتبع

المثال ٢: المشتقات الضمنية

	نوع المشتق الضمني	***المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين أساسي***	***المعاملة إذا كان المشتق في عقد إستثمار أساسي***
٤.٢	الضمانة المشتقة لمعدلات الفائدة الدنيا في تحديد قيم التخلي أو الإستحقاق التي تكون مساوية أو أكثر من سعر السوق عند الإصدار وليست مربوطة بدين.	إن الضمانة المشتقة ليست عقد تأمين (ما لم تكن الدفعات العمرية المشروطة غير هامة) [أ]. إذا كانت الدفعات الهامة دفعات عمرية مشروطة فإن العقد عقد تأمين ويتضمن مكوناً إيداعياً (الحد الأدنى المضمون) إلا أن من غير المطلوب من شركة التأمين أن تجزئ العقد إذا كانت تعترف بكافة الإلتزامات الناشئة عن المكون الإيداعي (الفقرة ١٠ من هذا المعيار). إذا كان إلغاء المكون الإيداعي يتطلب من حامل الوثيقة إلغاء المكون التأميني فإن خياري الإلغاء قد يكونان متراكبان وإذا لم يكن من الممكن قياس خيار إلغاء المكون الإيداعي بشكل منفصل (أي دون دراسة الخيار الآخر) فإن الخيارين يعتبران جزءاً من المكون التأميني (الفقرة تطبيق ٣٣(ح) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.	قياس القيمة العادلة غير مسموح (الفقرة تطبيق ٣٣(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).
٥.٢	الضمانة المشتقة لمعدلات الفائدة الدنيا في تحديد قيم التخلي التي تكون أقل من سعر السوق عند الإصدار أو مربوطة بدين.	ليست الضمانة المشتقة عقد تأمين (ما لم تكن الضمانة المشتقة دخل سنوي مشروط إلى مدى هام). يكون قياس القيمة العادلة مطلوباً (الفقرة تطبيق ٣٣(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).	قياس القيمة العادلة مطلوب (الفقرة تطبيق ٣٣(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

يتبع...

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

المثال ٢: المشتقات الضمنية

	نوع المشتق الضمني	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين أساسي*	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد إستثمار أساسي*
٦.٢	الضمانات المشتقة لدفعات الحد الأدنى من الدخل السنوي إذا كانت الدفعات السنوية مرتبطة تعاقدياً بعوائد الإستثمار أو بسعر الأصول.		
	(أ) ضمانات لا تتعلق إلا بالدفعات التي ليست دخلاً سنوياً مشروطاً.	إن الضمانة الضمنية هي عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة) قياس القيمة العادلة غير مطلوب إلا أنه غير ممنوع.	لا ينطبق. كامل العقد هو عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروطة غير هامة).
	(ب) ضمانات لا تتعلق إلا بالدفعات التي تعتبر دخلاً سنوياً مشروطاً.	إن المشتق الضمني ليس عقد تأمين وقياس القيمة العادلة مطلوب (ما لم يتم إعتبار الضمانة أنها ذات علاقة وثيقة بالعقد الأساسي لأن الضمانة هي أساس فائدة غير مربوط بدين وهي مساوية أو أكثر من سعر السوق من البداية، أنظر الفقرة تطبيق ٣٣(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).	إن قياس القيمة العادلة مطلوب (ما لم يتم إعتبار الضمانة أنها ذات علاقة وثيقة بالعقد الأساسي لأن الضمانة هي أساس فائدة غير مربوط بدين وهي مساوية أو أكثر من سعر السوق من البداية، أنظر الفقرة تطبيق ٣٣(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

يتبع...

...يتبع

المثال ٢: المشتقات الضمنية

	نوع المشتق الضمني	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين أساسي*	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد إستثمار أساسي*
	(ج) بإمكان حامل الوثيقة اختيار الحصول على دفعات تكون أو لا تكون دخلاً سنوياً مشروطاً وتتعلق الضمانة بالاثنين. وعندما يقوم حامل الوثيقة بالاختيار بإمكان شركة التأمين تعديل أسعار الدخل السنوي المشروط لتعكس المخاطرة التي تتحملها شركة التأمين في ذلك الوقت (أنظر الفقرة ب ٢٩ من هذا المعيار عن العقود التي تحتوي على مراحل تراكم وتسديد منفصلة).	إن الخيار الضمني للاستفادة من ضمانة دفعات الدخل السنوي المشروط هو عقد تأمين (ما لم تكون دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة). وقياس القيمة العادلة غير مطلوب إلا أنه غير ممنوع. إن الخيار الضمني للحصول على دفعات ليست دخلاً سنوياً مشروطاً (الخيار الثاني) ليس عقد تأمين. إلا أنه لأن الخيار الثاني وخيار الدخل السنوي المشروط من البدائل المتاحة، فإن قيمتهما العادلة تكون متراكبة. وإذا كانا كذلك بحيث لا تستطيع شركة التأمين قياس الخيار الثاني على حدة (أي دون دراسة خيار الدخل السنوي المشروط) فإن الخيار الثاني يكون ذو علاقة وثيقة بعقد التأمين وفي هذه الحالة يكون قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع).	لا ينطبق، إن كامل العقد هو عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة).
٧.٢	الضمانة الضمنية لعائد أدنى على حق الملكية عند التخلي أو الإستحقاق.	إن الضمانة الضمنية ليست عقد تأمين (ما لم تكن الضمانة الضمنية هي الدخل السنوي المشروط إلى مدى هام) وليست ذات علاقة وثيقة بعقد التأمين الأساسي. إن قياس القيمة العادلة مطلوب.	قياس القيمة العادلة مطلوب.
٨.٢	العائد المرتبط بحق الملكية المتاح عند التخلي أو الإستحقاق	إن المشتق الضمني ليس عقد تأمين (ما لم تكن الإيرادات المرتبطة بحق الملكية هي الدخل السنوي المشروط إلى مدى هام) وليست ذات علاقة وثيقة بعقد التأمين الأساسي. إن قياس القيمة العادلة مطلوب.	قياس القيمة العادلة مطلوب

يتبع...

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

المثال ٢: المشتقات الضمنية

	نوع المشتق الضمني	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين أساسي*	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد إستثمار أساسي*
٩.٢	الضمانة الضمنية لعائدات حقوق الملكية الدنيا التي تكون متاحة فقط إذا إختار حامل الوثيقة الحصول على الدخل السنوي المشروط.	إن الضمانة الضمنية هي عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة) لأن حامل الوثيقة يستطيع أن يستفيد من الضمانة فقط في حال أخذ خيار الدخل سنوي (سواءً كانت معدلات الدخل السنوي قد تم تحديدها من البداية أو في تاريخ تأهل الدخل السنوي). إن قياس القيمة العادلة غير مطلوب إلا أنه غير ممنوع.	لا ينطبق، العقد بكامله هو عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل العمري المشروط غير هامة).
١٠.٢	الضمانة الضمنية لعائدات حقوق الملكية الدنيا التي تكون متاحة لحامل الوثيقة إما (أ) كدفعة نقدية أو (ب) كدخل سنوي مشروط لمدة محددة أو (ج) نسب دخل سنوي مشروط مدى الحياة بمعدل الدخل السنوي السائد في **تاريخ تأهل الدخل السنوي**.	إذا كانت الدفعات المضمونة ليست مشروط إلى مدى هام بالبقاء على قيد الحياة فإن خيار الحصول على دخل سنوي مشروط مدى الحياة لا ينقل مخاطر تأمين إلى أن يقرر حامل الوثيقة الحصول على الدخل سنوي، وعليه فإن الضمانة الضمنية ليست عقد تأمين وليست ذات علاقة وثيقة بعقد التأمين الأساسي، ويكون قياس القيمة العادلة مطلوباً. وإذا كانت الدفعات المضمونة مشروطة إلى مدى هام بالبقاء على قيد الحياة فإن الضمانة عقد تأمين (بشكل يشبه الهبة الصافية). قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع).	قياس القيمة العادلة مطلوب.

يتبع...

...يتبع

المثال ٢: المشتقات الضمنية

	نوع المشتق الضمني	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين أساسي*	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد إستثمار أساسي*
١١.٢	الضمانة الضمنية لعائدات حقوق الملكية الدنيا التي تكون متاحة لحامل الوثيقة إما (أ) كدفعة نقدية أو (ب) دخل سنوي لمدة محددة أو (ج) الدخل السنوي المشروط مدى الحياة بمعدل دخل سنوي يحدد منذ البداية.	إن كامل العقد هو عقد تأمين منذ البداية (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة). إن الخيار بالحصول على دخل سنوي مشروط مدى الحياة هو عقد تأمين ضمني وبالتالي فإن قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع). إن الخيار بالحصول على دفعات نقدية أو دخل سنوي لفترة محددة (الخيار الثاني) ليس عقد تأمين (ما لم يكن الخيار مشروطاً وإلى مدى هام بالبقاء على قيد الحياة). وبالتالي ينبغي فصله إلا أنه ولكون الخيار الثاني وخيار الدخل السنوي المشروط هما بدائل متاحة، فإن القيم العادلة متراكبة، وإذا كانا كذلك على نحو لا يمكّن شركة التأمين من قياس الخيار الثاني منفصلاً (أي دون دراسة خيار الدخل السنوي المشروط) فإن الخيار الثاني ذو علاقة وثيقة بعقد التأمين الأساسي، وفي هذه الحالة يكون قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع).	لا ينطبق.
١٢.٢	خيار حامل الوثيقة بالتخلي عن العقد مقابل قيمة تخلي نقدية محددة في جدول (أي ليست مصنفة في مؤشر وليست فائدة تراكمية).	قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع، الفقرة ٨ من هذا المعيار). قد تعتبر قيمة التخلي كمكون إيداعي إلا أن هذا المعيار لا يتطلب من شركة التأمين تجزئة العقد إذا كانت تعترف بكامل الإلتزامات الناشئة عن المكون الإيداعي (الفقرة ١٠).	إن خيار التخلي ذو علاقة وثيقة بالعقد الأساسي إذا كانت قيمة التخلي تساوي تقريبا التكلفة المطفأة في كل تاريخ ممارسة الخيار (الفقرة تطبيق ٣٠(ز) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وبخلاف ذلك يقاس خيار التنازل بالقيمة العادلة.

يتبع...

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

المثال ٢: المشتقات الضمنية

	نوع المشتق الضمني	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين أساسي*	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد إستثمار أساسي*
١٣.٢	خيار حامل الوثيقة بالتخلي عن العقد بالقيمة المحاسبية المبنية على قيمة مبدئية ونسبة فائدة ثابتة أو متغيرة (أو مبنية على القيمة العادلة لوعاء من الأدوات المالية التي تحمل فائدة) محتملة بعد خصم تكاليف التخلي	كما هو الحال في قيمة التخلي النقدي (المثال تنفيذ ٢. ١٢).	كما هو الحال في قيمة التخلي النقدي (المثال تنفيذ ٢. ١٢).
١٤.٢	خيار حامل الوثيقة بالتخلي عن العقد بقيمة التخلي على أساس حق الملكية أو سعر سلعة أو مؤشر.	إن الخيار ليس ذا علاقة وثيقة بالعقد الأساسي (ما لم يكن خيار الدخل السنوي المشروط إلى مدى هام). قياس القيمة العادلة مطلوب (الفقرة ٨ من هذا المعيار و الفقرة تطبيق ٣٠(د) و(هـ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).	قياس القيمة العادلة مطلوب (الفقرة تطبيق ٣٠(د)، (هـ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).
١٥.٢	خيار حامل الوثيقة بالتخلي عن العقد بقيمة محاسبية تساوي القيمة العادلة لوعاء من إستثمارات حقوق الملكية بشكل محتمل بعد خصم تكاليف التخلي.	إذا كانت شركة التأمين تقيس هذا الجزء من إلتزاماتها بالقيمة المحاسبية فلا تكون هناك حاجة لتسويات مستقبلية للخيار (ما لم تختلف قيمة التخلي بشكل جوهري عن القيمة المحاسبية (أنظر الفقرة تطبيق ٣٣(ز) وبخلاف ذلك يكون قياس القيمة العادلة مطلوباً.	إذا اعتبرت شركة التأمين القيمة المحاسبية على أنها التكلفة المطفأة أو أنها القيمة العادلة لذلك الجزء من الإلتزام فلا تكون هناك حاجة لتسوية إضافية للخيار (ما لم تكن قيمة التخلي تختلف بشكل جوهري عن القيمة المحاسبية) وبخلاف ذلك يكون قياس القيمة العادلة مطلوباً.
١٦.٢	ميزة تعاقدية تقدم عائداً يرتبط تعاقدياً (دون تقدير) بالعائد على أصول محددة.	المشتقة الضمنية هي ليست عقد تأمين ولا ترتبط على نحو وثيق بالعقد (الفقرة "تطبيق ٣٠ (ح)" من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). إن قياس القيمة العادلة هو أمر مطلوب.	إن قياس القيمة العادلة هو أمر مطلوب.

يتبع...

...يتبع

المثال ٢: المشتقات الضمنية

	نوع المشتق الضمني	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين أساسي*	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد إستثمار أساسي*
١٧.٢	مكافأة الإستمرارية المدفوعة عند الإستحقاق نقدا (أو كدخل سنوي لمدة محددة).	إن المشتق الضمني (الخيار بالحصول على مكافأة الإستمرارية) ليس عقد تأمين (ما لم تكن مكافأة الإستمرارية هي الدخل السنوي المشروط إلى مدى هام). لا تتضمن مخاطرة التأمين انقضاء أو إستمرار المخاطرة (الفقرة ب١٥ من هذا المعيار). قياس القيمة العادلة مطلوب.	إن الخيار أو النص التلقائي لتمديد المدة الباقية حتى الإستحقاق بالنسبة لأداة دين ليس ذي علاقة وثيقة بأداة الدين الأساسية ما لم يكن هناك تعديل متناسب مع سعر الفائدة الحالي في السوق في وقت التمديد (الفقرة تطبيق ٣٠(ج)، من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وإذا كان الخيار أو النص ليس ذو علاقة وثيقة بالأداة الأساسية فإن قياس القيمة العادلة مطلوب).
١٨.٢	مكافأة الإستمرارية المدفوعة عند الإستحقاق كدخل سنوي مشروط معزز مدى الحياة.	إن المشتق الضمني عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة). قياس القيمة العادلة غير مطلوب إلا أنه غير ممنوع.	لا ينطبق لأن كامل العقد هو عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة).
١٩.٢	عقد ثنائي المسببات، على سبيل المثال عقد يتطلب الدفع المشروط على توقف إمداد الطاقة الذي يؤثر بشكل سلبي على حامل العقد(المسبب الأول) ومستوى محدد من أسعار الكهرباء (المسبب الثاني). لا يتم الدفع المشروط إلا في حال وقوع كلا الحدثين المسببين.	إن المشتق الضمني هو عقد تأمين (ما لم يفتقر المسبب إلى المضمون التجاري). العقد الذي يعتبر عقد تأمين سواء منذ البداية أو في وقت لاحق يبقى عقد تأمين إلى حين انقضاء جميع الحقوق والإلتزامات أو إلى حين إنتهاء مدته (الفقرة ب٣٠ من هذا المعيار). وبالتالي وعلى الرغم من أن التعرض الباقي يشابه المشتق الضمني بعد حصول الحدث المؤمن منه فإن المشتق الضمني يبقى عقد تأمين ويكون قياس القيمة العادلة غير مطلوب (ولكن غير ممنوع).	لا ينطبق، لأن كامل العقد هو عقد تأمين(ما لم يفتقر المسبب إلى المضمون التجاري).

يتبع...

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

المثال ٢: المشتقات الضمنية

	نوع المشتق الضمني	***المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين أساسي***	***المعاملة إذا كان المشتق في عقد إستثمار أساسي***
٢٠.٢	أرباح مشاركة غير مضمونة في عقد تأمين على الحياة، حيث يكون المبلغ خاضع تعاقدياً لتقدير شركة التأمين إلا أنه مبني تعاقدياً على تجربة شركة التأمين الفعلية في المجموعات ذات العلاقة من عقود التأمين.	العقد يتضمن ميزة مشاركة اختيارية لا مشتق ضمني (الفقرة ٣٤ من هذا المعيار).	لا ينطبق، لأن كامل العقد هو عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة).

(أ) تكون المدفوعات مشروطة بعمر معين إذا كانت متوقفة على الموت أو البقاء.

تجزئة المكون الإيداعي

تنفيذ ٥ تتطلب الفقرة ١٠ من هذا المعيار من شركة التأمين تجزئة بعض عقود التأمين التي تحتوي على مكون إيداعي. يوضح المثال تنفيذ ٣ هذا المتطلب وعلى الرغم من أن ترتيبات هذا النوع أكثر شيوعا في إعادة التأمين فإن نفس المبدأ ينطبق على التأمين المباشر. إلا أن التجزئة غير مطلوبة إذا كانت شركة التأمين تعترف بالإلتزامات أو الحقوق الناشئة عن المكون الإيداعي.

المثال ٣: تجزئة المكون الإيداعي لعقد إعادة التأمين

الخلفية

تتوفر الخصائص التالية في عقد إعادة التأمين:-

(أ) تدفع شركة التأمين المباشرة أقساط بواقع ١٠ وحدات نقدية[أ].

(ب) يتم فتح حساب وقائع يعادل ٩٠ % من الأقساط المجمعة (بما فيها الأقساط الإضافية التي تناولتها الفقرة (ج) أدناه) ناقص ٩٠ % من المطالبات المجمعة.

(ج) إذا كان الرصيد في حساب الوقائع سالباً (أي أن المطالبات المجمعة تفوق الأقساط المجمعة) تدفع شركة التأمين المباشرة قسطا إضافيا يساوي رصيد حساب الوقائع مقسوما على عدد السنوات الباقية من مدة العقد.

(د) في نهاية العقد ، إذا كان رصيد حساب الوقائع موجباً (أي أن الأقساط المجمعة تفوق المطالبات المجمعة) تتم إعادة الدفع لشركة التأمين المباشرة وإذا كان الحساب سالباً تدفع شركة التأمين الرصيد إلى معيد التأمين كقسط إضافي.

(هـ) لا يمكن لأي من الطرفين إنهاء العقد قبل الإستحقاق.

(و) الحد الأعلى للخسارة الذي يطلب من معيد التأمين دفعه في أي فترة هو ٢٠٠ وحدة نقد.

يعتبر هذا العقد عقد تأمين لكونه ينقل مخاطر تأمين هامة إلى معيد التأمين، وعلى سبيل المثال في الحالة ٢ التي يتم مناقشتها تالياً فإن معيد التأمين ملتزم بدفع منافع إضافية بالقيمة الحالية ، في السنة ١ بواقع ٣٥ وحدة نقد وهو ما يعتبر جوهرياً بوضوح بالنسبة للعقد.

يتبع...

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

المثال ٣: تجزئة المكون الإيداعي لعقد إعادة التأمين

تتناول المناقشة التالية المحاسبة من قبل معيد التأمين، وتنطبق مبادئ مشابهة على المحاسبة من قبل شركة التأمين المباشرة.

تطبيق المتطلبات: الحالة ١ - لا يوجد مطالبات

إذا لم تكن هناك مطالبات تتلقى شركة التأمين المباشرة ٤٥ وحدة نقد في السنة ٥ (٩٠ % من الأقساط المتراكمة البالغة ٥٠ وحدة نقد). وفي الواقع قدمت شركة التأمين المباشرة قرضا سيقوم معيد التأمين بسداده بدفعة واحدة بواقع ٤٥ وحدة نقد في السنة ٥.

إذا كانت سياسات شركة التأمين المحاسبية تتطلب منها الإعتراف بإلتزامها التعاقدي لتسديد القرض إلى شركة التأمين المباشرة فإن التجزئة مسموحة إلا أنه غير مطلوبة. وإذا كانت السياسات المحاسبية لشركة التأمين لا تتطلب منها الإعتراف بالإلتزام لتسديد القرض فيكون مطلوباً من معيد التأمين تجزئة العقد (الفقرة ١٠ من هذا المعيار).

إذا كان مطلوباً من معيد التأمين تجزئة العقد أو إذا إختار ذلك فإنه يقوم بذلك كالتالي:-
إن لكل دفعة من شركة التأمين المباشرة مكونين: مقدم قرض (مكون إيداعي) ودفعة للتغطية التأمينية (مكون تأميني). وبتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على المكون الإيداعي، يكون مطلوباً من معيد التأمين أن يقيسه منذ البداية بالقيمة العادلة. ويمكن تحديد القيمة العادلة من خلال خصم التدفقات النقدية المستقبلية من المكون الإيداعي. لنفترض أن معدل الخصم المناسب هو ١٠ % وأن الغطاء التأميني متساوي في كل سنة عنها يكون قسط الغطاء التأميني متساوياً في كل سنة. إن كل دفعة بواقع ١٠ وحدات نقد من قبل شركة التأمين المباشرة تشكل مقدم قرض بواقع ٦,٧ وحدة نقد وقسط تأمين بواقع ٣,٣ وحدة نقد.

يحاسب معيد التأمين على المكون التأميني بنفس الطريقة التي يحاسب فيها على عقود التأمين المنفصلة التي تتضمن أقساطاً بواقع ٣,٣ وحدة نقد.

تكون الحركات في حساب القرض كما يلي:-

السنة	الحساب الافتتاحي	الفائدة بواقع ١٠ %	المقدم (إعادة الدفع)	الحساب الختامي
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
٠	٠,٠٠	٠,٠٠	٦,٧٠	٦,٧٠
١	٦,٧٠	٠,٦٧	٦,٧٠	١٤,٠٧
٢	١٤,٠٧	١,٤١	٦,٧٠	٢٢,١٨
٣	٢٢,١٨	٢,٢١	٦,٧٠	٣١,٠٩
٤	٣١,٠٩	٣,١١	٦,٧٠	٤٠,٩٠
٥	٤٠,٩٠	٤,١٠	(٤٥,٠٠)	٠,٠٠
المجموع		١١,٥٠	(١١,٥٠)	

يتبع...

...يتبع

المثال ٣: تجزئة المكون الإيداعي لعقد إعادة التأمين

تطبيق المتطلبات: الحالة ٢- مطالبات مقدارها ١٥٠ وحدة نقد في السنة ١

ادرس الآن ما يحدث في حال دفع معيد التأمين مطالبة بواقع ١٥٠ وحدة نقد في السنة ١. تظهر التغييرات في حساب الوقائع والأقساط الإضافية الناتجة كما يلي:

السنة	القسط الإضافي	القسط	مجموع القسط	القسط التراكمي	المطالبات	المطالبات المجمعة	الأقساط المجمعة ناقص المطالبات	حساب الوقائع
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
٠	١٠	٠	١٠	١٠	٠	٠	١٠	٩
١	١٠	٠	١٠	٢٠	(١٥٠)	(١٥٠)	(١٣٠)	(١١٧)
٢	١٠	٣٩	٤٩	٦٩	٠	(١٥٠)	(٨١)	(٧٣)
٣	١٠	٣٦	٤٦	١١٥	٠	(١٥٠)	(٣٥)	(٣١)
٤	١٠	٣١	٤١	١٥٦	٠	(١٥٠)	٦	٦
`		١٠٦	١٥٦		(١٥٠)			

يتبع...

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

المثال ٣: تجزئة المكون الإيداعي لعقد إعادة التأمين

التدفقات النقدية الإضافية الناتجة عن المطالبة في السنة ١

تقود المطالبة في السنة ١ إلى التدفقات النقدية الإضافية التالية مقارنة بالحالة ١

السنة	القسط الإضافي	المطالبات	المسترد في الحالة ٢	المسترد في الحالة ١	صافي التدفقات النقدية الإضافية	القيمة الحالية بواقع ١٠ %
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
٠	٠	٠			٠	٠
١	٠	(١٥٠)			(١٥٠)	(١٥٠)
٢	٣٩	٠			٣٩	٣٥
٣	٣٦	٠			٣٦	٣٠
٤	٣١	٠			٣١	٣٢
٥	٠	٠	(٦)	(٤٥)	٣٩	٢٧
المجموع	١٠٦	(١٥٠)	(٦)	(٤٥)	(٥)	(٣٥)

يتبع...

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

المثال ٣: تجزئة المكون الإيداعي لعقد إعادة التأمين

إن للتدفقات النقدية الإضافية قيمة حالية تبلغ ٣٥ وحدة نقد في السنة ١ (على فرض أن معدل الخصم بواقع ١٠ % مناسب) وبتطبيق الفقرات ١٠-١٢ من هذا المعيار فإن شركة التأمين المباشرة لا تجزئ العقد وتطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على المكون الإيداعي (ما لم تكن شركة التأمين المباشرة قد إعترفت بإلتزاماتها التعاقدية بإعادة دفع المكون الإيداعي إلى معيد التأمين). وإذا لم يتم ذلك فقد تعترف شركة التأمين المباشرة بمبلغ ١٥٠ وحدة نقد التي قبضتها في السنة ١ كدخل وبالدفعات الإضافية في السنوات ٢-٥ كنفقات، إلا أنه وفي الواقع فإن معيد التأمين قد دفع المطالبة بواقع ٣٥ وحدة نقد وقدم قرضا بواقع ١١٥ وحدة نقد (١٥٠ وحدة نقد ناقص ٣٥ وحدة نقد)، والتي سيتم إعادة دفعها على دفعات.

يبين الجدول التالي التغييرات في رصيد القرض ويفترض الجدول أن القرض الأصلي المبين في الحالة ١ والقرض الجديد في الحالة ٢ يلبيان معايير المعادلة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢. علما بأن المبالغ المذكورة في الجدول مدورة:-

القرض إلى (من) معيد التأمين

السنة	الحساب الافتتاحي وحدة عملة	الفائدة بواقع ١٠ % وحدة عملة	الدفع حسب الجدول الأصلي وحدة عملة	الدفعات الإضافية في الحالة ٢ وحدة عملة	الحساب الختامي وحدة عملة
٠	-	-	٦	-	٦
١	٦	١	٧	(١١٥)	(١٠١)
٢	(١٠١)	(١٠)	٧	٣٩	(٦٥)
٣	(٦٥)	(٧)	٧	٣٦	(٢٩)
٤	(٢٩)	(٣)	٦	٣١	٥
٥	٥	١	(٤٥)	٣٩	٠
المجموع		(١٨)	(١٢)	(٣٠)	

(أ) تم التعبير عن المبالغ النقدية في إرشادات التنفيذ بالوحدة النقدية (و. ن).

محاسبة الظل

تنفيذ ٦ تسمح الفقرة ٣٠ من هذا المعيار إلا أنها لا تتطلب الممارسة التي يطلق عليها أحياناً إسم "محاسبة الظل". يشرح المثال تنفيذ ٤ "محاسبة الظل".

تنفيذ ٧ إن "محاسبة الظل" ليست هي ذاتها محاسبة تحوط القيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ولا يكون لها عادة نفس الأثر. فبموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ قد يتم تحديد أصل مالي غير مشتق أو إلتزام مالي غير مشتق كأداة تحوط فقط للتحوط لخاطر الصرف الأجنبي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تنفيذ ٨ لا تنطبق "محاسبة الظل" على الإلتزامات الناتجة عن عقود الإستثمار (أي العقود التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ذلك أن القياس الذي تنطوي عليه هذه الإلتزامات (بما فيها معالجة تكاليف المعاملة ذات العلاقة) لا تعتمد على قيمة الأصول أو العائد على الأصول. إلا أن "محاسبة الظل" قد تنطبق على ميزة المشاركة الإختيارية ضمن عقد الإستثمار إذا كان قياس هذه الميزة يعتمد على قيمة الأصول أو العائد على الأصول.

تنفيذ ٩ لا تنطبق "محاسبة الظل" إذا كان قياس الإلتزام التأميني لا يحدث بشكل مباشر بدافع الأرباح والخسائر المحققة. وعلى سبيل المثال لنفترض أن الأصول المالية تقاس بالقيمة العادلة والإلتزامات التأمينية تقاس بإستعمال معدل خصم يعكس المعاملات في السوق إلا أنه لا يعتمد بشكل مباشر على الأصول الفعلية المحتفظ بها. إن قياس الأصول والإلتزام يعكس التغيير في معدل الفائدة إلا أن قياس الإلتزام لا يعتمد بشكل مباشر على المبالغ المسجلة عن الأصول المحتفظ بها. وبالتالي فإن "محاسبة الظل" لا تنطبق كما أن التغييرات في المبالغ المسجلة من الإلتزام يتم الإعتراف بها كربح أو خسارة لأن أن معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" يتطلب الإعتراف بكامل بنود الدخل والنفقات في الربح والخسارة ما لم تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية خلاف ذلك.

تنفيذ ١٠ قد تكون "محاسبة الظل" مناسبة إذا كان هناك رابطة تعاقدية بين الدفعات إلى حامل الوثيقة والمبالغ المسجلة من أو العائدات على العقارات التي يشغلها المالك. إذا إستعملت مؤسسة ما نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ١٦" *الممتلكات والمصانع والمعدات*"، فإنها تعترف بالتغييرات في المبالغ المسجلة عن العقارات التي يشغلها المالك كفائض إعادة تقييم. أما إذا إختارت أيضاً "محاسبة الظل" فإن التغييرات في قياس الإلتزام التأميني الناتجة عن إعادة تقييم العقارات يتم الإعتراف بها كفائض إعادة تقييم.

المثال ٤: "محاسبة الظل"

الخلفية

بموجب بعض المتطلبات الوطنية لعقود التأمين يتم إستهلاك تكاليف الشراء المؤجلة (DAC) طيلة مدة العقد كجزء ثابت من إجمالي الربح المتوقع (EGP). ويشمل إجمالي الربح المتوقع عائد الإستثمار بما فيه الأرباح أو الخسائر المحققة (وليس غير المحققة). وتنطبق الفائدة على كل من تكاليف الشراء المؤجلة وإجمالي الربح المتوقع للمحافظة على علاقات القيمة الحالية. ومن أجل التبسيط، يتجاهل هذا المثال الفائدة كما يتجاهل إعادة تقدير إجمالي الربح المتوقع.

في بداية العقد كانت تكاليف الشراء المؤجلة بالنسبة لشركة التأمين "أ" بمبلغ ٢٠ وحدة نقد تتعلق بهذا العقد وكانت القيمة العادلة (في البداية) لإجمالي الربح المتوقع بمبلغ ١٠٠ وحدة نقد. وبعبارة أخرى فإن تكاليف الشراء المؤجلة هي ٢٠ % من إجمالي الربح المتوقع في البداية، إلا أنه ولكل وحدة نقد من إجمالي الأرباح المتحققة تطفئ شركة التأمين "أ" تكاليف الشراء المؤجلة بواقع ٠,٢٠ وحدة نقد. وعلى سبيل المثال إذا باعت شركة التأمين "أ" أصلا وإعترف بربح يبلغ ١٠ وحدات نقد فإن شركة التأمين "أ" تطفئ تكاليف الشراء المؤجلة بواقع وحدتي نقد (أي عشرين % من ١٠ وحدات نقد).

يتبع...

...يتبع

المثال ٤: "محاسبة الظل"

وقبل اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في العـام ٢٠٠٥ قاسـت شـركة التأمين "أ" أصولها المالية على أساس التكلفة. (وعليه فإن إجمالي الربح المتوقـع بموجـب هـذه المتطلبات المحلية يشمل فقط الأرباح والخسائر المحققة). ومع ذلك تصنف الشركة أصولها المالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية باعتبارها متوفرة برسم البيع. وبهذا تقيس شـركة التأمين "أ" الأصول بالقيمة العادلة وتعترف بالتغييرات في قيمتها العادلة في بيان الـدخل الـشامل الآخر. وفي العام ٢٠×٥ إعترف شركة التأمين "أ" بالربح غير المتحقق بواقع ١٠ وحدات نقد على الأصول التي تدعم العقد.

في العام ٢٠×٦ باعت شركة التأمين "أ" الأصول بمبلغ يساوي قيمتها العادلة في نهاية عـام ٢٠×٥ ومن أجل تلبية متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩ قامت بإعادة تصنيف الأربـاح المتحققـة الآن بواقع ١٠ وحدات نقد من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر كتعديلات معاد تصنيفها.

تطبيق الفقرة ٣٠ من هذا المعيار

تسمح الفقرة ٣٠ من هذا المعيار إلا أنها لا تتطلب من شركة التأمين "أ" أن تعتمد "محاسبة الظـل". فإذا اعتمدت الشركة "محاسبة الظل"، تقوم بإطفاء تكاليف الشراء المؤجلة في العام ٢٠×٥ بوحـدتي نقد إضافيتين (٢٠ بالمئة من ١٠ وحدات نقد) وذلك نتيجة للتغيير في القيمة العادلة للأصول. ولأن شركة التأمين "أ" تعترف بالتغيير في القيمة العادلة في بيان الدخل الآخر فهـي بالتـالي تعتـرف بالإطفاء الإضافي لوحدتي النقد بشكل مباشر في بيان الدخل الشامل الآخر من خلال بيان التغييرات في حقوق الملكية.

عندما تبيع شركة التأمين "أ" أصلا في عام ٢٠×٦ فإنها لا تقوم بتعديل إضافي على تكاليف الشراء المؤجلة بل إعادة تصنيف إطفاء تكاليف الشراء المؤجلة بواقع وحدتي نقد تتعلقان بالأرباح المحققـة الآن من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة.

وباختصار تعالج "محاسبة الظل" ربحاً غير محقق بنفس طريقة الربح المحقق بإستثناء أن الربح غير المحقق وإطفاء تكاليف الشراء المؤجلة الناتجة هي (أ) يتم الإعتراف بها في بيان الـدخل الـشامل الآخر وليس في الربح أو الخسارة و(ب) يتم إعادة تصنيفها من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة عندما يتحقق الربح على الأصول.

إذا لم تعتمد شركة التأمين "أ" "محاسبة الظل" فإن الأرباح أو الخسائر غير المحققة لا تـؤثر علـى إطفاء تكاليف الشراء المؤجلة.

الإفصاح

الغرض من هذه الإرشادات

تنفيذ ١١ تقترح هذه الإرشادات في فقرات التنفيذ ١٢-٧١ طرقا ممكنة لتطبيق متطلبات الإفصاح في الفقرات ٣٦-٣٩أ من هذا المعيار. وكما تم توضيحه في الفقرة ٣٦ و٣٨ من معيار التقرير هذا فإن الهدف من هذا المعيار:-

(أ) هو تحديد وتعريف المبالغ الناشئة عن عقود التأمين في البيانات المالية لشركة التأمين؛ و

(ب) مساعدة مستعملي هذه البيانات المالية لتقييم طبيعة مدى المخاطر الناتجة من عقود التأمين.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تنفيذ ١٢ تقرر شركة تأمين في ضوء ظروفها مقدار الاهتمام الذي توليه لتلبية هذه المتطلبات ومقدار التركيز الذي سيبذله في الجوانب المختلفة من المتطلبات وكيف سيجمع المعلومات لعرض الصورة كاملة دون تضمين المعلومات ذات الإختلافات المادية. من الضروري تحقيق توازن بحيث لا تحجب المعلومات الهامة إما بإدخال مقدار كبير من التفاصيل غير الهامة أو بتجميع البنود التي لها خصائص جوهرية مختلفة، على سبيل المثال:-

(أ) مجموعة تأمين دولية كبيرة تعمل في نطاق واسع من الإختصاصات التنظيمية تقدم عادة إفصاحات تختلف في الشكل والمحتوي والتفصيل عن الإفصاحات المقدمة من شركة تأمين مختصة تعمل في إختصاص واحد.

(ب) العديد من عقود التأمين لها خصائص متماثلة، وعندما لا يكون عقد هام نسبياً فردياً يعتبر تقديم ملخص حسب فئات العقود مناسباً.

(ج) من الممكن أن تكون المعلومات عن عقد فردي هامة نسبياً تكون على سبيل المثال مساهمة هامة في وضع مخاطرة شركة التأمين.

ومن أجل تلبية المتطلبات فلن تكون شركة التأمين بحاجة للإفصاح عن كافة البيانات المقترحة في هذه الإرشادات. وهذه الإرشادات لا تنشئ متطلبات إضافية.

تنفيذ ١٣ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" من المؤسسة "أن تقدم إفصاحات إضافية عندما يكون الإلتزام بالمتطلبات المحددة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية غير كاف لتمكين المستخدم من فهم أثر معاملات معينة وأحداث وظروف أخرى على الوضع المالي للمؤسسة وأدائها المالي".

تنفيذ ١٤ للتسهيل تناقش إرشادات التنفيذ هذه كل متطلب إفصاح في هذا المعيار على حدة. ومن ناحية عملية فإن الإفصاح عادة ما يعرض كمجموعة متكاملة وقد تلبي الإفصاحات المنفردة أكثر من متطلب. فعلى سبيل المثال قد تساعد البيانات حول أحكام وشروط عقد التأمين في توصيل معلومات عن مخاطر التأمين ومخاطر نسبة الفائدة.

المادية

تنفيذ ١٥ يبين معيار المحاسبة الدولي ١ أن متطلب الإفصاح المحدد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لا حاجة لتلبيته إذا كانت المعلومات غير مادية. ويعرف معيار المحاسبة الدولي ١ المادية كما يلي:-

> يكون إغفال أو الخطأ في عرض البنود مادياً إذا كان من شأنها، منفردة أو مجتمعة، أن تؤثر على القرار الإقتصادي للمستخدمين الذي يتم إتخاذه إستناداً على هذه البيانات المالية. وتعتمد المادية على حجم وطبيعة الإغفال أو الخطأ بحسب الظروف المحيطة. ويمكن أن يكون حجم أو طبيعة البند، أو الاثنين معا، عاملا للتحديد.

تنفيذ ١٦ يوضح معيار المحاسبة الدولي ١ كذلك ما يلي:-

> إن تقييم ما إذا كان الإغفال أو الخطأ قد يؤثر على القرار الإقتصادي للمستخدمين وبالتالي أن يكون مادياً يتطلب دراسة صفات هؤلاء المستخدمين. يقضي *الإطار العام لإعداد وتقديم البيانات المالية* يبين في الفقرة ٢٥ أنه "يفترض في المستخدمين أن يكون لديهم معرفة معقولة بالأعمال والنشاطات

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإقتصادية والمحاسبية والرغبة في دراسة المعلومات بدرجة معقولة من التمعن". وبالتالي فإن التقيـيم يجب أن يأخذ في الإعتبار كيف يمكن أن نتوقع من مستخدمين بهذه الصفات بشكل معقول أن يتـأثروا في إتخاذ القرار الإقتصادي.

شرح المبالغ المعترف بها (الفقرة ٣٦ و٣٧ من هذا المعيار)

السياسات المحاسبية

تنفيذ **١٧** يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ الإفصاح عن السياسات المحاسبية وتبرز الفقرة ٣٧(أ) مـن هـذا المعيار هذا المتطلب. وعند إعداد الإفصاح عن السياسات المحاسبية لعقود التأمين، قد تحتاج شركة التأمين إلى التطرق إلى معالجتها لبعض أو كل ما يلي إذا كان صحيحاً:-

(أ) الأقساط (بما فيها معالجة الأقساط غير المقبوضة، التجديد والإنقضاء، والأقساط المحصلة مـن قبل وكلاء أو وسطاء إلا أنها لم تمرر بعد وضرائب الأقساط أو أي رسوم ضريبية أخرى على الأقساط.

(ب) الرسوم أو التكاليف الأخرى التي تدفع لحامل الوثيقة.

(ج) تكاليف الشراء (ووصف طبيعتها).

(د) المطالبات المستحقة (المبلغ عنها أو غير المبلغ عنها)، تكاليف معالجة المطالبـات (ووصـف طبيعتها) وإختبارات ملاءة الإلتزام (بما فيه وصف للتدفقات النقدية التي يشملها الإختبار ومـا إذا كانت التدفقات النقدية مخصومة وكيف، ومعالجة الخيارات الضمنية والضمانات فـي هـذه الإختبارات، أنظر الفقرات ١٥-١٩ من هذا المعيار). وقد تفصح شركة التأمين عما إذا كانت الإلتزامات التأمينية مخصومة وإذا كانت كذلك، توضح الأسلوب المستخدم.

(هـ) الهدف من الأساليب المستخدمة لتعديل إلتزامات التأمين للمخاطر وعدم التأكـد (علـى سـبيل المثال فيما يخص مستوى التأكد ومستوى الكفاية) وطبيعة هذه النماذج ومـصدر المعلومـات المستخدمة فيها.

(و) الخيارات الضمنية والضمانات (بما فيها وصف ما إذا كان (١) قيـاس الإلتزامـات التأمينيـة يعكس القيمة الذاتية والقيمة الزمنية لهذه البنود و (٢) وأن قياسها ينسجم مع أسـعار الـسوق الحالية الملحوظة.

(ز) ميزة المشاركة الإختيارية (بما فيه بيان واضح عن كيفية تطبيق شركة التأمين للفقـرات ٣٤-٣٥ من هذا المعيار في تصنيف هذه الميزة كإلتزام أو عنصر حقوق ملكية) والمزايا الأخـرى التي تسمح لحاملي الوثائق بالمشاركة في الأداء الإستثماري.

(ح) الإسترداد وحوالة الحق وإجراءات التعويض الأخرى من طرف ثالث.

(ط) إعادة التأمين المحتفظ به.

(ي) إتفاقيات أوعية الاكتتاب التأميني والمشاركة في التأمين وصناديق الضمان.

(ك) عقود التأمين التي يتم الحصول عليها من خلال اندماج أعمال أو نقل محفظة ومعالجة الأصول غير الملموسة ذات العلاقة.

(ل) كما هو مطلوب في معيار المحاسبة الدولي ١، الأحكام التي تتخذها، بخلاف تلك التي تتضمن تقديرات، في معرض تطبيق السياسات المحاسبية التي يكون لها الأثر الأكثر أهمية على المبالغ

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعترف بها في البيانات المالية. إن تصنيف مزايا المشاركة الإختيارية هو مثال على سياسة محاسبية قد يكون لها تأثير هام.

تنفيذ ١٨ إذا كانت البيانات المالية تفصح عن معلومات تكميلية مثل معلومات عن القيمة الضمنية التي لم يتم إعدادها على الأساس المستخدم للقياسات الأخرى في البيانات المالية فقد يكون من المناسب توضيح ذلك الأساس. إن الإفصاح عن طريقة القيمة الضمنية قد يتضمن بيانات مشابهة لتلك المبينة في الفقرة تنفيذ ١٧، وكذلك الإفصاح عما إذا كانت القيمة الضمنية تتأثر بالإيرادات المتوقعة من الأصول وكيف و بواسطة رأس المال المثبت (غير الخاضع للتعديل) وكيف يتم تقدير هذه الآثار.

الأصول والإلتزامات والدخل والمصروف

تنفيذ ١٩ تطلب الفقرة ٣٧(ب) من هذا المعيار من شركة التأمين الإفصاح عن الأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات التي تنشأ عن عقود التأمين. وإذا قدمت شركة تأمين بيانات تدفقاتها النقدية بإستخدام الأسلوب المباشر فإن الفقرة ٣٧(ب) تتطلب منها أن تفصح عن التدفقات النقدية الناشئة عن عقد التأمين أيضاً. ولا يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن بنود معينة، والفقرات التالية تناقش كيف يمكن لشركة التأمين تلبية هذه المتطلبات العامة.

تنفيذ ٢٠ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ حدا أدنى من الإفصاح في بيان المركز المالي أو في إيضاحاتها. ومن أجل تلبية هذه المتطلبات قد تحتاج شركة التأمين إلى عرض المبالغ التالية الناشئة عن عقد التأمين بشكل منفصل في بيان الدخل الشامل:-

(أ) الإلتزامات بموجب عقود التأمين وعقود إعادة التأمين التي تم إصدارها.

(ب) الأصول بموجب عقود التامين وعقود إعادة التامين الصادرة.

(ج) الأصول بموجب إعادة التأمين المتنازل عنها. وبموجب الفقرة ١٤ (د) (١) من هذا المعيار، لا تتم معادلة هذه الأصول مقابل إلتزامات التأمين ذات العلاقة.

تنفيذ ٢١ لا يحدد معيار المحاسبة الدولي ١ كما لا يحدد هذا المعيار أوصاف وترتيب بنود السطر المعروضة في بيان المركز المالي. ويمكن لشركة التأمين تعديل الأوصاف والترتيب لتناسب طبيعة معاملاتها.

تنفيذ ٢٢ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ الإفصاح إما في بيان المركز المالي أو في الملاحظات عن التصنيفات الفرعية لبنود السطر المعروضة، مصنفة بطريقة تناسب عمليات المنشأة. وستعتمد التصنيفات الفرعية لإلتزامات التأمين التي تقتضي الإفصاح المنفصل على الظروف، لكن قد تتضمن بنود معينة مثل:-

(أ) العلاوات غير المكتسبة.

(ب) المطالبات المقدمة من حاملي الوثائق.

(ج) المطالبات المستحقة وغير الواردة في البيانات.

(د) المخصصات الناشئة عن إختبارات ملاءة الإلتزام.

(هـ) مخصصات المزايا المستقبلية غير التشاركية.

(و) الإلتزامات أو مكونات حقوق الملكية ذات العلاقة بمزايا المشاركة الإختيارية (أنظر الفقرتان ٣٤ و٣٥ من هذا المعيار). إذا صنفت شركة التأمين هذه المزايا كمكونات حقوق

ملكية فإن الإفصاح يكون مطلوباً لتلبية متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١ التي تطلب من المؤسسة الإفصاح عن "وصف طبيعة وغاية كل إحتياطي في حقوق الملكية".

(ز) الذمم الدائنة والمدينة المتصلة بعقود التأمين (المبالغ المستحقة حالياً إلى ومن الوكلاء والوسطاء وحاملي الوثائق ذات العلاقة بعقد التأمين).

(ح) الأصول غير التأمينية التي يتم الحصول عليها من خلال ممارسة الحق بالحصول على الإستردادات.

تنفيذ ٢٣ قد تكون التصنيفات الفرعية المشابهة مناسبة أيضاً لأصول إعادة التأمين تبعا لماديتها والطروف الأخرى ذات العلاقة. وبالنسبة للأصول ضمن عقود التأمين وعقود إعادة التأمين التي يتم إصدارها فقد تحتاج شركة التأمين للتمييز بين:-

(أ) تكاليف الشراء المؤجلة؛ و

(ب) الأصول غير الملموسة ذات العلاقة بعقود التأمين التي يتم الحصول عليها من خلال اندماج الأعمال ونقل المحافظ.

تطبيق٢٣أ تتطلب الفقرة ١٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "*الأدوات المالية: الإفصاحات*" أن تفصح المنشأة عن المبلغ المسجل للأصول المالية المرهونة كضمان للإلتزامات، والمبلغ المسجل للأصول المالية المرهونة كضمان للإلتزامات المحتملة وأية أحكام وشروط تتعلق بالأصول المرهونة كضمان، وعند الإمتثال لهذا المتطلب من الممكن أن تتوصل شركة التأمين كذلك إلى أنها بحاجة للإفصاح عن متطلبات الفصل التي يقصد بها حماية حملة البوالص بتقييد إستخدام بعض أصول شركة التأمين.

تنفيذ ٢٤ ينص معيار المحاسبة الدولي ١ على المتطلبات ذات العلاقة التي ينبغي أن تقدمها المؤسسة في بيان الدخل الشامل الآخر الخاص بها، كما أنها تتطلب تقديم بنود إضافية عندما يكون ذلك ضرورياً لعرض الأداء المالي للمؤسسة بشكل عادل. ومن أجل تلبية هذه المتطلبات فقد تحتاج شركة التأمين للإفصاح عن المبالغ التالية في بيان الدخل الشامل الخاص به:-

(أ) الإيراد من عقود التأمين المصدرة (دون أي تخفيض لعقود إعادة التأمين المحتفظ بها).

(ب) الدخل من العقود مع معيدي التأمين.

(ج) النفقات المترتبة على مطالبات ومنافع حامل الوثيقة (دون أي تخفيض لعقود إعادة التأمين المحتفظ بها).

(د) النفقات الناشئة عن إعادة التأمين المحتفظ به.

تنفيذ ٢٥ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٨ من المؤسسة الإفصاح عن مبلغ كل فئة هامة من الإيرادات المعترف بها خلال الفترة، وبالتحديد يتطلب الإفصاح عن الإيرادات الناشئة عن تقديم الخدمات. وعلى الرغم من أن الإيراد على عقود التأمين يقع خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٨ إلا أن الإفصاحات المشابهة قد تكون مناسبة لعقود التأمين. ولا ينص هذا المعيار على أسلوب معين للإعتراف بالإيرادات حيث توجد نماذج متعددة:-

(أ) تعترف شركة التأمين بموجب بعض النماذج بالأقساط التي تم الحصول عليها خلال الفترة كإيرادات وتعترف بالمطالبات الناشئة خلال الفترة (بما فيها تقديرات المطالبات المستحقة وغير المبلغ عنها) كمصروفات.

(ب) تعترف شركة التأمين بموجب نماذج أخرى بالأقساط المقبوضة كإيراد وفي نفس الوقت تعترف بمصروف يمثل الزيادة الحاصلة في الإلتزام التأميني.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) وبموجب نماذج أخرى على شركة التأمين أن تعرض في بياناتها الأقساط المقبوضة كودائع مستلمة. وتشمل إيراداتها المبلغ عنها تكاليف عن بنود مثل الوفاة بينما تشمل مطالبات ومنافع حامل الوثيقة المبلغ عنها المطالبات والمنافع ذات العلاقة بهذه المصروفات.

تنفيذ ٢٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ إفصاحاً إضافياً عن بنود متعددة في الإيرادات والمصروفات. ومن أجل تلبية هذه المتطلبات قد تحتاج شركة التأمين للإفصاح عن البنود الإضافية التالية إما في بيان الدخل الشامل أو في الملاحظات:-

(أ) تكاليف الشراء (بما يميز تلك التي يتم الإعتراف بها كمصروف مباشرة من إطفاء تكاليف الشراء المؤجلة).

(ب) أثر التغيير في التقديرات والفرضيات.

(ج) الخسائر المعترف بها نتيجة تطبيق إختبارات ملاءة الإلتزام.

(د) بالنسبة لإلتزامات التأمين التي يتم قياسها على أسس مخصومة:-

(١) ازدياد الفائدة لتعكس مرور الوقت؛ و

(٢) أثر التغيير في معدلات الخصم.

(هـ) التوزيعات أو المخصصات لحاملي العقود التي تتضمن مزايا مشاركة اختيارية. إن الجزء من الربح أو الخسارة الذي يتضمن أي مكون حقوق ملكية في هذه العقود هو توزيع للربح والخسارة وليس مصروف أو دخل (الفقرة ٣٤(ج) من هذا المعيار).

تنفيذ ٢٧ تقدم بعض شركات التأمين تحليلا مفصلا لمصادر مكاسبها من نشاطات التأمين إما بيان الدخل الشامل أو في الملاحظات. وقد يقدم هذا التحليل بيانات مفيدة عن الدخل والمصروف للفترة الحالية والتعرض للمخاطر التي تمت مواجهتها خلال الفترة.

تنفيذ ٢٨ إن البند المذكور في الفقرة ٢٦ ليس معادلة مقابل الدخل أو المصروف الناشئ عن إعادة التأمين المحتفظ به. (الفقرة ١٤(د)(٢) من هذا المعيار).

تنفيذ ٢٩ تتطلب الفقرة ٣٧(ب) أيضاً إفصاحا محددا عن الأرباح أو الخسائر المعترف بها من خلال شراء إعادة التأمين. يفيد هذا الإفصاح مستعملي البيانات عن الأرباح أو الخسائر التي قد تنشأ عن القياسات غير الكاملة للإلتزامات التأمينية ذات العلاقة المباشرة وذلك بإستخدام بعض نماذج القياس. كما أن بعض نماذج القياس تتطلب من شركة التأمين المباشرة تأجيل بعض هذه الأرباح والخسائر وإطفائها على مدى فترة التعرض للمخاطر ذات العلاقة أو فترة أخرى. وتتطلب الفقرة ٣٧(ب) أيضاً من شركة التأمين المباشرة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بهذه الأرباح والخسائر المؤجلة.

تنفيذ٣٠ إذا لم تعتمد شركة التأمين سياسات محاسبية موحدة لإلتزامات التأمين الخاصة بشركاتها التابعة فقد تحتاج إلى تفصل الإفصاحات عن المبالغ المبلغ عنها في البيانات المالية من أجل إعطاء معلومات مفيدة عن المبالغ المحددة بإستخدام سياسات محاسبية مختلفة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإفتراضات الهامة والمصادر الأخرى لتقدير عدم التأكد

تنفيذ ٣١ تتطلب الفقرة ٣٧(ج) من هذا المعيار من شركة التأمين وصف العملية التي تستخدمها في تحديد الإفتراضات ذات الأثر الأكبر على قياس الأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات المتأتية عن عقود التأمين. و عندما يكون ذلك عملياً، تقديم إفصاح كمي لهذه الإفتراضات. وبالنسبة لبعض الإفصاحات مثل معدلات الخصم أو الفرضيات حول التوجهات المستقبلية أو التضخم العام فمن الممكن أن يكون من السهل نسبياً الإفصاح عن الفرضيات المستخدمة (مجمعة بمستوى معقول إنما غير زائد عندما يكون ذلك ضرورياً). وبالنسبة للإفتراضات الأخرى كجداول منافع الوفاة فقد يكون من العملي الإفصاح عن الإفصاحات الكمية العديدة، وفي هذه الحالة يكون وصف العملية المستخدمة للوصول إلى هذه الإفتراضات أمر في غاية الأهمية.

تنفيذ ٣٢ قد يتضمن وصف العملية المستخدمة لتحديد الإفتراضات تلخيصاً للأكثر أهمية من الأمور التالية:-

(أ) الهدف من الفرضيات. مثلاً قد تفصح شركة التأمين عما إذا كانت قد أرادت من الفرضيات أن تكون تقديرات محايدة للناتج المحتمل (التقديرات المثلى) أو تقديم مستوى معين من التأكد أو من الكفاية. وإذا كان مقصودا منها تقديم مستوى كمي أو نوعي من التأكد، فقد تفصح شركة التأمين عن هذا المستوى.

(ب) مصدر المعلومات المستخدمة كمعطيات للفرضيات ذات الأثر الأكبر. مثلاً قد تفصح شركة التأمين عما إذا كانت المعطيات داخلية أو خارجية أو مزيجاً من الاثنين. وبالنسبة للمعلومات المشتقة من الدراسات التفصيلية التي لا يتم إنجازها سنوياً فقد تفصح شركة التأمين عن المعايير المستخدمة في تحديد متى تم تحديث الدراسات وتاريخ آخر تحديث.

(ج) مدى انسجام الإفتراضات مع أسعار السوق الملحوظة أو المعلومات المنشورة الأخرى.

(د) وصف للطريقة التي تم بها أخذ التجارب السابقة والظروف الحالية والوقائع المعيارية بعين الإعتبار في إعداد التقديرات والفرضيات. وإذا كان من الطبيعي توقع علاقة بين التجربة والنتائج المستقبلية فقد توضح شركة التأمين أسباب إستخدام الإفتراضات التي تختلف عن التجربة السابقة وأن تبين مدى الإختلاف.

(هـ) وصف للطريقة التي وضعت بها شركة التأمين الفرضيات حول التوجهات المستقبلية كالتغيير في الوفاة وتكاليف الرعاية الصحية أو نتائج التقاضي.

(و) شرح لكيفية تعرف شركة التأمين على العلاقة الترابطية بين الفرضيات المختلفة.

(ز) سياسة شركة التأمين في تنفيذ التوزيعات والتخصيصات للعقود ذات ميزة المشاركة الإختيارية والفرضيات ذات العلاقة التي تظهر في البيانات المالية وطبيعة ومدى أي حالة عدم تأكد هامة حول مصالح حاملي الوثائق والمساهمين في الفائض غير الموزع المرتبط بتلك العقود وأثر أي تغيير خلال الفترة على البيانات المالية أو على أي تغيير خلال الفترة في السياسة أو في الفرضيات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ح) طبيعة ومدى حالات عدم التأكد التي تؤثر على فرضيات محددة. يضاف إلى ذلك ومن أجل الإلتزام بأحكام الفقرات ١٢٥-١٤١ من معيار المحاسبة الدولي ١ فقد تحتاج شركة التأمين إلى الإفصاح عن أنه من الممكن بشكل معقول إستناداً إلى المعرفة الحالية أن يكون الناتج خلال السنة المالية التالية والذي يختلف عن الفرضيات يحتاج تعديلاً مادياً للمبالغ المسجلة لإلتزامات وأصول التأمين. وتعطي الفقرة ١٢٩ من معيار المحاسبة الدولي ١ إرشاداً إضافياً على هذا الإفصاح.

تنفيذ٣٣ لا يصف هذا المعيار الفرضيات المحددة التي ينبغي الإفصاح عنها لكون الفرضيات المختلفة قد تكون أكثر أهمية لأنواع مختلفة من العقود.

التغيير في الفرضيات

تنفيذ ٣٤ تتطلب الفقرة ٣٧(د) من هذا المعيار من شركة التأمين الإفصاح عن أثر التغيير في الفرضيات المستخدمة لقياس أصول وإلتزامات التأمين، وهو ما ينسجم مع معيار المحاسبة الدولي ٨ الذي يتطلب الإفصاح عن طبيعة ومقدار التغيير في تقديرات المحاسبة ذات الأثر على الفترة الحالية أو ذات الأثر المتوقع على الفترات المستقبلية.

تنفيذ ٣٥ عادة ما تكون الفرضيات متراكبة، وعندها قد يعتمد تحليل التغييرات حسب الفرضيات على الترتيب الذي يتم فيه إجراء التحليل وقد يكون عشوائي إلى حد ما. ولذلك فإن هذا المعيار لا يحدد صيغة جامدة أو مضمون لهذا التحليل. وهو ما سيسمح لشركة التأمين بتحليل التغييرات بطريقة تلبي الهدف من الإفصاح وتكون مناسبة لظروفها الخاصة. وإذا كان ذلك صحيحاً فإن شركة التأمين قد تفصح بشكل منفصل عن أثر التغييرات في الفرضيات المختلفة، وبشكل خاص إذا كان التغيير في بعض الفرضيات ذو أثر سلبي بينما يكون ذو آثار إيجابية في أخرى. وقد تصف شركة التأمين أيضاً أثر حالات التراكب بين الفرضيات والمحددات الناتجة عن تحليل أثر التغيرات في الفرضيات.

تنفيذ ٣٦ قد تفصح شركة التأمين عن أثر التغييرات في الفرضيات قبل وبعد التأثير في إعادة التأمين المحتفظ به وبشكل خاص إذا كانت شركة التأمين تتوقع تغييراً جوهرياً في طبيعة ومدى برنامج إعادة التأمين الخاص بها، أو إذا كان التحليل قبل إعادة التأمين ذو علاقة بتحليل مخاطر الإئتمان الناشئة عن إعادة التأمين المحتفظ به.

التغيير في إلتزامات التأمين والبنود ذات العلاقة

تنفيذ ٣٧ تتطلب الفقرة ٣٧(هـ) من هذا المعيار من شركة التأمين الإفصاح عن مطابقات التغيرات في الإلتزامات التأمينية. كما تتطلب الإفصاح عن الحركات في أصول إعادة التأمين. ولا تحتاج شركة التأمين إلى فصل هذه الحركات في فئات واسعة بل قد تقوم بذلك إذا كانت الأشكال المختلفة من التحليل أكثر ملائمة للأنواع المختلفة من الإلتزامات. وقد تتضمن هذه الحركات:-

(أ) المبالغ المسجلة في بداية أو نهاية الفترة.

(ب) إلتزامات التأمين الإضافية الناشئة خلال الفترة.

(ج) النقد المدفوع.

(د) الدخل والنفقات التي تتضمنها الأرباح أو الخسائر.

(هـ) الإلتزامات المشتراة من أو المنقولة إلى شركات تأمين أخرى.

(و) صافي تغييرات التحويل الناشئة عن ترجمة البيانات المالية إلى عملة عرض مختلفة وعند ترجمة عمليات الصرف الأجنبي إلى عملة عرض المؤسسة التي تعد التقرير المالي.

تنفيذ ٣٨ تفصح شركة التأمين عن الحركات في الإلتزامات التأمينية وفي أصول إعادة التأمين في كافة الفترات السابقة التي تعد عنها تقارير مالية تتضمن كامل البيانات المقارنة.

تنفيذ ٣٩ تتطلب الفقرة ٣٧(هـ) من هذا المعيار أيضاً من شركة التأمين الإفصاح عن الحركات في تكاليف الشراء المؤجلة إذا كان ذلك مناسباً. وقد تفصح المطابقات عما يلي:-

(أ) المبالغ المسجلة في بداية ونهاية الفترة.

(ب) المبالغ التي إستحقت خلال الفترة.

(ج) الإطفاء خلال الفترة.

(د) خسائر تخفيض القيمة المعترف بها خلال الفترة.

(هـ) الحركات الأخرى مصنفة حسب السبب والنوع.

تنفيذ ٤٠ قد تكون شركة التأمين قد إعترفت بالأصول غير الملموسة ذات العلاقة بعقود التأمين التي يتم الحصول عليها من خلال اندماج أعمال أو نقل محفظة. يتضمن معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"* متطلبات للإفصاح عن الأصول غير الملموسة بما فيها متطلب تقديم مطابقات للحركات في الأصول غير الملموسة. ولا يتطلب هذا المعيار إفصاحات إضافية عن هذه الأصول.

وطبيعة ومدى المخاطر الناتجة من عقود التأمين (الفقرات ٣٨ -٣٩أ من هذا المعيار)

تنفيذ ٤١ إن الإفصاح عن المخاطرة والتوقيت وعدم التأكد حول التدفقات النقدية المستقبلية مبني على الأساسين التاليين:-

(أ) يجب أن يكون هناك توازن بين الإفصاحات الكمية والنوعية بما يمكن المستخدمين من فهم طبيعة التعرض للخطر والتأثير المحتمل لها.

(ب) يجب أن يكون الإفصاح متوافقاً مع الكيفية التي ترى فيها الإدارة نشاطاتها ومخاطرها والأساليب التي تستخدمها لإدارة هذه المخاطر ومن شأن هذا الأسلوب أن:-

(١) ينتج عنه بيانات ذات قيمة تنبؤية أعلى من المعلومات المبنية على فرضيات وأساليب لا تستخدمها الإدارة مثل دراسة قدرة شركة التأمين على التصرف في المواقف غير المواتية.

(٢) يكون أكثر فاعلية في التكيف مع التغيير المستمر في إدارة المخاطر وتقنيات الإدارة والتطورات في البيئة الخارجية على مدى الزمن.

تنفيذ ٤٢ عند وضع الإفصاحات لتلبية الفقرتين ٣٨-٣٩أ من هذا المعيار قد تقرر شركة التأمين في ضوء ظروفها كيف يمكن تجميع البيانات لعرض الصورة كاملة دون جمع المعلومات المختلفة في خصائصها المادية حتى تكون المعلومات مفيدة. وقد تجمع شركة التأمين عقود تأمين في فئات

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

واسعة بطرق تناسب طبيعة المعلومات المطلوب الإفصاح عنها وبما يأخذ في الإعتبار أموراً مثل المخاطرة المغطاة وخصائص العقود وأسس القياس المطبقة. وقد تتوافق هذه الفئات الواسعة مع الفئات التي نشأت للحاجات التنظيمية والقانونية، إلا أن هذا المعيار لا يتطلب ذلك.

تنفيذ ٤٣ بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ *"القطاعات التشغيلية"*، فإن تحديد الأجزاء القابلة للإبلاغ يعكس تحديد الإدارة للموارد و تقييم الأداء. وقد تتبنى شركة التأمين أسلوبا مشابها من أجل تحديد الفئات الواسعة من عقود التأمين لغايات الإفصاح على الرغم من أنه قد يكون من المناسب فصل الإفصاحات نزولا عند المستوى التالي. على سبيل المثال إذا حددت شركة التأمين نشاط التأمين على الحياة كجزئية لإعداد التقارير المالية لمقاصد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ فقد يكون من المناسب عرض المعلومات المنفصلة عن التأمين على الحياة على سبيل المثال والدخول السنوية في مرحلة التجميع والدخول السنوية في مرحلة الدفع.

تنفيذ ٤٤ [تم إلغائها]

تنفيذ٤٥ عند تحديد الفئات الواسعة للإفصاح المنفصل قد تدرس شركة التأمين الحاجة إلى الإشارة إلى مستوى عدم التأكد الذي يشوب المخاطر المؤمن عليها (بهدف إعلام المستعملين عما إذا كان الناتج من المحتمل أن يكون ضمن نطاق أوسع أو أضيق. ومثلاً قد تفصح شركة التأمين عن بيانات عن التعرض عندما يكون هناك مبالغ هامة من مخصصات المطالبات المستحقة وغير المبلغ عنها أو حيثما تكون النواتج والمخاطر صعبة التقييم أي (بشكل غير معتاد).

تنفيذ ٤٦ قد يكون من العملي الإفصاح عن بيانات كافية حول الفئات الواسعة المحددة للسماح بالمطابقة مع البنود الخطية في بيان المركز المالي.

تنفيذ ٤٧ تكون البيانات حول طبيعة ومدى المخاطر الناتجة من عقود التأمين أكثر فائدة إذا كانت تبين أية علاقة بين عقود التأمين (وبين عقود التأمين والبنود الأخرى كالأدوات المالية) التي يمكن أن تؤثر على هذه المخاطر. يتبدل مدى التعرض للمخاطر من خلال أي علاقة قد تكون ظاهرة للمستخدمين من خلال البيانات عن شروط وأحكام عقود التأمين كما يتطلبه معيار التقرير٧، إلا أن مزيداً من الإفصاح قد يكون مفيداً في بعض الحالات.

أهداف إدارة المخاطر وسياسات تقليل المخاطر الناتجة من عقود التأمين

تنفيذ ٤٨ تطلب الفقرة ٣٩(أ) من هذا المعيار من شركة التأمين الإفصاح عن أهدافها في إدارة المخاطر الناشئة عن عقود التأمين وسياساتها الهادفة إلى تقليل هذه المخاطر. تقدم هذه المناقشة تصوراً إضافيا قيما ومستقلاً عن العقود المحددة والمميزة في وقت معين، حيث قد تفصح شركة التأمين عما يلي على سبيل المثال:-

(أ) هيكل وتنظيم مهمة (مهام)إدارة المخاطرة للجهة المؤمنة، بما في ذلك مناقشة الإستقلالية والمسؤولية.

(ب) مدى وطبيعة لمخاطر المؤمن لنظام قياس أو إعداد التقارير، كمثال مخاطر نماذج الإدارة الداخلية، وتحاليل الحساسية وتحاليل السيناريوهات وإختبار الإجهاد، وكيف يمكن تكاملها في النشاطات التشغيلية. وقد يتضمن الإفصاح المفيد ملخصا وصفياً للأسلوب المستخدم إلى جانب الفرضيات والمؤشرات (بما فيها فواصل الثقة، وتكرار عمليات الحساب، وفترات الملاحظة التاريخية)، ونقاط القوة والمحددات في الأسلوب.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) أساليب شركة التأمين لقبول وقياس ومتابعة ومراقبة مخاطر التأمين وإستراتيجية الإكتتاب لضمان وجود تصنيف مخاطرة ومستويات أقساط مناسبة.

(د) المدى الذي يتم عنده تقييم مخاطر التأمين وإدارتها على أسس تشمل المؤسسة بكاملها.

(هـ) الأساليب التي تستخدمها شركة التأمين لتحديد أو تحويل التعرض لمخاطرة التأمين وتجنب تركيزات المخاطرة غير المناسبة مثل حدود الإحتفاظ وإدخال الخيارات في العقود وإعادة التأمين.

(و) نظام إدارة الأصول والإلتزامات.

(ز) أساليب شركة لإدارة ومتابعة ومراقبة الإلتزامات المستلمة (أو المعطاة). (مشاركة) دين إضافي أو رأسمال مساهم عند حدوث حادث معين.

تنفيذ ٤٩ [تم إلغائها]

تنفيذ ٥٠ [تم إلغائها]

مخاطر التأمين

تنفيذ ٥١ تتطلب الفقرة ٣٩(ج) من هذا المعيار الإفصاح عن بيانات حول مخاطر التأمين ويمكن أن تكون الإفصاحات التي تلبي هذه المتطلبات مبنية على الأسس التالية:-

(أ) معلومات عن مخاطر التأمين تتفق مع المعلومات المقدمة داخلياً إلى مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي (ولكن أقل تفصيلا) بحيث يمكن للمستخدم تقييم الوضع المالي لشركة التأمين وأدائها وتدفقاتها النقدية "من وجهة نظر الإدارة".

(ب) معلومات حول التعرض للمخاطر قد تفيد عن تعرضات إجمالية وصافية من إعادة التأمين (أو سائر عوامل تخفيف المخاطر مثل كفالات الكوارث الصادرة أو مزايا مشاركة حامل الوثيقة)، وبشكل خاص إذا كان شركة التأمين تتوقع تغييراً جوهرياً في طبيعة أو مدى برنامج إعادة التأمين أو إذا كان التحليل قبل إعادة التأمين متصل بتحليل مخاطر الإئتمان الناشئة عن إعادة التأمين المحتفظ به.

(ج) عند الحديث عن البيانات الكمية المتعلقة بمخاطر التأمين قد تفصح شركة التأمين عن الأساليب المستخدمة ونقاط القوة والمحددات في هذه الأساليب، والإفتراضات وأثر إعادة التأمين ومشاركة حامل الوثيقة وسائر العوامل المخففة.

(د) قد تصنف شركة التأمين المخاطر بإستعمال أكثر من بعد واحد، وعلى سبيل المثال قد تصنف شركة التأمين على الحياة العقود بناءا على كل من مستوى مخاطر التأمين ومستوى مخاطر الإستثمار. وقد يكون من المناسب في بعض الأحيان عرض هذه البيانات بشكل مصفوفة.

(هـ) إذا كان تعرض شركة التأمين للمخاطر في نهاية كل فترة إعداد التقارير لا يعكس حقيقة التعرض خلال الفترة فمن الممكن أن يكون من المفيد الإفصاح عن ذلك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(و) قد تكون الإفصاحات التالية المطلوبة بموجب الفقرة ٣٩ من هذا المعيار مناسبة:-

(١) حساسية الربح أو الخسارة وحقوق الملكية الواردة في التقارير المالية للتغيير في المتغيرات ذات الأثر المادي عليها.

(٢) تركيز مخاطر التأمين.

(٣) تطور إلتزامات التأمين في السنة السابقة.

تنفيذ٥١أ من الممكن أن تشمل الإفصاحات عن مخاطرة التأمين ما يلي:-

(أ) معلومات حول طبيعة المخاطرة المغطاة، مع وصف موجز للفئة (مثل السنويات(الدفعات المالية في فترات منتظمة) Annuities والتقاعد والتأمين الآخر على الحياة وتأمين السيارات والممتلكات والإلتزامات).

(ب) معلومات حول الطبيعة العامة لخصائص المشاركة حيث يشارك حملة البوالص في تنفيذ (والمخاطر ذات العلاقة) العقود الفردية أو مجموعات العقود أو المنشآت، بما في ذلك الطبيعة العامة لأية صيغة مشاركة ومدى أي حرية تصرف تتمتع بها شركة التأمين.

(ج) معلومات حول أحكام أي إلتزام محتمل على شركة التأمين أن تساهم فيه للحكومة أو أموال ضمان أخر (أنظر كذلك معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*").

حساسية مخاطر التأمين

تنفيذ٥٢ تتطلب الفقرة ٩٣ (ج)(١) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الإفصاح عن الحساسية لمخاطرة التأمين، وللسماح بتجميع ذو معنى تركز إفصاحات الحساسية على المؤشرات المختصرة، أي الربح أو الخسارة وحقوق الملكية، وبالرغم من أن إختبارات الحساسية يمكن أن توفر معلومات مفيدة إلا أن هذه الإختبارات لها تحديدات، ويمكن لشركة التأمين الإفصاح عن نواحي القوة والتحديدات لتحليلات الحساسية التي تم أداؤها.

تنفيذ٥٢ أ تسمح الفقرة ٣٩ أ بأسلوبين بديلين لهذا الإفصاح: إفصاح كمي للآثار على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية (الفقرة ٣٩(أ)) أو إفصاح نوعي وإفصاح عن الأحكام والشروط (الفقرة ٣٩(ب)) ويمكن لشركة التأمين تقديم إفصاحات كمية عن بعض مخاطر التأمين (حسب الفقرة ٣٩(أ) وتقديم معلومات نوعية عن الحساسية ومعلومات عن الأحكام والشروط (حسب الفقرة ٣٩أ (ب) لمخاطر التأمين الأخرى.

تنفيذ ٥٣ قد تتجنب الإفصاحات الإعلامية إعطاء تحليل حساسية مضلل إذا كان هناك غياب واضح للخصائص الخطية في الحساسيات للمتغيرات ذات الأثر المادي. وعلى سبيل المثال إذا كان هناك تغيير بواقع ١ بالمئة في متغير ذو أثر يمكن تجاهله إلا أن تغييراً بواقع ١,١ بالمئة يكون ذو أثر مادي، فمن الممكن أن يكون من المضلل الإفصاح عن أثر التغيير بواقع ١ بالمئة دون توضيح إضافي.

تنفيذ٥٣أ إذا إختارت شركة التأمين الإفصاح عن تحليل كمي للحساسية حسب الفقرة ٥٣أ (أ) وكان تحليل الحساسية هذا لا يعكس إرتباطات هامة بين المتغيرات الرئيسية فإنه يمكن لشركة التأمين إيضاح أثر هذه الإرتباطات.

تنفيذ٥٤ [تم إلغائها]

تنفيذ٥٤أ إذا إختارت شركة التأمين الإفصاح عن معلومات نوعية عن الحساسية حسب الفقرة ٣٩ أ(ب) فإنه يطلب منها الإفصاح عن أحكام وشروط عقود التأمين التي لها اثر جوهري على مبلغ وتوقيت وعدم التيقن للتدفقات النقدية، ولتحقيق ذلك يمكن لشركة التأمين الإفصاح عن المعلومات النوعية المقترحة في الفقرات تطبيق ٥١ – تطبيق ٥٨ حول مخاطرة التأمين والفقرات تطبيق ٦٢ – تطبيق ٦٥ ز حول مخاطرة الإئتمان ومخاطرة السوق، وكما تم بيانه في الفقرة تطبيق ١٢ تقرر شركة التأمين في ظل ظروفها كيفية تجميعها للمعلومات لعرض الصورة الكلية بدون جمع المعلومات ذات خصائص مختلفة ومن الممكن أن تتوصل شركة التأمين إلى أن المعلومات النوعية بحاجة إلى أن تكون أكثر إنفصالا عن بعضها إذا لم تكن معززة بمعلومات كمية.

تركيزات مخاطر التأمين

تنفيذ ٥٥ تشير الفقرة ٣٩(ج) (٢) من هذا المعيار إلى الحاجة للإفصاح عن تركيزات مخاطر التأمين، وهي التركيزات التي قد تنشأ عما يلي على سبيل المثال لا الحصر:-

(أ) عقد تأمين منفرد أو عدد من العقود المتصلة ببعضها مثل عقود تأمين مخاطر نادرة كبيرة الخطر كالزلازل.

(ب) الحوادث المنفردة التي تعرض شركة التأمين لمخاطر تدخل ضمن نطاق أنواع مختلفة من عقود التأمين مثل حادث إرهابي كبير قد يعرض شركة التأمين للمخاطر بموجب عقد التأمين على الحياة، وعلى الممتلكات وتوقف الأعمال والمسؤولية المدنية.

(ج) إن التعرض إلى تغييرات غير متوقعة في المؤشرات، مثل التغيير غير المتوقعة في الوفيات البشرية أو في سلوك حامل الوثيقة.

(د) التعرض للتغييرات المحتملة الهامة في الظروف المالية للسوق والتي قد ينشأ عنها تغيير في قيمة الخيارات الموجودة لدى حامل الوثيقة، مثلاً عندما تنخفض معدلات الفائدة بشكل كبير. قد يؤدي تراجع معدلات الفائدة وضمانات الدخل السنوي إلى خسائر هامة.

(هـ) المخاطر القانونية أو القضائية التي يمكن أن تسبب خسارة مفردة كبيرة أو التي قد يكون لها أثر شامل على العديد من العقود.

(و) العلاقات التبادلية والترابطية بين المخاطر المختلفة.

(ز) حالات غياب الخطية مثل مزايا وقف الخسائر أو زيادة الخسارة وبشكل خاص إذا كان المتغير الرئيسي قريبا من المستوى الذي ينبه إلى التغيير المادي في التدفقات النقدية المستقبلية.

(ح) التركيزات القطاعية والجغرافية.

تنفيذ ٥٦ قد يتضمن الإفصاح عن التركيزات في مخاطر التأمين وصفا للخصائص المشتركة التي تميز كل تركز وللتدليل على التعرض المحتمل قبل وبعد إعادة التأمين المحتفظ به مرفقا بكافة إلتزامات التأمين التي تتشارك معها في هذه الخاصية.

تنفيذ ٥٧ إن الإفصاح عن الأداء التاريخي لشركة التأمين حول المخاطر النادرة هائلة النتائج قد يكون أنسب طريقة لمساعدة المستخدمين على تقييم عدم التأكد الذي يشوب التدفقات النقدية المترافقة مع هذه المخاطر. فإذا أخذنا عقد تأمين يغطي الزلازل المتوقع حدوثها كل ٥٠ سنة في المتوسط ووقع الحدث المؤمن منه خلال مدة العقد الحالي فإن شركة التأمين ستقدم بيانات عن خسارة كبيرة، وإذا لم يكن الحدث المؤمن منه ليحدث خلال مد العقد فإن شركة التأمين ستبلغ عن ربح. ودون إفصاح كاف عن مصدر البيانات التاريخية سيكون من المضلل من شركة التأمين الإبلاغ عن ٤٩ سنة من

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأرباح المعقولة متبوعة بخسارة واحدة كبيرة. وقد يسيء المستخدمين تفسير قدرة شركة التـأمين على المدى البعيد على توليد تدفقات نقدية على مدى دورة السنوات الخمسين. ولذلك قد يكون مـن المفيد وصف مدى التعرض للمخاطر من هذا النوع والتكرار المتوقع للخـسارة. وإذا لـم تتغيـر الظروف بشكل كبير فإن الإفصاح عن خبرة شركة التأمين في مجال هذا التعرض قد يكون أنـسب طريقة لتوصيل البيانات عن التكرار المتوقع.

تنفيذ ٥٨ لأسباب تنظيمية أو لأسباب أخرى تعد بعض المؤسسات بيانات مالية لغرض خاص بحيث تبلغ عن كوارث أو إحتياطيات تعويض موازي كإلتزامات. تعد البيانات المالية بإستخدام المعـايير الدوليـة لإعداد التقارير المالية. أما الإحتياطات فهي ليست إلتزامات ولكنها تعتبر مكون من حقوق الملكية. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ من المؤسسة الإفصاح عن:-

(أ) وصف طبيعة وغاية كل الإحتياطيات في حقوق الملكية؛

(ب) معلومات تتيح للمستخدمين فهم أهداف وسياسات وأساليب المنشأة لإدارة المال؛ و

(ج) طبيعة أي متطلبات خاصة برأس المال مفروضة خارجياً، وكيفية إدخال هذه المتطلبـات فـي إدارة رأس المال، وما إذا إمتثلت خلال الفترة لأية متطلبات خاصة بـرأس المـال مفروضـة خارجيا تكون خاضعة لها.

تطور المطالبات

تنفيذ ٥٩ تتطلب الفقرة ٣٩(ج) (٣) من هذا المعيار الإفصاح عن بيانات تطور المطالبات (خاضعة للإعفـاء الإنتقالي في الفقرة ٤٤). يطابق الإفصاح الإعلامي بين هذه البيانات وبين المبالغ الواردة في بيان المركز المالي. وقد تفصح شركة التأمين عن تكاليف المطالبات غير الاعتيادية أو التطورات بشكل منفصل بما يسمح للمستخدمين تحديد الإتجاهات في الأداء.

تنفيذ ٦٠ كما تم توضيحه في الفقرة ٣٩(ج) (٣) من هذا المعيار إن الإفصاح عن تطـور المطالبـات غيـر مطلوب بالنسبة للمطالبات التي يشوبها عدم التأكد فيما يتعلق بمبالغ وتوقيت دفع المطالبـات التـي عادة ما تتم تسويتها خلال سنة. وعليه فإن هذه الإفصاحات لا تكون مطلوبة عادة لمعظـم عقـود التأمين على الحياة، كما أن الإفصاح عن تطور المطالبات ليس مطلوباً عادة لعقود دخل سنوي لأن كل دفعة دورية تنشأ في أثرها من مطالبة منفصلة لا يوجد عدم تأكد بخصوصها.

تنفيذ ٦١ يظهر المثال تنفيذ ٥ صيغة محتملة واحدة لعرض بيانات تطور المطالبات. وقد تقدم الأشكال المحتملة الأخرى مثلاً المعلومات حسب سنة الحادث وليس السنة التأمينية. وعلى الرغم من أن المثال يوضح الشكل الذي قد يكون مفيداً إذا كانت إلتزامات التأمين مخصومة إلا أن هذا المعيار لا يتطلب الخصم (الفقرة ٢٥(أ) من هذا المعيار).

المثال ٥: الإفصاح عن تطور المطالبات

يوضح هذا المثال شكلاً محتملاً لجدول تطور المطالبات بالنسبة لشركة تأمين عام. يبين النصف الأعلى من الجدول كيف تتطور تقديرات شركة التأمين لمجموع المطالبات على مدى فترة زمنية. فعلى سبيل المثال في نهاية ٢٠×١ قدرت شركة التأمين أنها ستدفع مطالبة بواقع ٦٨٠ وحدة نقد عن أحداث مؤمنة ذات علاقة بعقود تأمين تم اكتتابها في ٢٠×١. وفي نهاية ٢٠×٢ راجعت شركة التأمين تقديرات المطالبات المتجمعة (المدفوعة والتي لم تدفع بعد) إلى ٦٧٣ وحدة نقد.

يطابق النصف السفلي من الجدول المطالبات المتجمعة مع المبالغ الظاهرة في بيان المركز المالي. يتم أولا طرح الدفعات المتجمعة للحصول على المطالبات المتجمعة غير المدفوعة لكل سنة على أساس غير مخصوم. وثانيا إذا كانت إلتزامات المطالبات مخصومة يتم طرح أثر الخصم للحصول على المبالغ المسجلة في بيان المركز المالي.

سنة التأمين	*١×٢٠*	*٢×٢٠*	*٣×٢٠*	*٤×٢٠*	*٥×٢٠*	*المجموع*
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
تقديرات المطالبات المتجمعة:						
في نهاية السنة التأمينية	٦٨٠	٩٧٠	٨٢٣	٩٢٠	٩٦٨	
بعد سنة	٦٧٣	٧٨٥	٨٤٠	٩٠٣		
بعد سنتين	٦٩٢	٧٧٦	٨٤٥			
بعد ثلاث سنوات	٦٩٧	٧٧١				
بعد أربع سنوات	٧٠٢					
تقديرات المطالبات المتجمعة	٧٠٢	٧٧١	٨٤٥	٩٠٣	٩٦٨	
الدفعات المتجمعة	(٧٠٢)	(٦٨٩)	(٥٧٠)	(٣٥٠)	(٢١٧)	
	-	٨٢	٢٧٥	٥٥٣	٧٥١	١,٦٦١
أثر الخصم	-	(١٤)	(٦٨)	(١٧٥)	(٢٨٥)	(٥٤٢)
القيمة الحالية المعترف بها في بيان المركزي المالي	-	٨٦	٢٠٧	٣٧٨	٤٦٦	١,١١٩

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مخاطر معدل الفائدة ومخاطر الإئتمان

تنفيذ ٦٢ تتطلب الفقرة ٩٣(د) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أن تفصح شركة التأمين عن معلومات حول مخاطرة الإئتمان ومخاطرة السيولة ومخاطرة السوق التي تتطلبها الفقرات ٣١ -٤٢ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ إذا كانت عقود التأمين ضمن نطاقه، ويشمل هذا الإفصاح ما يلي:-

(أ) بيانات كمية مختصرة عن تعرض شركة التأمين لهذه المخاطر بناءاً على المعلومات التي يتم تزويدها داخليا لموظفي إدارتها الرئيسيين (كما هم معرفون في معيار المحاسبة الدولي ٢٤)؛ و

(ب) إلى المدى الذي لم تغطيه الإفصاحات التي نوقشت أعلاه المعلومات المبينة في الفقرات ٣٦ - ٤٢ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

يمكن تقديم الإفصاحات عن مخاطرة الإئتمان ومخاطرة السيولة ومخاطرة السوق إما في البيانات المالية أو إدخالها بالإشارة إلى بيان أخر مثل ملاحظة للإدارة أو تقرير مخاطر يتوفر لمستخدمي البيانات المالية حسب نفس الأحكام مثل البيانات المالية وفي نفس الوقت.

تنفيذ ٦٣ [تم إلغائها]

تنفيذ ٦٤ من الممكن أن يتضمن الإفصاح الذي يوفر المعلومات عن مخاطرة الإئتمان ومخاطرة السيولة ومخاطرة السوق ما يلي:-

(أ) معلومات حول المدى الذي تقلل أو تزيد به الخصائص، مثل خصائص مشاركة حامل البوليصة لهذه المخاطر.

(ب) ملخص للضمانات الهامة وللمستويات التي يحتمل عندها أن تغير ضمانات السوق أو أسعار الفائدة التدفقات النقدية لشركة التأمين.

(ج) أساس تحديد عائدات الإستثمار التي تقيد لحمل البوالص، مثل ما إذا كانت العائدات ثابتة أو مبنية تعاقدياً على عائد أصول محددة أو خاضعة جزئياً أو كليا لتقدير شركة التأمين.

مخاطرة الإئتمان

تنفيذ٦٤أ تتطلب الفقرات ٣٦ – ٣٨ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ الإفصاح عن مخاطرة الإئتمان، وتعرف مخاطرة الإئتمان أنها "المخاطرة بأن لا يقوم احد أطراف الإدارة المالية بتنفيذ إلتزام ويتسبب في أن يتحمل الطرف الأخر خسارة مالية" وهكذا بالنسبة لعقد تأمين تشمل مخاطرة الإئتمان المخاطرة بأن تتحمل شركة التأمين خسارة مالية لأن شركة إعادة التأمين لا تفي بإلتزامها بموجب عقد إعادة التأمين، إلى جانب ذلك من الممكن أن تؤدي النزاعات مع شركة إعادة التأمين إلى انخفاض قيمة الأصل الذي تم إعادة تأمينه العائد لشركة التأمين، ومن الممكن أن تكون لمخاطرة هذه النزاعات أثر مماثل لمخاطرة الإئتمان، وهكذا قد يكون إجراء إفصاح مماثل مناسباً، كما أن الأرصدة المستحقة على الوكلاء أو الوسطاء خاضعة كذلك لمخاطرة الإئتمان.

تنفيذ٦٤ب يعوض عقد الضمان المالي الخسارة التي يتحملها حامل العقد لأن دائنا معينا لا يقوم بإجراء الدفع عند إستحقاقه، وحامل العقد معرض لمخاطرة الإئتمان، ويتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ أن يقدم حامل العقد إفصاحات عن مخاطرة الإئتمان هذه، غير أنه من وجهة نظر الجهة المصدرة المخاطرة التي تتحملها هي مخاطرة تأمين وليست مخاطرة إئتمان.

تنفيذ ٦٥ [تم إلغائها]

تنفيذ٦٥أ تقوم الجهة المصدرة لعقد ضمان مالي بتقديم إفصاحات تمتثل للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ إذا طبقت معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عند الإعتراف بالعقد وقياسه، وإذا إختارت الجهة المصدرة عندما تسمح لها الفقرة ٤ (د) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بـذلك أن تطبـق المعيـار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ عند الإعتراف بالعقد وقياسه فإن عليها تقـديم إفـصاحات تمتثـل للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، الدلالات الرئيسية لذلك كما يلي:-

(أ) يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ إفصاحات عن المطالبات الفعلية مقارنـة مـع التقديرات السابقة (تطور المطالبات)، ولكنه لا يتطلب الإفصاح عن القيمة العادلة للعقد.

(ب) يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ إفصاحات عن القيمة العادلة للعقـد، ولكنـه لا يتطلب الإفصاح عن تطور المطالبات.

مخاطرة السيولة

تنفيذ٦٥ب تتطلب الفقرة ٣٩ (أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير الملية ٧ الإفصاح عن تحليل الإسـتحقاق للإلتزامات المالية الذي يبين الإستحقاقات التعاقدية المتبقية، وبالنسبة لعقود التأمين يشير الإستحقاق التعاقدي للتاريخ المقدر عندما تحدث التدفقات النقدية المطلوبة تعاقدياً، وهذا يعتمـد علـى عوامـل مختلفة مثل وقوع الحدث المؤمن عليه وإمكانية الإنقضاء غير أن المعيار الدولي لإعـداد التقـارير المالية ٤ يسمح لمختلف الممارسات المحاسبية القائمة لعقود التأمين أن تستمر، ونتيجة لذلك قـد لا تحتاج شركة التأمين إلى إجراء تقديرات مفصلة للتدفقات النقدية لتحديد المبالغ التي تعترف بها فـي بيان المركز المالي، ولتجنب طلب التقديرات المفصلة للتدفقات النقدية التـي هـي غيـر مطلوبـة لأغراض القياس تبين الفقرة ٣٩(د)(١) من المعيار الدولي لإعداد التقـارير الماليـة ٤ أن شـركة التأمين ليست بحاجة لتقديم تحليل الإستحقاق الذي تتطلبه الفقرة ٣٩ (أ) من المعيار الدولي لإعـداد التقارير المالية ٧ (أي الذي يبين الإستحقاقات التعاقدية المتبقية لعقود التـأمين) إذا أفـصحت عـن تحليل في التوقيت المقدر عن المبالغ المعترف بها في بيان المركز المالي.

تنفيذ٦٥ج يمكن لشركة التأمين كذلك الإفصاح عن وصف موجز لكيف يمكـن أن تتغيـر تـدفقات تحليـل الإستحقاق (أو التحليل حسب التوقيت المقدر) إذا مارس حامل البوليصة بطرق مختلفـة خيـارات إنتهاء Lapse أو التنازل عن عقد التأمين على الحياة وإسترداد قيمتـه النقديـة Surrender، وإذا اعتبرت شركة التأمين أن سلوك الإنتهاء من المحتمل أن يكون حساسا لأسعار الفائدة فإنـه يمكـن لشركة التأمين الإفصاح عن هذه الحقيقة وبيان ما إذا كانت الإفصاحات عن مخاطرة السوق تعكس هذا الإعتماد المتبادل.

مخاطرة السوق

تنفيذ٦٥د تتطلب الفقرة ٤٠ (أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ تحليلاً للحساسية لكل نـوع مـن مخاطرة السوق في نهاية فترة إعداد التقارير يبين أثر التغيرات الممكنة بشكل معقول فـي متغيـر المخاطرة ذو العلاقة على الربح أو الخسارة أو حقوق الملكية، وإذا لم يكن التغير الممكـن بـشكل معقول في متغير المخاطرة ذو العلاقة سيؤثر على الربح أو الخسارة أو حقوق الملكية فـإن علـى المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة للإمتثال للفقرة ٤٠(أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير الماليـة ٧، والتغير الممكن بشكل معقول في متغير المخاطرة ذو العلاقة قد لا يؤثر على الربح أو الخسارة في الأمثلة التالية:-

(أ) إذا لم يتم خصم إلتزام تأمين غير تأمين على الحياة فإن التغيرات في أسعار الفائدة في الـسوق لن تؤثر على الربح أو الخسارة.

(ب) من الممكن أن تستخدم بعض شركات التأمين عوامل تقييم تمزج معاً أثر مختلـف إفتراضـات السوق والإفتراضات وغير المتعلقة بالسوق التي لا تتغير إلا إذا قامت شركة التأمين بتقييم أن إلتزامها الخاص بالتأمين المعترف به ليس كافياً، وفي بعض الحالات التغير الممكـن بـشكل معقول في متغير المخاطر ذو العلاقة لا يؤثر على كفاية إلتزام التأمين المعترف به.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تنفيذ٦٥هـ في بعض النماذج المحاسبية تحدد الجهة المنظمة أسعار الخصم أو الإفتراضات الأخرى المتعلقة بمتغيرات مخاطرة السوق التي تستخدمها شركة التأمين لقياس إلتزامات التأمين الخاصة بها، ولا تقوم الجهة المنظمة بتعديل هذه الإفتراضات لتعكس ظروف السوق الحالية في جميع الأوقات، وفي هذه الحالات من الممكن أن تمتثل شركة التأمين للفقرة ٤٠(أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، وذلك بالإفصاح عما يلي:-

(أ) أثر التغير بشكل معقول في الإفتراضات التي تضعها الجهة المنظمة على الربح أو الخسارة أو حقوق الملكية.

(ب) حقيقة أن الإفتراض الذي وضعته الجهة المنظمة لن يتغير بالضرورة في نفس الوقت أو بنفس المقدار أو في نفس الاتجاه كما تعني ضمناً التغيرات في أسعار السوق.

تنفيذ٦٥و من الممكن أن تستطيع شركة التأمين إتخاذ الإجراءات لتقليل أثر التغيرات في ظروف السوق، فعلى سبيل المثال قد يكون لشركة التأمين حرية التصرف لتغيير القيم المستردة من عقود التأمين أو منافع الإستحقاق، أو تجري تغييراً في مبلغ أو توقيت منافع حامل البوليصة الناجمة من خصائص المشاركة الإختيارية. لا تتطلب الفقرة ٤٠(أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ أن تعتبر المنشآت الأثر المحتمل لإجراءات الإدارة المستقبلية التي قد تعادل أثر التغيرات التي تم الإفصاح عنها في متغير المخاطرة ذو العلاقة، غير أن الفقرة ٤٠(ب) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ تتطلب أن تفصح المنشأة عن الأساليب والإفتراضات المستخدمة لإعداد تحليل للحساسية، وللإمتثال لهذا المتطلب من الممكن أن تستنتج شركة التأمين أنها بحاجة إلى الإفصاح عن مدى إجراءات الإدارة المتوفرة وأثرها على تحليل الحساسية.

تنفيذ٦٥ز تدير بعض شركات التأمين الحساسية لظروف السوق بإستخدام أسلوب يختلف عن الأسلوب المبين في الفقرة ٤٠(أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، فعلى سبيل المثال تستخدم بعض شركات التأمين تحليلا لحساسية القيمة الضمنية للتغيرات في مخاطرة السوق، وتسمح الفقرة ٣٩(د)(٢) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ أن تستخدم شركة التأمين تحليل الحساسية هذا لتلبية المتطلب في الفقرة ٤٠(أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، ويتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ أن تقدم شركة التأمين تحليلات الحساسية لجميع فئات الأدوات المالية وعقود التأمين، ولكن من الممكن أن تستخدم شركة التأمين أساليب مختلفة لمختلف الفئات، ويحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ الأساليب التالية:-

(أ) تحليل الحساسية المبين في الفقرة ٤٠ (أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ للأدوات المالية أو عقود التأمين؛

(ب) الأسلوب المبين في الفقرة ٤١ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ للأدوات المالية أو عقود التأمين؛ أو

(ج) الأسلوب الذي تسمح به الفقرة ٣٩(د)(٢) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ لعقود التأمين.

التعرض لمخاطر معدلات الفائدة أو مخاطر السوق بموجب المشتقات الضمنية

تنفيذ ٦٦ تتطلب الفقرة ٣٩(هـ) من هذا المعيار من شركة التأمين الإفصاح عن البيانات المتعلقة بالتعرض لمخاطر معدلات الفائدة أو مخاطر السوق بموجب المشتقات الضمنية التي تتضمنها عقود التأمين الأساسية إذا لم تكن شركة التأمين مطالبة بقياس المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة ولم تقم بذلك (مثل خيارات الدخل السنوي المضمونة ومنافع الوفاة الدنيا المضمونة).

تنفيذ ٦٧ ومن الأمثلة على عقد يتضمن خيار الدخل السنوي المضمون ذلك العقد يدفع فيه حامل الوثيقة قسطا شهرياً ثابتاً لمدة ثلاثين سنة. وعند الإستحقاق يمكن لحامل الوثيقة الاختيار بين: (أ) مبلغ مقطوع يساوي القيمة الإستثمارية التراكمية أو (ب) الدخل السنوي مدى الحياة بنسبة مضمونة منذ البداية (أي منذ بداية العقد). وبالنسبة لحملة الوثائق الذين يختارون الحصول على الدخل السنوي فإن خسارة هامة يمكن أن تلحق بشركة التأمين إذا كانت معدلات الفائدة منخفضة بشكل كبير أو إذا بقي حامل الوثيقة على قيد الحياة لفترة أطول من المعتاد. تتعرض شركة التأمين لكل من مخاطر معدلات الفائدة ومخاطر التأمين الهامة (مخاطر الوفاة). ويحدث نقل مخاطر التأمين منذ البداية، وذلك لأن شركة التأمين قد حددت سعر مخاطر الوفاة في ذلك التاريخ وبالتالي فإن العقد هو عقد تأمين من البداية. وعلاوة على ذلك فإن ميزة الدخل السنوي الضمنية المضمونة بذاتها تلبي تعريف عقد التأمين وبالتالي يكون الفصل غير مطلوب.

تنفيذ ٦٨ إن المثال على العقد الذي يتضمن منافع وفاة مضمونة هو الذي يدفع فيه حامل الوثيقة أقساطاً لمدة ٣٠ سنة، ومعظم الأقساط يتم إستثمارها في صندوق تبادلي. ويتم إستخدام الرصيد الباقي لشراء غطاء حياة ولتغطية النفقات. وعند الإستحقاق أو التخلي تدفع شركة التأمين قيمة وحدات الصندوق التبادلي في ذلك التاريخ. وعند الوفاة قبل الإستحقاق الكامل، تدفع شركة التأمين القيمة الأعلى مما يلي: (ا) القيمة الحالية للوحدة، و (ب) مبلغ ثابت. ويمكن اعتباره هذا العقد كعقد مركب يشتمل على ما يلي: (أ) إستثمار صندوق تبادلي، (ب) عقد تأمين ضمني على الحياة تدفع بموجبه منافع وفاة تساوي المبلغ المحدد وأقل من القيمة الحالية للوحدة (صفر إذا كانت القيمة الحالية للوحدة أكثر من المبلغ المحدد).

تنفيذ ٦٩ إن كلا هذين المشتقين الضمنيين يلبي تعريف عقد التأمين إذا كانت مخاطر التأمين هامة، إلا أنه في كلا الحالتين قد تكون مخاطر معدل الفائدة أو مخاطر السوق أكثر أهمية من مخاطر الوفاة. وإذا انخفضت معدلات الفائدة أو أسواق حقوق الملكية بشكل كبير فإن هذه الضمانات ستكون أقل كثيراً من سعر السوق. وإذا أخذنا في الإعتبار طبيعة الضمانات البعيدة المدى وحجم التعرضات فقد تواجه شركة التأمين خسائر فادحة جداً. وبالتالي قد تركز شركة التأمين على الإفصاح عن هذه التعرضات بشكل خاص.

تنفيذ ٧٠ قد تتضمن الإفصاحات المفيدة عن هذه التعرضات ما يلي:-

(أ) تحليل الحساسية المبين أعلاه.

(ب) البيانات المتعلقة بالمستويات عندما تبدأ هذه التعرضات باكتساب أثر مادي (الفقرة تنفيذ ٤٩(ب).

(ج) القيمة العادلة للمشتقات الضمنية على الرغم من أن هذا المعيار والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ لم يطلبا الإفصاح عن هذه القيمة العادلة.

مؤشرات الأداء الرئيسية

تنفيذ ٧١ تقدم بعض شركات التأمين إفصاحات عما تعتبره مؤشرات أداء رئيسية مثل الإنقضاء والتجديد وإجمالي مبلغ التأمين ومعدل التكلفة لكل مطالبة ومعدل عدد المطالبات لكل عقد وأحجام الأعمال الجديدة ونسبة المطالبات ونسبة المصروفات والمعامل المجمعة. ولا يتطلب هذا المعيار هذه الإفصاحات إلا أنها قد تكون مفيدة لشركة التأمين من أجل توضيح أدائها المالي خلال الفترة، ولإبراز المبلغ والتوقيت وعدم التأكد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥

الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناجمة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة حتى١٧ يناير ٢٠٠٧.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٥ "*العمليات المتوقفة*" من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في يونيو ١٩٩٨.

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

وفي مارس ٢٠٠٤، أصدر المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*"، والذي حلّ محل معيار المحاسبة الدولي ٣٥.

تم تعديل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ والوثائق المرفقة من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ "*القطاعات التشغيلية*" (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٦)
- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عـرض البيانات المـاليـة*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" (كما هو معدل في ٢٠٠٨)
- معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" (كما هو معدل في ٢٠٠٨)

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
المقدمة	**مقدمة ١- ٦**
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥	
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة	
الهدف	**١**
النطاق	**٢ – ٥**
تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) على أنها محتفظ بها برسم البيع	**٦ – ١٤**
الأصول غير المتداولة التي سيتم التنازل عنها	**١٣ – ١٤**
قياس الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع	**١٥ – ٢٩**
قياس الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف)	**١٥ – ١٩**
الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة والقيود العاكسة	**٢٠ – ٢٥**
التغييرات على خطة البيع	**٢٦ – ٢٩**
العرض والإفصاح	**٣٠ – ٤٢**
عرض العمليات المتوقفة	**٣١ – ٣٦**
الأرباح أو الخسائر المتعلقة بالعمليات المستمرة	**٣٧**
عرض الأصل غير المتداول أو مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع	**٣٨ – ٤٠**
الإفصاحات الإضافية	**٤١ – ٤٢**
الأحكام الإنتقالية	**٤٣**
تاريخ النفاذ	**٤٤**
سحب معيار المحاسبة الدولي ٣٥	**٤٥**
الملاحق	
أ تعريف المصطلحات	
ب ملحق التطبيق	
تمديد الفترة المطلوبة لإكمال عملية البيع	
ج التعديلات على المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية	
موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥	
أساس الإستنتاجات	
الآراء المعارضة	
إرشادات التنفيذ	

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*" مذكور في الفقرات ١-٤٥ والملاحق أ-ج. جميع الفقرات لها نفس أثر الصلاحية والنفاذ. وتوضح الفقرات المبينة **بالخط الغامق** المبادئ الرئيسية. أما تعريف المصطلحات في الملحق "أ" فهو يرد *بالخط المائل* عند ذكره للمرة الأولى في المعيار. وتظهر تعريفات المصطلحات الأخرى في قائمة المصطلحات الخاص بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. يجب قراءة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ في سياق الهدف منه وأساس الإستنتاجات، وفي سياق *المقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإطار تحضير وعرض البيانات المالية*. ويقدم معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الصريح.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقدمة

أسباب إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ١ يبين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*" متطلبات تصنيف الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع وقياسها وعرضها ويحل محل معيار المحاسبة الدولي ٣٥ "*العمليات المتوقفة*".

مقدمة ٢ إن تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة في جميع أنحاء العالم هو أحد الأهداف الرئيسية لمجلس معايير المحاسبة الدولية. وفي السعي لتحقيق ذلك الهدف، كانت إحدى الإستراتيجيات التي تبناها المجلس هي إبرام مذكرة تفاهم مع مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة توضح إلتزام المجلسين بتحقيق المقاربة. ونتيجة لذلك التفاهم، قام المجلسان بتنفيذ مشروع مشترك قصير الأجل بهدف تقليل الإختلافات بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً والتي تكون قابلة للحل في زمن قصير نسبياً ويمكن تناولها خارج المشاريع الرئيسية.

مقدمة ٣ وينطوي أحد جوانب ذلك المشروع على دراسة كلا المجلسين للمعايير الحديثة للمجلس الآخر بغية تبني حلول محاسبية عالية الجودة. وينشأ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية من دراسة مجلس معايير المحاسبة الدولية لبيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٤– *محاسبة إنخفاض قيمة الأصول المعمَرة أو التصرف بها*، الصادر في عام ٢٠٠١.

مقدمة ٤ ويتناول بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٤ ثلاثة قضايا: ١) إنخفاض قيمة الأصول المعمَرة التي ينبغي الإحتفاظ بها وإستخدامها ٢) تصنيف الأصول المحتفظ بها برسم البيع وقياسها وعرضها ٣) تصنيف وعرض العمليات المتوقفة. إن قضية إنخفاض قيمة الأصول المعمَرة التي ينبغي الإحتفاظ بها وإستخدامها تنطوي على إختلافات واسعة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. إلا أنه لم يعتقد أن تلك الإختلافات قابلة للحل في وقت قصير نسبياً. كما أُعتقد أنه يجدر السعي إلى تحقيق المقاربة بين القضيتين الأخريين في سياق المشروع قصير الأجل.

مقدمة ٥ يحقق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية مقاربة كبيرة مع متطلبات بيان معايير المحاسبة الدولية رقم ١٤٤ المتعلق بالأصول المحتفظ بها برسم البيع، وتوقيت تصنيف العمليات على أنها متوقفة وعرض هذه العمليات.

الخصائص الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ٦ إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية:-

(أ) يتبنى تصنيف "الإحتفاظ برسم البيع".

(ب) يستحدث مفهوم مجموعة التصرف، على أنها مجموعة أصول ينبغي التصرف بها معا عن طريق البيع أو بطرق أخرى، كمجموعة في معاملة واحدة، والإلتزامات المرتبطة مباشرة بتلك الأصول التي سيتم نقلها في المعاملة.

(ج) يحدد بأن الأصول أو مجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع يتم تسجيلها بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع، أيهما أقل.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(د) يحدد بأن الأصل المصنف على أنه محتفظ به برسم البيع، أو المشمول في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع، لا يتم إستهلاكه.

(هـ) يحدد بأن الأصل المصنف على أنه محتفظ به برسم البيع، والأصول والإلتزامات المشمولة في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع، يتم عرضها بشكل منفصل في بيان المركز المالي.

(و) يسحب معيار المحاسبة الدولي ٣٥ *"العمليات المتوقفة"* ويستبدله بمتطلبات:-

(١) تغير وقت تصنيف العملية على أنها متوقفة. ويصنف معيار المحاسبة الدولي ٣٥ العملية على أنها متوقفة في (أ) تاريخ إبرام المنشأة لإتفاقية بيع ملزمة و(ب) تاريخ موافقة مجلس الإدارة وإعلانه عن خطة تصرف رسمية، أيهما يأتي أولا. يصنف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية العملية على أنها متوقفة في تاريخ تلبية العملية لمعايير تصنيفها كمحتفظ بها برسم البيع أو عندما تتصرف المنشأة بالعملية.

(٢) تحدد بأن نتائج العمليات المتوقفة ينبغي إظهارها بشكل منفصل في بيان الدخل الشامل.

(٣) تمنع التصنيف بأثر رجعي لعملية على أنها متوقفة، عندما لا يتم تلبية معايير ذلك التصنيف لغاية ما بعد فترة إعداد التقارير.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة

الهدف

١ إن الهدف من هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هو تحديد محاسبة الأصول المحتفظ بها برسم البيع و*عرض العمليات المتوقفة* والإفصاح عنها. وبالتحديد يقتضي المعيار:-

(أ) أن يتم قياس الأصول التي تلبي معايير تصنيفها كمحتفظ بها برسم البيع بالمبلغ المسجل أو *القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع* - أيهما أقل، وتوقف إستهلاك هذه الأصول؛ و

(ب) أن يتم عرض الأصول التي تلبي معايير تصنيفها كمحتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل في بيان المركز المالي وعرض نتائج العمليات المتوقفة بشكل منفصل في بيان الدخل الشامل.

النطاق

٢ تنطبق متطلبات التصنيف والعرض لهذا المعيار على *كافة الأصول غير المتداولة* المعترف بها* وكافة *مجموعات التصرف* للمنشأة. وتنطبق متطلبات القياس لهذا المعيار على كافة الأصول غير المتداولة المعترف بها ومجموعات التصرف (الموضحة في الفقرة ٤)، ما عدا تلك الأصول المدرجة في الفقرة "٥" التي يستمر قياسها وفقاً للمعيار المشار إليه.

٣ لا يتم إعادة تصنيف الأصول المصنفة على أنها غير متداولة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو منقح عام ٢٠٠٣) على أنها أصول متداولة إلى أن تلبي معايير تصنيفها كمحتفظ بها برسم البيع وفقاً لهذا المعيار. كما لا يتم إعادة تصنيف الأصول من الفئة التي تعتبرها المنشأة عادة غير متداولة والتي يتم شرائها حصرياً بهدف إعادة البيع على أنها متداولة ما لم تلبي معايير تصنيفها كمحتفظ بها برسم البيع وفقاً لهذا المعيار.

٤ تتصرف المنشأة أحياناً بمجموعة من الأصول، من المحتمل مع بعض الإلتزامات ذات العلاقة المباشرة، معا في معاملة واحدة. وتكون مجموعة التصرف هذه عبارة عن مجموعة من الوحدات المولدة للنقد، أو وحدة مفردة لتوليد النقد، أو جزء من *وحدة توليد نقد*+. وقد تتضمن المجموعة أية أصول وإلتزامات للمنشأة، بما في ذلك الأصول المتداولة والإلتزامات المتداولة والأصول المستثناة بموجب الفقرة ٥ من متطلبات القياس لهذا المعيار. وإذا كان الأصل غير المتداول ضمن نطاق متطلبات القياس لهذا المعيار هو جزء من مجموعة تصرف معينة، تنطبق متطلبات المقياس لهذا المعيار على المجموعة بأكملها، بحيث يتم قياس المجموعة بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع، أيهما أقل.

* بالنسبة للأصول المصنفة وفقا لعرض السيولة، تكون الأصول غير المتداولة هي أصول تتضمن مبالغ يتوقع إستردادها خلال أكثر من أثني عشر شهراً بعد فترة إعداد التقارير. تنطبق الفقرة ٣ على تصنيف هذه الأصول.

+ ما أن يتوقع نشوء التدفقات النقدية من أصل ما أو مجموعة من الأصول بشكل رئيسي من البيع وليس من الإستخدام المستمر، تصبح أقل إعتماداً على التدفقات النقدية التي تنشأ من أصول أخرى، وتصبح مجموعة التصرف التي كانت جزءاً من وحدة توليد النقد وحدة منفصلة لتوليد النقد.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وتوضح الفقرات ١٨ و١٩ و٢٣ متطلبات قياس الأصول والإلتزامات المختلفة ضمن مجموعة التصرف.

٥ لا تنطبق أحكام القياس الخاصة بهذا المعيار* على الأصول التالية، التي تغطيها المعايير المدرجة أدناه، إما كأصول مفردة أو كجزء من مجموعة تصرف:-

(أ) أصول الضريبة المؤجلة (معيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*").

(ب) الأصول التي تنشأ من منافع الموظفين (معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*").

(ج) الأصول المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*".

(د) الأصول غير المتداولة التي يتم محاسبتها وفقاً لنموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "*العقارات الإستثمارية*".

(هـ) الأصول غير المتداولة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤١ "*الزراعة*".

(و) الحقوق التعاقدية بموجب عقود التأمين كما هي محددة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "*عقود التأمين*".

تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) على أنها محتفظ بها برسم البيع

٦ تصنف المنشأة الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع إذا كان سيتم إسترداد مبلغه المسجل بشكل رئيسي من خلال معاملة بيع وليس من خلال الإستخدام المستمر.

٧ وحتى يكون الحال كذلك، يجب أن يتوفر الأصل (أو مجموعة التصرف) للبيع الفوري في وضعه الحالي رهنا فقط بشروط تكون عادية ومألوفة لمبيعات هذه الأصول (أو مجموعات التصرف) ويجب أن يكون بيعها أمر *محتمل جداً*.

٨ وحتى يكون البيع محتمل جداً، يجب أن يكون المستوى المناسب من الإدارة ملتزماً بخطة لبيع الأصل (أو مجموعة التصرف)، وبرنامج نشط لتحديد المشتري ويجب أن يكون قد بدأ إكمال الخطة. بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يتم بشكل نشط تسويق الأصل (أو مجموعة التصرف) للبيع بسعر معقول بالنسبة إلى قيمته العادلة الحالية. كما ينبغي أن يتوقع أن يكون البيع مؤهلاً الإعتراف به كبيع مكتمل خلال سنة واحدة من تاريخ التصنيف، بإستثناء ما هو مسموح به بموجب الفقرة ٩، وينبغي أن تشير الإجراءات المطلوبة لإكمال الخطة إلى أنه من غير المحتمل إجراء تغييرات هامة على الخطة، أو أنه سيتم سحب الخطة.

٩ قد تؤدي الأحداث أو الظروف إلى تمديد فترة إكمال البيع لأكثر من سنة واحدة. ولا يمنع تمديد الفترة المطلوب لإكمال البيع من تصنيف الأصل (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع إذا كان التأخير ناتج عن أحداث أو ظروف خارج سيطرة المنشأة ويوجد أدلة كافية على أن المنشأة تبقى ملتزمة بخطتها لبيع الأصل (أو مجموعة التصرف). وسيكون الحال كذلك عندما يتم تلبية المعايير الواردة في الملحق "ب".

* فيما عدا الفقرتين ١٨ و١٩، اللتان تقتضيان قياس الأصول موضوع البحث وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى المعمول بها.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٠ تتضمن معاملات البيع عمليات تبادل للأصول غير المتداولة بأصول غير متداولة أخرى عندما يكون للتبادل جوهر تجاري وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*.

١١ عندما تشتري المنشأة أصل غير متداول (أو مجموعة تصرف) حصرياً بهدف التصرف به لاحقاً، فإنها تصنف الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع في تاريخ الإندماج بالشراء فقط إذا تم تلبية متطلب السنة الواحدة في الفقرة ٨ (بإستثناء ما هو مسموح به في الفقرة ٩) وعندما يكون من المحتمل جداً أن يتم تلبية أية معايير أخرى في الفقرتين ٧ و ٨ لم يتم تلبيتها في ذلك التاريخ خلال فترة زمنية قصيرة عقب الإندماج بالشراء (خلال ثلاثة أشهر عادة).

١٢ إذا تم تلبية المعايير الواردة في الفقرتين ٧ و٨ بعد فترة إعداد التقارير، لا تصنف المنشأة أصل غير متداول (أو مجموعة تصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع في تلك البيانات المالية عند إصدارها. لكن عندما يتم تلبية تلك المعايير بعد فترة إعداد التقارير ولكن قبل التصريح بإصدار البيانات المالية، تفصح المنشأة عن المعلومات المحددة في الفقرة ٤١(أ) و (ب) و(د) في الملاحظات.

الأصول غير المتداولة التي سيتم التنازل عنها

١٣ لا تصنف المنشأة أي أصل غير متداول (أو مجموعة تصرف) سيتم التنازل عنه على أنه محتفظ به برسم البيع. وهذا لأنه سيتم إسترداد مبلغه المسجل بشكل رئيسي من خلال الإستخدام المستمر. لكن إذا إستوفت مجموعة التصرف التي سيتم التنازل عنها المعايير الواردة في الفقرة ٣٢ (أ-ج)، تعرض المنشأة النتائج والتدفقات النقدية لمجموعة التصرف كعمليات متوقفة وفقاً للفقرتين ٣٣ و ٣٤ في تاريخ التوقف عن إستعمالها. وتتضمن الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) التي سيتم التنازل عنها أصولاً غير متداولة (أو مجموعات تصرف) ينبغي إستخدامها حتى نهاية عمرها الإقتصادي وأصولا غير متداولة (أو مجموعات تصرف) سيتم إقفالها بدلاً من بيعها.

١٤ لا تقوم المنشأة بمحاسبة أصل غير متداول تم سحبه مؤقتاً من الإستخدام كما لو أنه قد تم التنازل عنه.

قياس الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع

قياس الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف)

١٥ تقيس المنشأة الأصل غير المتداول (أو مجموعة تصرف) المصنف على أنه محتفظ به برسم البيع بمبلغه المسجل أو قيمته العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع، أيهما أقل.

١٦ إذا كان الأصل المشترى حديثاً (أو مجموعة التصرف) يلبي معايير تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (أنظر الفقرة ١١)، سوف ينتج عن تطبيق الفقرة ١٥ قياس الأصل (أو مجموعة التصرف) عند الإعتراف الأولي بمبلغه المسجل إذا لم يتم تصنيفه كذلك (مثلاً التكلفة) أو قيمته العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل. لذلك إذا تم شراء الأصل (أو مجموعة التصرف) كجزء من إندماج الأعمال، يتم قياسه بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٧ إذا كان يتوقع حدوث البيع بعد سنة، تقيس المنشأة التكاليف حتى البيع بقيمتها الحالية. ويتم عرض أية زيادة في القيمة الحالية للتكاليف حتى البيع تنشأ نتيجة مرور الوقت في حسابات الربح أو الخسارة كتكلفة تمويل.

١٨ يتم مباشرة قبل التصنيف الاولي للأصل (أو مجموعة التصرف) المحتفظ به برسم البيع قياس المبالغ المسجلة للأصل (أو جميع الأصول والإلتزامات في المجموعة) وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعمول بها.

١٩ عند إعادة القياس اللاحق لمجموعة التصرف، فإن المبالغ المسجلة لأية أصول وإلتزامات لا تندرج ضمن نطاق متطلبات القياس لهذا المعيار، لكنها مشمولة في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع، يتم قياسها وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعمول بها قبل إعادة قياس القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع لمجموعة التصرف.

الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة والقيود العاكسة

٢٠ تعترف المنشأة بخسارة إنخفاض القيمة لأي عملية تخفيض أولية أو لاحقة في قيمة الأصل (أو مجموعة التصرف) إلى القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع، إلى الحد الذي لم يتم فيه الإعتراف بها وفقاً للفقرة ١٩.

٢١ تعترف المنشأة بربح معين لأية زيادة لاحقة في القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع لأصل ما، ولكن ليس بما يفوق الخسارة التراكمية لإنخفاض القيمة التي تم الإعتراف بها وفقاً لهذا المعيار أو مسبقاً وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*".

٢٢ تعترف المنشأة بربح معين لأية زيادة لاحقة في القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع لمجموعة التصرف:-

(أ) إلى الحد الذي لم يتم فيه الإعتراف به وفقاً للفقرة ١٩؛ ولكن

(ب) ليس بما يفوق الخسارة التراكمية لإنخفاض القيمة التي تم الإعتراف بها، إما وفقاً لهذا المعيار أو مسبقاً وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، على الأصول غير المتداولة التي تكون ضمن نطاق متطلبات القياس لهذا المعيار.

٢٣ تقلل (أو تزيد) خسارة إنخفاض القيمة (أو أي ربح لاحق) المعترف بها لمجموعة التصرف من المبالغ المسجل للأصول غير المتداولة في المجموعة التي تكون ضمن نطاق متطلبات القياس لهذا المعيار، حسب ترتيب التخصيص الموضح في الفقرات ١٠٤ "أ" و"ب" و١٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٤).

٢٤ يتم الإعتراف بالأرباح أو الخسائر غير المعترف بها سابقاً بحلول تاريخ بيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) في تاريخ إلغاء الإعتراف. وترد المتطلبات المتعلقة بإلغاء الإعتراف فيما يلي:-

(أ) الفقرات ٦٧-٧٢ من معيار المحاسبة الدولي ١٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٣) للممتلكات والمصانع والمعدات، و

(ب) الفقرات ١١٢-١١٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" (كما هو منقح عام ٢٠٠٤) للأصول غير الملموسة.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢٥ لا تستهلك المنشأة (أو تطفئ) الأصل غير المتداول عندما يكون مصنفاً على أنه محتفظ به برسم البيع أو عندما يكون جزء من مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع. وينبغي الإستمرار في الإعتراف بالفائدة والمصاريف الأخرى المنسوبة إلى إلتزامات مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع.

التغييرات على خطة البيع

٢٦ إذا صنفت المنشأة أصلاً (أو مجموعة تصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع، لكن لم يعد يتم تلبية المعايير الواردة في الفقرات ٧-٩، تتوقف المنشأة عن تصنيف الأصل (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع.

٢٧ تقيس المنشأة الأصل غير المتداول الذي يتوقف تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتوقف تضمينه في مجموعة تصرف مصنفة كمحتفظ بها برسم البيع) بأي من المبلغين التاليين، أيهما أقل:-

(أ) مبلغه المسجل قبل تصنيف الأصل (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع، معدلا لأي إستهلاك أو إطفاء أو إعادة تقييم كان سيتم الإعتراف به لو لم يتم تصنيف الأصل (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع؛ و

(ب) *مبلغه القابل للإسترداد* في تاريخ القرار اللاحق بعدم البيع*.

٢٨ تشمل المنشأة أي تعديل مطلوب على المبلغ المسجل للأصل غير المتداول الذي يتوقف تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع في الربح أو الخسارة+ من العمليات المستمرة في الفترة التي لا يتم فيها تلبية المعايير الواردة في الفقرات ٧-٩. وتعرض المنشأة ذلك التعديل في نفس العنوان في بيان الدخل الشامل المستخدم لعرض الأرباح أو الخسائر، إن وجدت، المعترف بها وفقاً للفقرة ٣٧.

٢٩ إذا ألغت المنشأة أصلا أو إلتزاما مفردا من مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع، يستمر قياس الأصول والإلتزامات المتبقية من مجموعة التصرف التي سيتم بيعها كمجموعة فقط إذا إستوفت المجموعة المعايير الواردة في الفقرات ٧-٩. وخلافاً لذلك، فإن الأصول غير المتداولة المتبقية من المجموعة التي تلبي بشكل فردي معايير تصنيفها كمحتفظ بها برسم البيع يتم قياسها بشكل مفرد بمبالغها المسجلة أو قيمها العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل في ذلك التاريخ. ويتوقف تصنيف أية أصول غير متداولة لا تلبي المعايير على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للفقرة ٢٦.

العرض والإفصاح

٣٠ تعرض المنشأة وتفصح عن معلومات تمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم الآثار المالية للعمليات المتوقفة وعمليات التصرف بالأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف).

* إذا كان الأصل غير المتداول جزء من وحدة توليد النقد، يكون مبلغه القابل للإسترداد هو المبلغ المسجل الذي كان سيتم الإعتراف به بعد تخصيص أية خسارة انخفاض قيمة تنشأ على تلك وحدة توليد النقد تلك وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.

+ ما لم يكن الأصل عبارة عن ممتلكات ومصانع ومعدات أو أصل غير ملموس تم إعادة تقييمه وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ قبل تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع، وينبغي في هذه الحالة معاملة التعديل كزيادة أو نقصان إعادة تقييم.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عرض العمليات المتوقفة

٣١ يتألف أحد *عناصر المنشأة* من عمليات وتدفقات نقدية يمكن تمييزها بوضوح، تشغيلياً ولأغراض التقرير المالي، عن بقية المنشأة. وبعبارة أخرى، يكون أحد عناصر المنشأة هي وحدة توليد نقد أو مجموعة من وحدات توليد النقد بينما يكون محتفظاً به للإستخدام.

٣٢ إن العملية المتوقفة هي أحد عناصر المنشأة التي إما يتم التصرف بها أو يتم تصنيفها على أنها محـتفظ بها برسم البيع، و

(أ) تشكل خطاً رئيسياً منفصلاً من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات؛ أو

(ب) تشكل جزء من خطة منسقة مفردة للتصرف بخط رئيسي منفصل مـن الأعمـال أو منطقـة جغرافية من العمليات؛ أو

(ج) تكون عبارة عن شركة تابعة مشتراة حصرياً بقصد إعادة البيع.

٣٣ تفصح المنشأة عما يلي:-

(أ) مبلغ مفرد في بيان الدخل الشامل يتألف من مجموع ما يلي:-

(١) الأرباح أو الخسائر بعد الضريبة للعمليات المتوقفة؛ و

(٢) الأرباح أو الخسائر بعد الضريبة المعترف بها في قياس القيمة العادلة مطروحـاً منهـا التكاليف حتى البيع أو عند التصرف بالأصول أو مجموعة (مجموعات) التصرف التي تشكل العملية المتوقفة.

(ب) تحليل المبلغ المفرد في البند "أ" إلى:-

(١) الإيرادات والمصاريف والأرباح أو الخسائر ما قبل الضريبة للعمليات المتوقفة؛

(٢) مصروف ضريبة الدخل ذو العلاقة كما تقتضيه الفقرة ٨١ (ح) من معيـار المحاسـبة الدولي ١٢؛

(٣) الخسائر أو الأرباح المعترف بها في قياس القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتـى البيع أو عند التصرف بالأصول أو مجموعة (مجموعات) التصرف التي تشكل العمليـة المتوقفة؛ و

(٤) مصروف ضريبة الدخل ذو العلاقة كما تقتضيه الفقرة ٨١ (ح) من معيـار المحاسـبة الدولي ١٢.

يمكن عرض التحليل في الملاحظات أو في بيان الدخل الشامل. وإذا تم عرضه في بيان الدخل الشامل، ينبغي عرضه في القسم المحدد على أنه مرتبط بالعمليات المتوقفة، أي بشكل منفـصل عن العمليات المستمرة. لا يطلب التحليل لمجموعات التصرف التي تكون عبارة عن شـركات تابعة مشتراة حديثاً تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع عند الإندماج بالشراء (أنظر الفقرة ١١).

(ج) صافي التدفقات النقدية المنسوبة إلى الأنشطة التـشغيلية والإسـتثمارية والتمويليـة للعمليـات المتوقفة. ويمكن عرض هذه الإفصاحات إما في الملاحظات أو في البيانات المالية، ولا تطلب هذه الإفصاحات لمجموعات التصرف التي هي عبارة عن شركات تابعة مشتراة حـديثاً تلبـي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع عند الإندماج بالشراء (أنظر الفقرة ١١).

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(د) مبلغ الدخل من العمليات المستمرة والعمليات المتوقفة المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم. ويمكن عرض هذه الإفصاحات إما في الملاحظات أو في بيان الدخل الشامل

٣٣أ. إذا قامت المنشاة بعرض مكونات الربح أو الخسارة في بيان دخل منفصل كما هو مذكور في الفقرة ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧)، فيتم عرض قسم معرف على أن له علاقة بالعمليات المتوقفة في ذلك البيان المنفصل.

٣٤ تعيد المنشأة عرض الإفصاحات في الفقرة ٣٣ للفترات السابقة المعروضة في البيانات الماليـة بحيـث تتعلق الإفصاحات بجميع العمليات التي تم إيقافها بنهاية فترة إعداد التقارير لآخر فترة يتم عرضها.

٣٥ إن التعديلات في الفترة الحالية على المبالغ التي تم عرضها سابقاً في العمليات المتوقفة المرتبطة مباشرة بالتصرف بعملية متوقفة في فترة سابقة يتم تصنيفها بشكل منفصل فـي العمليـات المتوقفـة. وينبغـي الإفصاح عن طبيعة ومقدار هذه التعديلات. وتتضمن الأمثلة على الظروف التي قـد تنـشأ فيهـا هـذه التعديلات ما يلي:-

(أ) حل مسائل الشكوك التي تنشأ من بنود معاملة التصرف، مثل حل تعديلات سعر الشراء وقضايا التعويض مع المشتري.

(ب) حل مسائل الشكوك التي تنشأ من عمليات المكوَن قبل التصرف به وتكون مرتبطة مباشرة به، مثل الإلتزامات البيئية وإلتزامات ضمان المنتجات المحتفظ بها من قبل البائع.

(ج) تسديد إلتزامات خطة منافع الموظفين، شريطة أن يكون التـسديد مـرتبط مباشـرة بمعاملـة التصرف.

٣٦ إذا توقفت المنشأة عن تصنيف أحد مكونات المنشأة على أنه محتفظ به برسم البيع، فإن نتائج عمليـات المكوَن الذي تم عرضه سابقاً في العمليات المتوقفة وفقاً للفقرات ٣٣-٣٥ يتم إعادة تصنيفها وتـضمينها في الدخل من العمليات المستمرة لجميع الفترات المعروضة. وتوصف مبالغ الفترات السابقة على أنه تم إعادة عرضها.

الأرباح أو الخسائر المتعلقة بالعمليات المستمرة

٣٧ إن أية أرباح أو خسائر من إعادة قياس الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) المصنف على أنه محتفظ به برسم البيع والذي لا يلبي تعريف العملية المتوقفة يتم شملها في حساب الربح أو الخسارة مـن العمليات المستمرة.

عرض الأصل غير المتداول أو مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بهـا برسم البيع

٣٨ تعرض المنشأة الأصل غير المتداول المصنف على أنه محتفظ به برسـم البيـع وأصـول مجموعـة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل عن الأصول الأخرى في بيان المركز المالي. ويتم عرض إلتزامات مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل عن الإلتزامات الأخرى في بيان المركز المالي. ويتم الإفصاح عن الفئات الرئيسية للأصول والإلتزامات المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل إما في بيان المركز المالي أو في الملاحظـات، بإستثناء ما تسمح به الفقرة ٣٩، وتعرض المنشأة بشكل منفصل أي دخل أو مصروف تراكمي معتـرف

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

به في بيان الدخل الشامل الآخر المتعلقة بأصل غير متداول (أو مجموعة تصرف) مصنف على أنه محتفظ به برسم البيع.

٣٩ إذا كانت مجموعة التصرف هي شركة تابعة مشتراة حديثاً تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع عند الإندماج بالشراء (أنظر الفقرة ١١)، لا يطلب الإفصاح عن الفئات الرئيسية للأصول والإلتزامات.

٤٠ لا تعيد المنشأة تصنيف أو عرض المبالغ المعروضة للأصول غير المتداولة أو أصول وإلتزامات مجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع في الميزانيات العمومية للفترات السابقة لعكس التصنيف في بيان المركز المالي لآخر فترة يتم عرضها.

الإفصاحات الإضافية

٤١ تفصح المنشأة عن المعلومات التالية في الملاحظات في الفترة التي تم فيها تصنيف الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع أو تم بيعه:-

(أ) وصف للأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف)؛

(ب) وصف لحقائق وظروف البيع، أو المؤدية إلى عملية التصرف المتوقعة، والطريقة والتوقيت المتوقعين لذلك التصرف؛

(ج) الربح أو الخسارة المعترف بها وفقاً للفقرات ٢٠-٢٢، وإذا لم تكن معروضة بشكل منفصل في بيان الدخل الشامل، العنوان في بيان الدخل الشامل الذي يتضمن تلك الأرباح أو الخسائر؛

(د) حيثما كان قابلاً للتطبيق، القطاع التقريري الذي يتم فيه عرض الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ "*القطاعات التشغيلية*".

٤٢ إذا تم تطبيق أي من الفقرتين ٢٦ أو ٢٩، تفصح المنشأة في فترة إتخاذ قرار تغيير الخطة لبيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) عن وصف للحقائق والظروف المؤدية لإتخاذ القرار وأثر القرار على نتائج العمليات للفترة وأي فترات سابقة يتم عرضها.

الأحكام الإنتقالية

٤٣ يتم تطبيق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بأثر مستقبلي على الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) التي تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع والعمليات التي تلبي معايير تصنيفها كعمليات متوقفة بعد تاريخ نفاذ هذا المعيار. ويمكن أن تطبق المنشأة متطلبات هذا المعيار على جميع الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) التي تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع والعمليات التي تلبي معايير تصنيفها على أنها عمليات متوقفة بعد أي تاريخ يسبق تاريخ نفاذ هذا المعيار، شريطة أنه يكون قد تم الحصول على التقييمات والمعلومات الأخرى اللازمة لتطبيق هذا المعيار في الوقت الذي تم فيه أصلاً تلبية تلك المعايير.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تاريخ النفاذ

٤٤ تطبق المنشأة هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التـاريخ. ويفـضل التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأ هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، ينبغي عليها الإفصاح عن تلك الحقيقية.

٤٤أ عدل معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة فـي المعـايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإضافة لذلك، عدل المعيار الفقرات ٣ و٣٨ وأضاف الفقرة ٣٣أ. ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلـك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) لفتـرة سـابقة، فينبغـي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

٤٤ب أضاف معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) الفقرة ٣٣.؛ ويجـب علـى المنـشأة تطبيق ذلك التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامـت المنـشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما تم تعديله في عـام ٢٠٠٨) لفتـرة سـابقة، فينبغـي تطبيـق التعديلات على تلك الفترة السابقة. وينبغي تطبيق التعديل بأثر رجعي.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٣٥

٤٥ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٥ "*العمليات المتوقفة*".

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق أ

تعريف المصطلحات

هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من هذا المعيار.

وحدة توليد نقد أصغر مجموعة قابلة للتحديد من الأصول التي تولد تدفقات نقدية واردة وتعتبر مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الواردة من أصول أو مجموعات أصول أخرى.

أحد مكونات المنشأة العمليات والتدفقات النقدية التي يمكن تمييزها بوضوح، تشغيلياً ولأغراض التقرير المالي، عن بقية المنشأة.

التكاليف حتى البيع التكاليف المتزايدة المنسوبة مباشرة إلى التصرف بالأصل (أو **مجموعة التصرف**)، بإستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.

الأصل المتداول تصنف المنشأة الأصل على أنه متداول عندما:-

(أ) تتوقع تحقيق الأصل أو تقصد بيعه أو استهلاكه في الدورة التشغيلية العادية للمنشأة؛

(ب) تحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛

(ج) تتوقع تحقيق الأصل خلال إثني عشر شهراً بعد فترة إعداد التقارير؛ أو

(د) الأصل عبارة عن نقد أو نقد معادل (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٧) ما لم يكن مقيد التبادل أو الإستعمال لتسوية إلتزام ما لمدة إثني عشر شهراً على الأقل بعد فترة إعداد التقارير.

العملية المتوقفة **أحد مكونات المنشأة** تم التصرف به أو يتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع:و

(أ) ويمثل خط رئيسي منفصل من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات،

(ب) يكون جزء من خطة منسقة مفردة للتصرف بخط رئيسي منفصل من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات، أو

(ج) يكون عبارة عن شركة تابعة يتم شرائها حصرياً بغرض إعادة البيع.

مجموعة التصرف مجموعة من الأصول يتم التصرف بها معا، بالبيع أو غير ذلك، كمجموعة في معاملة واحدة، والإلتزامات المرتبطة مباشرة بتلك الأصول التي سيتم نقلها في المعاملة. وتتضمن المجموعة الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال في حال كانت المجموعة عبارة عن **وحدة توليد نقد** خصصت لها الشهرة وفقاً لمتطلبات الفقرات ٨٠-٨٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*" (كما هو منقح في العام ٢٠٠٤) أو إذا كانت عملية ضمن وحدة توليد النقد تلك.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القيمة العادلة المبلغ الذي يمكن به مبادلة الأصل أو تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري.

إلتزام شراء مؤكد إتفاق مع طرف غير ذي صلة، يكون ملزماً لكلا الطرفين وغالباً ما يكون قابلاً للإنفاذ قانونياً (أ) يحدد كافة الشروط الهامة؛ بما في ذلك سعر ووقت المعاملات. (ب) يتضمن شرطاً جزائياً واسع النطاق بشكل كافٍ لضمان **أداء محتمل جداً**.

مرجحة جداً مرجحة إلى حد كبير أكثر من كونها **محتملة**.

الأصل غير المتداول الأصل الذي لا يلبي تعريف **الأصل المتداول**.

محتمل حدوثه مرجح أكثر من عدم حدوثه.

المبلغ القابل للإسترداد **القيمة العادلة** للأصل مطروحاً منها **التكاليف حتى البيع** أو **قيمة إستخدامه**، أيهما أعلى.

قيمة الإستخدام القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من الإستخدام المستمر لأصل ما ومن التصرف به في نهاية عمره الإنتاجي.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق "ب"

ملحق التطبيق

هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من هذا المعيار.

تمديد الفترة المطلوبة لإكمال عملية البيع

ب١ كما هو مشار في الفقرة ٩، لا يمنع تمديد الفترة المطلوبة لإكمال البيع تصنيف الأصل (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع إذا نتج التأخير عن أحداث أو ظروف خارج سيطرة المنشأة وإذا كانت توجد أدلة كافية بأن المنشأة تبقى ملتزمة بخطتها لبيع الأصل (أو مجموعة التصرف). لذلك فإن الإستثناء 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 مجموعة التصرف) تتوقع بشكل معقول بأن الآخرين (ليس المشتري) سيفرضون شروطاً على نقل الأصل (أو مجموعة التصرف) بما يؤدي الى تحديد الفترة المطلوبة لإكمال البيع، و:-

(١) لا يمكن البدء بالإجراءات الضرورية للرد على تلك الشروط إلى أن يتم الحصول على *إلتزام شراء مؤكد*، و

(٢) إن إلتزام الشراء المؤكد هو محتمل جداً خلال سنة واحدة.

(ب) تحصل المنشأة على إلتزام شراء مؤكد، ونتيجة لذلك يفرض المشتري أو آخرون بطريقة غير متوقعة شروطاً على نقل الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) المصنف مسبقاً على أنه محتفظ به برسم البيع مما سوف يمدد الفترة المطلوبة لإكمال البيع: و

(١) تم إتخاذ الإجراءات اللازمة في الوقت المناسب للرد على الشروط، و

(٢) يتوقع ايجاد حل ملائم لعوامل التأخير.

(ج) خلال فترة السنة الأولى، تنشأ ظروف اعتبرت سابقاً غير محتملة، ونتيجة لذلك لا يتم بيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) المصنف سابقاً على أنه محتفظ به برسم البيع في نهاية تلك السنة: و

(١) خلال فترة السنة الأولى إتخذت المنشأة إجراءات ضرورية للرد على التغيير في الظروف،

(٢) يتم تداول الأصل غير المتداول (مجموعة التصرف) بشكل نشط وبسعر معقول، نظراً للتغيير في الظروف، و

(٣) يتم تلبية المعايير الواردة في الفقرتين ٧ و٨.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق ج

التعديلات على المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

****

تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار في العام ٢٠٠٤ في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥

تمت الموافقة على إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات المتوقفة*" من قبل ١٢ عضواً من أصل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عـددهم أربعة عشر. حيث أبدى كل من السيد كوب والسيد شميد معارضته لذلك. وترد آرائهم المعارضة بعد أسـاس الإستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسرينغ	
وارن ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

المحتويات

أساس الإستنتاجات حول

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥

الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة

	الفقرات
المقدمة	**إستنتاج١ – ٧**
نطاق تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية	**إستنتاج٨ – ١٤**
تصنيف الأصول غير المتداولة التي سيتم التصرف بها على أنها محتفظ بها برسم البيع	**إستنتاج١٥– ٢٧**
الأصول التي سيتم استبدالها بأصول أخرى غير متداولة	**إستنتاج٢٥ – ٢٧**
قياس الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع	**إستنتاج ٢٨ – ٥١**
تخصيص خسارة إنخفاض قيمة الأصول لمجموعة التصرف	**إستنتاج ٣٩ – ٤١**
الأصول المشتراة حديثاً	**إستنتاج ٤٢ – ٤٥**
الإعتراف بالزيادات اللاحقة في القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع	**إستنتاج ٤٦**
الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة والأرباح اللاحقة للأصول التي تم قياسها، قبـل تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع، بمبالغ معاد تقييمها وفقاً لمعيار دولـي آخر لإعداد التقارير المالية	**إستنتاج ٤٧ –٤٨**
قياس الأصول المعاد تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع	**إستنتاج ٤٩ –٥١**
إلغاء الإعفاء من التوحيد للشركات التابعة المشتراة والمحتفظ بها حـصرياً بهدف إعادة البيع	**إستنتاج ٥٢ –٥٥**
عرض الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع	**إستنتاج ٥٦- ٥٨**
توقيت تصنيف العمليات المتوقفة وتعريفها	**إستنتاج ٥٩ –٧٢**
عرض العمليات المتوقفة	**إستنتاج ٧٣ –٧٧**
الترتيبات الإنتقالية	**إستنتاج ٧٨ –٧٩**
المصطلحات	**إستنتاج ٨٠ –٨٣**
ملخص التغييرات عن مسودة العرض ٤	**إستنتاج ٨٤**
مقارنة مع جوانب ذات صلة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤	**إستنتاج ٨٥**
الآراء المعارضة حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥	

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات
للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة

يرافق أساس الإستنتاجات هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى الإستنتاجات الواردة في في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*". وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج٢ وفي سبتمبر ٢٠٠٢، وافق المجلس على إضافة مشروع قصير الأجل لتحقيق المقاربة إلى جدول أعماله النشط. ويتمثل الهدف من المشروع في تقليل الإختلافات بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً التي يمكن حلها خلال فترة زمنية قصيرة نسبياً ويمكن تناولها خارج المشاريع الرئيسية. والمشروع هو عبارة عن مشروع مشترك مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي.

إستنتاج٣ وكجزء من المشروع، إتفق كل من المجلسين على مراجعة مداولات الآخر بخصوص كل من المواضيع المحتملة المنتقاة حول تحقيق المقاربة، وإختيار الحل الأكثر جودة كأساس لتحقيق المقاربة. وبالنسبة للمواضيع التي تمت دراستها مؤخراً من قبل المجلسين، هناك توقع بأن أي مجلس يناقش مؤخراً ذلك الموضوع على نطاق أوسع سيكون لديه الحل الأعلى جودة.

إستنتاج٤ وكجزء من مراجعة المواضيع التي تمت دراستها مؤخراً من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية، ناقش المجلس متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٤ "*محاسبة إنخفاض قيمة الأصول المعمرة أو التصرف بها*"، حيث ترتبط بالأصول المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة. ولم ينظر المجلس في متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٤ المتعلقة بإنخفاض قيمة الأصول المحتفظ بها للإستخدام. إن إنخفاض قيمة هذه الأصول هي قضية يتم مناقشتها في مشروع البحث الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية حول القياس الذي يقوده مجلس معايير المحاسبة الكندي.

إستنتاج٥ إلى أن تم إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥، اختلفت متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٤ حول الأصول المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالطرق التالية:-

(أ) إذا تم تلبية معايير محددة، يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٤ أن يتم تصنيف الأصول غير المتداولة التي ينبغي التصرف فيها على أنها محتفظ بها برسم البيع. ويعاد قياس هذه الأصول بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل ولا يتم إستهلاكها أو إطفائها. ولم تقتضي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تصنيف الأصول غير المتداولة التي سيتم التصرف بها بشكل منفصل أو قياسها بطريقة مختلفة عن الأصول غير المتداولة الأخرى.

(ب) كان تعريف العمليات المتوقفة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ مختلفاً عن تعريف العمليات المتوقفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٥ "*العمليات المتوقفة*" كما أن عرض هذه العمليات المطلوب في كلا المعيارين كان أيضاً مختلفاً.

إستنتاج٦ وكما هو مناقش بتفصيل أكثر أدناه، إستخلص المجلس أن إستحداث تصنيف الأصول على أنها محتفظ بها برسم البيع يحسن بشكل كبير من المعلومات المتوفرة لمستخدمي البيانات المالية حول الأصول التي ينبغي بيعها.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٧ نشر المجلس مقترحاته في مسودة العرض ٤ بعنوان "*التصرف بالأصول غير المتداولة وعـرض العمليات المتوقفة*" في يوليو ٢٠٠٣ مع تحديد موعد نهائي لإستلام الملاحظـات فـي ٢٤ أكتـوبر ٢٠٠٣. وقد إستلم المجلس أكثر من ٨٠ رسالة ملاحظات حول مسودة العرض.

نطاق تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

إستنتاج٨ إقترح المجلس في مسودة العرض ٤ أنه ينبغي تطبيق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير الماليـة على جميع الأصول غير المتداولة فيما عدا:-

(أ) الشهرة،

(ب) الأدوات المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الـدولي ٣٩ "*الأدوات الماليـة: الإعتـراف والقياس*"،

(ج) الأصول المالية بموجب عقود الإيجار، و

(د) أصول الضريبة المؤجلة والأصول الناشئة من منافع الموظفين.

إستنتاج٩ عند إعادة النظر في نطاق التطبيق، لاحظ المجلس أن إستخدام مصطلح "غير متداول" قد تسبب في المشاكل التالية:-

(أ) إن الاصول التي يتم شرائها بهدف إعادة البيع كانت يقصد منها بشكل واضح أن تنـدرج ضمن نطاق تطبيق مسودة العرض ٤ ولكنها تندرج أيضاً ضمن تعريف الأصول المتداولة وبالتالي فقد يعتقد بأنها مستثناة. وقد انطبق هذا الحال أيضاً على الأصول التي تم تصنيفها على أنها غير متداولة لكن يتوقع الآن تحقيقها خلال إثني عشر شهراً.

(ب) لم يكن واضحاً كيف ينطبق نطاق التطبيق على الأصول المعروضة وفقاً لعرض السيولة.

إستنتاج١٠ لاحظ المجلس بأنه لم يكن من المقصود إعادة تصنيف الأصول المصنفة على أنها غير متداولة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" على أنها أصول متداولة ببـساطة بـسبب نيـة الإدارة بيعها أو لأنها وصلت نهاية الإثني عشر شهراً من الإستخدام المتوقع من قبل المنشأة. وقرر المجلس أن يوضح في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ بأن الأصول المصنفة على أنها غير متداولة لا يتم إعادة تصنيفها كأصول متداولة إلى أن تلبي معايير تصنيفها على أنها محـتفظ بهـا برسم البيع وفقاً لهذا المعيار. وعلاوة على ذلك، فإن الأصول من فئة تعتبرها المنشأة عادة على أنها غير متداولة ويتم شرائها بشكل حصري بهدف إعادة البيع لا يتم تصنيفها على أنها متداولة ما لـم تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً لهذا المعيار.

إستنتاج١١ وفيما يتعلق بالأصول المعروضة وفقاً لعرض السيولة، قرر المجلس أنه ينبغي فهم مصطلح "غيـر متداول" على أنه يشير إلى أصول تتضمن مبالغ متوقع إستردادها خلال أكثر مـن ١٢ شـهر مـن تاريخ الميزانية العمومية.

إستنتاج١٢ تضمن هذه التوضيحات بأن تكون جميع الأصول من الفئة التي تعتبرها عادة المنشأة على أنها غير متداولة ضمن نطاق هذا المعيار.

إستنتاج١٣ أعاد المجلس النظر أيضاً في إستثناءات النطاق المقترحة فـي مـسودة العـرض ٤. ولاحـظ أن متطلبات تصنيف وعرض المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تنطبق على جميع الأصول غيـر المتداولة وإستنتج أنه ينبغي أن ترتبط أي إستثناءات فقط بمتطلبات القياس. وفيما يتعلق بمتطلبـات

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القياس، قرر المجلس أنه ينبغي إستثناء الأصول غير المتداولة فقط إذاً : (١) تم تـسجيلها مـسبقاً بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة أو (٢) كانت هناك صعوبات في تحديد قيمتها العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع. لذلك قرر المجلس أنـه ينبغي إستثناء الأصول غير المتداولة التالية فقط من متطلبات القياس في هذا المعيار:-

الأصول المسجلة مسبقاً بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الـربح أو الخسارة:-

(أ) الأصول المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. *

(ب) الأصول غير المتداولة التي تم محاسبتها بإستخدام نموذج القيمـة العادلـة فـي معيـار المحاسبة ٤٠ "*العقارات الإستثمارية*".

(ج) الأصول غير المتداولة التي تم قياسها بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطـة البيـع المقدرة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤١ "*الزراعة*".

الأصول التي يوجد بشأنها صعوبات في تحديد قيمتها العادلة:-

(أ) أصول الضريبة المؤجلة.

(ب) الأصول الناشئة من منافع الموظفين.

(ج) الأصول الناشئة من عقود التأمين.

إستنتاج١٤ أقر المجلس بأن نطاق هذا المعيار يختلف عن نطاق بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ ولكنه لاحظ بأن البيان ١٤٤ يغطي إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للإستخدام بالإضافة لتلـك المحتفظ بها برسم البيع. وعلاوة على ذلك، تؤثر المتطلبات الأخرى في مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً على نطاق بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤. لذلك إسـتنتج المجلـس أن تحقيـق المقاربة مع نطاق البيان ١٤٤ لا يكون ممكناً.

تصنيف الأصول غير المتداولة التي سيتم التصرف بها على أنها محتفظ بها برسم البيع

إستنتاج١٥ يتم بموجب بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٤ تصنيف الأصول المعمرة على أنهـا إمـا: ١) محتفظ بها ومستخدمة أو ٢) محتفظ بها برسم البيع. وقبل إصدار هذا المعيار، لم يتم التمييـز فـي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بين الأصول غير المتداولة المحتفظ بها والمـستخدمة وبـين الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع، ما عدا فيما يتعلق بالأدوات المالية.

إستنتاج١٦ درس المجلس ما إذا يؤدي التصنيف المنفصل للأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع إلـى تعقيد غير ضروري في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ويطرح عنصر نوايـا الإدارة فـي المحاسبة. وإقترح بعض المعلقين أن تصنيف "الأصول المحتفظ بها برسم البيع" غيـر ضـروري، وأنه إذا تحول التركيز إلى "أصول *سحبت* من الإستخدام النشط" فإنه يمكن إلغاء الكثير من التعقيد، لأن التصنيف الأخير يعتمد على الحقيقة أكثر مما يعتمد على ما يعتبروه نية الإدارة. ويؤكدون على أن سوء الإستغلال المحتمل للتصنيف يستلزم العديد من المتطلبات المفصلة في بيان معيار المحاسبة المالية ١٤٤. وإقترح آخرون أنه إذا تم تعديل المعايير الدولية القائمة لإعداد التقارير المالية لتحـدد بـأن الأصول التي تُسحب من الإستخدام النشط يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكـاليف حتى البيع وتقتضي إيضاحات إضافية، فإنه يمكن تحقيق بعض المقاربة مع بيان معيار المحاسـبة المالية ١٤٤ يمكن تحقيقها دون إيجاد معيار دولي جديد لإعداد التقارير المالية.

* يقر المجلس بأنه لا يتم الإعتراف بجميع الأصول المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالقيمة العادلة مع الإعتـراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حسابات الربح أو الخسارة لكنه لا يريد إجراء المزيد من التغييرات على محاسبة الأصول المالية في هذا الوقت.

إستنتاج١٧ إلا أن المجلس إستنتج بأن تقديم المعلومات حول الأصول ومجموعات الأصول والإلتزامات التي سيتم التصرف بها ذات فائدة لمستخدمي البيانات المالية. وينبغي أن تساعد هذه المعلومات المستخدمين في تقييم توقيت ومبلغ وشكوك التدفقات النقدية المستقبلية. ويتفهم المجلس بأن هذا كان أيضاً التقييم الذي دعم بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤. لذلك إستخلص المجلس بأن إستحداث فكرة الأصول ومجموعات التصرف المحتفظ بها برسم البيع يجعل من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أكثر اكتمالاً.

إستنتاج١٨ بالإضافة إلى ذلك، رغم أن الإحتفاظ برسم البيع يبدأ من نية بيع الأصل، إلا أنه يتم بصرامة وضع المعايير الأخرى لهذا التصنيف وتكون أكثر موضوعية من تحديد ببساطة نية أو إلتزام بالبيع. وقد يجادل البعض بأن المعايير هي محددة جداً. إلا أن المجلس يعتقد بأن المعايير ينبغي أن تكون محددة لتحقيق قابلية مقارنة التصنيف بين المنشآت. ولا يعتقد المجلس بأن تصنيف "السحب من الإستخدام النشط" يتطلب بالضرورة معايير أقل لدعمه. على سبيل المثال، من الضروري إجراء تمييز بين الأصول التي تسحب من الإستخدام النشط وبين تلك المحتفظ بها كدعم إحتياطي أو المعطلة بشكل مؤقت.

إستنتاج١٩ وأخيراً، إذا كان تصنيف وقياس الأصول المحتفظ بها برسم البيع في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو نفسه في المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً، فإنه سيتم تحقيق المقاربة في مجال ذي أهمية لمستخدمي البيانات المالية.

إستنتاج٢٠ وافق معظم المجاوبين على مسودة العرض ٤ على أن التصنيف المنفصل للأصول غير المتداولة التي لم يعد يحتفظ بها للإستخدام هو أمر مرغوب فيه. إلا أن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٤ قد تم انتقادها للأسباب التالية:-

(أ) كانت المعايير مقيدة جداً وقائمة على أساس القواعد.

(ب) ينبغي إثبات الإلتزام بالبيع، بالإنسجام مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الأصول والإلتزامات المحتملة*" المتعلقة بمخصصات إعادة الهيكلة.

(ج) ينبغي أن يكون التصنيف للأصول التي تسحب من الإستخدام النشط.

(د) ينبغي معاملة الأصول التي سيتم التنازل عنها بنفس الطريقة التي تعامل فيها الأصول التي سيتم بيعها.

إستنتاج٢١ لاحظ المجلس بأن التعريف الأكثر مرونة قد يتعرض لسوء الإستخدام. وعلاوة على ذلك، يمكن أن يؤدي تغيير معايير التصنيف إلى الإبتعاد عن تبني مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. إلا أن المجلس أعاد ترتيب المعايير للتأكيد على المبادئ.

إستنتاج٢٢ لاحظ المجلس أيضاً بأن متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٧ تنطبق عند تكبد إلتزام معين، بينما ترتبط متطلبات هذا المعيار بقياس وعرض الأصول المعترف بها مسبقاً.

إستنتاج٢٣ أخيراً، أعاد المجلس التأكيد على المبدأ الذي تستند إليه مقترحات التصنيف في مسودة العرض ٤، وهو أن المبلغ المسجل للأصول سوف يتم إسترداده بشكل رئيسي من خلال البيع. وبتطبيق هذا المبدأ على الأصول التي تُسحب من الإستخدام النشط، قرر المجلس بأن الأصول التي تسحب من الإستخدام النشط والتي لا تلبي معايير التصنيف كأصول محتفظ بها برسم البيع لا ينبغي عرضها بشكل منفصل لأن المبلغ المسجل للأصل قد لا يتم إسترداده بشكل رئيسي من خلال البيع. وبالعكس، قرر المجلس بأن الأصول التي تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع ويتم إستخدامها ينبغي أن لا يمنع تصنيفها بشكل منفصل. وهذا لأنه إذا كان الأصل غير المتداول

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

متوفر للبيع الفوري، فإن الإستخدام المتبقي للأصل يكون عرضياً لإسترداده من خلال البيع ويـتم إسترداد المبلغ المسجل للأصل بشكل رئيسي من خلال البيع.

إستنتاج٢٤ وبتطبيق نفس المبدأ على الأصول التي سيتم التنازل عنها، أشار المجلس أنه لن يتم إسترداد مبلغها المسجل بشكل رئيسي من خلال البيع.

الأصول التي سيتم إستبدالها بأصول غير متداولة أخرى

إستنتاج٢٥ بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، لا يمكن تصنيف الأصول المعمرة التي سـيتم تبادلهـا بأصول منتجة مماثلة على أنها محتفظ بها برسم البيع. وتعتبر أنها متصرف بها فقط عند تبادلهـا. ويوضح أساس الإستنتاجات حول بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ بأن هذا يعود لسبب محاسـبة تبادل هذه الأصول بمبالغ تقوم على أساس المبلغ المسجل للأصول، وليس بالقيمـة العادلـة، وأن إستخدام المبلغ المسجل هو أكثر إنسجاماً مع محاسبة الأصل المعمَر الـذي سـيتم الإحتفـاظ بـه وإستخدامه من الأصل المعمَر برسم البيع.

إستنتاج٢٦ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*، كما هو منقح عام ٢٠٠٣، يتم عادة قياس تبادل الأصول بالقيمة العادلة. لذلك فإن أسباب بيان معـايير المحاسـبة الماليـة ١٤٤ لتصنيف هذه الأصول على أنها محتفظ بها برسم البيع لا تنطبق. وبالإنسجام مع معيار المحاسـبة الدولي ١٦، يعامل هذا المعيار تبادل الأصول كعملية تصرف بالأصول وشرائها ما لم يكن للتبادل جوهر تجاري.

إستنتاج٢٧ أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية مسودة عرض تقترح تحقيق المقاربة مع متطلبـات معيـار المحاسبة الدولي ١٦ لقياس تبادل الأصول بالقيمة العادلة. وتقترح أيضاً مسودة العـرض إجـراء تعديل لاحق على بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ يجعل عمليات تبادل الأصـول ذات الجـوهر التجاري مؤهلة للتصنيف على أنها محتفظ بها برسم البيع.

قياس الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع

إستنتاج٢٨ يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ قياس أصل معمَر أو مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بمبلغها المسجل أو قيمتها العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - أيهمـا أقل. ولا يتم إستهلاك الأصل المعمَر المصنف على أنه محتفظ به برسم البيع (أو المـشمول فـي مجموعة تصرف)، لكن يتم الإعتراف بالفائدة والمصاريف الأخـرى المنـسوبة إلـى إلتزامـات مجموعة التصرف.

إستنتاج٢٩ وكما هو مبين في أساس الإستنتاجات حول بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، يكـون الإسـتخدام المتبقي في عمليات الأصل برسم البيع عرضيا لإسترداد المبلغ المسجل من خلال البيع. لذلك ينبغي أن تكون محاسبة هذا الأصل عبارة عن عملية تقييم أكثر من كونها تخصيص.

إستنتاج٣٠ لاحظ مجلس معايير المحاسبة المالية أيضاً أنه ما أن يتم إعادة قياس الأصـل، يـؤدي إسـتهلاك الأصل إلى تخفيض مبلغه المسجل إلى ما دون قيمته العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع. كما أشار أيضاً إلى أنه في حال وجود إنخفاض في قيمة الأصل بعد التصنيف الأولي على أنه محـتفظ به برسم البيع وقبل البيع النهائي، يتم الإعتراف بالخسارة في فترة الإنخفاض لأنه يتم تقييم القيمـة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع في كل فترة.

إستنتاج٣١ وتفيد وجهة النظر المقابلة، على الرغم من تصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع، أنه لا يزال يستخدم في العمليات، وبالتالي فإن التوقف عن الإستهلاك لا ينسجم مع المبدأ الأساسي الذي يقتضي بأنه ينبغي تخصيص تكلفة الأصل خلال الفترة التي يتم فيها الحصول على منافع من إستخدامه. علاوة على ذلك، وبالرغم من أن الإنخفاض في قيمة الأصل من خلال إستخدامه ينعكس في التغير المعترف به في القيمة العادلة، إلا أنه يمكن إخفائه بواسطة زيادة تنشأ من التغيرات في أسعار السوق للأصل.

إستنتاج٣٢ إلا أن المجلس أشار إلى أن معيار المحاسبة الدولي ١٦ يقتضي من المنشأة الإحتفاظ بالعمر الإنتاجي المتوقع والقيم المتبقية للممتلكات والمصانع والمعدات حتى تاريخه، ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*" تخفيض فوري إلى قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - أيهما أعلى. لذلك ينبغي على المنشأة غالباً أن تحقق أثر قياس معين للأصول المختلفة التي على وشك أن تباع بموجب المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية مشابه لذلك الذي يقتضيه هذا المعيار على النحو التالي: بموجب المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية، إذا كانت القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع أعلى من المبلغ المسجل، لن يكون هناك إنخفاض قيمة أو إستهلاك (لأنه سيكون قد تم تحديث القيمة المتبقية). ولكن إذا كانت القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع أقل من المبلغ المسجل، ستكون هناك خسارة لإنخفاض القيمة تخفض المبلغ المسجل إلى القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع من ثم لا يوجد إستهلاك (لأنه سيكون قد تم تحديث القيمة المتبقية)، ما لم تكن قيمة الإستخدام أعلى من القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع. وإذا كانت قيمة الإستخدام أعلى من القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع، يكون هناك فروقات صغيرة بين المعالجة التي تنشأ بموجب المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية والمعالجة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥. بموجب المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية، تكون هناك خسارة إنخفاض قيمة إلى الحد الذي يتجاوز فيه المبلغ المسجل قيمة الإستخدام وليس إلى الحد الذي يتجاوز فيه المبلغ المسجل القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع. وبموجب المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية، يكون هناك أيضاً إستهلاك للزيادة في قيمة الإستخدام (المبلغ المسجل الجديد للأصل) عن القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع (قيمته المتبقية). إلا أنه بالنسبة للأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع، ستختلف قيمة الإستخدام عن القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع فقط إلى الحد الذي تتوقع فيه التدفقات النقدية أن تنشأ قبل البيع. إذا كانت فترة البيع قصيرة، فإن هذا المبلغ سيكون عادة صغير نسبياً. وبالتالي فإن الفرق بين خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها والإستهلاك اللاحق بموجب المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية مقارنة مع خسارة إنخفاض القيمة بدون وجود إستهلاك لاحق بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ يكون أيضاً صغيراً.

إستنتاج٣٣ إستنتج المجلس بأن متطلبات القياس في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ للأصول المختلفة لا ترتبط عادة بتغيير مهم عن المتطلبات في المعايير الدولية الأخرى. بالإضافة إلى ذلك، إتفق المجلس مع مجلس معايير المحاسبة المالية على أن التدفقات النقدية التي تنشأ من الإستخدام المتبقي للأصل هي عرضية لإسترداد الأصل من خلال البيع. لذلك إستنتج بأن الأصول المختلفة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع ينبغي أن تقاس بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل وينبغي عدم إستهلاكها.

إستنتاج٣٤ بالنسبة لمجموعات التصرف، يمكن أن يكون هناك فروقات أكبر بين المتطلبات في المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية ومتطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥. على سبيل المثال، يمكن أن تعكس القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع لمجموعة التصرف الشهرة المولدة داخلياً إلى الحد الذي تكون فيه أعلى من المبلغ المسجل لصافي الأصول في مجموعة التصرف. ومع ذلك يمكن أن تكون القيمة المتبقية للأصول غير المتداولة في مجموعة التصرف كذلك إذا تم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦، ويتم إستهلاك تلك الأصول.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٣٥ في مثل هذه الحالة، قد ينظر البعض إلى متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ على أنها تسمح للشهرة المولدة داخلياً أن توقف إستهلاك الأصول غير المتداولة. إلا أن المجلس لا يتفق مع وجهة النظر تلك، بل يعتقد بأن الشهرة المولدة داخلياً تحول دون الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة من مجموعة التصرف. وينشأ نفس الأثر من متطلبات إنخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. إن عدم إستهلاك الأصول غير المتداولة في مجموعة التصرف هو، كما هو الحال مع الأصول المختلفة، نتيجة للمبدأ الأساسي الذي يستند إليه التصنيف المنفصل، وهو أنه سيتم إسترداد المبلغ المسجل للأصل بشكل رئيسي عن طريق البيع، وليس الإستخدام المستمر، وأن المبالغ المستردة من خلال الإستخدام المستمر سوف تكون عرضية.

إستنتاج٣٦ بالإضافة إلى ذلك، من المهم التأكيد على أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ يسمح فقط للأصل (أو مجموعة التصرف) برسم *البيع* أن يتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع. ويتم تصنيف الأصول التي سيتم التنازل عنها على أنها يتم الإحتفاظ بها وإستخدامها حتى يتم التصرف بها، ويتم بالتالي إستهلاكها. يتفق المجلس مع ملاحظة مجلس معايير المحاسبة المالية بأنه يمكن التمييز بين الأصل الذي سيتم بيعه والأصل الذي سيتم التنازل عنه، لأنه سيتم إسترداد الأصل الأول بشكل رئيسي من خلال البيع في حين سيتم إسترداد الأصل الآخر من خلال إستخدامه المستمر. لذلك، من المنطقي أن يتوقف الإستهلاك في الحالة الأولى ولكن ليس في الحالة الأخرى.

إستنتاج٣٧ عندما يكون الأصل أو مجموعة التصرف المحتفظ به برسم البيع جزء من عملية خارجية بعملة وظيفية تختلف عن عمله العرض الخاصة بالمجموعة، فإنه سوف يتم الإعتراف بفرق الصرف في حقوق الملكية* الذي ينشأ من تحويل الأصل أو مجموعة التصرف إلى عملة العرض الخاصة بالمجموعة. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢١ " آثار *التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*" "إعادة تدوير" فرق الصرف من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة من التصرف بالعملية. والسؤال الذي ينشأ هو ما إذا يجب أن يحفز تصنيف الإحتفاظ برسم البيع على تدوير أي فروقات صرف. وبموجب المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً (فريق عمل القضايا المستجدة ٠١-٥ *تطبيق بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ٥٢ على إستثمار يتم تقييمه لإنخفاض القيمة سيتم التصرف به)* فإن التعديلات المتراكمة لتحويل العملة الأجنبية المعترف بها سابقاً في دخل شامل آخر والمتوقع تدويرها في الدخل في وقت البيع يتم شملها في المبلغ المسجل للأصل (أو مجموعة التصرف) الذي يتم اختباره لإنخفاض القيمة.

إستنتاج٣٨ في مشروعه الخاص بإعداد التقارير حول الدخل الشامل، قد يعيد المجلس النظر في مسألة إعادة التدوير. لذلك لم يرغب بإجراء أي تعديلات مؤقتة على متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢١. وبالتالي، لا يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بإعادة تدوير أي فروقات صرف عند تصنيف الأصل أو مجموعة التصرف على أنها محتفظ بها برسم البيع. وسيجري إعادة التدوير عند بيع الأصل أو مجموعة التصرف.

تخصيص خسارة إنخفاض الأصول لمجموعة التصرف

إستنتاج٣٩ بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ والمقترحات الواردة في مسودة العرض ٤، يتم تعديل الأصول ضمن مجموعة التصرف التي لا تكون ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الأخرى قبل قياس القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع لمجموعة التصرف. ويتم تخصيص أي خسارة أو ربح معترف به عند تعديل المبلغ المسجل لمجموعة التصرف إلى المبلغ المسجل للأصول المعمَرة في المجموعة.

* نتيجة لمراجعة معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧)، يتم الإعتراف بهذا الفرق في بيان دخل شامل آخر.

إستنتاج٤٠ يختلف هذا عن متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لتخصيص خسارة إنخفاض القيمة التي تنشأ من وحدة توليد النقد. يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تخصيص خسارة إنخفاض القيمة من وحدة توليد النقد أولاً لتخفيض المبلغ المسجل للشهرة من ثم تخفيض المبالغ المسجلة للأصول الأخرى في الوحدة تناسبياً.

إستنتاج٤١ درس المجلس ما إذا ينبغي أن يكون تخصيص خسارة إنخفاض القيمة لمجموعة التصرف منسجماً مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أو مع متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤. وإستنتج المجلس بأنه سيكون من الأبسط إقتضاء نفس التخصيص الذي يقتضيه معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لوحدات توليد النقد. بالرغم من أن هذا مختلف عن بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، إلا أنه سيتم قياس كامل مجموعة التصرف سيتم قياسها بنفس المبلغ.

الأصول المشتراة حديثاً

إستنتاج٤٢ يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، في حين إقترحت مسودة العرض ٤، قياس الأصول المشتراة حديثاً التي تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع عند الإعتراف الأولي. لذلك وفي تلك الحالات، وبإستثناء إندماج الأعمال، الذي تشتري فيه المنشأة الأصل غير المتداول الذي يلبي معايير تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع، يتم الإعتراف بالخسارة في حسابات الربح أو الخسارة إذا تجاوزت تكلفة الأصل قيمته العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع. وفي الحالات الأكثر شيوعاً التي تشتري فيها المنشأة، كجزء من إندماج الأعمال، أصلاً غير متداول (أو مجموعة تصرف) يلبي معايير تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع، يتم الإعتراف بالفرق بين القيمة العادلة والقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع في الشهرة.

إستنتاج٤٣ لاحظ البعض في ردهم على مسودة العرض ٤ أن قياس الأصول المشتراة حديثاً التي ليست جزء من إندماج الأعمال بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع لم يكن منسجما مع الإقتراح العام بأن الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع ينبغي أن تقاس *بالمبلغ المسجل* أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل. وقد وافق المجلس على المتطلب وعدله بحيث يكون من الواضح أنه يتم قياس الأصول (أو مجموعات التصرف) المشتراة حديثاً عند الإعتراف الأولي بما كان سيكون عليه المبلغ المسجل لو لم يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع (أي التكلفة) والقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل.

إستنتاج٤٤ وفيما يتعلق بعمليات إندماج الأعمال، لاحظ المجلس أنه ينبغي من حيث المفهوم الإعتراف بالأصول مبدئياً بالقيمة العادلة ثم تصنيفها مباشرة على أنها محتفظ بها برسم البيع، مع الإعتراف لاحقا بالتكاليف حتى البيع في حساب الربح أو الخسارة، وليس الشهرة. ونظرياً، إذا قامت المنشأة بإستخدام التكاليف حتى البيع كعامل في سعر الشراء، فإن السعر المخفض يؤدي إلى توليد شهرة سلبية، والإعتراف المباشر في حساب الربح أو الخسارة بما قد يعادل الخسارة الناشئة من التكاليف حتى البيع. وبالطبع، وعلى الصعيد العملي، سوف ينتج عادة عن السعر المخفض شهرة إيجابية صافية أقل بدلاً من الشهرة السلبية التي ينبغي الإعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة. لذلك السبب وبغية تحقيق المقاربة، إستنتج المجلس أنه في إندماج الأعمال ينبغي قياس الأصول غير المتداولة التي تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع عند الإندماج بالشراء بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع عند الإعتراف الأولي.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٤٥ يدرس كل من المجلس ومجلس معايير المحاسبة المالية البنود التي ينبغي أن تشكل جزءاً من معاملة إندماج الأعمال بطريقة أكثر عموماً في مشروعهما المشترك حول تطبيق أسلوب الشراء. وتتضمن هذه الدراسة ما إذا كان ينبغي أن تستند الأصول والإلتزامات المعترف بها في المعاملة إلى وجهة نظر المنشاة المشترية أو المنشأة المشتراة. ويمكن أن تؤثر نتيجة هذه المداولات على القرار الذي نوقش في الفقرة "إستنتاج ٤٤"*.

الإعتراف بالزيادات اللاحقة في القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع

إستنتاج٤٦ درس المجلس ما إذا كان ينبغي الإعتراف بالزيادة اللاحقة في القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع إلى الحد الذي تعكس فيه العمليات السابقة لإنخفاض القيمة. ويقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ الإعتراف بالزيادة اللاحقة في القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع، ولكن ليس بما يزيد عن الخسارة المتراكمة المعترف بها سابقاً لإنخفاض القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع. قرر المجلس أنه ينبغي بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الإعتراف بالربح إلى الحد الذي يعكس فيه أي إنخفاض قيمة للأصل، إما وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أو مسبقاً وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦. إن الإعتراف بربح معين لعكس إنخفاض القيمة الذي حصل قبل تصنيف الأصل المحتفظ به برسم البيع ينسجم مع المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ للإعتراف بالقيود العاكسة لإنخفاض القيمة.

الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة والأرباح اللاحقة للأصول التي تم قياسها، قبل تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع، بمبالغ معاد تقييمها وفقاً لمعيار دولي آخر لإعداد التقارير المالية

إستنتاج٤٧ إقترحت مسودة العرض ٤ أن خسائر إنخفاض القيمة والأرباح اللاحقة للأصول التي تم قياسها، قبل تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع، بالمبالغ المعاد تقييمها وفقاً لمعيار دولي آخر لإعداد التقارير المالية ينبغي معاملتها على أنها إنخفاضات وزيادات إعادة تقييم وفقاً للمعيار الذي تم بموجبه إعادة تقييم الأصول مسبقاً، بالإنسجام مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦، فيما عدا إلى الحد الذي تنشأ فيه الخسائر والأرباح من الإعتراف الأولي بالتكاليف حتى البيع، أو من التغيرات فيها. كما إقترحت مسودة العرض ٤ أيضاً بأنه ينبغي دائماً الإعتراف بالتكاليف حتى البيع في حساب الربح أو الخسارة.

إستنتاج٤٨ لم يوافق العديد من المجاوبين على هذه الإقتراحات بسبب تعقيدها وبسبب المعاملة غير المنسجمة الناتجة للأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع. وقد بحث المجلس القضايا التي أثيرت وقرر بأن الأصول التي تم تسجيلها مسبقاً بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة ينبغي أن لا تخضع لمتطلبات القياس في هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. ويعتقد المجلس أنه بالنسبة لهذه الأصول، يوفر القياس المستمر بالقيمة العادلة معلومات أفضل من القياس بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل، إلا أن المجلس لم يعتقد بأن مثل هذه المعاملة كانت ملائمة للأصول التي تم إعادة تقييمها وفقاً لمعياري المحاسبة الدوليين ١٦ و٣٨، لأن هذين المعيارين يتطلبان إستمرارية الإستهلاك ولا

* في مشروعهم المشترك حول تطبيق طريقة الإستملاك، وضح المجلس ومجلس معايير المحاسبة المالية أن تصنيف الأصول المستملكة في اندماج الأعمال على أنها محتفظ بها برسم البيع يجب أن يستند إلى منظور المنشاة المشترية. لذلك، يجب على المنشأة المشترية تلبية المعايير الواردة في الفقرات ٦-١١ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ في تاريخ الإستملاك من أجل تصنيف الأصول المستملكة على أنها محتفظ بها برسم البيع عند الإعتراف الأولي.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

يتم بالضرورة الإعتراف بالتغير في إعادة التقييم في حساب الربح أو الخسارة. وإستخلص المجلس بأن الأصول التي تم إعادة تقييمها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الـدولي ٣٨ ينبغي أن تُعامل بنفس الطريقة مثل أي أصول لم يتم إعادة تقييمها قبل تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع. ويؤدي مثل هذا المنهج إلى معاملة منسجمة للأصول التي هي ضمن نطاق متطلبـات القياس في هذا المعيار، وينتج عنه بالتالي معيار أسهل.

قياس الأصول المعاد تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع

إستنتاج٤٩ عندما تغير المنشأة، بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، خطتها لبيع الأصل وتعيد تصنيف الأصل المعمر من كونه محتفظ به برسم البيع إلى محتفظ به ومستخدم، يتم قياس الأصل بأي ممـا يلي- أيهما أقل (أ) المبلغ المسجل قبل تصنيف الأصل (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ بـه برسم البيع، المعدل لأي إستهلاك (أو إطفاء) كان سيتم الإعتراف به لو إستمر تصنيف الأصل (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به ومستخدم (ب) قيمته العادلة في تاريخ إتخاذ القـرار بعـدم البيع.

إستنتاج٥٠ إن المبدأ الأساسي هو إعادة القيمة المسجلة الخاصة بالأصل لما كانت ستكون عليه لـو لـم يـتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع، مع الأخذ بالإعتبار أي إنخفاض قيمة كان قد حصل. وفـي الحقيقة يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ فيما يخص الأصول المحتفظ بها والمـستخدمة، الإعتراف بإنخفاض القيمة فقط إذا تجاوز المبلغ المسجل للأصل مجموع التـدفقات النقديـة غيـر المخصومة المتوقع أن تنشأ من إستخدامه والتصرف به في النهاية. لذلك يمكن أن يتجاوز المبلـغ المسجل للأصل لو لم يتم تصنيفه أبدا على أنه محتفظ به برسم البيع قيمته العادلة. ونتيجة لذلك، لا يؤدي بالضرورة بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ إلى عودة الأصل إلى مبلغه المسجل الأصـلي. إلا أن أساس الإستنتاجات حول بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ يشير إلـى أن مجلـس معـايير المحاسبة المالية قد إستنتج أنه من غير المناسب زيادة المبلغ المسجل للأصل إلى مبلغ أكبـر مـن قيمته العادلة فقط على أساس فحص التدفق النقدي المخصوم. لذلك، توصل إلى متطلب القياس بأي مما يلي- أيهما أقل (أ) المبلغ المسجل للأصل إن لم يكن قد صنف على أنه محتفظ به برسم البيـع (ب) القيمة العادلة في تاريخ إتخاذ القرار بعدم بيع الأصل.

إستنتاج٥١ يحتوي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على أساس قياس مختلف للأصول منخفضة القيمة، أي المبلـغ القابل للإسترداد. وإستنتج المجلس أنه من أجل تحقيق الإنسجام مع مبدأ بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ وأيضاً مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦، ينبغي قياس الأصل الذي يتوقـف تـصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع بأي مما يلي- أيهما أقل (أ) المبلغ المسجل الذي كان ممكن الإعتراف به لو لم يتم تصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع (ب) مبلغه القابل للإسترداد في تـواريخ إعادة التصنيف. بينما لا يعتبر هذا مقاربة كاملة، ينشأ الإختلاف من الإختلافات في نماذج خفـض إنخفاض القيمة بين المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً والمعيار الدولي لإعـداد التقـارير المالية.

إلغاء الإعفاء من التوحيد للشركات التابعة المشتراة والمحتفظ بها حصرياً بقصد إعادة البيع

إستنتاج٥٢ ألغى بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ الإعفاء من التوحيد في مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولـة عموماً للشركات التابعة المحتفظ بها على أساس مؤقت بناء على أنه ينبغي معاملة جميع الأصـول المحتفظ بها برسم البيع بنفس الطريقة، أي كما يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ بدلاً مـن توحيد بعض الأصول دون غيرها.

إستنتاج٥٣ وافق المجلس على أنه ينبغي توحيد جميع الشركات التابعة وأنه ينبغي معاملـة جميـع الأصـول (ومجموعات التصرف) التي تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع بنفس الطريقـة. إن الإعفاء من التوحيد في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانـات الماليـة الموحـدة والمنفـصلة*"

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

للشركات التابعة المشتراة والمحتفظ بها حصرياً بقصد إعادة البيع يمنع تلك الأصول ومجموعات التصرف في مثل هذه الشركات التابعة التي تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع من أن يتم معاملتها بشكل منسجم مع أصول أو مجموعات تصرف أخرى. لذلك إقترحت مسودة العرض ٤ أنه ينبغي إلغاء الإعفاء الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٧.

إستنتاج٥٤ لم يوافق البعض على هذا الإقتراح على أساس أن المعلومات المقدمة من خلال توحيد هذه الشركات التابعة يكون أقل نفعاً من تلك المقدمة من خلال المتطلب الحالي لقياس الإستثمار في هذه الشركات التابعة بالقيمة العادلة. لاحظ المجلس بأن تأثير المقترحات في مسودة العرض ٤ ستكون محدودة بما يلي:-

(أ) أن قياس الشركة التابعة التي هي حالياً ضمن نطاق الإعفاءات يتغير من القيمة العادلة كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إلى التكلفة والقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل.

(ب) إن أي تغير في القيمة العادلة للإستثمار في شركة تابعة يتم عرضه، وفقاً للمتطلبات الحالية في معيار المحاسبة الدولي ٢٧، كمبلغ واحد في حساب الربح أو الخسارة كأصل مالي محتفظ به للمتاجرة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وكما ستتم المناقشة في الفقرة "إستنتاج ٧٢"، تكون الشركة التابعة عبارة عن عملية متوقفة، ووفقاً لمتطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (أنظر الفقرات إستنتاج ٧٣ – إستنتاج ٧٦)، يتم عرض أي تغير معترف به في قيمة مجموعة التصرف التي تشمل الشركة التابعة كمبلغ واحد في حساب الربح أو الخسارة.

(ج) إن العرض في الميزانية العمومية يتغير من مبلغ واحد للإستثمار في الشركة التابعة إلى مبلغين – أحدهما للأصول والآخر للإلتزامات الخاصة بمجموعة التصرف التي هي الشركة التابعة*.

إستنتاج٥٥ أعاد المجلس التأكيد على إستنتاجه الموضح في الفقرة "إستنتاج ٥٣". إلا أنه أشار إلى أن الأثر المحدود للإقتراحات ينطبق فقط على المبالغ المطلوب عرضها في متن الميزانية العمومية وبيان الدخل. إن تقديم التحليلات المطلوبة لتلك المبالغ في الملاحظات يمكن أن يرتبط بضرورة حصول المنشأة على المزيد من المعلومات. لذلك قرر المجلس أن لا يطلب الإفصاح عن تحليل المبالغ المعروضة في متن الميزانية العمومية وبيان الدخل للشركات التابعة المشتراة وحديثاً وأن يوضح في مثال معين الطرق المختصرة الحسابية التي يمكن أن تستخدم للوصول إلى المبالغ التي ينبغي عرضها في متن الميزانية العمومية وبيان الدخل.

عرض الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع

إستنتاج٥٦ يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ من المنشأة عرض ما يلي:-

(أ) الأصل المعمَر المصنف على أنه محتفظ به برسم البيع بشكل منفصل في الميزانية العمومية؛ و

(ب) أصول وإلتزامات مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل في أقسام الأصول والإلتزامات في الميزانية العمومية. ويتم الإفصاح عن الفئات الرئيسية لتلك الأصول والإلتزامات بشكل منفصل إما في متن الميزانية العمومية أو في الملاحظات.

* إن التحليل الأكبر لمجموعة التصرف في بيان المركز المالي هو أمر مسموح به لكنه ليس مطلوباً.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٥٧ أشار مجلس معايير المحاسبة المالية في أساس الإستنتاجات حول بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ إلى أن المعلومات حول طبيعة كلاً من الأصول والإلتزامات في مجموعة التصرف مفيدة للمستخدمين. إن عرض تلك البنود بشكل منفصل في الميزانية العمومية يقدم معلومات ملائمة. كما يميز أيضاً العرض المنفصل بين تلك الأصول التي لا يتم إستهلاكها عن تلك التي يتم إستهلاكها. وقد إتفق المجلس مع وجهات نظر مجلس معايير المحاسبة المالية.

إستنتاج٥٨ لاحظ البعض في ردهم على مسودة العرض ٤ بأن العرض المنفصل في حقوق الملكية للمبالغ المتعلقة بالأصول ومجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (مثل الأرباح والخسائر غير المتحققة من الأصول المتوفرة برسم البيع وتعديلات تحويل العملة الأجنبية) يوفر أيضاً معلومات مفيدة. وقد وافق المجلس وأضاف مثل هذا المتطلب إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

توقيت التصنيف كعمليات متوقفة وتعريفها

إستنتاج٥٩ مع إستحداث بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، وسع مجلس معايير المحاسبة المالية نطاق العملية المتوقفة من "جزئية من مؤسسة أعمال" إلى "أحد مكونات المنشأة". ومن الشائع معاملة أحد مكونات المنشأة، حيث أن المعيار هو أنها تتكون من "عمليات وتدفقات نقدية يمكن تمييزها بوضوح، تشغيلياً ولأغراض التقارير المالية، بشكل منفصل عن بقية المنشأة". ينص بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ على أن المكوَن قد يكون عبارة عن جزئية من مؤسسة أعمال أو وحدة إبلاغ أو شركة تابعة أو مجموعة أصول.

إستنتاج٦٠ إلا أنه وفي نفس الوقت حدد مجلس معايير المحاسبة المالية معاييرا أكثر تقييدا لتحديد *متى* يتم تصنيف المكوَن على أنه متوقف وبالتالي متى يتم *عرض* نتائجه على أنها متوقفة. يقضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ تصنيف المكوَن على أنه متوقف فقط إذا تم التصرف به أو إذا لبي معايير التصنيف كأصل "محتفظ به برسم البيع".

إستنتاج٦١ إن تعريف العملية المتوقفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٥ "كخط رئيسي من الأعمال" أو "منطقة جغرافية من العمليات" هو أقرب إلى التعريف السابق والأضيق الخاص بمبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. إن الحافز في معيار المحاسبة الدولي ٣٥ وراء تصنيف العملية على أنها متوقفة هو أي مما يلي- أيهما يحدث أولا (أ) إبرام المنشأة لإتفاقية بيع ملزمة، (ب) موافقة مجلس الإدارة على خطة رسمية بالتصرف والإعلان عنها. ورغم أن معيار المحاسبة الدولي ٣٥ يشير إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٧ للحصول على مزيد من الإرشادات حول ما يشكل الخطة، إلا أن المعايير أقل تقييداً من تلك الواردة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤.

إستنتاج٦٢ تنص الفقرة ١٢ من *الإطار* على أن الهدف من البيانات المالية هو تقديم معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة تكون ذات منفعة لمجموعة واسعة من المستخدمين في إتخاذ القرارات الإقتصادية. كما تنص الفقرة ١٥ من *الإطار* على أن القرارات الإقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية تتطلب تقييما لقدرة المنشأة على توليد النقد والنقد المعادل. إن إبراز نتائج العمليات المتوقفة بشكل منفصل يزود المستخدمين بمعلومات ملائمة في تقييم القدرة المستمرة للمنشأة على توليد التدفقات النقدية.

إستنتاج٦٣ فيما يخص توقيت تصنيف العملية على أنها متوقفة، درس المجلس ما إذا يتم تقديم معلومات أكثر فائدة من خلال جعل التصنيف مشروطاً بقرار مؤكد لإيقاف عملية معينة (المنهج الحالي لمعيار المحاسبة ٣٥) أو مشروطاً بتصنيف العملية على أنها محتفظ بها برسم البيع.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٦٤ قرر المجلس أنه من أجل تحقيق الإنسجام مع عرض الأصول المحتفظ بها للتصرف وبغية تحقيق المقاربة، ينبغي تصنيف العملية على أنها متوقفة عندما يتم التصرف بها أو عند تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع.

إستنتاج٦٥ يتبنى معيار المحاسبة الدولي ٣٥ أيضاً منهجاً مختلفاً عن مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً عند تلبية معايير التصنيف كمتوقف بعد إنقضاء المدة ولكن قبل إصدار البيانات المالية. ويتطلب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ بعض الإفصاحات، إلا أنه *لا* يتم عرض المكوَن كعملية متوقفة. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٥ تصنيف المكوَن على أنه متوقف.

إستنتاج٦٦ يعتقد المجلس أنه، بالإنسجام مع معيار المحاسبة الدولي ١٠ "*الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية*"، ينبغي أن لا يتم تصنيف المكوَن على أنه متوقف في البيانات المالية ما لم يلبي معايير تصنيفه على أنه كذلك في تاريخ الميزانية العمومية.

إستنتاج٦٧ فيما يخص تعريف العميلة المتوقفة، إقترحت مسودة العرض ٤ تبني تعريف بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ للعملية المتوقفة. وناقش المجلس أنه بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٥ القائم قد يكون هناك معاملات تصرف لا تلبي، رغم احتمال أن يكون لها أثر على العمليات المستمرة في المنشأة، معايير تصنيفها كنشاط متوقف. على سبيل المثال، قد تتصرف المنشأة بحصة كبيرة، ولكن ليس جميع، وحدات توليد النقد الخاصة بها العاملة في منطقة جغرافية محددة. بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٥، قد لا يلبي هذا تعريف العملية المتوقفة. بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، قد يصح ذلك إذا تم تلبية المعايير ذات الصلة.

إستنتاج٦٨ إلا أن الأغلبية الكبيرة من المجاوبين على مسودة العرض ٤ لم يوافقوا على هذا الإقتراح، وقد فضلوا بدلاً من ذلك الإحتفاظ بالمعيار الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٥ بأن العملية المتوقفة ينبغي أن تكون خطأ رئيسياً من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات.

إستنتاج٦٩ أعاد المجلس النظر في المسألة في ضوء الملاحظات التي تم إستلامها وإستنتج بأن حجم الوحدة التي يمكن تصنيفها على أنها متوقفة وفقاً لبيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ كان صغيراً جداً، مما يؤدي إلى أن المعلومات المقدمة من خلال العرض المنفصل للعمليات المتوقفة قد لا تكون ذات فائدة بالقدر الممكن.

إستنتاج٧٠ أشار المجلس أيضاً إلى أن فريق عمل القضايا المستجدة التابع لمجلس معايير المحاسبة المالية يدرس المشاكل العملية التي نشأت في تنفيذ معايير العمليات المتوقفة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤. ويدرس فريق عمل القضايا المستجدة بالتحديد ما يلي (أ) التدفقات النقدية من المكوَن الذي ينبغي أخذه بعين الإعتبار في تحديد ما إذا تم أو سيتم إلغاء التدفقات النقدية من العمليات المستمرة في المنشأة (ب) أنواع المشاركة المستمرة التي تشكل المشاركة المستمرة الهامة في عمليات مكوَن التصرف. ونتيجة لهذه المشاكل العملية، إستنتج المجلس أيضاً أنه لم يكن من المناسب تغيير تعريف العملية المتوقفة بطريقة كان من المحتمل أن تسبب في الممارسة نفس المشاكل التي ظهرت بموجب معايير المحاسبة المالية ١٤٤.

إستنتاج٧١ لذلك قرر المجلس الإحتفاظ بالمتطلب في معيار المحاسبة الدولي ٣٥ بأنه ينبغي أن تكون العملية المتوقفة عبارة عن خط رئيسي من الاعمال أو منطقة جغرافية من العمليات، مشيرا أن هذا سيتضمن عمليات قد يكون تم إستثنائها من التعريف الأمريكي قبل بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ الذي إستند إلى قطاع إبلاغ معين. غير أن المجلس يعتبر هذا كإجراء مؤقت وينوي العمل مع مجلس معايير المحاسبة المالية للوصول إلى تعريف متقارب خلال وقت قصير نسبياً.

إستنتاج٧٢ أخيراً، درس المجلس ما إذا كانت الشركات التابعة المشتراة حديثاً والتي تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع ينبغي تصنيفها دائماً على أنها متوقفة. وإستنتج المجلس أنه ينبغي تصنيفها على أنها كذلك لأنه يتم التصرف بها لأحد الأسباب التالية:-

(أ) تكون الشركة التابعة في خط أعمال مختلف عن المنشأة، لذلك فإن التصرف بها مشابه للتصرف بخط رئيسي من الأعمال.

(ب) يشترط أن يتم التصرف بالشركة التابعة من قبل منظمين لأنه يكون لدى المنشأة خلافاً لذلك الكثير من نوع محدد من العمليات في منطقة جغرافية محددة. وفي مثل هذه الحالة، يجب أن تكون الشركة التابعة عبارة عن عملية هامة.

عرض العمليات المتوقفة

إستنتاج٧٣ تقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ عرض نتائج العملية المتوقفة كمكوَن منفصل في بيان الدخل (صافي ضريبة الدخل) لجميع الفترات المعروضة.

إستنتاج٧٤ لا يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٥ عرض نتائج العملية المتوقفة كمبلغ صافي في متن بيان الدخل. ويتم بدلاً من ذلك الإفصاح عن بنود محددة إما في الملاحظات أو في متن بيان الدخل.

إستنتاج٧٥ لاحظ المجلس في مسودة العرض ٤ أنه كان يدرس عرض العمليات المتوقفة في بيان الدخل في مشروعه حول الإبلاغ عن الدخل الشامل وأنه لم يرغب في أن يحكم مسبقاً على نتيجة ذلك المشروع من خلال تغيير متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٥ فيما يخص العناصر التي ينبغي الإفصاح عنها. ونظراً لأن المشروع حول الإبلاغ عن الدخل الشامل سوف لن يكون مكتملاً كما كان متوقعاً مسبقاً، قرر المجلس أن يمشي قدماً بقراراته حول عرض العمليات المتوقفة في هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج٧٦ يعتقد المجلس أنه ينبغي إظهار العمليات المتوقفة في قسم من بيان الدخل بشكل منفصل عن العمليات المستمرة بسبب التدفقات النقدية المختلفة المتوقع أن تنشأ من نوعي العمليات. إستنتج المجلس أنه يكفي إظهار رقم صافي واحد للعمليات المتوقفة في متن بيان الدخل بسبب محدودية التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع نشوئها من العمليات. لذلك يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بتحليل المبلغ الصافي المفرد الذي ينبغي عرضه إما في الملاحظات أو في بيان الدخل*.

إستنتاج٧٧ وقد أيد أغلبية كبيرة من مجاوبي مسودة العرض ٤ هذا العرض.

* يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) من المنشاة عرض كافة بنود الدخل والمصروفات في بيان دخل شامل واحد أو بيانين (بيان دخل منفصل وبيان دخل شامل).

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الترتيبات الإنتقالية

إستنتاج٧٨ لاحظ البعض في ردهم مسودة العرض ٤ أنه قد يكون هناك صعوبات في الحصول على المعلومات اللازمة لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بأثر رجعي. وافق المجلس على أن الفهم التحليلي قد يرتبط بتحديد التاريخ الذي تلبي فيه الأصول أو مجموعات التصرف معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع وقيمتها العادلة في ذلك التاريخ. قد تنشأ المشكلات أيضاً في فصل نتائج العمليات التي تكون قد صنفت كعمليات متوقفة في فترات سابقة والتي تم إلغاء الإعتراف بها بالكامل قبل تاريخ نفاذ هذا المعيار.

إستنتاج٧٩ لذلك قرر المجلس إقتضاء تطبيق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بأثر مستقبلي وأن يتيح التطبيق بأثر رجعي فقط عندما يتم الحصول على المعلومات الضرورية في الفترات السابقة المعنية.

المصطلحات

إستنتاج٨٠ ظهرت خلال وضع هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية قضيتين فيما يخص المصطلحات:-

(أ) إستخدم مصطلح "محتمل"، و

(ب) إستخدام مصطلح "القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع".

إستنتاج٨١ في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، يوصف المصطلح "*محتمل*" على أنه يشير إلى بيع مستقبلي من "المحتمل أن يحدث". ولأغراض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يتم تعريف مصطلح "محتمل" على أن "حدوثه مرجح أكثر من عدم حدوثه" ولتحقيق المقاربة حول نفس المعنى كما هو في بيان معايير المحاسبة ١٤٤ ولتحاشي إستخدام المصطلح "محتمل" بمعاني مختلفة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يستخدم هذا المعيار عبارة "محتمل جداً". ويعتقد المجلس أن عبارة "محتمل بشكل كبير" تنطوي على احتمالية أكبر بكثير من عبارة "حدوثه مرجح أكثر من عدم حدوثه" وأنها تنطوي على نفس احتمالية عبارة مجلس معايير المحاسبة المالية "محتمل أن يحدث". وهذا ينسجم مع إستخدام المجلس لعبارة "محتمل جداً" في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج٨٢ إن أساس القياس "القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع" المستخدم في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ هو نفس أساس القياس "سعر البيع الصافي" المستخدم في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو صادر في ١٩٩٨). ويورد بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ تعريف القيمة العادلة للأصل على أنها "المبلغ الذي يمكن به شراء أو بيع ذلك الأصل في معاملة حالية بين طرفين راغبين، بإستثناء البيع الإجباري أو التصفية"، وتعريف التكاليف حتى البيع على أنها "التكاليف المتزايدة المباشرة لتنفيذ بيع معين، أي التكاليف التي تنتج مباشرة من معاملة البيع وتكون أساسية فيها والتي لم يكن سيتم تكبدها من قبل المنشأة لو لم يتم إتخاذ قرار البيع". ويورد معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تعريف سعر البيع الصافي على أنه المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل معين في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة، مطروحاً منه تكاليف التصرف. أما تكاليف التصرف فهي عبارة عن تكاليف متزايدة تُنسب مباشرة إلى التصرف بأصل معين، بإستثناء تكاليف التمويل ومصاريف ضريبة الدخل.

إستنتاج٨٣ اعتبر المجلس أن إستخدام عبارة "سعر البيع الصافي" ينسجم مع معيار المحاسبة الدولي ٣٦. إلا أنه لاحظ أن مصطلح "القيمة العادلة" مستخدم في العديد من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإستنتج المجلس أنه من الأفضل إستخدام نفس العبارة كما في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ ليكون من الواضح أنه تم تحقيق المقاربة حول هذه النقطة وتعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بحيث تنسجم المصطلحات في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ مع المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية. لذلك، فإن التعديل الهام الذي تم إجرائه من خلال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ يستبدل "سعر البيع الصافي" بعبارة "القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع" في معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

ملخص التغييرات عن مسودة العرض ٤

إستنتاج٨٤ فيما يلي التغييرات الرئيسية عن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٤:-

(أ) توضيح بأن الأصول المصنفة على أنها غير متداولة لا يعاد تصنيفها على أنها متداولة حتى تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع (الفقرة "إستنتاج ١٠").

(ب) يتم شمل الشهرة والأصول المالية بموجب عقود الإيجار في نطاق أحكام القياس لهذا المعيار (الفقرات "إستنتاج ٨ – إستنتاج ١٤").

(ج) يتم إستثناء الأصول غير المتداولة المسجلة بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في في حسابات الربح أو الخسارة من أحكام القياس لهذا المعيار (الفقرات "إستنتاج ٨ – إستنتاج ١٤").

(د) تتم معاملة الأصول التي يعاد تقييمها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨، عند تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع، بشكل منسجم مع الأصول التي لم يتم إعادة تقييمها سابقاً (الفقرتان "إستنتاج ٤٧ وإستنتاج ٤٨").

(هـ) ينسجم تخصيص خسارة إنخفاض القيمة من مجموعة التصرف مع ترتيب تخصيص خسائر إنخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (الفقرات "إستنتاج ٣٩ – إستنتاج ٤١").

(و) تم إضافة المعيار الذي يفيد أنه ينبغي أن تكون العملية المتوقفة عبارة عن خط رئيسي من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات في معيار المحاسبة الدولي ٣٥ (الفقرات "إستنتاج ٦٧ – إستنتاج ٧١").

(ز) يمكن عرض العمليات المتوقفة في متن بيان الدخل كمبلغ واحد (الفقرات "إستنتاج ٧٣ – إستنتاج ٧٧).

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مقارنة مع الجوانب ذات الصلة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤

إستنتاج ٨٥ يوضح الجدول التالي مدى المقاربة مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤:-

المتطلب	مدى المقاربة مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤
النطاق	بعض الإختلافات في النطاق التي تنشأ من الإختلافات الأخرى بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً.
معيار التصنيف كمحتفظ به برسم البيع	مقاربة كاملة.
معاملة الأصول التي سيتم تبادلها	مقاربة كاملة إذا تم صياغة مقترحات مجلس معايير المحاسبة المالية حول تبادل الأصول غير النقدية بشكلها النهائي.
معاملة الأصول التي سيتم التنازل عنها	مقاربة كاملة.
القياس عند التصنيف الأولي	مقاربة، بإستثناء فروقات التبادل التراكمية المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية التي يتم شملها في المبلغ المسجل للأصل (أو مجموعة التصرف) بموجب مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً وليس بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.
القياس اللاحق	مقاربة من حيث المبادئ، لكن تنشأ بعض الإختلافات من المتطلبات المختلفة حول القيود العاكسة لإنخفاضات القيمة السابقة.
التغييرات على خطة البيع	مقاربة حول إعادة التصنيف والقياس، بإستثناء الإختلافات التي تنشأ من المتطلبات المختلفة حول القيود العاكسة لإنخفاضات القيمة السابقة.
عرض الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع	مقاربة كاملة.
تعريف العملية المتوقفة	ليست مقاربة ولكن المجلس ينوي العمل مع مجلس معايير المحاسبة المالية للوصول إلى تعريف مقارب خلال وقت قصير نسبياً.
توقيت تصنيف العملية على أنها متوقفة	مقاربة كاملة.
عرض العملية المتوقفة	مقاربة بإستثناء أن بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ يتطلب عرض الأرباح قبل وبعد الضريبة في متن بيان الدخل كما يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ عرض ربح ما بعد الضريبة فقط (رغم أن الفصل هو أمر مسموح به).

(أ) نتيجة لمراجعة معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧)، يتم الإعتراف بهذا الفرق في بيان دخل شامل آخر.

الآراء المعارضة حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥

معارضة السيد أنطوني تي. كوب وهاري كيه. شميد

آراء١ إعترض كل من السيد كوب والسيد شميد على إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

معارضة السيد أنطوني تي. كوب

آراء٢ أبدى السيد كوب إعتراضه لأنه يعتقد أن المعيار الدولي لإعداد التقارير الماليـة يخفـق فـي تلبيـة احتياجات المستخدمين بشكل كامل في هذا المجال المهم.

آراء٣ وعندما قرر المجلس تنفيذ هذا المشروع، كان لديه هدفين – تحسين قدرة المستخدمين على تقييم مبلغ وتوقيت وشكوك التدفقات النقدية المستقبلية، وتحقيق المقاربة مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولـة عموماً. إن القدرة على تحديد الأصول (أو مجموعات الأصول) التي سيتم إسترداد قيمها بشكل رئيسي من خلال البيع وليس من خلال العمليات لها مدلولات ضمنية هامة فيمـا يخـص التـدفقات النقديـة المستقبلية. وعلى نحو مماثل، يمكن العرض المنفصل للعمليات المتوقفة المستخدمين من تمييـز تلـك الأجزاء من مؤسسة عمل ما التي لا تساهم في التدفقات النقدية المستقبلية.

آراء٤ تم التأكيد على أهمية تحديد وفصل هذه العناصر في تقرير اللجنة الخاصة حول التقرير المالي التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين – لجنة جنكنز) في العام ١٩٩٤. وأوصى تقرير لجنة جنكنز، وهو الدراسة الإستطلاعية الأكثر شـمولا ورسـمية لحاجـات المستخدمين لغاية الآن، بما يلي:-

> ينبغي توسيع [تعريف العمليات المتوقفة] ليشمل كافة العمليات المتوقفة الهامة التـي يمكـن تمييـز أصولها ونتائج عملياتها وأنشطتها مادياً وتشغيلياً ولأغراض إعداد التقارير حول مؤسسات الأعمال.

وكانت الأقسام التي تتناول العمليات المتوقفة من بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ الإجابة المباشـرة لمجلس معايير المحاسبة المالية على هذه التوصية.

آراء٥ وبالفعل بدا أن المجلس موافق في مداولاته الأولية. حيث صرح بما يلي في مسودة العرض ٤:-

> إستنتج [المجلس] أيضاً بأن تعريف العمليات المتوقفة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ يؤدي إلى عرض المزيد من المعلومات المفيدة والإفصاح عنها لمجموعة واسعة من العمليات أكثر ممـا هـو الحال في معيار المحاسبة الدولي ٣٥. وتعتبر تلك المعلومات مهمة للمستخدمين في تقيـيمهم لمبلـغ وتوقيت وشكوك التدفقات النقدية المستقبلية.

ويوافق السيد كوب على ذلك النص.

آراء٦ إلا أن المجلس قرر في النهاية أن يستبقي على التعريف في معيار المحاسبة الـدولي ٣٥، وبالتـالي أخفق في تحقيق المقاربة حول نقطة مهمة في مشروع تم تصميمه لتحقيق مثل هذه المقاربة، كما أخفق في الإستجابة إلى حاجات المستخدمين المنصوص عليها.

آراء٧ إن السبب المقدم لإجراء المجلس هو أن مشاكل التنفيذ فيما يخص بيان معايير المحاسبة الماليـة ١٤٤ قد ظهرت في الولايات المتحدة. (يبدو أن معظم هذه المشاكل ترتبط بالإرشادات المتعلقة بالتعريف في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، أكثر من كونها ترتبط بالتعريف نفسه). ويصف المجلس في الفقرة "إستنتاج ٧١" إجراءه على أنه إجراء مؤقت، ويخطط للعمل مع مجلـس معـايير المحاسـبة الماليـة للوصول فوراً إلى حل مقارب. ومن وجهة نظر السيد كوب، كان سيكون من الأفضل التوصـل إلـى مقاربة أولاً، من ثم التعامل مع أي مشاكل تنفيذ بالإشتراك مع مجلس معايير المحاسبة المالية.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معارضة السيد هاري كيه. شميد

آراء٨ فيما يلي الأسباب الرئيسية لمعارضة السيد شميد:-

(أ) ينبغي أن لا يتوقف إستهلاك / إطفاء الأصول غير المتداولة التي لا تزال قيد الإستخدام الفعال فقط بسبب قرار الإدارة بيع الأصول الذي لم يتم بعد تنفيذه بالكامل؛ و

(ب) ينبغي أن لا يستند قياس الأصول إلى قرار الإدارة الذي لم يتم بعد تنفيذه بالكامل، ويتطلب معيار قائم بشكل كبير على أساس الأحكام.

آراء٩ يعتقد السيد شميد بأن عدم إستهلاك/ إطفاء الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع ولكنها لا تزال قيد الإستخدام الفعال هو أمر خاطئ من حيث المفهوم ويؤدي بشكل خاص إلى مشاكل للعمليات المتوقفة لأن مثل هذه العمليات تمثل خط رئيسي منفصل من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات. ولا يقبل السيد شميد بأن يكون القياس بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل بديلا للإستهلاك لأنه في أغلب تلك الحالات، ستكون القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع أعلى من المبلغ المسجل لأن القيمة العادلة لمجموعات التصرف هذه سوف تعكس على الأغلب الشهرة المولدة داخلياً. لذلك، ستبقى ببساطة الأصول غير المتداولة في مجموعات التصرف هذه بمبالغها المسجلة حتى لو أنها لا تزال قيد الإستخدام الفعال، لمدة سنة واحدة أو حتى أكثر. بالإضافة لذلك، لن يكون الربح الصافي المبين بشكل منفصل في بيان الدخل للعمليات المتوقفة ذو معنى لأنه لا يتم خصم تكاليف الإستهلاك / الإطفاء للإستخدام المستمر للأصول ولا يمكن مقارنة هذا الربح مع المعلومات المعاد عرضها في الفترات المقارنة التي تم فيها تحميل الإستهلاك.

آراء١٠ يستند التصنيف المقترح "محتفظ به برسم البيع" والقياس الناتج للأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة على أنها كذلك على أساس قرار الإدارة الذي لم يتم بعد تنفيذه بالكامل والذي يطلب أحكاما مفصلة (متعلقة بسوء الإستخدام) لتعريف التصنيف ووضع الحدود الزمنية التي يمكن لهذه الأصول أن تبقى خلالها ضمن التصنيف. ومن وجهة نظر السيد شميد تتمثل النتيجة النهائية في وضع معيار مفصل بشكل واسع وقائم على أساس الأحكام.

آراء١١ يعتقد السيد شميد أنه كان من الممكن إيجاد حل أكثر بساطة ودقة عن طريق إيجاد فئة خاصة من الأصول غير المتداولة التي ستم سحبها من الإستخدام الفعلي. وكان من البساطة بمكان تطبيق مفهوم "سحبها من الإستخدام الفعلي" وكان سيتم إلغاء نوايا الإدارة من المعيار. ويتم تطبيق التصنيف بالتساوي على أي شكل من أشكال التصرف (البيع، التنازل، التبادل، التحويل ... الخ)، ولا تكون الأحكام المفصلة (مضادة لسوء الإستخدام) ولا التوضيحات ضرورية، ويكون المعيار أبسط وقائم على أساس مبدأ واضح وغير مبهم. ولا يتفق السيد شميد، عند هذه النقطة، مع الإستنتاجات الواردة في الفقرة "إستنتاج ١٨" بان تصنيف "السحب من الإستخدام الفعلي" لا يتطلب معاييرا أقل لدعمه مما تتطلب فئة "الأصول المحتفظ بها برسم البيع".

آراء ١٢ يتفق السيد شميد مع الفقرة "إستنتاج ١٧" من أساس الإستنتاجات، لكن من أجل تقديم معلومات حول البيع المقصود للأصول غير المتداولة، لا سيما العمليات المتوقفة، كان من الممكن طلب تقديم الإفصاح حالما يصبح من المحتمل بيع هذه الأصول، حتى لو كانت لا تزال قيد الإستخدام الفعلي.

آراء ١٣ يؤيد السيد شميد تماماً السعي، حيثما أمكن، إلى تحقيق المقاربة مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً، لكن فقط إذا كان حلّ المقاربة ذو جودة عالية، وهو يعتقد ان الحال ليس كذلك في هذا المعيار للأسباب المقدمة.

المحتويات

إرشادات التنفيذ حول

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥

الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقف

التوفر الفوري للبيع (فقرة ٧)	مثال١-٣
إستكمال بيع متوقع خلال سنة واحدة (فقرة ٨)	مثال ٤
الإستثناءات من معيار أن البيع ينبغي أن يتوقع إستكماله خلال سنة واحدة (الفقرتان ٨ وب١)	مثال٥-٧
تحديد ما إذا تم التنازل عن الأصل (الفقرتان ١٣ و١٤)	مثال ٨
عرض العملية المتوقفة التي تم التنازل عنها (الفقرة ١٣)	مثال ٩
تخصيص خسارة إنخفاض القيمة من مجموعة التصرف (الفقرة ٢٣)	مثال ١٠
عرض العمليات المتوقفة في بيان الدخل الشامل (الفقرة ٣٨)	مثال ١١
عرض الأصول غير المتداولة أو مجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (الفقرة ٣٨)	مثال ١٢
قياس وعرض الشركات تابعة المشتراة بهدف إعادة البيع والمصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (الفقرتان ١١ و٣٨)	مثال ١٣
الإرشادات حول أثر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح ٢٠٠٤) ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما هو منقح ٢٠٠٤) ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما هو منقح في ٢٠٠٤).	

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إرشادات التنفيذ حول
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة

ترافق هذه الإرشادات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥، لكنها ليس جزءاً منه.

التوفر الفوري للبيع (الفقرة ٧)

حتى يكون الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) مؤهلاً للتصنيف على أنه محتفظ به برسم البيع، يجب أن يتوفر للبيع الفوري في وضعه الحالي رهناً فقط بشروط عادية ومألوفة فيما يخص مبيعات تلك الأصول (أو مجموعات التصرف) (الفقرة ٧). ويتوفر الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) للبيع الفوري إذا كان لدى المنشأة حالياً النية والقدرة على نقل الأصل (أو مجموعة التصرف) إلى مشتري معين في وضعه الحالي. توضح الأمثلة ١–٣ الحالات التي يتم فيها تلبية أو عدم تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧.

المثال ١

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع مبنى مقرها الرئيسي وقد بدأت اجراءات لتحديد المشتري.

(أ) تنوي المنشأة تحويل المبنى إلى مشتري معين بعد إخلائه. ويكون الوقت اللازم لإخلاء المبنى عادي ومألوف لمبيعات مثل تلك الأصول. ويتم تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧ في تاريخ الإلتزام بالخطة.

(ب) ستستمر المنشأة بإستخدام المبنى حتى تستكمل إنشاء مبنى جديد لمقرها الرئيسي. ولا تنوي المنشأة تحويل المبنى القائم إلى مشتري معين إلا بعد إستكمال إنشاء المبنى الجديد (وإخلاء المبنى القائم). ويثبت التأخير في وقت تحويل المبنى القائم الذي تحدده المنشأة (البائع) بأن المبنى غير متوفر للبيع الفوري. ولا يتم تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧ إلا بعد إستكمال إنشاء المبنى الجديد، حتى لو تم الحصول مبكراً على إلتزام شراء مؤكد للتحويل المستقبلي للمبنى القائم.

المثال ٢

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع مرفق تصنيع وبدأت إجراءات لتحديد المشتري. وفي تاريخ الإلتزام بالخطة، يوجد سجل من طلبيات العملاء غير المكتملة.

(أ) تنوي المنشأة بيع مرفق التصنيع مع عملياته. وسيتم تحويل أي طلبيات عملاء غير مكتملة في تاريخ البيع إلى المشتري. ولن يؤثر تحويل طلبيات العملاء غير المكتملة في تاريخ البيع على توقيت تحويل المرفق. وسيتم تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧ في تاريخ الإلتزام بالخطة.

(ب) تنوي المنشأة بيع مرفق التصنيع، ولكن دون عملياته. ولا تنوي المنشأة تحويل المرفق إلى مشتري معين إلا بعد إيقاف جميع عمليات المرفق وإلغاء سجل طلبيات العملاء غير المكتملة. ويثبت التأخير في وقت تحويل المرفق الذي تحدده المنشأة (البائع) بأن المرفق غير متوفر للبيع الفوري. ولا يتم

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧ إلا بعد إيقاف عمليات المرفق، حتى لو تم الحصول مبكـراً علـى إلتزام شراء مؤكد للتحويل المستقبلي للمرفق.

المثال ٣

منشأة تشتري عن طريق غلق الرهن ممتلكات تشمل أرض ومباني تنوي بيعها.

(أ) لا تنوي المنشأة تحويل الممتلكات إلى مشتري معين إلا بعد انتهاءها من أعمال التجديد لزيادة قيمة بيع الممتلكات. ويثبت التأخير في وقت تحويل الممتلكات الذي تحدده المنشأة (البائع) بأن الممتلكات غيـر متوفرة للبيع الفوري. ولا يتم تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧ إلا بعد إستكمال أعمال التجديد.

(ب) بعد الإنتهاء من أعمال التجديد وتصنيف الممتلكات على أنها محتفظ بها برسم البيع ولكن قبل الحصول على إلتزام مؤكد بالشراء، تدرك المنشأة الأضرار البيئية التي تحتاج لحلول. لا زالت المنشأة تنـوي بيع الممتلكات. إلا أن المنشأة ليس لديها القدرة على تحويل الممتلكات إلى مشتري معين إلا بعد إنجاز الحل. ويثبت التأخير في وقت تحويل الممتلكات الذي يحدده آخرون قبل الحصول على إلتزام مؤكـد بالشراء بأن الممتلكات غير متوفرة للبيع الفوري. ولا يتم تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧. ويتم إعادة تصنيف الممتلكات على أنها محتفظ بها ومستخدمة وفقاً للفقرة ٢٦.

إستكمال بيع متوقع خلال سنة واحدة (الفقرة ٨)

المثال ٤

حتى يكون بيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) مؤهلاً للتصنيف على أنه محتفظ به برسم البيع، يجب أن يكون محتملا جداً (الفقرة ٧)، ويجب أن يتوقع أن يكون نقل ملكية الأصل (أو مجموعة التـصرف) مؤهلاً للإعتراف به كبيع مكتمل خلال سنة واحدة (الفقرة ٨). ولا يتم تلبية ذلك المعيار في الحالات التاليـة، على سبيل المثال:-

(أ) منشأة هي عبارة عن شركة إيجارات وتمويل تجارية تحتفظ بمعدات برسم البيع أو الإيجار توقفت عن تأجيرها مؤخراً ولم يتم بعد تحديد الشكل النهائي لمعاملة مستقبلية (بيع أو تأجير).

(ب) منشأة ملتزمة بخطة "لبيع" ممتلكات قيد الإستخدام، ومحاسبة تحويل الممتلكات على أنه بيـع وإعـادة إستئجار تمويلي.

إستثناءات من المعيار الوارد في الفقرة ٨

ينطبق الإستثناء من متطلب السنة الواحدة في الفقرة ٨ في حالات محدودة سيتم فيها تمديـد (أو انه تم تمديـد) الفترة المطلوبة لإكمال بيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) بسبب أحداث أو ظـروف خـارج سيطرة المنشأة وتم تلبية شروط محددة (الفقرتان ٩ وب١). وتوضح الأمثلة ٥–٧ تلك الحالات.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال ٥

منشأة في مجال صناعة توليد الطاقة ملتزمة بخطة ما لبيع مجموعة تصرف تمثل حصة كبيرة من عملياتها المنظمة. ويتطلب البيع موافقة هيئة تنظيمية من الممكن أن تمدد الفترة المطلوبة لإكمال البيع لأكثر من سنة واحدة. ولا يمكن البدء بالإجراءات اللازمة للحصول على تلك الموافقة إلا بعد معرفة المشتري والحصول على إلتزام مؤكد بالشراء. إلا أن إلتزام الشراء المؤكد يكون محتمل جداً خلال سنة واحدة. وفي تلك الحالة، يتم تلبية الشروط الواردة في فقرة ب١(أ) لإستثناء معين من متطلب السنة الواحدة في الفقرة ٨.

المثال ٦

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع مرفق تصنيع في وضعه الحالي وتصنيف المرفق على أنه محتفظ به برسم البيع في ذلك التاريخ. وبعد الحصول على إلتزام مؤكد بالشراء، يحدد فحص المشتري للممتلكات الأضرار البيئية التي لم يعلم بوجودها مسبقاً. والمنشأة مطالبة من قبل المشتري بإصلاح الضرر مما سيمدد الفترة المطلوبة لإكمال البيع لأكثر من سنة واحدة. إلا أن المنشأة بدأت بإجراءات لإصلاح الضرر، ومن المحتمل جداً حدوث إصلاح مرضٍ للأضرار. وفي تلك الحالة، يتم تلبية الشروط الواردة في فقرة ب١(أ) لإستثناء معين من متطلب السنة الواحدة في الفقرة ٨.

المثال ٧

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع الأصل غير المتداول وتصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع في ذلك التاريخ.

(أ) خلال فترة السنة الواحدة الأولية، تدهورت أوضاع السوق التي كانت قائمة في تاريخ تصنيف الأصل مبدئياً على أنه محتفظ به برسم البيع، ونتيجة لذلك لا يتم بيع الأصل بحلول نهاية الفترة. وخلال تلك الفترة، أصدرت المنشأة بيانات استدراج لكنها لم تتسلم أي عروض معقولة لشراء الأصل، ورداً على ذلك قامت بتخفيض السعر. وإستمر التداول النشط للأصل بسعر معقول نظراً للتغير في أوضاع السوق، لذلك يتم تلبية المعايير في الفقرتين ٧ و٨. وفي تلك الحالة، يتم تلبية الشروط الواردة في فقرة ب١(ج) لإستثناء معين من متطلب السنة الواحدة في الفقرة ٨. وفي نهاية فترة السنة الواحدة الاولية، يبقى الأصل مصنفاً على أنه محتفظ به برسم البيع.

(ب) خلال فترة السنة الواحدة التالية، تدهورت أوضاع السوق أكثر، ولا يتم بيع الأصل بحلول نهاية تلك الفترة. وتعتقد المنشأة بأن أوضاع السوق سوف تتحسن ولم تخفض من سعر الأصل أكثر. ويستمر الإحتفاظ بالأصل على أنه برسم البيع، ولكن بسعر يزيد عن قيمته العادلة الحالية. وفي تلك الحالة، يثبت عدم تخفيض السعر بأن الأصل غير متوفر للبيع الفوري كما تقتضي الفقرة ٧. بالإضافة لذلك، تتطلب الفقرة ٨ أيضاً أن يتم تسويق الأصل بسعر معقول بالنسبة إلى قيمته العادلة الحالية. لذلك لا يتم تلبية الشروط الواردة في الفقرة ب١(ج) لإستثناء معين من متطلب السنة الواحدة في الفقرة ٨. ويتم إعادة تصنيف الأصل على أنه محتفظ به ومستخدم وفقاً للفقرة ٢٦.

تحديد ما إذا تم التنازل عن الأصل

تحدد الفقرتان ١٣ و١٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية متطلبات معاملة الأصول على أنها متنازل عنها. ويوضح المثال ٨ متى لا يتم التنازل عن الأصل.

المثال ٨

منشأة تتوقف عن إستخدام ورشة التصنيع لأن الطلب على منتجاتها انخفض. إلا أنه تـتم المحافظـة علـى الورشة في حالة قابلة للتشغيل ومن المتوقع أن يعاد إستخدامها إذا ارتفع مستوى الطلب. لا تعتبـر الورشـة على أنها تم التنازل عنها.

عرض العملية المتوقفة التي تم التنازل عنها

تمنع الفقرة ١٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تصنيف الأصول التي سيتم التنازل عنها على أنهـا محتفظ بها برسم البيع. لكن إذا كانت الأصول التي سيتم التنازل عنها عبارة عن خط رئيسي من الأعمـال أو منطقة جغرافية من العمليات، يتم الإبلاغ عنها في العمليات المتوقفة في التاريخ الذي يتم فيه التنازل عنهـا. ويوضح المثال ٩ هذا الأمر.

المثال ٩

قررت منشأة معينة في أكتوبر ٢٠٠٥ التنازل عن جميع معامل القطن التي تمتلكها، والتي تشكل خط رئيسي من الأعمال. ويتوقف العمل بأكمله في معامل القطن خلال السنة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١. وفي البيانـات المالية للسنة المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١، يتم معاملة النتائج والتدفقات النقدية لمعامل القطن على أنها عمليات مستمرة. وفي البيانات المالية للسنة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١، تتم معاملة النتائج والتدفقات النقدية لمعامـل القطن على أنها عمليات متوقفة وتقدم المنشأة الإفصاحات التي تقتضيها الفقرتين ٣٣ و٣٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

تخصيص خسارة إنخفاض القيمة من مجموعة التصرف

تقتضي الفقرة ٢٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أن تؤدي خسارة إنخفاض القيمـة (أو أي ربـح لاحق) معترف به لمجموعة تصرف معينة إلى تخفيض (أو زيادة) المبلغ المسجل للأصول غير المتداولة في المجموعة التي تندرج ضمن نطاق متطلبات القياس للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، بترتيب التخصيص المبين في الفقرتين ١٠٤ و١٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح ٢٠٠٤). يوضح المثـال ١٠ تخصيص خسارة إنخفاض القيمة من مجموعة التصرف.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال ١٠

منشأة تخطط للتصرف في مجموعة من أصولها (كبيع أصول). وتشكل الأصول مجموعة تـصرف، ويـتم قياسها كما يلي:-

	المبلغ المسجل في نهاية فترة إعداد التقارير قبل تصنيف الإحتفاظ برسم البيع وحدة عملة [أ]	المبلغ المسجل تم إعادة قياسه مباشرة قبل تصنيف الإحتفاظ برسم البيع وحدة عملة
الشهرة	١,٥٠٠	١,٥٠٠
الممتلكات والمصانع والمعدات (المـسجلة بالمبـالغ المعاد تقييمها)	٤,٦٠٠	٤,٠٠٠
الممتلكات والمصانع والمعـدات (المـسجلة بـسعر التكلفة)	٥,٧٠٠	٥,٧٠٠
المخزون	٢,٤٠٠	٢,٢٠٠
الأصول المالية المتوفرة برسم البيع	١,٨٠٠	١,٥٠٠
المجموع	**١٦,٠٠٠**	**١٤,٩٠٠**

[أ] يتم التعبير في هذه الإرشادات عن المبالغ النقدية بـ "وحدات العملة".

تعترف المنشأة بخسارة قيمتها ١,١٠٠ وحدة عملة (١٦,٠٠٠ وحدة عملة – ١٤,٩٠٠ وحدة عملة) مباشـرة قبل تصنيف مجموعة التصرف على أنها محتفظ بها برسم البيع.

تقدر المنشأة القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع لمجموعة التصرف بقيمة ١٣,٠٠٠ وحدة عملة. ولأن المنشأة تقيس مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بمبلغها المـسجل أو القيمـة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل، تعترف المنشأة بخسارة إنخفاض القيمة بقيمـة ١,٩٠٠ وحدة عملة (١٤,٩٠٠ وحدة عملة – ١٣,٠٠٠ وحدة عملة) عند تصنيف المجموعة بشكل أولي علـى أنهـا محتفظ بها برسم البيع.

يتم تخصيص خسارة إنخفاض القيمة للأصول غير المتداولة التي تنطبق عليها متطلبات قياس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. لذلك لا يتم تخصيص خسارة إنخفاض القيمة للمخزون والأصول الماليـة المتـوفرة برسم للبيع. ويتم تخصيص الخسارة للأصول الأخرى حسب ترتيب التخصيص الموضح في الفقرتين ١٠٤ و ١٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح ٢٠٠٤).

ويمكن توضيح التخصيص كما يلي:-

	المبلغ المسجل تم إعادة قياسه مباشرة قبل تصنيف الإحتفاظ برسم البيع وحدة عملة	خسارة إنخفاض القيمة المخصصة وحدة عملة	المبلغ المسجل بعد تخصيص خسارة إنخفاض القيمة وحدة عملة
الشهرة	١,٥٠٠	(١,٥٠٠)	٠
الممتلكـات والمـصانع والمعـدات (المسجلة بالمبالغ المعاد تقييمها)	٤,٠٠٠	(١٦٥)	٣,٨٣٥
الممتلكـات والمـصانع والمعـدات (المسجلة بسعر التكلفة)	٥,٧٠٠	(٢٣٥)	٥,٤٦٥
المخزون	٢,٢٠٠	-	٢,٢٠٠
الأصول المالية المتوفرة برسم البيع	١,٥٠٠	-	١,٥٠٠
المجموع	**١٤,٩٠٠**	**(١,٩٠٠)**	**١٣,٠٠٠**

أولاً، تخفض خسارة إنخفاض القيمة أي مبلغ للشهرة. من ثم يتم تخصيص الخسارة المتبقية للأصول الأخرى على أساس تناسبي على المبالغ المسجلة لتلك الأصول.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عرض العمليات المتوقفة في بيان الدخل الشامل

تقتضي الفقرة ٣٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية من المنشأة الإفصاح عن مبلغ واحد في بيان الدخل الشامل للعمليات المتوقفة مع تحليل في الملاحظات أو قسم من بيان الدخل الشامل منفصلاً عن العمليات المستمرة. يوضح المثال ١١ كيف يمكن تلبية هذه المتطلبات.

المثال ١١

مجموعة XYZ – بيان الدخل الشامل للسنة المنتهية في ٢x٠٢/١٢/٣١ (يوضح تصنيف المصاريف حسب الوظيفة) (بآلاف من وحدات العملة)

	٢x٢٠	١x٢٠
العمليات المستمرة		
الإيراد	×	×
تكلفة المبيعات	(×)	(×)
الربح الإجمالي	×	×
دخل آخر	×	×
تكاليف التوزيع	(×)	(×)
مصاريف إدارية	(×)	(×)
مصاريف أخرى	(×)	(×)
تكاليف التمويل	(×)	(×)
حصة الشركات الزميلة من الربح	×	×
الربح قبل الضريبة	×	×
مصروف ضريبة الدخل	(×)	(×)
ربح الفترة من العمليات المستمرة	×	×
العمليات المتوقفة		
ربح الفترة من العمليات المتوقفة [أ]	×	×
ربح الفترة	×	×
منسوبة إلى:		
أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم	×	×
حقوق الأقلية	×	×
	×	**×**
منسوب إلى		
الربح للفترة من العمليات المستمرة	×	×
الربح للفترة من العمليات المتوقفة	×	×
الربح للفترة المنسوب إلى مالكي الشركة الأم	×	×
الحصص غير المسيطرة		
الربح للفترة من العمليات المستمرة	×	×
الربح للفترة من العمليات المتوقفة	×	×
الربح للفترة المنسوب إلى الحصص غير المسيطرة	×	×

(أ) يتم تقديم التحليلات المطلوبة في الملاحظات.

عرض الأصول غير المتداولة أو مجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع

تقتضي الفقرة ٣٨ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية من المنشأة عـرض الأصـل غيـر المتـداول المصنف على أنه محتفظ به برسم البيع وأصول مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل عن الأصول الأخرى في بيان المركز المالي. كما يتم أيـضاً عـرض إلتزامـات مجموعـة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل عن الإلتزامات الأخرى في بيـان المركـز المالي. ولا يتم معادلة هذه الأصول والإلتزامات ويتم عرضها كمبلـغ واحـد. ويوضـح المثـال ١٢ هـذه المتطلبات.

المثال ١٢

في نهاية عام ٢x٠٥، تقرر المنشأة التصرف بجزء من أصولها (والإلتزامات المرتبطة بها بـشكل مباشـر). ويتخذ التصرف، الذي يلبي المعايير في الفقرتين ٧ و ٨ ليتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيـع، شـكل مجموعتي تصرف، على النحو التالي:

	المبلغ المسجل بعد تصنيف الإحتفاظ برسم البيع	
	مجموعة التصرف ١: وحدة عملة	مجموعة التصرف ٢: وحدة عملة
ممتلكات ومصانع ومعدات	٤,٩٠٠	١,٧٠٠
أصول مالية متوفرة برسم اللبيع	١,٤٠٠ (أ)	- -
الإلتزامات	(٢,٤٠٠)	(٩٠٠)
صـــافي المبلـــغ المـــسجل لمجموعة التصرف	**٣,٩٠٠**	**٨٠٠**
(أ) تم الإعتراف بمبلغ ٤٠٠ وحدة عملة متعلق بهذه الأصول مباشرة في حقوق الملكية.		

إن عرض مجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع يمكن أن تظهر على النحو التالي في بيان الدخل الشامل الآخر و المتراكم في حقوق الملكية للمنشأة:

	٢ ×٠٥	٢ ×٠٤
الأصول		
الأصول غير المتداولة		
أ.أ.أ	×	×
ب.ب.ب	×	×
ج.ج.ج	×	×
	×	×
الأصول المتداولة		
د.د.د	×	×
هـ.هـ.هـ.	×	×
	×	×
الأصول غير المتداولة المصنفة علـى أنها محتفظ بها برسم البيع	٨,٠٠٠	-
	×	×
مجموع الأصول	×	×

يتبع...

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

	٢٠×٥	٢٠×٤
حقوق الملكية والإلتزامات		
حقوق الملكية المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكيـة فـي الشركة الأم		
و.و.و	×	×
ز.ز.ز	×	×
المبالغ المعترف بها مباشرة في بيان الدخل الشامل الآخر و متراكم حقوق الملكية المتعلقة بالأصول غير المتداولـة المحتفظ بها برسم البيع	٤٠٠	-
	×	×
حقوق الأقلية	×	×
مجموع حقوق الملكية	×	×
الإلتزامات غير المتداولة		
ح.ح.ح	×	×
ط.ط.ط	×	×
ي.ي.ي	×	×
	×	×
الإلتزامات المتداولة		
ك.ك.ك	×	×
ل.ل.ل	×	×
م.م.م	×	×
	×	×
الإلتزامات المرتبطة مباشرة بالأصـول غيـر المتداولـة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع	٣,٣٠٠	-
	×	×
مجموع الإلتزامات	×	×
مجموع حقوق الملكية والإلتزامات	×	×

إن متطلبات عرض الأصول (أو مجموعات التصرف) المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع فـي نهايـة فترة التقرير لا تنطبق بأثر رجعي. لذلك لا يتم إعادة عرض بيان المركز المالي المقارنة لأي فترات سابقة.

قياس وعرض الشركات التابعة المشتراة بهدف إعادة البيع والمصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع

لا يتم إعفاء الشركة التابعة المشتراة بهدف البيع من التوحيد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانـات الماليـة الموحدة والمنفصلة"*. لكن إذا إستوفت المعايير في الفقرة ١١، فإنه يتم عرضها كمجموعة تصرف مصنفة علـى أنها محتفظ بها برسم البيع. ويوضح المثال ١٣ هذه المتطلبات.

المثال ١٣

تشتري المنشأة (أ) المنشأة (ح) التي هي شركة قابضة ذات شركتين تابعتين، ق١ و ق٢. ويـتم شـراء الـشركة التابعة ق٢ حصرياً بهدف بيعها وهي تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع. ووفقاً للفقرة ٣٢(ج)، تكون الشركة التابعة ق٢ هي أيضاً عملية متوقفة.

إن القيمة العادلة المقدرة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع للشركة التابعة ق٢ هي ١٣٥ وحدة عملة. وتحاسب المنشأة (أ) الشركة التابعة ق٢ كما يلي:-

- تقيس الشركة (أ) مبدئياً الإلتزامات القابلة للتحديد الخاصة بالشركة التابعة ق٢ بالقيمة العادلة، مثلاً ٤٠ وحدة عملة.
- تقيس الشركة (أ) مبدئياً الأصول المشتراة بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع الخاصة بالشركة التابعة ق٢ (١٣٥ وحدة عملة) زائد القيمة العادلة للإلتزامات القابلة للتحديد (٤٠ وحدة عملة)، أي (١٧٥ وحدة عملة).
- في نهاية فترة إعداد التقارير، تعيد الشركة (أ) قياس مجموعة التصرف بتكلفتها أو قيمتها العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل، مثلاً ١٣٠ وحدة عملة. ويتم إعادة قياس الإلتزامات وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية المعمول بها، مثلاً ٣٥ وحدة عملة. ويتم قياس إجمالي الأصول بما يلي: ١٣٠ وحدة عملة + ٣٥ وحدة عملة، أي ١٦٥ وحدة عملة.
- في نهاية فترة إعداد التقارير، تعرض الشركة (أ) الأصول والإلتزامات بشكل منفصل عن الأصول والإلتزامات الأخرى في بياناتها المالية الموحدة كما هو موضح في المثال ١٢ "*عرض الأصول غير المتداولة أو مجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع*"، و
- في بيان الدخل الشامل، تعرض الشركة (أ) مجموع ربح أو خسارة بعد الضريبة للشركة التابعة ق٢، وربح أو خسارة بعد الضريبة المعترف بها عند إعادة القياس اللاحق للشركة التابعة ق٢ التي تساوي إعادة القياس لمجموعة التصرف من ١٣٥ وحدة عملة إلى ١٣٠ وحدة عملة.

إن التحليل الإضافي للأصول والإلتزامات أو التغير في قيمة مجموعة التصرف هو أمر غير مطلوب.

الإرشادات حول أثر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح ٢٠٠٤)، ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما هو منقح ٢٠٠٤)

يتضمن كل من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح ٢٠٠٤) ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما هو منقح ٢٠٠٤) متضمناً التغييرات التي تنشأ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ على النحو التالي:-

تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*" كما هو موضح أدناه .

تم استبدال جميع الإشارات إلى "سعر البيع الصافي" بـ "القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع".

وتم تعديل الفقرة ٢ بحيث تنص على ما يلي:

٢ يتم تطبيق هذا المعيار في محاسبة إنخفاض القيمة لجميع الأصول، بإستثناء:

(أ).....

(١) **الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة".**

تم تعديل الفقرة ٣ بحيث تنص على ما يلي:

٣ لا ينطبق هذا المعيار على المخزون، أو الأصول الناشئة عن عقود الإنشاء، أو أصول الضريبة المؤجلة، أو الأصول الناشئة من منافع الموظفين، أو الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (أو المشمولة ضمن مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) لأن المعايير الحالية المطبقة على هذه الأصول تحتوي متطلبات الإعتراف بهذه الأصول وقياسها.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تم تعديل الفقرة ٦ بحيث تنص على ما يلي:-

...

أ وحدة توليد النقد **هي أصغر مجموعة قابلة للتحديد من الأصول التي تولد تدفقات نقدية واردة من ~~الإستخدام المستمر~~ وتعتبر مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الواردة من أصول أو مجموعات أصول أخرى.**

...

تم إضافة تذييل إلى آخر جملة من الفقرة ١٢(و) كما يلي:-

* ما أن يلبي الأصل معايير تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتم تضمينه في مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع)، فإنه يتم إستثنائه من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وتتم محاسبته وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *" الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة"*.

تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" كما هو مبين أدناه.

تم تعديل الفقرة ٣ بحيث تنص على ما يلي:-

٣... على سبيل المثال، لا ينطبق هذا المعيار على:-

أ ...

ح الأصول غير الملموسة غير المتداولة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (أو المشمولة ضمن مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *"الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة"*.

تم تعديل الفقرة ٩٧ بحيث تنص على ما يلي:-

٩٧ يتوقف الإطفاء في التاريخ الذي يصنف فيه الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع (أو المشمول ضمن مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ والتاريخ الذي يتم فيه إلغاء الإعتراف بالأصل- أيهما يأتي أولا.

تم تعديل الفقرة ١١٧ بحيث تنص على ما يلي:

١١٧ ... لا يتوقف إطفاء الأصل غير الملموس ذو عمر إنتاجي محدد عندما لا يتم إستخدام الأصل غير الملموس بعد ذلك، ما لم يتم إستهلاك الأصل بالكامل أو يتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتم شمله ضمن مجموعة التصرف التي يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

تم تعديل الفقرة ١١٨(هـ) (٢) بحيث تنص على ما يلي:-

(٢) الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع أو المشمولة ضمن مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ وعمليات التصرف الأخرى.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦
إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية

تحتوي هذه النسخة على تعديلات الناتجة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة حتى ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ "*إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية*" من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولي في ديسمبر ٢٠٠٤.

تم تعديل المعيار ٦ والوثائق المرفقة بناءاً على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- التعديل على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ و٦ (الصادر في يونيو ٢٠٠٥)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ "*القطاعات التشغيلية*" (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٦)
- معيار المحاسبة الدولي "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧)

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

الفقرات

مقدمة	مقدمة١-٥
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦	
إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية	
الهدف	١ - ٢
النطاق	٣- ٥
الإعتراف بأصول الإستكشاف والتقييم	٦- ٧
الإستثناء المؤقت من معيار المحاسبة الدولي ٨ الفقرتين ١١ و ١٢	٦- ٧
قياس أصول الإستكشاف والتقييم	٨-١٤
القياس عند الإعتراف	٨
عناصر تكلفة أصول الإستكشاف والتقييم	٩-١١
القياس بعد الإعتراف	١٢
التغيرات في السياسات المحاسبية	١٣-١٤
العرض	١٥-١٧
تصنيف أصول الإستكشاف والتقييم	١٥-١٦
إعادة تصنيف أصول الإستكشاف والتقييم	١٧
إنخفاض القيمة	١٨-٢٢
الإعتراف والقياس	١٨-٢٠
تحديد المستوى الذي يتم عنده تقييم أصول الإستكشاف والتقييم لتحديد الإنخفاض	٢١-٢٢
الإفصاح	٢٣-٢٥
تاريخ النفاذ	٢٦
أحكام إنتقالية	٢٧
الملاحق	
أ المصطلحات المعرفة	
ب التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى	
موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦	
موافقة المجلس على تعديلات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦	
أساس الإستنتاجات	
الآراء المعارضة	

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ *"إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية"* مبين في الفقرات ١-٢٧ والملحقين أ و ب. تتساوى جميع الفقرات في الصلاحية، وتبين الفقرات في **الخط الغامق** المبادئ الرئيسية، والمصطلحات المعرفة في الملحق أ مطبوعة *بالخط المائل* عند ظهورها للمرة الأولى في المعيار، وأعطيت التعريفات الأخرى في قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. يجب أن يقرأ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ في سياق هدفه وأساس الإستنتاجات *والمقدمة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإطار إعداد وعرض البيانات المالية*. يوفر معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية عند عدم وجود إرشادات صريحة.

مقدمة

أسباب إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ١ قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية تطوير معيار دولي لإعداد التقارير المالية لإستكشاف وتقييم الموارد المعدنية للأسباب التالية:-

(أ) حتى الآن لا يوجد معيار دولي لإعداد التقارير المالية يتناول بالتحديد المحاسبة المتعلقة بهذه الأنشطة، وهي مستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"*. إلى جانب ذلك " الحقوق المعدنية والموارد المعدنية مثل النفط والغاز الطبيعي والموارد المماثلة غير المتجددة " مستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*، وتبعاً لذلك طلب من المنشأة تحديد سياستها المحاسبية لإستكشاف وتقييم الموارد المعدنية حسب الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*.

(ب) تختلف الآراء بشأن كيفية محاسبة مصروفات الإستكشاف والتقييم حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ج) تتنوع الممارسات المحاسبية لأصول الإستكشاف والتقييم بموجب متطلبات الهيئات الأخرى التي تضع المعايير، وكثيراً ما تختلف عن الممارسات في القطاعات الأخرى للمصروفات التي يمكن إعتبارها متشابهة (على سبيل المثال الممارسات المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٨).

(د) إن مصروفات الإستكشاف والتقييم هامة بالنسبة للمنشآت العاملة في الأنشطة الإستخراجية.

(ه) هناك عدد متزايد من المنشآت التي تتحمل مصروفات الإستكشاف والتقييم التي تعرض بياناتها المالية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويتوقع أن تتبع المزيد من المنشآت هذا المنهج وذلك إبتداءاً من عام ٢٠٠٥.

مقدمة ٢ أنشأت المنظمة السابقة للمجلس وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية لجنة توجيهية في عام ١٩٩٨ للقيام بالعمل المبدئي الخاص بالمحاسبة وإعداد التقارير المالية من قبل المنشآت العاملة في الأنشطة الإستخراجية، وفي نوفمبر ٢٠٠٠ نشرت اللجنة التوجيهية ورقة مواضيع هي *الصناعات الإستخراجية*.

مقدمة ٣ في يوليو ٢٠٠١ أعلن المجلس أنه سيعيد البدء بالمشروع فقط عندما يسمح وقت جدول الأعمال بذلك، وبالرغم من أن المجلس أدرك أهمية المحاسبة للأنشطة الإستخراجية بشكل عام فقد قرر في سبتمبر ٢٠٠٢ أنه ليس من المجدي إكمال التحليل المفصل المطلوب لهذا المشروع، والحصول على مدخلات مناسبة من المشاركين، والقيام بالعملية الضرورية العادية للمجلس في حينه لتنفيذ التغييرات قبل أن تتبنى العديد من المنشآت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠٠٥.

مقدمة ٤ إن أهداف المجلس لهذه المرحلة من مشروع الأنشطة الإستخراجية تتلخص بما يلي:-

(أ) إجراء تحسينات محدودة للممارسات المحاسبية لمصروفات الإستكشاف والتقييم بدون طلب

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تغييرات رئيسية قد تعكس عندما يقوم المجلس بمراجعة شاملة للممارسات المحاسبية التي تستخدمها المنشآت العاملة في إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

(ب) تحديد الظروف التي يجب فيها على المنشآت التي تعترف بأصول الإستكشاف والتقييم إختبار هذه الأصول لتحديد الإنخفاض في القيمة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"*.

(ج) الطلب من المنشآت العاملة في إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية الإفصاح عن المعلومات الخاصة بأصول الإستكشاف والتقييم والمستوى المقيمة عنده هذه الأصول لتحديد الإنخفاض في القيمة وأية خسائر في الإنخفاض في القيمة معترف بها.

الملامح الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ٥ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية:-

(أ) يسمح للمنشأة بتطوير سياسة محاسبية لأصول الإستكشاف والتقييم بدون الإعتبار بشكل محدد للمتطلبات في الفقرتين ١١ و١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨، وهكذا يمكن للمنشأة التي تتبنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ الإستمرار في إستخدام السياسات المحاسبية المطبقة فوراً قبل تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، ويشمل ذلك الإستمرار في إستخدام ممارسات الإعتراف والقياس التي هي جزء من هذه السياسات المحاسبية.

(ب) يتطلب أن تقوم المنشآت التي تعترف بأصول الإستكشاف والتقييم بأداء إختبار لإنخفاض قيمة هذه الأصول عندما توحي الحقائق والظروف أن المبلغ المسجل للأصول قد يزيد عن مبلغها القابل للإسترداد.

(ج) يغير الإعتراف بالإنخفاض في القيمة من الإعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ولكنه يقيس الإنخفاض حسب ذلك المعيار عندما يتم تحديد الإنخفاض.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦
إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية

الهدف

١ إن هدف هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هو تحديد التقارير المالية *لإستكشاف وتقييم الموارد المعدنية*.

٢ يتطلب المعيار بشكل خاص ما يلي:-

(أ) تحسينات محدودة على الممارسات المحاسبية الحالية *لمصروفات الإستكشاف والتقييم*.

(ب) أن تقوم المنشآت التي تعترف *بأصول الإستكشاف والتقييم* بتقييم هذه الأصول لتحديد الإنخفاض في القيمة حسب هذا المعيار وقياس أي إنخفاض في القيمة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"*.

(ج) إفصاحات تحدد وتوضح المبالغ في البيانات المالية للمنشأة الناجمة من إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية وتساعد مستخدمي هذه البيانات المالية على فهم مبلغ وتوقيت وتأكيد حدوث التدفقات النقدية المستقبلية من أية أصول إستكشاف وتقييم معترف بها.

النطاق

٣ على المنشأة تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على مصروفات الإستكشاف والتقييم التي تتحملها.

٤ لا يتناول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية النواحي الأخرى لمحاسبة المنشآت العاملة في إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

٥ على المنشأة عدم تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على المصروفات التي تم تحملها:-

(أ) قبل إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية مثل المصروفات التي تم تحملها قبل أن تحصل المنشأة على الحقوق القانونية لإستكشاف منطقة محددة.

(ب) بعد إظهار الجدوى الفنية والفائدة التجارية لإستخراج مورد معدني.

الإعتراف بأصول الإستكشاف والتقييم

الإستثناء المؤقت من معيار المحاسبة الدولي ٨ الفقرتين ١١ و١٢

٦ عند تطوير المنشأة لسياساتها المحاسبية على المنشأة التي تعترف بأصول الإستكشاف والتقييم تطبيق الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٧ تحدد الفقرتان ١١و١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ مصادر المتطلبات والإرشادات ذات الصلاحية التي يطلب من الإدارة أخذها في الإعتبار عند تطوير سياسة محاسبية لبند إذا لم يكن هناك معيار دولي لإعداد التقارير المالية ينطبق بالتحديد على ذلك البند، ومع مراعاة الفقرتين ٩ و١٠ أدناه يستثني هذا المعيار المنشأة من تطبيق هاتين الفقرتين على سياساتها المحاسبية للإعتراف بأصول الإستكشاف والتقييم وقياسها.

قياس أصول الإستكشاف والتقييم

القياس عند الإعتراف

٨ **يتم قياس أصول الإستكشاف والتقييم بمقدار التكلفة.**

عناصر تكلفة أصول الإستكشاف والتقييم

٩ على المنشأة تحديد سياسات محاسبية تبين أية مصروفات يتم الإعتراف بها كأصول إستكشاف وتقييم وتطبيق السياسة بشكل متسق، وعند إجراء هذا التحديد على المنشأة إعتبار الدرجة التي يمكن بها ربط المصروفات مع إيجاد موارد معدنية محددة، وفيما يلي أمثلة على المصروفات التي يمكن إدخالها في القياس المبدئي لأصول الإستكشاف والتقييم (القائمة ليست شاملة):-

(أ) الحصول على حقوق الإستكشاف؛

(ب) الدراسات الطبوغرافية والجيولوجية والجيوكيميائية والجيوفيزيائية؛

(ج) الحفر الإستكشافي؛

(د) حفر الخنادق؛

(هـ) أخذ العينات وفحصها؛ و

(و) الأنشطة المتعلقة بتقييم الجدوى الفنية والفائدة التجارية لإستخراج المورد المعدني.

١٠ لا يتم الإعتراف بالمصروفات المتعلقة بتطوير الموارد المعدنية كأصول إستكشاف وتقييم، ويوفر *الإطار* ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"* الإرشادات بشأن الإعتراف بالأصول الناجمة عن التطوير.

١١ حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"* على المنشأة الإعتراف بأية إلتزامات عن الإزالة والإستعاد التي يتم تحملها أثناء فترة معينة نتيجة للقيام بإستكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

القياس بعد الإعتراف

١٢ بعد الإعتراف على المنشأة تطبيق إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم على أصول الإستكشاف والتقييم، وإذا تم تطبيق نموذج إعادة التقييم (إما النموذج في معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* أو النموذج في معيار المحاسبة الدولي ٣٨) فإنه يجب أن يكون متوافقاً مع تصنيف الأصول (أنظر الفقرة ١٥).

التغيرات في السياسات المحاسبية

١٣ يمكن للمنشأة أن تغير سياساتها المحاسبية لمصروفات الإستكشاف والتقييم إذا كان التغيير يجعل البيانات المالية ملائمة أكثر لاحتياجات المستخدمين فيما يتعلق بإتخاذ القرارات الإقتصادية وليست أقل موثوقية، أو أكثر موثوقية وليست أقل ملاءمة لهذه الإحتياجات، وعلى المنشأة الحكم على الملاءمة والموثوقية بإستخدام المقاييس في معيار المحاسبة الدولي ٨.

١٤ لأجل أن تبرر المنشأة تغيير سياساتها المحاسبية لمصروفات الإستكشاف والتقييم عليها إظهار أن التغيير يجعل بياناتها المالية أقرب لتلبية المقاييس في معيار المحاسبة الدولي ٨، إلا أن التغيير ليس بحاجة لتحقيق الإمتثال الكامل لهذه المقاييس.

العرض

تصنيف أصول الإستكشاف والتقييم

١٥ على المنشأة تصنيف أصول الاسكشاف والتقييم كملموسة أو غير ملموسة حسب طبيعة الأصول الممتلكة وتطبيق التصنيف بشكل متسق.

١٦ تتم معاملة بعض أصول الإستكشاف والتقييم على أنها غير ملموسة (مثال ذلك حقوق الحفر)، بينما تعتبر أصول أخرى على أنها ملموسة (مثال ذلك المركبات وأجهزة الحفر)، وإلى المدى الذي يتم فيه استهلاك أصل ملموس في تطوير أصل غير ملموس فإن المبلغ الذي يعكس ذلك الإستهلاك هو جزء من تكلفة الأصل غير الملموس، على أن إستخدام أصل ملموس لتطوير أصل غير ملموس لا يغير الأصل الملموس إلى أصل غير ملموس.

إعادة تصنيف أصول الإستكشاف والتقييم

١٧ لا يبقى أصل إستكشاف وتقييم مصنفاً على أنه كذلك عندما يمكن إظهار الجدوى الفنية والفائدة الإقتصادية لإستخراج المورد المعدني، ويتم تقييم أصول الإستكشاف والتقييم لتحديد الإنخفاض في القيمة والإعتراف بأية خسارة في الإنخفاض قبل إعادة التصنيف.

إنخفاض القيمة

الإعتراف والقياس

١٨ يتم تقييم أصول الإستكشاف والتقييم لتحديد الإنخفاض في القيمة عندما توحي الحقائق والظروف أن المبلغ المسجل لأصل إستكشاف وتقييم قد يزيد عن مبلغه القابل للإسترداد، وعندما تشير الحقائق والظروف أن المبلغ المسجل يزيد عن المبلغ القابل للإسترداد فإن على المنشأة قياس وعرض والإفصاح عن أية خسارة في الإنخفاض حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، فيما عدا ما نصت عليه الفقرة ٢١ أدناه.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٩ لأغراض أصول الإستكشاف والتقييم فقط يجب تطبيق الفقرة ٢٠ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هذا وليس الفقرات ٨-١٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ عند تحديد أصل إستكشاف وتقييم قد تنخفض قيمته. تستخدم الفقرة ٢٠ المصطلح "الأصول" ولكنها تطبقه على حدٍ سواء على أصول الإستكشاف والتقييم المنفصلة أو وحدة توليد نقد.

٢٠ تدل واحدة أو أكثر من الحقائق والظروف التالية على أنه يجب على المنشأة إختبار أصول الإستكشاف والتقييم لتحديد الإنخفاض في القيمة (القائمة ليست شاملة):-

(أ) إنقضت الفترة التي يحق فيها للمنشأة الإستكشاف في المنطقة خلال الفترة أو ستنقضي في المستقبل القريب، ولا يتوقع تجديدها.

(ب) المصروف الكبير على مزيد من إستكشاف وتقييم المصادر المعدنية في المنطقة المحددة غير داخل في الموازنة وليس مخططاً له.

(ج) لم يؤد إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية في المنطقة المحددة إلى اكتشاف كميات صالحة تجارياً من الموارد المعدنية وقررت المنشأة التوقف عن هذه الأنشطة في المنطقة المحددة.

(د) توجد بيانات كافية تدل على أنه بالرغم من أن من المحتمل المضي قدماً في التطوير في المنطقة المحددة فإنه من غير المحتمل إستعاد المبلغ المسجل لأصل الإستكشاف والتقييم بكامله من التطوير الناجح أو من خلال البيع.

في أية حالة من هذه الحالات أو في حالات مماثلة على المنشأة إجراء إختبار لإنخفاض القيمة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، ويجب الإعتراف بخسارة الإنخفاض كمصروف حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

تحديد المستوى الذي يتم عنده تقييم أصول الإستكشاف والتقييم لتحديد الإنخفاض في القيمة

٢١ **على المنشأة تحديد سياسة محاسبية لتخصيص أصول الإستكشاف والتقييم لوحدات توليد النقد أو مجموعات وحدات توليد النقد لغرض تقييم هذه الأصول لتحديد الإنخفاض في القيمة، وكل وحدة توليد نقد أو مجموعة وحدات توليد نقد خصص لها أصل إستكشاف وتقييم يجب أن لا تكون أكبر من قطاع تشغيلي محدد حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية٨ *"القطاعات التشغيلية"*.**

٢٢ إن المستوى الذي تحدده المنشأة لأغراض إختبار أصول الإستكشاف والتقييم لتحديد الإنخفاض في القيمة من الممكن أن يشمل وحدة توليد نقد واحدة أو أكثر.

الإفصاح

٢٣ **على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تحدد وتوضح المبالغ المعترف بها في بياناتها المالية الناجمة من إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية.**

٢٤ من أجل الإمتثال للفقرة ٢٣ يمكن للمنشأة الإفصاح عما يلي:-

(أ) سياساتها المحاسبية لمصروفات الإستكشاف والتقييم، بما في ذلك الإعتراف بأصول الإستكشاف والتقييم.

(ب) مبالغ الأصول والإلتزامات والدخل والمصروف والتدفقات النقدية التشغيلية والإستثمارية الناجمة من إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

٢٥ على المنشأة معاملة أصول الإستكشاف والتقييم كفئة منفصلة من الأصول وعمل الإفصاحات التي يطلبها إما معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بما يتفق مع كيف يتم تصنيف الأصول.

تاريخ النفاذ

٢٦ **على المنشأة تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هذا للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، ويستحسن التطبيق الأبكر، وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.**

أحكام إنتقالية

٢٧ إذا كان من غير العملي تطبيق متطلب معين للفقرة ١٨ على المعلومات المقارنة الخاصة بالفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ فإن على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة، ويوضح معيار المحاسبة الدولي ٨ المصطلح " غير عملي ".

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق أ

المصطلحات المعرفة

إن هذا الملحق جزء لا يتجزأ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

أصول الإستكشاف والتقييم **مصروفات الإستكشاف والتقييم** المعترف بها كأصول حسب السياسة المحاسبية للمنشأة.

مصروفات الإستكشاف والتقييم المصروفات التي تتحملها المنشأة فيما يتعلق **بإستكشاف وتقييم الموارد المعدنية** قبل أن تصبح الجدوى الفنية والإمكانية التجارية لإستخراج مورد معدني من الممكن إظهارها.

إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية البحث عن الموارد المعدنية، بما في ذلك المعادن والنفط والغاز الطبيعي والموارد المماثلة غير المتجددة بعد أن تكون المنشأة قد حصلت على حقوق قانونية للإستكشاف في منطقة محددة، وكذلك تحديد الجدوى الفنية والفائدة التجارية لإستخراج المورد المعدني.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق ب

التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

يجب تطبيق التعديلات في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

*****

تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار في العام ٢٠٠٤ في محتوى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المناسبة في هذا الكتاب.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٦" *إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية* " من قبل ١٠ أعضاء من أصل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر. حيث أبدى كل من السادة جارنيت وليسينرينج وماكريجور وسميث معارضتهم لذلك. وترد آرائهم المعارضة بعد أساس الإستنتاجات.

سير ديفيد تويدي	رئيساً
ثوماس إي جونز	نائباً للرئيس
ماري إي بارث	
هانز جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
جان انجستروم	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسينرينج	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا ال اومالي	
جون تي سميث	
جيفري ويتينجتون	
تاتسومي يامادا	

موافقة المجلس على تعديلات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦

تمت الموافقة على التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ "*تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى*" والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ "*إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية*" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر.

سير ديفيد تويدي	رئيساً
توماس إي جونز	نائباً للرئيس
ماري إي بارث	
هانز جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
جان انجستروم	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسينرينج	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا ال اومالي	
جون تي سميث	
جيفري ويتينجتون	
تاتسومي يامادا	

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

أساس للإستنتاجات حول

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦
إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية

	الفقرات
مقدمة	**إستنتاج ١**
أسباب إصدار المعيار	**إستنتاج ٢-٥**
النطاق	**إستنتاج ٦-٨**
تعريف أصول الإستكشاف والتقييم	**إستنتاج ٩-١٦**
المصروفات المتكبدة قبل إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية	**إستنتاج ١٠-١٣**
تعريفات منفصلة لـ "الإستكشاف" و"التقييم"	**إستنتاج ١٤-١٥**
الموارد المعدنية	**إستنتاج ١٦**
الإعتراف بأصول الإستكشاف والتقييم	**إستنتاج ١٧-٣١**
الإستثناء المؤقت من معيار المحاسبة الدولي ٨ الفقرتان ١١ و١٢	**إستنتاج ١٧-٢٣**
عناصر تكلفة أصول الإستكشاف والتقييم	**إستنتاج ٢٤-٢٨**
القياس بعد الإعتراف	**إستنتاج ٢٩-٣١**
عرض أصول الإستكشاف والتقييم	**إستنتاج ٣٢-٣٤**
إنخفاض قيمة أصول الإستكشاف والتقييم	**إستنتاج ٣٥-٤٨**
تقييم الإنخفاض	**إستنتاج ٣٦-٣٩**
المستوى الذي يقيّم عنده الإنخفاض في القيمة	**إستنتاج ٤٠-٤٧**
عكس خسائر الإنخفاض في القيمة	**إستنتاج ٤٨**
التغيرات في السياسات المحاسبية	**إستنتاج ٤٩**
الإفصاحات	**إستنتاج ٥٠-٥٧**
الإحتياطيات التجارية	إستنتاج ٥٥
المراحل بعد الإستكشاف والتقييم	إستنتاج ٥٦
توقيت المشروع	إستنتاج ٥٧
تاريخ النفاذ	**إستنتاج ٥٨**
الإنتقال	**إستنتاج ٥٩-٦٥أ**
ملخص التغيرات من مسودة العرض ٦	**إستنتاج ٦٦**
الآراء المعارضة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦	

أساس الإستنتاجات حول
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦
إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية

إن الأساس للإستنتاجات هذا يرافق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ ولكنه ليس جزءاً منه.

مقدمة

إستنتاج١ يلخص هذا الأساس للإستنتاجات اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية للوصول إلى الإستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ *"إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية"*، وقد أعطى أعضاء المجلس الأفراد وزناً أكبر لبعض العوامل من غيرها.

أسباب إصدار المعيار

إستنتاج٢ تحدد الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* هرمية مقاييس على المنشأة إستخدامها في تطوير سياسة محاسبية إذا لم يكن هناك معيار دولي لإعداد التقارير المالية ينطبق بالتحديد على بند، وبدون الإستثناء في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ فإن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠٠٥ ستحتاج لتقييم ما إذا إمتثلت سياساتها المحاسبية لإستكشاف وتقييم الموارد المعدنية لهذه المتطلبات، وفي ظل عدم وجود إرشادات يحتمل أن يكون هناك عدم تيقن بشأن ماذا سيكون مقبولاً، وتحديد ماذا سيكون مقبولاً من الممكن أن يكون مكلفاً، وكان يحتمل أن تجري بعض المنشآت تغييرات رئيسية في عام ٢٠٠٥ يتبعها تغييرات أخرى هامة عندما يكمل المجلس مراجعته الشاملة لمحاسبة الأنشطة الإستخراجية.

إستنتاج٣ لتجنب التعطيل غير الضروري لكلٍ من المستخدمين والمعدين في هذا الوقت إقترح المجلس الحد من حاجة المنشآت لتغيير سياساتها المحاسبية الحالية لأصول الإستكشاف والتقييم، وقد أجرى المجلس ذلك من خلال ما يلي:-

(أ) إحداث إستثناء مؤقت من الأجزاء في الهرمية في معيار المحاسبة الدولي رقم ٨ التي تحدد المقاييس التي على المنشأة إستخدامها في تطوير سياسة محاسبية إذا لم يكن هناك معيار دولي لإعداد التقارير المالية ينطبق بالتحديد.

(ب) الحد من أثر هذا الإستثناء من الهرمية بتحديد المصروفات التي سيتم إدخالها في أصول الإستكشاف والتقييم والتي سيتم استثناؤها منها، وطلب تقييم جميع أصول الإستكشاف والتقييم لتحديد الإنخفاض في قيمتها.

إستنتاج٤ نشر المجلس إقتراحاته في يناير ٢٠٠٤، وحدد ١٦ إبريل ٢٠٠٤ كآخر موعد لتقديم الملاحظات على مسودة العرض ٦ *"إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية"*، واستلم المجلس ٥٥ رسالة ملاحظة.

إستنتاج٥ في إبريل ٢٠٠٤ وافق المجلس على مشروع بحث ليقوم به موظفون من واضعي المعايير الوطنية في استراليا وكندا والنرويج وجنوب إفريقيا يتناول محاسبة الأنشطة الإستخراجية بشكل عام. يساعد فريق مشروع البحث هيئة إستشارية تشمل أعضاء من الصناعة (قطاعات النفط والغاز والتعدين) وشركات المحاسبة والمستخدمين وواضعي أنظمة الأوراق المالية في مختلف أرجاء العالم.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

النطاق

إستنتاج٦ في رأي المجلس، حتى بالرغم من أن أي معيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لم يتناول الأنشطة الإستخراجية مباشرة، أن جميع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (تتضمن معايير المحاسبة الدولية وتفسيراتها) تنطبق على المنشآت العاملة في إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية التي تصدر بياناً غير متحفظ بالإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حسب معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"*، وتبعاً لذلك يجب على جميع هذه المنشآت تطبيق كل معيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج٧ شجع بعض المستجيبين لمسودة العرض ٦ المجلس على تطوير معايير للمراحل الأخرى في عملية إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية، بما في ذلك أنشطة ما قبل الإستكشاف (أي الأنشطة السابقة لإستكشاف وتقييم الموارد المعدنية) وأنشطة التطوير (أي الأنشطة بعد إثبات الجدوى الفنية والفائدة التجارية لإستخراج مورد معدني)، وقد قرر المجلس عدم إجراء ذلك لسببين: أولاً، لم يرغب أن يحكم بشكل مسبق على المراجعة الشاملة لمحاسبة هذه الأنشطة، ثانياً، توصل المجلس إلى أنه يمكن تطوير سياسة محاسبية مناسبة لأنشطة ما قبل الإستكشاف من خلال تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومن تعريف *الإطار* للأصول والمصروفات وتطبيق المبادئ العامة للإعتراف بالأصول في معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصول غير الملموسة.

إستنتاج٨ قرر المجلس كذلك عدم توسيع نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ بما يتعدى ما هو مقترح في مسودة العرض ٦ لأن إجراء ذلك سيتطلب عملية ضرورية إضافية، ومن المحتمل أن يشمل ذلك مسودة عرض أخرى، ونظراً لوجود العديد من المنشآت العاملة في الأنشطة الإستخراجية والتي يطلب منها تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ابتداء من ١ يناير ٢٠٠٥ فقد قرر المجلس أنه يجب عدم التأخر في إصدار الإرشادات وذلك بتوسيع نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بما يتعدى إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

تعريف أصول الإستكشاف والتقييم

إستنتاج٩ اتفق معظم المستجيبين لمسودة العرض ٦ مع تعريف المجلس المقترح لأصول الإستكشاف والتقييم، إلا أنهم طالبوا بتغييرات أو إيضاحات لجعل أهداف المجلس أوضح:-

(أ) طلب بعض المستجيبين من المجلس التمييز بين مصروفات الإستكشاف ومصروفات ما قبل الإستكشاف.

(ب) طلب آخرون من المجلس تعريف أنشطة الإستكشاف والتقييم بشكل منفصل بحيث يعكس ذلك مختلف أشكال المخاطر لهذه الأنشطة أو متطلبات الإختصاصات الأخرى.

(ج) طلب مستجيبون آخرون مزيداً من الإرشادات بشأن ما يشكل موارد معدنية، وبشكل رئيسي أمثلة على ما يشكل إحتياطياً معدنياً.

المصروفات المتكبدة قبل إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية

إستنتاج١٠ بدا أن المستجيبين إما أنهم معنيون بأن المجلس كان يوسع نطاق الإقتراحات ليشمل المصروفات التي تم تحملها قبل الحصول على الحقوق القانونية للإستكشاف في منطقة معينة في تعريف مصروفات الإستكشاف والتقييم، وكان بعض المستجيبين مهتماً بأن هذه التوسعة ستفتح الطريق للإعتراف بهذه المصروفات على أنها أصول، وفضل آخرون هذه النتيجة. عند صياغة مسودة العرض ٦ لم يستطع المجلس تحديد أي سبب لعدم إمكانية تطبيق *الإطار* على هذه المصروفات.

إستنتاج١١ قرر المجلس عدم تعريف مصروفات ما قبل الحصول على الحقوق القانونية أو ما قبل الإستكشاف، على أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يوضح بأن المصروفات قبل حصول المنشأة على الحقوق القانونية للإستكشاف في منطقة محددة ليست مصروفات إستكشاف وتقييم، ولذلك فهي خارج نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج١٢ أشار المجلس إلى أن التطبيق المناسب للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد يتطلب مصروفات خاصة بما قبل الإمتلاك متعلقة بإمتلاك أصل غير ملموس (على سبيل المثال مصروفات تعزى مباشرة للحصول على رخصة إستكشاف) ليتم الإعتراف بها كجزء من الأصل غير الملموس حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٨. تبين الفقرة ٢٧ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن تكلفة أصل غير ملموس تم إمتلاكه بشكل منفصل تشمل سعر شرائه بما في ذلك رسم الإستيراد وضرائب الشراء غير المسترجعة وبعض التكاليف التي تعزى لذلك بشكل مباشر.

إستنتاج١٣ وبالمثل يدرك المجلس أن المصروفات التي يتم تحملها قبل إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية لا يمكن عادة ربطها مع أية ممتلكات معدنية محددة، وهكذا فإن من المحتمل الإعتراف بها كمصروف عند تحمله، على أن هذه المصروفات بحاجة إلى تمييزها عن المصروفات على البنية التحتية - على سبيل المثال طرق الوصول - اللازمة للمضي قدماً في عمل الإستكشاف، ويجب الإعتراف بهذه المصروفات كأملاك ومصانع ومعدات حسب الفقرة ٣ من معيار المحاسبة الدولي ١٦.

تعريفات منفصلة لـ " الإستكشاف " و" التقييم "

إستنتاج١٤ طلب بعض المستجيبين من المجلس تقديم تعريفات منفصلة للإستكشاف والتقييم، وقد نظر المجلس في إستخدام التعريفات الواردة في ورقة المواضيع *الصناعات الإستخراجية* التي نشرتها اللجنة التي سبقته وهي لجنة مجلس معايير المحاسبة الدولية في نوفمبر ٢٠٠٠، لأن هذه التعريفات ستكون مقبولة للعديد من المستجيبين، وبشكل خاص لأنها مبنية على تعريفات كانت تستخدم لعدد من السنوات في كل من قطاع التعدين وقطاع النفط والغاز.

إستنتاج١٥ توصل المجلس إلى أن التمييز بين التقييم والإستكشاف لن يحسن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، ويتم اعتبار الإستكشاف والتقييم بنفس الطريقة.

الموارد المعدنية

إستنتاج١٦ طلب بعض المستجيبين من المجلس تعريف الموارد المعدنية بشكل أدق، وقد توصل المجلس إلى أنه لأغراض المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية التفصيل ليس ضرورياً، حيث كانت البنود المدرجة في تعريف إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية كافية لإيصال أهداف المجلس.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإعتراف بأصول الإستكشاف والتقييم

الإستثناء المؤقت من معيار المحاسبة الدولي رقم ٨ الفقرتين ١١ و١٢

إستنتاج١٧ تتبع المنشآت العاملة في إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية ممارسات محاسبية متنوعة، وتتراوح هذه الممارسات من تأجيل كافة مصروفات الإستكشاف والتقييم تقريباً في الميزانية العمومية إلى الإعتراف بجميع هذه المصروفات في الربح أو الخسارة عند تحققها، ويسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بإستمرار هذه الممارسات المحاسبية، وبناءاً على هذا التنوع عارض بعض المستجيبين لمسودة العرض ٦ الإستثناء من الفقرتين ١١و١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨، حيث كان هؤلاء المستجيبون قلقون بأن المنشآت يمكن أن تظهر بمظهر الممتثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بينما هي غير متوافقة مع الأهداف المبينة لمجلس معايير المحاسبة الدولية، أي تزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات مالية ذات نوعية عالية وشفافة وقابلة للمقارنة. لم يمنح المجلس الإستثناء من أجزاء من معيار المحاسبة الدولي ٨ بسهولة، ولكنه اتخذ هذه الخطوة لتقليل التعطيل وبشكل خاص في عام ٢٠٠٦ (أو عام ٢٠٠٥ للمنشآت التي تتبنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بشكل مبكر) وذلك لكلٍ من المستخدمين (على سبيل المثال عدم إستمرارية بيانات الإتجاهات) وللمعدين (على سبيل المثال التغيرات في الأنظمة).

إستنتاج١٨ يحتوي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ *"عقود التأمين"* على إستثناء مؤقت للفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨، وهذا الإستثناء أوسع مما هو في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ لأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ يترك عدة نواحي هامة من محاسبة عقود التأمين حتى المرحلة الثانية من مشروع المجلس الخاص بذلك الموضوع. إن متطلباً لتطبيق الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ على عقود التأمين سيكون له آثار أكثر انتشاراً، وستحتاج شركات التأمين إلى معالجة أمور مثل الإكتمال والمحتوى فوق الشكل والحيادية، وبالمقارنة مع ذلك يترك المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ نطاقاً ضيقاً نسبياً من المواضيع بدون معالجة، ولم يعتقد المجلس أن إستثناء من الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ كان ضرورياً.

إستنتاج١٩ أوضحت مسودة العرض ٦ أن المجلس قصد فقط تعليق الفقرتين ١١ و١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨، وكانت تعني ضمناً أنه يجب إتباع الفقرة ١٠ عندما تحدد المنشأة سياساتها المحاسبية لأصول الإستكشاف والتقييم، على أنه كان من الواضح من بعض الملاحظات التي تم استلامها أن هدف المجلس لم يكن مفهوماً بشكل واضح، وتبعاً لذلك يحتوي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على بيان محدد بأن الإمتثال للفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ إلزامي.

إستنتاج٢٠ وجد المستجيبون الذين عارضوا إقتراح المجلس في مسودة العرض ٦ السماح بإستمرار بعض الممارسات المحاسبية أن من الصعب إجراء تمييز ذي معنى بين إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية والبحث العلمي، ومن الممكن أن يكون كلا النشاطين مكلفاً وله مخاطر فشل هامة، وهؤلاء المستجيبون يدعمون وضع إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨. ان المجلس قلق بالمثل بشأن احتمال أن تؤدي الممارسات المحاسبية إلى الإعتراف غير المناسب بأصول الإستكشاف والتقييم، على أنه قلق كذلك بشأن احتمال أن تؤدي محاسبة مصروفات الإستكشاف والتقييم حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إلى المبالغة في المصروفات، وفي ظل عدم وجود معايير مقبولة دولياً لهذه المصروفات توصل المجلس إلى أنه لا يستطيع إصدار حكم مبني على المعلومات قبل إجراء مراجعة شاملة لمحاسبة الأنشطة الإستخراجية.

إستنتاج٢١ إقترح البعض أن على المجلس أن يطلب من المنشأة إتباع متطلباتها المحاسبية الوطنية (أي المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة بشكل عام) لمحاسبة إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية حتى يكمل المجلس مراجعته الشاملة لمحاسبة الأنشطة الإستخراجية لمنع إختيار سياسات محاسبية لا تشكل أساساً شاملاً للمحاسبة، وقد توصل المجلس، بما يتفق مع إستنتاجاته في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ إلى أن تعريف المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة بشكل عام كان سيشكل مشكلة، ومن الممكن أن تنشأ مشاكل تعريفية أخرى لأن بعض المنشآت لا تطبق المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الوطنية الخاصة ببلادها، فعلى سبيل المثال بعض المنشآت غير الأمريكية التي تمارس الأنشطة الإستخراجية في قطاع النفط والغاز تطبق المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية، إلى جانب ذلك من غير العادي جدلاً وخارج تفويض المجلس أن يفرض متطلبات تضعها هيئة أخرى.

إستنتاج٢٢ بناءاً على ذلك قرر المجلس أنه يمكن لمنشأة أن تستمر في إتباع السياسات المحاسبية التي كانت تستخدمها عندما طبقت للمرة الأولى متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، شريطة أن تلبي متطلبات الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ ومع بعض الإستثناءات المشار إليها أدناه، كما يمكن للمنشأة كذلك تحسين السياسات المحاسبية إذا تم تلبية مقاييس محددة (أنظر الفقرتين ١٣و١٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية).

إستنتاج٢٣ يعترف المجلس أنه من الصعب عمل تغييرات تدريجية في ممارسات الإعتراف والقياس في هذا الوقت لأن العديد من نواحي محاسبة الأنشطة الإستخراجية متداخلة مع نواحٍ لن يتم اعتبارها إلى أن يكمل المجلس مراجعته الشاملة لمحاسبة الأنشطة الإستخراجية، على أن عدم فرض المتطلبات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية سيقلل من ملاءمة وموثوقية البيانات المالية للمنشأة إلى درجة غير مقبولة.

عناصر تكلفة أصول الإستكشاف والتقييم

إستنتاج٢٤ أدرجت مسودة العرض ٦ الفقرة ٧ أمثلة على المصروفات الخاصة بإستكشاف وتقييم الموارد المعدنية التي يمكن إدخالها في تكلفة أصل إستكشاف وتقييم، وقد أدرجت مسودة العرض ٦ الفقرة ٨ المصروفات التي لا يمكن الإعتراف بها كأصل إستكشاف وتقييم، وأبدى المستجيبون رغبة في مزيد من الوضوح فيما يتعلق بهذه الفقرات وطالبوا بمزيد من الأمثلة على أنواع المصروفات التي سيتم شمولها أو استثناؤها.

إستنتاج٢٥ في ضوء الإستجابات قرر المجلس إعادة صياغة الإرشادات لبيان أن القائمة ليست شاملة، وأن البنود المشار إليها هي أمثلة على المصروفات التي قد تلبي، ولكن ليس دائماً، تعريف مصروفات الإستكشاف والتقييم. إلى جانب ذلك أشار المجلس إلى أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تتطلب وجوب معاملة المصروفات بشكل يتفق مع الأنشطة المقارنة وبين فترات تقديم التقارير، وأي تغير فيما يعتبر بأنه مصروف يتأهل للإعتراف به كأصل إستكشاف وتقييم يجب معاملته كتغير في سياسة محاسبية حسب معيار المحاسبة الدولي ٨، وبانتظار المراجعة الشاملة لمحاسبة الأنشطة الإستخراجية لا يعتقد المجلس أنه من المجدي تحديد ما هي المصروفات التي يجب شمولها أو استثناوها.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٢٦ إقترحت مسودة العرض ٦ الفقرة ٨ منع الإعتراف بالمصروفات المتعلقة بتطوير مورد معدني كأصل إستكشاف وتقييم، وقد عبر المستجيبون عن صعوبة في تحديد المصروفات الخاصة ب " التطوير "، ولم يعر ف المجلس " تطوير مورد معدني " لأن ذلك خارج نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج٢٧ على أن المجلس أشار إلى أن تطوير مورد معدني عندما يتم تحديد الجدوى الفنية والمنفعة التجارية لإستخراج المورد المعدني هو مثال على مرحلة تطوير مشروع داخلي، وتقدم الفقرة ٥٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الإرشادات التي يجب إتباعها في تطوير سياسة محاسبية لهذا النشاط.

إستنتاج٢٨ إقترحت مسودة العرض ٦ أنه يجب إستثناء تكلفة الإدارة والتكاليف الثابتة العامة الأخرى من القياس المبدئي لأصول الإستكشاف والتقييم، وقد أشار العديد من المستجيبين إلى أن التكاليف العامة والإدارية والثابتة التي تعزى *مباشرة لأنشطة* الإستكشاف والتقييم يجب أن تتأهل لإدخالها في المبلغ المسجل للأصل، وقد رأى هؤلاء المستجيبون أن هذه المعاملة متفقة مع معالجة هذه التكاليف فيما يتعلق بالمخزون (الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٢ *"المخزون"*) والأصول غير الملموسة (الفقرة ٦٧ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٨)، على أن المجلس أشار إلى أن هذه المعاملة ستبدو كأنها غير متفقة مع الفقرة ١٩(د) من معيار المحاسبة الدولي ١٦، ولم يعتبر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أنه المعيار المناسب لحل عدم الإتفاق هذا، وقرر المجلس حذف الإشارة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية إلى المصروفات الإدارية والمصروفات الثابتة العامة الأخرى. إن معاملة هذه المصروفات هي مسألة إختيار سياسة محاسبية، ويجب أن تكون السياسة المختارة متوافقة مع إحدى طرق المعاملة المتوفرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

القياس بعد الإعتراف

إستنتاج٢٩ يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشأة التي تعترف بأصول الإستكشاف والتقييم بقياس هذه الأصول بعد الإعتراف، وذلك بإستخدام إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨، ويجب أن يكون النموذج الذي يتم إختياره متوافقاً مع كيفية تصنيف المنشأة لأصول الإستكشاف والتقييم، وتسمح نماذج إعادة التقييم هذه بإعادة تقييم الأصول عندما تتم تلبية متطلبات محددة (أنظر الفقرات ٣١-٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ١٦ والفقرات ٧٢-٨٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨). يمكن فقط إستخدام نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إذا كان من الممكن تحديد القيمة العادلة للأصل بالرجوع إلى سوق نشط، ويشير نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ١٦ فقط إلى "أدلة مبنية على السوق". قلق المجلس بسبب عدم التوافق هذا وكان معنياً بأن المنشآت يمكنها إختيار السياسات المحاسبية لتحقيق قياس أكثر فائدة لأصول الإستكشاف والتقييم.

إستنتاج٣٠ كان بضعة مستجيبين معنيين كذلك بالإختيار المقترح في مسودة العرض٦، ولم يوافق البعض على أنه يجب إعادة تقييم أصول الإستكشاف والتقييم مفضلين منعاً إختيارياً لإعادة القياس، وكان آخرون مهتمين بموثوقية القياس. توصل المجلس إلى أنه لم تقدم أسباب جوهرية للتوصل إلى إستنتاج يختلف عن الإستنتاج في مسودة العرض٦، وبالرغم من أن إعادة تقييم أصل إستكشاف حسب معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ قد لا يكون واسع الإنتشار فإنه لم يكن من المناسب منع إعادة القياس لأنواع محددة من أصول معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على أساس إختياري.

إستنتاج٣١ قد تنشأ أصول الإستكشاف والتقييم نتيجة لدمج منشآت أعمال، وقد أشار المجلس إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"دمج منشآت الأعمال"* ينطبق على كافة المنشآت التي تؤكد الإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأن أية أصول إستكشاف وتقييم تم إمتلاكها في دمج منشآت أعمال تجب محاسبتها حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

عرض أصول الإستكشاف والتقييم

إستنتاج٣٢ أشارت مسودة العرض ٦ إلى أن المجلس لم ينظر بعد فيما إذا كانت أصول الإستكشاف والتقييم ملموسة أو غير ملموسة، وقد إقترح العديد من المستجيبين أنه يجب أن يعطي المجلس بعض التوجيه بشأن هذا الموضوع.

إستنتاج٣٣ تتم معاملة بعض أصول الإستكشاف والتقييم كأصول غير ملموسة (على سبيل المثال حقوق الحفر)، بينما من الواضح أن أصول أخرى هي ملموسة (على سبيل المثال المركبات وأجهزة الحفر). من الممكن إستخدام أصل ملموس في تطوير أصل غير ملموس، على سبيل المثال من الممكن إستخدام جهاز حفر نقال لحفر آبار تجريبية أو أخذ عينات جوفية، ومن الواضح أن ذلك جزء من نشاط الإستكشاف، وإلى المدى الذي يتم به إستهلاك الأصل الملموس في تطوير أصل غير ملموس فإن المبلغ الذي يعكس ذلك الإستهلاك هو جزء من تكلفة الأصل غير الملموس، على أن إستخدام جهاز الحفر لتطوير أصل غير ملموس لا يغير الأصل الملموس إلى أصل غير ملموس.

إستنتاج٣٤ إلى أن يتم إكمال مراجعة شاملة للممارسات المحاسبية للأنشطة الإستخراجية لم يرغب المجلس أن يقرر ما إذا كان يجب تصنيف أصول الإستكشاف والتقييم إلى ملموسة وغير ملموسة، وأية أصول يجب تصنيفها كذلك، على أن المجلس توصل إلى أن على المنشأة تصنيف عناصر أصول الإستكشاف والتقييم كملموسة أو غير ملموسة حسب طبيعتها وتطبيق هذا التصنيف بشكل ثابت، وهذا التصنيف هو الأساس للإختيارات الأخرى للسياسة المحاسبية كما هو مبين في الفقرات إستنتاج٢٩- إستنتاج٣١ وللإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

إنخفاض قيمة أصول الإستكشاف والتقييم

إستنتاج٣٥ عندما طور المجلس مسودة العرض ٦ قرر أنه يجب على المنشأة التي تعترف بأصول الإستكشاف والتقييم إختبار هذه الأصول من أجل الإنخفاض في قيمتها، وأن إختبار الإنخفاض الذي يجب تطبيقه هو الإختبار الوارد في معيار المحاسبة الدولي٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"*، وقد قبل المستجيبون الإقتراح العام بأنه يجب إختبار أصول الإستكشاف والتقييم من أجل الإنخفاض، على أنه لم يعتقد أن إقتراحات المجلس " لوحدة توليد نقد " خاصة "لأصول الإستكشاف والتقييم" أنها مناسبة أو مفيدة.

تقييم الإنخفاض

إستنتاج٣٦ في بعض الحالات، وبشكل خاص في المنشآت المختصة بالإستكشاف فقط لا تولد أصول الإستشكاف والتقييم تدفقات نقدية ولا توجد معلومات كافية خاصة بالموارد المعدنية في منطقة لتقوم المنشأة بعمل تقديرات معقولة للمبلغ القابل للإسترجاع لأصول الإستكشاف والتقييم، ويعود ذلك إلى أن إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية لم يصل إلى مرحلة تتوفر فيها معلومات كافية لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوفرة للمنشأة، وبدون هذه المعلومات من غير الممكن تقدير القيمة العادلة ناقصاً تكاليف للبيع أو

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القيمة المستخدمة، وهما قياساً المبلغ القابل للإسترجاع في المحاسبة الدولي ٣٦، وقد أشار المستجيبون إلى أن هذا سيؤدي إلى شطب فوري لأصول الإستكشاف في العديد من الحالات.

إستنتاج٣٧ اقتنع المجلس بحجج المستجيبين أن الإعتراف بخسائر الإنخفاض في القيمة على هذا الأساس كان من المحتمل أن يكون غير متوافق مع السماح للأساليب الحالية لمحاسبة أصول الإستكشاف والتقييم بأن تستمر، وبناءاً على ذلك إلى أن يتم إكمال مراجعة شاملة لمحاسبة الأنشطة الإستخراجية قرر المجلس تغيير الأسلوب الخاص بالإعتراف بالإنخفاض، ويجب أن ينتج تقييم الإنخفاض عن التغيرات في الحقائق والظروف، على أنه تم التأكيد على أنه عندما تحدد المنشأة أن إنخفاضاً في قيمة أصل إستكشاف وتقييم قد حدث فإنه يجب إستخدام معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لقياس وعرض والإفصاح عن ذلك الإنخفاض في البيانات المالية، على أن يكون ذلك خاضعاً لمتطلبات خاصة فيما يتعلق بالمستوى الذي تم تقييم الإنخفاض عنده.

إستنتاج٣٨ إقترحت الفقرة ١٢ من مسودة العرض ٦ أن على المنشأة التي اعترفت بأصول الإستكشاف والتقييم تقييم هذه الأصول من أجل الإنخفاض سنوياً والإعتراف بأية خسارة ناجمة في الإنخفاض حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وقد إقترحت الفقرة ١٣ مجموعة من مؤشرات الإنخفاض التي على المنشأة أخذها في الإعتبار بالإضافة إلى تلك الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وقد بين المستجيبون أن هذه المؤشرات لن تحقق النتيجة التي يقصدها المجلس، وبشكل خاص في الظروف التي لا تتوفر فيها المعلومات اللازمة لتقييم الإحتياطيات المعدنية.

إستنتاج٣٩ إستبدل المجلس الإقتراحات في الفقرتين ١٢و١٣ من مسودة العرض ٦ بإستثناء لمتطلبات الإعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وقد قرر المجلس أنه إلى أن يتوفر للمنشأة بيانات كافية لتحديد الجدوى الفنية والمنفعة الإقتصادية فإنه لا توجد حاجة لتقييم أصول الإستكشاف والتقييم من أجل تحديد الإنخفاض، على أنه عندما تتوفر هذه المعلومات أو توحي الوقائع والظروف الأخرى أن من المحتمل أن تنخفض قيمة الأصل فإنه يجب تقييم أصول الإستكشاف والتقييم لتحديد قيمة الإنخفاض، ويقترح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية مؤشرات ممكنة للإنخفاض.

المستوى الذي يقيم عنده الإنخفاض

إستنتاج٤٠ عندما قام المجلس بتطوير مسودة العرض ٦ قرر أن هناك حاجة للتوافق بين المستوى الذي تتراكم عنده التكاليف والمستوى الذي يقيم عنده الإنخفاض، وبدون هذا التوافق كان هناك خطر بأن المصروفات التي ستشكل جزءاً من تكلفة أصل إستكشاف وتقييم بموجب أحد الأساليب العامة لمحاسبة إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية ستكون بحاجة للإعتراف بها في الربح أو الخسارة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وتبعاً لذلك إقترحت مسودة العرض ٦ بأن على المنشأة التي تعترف بأصول الإستكشاف والتقييم عمل إختيار مرة واحدة لإختبار هذه الأصول إما عند مستوى وحدة توليد نقد أو عند مستوى وحدة توليد نقد خاصة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وقد أوضحت مسودة العرض ٦ أن أية أصول بإستثناء أصول الإستكشاف والتقييم الداخلة ضمن وحدة توليد النقد الخاصة يجب أن تستمر في أن تكون خاضعة لإختبار منفصل للإنخفاض حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وأنه يجب أداء إختبار الإنخفاض قبل إختبار وحدة توليد النقد الخاصة من أجل الإنخفاض.

إستنتاج٤١ اختلف المستجيبون مع إقتراح المجلس، وبشكل خاص ولأسباب مختلفة لم يتقبلوا أن وحدة توليد النقد الخاصة ستوفر المساعدة التي يقصد أن توفرها بسبب ما يلي:-

(أ) قد لا يوجد لدى المنشآت الصغيرة أو المبتدئة أو العاملة فقط في مجال الإستكشاف تدفقات نقدية مناسبة لدعم أصول الإستكشاف والتقييم التي لم تكن تولد نقداً.

(ب) المنشآت التي تطبق أسلوب الجهود الناجحة للمحاسبة تجري عادة إختبارات الإنخفاض لكل بند ممتلكات على حدة، على أنه بسبب الطريقة التي تم بها تعريف وحدة توليد النقد الخاصة في مسودة العرض ٦ فإن هذه المنشآت ستجبر على إجراء إختبارات الإنخفاض عند مستوى وحدة توليد النقد.

(ج) سمحت وحدة توليد النقد الخاصة بحرية التصرف الشاملة للإدارة.

إلى جانب ذلك لأنه من الممكن جمع أصول الإستكشاف والتقييم مع الأصول الأخرى في وحدة توليد النقد الخاصة كان هناك قلق من حصول إرباك بشأن نموذج القياس المناسب الذي سيتم تطبيقه (القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع أو القيمة المستخدمة)، ونتيجة لذلك لم يعتقد العديد من المستجيبين لمسودة العرض ٦ أن المجلس حقق هدفه في هذا المجال، وقالوا أنهم يفضلون تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بدون وحدة توليد النقد الخاصة.

إستنتاج٤٢ بالرغم من أن المجلس لم يتفق مع بعض الحجج التي قدمها المستجيبون فقد اعترف بأن وحدة توليد النقد الخاصة بدت أنها مربكة أكثر من كونها مفيدة، وأوحى ذلك بأنه لا توجد حاجة لها. أشارت الفقرة إستنتاج٢٠ من الأساس للإستنتاجات بشأن مسودة العرض ٦ إلى تردد المجلس في إدخال وحدة توليد نقد خاصة، وإلغاء وحدة توليد النقد الخاصة سيقضي على كثير من التعقيد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية والإرباك بين المشاركين، كما أن ذلك يعني أن المنشآت العاملة في الأنشطة الإستخراجية ستقيم أصولها من أجل الإنخفاض في قيمتها عند نفس المستوى مثل المنشآت الأخرى - موفرة مستوى عالٍ من إمكانية المقارنة خلافاً لما كان يحتمل أن تكون الحالة عليه.

إستنتاج٤٣ أشار أعضاء المجلس إلى أن الفقرة ٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تتطلب أن يتم تقييم الإنخفاض عند مستوى الأصل الفردي " ما لم يكن الأصل لا يولد تدفقات نقدية مستقلة إلى حد كبير عن تلك المولدة من أصول أخرى أو مجموعات من الأصول ". إلى جانب ذلك تتطلب الفقرة ٧٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أنه " إذا كان يوجد سوق نشط للإنتاج الذي ينتجه أصل أو مجموعة من الأصول فإنه يتم تحديد ذلك الأصل أو مجموعة الأصول كوحدة توليد نقد "، وفي بعض الحالات التي يتم فيها الإعتراف بأصول الإستكشاف والتقييم، على سبيل المثال في قطاع البترول، من المحتمل أن كل بئر قادر على إنتاج تدفقات نقدية يمكن ملاحظتها ومن الممكن قياسها بشكل موثوق بسبب وجود سوق نشط للنفط الخام، وقد كان المجلس معنياً بأن إزالة وحدة توليد النقد الخاصة سيتسبب في أن تعترف المنشآت بأصول الإستكشاف والتقييم لإختبار الإنخفاض عند مستوى منخفض جداً.

إستنتاج٤٤ تم إيضاح الموضوع في عدد نشرة التحديث الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (*IASB Update*) الصادر في يوليو ٢٠٠٤ في ملخص المشاريع وفي وثائق *أثر إعادة المداولات* Effect of Redelibrations المتوفرة على موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية على الشبكة، وقد أرسلت هذه الوثائق كذلك إلى فريق مشروع البحث التابع للمجلس وإلى آخرين مع طلب لتشجيع المشاركين منهم على الإستجابة للمواضيع التي أثيرت، وقد استلم المجلس ١٦ رسالة ملاحظات.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٤٥ استمر غالبية المستجيبين في دعم إلغاء وحدة توليد النقد الخاصة، كما دعموا كذلك الفكرة بأن على المنشآت إختبار الإنخفاض عند مستوى مركز التكلفة وإقترحوا بأن على المجلس النظر في تعريف " الأصل " حسبما ينطبق على أصول الإستكشاف والتقييم، وقد قدم المستجيبون الحجة بأن هذا الأسلوب سيعكس بشكل أكثر دقة الطريقة التي تدير بها الصناعة عملياتها، وقد اقتنع المجلس بهذه الحجج وقرر أنه يجب السماح للمنشآت ببعض المرونة في تخصيص أصول الإستكشاف والتقييم لوحدات توليد النقد أو مجموعات الوحدات، مع مراعاة حد أعلى لحجم الوحدات أو مجموعات الوحدات.

إستنتاج٤٦ قرر المجلس أن أسلوبه الخاص بإنخفاض قيمة الشهرة في تعديلات عام ٢٠٠٤ على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الفقرات ٨٠-٨٢ قدم أفضل نموذج متوفر ضمن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لتحقيق هدفه، وأشار إلى أن المنشآت قد تستطيع متابعة أصول الإستكشاف والتقييم لأغراض الإدارة الداخلية عند مستوى حقل نفط أو كتلة معدن خام مجاورة، ولم يقصد المجلس أن يتم تقييم الإنخفاض عند هذا المستوى المنخفض، وتبعاً لذلك يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بتجميع وحدات توليد النقد، على أن المجلس قرر أن يطلب أن لا يكون المستوى الذي يتم عنده تقييم الإنخفاض أكبر من قطاع، بناءاً إما على نموذج التقارير حول القطاع الرئيسي أو القطاع الثانوي للمنشأة حسب معيار المحاسبة الدولي ١٤ *التقارير المالية حول القطاعات*، وقد توصل المجلس بما يتفق مع الأسلوب الخاص بالشهرة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ إلى أن هذا الأسلوب كان ضرورياً لضمان أن المنشآت التي أديرت على أساس مصنوفات تستطيع إختبار أصول الإستكشاف والتقييم من أجل تحديد الإنخفاض في قيمتها عند مستوى التقرير الذي يعكس الطريقة التي تدير بها عملياتها، وهذا المتطلب ليس أقل قوة من متطلب مسودة العرض ٦ بأن وحدة توليد النقد الخاصة يجب "أن لا تكون أكبر من قطاع"*.

إستنتاج٤٧ تبعاً لذلك قرر المجلس إلغاء وحدة توليد النقد الخاصة المقترحة، وبعمل ذلك أشار إلى أن إلغاء هذا المتطلب سيكون له المنافع التالية:-

(أ) عندما يتم تحديد إنخفاض في القيمة فإن قياس وعرض والإفصاح عن الإنخفاض سيكون أكثر ثباتاً في المنشآت التي تعترف بأصول الإستشكاف والتقييم.

(ب) سيزيل الإرباك بشأن ما هي الممارسات التي يجب على المنشآت التي تعترف بأصول الإستكشاف والتقييم للمرة الأولى إتباعها.

(ج) سيزيل المخاطرة المشار إليها في بعض رسائل الملاحظات بأن وحدة توليد النقد الخاصة من الممكن أن تصبح " نموذج الصناعة " محددة خيارات المجلس عندما يتم إنجاز المراجعة الشاملة لمحاسبة الأنشطة الإستخراجية.

عكس خسائر الإنخفاض في القيمة

إستنتاج٤٨ يطلب من جميع المنشآت عكس خسائر الإنخفاض في القيمة عندما يتم تلبية المتطلبات المحددة (أي تلك الواردة في الفقرات ١٠٩-١٢٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦) وذلك لجميع الأصول (بإستثناء الشهرة والإستثمارات في الأسهم المصنفة على أنها متوفرة للبيع)، ولم يقدم المستجيبون لمسودة العرض ٦ الذين أبدوا ملاحظات على هذا الموضوع والذين لم يتفقوا مع القدرة على عكس خسائر الإنخفاض في القيمة أية حجج بشأن لماذا يجب على المجلس منع عكس خسائر الإنخفاض في القيمة في حالة أصول

* في عام ٢٠٠٦، تم إستبدال معيار المحاسبة الدولي ١٤ بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ *"القطاعات التشغيلية"*، والذي لا يقتضي تحديد القطاعات الأولية والثانوية. أنظر الفقرات إستنتاج ١٥٠ أ من أساس الإستنتاجات حول معيـار المحاسـبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"*.

الإستكشاف والتقييم، وتبعاً لذلك أعاد المجلس تأكيد ما توصل إليه بأنه ليس من المناسب إقتراح إستثناء من متطلب عكس خسائر الإنخفاض في القيمة لأصول الإستكشاف والتقييم.

التغيرات في السياسات المحاسبية

إستنتاج٤٩ يمنع معيار المحاسبة الدولي ٨ إجراء تغيير في السياسات المحاسبية لا يتطلبه معيار دولي لإعداد التقارير المالية ما لم ينجم عن هذا التغيير تقديم معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة، وبالرغم من أن المجلس رغب في تجنب فرض تغييرات غير ضرورية في هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية فإنه لم يعتقد بأنه يجب إستثناء المنشآت من متطلب تبرير التغيرات في السياسات المحاسبية، وقد قرر المجلس بما يتفق مع إستنتاجاته في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ السماح بالتغيرات في السياسات المحاسبية لأصول الإستكشاف والتقييم إذا كانت تجعل البيانات المالية ملائمة أكثر وليست أقل موثوقية، أو أكثر موثوقية وليست أقل ملاءمة حسب تقدير المقاييس في معيار المحاسبة الدولي ٨.

الإفصاحات

إستنتاج٥٠ إن متطلبات الإفصاح في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية مبنية على مبدأ ينص على أنه يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تحدد وتوضح المبالغ المعترف بها في بياناتها المالية التي تنشأ من إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية معززة بإفصاحات محددة لتحقيق هذا الهدف.

إستنتاج٥١ بالرغم من أن المستجيبين وافقوا على أنه يجب السماح للمنشآت بالمرونة في تحديد مستويات التجميع levels of aggregation ومقدار الإفصاح فقد إقترحوا أنه يجب على المجلس إدخال متطلبات إفصاح أكثر تحديداً وموحدة، وكان بعض المستجيبين قلقاً من أن التنوع في محاسبة إستخراج وتقييم الموارد المعدنية من الممكن أن يقلل من إمكانية المقارنة.

إستنتاج٥٢ توصل المجلس إلى أن أسلوب مسودة العرض ٦ كان أفضل من طلب قائمة طويلة لإفصاحات مفصلة ووصفية لأن التركيز على المبدأ الضمني:-

(أ) يجعل من الأسهل بالنسبة للمنشآت فهم الأساس المنطقي للمتطلبات مما يرفع من مستوى الإمتثال.

(ب) يتجنب طلب إفصاحات محددة قد لا تكون مطلوبة لتلبية الأهداف الضمنية في ظروف كل منشأة، ومن الممكن أن يؤدي ذلك إلى حمل زائد في المعلومات يحجب المعلومات الهامة في مقدار كبير من التفاصيل.

(ج) يوفر للمنشآت المرونة لإتخاذ قرار بشأن المستوى المناسب للتجميع الذي يتيح للمستخدمين رؤية الصورة العامة، ولكن بدون ضم المعلومات التي لها خصائص مختلفة.

(د) يسمح بتقديم التقارير حول مصروفات الإستكشاف والتقييم حسب القطاع إما على أساس سنوي أو أساس تراكمي.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٥٣ إقترح بعض المستجيبين أن على المجلس طلب إفصاحات مماثلة للإفصاحات في الفقرتين ٧٣ و٧٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو في الفقرات ١١٨–١٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، ويحتوي كل من معياري المحاسبة الدوليين ١٦ و٣٨ على إستثناءات في النطاق لأصول الإستكشاف والتقييم، ولذلك تستطيع المنشآت التي تعترف بهذه الأصول أن تدعي بأن المتطلبات لا تنطبق، وقد قرر المجلس أنه بالرغم من أن نطاق هذين المعيارين يستثني أصول الإستكشاف والتقييم فإن إفصاحاتهما المطلوبة توفر معلومات مناسبة لفهم البيانات المالية وهي نافعة للمستخدمين، وتبعاً لذلك توصل المجلس إلى أنه يجب أن يؤكد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أن إفصاحات المعيارين الدوليين للتقارير المالية ١٦ و٣٨ مطلوبة بما يتوافق مع كيفية تصنيف المنشأة لأصول الإستكشاف والتقييم الخاصة بها (أي ملموسة (معيار المحاسبة الدولي ١٦) أو غير ملموسة (معيار المحاسبة الدولي ٣٨)).

إستنتاج٥٤ إلى جانب ذلك إقترح بعض المستجيبين أن على المجلس طلب إفصاح للمعلومات غير المالية، بما في ذلك:-

(أ) كميات الإحتياطيات التجارية؛

(ب) حقوق إستكشاف وتطوير وإنتاج الموارد الهالكة؛

(ج) إفصاحات للمراحل بعد الإستكشاف والتقييم؛ و

(د) عدد السنوات منذ بدء الإستكشاف، وتقدير للوقت المتبقي إلى أن يمكن إتخاذ قرار بشأن الجدوى الفنية والفائدة التجارية لإستخراج المورد المعدني.

الإحتياطيات التجارية

إستنتاج٥٥ أقر المجلس أن المعلومات الخاصة بكميات الإحتياطيات التجارية من المحتمل أن تكون أهم إفصاح لمنشأة عاملة في الأنشطة الإستخراجية، على أنه أشار إلى أنه يتم عادة تحديد الإحتياطيات التجارية بعد انتهاء مرحلة الإستكشاف والتقييم، وتوصل إلى أن هذا الإفصاح هو خارج النطاق المبين للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

المراحل بعد الإستكشاف والتقييم

إستنتاج٥٦ بالنسبة للإحتياطيات التجارية توصل المجلس إلى أنه بالرغم من أن المعلومات الخاصة بالمراحل بعد الإستكشاف والتقييم ستكون نافعة لمستخدمي البيانات المالية إلا أن هذا الإفصاح هو خارج نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

توقيت المشروع

إستنتاج٥٧ توصل المجلس كذلك إلى أن الإفصاح عن عدد السنوات منذ بدء الإستكشاف والوقت المقدر الباقي إلى أن يتم إتخاذ قرار بشأن التطوير ينطبق فقط على أنشطة الإستكشاف الواسعة النطاق، وأشار إلى أنه إذا كان المشروع كبيراً فإن الفقرة ١١٢ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ١ تتطلب الإفصاح عنه، أي كمعلومات إضافية ضرورية لفهم البيانات المالية.

تاريخ النفاذ

إستنتاج٥٨ إقترحت مسودة العرض ٦ أنه يجب أن يكون المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية نافذ المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك، وقد قرر المجلس تغيير تاريخ النفاذ إلى ١ يناير ٢٠٠٦ لإتاحة مزيد من الوقت للمنشآت لإجراء الإنتقال إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، كما قرر السماح للمنشأة التي ترغب أو التي يطلب منها تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل ١ يناير ٢٠٠٦ أن تتبنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ بشكل مبكر.

الإنتقال

إستنتاج٥٩ لم يقترح المجلس أي إنتقال خاص في مسودة العرض ٦، وتبعاً لذلك تنطبق الفقرات١٤-٢٧ من معيار المحاسبة الدولي ٨ على أية تغيرات في المحاسبة ضرورية نتيجة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج٦٠ أبدى بعض المستجيبين الإهتمام بشأن تطبيق الإقتراحات على الفترات السابقة – خاصة تلك المتعلقة بالإنخفاض في القيمة وشمول بعض المصروفات في أصول الإستكشاف والتقييم أو استثناؤها منها، وبشكل خاص طلب المستجيبون أنه إذا كان المجلس سيطلب إعادة البيان فإنه يجب عليه إعطاء إرشادات إنتقالية بشأن كيفية تحديد العناصر المعترف بها سابقاً كأصول إستكشاف وتقييم والتي هي حالياً خارج التعريف.

إستنتاج٦١ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ من المنشآت التي تعترف بأصول الإستكشاف والتقييم أن تحدد ما إذا كانت هناك أية حقائق وظروف تدل على إنخفاض في القيمة في الفترات السابقة، وقد توصل المجلس إلى أن التطبيق بأثر رجعي من غير المحتمل أن يشمل القدرة على فهم ما حدث لأن الحقائق والظروف المحددة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هي بشكل عام مؤشرات موضوعية، وما إذا كانت موجودة في تاريخ معين هي مسألة حقيقة، على أن المجلس أشار إلى أنه قدم بديلاً إنتقالياً في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ لتطبيق إختبار كفاية الإلتزامات liability adequacy test على فترات المقارنة على أساس انه غير عملي، وبشكل رئيسي لأن إختبار كفاية الإلتزامات يشمل إستخدام التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية من عقود التأمين للمنشأة، ولا يتوقع المجلس أن يشمل الأسلوب الخاص بإنخفاض القيمة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية والمتغيرات الأخرى إلى نفس المدى، على أن المجلس على علم بأن الأساليب المتنوعة لتقييم إمكانية الإسترجاع تعني أن التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية والمتغيرات الأخرى من المحتمل أنها مستخدمة من قبل بعض المنشآت.

إستنتاج٦٢ بناءاً على ذلك، وبما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ توصل المجلس إلى أنه ذا لم يكن من العملي تطبيق إختبار الإنخفاض في القيمة على المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترات السنوية قبل ١ يناير ٢٠٠٦ فإن على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة.

إستنتاج٦٣ كان بعض المستجيبين معنياً بأن المنشآت ستعاني من صعوبة في جمع المعلومات اللازمة للأرقام المقارنة لعام ٢٠٠٤، وإقترحوا أنه يجب إستثناء المنشآت من إعادة بيان الأرقام المقارنة عند الإنتقال، بناءاً على أنه سيتم تقديم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في وقت قريب من ١ يناير ٢٠٠٥، ومن الممكن أن يؤدي إلى تغيرات جوهرية.

إستنتاج٦٤ نظر المجلس في موضوع مماثل عندما قام بتطوير مسودة العرض ٧ البيانات المالية: الإفصاحات توصل فيها إلى أن المنشآت التي تطبق المتطلبات المقترحة في مسودة العرض ٧ فقط عندما تصبح إلزامية يجب أن يطلب منها تقديم إفصاحات مقارنة، لأن هذه المنشآت سيكون لديها الوقت الكافي لإعداد المعلومات.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٦٥ في مسودة العرض ٧ قرر المجلس إقتراح أن المنشأة التي (أ) تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى قبل ١ يناير ٢٠٠٦ (ب) تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية قبل ذلك التاريخ يجب إستثناؤها من متطلب تقديم معلومات مقارنة في السنة الأولى من التطبيق، وقد قارن المجلس الإهتمامات التي أثارها المشاركون إستجابة لمسودة العرض ٦ والمواضيع التي أخذها في الإعتبار في تطوير مسودة العرض ٧ وقرر أن إستنتاجاته في مسودة العرض ٧ كانت أيضاً مناسبة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج٦٥أ في يونيو ٢٠٠٥ أجرى المجلس تعديلاً بسيطاً على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ "*تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى*" الفقرة ٣٦ب* لإيضاح المقصود بأن الإستثناء المقدم في هذه الفقرة ينطبق على متطلبات الإعتراف والقياس للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ وكذلك على متطلبات الإفصاح.

ملخص التغييرات من مسودة العرض ٦

إستنتاج٦٦ فيما يلي ملخص للتغييرات الرئيسية من مسودة العرض ٦ إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، وقام المجلس بما يلي:-

(أ) حذف المنع المحدد ضد إدخال تكاليف الإدارة والتكاليف الثابتة العامة الأخرى في القياس المبدئي لأصل الإستكشاف والتقييم (الفقرة إستنتاج٢٨).

(ب) أدخل متطلباً للمنشأة لتصنيف أصول الإستكشاف والتقييم إما كملموسة أو غير ملموسة حسب طبيعة الأصل الذي تم إمتلاكه، وتطبيق هذا التصنيف بشكل ثابت (الفقرات إستنتاج ٣٢– إستنتاج ٣٤).

(ج) عدل مبدأ إنخفاض القيمة بحيث يتم الإعتراف بالإنخفاض بناءاً على تقييم الحقائق والظروف، وقياسه وعرضه، والإفصاح عنه حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، مع مراعاة تعديل المستوى الذي يتم عنده تقييم الإنخفاض (الفقرات إستنتاج٣٦ – إستنتاج ٣٩).

(د) حذف مؤشرات الإنخفاض المقترحة في مسودة العرض ٦ وإستبدلها بأمثلة على الحقائق والظروف التي توحي بحدوث إنخفاض في أصل الإستكشاف والتقييم (الفقرات إستنتاج٣٦ – إستنتاج ٣٩).

(ه) حذف وحدة توليد النقد الخاصة لأصول الإستكشاف والتقييم، وبدلاً من ذلك طلب أن تحدد المنشأة سياسة محاسبية لتخصيص أصول الإستكشاف والتقييم لوحدة أو وحدات توليد نقد لغرض إختبار إنخفاض القيمة (الفقرات إستنتاج٤٠ – إستنتاج ٤٧)

(و) عدل تاريخ نفاذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بحيث يصبح المعيار نافذ المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك (الفقرة إستنتاج٥٨).

(ز) وفر بديلاً إنتقالياً للإفصاح للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى وتتبنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية قبل ١ يناير ٢٠٠٦ (الفقرات إستنتاج٥٩-إستنتاج ٦٥) .

* نتيجة لمراجعة معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" في عام ٢٠٠٧، تم حذف الفقرة ٣٦(ب) من المعيار الـ دولي لإعداد التقارير المالية ١.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الآراء المعارضة لمسودة العرض ٦

معارضة روبرت بي جارنيت وجيمس جيه ليسينرينج ووارن جيه ماكريجور وجون تي سميث

آراء١ يعارض السادة جارنيت وليسينرينج وماكريجور وسميث موضوع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦.

آراء٢ يعارض أعضاء المجلس الأربعة هؤلاء لأنهم لا يسمحون للمنشآت بديلاً للإستمرار في معاملتها المحاسبية الحالية لأصول الإستكشاف والتقييم، وبشكل خاص يعتقدون أنه يجب أن يطلب من كل منشأة تطبيق الفقرتين ١١و١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* عند تطوير سياسة محاسبية لأصول الإستكشاف والتقييم، ويعتقد أعضاء المجلس هؤلاء أن المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ٨ ملائمة ومنطبقة بشكل خاص عندما لا يوجد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية مواصفات محددة كما هو الحال بالنسبة للمنشآت التي تعترف بأصول الإستكشاف والتقييم، وهذا صحيح بشكل خاص لأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يسمح بإستمرار أسس قياس متنوعة لهذه البنود، وبسبب عدم أخذ *الإطار* في الإعتبار فإن ذلك قد يؤدي إلى اعتراف غير مناسب بالأصول، وفي رأي أعضاء المجلس هؤلاء أنه إذا لم تستطع المنشأة تلبية هذه المتطلبات فإنه يجب أن لا يسمح لها أن تصف بياناتها المالية بأنها حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

آراء٣ لا يتفق السيدان جارنيت وماكريجور كذلك مع التعديلات على متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لغرض تقييم أصول الإستكشاف والتقييم لتحديد الإنخفاض الواردة في الفقرات ١٨-٢٢ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، ويعتقدان أنه يجب تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بكاملها على أصول الإستكشاف والتقييم، ومن الممكن أن يؤدي عدم إجراء ذلك إلى إستمرار ترحيل أصول الإستكشاف والتقييم عندما لا يعرف أن هذه الأصول قابلة للإستعادة، ومن الممكن أن يؤدي ذلك إلى إستثناء المعلومات المناسبة من البيانات المالية بسبب عدم الإعتراف بخسائر الإنخفاض في القيمة في حينه وإدخال معلومات غير موثوقة بسبب شمول الأصول التي لا تمثل بأمانة المعاملات والأحداث الأخرى التي تفيد بأنها تمثلها.

آراء٤ زاد من قلق أعضاء المجلس الأربعة عدم وجود مشروع لمحاسبة إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية بشكل عام على جدول الأعمال الرئيسي للمجلس حتى الآن، وبالرغم من بدء مشروع بحث فإنه من غير المحتمل أن يستطيع المجلس تطوير معايير لإعداد التقارير المالية على المدى المتوسط، وتبعاً لذلك فإنه من غير المحتمل أن يبقى التصريح المشار إليه في الفقرة آراء٢ وفي حالتي السيدان جارنيت وماكريجور في الفقرة أراء٣ في مكانه لبعض الوقت.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧

الأدوات المالية: الإفصاحات

تحتوي هذه النسخة على تعديلات الناتجة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة حتى ١٧ يناير ٢٠٠٧.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٠ "*الإفصاحات في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة*" من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في أغسطس ١٩٩٠.

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

وفي أغسطس ٢٠٠٥، أصدر المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "*الأدوات المالية: الإفصاحات*"، والذي حلّ محل معيار المحاسبة الدولي ٣٠.

تم تعديل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ والوثائق المرفقة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:-

- التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية – العقود المالية المضمونة (الصادر في أغسطس ٢٠٠٥)
- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عـرض البيانات المـاليـة*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" (كما هو معدل في يناير ٢٠٠٨)

يشير التفسير التالي إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧:-

- تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢ "*ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات*" (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٦ والتعديلات اللاحقة).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
المقدمة	**مقدمة١- ٨**
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧	
الأدوات المالية: الإفصاحات	
الهدف	**٢-١**
النطاق	**٥-٣**
فئات الأدوات المالية ومستوى الإفصاح	**٦**
أهمية الأدوات المالية للمركز والأداء المالي	**٣٠-٧**
بيان المركز المالي	**١٩-٨**
فئات الأصول المالية والإلتزامات المالية	٨
الأصول المالية أو الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة	١١-٩
إعادة التصنيف	١٢
إلغاء الإعتراف	١٣
الضمان	١٥-١٤
حساب مخصص خسائر الإئتمان	١٦
الأدوات المالية المركبة والمشتقات الضمنية المتعددة	١٧
عدم الوفاء والإخلال	١٩-١٨
بيان الدخل الشامل	**٢٠**
بنود الدخل أو المصروف أو المكاسب أو الخسائر	٢٠
الإفصاحات الأخرى	**٢٦-٢١**
السياسات المحاسبية	٢١
محاسبة التحوط	٢٤-٢٢
القيمة العادلة	٣٠-٢٥
طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات المالية	**٤٢-٣١**
الإفصاحات النوعية	**٣٣**
الإفصاحات الكمية	**٤٢-٣٤**
مخاطرة الإئتمان	٣٨-٣٦
الأصول المالية التي انقضى إستحقاقها أو انخفضت قيمتها	٣٧
الممتلكات المرهونة كضمان وتحسينات الإئتمان الأخرى	٣٨
مخاطرة السيولة	٣٩
مخاطرة السوق	٤٢-٤٠
تحليل الحساسية	٤٠
إفصاحات مخاطرة السوق الأخرى	٤٢
تاريخ النفاذ والإنتقال	**٤٣-٤٤ب**
سحب معيار المحاسبة الدولي ٣٠	**٤٥**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملاحق

أ مصطلحات معرفة

ب إرشادات التطبيق

ج التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

د التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ إذا لم يتم تطبيق التعديلات على معيار المحاسبة الدولي٣٩: *الأدوات المالية: الإعتراف والقياس – خيار القيمة العادلة*

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧

أساس الإستنتاجات

الملحق: التعديل على أساس الإستنتاجات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

إرشادات التطبيق

الملحق: التعديل على إرشادات التطبيق للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

يحتوي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "*الأدوات المالية: الإفصاحات*" على الفقرات ١-٤٥ والملاحق أ-د، وكافة الفقرات لها صلاحية متعادلة. تبين الفقرات في **الخط الغامق** المبادئ الرئيسية، وقد وضعت المصطلحات المعرفة في الملحق أ *بالخط المائل* عند ظهورها للمرة الأولى في المعيار، وأعطيت تعريفات المصطلحات الأخرى في قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. يجب قراءة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ في سياق هدفه وأساس الإستنتاجات *ومقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإطار إعداد وعرض البيانات المالية*، ويوفر معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" وأساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حالة عدم وجود إرشادات صريحة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقدمة

أسباب إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ١ خلال السنوات الأخيرة تطورت الأساليب التي تستخدمها المنشآت لقياس وإدارة التعرض للمخاطر الناجمة عن الأدوات المالية وتم قبول مفاهيم وأساليب جديدة لإدارة المخاطر، إلى جانب ذلك إقترحت عدة مبادرات من القطاع العام والقطاع الخاص تحسينات على إطار الإفصاح عن المخاطر الناجمة من الأدوات المالية.

مقدمة ٢ يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أن مستخدمي البيانات المالية بحاجة لمعلومات حول تعرض المنشأة للمخاطر وكيفية إدارة هذه المخاطر، حيث أن هذه المعلومات من الممكن أن تؤثر على تقييم المستخدم للمركز المالي والأداء المالي للمنشأة أو لمبلغ وتوقيت وتقلب تدفقاتها النقدية المستقبلية، ومزيداً من الشفافية يتيح للمستخدمين إتخاذ أحكام بناءاً على معلومات أفضل حول المخاطر والعوائد.

مقدمة ٣ تبعاً لذلك توصل المجلس إلى أن هناك حاجة لتعديل وتحسين الإفصاحات في معيار المحاسبة الدولي ٣٠ "*الإفصاحات في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة*" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢ " *البيانات المالية: الإفصاح والعرض*"، وكجزء من التعديل أزال المجلس الإفصاحات المزدوجة وأورد الإفصاحات عن تركيزات المخاطرة ومخاطرة الإئتمان ومخاطرة السيولة ومخاطرة السوق في معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

الملامح الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ٤ ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ على كافة المخاطر الناجمة عن جميع الأدوات المالية، بإستثناء الأدوات المدرجة في الفقرة ٣، وينطبق المعيار على جميع المنشآت، بما في ذلك المنشآت التي لها أدوات مالية قليلة (على سبيل المثال الحرف التي تعتبر حسابات الذمم المدينة والذمم الدائنة هي أدواته المالية الوحيدة)، والمنشآت لتي لها عدة أدوات مالية (على سبيل المثال المؤسسة المالية التي تعتبر معظم أصولها وإلتزاماتها أدوات مالية)، غير أن مدى الإفصاح المطلوب يعتمد على مدى إستخدام المنشأة للأدوات المالية وتعرضها للمخاطرة.

مقدمة ٥ يتطلب المعيار الإفصاح عما يلي:-

(أ) أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز والأداء المالي للمنشأة، وتتضمن هذه الإفصاحات العديد من المتطلبات الموجودة سابقاً في معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

(ب) المعلومات النوعية والكمية حول التعرض للمخاطر الناجمة عن الأدوات المالية، بما في ذلك حد أدنى محدد من الإفصاحات عن مخاطرة الإئتمان ومخاطرة السيولة ومخاطرة السوق. تبين الإفصاحات النوعية أهداف وسياسات وأساليب الإدارة لإدارة هذه المخاطر، وتوفر الإفصاحات الكمية المعلومات حول مدى تعرض المنشأة للمخاطر بناءاً على المعلومات المتوفرة داخلياً

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

لموظفي الإدارة الرئيسيين، وتوفر هذه الإفصاحات معاً نظرة عامة لإستخدام المنشأة للأدوات المالية والتعرض للمخاطرة التي تتسبب بها.

مقدمة ٦ يشمل المعيار في الملحق ب إرشادات التطبيق الإجباري التي توضح كيفية تطبيق المتطلبات في المعيار، ويرافق المعيار إرشادات تنفيذ غير إجبارية تبين كيف يمكن للمنشأة توفير الإفصاحات التي يتطلبها المعيار.

مقدمة ٧ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٠ ومتطلبات الإفصاح لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢، وتبقى متطلبات العرض لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ بدون تغيير.

مقدمة ٨ هذا المعيار نافذ المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٧ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق المبكر.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧
الأدوات المالية: الإفصاحات

الهدف

١ إن هدف هذا المعيار هو الطلب من المنشآت توفير الإفصاحات في بياناتها المالية التي تتيح للمستخدمين تقييم ما يلي:-

(أ) أهمية البيانات المالية للمركز والأداء المالي للمنشأة؛ و

(ب) طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن البيانات المالية التي تتعرض لها المنشأة أثناء الفترة وفي نهاية فترة إعداد التقارير، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.

٢ إن مبادئ هذا المعيار تكمل مبادئ الإعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية وقياسها وعرضها في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: العرض"* ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*.

النطاق

٣ على جميع المنشآت تطبيق هذا المعيار على كافة أنواع الأدوات المالية، بإستثناء:-

(أ) الحصص في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة التي تعالج محاسبياً حسب معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"* أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ *"المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة"* أو معيار المحاسبة الدولي ٣١ *"الحصص في المشاريع المشتركة"* غير أنه في بعض الحالات يسمح معيار المحاسبة الدولي ٢٧ أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ أو معيار المحاسبة الدولي ٣١ للمنشأة أن تعالج محاسبياً الحصة في شركة تابعة أو زميلة أو مشروع مشترك بإستخدام معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وفي هذه الحالات على المنشآت تطبيق متطلبات الإفصاح في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ أو معيار المحاسبة الدولي ٣١ إلى جانب المتطلبات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هذا، وعلى المنشآت كذلك تطبيق هذا المعيار على جميع المشتقات المرتبطة بالحصص في الشركات التابعة أو الزميلة أو المشاريع المشتركة إلا إذا كان المشتق يلبي تعريف أداة حقوق الملكية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

(ب) حقوق وإلتزامات أصحاب العمل الناجمة عن خطط منافع الموظفين التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ١٩ *"منافع الموظفين"*.

(ج) [تم إلغائها]

(د) عقود التأمين كما هي معرفة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ *"عقود التأمين"*، غير أن هذا المعيار ينطبق على المشتقات الضمنية في عقود التأمين إذا طلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المنشأة معالجتها محاسبياً بشكل منفصل. إلى جانب ذلك على الجهة المصدرة تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هذا على *عقود الكفالات المالية* إذا طبقت الجهة المصدرة معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عند الإعتراف بالعقود وقياسها، إلا أنه يجب عليها تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ إذا إختارت الجهة المصدرة حسب الفقرة ٤ (د) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ عند الإعتراف بها وقياسها.

(هـ) الأدوات المالية والعقود والإلتزامات بموجب عمليات الدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع على أساس الأسهم"* بإستثناء أن هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ينطبق على العقود ضمن نطاق الفقرات ٥-٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٤ ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هذا على الأدوات المالية المعترف بها وغير المعترف بها، وتشمل الأدوات المالية المعترف بها الأصول المالية والإلتزامات المالية التي هي ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وتشمل الأدوات المالية غير المعترف بها بعض الأدوات المالية التي هي برغم أنها خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإنها ضمن نطاق هذا المعيار (مثل بعض إلتزامات القروض).

٥ ينطبق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على العقود لشراء أو بيع بند غير مالي التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (أنظر الفقرات ٥-٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

فئات الأدوات المالية ومستوى الإفصاح

٦ عندما يتطلب هذا المعيار الإفصاحات حسب فئة الأداة المالية فإن على المنشأة تجميع الأدوات المالية في فئات تناسب طبيعة المعلومات التي تم الإفصاح عنها والتي تأخذ في الإعتبار خصائص هذه الأدوات المالية، وعلى المنشأة تقديم معلومات كافية لإتاحة المطابقة مع البنود الرئيسية في بيان المركز المالي.

أهمية الأدوات المالية للمركز والأداء المالي

٧ على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي البيانات المالية تقييم أهمية الأدوات المالية بالنسبة لمركزها وأدائها المالي.

بيان المركز المالي

فئات الأصول المالية والإلتزامات المالية

٨ يجب الإفصاح عن المبالغ المسجلة لكل فئة من الفئات التالية كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وذلك أما في بيان المركز المالي أو في الإيضاحات:-

(أ) الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مبنية بشكل منفصل (١) تلك المحددة عند الإعتراف الأولي: (٢) تلك المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩؛

(ب) الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق؛

(ج) القروض والذمم المدينة؛

(د) الأصول المالية المتوفرة للبيع؛

(هـ) الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مع البيان بشكل منفصل (١) تلك المحددة أنها كذلك عند الإعتراف الأولي. (ب) تلك المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩؛ و

(و) الإلتزامات المالية التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأصول المالية أو الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

٩ إذا حددت المنشأة قرضاً أو ذمة مدينة (أو مجموعة قروض أو ذمماً مدينة) بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة فإن عليها الإفصاح عما يلي:-

(أ) أقصى تعرض *لمخاطرة الإئتمان* (أنظر الفقرة ٣٦ (أ)) للقرض أو الذمة المدينة (أو مجموعة القروض أو الذمم المدينة) في نهاية فترة إعداد التقارير.

(ب) مقدار تخفيف أية مشتقات إئتمان ذات علاقة أو أدوات مماثلة ذلك التعرض الأقصى لمخاطرة الإئتمان.

(ج) مقدار التغير خلال الفترة وبشكل تراكمي في القيمة العادلة للقرض أو الذمة المدينة (أو مجموعة القروض أو الذمم المدينة) الذي ينسب للتغيرات في مخاطرة الإئتمان للأصل المالي المحدد إما:-

(١) كمقدار التغير في القيمة العادلة الذي لا ينسب للتغيرات في ظروف السوق التي تتسبب في نشوء *مخاطرة السوق*؛ أو

(٢) بإستخدام أسلوب بديل تعتقد المنشأة أنه يمثل بشكل أكثر أمانة مقدار التغير في القيمة العادلة الذي ينسب للتغيرات في مخاطرة الإئتمان للأصل.

تشمل التغيرات في ظروف السوق التي تنسب في نشوء مخاطرة السوق التغيرات في سعر الفائدة (الأساسية) أو سعر سلعة أو سعر الصرف الأجنبي أو مؤشر الأسعار التي تمت ملاحظتها.

(د) مقدار التغير في القيمة العادلة الذي حدث لأية مشتقات إئتمان ذات علاقة أو أدوات مماثلة خلال الفترة وبشكل تراكمي منذ أن تم تحديد القرض أو الذمة المالية.

١٠ إذا حددت المنشأة إلتزاماً مالياً بقيمته العادلة من خلال الربح أو الخسارة حسب الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن عليها الإفصاح عما يلي:-

(أ) مقدار التغير خلال الفترة وبشكل تراكمي في القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي ينسب للتغيرات في مخاطرة الإئتمان لذلك الإلتزام الذي تم تحديده إما:-

(١) كمقدار التغير في قيمته العادلة التي لا تنسب للتغيرات في ظروف السوق التي تتسبب في نشوء مخاطرة السوق (أنظر الملحق ب والفقرة ٤ب)؛ أو

(٢) بإستخدام أسلوب بديل تعتقد المنشأة أنه يمثل بشكل أكثر أمانة مقدار التغير في قيمته العادلة الذي ينسب للتغيرات في مخاطرة الإئتمان للإلتزام.

تشمل التغيرات في ظروف السوق التي تتسبب في نشوء مخاطرة السوق التغيرات في سعر الفائدة الأساسي Benchmark أو سعر الأدوات المالية لمنشأة أخرى أو أسعار السلع أو مؤشر الأسعار، وبالنسبة للعقود التي تشمل خاصية الوحدات المرتبطة Unit-Linking Feature تشمل التغيرات في ظروف السوق تلك التغيرات في أداء صندوق الإستثمار الداخلي أو الخارجي المتعلق بذلك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) الفرق بين المبلغ المسجل للإلتزام المالي والمبلغ الذي سيطلب من المنشأة تعاقدياً دفعه عند الإستحقاق لصاحب الإلتزام.

١١ على المنشأة الإفصاح عما يلي:-

(أ) الأساليب المستخدمة للإمتثال للمتطلبات في الفقرة ٩ (ج) والفقرة ١٠ (أ).

(ب) إذا كانت المنشأة تعتقد أن الإفصاح الذي قدمته للإمتثال للمتطلبات في الفقرة ٩(ج) أو الفقرة ١٠ (أ) لا يمثل بأمانة التغير في القيمة العادلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي الذي ينسب للتغيرات في مخاطرته الإئتمانية فإن أسباب التوصل لهذا الإستنتاج والعوامل التي تتأثر بها تكون مناسبة.

إعادة التصنيف

١٢ إذا قامت المنشأة بإعادة تصنيف أصل مالي على أنه تم قياسه:-

(أ) بمقدار التكلفة أو التكلفة المطفأة وليس بمقدار القيمة العادلة؛ أو

(ب) بمقدار القيمة العادلة وليس بمقدار التكلفة أو التكلفة المطفأة.

فإن عليها الإفصاح عن المبلغ الذي أعيد تصنيفه ضمن أو خارج كل فئة، وسبب إعادة التصنيف (أنظر الفقرات ٥١-٥٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

إلغاء الإعتراف

١٣ من الممكن أن تكون المنشأة قد حولت الأصول المالية بطريقة بحيث لا يتأهل جزء من الأصول المالية أو جميعها لإلغاء الإعتراف (أنظر الفقرات ١٥-٣٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، وعلى المنشأة الإفصاح لكل فئة من هذه الأصول المالية عما يلي:-

(أ) طبيعة الأصول؛

(ب) طبيعة مخاطر ومكافآت الملكية التي تبقى المنشأة معرضة لها؛

(ج) المبالغ المسجلة للأصول وللإلتزامات المرتبطة بها عندما تستمر المنشأة في الإعتراف بكافة الأصول الإفصاح؛ و

(د) الإفصاح عن المبلغ المسجل للأصول الأصلية ومبلغ الأصول التي تستمر المنشأة في الإعتراف بها والمبلغ المسجل للإلتزامات المرتبطة بذلك عندما تستمر المنشأة في الإعتراف بالأصول إلى مدى مشاركتها المستمرة.

الضمان

١٤ على المنشأة الإفصاح عما يلي:-

(أ) المبلغ المسجل للأصول المالية المرهونة كضمان للإلتزامات أو الإلتزامات المحتملة، بما في ذلك المبالغ التي أعيد تصنيفها حسب الفقرة ٣٧أ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩؛ و

(ب) الأحكام والشروط المتعلقة بتعهدها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٥ عندما يكون لدى المنشأة ضمان (لأصول مالية أو غير مالية) وسمح لها ببيع أو إعادة رهن الضمان في حالة عدم وجود تقصير Default من جانب صاحب الضمان فإن عليها الإفصاح عما يلي:-

(أ) القيمة العادلة للضمان المحتفظ به؛

(ب) القيمة العادلة لأي ضمان تم بيعه أو إعادة رهنه، وما إذا كان على المنشأة إلتزام بإعادته؛ و

(ج) الشروط والأحكام المتعلقة بإستخدامها للضمان.

حساب مخصص خسائر الإئتمان

١٦ عندما تنخفض قيمة الأصول بسبب خسائر الإئتمان وتسجل المنشأة الإنخفاض في حساب منفصل (على سبيل المثال حساب مخصص يستخدم لتسجيل الإنخفاضات الفردية أو حساب مشابه لتسجيل انخفاض جماعي للأصول) بدلاً من تخفيض المبلغ المسجل للأصل مباشرة فإن عليها الإفصاح عن مطابقة التغيرات في ذلك الحساب خلال الفترة لكل فئة من الأصول المالية.

الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات الضمنية المتعددة

١٧ إذا أصدرت المنشأة أداة تحتوي على كل من إلتزام ومكون حقوق ملكية (أنظر الفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢) وكان للأداة مشتقات ضمنية متعددة Multiple Embedded Derivatives تعتمد قيمتها على بعضها (مثل أداة مالية قابلة للتحويل وقابلة للإستدعاء Callable Convertible) فإن عليها الإفصاح عن وجود هذه الخصائص.

عدم الوفاء والإخلال

١٨ بالنسبة للقروض المستحقة الدفع المعترف بها في نهاية فترة إعداد التقارير على المنشأة الإفصاح عما يلي:-

(أ) تفاصيل أية حالات عدم وفاء خلال الفترة بالمبلغ الأصلي أو الفائدة أو إحتياطي استهلاك القروض أو أحكام الإطفاء لهذه القروض المستحقة؛

(ب) المبلغ المسجل للقروض المستحقة التي لم يتم الوفاء بها في نهاية فترة إعداد التقارير؛ و

(ج) ما إذا تمت معالجة حالات عدم الوفاء أو أعيد التفاوض بشأن شروط القروض المستحقة قبل التصريح بإصدار البيانات المالية.

١٩ إذا كانت هناك أثناء الفترة حالات إخلال بأحكام إتفاقية قرض بإستثناء تلك الحالات المبينة في الفقرة ١٨ فإن على المنشأة الإفصاح عن نفس المعلومات حسبما تتطلب الفقرة ١٨ إذا سمحت حالات الإخلال هذه للمقرض طلب الإسراع في التسديد (ما لم يكن قد تمت معالجة حالات الإخلال أو أعيد التفاوض بشأن شروط القرض في نهاية فترة إعداد التقارير أو قبله).

بيان الدخل الشامل

بنود الدخل أو المصروف أو المكاسب أو الخسائر

٢٠ على المنشأة الإفصاح عن البنود التالية للدخل أو المصروف أو المكاسب أو الخسائر إما في بيان الدخل الشامل أو في الإيضاحات.

(أ) صافي مكاسب أو صافي خسائر:-

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(١) الأصول المالية أو الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مع البيان بشكل منفصل للأصول المالية أو الإلتزامات المالية المحددة أنها كذلك عند الإعتراف الأولي والأصول المالية أو الإلتزامات المالية المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩؛

(٢) الأصول المالية المتوفرة للبيع، مع البيان بشكل منفصل مبلغ المكسب أو الخسارة المعترف به مباشرة في الدخل الشامل الآخر خلال الفترة والمبلغ الذي تم إعادة تصنيفه من حقوق الملكية وتم الإعتراف به في ربح أو خسارة الفترة؛

(٣) الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق؛

(٤) القروض والذمم المدينة؛ و

(٥) الإلتزامات المالية التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة.

(ب) إجمالي دخل الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة (التي تم إحتسابها بإستخدام أسلوب الفائدة النافذ المفعول) للأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي ليست مقدرة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛

(ج) دخل ومصروف الرسوم (بإستثناء المبالغ التي تدخل في تحديد سعر الفائدة الساري المفعول) الناجمة من:

(١) الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي ليست بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛ و

(٢) الإئتمان Trust والأنشطة الإئتمانية الأخرى Fiduciary Activities التي ينجم عنها الإحتفاظ بالأصول أو إستثمارها نيابة عن الأفراد والإئتمانات Trusts وخطط منافع التقاعد والمؤسسات الأخرى؛

(د) دخل الفائدة المستحق من الأصول المالية التي إنخفضت قيمتها المستحق حسب الفقرة تطبيق٩٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩؛ و

(هـ) مبلغ أية خسارة في إنخفاض القيمة لكل فئة أصل مالي.

الإفصاحات الأخرى

السياسات المحاسبية

٢١ حسب الفقرة ١١٧ من معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (المعدل في٢٠٠٧) على المنشأة الإفصاح في ملخص للسياسات المحاسبية الهامة عن أساس (أو أسس) القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية، والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة المناسبة لفهم البيانات المالية.

محاسبة التحوط

٢٢ على المنشأة الإفصاح عما يلي بشكل منفصل لكل نوع من التحوط المبين في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (تحوطات القيمة العادلة وتحوطات التدفق النقدي وتحوطات صافي الإستثمارات في العمليات الأجنبية):-

(أ) وصف لكل نوع من التحوط؛

(ب) وصف للأدوات المالية المحددة أنها أدوات تحوط وقيمتها العادلة في نهاية فترة إعداد التقارير؛ و

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) طبيعة المخاطر التي يتم تحوطها.

٢٣ بالنسبة لتحوطات التدفق النقدي على المنشأة الإفصاح عما يلي:-

(أ) الفترات عندما يتوقع حدوث التدفقات النقدية وعندما يتوقع أن تؤثر على الربح أو الخسارة؛

(ب) وصف لأية معاملات متوقعة Forecast Transactions إستخدمت محاسبة تحوط لها في السابق، ولكن لم يعد يتوقع حدوثها؛

(ج) المبلغ الذي تم الإعتراف به في الدخل الشامل الآخر خلال الفترة؛

(د) المبلغ الذي تم إعادة تصنيفه من حقوق الملكية إلى ربح أو خسارة الفترة، مع بيان المبلغ الذي أدخل في كل بند رئيسي في بيان الدخل الشامل؛ و

(هـ) المبلغ الذي نقل من حقوق الملكية خلال الفترة وأدخل في التكلفة الأولية أو مبلغ مسجل آخر لأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي آخر كان إمتلاكه أو تحمل تكلفته معاملة متوقعة محوطة محتملة إلى حد كبير.

٢٤ على المنشأة الإفصاح بشكل منفصل عما يلي:-

(أ) تحوطات القيمة العادلة المكاسب أو الخسائر:-

(١) في أداة التحوط؛ و

(٢) في البند المحوط الذي ينسب للمخاطرة المحوطة.

(ب) عدم الفاعلية المعترف بها في الربح أو الخسارة التي تنجم من تحوطات التدفق النقدي؛ و

(ج) عدم الفاعلية المعترف بها في الربح أو الخسارة التي تنجم من تحوطات صافي الإستثمارات في العمليات الأجنبية.

القيمة العادلة

٢٥ بإستثناء ما ورد في الفقرة ٢٩، بالنسبة لكل فئة من الأصول المالية وإلتزامات المالية (أنظر الفقرة ٦) على المنشأة الإفصاح عن القيمة العادلة لتلك الفئة من الإلتزامات بطريقة تتيح لها أن تقارن مع مبلغها المسجل.

٢٦ عند الإفصاح عن القيم العادلة على المنشأة تجميع الأصول المالية وإلتزامات المالية في فئات، ولكن عليها تقاصها Offset فقط إلى المدى الذي يتم به تقاص مبالغها المسجلة في بيان المركز المالي.

٢٧ على المنشأة الإفصاح عما يلي:-

(أ) الأساليب، وعند إستخدام أسلوب تقييم الإفصاح عن الإفتراضات المطبقة عند تحديد القيم العادلة لكل فئة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية، فعلى سبيل المثال إذا إنطبق ذلك، على المنشأة الإفصاح عن المعلومات حول الإفتراضات المتعلقة بمعدلات التسديد أو معدلات خسائر الإئتمان المقدرة أو أسعار الفائدة أو أسعار الخصم.

(ب) ما إذا كانت القيم العادلة قد حددت، كلياً أو جزئياً، مباشرة بالرجوع إلى عروض الأسعار المنشورة في سوق نشط أو أنها قدرت بإستخدام أسلوب تقييم (أنظر الفقرات تطبيق ٧١ – تطبيق ٧٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) ما إذا كانت القيم العادلة المعترف بها أو التي تم الإفصاح عنها في البيانات المالية قد حددت، كلياً أو جزئياً، بإستخدام أسلوب تقييم مبني على إفتراضات لا تدعمها أسعار من معاملات السوق الحالية التي تمت ملاحظتها في نفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة ترتيب Repackaging) وليس بناءاً على بيانات السوق المتوفرة التي تمت ملاحظتها، وبالنسبة للقيم العادلة المعترف بها في البيانات المالية إذا كان تغيير واحد أو أكثر من هذه الإفتراضات إلى إفتراضات بديلة من الممكن أنها معقولة سيغير القيمة العادلة إلى حد كبير فإن على المنشأة بيان هذه الحقيقة والإفصاح عن أثر هذه التغييرات، ولهذا الغرض سيتم الحكم على الأهمية فيما يتعلق بالربح أو الخسارة وإجمالي الأصول أو إجمالي الإلتزامات، أو عندما يتم الإعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة في الدخل الشامل الآخر بالإضافة إلى الحكم على الأهمية فيما يتعلق بإجمالي حقوق الملكية.

(د) إذا إنطبق البند (ج) الإفصاح على إجمالي مبلغ التغير في القيمة العادلة المقدرة بإستخدام أسلوب التقييم هذا الذي تم الإعتراف به في الربح أو الخسارة خلال الفترة.

٢٨ إذا كان سوق الأداة المالية ليس نشطاً تحدد المنشأة قيمتها العادلة بإستخدام أسلوب تقييم (أنظر الفقرات تطبيق ٧٤ – تطبيق ٧٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، وبرغم ذلك فإن أفضل دليل على القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي هو سعر المعاملة (أي المقابل أو التعويض Consideration الذي قدم أو تم إستلامه)، إلا إذا تم تلبية الشروط المبينة في الفقرة تطبيق ٧٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ويتبع ذلك أنه يمكن أن يوجد فرق بين القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي والمبلغ الذي سيحدد في ذلك التاريخ بإستخدام أسلوب التقييم، وإذا وجد مثل هذا الفرق فإن على المنشأة الإفصاح عما يلي حسب فئة الأداة المالية:-

(أ) سياستها المحاسبية للإعتراف بهذا الفرق في الربح أو الخسارة لتعكس تغيراً في العوامل (بما في ذلك الوقت) على المشاركين أخذه في الإعتبار عند تحديد سعر (أنظر فقرة التطبيق٧٦أ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)؛ و

(ب) إجمالي الفرق الذي سيتم الإعتراف به في الربح أو الخسارة في بداية ونهاية الفترة ومطابقة للتغييرات في رصيد هذا الفرق.

٢٩ لا تطلب الإفصاحات عن القيمة العادلة:-

(أ) عندما يكون المبلغ المسجل تقريباً معقولاً للقيمة العادلة، على سبيل المثال للأدوات المالية مثل الذمم المدينة والدائنة التجارية قصيرة الأجل؛

(ب) لإستثمار في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر سوق معروض في سوق نشط، أو مشتقات مرتبطة بأدوات حقوق الملكية هذه التي تم قياسها بالتكلفة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لأن قيمتها العادلة لا يمكن قياسها بشكل موثوق به؛ أو

(ج) لعقد يحتوي على خاصية مشاركة تقديرية (كما هو مبين في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية٤) إذا كانت القيمة العادلة لهذه الخاصية لا يمكن قياسها بشكل موثوق به.

٣٠ في الحالات المبينة في الفقرة ٢٩ (ب) و(ج) على المنشأة الإفصاح عن المعلومات لمساعدة مستخدمي البيانات المالية في إتخاذ أحكامهم الخاصة بهم بشأن مدى الفروقات الممكنة بين المبلغ المسجل لهذه الأصول المالية أو الإلتزامات المالية وقيمتها العادلة، بما في ذلك:

(أ) حقيقة أنه لم يتم الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة لهذه الأدوات لأنه لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق به؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) وصف للأدوات المالية ومبلغها المسجل وإيضاح أسباب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بـشكل موثوق به؛

(ج) معلومات حول سوق الأدوات؛

(د) معلومات حول ما إذا كانت المنشأة تنوي التصرف بالأدوات المالية وكيفية ذلك؛ و

(هـ) إذا لم يتم الإعتراف بالأدوات المالية التي لم يمكن في السابق قياس قيمتها العادلة بشكل موثـوق به، يجب الإعتراف بهذه الحقيقة ومبلغها المسجل في وقت إلغاء الإعتراف ومبلـغ المكـسب أو الخسارة المعترف به.

طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات المالية

٣١ على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي البيانات المالية تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة في فترة إعداد التقارير.

٣٢ تركز الإفصاحات التي تتطلبها الفقرات ٣٣-٤٢ على المخاطر التي تنجم من الأدوات المالية وكيف تمت إدارتها، وتشمل هذه المخاطر عادة دون أن تكون مقتصرة على ذلك مخاطرة الإئتمان *ومخاطرة السيولة* ومخاطرة السوق.

الإفصاحات النوعية

٣٣ لكل نوع من المخاطرة الناجمة من الأدوات المالية على المنشأة الإفصاح عما يلي:-

(أ) التعرض للمخاطرة وكيف تنجم؛

(ب) أهداف وسياسات وأساليب إدارة المخاطرة والطرق المستخدمة لقياس المخاطرة؛ و

(ج) أية تغيرات في البند (أ) أو البند (ب) عن الفترة السابقة.

الإفصاحات الكمية

٣٤ لكل نوع من المخاطرة الناجمة من الأدوات المالية، يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:-

(أ) ملخص للبيانات الكمية حول تعرضها لتلك المخاطرة في نهاية فترة إعداد التقرير، ويجب أن يكون هذا الإفصاح بناءاً على المعلومات المتوفرة داخلياً لمـوظفي الإدارة الرئيـسيين للمنـشأة (حـسب التعريف في معيار المحاسبة الدولي ٢٤ *"الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقـة"*)، علـى سـبيل المثال مجلس الإدارة أو المسئول التنفيذي الرئيسي للمنشأة.

(ب) الإفصاحات التي تتطلبها الفقرات ٣٦-٤٢ إلى المدى الذي لم يرد في البند (أ)، ما لم تكن المخاطرة غير هامة نسبياً (أنظر الفقرات ٢٩- ٣١ من معيار المحاسبة الدولي ١ للإطلاع على مناقشة حول الأهمية النسبية).

(ج) حالات تركيز المخاطرة إذا لم تكن ظاهرة من البند (أ) والبند (ب).

٣٥ إذا كانت البيانات الكمية التي تم الإفصاح عنها كما هي في نهاية فترة إعداد التقارير المالي لا تمثل تعرض المنشأة للمخاطرة خلال الفترة فإن على المنشأة تقديم مزيد من المعلومات توضح التعرض للمخاطرة من قبل المنشأة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مخاطرة الإئتمان

٣٦ على المنشأة الإفصاح عما يلي حسب فئة الأداة المالية:-

(أ) المبلغ الذي يمثل أقصى درجة تعرض لمخاطرة الإئتمان في تاريخ إعداد التقرير بدون الأخـذ فـي الإعتبار أي ضمان محتفظ به أو تحسينات الإئتمان الأخـرى Credit Enhancements (علـى سبيل المثال إتفاقيات تقاص التي لا تتأهل للتسوية Offset حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٢)؛

(ب) وصف للممتلكات المحتفظ بها كضمان وتحسينات الإئتمان الأخرى. فيما يتعلق بالمبلغ المفصح عنه في البند (أ) ؛

(ج) معلومات حول نوعية الإئتمان للأصول المالية التي لم تنقضي فترة إستحقاقها ولم تنخفض قيمتها؛ و

(د) المبلغ المسجل للأصول المالية التي خلافاً لذلك ستنقضي فترة إستحقاقها أو تنخفض قيمتها، والتـي أعيد التفاوض بشأن شروطها.

الأصول المالية التي انقضى إستحقاقها أو إنخفضت قيمتها

٣٧ على المنشأة الإفصاح عما يلي حسب فئة الأصل المالي:-

(أ) تحليل لعمر الأصول المالية التي انقضى تاريخ إستحقاقها في نهاية فترة إعداد التقارير ولكـن لـم تنخفض قيمتها؛

(ب) تحليل للأصول المالية التي حددت فردياً أنها إنخفضت قيمتها كما في فترة تقديم التقرير، بمـا فـي ذلك العوامل التي أخذتها المنشأة في الإعتبار عند تحديد أنها إنخفضت قيمتها؛ و

(ج) وصف للممتلكات التي تحتفظ بها المنشأة كضمان وتحسينات الإئتمان الأخرى بالنسبة للمبالغ التـي تم الإفصاح عنها في (أ) و (ب)، وإذا لم يكن ذلك عملياً الإفصاح عن تقدير لقيمتها العادلة.

الممتلكات المرهونة كضمان وتحسينات الإئتمان الأخرى

٣٨ عندما تحصل المنشأة على أصول مالية أو غير مالية خلال فترة الإستيلاء على الممتلكات التي تحتفظ بها كضمان أو اللجوء إلى تحسينات الإئتمان الأخرى (على سبيل المثال الكفالات)، وكانت هذه الأصول تلبي مقاييس الإعتراف في المعايير الأخرى فإن على المنشأة الإفصاح عما يلي:-

(أ) طبيعة الأصول التي تم الحصول عليها ومبلغها المسجل؛ و

(ب) عندما لا تكون الأصول قابلة للتحويل بسهولة للنقد، الإفصاح عن سياساتها الخاصة بالتصرف بهذه الأصول أو بإستخدامها في عملياتها.

مخاطرة السيولة

٣٩ على المنشأة الإفصاح عما يلي:-

(أ) تحليل للإستحقاق المتعلق بالإلتزامات المالية يبين الإستحقاقات التعاقدية المتبقية؛ و

(ب) وصف لكيفية إدارتها لمخاطرة السيولة المطبقة في البند (أ).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مخاطرة السوق

تحليل الحساسية

٤٠ على المنشأة الإفصاح عما يلي ما لم تكن تمتثل للفقرة ٤١:-

(أ) تحليل الحساسية لكل نوع من مخاطرة السوق التي تتعرض لها المنشأة في فترة إعـداد التقـارير وبيان كيف أن الربح أو الخسارة وحقوق الملكية كانت ستتأثر بـسبب التغيـرات فـي متغيـر المخاطرة ذو العلاقة التي كانت ممكنة بشكل معقول في ذلك التاريخ؛

(ب) الأساليب والإفتراضات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية؛ و

(ج) التغيرات عن الفترة السابقة في الأساليب والإفتراضات المستخدمة، وأسباب هذه التغيرات.

٤١ إذا قامت المنشأة بإعداد تحليل الحساسية مثل القيمة المعرضة للمخاطرة الذي يعكس الإعتماد المتبادل بين متغيرات المخاطرة (على سبيل المثال أسعار الفائدة وأسعار الصرف) وإستخدمته لإدارة المخاطر المالية فإنه يمكنها إستخدام تحليل الحساسية هذا بدلاً من التحليل المحدد في الفقرة ٤٠، وعلى المنشأة كذلك الإفصاح عما يلي:-

(أ) إيضاح للأسلوب المستخدم في إعداد تحليل الحساسية هذا وللمؤشرات الرئيسية والإفتراضات التي ترتكز عليها البيانات المقدمة؛ و

(ب) إيضاح لهدف الأسلوب المستخدم وللتحديدات التي قد تنجم في المعلومات التي لا تعكـس بـشكل كامل القيمة العادلة للأصول والإلتزامات ذات العلاقة.

إفصاحات مخاطرة السوق الأخرى

٤٢ عندما تكون تحليلات الحساسية التي تم الإفصاح عنها حسب الفقرة ٤٠ أو الفقرة ٤١ لا تمثل المخاطرة الملازمة في الأداة المالية (على سبيل المثال لأن التعرض في نهاية السنة لا يعكس التعرض خلال السنة) فإن على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة وسبب إعتقادها أن تحليلات الحساسية لا تمثل هذه المخاطرة.

تاريخ النفاذ والإنتقال

٤٣ على المنشأة تطبيق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٧ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق المبكر، وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة مبكرة فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

٤٤ إذا طبقت المنشأة هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ فإنها ليست بحاجة لعرض معلومات مقارنة للإفصاحات التي تتطلبها الفقرات ٣١-٤٢ بشأن طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية.

٤٤أ عدل معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإضافة لذلك، عدل المعيار الفقرات ٢٠ و٢١ و٢٣(ج)و(د) و٢٧(ج) وإستنتاج ٥ في الملحق ب. ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

٤٤ب ألغى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٨) الفقرة ٣ (ج). وعلى المنشأة تطبيق التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يوليو ٢٠٠٩. وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (المعدل في ٢٠٠٨) لفترات سابقة، يجب أن تطبق التعديلات على الفترات السابقة.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٣٠

٤٥ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٠ "*الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة*".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق أ
مصطلحات معرفة

إن هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

مخاطرة الإئتمان المخاطرة بأن أحد أطراف الأداة المالية سيتسبب في خسارة مالية للطرف الآخر نتيجة لعدم قيامه بتنفيذ إلتزام.

مخاطرة العملة المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في سعر الصرف الأجنبي.

مخاطرة سعر الفائدة المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغييرات في سعر الفائدة في السوق.

مخاطرة السيولة المخاطرة الناجمة عن صعوبة تنفيذ الإلتزامات المرتبطة بالإلتزامات المالية والتي قد تواجه المنشأة.

القروض المستحقة القروض المستحقة هي إلتزامات مالية بإستثناء الذمم الدائنة التجارية قصيرة الأجل حسب شروط الإئتمان العادية.

مخاطرة السوق المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية بسبب التغيرات في أسعار السوق، وتشمل مخاطرة السوق ثلاثة أنواع هي: **مخاطرة العملة ومخاطرة سعر الفائدة ومخاطرة الأسعار الأخرى.**

مخاطرة الأسعار الأخرى المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق (بإستثناء تلك الناجمة من مخاطرة سعر الفائدة أو مخاطرة العملة)، سواء تسبب في هذه التغيرات عوامل خاصة بالأداة المالية الفردية أو الجهة التي أصدرتها، أو عوامل تؤثر على جميع الأدوات المالية المشابهة المتداولة في السوق.

انقضاء الإستحقاق تكون الأداة المالية قد انقضى إستحقاقها عندما لا يقوم طرف مقابل بإجراء الدفع عندما يستحق تعاقدياً.

المصطلحات التالية معرفة في الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ أو الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وهي مستخدمة في هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية حسب المعاني المحددة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

- التكلفة المطفأة لأصل مالي أو إلتزام مالي
- الأصول المالية المتوفرة للبيع
- إلغاء الإعتراف
- المشتق
- أسلوب الفائدة السارية المفعول
- أداة حقوق الملكية
- القيمة العادلة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

- الأصل المالي
- الأداة المالية
- الإلتزام المالي
- الأصل المالي أو الإلتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة
- عقد الضمان المالي
- الأصل المالي أو الإلتزام المالي المحتفظ به للمتاجرة
- معاملة التنبؤ
- أداة التحوط
- الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق
- القروض والذمم المدينة
- الشراء أو البيع بالطريقة العادية

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق ب
إرشادات التطبيق

هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

فئات الأدوات المالية ومستوى الإفصاح (الفقرة ٦)

ب١ تتطلب الفقرة ٦ أن تقوم المنشأة بتصنيف الأدوات المالية في فئات تناسب طبيعة المعلومات التي تـم الإفصاح عنها والتي تأخذ في الإعتبار خصائص هذه الأدوات المالية، والفئات المبينة فـي الفقـرة ٦ تحددها المنشأة، ولذلك فهي متميزة عن فئات الأدوات المالية المحددة في معيار المحاسبة الـدولي ٣٩ (الذي يحدد كيفية قياس الأدوات المالية وأين يتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة).

ب٢ عند تحديد فئات الأدوات المالية، على المنشأة إجراء ما يلي كحد أدنى:-

(أ) أن تميز الأدوات التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة عن الأدوات التي تم قياسها بالقيمة العادلة.

(ب) أن تعامل هذه الأدوات المالية كفئة أو فئات منفصلة خارج نطاق هذا المعيار.

ب٣ على المنشاة أن تقرر في ظل ظروفها مقدار التفاصيل التي توفرها لتلبيـة متطلبـات هـذا المعيـار ومقدار التأكد الذي تضعه على مختلف نواحي المتطلبات وكيف تصنف المعلومات لعرض الـصورة الكلية بدون دمج المعلومات مع مختلف الخصائص، ومن الضروري إجراء توازن بين تحميل البيانات المالية تفاصيل مفرطة قد لا تساعد مستخدمي البيانات المالية وتجعل المعلومات الهامة غامضة نتيجة لوجود عدد كبير جداً لها، فعلى سبيل المثال على المنشأة عدم جعل المعلومات الهامة غامضة بإدخالها ضمن مقدار كبير من التفاصيل غير الهامة، وبالمثل على المنشأة عدم الإفصاح عن المعلومات التـي جمعت كذلك بحيث تجعل الفروقات الهامة بين المعاملات الفردية أو المخاطر المرتبطة بها غامضة.

أهمية الأدوات المالية للمركز والأداء المالي

الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخـسارة (الفقرتـان ١٠ و١١)

ب٤ إذا قامت المنشأة بتحديد إلتزام مالي بقيمته العادلة من خلال الربح أو الخسارة فإن الفقرة ١٠(أ) تتطلب منها الإفصاح عن مبلغ التغير في القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي ينسب للتغيـرات فـي مخـاطرة الإئتمان للإلتزام، وتسمح الفقرة ١٠(أ) للمنشأة تحديد هذا المبلغ على أنه مبلغ التغير في القيمة العادلة للإلتزام الذي لا ينسب للتغيرات في ظروف السوق التي تتسبب في نشوء مخاطرة السوق، وإذا كانت

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التغيرات الوحيدة ذات العلاقة في ظروف السوق لإلتزام ما هي التغيرات في سعر فائدة (مسموح به) تمت ملاحظته فإنه يمكن تقدير هذا المبلغ كما يلي:-

(أ) أولاً، تقوم المنشأة بحساب معدل العائد الداخلي للإلتزام في بداية الفترة بإستخدام سعر السوق الذي تمت ملاحظته للإلتزام والتدفقات النقدية التعاقدية للإلتزام في بداية الفترة، وتخصم من معدل العائد هذا سعر فائدة (الأساسي) الذي تمت ملاحظته في بداية الفترة للوصول إلى مكون خاص بالإدارة لمعدل العائد الداخلي.

(ب) بعد ذلك تقوم المنشأة بحساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المرتبطة مع الإلتزام بإستخدام التدفقات النقدية التعاقدية للإلتزام في نهاية الفترة وسعر خصم مساو لمبلغ (١) سعر الفائدة (الأساسي) الذي تمت ملاحظته في نهاية الفترة (٢) المكون الخاص بالأداة لمعدل العائد الداخلي كما هو محدد في البند (أ).

(ج) الفرق بين سعر السوق الذي تمت ملاحظته للإلتزام في نهاية الفترة والمبلغ المحدد في البند(ب) هو التغير في القيمة العادلة الذي لا ينسب للتغيرات في سعر الفائدة (الأساسي) الذي تمت ملاحظته، وهذا هو المبلغ الذي سيتم الإفصاح عنه.

يفترض هذا المثال أن التغيرات في القيمة العادلة الناجمة بإستثناء التغيرات في مخاطرة الإئتمان للإدارة أو التغيرات في أسعار الفائدة، ليست هامة، وإذا كانت الأداة في المثال تحتوي على مشتق ضمني فإنه يتم استثناء التغير في القيمة العادلة للمشتق الضمني عند تحديد المبلغ الذي سيتم الإفصاح عنه حسب الفقرة ١٠(أ).

الإفصاحات الأخرى- السياسات المحاسبية (الفقرة ٢١)

ب٥ تتطلب الفقرة ٢١ الإفصاح عن أساس (أو أسس) القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة المناسبة لفهم البيانات المالية، وبالنسبة للبيانات المالية من الممكن أن يشمل هذا الإفصاح ما يلي:-

(أ) بالنسبة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية المحددة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة :

(١) طبيعة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي حددتها المنشأة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛

(٢) مقاييس هذا التحديد للأصول المالية أو الإلتزامات المالية عند الإعتراف الأولي؛ و

(٣) كيفية تحقيق المنشأة الشروط في الفقرات ٩ أو ١١أ أو ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لمثل هذا التحديد، وبالنسبة للأدوات المحددة حسب الفقرة (ب) (١) لتعريف الأصل المالي أو الإلتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يشمل هذا الإفصاح وصفاً للظروف التي تحيط بحالة عدم الإتساق في القياس أو الإعتراف الذي كان خلافاً لذلك سينشأ، وبالنسبة للأدوات المحددة حسب الفقرة ب(٢) لتعريف الأصل المالي أو الإلتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في معيار المحاسبة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الدولي ٣٩ يشمل هذا الإفصاح وصفاً لكيفية إتفاق التحديد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة مع إدارة المخاطر الموثقة أو إستراتيجية الإستثمار للمنشأة.

(ب) مقاييس تحديد الأصول المالية على أنها متوفرة للبيع.

(ج) ما إذا تم إحتساب المشتريات والمبيعات بالطرق العادية للأصول المالية في تاريخ المتاجرة أو في تاريخ التسوية (انظر الفقرة ٣٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

(د) عندما يتم إستخدام حساب مخصص لتخفيض المبلغ المسجل للأصول المالية التي إنخفضت قيمتها بمقدار خسائر الإئتمان:-

(١) مقاييس تحدد متى تم بشكل مباشر تخفيض المبلغ المسجل للأصول المالية التي انخفضت قيمتها (أو في حالة عكس التخفيض Reversal of a write down زيادة المبلغ بشكل مباشر) ومن ثم إستخدام حساب المخصص؛ و

(٢) مقاييس شطب المبالغ التي تم تحميلها على حساب المخصص مقابل المبلغ المسجل للأصل المالي الذي انخفضت قيمته (انظر الفقرة ١٦).

(هـ) كيفية تحديد صافي مكاسب أو صافي خسائر كل فئة أداة مالية (أنظر الفقرة ٢٠ (أ))، على سبيل المثال ما إذا كان صافي المكاسب أو صافي الخسائر في البنود بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يشمل دخل الفائدة أو أرباح الأسهم.

(و) المقاييس التي تستخدمها المنشاة لتحديد وجود أدلة موضوعية على حدوث خسارة نتيجة إنخفاض القيمة (انظر الفقرة ٢٠ (هـ)).

(ز) السياسة المحاسبية للأصول المالية الخاضعة للشروط التي أعيد التفاوض بشأنها (أنظر الفقرة ٣٦(د)) عندما يكون قد تم إعادة التفاوض بشأن أحكام الأصول المالية التي ستكون خلافاً لذلك قد إنقضى إستحقاقها أو إنخفضت قيمتها.

تتطلب الفقرة ١٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ١ (كما هو معدل في ٢٠٠٧) كذلك أن تفصح المنشآت في ملخص السياسات المحاسبية الهامة أو الإيضاحات الأخرى عن الأحكام بإستثناء تلك التي تتضمن التقديرات التي أجرتها الإدارة في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة والتي لها أكبر الأثر على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية.

طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات المالية (الفقرات ٣١-٤٢)

ب٦ يجب إجراء الإفصاحات التي تتطلبها الفقرات من ٣١-٤٢ إما في البيانات المالية أو إدخالها من خلال الإشارة إليها من البيانات المالية إلى بيان آخر مثل تعليق الإدارة أو تقرير مخاطرة إلى مستخدمي البيانات المالية حسب نفس الشروط مثل البيانات المالية وفي نفس الوقت، وعليه، المعلومات المدخلة من خلال الإشارة إليها تكون البيانات المالية غير مكتملة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإفصاحات الكمية (الفقرة٣٤)

ب٧ تتطلب الفقرة ٣٤ (أ) الإفصاح عن البيانات الكمية الملخصة حول تعرض المنشأة للمخاطر بناءاً على المعلومات المتوفرة داخليا لموظفي الإدارة الرئيسين للمنشأة، وعندما تستخدم المنـشأة عـدة أسـاليب لإدارة التعرض للمخاطرة فإن على المنشأة الإفصاح عن المعلومات بإستخدام الأسلوب أو الأسـاليب التي توفر أكثر المعلومات موثوقية وملائمة، وينـاقش معيـار المحاسـبة الـدولي ٨ "*الـسياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" الملاءمة والموثوقية.

ب٨ تتطلب الفقرة ٣٤ (ج) الإفصاح عن تركيزات المخاطرة، وتنجم تركيـزات المخـاطرة مـن الأدوات المالية التي لها خصائص متشابهة و تتأثر بشكل مماثل بالتغيرات في الظروف الإقتصادية والظروف الأخرى. يتطلب تحديد تركيزات المخاطرة الحكم الشخصي مع الأخذ في الإعتبار ظروف المنـشأة، ويشمل الإفصاح عن حالات تركيز المخاطرة ما يلي:-

(أ) وصف لكيفية تحديد الإدارة لحالات تركيز المخاطرة؛

(ب) وصف للخاصية المشتركة التي تحدد كل تركيز (على سبيل المثال الجهة المناظرة أو المنطقـة الجغرافية أو العملة أو السوق)؛ و

(ج) مقدار التعرض للمخاطرة المرتبطة بكافة الأدوات المالية التي تتشارك في تلك الخاصية.

الحد الأقصى للتعرض للمخاطرة (الفقرة ٣٦ (أ))

ب٩ تتطلب الفقرة ٣٦(أ) الإفصاح عن المبلغ الذي يمثل بأفضل شكل الحـد الأقـصى لتعـرض المنـشأة لمخاطرة الإئتمان، و بالنسبة للأصل المالي فإنه يكون عادة إجمالي المبلغ المسجل مطروحا منـه مـا يلي:-

(أ) أية مبالغ تم تقاصها Offset حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٢؛ و

(ب) أية خسائر في انخفاض القيمة معترف بها حسب معيار المحاسبة الدولي٣٩.

ب١٠ تشمل الأنشطة التي تتسبب في نشوء مخاطرة ائتمان والحد الأقصى للتعرض لمخاطرة الإئتمـان مـا يلي، دون أن تكون مقتصرة على ذلك:-

(أ) منح قروض وذمم مدينة للعملاء وعمل إيداعات لدى منشآت أخرى، وفي هذه الحـالات الحـد الأقصى للتعرض لمخاطرة الإئتمان هو المبلغ المسجل للأصول المالية ذات العلاقة.

(ب) الدخول في عقود مشتقات، على سبيل المثال عقود صرف أجنبية ومقايـضات أسـعار فائـدة ومشتقات إئتمان، وعندما يتم قياس الأصل الناجم بالقيمة العادلة فإن الحد الأقـصى للتعـرض لمخاطرة الإئتمان في نهاية فترة إعداد التقارير سيساوي المبلغ المسجل.

(ج) منح كفالات مالية، ففي هذه الحالة الحد الأقصى للتعرض لمخاطرة الإئتمان هو الحد الأقصى للمبلغ الذي يمكن للمنشأة أن تدفعه إذا طلب دفع الكفالة والذي قد يكون أكبر بكثير من المبلـغ المعترف به كإلتزام.

(د) عمل إلتزام بقرض غير قابل للنقض على مدى عمر التسهيل أو قابل للـنقض فقـط إسـتجابة لتغير عكسي جوهري، وإذا لم تستطع الجهة المصدرة تسوية إلتزام القرض نقدا أو بإدارة مالية أخرى فإن الحد الأقصى للتعرض لمخاطرة الإئتمان هو مبلغ الإلتزام بكامله، ويعود ذلك لأنـه

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

من غير المؤكد إذا كان مبلغ أي جزءاً غير مسحوب يمكن السحب منه في المستقبل، وقد يكون هذا أكبر إلى حد كبير من المبلغ المعترف به كإلتزام.

تحليل الإستحقاق التعاقدي (الفقرة ٣٩(أ))

ب١١ عند إعداد تحليل الإستحقاق التعاقدي للإلتزامات المالية الذي تتطلبه الفقرة ٣٩(أ)، على المنشأة إستخدام حكمها لتحديد عدد مناسب من الفترات الزمنية، فعلى سبيل المثال يمكن أن تحدد المنشأة أن الفترات الزمنية التالية مناسبة:-

(أ) ما لا يزيد عن شهر واحد؛

(ب) أكثر من شهر واحد وما لا يزيد عن ثلاثة شهور؛

(ج) أكثر من ثلاثة شهور وما لا يزيد عن سنة واحدة؛ و

(د) أكثر من سنة واحدة وما لا يزيد عن خمس سنوات.

ب١٢ عندما يكون لدى الطرف المناظر اختيار متى يتم دفع مبلغ لإدخال الإلتزام على أساس التاريخ المبكر يمكن به الطلب من المنشأة أن تقوم بالدفع، فعلى سبيل المثال الإلتزامات المالية التي يمكن أن يطلب من المنشأة تسديدها عند الطلب (الودائع تحت الطلب) يتم إدخالها ضمن أكثر فئة زمنية مبكرة.

ب١٣ عندما تكون المنشأة ملتزمة بتوفير مبالغ على شكل أقساط فإنه يتم تخصيص كل قسط لأكثر فترة زمنية مبكرة يمكن أن يطلب فيها من المنشأة أن تقوم بالدفع، فعلى سبيل المثال يتم إدخال قرض تم الإلتزام به غير مسحوب ضمن الفترة الزمنية التي تحتوي على أكثر تاريخ مبكر يمكن فيه السحب منه.

ب١٤ إن المبالغ التي تم الإفصاح عنها في تحليل الإستحقاق هي التدفقات النقدية غير المخصومة التعاقدية، على سبيل المثال:-

(أ) إجمالي إلتزامات التأجير التمويلي (قبل خصم رسوم التمويل)؛

(ب) الأسعار المحددة في الإتفاقيات الآجلة لشراء أصول مالية مقابل نقد؛

(ج) صافي مبالغ مفايضات سعر الفائدة العائم وسعر الفائدة الثابت التي يتم تبادل صافي التدفقات النقدية لها. Pay-Floating / Receive-Fixed Interest Rate Swaps؛

(د) المبالغ التعاقدية التي سيتم تبادلها في أداة مالية مشتقة (على سبيل المثال مفايضات العملة) التي يتم مقابلها تبادل إجمالي التدفقات النقدية؛ و

(هـ) إجمالي إلتزامات القروض.

تختلف التدفقات النقدية المخصومة عن المبلغ الوارد في بيان المركز المالي لأن مبلغ بيان المركز المالي مبني على التدفقات النقدية المخصومة.

ب١٥ وحيثما كان مناسباً على المنشأة الإفصاح عن تحليل الأدوات المالية المشتقة بشكل منفصل عن تحليل الأدوات المالية غير المشتقة في تحليل الإستحقاق التعاقدي للإلتزامات المالية الذي تتطلبه الفقرة ٣٩(أ)، فعلى سبيل المثال سيكون من المناسب تمييز التدفقات النقدية من الأدوات المالية المشتقة والأدوات المالية غير المشتقة إذا تمت تسوية التدفقات النقدية الناجمة من الأدوات المالية المشتقة بشكل كامل، ويعود ذلك لأن إجمالي التدفق الصادر قد يصاحبه تدفق وارد ذو علاقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ب١٦ عندما يكون المبلغ المستحق غير ثابت فإنه يتم تحديد المبلغ الذي يتم الإفصاح عنه بالرجوع إلى الظروف السائدة في نهاية فترة إعداد التقارير، فعلى سبيل المثال عندما يختلف المبلغ المستحق تبعاً للتغيرات في مؤشر فإن المبلغ الذي يتم الإفصاح عنه قد يكون بناءاً على مستوى المؤشر في نهاية فترة إعداد التقارير.

مخاطرة السوق- تحليل الحساسية(الفقرتان ٤٠ و٤١)

ب١٧ تتطلب الفقرة ٤٠(أ) تحليلاً للحساسية لكل نوع من مخاطرة السوق التي تتعرض لها المنشأة، وحسب الفقرة ب٣ على المنشاة أن تقرر كيفية تجميع المعلومات لعرض الصورة الكلية بدون إدخال معلومات ذات خصائص مختلفة حول التعرض للمخاطر من البيئات الإقتصادية التي تختلف إلى حد كبير،على سبيل المثال:-

(أ) يمكن للمنشأة التي تتداول الأدوات المالية الإفصاح عن هذه المعلومات بشكل منفصل بالنسبة للأدوات المالية المحتفظ بها للمتاجرة وتلك التي ليس لها نفس هذا التصنيف.

(ب) لا تقوم المنشأة بتجميع طريقة عرضها لمخاطر السوق من النواحي ذات التضخم المفرط مع تعرضها لنفس مخاطر السوق من النواحي ذات التضخم المنخفض.

إذا كانت المنشأة تتعرض فقط لنوع واحد من مخاطرة السوق في بيئة اقتصاديه واحدة فقط فإنها لن تظهر معلومات غير مجمعة.

ب١٨ تتطلب الفقرة ٤٠(أ) أن يظهر تحليل الحساسية الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية للتغيرات الممكنة في متغير المخاطرة المناسبة (على سبيل المثال أسعار الفائدة أو أسعار العملة أو أسعار حقوق الملكية أو أسعار السلع السائدة في السوق)، ولهذا الغرض:-

(أ) لا يطلب من المنشآت تحديد ما هو الربح أو الخسارة التي كانت ستتحقق لو كانت متغيرات المخاطرة المناسبة مختلفة، وبدلا من ذلك على المنشآت الإفصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية في نهاية فترة إعداد التقارير بإفتراض أن تغيراً ممكناً بشكل معقول في متغير المخاطرة المناسب قد حدث في نهاية فترة إعداد التقارير وتم تطبيقه على التعرض للمخاطرة القائمة في ذلك التاريخ، فعلى سبيل المثال إذا كان للمنشأة إلتزام ذو سعر عائم في نهاية السنة فإن على المنشأة الإفصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة (أي مصروف الفائدة) للسنة الحالية إذا إختلفت أسعار الفائدة بمقدار مبالغ ممكنة بشكل معقول.

(ب) لا يطلب من المنشآت الإفصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية لكل تغير ضمن نطاق تغيرات ممكنة بشكل معقول في متغير المخاطرة المناسب، وسيكون الإفصاح عن آثار التغيرات في حدود النطاق الممكن بشكل معقول سيكون كافيا.

ب١٩ عند تحديد ما هو التغير الممكن بشكل معقول في متغير المخاطرة المناسب على المنشأة الأخذ بالإعتبار ما يلي:-

(أ) البيئات الإقتصادية التي تعمل بها، ويجب أن لا يشمل التغير الممكن بشكل معقول السيناريوهات بعيدة الإحتمال أو سيناريوهات "أسوأ حالة" أو "إختبارات الجهد" Stress Tests. إلى جانب ذلك إذا كان معدل التغير في متغير المخاطرة الملازم ثابتا فإن المنشأة ليست بحاجة لتعديل التغير الممكن بشكل معقول الذي تم إختياره في متغير المخاطرة، فعلى سبيل المثال لنفترض أن أسعار الفائدة 5% وتحدد المنشأة أن تذبذبا في أسعار الفائدة بمقدار ±٥٠ نقطة أساس ممكن بشكل معقول، ستقوم المنشأة بالإفصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملكية إذا كانت أسعار الفائدة ستتغير إلى ٤,٥% أو ٥,٥%، وفي الفترة التالية زادت أسعار الفائدة إلى ٥,٥%، وتستمر المنشأة في الإعتقاد أن معدلات الفائدة يمكن أن تتذبذب بمقدار ±٥٠ نقطة أساس (أي أن معدل التغير في أسعار الفائدة ثابت)، ستقوم المنشأة بالإفصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية إذا كانت أسعار الفائدة ستتغير إلى ٥% أو ٦%، ولا يطلب من المنشأة تعديل تقييمها بأن أسعار الفائدة قد تتذبذب بشكل معقول بمقدار± ٥٠ نقطة أساس إلا إذا كان هناك دليل على أن أسعار الفائدة قد أصبحت أكثر تقلبا بشكل كبير.

(ب) الإطار الزمني الذي يجري التقييم على مداه. يجب أن يبين إختبار الحساسية آثار التغيرات التي تعتبر أنها ممكنة بشكل معقول على مدى الفترة حتى تقوم المنشأة بعد ذلك بعرض هذه الإفصاحات التي هي عادة فترة إعداد التقارير السنوية التالية.

ب٢٠ تتيح الفقرة ٤١ للمنشأة إستخدام تحليل حساسية يعكس الإعتماد المتبادل بين متغيرات المخاطرة مثل منهجية القيمة المعرضة للمخاطرة، إذا إستخدمت هذا التحليل لإدارة تعرضها للمخاطر المالية، وينطبق ذلك إذا كانت هذه المنهجية تقيس فقط إحتمال الخسارة ولا تقيس إحتمال المكسب، ومن الممكن أن تمتثل هذه المنشأة للفقرة ٤١ (أ) بالإفصاح عن نوع نموذج القيمة المعرضة للمخاطرة Value-At-Risk Model المستخدم (على سبيل المثال إذا كان النموذج يعتمد على محاكاة مونت كارلوMonte-Carlo Simulations)، وإيضاح بشأن كيفية عمل النموذج والإفتراضات الرئيسية (على سبيل المثال فترة الإحتفاظ ومستوى الثقة).يمكن للمنشآت كذلك الإفصاح عن فترة الملاحظة التاريخية Observation والترجيحات Weightings المطبقة على الملاحظات ضمن تلك الفترة، وإيضاح كيفية التعامل مع الخيارات في الحسابات وأية تقلبات وعلاقات متبادلة Correlations (أو بالتناوب محاكاة توزيع إحتمال مونت كارلو Monte-Carlo Probability Distribution) Simulations تم إستخدامها.

ب٢١ على المنشأة تقديم تحليلات حساسية لأعمالها بكاملها، ولكن يمكنها تقديم أنواع مختلفة من تحليل الحساسية للفئات المختلفة لأدواتها المالية.

مخاطرة سعر الفائدة

ب٢٢ تنشأ *مخاطرة سعر الفائدة* للأدوات المالية التي تحتسب عليها الفائدة المعترف بها في بيان المركز المالي (على سبيل المثال القروض والذمم المدينة و أدوات الدين الصادرة) ولبعض الأدوات المالية غير المعترف بها في بيان المركز المالي (على سبيل المثال بعض إلتزامات القروض).

مخاطرة العملة

ب٢٣ تنشأ *مخاطرة العملة* (أو مخاطرة الصرف الأجنبي) للأدوات المالية المقيمة بعملة أجنبية، أي بعملة غير عملة البيئة الإقتصادية التي تعمل بها المنشأة Functional Currency التي يتم قياسها بها، ولغرض المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هذا لا تنشأ مخاطرة العملة من الأدوات المالية التي ليست بنود نقدية أو من الأدوات المالية المقيمة بعملة البيئة الإقتصادية التي تعمل بها المنشأة.

ب٢٤ يتم الإفصاح عن تحليل الحساسية لكل عملة للمنشأة تتعرض للمخاطرة.

مخاطرة الأسعار الأخرى

ب٢٥ تنشأ *مخاطرة الأسعار* الأخرى للأدوات المالية بسبب التغيرات في أسعار السلع أو أسعار حقوق الملكية على سبيل المثال، وللإمتثال للفقرة ٤٠ يمكن للمنشأة الإفصاح عن أثر إنخفاض في مؤشر سوق أوراق مالية أو سعر سلعة أو متغير مخاطرة آخر، فعلى سبيل المثال إذا أعطت المنشأة ضمانات قيمة متبقية هي أدوات مالية فإن على المنشأة الإفصاح عن زيادة أو الإنخفاض في قيمة الأصول التي ينطبق عليها الضمان.

ب٢٦ فيما يلي الأمثلة التالية على الأدوات المالية التي تتسبب في نشوء مخاطر أسعار حقوق الملكية، وهما (أ) حقوق ملكية المحتفظ بها في منشأة أخرى و(ب) إستثمار في إئتمان Trust، والذي بدوره يحتفظ بإستثمارات في أدوات حقوق الملكية. تشمل الأمثلة الأخرى العقود الآجلة و الخيارات لشراء أو بيع كميات محددة من أدوات حقوق الملكية والمقايضات المرتبطة بأسعار حقوق الملكية، وتتأثر القيم العادلة لهذه الأدوات المالية بالتغيرات في سعر السوق لأدوات حقوق الملكية.

ب٢٧ حسب الفقرة ٤٠ (أ) حساسية الربح أو الخسارة (التي تنشأ على سبيل المثال من الأدوات المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وإنخفاضات قيمة الأصول المالية المتوفرة للبيع) يتم الإفصاح عنها بشكل منفصل عن حالة حساسية حقوق الملكية (التي تنجم على سبيل المثال من الأدوات المصنفة على أنها متوفرة للبيع).

ب٢٨ لا يتم إعادة قياس الأدوات المالية التي تصنفها المنشأة على أنها أدوات حقوق ملكية، ولا يتأثر الربح أو الخسارة بمخاطرة سعر حقوق الملكية لهذه الأدوات، وتبعاً لذلك لا يطلب تحليل الحساسية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق ج

التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

يجب تطبيق التعديلات في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٧ أو بعد ذلك. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة مبكرة فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

*****

تم إدخال التعديلات الواردة في هذا الملحق عندما صدر هذا المعيار في عام ٢٠٠٥ في نص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات العلاقة الواردة في هذه النسخة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق د

التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير الماليـة ٧ إذا لـم يـتم تطبيـق التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *الأدوات المالية: الإعتراف والقيـاس – خيار القيمة العادلة*

في يونيو ٢٠٠٥ أصدر المجلس تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعتـراف والقياس – خيار القيمة العادلة" لتطبيقها للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ للفترات السنوية التي تبدأ قبـل ١ ينـاير ٢٠٠٦ ولم تطبق هذه التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن عليها تعديل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ لتلك الفترة حسبما يلي، وفي الفقرات المعدلة تم وضع خط تحت النص الجديد وشطب النص المحذوف.

د١ تم تعديل العنوان فوق الفقرة ٩ والفقرة ١١ كما يلي وحذف الفقرة ١١.

~~الأصول المالية أو~~ الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

١١ على المنشأة الإفصاح عما يلي:

(أ) الأساليب المستخدمة للإمتثال للمتطلبات ~~في الفقرة ٩(ج)~~ والفقرة ١٠(أ).

(ب) إذا كانت المنشأة تعتقد أن الإفصاح الذي قدمته للإمتثال للمتطلبات في الفقرة ~~٩ج أو~~ الفقرة ١٠(أ) لا يمثل بأمانة التغير في القيمة العادلة ~~للأصل المالي أو~~ للإلتزام المالي الذي ينسب للتغيرات في مخاطرته الإئتمانية فإن أسباب التوصل لهذا الإستنتاج والعوامل التي تعتقد بها تكون مناسبة.

تم تعديل الفقرة ب٥(أ) كما يلي:-

(أ) مقاييس تحديد عند الإعتراف الأولي ~~بالنسبة~~ بالأصول المالية أو الإلتزامات الماليـة ~~المحـددة~~ بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

~~(١) طبيعة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي حددتها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛~~

~~(٢) مقاييس هذا التحديد للأصول المالية أو الإلتزامات المالية عند الإعتراف الأولي؛ و~~

~~(٣) كيف حققت المنشأة الشروط في الفقرات ٩ أو ١١ أو ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لمثل هذا التحديد، وبالنسبة للأدوات المحددة حسب الفقرة ب(ا) لتعريف الأصل المـالي أو الإلتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يشمل هذا الإفصاح وصفاً للظروف التي تحيط بعدم الإتساق في القياس أو الإعتراف الذي كان خلافاً لذلك سينشأ، وبالنسبة للأدوات المحددة حسب الفقرة ب(٢) لتعريـف الأصـل المالي أو الإلتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في معيـار المحاسـبة الدولي ٣٩ يشمل هذا الإفصاح وصفاً لكيفية إتفاق التحديد بالقيمة العادلة من خلال الـربح أو الخسارة مع إدارة المخاطر الموثوقة أو إستراتيجية الإستثمار للمنشأة.~~

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧

وافق أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر عضوا على إصدار المعيـار الـدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "*الأدوات المالية: الإفصاحات*" لإصداره.

سير ديفيد تويدي رئيساً

توماس إي جونز نائبا للرئيس

ماري إي بارث

هانز جورج برونز

أنتوني تي كوب

جان إنجستروم

روبرت بي جارنيث

جيلبرت جيلارد

جيمس جيه ليسنرينج

وارن جيه ماكريجور

باتريشيا آل أومالي

جون تي سميث

جيفري ويتنجتون

تاتسومي يامادا

المحتويات

الفقرات

أساس الإستنتاجات للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧
الأدوات المالية: الإفصاحات

المقدمة	**إستنتاج١-٥**
النطاق	**إستنتاج ٦-١١**
المنشآت التي ينطبق عليها المعيار	**إستنتاج ٦-٨**
الإستثناءات التي نظر فيها المجلس	**إستنتاج ٩-١١**
شركات التأمين	إستنتاج ٩
المنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم	إستنتاج ١٠
الشركات التابعة	إستنتاج ١١
الإفصاحات عن أهمية الأدوات المالية للمركز والأداء المالي	**إستنتاج** ١٢-٣٩
المبدأ	**إستنتاج** ١٣
إفصاحات الميزانية العمومية	**إستنتاج** ١٤-٣٢
فئات الأصول المالية والإلتزامات المالية	إستنتاج ١٤-١٥
الأصول المالية أو الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة	إستنتاج ١٦-٢٢
إعادة التصنيف	إستنتاج ٢٣
إلغاء الإعتراف	إستنتاج ٢٤
الضمان	إستنتاج ٢٥
حساب مخصص خسائر الإئتمان	إستنتاج ٢٦-٢٧
الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات الضمنية المتعددة	إستنتاج ٢٨-٣١
عدم الوفاء والإخلال	إستنتاج ٣٢
بيان الدخل وحقوق الملكية	**إستنتاج ٣٣-٣٥**
بنود الدخل أو المصروف والمكاسب والخسائر	إستنتاج ٣٣-٣٤
دخل ومصروف الرسوم	إستنتاج ٣٥
الإفصاحات الأخرى- القيمة العادلة	**إستنتاج ٣٦-٣٩**
الإفصاحات عن طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات المالية	**إستنتاج ٤٠-٦٥**
موقع الإفصاحات عن المخاطر الناجمة من الأدوات المالية	**إستنتاج ٤٣-٤٦**
الإفصاحات الكمية	**إستنتاج ٤٧-٤٨**
المعلومات المبنية على كيفية إدارة المنشأة للمخاطرة	**إستنتاج ٤٧**
المعلومات حول المعدلات	**إستنتاج ٤٨**
مخاطرة الإئتمان	**إستنتاج ٤٩-٥٦**
الحد الأقصى للتعرض لمخاطرة الإئتمان	إستنتاج ٤٩-٥٠
الممتلكات المحتفظ بها كضمان وتحسينات الإئتمان الأخرى	إستنتاج ٥١-٥٣
نوعية الإئتمان للأصول المالية التي ينقضي إستحقاقها ولم تنخفض قيمتها	إستنتاج ٥٤
الأصول المالية التي إنقضى إستحقاقها أو إنخفضت قيمتها	إستنتاج ٥٥
الممتلكات المرهونة كضمان وتحسينات الإئتمان الأخرى	إستنتاج ٥٦

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مخاطرة السيولة إستنتاج ٥٧-٥٨
مخاطرة السوق إستنتاج ٥٩-٦٤
المخاطرة التشغيلية إستنتاج ٦٥
تاريخ النفاذ والإنتقال إستنتاج٦٦-٧٢
ملخص للتغيرات المهمة من مسودة العرض إستنتاج ٧٣
ملحق
التعديلات على أساس الإستنتاجات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

أساس الإستنتاجات

للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *الأدوات المالية: الإفصاحات*

يرافق أساس الإستنتاجات هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ ولكنه ليس جزءاً منه.

تم تعديل المصطلحات في أساس الإستنتاجات هذا لتعكس التغيرات الحاصلة على معيار المحاسبة الـدولي ١ "عرض البيانات المالية" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧).

المقدمة

إستنتاج١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية للوصول إلى الإستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "*الأدوات المالية: الإفصاحات*"، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في المجلس وزناً أكبر لبعض العوامل من غيرها.

إستنتاج٢ في أواخر التسعينات أصبحت الحاجة واضـحة لمراجعـة شـاملة لمعيـار المحاسـبة الـدولي ٣٠ "*الإفصاحات في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة*"، وقد أصدرت الهيئة التي سبقت المجلس وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية عدداً من المعايير التي تناولت بشكل أكثر شمولاً بعـض المواضيع التي تم تناولها في السابق للبنوك في معيار المحاسبة الدولي ٣٠، كذلك كانت تتم تغييـرات رئيسية في قطاع الخدمات المالية وفي طريقة إدارة المؤسسات المالية لأنشطتها وتعرضها للمخـاطر، مما زاد من الصعوبة بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية للبنوك في تقييم ومقارنـة مركزهـا وأدائهـا المالي ومخاطر الإئتمان الخاصة بها وأساليبها لتقييم وإدارة هذه المخاطر.

إستنتاج٣ في عام ١٩٩٩ أضافت لجنة معايير المحاسبة الدولية مشروعاً لجدول أعمالها لتعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٠، وفي عام ٢٠٠٠ تم تكوين لجنة توجيهية.

إستنتاج٤ في عام ٢٠٠١ أضافت المجلس هذا المشروع لجدول أعماله، ومن أجل مساعدته وتقديم المشورة لـه إحتفظ المجلس باللجنة التوجيهية الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٠ وأعاد تسمية اللجنة الإستشارية للأنشطة المالية على أنها مجموعة إستشارية خبيرة، ولأعضاء اللجنة الإستشارية للأنـشطة الماليـة خبرة ومعرفة في البنوك والشركات المالية وشركات التأمين وشملت مدققين ومحللين ماليين ومعـدين ومنظمين، وكان دور اللجنة كما يتلخص بما يلي:-

(أ) توفير المدخلات من منظور معدي ومدققي البيانات المالية للمنشآت التي لها عـروض هامـة للأدوات المالية؛ و

(ب) مساعدة المجلس في تطوير معيار وإرشادات تنفيذ لإفصاحات المخاطرة الناجمة من الأدوات المالية والإفصاحات الأخرى ذات العلاقة.

إستنتاج٥ نشر المجلس إقتراحاته في يوليو ٢٠٠٤ على شـكل مـسودة العـرض ED ٧ "*الأدوات الماليـة: الإفصاحات*"، وكان الموعد النهائي لتقديم الملاحظات هو ٢٧ أكتوبر ٢٠٠٤، وقد إستلم المجلس ١٠٥ كتب ملاحظات، وبعد مراجعة الإستجابات أصدر المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ في أغسطس ٢٠٠٥.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

النطاق (الفقرات ٣-٥)

المنشآت التي ينطبق عليها المعيار

إستنتاج٦ بالرغم من أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ نجم عن مشروع لتعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٠ (الذي كان ينطبق فقط على البنوك والمؤسسات المالية المماثلة) التي لها أدوات مالية، وقد أشار المجلس إلى أن تقليل الحواجز التنظيمية في العديد من البلدان وزيادة المنافسة بين البنوك وشركات الخدمات المالية التي ليست بنوكاً والتكتلات المالية أدي إلى قيام العديد من المنشآت بتقديم خدمات مالية كانت تقليدياً فقط منشآت منظمة وتحت الإشراف مثل بنوك، وتوصل المجلس إلى أن هذا التطور سيجعل من غير المناسب تحديد هذا المشروع ليقتصر على البنوك والمؤسسات المالية المماثلة.

إستنتاج٧ نظر المجلس فيما إذا كانت المنشآت التي تقوم بأنشطة محددة بشكل عام مثل البنوك والمؤسسات المالية الأخرى مثل قبول الودائع وأنشطة الإقراض والأوراق المالية تواجه مخاطر فريدة تتطلب معياراً خاصاً بها، غير أن المجلس قرر أنه يجب أن يشمل نطاق هذا المشروع الإفصاحات عن المخاطر الناجمة من الأدوات المالية في جميع المنشآت، وذلك للأسباب التالية:-

(أ) أن الإفصاحات عن المخاطر المرتبطة بالأدوات المالية نافعة لمستخدمي البيانات المالية لجميع المنشآت.

(ب) وجد المجلس أنه لا يستطيع بشكلٍ مرضٍ تعريف أنشطة قبول الودائع والإقراض والأوراق المالية، وبشكل خاص لا يستطيع التفرقة بين منشأة ذات أنشطة لا علاقة لها بالأوراق المالية ومنشأة لها محفظة أصول مالية لأغراض الإستثمار وإدارة السيولة.

(ج) أوضحت الإستجابات لمسودة عرض التحسينات لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"* الذي نشر في يونيو ٢٠٠٢ أن متطلبات الإفصاح عن المخاطرة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ التي تنطبق على جميع المنشآت يمكن تحسينها.

(د) أن إستثناء بعض الأدوات المالية سيزيد من خطر إمكانية أن تصبح إفصاحات المخاطرة غير كاملة ومن المحتمل مضللة، فعلى سبيل المثال من الممكن أن تؤثر إلى حد كبير أداة صادرة عن منشأة لها عرض هام على مخاطرة السيولة ومخاطرة سعر الفائدة ومخاطرة العملة حتى ولو لم تكن تلك الأداة معدة كجزء من أنشطة قبول الودائع والإقراض والأوراق المالية.

(هـ) أن مستخدمي البيانات المالية بحاجة إلى أن يكونوا قادرين على مقارنة الأنشطة والمعاملات والأحداث المتشابهة لمختلف المنشآت على أساس ثابت، وبذلك فإن مبادئ الإفصاح التي تنطبق على المنشآت الخاضعة للأنظمة يجب أن لا تختلف عن تلك التي تنطبق على المنشآت غير الخاضعة للأنظمة ولكنها خلافاً لذلك منشآت متشابهة.

إستنتاج٨ قرر المجلس أن نطاق المعيار هذا يجب أن يكون نفس نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ مع إستثناء واحد، وتوصل المجلس إلى أن المعيار يجب أن لا ينطبق على المشتقات المبنية على الحصص في الشركات التابعة أو الزميلة أو المشاريع المشتركة إذا كانت تلك المشتقات تلبي تعريف أداة حقوق الملكية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، ويعود ذلك إلى أن أدوات حقوق الملكية لا يتم إكمال قياسها، وبناءاً عليه:-

(أ) فإنها لا تعرض الجهة المصدرة لمخاطرة الميزانية العمومية وبيان الدخل؛ و

(ب) الإفصاحات عن أهمية الأدوات المالية للمركز والأداء المالي ليست مناسبة لأدوات حقوق الملكية.

بالرغم من أن هذه الأدوات مستثناه من نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ فإنها ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لغرض تحديد ما إذا كانت تلبي تعريف أدوات حقوق الملكية.

الإستثناءات التي نظر فيها المجلس

شركات التأمين

إستنتاج٩ نظر المجلس فيما إذا كان يجب أن ينطبق المعيار على المنشآت التي لها أدوات مالية وتقوم بإصدار عقود تأمين، ولم يستثنى المجلس هذه المنشآت لأن الأدوات المالية تعرض جميع المنشآت للمخاطر بغض النظر عما لديها من أصول مالية وإلتزامات مالية أخرى، وتبعاً لذلك فإن على المنشأة التي تقوم بكلٍ من إصدار عقود تأمين ولها أدوات مالية تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين" على عقود التأمين الخاصة بها وتطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ على أصولها المالية وإلتزاماتها المالية، غير أن العديد من متطلبات الإفصاح في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ كانت تطبيقات أو قياسات مباشرة نسبياً للمتطلبات الحالية في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣٢، وبناءاً على ذلك قام المجلس كذلك بتحديث الإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ لجعلها تتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، مع تعديلات تعكس الطبيعة المرحلية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.

المنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم

إستنتاج١٠ نظر المجلس فيما إذا كان يجب عليه إستثناء المنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم من نطاق المعيار، وأشار المجلس إلى أن مدى الإفصاحات التي يتطلبها المعيار يعتمد على المدى الذي تستخدم به المنشأة الأدوات المالية والمدى الذي تتحمل به المخاطر المتعلقة بذلك. يتطلب المعيار أن تعطي المنشآت التي لها أدوات مالية قليلة ومخاطر قليلة إفصاحات قليلة، كذلك فإن العديد من المتطلبات في المعيار مبنية على معلومات متوفرة داخلياً لموظفي الإدارة الرئيسين للمنشأة مما يساعد في تجنب متطلبات مرهقة بشكل غير ضروري وليست مناسبة للمنشآت الصغيرة، وتبعاً لذلك قرر المجلس عدم إستثناء هذه المنشآت من نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، غير أنه سيبقي هذا القرار تحت المراجعة في مشروعه الخاص بإعداد التقارير المالية للمنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم.

الشركات التابعة

إستنتاج١١ ذكر البعض في ردهم على مسودة العرض ED٧ أن هناك إهتماماً ضئيلاً للجمهور في البيانات المالية لبعض المنشآت مثل شركة تابعة مملوكة بالكامل تصدر شركتها الأم بيانات مالية متوفرة للجمهور، وقد أشار هؤلاء المستجيبون إلى أنه يجب أن تكون هذه الشركات التابعة مستثناه من بعض متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ في بياناتها المالية الفردية، غير أن إتخاذ قرار بشأن ما إذا

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

كانت مثل هذه المنشأة يجب أن تقوم بإعداد بيانات مالية ذات أغراض عامة هو أمر يعود للمنشأة والمشرعين وواضعي الأنظمة المحليين، وإذا قامت المنشأة بإعداد بيانات مالية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فإن مستخدمي هذه البيانات يجب أن يستلموا معلومات ذات نوعية واحدة كمستخدمين لأية بيانات مالية ذات أغراض عامة معدة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وقد أكد المجلس بأنه يجب عدم إجراء أي إستثناء من المتطلبات العامة لأي معيار بالنسبة للبيانات المالية للشركات التابعة.

الإفصاحات عن أهمية الأدوات المالية للمركز والأداء المالي (الفقرات ٧-٣٠، ب٤ وب٥)

إستنتاج١٢ أعاد المجلس تغيير موقع الإفصاحات من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ بحيث تكون جميع متطلبات الإفصاح للأدوات المالية في معيار واحد، وقد كان العديد من متطلبات الإفصاح عن أهمية الأدوات المالية للمركز والأداء المالي سابقاً في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، وبالنسبة لهذه الإفصاحات تم إدخال الفقرات ذات العلاقة من أساس الإستنتاجات هذا. إن أساس الإستنتاجات لا يناقش المتطلبات التي لم يقم المجلس بإعادة النظر فيها سواء عند تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ في عام ٢٠٠٣ أو عند تطوير المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

المبدأ (الفقرة ٧)

إستنتاج١٣ قرر المجلس أن متطلبات الإفصاح للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ يجب أن تنجم من مبدأ الإفصاح الصريح في الفقرة ٧، كما قرر المجلس تحديد الإفصاحات لتلبية هذا المبدأ، وفي رأي المجلس لا تستطيع المنشآت تلبية المبدأ في الفقرة ٧ إلا إذا أفصحت عن المعلومات التي تتطلبها الفقرات ٨-٣٠.

إفصاحات الميزانية العمومية (الفقرات ٨-١٩، ب٤)
فئات الأصول المالية وإلتزامات المالية (الفقرة ٨)

إستنتاج١٤ تتطلب الفقرة ٨ أن تفصح المنشآت عن الأصول المالية والأصول المالية حسب فئات القياس في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*"، وتوصل المجلس إلى أن الإفصاح عن كل فئة قياس سيساعد المستخدمين في فهم المدى الذي تؤثر به السياسات المحاسبية على المبالغ التي بمقدارها يتم الإعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية.

إستنتاج١٥ توصل المجلس كذلك إلى أن الإفصاح بشكل منفصل عن المبالغ المسجلة للأصول المالية والإلتزامات المالية المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة وتلك المحددة عند الإعتراف الأولي على أنها أصول مالية وإلتزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة سيكون نافعاً لأن هذا التحديد هو حسب تقدير المنشأة.

الأصول المالية أو الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (الفقرات ٩-١١، ب٤ وب٥)

إستنتاج١٦ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للمنشآت أن تحدد إلتزاماً مالياً غير مشتق بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا تمت تلبية شروط محددة، وإذا قامت المنشآت بذلك فإنه يطلب منها تقديم الإفصاحات في الفقرتين ١٢و١٠، ويحتوي أساس الإستنتاجات لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ الفقرات إستنتاج٨٧- ٩٢ على أسباب هذه الإفصاحات.

إستنتاج١٧ تتعلق المتطلبات في الفقرات ١١و٩ و ب٥ (أ) بالتعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"- خيار القيمة العادلة الصادر في يونيو ٢٠٠٥، ويحتوي أساس الإستنتاجات في هذه التعديلات على مناقشة لأسباب هذه المتطلبات.

إستنتاج١٨ تتطلب الفقرة ١٠ (أ) الإفصاح عن التغير في القيمة العادلة لأصل مالي محدد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة الذي يعزى للتغيرات في مخاطرة الإئتمان للأصل، وقد نظر المجلس سابقاً في هذا الإفصاح في مداولاته حول قياس القيمة العادلة للأصول المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج١٩ بالرغم من أن التقدير الكمي لهذه التغيرات قد يكون صعباً من الناحية العملية فقد توصل المجلس إلى أن الإفصاح عن هذه المعلومات سيكون نافعاً لمستخدمي البيانات المالية وسيساعد في تخفيف القلق بأن المستخدمين قد يسيئون تفسير آثار الربح أو الخسارة للتغيرات في مخاطرة الإئتمان، وبشكل خاص في ظل عدم وجود إفصاحات، وبناءاً على ذلك عند إكتمال مراجعات معيار المحاسبة الدولي ٣٢ في عام ٢٠٠٣ قرر المجلس طلب الإفصاح عن التغير في القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي لا يعزى لتغيرات في سعر الفائدة الأساسية، واعتقد المجلس أن هذا كثيراً ما يكون تفويضا معقولاً Reasonable Proxy للتغير في القيمة العادلة الذي يعزى للتغيرات في مخاطرة الإئتمان للإلتزام، وبشكل خاص عندما تكون هذه التغيرات كبيرة وتزود المستخدمين بمعلومات يستطيعون بها فهم أثر الربح أو الخسارة لهذا التغير في مخاطرة الإئتمان.

إستنتاج٢٠ غير أن بعض المستجيبين لمسودة العرض ED ٧ بينوا أنهم لا يوافقون على أن إفصاح معيار المحاسبة الدولي ٣٢ وفر تفويضا معقولاً بإستثناء أدوات الدين المباشرة، وبشكل خاص من المحتمل أن تكون هناك عوامل أخرى تشارك في التغير في القيمة العادلة للأداة ليس لها علاقة بسعر الفائدة الأساسية، مثل أثر مشتق ضمني. ذكر المستجيبون كذلك صعوبات أمام عقود التأمين المرتبطة بالوحدة التي يعكس فيها مبلغ الأصول أداء إلتزام المحدد. أشار المجلس إلى أن التفويض الذي تم تطويره في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ إفترض أنه من غير الممكن من الناحية العملية بالنسبة للمنشآت إجراء تحديد مباشر للتغير في القيمة العادلة الناجم عن التغيرات في مخاطرة الإئتمان، على أنه المجلس اعترف بهذه المخاوف وشارك فيها.

إستنتاج٢١ نتيجة لذلك عدل المجلس هذا المتطلب للتركيز مباشرة على هدف توفير المعلومات حول آثار التغيرات في مخاطرة الإئتمان:-

(أ) بالسماح للمنشآت تقديم تمثيل أكثر أمانة لمبلغ التغير في القيمة العادلة الذي يعزى للتغيرات في مخاطرة الإئتمان إذا إستطاعت ذلك، غير أن هذه المنشآت يطلب منها كذلك الإفصاح عن الأساليب تعطى تمثيلاً أكثر أمانة من التفويض في الفقرة ١٠(أ) (١).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) بتعديل إفصاح التفويض لأن يكون مبلغ التغير في القيمة العادلة الذي لا يعزى للتغيرات في ظروف السوق التي تتسبب في نشوء مخاطرة السوق، فعلى سبيل المثال قد تستطيع بعض المنشآت تحديد جزء من التغير في القيمة العادلة للإلتزام على أنه ينسب لتغير في المؤشر، وفي هذه الحالات سيستثنى إفصاح التفويض مبلغ التغير الذي ينسب لتغير في المؤشر، وبالمثل إستثناء المبلغ الذي يعزى لتغير في صندوق إستثمار داخلي أو خارجي يجعل التفويض أكثر ملاءمة لعقود التأمين المرتبطة بالوحدة.

إستنتاج٢٢ قرر المجلس أنه عندما تحدد المنشأة إلتزاماً مالياً بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة فإن عليها الإفصاح عن الفرق بين المبلغ المسجل والمبلغ الذي سيطلب من المنشأة تعاقديا دفعه عند الإستحقاق لجملة الأصل (أنظر الفقرة ١٠(ب))، ومن الممكن أن تختلف القيمة العادلة إلى حد كبير عن مبلغ التسوية، وبشكل خاص بالنسبة للإلتزامات المالية طويلة الأجل عندما تكون المنشأة قد عانت من تدهور كبير في قيمتها الإئتمانية منذ إصدارها، وقد توصل المجلس إلى أن معرفة هذا الفرق ستكون نافعة لمستخدمي البيانات المالية، كذلك فإن مبلغ التسوية هام لبعض مستخدمي البيانات المالية خاصة الدائنين.

إعادة التصنيف (الفقرة ١٢)

إستنتاج٢٣ تطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الإفصاح عن سبب إعادة تصنيف الأصول المالية بالتكلفة أو التكلفة المطفأة وليس بالقيمة العادلة، وقد وسع المجلس هذا المتطلب ليشمل الإفصاح عن سبب إعادة التصنيف وعن المبلغ الذي أعيد تصنيفه ليدخل في كل فئة أو يخرج منها، وكما ورد في الفقرة أس١٤ يعتبر المجلس هذه المعلومات أنها مفيدة لأن تصنيف الأدوات المالية له أثر كبير على قياسها.

إلغاء الإعتراف (الفقرة ١٣)

إستنتاج٢٤ من الممكن أن تكون المنشأة قد حولت أصول مالية بطريقة بحيث أن جزءاً منها أو جميعها لا تتأهل لإلغاء الإعتراف (أنظر الفقرات ١٥-٣٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، وإذا إستمرت المنشأة في الإعتراف بجميع الأصول أو إستمرت في الإعتراف بمدى مشاركة الأصول المستمرة فإن الفقرة ١٣ تتطلب الإفصاح عن طبيعة الأصول المالية ومدى المشاركة المستمرة للمنشأة وأية إلتزامات مرتبطة بذلك، وهذا الإفصاح من شأنه أن يساعد مستخدمي البيانات المالية على تقييم أهمية المخاطر المحتفظ بها.

الضمان (الفقرتان ١٤ و١٥)

إستنتاج٢٥ تتطلب الفقرة ١٥ إفصاحات عن الضمان الذي تحتفظ به المنشأة إذا سمح لها ببيع أو إعادة رهن الضمان في حالة عدم الوفاء من جانب المالك، وقد طلب البعض إستثناء من هذا الإفصاح إذا كان من غير العملي الحصول على القيمة العادلة للضمان المحتفظ به وتستطيع بيعه حتى ولو لم يكن هناك عدم وفاء.

حساب مخصص خسائر الإئتمان (الفقرة ١٦)

إستنتاج٢٦ عندما يستخدم حساب منفصل لتسجيل خسائر إنخفاض القيمة (مثل حساب مخصص أو حساب مشابه يستخدم لتسجيل إنخفاض جماعي للأصول) فإن الفقرة ١٦ تتطلب الإفصاح عن مطابقة لذلك الحساب، وقد تم إعلام المجلس أن المحللين والمستخدمين الآخرين يجدون هذه المعلومات نافعة في تقييم كفاية مخصص خسائر الإنخفاض في القيمة لهذه المنشآت وعند مقارنة منشأة مع أخرى، على أن المجلس قرر عدم تحديد مكونات المطابقة، وهذا من شأنه أن يتيح للمنشآت مرونة في تحديد أكثر الأشكال المناسبة لإحتياجاتها.

إستنتاج٢٧ طلب المستجيبون لمسودة العرض ED ٧ من المجلس أن يطلب من المنشآت تقديم معلومات معادلة إذا لم تستخدم حساب مخصص، وقد قرر المجلس عدم إضافة هذا الإفصاح عند إكمال المعيار، وتوصل إلى أنه بالنسبة لجميع المنشآت فعليا يستلزم متطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الخاص بإعتبار الإنخفاض في القيمة على أساس المجموعة إستخدام مخصص أو حساب مماثل، وتشمل إفصاحات السياسة المحاسبية التي تتطلبها الفقرة ب ٥ (د) كذلك معلومات حول إستخدام تعديلات مباشرة على المبالغ المسجلة للأصول المالية.

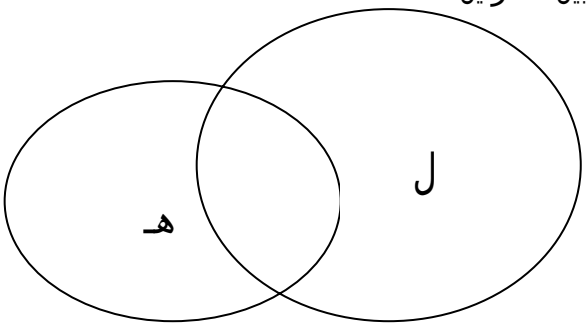
الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات الضمنية المتعددة(الفقرة ١٧)

إستنتاج٢٨ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ فصل مكونات الإلتزام وحقوق الملكية لأداة مالية مركبة، وأشار المجلس إلى أن هذا أكثر تعقيداً للأدوات المالية المركبة التي لها خصائص المشتقات الضمنية المتعددة التي تعتمد قيمها على بعضها (على سبيل المثال أداة دين قابلة للتحويل تعطي الجهة المصدرة الحق في إعادة إستدعاء الأداة من حاملها أو تعطي حامل الأداة الحق في إعادة الأداة للجهة المصدرة) من الأدوات المالية التي ليس لها هذه الخصائص، وإذا كانت خصائص المشتق الضمني المتعلق بحقوق الملكية وغير المتعلق بحقوق الملكية معتمدة على بعضها فإن مبلغ القيم المحددة بشكل منفصل لمكونات الإلتزام وحقوق الملكية لن يساوي قيمة الأداة المالية المركبة ككل.

إستنتاج٢٩ على سبيل المثال قيم خاصية خيار الشراء الضمنية وخاصية خيار تحويل حقوق ملكية في أداة دين قابلة للإستدعاء وقابلة للتحويل تعتمد جزئيا على بعضها إذا تم إطفاء خيار تحويل حقوق الملكية لحامله عندما تمارس المنشأة خيار الشراء أو العكس بالعكس. يوضح الشكل التالي القيمة المشتركة الناجمة من التفاعل بين خيار شراء وخيار تحويل حقوق ملكية في سند قابل للإستدعاء وقابل للتحويل حيث تمثل الدائرة ل قيمة مكون الإلتزام أي قيمة الدين المباشر وخيار الشراء الضمني للدين المباشر، وتمثل الدائرة ه قيمة مكون حقوق الملكية أي خيار تحويل حقوق الملكية للدين المباشر، ويمثل إجمالي

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

منطقة الدائرتين قيمة السند القابل للإستدعاء والتحويل، و الفرق بين قيمة السند القابل للإستدعاء والتحويل ككل ومبلغ القيم المحددة بشكل منفصل لمكونات الإلتزام وحقوق الملكية هو القيمة المشتركة التي تعزى للإعتماد المتبادل بين خاصية خيار الشراء وخاصية تحويل حقوق الملكية، وهي ممثلة بالتقاطع بين الدائرتين.



إستنتاج٣٠ بموجب الأسلوب في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ القيمة المشتركة التي تعزى للإعتماد المتبادل بين خصائص المشتق الضمني المتعددة تدخل ضمن مكون الإلتزام، وقد تم تقديم مثال عددي على شكل المثال الإيضاحي ١٠ مرافقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢.

إستنتاج٣١ بالرغم من أن هذا الأسلوب يتفق مع تعريف حقوق الملكية على أنه حصة متبقية residual interest فإن المجلس يعترف بأن تخصيص القيمة المشتركة إما لمكون الإلتزام أو لمكون حقوق الملكية إعتباطي لأنه بطبيعته مشترك، وبناءاً على ذلك توصل المجلس إلى أنه من المهم الإفصاح عن وجود أدوات مالية مركبة صادرة ذات خصائص مشتق ضمني متعدد لها قيم تعتمد على بعضها، وهذا الإفصاح يلقي الضوء على أثر خصائص المشتق الضمني المتعددة على المبالغ المعترف بها كإلتزامات وحقوق ملكية.

عدم الوفاء والإخلال (الفقرتان ١٨ و١٩)

إستنتاج٣٢ تتطلب الفقرتان ١٨، ١٩ إفصاحات عن حالات عدم الوفاء والإخلال بالنسبة للقروض المستحقة وإتفاقيات القروض الأخرى، وتوصل المجلس إلى أن هذه الإفصاحات توفر معلومات مناسبة حول القيمة الإئتمانية للمنشأة وإمكانيات حصولها على قروض مستقبلية.

بيان الدخل وحقوق الملكية (الفقرة ٢٠)

بنود الدخل والمصروفات والمكاسب والخسائر (الفقرة ٢٠(أ))

إستنتاج٣٣ تتطلب الفقرة ٢٠(أ) إفصاحات عن مكاسب وخسائر بيان الدخل حسب فئات القياس في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (الذي يكمل متطلب إفصاح الميزانية العمومية المبين في الفقرة أس١٤)، و قد توصل المجلس إلى أن الإفصاح يحتاج إليه المستخدمون لفهم الأداء المالي للأدوات المالية للمنشأة بناءاً على أسس القياس المختلفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج٣٤ تقوم بعض المنشآت بإدخال دخل الفائدة وأرباح الأسهم في مكاسب وخسائر الأصول المالية والإلتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة، ومنشآت أخرى لا تقوم بذلك، ولمساعدة المستخدمين في مقارنة الدخل الناجم من الأدوات المالية في منشآت مختلفة قرر المجلس أنه يجب أن تفصح المنشأة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عن كيفية تحديد مبالغ بيان الدخل، فعلى سبيل المثال يجب على المنشأة الإفصاح عما إذا كان صافي مكاسب وخسائر الأصول المالية والإلتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة تشمل دخل الفائدة وأرباح الأسهم (أنظر الملحق ب الفقرة ب ٥ (هـ)).

دخل ومصروف الرسوم (الفقرة ٢٠(ج))

إستنتاج٣٥ تتطلب الفقرة ٢٠(ج) الإفصاح عن دخل ومصروف الرسوم (بإستثناء المبالغ الداخلة ضمن تحديد سعر الفائدة الساري المفعول) الناجم من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية ومن الإئتمان trust والأنشطة الإئتمانية fiduciary الأخرى التي تؤدي إلى إحتفاظ المنشأة أو إيداعها للأصول نيابة عن أفراد وصناديق إئتمان trusts وخطط منافع التقاعد والمؤسسات الأخرى، وهذه المعلومات تدل على مستوى هذه الأنشطة وتساعد المستخدمين في تقدير الدخل المستقبلي الممكن للمنشأة.

الإفصاحات الأخرى – القيمة العادلة (الفقرات ٢٥-٣٠)

إستنتاج٣٦ تستخدم العديد من المنشآت معلومات القيمة العادلة داخلياً لتحديد مركزها المالي العام وإتخاذ قرارات بشأن الأدوات المالية الفردية، كما أنها مناسبة للعديد من القرارات التي يتخذها مستخدموا البيانات المالية لأنه في العديد من الحالات تعكس تقدير الأسواق المالية بشأن القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المتعلقة بالأداة. تسمح معلومات القيمة العادلة بإجراء مقارنات الأدوات المالية التي لها نفس الخصائص الإقتصادية بشكل أساسي، بغض النظر عن سبب الإحتفاظ بها ومتى ومن قام بإصدارها أو إمتلاكها. إن القيمة العادلة توفر أساساً محايداً لتقييم مسؤولية الإدارة وذلك ببيان آثار قراراتها الخاصة بالشراء أو البيع أو الإحتفاظ بالأصول المالية وتحمل إلتزامات مالية أو الإحتفاظ بها أو الوفاء بإلتزامات مالية، وقد قرر المجلس أنه عندما لا تقيس المنشأة أصلاً مالياً أو إلتزاماً مالياً في ميزانيتها العمومية بالقيمة العادلة فإنه يجب عليها تقديم معلومات حول القيمة العادلة من خلال إفصاحات ملحقة لمساعدة المستخدمين في إجراء مقارنة بين المنشآت على أساس ثابت.

إستنتاج٣٧ لا يطب الإفصاح عن القيمة العادلة للإستثمارات في أدوات حقوق ملكية غير مدرجة ومشتقات مرتبطة بأدوات حقوق الملكية هذه إذا لم يكن ممكنا قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق به، وبالمثل لا يحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ المحاسبة المطلوبة للعقود التي تحتوي على خاصية مشاركة إختيارية حتى المرحلة الثانية من مشروع المجلس الخاص بعقود التامين، وتبعاً لذلك لا يطلب الإفصاح عن القيمة العادلة للعقود التي تحتوي على خاصية مشاركة إختيارية إذا كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة لتلك الخاصية بشكل موثوق به، وبالنسبة لجميع الأصول المالية والإلتزامات المالية الأخرى من المعقول توقع أنه يمكن تحديد القيمة العادلة بموثوقية كافية ضمن قيود الموعد المحدد والتكلفة، وبناءاً على ذلك توصل المجلس إلى أنه يجب أن لا يكون هناك أي إستثناء آخر عن متطلب الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالقيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية.

إستنتاج٣٨ لتزويد مستخدمي البيانات المالية بفهم للتغير الممكن في تقديرات القيمة العادلة قرر المجلس أنه يجب الإفصاح عن المعلومات الخاصة بإستخدام أساليب التقييم، وبشكل خاص حساسية تقديرات القيمة العادلة لإفتراضات التقييم الرئيسية، وعند تكوين هذا الإستنتاج نظر المجلس في الرأي بأن الإفصاح عن الحساسيات من الممكن أن يكون صعباً، وبشكل خاص عندما تكون هناك عدة إفتراضات ينطبق عليها الإفصاح وهذه الإفتراضات معتمدة على بعضها، على أن المجلس أشار إلى أن الإفصاح الكمي

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المفصل للحساسية لجميع الإفتراضات ليس مطلوبا(تطلب فقط تلك الإفتراضات التي من الممكـن أن ينجم عنها تقدير مختلف إلى حد كبير للقيمة العادلة)، وأن الإفصاح لا يتطلـب أن تعكـس المنـشأة الإعتماد المتبادل بين الإفتراضات عند إجراء الإفصاح. إلى جانب ذلك نظر المجلس فيمـا إذا كـان الإفصاح يمكن أن يعني ضمناً أن القيمة العادلة التي يحددها أسلوب تقييم أقل موثوقية من القيمة التـي تحددها وسائل أخرى، على أن المجلس أشار إلى أن القيم العادلة المقدرة بأساليب التقييم هي شخصية أكثر من تلك المحددة من سعر سوق تمت ملاحظته، وتوصل إلى أن المستخدمين بحاجة للمعلومـات لمساعدتهم في تقييم مدى كون هذا التقدير شخصيا.

إستنتاج٣٩ تتطلب الفقرة ٢٨ الإفصاح عن الفرق الذي ينشأ إذا إختلف سعر المعاملة عن القيمة العادلة لأداة مالية محددة حسب الفقرة أ٧٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وهذه الإفصاحات تتعلـق بـأمور تمـت معالجتها في تعديل ديسمبر ٢٠٠٤ لمعيار المحاسبة الـدولي ٣٩ "*الإثتقـال والإعتـراف الأولـي بالأصول المالية والإلتزامات المالية*"، ولا يحدد هذا التعديل كيف يجب أن تعالج المنشأة محاسبياً هـذه الفروقات الأولية في الفترات اللاحقة. إن الإفصاحات التي تتطلبها الفقرة ٢٨ تبلغ المـستخدمين عـن مبلغ المكسب أو الخسارة الذي سيتم الإعتراف به في الربح أو الخسارة في الفترات المستقبلية، وقـد أشار المجلس إلى أن هذه المعلومات المطلوبة لتقديم هذه الإفصاحات يجب أن تكون متوفرة في الحال للمنشآت التي تأثرت.

الإفصاحات عن طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات المالية (الفقرات ٣١-٤٢ وب٦ – ب ٢٨)

إستنتاج٤٠ علم المجلس أن مستخدمي البيانات المالية يقدرون المعلومات حول المخـاطر الناجمـة مـن الأدوات المالية مثل مخاطرة الإئتمان ومخاطرة السيولة ومخاطرة السوق التي تتعرض لها المنشأة والأسـاليب المستخدمة لتحديد وقياس ومتابعة ومراقبة هذه المخاطر، وبناءاً على ذلك قرر المجلس طلب الإفصاح عن هذه المعلومات، كما قرر المجلس الموازنة بين هدفين:-

(أ) يجب أن تنطبق متطلبات ثابتة على جميع المنشآت بحيث يستلم المستخدمون معلومات مقارنـة حول المخاطر التي تتعرض لها المنشاة.

(ب) يجب أن تعتمد الإفصاحات المقدمة على مدى إستخدام المنشأة للأدوات المالية والمـدى الـذي تتحمل به المخاطر المرتبطة بها، والمنشأة ذات الأدوات المالية العديدة والمخاطر ذات العلاقـة يجب أن تقدم مزيدا من الإفصاح لإيصال هذه المخاطر لمستخدمي البيانات المالية، وبـالعكس المنشآت ذات الأدوات المالية القليلة والمخاطر ذات العلاقة يمكنها تقديم إفصاحات أقل شمولا.

إستنتاج٤١ قرر المجلس الموازنة بين هذين الهدفين بتطوير معيار دولي لإعداد التقارير المالية يحـدد المبـادئ والحد الأدنى من المتطلبات التي تنطبق على جميع المنشآت تدعمها إرشادات بشأن تطبيق المعيـار. تجمع المتطلبات في الفقرات ٣٣-٤٢ بين الإفصاحات الكمية لتعرض المنشاة للمخاطر الناجمـة مـن الأدوات المالية والطريقة التي تنظر فيها المنشأة وتدير هذه المخاطر مـع إفـصاحات كميـة حـول المخاطر الجوهرية الناجمة من الأدوات المالية، ويعتمد مدى الإفصاح على مـدى تعـرض المنـشأة للمخاطر الناجمة من الأدوات المالية. توضح الإرشادات بشان تنفيذ المعيار كيف يمكن للمنشأة تطبيق

المعيار، وهذه الإرشادات تتفق مع متطلبات الإفصاح للبنوك وقام بتطويرها لجنة بال Basel Committee (المعروفة بإسم Pillar 3) بحيث تستطيع البنوك إعداد مجموعة متناسقة مفردة من الإفصاحات عن المخاطرة المالية و يستطيع المستخدمون إستلامها.

إستنتاج٤٢ أشار المجلس إلى أنه نظرا لأن المنشآت تنظر إلى المخاطرة وتديرها بطرق مختلفة فإنه من غير المحتمل أن تكون الإفصاحات المبنية على كيفية إدارة المنشأة للمخاطرة قابلة للمقارنة بين المنشآت. إلى جانب ذلك بالنسبة للمنشأة التي تتولى إدارة محدودة للمخاطر الناجمة من الأدوات المالية فإن هذه الإفصاحات ستنقل معلومات ضئيلة أو لا تنقل معلومات حول المخاطر التي تتحملها المنشأة، وللتغلب على هذه التحديدات قرر المجلس تحديد الإفصاحات عن التعرض للمخاطرة التي تنطبق على جميع المنشآت، وهذه الإفصاحات توفر مرجعية مشتركة لمستخدمي البيانات المالية عند مقارنة التعرض للمخاطرة في منشآت مختلفة ويتوقع أن يكون إعدادها سهلاً بالنسبة للمنشآت، وعلى المنشآت التي لها أنظمة إدارة مخاطرة أكثر تطوراً تقديم معلومات أكثر تفصيلاً.

موقع الإفصاحات عن المخاطر الناجمة من الأدوات المالية (الفقرة ب٦)

إستنتاج٤٣ قدم العديد من المستجيبين لمسودة العرض ED ٧ الحجج بأن الإفصاحات عن المخاطر في الفقرات ٣١-٤٢ يجب أن لا تكون جزءاً من البيانات المالية، وذلك للأسباب التالية:-

(أ) سيكون تدقيق المعلومات صعباً ومكلفاً.

(ب) تختلف المعلومات عن المعلومات الواردة بشكل عام في البيانات المالية لأنها شخصية وخاصة بالمستقبل ومبنية على تقدير الإدارة، وهكذا لا تلبي المعلومات مقاييس المقارنة والتمثيل الصحيح والإكتمال.

(ج) إن إدخال هذه المعلومات في جزء ملاحظة الإدارة خارج البيانات المالية سيكون متفقا مع الممارسة في التخصصات الأخرى، بما في ذلك التخصصات الأمريكية، ووجود هذه المعلومات في البيانات المالية سيضع معدي المعيار في وضع ليس موات بالنسبة لنظرائهم الأمريكيين.

إستنتاج٤٤ آثار المستجيبون الإهتمامات بأن الإفصاح عن تحليل الحساسية بشكل خاص يجب أن لا يكون جزءاً من البيانات المالية، وقد بين المستجيبون أنه لا يمكن إعداد تحليل الحساسية بدرجة من الموثوقية متوقعة من المعلومات في البيانات المالية، وأن الموضوعية في تحليل الحساسية والقيم الإفتراضية البديلة يمكن أن تضعف مصداقية القيم العادلة المعترف بها في البيانات المالية.

إستنتاج٤٥ نظر المجلس فيما إذا كانت الإفصاحات يجب أن تكون جزءاً من المعلومات التي توفرها الإدارة خارج البيانات المالية، وقد أشار المجلس إلى أن المستجيبين بشكل عام إعتبروا الإفصاحات المقترحة في مسودة العرض ED ٧ أنها مفيدة حتى ولو أنهم لم يوافقوا على أنه يجب أن يكون موقعها في البيانات المالية، وفي رأي المجلس أن البيانات المالية ستكون غير مكتملة ومن المحتمل مضللة بدون إفصاحات عن المخاطر الناجمة من الأدوات المالية، وبذلك توصل المجلس إلى أن هذه الإفصاحات يجب أن تكون جزءاً من البيانات المالية، وقد رفض المجلس الحجة بأن زيادة الشفافية تضع المنشأة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

في وضع غير موات، ومزيد من التأكد من جانب المستثمرين يمكن أن يوفر ميزة كبيرة بتخفيض تكلفة رأس المال للمنشأة.

إستنتاج٤٦ أشار المجلس كذلك إلى أن بعض المنشآت قد تفضل عرض المعلومات التي يتطلبها المعيار مع مواد مثل ملاحظة للإدارة أو تقرير مخاطرة ليسا جزءاً من البيانات المالية، ومن الممكن أن تطلب السلطات التنظيمية من بعض المنشآت أن تقدم في تقرير منفصل معلومات مماثلة للمعلومات التي يتطلبها المعيار، وتبعاً لذلك قرر المجلس أنه يجب أن تعطى هذه الإفصاحات في البيانات المالية أو إدخالها من خلال الإشارة من البيانات المالية إلى بيان آخر متوفر لمستخدمي البيانات المالية حسب نفس الأحكام مثل البيانات المالية وفي نفس الوقت.

الإفصاحات الكمية (الفقرات ٣٤-٤٢ وب٧- ب٢٨)

المعلومات المبنية على كيفية إدارة المنشاة للمخاطرة (الفقرتان ٣٤ وب٣٧)

إستنتاج٤٧ توصل المجلس إلى أن الإفصاحات عن تعرض المنشأة للمخاطر الناجمة من الأدوات المالية يجب أن تطلب، ويجب أن تكون بناءاً على الكيفية التي تنظر بها المنشأة إلى مخاطرها وتديرها، أي إستخدام المعلومات التي تتوفر لموظفي الإدارة الرئيسين (على سبيل المثال مجلس إدارتها أو مسئولها التنفيذي الرئيسي)، وهذا الأسلوب:-

(أ) يوفر فهما متعمقا ومفيداً للكيفية التي تنظر بها المنشأة للمخاطرة وتديرها؛

(ب) ينجم عنه معلومات لها قيمة تنبؤية أكبر من المعلومات المبنية على إفتراضات وأساليب لا تستخدمها الإدارة،على سبيل المثال عند إعتبار قدرة المنشأة على الإستجابة للحالات العكسية؛

(ج) أكثر فاعلية بالنسبة للتأقلم مع التغيرات في إدارة المخاطرة وأساليب الإدارة والتطورات في البيئة الخارجية؛

(د) له ميزات عملية لمعدي البيانات المالية لأنه يتيح لهم إستخدام البيانات التي يستخدمونها في إدارة المخاطرة؛ و

(هـ) تتفق مع الأسلوب المستخدم في معيار المحاسبة الدولي ١٤ "*تقديم التقارير حول القطاعات*"*.

المعلومات حول المعدلات

إستنتاج٤٨ نظر المجلس فيما إذا كان يجب أن يطلب معلومات كمية حول التعرض لمخاطرة المعدل Average Risk Exposures خلال الفترة، وأشار إلى أن المعلومات حول المعدلات أكثر فائدة إذا كان التعرض للمخاطرة في تاريخ إعداد التقارير ليس مشابها لنوع المخاطرة خلال الفترة، على أن إعداد المعلومات حول المعدلات أكثر إرهاقاً، ومع أخذ جميع النواحي في الإعتبار قرر المجلس طلب الإفصاح عن التعرض في تاريخ إعداد التقارير في جميع الحالات وطلب معلومات إضافية فقط إذا كانت المعلومات المقدمة في تاريخ إعداد التقارير لا تمثل تعرض المنشأة للمخاطرة خلال الفترة.

* في عام ٢٠٠٦ تم إستبدال معيار المحاسبة الدولي ١٤ بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ "*القطاعات التشغيلية*".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مخاطرة الإئتمان (الفقرات ٣٦-٣٨، ب٩ وب١٠)
الحد الأقصى للتعرض لمخاطرة الإئتمان (الفقرات٣٦ (أ)،ب٩ وب١٠)

إستنتاج٤٩ تتطلب الفقرة ٣٦(أ) الإفصاح عن الحد الأقصى لتعرض المنشأة لمخاطرة الإئتمان في تاريخ إعداد التقارير، وقد بين بعض المستجيبين لمسودة العرض ED ٧ أن هذه الإفصاحات لا تقدم معلومات مفيدة عندما لا تكون هناك مشاكل محددة في محفظة قروض وليس من المحتمل إستدعاء الضمان، على أن المجلس لم يتفق مع ذلك لأنه يعتقد أن هذه المعلومات:-

(أ) تزود مستخدمي البيانات المالية بمقياس ثابت لتعرض المنشأة لمخاطرة الإئتمان؛ و

(ب) تأخذ في الإعتبار الإمكانية بأن الحد الأقصى للتعرض للخسارة قد يختلف عن المبلغ المعترف به في الميزانية العمومية.

إستنتاج٥٠ تساءل بعض المستجيبين لمسودة العرض ED٧ عما إذا كان الحد الأقصى للتعرض لمخاطرة الإئتمان لعقد مشتق هو مبلغه المسجل لأن القيمة العادلة لا تعكس دائماً التعرض المحتمل في المستقبل لمخاطرة الإئتمان (أنظر الفقرة ب١٠ (ب))، على أن المجلس أشار إلى أن الفقرة ٣٦(أ) تتطلب الإفصاح عن المبلغ الذي يمثل بأفضل شكل الحد الأقصى للتعرض للمخاطرة في تاريخ إعداد التقارير وهو المبلغ المسجل.

الممتلكات المحتفظ بها كضمان وتحسينات الإئتمان الأخرى (الفقرتان ٣٦(ب) و٣٧(ج))

إستنتاج٥١ إقترحت مسودة العرض ED ٧ أنه على المنشأة، ما لم يكن ذلك غير عملي، الإفصاح عن القيمة العادلة للممتلكات المحتفظ بها كضمان وتحسينات الإئتمان الأخرى، وذلك لتوفير معلومات حول الخسارة التي قد تتحملها المنشأة في حالة عدم الوفاء، على أن العديد من المستجيبين لمسودة العرض ED٧ إختلفوا مع هذا الإقتراح على أساس التكلفة/ المنفعة، وقد بين المستجيبون أن معلومات القيمة العادلة قد لا تكون متوفرة كما يلي:-

(أ) المنشآت الصغيرة والمنشآت بإستثناء البنوك، والتي قد تجد أن الحصول على معلومات حول الضمان سيكون باهظا؛

(ب) البنوك التي تجمع معلومات دقيقة حول قيمة الضمان فقط عند إستحداثه للقروض التي تتم دفعاتها في الوقت المناسب وبكاملها (على سبيل المثال محفظة رهن مضمونة بممتلكات لم يتم تحديث تقييماتها على أساس كل أصل لوحده)؛

(ج) أنواع معينة من الضمان مثل رسم عائم على جميع أصول منشأة؛ و

(د) شركات التأمين التي تحتفظ بالضمان الذي لا تتوفر معلومات حول قيمته العادلة في الحال.

إستنتاج٥٢ أشار المجلس كذلك إلى إهتمامات المستجيبين بأن إفصاحاً إجمالياً عن القيمة العادلة للضمان المحتفظ به سيكون مضللاً عندما تكون بعض القروض في محفظة مبالغ في ضماناتها والقروض الأخرى ضماناتها غير كافية، ففي هذه الحالات إجراء تقاص للقيمة العادلة لنوعي الضمان سيجعل مبلغ مخاطرة الإئتمان في التقرير أقل من قيمته، وقد اتفق المجلس مع المستجيبين غير أن المعلومات النافعة للمستخدمين ليست إجمالي عرض مبلغ الإئتمان ناقصاً إجمالي مبلغ الضمان، ولكن مبلغ تعرض الإئتمان الذي يبقى بعد أخذ الضمان المتوفر في الإعتبار.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٥٣ بناءاً على ذلك قرر المجلس عدم طلب الإفصاح عن القيمة العادلة عن الضمان المحتفظ به ولكن طلب الإفصاح فقط عن وصف للممتلكات المحتفظ بها كضمان وعن التحسينات الأخرى في الإئتمان، وأشار المجلس إلى أن هذا الإفصاح لا يتطلب من المنشأة تحديد القيم العادلة لكافة ضماناتها (وبشكل خاص عندما تكون المنشأة قد حددت أن القيمة العادلة لبعض الضمانات تزيد عن المبلغ المسجل للقرض) وهكذا سيكون أقل إرهاقاً للمنشآت أن توفرها بدلاً من القيم العادلة.

نوعية الإئتمان للأصول المالية التي لم ينقضي إستحقاقها ولم تنخفض قيمتها (الفقرة ٣٦ (ج))

إستنتاج٥٤ أشار المجلس إلى أن المعلومات حول نوعية الإئتمان توفر فهما أكثر تعمقا لمخاطرة إئتمان الأصول وتساعد المستخدمين في تقييم ما إذا كان من المحتمل أن تنخفض قيمتها أكثر أو أقل في المستقبل، ونظراً لأن هذه المعلومات تختلف بين المنشآت فقد قرر المجلس عدم تحديد أسلوب معين لإعطاء هذه المعلومات، ولكن بدلاً من ذلك السماح لكل منشأة تكوين أسلوب مناسب لظروفها.

الأصول المالية التي إنقضى إستحقاقها أو إنخفضت قيمتها (الفقرة ٣٧)

إستنتاج٥٥ قرر المجلس طلب إفصاح إضافي عن الأصول المالية التي إنقضى إستحقاقها أو إنخفضت قيمتها وذلك لتزويد المستخدمين بمعلومات حول الأصول المالية التي لها أكبر مخاطرة إئتمان (الفقرة ٣٧)، ويشمل ذلك:-

(أ) تحليل لعمر الأصول المالية، بما في ذلك الذمم المدينة التجارية التي إنقضى إستحقاقها في تاريخ إعداد التقارير المالية ولكن لم تنخفض قيمتها (الفقرة ٣٧(أ))، وهذه المعلومات توفر للمستخدمين بيانات عن الأصول المالية الأكثر إحتمالاً أن تنخفض قيمتها وتساعد المستخدمين في تقدير مستوى خسائر الإنخفاض المستقبلية.

(ب) تحليل للأصول المالية التي حدد فردياً أنها إنخفضت قيمتها في تاريخ إعداد التقارير، بما في ذلك العوامل التي أخذتها المنشاة في الإعتبار عند تحديد أن الأصول المالية إنخفضت قيمتها (الفقرة ٣٧ (ب))، وتوصل المجلس إلى أن إجراء تحليل للأصول المالية التي إنخفضت قيمتها حسب العوامل بإستثناء العمر (على سبيل المثال طبيعة الطرف المناظر أو التحليل الجغرافي للأصول التي إنخفضت قيمتها) سيكون نافعاً لأنه يساعد المستخدمين على فهم الأسباب التي أدت إلى الانخفاض في القيمة.

الممتلكات المرهونة كضمان وتحسينات الإئتمان الأخرى (الفقرة ٣٨)

إستنتاج٥٦ تتطلب الفقرة ٣٨ أن تفصح المنشاة عن الطبيعة والمبلغ المسجل للأصول التي تم الحصول عليها وحيازتها كضمان أو اللجوء إلى تحسينات إئتمان أخرى بالإضافة إلى سياستها الخاصة بالتصرف في هذه الأصول، وتوصل المجلس إلى أن هذه المعلومات نافعة لأنها توفر بيانات عن تكرار هذه الأنشطة وقدرة المنشاة على الحصول على قيمة الضمان وتحقيقها، وقد إقترحت مسودة العرض ED ٧ أنه يجب أن تفصح المنشاة عن القيمة العادلة للأصول التي تم الحصول عليها مطروحاً منها تكلفة بيعها وليس القيمة المسجلة، وقد أشار المجلس إلى أن هذا المبلغ قد يكون مناسباً أكثر في حالة الضمان الذي تم الحصول عليه والذي يتوقع أن يتم بيعه، غير أنه أشار كذلك إلى أن هذا المبلغ سيتم إدخاله في حساب انخفاض القيمة الذي يعكس في المبلغ المعترف به في الميزانية العمومية، كما يجب أن يبين غرض الإفصاح المبلغ المعترف به في الميزانية العمومية لهذه الإلتزامات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مخاطر السيولة (الفقرات ٣٩ وب١١-ب١٦)

إستنتاج٥٧ قرر المجلس طلب الإفصاح عن تحليل إستحقاق للإلتزامات المالية يبين أول الإستحقاقات التعاقدية المتبقية (الفقرة ٣٩(أ) والفقرات ب١١-ب١٦ من الملحق ب). تعني مخاطرة السيولة مواجهة المنشأة لصعوبة في تلبية الإلتزامات المرتبطة بالإلتزامات المالية التي تنشأ بسبب إمكانيتها (التي كثيراً ما تكون بعيدة الإحتمال) أن يطلب من المنشأة أن تدفع إلتزاماتها أبكر مما هو متوقع، وقد قرر المجلس طلب الإفصاح بناءاً على تاريخ أول إستحقاق تعاقدي لأن هذا الإفصاح يبين سيناريو أسوا حالة.

إستنتاج٥٨ عبر البعض عن إهتمامهم بأن تحليل الإستحقاق التعاقدي هذا لا يبين الإستحقاق المتوقع للإلتزامات والذي قد يكون بالنسبة لبعض المنشآت – على سبيل المثال البنوك التي لها العديد من الودائع تحت الطلب – مختلف كثيرا، وأشاروا إلى أن تحليل الإستحقاق التعاقدي لا يوفر معلومات حول الشروط المتوقعة في الظروف العادية أو كيفية إدارة المنشأة للإنحرافات عن الإستحقاق المتوقع، وبناءاً على ذلك قرر المجلس طلب وصف لكيفية إدارة المنشأة لمخاطرة السيولة التي يصورها تحليل الإستحقاق التعاقدي.

مخاطرة السوق (الفقرات ٤٠-٤٢ وب١٧- ب٢٨)

إستنتاج٥٩ قرر المجلس طلب الإفصاح عن تحليل الحساسية لكل نوع من مخاطرة السوق (الفقرة ٤٠) بسبب ما يلي:-

(أ) أكد المستخدمون بإستمرار على الأهمية الرئيسية لتحليل الحساسية؛

(ب) يمكن الإفصاح عن تحليل الحساسية لجميع أنواع مخاطر السوق ومن قبل جميع المنشات، وهو نسبيا يسهل فهمه وحسابه؛ و

(ج) مناسب لجميع المنشآت – بما في ذلك المنشآت غير المالية – التي لها أدوات مالية، وهو مدعم بإفصاحات عن كيفية إدارة المنشاة للمخاطرة، وهكذا فإن هذا الإفصاح أكثر بساطة وملائمة من الأساليب الأخرى بما في ذلك الإفصاحات عن الشروط والأحكام وتحليل الفجوة Analysis Gap لمخاطرة سعر الفائدة الذي تطلبه في السابق معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

أشار المجلس إلى أن المعلومات التي يوفرها تحليل حساسية بسيط ليس من الممكن مقارنته بين المنشآت، ويعود ذلك إلى أن المنهجيات المستخدمة لإعداد تحليل الحساسية والإفصاحات الناجمة ستختلف حسب طبيعة المنشأة ومدى تعقيد أنظمتها الخاصة بإدارة المخاطرة.

إستنتاج٦٠ اعترف المجلس بأن تحليل الحساسية البسيط الذي يبين تغيراً في متغير واحد له تحديدات، فعلى سبيل المثال قد لا يبين التحليل علاقات غير خطية في تلك الحساسية أو أثار الإعتماد المتبادل بين المتغيرات، وقد قرر المجلس معالجة هذا الأمر بطلب إفصاح إضافي عندما لا يكون تحليل الحساسية ممثلا للمخاطرة الذاتية في أداة مالية (الفقرة ٤٢)، وكما أشار المجلس إلى أنه يمكنه كذلك معالجة أمراً آخر مثير للقلق وذلك بطلب تحليل حساسية أكثر تعقيداً يأخذ في الإعتبار الإعتماد المتبادل بين المخاطر، وبالرغم من أن هذا التحليل يوفر معلومات أكثر فإن إعداده أكثر تعقيداً وتكلفة، وتبعاً لذلك

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

قرر المجلس عدم طلب هذا التحليل ولكن السماح بالإفصاح عنه كبديل للحد الأدنى من المتطلبات عندما تستخدمه الإدارة لإدارة المخاطرة.

إستنتاج٦١ أشار المستجيبون لمسودة العرض ED ٧ إلى أن القيمة المعرضة للمخاطرة لا تبين الأثر على الربح أو الخسارة أو حقوق الملكية، غير أن المنشآت التي يتم إدارتها على أساس القيمة المعرضة للمخاطرة لا ترغب في إعداد تحليل حساسية منفصل فقط لغرض هذا الإفصاح، وكان هدف المجلس من ذلك طلب الإفصاح عن التحليل، وبناءاً على ذلك قرر المجلس عدم طلب الإفصاح عن الآثار المترتبة على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية إذا تم إجراء إفصاح بديل عن الحساسية.

إستنتاج٦٢ طلب المستجيبون لمسودة العرض ED٧ من المجلس تقديم مزيد من الإرشادات والإيضاح لتحليل الحساسية، وبشكل خاص عن:-

(أ) التغير الممكن بشكل معقول في متغير المخاطرة المناسب؟

(ب) المستوى المناسب للتجميع في الإفصاحات؟

(ج) المنهجية التي يجب إستخدامها لإعداد تحليل الحساسية؟

إستنتاج٦٣ توصل المجلس إلى أنه لن يكون من الممكن توفير إرشادات شاملة بشأن المنهجية التي سيتم إستخدامها لإعداد تحليل الحساسية، وأشار المجلس إلى أنه يجب الحصول على مزيد من المعلومات المقارنة إذا فرض متطلبات محددة فيما يتعلق بالمدخلات وأسلوب ومنهجية التحليل، على سبيل المثال إفصاح عن آثار انتقال موازٍ لمنحنى العائد بمقدار١٠٠ نقطة أساس، غير أن المجلس لم يعتمد المتطلب المحدد لأن تغيراً ممكنا بشكل معقول في متغير مناسب في المخاطرة (مثل أسعار الفائدة) في بيئة إقتصادية قد لا يكون ممكناً بشكل معقول في بيئة أخرى (مثل إقتصاد ذو تضخم أعلى)، إلى جانب ذلك سيختلف أثر التغيير الممكن بشكل معقول إعتماداً على تعرض المنشأة للمخاطرة، ونتيجة لذلك يطلب من المنشآت الحكم على ماهية هذه التغيرات الممكنة.

إستنتاج٦٤ غير أن المجلس قرر أنه سيوفر إرشادات تطبيق ذات مستوى عال بشأن كيف يجب أن تقيم المنشأة التغير الممكن بشكل معقول وبشأن المستوى المناسب من التجميع في الإفصاحات، واستجابة للملاحظات التي تم إستلامها حول مسودة العرض ED٧ قرر المجلس كذلك إيضاح ما يلي:-

(أ) يجب أن لا تقوم المنشأة بتجميع المعلومات حول التعرضات الهامة للمخاطرة من بيئات إقتصادية تختلف عن بعضها إلى حد كبير، غير أنه إذا كان هناك تعرض لنوع واحد فقط من مخاطرة السوق في بيئة إقتصادية واحدة فقط فإنها قد لا تظهر المعلومات الغير المجمعة.

(ب) لا يتطلب تحليل الحساسية أن تحدد المنشآت ربح أو خسارة الفترة الذي كان سيتحقق لو كان متغير المخاطرة ذي العلاقة مختلفاً. يبين تحليل الحساسية الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية للفترة الحالية لو أنه فيما لو أنه تم تطبيق تغير ممكن بشكل معقول على التعرض للمخاطرة الموجود في تاريخ الميزانية العمومية.

(ج) يتم الحكم على التغير الممكن بشكل معقول بالنسبة للبيئات الإقتصادية التي تعمل بها المنشأة، ولا يشمل السيناريوهات بعيدة الإحتمال أو الخاصة "بأسوا حالة" أو "إختبارات الجهد".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(د) يطلب من المنشآت الإفصاح فقط عن آثار التغيرات عند حدود النطاق الممكن بشكل معقول لمتغير المخاطرة ذو العلاقة وليس جميع التغيرات الممكنة بشكل معقول.

(هـ) الإطار الزمني الذي يجب على المنشآت إجراء تقييم من خلاله بشأن ما هو ممكن عن الفترة التي تعرض فيها المنشأة هذه الإفصاحات، وهي عادة فترة إعداد التقارير المالية السنوية التالية.

قرر المجلس كذلك إضافة مثال بسيط لما يمكن أن يبدو عليه تحليل الحساسية.

المخاطر التشغيلية

إستنتاج٦٥ ناقش المجلس ما إذا كان يجب عليه طلب الإفصاح عن المخاطرة التشغيلية، غير أن المجلس أشار إلى أن تعريف وقياس المخاطرة التشغيلية لازالا في بدايتهما، ولا تتعلقان بالضرورة بالأدوات المالية، كما قرر أن موقع هذه الإفصاحات سيكون مناسباً أكثر خارج البيانات المالية، وبناءاً على ذلك قرر المجلس تأجيل هذا الموضوع إلى مشروعه الخاص بالبحث حول ملاحظة الإدارة.

تاريخ النفاذ والإنتقال (الفقرتان ٤٣ و٤٤)

إستنتاج٦٦ إن المجلس ملتزم بالمحافظة على منبر ثابت لمعايير ليس فيها تغييرات كبيرة للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو قبل ذلك عندما تتبنى العديد من المنشآت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، إلى جانب ذلك سيحتاج بعض معدي البيانات المالية وقتاً لإجراء تغييرات في النظام لازمة للإمتثال للمعيار، وبناءاً على ذلك قرر المجلس أن تاريخ النفاذ للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ يجب أن يكون الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٧ أو بعد ذلك، وتشجيع التطبيق المبكر.

إستنتاج٦٧ أشار المجلس إلى أن المنشآت التي تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ فقط سيكون لديها وقت كاف لإعداد معلومات مقارنة عندما يصبح ذلك إجبارياً، ولا ينطبق هذا الإستنتاج على المنشآت التي تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ بشكل مبكر، وبشكل خاص سيكون الوقت قصيراً جداً للمنشآت التي ترغب في تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ عندما تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في عام ٢٠٠٥، وذلك لتجنب عملية التغيير من المبادئ المحاسبية المحلية المقبولة بشكل عام إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٠ عندما تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبعد ذلك التغيير مرة أخرى للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ بعد سنة واحدة أو سنتين فقط، وبناءاً على ذلك أعطى المجلس إستثناء من تقديم إفصاح مقارن في أول سنة يتم فيها تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ للمنشأة التي (أ) تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، و(ب) تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ قبل ١ يناير ٢٠٠٦، وأشار المجلس إلى أن هذا الإستثناء للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى موجود في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، وأن أسباب عمل هذا الإستثناء تنطبق على حد سواء على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

إستنتاج٦٨ نظر المجلس كذلك فيما إذا كان يجب عليه تبني إستثناء من عرض كافة أو بعض المعلومات المقارنة لتشجيع التبني المبكر من قبل المنشآت للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ والتي تطبق من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج٦٩ أشار المجلس إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ يحتوي على نوعين من الإفصاحات: إفصاحات محاسبية (في الفقرات ٧-٣٠) مبنية على متطلبات موجودة سابقاً في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ وإفصاحات مخاطرة جديدة (في الفقرات ٣١-٤٢)، وتوصل المجلس إلى أن المستخدمين الحاليين للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سيكونون قد إمتثلوا لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ولن يواجهوا صعوبة في توفير معلومات مقارنة للإفصاحات المحاسبية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٧٠ أشار المجلس إلى أن معظم إفصاحات المخاطرة، وبشكل خاص الإفصاحات عن مخاطرة السوق مبنية على معلومات جمعت في نهاية فترة إعداد التقارير، وتوصل المجلس إلى أنه بالرغم من أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ تم نشره في أغسطس ٢٠٠٥ فإنه لا زال من الممكن بالنسبة للمنشآت جمع المعلومات التي تريدها للإمتثال للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ للفترات المحاسبية التي تبدأ في عام ٢٠٠٥، غير أنه لن يكون من الممكن دائماً جمع المعلومات اللازمة لتوفير معلومات مقارنة عن الفترات المحاسبية التي بدأت في عام ٢٠٠٤، ونتيجة لذلك قرر المجلس أن المنشآت التي تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ للفترات المحاسبية التي تبدأ في عام ٢٠٠٥ (أي قبل ١ يناير ٢٠٠٥) ليست بحاجة لعرض معلومات مقارنة عن إفصاحات المخاطرة.

إستنتاج٧١ أشار المجلس كذلك إلى أن الإفصاحات المقارنة عن المخاطرة ملائمة بشكل أقل لأنه يقصد بهذه الإفصاحات أن يكون لها قيمة تنبؤية، ونتيجة لذلك تفقد المعلومات عن المخاطرة ملاءمتها بسرعة أكبر من الأنواع الأخرى من الإفصاح، وأية إفصاحات تتطلبها المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام السابقة من غير المحتمل أن تكون قابلة للمقارنة مع الإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، وتبعاً لذلك قرر المجلس أن المنشأة التي هي لا تتبنى للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، وتطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ للفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ ليست بحاجة لعرض إفصاحات مقارنة عن طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات المالية، وعند التوصل إلى هذا الإستنتاج أشار المجلس إلى أن مزايا تشجيع مزيد من المنشآت على تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ بشكل مبكر تزيد في أهميتها عن الميزات المفقودة للمعلومات المخفضة المقدمة.

إستنتاج٧٢ نظر المجلس ورفض الحجج الداعية إلى وجوب الإستثناءات نظراً لما يلي:-

(أ) تقديم معلومات مقارنة لمتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى التي طلبت المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ قبل ١ يناير ٢٠٠٧ (وليس فقط تلك التي طبقت المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ قبل ١ يناير ٢٠٠٦)، وتوصل المجلس إلى أن المنشأة التي تنوي تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك سيكون لديها الوقت الكافي لجمع المعلومات لفترتها المحاسبية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك، وبذلك يجب أن لا تواجه صعوبة في توفير الإفصاحات المقارنة للفترات المحاسبية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك.

(ب) تقديم إفصاحات مقارنة عن أهمية الأدوات المالية لجميع المنشآت التي تتبنى المعيار للفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ (وليس فقط لتلك التي تتبنى المعيار للمرة الأولى)، وقد توصل المجلس إلى أن المنشآت التي تتبنى المعيار للمرة الأولى فقط يسمح لها بتسهيلات خاصة بحيث تستطيع تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ بشكل مبكر بدون أن يكون عليها أولاً تبني معيار المحاسبة الدولي٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي٣٠ لفترة واحدة فقط، والمنشآت التي لم تتبنى هذا المعيار للمرة الأولى تطبق معيار المحاسبة الدولي٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي٣٠، وليست بحاجة لتبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ قبل ١ يناير ٢٠٠٧.

(ج) تقديم إفصاحات مقارنة عن المخاطرة للفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٧ (وليس ٢٠٠٦)، وقد أشار المجلس إلى أن المنشآت التي تتبنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ بعد ١ يناير ٢٠٠٦ سيكون لديها سنة تقويمية كاملة للإعداد بعد نشر المعيار.

ملخص للتغيرات المهمة من مسودة العرض

إستنتاج٧٣ فيما يلي التغيرات الرئيسية للإقتراحات في مسودة العرض ED٧:-

(أ) إقترحت مسودة العرض ED ٧ الإفصاح عن مبلغ التغير في القيمة العادلة لإلتزام مالي محدد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، وهذا التغير لا ينسب لتغيرات في سعر الفائدة الأساسية كتفويض لمبلغ التغير في القيمة العادلة الذي ينسب لتغيرات في مخاطرة الإئتمان للأداة بإستخدام أسلوب بديل إذا كانت المنشأة تعتقد أن أسلوبها البديل يعطي تمثيلاً أكثر أمانة، وقد تم تعديل الإفصاح عن التفويض ليكون مبلغ التغير في القيمة العادلة الذي لا ينسب لتغيرات في ظروف السوق التي تتسبب في نشوء مخاطرة السوق، ونتيجة لذلك يمكن للمنشآت إستثناء العوامل بإستثناء التغير في سعر الفائدة الأساسية به عند حساب التفويض.

(ب) تمت إضافة متطلب للإفصاحات عن الفرق بين سعر المعاملة عند الإعتراف الدولي (المستخدم كقيمة عادلة حسب الفقرة تطبيق٧٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ونتائج أسلوب التقييم الذي سيتم إستخدامه لقياس لاحق.

(ج) لا يطلب إفصاح عن القيمة العادلة للممتلكات المرهونة كضمان وتحسينات الإئتمان الأخرى كما تم اقتراحه في مسودة العرض ED ٧.

(د) تم إيضاح متطلبات تحليل الحساسية.

(هـ) تمت زيادة نطاق الإستثناء من عرض الأرقام المقارنة.

(و) إن إفصاحات رأس المال هي تعديل قائم بذاته لمعيار المحاسبة الدولي ١ وليست جزءاً من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، ولا يطلب إفصاح لما إذا إمتثلت للأهداف الرأسمالية التي وضعتها الإدارة ونتائج عدم الإمتثال لهذه الأهداف.

(ز) تم تغيير التعديلات للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ المتعلقة بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ لتقليل التغيرات في الأنظمة لشركات التأمين.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملحق
التعديلات على أساس الإستنتاجات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

يتضمن هذا الملحق التعديلات على أساس الإستنتاجات في المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية التي تعتبر ضرورية لضمان الإتساق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧. وفي الفقرات المعدلة، يوضع خط تحت النص الجديد ويُحذف النص الملغي.

*****

إن التعديلات الواردة في هذا الملحق عندما صدر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ في عام ٢٠٠٥ تم إدخالها في نص أساس الإستنتاجات للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ ولمعايير المحاسبة الدولية ٣٢، ٣٩، ٤١ كما صدرت في ١٨ أغسطس ٢٠٠٥.

المحتويات

إرشادات لتنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧

الأدوات المالية: الإفصاحات

	الفقرات
مقدمة	**تنفيذ١-٤**
الأهمية النسبية	**تنفيذ٣-٤**
فئات الأدوات المالية ومستوى الإفصاح	**تنفيذ٥-٦**
أهمية الأدوات المالية للمركز والأداء المالي	**تنفيذ٧-١٤**
الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة	**تنفيذ٧-١١**
عدم الوفاء والإخلال	**تنفيذ١٢**
إجمالي دخل الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة	**تنفيذ١٣**
القيمة العادلة	**تنفيذ١٤**
طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات المالية	**تنفيذ١٥-٤٠**
الإفصاحات النوعية	**تنفيذ١٥-١٧**
الإفصاحات الكمية	**تنفيذ١٨-٤٠**
مخاطرة الإئتمان	تنفيذ٢١-٢٩
الممتلكات المرهونة كضمان وتحسينات الإئتمان الأخرى	تنفيذ٢٢
نوعية الإئتمان	تنفيذ٢٣-٢٥
الأصول المالية التي إما إنقضى إستحقاقها أو إنخفضت قيمتها	تنفيذ٢٦-٢٩
مخاطرة السيولة	تنفيذ٣٠-٣١
إدارة السيولة	تنفيذ٣٠-٣١
مخاطرة السوق	تنفيذ٣٢-٤٠
إفصاحات مخاطرة السوق الأخرى	تنفيذ٣٧-٤٠
الإنتقال	**تنفيذ ٤١**
ملحق	
التعديلات على إرشادات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى	

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إرشادات التنفيذ

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *الأدوات المالية: الإفصاحات*

هذه الإرشادات ترافق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ ولكنها ليست جزءاً منه.

مقدمة

تنفيذ١ تقترح هذه الإرشادات الطرق الممكنة لتطبيق بعض متطلبات الإفصاح في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ ولا تحدد الإرشادات متطلبات إضافية.

تنفيذ٢ من أجل السهولة تتم مناقشة كل متطلب إفصاح في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بشكل منفصل، ومن الناحية العملية يتم عادة عرض الإفصاحات كمجموعة متكاملة والإفصاحات الفردية من الممكن أن تلبي أكثر من متطلب واحد، فعلى سبيل المثال من المحتمل أن توصل المعلومات حول تركيزات المخاطرة معلومات حول التعرض لمخاطرة الإئتمان أو مخاطرة أخرى.

الأهمية النسبية

تنفيذ٣ يشير معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" إلى متطلب إفصاح في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ليس بحاجة لأن يلبى إذا كانت المعلومات غير هامة نسبياً، ويعرف معيار المحاسبة الدولي ١ الأهمية النسبية كما يلي:-

> يعتبر الحذف أو البيان غير الصحيح لبنود ما هاماً نسبياً إذا إستطاع أن يؤثر فردياً أو جماعياً على القرارات الإقتصادية للمستخدمين المتخذة بناءاً على البيانات المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم وطبيعة الحذف أو البيان غير الصحيح الذي يحكم عليه في ظل الظروف المحيطة، ومن الممكن أن يكون حجم أو طبيعة البند أو كلاهما معاً عاملا محدداً.

تنفيذ٤ يوضح معيار المحاسبة الدولي ١ كذلك هذا التعريف كما يلي:-

> تقييم ما إذا كان حذف أو بيان غير صحيح من الممكن أن يؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين، وهكذا حتى يصبح هاماً نسبياً فإنه يتطلب إعتبار خصائص أولئك المستخدمين. يبين *إطار إعداد وعرض البيانات المالية* في الفقرة ٢٥ أنه "يفترض أن يكون لدى المستخدمين معرفة معقولة بالعمل والأنشطة الإقتصادية والمحاسبية ورغبة في دراسة المعلومات بإجتهاد معقول، وبناءاً على ذلك يجب أن يأخذ التقييم في الإعتبار كيف يمكن أن يتوقع بشكل معقول من المستخدمين الذين لهم هذه الصفات أن يتأثروا عند إتخاذ قرارات إقتصادية.

فئات الأدوات المالية ومستوى الإفصاح (الفقرات ٦ وب١- ب٣)

تنفيذ٥ تبين الفقرة ب٣ أن "المنشأة تقرر حسب الظروف مقدار التفاصيل التي تقدمها لتلبية متطلبات هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ومقدار التأكيد الذي تضعه على مختلف نواحي المتطلبات وكيفية تجميعها للمعلومات لعرض الصورة الكلية بدون الجمع بين المعلومات ذات الخصائص المختلفة"، ولتلبية هذه المتطلبات قد لا تحتاج المنشأة للإفصاح عن جميع المعلومات المقترحة في هذه الإرشادات.

تنفيذ٦ تتطلب الفقرة ١٧(ج) من معيار المحاسبة الدولي ١ أن تقوم المنشاة "بتقديم إفصاحات إضافية عندما يكون الإمتثال للمتطلبات المحددة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية غير كاف لتمكين المستخدمين من فهم أثر المعاملات المعينة والأحداث والظروف الأخرى على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة".

أهمية الأدوات المالية للمركز والأداء المالي (الفقرات ٧ –٣٠، ب٤ وب٥)

الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (الفقرتان ١٠(أ) (١)، ب٤)

تنفيذ٧ يوضح المثال التالي الحساب الذي يمكن أن تؤديه المنشأة حسب الفقرة ب٤ من الملحق ب للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

تنفيذ٨ في ١ يناير ٢×١ تصدر المنشأة سندا مدته ١٠ سنوات بقيمة إسمية مقدارها ١٥٠,٠٠٠ وحدة عملة وسعر قسيمة Coupon Rate سنوي ثابت مقداره ٨%، وهذا يتفق مع أسعار السوق للسندات ذات الخصائص المماثلة.

تنفيذ٩ تستخدم المنشأة سعر الليبور (LIBOR) على أنه سعر الفائدة الأساسي لها الذي تمت ملاحظته، وفي تاريخ إنشاء السند يبلغ سعر الليبور ٥%، وفي نهاية السنة الأولى:-

(أ) إنخفض سعر الليبور إلى ٤,٧٥%.

(ب) القيمة العادلة للسند هي ١٥٣٨١١ وحدة عملة، وهذا يتفق مع سعر فائدة مقداره ٧,٦ %*

تنفيذ١٠ تفترض المنشأة منحنى عائد أفقي، وكافة التغيرات في أسعار الفائدة تنتج من إنتقال موازٍ في منحنى العائد، والتغيرات في سعر الليبور هي التغيرات الوحيدة ذات العلاقة في ظروف السوق.

تنفيذ١١ تقرر المنشأة مبلغ التغير في القيمة العادلة للسند الذي لا يعزى للتغيرات في ظروف السوق التي تتسبب في نشوء مخاطرة سوق كما يلي:

الفقرة ب٤(أ)	
أولا، تقوم المنشأة بحساب معدل العائد الداخلي للإلتزام في بدء الفترة بإستخدام سعر السوق الذي تمت ملاحظته للإلتزام والتدفقات النقدية للإلتزام في بدء الفترة.	في بدء فترة سند عمره ١٠ سنوات وقسيمة مقدارها ٨% معدل الفائدة الداخلي للسند هو ٨%.
تخصم المنشأة من معدل العائد هذا سعر الفائدة (الأساسي) الذي تمت ملاحظته في بدء الفترة، وذلك للوصول إلى مكون محدد للأداة لمعدل العائد الداخلي.	نظراً لأن سعر الفائدة (الأساسي) الذي تمت ملاحظته (سعر ليبور) هو٥% فإن مكون الأداة المحدد لمعدل الفائدة الداخلي هو ٣%.
يتبع...	

* يعكس هذا تحولاً لسعر الليبور من ٥% إلى ٤,٧٥% وحركة مقدارها ٠,١٥% والتي في ظل عدم وجود تغيرات ذات علاقة في ظروف السوق يفترض أنها تعكس التغيرات في مخاطرة الإئتمان للأداة.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع	
الفقرة ب٤(ب) بعد ذلك تحسب المنشأة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المرتبطة مع الإلتزام بإستخدام التدفقات النقدية للإلتزام في نهاية الفترة وسعر خصم مساو لمبلغ (١) سعر الفائدة (الأساسي) الذي تمت ملاحظته في نهاية الفترة. (٢) مكون الأداة المحدد لمعدل العائد الداخلي كما هو محدد حسب الفقرة ب٤(أ).	التدفقات النقدية التعاقدية للأداة في نهاية الفترة هي كما يلي:- • الفائدة : ١٢٠,٠٠ وحدة عملة (أ). • المبلغ الأصلي: ١٥٠,٠٠٠ وحدة عملة في السنة العاشرة. بذلك يكون سعر الخصم الذي سيستخدم لحساب القيمة الحالية للسند هو ٧,٧٥%، وهو ٤,٧٥% سعر الليبور في نهاية الفترة مضافاً إليه مكون الأداة المحدد البالغ ٣%. يعطي هذا قيمة حالية مقدارها ١٥٢,٣٦٧ وحدة عملة (ب)
الفقرة ب٤ (ج) الفرق بين سعر السوق الذي تمت ملاحظته للإلتزام في نهاية الفترة والمبلغ المحدد حسب الفقرة ب٤(ب) هو التغير في القيمة العادلة الذي لا يعزى للتغيرات في سعر الفائدة (الأساسي) الذي تمت ملاحظته، وهذا هو المبلغ الذي سيتم الإفصاح عنه.	سعر السوق للإلتزام في نهاية الفترة هو ١٥٣,٨١١ وحدة عملة (ج) بذلك تقوم المنشأة بالإفصاح عن مبلغ ١,٤٤٤ وحدة عملة وهو ١٥٣,٨١١ وحدة عملة – ١٥٢,٣٦٧ وحدة عملة حيث أن الزيادة في القيمة العادلة للسند التي لا تعزى للتغيرات في ظروف السوق هي التي تتسبب في نشوء مخاطرة السوق.

(أ) ١٥٠,٠٠٠ وحدة عملة ×٨% =١٢,٠٠٠ وحدة عملة
(ب) القيمة الحالية =[١٢,٠٠٠وحدة عملة ×(١-(١+٠,٠٧٧٥)-٩)/٠,٠٧٧٥] +١٥٠,٠٠٠ وحدة عملة×(١+٠,٠٧٧٥) -٩
(ج) سعر السوق=[١٢,٠٠٠ وحدة عملة ×(١-(١+٠,٠٧٦)-٩)/٠٧٦،٠]+١٥٠,٠٠٠ وحدة عملة× (١+٠,٠٧٦)-٩

عدم الوفاء والإخلال (الفقرتان ١٨و١٩)

تنفيذ١٢ تتطلب الفقرتان ١٨ و١٩ إفصاحات عندما تكون هناك أية حالات عدم وفاء أو إخلال للقروض المستحقة، ومن الممكن أن يؤثر أي عدم وفاء أو إخلال على تصنيف الإلتزام على أنه متداول أو غير متداول حسب معيار المحاسبة الدولي ١.

إجمالي دخل الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة (الفقرة ٢٠ (ب))

تنفيذ١٣ إن إجمالي دخل الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة المفصح عنهما حسب الفقرة ٢٠(ب) هما مكون لتكاليف التمويل، وهو ما تتطلب الفقرة ٨٢ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ١ الإفصاح عنه بشكل منفصل في بيان الدخل الشامل، ومن الممكن أن يشمل البند الأساسي لتكاليف التمويل كذلك المبالغ التي تنشأ من الأصول غير المالية أو الإلتزامات غير المالية.

القيمة العادلة (الفقرة ٢٨)

تنفيذ١٤ يتم تحديد القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي بالأدوات المالية غير المتداولة في سوق نشط حسب الفقرة تطبيق٧٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، غير أنه عندما تستخدم المنشأة بعد الإعتراف الأولي أسلوب تقييم يتضمن بيانات لم يتم الحصول عليها من أسواق تمت ملاحظتها فقد يكون هناك فرق بين سعر المعاملة عند الإعتراف الأولي والمبلغ المحدد عند الإعتراف الأولي بإستخدام أسلوب التقييم هذا، وفي هذه الحالات يتم الإعتراف بالفرق في الربح أو الخسارة في الفترات اللاحقة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والسياسة المحاسبية للمنشأة، وهذا الإعتراف يعكس التغيرات في العوامل (بما في ذلك الوقت) التي يجب على المشاركين أخذها في الإعتبار عند تحديد سعر(أنظر الفقرة أز٧٦أ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، وتتطلب الفقرة ٢٨ إفصاحات في هذه الحالات، ويمكن للمنشاة الإفصاح عما يلي للإمتثال للفقرة ٢٨:

الخلفية

في ١ يناير ٢٠×١ تشتري المنشأة مقابل ١٥ مليون وحدة عملة أصولا مالية غير متداولة في سوق نشط، وللمنشأة فقط فئة واحدة من هذه الأصول المالية.

سعر المعاملة البالغ ١٥ مليون وحدة عملة هو القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي.
بعد الإعتراف الأولي تقوم المنشاة بتطبيق أسلوب تقييم لتحديد القيمة العادلة للأصول المالية، ويشمل أسلوب التقييم هذا متغيرات بإستثناء تلك البيانات من أسواق تمت ملاحظتها.

عند الإعتراف الأولي كان سينجم عن نفس أسلوب التقييم مبلغ مقداره ١٤ مليون وحدة عملة، وهو يختلف عن القيمة العادلة بمقدار ١ مليون وحدة عملة.

للمنشأة فروقات قائمة مقدارها ٥ مليون وحدة عملة في يناير ٢٠×١.

تطبيق المتطلبات

يشمل إفصاح المنشأة لعام ٢٠×٢ ما يلي:-

السياسات المحاسبية

تستخدم المنشأة أسلوب التقييم التالي لتحديد القيمة العادلة للأدوات المالية غير متداولة في سوق نشط: [وصف للأسلوب غير مشمول في هذا المثال]. قد تنشأ فروقات بين القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي (التي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ هي بشكل عام سعر المعاملة) والمبلغ المحدد عند الإعتراف الأولي بإستخدام أسلوب التقييم، وأية فروقات هي [وصف للسياسة المحاسبية للمنشأة].

يتبع...

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

... يتبع
في الإيضاحات حول البيانات المالية

كما تمت مناقشته في الإيضاح × تستخدم المنشأة (إسم أسلوب التقييم) لقياس القيمة العادلة للأدوات المالية التالية غير متداولة في سوق نشط، غير أنه حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ القيمة العادلة لأداة عند إنشائها هي بشكل عام سعر المعاملة، وإذا إختلف سعر المعاملة عن المبلغ الذي تم تحديده عند إنشاء الأداة بإستخدام أسلوب التقييم فإن هذا الفرق هو (وصف للسياسة المحاسبية للمنشأة)، والفروقات التي لا زال سيتم الإعتراف بها في الربح أو الخسارة هي كما يلي:-

	٣١ ديسمبر× ٢	**٣١ ديسمبر ١×**
	وحدة عملة بالملايين	وحدة عملة بالملايين
الرصيد في بداية السنة	٥,٣	٥,٠
المعاملات الجديدة	-	١,٠
المبالغ المعترف بها في الربح أو الخسارة خلال السنة	(٠,٧)	(٠,٨)
الزيادات الأخرى	-	٠,٢
الإنخفاضات الأخرى	(٠,١)	(٠,١)
الرصيد في نهاية السنة	٤,٥	٥,٣

طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات المالية (الفقرات ٣١ –٤٢ وب٦ – ب٢٨)

الإفصاحات النوعية (الفقرة ٣٣)

تنفيذ١٥ يشمل نوع المعلومات النوعية التي يمكن أن تفصح عنها المنشأة لتلبية المتطلبات في الفقرة ٣٣ ما يلي دون أن يكون مقتصرا على ذلك وصفاً متسلسلاً لما يلي:-

(أ) حالات تعرض المنشأة للمخاطرة وكيفية نشأتها، ومن الممكن أن تصف المعلومات حول التعرض للمخاطرة كلاً من إجمالي وصافي المخاطرة المحولة وعمليات تخفيف المخاطرة الأخرى.

(ب) سياسات وأساليب المنشأة لقبول وقياس ومتابعة ومراقبة المخاطرة، والتي يمكن أن تشمل ما يلي:-

(١) هيكل وتنظيم مهمة (مهام) إدارة مخاطرة المنشأة، بما في ذلك مناقشة للإستقلالية والمسؤولية؛

(٢) نطاق وطبيعة أنظمة إعداد التقارير حول المخاطرة أو القياس؛

(٣) سياسات المنشأة الخاصة بالتحوط أو تخفيف المخاطرة، بما في ذلك سياساتها وإجراءاتها الخاصة بأخذ ضمان؛ و

(٤) أساليب الإدارة لمتابعة الفاعلية المستمرة لهذه التحوطات أو أدوات التخفيف.

(ج) سياسات وإجراءات المنشأة لتجنب التركيزات الزائدة للمخاطرة.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تنفيذ١٦ إن المعلومات حول طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات المالية تكون أكثر فائدة إذا ألقت الضوء على أية علاقة بين الأدوات المالية التي يمكن أن تؤثر على مبلغ أو توقيت أو الشك في التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، ومدى تغير التعرض للمخاطرة في هذه العلاقات قد يكون ظاهرا للمستخدمين من الإفصاحات التي يتطلبها هذا المعيار، ولكن في بعض الحالات قد تكون الإفصاحات الإضافية نافعة.

تنفيذ١٧ حسب الفقرة ٣٣(ج) على المنشآت الإفصاح عن أي تغير في المعلومات النوعية الخاصة بالفترة السابقة وإيضاح أسباب التغير، وهذه التغيرات قد تنجم من تغيرات في التعرض للمخاطرة أو من تغيرات في طريقة إدارة هذا التعرض.

الإفصاحات الكمية (الفقرات ٣٤ –٤٢ وب٧ – ب٢٨)

تنفيذ١٨ تتطلب الفقرة ٣٤ الإفصاح عن البيانات الكمية حول تركيزات المخاطرة، على سبيل المثال قد تنشأ تركيزات مخاطرة الإئتمان مما يلي:-

(أ) قطاعات الصناعة، وهكذا إذا كانت الأطراف المماثلة للمنشأة مركزة في قطاع صناعة واحد أو أكثر (مثل تجارة التجزئة أو الجملة) فإنها ستقوم بالإفصاح بشكل منفصل عن التعرض للمخاطر الناجمة من كل تركيز للأطراف المماثلة.

(ب) التصنيف الإئتماني أو قياس آخر لنوعية الإئتمان، وهكذا إذا كانت الأطراف المماثلة للمنشأة مركزة في نوعية إئتمان واحدة أو أكثر (مثل القروض المضمونة أو القروض غير المضمونة) أو في تصنيف إئتماني واحد أو أكثر (مثل درجة إئتمان أو درجة مضاربة) فإن عليها أن تفصح بشكل مستقل عن التعرض للمخاطر الناجمة من كل تركيز للأطراف المماثلة.

(ج) التوزيع الجغرافي، وهكذا إذا كانت الأطراف المماثلة للمنشأة مركزة في سوق جغرافي واحد أو أكثر (مثل آسيا أو أوروبا) فإن عليها الإفصاح بشكل منفصل عن التعرض للمخاطر الناجمة من كل تركيز للأطراف المماثلة.

(د) عدد محدود من الأطراف المناظرة الفردية أو مجموعات من الأطراف المناظرة ذات العلاقة الوثيقة.

تنطبق مبادئ مماثلة على تحديد تركيزات المخاطر الأخرى، بما في ذلك مخاطرة السيولة ومخاطرة السوق، فعلى سبيل المثال قد تنشأ مخاطرة تركيزات السيولة من شروط تسديد الإلتزامات المالية أو مصادر تسهيلات الإقتراض أو الإعتماد على سوق معين لكي تحقق فيه أصول سائلة، وقد تنشأ تركيزات مخاطرة الصرف الأجنبي إذا كان للمنشأة صافي مركز مفتوح هام في عملة أجنبية واحدة أو إجمالي صافي مراكز مفتوحة في عدة عملات تميل لأن تتحرك مع بعضها.

تنفيذ١٩ حسب الفقرة ١٣٨ يشمل الإفصاح عن تركيزات المخاطر وصفاً للخصائص المشتركة التي تحدد كل تركيز، فعلى سبيل المثال قد تشير الخاصية المشتركة إلى التوزيع الجغرافي للأطراف المماثلة حسب مجموعات البلدان أو البلدان أو المناطق الفردية ضمن البلدان.

تنفيذ٢٠ عندما تكون المعلومات الكمية في نهاية فترة إعداد التقارير لا تمثل تعرض المنشاة للمخاطرة خلال الفترة فإن الفقرة ٣٥ تتطلب إفصاحات إضافية، ولتلبية هذا المتطلب من الممكن أن تفصح المنشاة عن أعلى وأدنى ومتوسط مبلغ المخاطرة التي تعرضت لها خلال الفترة، فعلى سبيل

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال إذا كان للمنشأة عادة تعرض كبير لعملة معينة، ولكن في نهاية السنة يخف هذا الوضع فإنه يمكن للمنشأة أن تفصح عن رسم بياني يبين التعرض في أوقات مختلفة خلال الفترة أو الإفصاح عن أعلى وأدنى ومعدل التعرض.

مخاطرة الإئتمان (الفقرات ٣٦ – ٣٨ وب٩ وب١٠)

تنفيذ٢١ تتطلب الفقرة ٣٦ أن تفصح المنشأة عن معلومات حول تعرضها لمخاطرة الإئتمان حسب فئة الأداة المالية. إن الأدوات المالية في نفس الفئة تتشارك في الخصائص الإقتصادية فيما يتعلق بالإفصاح عن المخاطرة (في هذه الحالة مخاطرة الإئتمان)، فعلى سبيل المثال من الممكن أن تحدد المنشاة أن الرهونات السكنية والقروض الإستهلاكية غير المضمونة والقروض التجارية كل منها له خصائص إقتصادية مختلفة.

الممتلكات المرهونة كضمان وتحسينات الإئتمان الأخرى

تنفيذ٢٢ تتطلب الفقرة ٣٦ (ب) أن تقوم المنشأة بإجراء وصف للممتلكات المتوفرة المرهونة كضمان للأصول التي تحتفظ بها وتحسينات الإئتمان الأخرى التي يتم الحصول عليها، ومن الممكن أن تلبي المنشأة هذا المتطلب بالإفصاح عما يلي:-

(أ) السياسات والأساليب الخاصة بتقييم وإدارة الممتلكات المرهونة كضمان وتحسينات الإئتمان الأخرى التي يتم الحصول عليها؛

(ب) وصف للأنواع الرئيسية للممتلكات المرهونة كضمان وتحسينات الإئتمان الأخرى (من الأمثلة على ذلك الكفالات ومشتقات الإئتمان وإتفاقيات التقاص التي لا تتأهل للتسوية حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٢)؛

(ج) الأنواع الرئيسية للأطراف المماثلة للضمان وتحسينات الإئتمان الأخرى وقيمتها الإئتمانية؛ و

(د) معلومات حول تركيزات المخاطرة ضمن الضمان أو تحسينات الإئتمان الأخرى.

نوعية الإئتمان (الفقرة ٣٦ (ج))

تنفيذ٢٣ تتطلب الفقرة ٣٦ (ج) أن تفصح المنشأة عن معلومات حول نوعية الإئتمان للأصول المالية التي لها مخاطرة إئتمان والتي لم ينقضي إستحقاقها ولم تنخفض قيمتها، وبإجراء ذلك يمكن للمنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية:-

(أ) تحليل للتعرض لمخاطرة الإئتمان بإستخدام نظام تصنيف إئتمان خارجي أو داخلي؛

(ب) طبيعة الطرف المماثلة؛

(ج) المعلومات التاريخية حول معدلات عدم الوفاء للطرف المماثل؛ و

(د) أية معلومات أخرى تستخدم لتقييم نوعية الإئتمان.

تنفيذ٢٤ عندما تنظر المنشأة في التصنيفات الخارجية عند إدارة ومتابعة نوعية الإئتمان يمكن للمنشأة الإفصاح عن معلومات حول الأمور التالية:-

(أ) مبالغ التعرض لمخاطرة الإئتمان لكل درجة إئتمان خارجي؛

(ب) التصنيف الذي إستخدمته الوكالات؛

(ج) مبلغ التعرض لمخاطرة الإئتمان المصنفة وغير المصنفة؛ و

(د) العلاقة بين التصنيفات الداخلية والخارجية.

تنفيذ٢٥ عندما تنظر المنشأة في تصنيفات الإئتمان الداخلية عند إدارة ومتابعة نوعية الإئتمان فإنه يمكن للمنشأة الإفصاح عن معلومات حول ما يلي:-

(أ) عمليات تقييم الإئتمان الداخلية؛

(ب) مبالغ التعرض لمخاطرة الإئتمان لكل فئة إئتمان داخلية؛ و

(ج) العلاقة بين التصنيفات الداخلية والخارجية.

الأصول المالية التي إما إنقضى إستحقاقها أو إنخفضت قيمتها (الفقرة ٣٧)

تنفيذ٢٦ ينقضي إستحقاق الأصل المالي عندما لا يقوم الطرف المماثل بإجراء دفعة عندما تكون مستحقة تعاقديا، فعلى سبيل المثال تدخل المنشأة في إتفاقية إقراض تتطلب دفع فائدة كل شهر، وفي اليوم الأول من الشهر التالي إذا لم تدفع الفائدة يكون القرض قد إنقضى إستحقاقه، وإنقضاء الإستحقاق لا يعني أن الطرف المماثل لن يدفع أبدا، إلا أن ذلك قد يتسبب في إجراءات مختلفة مثل إعادة التفاوض أو فرض تنفيذ مواثيق أو إجراءات قانونية.

تنفيذ٢٧ عندما تتم إعادة التفاوض بشأن أحكام وشروط الأصول المالية التي صنفت على أنها قد إنقضى إستحقاقها فإن شروط وأحكام الإتفاقية التعاقدية الجديدة تنطبق عند تحديد ما إذا كان الأصل المالي لا زال إستحقاقه منقضيا.

تنفيذ٢٨ تتطلب الفقرة ٣٧(أ) تحليلاً حسب الفئة لعمر الأصول المالية التي إنقضى إستحقاقها ولكن لم تنخفض قيمتها، وعلى المنشأة إستخدام تقديرها لتحديد العدد المناسب من الفترات الزمنية، فعلى سبيل المثال من الممكن أن تحدد المنشأة أن الفترات الزمنية التالية مناسبة:-

(أ) ما لا يزيد عن ثلاثة شهور؛

(ب) أكثر من ثلاثة شهور وما لا يزيد عن ستة شهور؛

(ج) أكثر من ستة شهور وما لا يزيد عن سنة واحدة؛ و

(د) أكثر من سنة واحدة.

تنفيذ٢٩ تتطلب الفقرة ٣٧(ب) تحليلاً للأصول المالية التي إنخفضت قيمتها حسب الفئة، ومن الممكن أن يشمل التحليل ما يلي:-

(أ) المبلغ المسجل قبل خصم أية خسارة في إنخفاض القيمة؛

(ب) مبلغ أية خسارة في إنخفاض القيمة ذات علاقة؛ و

(ج) الطبيعة والقيمة العادلة للضمان وتحسينات الإئتمان الأخرى التي تم الحصول عليها.

مخاطرة السيولة (الفقرتان ٣٩ وب١١)

إدارة السيولة (الفقرة ٣٩(ب))

تنفيذ٣٠ إذا أدارت المنشأة مخاطرة السيولة على أساس تواريخ الإستحقاق المتوقعة فإنه يمكنها الإفصاح عن تحليل الإستحقاق لتواريخ الإستحقاق المتوقعة لكل من الإلتزامات المالية والأصول المالية، وإذا أفصحت المنشأة عن تحليل الإستحقاق المتوقع هذا فإنه يمكنها إيضاح أن التواريخ المتوقعة مبنية على توقعات وضعتها الإدارة، وإيضاح كيفية تحديد التقديرات والسبب الرئيسي للإختلافات عن تحليل الإستحقاق التعاقدي الذي تتطلبه الفقرة ٣٩(أ).

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تنفيذ٣١ تتطلب الفقرة ٣٩(ب) أن تبين المنشأة كيفية إدارتها لمخاطرة السيولة الذاتية في تحليل الإستحقاق للإلتزامات المالية المطلوبة في الفقرة ٣٩(أ)، وتشمل العوامل التي يمكن للمنشأة أن تأخذها في الإعتبار دون أن تكون مقتصرة على ذلك ما إذا كانت المنشأة:-

(أ) تتوقع أن يتم دفع بعض إلتزاماتها بعد أكثر تاريخ مبكر يمكن أن يطلب فيه من المنشأة إجراء الدفع (كما يمكن أن تكون الحالة بالنسبة لودائع العملاء في البنوك)؛

(ب) تتوقع عدم سحب بعض إلتزاماتها غير المسحوبة؛

(ج) تحتفظ بأصول مالية يوجد لها سوق جاهز والتي تعتبر قابلة للبيع بسهولة لتلبية إحتياجات السيولة؛

(د) لها تسهيلات إقتراض ملتزم بها (على سبيل المثال تسهيلات أوراق تجارية) أو خطوط إئتمان أخرى (على سبيل المثال تسهيلات إئتمان إحتياطية) يمكنها الوصول إليها لتلبية إحتياجات السيولة؛

(هـ) تحتفظ بأصول مالية لا يوجد لها سوق جاهز، ولكن يتوقع أن تولد تدفقات نقدية واردة (المبلغ الأصلي أو الفائدة) تكون متوفرة لتلبية التدفقات النقدية الصادرة أو الإلتزامات؛

(و) تحتفظ بودائع في البنوك المركزية لتلبية إحتياجات السيولة؛

(ز) لها مصادر تمويل متنوعة جداً؛ أو

(ح) لها تركيزات كبيرة لمخاطرة السيولة إما في أصولها أو مصادر تمويلها.

مخاطرة السوق (الفقرات ٤٠ – ٤٢ و ب١٧ – ب٢٨)

تنفيذ٣٢ تتطلب الفقرة ٤٠(أ) تحليلاً للحساسية لكل نوع من مخاطرة السوق التي تتعرض لها المنشأة، وهناك ثلاثة أنواع من مخاطرة السوق: مخاطرة سعر الفائدة ومخاطرة العملة ومخاطرة الأسعار الأخرى، ومن الممكن أن تشمل مخاطرة الأسعار الأخرى مخاطرة سعر حقوق الملكية ومخاطرة سعر السلع ومخاطرة الدفع المسبق (أي مخاطرة أن يتحمل طرف في أصل مالي خسارة مالية لأن الطرف الآخر يسدد بشكل مبكر أو في وقت أبعد مما هو متوقع) ومخاطرة القيمة المتبقية (على سبيل المثال مؤجر السيارات الذي يحدد كفالات القيمة المتبقية معرض لمخاطرة القيمة المتبقية)، وتشمل متغيرات المخاطرة الخاصة بالإفصاح عن مخاطرة السوق ما يلي دون أن تكون مقتصرة على ذلك:-

(أ) منحنى العائد لأسعار الفائدة في السوق، وقد يكون من الضروري الأخذ في الإعتبار كلا من الإنتقالات الموازية وغير الموازية في منحنى العائد.

(ب) أسعار الصرف الأجنبي.

(ج) أسعار أدوات حقوق الملكية.

(د) أسعار السوق للسلع.

تنفيذ٣٣ تتطلب الفقرة ٤٠ (أ) أن يبين تحليل الحساسية أثر التغيرات الممكنة بشكل معقول في متغير المخاطرة ذي العلاقة على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية، فعلى سبيل المثال من الممكن أن تشمل متغيرات المخاطرة ذات العلاقة ما يلي:-

(أ) أسعار الفائدة السائدة في السوق للأدوات المالية الحساسة للفائدة مثل قرض ذو سعر متغير؛ أو

(ب) أسعار العملات وأسعار الفائدة للأدوات المالية للعملات الأجنبية مثل سندات العملة.

تنفيذ٣٤ بالنسبة لمخاطرة سعر الفائدة من الممكن أن يبين تحليل الحساسية بشكل منفصل أثر التغير في أسعار الفائدة في السوق على ما يلي:-

(أ) دخل ومصروف الفائدة؛

(ب) البنود الأساسية الأخرى للربح أو الخسارة (مثل مكاسب وخسائر المتاجرة)؛ و

(ج) حقوق الملكية عندما ينطبق ذلك.

يمكن للمنشأة الإفصاح عن تحليل الحساسية لمخاطرة سعر الفائدة لكل عملة تتعرض لها المنشأة بشكل كبير لمخاطرة سعر الفائدة.

تنفيذ٣٥ نظراً لأن العوامل التي تؤثر على مخاطرة السوق تتغير إعتماداً على الظروف المحددة لكل منشأة فإن النطاق المناسب الذي يجب إعتباره لتوفير تحليل الحساسية لمخاطرة السوق يختلف بالنسبة لكل نوع من مخاطرة السوق.

تنفيذ٣٦ يوضح المثال التالي تطبيق متطلب الإفصاح في الفقرة ٤٠ (أ):-

مخاطرة سعر الفائدة

في ٣١ ديسمبر ٢×٢٠ إذا كانت أسعار الفائدة في ذلك التاريخ أقل بمقدار ١٠ نقاط أساس مع بقاء جميع المتغيرات الأخرى ثابتة فإن الربح بعد الضريبة للسنة سيكون أعلى بمقدار ١,٧ مليون وحدة عملة (١×٢٠ –٢,٤ مليون وحدة عملة) وذلك ناجم بشكل رئيسي نتيجة لمصروف فائدة أقل على الإقتراضات المتغيرة، والدخل الشامل الآخر أعلى بمقدار ٢,٨ مليون وحدة عملة (١×٢٠ –٣,٢ مليون وحدة عملة)، ناجمة بشكل رئيسي نتيجة للزيادة في القيمة العادلة للأصول المالية ذات السعر الثابت المصنفة على أنها متوفرة للبيع، ولو كانت أسعار الفائدة أعلى بمقدار ١٠ نقاط أساس مع بقاء جميع المتغيرات الأخرى ثابتة فإن الربح بعد الضريبة سيكون أقل بمقدار ١,٥ مليون وحدة عملة (١×٢٠ – ٢,١ مليون وحدة عملة) وذلك ناجم بشكل رئيسي نتيجة لمصروف فائدة أعلى على الإقتراضات، وستكون المكونات الأخرى للدخل الشامل أقل بمقدار ٣,٠ مليون وحدة عملة (١×٢٠ –٣,٤ مليون وحدة عملة)، وذلك ناجم بشكل رئيسي عن الإنخفاض في القيمة العادلة للأصول المالية ذات سعر الفائدة الثابت المصنفة على أنها متوفرة للبيع. إن الربح أكثر حساسية للإنخفاضات في سعر الفائدة من الزيادات بسبب الإقتراضات التي لها أسعار فائدة ذات حد أعلى، والحساسية أقل في عام ٢×٢٠ من عام ١×٢٠ بسبب التخفيض في الإقتراضات القائمة الذي حدث عندما أصبح دين المنشأة مستحقاً (أنظر الإيضاح ١٠). [أ]

يتبع...

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

مخاطرة سعر صرف العملات الأجنبية

في ٣١ ديسمبر ٢×٢٠ لو أن وحدة العملة ضعفت بمقدار ١٠% مقابل الدولار الأمريكي مع إعتبار جميع المتغيرات الأخرى ثابتة فإن الربح بعد الضريبة للسنة سيكون أقل بمقدار ٢,٨ مليون وحدة عملة (١×٢٠ – ٦,٤ مليون وحدة عملة)، وستكون المكونات الأخرى للدخل الشامل أعلى بمقدار ١,٢ مليون وحدة عملة (١×٢٠ – ١,١ مليون وحدة عملة)، وبالعكس لو أن وحدة العملة تعززت بمقدار ١٠% مقابل الدولار الأمريكي مع بقاء جميع المتغيرات الأخرى ثابتة فإن الربح بعد الضريبة سيكون أعلى بمقدار ٢,٨ مليون وحدة عملة (١×٢٠ – ٦,٤ مليون وحدة عملة)، وستكون المكونات الأخرى للدخل الشامل أقل بمقدار ١,٢ مليون وحدة عملة (١×٢٠ – ١,١ مليون وحدة عملة)، وتعزى حساسية سعر صرف العملات الأجنبية الأقل ربحاً في عام ٢×٢٠ بالمقارنة مع عام ١×٢٠ إلى تخفيض في الدين المقيم بالعملات الأجنبية، وحقوق الملكية أكثر حساسية في عام ٢×٢٠ من عام ١×٢٠ بسبب الإستخدام المتزايد لتحوطات مشتريات العملات الأجنبية التي يقابلها تخفيض الدين بالعملات الأجنبية.

(أ) تتطلب الفقرة ٣٩(أ) الإفصاح عن تحليل إستحقاق للإلتزامات.

إفصاحات مخاطرة السوق الأخرى (الفقرة ٤٢)

تنفيذ٣٧ تتطلب الفقرة ٤٢ الإفصاح عن معلومات إضافية عندما لا يمثل تحليل الحساسية للمخاطرة الذاتية في الأداة المالية، فعلى سبيل المثال يمكن أن يحدث ذلك عندما:-

(أ) تحتوي الأداة المالية على أحكام وشروط آثارها ليست ظاهرة من تحليل الحساسية، على سبيل المثال الخيارات التي تبقى خارج (أو في) أموال التغير الذي تم إختياره في متغير المخاطرة.؛

(ب) تكون الأصول المالية غير سائلة، على سبيل المثال هناك حجم ضئيل للمعاملات في الأصول المماثلة وتجد المنشأة أن من الصعب إيجاد طرف مماثل؛ أو

(ج) يكون للمنشأة حجم كبير من الأصول المالية والتي إذا تم بيعها بكاملها فإنها ستباع بخصم أو علاوة على سعر السوق المعروض لأصول مالية ممتلكة أصغر.

تنفيذ٣٨ في الحالة المذكورة في الفقرة أت٣٧(أ) من الممكن أن يشمل الإفصاح الإضافي ما يلي:-

(أ) أحكام وشروط الأداة المالية (على سبيل المثال الخيارات)؛

(ب) الأثر على الربح أو الخسارة إذا تمت تلبية الشروط و الأحكام (أي إذا لم تتم ممارسة الخيارات)؛ و

(ج) وصف لكيفية تحوط المخاطرة.

على سبيل المثال من الممكن أن تمتلك المنشاة أداة مالية مشتقة (لها خيار الحد الأعلى والحد الأدنى لسعر الفائدة Collar) بسعر فائدة مقداره صفر، وهذه الأداة المالية تتضمن خياراً غير مغطى وممول بالإقتراض (على سبيل المثال تدفع المنشأة عشرة أضعاف مبلغ الفرق بين حد أدنى محدد لسعر الفائدة وسعر الفائدة الحالي في السوق)، ومن الممكن أن تعتبر المنشأة الأداة المالية المشتقة Collar على أنها تحوط إقتصادي غير مكلف مقابل زيادة محتملة بشكل معقول في أسعار الفائدة، غير أنه من الممكن أن يؤدي إنخفاض كبير بشكل غير متوقع في أسعار الفائدة

إلى دفعات بموجب الخيار المكتتب به بحيث أنه بسبب الإفتراض قد تكون أكبر إلى حد بعيد من منفعة أسعار الفائدة المنخفضة. علماً بأن القيمة العادلة للأداة المالية المشتقة ولا تحليل الحساسية بناءاً على التغيرات الممكنة بشكل معقول في متغيرات السوق ستبين مثل هذا التعرض، وفي هذه الحالة من الممكن أن تقدم المنشأة المعلومات الإضافية المبينة سابقاً.

تنفيذ٣٩ في الحالة المبينة في الفقرة أت٣٧ (ب) من الممكن أن يشمل الإفصاح الإضافي أسباب نقص السيولة وكيفية تحوط المنشأة للمخاطرة.

تنفيذ٤٠ في الحالة المبينة في الفقرة أت٣٧(ج) من الممكن أن يشمل الإفصاح الإضافي ما يلي:-

(أ) طبيعة الضمان (على سبيل المثال إسم المنشأة)؛

(ب) مدى الأصول المحتفظ بها (على سبيل المثال ١٥% من الأسهم الصادرة)؛

(ج) الأثر على الربح أو الخسارة؛ و

(د) كيفية تحوط المنشأة للمخاطرة.

الإنتقال (الفقرة ٤٤)

تنفيذ٤١ يلخص الجدول التالي أثر الإستثناء من تقديم إفصاحات عن المحاسبة المقارنة والمخاطرة للفترات المحاسبية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ وقبل ١ يناير ٢٠٠٧ وفي ١ يناير ٢٠٠٧ أو بعد ذلك، وفي هذا الجدول:-

(أ) **المنشأة المتبنية للمرة الأولى** هي منشأة تعد بياناتها المالية بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (أنظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ "*تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى*").

(ب) **المستخدم الموجود للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية** هو منشأة تعد بياناتها المالية الثانية أو اللاحقة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

	الإفصاحات المحاسبية (الفقرات ٧ – ٣٠)	**إفصاحات المخاطرة (الفقرات ٣١-٤٢)**
الفترات المحاسبية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦		
المنشأة المتبنية للمرة الأولى لا تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ بشكل مبكر.	*تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ولكنها مستثناه من تقديم المعلومات المقارنة التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي ٣٢.*	*تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ولكنها مستثناه من تقديم المعلومات المقارنة التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي ٣٢.*
المنشأة المتبنية للمرة الأولى تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ بشكل مبكر.	**مستثناه من عرض المعلومات المقارنة التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧[أ].**	**مستثناه من عرض المعلومات المقارنة التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧[أ].**
المستخدم الحالي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لا يطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ بشكل مبكر.	يطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ويقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢.	يطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ويقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢
المستخدم الحالي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ بشكل مبكر.	يقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.	**مستثنى من عرض المعلومات المقارنة التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.**
الفترات المحاسبية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك وقبل ١ يناير ٢٠٠٧		
المنشأة المتبنية للمرة الأولى لا تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ بشكل مبكر.	تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ وتقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢.	تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ وتقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢.
المنشأة المتبنية للمرة الأولى تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ بشكل مبكر.	تقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.	تقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.
المستخدم الحالي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لا يطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.	يطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ويقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢.	يطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ويقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢.
المستخدم الحالي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ بشكل مبكر.	يقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.	يقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.
الفترات المحاسبية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٧ أو بعد ذلك (التطبيق الإجباري للمعيار الدولي لإعداد التقرير المالية ٧)		
المنشأة المتبنية للمرة الأولى	تقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.	تقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.
المستخدم الحالي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.	يقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.	يقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

(أ) أنظر الفقرة ٣٦ أ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملحق

التعديلات على الإرشادات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

يحتوي هذا الملحق على تعديلات على الإرشادات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بإستثناء المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ اللازمة لضمان الإتساق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، وسيتم نشر التعديلات على الإرشادات الخاصة بتنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ في تاريخ لاحق، وفي الفقرات المعدلة تم وضع خط تحت النص الجديد وشطب النص المحذوف.

*****

التعديلات الواردة في هذا الملحق عندما صدر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ في عام ٢٠٠٥ تم إدخالها في نص الإرشادات لتنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ كما صدر في ١٨ أغسطس ٢٠٠٥ وقد تم نشر الإرشادات لتنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ في ديسمبر ٢٠٠٥ وتم إدخالها في هذا المجلد.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨

القطاعات التشغيلية

تحتوي هذه النسخة على التعديلات الناجمة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة حتى ١٧ يناير ٢٠٠٧.

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية في أغسطس عام ١٩٩٧ معيار المحاسبة الدولي ١٤ *"تقديم التقارير حول القطاعات"*. وقد حلّ محل معيار المحاسبة الدولي ١٤ *"إعداد التقارير بالمعلومات المالية حسب القطاعات"* (الصادر في أغسطس عام ١٩٨١ والذي أعيد صياغته عام ١٩٩٤).

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم /وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

وتم تعديل معيار المحاسبة الدولي ١٤ بعد ذلك من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- معيار المحاسبة الدولي ٢ *"المخزون"* (كما هي معدلة في ديسمبر ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* (كما هي معدلة في ديسمبر ٢٠٠٣)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"* (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *"الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة"* (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *"الأدوات المالية: الإفصاحات"* (الصادر في أغسطس ٢٠٠٥).

وأصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في نوفمبر عام ٢٠٠٦ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ *"القطاعات التشغيلية"* الذي حل محل معيار المحاسبة الدولي ١٤.

تم تعديل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ من قبل معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

المقدمة	مقدمة ١- ١٨
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨	
القطاعات التشغيلية	
المبدأ الأساسي	١
النطاق	٢-٤
القطاعات التشغيلية	٥-١٠
القطاعات المشمولة في التقارير المالية	١١-١٩
معايير التجميع	١٢
العتبات الكمية	١٣-١٩
الإفصاح	٢٠-٢٤
معلومات عامة	٢٢
معلومات حول الربح أو الخسارة والأصول والإلتزامات	٢٣-٢٤
القياس	٢٥-٣٠
المطابقات	٢٨
إعادة بيان المعلومات المبلغ عنها سابقاً	٢٩-٣٠
الإفصاحات على نطاق المنشأة	٣١-٣٤
معلومات حول المنتجات والخدمات	٣٢
معلومات حول المناطق الجغرافية	٣٣
معلومات حول كبار العملاء	٣٤
الإنتقال وتاريخ النفاذ	٣٥-٣٦
سحب معيار المحاسبة الدولي ١٤	٣٧
الملاحق	
أ تعريف المصطلحات	
ب التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى	
موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨	
أساس الإستنتاجات	
الآراء المعارضة	
إرشادات التنفيذ	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ *"القطاعات التشغيلية"* مذكور في الفقرات ١-٣٧ والملحقـين "أ" و "ب". جميع الفقرات لها نفس أثر الصلاحية والنفاذ. وتوضح الفقرات المبينة **بـالخط الغـامق** المبـادئ الرئيسية. وتظهر تعريفات المصطلحات في قائمة المصطلحات الخاص بالمعايير الدولية لإعـداد التقـارير المالية. ينبغي قراءة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ في سياق المبدأ الأساسي وأساس الإستنتاجات، وفي سياق *المقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإطار إعداد وعرض البيانات المالية*. ويقدم معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقدمة

أسباب إصدار هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة١ ينص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ *"القطاعات التشغيلية"* على متطلبات الإفصاح عن معلومات حول القطاعات التشغيلية في منشأة ما وحول منتجات وخدمات المنشأة والمناطق الجغرافية التي تعمل فيها وكبار عملائها.

مقدمة٢ إن تحقيق المقاربة بين المعايير الدولية حول العالم هو أحد الأهداف الأولية لمجلس معايير المحاسبة الدولية. وسعياً لتحقيق ذلك الهدف قام كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية بتنفيذ مشروع مشترك قصير الأجل بهدف التقليل من الفروقات بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً والتي يمكن حلها في وقت قصير نسبياً ويمكن تناولها خارج المشاريع الضخمة. وتنطوي إحدى نواحي ذلك المشروع على قيام كلا المجلسين بدراسة المعايير الحديثة الخاصة بكل منهما بهدف تبني حلول عالية الجودة في إعداد التقارير المالية. وينشأ هذا المعيار من دراسة مجلس معايير المحاسبة الدولية لبيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ١٣١ *"الإفصاحات حول قطاعات المنشأة والمعلومات ذات العلاقة"* (بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١) الصادر في عام ١٩٩٧، بالمقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ١٤ *"تقديم التقارير حول القطاعات"* الذي أصدرته الهيئة السابقة لمجلس معايير المحاسبة الدولية بشكله الحالي، وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام ١٩٩٧.

مقدمة٣ يحقق هذا المعيار المقاربة مع متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ بإستثناء فروقات ثانوية مدرجة في الفقرة "إستنتاج٦٠" ضمن أساس الإستنتاجات. وإن صياغة هذا المعيار هي الصياغة ذاتها لبيان معايير المحاسبة الدولية ١٣١ بإستثناء بعض التغييرات اللازمة لجعل المصطلحات متوافقة مع تلك المستخدمة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى.

الخصائص الرئيسية لهذا المعيار

مقدمة٤ يحدد هذا المعيار كيف ينبغي على المنشأة أن تبلّغ عن معلومات حول قطاعاتها التشغيلية في البيانات المالية السنوية، وكتعديل مترتب على معيار المحاسبة الدولي ٣٤ *"التقارير المالية المرحلية"*، يقتضي هذا المعيار من المنشأة الإبلاغ عن معلومات مختارة حول قطاعاتها التشغيلية في التقارير المالية المرحلية. كما يورد متطلبات بشأن الإفصاحات ذات العلاقة حول المنتجات والخدمات والمناطق الجغرافية وكبار العملاء.

مقدمة٥ يقتضي هذا المعيار من المنشأة الإبلاغ عن معلومات مالية ووصفية بشأن قطاعاتها المشمولة في البيانات المالية. والقطاعات المشمولة في التقارير المالية هي القطاعات التشغيلية أو مجموع قطاعات تشغيلية التي تلبي معايير محددة. أما القطاعات التشغيلية فهي عناصر المنشأة التي تتوفر حولها معلومات مالية منفصلة يتم تقييمها بشكل منتظم من قبل صانع القرار التشغيلي الرئيسي في عملية إتخاذ قرار حول كيفية تخصيص الموارد وفي تقييم الأداء. ويطلب عموما الإبلاغ عن المعلومات المالية على نفس الأساس المستخدم داخلياً لتقييم أداء القطاع التشغيلي وتحديد كيفية تخصيص الموارد للقطاعات التشغيلية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مقدمة٦ يقتضي هذا المعيار من المنشأة الإبلاغ عن مقياس لأرباح أو خسائر القطاع التشغيلي وأصول القطاع. كما يقتضي منها الإبلاغ عن إلتزامات القطاع وبنود معينة في الدخل والمصروف إذا تم تقديم مثل هذه المقاييس بشكل منتظم إلى صانع القرار التشغيلي الرئيسي. ويقتضي هذا المعيار أيضاً مطابقة إجمالي إيرادات القطاعات المشمولة في التقارير المالية وإجمالي الربح أو الخسارة وإجمالي الأصول والإلتزامات والمبالغ الأخرى المفصح عنها فيما يخص القطاعات المشمولة في التقارير المالية مع المبالغ المقابلة في البيانات المالية الخاصة بالمنشأة.

مقدمة٧ يقتضي هذا المعيار من المنشأة الإبلاغ عن معلومات حول الإيرادات المستمدة من منتجاتها وخدماتها (أو مجموعات لمنتجات وخدمات مماثلة)، وحول الدول التي تحقق فيها إيرادات وتحتفظ فيها بأصول، وحول كبار العملاء، بغض النظر عما إذا كانت تلك المعلومات مستخدمة من قبل الإدارة في إتخاذ القرارات التشغيلية أم لا. إلا أن هذا المعيار لا يقتضي من المنشأة الإبلاغ عن معلومات غير معدة للإستخدام الداخلي إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً.

مقدمة٨ كما يقتضي هذا المعيار أن تقدم المنشأة معلومات وصفية حول الطريقة التي تحددت من خلالها القطاعات التشغيلية والمنتجات والخدمات التي تقدمها القطاعات والإختلافات بين المقاييس المستخدمة في الإبلاغ عن المعلومات القطاعية وتلك المستخدمة في البيانات المالية للمنشأة والتغيرات في قياس مبالغ القطاع من فترة إلى أخرى.

مقدمة٩ ينبغي أن تطبق المنشأة هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. ويسمح بتطبيق هذا المعيار في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة هذا المعيار على فترة سابقة، فإنها ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة.

التغيرات عن المتطلبات السابقة

مقدمة١٠ يحلّ هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٤ *"تقديم التقارير حول القطاعات"*. وفيما يلي أدناه توضيحاً للتغيرات الرئيسية عن معيار المحاسبة الدولي ١٤.

تحديد القطاعات

مقدمة١١ تستند متطلبات هذا المعيار إلى معلومات حول عناصر المنشأة التي تستخدمها الإدارة لإتخاذ القرارات بشأن المسائل التشغيلية. ويقتضي هذا المعيار تحديد القطاعات التشغيلية على أساس التقارير الداخلية التي يراجعها بشكل منتظم صانع القرار التشغيلي الرئيسي في المنشأة من أجل تخصيص الموارد للقطاع وتقييم أدائه. في حين يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ تحديد مجموعتين من القطاعات- الأولى تعتمد على منتجات وخدمات ذات علاقة، والأخرى على المناطق الجغرافية. واعتبر معيار المحاسبة الدولي ١٤ المجموعة الأولى بأنها قطاعات رئيسية والمجموعة الأخرى بأنها قطاعات ثانوية.

مقدمة١٢ إن عنصر المنشأة الذي يقوم بالبيع بشكل رئيسي أو حصري لقطاعات تشغيلية أخرى في المنشأة مشمولاً في تعريف القطاع التشغيلي ضمن هذا المعيار في حال إدارة المنشأة بتلك الطريقة. وقد حصر معيار المحاسبة الدولي ١٤ القطاعات المشمولة في التقارير المالية بتلك التي تكسب معظم إيرادها من المبيعات إلى عملاء خارجيين ولذلك فإنه لا يقتضي تحديد المراحل المختلفة للعمليات المدمجة رأسياً على أنها قطاعات منفصلة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

قياس المعلومات القطاعية

مقدمة١٣ يقتضي هذا المعيار بأن يكون المبلغ المعد به تقرير إلى كل قطاع تشغيلي هو المقياس المبلّغ عنه إلى صانع القرار التشغيلي الرئيسي لأغراض تخصيص الموارد للقطاع وتقييم أدائه. وإقتضى معيار المحاسبة الدولي ١٤ إعداد المعلومات القطاعية بالتوافق مع السياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد وعرض البيانات المالية للمجموعة أو المنشأة الموحدة.

مقدمة١٤ ينص معيار المحاسبة الدولي ١٤ على تعريف لإيراد ومصروف ونتيجة وأصول وإلتزامات القطاع، أما هذا المعيار فلم يعرف هذه المصطلحات ولكنه يقتضي توضيحاً لكيفية قياس أرباح أو خسائر القطاع وأصول وإلتزامات القطاع لكل قطاع مشمول في التقارير المالية.

الإفصاح

مقدمة١٥ يقتضي هذا المعيار بأن تفصح المنشأة عن المعلومات التالية:-

(أ) العوامل المستخدمة في تحديد القطاعات التشغيلية للمنشأة بما في ذلك أساس التنظيم (فعلى سبيل المثال فيما إذا كانت الإدارة تنظم المنشأة فيما يخص الفروقات في المنتجات والسلع أو المناطق الجغرافية أو البيئات التنظيمية أو مجموعة من العوامل وفيما إذا تم تجميع القطاعات)، و

(ب) أنواع المنتجات والخدمات التي يستمد منها كل قطاع مشمول في التقارير المالية إيراداته.

مقدمة١٦ يقتضى معيار المحاسبة الدولي ١٤بأن تفصح المنشأة عن بنود محددة من المعلومات حول قطاعاتها الرئيسية. في حين يقتضي هذا المعيار بأن تفصح المنشأة عن مبالغ محددة حول كل قطاع مشمول في التقارير المالية، إذا كانت المبالغ المحددة مشمولة في قياس أرباح أو خسائر القطاع وتتم مراجعتها من قبل صانع القرار التشغيلي الرئيسي أو تقدم إليه بشكل منتظم.

مقدمة١٧ يقتضي هذا المعيار من المنشأة الإبلاغ عن إيراد الفائدة بشكل منفصل عن مصروف الفائدة لكل قطاع مشمول في التقارير المالية، إلا إذا كانت أغلبية إيرادات القطاع من الفائدة وكان صانع القرار التشغيلي الرئيسي يعتمد في المقام الأول على صافي إيراد الفائدة لتقييم أداء القطاع وإتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع. بينما لم يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٤ الإفصاح عن دخل ومصروف الفائدة.

مقدمة١٨ يقتضي هذا المعيار بأن تفصح المنشأة، بما في ذلك المنشأة ذات القطاع الواحد المشمول في التقارير المالية، عن معلومات للمنشأة ككل حول المنتجات والخدمات والمناطق الجغرافية وكبار العملاء الخاصة بها. وينطبق هذا المتطلب، بغض النظر عن تنظيم المنشأة، إذا كانت المعلومات غير مشمولة كجزء من الإفصاحات حول القطاعات. في حين يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٤ الإفصاح عن المعلومات القطاعية الثانوية فيما يخص قطاع الصناعة أو القطاع الجغرافي وذلك لتكميل المعلومات المذكورة حول القطاعات الرئيسية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨
القطاعات التشغيلية

المبدأ الأساسي

١ يتعين على المنشأة أن تفصح عن المعلومات لتمكين مستخدمي بياناتها الماليـة مـن تقيـيم طبيعـة النشاطات التجارية التي تشارك فيها وآثارها المالية والبيئات الإقتصادية التي تعمل فيها.

النطاق

٢ ينطبق هذا المعيار على ما يلي:-

(أ) البيانات المالية المنفصلة أو الفردية لمنشأة:-

(١) يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (سوق بورصة محلي أو أجنبي أو سوق تداول مباشر، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)، أو

(٢) تودع، أو قيد عملية إيداع، بياناتها المالية لدى هيئة أوراق مالية أو مؤسـسة تنظيميـة أخرى بهدف إصدار أي صنف من أصناف الأدوات في سوق عام؛ و

(ب) البيانات المالية الموحدة لمجموعة لدى شركة أم:-

(١) يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (سوق بورصة محلي أو أجنبي أو سوق تداول مباشر، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)، أو

(٢) تودع، أو قيد عملية إيداع، بياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق ماليـة أو مؤسـسة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أي صنف من أصناف الأدوات في سوق عام؛ و

٣ إذا إختارت منشأة لا يطلب منها تطبيق هذا المعيار الإفصاح عن معلومات حول القطاعات التي لا تلتزم بهذا المعيار، فلا ينبغي أن تصف هذه المعلومات كمعلومات قطاعية.

٤ إذا احتوى تقرير مالي على البيانات المالية الموحدة لشركة أم تندرج ضمن نطاق هذا المعيار بالإضـافة إلى البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم، تُطلب المعلومات القطاعية في البيانات المالية الموحدة فقط.

القطاعات التشغيلية

٥ يعتبر القطاع التشغيلي أحد عناصر المنشأة:-

(أ) التي تشارك في نشاطات تجارية يمكن أن تجني منها إيرادات وتتكبد مصاريف (بما في ذلـك الإيرادات والمصاريف المتعلقة بالمعاملات مع العناصر الأخرى ضمن نفس المنشأة)،

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) التي يتم مراجعة نتائجها التشغيلية بشكل منتظم من قبل صانع القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة لإتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه، و

(ج) التي تتوفر معلومات مالية منفصلة بشأنها.

قد يشارك قطاع تشغيلي معين في نشاطات تجارية لم يكتسب منها إيرادات حتى الآن فعلى سبيل المثال قد تعتبر العمليات التأسيسية بمثابة قطاعات تشغيلية قبل تحقيق الإيرادات.

٦ ليس بالضرورة أن يكون كل جزء في المنشأة قطاعاً تشغيلياً أو جزءاً من قطاع تشغيلي فعلى سبيل المثال قد لا يحقق المقر الرئيسي للشركة أو بعض الدوائر الوظيفية إيرادات أو قد تحقق إيرادات عرضية فقط تابعة لنشاطات المنشأة ولا تعتبر قطاعات تشغيلية. ولأغراض هذا المعيار لا تعتبر خط منافع ما بعد التوظيف الخاصة بالمنشأة قطاعات تشغيلية.

٧ يحدد مصطلح "صانع القرار التشغيلي الرئيسي" وظيفة معينة وليس بالضرورة أن يكون مديراً ذو مسمى محدد. وتكمن هذه الوظيفة في تخصيص الموارد للقطاعات التشغيلية وتقييم أدائها في منشأة ما. وعادة ما يكون صانع القرار التشغيلي الرئيسي في المنشأة هو المدير التنفيذي أو المدير التشغيلي في المنشأة ولكنه قد يكون مجموعة من المدراء التنفيذيين أو آخرين مثلاً.

٨ وفيما يخص العديد من المنشآت، تحدد الخصائص الثلاثة للقطاعات التشغيلية المبينة في الفقرة ٥ قطاعاتها التشغيلية بوضوح. ومع ذلك قد تصدر المنشأة تقارير تعرض فيها نشاطاتها التجارية بطرق متعددة. وإذا إستخدم صانع القرار التشغيلي الرئيسي أكثر من مجموعة واحدة من المعلومات القطاعية، فقد تحدد عوامل أخرى مجموعة واحدة من العناصر على أنها تشكل القطاعات التشغيلية للمنشأة، بما في ذلك طبيعة النشاطات التجارية لكل عنصر ووجود مدراء مسئولين عن هذه النشاطات والمعلومات المعروضة أمام مجلس الإدارة.

٩ بشكل عام، يتوفر في القطاع التشغيلي مديراً للقطاع يكون مسؤولاً بشكل مباشر تجاه صانع القرار التشغيلي الرئيسي ويبقى على إتصال دائم معه لمناقشة النشاطات التشغيلية أو النتائج المالية أو التقديرات أو الخطط الخاصة بالقطاع. ويحدد مصطلح "مدير القطاع" وظيفة معينة وليس بالضرورة أن يكون مديراً ذو مسمى محدد. ويمكن أن يكون صانع القرار التشغيلي الرئيسي هو أيضاً مدير القطاع لبعض القطاعات التشغيلية. وقد يكون مدير واحد هو مدير القطاع لأكثر من قطاع تشغيلي واحد. وفي حال تطبيق الخصائص الواردة في الفقرة ٥ على أكثر من مجموعة واحدة من عناصر مؤسسة ما رغم وجود مجموعة واحدة فقط يعتبر مدراء القطاعات مسئولين عنها، فإن مجموعة العناصر تلك هي التي تشكل القطاعات التشغيلية.

١٠ يمكن أن تنطبق الخصائص الواردة في الفقرة ٥ على مجموعتين متداخلتين أو أكثر من العناصر التي يعتبر المدراء مسئولين عنها. ويشار أحياناً إلى هذا الهيكل على أنه شكل من أشكال المصفوفة في التنظيم. فعلى سبيل المثال، يكون بعض المدراء في بعض المنشآت مسئولين عن خطوط إنتاج وخدمات متنوعة حول العالم، بينما يعتبر مدراء آخرون مسئولين عن مناطق جغرافية معينة. ويراجع صانع القرار التشغيلي الرئيسي النتائج التشغيلية لكلا مجموعتي العناصر بشكل منتظم، كما أن المعلومات المالية متاحة حول كلا المجموعتين. وفي تلك الحالة، ينبغي أن تحدد المنشأة مجموعة العناصر التي تشكل القطاعات التشغيلية من خلال الرجوع إلى المبدأ الأساسي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القطاعات المشمولة في التقارير المالية

١١ ينبغي أن تبلغ المنشأة بشكل منفصل عن المعلومات حول كل قطاع تشغيلي:-

(أ) تم تحديده وفقاً للفقرات ٥-١٠ أو النتائج الناجمة عن تجميع إثنين أو أكثر من تلك القطاعات وفقاً للفقرة ١٢، و

(ب) يتجاوز العتبات الكمية المنصوص عليها في الفقرة ١٣.

تحدد الفقرات ١٤-١٩ حالات أخرى ينبغي فيها الإبلاغ عن معلومات منفصلة حول القطاع التشغيلي.

معايير التجميع

١٢ غالباً ما تُظهر القطاعات التشغيلية أداء مالياً مماثلاً طويل الأجل إذا كان لديها خصائص إقتصادية مماثلة. فعلى سبيل المثال فإنه من المتوقع أن يكون متوسط هوامش الربح الإجمالية طويلة الأجل لقطاعين تشغيليين مماثلاً إذا إمتلك القطاعان خصائص إقتصادية مماثلة. وقد يتم تجميع قطاعين تشغيليين أو أكثر في قطاع تشغيلي واحد إذا كان التجميع متوافقاً مع المبدأ الأساسي في هذا المعيار وكانت القطاعات ذات خصائص إقتصادية مماثلة وكانت القطاعات مماثلة في كل من الجوانب التالية:

(أ) طبيعة المنتجات والخدمات؛

(ب) طبيعة عمليات الإنتاج؛

(ج) نوع أو صنف العميل حسب منتجاته أو خدماته؛

(د) الأساليب المستخدمة لتوزيع منتجاتهم أو تقديم خدماتهم؛ و

(هـ) طبيعة البيئة التنظيمية إذا كان ممكناً مثل العمل المصرفي أو التأمين أو المرافق العامة.

العتبات الكمية

١٣ يتعين على المنشأة الإبلاغ بشكل منفصل عن المعلومات حول القطاع التشغيلي الذي يستوفي أي من العتبات الكمية التالية:-

(أ) أن يساوي إيراده المبلّغ عنه، بما في ذلك المبيعات إلى العملاء الخارجيين والمبيعات أو التحويلات بين القطاعات، ١٠% أو أكثر من الإيراد الموحد، الداخلي والخارجي، لكافة القطاعات التشغيلية.

(ب) أن يساوي المبلغ المطلق لأرباحه أو خسائره المبلّغ عنها ما نسبته ١٠% أو أكثر من أي المبلغين التاليين، أيهما أعلى، بمبلغ مطلق: (١) الأرباح الموحدة المبلّغ عنها لكافة القطاعات التشغيلية التي لم تبلّغ عن خسارة و (٢) الخسائر الموحدة المبلّغ عنها لكافة القطاعات التشغيلية التي بلّغت عن خسارة.

(ج) أن تشكل أصوله ١٠% أو أكثر من الأصول الموحدة لكافة القطاعات التشغيلية.

يمكن أن تُعتبر القطاعات التشغيلية التي لا تستوفي أي من العتبات الكمية بأنها مشمولة في التقارير المالية ويتم الإفصاح عنها بشكل منفصل في حال اعتقدت الإدارة بأن المعلومات حول القطاع ستكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٤ قد تدمج المنشأة المعلومات حول القطاعات التشغيلية التي لا تستوفي العتبات الكمية مع المعلومات حول القطاعات التشغيلية الأخرى التي لا تستوفي العتبات الكمية لإيجاد قطاع مشمول في التقارير المالية فقط في حال كانت القطاعات التشغيلية ذات خصائص إقتصادية مماثلة وتتشارك في أغلبية معايير التجميع المدرجة في الفقرة ١٢.

١٥ إذا شكل إجمالي الإيراد الخارجي المبلغ عنه من قبل القطاعات التشغيلية أقل من ٧٥% من إيراد المنشأة، ينبغي تحديد قطاعات تشغيلية إضافية كقطاعات مشمولة في التقارير المالية (حتى وإن لم تحقق المعايير المدرجة في الفقرة ١٣) إلى أن يشمل ما نسبته ٧٥% على الأقل من إيراد المنشأة في القطاعات المشمولة في التقارير المالية.

١٦ ينبغي دمج المعلومات حول النشاطات التجارية والقطاعات التشغيلية الأخرى غير المشمولة في التقارير المالية والإفصاح عنها ضمن فئة "كافة القطاعات الأخرى" بشكل منفصل عن بنود المطابقة الأخرى في المطابقات المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨. وينبغي وصف مصادر الإيراد المشمول في فئة "كافة القطاعات الأخرى".

١٧ إذا اعتبرت الإدارة بأن قطاعا تشغيليا محددا على أنه قطاع مشمول في التقارير المالية في الفترة السابقة مباشرة هو ذو أهمية متواصلة، ينبغي الإستمرار في الإبلاغ عن المعلومات حول ذلك القطاع بشكل منفصل في الفترة الحالية حتى وإن لم يعد يحقق معايير الإبلاغ المنصوص عليها في الفقرة ١٣.

١٨ إذا تم تحديد قطاع تشغيلي على أنه قطاع مشمول في التقارير المالية في الفترة الحالية وفقاً للعتبات الكمية، ينبغي إعادة عرض بيانات القطاع لفترة سابقة معروضة لأغراض المقارنة لتعكس القطاع المشمول حديثاً في التقارير المالية كقطاع منفصل، حتى وإن لم يحقق ذلك القطاع معايير الإبلاغ المنصوص عليها في الفقرة ١٣ في الفترة السابقة، إلا إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً.

١٩ قد يكون هناك حد عملي لعدد القطاعات المشمولة في التقارير المالية التي تفصح عنها المنشأة بشكل منفصل بحيث تصبح المعلومات القطاعية التي تقع خارج هذا الحد مفصلة للغاية. ورغم عدم تعيين حد دقيق، حيث أن عدد القطاعات المشمولة في التقارير المالية بموجب الفقرات ١٣-١٨ يتعدى العشر قطاعات، إلا أنه ينبغي على المنشأة أن تنظر فيما إذا تم التوصل إلى حد عملي.

الإفصاح

٢٠ **على المنشأة أن تفصح عن معلومات تمكّن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم طبيعة النشاطات التجارية التي تشارك فيها وآثارها المالية والبيئة الإقتصادية التي تعمل فيها.**

٢١ ومن أجل تفعيل المبدأ الوارد في الفقرة ٢٠، على المنشأة أن تفصح عما يلي لكل فترة يعرض بشأنها بيان الدخل الشامل:-

(أ) معلومات عامة كما هو موضح في الفقرة ٢٢؛

(ب) معلومات حول الأرباح أو الخسائر المبلغ عنها للقطاع، بما في ذلك الإيرادات والمصاريف المحددة المشمولة في الأرباح أو الخسائر المبلغ عنها للقطاع وأصول وإلتزامات القطاع وأساس القياس كما هو موضح في الفقرات ٢٣-٢٧؛ و

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) مطابقات إجمالي إيرادات القطاع وإجمالي أرباح أو خسائر القطاع المبلّغ عنه وأصول وإلتزامات القطاع وبنود القطاع الهامة الأخرى مع المبالغ المقابلة للمنشأة كما هو موضح في الفقرة ٢٨.

يتطلب إجراء مطابقات بين مبالغ بيان المركز المالي للقطاعات المشمولة للمبالغ في بيان المركز المالي للمنشأة لكل تاريخ تُعرض فيه بيان مركزه المالي. وينبغي إعادة بيان المعلومات التي تتعلق بالفترات السابقة كما هو موضح في الفقرتين ٢٩ و٣٠.

معلومات عامة

٢٢ على المنشأة أن تفصح عن المعلومات العامة التالية:-

(أ) العوامل المستخدمة في تحديد قطاعات المنشأة المشمولة في التقارير المالية بما في ذلك أساس التنظيم (فيما إذا إختارت الإدارة تنظيم المنشأة فيما يخص الفروقات في المنتجات والخدمات أو المناطق الجغرافية أو البيئات التنظيمية أو مجموعة من العوامل وفيما إذا تم تجميع القطاعات التشغيلية مثلاً)، و

(ب) أنواع المنتجات والخدمات التي يستمد منها كل قطاع مشمول في التقارير المالية إيراداته.

معلومات حول الربح أو الخسارة والأصول والإلتزامات

٢٣ يتعين على المنشأة الإبلاغ عن قياس أرباح أو خسائر كل قطاع مشمول في التقارير الماليـة وإجمـالي أصوله. كما ينبغي عليها الإبلاغ عن قياس الإلتزامات لكل قطاع مشمول في التقارير المالية إذا كان يتم تزويد هذا المبلغ بشكل منتظم إلى صانع القرار التشغيلي الرئيسي. وعلى المنشأة أن تفصح أيضاً عمـا يلي حول كل قطاع مشمول في التقارير المالية إذا كانت المبالغ المحددة مشمولة في قيـاس أربـاح أو خسائر القطاع الذي يراجعه صانع القرار التشغيلي الرئيسي أو يتم تقديمها بطريقة أخرى إلـى صـانع القرار التشغيلي الرئيسي، حتى وإن لم تكن مشمولة في ذلك القياس لأرباح أو خسائر القطاع:-

(أ) الإيرادات من العملاء الخارجيين؛

(ب) الإيرادات من المعاملات مع القطاعات التشغيلية الأخرى في نفس المنشأة؛

(ج) إيراد الفائدة؛

(د) مصروف الفائدة؛

(هـ) الإستهلاك والإطفاء؛

(و) البنود المادية للدخل والمصروف المفصح عنها وفقاً للفقرة ٩٧ من معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"* (كما هو معدل في ٢٠٠٧)؛

(ز) حصة المنشأة في ربح أو خسارة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم محاسبتها بأسلوب حقوق الملكية؛

(ح) مصروف أو دخل ضريبة الدخل؛ و

(ط) البنود المادية غير النقدية بإستثناء الإستهلاك والإطفاء.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

يتعين على المنشأة الإبلاغ عن إيراد الفائدة بشكل منفصل عن مصروف الفائدة لكل قطاع مشمول في التقارير المالية إلا إذا كانت معظم إيرادات القطاع من الفائدة وكان صانع القرار التشغيلي الرئيسي يعتمد في المقام الأول على صافي إيراد الفائدة لتقييم أداء القطاع وإتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع. وفي تلك الحالة، قد تبلّغ المنشأة عن صافي إيراد القطاع من الفائدة مطروحا منه مصروف الفائدة وتفصح عن أنها قامت بذلك.

٢٤ على المنشأة أن تفصح عما يلي حول كل قطاع مشمول في التقارير المالية إذا كانت المبالغ المحددة مشمولة في قياس أصول القطاع التي يراجعها صانع القرار التشغيلي الرئيسي أو تُرفع إليه بطريقة أخرى بشكل منتظم، حتى وإن لم تكن مشمولة في قياس أصول القطاع:-

(أ) مبلغ الإستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم محاسبتها بأسلوب حقوق الملكية، و

(ب) مبالغ الإضافات إلى الأصول غير المتداولة[١] بإستثناء الأدوات المالية وأصول الضريبة المؤجلة وأصول منافع ما بعد التوظيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٩ *"منافع الموظفين"* الفقرات ٥٤-٥٨) والحقوق الناشئة بموجب عقود التأمين.

القياس

٢٥ ينبغي أن يكون مبلغ كل بند مبلّغ عنه من بنود القطاع هو القياس المبلّغ عنه إلى صانع القرار التشغيلي الرئيسي لأغراض إتخاذ قرارات حول تخصيص الموارد للقطاع وتقييم أدائه. وينبغي أن تكون التعديلات والحذوفات التي يتم إجراؤها لدى إعداد البيانات المالية للمنشأة وتخصيص الإيرادات والمصاريف والأرباح أو الخسائر مشمولة في تحديد أرباح أو خسائر القطاع المشمول في التقارير المالية فقط إذا كانت مشمولة في قياس أرباح أو خسائر القطاع المستخدم من قبل صانع القرار التشغيلي الرئيسي. وعلى نحو مماثل، ينبغي الإبلاغ فقط عن تلك الأصول والإلتزامات المشمولة في قياسات أصول وإلتزامات القطاع والمستخدمة من قبل صانع القرار التشغيلي الرئيسي فيما يتعلق بذلك القطاع. وإذا تم تخصيص المبالغ لأرباح أو خسائر القطاع المبلّغ عنها والأصول أو الإلتزامات، ينبغي تخصيص هذه المبالغ على أساس معقول.

٢٦ إذا إستخدم صانع القرار التشغيلي الرئيسي قياساً واحداً فقط لأرباح أو خسائر القطاع التشغيلي وأصول أو إلتزامات القطاع في تقييم أداء القطاع وإتخاذ قرار حول كيفية تخصيص الموارد، ينبغي الإبلاغ عن ربح أو خسارة وأصول أو إلتزامات القطاع حسب تلك القياسات. أما إذا إستخدم صانع القرار التشغيلي الرئيسي أكثر من قياس واحد لأرباح أو خسائر القطاع التشغيلي وأصول أو إلتزامات القطاع، ينبغي أن تكون القياسات المبلّغ عنها هي تلك التي تعتقد الإدارة بأنها محددة وفقاً لمبادئ القياس الأكثر توافقاً مع تلك المقاييس المستخدمة في قياس المبالغ المقابلة في البيانات المالية الخاصة بالمنشأة.

٢٧ على المنشأة أن تقدم تفسيراً لمقاييس أرباح أو خسائر القطاع وأصول وإلتزامات القطاع لكل قطاع مشمول في التقارير المالية. وعلى المنشأة أن تفصح كحد أدنى عما يلي:-

[١] بالنسبة للأصول المصنفة حسب عرض سيولة، تعرف الأصول غير المتداولة بأنها الأصول التي تتضمن المبالغ التي يتوقع إستردادها بعد أكثر من ١٢ شهراً من تاريخ الميزانية العمومية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(أ) أساس محاسبة أي معاملات بين القطاعات المشمولة في التقارير المالية.

(ب) طبيعة أية فروقات بين مقاييس أرباح أو خسائر القطاعات المشمولة في التقارير المالية وأرباح أو خسائر المنشأة قبل مصروف أو دخل ضريبة الدخل والعمليات المتوقفة (إذا لم يكن هذا واضحاً في المطابقات المبينة في الفقرة ٢٨). وقد تتضمن تلك الفروقات السياسات المحاسبية وسياسات تخصيص التكاليف المتكبدة مركزياً اللازمة لفهم المعلومات القطاعية المبلّغ عنها.

(ج) طبيعة أية فروقات بين مقاييس أصول القطاعات المشمولة في التقارير المالية وأصول المنشأة (إذا لم يكن هذا واضحاً في المطابقات المبينة في الفقرة ٢٨). وقد تتضمن تلك الفروقات السياسات المحاسبية وسياسات تخصيص الأصول المستخدمة بشكل مشترك اللازمة لفهم المعلومات القطاعية المبلّغ عنها.

(د) طبيعة أية فروقات بين مقاييس إلتزامات القطاعات المشمولة في التقارير المالية وإلتزامات المنشأة (إذا لم يكن هذا واضحاً في المطابقات المبينة في الفقرة ٢٨). وقد تتضمن تلك الفروقات السياسات المحاسبية وسياسات تخصيص الإلتزامات المستخدمة بشكل مشترك اللازمة لفهم المعلومات القطاعية المبلّغ عنها.

(هـ) طبيعة أية تغيرات عن الفترات السابقة في أساليب القياس المستخدمة في تحديد أرباح أو خسائر القطاع المبلّغ عنها وأثر تلك التغيرات، إن وجدت، على قياس أرباح أو خسائر القطاع.

(و) طبيعة وأثر أي تخصيصات غير متناسقة للقطاعات المشمولة في التقارير المالية، فعلى سبيل المثال قد تخصص منشأة ما مصروف الإستهلاك لقطاع دون تخصيص الأصول القابلة للإستهلاك ذات العلاقة لذلك القطاع.

المطابقات

٢٨ على المنشأة أن تقدم مطابقات لكافة البنود التالية:-

(أ) إجمالي إيرادات القطاعات المشمولة في التقارير المالية مع إيرادات المنشأة.

(ب) إجمالي قياسات أرباح أو خسائر القطاعات المشمولة في التقارير المالية مع أرباح أو خسائر المنشأة قبل مصروف الفائدة (دخل الضريبة) والعمليات المتوقفة. لكن إذا خصصت المنشأة للقطاعات المشمولة في التقارير المالية بنوداً معينة مثل مصروف الفائدة (دخل الضريبة)، يمكن أن تطابق المنشأة إجمالي قياسات أرباح أو خسائر القطاعات مع أرباح أو خسائر المنشأة بعد تلك البنود.

(ج) إجمالي أصول القطاعات المشمولة في التقارير المالية مع أصول المنشأة.

(د) إجمالي إلتزامات القطاعات المشمولة في التقارير المالية مع إلتزامات المنشأة إذا تم الإبلاغ عن إلتزامات القطاع وفقاً للفقرة ٢٣.

(هـ) إجمالي مبالغ القطاعات المشمولة في التقارير المالية لكل بند مادي آخر من بنود المعلومات المفصح عنها مع المبلغ المقابل فيما يخص المنشأة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ينبغي تحديد ووصف كافة بنود المطابقة المادية بشكل منفصل. فعلى سبيل المثال ينبغي تحديد ووصف مبلغ كل تعديل مادي ضروري لمطابقة أرباح أو خسائر القطاع المشمول في التقارير المالية مع أرباح أو خسائر المنشأة الناجمة عن سياسات محاسبية مختلفة بشكل منفصل.

إعادة بيان المعلومات المبلغ عنها سابقاً

٢٩ في حال غيرت المنشأة هيكل تنظيمها الداخلي بطريقة تؤدي إلى تغير في تركيبة قطاعاتها المشمولة في التقارير المالية، ينبغي إعادة بيان المعلومات المقابلة للفترات السابقة، بما في ذلك الفترات المرحلية، إلا إذا كانت المعلومات غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً. وينبغي تحديد فيما إذا كانت المعلومات غير متوفرة وما إذا كانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً لكل بند مفرد من بنود الإفصاح. وبعد حدوث تغير في تركيبة قطاعات المنشأة المشمولة في التقارير المالية، عليها أن تفصح عما إذا أعادت بيان البنود المقابلة في المعلومات القطاعية لفترات سابقة.

٣٠ إذا غيرت المنشأة هيكل تنظيمها الداخلي بطريقة تؤدي إلى تغير في تركيبة قطاعاتها المشمولة في التقارير المالية وإذا لم يعاد عرض المعلومات القطاعية لفترات سابقة، لتعكس التغيير بما في ذلك الفترات المرحلية، فعلى المنشأة أن تفصح في السنة التي حدث فيها التغيير عن المعلومات القطاعية للفترة الحالية وفق الأساس القديم والأساس الحديث للتجزئة، إلا إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً.

الإفصاحات على نطاق المنشأة

٣١ تنطبق الفقرات ٣٢-٣٤ على كافة المنشآت الخاضعة لهذا المعيار بما في ذلك تلك المنشآت التي تملك قطاعاً واحداً مشمولاً في التقارير المالية. ولا يتم تنظيم النشاطات التجارية لبعض المنشآت على أساس الفروقات في المنتجات والخدمات ذات العلاقة أو الفروقات بين المناطق الجغرافية للعمليات. ويمكن أن تبلّغ القطاعات المشمولة في التقارير المالية للمنشأة عن إيرادات من مجموعة واسعة من المنتجات والخدمات المختلفة بشكل أساسي، أو قد يقدم أكثر من قطاع واحد من قطاعاتها المشمولة في التقارير المالية نفس المنتجات والخدمات بشكل أساسي. وعلى نحو مماثل، يمكن أن تحتفظ قطاعات المنشأة المشمولة في التقارير المالية بأصول في مناطق جغرافية متنوعة وتبلّغ عن إيرادات من عملاء في مناطق جغرافية مختلفة، أو قد يعمل أكثر من قطاع واحد من قطاعاتها المشمولة في التقارير المالية في المنطقة الجغرافية ذاتها. وينبغي تقديم المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات ٣٢-٣٤ فقط في حال عدم تقديمها كجزء من معلومات القطاع المشمول في التقارير المالية المطلوبة بموجب هذا المعيار.

معلومات حول المنتجات والخدمات

٣٢ يتعين على المنشأة الإبلاغ عن الإيرادات من العملاء الخارجيين لكل منتج أو خدمة أو لكل مجموعة من المنتجات والخدمات المماثلة إلا إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً، وفي هذه الحالة ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة. ينبغي أن تستند مبالغ الإيرادات المبلّغ عنها إلى المعلومات المالية المستخدمة لإصدار البيانات المالية الخاصة بالمنشأة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معلومات حول المناطق الجغرافية

٣٣ يتعين على المنشأة الإبلاغ عن المعلومات الجغرافية التالية إلا إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً: -

(أ) الإيرادات من العملاء الخارجيين (١) المنسوبة إلى بلد إقامة المنشأة و (٢) المنسوبة إلى كافة الدول الأجنبية التي تستمد منها المنشأة الإيرادات. وإذا كانت الإيرادات من العملاء الخارجيين المنسوبة إلى دولة أجنبية منفردة هي إيرادات هامة، ينبغي الإفصاح عن تلك الإيرادات بشكل منفصل. وعلى المنشأة أن تفصح عن الأساس الذي نسبت بموجبه هذه الإيرادات من العملاء الخارجيين إلى الدول المختلفة.

(ب) الأصول غير المتداولة[٢] بإستثناء الأدوات المالية وأصول الضريبة المؤجلة وأصول منافع ما بعد التوظيف والحقوق الناشئة بموجب عقود التأمين (١) التي تقع في بلد إقامة المنشأة و (٢) التي تقع في كافة الدول الأجنبية التي تحتفظ فيها المنشأة بأصول. وإذا كانت الأصول في دولة أجنبية منفردة هي أصول هامة، ينبغي الإفصاح عن تلك الأصول بشكل منفصل.

وينبغي أن تستند المبالغ المبلّغ عنها إلى المعلومات المالية المستخدمة لإصدار البيانات المالية الخاصة بالمنشأة. وإذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً، فإنه ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة. وقد تقدم المنشأة، بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب هذه الفقرة، المجاميع الفرعية للمعلومات الجغرافية حول مجموعات الدول.

معلومات حول كبار العملاء

٣٤ ينبغي على المنشأة أن تقدم معلومات حول مدى اعتمادها على كبار عملائها. وإذا كانت الإيرادات المتأتية من المعاملات مع عميل خارجي واحد تساوي ١٠% أو أكثر من إيرادات المنشأة، فإنه يتعين على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة وعن إجمالي مبلغ الإيرادات من كل عميل كهذا وهوية القطاع أو القطاعات التي تبلّغ عن هذه الإيرادات. ولا تحتاج المنشأة إلى الإفصاح عن هوية عميل كبير أو مبلغ الإيرادات التي يبلّغ عنها كل قطاع من ذلك العميل. ولأغراض هذا المعيار ينبغي أن تُعتبر مجموعة المنشآت التي تعلم المنشأة المعدة للتقارير المالية بأنها تخضع لسيطرة مشتركة على أنها عميل واحد، كما ينبغي أن تُعتبر الحكومة (سواء وطنية أو رسمية أو إقليمية أو محلية أو أجنبية) والمنشآت التي تعلم المنشأة المعدة للتقارير المالية بأنها تخضع لسيطرة تلك الحكومة كعميل واحد.

الإنتقال وتاريخ النفاذ

٣٥ على المنشأة أن تطبق هذا المعيار في بياناتها المالية السنوية للفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. ويسمح بتطبيق هذا المعيار في وقت مبكر. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار في بياناتها المالية لفترة ما قبل ١ يناير ٢٠٠٩، فعليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

---

٢ بالنسبة للأصول المصنفة حسب عرض السيولة، تعرف الأصول غير المتداولة بأنها الأصول التي تتضمن المبالغ التي يتوقع إستردادها بعد أكثر من ١٢ شهراً بعد فترة إعداد التقارير.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٣٦ ينبغي إعادة بيان المعلومات القطاعية للسنوات السابقة التي يتم الإبلاغ عنها كمعلومات مقارنة في أول سنة من تطبيق المعيار لتتوافق مع متطلبات هذا المعيار، إلا إذا كانت المعلومات اللازمة غير ضرورية وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً.

٣٦أ عدل معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإضافة لذلك، عدل المعيار الفقرة ٢٣(و). ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

سحب معيار المحاسبة الدولي ١٤

٣٧ يحلّ هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٤ "تقديم التقارير حول القطاعات".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق أ

تعريف المصطلحات

يعتبر هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

القطاع التشغيلية هو عبارة عن أحد عناصر المنشأة:-

(أ) التي تشارك في نشاطات تجارية قد تجني منها إيرادات وتتكبد مصاريف (بما في ذلك الإيرادات والمصاريف المتعلقة بالمعاملات مع عناصر أخرى في نفس المنشأة)،

(ب) التي تتم مراجعة نتائجها التشغيلية بشكل منتظم من قبل صانع القرار التشغيلي الرئيسي في المنشأة لإتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه، و

(ج) التي تتوفر بشأنها معلومات مالية منفصلة.

المحلق ب
التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

ينبغي أن تُطبق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وفي حال طبقت منشأة ما هذا المعيار لفترة سابقة، فإنه ينبغي تطبيق هذه التعديلات فيما يخص تلك الفترة السابقة. وفي الفقرات المعدلة، يوضع خط تحت النص الجديد ويحذف النص الملغي.

* * * * *

لقد تم دمج التعديلات المشمولة في هذا الملحق عندما تم إصدار هذا المعيار في عام ٢٠٠٦ في نص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات الصلة في هذا الكتاب.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨

وافق ١١ عضواً من أصل ١٣ من أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية على إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ "*القطاعات التشغيلية*". وعارض السادة جيلارد وليسرينج إصداره. وتورد آرائهم المعارضة بعد أساس الإستنتاجات.

السيد ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانس-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
جان إنجستروم	
روبرت بي غارنيت	
جيلبيرت جيلارد	
جيمس جيه ليسرينج	
وارين جيه ماكجريجور	
باتريشيا إل أوهمالي	
جون تي سميث	
تاتسومي يامادا	

المحتويات

أساس الإستنتاجات حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ *القطاعات التشغيلية*

	الفقرات
المقدمة	إستنتاج١ - إستنتاج٨
الفروقات بين معيار المحاسبة الدولي ١٤ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٣١	إستنتاج٤ - إستنتاج٥
نتائج البحوث الأكاديمية	إستنتاج٦
الإجتماع مع المستخدمين	إستنتاج٧ - إستنتاج٨
تبني المنهج الإداري	إستنتاج٩ - إستنتاج١٧
نطاق تطبيق المعيار	إستنتاج١٨ - إستنتاج٢٣
أوجه المنهج الإداري	إستنتاج٢٤ - إستنتاج٤٧
متطلبات قياس محددة لبعض البنود	إستنتاج٢٤ - إستنتاج٢٦
نموذج المصفوفة في التنظيمات	إستنتاج٢٧
العتبات الكمية	إستنتاج٢٨ - إستنتاج٢٩
التفاعل بين معايير التجميع والعتبات الكمية	إستنتاج٣٠
تضمين الإرشادات الأمريكية	إستنتاج٣١ - إستنتاج٣٣
معلومات حول أصول القطاع	إستنتاج٣٤ - إستنتاج٣٥
معلومات حول إلتزامات القطاع	إستنتاج٣٦ - إستنتاج٣٨
مستوى المطابقات	إستنتاج٣٩ - إستنتاج٤٢
الإعفاء المتعلق بتفادي الأضرار التنافسية	إستنتاج٤٣ - إستنتاج٤٥
تبني مصطلح "غير ممكن"	إستنتاج٤٦ - إستنتاج٤٧
الإفصاحات على نطاق المنشأة	إستنتاج٤٨ - إستنتاج٥٨
معلومات جغرافية	إستنتاج٤٩ - إستنتاج٥٠
الإعفاء من الإفصاحات على نطاق المنشأة	إستنتاج٥١ - إستنتاج٥٣
بلد الإقامة	إستنتاج٥٤ - إستنتاج٥٥
المجموع الفرعي للأصول الملموسة غير المتداولة	إستنتاج٥٦ - إستنتاج٥٧
معلومات حول كبار العملاء	إستنتاج٥٨
المعلومات المالية المرحلية	إستنتاج٥٩
الفروقات بين هذا المعيار وبيان معايير المحاسبة المالية ١٣١	إستنتاج٦٠
الأحكام الإنتقالية	إستنتاج٦١ - إستنتاج٦٢
الآراء المعارضة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨	
الملاحق	
أ المعلومات العامة وأساس إستنتاجات مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي حول بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١	
ب التعديلات على أساس الإستنتاجات حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ *القطاعات التشغيلية*

يرافق أساس الإستنتاجات هذا وملحقاته المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ ولكنه لا يشكل جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى الإستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ *"القطاعات التشغيلية"*. وقد أولى مختلف أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج٢ قرر المجلس في سبتمبر ٢٠٠٢ إضافة مشروع مقاربة قصير الأجل إلى أجندته الفعالة. ويتم تنفيذ المشروع بشكل مشترك مع مجلس معايير المحاسبة المالية وهي جهة وضع المعايير في الولايات المتحدة. ويكمن الهدف من هذا المشروع في تقليل الفروقات بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً التي يمكن حلها في وقت قصير نسبياً ويمكن تناولها خارج المشاريع الضخمة.

إستنتاج٣ حدد المجلس كجزء من المشروع الفروقات بين معيار المحاسبة الدولي ١٤ *"تقديم التقارير حول القطاعات"* وبيان معايير المحاسبة المالية الأمريكي ١٣١ *"الإفصاحات حول قطاعات المنشأة والمعلومات ذات العلاقة"* وقام بمراجعة نتائج البحوث الأكاديمية بشأن تقديم التقارير حول القطاعات وخاصة تلك المتعلقة بتطبيق بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١، كما إجتمع مع مستخدمي البيانات المالية.

الفروقات بين معيار المحاسبة الدولي ١٤ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٣١

إستنتاج٤ تستند متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ إلى الطريقة التي تنظر فيها الإدارة إلى منشأة معينة حيث تركز على المعلومات التي تتعلق بعناصر العمل التجاري التي تستخدمها الإدارة لإتخاذ قرارات حول المسائل التشغيلية. وبالمقابل، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٤ تجزئة البيانات المالية للمنشأة في قطاعات تعتمد على المنتجات والخدمات ذات العلاقة وعلى المناطق الجغرافية.

إستنتاج٥ كانت متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية ١٤ *"إعداد التقارير المالية حول قطاعات المنشأة التجارية"*، وهو البيان السابق لبيان معايير المحاسبة المالية ١٣١، مماثلة لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٤. وعلى وجه الخصوص، يقتضى كلا المعيارين بأن تكون السياسات المحاسبية التي تدعم المعلومات المجزئة هي نفس السياسات المحاسبية التي تدعم معلومات المنشأة، حيث تعتبر المعلومات القطاعية تجزئة لمعلومات المنشأة. وقد تم انتقاد المنهج المتبع في إفصاحات القطاع في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤ لأنه لم يقدم معلومات حول القطاعات على أساس هيكل التنظيم الداخلي للمنشأة والتي قد تعزز قدرة المستخدم على التنبؤ بأفعال أو ردود أفعال الإدارة، الأمر الذي قد يؤثر بشكل ملحوظ على توقعات التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة.

نتائج البحوث الأكاديمية

إستنتاج٦ أشارت معظم نتائج البحوث الأكاديمية بشأن إعداد التقارير المالية حول القطاعات إلى أن تطبيق بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ أدى إلى الحصول على معلومات أكثر فائدة من المعلومات التي تم الحصول عليها لدى تطبيق البيان السابق، وهو بيان معايير المحاسبة المالية ١٤. ووفقاً للبحوث، أدى المنهج الإداري الخاص ببيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ إلى ما يلي:-

(أ) زيادة عدد القطاعات المبلّغ عنها وتقديم معلومات أكثر؛

(ب) تمكين المستخدمين من رؤية المنشأة من وجهة نظر الإدارة؛

(ج) تمكين المنشأة من تقديم معلومات قطاعية في الوقت المناسب من أجل إعداد التقارير المرحلية الخارجية بتكلفة متزايدة منخفضة نسبياً؛

(د) تعزيز التوافق مع مناقشات وتحليلات الإدارة أو إفصاحات التقارير السنوية الأخرى؛ و

(هـ) تقديم مقاييس متنوعة لأداء القطاع.

الإجتماع مع المستخدمين

إستنتاج٧ ناقش المجلس إعداد التقارير المالية حول القطاعات في عدة إجتماعات مع مستخدمي البيانات المالية. ودعم معظم المستخدمين المنهج الإداري المتعلق ببيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ للأسباب المذكورة في الفقرة السابقة. ودعم المستخدمون على وجه التحديد منهجاً سيمكّن من تقديم المزيد من المعلومات القطاعية في التقارير المالية المرحلية.

إستنتاج٨ وبالتالي، قرر المجلس اعتماد المنهج الأمريكي ونشر إقتراحاته كمسودة عرض في مسودة العرض٨ "*القطاعات التشغيلية*" في يناير ٢٠٠٦. وكان الموعد الأخير لتقديم التعليقات هو ١٩ مايو ٢٠٠٦. وإستلم المجلس ١٨٢ رسالة تعليق. وبعد إستعراض الردود، أصدر المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ في نوفمبر ٢٠٠٦.

تبني المنهج الإداري

إستنتاج٩ أشار المجلس ضمن أساس الإستنتاجات الوارد في مسودة العرض ٨ إلى أن المنافع الرئيسية لتبني المنهج الإداري في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ هي كالتالي:-

(أ) ستبلّغ المنشآت عن القطاعات التي تتطابق مع تقارير الإدارة المرحلية؛

(ب) ستبلّغ المنشآت عن معلومات قطاعية أكثر توافقاً مع الأجزاء الأخرى في تقاريرها السنوية؛

(ج) ستبلّغ بعض المنشآت عن المزيد من القطاعات؛ و

(د) ستبلّغ المنشآت عن معلومات قطاعية أكثر في التقارير المالية المرحلية.

وبالإضافة إلى ذلك، أشار المجلس إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المقترح سيقلل من تكلفة تقديم معلومات مجزئة بالنسبة للعديد من المنشآت حيث أنه سيستخدم المعلومات القطاعية التي يتم إعدادها لغرض إستخدام الإدارة.

إستنتاج١٠ دعم معظم المجيبون على مسودة العرض تبني المنهج الإداري، واعتبروا هذا المنهج مناسباً وأفضل من منهج معيار المحاسبة الدولي ١٤. وأشار هؤلاء المجيبون إلى أن المنهج الإداري في تقديم التقارير حول القطاعات يسمح للمستخدمين بإستعراض عمليات المنشأة من نفس وجهة نظر الإدارة. كما أشاروا إلى أنه وعلى الرغم من أن منهج معيار المحاسبة الدولي ١٤ سيعزز قابلية المقارنة حيث يتطلب من المنشآت الإبلاغ عن المعلومات القطاعية التي تتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إلا أن الإفصاحات لن تتطابق بالضرورة مع المعلومات القطاعية التي تم تبليغ الإدارة بها والمستخدمة في صنع القرارات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١١ وعارض المجيبون الآخرون المنهج الإداري، حيث أشاروا إلى أنه ينبغي تحقيق المقاربة من خلال تغيير بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ إلى معيار المحاسبة الدولي ١٤. ومن وجهة نظرهم، يعتبر المنهج الأخير أفضل لأنه يوفر قابلية مقارنة المعلومات عبر المنشآت من خلال تحديد مقاييس إيرادات ومصاريف ونتائج وأصول وإلتزامات القطاع.

إستنتاج١٢ ومع ذلك، وافق مجيبون آخرون على المنهج الإداري في تحديد أصول القطاع، ولكنهم عارضوا هذا المنهج في قياس الإفصاحات المتنوعة حول القطاعات. وعلى وجه الخصوص، كان لديهم شك حول فيما إذا كان نشر المبالغ المبلّغ عنها داخلياً سيولد منفعة هامة للمستثمرين إذا إختلفت تلك المبالغ عن المبالغ في هذا المعيار.

إستنتاج١٣ أشار المجلس إلى أنه إذا أمكن إعداد المبالغ بموجب هذا المعيار بشكل موثوق وفي الوقت المناسب للقطاعات المحددة بإستخدام المنهج الإداري، فإن ذلك المنهج سيوفر أكثر المعلومات فائدة. إلا أن المجلس لاحظ بأنه لا يمكن دائما إعداد المبالغ بموجب هذا المعيار في الوقت المناسب لإعداد التقارير المرحلية.

إستنتاج١٤ كما أشار المجلس إلى متطلبات هذا المعيار فيما يخص تفسير مقاييس أرباح أو خسائر وأصول القطاع ومطابقة مبالغ القطاع مع المبالغ المعترف بها في البيانات المالية الخاصة بالمنشأة. وكان المجلس مقتنعا بأن المستخدمين سيكونون قادرين على فهم وتقدير الأساس الذي تم تحديد مبالغ القطاع بناءاً عليه بالشكل المناسب.

إستنتاج١٥ إستنتج المجلس بأن مزايا المنهج الإداري، وخصوصا قدرة المنشآت على إعداد معلومات قطاعية في الوقت المناسب لتضمينها في التقارير المالية المرحلية، تفوق أي مساوئ ناشئة عن إحتمالية الإبلاغ عن القطاعات وفقاً للسياسات المحاسبية غير الملتزمة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج١٦ ونظراً لدعم المجلس لمبادئ المنهج الإداري الذي يقتضيه بيان معايير المحاسبة الدولية ١٣١ وأهداف مشروع المقاربة قصير الأجل، قرر المجلس بأن الطريقة الأبسط والأكثر كمالاً لتحقيق المقاربة ستكون من خلال إستخدام نص بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ في هذا المعيار.

إستنتاج١٧ ترد آراء مجلس معايير المحاسبة المالية حول المنهج الإداري المتعلق ببيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ في المعلومات العامة وأساس الإستنتاجات الملحقان بالبيان ١٣١. وبما أن المجلس قد تبنى هذا المنهج، تم عرض المعلومات العامة وأساس الإستنتاجات المتعلقين بمجلس معايير المحاسبة المالية الواردة في الملحق أ ضمن أساس الإستنتاجات هذا. ويشار إلى الإختلافات القليلة عن بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ التي أضافها المجلس إلى هذا المعيار في الفقرة "إستنتاج٦٠" أدناه.

نطاق تطبيق المعيار

إستنتاج١٨ إقترح المجلس في مسودة العرض ٨ توسيع نطاق هذا المعيار ليشمل كافة المنشآت التي لديها مساءلة عامة بدلاً من أن يشمل فقط المنشآت التي يتم تداول أوراقها المالية. وأشار المجلس إلى أن تبني التعريف المقترح للمساءلة العامة قيد النظر حالياً في مشروع منفصل خاص بالمجلس حول المنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم كان سابقاً لأوانه. ومع ذلك، قرر المجلس بأنه ينبغي توسيع نطاق المعيار ليشمل المنشآت التي تحتفظ بأصول بصفة إئتمانية لمجموعة واسعة من

الجهات الأخرى. وإستنتج المجلس بأن مشروع المنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم هو السياق الأكثر ملائمة ليقرر ضمنه فيما إذا كان سيتم توسيع نطاق متطلبات تقديم التقارير حول القطاعات ليشمل منشآت أخرى.

إستنتاج١٩ علّق بعض المجيبون على مسودة العرض ٨ بأنه لا ينبغي توسيع نطاق هذا المعيار حتى يتوصل المجلس إلى إستنتاج حول تعريف "الصفة الإئتمانية" وتعريف "المساءلة العامة" في مشروع المنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم. وناقشوا بأن هذين المصطلحين يحتاجان إلى التوضيح والتعريف.

إستنتاج٢٠ وافق المجلس على هذه الأمور وقرر بأنه لا ينبغي تطبيق هذا المعيار على المنشآت التي تحتفظ بأصول معينة بصفة إئتمانية. غير أنه أقر بضرورة أن تكون المنشآت المعرضة للمساءلة العامة مشمولة في نطاق هذا المعيار وأنه ينبغي إقتراح تعديل مستقبلي على نطاق هذا المعيار ليشمل المنشآت المعرضة للمساءلة العامة إلى أن يتم وضع تعريف صحيح في مشروع المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. ولذلك، سيعرض التعديل في الوقت ذاته الذي ستعرض فيه مسودة عرض المعيار المقترح لمشروع المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

إستنتاج٢١ إقترح عدد من المجيبين على مسودة العرض ٨ ضرورة أن يشمل هذا المعيار الإعفاء المتعلق بنطاق التطبيق الوارد في الفقرة ٦ من معيار المحاسبة الدولي ١٤. حيث منحت هذه الفقرة إعفاء من إعداد التقارير المالية حول القطاعات في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم عندما يحتوي التقرير المالي على البيانات المالية الموحدة والبيانات المالية المنفصلة للشركة الأم. ووافق المجلس على أن هذا الإعفاء مناسب بناءاً على أسس عملية.

إستنتاج٢٢ إقترح المجلس في مسودة العرض٨ بأنه إذا إختارت منشأة ما ليس مطلوب منها تطبيق هذا المعيار، الإفصاح عن المعلومات القطاعية في البيانات المالية التي تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فإنه يطلب من تلك المنشأة الإلتزام بمتطلبات هذا المعيار. وعلّق المجيبون بأن هذا كان مقيداً بشكل غير ضروري. فعلى سبيل المثال أشار المجيبون إلى أن طلب الإلتزام الكامل بهذا المعيار سيمنع المنشأة التي تقع خارج نطاق تطبيقه من الإفصاح طوعاً عن معلومات المبيعات الخاصة بالقطاعات دون الإفصاح أيضاً عن أرباح أو خسائر القطاع. وإستنتج المجلس بأنه ينبغي أن تكون المنشأة قادرة على تقديم المعلومات القطاعية على أساس طوعي دون إثارة الحاجة إلى الإلتزام بشكل كامل بهذا المعيار طالما أنه لم يشار إلى الإفصاح على أنها معلومات قطاعية.

إستنتاج٢٣ طلب أحد المجيبين على مسودة العرض٨ توضيح ما إذا تضمن نطاق هذا المعيار المقترح البيانات المالية الموحدة لمجموعة لا تملك شركتها الأم أدوات مالية مدرجة، ولكنها تتضمن حصة أقلية مدرجة* أو شركة تابعة ذات ديون مدرجة. وقرر المجلس بأنه ينبغي ألا يتضمن النطاق مثل هذه البيانات المالية الموحدة وأنه ينبغي توضيح النطاق بناءاً على ذلك. كما أشار المجلس إلى أنه ينبغي كذلك توضيح نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "*حصة السهم من الأرباح*".

* في يناير ٢٠٠٨ أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" المعدل الذي عدل "حقوق الأقلية" بـ " الحصة غير مسيطرة".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أوجه المنهج الإداري

متطلبات قياس محددة لبعض البنود

إستنتاج٢٤ دعا المجلس في مسودة العرض٨ إلى التعليق حول فيما إذا كان ينبغي أن يحيد هذا المعيار المقترح عن المنهج الإداري في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ من خلال وضع متطلبات قياس لبنود معينة. ودعم بعض المجيبون على مسودة العرض ٨ منهجاً يحدد قياس المصطلحات الرئيسية مثل إيرادات ومصاريف ونتائج وأصول وإلتزامات القطاع من أجل تعزيز قابلية المقارنة بين المنشآت التي تعد تقارير مالية. وعارض المجيبون الآخرون أي حياد عن بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ على أساس أن القياسات المحددة لبنود معينة من شأنها أن تلغي المنافع الرئيسية للمنهج الإداري.

إستنتاج٢٥ يقتضي هذا المعيار بأن توضح المنشأة مقاييس أرباح أو خسائر القطاع وأصول وإلتزامات القطاع وأن تقوم بمطابقات لإجمالي مبالغ القطاع مع المبالغ المعترف بها في البيانات المالية للمنشأة. ويعتقد المجلس أن مثل هذه المطابقات ستمكّن المستخدمين من فهم وتقدير الأساس الذي تم تحديد مبالغ القطاع بناءاً عليه. كما أشار المجلس إلى أن تحديد قياس هذه المبالغ سيكون محايداً عن متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ الأمر الذي سيتطلب وقتاً وتكلفة إضافيين وسيكون غير متوافق مع منظور الإدارة فيما يتعلق بالمعلومات القطاعية.

إستنتاج٢٦ ولذلك، قرر المجلس ألا يقتضي مقاييس محددة لإيرادات ومصاريف ونتائج وأصول وإلتزامات القطاع.

نموذج المصفوفة في التنظيمات

إستنتاج٢٧ إقترح المجلس في مسودة العرض ٨ بأنه يمكن تحديد أكثر من مجموعة واحدة من القطاعات، وذلك عندما تستخدم المنشآت نموذج المصفوفة في التنظيم فمثلاً ينبغي أن تكون العناصر التي تعتمد على المنتجات والخدمات هي الأساس للقطاعات التشغيلية. وأوضح بعض المجيبون بان الهياكل التنظيمية على شكل مصفوفة تُستخدم بشكل شائع في التنظيمات المعقدة الكبيرة وأن تفويض إستخدام العناصر التي تعتمد على المنتجات والخدمات لم يكن متوافقاً مع المنهج الإداري. وقد وافق المجلس على وجهة النظر هذه. وعليه، يقتضي هذا المعيار إجراء تحديد للقطاعات التشغيلية بالرجوع إلى المبدأ الأساسي في هذا المعيار.

العتبات الكمية

إستنتاج٢٨ إقترح المجلس في مسودة العرض ٨ عتبات كمية لتحديد القطاعات المشمولة في التقارير المالية. وناقش بعض المجيبين بأن هذه المتطلبات تمثل تبني منهج قائم على القواعد بدلاً من منهج قائم على المبادئ. وبالإضافة إلى ذلك، علّق بعض المجيبين بأن تضمين عتبة بنسبة ١٠% قد يؤدي إلى أمر لا سابق له في مجال تحديد الأهمية النسبية في مجالات أخرى.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٢٩ بحث المجلس في منهج يقتضي الإفصاح عن أي قطاع تشغيلي مادي بشكل منفصل. إلا أن المجلس كان قلقاً بشأن إحتمالية وجود شكوك حول معنى الأهمية النسبية فيما يتعلق بالإفصاح. وعلاوة على ذلك سيكون مثل هذا المتطلب بمثابة تغيير كبير عن صياغة بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١. ولذلك كان المجلس قلقاً بأن التغيير قد يتراوح بين مجموعة من الكلمات المفهومة والمألوفة التي تتقارب مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ إلى مبدأ من المحتمل أن يحدث اللبس. وعليه قرر المجلس الإحتفاظ بالعتبات الكمية.

التفاعل بين معايير التجميع والعتبات الكمية

إستنتاج٣٠ علّق أحد المجيبين بأن تصنيف معايير التجميع للقطاعات التشغيلية والعتبات الكمية من أجل تحديد القطاعات المشمولة في التقارير المالية كان غير واضح في مسودة العرض٨. إلا أن الشكل الوارد في الفقرة "تنفيذ٧" من إرشادات التنفيذ يشير إلى أن معايير التجميع هي أهم من العتبات الكمية. كما أشار المجلس إلى أن صياغة بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ كانت واضحة لأن الفقرة المتعلقة بالتجميع تشير إلى التجميع في "قطاع تشغيلي واحد". ومن ثم تحدد العتبات الكمية القطاعات التشغيلية التي هي عبارة عن قطاعات مشمولة في التقارير المالية. وتم إدخال مصطلح "تشغيلي" في الفقرة ١٢ من هذا المعيار.

تضمين الإرشادات الأمريكية

إستنتاج٣١ ناقش المجلس مدى تناول هذا المعيار للمشاكل العملية التي نشأت من تطبيق بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ في الولايات المتحدة. وأخذ المجلس بعين الاعتبار *الأسئلة والأجوبة ١٣١* التابعة لمجلس معايير المحاسبة المالية: *"المعلومات القطاعية: إرشادات حول تطبيق البيان ١٣١"* والقضية ١٠-٠٤ التابعة لفريق عمل القضايا الناشئة *"تحديد فيما إذا كان ينبغي تجميع القطاعات التشغيلية التي لا تستوفي العتبات الكمية"*.

إستنتاج٣٢ تتناول القضية ١٠-٠٤ التابعة لفريق عمل القضايا الناشئة موضوع تجميع القطاعات التشغيلية التي لا تستوفي العتبات الكمية. إذ تقتضي تجميع العتبات الكمية فقط في حال كان التجميع متوافقاً مع الهدف والمبادئ الأساسية لبيان معايير المحاسبة المالية ١٣١، وإذا كان لدى القطاعات الخصائص الإقتصادية ذاتها، وإذا اشتركت القطاعات بأغلبية معايير التجميع المدرجة في الفقرة ١٧(أ)-(هـ) من بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١. ووافق المجلس على المنهج المعتمد في القضية ١٠-٠٤ وإستنتج أنه ينبغي تضمين نفس المتطلب في هذا المعيار.

إستنتاج٣٣ إن الأسئلة والأجوبة ١٣١ التابعة لمجلس معايير المحاسبة المالية *"المعلومات القطاعية: إرشادات حول تطبيق البيان ١٣١"* هي عبارة عن إرشادات تنفيذ تعرض وجهات نظر موظفي مجلس معايير المحاسبة المالية حول أسئلة معينة تتعلق ببيان معايير المحاسبة المالية ١٣١. وبما أنه لم يتم إصدارها من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية، قرر المجلس عدم تضمين هذه المادة في هذا المعيار.

معلومات حول أصول القطاع

إستنتاج٣٤ أشار العديد من المجيبين (وعلى رغم من أنه يمكن توقع قياس أرباح أو خسائر القطاع في كل تقرير داخلي) إلى أن قياس أصول القطاع لا يكون متوفر دائماً، وخاصة في القطاعات الخدماتية أو القطاعات الأخرى التي تستخدم الأصول المادية بشكل قليل. وإقترح المجيبون بأنه ينبغي الإفصاح عن قياس أصول القطاع في هذه الحالات فقط في حال رفعت هذه المبالغ إلى صانع القرار التشغيلي الرئيسي بشكل منتظم.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٣٥ أشار المجلس إلى أن طلب الإفصاح عن قياس أصول القطاع فقط عند مراجعة هذا القياس من قبل صانع القرار التشغيلي الرئيسي سيؤدي إلى الحياد عن بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١. كما دعم المجلس إفصاحاً أدنى عن أرباح أو خسائر وأصول القطاع. ولذلك إستنتج المجلس أنه ينبغي الإفصاح عن مقاييس أرباح أو خسائر القطاع وإجمالي أصول القطاع لكافة القطاعات بغض النظر عما إذا كان يتم مراجعة هذه المقاييس من قبل صانع القرار التشغيلي الرئيسي.

معلومات حول إلتزامات القطاع

إستنتاج٣٦ لم تقترح مسودة العرض٨ الإفصاح عن إلتزامات القطاع بسبب عدم وجود مثل هذا المتطلب في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١. والأسباب وراء ذلك مذكورة في الفقرة ٩٦ من أساس الإستنتاجات حول بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١، المشمول تحت عنوان الملحق "أ" في أساس الإستنتاجات هذا.

إستنتاج٣٧ إقترح بعض المجيبين إضافة متطلب يقضي بأن تفصح كل منشأة عن معلومات حول إلتزامات القطاع، في حال رفع مثل هذه المعلومات بشكل منتظم إلى صانع القرار التشغيلي الرئيسي. وأشاروا إلى أن المعلومات حول إلتزامات القطاع ستكون مفيدة للمستخدمين، بينما فضل مجيبون آخرون تقديم معلومات حول صافي أصول القطاع بدلاً من إجمالي أصول القطاع.

إستنتاج٣٨ أشار المجلس إلى أنه في حال دراسة إلتزامات القطاع في تقييم أداء قطاعات المنشأة وتخصيص الموارد لها، سيكون مثل هذا الإفصاح متوافقاً مع المنهج الإداري. كما أشار المجلس إلى وجود دعم لهذا الإفصاح من قبل بعض المعلقين وخاصة مستخدمي البيانات المالية. وعليه قرر المجلس أن يتطلب الإفصاح عن قياس إلتزامات القطاع إذا كانت تلك المبالغ تُرفع بشكل منتظم إلى صانع القرار التشغيلي الرئيسي رغم أن هذا المتطلب سيؤدي إلى حياد عن بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١.

مستوى المطابقات

إستنتاج٣٩ إقترحت مسودة العرض ٨ بأنه على المنشأة تقديم مطابقات لإجمالي مبالغ القطاع المشمول في التقارير المالية لبنود معينة مع المبالغ التي تعترف بها المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إلا أنها لم تقترح مثل هذه المطابقات للقطاعات المنفردة المشمولة في التقارير المالية.

إستنتاج٤٠ عبر العديد من المجيبين عن قلقهم بشأن مستوى التفاصيل التي تقدمها المطابقات المقترحة. ونافشوا بأنه في حال سمح هذا المعيار بقياس المعلومات القطاعية على أساس المعلومات الإدارية، فإنه ينبغي أن يقتضي مطابقات للقطاعات المنفردة المشمولة في التقارير المالية بين مبالغ القطاع والمبالغ المكافئة التي يتم قياسها وفقاً للسياسات المحاسبية الملتزمة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المنشأة. وأضافوا بأن مطابقة إجمالي مبالغ القطاعات المشمولة في التقارير المالية مع المبالغ المعروضة في البيانات المالية فقط لا توفر معلومات مفيدة.

إستنتاج٤١ دعم مجيبون آخرون المطابقات المقترحة على أساس أن المطابقات الأكثر تفصيلاً لن يكون من السهل فهمها بالنسبة للمستخدمين بل قد تكون مربكة. كما اعتقدوا بأن التكاليف الإضافية التي تتكبدها المنشآت التي تعد التقارير المالية لم تكن مبررة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٤٢ أشار المجلس إلى أن متطلب تقديم مطابقات على مستوى القطاع المنفرد المشمول في التقارير المالية سيؤدي حتماً إلى تقريرين كاملين حول القطاع- الأول وفقاً للتدابير الداخلية والآخر وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإستنتج المجلس أن تكلفة تقديم مجموعتين من المعلومات القطاعية ستفوق المنافع المتأتية.

الإعفاء المتعلق بتفادي الأضرار التنافسية

إستنتاج٤٣ ناقش المجلس فيما إذا كان ينبغي إعفاء المنشآت من جوانب معينة ضمن هذا المعيار إذا كان الإفصاح قد يتسبب في ضرر يتعلق بالمنافسة أو تدني في قيمة المساهم. وقد بحث المجلس في منهج بديل يمكن أن يتطلب من المنشآت تقديم أسباب عدم الإفصاح على أساس "الإلتزام أو التفسير".

إستنتاج٤٤ إستنتج المجلس بأن الإعفاء المتعلق "بتفادي الأضرار التنافسية" سيكون غير مناسب لأنه سيوفر وسيلة لعدم الإلتزام الواسع بهذا المعيار. وأشار المجلس إلى أن المنشآت لن تعاني على الأرجح من الأضرار التنافسية من الإفصاحات المطلوبة حيث أن معظم المنافسين يملكون مصادر للحصول على معلومات مفصلة حول منشأة معينة غير بياناتها المالية.

إستنتاج٤٥ علّق المجيبون أيضاً على أن متطلبات هذا المعيار ستقلل من أهمية الشركات المدرجة الصغيرة مقارنة بالشركات غير المدرجة التي تقع خارج نطاق هذا المعيار. وأوضح المجلس بأن ليس من إختصاصه النظر في المزايا/ المساوئ المختلفة لإدراج المنشأة.

تبني مصطلح "غير ممكن"

إستنتاج٤٦ عبر بعض المجيبون على مسودة العرض ٨ عن قلقهم بأنه سابقاً كان يسمح للمنشآت بعدم إعطاء إفصاحات على نطاق المنشأة حول المنتجات والخدمات والمناطق الجغرافية إذا "....كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً". وأشاروا إلى أن الاختبار الذي ينبغي تطبيقه على عدم الإفصاح هو عدم إمكانية الحدوث كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالي*ة".

إستنتاج٤٧ أشار المجلس إلى أن الصياغة في مسودة العرض٨ تضمن تحقيق المقاربة مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١. وسيغير إستخدام مصطلح "غير ممكن" كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ١ المتطلب وسيؤدي إلى حياد عن بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١. لذلك قرر المجلس الإحتفاظ بصياغة مسودة العرض٨.

الإفصاحات على نطاق المنشأة

معلومات جغرافية

إستنتاج٤٨ يقتضي هذا المعيار بأن تفصح المنشأة عن المعلومات الجغرافية حول الأصول غير المتداولة بإستثناء بنود محددة. وبحث المجلس في تعليقات أبداها بعض المجيبون ممن أيدوا الإفصاح على أساس كل دولة على حدة، وتعليقات لمجيبين آخرين طلبوا فيها الإفصاح عن بنود معينة من المعلومات الجغرافية، وتعليقات البعض الذين أبدوا تحفظات حول المتطلب المقترح المتعلق بإفصاح عن بلد الإقامة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٤٩ طالب تحالف بين ما يزيد عن ٣٠٠ مؤسسة من أكثر من ٥٠ دولة يعرف باسم "حملة انشر ما تقوم بدفعه" بأن يتم توسيع نطاق هذا المعيار ليطلب إفصاحاً إضافياً على أساس كل دولة على حدة. وسيكون الهدف من هذا الإفصاح الإضافي تشجيع شفافية أكبر في إدارة المبالغ التي تدفعها قطاعات النفط والغاز والتعدين للحكومات في الدول النامية أو الإنتقالية التي تعتبر غنية بالموارد. وتتلخص وجهة نظر رعاة الحملة في أن نشر دفعات محددة تقدمها تلك الشركات للحكومات يصب في مصلحة كافة مستخدمي البيانات المالية.

إستنتاج٥٠ بما أن هذا المعيار يتم إعداده ضمن مشروع مقاربة قصير الأجل بحيث ينسجم مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١، قرر المجلس بأن هذا المعيار لا ينبغي أن يتناول القضايا التي أثارتها حملة "انشر ما تقوم بدفعه" المتعلقة بالإفصاحات على أساس كل دولة على حدة. إذ يعتقد المجلس بأن هذه القضايا تستحق المزيد من النقاش مع الجهات التي تشترك حالياً في قضايا مماثلة، مثل الأمم المتحدة ومجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وصندوق النقد الدولي والبنك الدولي وبنوك التنمية الإقليمية ومنتدى الاستقرار المالي.

الإعفاء من الإفصاحات على نطاق المنشأة

إستنتاج٥١ إقترح العديد من المجيبين إفصاحات جغرافية مختلفة عن تلك المقترحة في مسودة العرض٨. على سبيل المثال، فضل البعض إجراء الإفصاحات حسب المناطق الجغرافية بدلاً من إجرائها حسب الدولة، بينما فضل آخرون الإفصاح الجغرافي عن الأرباح أو الخسائر بالإضافة إلى الأصول غير المتداولة. بينما كانت وجهة نظر البعض بأنه ينبغي القيام بالإفصاحات حول الأصول المتداولة وغير المتداولة. ونصح مجيبون آخرون بضرورة الإفصاح عن الأصول المالية بالإضافة إلى الأصول غير المتداولة. وعبر بعض المجيبون عن وجهة النظر التي تتلخص في أنه لا ينبغي طلب الإفصاح عن الأصول غير المتداولة إذا لم تكن تلك المبالغ تُراجع من قبل صانع القرار التشغيلي الرئيسي.

إستنتاج٥٢ قرر المجلس لدى صياغة مسودة العرض٨ تبني المتطلبات الواردة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١. وتعرض الفقرات ١٠٤-١٠٧ من أساس الإستنتاجات حول بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ السبب الأساسي وراء الإفصاحات الجغرافية المطلوبة.

إستنتاج٥٣ ولم تدعم ردود المستخدمين بشكل واسع أياً من الإفصاحات البديلة المقترحة. وأشار المجلس إلى أن المنشآت التي ترغب في إعطاء معلومات إضافية لها حرية القيام بذلك. لذلك إستنتج المجلس أنه لا ينبغي تغيير متطلب الإفصاح المقتبس من بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١.

بلد الإقامة

إستنتاج٥٤ أكد بعض المجيبون على أن الإفصاحات المتعلقة ببلد الإقامة كانت غير مناسبة للعديد من المنشآت. وعبروا عن وجهة نظرهم التي تتلخص في أن هذه المعلومات ستكون مناسبة عند أداء جزء كبير من الأعمال التجارية الخاصة بالمنشأة في بلد إقامتها. إلا أنهم أشاروا إلى أنه في العديد من الحالات يمثل بلد الإقامة نسبة صغيرة من الأعمال التجارية الخاصة بالمنشأة وفي هذه الحالات ستكون المعلومات المطلوبة غير مناسبة. وبالإضافة إلى ذلك فقد ناقشوا بأن بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ قد صمم من أجل المنشآت القائمة في الولايات المتحدة والتي يعتبر "بلد

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إقامتها" هو بحد ذاته منطقة جغرافية هامة. وإقترح هؤلاء المجيبون بأنه ينبغي طلب الإفصاحات حول بلد النشاطات الرئيسية.

إستنتاج٥٥ يقتضى هذا المعيار إجراء إفصاحات حول أي دولة تعتبر هامة بحد ذاتها. وأشار المجلس إلى أن تحديد بلد النشاطات الرئيسية قد يكون صعباً وغير موضوعي. وعليه، قرر المجلس ألا يتطلب من المنشآت تحديد بلد النشاطات الرئيسية.

المجموع الفرعي للأصول الملموسة غير المتداولة

إستنتاج٥٦ أبرزت الفقرتان ١٤ و١٥ في أساس الإستنتاجات حول مسودة العرض٨ إختلافاً محتملاً عن بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١. ويقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ الإفصاح عن "الأصول المعمرة" بإستثناء الأصول غير الملموسة، بينما إقترحت مسودة العرض٨ الإفصاح عن "الأصول غير المتداولة" بما في ذلك الأصول غير الملموسة. وأعاد المجلس النظر فيما إذا كان ينبغي أن يقتضي هذا المعيار الإفصاح عن المجموع الفرعي للأصول الملموسة غير المتداولة وذلك بما يصب في تحقيق المقاربة.

إستنتاج٥٧ إستنتج المجلس بأن الإفصاح المنفصل غير ضرورياً عن المجموع الفرعي للأصول الملموسة غير المتداولة وذلك على أساس أن المنفعة المتراكمة لا تبرر مثل هذا الإفصاح. ومع ذلك، أشار المجلس إلى أن المنشآت التي ترغب في تقديم تلك المعلومات لها حرية القيام بذلك.

معلومات حول كبار العملاء

إستنتاج٥٨ إقترحت مسودة العرض٨، فيما يتعلق بالإفصاحات عن كبار العملاء، بأنه ينبغي التعامل مع مجموعة من المنشآت التي يعرف بأنها تقع تحت سيطرة مشتركة كعميل واحد. وأشار بعض المجيبون إلى أن هذا الأمر قد يكون صعباً عندما تكون هذه المنشآت خاضعة لسيطرة الدولة. وأشار المجلس إلى أنه كان يدرس العروض المقترحة لتعديل معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "*الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة*" فيما يتعلق بالمنشآت المسيطر عليها من قبل الدولة، وقد ينتج عن هذه المقترحات تعديل لاحق على المعيار المتعلق بإعداد تقارير حول القطاعات. وفي غضون ذلك قرر المجلس أن يقتضي ضمن هذا المعيار بضرورة أن يتم التعامل مع الحكومة (سواء كانت وطنية أم رسمية أم إقليمية أم محلية أو أجنبية) والمنشآت التي تعلم المنشأة المعدة للتقارير المالية بأنهما تخضعان لسيطرة تلك الحكومة كعميل واحد. ويجعل المتطلبات المتعلقة بالمنشآت المسيطر عليها من قبل الحكومة هي نفس المتطلبات المتعلقة بالمنشآت المسيطر عليها من قبل جهة خاصة.

المعلومات المالية المرحلية

إستنتاج٥٩ قرر المجلس بأنه ينبغي تعديل التغيرات على معيار المحاسبة الدولي ٣٤ "*التقارير المالية المرحلية*" المقترحة في مسودة العرض ٨ لتوضيح أن الإفصاح المرحلي عن المعلومات حول بنود ربح أو خسارة القطاع يطلب فقط في حال كانت المبالغ المحددة مشمولة في قياس ربح أو خسارة القطاع الذي يراجعه صانع القرار التشغيلي الرئيسي. وقد توصل المجلس إلى هذا الإستنتاج لأنه لاحظ أن مثل هذا الإفصاح متوافق مع المنهج الإداري.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الفروقات بين هذا المعيار وبيان معايير المحاسبة المالية ١٣١

إستنتاج٦٠ قام المجلس أثناء صياغة هذا المعيار بتضمين الإختلافات التالية عن بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١:-

(أ) تشير *الإرشادات حول تطبيق البيان ١٣١* التابعة لمجلس معايير المحاسبة المالية إلى أن موظفي مجلس معايير المحاسبة المالية يعتقدون بأن "الأصول المعمرة"، كما هي مستخدمة في الفقرة ٣٨ من البيان ١٣١، تدل ضمناً على الأصول النقدية التي لا يمكن إلغاؤها بسهولة، الأمر الذي يبدو بأنها تستثني الأصول غير الملموسة. وتتضمن الأصول غير المتداولة في هذا المعيار الأصول غير الملموسة (أنظر الفقرتين "إستنتاج٥٦" و "إستنتاج٥٧").

(ب) لا يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ الإفصاح عن قياس إلتزامات القطاع، بينما يقتضي هذا المعيار الإفصاح عن إلتزامات القطاع في حال تقديم هذا القياس إلى صانع القرار التشغيلي الرئيسي بشكل منتظم (أنظر الفقرات "إستنتاج٣٦-إستنتاج٣٨").

(ج) يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ من المنشأة التي يكون تنظيمها على شكل مصفوفة أن تحدد القطاعات التشغيلية على أساس المنتجات والخدمات. ويقتضي هذا المعيار بأن تحدد هذه المنشأة القطاعات التشغيلية بالرجوع إلى المبدأ الأساسي في هذا المعيار (أنظر الفقرة "إستنتاج٢٧").

الأحكام الإنتقالية

إستنتاج٦١ بموجب أحكامه الإنتقالية، لم يطلب تطبيق بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ على البيانات المالية المرحلية في السنة الأولى من التطبيق. ومع ذلك كانت المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترات المرحلية في السنة الأولى للتطبيق مطلوبة في السنة الثانية للتطبيق. وفسر أساس الإستنتاجات حول بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ أن السبب وراء هذه المتطلبات الإنتقالية أن بعض المعلومات التي يقتضى الإبلاغ عنها فيما يتعلق بالفترات المرحلية تعتمد على المعلومات المبلّغ عنها في البيانات المالية السنوية الأكثر حداثة. حيث لن تكون المعلومات القطاعية المرحلية ذات معنى دون وجود مجموعة كاملة من المعلومات القطاعية السنوية التي تُستخدم كمقارنة وتوفر فهماً للأساس الذي قدمت هذه المعلومات بناءاً عليه.

إستنتاج٦٢ لم يوافق المجلس على النص الإنتقالي المتعلق بالبيانات المالية المرحلية الواردة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١. وأشار المجلس إلى أن هذا المعيار لن يكون ساري المفعول حتى ٢٠٠٩، الأمر الذي يمنح المنشآت وقتا كافيا لإعداد نفسها. وعلاوة على ذلك كان المجلس على علم بأن بعض المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى قد ترغب بعرض معلومات مقارنة وفقاً لهذا المعيار بدلاً من معيار المحاسبة الدولي ١٤.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الآراء المعارضة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨

معارضة جيلبيرت جيلارد وجيمس جيه ليسينرينج

آراء١ عارض السادة جيلارد وليسينرينج إصدار هذا المعيار لأنه لا يقتضي الإفصاح عن قياس محدد لأرباح أو خسائر القطاع ولا يقتضي أن يكون قياس الأرباح أو الخسائر المبلّغ عنها متوافقاً مع نسب الأصول إلى القطاعات المشمولة في التقارير المالية.

آراء٢ يسمح هذا المعيار، من خلال عدم تحديد أرباح أو خسائر القطاع، بالإبلاغ عن أي مقياس لأرباح أو خسائر القطاع طالما أن صانع القرار التشغيلي الرئيسي يقوم بمراجعة ذلك المقياس. ولا ينبغي تضمين بنود الإيراد والمصروف التي تنسب مباشرة لقطاع ما في الأرباح أو الخسائر المبلّغ عنها لذلك القطاع، كما أنه لا يطلب تخصيص بنود غير منسوبة بشكل مباشر لأي قطاع معين. ويعتقد السادة جيلارد وليسينرينج بأن هذا المعيار ينبغي أن يقتضي تضمين المبالغ المتكبدة بشكل مباشر من قبل قطاع معين أو المبالغ المنسوبة مباشرة إليه في أرباح أو خسائر ذلك القطاع، وأن يكون مقياس أرباح أو خسائر القطاع متوافقاً مع نسب الأصول إلى القطاع.

آراء٣ يدعم السادة جيلارد وليسينرينج الإفصاح عن المعلومات لتمكين مستخدمي البيانات المالية من تقييم نشاطات المنشأة والبيئة الإقتصادية التي تعمل فيها. إلا أنهما يعتقدان بأن هذا المعيار لن يحقق هذا الهدف، حتى بعد القيام بالإفصاحات المطلوبة والمطابقة مع البيانات المالية السنوية الخاصة بالمنشأة، لأنه لا يحدد أرباح أو خسائر القطاع ولا يتطلب أن تُنسب الأصول والأرباح أو الخسائر للقطاعات بشكل منتظم.

آراء٤ يدعم السادة جيلارد وليسينرينج المنهج الإداري في تحديد القطاعات المشمولة في التقارير المالية وطلبا الإفصاح عن معلومات قطاعية مختارة في التقارير المالية المرحلية. إلا أنهما يعتقدان بأنه ينبغي الإحتفاظ بتعريف إيرادات ومصاريف ونتائج وأصول وإلتزامات القطاع في الفقرة ١٦ من معيار المحاسبة الدولي ١٤ "*تقديم التقارير حول القطاعات*" في هذا المعيار وتطبيقه على القطاعات المحددة من خلال المنهج الإداري. كما يعتقدان بأن إعداد التقارير الخارجية المناسبة حول المعلومات القطاعية ينبغي ألا يسمح بإستخدام إجراءات غير منصوص عليها في مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً لأنها قد تضلل المستخدم.

آراء٥ ويعتقد السادة جيلارد وليسينرينج أيضاً بأن التغييرات عن معيار المحاسبة الدولي ١٤ لا يبررها تحقيق المقاربة مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. ويعد معيار المحاسبة الدولي ١٤ معيار إفصاح، ولذلك لا يؤثر على مطابقة مبالغ هذا المعيار مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً، رغم أن الإفصاح الإضافي عما هو مطلوب حالياً بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٤ قد يكون مطلوباً للإلتزام بمبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

الملحق أ

الفقرات

المعلومات العامة وأساس إستنتاجات مجلس معايير
المحاسبة المالية الأمريكي حول بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١

المقدمة	**٤١**
معلومات عامة	**٥٦-٤٢**
تعريف القطاعات التشغيلية في المنشأة	**٨٠-٥٧**
القطاعات المشمولة في التقارير المالية	٧٢-٧١
تجميع القطاعات التشغيلية المماثلة	٧٤-٧٣
العتبات الكمية	٧٨-٧٥
المنشآت المدمجة رأسياً	٨٠-٧٩
المبادئ المحاسبية والتخصيصات	**٩١-٨١**
المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها حول القطاعات	**١٠٠-٩٢**
معلومات الفترة المرحلية	٩٩-٩٨
إعادة بيان المعلومات المبلّغ عنها سابقاً	١٠٠
إفصاحات على نطاق المنشأة	**١٠٨-١٠١**
معلومات حول المنتجات والخدمات	١٠٣
معلومات حول المناطق الجغرافية	١٠٧-١٠٤
معلومات حول كبار العملاء	١٠٨
الأضرار التنافسية	**١١١-١٠٩**
إعتبارات التكاليف والمنافع	**١١٤-١١٢**
قابلية التطبيق على المنشآت غير العامة والمنظمات غير الربحية	**١١٨-١١٥**
تاريخ النفاذ والإنتقال	**١٢٠-١١٩**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعلومات العامة وأساس الإستنتاجات فيما يخص مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي حول بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١

المقدمة

٤١. يلخص هذا الملحق الإعتبارات الهامة بالنسبة لأعضاء المجلس في التوصل إلى الإستنتاجات في هذا البيان. ويتضمن أسباب قبول مناهج معينة ورفض أخرى. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

معلومات عامة

٤٢. تم إصدار بيان مجلس معايير المحاسبة المالية ١٤ *"تقديم التقارير المالية حول قطاعات منشأة الأعمال"* في عام ١٩٧٦. وإقتضى ذلك البيان أن تقوم منشآت الأعمال بالإبلاغ عن المعلومات القطاعية بناءاً على أساسين: حسب القطاع وحسب المنطقة الجغرافية، كما إقتضى الإفصاح عن معلومات حول مبيعات الصادرات وكبار العملاء.

٤٣. إستنتج المجلس في الوقت الذي أصدر فيه البيان ١٤ بأن المعلومات حول عناصر المنشأة والمنتجات والخدمات التي تقدمها وعملياتها الخارجية وكبار عملائها هي معلومات مفيدة لفهم المنشأة ككل وإتخاذ قرارات بشأنها. ويلاحظ مستخدمو البيانات المالية بأن تقييم دلائل التدفقات النقدية المستقبلية هو العنصر المركزي في الإستثمار وقرارات الإقراض. ويقتضي تقييم هذه الدلائل تقييم الشكوك التي تحيط بتوقيت ومقدار التدفقات النقدية المتوقعة للمنشأة والتي تؤثر بدورها على التدفقات النقدية المحتملة للمستثمر أو الدائن. كما يلاحظ المستخدمون بأن هذه الشكوك تنتج جزئياً عن عوامل تتعلق بالمنتجات والخدمات التي تقدمها المنشأة والمناطق الجغرافية التي تعمل فيها.

٤٤. ذكرت جمعية إدارة الإستثمار والبحوث في تقريرها التفصيلي الصادر في عام ١٩٩٣ بعنوان *"إعداد التقارير المالية في التسعينات وما بعد ذلك"* بأن:-

> [بيانات القطاع] تعتبر حيوية وأساسية وجوهرية ولا غنى عنها وضرورية في عملية تحليل الإستثمارات. ويحتاج المحللون إلى معرفة وفهم كيف يكون سلوك العناصر المتنوعة لمنشأة متعددة الأوجه من ناحية إقتصادية. إن وجود عضو ضعيف واحد في المجموعة شبيه بوجود جزء فاسد من حبة الفاكهة، حيث يمكن أن يؤثر بشكل سلبي على كامل المجموعة. وحتى في غياب الضعف، ستولد قطاعات مختلفة تيارات غير مماثلة من التدفقات النقدية ترتبط بها مخاطر متفاوتة وتؤدي إلى إيجاد قيم إستثنائية. ولذلك، لا توجد أي طريقة معقولة للتنبؤ بالمبالغ الإجمالية أو توقيت أو مخاطر التدفقات النقدية المستقبلية لمنشأة كاملة دون القيام بالتجزئة. وهناك إختلاف قليل حول الفائدة التحليلية للبيانات المالية المجزئة. [الصفحتان ٥٩ و ٦٠].

٤٥. وعلى مر السنين، طالب المحللون الماليون دائماً بتجزئة البيانات المالية بدرجة أكبر مما هو ممارس حالياً. وقال العديد من المحللين أنهم وجدوا البيان ١٤ مفيداً ولكنه غير ملائم. وشددت جمعية إدارة الإستثمار والبحوث في تقريرها التفصيلي الصادر في عام ١٩٩٣ على أنه:-

> يوجد إتفاق بين أعضاء جمعية إدارة الإستثمار والبحوث بأن المعلومات القطاعية أساسية تماماً في عملهم. وهناك أيضاً إتفاق عام بينهم بأن معيار إعداد التقارير المالية حول القطاعات حالياً، وهو معيار المحاسبة المالية رقم ١٤، غير ملائم. ولقد أكد عمل لجنة فرعية تابعة [للجنة سياسة المحاسبة المالية] مؤخراً بأن أغلبية المحللين يبحثون عن البيانات القطاعية الربع سنوية، ويستخدمونها حيث تكون متاحة. [صفحة 0]

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٤٦. نشر المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين في أغسطس ١٩٩٢ دراسة بحثية بعنوان "*إعداد التقارير المالية للقطاعات*". كما تم نشر التقرير البحثي الخاص بمجلس معايير المحاسبة المالية "*إعداد التقارير حول المعلومات المجزئة*" في فبراير ١٩٩٣. ووافق مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة التابع للمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين في مارس ١٩٩٣ على متابعة مشاريعهم بشكل مشترك.

٤٧. أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية بالاشتراك مع مجلس معايير المحاسبة في مايو عام ١٩٩٣ دعوة لإبداء الملاحظات بعنوان "*إعداد التقارير حول المعلومات المجزئة من قبل منشآت الأعمال*". وحددت هذه الدعوة لإبداء الملاحظات قضايا معينة تتعلق بالإفصاح عن معلومات حول القطاعات وحثت على إبداء الملاحظات حول هذه القضايا وطلبت من القراء تحديد قضايا أخرى. وإستلم المجلسان ١٢٩ رسالة تعليق من مجيبين أمريكيين وكنديين.

٤٨. في أواخر عام ١٩٩٣، شكّل مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة المجموعة الإستشارية حول الإفصاحات المجزئة لتعمل على تقديم المشورة والدعم لكلا المجلسين في جهودهما لتحسين الإفصاحات المجزئة. ويتكون أعضاء المجموعة من مصدري البيانات المالية والمدققين والمحللين الماليين والأكاديميين من الولايات المتحدة وكندا. وفي يناير عام ١٩٩٤، بدأ كل من مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة بمناقشة التغييرات التي أجريت على البيان ١٤ *ودليل المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين* الجزء ١٧٠٠ *"المعلومات المجزئة"*. وإجتمع المجلسان مع محللي ومعدي البيانات المالية وتم حثهم على إبداء وجهات نظرهم بشكل فعال حول التحسينات التي يمكن إجراؤها على المتطلبات الحالية لتقديم التقارير حول القطاعات. كما ناقش أعضاء وموظفو مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الإفصاحات المجزئة في إجتماعات لعدة مجموعات من المحللين، بما في ذلك لجنة سياسة المحاسبة المالية التابعة لجمعية إدارة الإستثمار والبحوث.

٤٩. في عام ١٩٩٩، شكّل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العامين لجنة خاصة حول إعداد التقارير المالية (اللجنة الخاصة) لتقديم توصيات من أجل تحسين مدى ملائمة وفائدة إعداد التقارير حول الأعمال. وشكّلت اللجنة الخاصة- التي تتألف من مدققي ومعدي البيانات المالية- مجموعات عمل مركز تتكون من محللي إئتمان ومحللي حقوق ملكية من أجل المساعدة في صياغة توصياتها. وأصدرت اللجنة الخاصة تقريرها *"تحسين إعداد التقارير حول الأعمال- التركيز على حاجات العميل"*، في عام ١٩٩٤. وأورد هذا التقرير تحسينات على الإفصاح عن معلومات قطاع الأعمال على أنها أولى توصياته حيث تضمن التعليق التالي:-

> ... بالنسبة للمستخدمين الذين يحللون شركة تشترك في أعمال متنوعة، غالباً ما تكون المعلومات المالية حول قطاعات الأعمال بنفس أهمية المعلومات حول الشركة ككل. ويقترح المستخدمون بأن تولي الجهات الواضعة للمعايير الأولوية القصوى لتحسين تقديم التقارير حول القطاعات بسبب أهميتها في عملهم وللمشكلات الملحوظة في طريقة إعداد التقارير الحالية حول المعلومات القطاعية. [الصفحة ٦٨].

٥٠. أدرج تقرير اللجنة الخاصة من بين التحسينات المطلوبة الأكثر أهمية ما يلي:-

(أ) الإفصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية المرحلية

(ب) عدد أكبر من القطاعات لبعض المنشآت

(ج) معلومات أكثر حول القطاعات

(د) التجزئة التي تنسجم مع تقارير الإدارة الداخلية

(هـ) توافق المعلومات القطاعية مع الأجزاء الأخرى في تقرير سنوي معين.

ولقد تم تقديم توصيات مماثلة في كل سنة من السنوات العشرين الماضية فيما يتعلق بعمليات تقييم إعداد تقارير الشركات التي أجرتها جمعية إدارة الإستثمار والبحوث.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٥١. وقد توصل المجلسان إلى إستنتاجات غير نهائية حول منهج معين في تقديم التقارير حول القطاعات مختلف جوهرياً عن المنهج المطبق في البيان ١٤ والجزء ١٧٠٠. وفيما يلي الخصائص الرئيسية للمنهج الجديد: (أ) ستُقدم معلومات حول قطاعات المنشأة التي تماثل هيكل التنظيم الداخلي للمنشأة، أي حول الأقسام أو الدوائر أو الشركات التابعة أو غيرها من الوحدات الداخلية التي يستخدمها صانع القرار التشغيلي الرئيسي لإتخاذ قرارات تشغيلية وتقييم أداء المنشأة، (ب) ستخصص مبالغ معينة للقطاعات فقط في حال كانت مخصصة في تقارير مستخدمة من قبل صانع القرار التشغيلي الرئيسي من أجل تقييم أداء القطاع، و(ج) ستكون السياسات المحاسبية المستخدمة لإصدار المعلومات المجزئة هي نفس المعلومات المستخدمة في التقارير التي يستعملها صانع القرار التشغيلي الرئيسي في تخصيص الموارد وتقييم أداء القطاع.

٥٢. في فبراير عام ١٩٩٥، وزع موظفو مجلس معايير المحاسبة المالية وموظفو مجلس معايير المحاسبة ورقة بحث بعنوان "الإستنتاجات غير النهائية حول إعداد التقارير للقطاعات" (الإستنتاجات المؤقتة) على محللين مختارين في مجال الأوراق المالية وفريق عمل عمليات التوحيد والأمور ذات العلاقة التابع لمجلس معايير المحاسبة المالية والمجموعة الإستشارية حول الإفصاحات المجزئة وفريق عمل القضايا الناشئة التابع لمجلس معايير المحاسبة المالية والمجلس الاستشاري حول معايير المحاسبة المالية وقائمة الشركات الزميلة لمجلس معايير المحاسبة[٢] وأعضاء المنظمات التمثيلية التي تعمل بإنتظام مع المجالس. كما تم الإعلان عن ورقة البحث في منشورات مجلس معايير المحاسبة المالية والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين وأرسلت إلى أي شخص طلب نسخة عنها. وناقش أعضاء المجلس والموظفون الإستنتاجات المؤقتة مع عدة مجموعات تتكون من محللين ومعدين. وتم إستلام حوالي ٨٠ رسالة تعليق من مجيبين أمريكيين وكنديين.

٥٣. وفي يناير عام ١٩٩٦، أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة مسودات عرض متطابقة تقريباً "*الإبلاغ عن المعلومات المجزئة حول منشآت الأعمال*". وإستلم مجلس معايير المحاسبة المالية ٢٢١ رسالة تعليق في حين إستلم مجلس معايير المحاسبة ٧٣ رسالة إستجابة على مسودات العرض. وتم إجراء اختبار ميداني للمقترحات في مارس عام ١٩٩٦. وتم عقد إجتماع عام في تورنتو في أكتوبر عام ١٩٩٦ لمناقشة النتائج والأمور المهمة مع المشاركين في الاختبار الميداني. وحضرت أطراف معنية أخرى إجتماعاً عاماً عقد في نوروك في أكتوبر عام ١٩٩٦ لمناقشة ما يساورهم من قلق حول المقترحات في مسودات العرض. وقرر مجلس معايير المحاسبة المالية أنه قد يتوصل إلى قرار مبني على معلومات موثوقة فيما يتعلق بالمشروع دون عقد جلسة استماع عامة.

٥٤. تبادل كل من مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة المعلومات في سياق إعادة مداولة المقترحات المشمولة في مختلف مسودات العرض. وحضر أعضاء مجلس معايير المحاسبة وموظفو المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين إجتماعات مجلس معايير المحاسبة المالية، كما حضر أعضاء وموظفو مجلس معايير المحاسبة المالية إجتماعات مجلس معايير المحاسبة في أواخر عام ١٩٩٦ وفي عام ١٩٩٧ لمناقشة القضايا التي أثارها المجيبون. وتوصل كلا المجلسين إلى إتفاق حول كافة القضايا الجوهرية من أجل إيجاد نفس المعايير تقريباً في تقديم التقارير حول القطاعات في الولايات المتحدة وكندا. وناقش أعضاء المجموعة الإستشارية حول إفصاحات القطاع (المعروفة سابقاً بالمجموعة الإستشارية حول الإفصاحات المجزئة) مسودة قسم المعايير في مارس عام ١٩٩٧.

٥٥. أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر عام ١٩٩٥ مسودة عرض لمعيار محاسبة دولي مقترح قد يحل محل معيار المحاسبة الدولي ١٤ بعنوان "*إعداد المعلومات المالية حسب القطاعات*". ورغم أن العديد من أحكامها مماثلة للأحكام المنصوص عليها في مسودات عرض مجلس معايير

[٢] تعرف الشركات الزميلة بأنها أفراد أو مؤسسات تُعنى بشكل خاص بقضايا إعداد التقارير المالية والتي تطوعت لتقديم رد فعل خارجي على مواقف مجلس معايير المحاسبة في مرحلة مبكرة من مباحثات مجلس معايير المحاسبة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة، إلا أن إقتراح لجنة معايير المحاسبة الدولية يعتمد على أهداف مختلفة وهو مختلف عن مسودات العرض تلك. وقد شارك أحد أعضاء اللجنة التوجيهية للقطاعات التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في إجتماعات مجلس معايير المحاسبة المالية أثناء إعادة المشاورات حول مسودة العرض، كما شارك أعضاء مجلس معايير المحاسبة المالية في إجتماعات اللجنة التوجيهية للقطاعات التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية. وقد شجع العديد من المجيبين على مسودات العرض كل من مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة على العمل معا على نحو وثيق لتحقيق معايير مماثلة لتقديم التقارير حول القطاعات. وتتوقع لجنة معايير المحاسبة الدولية أن تصدر معياراً يتعلق بتقديم التقارير حول القطاعات لاحقاً في عام ١٩٩٧. وعلى الرغم من إحتمالية وجود فروقات بين متطلبات لجنة معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بتقديم التقارير حول القطاعات ومتطلبات هذا البيان، إلا أن كلا المجلسين يتوقعان أنه من الممكن إعداد مجموعة واحدة من المعلومات القطاعية تلتزم بمتطلبات لجنة معايير المحاسبة الدولية ومتطلبات هذا البيان في الوقت ذاته.

٥٦. يتناول هذا البيان القضايا الرئيسية التالية:-

(أ) ما هو الأساس المناسب لتحديد القطاعات؟

(ب) ما هي السياسات المحاسبية والتخصيصات التي ينبغي إستخدامها؟

(ج) ما هي بنود المعلومات التي ينبغي الإبلاغ عنها؟

(د) هل يتعين الإبلاغ عن المعلومات القطاعية في البيانات المالية الموجزة للفترات المرحلية؟

تحديد القطاعات التشغيلية في المنشأة

٥٧. إستنتج المجلس بأن *منهج الصناعة* في الإفصاحات عن القطاع في البيان ١٤ لم يكن يوفر المعلومات المطلوبة من قبل مستخدمي البيانات المالية وأن الإفصاح عن المعلومات المجزئة ينبغي أن يعتمد على القطاعات التشغيلية. ويعرف هذا البيان القطاع التشغيلي بأنه أحد عناصر المنشأة (أ) التي تشارك في نشاطات تجارية قد تجني منها إيرادات وتتكبد مصاريف، (ب) التي يتم مراجعة نتائجها التشغيلية بإنتظام من قبل صانع القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة من أجل إتخاذ قرارات حول الموارد التي ستخصص للقطاع وتقييم أداء القطاع، و (ج) التي تتوفر معلومات مالية منفصلة بشأنها.

٥٨. انتقد التقرير التفصيلي الصادر عن جمعية إدارة الإستثمار والبحوث عام ١٩٩٣ وتقرير اللجنة الخاصة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العامين منهج قطاع الصناعة في الإبلاغ عن المعلومات القطاعية. وتضمن التقرير التفصيلي الخاص بجمعية إدارة الإستثمار والبحوث ما يلي:

> يقتضي معيار المحاسبة المالية ١٤ الإفصاح عن معلومات خط الأعمال المصنفة حسب "القطاع الصناعي". إن تعريف هذا المعيار للقطاع غير محدد بالضرورة حيث أن هناك العديد من المشكلات العملية لدى تطبيق ذلك التعريف على مختلف منشآت الأعمال التي تعمل تحت ظروف متفاوتة. وقد استغلت العديد من المنشآت ناحية الضعف تلك في معيار المحاسبة المالية ١٤ لتلاءم أغراض إعداد التقارير المالية الخاصة بها. ونتيجة لذلك وجدنا واحدة من الشركات العشر الكبرى في الدولة تقوم بالإبلاغ عن كافة عملياتها على أنها موجودة في قطاع صناعي واحد محدد بشكل واسع. [صفحة ٦٠]

ذكر تقرير اللجنة الخاصة أن "[مستخدمي البيانات المالية] يعتقدون بأن العديد من الشركات تقوم بتحديد القطاعات الصناعية على نطاق واسع جداً فيما يخص إعداد التقارير حول الأعمال وبذلك تقوم بالإبلاغ عن قطاعات صناعية قليلة جداً" (صفحة ٦٩).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٥٩. كما ذكر تقرير اللجنة الخاصة التابعة لجمعية إدارة الإستثمار والبحوث بأن "الوسيلة الرئيسية لتحسين إعداد التقارير حول القطاع الصناعي ينبغي أن يكون من خلال تحقيق التوافق بين إعداد التقارير حول الأعمال وإعداد التقارير الداخلية" (صفحة ٦٩)، وأوصى التقرير التفصيلي الصادر عن جمعية إدارة الإستثمار والبحوث عام ١٩٩٣ بما يلي:-

> ...ينبغي إعطاء الأولوية لإعداد وتعميم المعلومات المالية التي تعكس وتبلّغ عن عمليات منشآت محددة. وإذا تمكنا من الحصول على تقارير تبين تفاصيل كيفية تنظيم وإدارة شركة أعمال واحدة، فإننا نتحمل مسؤولية أكبر للقيام بمقارنات مفيدة بين هذه المعلومات والمعلومات المختلفة الخاصة بالشركات الأخرى التي تنفذ أعمالها بطريقة مختلفة. [الصفحتان ٦٠ و٦١]

وافق كافة المستخدمين تقريباً والعديد من الجهات الأخرى ممن إجابوا على مسودة العرض أو ممن إجتمعوا مع أعضاء المجلس والموظفين على أن تحديد القطاعات على أساس هيكل التنظيم الداخلي للمنشأة سيؤدي إلى معلومات أفضل. وقالوا بأنه لن يكون من المحتمل أن تبلّغ المنشآت عن معلومات أكثر تفصيلاً فحسب، بل ستكون معرفة الهيكل التنظيم الداخلي للمنشأة ذات قيمة بحد ذاتها لأنها تسلط الضوء على المخاطر والفرص التي تعتقد الإدارة بأنها هامة.

٦٠. إن للقطاعات التي تعتمد على هيكل التنظيم الداخلي للمنشأة ثلاث مزايا أخرى هامة على الأقل. أولاً، إن القدرة على رؤية المنشأة "من خلال عيون الإدارة" تعزز قدرة المستخدم على التنبؤ بأفعال أو ردود أفعال الإدارة التي يمكن أن تؤثر بشكل كبير على دلائل التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة. ثانياً، بما أنه يتم إعداد المعلومات حول هذه القطاعات لإستخدام الإدارة، ينبغي أن تكون التكلفة المتزايدة لتقديم معلومات من أجل إعداد التقارير الخارجية منخفضة نسبياً. ثالثاً، أظهرت الممارسات أن مصطلح صناعي هو مصطلح غير موضوعي. وينبغي أن تكون القطاعات التي تعتمد على هيكل داخلي قائم أكثر موضوعية.

٦١. علّقت جمعية إدارة الإستثمار والبحوث ومستخدمون آخرون أن المعلومات القطاعية تكون مفيدة بشكل أكبر إذا توافقت مع المعلومات التوضيحية التي تعرض في بند آخر من بنود التقرير السنوي. ولاحظوا أن القسم المتعلق بإستعراض الأعمال وخطاب الرئيس في التقرير السنوي يناقش عادة عمليات المنشأة على أساس يختلف عن أساس المعلومات القطاعية الوارد في ملاحظات البيانات المالية وقسم مناقشات وتحليلات الإدارة، والذي تقتضي قواعد هيئة الأوراق المالية بأن يتوافق مع المعلومات القطاعية المقدمة وذلك للإلتزام بالبيان ١٤. ويبدو أن هذا سيحدث إذا لم تكن المنشأة تدار بطريقة تنسجم مع الطريقة التي تحدد بها القطاعات بموجب متطلبات البيان ١٤. وينبغي أن تسهل التجزئة التي تعتمد على هيكل التنظيم الداخلي للمنشأة النقاش المستمر لنتائج القطاع المالية في التقرير السنوي للمنشأة.

٦٢. إعترض بعض المجيبون على مسودة العرض على المنهج الذي يتبناه المجلس لعدة أسباب. فقد لا تكون القطاعات التي تعتمد على هيكل التنظيم الداخلي للمنشأة قابلة للمقارنة بين المنشآت التي تشترك في نشاطات مماثلة كما قد لا تكون قابلة للمقارنة من سنة إلى أخرى لمنشأة مفردة. بالإضافة إلى ذلك، قد لا يتم تنظيم المنشأة على أساس المنتجات والخدمات أو المناطق الجغرافية، وبالتالي قد لا تكون قطاعات المنشأة قابلة للتحليل بإستخدام نماذج الاقتصاد الكلي. وأخيراً أكد البعض أنه طالما أن المنشآت منظمة بشكل استراتيجي، فإن المعلومات التي يتم الإبلاغ عنها قد لا تلحق أضراراً من الناحية التنافسية بالمنشأة التي تعد التقارير المالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٦٣. يقر المجلس بأن قابلية مقارنة المعلومات المحاسبية هو أمر هام. ويذكر ملخص الإستنتاجات الأساسية في بيان المفاهيم رقم ٢ الخاص بمجلس معايير المحاسبة المالية "*الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية*" بأن: "قابلية المقارنة بين المنشآت والإستمرار في تطبيق الأساليب على مر الوقت يزيد من القيمة المعلوماتية لمقارنات الفرص الإقتصادية المختلفة أو الأداء. وتعتمد أهمية المعلومات، لاسيما المعلومات الكمية، إلى حد بعيد على قدرة المستخدم على ربطها بمقياس معين." غير أن بيان المفاهيم ٢ يشير إلى وجود خطر:-

> إن تحسين قابلية المقارنة قد يتلف أو يضعف مدى الملائمة أو الموثوقية إذ كان ينبغي، لضمان قابلية المقارنة بين مقياسين، الحصول على أحدهما بطريقة يتأتي عنها معلومات أقل ملائمة أو أقل موثوقية. وقد تم تقديم أمثلة مبالغ فيها عبر التاريخ في بعض الدول الأوروبية حيث أصبح إستخدام رسوم بيانية موحدة للحسابات إلزامياً لمصلحة قابلية المقارنة بين الشركات لكن ذلك جاء على حساب مدى الملائمة وكثيراً ما جاء على حساب الموثوقية. وقد يؤثر ذلك النوع من التوحيد بشكل سلبي على قابلية مقارنة المعلومات إذا اخفت الفروقات الحقيقية بين المنشآت. [الفقرة ١١٦]

٦٤. كان المجلس قلقاً بأن القطاعات المحددة بإستخدام المنهج الوارد في البيان ١٤ قد يبدو أكثر مقارنة بين المنشآت مما هو عليه في الواقع. وتضمن البيان ١٤ ما يلي:

> قد تكون المعلومات المعدة بالإنسجام مع [البيان ١٤] ذات فائدة محدودة في مقارنة قطاع صناعي لمنشأة واحدة مع قطاع صناعي مماثل في منشأة أخرى (أي للمقارنة بين المنشآت). وتقتضي مقارنة القطاعات الصناعية في المنشآت وصفاً مفصلاً لأساس أو أسس التجزئة التي ينبغي أن تتبعها كافة المنشآت بالإضافة إلى مواصفات أساس محاسبة التحويلات بين القطاعات وأساليب تخصيص التكاليف المشتركة بين قطاعين أو أكثر. [الفقرة ٧٦]

٦٥. فسر البيان ١٤ سبب عدم اختيار المجلس وضع وصف مفصل لأسس التجزئة:-

> ...إن الإختلافات بين المنشآت في طبيعة عملياتها وفي مدى تشارك عناصر المنشأة في مرافق أو معدات أو مواد ومستلزمات أو أيدي عاملة مشتركة تجعل من غير الممكن وصف القواعد والإجراءات المفصلة للغاية التي يتوجب إتباعها من قبل كافة المنشآت. وعلاوة على ذلك، ...تعتبر الإختلافات في النظم المحاسبية لمنشآت الأعمال قيوداً عملية على درجة التحديد التي يمكن من خلالها وضع معايير المحاسبة المالية وإعداد التقارير فيما يخص المعلومات المجزئة. [الفقرة ٧٤]

وأقنعت هذه الإعتبارات ذاتها المجلس بعدم تبني متطلبات أكثر تحديداً في هذا البيان. حيث لن يكون من الممكن تحقيق الملائمة وقابلية المقارنة في جميع الأحوال، كما ينبغي أن تكون الملائمة هي المسألة الأكثر أهمية.

٦٦. أوصت اللجنة الخاصة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العامين وبعض المجيبون على مسودة العرض وجهات أخرى بأن يقتضي المجلس من المنشأة إستخدام أسلوب تجزئة بديل في إعداد التقارير الخارجية في حال لم يكن التنظيم الداخلي للمنشأة معتمداً على فروقات في المنتجات والخدمات أو المناطق الجغرافية. وأوصى بعضهم على وجه الخصوص بتبني المقترح الوارد في مسودة العرض الخاصة بلجنة معايير المحاسبة الدولية التي أشير إليها بالإجماع على أنها "شبكة الأمان". ويدعو منهج مسودة العرض الخاصة بلجنة معايير المحاسبة الدولية في تحديد القطاعات التشغيلية الرئيسية والثانوية إلى مراجعة تنظيم الإدارة للقطاعات، ولكن ينبغي تحديد القطاعات

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الرئيسية والثانوية إما على أساس المنتجات والخدمات ذات العلاقة أو على أساس المنطقة الجغرافية. ويعني هذا أنه، وبغض النظر عن تنظيم الإدارة، يجب تجميع القطاعات إما حسب المنتجات والخدمات ذات العلاقة أو حسب المناطق الجغرافية ويجب عرض مجموعة واحدة تمثل القطاعات الرئيسية ومجموعة أخرى تمثل القطاعات الثانوية.

٦٧. يدرك المجلس بأنه قد لا يتم تقسيم المنشأة إلى عناصر ذات منتجات وخدمات مماثلة أو مناطق جغرافية مماثلة لأغراض داخلية وأن بعض مستخدمي البيانات المالية قد عبروا عن رغبتهم في الحصول على معلومات منظمة على تلك الأسس. لكن وبدلاً من إستخدام أسلوب تجزئة بديل، الأمر الذي يدعو إلى مجموعات متعددة من المعلومات القطاعية في حالات عديدة، إختار المجلس أن يتطلب الإفصاح عن معلومات إضافية حول المنتجات والخدمات وحول المناطق الجغرافية لعمليات المنشأة ككل إذا كانت الإفصاحات الأساسية عن القطاع لا توفر ذلك.

٦٨. إن أحد أسباب عدم تحديد التجزئة وفقاً لأسس المنتجات والخدمات ذات العلاقة أو المنطقة الجغرافية ذات العلاقة فقط هو أنه من الصعب تحديد الظروف التي يطبق فيها أسلوب بديل يختلف عن منهج الإدارة بشكل منتظم. وقد لا تعتبر منشأة ذات خط إنتاج محدود نسبياً منتجين على أنهم مماثلين، بينما قد تعتبر منشأة ذات خط إنتاج واسع نفس هذين المنتجين بأنهما مماثلين. على سبيل المثال، قد تعتبر منشأة متنوعة للغاية كافة المنتجات الإستهلاكية على أنها مماثلة إذا كانت تقوم بأعمال تجارية أخرى مثل الخدمات المالية وبناء الطرق. إلا أن المنشأة التي تبيع المنتجات الإستهلاكية فقط قد تعتبر أن شفرات الحلاقة مختلفة عن محمصة الخبز الكهربائية.

٦٩. أما السبب الثاني لرفض ذلك المنهج فهو أن الأسلوب البديل للتجزئة قد يزيد من التكلفة على بعض المنشآت في إعداد المعلومات. إذ يسمح منهج الإدارة في تحديد القطاعات أن تعرض المنشآت المعلومات التي تستخدمها داخلياً ويسهل وصف عناصر المنشأة من جزء إلى آخر في التقرير السنوي بشكل متسق. ويمكن تنظيم المنشأة حسب منتجاتها وخدماتها، أو مناطقها الجغرافية، أو خليطاً بين المنتجات والخدمات والمناطق الجغرافية، أو بناءاً على أسس أخرى مثل نوع العميل وقد تكون المعلومات القطاعية المطلوبة بموجب هذا البيان متوافقة مع أسلوب التنظيم. وعلاوة على ذلك، ستوفر الإفصاحات على نطاق المنشأة حول المنتجات والخدمات معلومات حول إجمالي الإيرادات من المنتجات والخدمات ذات العلاقة، أما الإفصاحات على نطاق المنشأة حول المناطق الجغرافية فإنها ستوفر معلومات حول إيرادات وأصول المنشأة داخل وخارج بلدها الأصلي. وإذا كانت المعلومات حول دولة أجنبية هي معلومات هامة، فإنها ستكون مطلوبة أيضاً.

٧٠. يدرك المجلس بأن بعض المنشآت تنظم قطاعاتها وفق أكثر من أساس واحد. وقد تعد منشآت أخرى تقارير تعرض فيها نشاطاتها بطرق متنوعة. وفي تلك الحالات، ينبغي تحديد القطاعات المشمولة في التقارير المالية على أساس مراجعة لعوامل أخرى لتحديد القطاعات التشغيلية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك طبيعة نشاطات كل عنصر فيها ووجود مدراء مسئولين عن هذه العناصر والمعلومات المقدمة إلى مجلس الإدارة. وتُقدم في العديد من المنشآت مجموعة واحدة فقط من المعلومات إلى مجلس الإدارة. وتدل تلك المجموعة عموماً على كيفية تصور الإدارة لنشاطات المنشأة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القطاعات المشمولة في التقارير المالية

٧١. قام المجلس بتضمين فكرة القطاعات المشمولة في التقارير المالية ومجموعة فرعية من القطاعات التشغيلية في هذا البيان من خلال تحديد معايير التجميع والعتبات الكمية لتحديد أي القطاعات التشغيلية هي التي ينبغي الإبلاغ عنها بشكل منفصل في البيانات المالية.

٧٢. يمكن أن يقتضي ما يسمى بمنهج الإدارة المحض في تقديم التقارير حول القطاعات من المنشأة الإبلاغ عن كافة المعلومات التي يراجعها صانع القرار التشغيلي الرئيسي من أجل إتخاذ قرارات حول تخصيص الموارد وتقييم أداء المنشأة. إلا أن ذلك المستوى من التفصيل قد لا يكون مفيداً لقارئي البيانات المالية الخارجية وقد تكون صعبة العرض كذلك بالنسبة للمنشأة. ولذلك يستخدم هذا البيان منهجاً إدارياً معدلاً يشمل معايير التجميع والعتبات الكمية معاً لتحديد القطاعات التشغيلية المشمولة في التقارير المالية. غير أن المنشأة لا تحتاج إلى تجميع القطاعات المماثلة وقد تعرض القطاعات ما دون العتبات الكمية.

تجميع القطاعات التشغيلية المماثلة

٧٣. يعتقد المجلس بأن الإبلاغ المنفصل عن المعلومات القطاعية لن يضيف شيئاً هاماً إلى فهم المستثمر للمنشأة إذا كان لقطاعاتها التشغيلية خصائص متماثلة جداً بحيث يمكن أن يتوقع أن يكون لديها نفس الدلائل المستقبلية بشكل أساسي. وإستنتج المجلس أنه على الرغم من أن المعلومات حول كل قطاع قد تكون متوفرة، إلا أن المنفعة في هذه الظروف ستكون غير كافية لتبرير الإفصاح. فعلى سبيل المثال قد يكون لدى سلسلة من محال البيع بالتجزئة ١٠ متاجر تحقق كل منها على حدة تعريف القطاع التشغيلي، ولكن كل متجر قد يكون كالمتاجر الأخرى بشكل أساسي.

٧٤. علّق معظم المجيبين على معايير التجميع الواردة في مسودة العرض. وقال العديد منهم بأن المعايير كانت صارمة بشكل غير معقول لدرجة أن القطاعات المتطابقة تقريباً قد لا تكون مؤهلة للتجميع. وربط بعض المجيبين مخاوف قلقهم حيال الأضرار التنافسية وكثير من القطاعات بمعايير التجميع مباشرة حيث أشاروا إلى أن تساهلاً في المعايير سيقال بشكل ملحوظ من مخاوف القلق تلك. ومن أجل أن يوضح المجلس نيته بشكل أفضل، قام بمراجعة صياغة معايير التجميع والمقدمة إلى هذه المعايير. إلا أن المجلس رفض التوصيات بأن تكون المعايير كمؤشرات بدلاً من اختبارات وبأن تقتضي الإرشادات توقع أداء مماثل طويل الأجل للقطاعات فقط لتبرير التجميع لأن تلك التغيرات قد تؤدي إلى مستوى من التجميع يتسبب في خسارة المعلومات التي يحتمل أن تكون قيمة. ولهذا السبب أيضاً رفض المجلس الإقتراحات التي تقتضي بأن تكون القطاعات مماثلة من حيث أغلبية الخصائص المذكورة في الفقرة ١٧ فقط من أجل تبرير التجميع. ويدرك المجلس أن تحديد وجود قطاعين متماثلين بشكل كاف لتبرير تجميعهما هو أمر صعب وغير موضوعي. ومع ذلك يشير المجلس إلى أن أحد أسباب كون المعلومات المقدمة بموجب البيان ١٤ لم تلبي احتياجات مستخدمي البيانات المالية هو أن القطاعات ذات الخصائص المختلفة في مجالات هامة كانت مجمعة في وقت ما.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

العتبات الكمية

٧٥. لقد إستنتج المجلس أثناء وضع مسودة العرض بأن المعايير الكمية قد تتداخل مع تحديد القطاعات التشغيلية وقد تقلل عدد القطاعات المفصح عنها بشكل غير ضروري. وحثّ المجيبون على مسودة العرض وآخرون المجلس على أن يقوم بتضمين المعايير الكمية لتحديد القطاعات التي يتم الإبلاغ عنها حيث قالوا أنه يطلب من بعض المنشآت الإبلاغ عن العديد من القطاعات إلا في حال سمحت لهم إرشادات كمية معينة بحذف القطاعات الصغيرة. وقال بعض المجيبون بأن مسودة العرض كانت ستقتضي الإفصاح عن عدد كبير من القطاعات يصل إلى ٢٥ قطاعاً تشغيلياً، ولم تكن هذه نتيجة متوقعة من قبل المجلس في مشاوراته التي سبقت مسودة العرض. وقال آخرون بأن المنشآت تقوم بالإبلاغ عن معلومات يتم تجميعها بشكل كبير إلا إذا منعت الإرشادات الكمية ذلك. وقرر المجلس أن إضافة العتبات الكمية ستكون طريقة عملية لتناول اهتمامات المجيبين حول الأضرار التنافسية وانتشار القطاعات دون تغيير المنهج الإداري في تعريف القطاع بشكل أساسي.

٧٦. وعلى نحو شبيه بمتطلبات البيان ١٤، قرر المجلس أن يتطلب الإبلاغ بشكل منفصل عن أي قطاع تشغيلي يشكل ١٠% أو أكثر من الإيرادات أو الأصول أو الأرباح أو الخسائر المبلّغ عنها وأن تشكل القطاعات المشمولة في التقارير المالية ما نسبته ٧٥% على الأقل من إيرادات المنشأة الخارجية. كما قرر المجلس الإحتفاظ بتلك الإرشادات المتعلقة بالعتبات الكمية لأنه يمكن تطبيقها بشكل موضوعي ولأن معدي ومستخدمي البيانات المالية يفهمونها أصلاً.

٧٧. يستلزم تضمين العتبات الكمية المماثلة لتلك الواردة في البيان ١٤ تقديم إرشادات حول كيفية الإبلاغ عن القطاعات التشغيلية التي لا تستوفي العتبات. وإستنتج المجلس أنه ينبغي السماح للمنشآت بتجميع المعلومات حول القطاعات التشغيلية التي لا تستوفي العتبات مع المعلومات حول القطاعات التشغيلية الأخرى التي لا تستوفي العتبات إذا تم تلبية أغلبية معايير التجميع المذكورة في الفقرة ١٧. ويعتبر نص التجميع هذا أكثر تحرراً من النص الخاص بالقطاعات التشغيلية المهمة كل منها على حدة، ولكنه يمنع تجميع القطاعات غير المماثلة.

٧٨. تنص الفقرة ١٢٥ من بيان المفاهيم ٢ على أن "... الحجم بحد ذاته، دون اعتبار لطبيعة البند والظروف التي ينبغي التقدير فيها، لن يكون بشكل عام أساساً كافياً لتقدير الأهمية النسبية." وينطبق ذلك الإرشاد على المعلومات القطاعية. ويعتبر فهم القطاعات الهامة في المنشأة أمراً أساسياً لفهم المنشأة ككل، كما أن البنود المنفردة في المعلومات القطاعية مهمة لفهم القطاعات. لذلك يعتبر بند المعلومات القطاعية الذي في حال حذفه سيغير قرار المستخدم حول القطاع بشكل كبير جداً بحيث يغير قراره حول المنشأة ككل، بنداً هاماً حتى وإن لم يعتبر بند بحجم مماثل هو بند هام في حال حذفه من البيانات المالية الموحدة. ولذلك يتم تشجيع المنشآت على الإبلاغ عن معلومات حول القطاعات التي لا تستوفي العتبات الكمية في حال اعتقدت الإدارة أنها هامة. ويجب أن يقرر الأشخاص المطلعين على الظروف المعينة لكل منشأة ما الذي يعتبر *هاماً*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المنشآت المدمجة رأسياً

٧٩. إستنتج المجلس بأن تعريف القطاع التشغيلي ينبغي أن يتضمن عناصر المنشأة التي تبيع بشكل رئيسي أو حصري للقطاعات التشغيلية الأخرى في المنشأة في حال تم إدارة المنشأة بتلك الطريقة. وتعتبر المعلومات حول العناصر المرتبطة بكل مرحلة من مراحل الإنتاج مهمة بشكل خاص لفهم المنشآت المدمجة رأسياً في مؤسسات أعمال معينة، مثل منشآت النفط والغاز الطبيعي. وقد يكون للنشاطات المختلفة ضمن المنشأة دلائل مستقبلية مختلفة بشكل كبير فيما يخص التدفقات النقدية المستقبلية، وقد أكد مستخدمو البيانات المالية على أنهم بحاجة إلى معرفة نتائج كل عملية.

٨٠. إعترض بعض المجيبين على مسودة العرض على متطلب الإبلاغ عن القطاعات المدمجة رأسياً بشكل منفصل، فقد قالوا بأن نتائج القطاعات قد لا تكون قابلة للمقارنة بين المنشآت وبأن أسعار التحويل غير موثوقة بشكل كاف لأغراض إعداد التقارير الخارجية. وبحث المجلس في منهج معين كان يفترض أن يقتضي الإبلاغ بشكل منفصل عن القطاعات المدمجة رأسياً فقط في حال كانت أسعار التحويل معتمدة على أسعار السوق المعلنة وفي حال عدم وجود أساس لدمج قطاع البيع وقطاع الشراء. إلا أن هذا الأمر كان من الممكن أن يشكل حياداً كبيراً عن المنهج الإداري في تحديد القطاعات. كما كان المجلس قلقاً أيضاً بأن تكون المعايير غير قابلة للتطبيق. ولذلك قرر المجلس الإحتفاظ بنصوص مسودة العرض فيما يتعلق بالقطاعات المدمجة رأسياً.

السياسات المحاسبية والتخصيصات

٨١. قرر المجلس قياس المعلومات التي ينبغي الإبلاغ عنها حول كل قطاع بناءاً على نفس الأساس الذي تقاس به المعلومات المستخدمة من قبل صانع القرار التشغيلي الرئيسي لأغراض تخصيص الموارد للقطاعات وتقييم أدائه. ويعتبر هذا منهجاً إدارياً في قياس المعلومات القطاعية كما هو مقترح في مسودة العرض. ولا يعتقد المجلس بأنه كان ينبغي وضع قياس منفصل لربح أو خسارة أو أصول القطاع فقط من أجل الإفصاح عن المعلومات القطاعية. فعلى سبيل المثال ينبغي ألا يطلب من منشأة تقوم بمحاسبة المخزون بإستخدام أسلوب تقييم متخصص لأغراض داخلية أن تعيد بيان مبالغ المخزون الخاصة بكل قطاع، كما لا ينبغي أن يطلب من منشأة تقوم بمحاسبة مصروف التقاعد على أساس موحد فقط أن تخصص مصروف التقاعد لكل قطاع تشغيلي.

٨٢. ذكر تقرير اللجنة الخاصة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العامين بأن على المجلس "أن يسمح للشركات بالإبلاغ عن قيمة إحصائية معينة على نفس الأساس الذي يتم الإبلاغ عنها لأغراض داخلية، وذلك في حال الإبلاغ عن القيمة الإحصائية داخلياً. إن الفائدة من المعلومات المعدة لإعداد التقارير [الخارجية] فقط هي موضع للشك. ويرغب المستخدمون في فهم منظور الإدارة للشركة والمدلولات الضمنية للإحصائيات الرئيسية." كما ذكر التقرير أنه "[ينبغي] أن تقتصر الإحصائيات الرئيسية التي ينبغي الإبلاغ عنها على الإحصائيات المتوفرة لدى الشركة..." (صفحة ٧٢).

٨٣. كان للمجيبين على مسودة العرض ردود أفعال مختلطة حول إرشادات القياس فيها. وإقترح عدد قليل جداً أن يقتضي المجلس تخصيصات لأغراض إعداد التقارير الخارجية فقط. ووافق الأغلبية على أن التخصيصات اعتباطية على نحو متأصل وقد لا تكون ذات معنى إذا لم تكن مستخدمة لأغراض إدارية. ولم يقترح أي مجيب أنه ينبغي الإبلاغ عن التحويلات بين القطاعات وفق أي أساس غير الأساس المستخدم داخلياً. إلا أن بعض المجيبين أوصوا بأن تُقدم المعلومات حول كل

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

قطاع على أساس المبادئ المحاسبية المستخدمة في البيانات المالية ذات الغرض العام الخاصة بالمنشأة. ولاحظ البعض أن المعلومات غير المعدلة من مصادر داخلية لن تلتزم بالضرورة بمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، ولهذا السبب قد تكون صعبة الفهم على المستخدمين. وناقش مجيبون آخرون بأن قابلية المقارنة بين المنشآت تتحسن في حال تقديم المعلومات القطاعية على أساس المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. وأخيراً، شكك القليل بقابلية إثبات المعلومات.

٨٤. قرر المجلس ألا يقتضي تقديم المعلومات القطاعية وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المستخدمة لإعداد البيانات المالية الموحدة لعدة أسباب. وسيكون إعداد المعلومات القطاعية وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المستخدمة على مستوى التوحيد أمراً صعباً لأن بعض مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً غير معدة لتطبق على مستوى القطاع. وتتضمن الأمثلة تخصيص تكلفة الاستملاك لأصول وإلتزامات فردية خاصة بشركة تابعة بإستخدام أسلوب الشراء المحاسبي ومحاسبة تكلفة خطط منافع الموظفين على نطاق المنشأة ومحاسبة ضرائب الدخل في منشأة تقوم بإيداع إقرار ضريبة الدخل الموحد ومحاسبة المخزون على أساس الوارد أخيراً يصرف أولاً إذا اشتملت التجمعات بنوداً في أكثر من قطاع واحد. وبالإضافة إلى ذلك، لا توجد مبادئ محاسبية مقبولة عموماً فيما يتعلق بتخصيص التكاليف المشتركة أو الأصول المستخدمة بشكل مشترك أو الإلتزامات المتكبدة بشكل مشترك للقطاعات أو فيما يتعلق بتسعير التحويلات بين القطاعات. ونتيجة لذلك فإنه من غير الممكن عرض ربحية القطاع وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

٨٥. يدرك المجلس أن المعلومات القطاعية تخضع لقيود معينة وأن بعض تلك المعلومات قد لا تكون معرضة لنفس درجة قابلية الإثبات التي تتعرض لها بعض المعلومات المالية الأخرى. إلا أن قابلية الإثبات ليست الخاصية النوعية المهمة الوحيدة للمعلومات المحاسبية. إذ تعتبر قابلية الإثبات أحد عناصر الموثوقية وهي إحدى الخاصيتين اللتين تساهمان في فائدة المعلومات المحاسبية. أما الخاصية الأخرى فهي مدى الملائمة وهي على نفس القدر من الأهمية. وينص بيان المفاهيم ٢ على أنه:

> على الرغم من أن المعلومات المالية يجب أن تكون ملائمة وموثوقة في الوقت ذاته لتكون مفيدة، إلا أن المعلومات قد تملك هاتين الخاصيتين بدرجات متفاوتة. ومن الممكن استبدال الملائمة بالموثوقية أو بالعكس، ولكن ليس إلى حد التخلص من إحدى الخاصيتين...وقد تكون المبادلات بين الخصائص ضرورية أو نافعة.
>
> وفي حالة خاصة، ستختلف أهمية مدى الملائمة فيما يتعلق بأهمية الصفات الأخرى للمعلومات المحاسبية (مثل الموثوقية) بالنسبة لمستخدمي المعلومات المختلفين كما سيختلف استعدادهم لمبادلة صفة واحدة بأخرى. [الفقرتان ٤٢ و٤٥]

٨٦. من الواضح أن المستخدمين على استعداد لمبادلة درجة معينة من الموثوقية في المعلومات القطاعية بمعلومات أكثر ملائمة. وينص التقرير التفصيلي الصادر في عام ١٩٩٣ الخاص بجمعية إدارة الإستثمار والبحوث على أن:-

> المحللين بحاجة لبيانات مالية منظمة بحيث تكون متوافقة مع كيفية تنظيم وإدارة مؤسسة العمل. ويعني هذا

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أنه قد يكون على شركتين مختلفتين تعملان في نفس القطاع الإبلاغ عن معلومات القطاع بشكل مختلف لأن كل منهما منظمة بطريقة مختلفة. [صفحة ٢٠]

لكن، وكما أشرنا سابقاً، يذكر التقرير التفصيلي بأن المحللين ضمن تلك الحالات "سيأخذون على عاتقهم مسؤولية أكبر لعمل مقارنات مفيدة لتلك البيانات مع البيانات المختلفة للشركات الأخرى التي تنفذ أعمالها بطريقة مختلفة" (صفحة ٦١).

٨٧. يعتقد المجلس بأن المعلومات المطلوبة بموجب هذا البيان تحقق هدف الموثوقية الذي يعتبر صدق التمثيل وقابلية الإثبات من عناصرها. ويمكن أن يحدد المدقق فيما إذا تم الحصول على المعلومات المبلّغ عنها في ملاحظات البيانات المالية من المصدر المطلوب من خلال مراجعة تقارير الإدارة أو محاضر إجتماعات مجلس الإدارة. وليس من المطلوب تقديم المعلومات على أساس محدد، ولكن يطلب من المنشأة تفسير الأساس الذي قدمت بناءاً عليه ومطابقة المعلومات القطاعية مع مجاميع المنشأة الموحدة. وسيمكّن التفسير الملائم والمطابقة المناسبة المستخدمين من فهم المعلومات وقيودها في سياق البيانات المالية للمنشأة. وقد يجرب المدقق تفسير مبالغ القطاع والمطابقات مع المجاميع الموحدة. وعلاوة على ذلك، وبما أن الإدارة تستخدم تلك المعلومات في عمليات صنع القرارات، فمن المحتمل أن تكون تلك المعلومات موثوقة للغاية. وقد كانت المعلومات المقدمة للإلتزام بالبيان ١٤ أكثر صعوبة في الإثبات في العديد من الحالات وأقل موثوقية. وبما أنها كانت معدة فقط لأغراض إعداد التقارير الخارجية، فإنها اقتضت تخصيصات من الممكن أنها كانت اعتباطية وكانت معتمدة على مبادئ محاسبية كان من الصعب تطبيقها على مستوى القطاع.

٨٨. تقتضي الفقرة ٢٩ تخصيص المبالغ المخصصة لقطاع معين على أساس معقول. إلا أن المجلس يعتقد بأن الموثوقية المحتملة المتزايدة التي كان من الممكن تحقيقها من خلال طلب تخصيص المبالغ الموحدة هي موثوقية مضللة لأنه يمكن تخصيص المصاريف المتكبدة على المستوى الموحد للقطاعات بطرق متعددة يمكن اعتبارها "معقولة". فعلى سبيل المثال قد تستخدم المنشأة إما عدد الموظفين الذين يعملون في كل قطاع أو إجمالي مصروف رواتب القطاع فيما يتعلق بالمبالغ الموحدة كأساس لتخصيص مصروف التقاعد للقطاعات. وقد ينتج عن هذين المنهجين في التخصيص قياسات مختلفة بشكل كبير لأرباح أو خسائر القطاع، إلا أن عدد الموظفين الذين يعملون في القطاع وإجمالي مصروف رواتب القطاع قد يكونا أساسين معقولين لتخصيص إجمالي مصروف التقاعد بناءاً عليهما. وخلافاً لذلك، قد لا يبدو معقولاً بالنسبة للمنشأة تخصيص مصروف التقاعد لقطاع ليس لديه موظفين مؤهلين لخطة التقاعد. وبسبب إحتمالية وجود معلومات مضللة قد تنتج من مثل هذه التخصيصات، قرر المجلس أنه من المناسب أن يقتضي البيان تخصيص تلك المبالغ المخصصة لقطاع ما أن تخصص على أساس معقول.

٨٩. كما بحث المجلس صراحة في أن يقتضي من القطاع التشغيلي الإبلاغ عن الإيرادات والمصاريف المتكبدة مباشرة من قبله أو التي تنسب مباشرة إليه. إلا أنه قرر، في بعض الحالات، أنه فيما إذا كان بند من بنود الإيراد أو المصروف ينسب إلى قطاع تشغيلي أم لا هي مسألة تقديرية. وعلاوة على ذلك، سيكون مثل هذا المتطلب الصريح تعديلاً إضافياً على المنهج الإداري في القياس. وبينما

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

قرر المجلس عدم تضمين متطلب صريح، إلا أنه يعتقد أن العديد من بنود الإيراد أو المصروف ترتبط بوضوح بقطاع معين وأنه من غير المحتمل أن تحذف المعلومات المستخدمة من قبل الإدارة تلك البنود.

٩٠. من أجل مساعدة مستخدمي البيانات المالية في فهم إفصاحات القطاع، يقتضي هذا البيان أن تقدم المنشآت تفسيراً كافياً حول الأساس الذي تم إعداد المعلومات بناءاً عليه. ويجب أن يتضمن ذلك الإفصاح أية فروقات في أساس القياس بين المبالغ الموحدة ومبالغ القطاع. كما يجب أن يشير فيما إذا تم إجراء تخصيصات البنود بشكل متناسق. ويمكن أن تخصص المنشأة مصروفاً للقطاع دون تخصيص الأصل ذي العلاقة؛ ومع ذلك فإن الإفصاح عن هذه الحقيقة هو أمر مطلوب. كما يتوجب على المنشآت مطابقة مجاميع أصول القطاع المشمول في التقارير المالية وإيرادات القطاع وربح أو خسارة القطاع وأي معلومات هامة أخرى تتعلق بالقطاع يتم الإفصاح عنها مع المجاميع الموحدة في البيانات المالية للمنشأة.

٩١. وبالإضافة إلى ذلك، تعتبر مزايا الإبلاغ عن المعلومات الإدارية غير المعدلة مزايا هامة. وتلك الممارسة تتفق وتحديد القطاعات على أساس هيكل التنظيم الداخلي للمنشأة، كما أنها تفرض تكلفة متزايدة قليلة على المنشأة وتقتضي وقتاً تراكمياً قليلاً في الإعداد. ولذلك، يمكن أن تبلّغ المنشأة بسهولة أكبر عن المعلومات القطاعية في البيانات المالية الموجزة للفترات المرحلية ويمكن أن تبلّغ عن المزيد من المعلومات حول كل قطاع في البيانات المالية السنوية. كما تبرز المعلومات المستخدمة من قبل الإدارة لمستخدم البيانات المالية المخاطر والفرص التي تعتبرها الإدارة مهمة.

المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها حول القطاعات

٩٢. تمثل بنود المعلومات حول كل قطاع تشغيلي مشمول في التقارير المالية يجب الإفصاح عنه كما هو موضح في الفقرات ٢٥-٣١ توازناً بين احتياجات مستخدمي البيانات المالية الذين قد يرغبون في مجموعة كاملة من البيانات المالية لكل قطاع والتكاليف التي يتكبدها معدو البيانات المالية الذين قد يفضلون عدم الإفصاح عن أية معلومات قطاعية. وإقتضى البيان ١٤ الإفصاح عن الإيرادات الداخلية والخارجية والأرباح أو الخسائر ومصروف الإستهلاك والاستنزاف والإطفاء والبنود غير العادية كما هو محدد في رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٣٠ "*إعداد تقارير بنتائج العمليات-إعداد تقارير بآثار التصرف في قطاع عمل تجاري والمعاملات والأحداث الإستثنائية وغير العادية ونادرة الحدوث*" لكل قطاع. كما إقتضى البيان ١٤ الإفصاح عن إجمالي الأصول وحقوق الملكية في صافي دخل الجهات المستثمر بها التي تتم محاسبتها بأسلوب حقوق الملكية ومبلغ الإستثمار في الجهات المستثمر بها التي تتبع أسلوب حقوق الملكية وإجمالي النفقات فيما يخص الإضافات على الأصول المعمرة. وإعترض بعض المجيبون على مسودة العرض على الإفصاح عن أية معلومات لم يقتضيها البيان ١٤، بينما نصح مجيبون آخرون بالإفصاح عن بنود إضافية ليست مطلوبة بمقتضى هذا البيان. ويدعو هذا البيان إلى الإفصاحات الإضافية التالية فقط في حال كانت البنود مشمولة في قياس ربح أو خسارة القطاع الذي يراجعه صانع القرار التشغيلي الرئيسي: بنود غير نقدية هامة وإيراد ومصروف الفائدة ومصروف ضريبة الدخل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٩٣. عبر بعض المجيبون على مسودة العرض عن قلقهم بأن المقترحات ستزيد من الحجم الكلي للمعلومات بالمقارنة مع ما كان يقتضيه البيان ١٤ الإبلاغ عنه. ويعتبر المجلس بأن هذا القلق مبالغ فيه لعدة أسباب. فعلى الرغم من أن هذا البيان يقتضي الإفصاح عن معلومات حول قطاع تشغيلي منفرد أكثر من المعلومات التي إقتضى البيان ١٤ الإفصاح عنها فيما يتعلق بقطاع صناعي، إلا أن هذا البيان يقتضي الإفصاح عن معلومات حول نوع واحد فقط من القطاعات- القطاعات التشغيلية المشمولة في التقارير المالية- بينما إقتضى البيان ١٤ معلومات حول نوعين من القطاعات– القطاعات الصناعية والقطاعات الجغرافية. وعلاوة على ذلك إقتضى البيان ١٤ أن تقدم العديد من المنشآت معلومات لإعداد التقارير المالية الخارجية فقط، في حين أن كافة المعلومات القطاعية تقريباً التي يقتضيها هذا البيان متوفرة أصلاً في التقارير الإدارية. ومع ذلك يدرك المجلس أن بعض المنشآت قد تجد أنه من الضروري تقديم معلومات على نطاق المنشأة حول المنتجات والخدمات والمناطق الجغرافية وكبار العملاء التي تقتضيها الفقرات ٣٦-٣٩.

٩٤. قرر المجلس أن يقتضي الإفصاح عن بنود غير نقدية هامة مشمولة في قياس ربح أو خسارة القطاع ومعلومات حول إجمالي النفقات فيما يخص الإضافات على أصول القطاع المعمرة (بإستثناء الأدوات المالية وعلاقات العملاء طويلة الأجل لمؤسسة مالية والرهن وغيرها من حقوق تقديم الخدمات وتكاليف استملاك بوليصة مؤجلة وأصول الضريبة المؤجلة) إذا كان يتم الإبلاغ عن تلك المعلومات داخلياً لأنها تحسن قدرات مستخدمي البيانات المالية لتقدير إحتمالية توليد النقد ومتطلبات النقد للقطاعات التشغيلية. وكبديل عن ذلك، بحث المجلس في أن يقتضي الإفصاح عن التدفق النقدي التشغيلي لكل قطاع تشغيلي، إلا أن العديد من المجيبين قالوا بأن الإفصاح عن التدفق النقدي التشغيلي وفقاً لبيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ٩٥ *"بيان التدفقات النقدية"* سيقتضي القيام بجمع ومعالجة معلومات لأغراض إعداد التقارير المالية الخارجية فقط. كما قالوا أن الإدارة عادة ما تقيم النقد المولد أو المطلوب من قبل القطاعات بطرق غير حساب التدفق النقدي التشغيلي وفقاً للبيان ٩٥. ولهذا السبب، قرر المجلس ألا يقتضي الإفصاح عن التدفق النقدي حسب القطاع.

٩٥. إن المراد من الإفصاح عن إيراد ومصروف الفائدة المشمولين في أرباح أو خسائر القطاع المبلّغ عنها هو توفير معلومات حول نشاطات التمويل لقطاع معين. وإقترحت مسودة العرض أن تفصح المنشأة عن إجمالي إيراد الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة لكافة القطاعات التي تشتمل فيها الأرباح أو الخسائر المبلّغ عنها هذه البنود. وقال بعض المجيبون أن قطاعات الخدمات المالية تُدار عموماً على أساس صافي إيراد الفائدة أو "هامش الربح"، وأن الإدارة تأخذ تلك البيانات فقط بعين الاعتبار في عملية صنع القرار. لذلك، ينبغي أن يطلب من هذه القطاعات الإبلاغ عن صافي المبلغ فقط وليس عن إجمالي إيراد ومصروف الفائدة. ولاحظ هؤلاء المجيبون أن طلب الإفصاح عن إجمالي كلا المبلغين سيكون مشابهاً لطلب الإفصاح عن المبيعات وتكلفة المبيعات من قبل قطاعات الخدمات غير المالية. وقرر المجلس أنه ينبغي السماح للقطاعات التي تستمد أغلبية إيراداتها من الفائدة بالإفصاح عن صافي إيراد الفائدة بدلاً من إجمالي إيراد الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة إذا وجدت الإدارة أن ذلك المبلغ أكثر ملائمة في إدارة القطاع. وتعتبر المعلومات حول الفائدة ذات أهمية أكبر إذا تألف قطاع واحد من خليط من العمليات المالية وغير المالية. إذا كان القطاع عبارة عن عملية مالية بشكل رئيسي، فإن إيراد الفائدة يشكّل على الأرجح أغلبية إيرادات القطاع وسيشكل مصروف

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الفائدة معظم الفرق بين إيرادات القطاع المبلّغ عنها وأرباح أو خسائر القطاع المبلّغ عنها. وإذا لم يكن لدى القطاع عمليات مالية أو عمليات مالية غير هامة فقط، فإن المعلومات حول الفائدة لن تكون مطلوبة.

٩٦. قرر المجلس ألا يقتضي الإفصاح عن إلتزامات القطاع. وإقترحت مسودة العرض أن تفصح المنشأة عن إلتزامات القطاع لأن المجلس كان يعتقد بأن الإلتزامات تعتبر إفصاحاً مهماً من أجل فهم نشاطات التمويل لقطاع معين. كما أشار المجلس إلى أن متطلب بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ٩٤ "*توحيد كافة الشركات التابعة المملوكة بالأكثرية*" بالإفصاح عن الأصول والإلتزامات والربح أو الخسارة حول الشركات التابعة غير الموحدة سابقاً إستمر في رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ١٨ "*أسلوب حقوق الملكية في محاسبة إستثمارات الأسهم العادية*" الذي ينتظر إستكمال مشروع الإفصاحات غير المجمعة. إلا أنه لدى التعليق على الإفصاحات التي ينبغي أن تُطلب بموجب هذا البيان، قال العديد من المجيبين أنه يتم تكبد الإلتزامات مركزياً وأن المنشآت لا تخصص عادة تلك المبالغ للقطاعات. وإستنتج المجلس أن قيمة المعلومات حول إلتزامات القطاع كانت محدودة في تقييم أداء قطاعات المنشأة.

٩٧. قرر المجلس ألا يقتضي الإفصاح عن مصروف البحث والتطوير المشمول في قياس ربح أو خسارة القطاع. وكان من الممكن أن تقتضي مسودة العرض ذلك الإفصاح من أجل تزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات حول القطاعات التشغيلية التي تركز فيها المنشأة جهود تطوير منتجاتها. وطلب عدد من مستخدمي البيانات المالية الإفصاح عن مصروف البحث والتطوير وقد طُلب ذلك على وجه الخصوص في تقرير اللجنة الخاصة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العامين والتقرير التفصيلي لجمعية إدارة الإستثمار والبحوث الصادر عام ١٩٩٣. إلا أن المجيبون قالوا بأن الإفصاح عن مصروف البحث والتطوير حسب القطاع قد يؤدي إلى أضرار تنافسية من خلال تزويد المنافسين بأفكار متبصرة مبكرة حول الخطط الإستراتيجية للمنشأة. وقد لاحظ مجيبون آخرون أن البحث والتطوير هما بند واحد فقط ضمن عدد من البنود التي تشير إلى المجال التي تركز فيه المنشأة جهودها، كما أنها هامة بشكل أكبر بكثير في بعض المنشآت دون غيرها. فعلى سبيل المثال، تم ذكر تكاليف تدريب الموظفين والإعلانات كبنود تكون عادة أكثر أهمية بالنسبة لبعض المنشآت من البحث والتطوير مما يدعو إلى مناقشة مدى ملائمة الإفصاح عن مصروف البحث والتطوير فقط. وبالإضافة إلى ذلك، قال العديد من المجيبين أنه يتم غالباً تكبد مصروف البحث والتطوير بشكل مركزي ولا يتم تخصيصه للقطاعات. ولذلك، قرر المجلس ألا يقتضي الإفصاح عن مصروف البحث والتطوير حسب القطاع.

معلومات الفترة المرحلية

٩٨. يقتضي هذا البيان الإفصاح عن معلومات قطاعية محدودة في البيانات المالية الموجزة المشمولة في التقارير ربع السنوية التي تقدم للمساهمين كما كان مقترحاً في مسودة العرض. ولم يطبق البيان ١٤ على تلك البيانات المالية الموجزة بسبب المصروف والوقت المطلوبين لإنتاج المعلومات القطاعية بموجب البيان ١٤. وقال عدد قليل من المجيبين على مسودة العرض بأن الإبلاغ عن المعلومات القطاعية في البيانات المالية المرحلية سيكون عملاً شاقاً غير ضروري. غير أن المستخدمين ناقشوا أنه من أجل الحصول على المعلومات القطاعية في الوقت المناسب، ينبغي أن تُطلب هذه المعلومات

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أكثر من مرة واحدة في السنة وأنه يمكن التغلب على صعوبات إعدادها على أساس مرحلي من خلال منهج مشابه للمنهج المذكور في هذا البيان. وقد وافق مدراء العديد من المنشآت وقدموا طوعاً معلومات قطاعية لفترات مرحلية.

٩٩. قرر المجلس أنه ينبغي أن تتضمن البيانات المالية الموجزة في التقارير المرحلية الصادرة للمساهمين إفصاحاً عن إيرادات القطاع من عملاء خارجيين والإيرادات بين القطاعات وقياس ربح أو خسارة القطاع والتغيرات الهامة في أصول القطاع والفروقات في أساس التجزئة أو طريقة قياس ربح أو خسارة القطاع في الفترة السنوية السابقة ومطابقة مع إجمالي ربح أو خسارة المنشأة. ويعتبر ذلك القرار تسوية بين احتياجات المستخدمين الذين يرغبون في الحصول على نفس المعلومات القطاعية للفترات المرحلية كتلك المطلوبة في البيانات المالية السنوية والتكاليف التي يتكبدها المعدون الذين يجب أن يبلّغوا عن المعلومات. وسيكون لدى المستخدمين بعض المعلومات الرئيسية في الوقت المناسب. وينبغي ألا تتكبد المنشآت تكاليف متزايدة كبيرة لتوفير المعلومات لأنها تعتمد على معلومات تُستخدم داخلياً وبذلك فهي متوفرة في الأصل.

إعادة بيان المعلومات المبلّغ عنها سابقاً

١٠٠. قرر المجلس أن يقتضي إعادة بيان المعلومات القطاعية المبلّغ عنها سابقاً بعد حدوث تغيير في تركيبة قطاعات المنشأة إلا إذا كان القيام بذلك غير ممكن. حيث أن التفسير في تركيب القطاعات يفسر الإتجاهات، ويعتبر تحليل الإتجاهات مهم بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية. وقد قال بعض مصدري البيانات المالية أن سياستهم تتلخص في إعادة بيان واحدة أو أكثر من السنوات السابقة لتحليل الإتجاهات الداخلية. وينتج عن العديد من عمليات إعادة التنظيم إعادة تعيين مراكز ربح منفصلة من قطاع لآخر كما تقود إلى عمليات إعادة عرض بسيطة نسبياً. لكن إذا خضعت المنشأة لإعادة تنظيم أساسي، قد تكون عملية إعادة البيان صعبة ومكلفة. وإستنتج المجلس أنه في هذه الحالات قد تكون إعادة البيان غير ممكنة ولذلك لا ينبغي أن تكون مطلوبة. لكن إذا لم تقم المنشأة بإعادة بيان معلومات قطاعاتها، فإن على المنشأة تقديم معلومات قطاعية للفترة الحالية بناءاً على أساسي التجزئة القديم والحديث في السنة التي حدث فيها التغيير إلا إذا كان القيام بذلك غير ممكن.

الإفصاحات على نطاق المنشأة

١٠١. تقتضي الفقرات ٣٦-٣٩ الإفصاح عن معلومات حول منتجات وخدمات المنشأة ومناطقها الجغرافية وكبار عملائها بغض النظر عن تنظيم المنشأة. وينبغي تقديم الإفصاحات المطلوبة فقط في حال لم تكن مشمولة كجزء من الإفصاحات حول القطاعات. وإقترحت مسودة العرض طلب إفصاحات إضافية حول المنتجات والخدمات والمناطق الجغرافية حسب *القطاع*. وقال العديد من المجيبين أن ذلك الإقتراح كان من الممكن أن يؤدي إلى إفصاح حول كميات زائدة من المعلومات. فعلى سبيل المثال كان من المفترض أن يطلب من بعض المنشآت التي تقدم مجموعة متنوعة من المنتجات والخدمات عبر العديد من البلدان عرض كمية كبيرة من المعلومات التي كان سيستغرق إعدادها وقتا كبيرا والتي كانت ستكون ذات منافع مشكوك فيها بالنسبة لمعظم مستخدمي البيانات المالية. وقرر المجلس أن الإفصاحات الإضافية التي يتم تقديمها على أساس نطاق المنشأة بدلاً من أساس القطاع ستكون مناسبة وليست شاقة بشكل مفرط. كما وافق المجلس على أن هذه الإفصاحات على نطاق

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المنشأة مناسبة لكافة المنشآت بما في ذلك تلك المنشآت التي تملك قطاعاً تشغيلياً واحداً في حال كانت المنشأة تقدم مجموعة من المنتجات والخدمات أو تجني الإيرادات من العملاء في أكثر من دولة واحدة، أو كلاهما.

١٠٢. وبناءاً على مراجعات المعلومات المنشورة حول المنشآت العامة والمناقشات مع الأعضاء واختبار ميداني لمسودة العرض، يعتقد المجلس أن معظم المنشآت منظمة حسب المنتجات والخدمات أو حسب المنطقة الجغرافية وتقوم بالإبلاغ عن نوع واحد من المعلومات أو كلا هذين النوعين في الإفصاحات عن القطاعات التشغيلية المشمولة في التقارير المالية. إلا أن الفقرات ٣٦-٣٩ تقتضي من بعض المنشآت الإبلاغ عن معلومات إضافية لأن الإفصاحات على نطاق المنشأة تُطلب لكافة المنشآت، حتى تلك التي تملك قطاعاً تشغيلياً واحداً مشمول في التقارير المالية.

معلومات حول المنتجات والخدمات

١٠٣. يقتضي هذا البيان أن تقوم المنشآت بالإبلاغ عن الإيرادات من عملاء خارجيين لكل منتج أو خدمة أو كل مجموعة من المنتجات والخدمات المماثلة الخاصة بالمنشأة ككل. وقال المحللون بأن تحليل الإتجاهات في الإيرادات من المنتجات والخدمات هو أمر مهم في تقييم الأداء السابق ودلائل النمو المستقبلي. ويمكن مقارنة تلك الإتجاهات بالمعايير القياسية مثل إحصائيات القطاع أو المعلومات المبلّغ عنها من قبل المنافسين. ويمكن أن تكون المعلومات حول الأصول المستخدمة في إنتاج منتجات معينة وتقديم خدمات محددة مفيدة أيضاً. ومع ذلك فإن الأصول في العديد من المنشآت غير مخصصة لمنتجات وخدمات معينة كما أن الإبلاغ عن الأصول حسب المنتجات والخدمات يقتضي تخصيصات اعتباطية.

معلومات حول المناطق الجغرافية

١٠٤. يقتضي هذا البيان الإفصاح عن معلومات حول الإيرادات والأصول حسب المنطقة الجغرافية. وأفاد المحللون بأن المعلومات حول الإيرادات من عملاء في مناطق جغرافية مختلفة تساعدهم في فهم تركيزات المخاطر الناجمة عن تغيرات سلبية في الظروف الإقتصادية والإحتمالات المستقبلية للنمو الناجمة عن تغيرات إقتصادية إيجابية. كما قالوا بأن المعلومات حول الأصول الموجودة في مناطق مختلفة تساعدهم في فهم تركيزات المخاطر (مثل المخاطر السياسية كمصادرة الممتلكات).

١٠٥. يقتضي البيان ١٤ الإفصاح عن المعلومات الجغرافية حسب المنطقة الجغرافية، بينما يقتضي هذا البيان الإفصاح عن الدول الهامة كل منها على حدة بالإضافة إلى معلومات حول بلد إقامة المنشأة وكافة الدول الأجنبية بالمجمل. ويتميز منهج هذا البيان بمنفعتين هامتين. الأولى، أنها ستخفف من العبء على معدي البيانات المالية لأن معظم المنشآت تملك على الأرجح عمليات هامة في عدد قليل من الدول فقط أو ربما في بلد إقامتهم فقط. ثانياً، والأهم، ستوفر معلومات أكثر فائدة في تقييم أثر تركيزات المخاطر. وتعتبر المعلومات المفصح عنها حسب الدولة أكثر فائدة لأنه يمكن تفسيرها بسهولة أكبر. وعادة ما تختبر الدول التي تقع في مناطق متجاورة معدلات نمو مختلفة وغيرها من الفروقات في الظروف الإقتصادية. وبموجب متطلبات البيان ١٤، قامت المنشآت عادة بالإبلاغ عن معلومات حول مناطق جغرافية واسعة تضمنت تصنيفات مثل أوروبا وإفريقيا والشرق الأوسط. وتساءل المحللون وغيرهم حول فائدة ذلك النوع من الإفصاح واسع النطاق.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٠٦. وتساءل المجيبون على مسودة العرض كيف ينبغي تخصيص الإيرادات للدول المختلفة. فعلى سبيل المثال تم طلب الحصول على إرشادات في الحالات التي يتم فيها شحن المنتجات إلى موقع معين رغم أن العميل يقطن في موقع آخر. وقرر المجلس توفير المرونة فيما يتعلق بالأساس الذي تنسب المنشآت بناءاً عليه الإيرادات لدول مختلفة بدلاً من طلب أن تُنسب الإيرادات للدول وفقاً لموقع العملاء. كما قرر المجلس أن يقتضي من المنشآت الإفصاح عن الأساس الذي إعتمدته في عزو الإيرادات للدول من أجل أن يفهم مستخدمو البيانات المالية المعلومات الجغرافية المقدمة.

١٠٧. ونتيجة لقرار المجلس الذي يقتضي تقديم المعلومات الجغرافية على أساس نطاق المنشأة، قرر المجلس ألا يقتضي الإفصاح عن النفقات الرأسمالية على أصول معمرة معينة حسب المنطقة الجغرافية. ولا تعتبر هذه المعلومات على أساس نطاق المنشأة مفيدة بالضرورة في توقع التدفقات النقدية المستقبلية للقطاعات التشغيلية.

معلومات حول كبار العملاء

١٠٨. قرر المجلس الإحتفاظ بالمتطلب الوارد في البيان ١٤، كما هو معدل من خلال بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ٣٠ *"الإفصاح عن المعلومات حول كبار العملاء"* الذي يقتضي الإبلاغ عن معلومات حول كبار العملاء بما أن كبار عملاء المنشأة يمثلون تركيزاً هاماً للمخاطر. إن عتبة العشرة بالمائة هي اعتباطية؛ ومع ذلك فقد تم قبولها كممارسة منذ إصدار البيان ١٤ وإقترح عدد قليل من المجيبون تغييرها.

الأضرار التنافسية

١٠٩. أشار عدد من المجيبين على مسودة العرض إلى إحتمالية حدوث الأضرار التنافسية نتيجة الإفصاح عن المعلومات القطاعية وفقاً لهذا البيان. وقد بحث المجلس في تبني نصوص خاصة من أجل التقليل من إحتمالية الأضرار التنافسية الناجمة عن معلومات قطاعية معينة ولكنه صوت ضده. وطلب المجلس في دعوته لإبداء الملاحظات والإستنتاجات المؤقتة ومسودة العرض من الأعضاء توضيحات محددة للأضرار التنافسية التي نتجت عن الإفصاح عن المعلومات القطاعية. وقال بعض المجيبين بأن المنشآت العامة قد تشكل عائقاً أمام المنشآت غير العامة أو المنافسين الأجانب الذين لا يطلب منهم الإفصاح عن المعلومات القطاعية. وإقترح مجيبون آخرون أن المعلومات حول القطاعات المحددة بشكل محدود قد تشكل عائقاً أمام المنشأة في مفاوضات الأسعار مع العملاء أو في حالات وجود عطاءات تنافسية.

١١٠. قال بعض المجيبين بأنه في حال وجود عائق تنافسي، فإنها نتيجة إلتزام قبلت به المنشآت من أجل الحصول على وصول أكبر إلى الأسواق الرأسمالية، مما يمنحهم مزايا معينة على المنشآت غير العامة والعديد من المنشآت الأجنبية. وقال مجيبون آخرون بأنه من غير المحتمل أن تعاني المنشآت من الأضرار التنافسية لأن لدى معظم المنافسين مصادر أخرى للحصول على معلومات حول المنشأة مفصلة بشكل أكبر من المعلومات المفصح عنها في البيانات المالية. وبالإضافة إلى ذلك، فإن المعلومات التي يطلب الإفصاح عنها حول قطاع تشغيلي ليست أكثر تفصيلاً أو تحديداً من المعلومات التي تقدمها عادة منشأة أصغر ذات عملية واحدة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١١١. بحث المجلس في بعض مخاوف القلق التي أثارها أعضاء معينون لكنه قرر بأن الإعفاء لتفادي الأضرار التنافسية كان غير مناسب لأنه سيوفر وسيلة لعدم الإلتزام بشكل كبير بهذا البيان. وقد تم التحري عن أحد أشكال الإعفاء للقطاعات ذات المنتج الواحد أو الخدمة الواحدة؛ إلا أن هناك العديد من المنشآت التي تنتج منتجاً واحداً أو تقدم خدمة واحدة والتي يطلب منها إصدار بيانات مالية ذات غرض عام. وتتضمن تلك البيانات نفس المعلومات التي سيتم الإبلاغ عنها من قبل قطاعات المنشأة ذات المنتج الواحد أو الخدمة الواحدة. وإستنتج المجلس بأنه لم يكن من الضروري تقديم إعفاء للقطاعات ذات المنتج الواحد أو الخدمة الواحدة لأن المنشآت التي تنتج منتجاً واحداً أو تقدم خدمة واحدة والتي يطلب منها إصدار بيانات مالية ذات غرض عام معرضة كذلك للأضرار التنافسية. وأشار المجلس إلى أنه تم تناول مخاوف القلق المتعلقة بالأضرار التنافسية إلى الحد الممكن من خلال أربع تغييرات تم القيام بها أثناء المشاورات: (أ) تعديل معايير التجميع، (ب) إضافة العتبات الكمية المهمة لتحديد القطاعات المشمولة في التقارير المالية، (ج) إلغاء متطلبات الإفصاح عن مصروف وإلتزامات البحث والتطوير حسب القطاع، (د) تغيير متطلبات الإفصاح على المستوى الثاني حول المنتجات والخدمات والمنطقة الجغرافية من أساس القطاع إلى أساس نطاق المنشأة.

إعتبارات التكلفة مقابل المنفعة

١١٢. إن أحد مبادئ مهمة المجلس هو الإعلان عن معايير معينة فقط في حال كانت المنافع المتوقعة من المعلومات الناتجة تفوق التكاليف المتوقعة. ويسعى المجلس لتحديد أن معياراً مقترحاً سيلبي حاجة هامة وأن التكاليف المتكبدة لتلبية تلك الحاجة مقارنة بالبدائل الأخرى مبررة فيما يتعلق بالمنافع الكلية للمعلومات الناتجة. وإستنتج المجلس بأن المنافع التي ستتأتى عن هذا البيان ستتجاوز التكاليف ذات العلاقة.

١١٣. يعتقد المجلس بأن المنافع الرئيسية من هذا البيان تتلخص في أن المنشآت ستبلّغ عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية المرحلية، وستبلّغ بعض المنشآت عن عدد أكبر من القطاعات، وستقوم معظم المنشآت بالإبلاغ عن بنود أكثر من المعلومات حول كل قطاع، كما ستقوم المنشآت بالإبلاغ عن القطاعات التي تتطابق مع التقارير الإدارية المرحلية، كما ستبلّغ المنشآت عن المعلومات القطاعية التي ستكون أكثر توافقاً مع الأجزاء الأخرى في تقاريرهم السنوية.

١١٤. سيقلل هذا البيان من تكلفة تزويد العديد من المنشآت بمعلومات مجزئة. وإقتضى البيان ١٤ أن تحدد المنشآت القطاعات حسب الصناعة وحسب المنطقة الجغرافية، وهي طرق لم تتطابق عادة مع الطريقة التي كانت تُستخدم فيها المعلومات داخلياً. حتى وإن كانت القطاعات المبلّغ عنها متماشية مع التنظيم الداخلي، حيث كان يتم عادة إعداد المعلومات المطلوبة من أجل إعداد التقارير الخارجية فقط لأن البيان ١٤ إقتضى وضع تخصيصات معينة للتكاليف ومنع تخصيصات التكاليف الأخرى، كما إقتضى تخصيص الأصول للقطاعات. ويقتضي هذا البيان تقديم المعلومات حول القطاعات التشغيلية على نفس الأساس المستخدم داخلياً. ويعتقد المجلس أن معظم الإفصاحات على نطاق المنشأة في هذا البيان حول المنتجات والخدمات والمناطق الجغرافية وكبار العملاء يتم عرضها عموماً في البيانات المالية الحالية أو يمكن إعدادها بأدنى تكلفة متزايدة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

قابلية التطبيق على المنشآت غير العامة والمنظمات غير الربحية

١١٥. قرر المجلس الإستمرار في إعفاء المنشآت غير العامة من متطلب الإبلاغ عن المعلومات القطاعية. ولقد طلب عدد قليل من مستخدمي البيانات المالية الخاصة بالمنشآت غير العامة أن يقتضي المجلس من هذه المنشآت تقديم معلومات حول القطاعات.

١١٦. وفي الوقت الذي بدأ فيه المجلس النظر في إدخال تحسينات على الإفصاحات حول المعلومات القطاعية، لم يكن بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ١١٧ "*البيانات المالية للمنظمات غير الربحية*" قد أُصدر بعد ولم يكن هناك معايير فعالة تتعلق بالبيانات المالية الموحدة الخاصة بالمنظمات غير الربحية. وقدمت معظم المنظمات غير الربحية معلومات مالية لكل مصدر من مصادر أموالها وهو شكل من أشكال المعلومات المجزئة. وكان الوضع مماثلاً في كندا. لذلك، عندما وافق المجلسان على تولي مشروع مشترك، قرراً حصر النطاق بمنشآت الأعمال العامة.

١١٧. قدم المجلس شكلاً محدوداً من المعلومات المجزئة في الفقرة ٢٦ من البيان ١١٧ الذي يقتضي الإفصاح عن المصروف حسب التصنيف الوظيفي. إلا أنه يقر بأن تطبيق ذلك البيان قد يزيد من الحاجة إلى معلومات مجزئة حول المنظمات غير الربحية. كما قد يزيد بيان نهائي من المتوقع أن ينتج عن مسودة عرض مجلس معايير المحاسبة المالية "*البيانات المالية الموحدة: السياسة والإجراءات*" من تلك الحاجة من خلال طلب تجميع المعلومات حول المزيد من المنشآت في البيانات المالية للمنظمات غير الربحية.

١١٨. يمكن أن يكون المنهج العام في تقديم المعلومات على أساس هيكل التنظيم الداخلي للمنشأة مناسباً للمنظمات غير الربحية. ومع ذلك فقد قرر المجلس ألا يضيف المنظمات غير الربحية إلى نطاق هذا البيان. ولم يحث مستخدمو البيانات المالية الخاصة *بالمنظمات غير الربحية* المجلس على تضمين تلك المنظمات، وذلك على الأرجح لأنهم لم يدركوا حتى الآن تأثيرات البيان ١١٧ ومسودة العرض على عمليات التوحيد. وعلاوة على ذلك، ينطبق مصطلح المنظمات غير الربحية على مجموعة واسعة من المنشآت، بعضها مماثل لمنشآت الأعمال وبعضها مختلف جداً. ومن المحتمل أن يكون هناك خصائص إستثنائية لبعض تلك المنشآت أو حاجات خاصة للمستخدمين تقتضي نصوصا خاصة لم يدرسها المجلس. وبالإضافة إلى ذلك تبنى مجلس معايير المحاسبة مؤخراً معاييراً لإعداد التقارير المالية من قبل المنظمات غير الربحية تختلف عن البيان ١١٧. ومن أجل إستكمال هذا المشروع المشترك في الوقت المناسب قرر المجلس عدم تولي البحث والمشاورات التي ستكون ضرورية لتعديل متطلبات هذا البيان لتنسجم والمنظمات غير الربحية في هذا الوقت. وإختلف عدد قليل من المجيبين على مسودة العرض مع موقف المجلس.

تاريخ النفاذ والإنتقال

١١٩. إستنتج المجلس بأن هذا البيان ينبغي أن يكون نافذ المفعول للبيانات المالية الصادرة للسنوات المالية التي تبدأ بعد ١٥ ديسمبر ١٩٩٦. ولدى صياغة مسودة العرض، حدد المجلس تاريخاً للنفاذ وهو ١٥ ديسمبر ١٩٩٦. واعتقد المجلس أن الإطار الزمني كان معقولاً لأن كافة المعلومات تقريباً التي يقتضيها هذا البيان يتم إعدادها من خلال نظم موجودة أصلاً داخل المنشأة وكان من المتوقع

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إصدار بيان نهائي قبل نهاية عام ١٩٩٦. ومع ذلك قال المجيبون بأن بعض المنشآت قد تحتاج إلى وقت للإلتزام بمتطلبات هذا البيان أطول مما كان سيتاح بموجب مسودة العرض.

١٢٠. كما قرر المجلس ألا يقتضي الإبلاغ عن المعلومات القطاعية في البيانات المالية للفترات المرحلية في السنة الأولى من التطبيق. وتعتمد بعض المعلومات التي ينبغي الإبلاغ عنها للفترات المرحلية على معلومات كان سيتم الإبلاغ عنها في البيانات المالية السنوية الأخيرة. ودون الحصول على مجموعة كاملة من المعلومات القطاعية من أجل إستخدامها كمعلومات مقارنة وتوفير فهم للأساس الذي تم تقديمها بناءاً عليه، لن تكون المعلومات المرحلية مفيدة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق ب

التعديلات على أساس الإستنتاجات حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

يحتوي هذا الملحق على التعديلات اللازمة على أساس الإستنتاجات حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى من أجل الإشارة إلى استبدال معيار المحاسبة الدولي ١٤ بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨.

*****

إن التعديلات المشمولة في هذا الملحق عندما أُصدر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ في العام ٢٠٠٦ قد تم دمجها في نص أساس الإستنتاجات حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١ و٦ و٧ ومعياري المحاسبة الدوليين ٢٧ و٣٦ كما هي صادرة في ٣٠ نوفمبر ٢٠٠٦.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

الفقرات

إرشادات تنفيذ للمعيار الدولي

لإعداد التقارير المالية ٨ *القطاعات التشغيلية*

المقدمة **تنفيذ١**

معلومات وصفية حول قطاعات المنشأة المشمولة في التقارير المالية **تنفيذ٢**

وصف أنواع المنتجات والخدمات التي يستمد منها كل قطاع مشمول في التقارير المالية إيراداته (الفقرة ٢٢(ب))

قياس أرباح أو خسائر وأصول وإلتزامات القطاع التشغيلي (الفقرة ٢٧)

العوامل التي تستخدمها الإدارة لتحديد قطاعات المنشأة المشمولة في التقارير المالية (الفقرة ٢٢(أ))

معلومات حول أرباح أو خسائر وأصول وإلتزامات القطاع المشمول في التقارير المالية **تنفيذ٣**

مطابقات إيرادات وأرباح أو خسائر وأصول وإلتزامات القطاع المشمول في التقارير المالية **تنفيذ٤**

المعلومات الجغرافية **تنفيذ٥**

معلومات حول كبار العملاء **تنفيذ٦**

مخطط للمساعدة في تحديد القطاعات المشمولة في التقارير المالية **تنفيذ٧**

ملحق التعديلات على إرشادات التنفيذ الأخرى

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إرشادات تنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨
القطاعات التشغيلية

إن هذه الإرشادات مرفقة مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ ولكنها لا تشكل جزءاً منه.

المقدمة

تنفيذ١ تعرض إرشادات التنفيذ هذه أمثلة توضح الإفصاحات المطلوبة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ ومخطط للمساعدة في تحديد القطاعات المشمولة في التقارير المالية. ولا تعتبر النماذج الواردة في الأمثلة التوضيحية متطلبات. وقد شجع المجلس على نموذج يوفر المعلومات بأكثر طريقة قابلة للفهم في الظروف المحددة. إن الأمثلة التوضيحية التالية هي لمنشأة افتراضية يشار إليها هنا باسم الشركة المتنوعة.

معلومات وصفية حول قطاعات المنشأة المشمولة في التقارير المالية

تنفيذ٢ فيما يلي توضيح للإفصاح عن المعلومات الوصفية حول قطاعات المنشأة المشمولة في التقارير المالية (تشير مراجع الفقرة إلى المتطلبات ذات الصلة في هذا المعيار).

وصف أنواع المنتجات والخدمات التي يستمد منها كل قطاع مشمول في التقارير المالية إيراداته (الفقرة ٢٢(ب))

تملك الشركة المتنوعة خمس قطاعات مشمولة في التقارير المالية: قطع سيارات والسفن والبرمجيات والالكترونيات والتمويل. وينتج قطاع السيارات قطع تبديل للبيع لمحال بيع قطع السيارات بالتجزئة. ويُنتج قطاع السفن سفناً صغيرة لتخدم صناعة النفط في الخارج والأعمال التجارية المماثلة. ويُنتج قطاع البرمجيات برامج تطبيقية بغرض بيعها لمنتجي أجهزة الحاسوب ومحال بيع أجهزة الحاسوب بالتجزئة. ويُنتج قطاع الالكترونيات دوائر متكاملة ومنتجات ذات علاقة من أجل بيعها لمنتجي أجهزة الحاسوب. في حين أن قطاع التمويل مسؤول عن أجزاء من العمليات المالية للشركة بما في ذلك تمويل مشتريات العملاء للمنتجات من القطاعات الأخرى وعمليات إقراض الممتلكات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

قياس أرباح أو خسائر وأصول وإلتزامات القطاع التشغيلي (الفقرة ٢٧)

إن السياسات المحاسبية للقطاعات التشغيلية هي نفس السياسات الموضحة في ملخص السياسات المحاسبية الهامة باستثناء أن مصروف التقاعد لكل قطاع تشغيلي يتم الاعتراف به وقياسه على أساس الدفعات النقدية لخطة التقاعد. وتُقيم الشركة المتنوعة الأداء على أساس الربح أو الخسارة من العمليات قبل اقتطاع مصروف الضريبة دون أن يتضمن ذلك الأرباح والخسائر غير المتكررة وأرباح أو خسائر الصرف الأجنبي.

وتقوم الشركة المتنوعة بمحاسبة المبيعات والتحويلات بين القطاعات كما لو أن المبيعات أو التحويلات تخص طرف ثالث، أي حسب أسعار السوق الحالية.

العوامل التي تستخدمها الإدارة لتحديد قطاعات المنشأة المشمولة في التقارير المالية (الفقرة ٢٢(أ))

تعتبر قطاعات الشركة المتنوعة المشمولة في التقارير المالية وحدات عمل إستراتيجية تقدم منتجات وخدمات مختلفة. وتتم إدارة هذه القطاعات بشكل منفصل لأن كل عمل تجاري يتطلب تقنية مختلفة وإستراتيجيات تسويق مختلفة. وقد تم استملاك معظم الأعمال التجارية كوحدات منفردة وتم الإبقاء على الإدارة كما في وقت الاستملاك.

معلومات حول أرباح أو خسائر وأصول وإلتزامات القطاع المشمول في التقارير المالية

تنفيذ٣ يوضح الجدول التالي نموذجاً مقترحاً للإفصاح عن المعلومات حول أرباح أو خسائر وأصول وإلتزامات القطاع المشمول في التقارير المالية (الفقرتان ٢٣ و٢٤). ويُطلب نفس النوع من المعلومات لكل سنة يتم عرض بيان الدخل الشامل بشأنها. ولا تخصص الشركة المتنوعة مصروف الضريبة (ضريبة الدخل) أو الأرباح والخسائر غير المتكررة للقطاعات المشمولة في التقارير المالية. وبالإضافة إلى ذلك، ليس لدى كافة القطاعات المشمولة في التقارير المالية بنوداً غير نقدية هامة بإستثناء الإستهلاك والإطفاء في الربح أو الخسارة. ويفترض أن المبالغ المذكورة في هذا المثال التوضيحي المعبر عنها "بوحدات العملة" هي المبالغ الواردة في التقارير التي يستخدمها صانع القرار التشغيلي الرئيسي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

	قطع السيارات	السفن	البرمجيات	الإلكترونيات	التمويل	كافة القطاعات الأخرى	المجاميع
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
الإيرادات من عملاء خارجيين	٣,٠٠٠	٥,٠٠٠	٩,٥٠٠	١٢,٠٠٠	٥,٠٠٠	١,٠٠٠[أ]	٣٥,٥٠٠
الإيرادات بين القطاعات	-	-	٣,٠٠٠	١,٥٠٠	-	-	٤,٥٠٠
إيراد الفائدة	٤٥٠	٨٠٠	١,٠٠٠	١,٥٠٠	-	-	٣,٧٥٠
مصروف الفائدة	٣٥٠	٦٠٠	٧٠٠	١,١٠٠	-	-	٢,٧٥٠
صافي إيراد الفائدة [ب]	-	-	-	-	١,٠٠٠	-	١,٠٠٠
الإستهلاك والإطفاء	٢٠٠	١٠٠	٥٠	١,٥٠٠	١,١٠٠	-	٢,٩٥٠
أرباح القطاع المشمول في التقارير المالية	٢٠٠	٧٠	٩٠٠	٢,٣٠٠	٥٠٠	١٠٠	٤,٠٧٠
البنود الهامة غير النقدية الأخرى:							
إنخفاض قيمة الأصول	-	٢٠٠	-	-	-	-	٢٠٠
أصول القطاع المشمول في التقارير المالية	٢,٠٠٠	٥,٠٠٠	٣,٠٠٠	١٢,٠٠٠	٥٧,٠٠٠	٢,٠٠٠	٨١,٠٠٠
النفقات المتعلقة بالأصول غير المتداولة للقطاع المشمول في التقارير المالية	٣٠٠	٧٠٠	٥٠٠	٨٠٠	٦٠٠	-	٢,٩٠٠
إلتزامات القطاع المشمول في التقارير المالية	١,٠٥٠	٣,٠٠٠	١,٨٠٠	٨,٠٠٠	٣٠,٠٠٠	-	٤٣,٨٥٠

[أ] تُنسب الإيرادات من القطاعات دون العتبات الكمية إلى أربع قطاعات تشغيلية في الشركة المتنوعة. وتتضمن تلك القطاعات أعمال محدودة في مجال الممتلكات وتأجير معدات الالكترونيات والاستشارات في مجال البرمجيات وعملية تأجير المستودعات. ولم تستوفي أي من هذه القطاعات أي من العتبات الكمية لتحديد القطاعات المشمولة في التقارير المالية.

[ب] يجني قطاع التمويل معظم إيرادلته من الفائدة. وتعتمد الإدارة بشكل رئيسي في إدارة ذلك القطاع على صافي إيراد الفائدة وليس على إجمالي مبالغ الإيراد والمصروف. لذلك يتم الإفصاح عن صافي المبلغ فقط كما هو مسموح بموجب الفقرة ٢٣.

مطابقات إيرادات وأرباح أو خسائر وأصول وإلتزامات القطاع المشمول في التقارير المالية

تنفيذ٤ يوضح الجدول التالي مطابقات إيرادات وأرباح أو خسائر وأصول وإلتزامات القطاع المشمول في التقارير المالية مع المبالغ المقابلة للمنشأة (الفقرة ٢٨(أ)-(د)). كما يُطلب إظهار المطابقات فيما يتعلق بكل بند هام آخر من المعلومات المفصح عنها (الفقرة ٢٨(هـ)). ومن المفترض ألا تتضمن

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

البيانات المالية الخاصة بالمنشأة عمليات متوقفة. وكما هو موضح في الفقرة "تنفيذ٢"، تعترف المنشأة وتقيس مصروف التقاعد لقطاعاتها المشمولة في التقارير المالية على أساس الدفعات النقدية لخطة التقاعد ولا تخصص المنشأة بنود معينة لقطاعاتها المشمولة في التقارير المالية.

الإيرادات	وحدة عملة
إجمالي إيرادات القطاعات المشمولة في التقارير المالية	٣٩,٠٠٠
إيرادات أخرى	١,٠٠٠
إلغاء الإيرادات بين القطاعات	(٤,٥٠٠)
إيرادات المنشأة	٣٥,٥٠٠

الربح أو الخسارة	وحدة عملة
إجمالي الربح أو الخسارة للقطاعات المشمولة في التقارير المالية	٣,٩٧٠
الأرباح أو الخسائر الأخرى	١٠٠
إلغاء الأرباح بين القطاعات	(٥٠٠)
المبالغ غير المخصصة	
تسويات المقاضاة المستلمة	٥٠٠
مصاريف الشركة الأخرى	(٧٥٠)
تعديل مصروف التقاعد في التوحيد	(٢٥٠)
الدخل قبل اقتطاع مصروف ضريبة الدخل	٣,٠٧٠

الأصول	وحدة عملة
إجمالي الأصول للقطاعات المشمولة في التقارير المالية	٧٩,٠٠٠
الأصول الأخرى	٢,٠٠٠
إلغاء الذمم المدينة من مقر الشركة	(١,٠٠٠)
المبالغ غير المخصصة الأخرى	١,٥٠٠
أصول المنشأة	٨١,٥٠٠

الإلتزامات	وحدة عملة
إجمالي الإلتزامات للقطاعات المشمولة في التقارير المالية	٤٣,٨٥٠
إلتزامات التقاعد ذات المنافع المحددة غير المخصصة	٢٥,٠٠٠
إلتزامات المنشأة	٦٨,٨٥٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

البنود الهامة الأخرى	القطاع المشمول في التقارير المالية مجاميع (وحدة عملة)	التعديلات (وحدة عملة)	مجاميع المنشأة (وحدة عملة)
إيراد الفائدة	٣,٧٥٠	٧٥	٣,٨٢٥
مصروف الفائدة	٢,٧٥٠	(٥٠)	٢,٧٠٠
صافي إيراد الفائدة (قطاع التمويل فقط)	١,٠٠٠	-	١,٠٠٠
النفقات فيما يخص الأصول	٢,٩٠٠	١,٠٠٠	٣,٩٠٠
الإستهلاك والإطفاء	٢,٩٥٠	-	٢,٩٥٠
إنخفاض قيمة الأصول	٢٠٠	-	٢٠٠

إن بند المطابقة لتعديل النفقات فيما يخص الأصول هو المبلغ المتكبد لبناء مقر الشركة وهو غير مشمول في المعلومات القطاعية. ولا تعتبر أي من التعديلات الأخرى هامة.

المعلومات الجغرافية

تنفيذ٥ يوضح الجدول التالي المعلومات الجغرافية التي تقتضيها الفقرة ٣٣. (بما أن قطاعات الشركة المتنوعة المشمولة في التقارير المالية مبنية على الفروقات في المنتجات والخدمات، فإنه لا يُطلب إجراء إفصاحات إضافية عن معلومات الإيراد حول المنتجات والخدمات (الفقرة ٣٢)).

المعلومات الجغرافية	**الإيرادات** [أ] وحدة عملة	**الأصول غير المتداولة** وحدة عملة
الولايات المتحدة	١٩,٠٠٠	١١,٠٠٠
كندا	٤,٢٠٠	-
الصين	٣,٤٠٠	٦,٥٠٠
اليابان	٢,٩٠٠	٣,٥٠٠
الدول الأخرى	٦,٠٠٠	٣,٠٠٠
المجموع	٣٥,٥٠٠	٢٤,٠٠٠

[أ] تُنسب الإيرادات إلى الدول على أساس موقع العميل.

معلومات حول كبار العملاء

تنفيذ٦ يوضح الجدول التالي المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ٣٤ حول كبار العملاء. وليس مطلوباً الإفصاح عن هوية العميل أو مبلغ الإيرادات لكل قطاع تشغيلي.

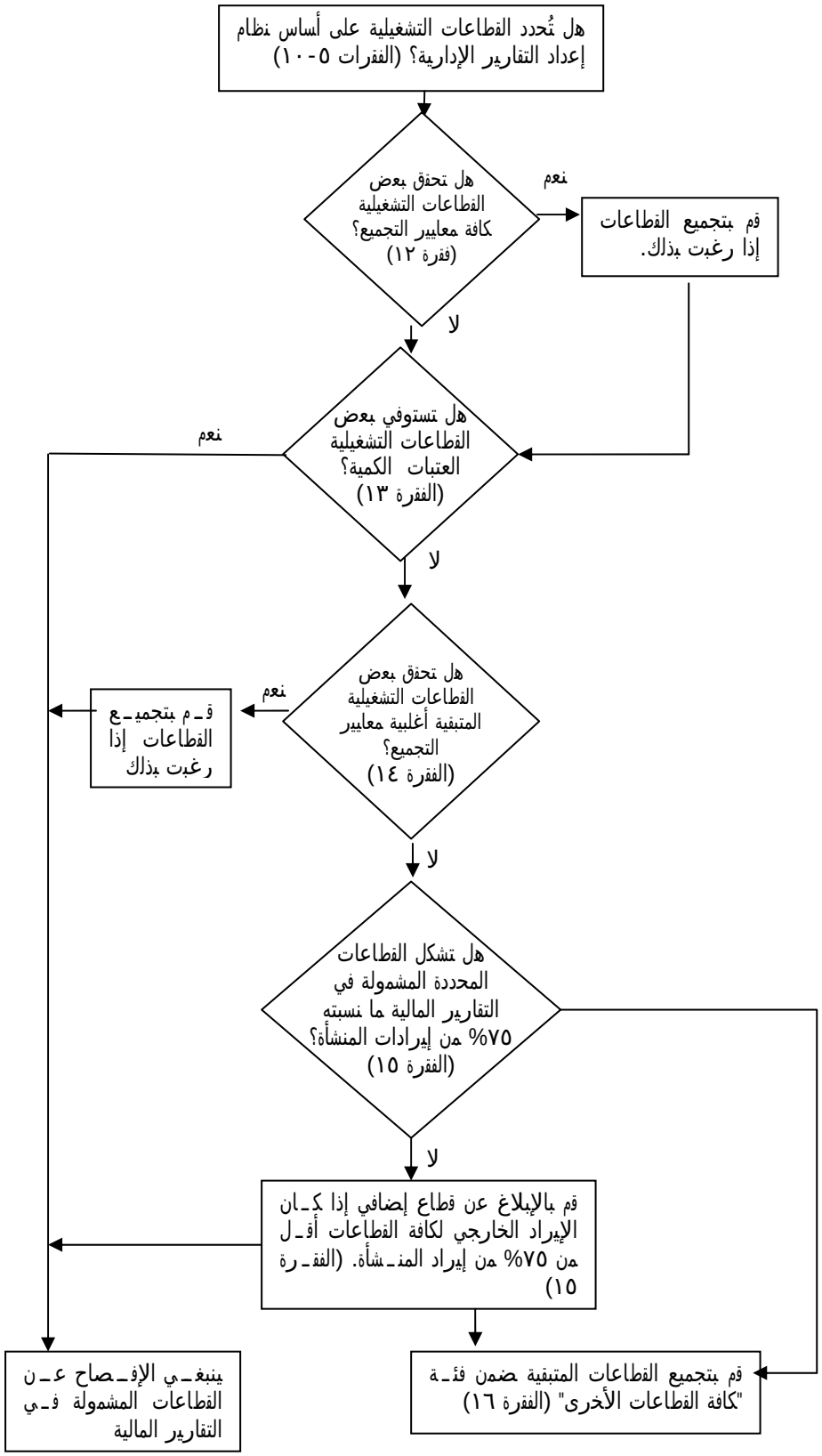
تمثل الإيرادات من أحد عملاء قطاعي البرمجيات والالكترونيات التابع للشركة المتنوعة حوالي ٥,٠٠٠ وحدة عملة من إجمالي إيرادات الشركة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مخطط للمساعدة في تحديد القطاعات المشمولة في التقارير المالية

تنفيذ٧ يوضح المخطط التالي كيفية تطبيق النصوص الرئيسية لتحديد القطاعات المشمولة في التقارير المالية كما هو محدد في هذا المعيار. ويعتبر هذا المخطط ملحق مرئي بهذا المعيار. ولا ينبغي تفسير هذا المخطط على أنه يغير أو يضيف إلى أي متطلب من متطلبات هذا المعيار كما لا ينبغي اعتباره بديلا عن المتطلبات.

مخطط تحديد القطاعات المشمولة في التقارير المالية



© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملحق

التعديلات على إرشادات التنفيذ الأخرى

يحتوي هذا الملحق على التعديلات اللازمة على الإرشادات حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى من أجل ضمان التوافق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨. وفي الفقرات المعدلة، يوضع خط تحت النص الجديد ويُحذف النص الملغي.

*****

تم دمج التعديلات المشمولة في هذا الملحق عند إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ في العام ٢٠٠٦ في نص إرشادات تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ والأمثلة التوضيحية المرفقة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٦، كما تم إصدارهما في ٣٠ نوفمبر ٢٠٠٦.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ١

عرض البيانات المالية

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة حتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في سبتمبر ١٩٩٧. وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي١ "*الإفصاح عن السياسات المحاسبية*" (الذي تم المصادقة عليه أصلاً في العام ١٩٧٤) ومعيار المحاسبة الدولي ٥ "*المعلومات الواجب الإفصاح عنها في البيانات المالية*" (الذي تم المصادقة عليه أصلاً في العام ١٩٧٧) ومعيار المحاسبة الدولي ١٣ "*عرض الأصول المتداولة والإلتزامات المتداولة*" (الذي تم المصادقة عليه أصلاً في العام ١٩٧٩).

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

وأصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ٢٠٠٣ معيار المحاسبة الدولي ١ بعد تعديله. ومنذ عام ٢٠٠٣، أصدر المجلس تعديلاً واحداً على معيار المحاسبة الدولي ١ "*الإفصاحات عن رأس المال*" (الصادر في أغسطس ٢٠٠٥).

وقد عدل معيار المحاسبة الدولي ١ والوثائق المرفقة به من خلال البيانات التالية:-

- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير متداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*" (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- التعديل على معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*المكاسب والخسائر الإكتوارية، مجموعة الخطط والإفصاحات*" (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٤)
- المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية ٧ "*الأدوات المالية: الإفصاحات*" (الصادر في أغسطس ٢٠٠٥)
- معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "*تكاليف الإقتراض*" (كما هو معدل في مارس ٢٠٠٧)

في سبتمبر ٢٠٠٧ أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ١ المعدل.

التفسيرات التالية تتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ١:-

- التفسير ٧ "*إدخال لعملة اليورو*" (الصادر في مايو ١٩٩٨ والتعديلات اللاحقة)
- التفسير ١٥ "*عقود الإيجار التشغيلية – الحوافز*" (الصادر في ديسمبر ١٩٩٨، والتعديلات اللاحقة)
- التفسير ٢٥ " *ضرائب الدخل – التغيير في الوضع الضريبي للمشروع أو لمساهميه*" (الصادر في ديسمبر ١٩٩٨، والتعديلات اللاحقة)
- التفسير ٢٩ " *ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات– الإفصاح*" (الصادر في ديسمبر ٢٠٠١، والتعديلات اللاحقة)
- التفسير ٣٢ "*الأصول غير الملموسة – تكاليف الموقع الإلكتروني*" (الصادر في مارس ٢٠٠٢، والتعديلات اللاحقة)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية١ "*التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة*" (الصادر في مايو ٢٠٠٤)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية١٤ "*معيار المحاسبة الدولي ١٩ -حدود الأصل ذو المنافع المحددة والمتطلبات الدنيا للتمويل وتفاعلها*" (الصادرة في يوليو ٢٠٠٧)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
المقدمة	**مقدمة١- ١٦**
معيار المحاسبة الدولي ١	
عرض البيانات المالية	
الهدف	**١**
النطاق	**٢-٦**
تعريفات	**٧-٨**
البيانات المالية	**٩-٤٦**
الغرض من البيانات المالية	**٩**
مجموعة كاملة البيانات المالية	**١٠-١٤**
الإعتبارات العامة	**١٥-٤٦**
العرض العادل والإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	١٥-٢٤
فرضية إستمرارية المنشأة	٢٥-٢٦
أساس الإستحقاق المحاسبي	٢٧-٢٨
المادية والتجميع	٢٩-٣١
التقاص	٣٢-٣٥
تكرار إعداد التقارير	٣٦-٣٧
المعلومات المقارنة	٣٨-٤٤
إتساق العرض	٤٥-٤٦
الهيكل والمحتوى	**٤٧-١٣٨**
المقدمة	**٤٧-٤٨**
تحديد البيانات المالية	**٤٩-٥٣**
بيان المركز المالي	**٥٤-٨٠**
المعلومات التي يجب عرضها في بيان المركز المالي	٥٤-٥٩
التمييز بين المتداولة/ غير المتداولة	٦٠-٦٥
الأصول المتداولة	٦٦-٦٨
الإلتزامات المتداولة	٦٩-٧٦
المعلومات التي يجب عرضها إما في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات	٧٧-٨٠
بيان الدخل الشامل	**٨١-١٠٥**
المعلومات التي يجب عرضها في بيان الدخل الشامل	٨٢-٨٧
ربح أو خسارة الفترة	٨٨-٨٩
الدخل الشامل الآخر للفترة	٩٠-٩٦
المعلومات التي يجب عرضها في بيان الدخل الشامل أو في الإيضاحات	٩٧-١٠٥
بيان التغيرات في حقوق الملكية	١٠٦-١١٠
بيان التدفقات النقدية	١١١

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإيضاحات **١١٢-١٣٨**
الهيكل ١١٢-١١٦
الإفصاح عن السياسات المحاسبية ١١٧-١٢٤
مصادر عدم موثوقية التقديرات ١٢٥- ١٣٣
رأس المال ١٣٤-١٣٦
إفصاحات أخرى ١٣٧-١٣٨

الإنتقال وتاريخ النفاذ **١٣٩-٣٩أ**

سحب معيار المحاسبة الدولي ١ (المعدل في ٢٠٠٣) **١٤٠**

الملحق

التعديل على البيانات الأخرى

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١

أساس الإستنتاجات

الملحق

التعديل على أساس الإستنتاجات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

الآراء المعارضة

إرشادات التنفيذ

الملحق

التعديل على إرشادات التنفيذ على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

جدول التوافق

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" مبين في الفقرة ١-١٤٠ والملحق . تتساوى جميع الفقرات في التأثير. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي ١ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و "*إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولية ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" وتقدم هذه أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقدمة

مقدمة١ *يحل معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية محل "معيار المحاسبة الدولي ١عرض البيانات المالية (الذي تم تعديله في ٢٠٠٣) كما تم تعديله في ٢٠٠٥.* ويحدد معيار المحاسبة الدولي ١ المتطلبات العامة الخاصة بعرض البيانات المالية والإرشادات المتعلقة بتنظيمها بالإضافة إلى الحد الأدنى من المتطلبات المرتبطة بمحتواها.

الأسباب وراء تعديل معيار المحاسبة الدولي ١

مقدمة٢ كان الغرض الأساسي لمجلس معايير المحاسبة الدولية من تعديل معيار المحاسبة الدولي ١ هو إضافة وتجميع المعلومات في البيانات المالية بناء على الخصائص المشتركة. ولذلك، فقد اعتبر المجلس أنه من المفيد فصل التغيرات في حقوق الملكية (صافي الأصول) الخاصة بمنشأة ما خلال الفترة الناشئة من المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكين عن التغيرات الأخرى في حقوق الملكية. ونتيجة لذلك، قرر المجلس عرض كافة تغيرات المالكين في حقوق الملكية في بيان التغيرات في حقوق الملكية بشكل منفصل عن تغيرات غير المالكين في حقوق الملكية.

مقدمة٣ ناقش المجلس أيضاً، خلال مراجعته، بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ١٣٠ *إعداد تقارير الدخل الشامل* (بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٠) الصادر في ١٩٩٧. وتتشابه المتطلبات المتعلقة بعرض بيان الدخل الشامل في معيار المحاسبة الدولي ١ مع تلك التي في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٠؛ رغم ذلك، تبقى هنالك بعض الفروق وقد تم تحديد هذه الفروق في فقرة الإستنتاج ١٠٦ من أساس الإستنتاجات.

مقدمة٤ بالإضافة لذلك، كان غرض المجلس من تعديل معيار المحاسبة الدولي ١ هو تحسين وإعادة ترتيب أجزاء معيار المحاسبة الدولي ١ لتصبح قراءته أكثر سهولة. ولم يكن هدف المجلس إعادة مناقشة كافة متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١.

السمات الرئيسية لمعيار المحاسبة الدولي ١

مقدمة٥ يؤثر معيار المحاسبة الدولي ١ على عرض تغيرات المالكين في حقوق الملكية والدخل الشامل ولكنه لا يغير الإعتراف أو القياس أو الإفصاح عن المعاملات المحددة والأحداث الأخرى التي تقتضيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

مقدمة٦ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ من المنشأة أن تعرض كافة تغيرات المالكين في حقوق الملكية في بيان التغيرات في حقوق الملكية. إضافة لذلك، يقتضي أن يتم عرض كافة تغيرات غير المالكين في حقوق الملكية (أي الدخل الشامل) في بيان دخل شامل واحد أو في بيانين (بيان دخل منفصل وبيان دخل شامل). ولا يسمح أن يتم عرض مكونات الدخل الشامل في بيان التغيرات في حقوق الملكية.

مقدمة٧ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ من المنشأة أن تعرض بيان المركز المالي ضمن مجموعة كاملة من البيانات المالية في بداية أول فترة مقارنة عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي أو تقوم بإعادة بيان بأثر رجعي، كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٨ *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*، أو عندما تقوم المنشأة بإعادة تصنيف البنود في البيانات المالية.

مقدمة٨ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ من المنشأة أن تفصح عن تعديلات إعادة التصنيف وضريبة الدخل المتعلقة بكل مكون من مكونات الدخل الشامل الآخر. وتعرف تعديلات إعادة التصنيف على أنها المبالغ التي تمت إعادة تصنيفها إلى الربح أو الخسارة في الفترة الحالية والتي تم الإعتراف بها مسبقاً في الدخل الشامل الآخر.

مقدمة ٩ يقتضي معيار المحاسبة الدولي١ أن يتم عرض أرباح الأسهم التي تم الإعتراف بها على أنها الحصص الموزعة على المالكين والمبالغ ذات العلاقة لكل سهم في بيان التغيرات في حقوق الملكية أو في الملاحظات. وأرباح الأسهم عبارة عن الحصص الموزعة على المالكين بصفتهم مالكين ويعرض بيان التغيرات في حقوق الملكية كافة تغيرات المالكين في حقوق الملكية.

التغيرات عن المتطلبات السابقة

مقدمة١٠ تظهر التغييرات عن النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ١ كما هو مبين أدناه:-

مجموعة كاملة من البيانات المالية

مقدمة١١ استخدمت النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي١ العناوين "الميزانية العمومية" و"بيان التدفق النقدي" لوصف بيانين إثنين ضمن مجموعة كاملة من البيانات المالية، بينما يستخدم معيار المحاسبة الدولي ١ "بيان المركز المالي" وبيان التدفقات النقدية" لوصف تلك البيانات. وتعكس العناوين الجديدة وظيفة تلك البيانات، كما هو مبين في *الإطار* (أنظر الفقرات الإستنتاج ١٤-٢١ من أساس الإستنتاجات).

مقدمة١٢ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ من المنشأة أن تفصح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة، أي أن تفصح بالحد الأدنى عن إثنين من كل البيانات والملاحظات المتعلقة بها. ويقدم المعيار متطلباً يقتضي إدراج بيان المركز المالي ضمن مجموعة كاملة من البيانات المالية من بداية فترة المقارنة الأولى عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي أو تقوم بإعادة بيان البنود في بياناتها المالية بأثر رجعي أو عندما تعيد تصنيف البنود في بياناتها المالية. والغرض من ذلك هو توفير المعلومات المفيدة في تحليل بيانات المنشأة المالية (أنظر فقرتي الإستنتاج ٣١ و٣٢ من أساس الإستنتاجات).

الإبلاغ عن تغيرات المالكين في حقوق الملكية والدخل الشامل

مقدمة١٣ اقتضت النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ١ عرض بيان الدخل الذي شمل بنود الدخل والمصروف المعترف بها في الربح أو الخسارة. كما اقتضت عرض بنود الدخل والمصروف غير المعترف بها في الربح أو الخسارة مجتمعة مع تغيرات المالكين في حقوق الملكية في بيان التغيرات في حقوق الملكية. وكذلك، عرفت بيان التغيرات في حقوق الملكية الذي يشمل الربح أو الخسارة وبنود الدخل والمصروف الأخرى وآثار التغييرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء على أنه "بيان الدخل والمصروف المعترف بهما". بينما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ الآن ما يلي:-

(أ) يتم عرض كافة التغيرات في حقوق الملكية الناشئة من المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكين (أي تغيرات المالكين في حقوق الملكية) بشكل منفصل عن تغيرات غير المالكين في حقوق الملكية. ولا يسمح للمنشأة أن تعرض مكونات الدخل الشامل (أي تغيرات غير

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المالكين في حقوق الملكية) في بيان التغيرات في حقوق الملكية. والغرض من ذلك هو توفير معلومات أفضل من خلال تجميع البنود ذات الخصائص المشتركة وفصل تلك التي تختلف في الخصائص عن بعضها (أنظر فقرتي الإستنتاج ٣٧ و٣٨ من أساس الإستنتاجات).

(ب) يتم عرض الدخل والمصروف في بيان واحد (بيان الدخل الشامل) أو في بيانين (بيان دخل منفصل وبيان الدخل الشامل) بشكل منفصل عن تغيرات المالكين في حقوق الملكية (أنظر فقرات الإستنتاج ٤٩-٥٤ من أساس الإستنتاجات).

(ج) يتم عرض مكونات الدخل الشامل الآخر في بيان الدخل الشامل.

(د) يتم عرض إجمالي الدخل الشامل في البيانات المالية.

الدخل الشامل الآخر – تعديلات إعادة التصنيف وآثار الضريبة ذات العلاقة

مقدمة ١٤ يقتضي معيار المحاسبة ١ من المنشأة أن تفصح عن ضريبة الدخل المتعلقة بكل مكون من مكونات الدخل الشامل الآخر. والغرض من ذلك تزويد المستخدمين بالمعلومات الضريبية المتعلقة بهذه المكونات إذ غالباً ما تختلف أسعار ضريبة المكونات هذه عن تلك التي تسري على الربح أو الخسارة (أنظر فقرات الإستنتاج ٦٥-٦٨ من أساس الإستنتاجات).

مقدمة ١٥ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ من المنشأة كذلك أن تفصح عن تعديلات إعادة التصنيف المتعلقة بمكونات الدخل الشامل الآخر. وتعرف تعديلات إعادة التصنيف على أنها المبالغ التي تمت إعادة تصنيفها إلى الربح أو الخسارة في الفترة الحالية والتي تم الإعتراف بها مسبقاً في الدخل الشامل الآخر. والغرض من ذلك هو توفير المعلومات للمستخدمين بغية تقييم أثر إعادة التصنيف على الربح أو الخسارة (أنظر فقرات الإستنتاج ٦٩-٧٣ من أساس الإستنتاجات).

عرض أرباح الأسهم

مقدمة ١٦ أجازت النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي١الإفصاح عن مبلغ أرباح الأسهم المعترف به كحصص موزعة على أصحاب حقوق الملكية (ويعرفون حالياً بإسم "المالكين") والمبلغ المتعلق بكل سهم في بيان الدخل أو في بيان التغيرات في حقوق الملكية أو في الملاحظات. بينما يقتضي معيار المحاسبة الدولي١أن يتم عرض أرباح الأسهم المعترف بها كحصص موزعة على المالكين والمبالغ المتعلقة بكل سهم في بيان التغيرات في حقوق الملكية أو في الملاحظات. إلا أنه لا يجوز عرض تلك الإفصاحات في بيان الدخل الشامل (أنظر فقرة الإستنتاج ٧٥ من أساس الإستنتاجات). والغرض من ذلك ضمان عرض تغيرات المالكين في حقوق الملكية (في هذه الحالة، الحصص الموزعة على المالكين بشكل أرباح للأسهم) بشكل منفصل عن تغيرات غير المالكين في حقوق الملكية (المعروضة في بيان الدخل الشامل).

معيار المحاسبة الدولي ١
عرض البيانات المالية

الهدف

١ يهدف هذا المعيار إلى بيان الأساس لعرض البيانات المالية ذات الغرض العام وذلك لضمان إمكانية المقارنة مع البيانات المالية الخاصة بالمشروع للفترات السابقة والبيانات المالية للمشاريع الأخرى، يحدد هذا المعيار الإعتبارات الكلية لعرض البيانات المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى البيانات المالية.

النطاق

٢ على المنشأة تطبيق هذا المعيار في إعداد وعرض البيانات المالية ذات الغرض العام المعدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٣ تحدد المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية متطلبات الإعتراف والقياس والإفصاح لمعاملات معينة وأحداث أخرى.

٤ لا ينطبق هذا المعيار على هيكل ومحتوى البيانات المالية المرحلية الموجزة التي يتم إعدادها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٤ "*التقارير المالية المرحلية*". إلا أن الفقرات ١٥-٣٥ تنطبق على هذه البيانات المالية. وينطبق هذا المعيار بالتساوي على كافة المنشآت بما في ذلك تلك التي تعرض بيانات مالية موحدة أو بيانات مالية منفصلة، كما هو محدد في معيار المحاسبة المالية الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*".

٥ يستخدم هذا المعيار مصطلحات تناسب المنشآت الربحية، بما في ذلك المنشآت التجارية في القطاع العام. وإذا إحتاجت المنشآت التي تنطوي على أنشطة غير ربحية في القطاع الخاص أو في القطاع العام لتطبيق هذا المعيار فإنه تحتاج إلى تعديل المواصفات المستخدمة لبنود سطر معينة في البيانات المالية وللبيانات المالية نفسها.

٦ وعلى نحو مماثل، فإن المنشآت التي لا تملك حقوق ملكية كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: العرض"* (على سبيل المثال، الصناديق المشتركة) والمنشآت التي لا تكون أسهم رأسمالها عبارة عن حقوق ملكية (على سبيل المثال، المنشآت التعاونية) قد تحتاج إلى تعديل عرض البيانات المالية حصص الأعضاء أو أصحاب الوحدات.

تعريفات

٧ تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد:-

البيانات المالية ذات الأغراض العامة (وتعرف باسم "البيانات المالية") هي تلك البيانات التي تهدف إلى سد حاجات المستخدمين غير المؤهلين لمطالبة المنشأة بإعداد تقارير تكون مصممة حسب احتياجاتهم الخاصة من المعلومات.

***غير قابل للتطبيق* يعد تطبيق متطلب معين غير ممكن عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بـذل كـل جهد معقول للقيام بذلك.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي المعايير والتفسيرات التي يتبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. وتشمل ما يلي:-

(أ) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) معايير المحاسبة الدولية؛ و

(ج) التفسيرات المطورة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولجنة التفسيرات الدائمة السابقة.

مادي **يعتبر إغفال البنود أو عرضها بصورة خاطئة مادياً (هاماً) في حال كان ذلك يؤثر، بشكل فردي أو جماعي، على القرارات الإقتصادية التي يشكلها المستخدمون على أساس البيانات المالية. وتعتمد الماديّة على حجم وطبيعة الإغفال أو العرض الخاطئ المقدر في الظروف المحيطة. وقد يكون حجم البند أو طبيعته أو كلاهما هو العامل المحدد.**

إن تقدير ما إذا كان الحذف أو البيان الخاطئ يؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين، ويكون بالتالي مادياً، يتطلب دراسة خصائص هؤلاء المستخدمين. وينص *إطار إعداد وعرض البيانات المالية* في الفقرة ٢٥ على ما يلي: يفترض أن يكون لدى المستخدمين معرفة معقولة بالأنشطة التجارية والإقتصادية والمحاسبية وأن يكون لديهم الإستعداد لدراسة المعلومات بجهد معقول". لذلك ينبغي أن يأخذ التقدير بعين الإعتبار كيف يمكن أن يتوقع من مستخدمين يملكون مثل هذه الخصائص أن يتأثروا في إتخاذ القرارات الإقتصادية.

تشتمل *الملاحظات* على معلومات بالإضافة إلى تلك المعروضة في بيان المركز المالي وبيان الدخل الشامل وبيان الدخل المنفصل (إن وجد) وبيات التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية. وتوفر الملاحظات وصفاً توضيحياً وتفصيلات للبنود المعروضة في تلك البيانات ومعلومات حول البنود غير المؤهلة للإعتراف في تلك البيانات.

يشتمل *الدخل الشامل الآخر* على بنود الدخل والمصروف (بما فيها تعديلات إعادة التصنيف) غير المعترف بها في الربح أو الخسارة كما تقتضيه أو تجيزه المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية.

تشمل مكونات الدخل الشامل الآخر ما يلي:-

(أ) التغيرات في فائض إعادة التقييم (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٥ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* و معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"*)؛

(ب) المكاسب والخسائر الإكتوارية على خطط المنافع المحددة المعترف بها وفقاً للفقرة ٩٣أ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ *"منافع الموظفين"*؛

(ج) المكاسب والخسائر الناتجة عن تحويل البيانات المالية الخاصة بالعملية الأجنبية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"*)؛

(د) المكاسب والخسائر الناتجة عن إعادة قياس الأصول المالية المتوفرة برسم البيع (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*)؛

(هـ) النسبة الفعالة للمكاسب والخسائر على أدوات التحوط في تحوط التدفق النقدي (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

المالكون **هم أصحاب الأدوات المصنفة كحقوق ملكية.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الربح أو الخسارة هو إجمالي الدخل مطروحاً منه المصروفات، بإستثناء مكونات الدخل الشامل الآخر.

تعديلات إعادة التصنيف هي المبالغ التي تمت إعادة تصنيفها إلى الربح أو الخسارة في الفترة الحالية والمعترف بها في الدخل الشامل الآخر في الفترات الحالية أو السابقة.

إجمالي الدخل الشامل هو التغير في حقوق الملكية خلال الفترة والناتج عن المعاملات والأحداث الأخرى، عدا تلك التغيرات الناتجة عن المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكين.

يشمل إجمالي الدخل الشامل كافة مكونات "الربح أو الخسارة" و"الدخل الشامل الآخر".

٨ رغم أن المعيار يستخدم المصطلحات "الدخل الشامل الآخر" و"الربح أو الخسارة" و"إجمالي الدخل الشامل"، فإنه يجوز للمنشأة أن تستخدم مصطلحات أخرى لوصف الإجمالي ما دام هناك وضوح في المعنى. فعلى سبيل المثال، يجوز للمنشأة استخدام المصطلح "صافي الربح" لوصف الربح أو الخسارة.

البيانات المالية

الغرض من البيانات المالية

٩ تمثل البيانات المالية عرضاً منظماً لمركز وأداء المنشأة الماليين. فهدف البيانات المالية هو توفير المعلومات حول المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة التي تفيد شريحة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم للقرارات الإقتصادية. وتبين البيانات المالية أيضاً نتائج واجبات الإدارة في عملية تنظيم الموارد الموكلة إليها. ولتحقيق هذا الغرض، توفر البيانات المالية المعلومات حول ما يخص المنشأة من حيث:-

(أ) الأصول؛

(ب) الإلتزامات؛

(ج) حقوق الملكية؛

(د) الدخل والمصروفات، بما فيها المكاسب والخسائر؛

(هـ) مساهمات المالكين وتوزيع الحصص عليهم بصفتهم مالكين؛ و

(و) التدفقات المالية

تساعد هذه المعلومات، بالإضافة إلى المعلومات الأخرى في الملاحظات، مستخدمي البيانات المالية في التنبؤ بتدفقات المنشأة النقدية المستقبلية وتحديدا توقيتها ومدى مصداقيتها.

مجموعة كاملة من البيانات المالية

١٠ تشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية ما يلي:-

(أ) بيان المركز المالي في نهاية الفترة؛

(ب) بيان الدخل الشامل للفترة؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) بيان التغيرات في حقوق الملكية للفترة؛

(د) بيان التدفقات المالية للفترة؛

(هـ) الملاحظات، وتشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى؛ و

(و) بيان المركز المالي من بداية فترة المقارنة الأولى عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي أو تقوم بإعادة بيان البنود في بياناتها المالية بأثر رجعي أو عندما تعيد تصنيف البنود في بياناتها المالية.

يجوز للمنشأة استخدام عناوين للبيانات تختلف عن تلك المستخدمة في هذا المعيار.

١١ تعرض المنشأة كافة البيانات المالية بنفس درجة الوضوح في المجموعة الكاملة للبيانات المالية.

١٢ كما هو مسموح في الفقرة ٨١، يمكن للمنشأة أن تعرض مكونات الربح أو الخسارة إما كجزء من بيان الدخل الشامل الواحد أو في بيان الدخل المنفصل. وإذا تم عرض بيان الدخل فإنه يصبح جزء من المجموعة الكاملة من بيانات الدخل ويتم عرضه مباشرة قبل بيان الدخل الشامل.

١٣ تعرض الكثير من المنشآت، خارج البيانات المالية، المراجعة المالية التي تجريها الإدارة والتي تصف وتوضح الخصائص الرئيسية لأداء ومركز المنشأة الماليين والشكوك الرئيسية التي تواجهها. يشمل هذا التقرير مراجعة حول:-

(أ) العوامل والآثار الرئيسية التي تحدد الأداء المالي بما فيها التغيرات في البيئة التي تزاول فيها المنشأة أعمالها وتجاوب المنشأة مع هذه التغيرات وآثارها بالإضافة إلى سياسة المنشأة في الإستثمار للإبقاء على الأداء المالي وتعزيزه، بما فيها سياسة أرباح الأسهم؛

(ب) مصادر تمويل المنشأة ونسبة إلتزاماتها المستهدفة لحقوق الملكية؛ و

(ج) موارد المنشأة غير المعترف بها في بيان المركز المالي وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

١٤ تعرض الكثير من المنشآت أيضاً، خارج البيانات المالية، تقارير وبيانات كالتقارير البيئية وبيانات القيمة المضافة، تحديداً في الصناعات التي تكون العوامل البيئية مهمة فيها وعندما ينظر إلى الموظفين كمجموعة مهمة من المستخدمين. وتقع التقارير والبيانات التي يتم عرضها خارج البيانات المالية خارج نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

الإعتبارات العامة

العرض العادل والإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

١٥ يقتضي العرض العادل عرضاً صادقاً لآثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى وفقاً للتعريفات ومعايير الإعتراف فيما يخص الأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف المبينة في *الإطار*. ويفترض أن ينتج عن

تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إلى جانب الإفصاح الإضافي متى لزم الأمر، بيانات مالية تحقق عرضاً عادلاً.

١٦ **يجب على المنشأة التي تمتثل بياناتها المالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير الماليـة أن تقـوم ببيـان صريح وغير متحفظ حول ذلك الإمتثال في الملاحظات، ويجب على المنشأة عدم وصف البيانـات أنهـا تمتثل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلاّ إذا كانت تمتثل لمتطلبات كل معيار ملائم.**

١٧ **في جميع الأحول الفعلية تحقق المنشأة عرضاً عادلاً بالإمتثال من كافة النواحي المادية لمعايير المحاسبة الدولية الملائمة، ويتطلب الإفصاح العادل:-**

(أ) إختيار وتطبيق سياسات محاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*، ينص معيار المحاسبة الدولي ٨ على سلسلة من الإرشادات الرسمية التي تدرسها الإدارة في غياب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتي تنطبق بشكل محدد على بند معين.

(ب) تقديم المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بطريقة توفر معلومات مناسبة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومن الممكن فهمها.

(ج) تقديم إفصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات في معايير المحاسبة الدولية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير عمليات أو أحداث وظروف معينة على المركز المالي والأداء المالي للمشروع.

١٨ **لا تقوم المنشأة بتصحيح المعالجات المحاسبية غير المناسبة سواءاً بالإفصاح عن السياسات المحاسـبية المستخدمة أو بواسطة الإيضاحات أو المواد التفسيرية.**

١٩ **في الحالات النادرة جداً عندما تتوصل فيها الإدارة إلى أن الإمتثال لمتطلب في المعايير الدوليـة لإعـداد التقارير المالية سيكون مضللاً في أكثر الظروف ندرة التي تتوصل فيها الإدارة إلى أن الإمتثال لمتطلـب معين في معيار أو تفسير معين يكون مضللاً إلى حد بعيد بحيث يتعارض مـع هـدف البيانـات الماليـة الموضح في الإطار، تبتعد المنشأة عن تبني ذلك المتطلب بالطريقة المبينة في الفقرة ٢٠ إذا كان الإطار التنظيمي ذو الصلة يقتضي، أو لا يحظر خلافاً لذلك، هذا الإبتعاد.**

٢٠ **عندما يكون من الضروري على الشركة مخالفة متطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بموجـب الفقرة ١٩، فإنه يجب الإفصاح:-**

(أ) أن الإدارة توصلت إلى أن البيانات المالية تعرض بشكل عادل المركز المالي للمشروع وأداؤها المالي وتدفقاتها النقدية؛

(ب) إنها إمتثلت في كافة النواحي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الملائمة، فيما عدا أنها خرجت عن متطلبات بند معين من أجل تحقيق عرض عادل؛

(ج) عنوان المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الذي خرج عن المشروع وطبيعة هذا الخروج بما في ذلك المعالجة التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، والسبب الذي يجعل هذه المعالجة مضللة وقد تتعارض هذه البيانات المالية في *الإطار* والمعاملة المتبناة في ظل الظروف والمعالجة التي تم تبنيها؛ و

(د) لكل فترة معروضة الأثر المالي لهذا الخروج على كل بند في البيانات المالية التي كان سيتم الإبلاغ عنها إمتثالاً للمتطلبات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢١ **إذا إبتعدت المنشأة عن تبني متطلب معين في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في فترة سابقة، وأثر ذلك الإبتعاد على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية للفترة الحالية، فإنها ينبغي أن تقدم الإفصاحات المبينة في الفقرة ٢٠ (ج) و(د).**

٢٢ يتم تطبيق الفقرة ٢١ على سبيل المثال عندما تبتعد المنشأة في فترة سابقة عن تبني متطلب معين في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لقياس الأصول والإلتزامات ويؤثر ذلك الإبتعاد على قياس التغييرات في الأصول والإلتزامات المعترف بها في البيانات المالية للفترة الحالية.

٢٣ **في أكثر الظروف ندرة التي تتوصل فيها الإدارة إلى أن الإمتثال لمتطلب معين في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يكون مضللاً إلى حد بعيد بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية الموضح في الإطار، لكن الإطار التنظيمي ذو الصلة يحظر الإبتعاد عن تبني المتطلب، ينبغي على المنشأة، إلى أقصى حد ممكن، تخفيض الجوانب المضللة الملحوظة في الإمتثال عن طريق الإفصاح عما يلي:-**

(أ) **عنوان المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، وطبيعة المتطلب، والسبب الذي دفع بالإدارة إلى إعتبار الإمتثال لهذا المتطلب مضللاً جداً في الظروف التي تتعارض مع هدف البيانات المالية المحدد في *الإطار*؛ و**

(ب) **لكل فترة معروضة، التعديلات على كل بند في البيانات المالية التي إعتبرتها الإدارة ضرورية لتحقيق العرض العادل.**

٢٤ لغرض الفقرات ١٩-٢٣، يتعارض بند المعلومات مع هدف البيانات المالية عندما لا يمثل بصدق المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي يقصد تمثيلها أو يتوقع منه على نحو معقول تمثيلها ومن المحتمل بالتالي أن يؤثر على القرارات الإقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية. وفي تقييم ما إذا كان الإمتثال لمتطلب محدد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يكون مضللاً جداً بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية المحدد في *الإطار*، تقوم الإدارة بدراسة ما يلي:-

(ج) سبب عدم تحقيق هدف البيانات المالية في ظروف معينة؛ و

(د) كيفية إختلاف ظروف المنشأة عن ظروف غيرها من المنشآت التي تمتثل للمتطلب. وإذا إمتثلت منشآت أخرى في ظروف مماثلة مع المتطلب، فإنه يوجد إفتراض قابل للدحض يفيد بأن إمتثال المنشأة مع المتطلب لا يكون مضللاً جداً بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية المحدد في *الإطار*.

فرضية إستمرارية المنشاة

٢٥ **عند إعداد البيانات المالية يجب على الإدارة إجراء تقييم لقدرة المشروع على البقاء كمؤسسه مستمرة. ويجب على المنشأة إعداد البيانات المالية على أساس أن المؤسسة مستمرة ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة إما لتصفية المشروع أو التوقف عن المتاجرة أو ليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك، وعندما تكون الإدارة على علم أثناء قيامها بإجراء تقييمها بحالات عدم تأكد مادية تتعلق بأحداث أو ظروف قد تلقي شكوكاً كبيرة في قدرة المشروع على البقاء كمؤسسه مستمرة فان على المنشأة الإفصاح عن هذه الحالات من عدم التأكد، وعندما لا تقوم المنشأة بإعداد البيانات المالية على أساس أن المؤسسة**

مستمرة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة معاً وعلى الأساس التي تم بموجبه إعداد البيانات الماليـة من قبل المنشأة وسبب عدم إعتبار المشروع مؤسسه مستمرة.

٢٦ عند تقييم ما إذا كانت فرضية إستمرارية المؤسسة مناسبة تأخذ الإدارة فـي الإعتبـار كافـة المعلومـات المتوفرة في المستقبل المنظور والتي يجب أن تكون على الأقل إثنا عشر شهراً من تاريخ إعداد التقـارير المالية دون أن تكون مقتصرة على ذلك، وتعتمد درجة الإعتبار على الحقائق لكل حالـة، فعنـدما يكـون للمشروع تاريخ من عمليات مربحة وإمكانية سريعة للوصول إلى الموارد المالية فان المنـشأة يمكـن أن تستنتج بأن الأساس المحاسبي للمؤسسة المستمرة مناسب بدون تحليل مفصل، وفي الحالات الأخـرى قـد تحتاج الإدارة إلى أن تأخذ في الإعتبار سلسلة واسعة من العوامل المحيطة بالربحية الحاليـة والمتوقعـة وبرامج تسديد الديون والمصادر المحتملة لاستبدال التمويل قبل أن تقتنع بان فرضية إستمرارية المؤسـسة مناسبة.

أساس الإستحقاق المحاسبي

٢٧ **يجب على المشروع إعداد بياناته المالية فيما عدا المعلومات الخاصة بالتدفق النقدي بموجـب أسـاس الإستحقاق المحاسبي.**

٢٨ **عند إستخدام أساس الإستحقاق المحاسبي، المنشأة تقوم بالإعتراف بالبنود كأصول، إلتزامات، حقـوق ملكية، دخل ومصاريف (عناصر البيانات المالية) عندما تلبي التعريفات ومعايير الإعتراف لتلك العناصـر في الإطار.**

المادية والتجميع

٢٩ **يجب على المنشأة عرض كل بند مادي بشكل منفصل لكل بند مشابه، ويجب على المنشأة أيضاً عرض البنود المختلفة في طبيعتها أو وظيفتها بشكل منفصل، بإستثناء ما هو غير مادي.**

٣٠ تنجم البيانات المالية من معالجة كميات كبيرة من العمليات التي تمت هيكلتها بتجميعها في مجموعات حسب طبيعتها أو وظيفتها. والمرحلة النهائية في عملية التجميع والتصنيف هي عرض بيانات مختصرة ومصنفة تشكل بنوداً في البيانات المالية، وإذا كان أحد البنود ليس مادياً على انفراد فإنه يتم تجميعه مع البنود الأخرى أما في تلك البيانات أو في الإيضاحات، والبند الذي هو ليس مادياً بشكل كاف ليستلزم عرضاً منفصلاً في تلك البيانات قد يكون تم عرضه منفصلاً في الإيضاحات.

٣١ لا تحتاج المنشأة لتلبية الإفصاح المحددة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا كانت المعلومات الناتجة عنها غير مادية.

التقاص

٣٢ **على المنشأة عدم إجراء تقاص بين الأصول والإلتزامات أو الدخل والمصاريف إلا إذا كانت مسموح به من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.**

٣٣ المنشأة التي تعد التقارير بشكل منفصل لكل من الأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات. إن التقاص في قائمة الدخل الشاملة أو قائمة المركز المالي أو في قائمة الدخل المنفصلة (إن عرضت)، فيما عدا إذا كان التقاص تعكس جوهر العملية أو الحدث، تقلل من قدرة المستخدمين على فهم العمليات التي يتم القيام بها وعلى تقييم التدفقات النقدية المستقبلية للمشروع. إن تقديم التقارير حول الأصول مخصوماً منها

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مخصصات التقييم، مثال ذلك مخصصات التقادم للمخزون ومخصصات الديون المشكوك فيها لحسابات الذمم المدينة لا يعتبر مقاصة.

٣٤ يعرف معيار المحاسبة الدولية ١٨ *"الإيراد"* كلمة إيراد ويطلب من المنشأة أن يتم قياسه حسب القيمة العادلة للمقابل الذي تم استلامه أو المستحق مع الأخذ في الإعتبار مبلغ أية حسومات تجارية وتخفيضات تسمح بها المنشأة، ويقوم المشروع أثناء ممارسته لأنشطته العادية بعمليات أخرى لا تحقق إيراداً ولكنها عرضية بالنسبة للأنشطة الرئيسية التي تحقق الإيراد، وتقوم المنشأة بعرض نتائج مختلف العمليات عندما يعكس هذا العرض ماهية هذه العملية أو الحدث وذلك بخصم أي دخل مع المصاريف ذات العلاقة الناشئة عن نفس العملية، مثال ذلك:-

(أ) تقوم المنشأة بعرض الأرباح والخسائر من بيع الأصول غير المتداولة بما في ذلك الإستثمارات والأصول التشغيلية بخصم المبلغ المسجل للأصل ومصاريف البيع المتعلقة به من عوائد البيع؛ و

(ب) إن نفقـات المنشأة المتعلقـة بمخصص معيـن يتم الإعتـراف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"* ويتم تسديده بموجب ترتيب تعاقدي مع طرف ثالث (على سبيل المثال، إتفاقية ضمان للمورد) مقابل التسديد ذي العلاقة.

٣٥ إضافة إلى ذلك تقوم المنشأة بالعرض على أساس صافي الأرباح والخسائر الناشئة من مجموعة من العمليات المتشابهة، مثال ذلك الأرباح والخسائر من الصرف الأجنبي أو الأرباح والخسائر الناشئة من الأدوات المالية المحتفظ بها لأغراض المتاجرة، بطريقة أخرى فإن المنشأة تعرض الأرباح والخسائر بشكل منفصل إذا مادية.

تكرار إعداد التقارير

٣٦ تعرض المنشأة مجموعة كاملة من البيانات المالية سنوياً على أقل تقدير (بما في ذلك المعلومات المقارنة). وعندما تغير المنشأة نهاية فترة إعداد التقارير الخاصة بها وتعرض البيانات المالية لفترة تزيد أو تقل عن العام، فإنها تفصح، بالإضافة إلى الفترة التي تغطيها البيانات المالية عما يلي:-

(أ) السبب وراء استخدام فترة تزيد أو تقل عن العام؛ و

(ب) حقيقة أن المبالغ المعروضة في البيانات المالية ليست مقارنة بشكل كامل.

٣٧ بشكل عام، تعد المنشأة بيانات مالية لفترة عام واحد. رغم ذلك، ولأسباب عملية، تفضل بعض المنشآت مثلاً إعداد التقارير لفترة ٥٢ أسبوعاً. لا يمنع هذا المعيار هذا الإجراء.

المعلومات المقارنة

٣٨ بإستثناء عندما تجيز أو تقتضي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عكس ذلك، تفصح المنشأة عن معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة لكافة المبالغ التي تم الإبلاغ عنها في البيانات المالية للفترة الحالية. وتدرج المنشأة معلومات مقارنة للمعلومات التفصيلية والوصفية عندما تكون ملائمة لفهم البيانات المالية للفترة الحالية.

٣٩ تعرض المنشأة التي تفصح عن المعلومات المقارنة، بالحد الأدنى، بيانين للمركز المالي واثنين من كل بيان من البيانات المالية الأخرى والملاحظات المتعلقة بها. وعندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي أو تقوم بإعادة بيان البنود في بياناتها المالية بأثر رجعي أو عندما تعيد تصنيف البنود في بياناتها المالية، تعرض، بالحد الأدنى، ثلاثة بيانات مالية للمركز المالي وإثنين من كل بيان من البيانات الأخرى والملاحظات المتعلقة. تعرض المنشأة بيانات المركز المالي في:-

(أ) نهاية الفترة الحالية؛

(ب)نهاية الفترة السابقة (وتعتبر نفس بداية الفترة الحالية)؛ و

(ج) بداية الفترة المقارنة الأولى.

٤٠ في بعض الحالات، تواصل المعلومات التفصيلية المتوفرة في البيانات المالية للفترات (للفترات) السابقة ملاءمتها للفترة الحالية. فمثلاً، تعرض المنشأة في الفترة الحالية تفاصيل نزاع قضائي غير مؤكد النتائج في نهاية فترة إعداد التقارير السابقة مباشرة، لم تتم تسوية بعد. ويستفيد المستخدمون من المعلومات التي تبين الشكوك الموجودة في نهاية فترة إعداد التقارير السابقة والمباشرة وعن الخطوات التي تم اتخاذها خلال الفترة لتسوية الشكوك.

٤١ عندما تغير المنشأة عرض أو إعادة تصنيف البنود في بياناتها المالية، تقوم المنشأة بإعادة تصنيف المبالغ المقارنة إلا إذا كانت إعادة التصنيف غير عملية. وعندما تقوم المنشأة بإعادة تصنيف المبالغ المقارنة، تفصح المنشأة عن:-

(أ) طبيعة إعادة تصنيف؛

(ب) مبلغ أي بند أو درجة أي بند تم إعادة تصنيفه؛ و

(ج) سبب إعادة التصنيف.

٤٢ عندما تكون إعادة تصنيف المبالغ المقارنة غير عملية يجب على المشروع الإفصاح:-

(أ) سبب عدم إعادة التصنيف؛ و

(ب) وطبيعة التغيرات التي كانت ستتم لو أن المبالغ قد تم إعادة تصنيفها.

٤٣ إن تعزيز قابلية مقارنة المعلومات بين الفترات يساعد المستخدمين على إتخاذ القرارات الإقتصادية، لا سيما من خلال إتاحة تقييم الإتجاهات في المعلومات المالية لأغراض التنبؤ. قد توجد ظروف لا يكون فيها إعادة تصنيف المعلومات المقارنة عملية لتحقيق المقارنة مع الفترة الحالية بفترة سابقة، فعلى سبيل المثال قد لا تكون المنشأة قد جمعت البيانات في الفترة/ الفترات السابقة بطريقة تسمح بإعادة التصنيف، وقد لا يكون عملياً إعادة إستخراج المعلومات.

٤٤ ويتناول معيار المحاسبة الدولي ٨ التسويات المطلوبة للمعلومات المقارنة بعد حدوث تغيير في السياسات المحاسبية أو تصحيح الخطأ.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إتساق العرض

٤٥ تحتفظ المنشأة بعرض وتصنيف البنود في البيانات المالية لفترة ما إلى الفترة التي تليها بإستثناء الحالات التالية:-

(أ) إذا كان من الواضح، بعد حدوث تغير مهم في طبيعة عمليات المنشأة أو بعد مراجعة بياناتها المالية، أن عرضاً أو تصنيفاً آخر سيكون أكثر ملائمة مع الأخذ بعين الإعتبار معايير اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في معيار المحاسبة الدولي ٨؛ أو

(ب) يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تغييراً في العرض.

٤٦ على سبيل المثال، يفيد الإستملاك أو التصرف الهام، أو مراجعة عرض البيانات المالية أن البيانات المالية تحتاج إلى عرضها بطريقة مختلفة. تغير المنشأة طريقة عرض بياناتها المالية فقط إذا وفرت طريقة العرض الجديدة معلومات موثوقة وأكثر أهمية بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية ومن المرجح استمرار الهيكل المعدل، بحيث لا يكون هناك ما يعيق القدرة على المقارنة. وعند القيام بهذه التغيرات على طريقة العرض، تقوم المنشأة بإعادة تصنيف معلوماتها المقارنة وفقاً للفقرات ٤١ و٤٢.

الهيكل والمحتوى

المقدمة

٤٧ يتطلب هذا المعيار إفصاحات معينة في قائمة المركز المالي أو في قائمة الدخل الشاملة أو في قائمة الدخل المنفصلة (إن عرضت)، أو في قائمة التغير في حقوق الملكية ويتطلب الإفصاح عن بنود أخرى إما في إحدى هذه القوائم أو في الإيضاحات، كما يعرض نماذج ينصح بها كملحق للمعيار يمكن للمشروع إتباعها حسب ما هو مناسب لظروفه، ويقدم معيار المحاسبة الدولي ٧ *" بيان التدفق النقدي"* هيكلاً لعرض بيان التدفق النقدي.

٤٨ يستخدم هذا المعيار أحياناً المصطلح "الإفصاح" في معنى واسع، شاملاً بنوداً عرضت في البيان المالي، وما لم يحدد عكس ذلك في موضع آخر في هذا المعيار أو في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى تتم هذه الإفصاحات في البيانات المالية.

تحديد البيانات المالية

٤٩ يجب على المنشأة تحديد البيانات المالية بشكل واضح وتمييزها عن المعلومات الأخرى في نفس الوثيقة المنشورة.

٥٠ تنطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فقط على البيانات المالية، وليس بالضرورة على المعلومات الأخرى المعروضة في تقرير سنوي، أو الملفات المنظمة، أو في وثيقة أخرى، وعلى ذلك فإن من المهم أن يكون المستخدمون قادرون على التفرقة بين المعلومات المعدة بإستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عن المعلومات الأخرى التي من الممكن أن تكون مفيدة للمستخدمين إلا أنها ليست موضوعاً للمتطلبات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٥١ يجب أن تحدد المنشأة بوضوح كل بيان مالي والملاحظات الخاصة به. إضافة لذلك، يجب أن تظهر المنشأة المعلومات التالية بشكل واضح وتكررها عند الضرورة حتى تكون المعلومات المعروضة مفهومة:-

(أ) إسم المشروع الذي قدم التقرير أو وسائل أخرى للتحديد أو أي تغيرات في المعلومات التي تسبق تاريخ فترة إعداد التقارير السابقة؛

(ب) ما إذا كانت البيانات المالية تخص المشروع منفرداً أو مجموعة من المشاريع؛

(ج) تاريخ إنتهاء فترة إعداد التقارير أو الفترة التي تغطيها البيانات المالية ذات العلاقة أو في الإيضاحات؛

(د) عرض عملة التقرير، كم تم تعريفها في المعيار ٢١ *أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*؛ و

(هـ) مستوى الدقة المستخدمة في عرض الأرقام في البيانات المالية.

٥٢ تلبي المنشأة متطلبات الفقرة ٥١ من خلال عرض العناوين المناسبة للصفحات والبيانات والملاحظات والأعمدة وما شابه ذلك. ولابد من التقدير عند تحديد أفضل طريقة لعرض هذه المعلومات. فعلى سبيل المثال، عندما تقوم المنشأة البيانات المالية بطريقة إلكترونية، فإنه لا يتم استخدام الصفحات المنفصلة دائماً، عندئذ تقوم المنشأة بعرض البنود أعلاه لضمان إمكانية فهم المعلومات الواردة في البيانات المالية.

٥٣ عادةً ما تقوم المنشأة بتسهيل فهم البيانات المالية بتقديم المعلومات بالآلاف أو الملايين من وحدات العملة في التقرير. ويعتبر هذا مقبولاً ما دامت المنشأة تفصح عن مستوى الدقة في العرض ولم يتم فقدان المعلومات ذات الصلة.

بيان المركز المالي

المعلومات التي يجب عرضها في بيان المركز المالي

٥٤ يجب أن يشمل بيان المركز المالي بحد أدنى بنود السطر للمبالغ التالية:-

(أ) الممتلكات والمصانع والمعدات؛

(ب) عقارات إستثمارية؛

(ج) الأصول غير الملموسة؛

(د) الأصول المالية (بإستثناء المبالغ المبينة في (هـ) و(ح) و(ز)؛

(هـ) الإستثمارات التي يتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛

(و) الأصول البيولوجية؛

(ز) المخزون؛

(ح) الذمم المدينة التجارية والذمم المدينة الأخرى؛

(ط) النقد ومعادلات النقد؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ي) إجمالي الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع والأصول المشمولة في مجموعـات التصرف والمصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*"؛

(ك) الذمم الدائنة التجارية والذمم الدائنة الأخرى؛

(ل) المخصصات؛

(م) الإلتزامات المالية (بإستثناء المبالغ المبينة في (ك) و(ط)؛

(ن) الإلتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة كما هي معرفة في معيار المحاسـبة الدولي ١٢؛

(س) الإلتزامات المشمولة في مجموعات التصرف والمصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقـاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥؛

(ع) حصص الأقلية التي تم عرضها ضمن حقوق الملكية؛ و

(ف) رأس المال الصادر والإحتياطي المنسوب إلى مالكي الشركة الأم

٥٥ يجب أن تعرض المنشأة بنود سطر وعناوين ومجاميع فرعية إضافية في بيان المركز المالي عندما يكون هذا العرض ذا علاقة بفهم مركز المنشأة المالي.

٥٦ عندما تعرض المنشأة الأصول المتداولة وغير المتداولة والإلتزامات المتداولة وغير المتداولة كتصنيفات منفصلة في بيان مركزها المالي، فيجب عليها أن لا تصنف الأصول (الإلتزامات) الضريبية المؤجلة على أنها أصول (إلتزامات) متداولة.

٥٧ لا يحدد هذا المعيار الترتيب أو التنسيق الذي تعرض به المنشأة البنود. وتذكر الفقرة ٥٤ البنود المختلفة كثيراً في طبيعتها أو وظيفتها لضمان العرض المنفصل في بيان المركز المالي. إضافة لذلك:-

(أ) تكون بنود السطر مشمولة عندما يجعل حجم أو طبيعة أو وظيفة بند ما أو مجموعة مـن البنـود المتشابهة العرض المنفصل أمراً مهماً لفهم المركز المالي للمنشأة؛ و

(ب) يمكن تعديل الوصف المستخدم وترتيب البنود أو مجموعة البنود وفقاً لطبيعة المنشأة ومعاملاتها، لتوفير المعلومات ذات العلاقة بفهم مركز المنشاة المالي. فعلى سبيل المثـال، يمكـن أن تعـدل المنشأة المالية التوصيفات أعلاه لتوفير معلومات ذات علاقة بعمليات المنشأة المالية.

٥٨ تصدر المنشأة حكما بشأن عرض البنود الإضافية بشكل منفصل على أساس تقييم:-

(أ) طبيعة وسيولة الأصول؛

(ب) وظيفة الأصول ضمن المنشأة؛ و

(ج) مبالغ وطبيعة وتوقيت الإلتزامات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٥٩ يشير استخدام أسس قياس مختلفة للفئات المختلفة من الأصول إلى اختلاف طبيعتها أو وظائفها ولذلك، تقوم المنشاة بعرضها كبنود سطر منفصلة. فعلى سبيل المثال، يمكن تسجيل الفئات المختلفة من الممتلكات والمصانع والمعدات بالتكلفة أو بالمبالغ المعاد تقييمها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦.

التمييز بين المتداولة وغير المتداولة

٦٠ تقوم المنشأة بعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والإلتزامات المتداولة وغير المتداولة كتصنيفات منفصلة في بيان مركزها المالي وفقاً للفقرة ٦٦-٧٦، إلا إذا قدم العرض المستند إلى السيولة معلومات موثوقة وذات علاقة. وعندما ينطبق الإستثناء، تقوم المنشأة بعرض كافة الأصول والإلتزامات وفقاً لسيولتها.

٦١ أي كانت طريقة العرض التي تم إتباعها، يجب على المنشأة الإفصاح عن المبلغ المتوقع استرداده أو تسويته بعد أكثر من ١٢ شهراً لكل بند سطر تحت فئتي الأصل والإلتزام والذي يجمع المبالغ المتوقع استردادها أو تسويتها:-

(أ) خلال فترة لا تتجاوز ١٢ شهراً بعد فترة إعداد التقارير؛ و

(ب) لفترة أكثر من إثنا عشر شهراً من فترة إعداد التقارير.

٦٢ عندما تقوم المنشاة بتوريد بضائع أو خدمات ضمن دورة تشغيلية قابله للتحديد بوضوح فإن إجراء تصنيف منفصل للأصول والإلتزامات المتداولة وغير المتداولة في قائمة المركز المالي يوفر معلومات مفيدة وذلك بتمييز صافي الأصول المتداولة التي هي بإستمرار متداولة كرأسمال عامل عن الأصول المستخدمة في عمليات المشروع طويلة الأجل، كما أنها تسلط الضوء على الأصول التي يتوقع تسيلها نقداً ضمن الفترة التشغيلية الحالية والإلتزامات التي تستحق التسديد ضمن نفس الفترة.

٦٣ بالنسبة لبعض المنشآت، مثل المؤسسات المالية، يقدم عرض الأصول والإلتزامات بترتيب متزايد أو متناقص من السيولة معلومات موثوقة وأكثر ملائمة مما يقدمه العرض المتداول وغير المتداول وذلك لأن المنشأة لا تقوم بتزويد البضائع أو الخدمات ضمن دورة تشغيلية قابلة للتحديد بوضوح.

٦٤ ويسمح للمنشأة عند تطبيق الفقرة ٦٠ عرض بعض الأصول والإلتزامات الخاصة بها بإستخدام تصنيف متداول أو غير متداول وغيره من التصنيفات في ترتيب السيولة عندما تقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة. وقد تظهر الحاجة لأساس مختلط من العرض عندما تملك المنشأة عمليات متنوعة.

٦٥ إن المعلومات حول تواريخ إستحقاق الأصول والإلتزمات مفيدة في تقييم سيولة المشروع وقدرته على الوفاء بإلتزاماته المالية، ويتطلب معيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *"الأدوات المالية: الإفصاحات"*، الإفصاح عن تواريخ الإستحقاق لكل من الأصول المالية والإلتزامات المالية، وتشمل الأصول المالية الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى، وتشمل الإلتزامات المالية الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى، كما أن المعلومات الخاصة بالتاريخ المتوقع لإستعادة الأصول والإلتزامات غير النقدية مثل المخزونات والتاريخ المتوقع للسداد للإلتزامات مثل المخصصات مفيدة كذلك سواء تم أو لم يتم تصنيف الأصول والإلتزامات ما بين المتداول أو غير المتداول فعلى سبيل المثال يفصح المشروع عن مبلغ المخزونات التي يتوقع إستعادتها بعد أكثر من سنة واحدة بعد فترة إعداد التقارير.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأصول المتداولة

٦٦ يجب على المنشأة تصنيف الأصول على أنها متداولة عندما:-

(أ) يتوقع أن يحقق الأصل أو يحتفظ به للبيع أو الإستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمشروع؛

(ب) عندما يحتفظ بالأصل بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛

(ج) يتوقع أن يتحقق الأصل خلال إثنا عشر شهراً بعد فترة إعداد التقارير؛ أو

(د) عندما يكون الأصل نقداً أو أصلاً معادلاً للنقد (كما وضح في المعيار ٧) إلا إذا كان الأصل توجد قيود على إستعماله عند إعادة تسويته أو إستخدم في تسديد الإلتزامات لإثني عشر شهراً بعد فترة إعداد التقارير.

على المنشأة تصنيف جميع الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة.

٦٧ يستخدم هذا المعيار المصطلح "غير المتداول" ليشمل الأصول الملموسة وغير الملموسة والتشغيلية والمالية التي هي بطبيعتها طويلة الأجل، وهو لا يمنع إستخدام أوصاف بديلة ما دام المعنى واضحاً.

٦٨ الدورة التشغيلية للمشروع هي المدة ما بين امتلاك المواد الداخلة في عملية وتحقيقها نقداً أو في النقد المعادل، عندما تكون الدورة التشغيلية للمشروع معرفة بشكل غير واضح. الأصول المتداولة تشمل الأصول (مثل المخزونات والذمم التجارية المدينة) التي تباع وتستهلك وتتحقق كجزء من الدورة التشغيلية العادية حتى عندما يتوقع تحقيقها خلال إثنا عشر شهراً بعد تاريخ فترة إعداد التقارير، كما تشمل أيضاً الأصول المتداولة المحتفظ بها أصلاً للمتاجرة (الأصول المالية ضمن هذه الفئة صنف للمتاجرة بما يتوافق مع المعيار ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*، وخلاف ذلك تصنف على أنها أصول مالية غير متداولة.

الإلتزامات المتداولة

٦٩ على المنشأة تصنيف الإلتزام على أنها متداولة عندما:-

(أ) عندما يتوقع تسديد الإلتزام أثناء الدورة التشغيلية العادية له؛

(ب) عندما يحتفظ بالإلتزام بشكل أساسي لغرض المتاجرة؛

(ج) عندما يستحق الإلتزام التسديد خلال إثنا عشر شهراً بعد فترة إعداد التقارير؛ أو

(د) ليس لدى المنشأة الحق في تأجيل التسوية للإلتزامات على الأقل إثنا عشر شهراً بعد فترة إعداد التقارير.

يجب تصنيف جميع الإلتزامات الأخرى على أنها إلتزامات غير متداولة.

٧٠ بعض الإلتزامات المتداولة مثل الذمم التجارية الدائنة ومستحقات الموظفين وتكاليف التشغيل الأخرى تشكل جزءاً من رأس المال المستخدم في الدورة التشغيلية العادية للمشروع، وتصنف المنشأة بعض البنود التشغيلية على أنها إلتزامات متداولة حتى وان كانت تسويتها مستحقة بعد أكثر من إثني عشر شهراً بعد تاريخ فترة إعداد التقارير. وتنطبق نفس الدورة التشغيلية العادية على تصنيف الأصول والإلتزامات لمنشأة ما. وعندما لا تكون الدورة التشغيلية العادية قابلة للتحديد بشكل واضح، يفترض أن تكون مدتها إثني عشر شهراً.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٧١ لا يتم تسديد الإلتزامات المتداولة الأخرى كجزء من الدورة التشغيلية الحالية، إلا أنها تستحق السداد خلال إثنا عشر شهراً بعد فترة إعداد التقارير أو أنه إحتفظ بها لأغراض المتاجرة، والأمثلة على الإلتزامات المالية بما يتفق مع المعيار ٣٩، السحب البنكي المكشوف وذلك الجزء من الإلتزامات المالية المتداولة وأرباح الأسهم المستحقة الدفع، وضرائب الدخل، والذمم الدائنة الأخرى غير التجارية. أما الإلتزامات التي توفر التمويل على أساس طويل الأجل (أي ليست جزءاً من رأس المال العامل في الدورة التشغيلية العادية للمنشأة) والتي لا تستحق التسديد خلال إثنا عشر شهراً بعد فترة إعداد التقارير فهي الإلتزامات غير متداولة، موضوع الفقرات ٧٤ و٧٥.

٧٢ يجب على المشروع أن يستمر في تصنيف أصوله طويلة الأجل المنتجة للفائدة على أنها غير متداولة حتى عندما تستحق التسديد خلال إثنا عشر شهراً بعد فترة إعداد التقارير في الحالات التالية:-

(أ) إذا كان الأجل الأصلي هو لفترة تزيد عن إثني عشر شهراً؛ و

(ب) إذا كانت تلك النية مدعومة بإتفاقية لإعادة التمويل على أساس طويل الأجل أو إعادة جدولة الدفعات التي تكتمل بعد فترة إعداد التقارير وقبل إقرار إصدار البيانات المالية.

٧٣ إذا توقعت المنشأة، وكانت لها حرية الإختيار، بإعادة تمويل أو تأجيل إلتزام معين لفترة إثني عشر شهراً على الأقل بعد فترة إعداد التقارير بموجب تسهيلات القروض القائمة، تقوم بتصنيف الإلتزام على أنه غير متداول، حتى لو إستحق خلافاً لذلك خلال فترة أقصر. لكن عندما يكون إعادة تمويل أو تأجيل الإلتزام ليس بإختيار المنشأة (على سبيل المثال، عدم وجود إتفاقية لإعادة التمويل)، لا تأخذ المنشأة إحتمال إعادة التمويل بعين الإعتبار ويتم تصنيف الإلتزام على أنه متداول.

٧٤ عندما تنتهك المنشأة حكماً من أحكام ترتيب القرض طويل الأجل في نهاية فترة إعداد التقارير أو قبل ذلك، التي تؤدي إلى أن يصبح الإلتزام مستحق الدفع عند الطلب، فإنه تقوم بتصنيف الإلتزام على أنه متداول، حتى لو وافق المقرض، بعد فترة إعداد التقارير وقبل التصريح بإصدار البيانات المالية، على عدم طلب الدفعة كنتيجة للإنتهاك. وتقوم المنشأة بتصنيف الإلتزام على أنه متداول لأنها لا تملك، في نهاية فترة إعداد التقارير، أي حق غير مشروط لتأجيل تسويته لمدة ١٢ شهراً على الأقل بعد ذلك التاريخ.

٧٥ إلا أنه على المنشأة تصنيف الإلتزام على أنه غير متداول إذا وافق المقرض بنهاية تاريخ إعداد التقارير على تقديم فترة مهلة تنتهي بعد إثني عشر شهراً على الأقل بعد فترة إعداد التقارير، تستطيع المنشأة خلالها تقويم الإخلال ولا يستطيع المقرض خلالها أن يطالب بالدفع المباشر.

٧٦ وفيما يتعلق بالقروض المصنفة كإلتزامات متداولة، إذا وقعت الأحداث التالية في نهاية فترة إعداد التقارير وتاريخ التصريح بإصدار البيانات المالية، تكون تلك الأحداث مفصح عنها كأحداث لا تؤدي إلى تعديل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٠ *"الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية"*:

(أ) إعادة التمويل على أساس طويل الأجل؛

(ب) تقويم الإخلال بإتفاقية قرض طويلة الأجل؛ و

(ج) الحصول من المقرض على فترة مهلة لتقويم الإخلال بإتفاقية قرض طويلة الأجل تنتهي على الأقل بعد إثني عشر شهراً بعد فترة إعداد التقارير.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

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

٧٧ يجب على المنشأة أن يفصح إما في قائمة المركز المالي أو في إيضاحات الميزانية العمومية عن تصنيفات جزئيه أخرى للبنود المعروضة مصنفة بشكل مناسب لعمليات المشروع.

٧٨ يعتمد التفصيل الوارد في التصنيف الفرعي على متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وعلى حجم وطبيعة ووظيفة المبالغ ذات الصلة، كما أن المنشأة تستخدم العوامل المبينة في الفقرة ٥٨ تستخدم أيضاً لتقرير أساس التصنيف الفرعي، وتختلف الإفصاحات لكل بند، مثال ذلك:-

(أ) تصنف بنود الممتلكات والمصانع والمعدات حسب الفئة كما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي ١٦؛

(ب) تحلل الذمم المدينة إلى مبالغ مستحقة من عملاء التجارة والأعضاء الآخرين في المجموعة وذمم مدينة من الأطراف ذات العلاقة ودفعات مقدمة ومبالغ أخرى؛

(ج) من الممكن تجزئة المخزون حسب معيار المحاسبة الدولي ٢ "*المخزون*"، إلى أصناف مثل البضاعة وإمدادات الإنتاج والمواد والعمل قيد الإنجاز والبضائع الجاهزة؛

(د) المخصصات مبينة بشكل منفصل مخصصات لتكاليف منافع الموظفين وأية بنود أخرى مصنفة في أسلوب مناسب لعمليات المشروع؛ و

(هـ) يتم توزيع حقوق الملكية والإحتياطات مبينة بشكل منفصل مختلف فئات رأس المال المدفوع وعلاوة الإصدار والإحتياطات.

٧٩ يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي إما في قائمة المركز المالي أو قائمة التغير في حقوق الملكية، أو في الإيضاحات:-

(أ) بالنسبة لكل فئة من رأس المال المساهم؛

(١) عدد الأسهم المصرح بها؛

(٢) عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل، وعدد الأسهم الصادرة ولكنها ليست مدفوعة بالكامل؛

(٣) القيمة الإسمية لكل سهم أو أن الأسهم ليس لها قيمة إسمية؛

(٤) مطابقة لعدد الأسهم غير المسددة في بداية ونهاية الفترة؛

(٥) الحقوق والإمتيازات والقيود الخاصة بتلك الفئة بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وإعادة دفع رأس المال؛

(٦) أسهم المشروع التي يملكها المشروع نفسه أو شركاته الفرعية أو شركاته الزميلة؛ و

(٧) الأسهم المحتفظ بها لإصدارها بموجب الخيارات وعقود المبيعات متضمناً الشروط والمبالغ؛ و

(ب) وصف لطبيعة وغرض كل إحتياطي ضمن حقوق المالكين.

٨٠ يجب على المنشأة التي هي بدون رأسمال مساهم مثل شركة الأشخاص الإفصاح عن معلومات معادلة للمعلومات المطلوبة في الفقرة ٧٩ (أ) مبينة الحركات أثناء الفترة في كل فئة من حصة الملكية والحقوق والافضليات والقيود لكل فئة من حصة الملكية.

بيان الدخل الشامل

٨١ تقوم المنشأة بعرض بكافة بنود الدخل والمصروفات في الفترة:-

(أ) في بيان دخل شامل واحد؛ و

(ب) في بيانين: بيان يعرض مكونات الربح أو الخسارة (بيان الدخل المنفصل) وبيان ثان يبدأ بـالربح أو الخسارة ويعرض مكونات بيان الدخل الشامل الآخر (بيان الدخل الشامل).

المعلومات المطلوب عرضها في بيان الدخل الشامل

٨٢ يجب أن يشمل بيان الدخل الشامل كحد أدنى كافة بنود السطر التي تعرض المبالغ التالية للفترة:-

(أ) الإيراد؛

(ب) تكاليف التمويل؛

(ج) نصيب الأرباح أو الخسائر من الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تمت محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية؛

(د) المصروف الضريبي؛

(هـ) مبلغ واحد يشمل إجمالي ما يلي:-

(١) الربح أو الخسارة ما بعد الضريبة من العمليات المتوقفة؛ و

(٢) الربح أو الخسارة ما بعد الضريبة المعترف بها في قياس القيمـة العادلـة مطروحـاً منهـا التكاليف حتى البيع أو من التصرف بالأصول أو مجموعة (مجموعات) التصرف التي تـشكل العملية المتوقفة.

(و) الربح أو الخسارة؛

(ز) كل مكون في بيان الدخل الشامل المصنف حسب طبيعته (بإستثناء المبالغ الواردة في (ح))؛

(ح) حصة بيان الدخل الشامل الآخر للشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي يتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛ و

(ط) إجمالي الدخل الشامل.

٨٣ يجب أن تفصح المنشأة عن البنود التالية في بيان الدخل الشامل كتخصيصات للربح أو الخسارة للفترة.

(أ) الربح أو الخسارة للفترة المنسوبة إلى:-

(١) حصة الأقلية؛ و

(٢) مالكي الشركة الأم.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) إجمالي الدخل الشامل للفترة المنسوبة إلى:-

(١) حصة الأقلية؛ و

(٢) مالكي الشركة الأم.

٨٤ يمكن أن تعرض المنشأة في بيان دخل منفصل (أنظر الفقرة ٨١) بنود السطر الواردة في الفقرة ٨٢(أ)-(و) والإفصاحات الواردة في الفقرة ٨٣(أ).

٨٥ يجب على المنشأة أن تعرض بنود السطر الإضافية والعناوين والمجاميع الفرعية في بيان الدخل الشامل وبيان الدخل المنفصل (إذا تم عرضه)، عندما يكون هذا العرض ذا علاقة بفهم أداء المنشأة المالي.

٨٦ تختلف آثار مختلف أنشطة وعمليات وأحداث المنشأة في ثباتها وترددها، إمكانية الربح والخسارة وإمكانية التنبؤ بها، ويساعد الإفصاح عن عناصر الأداء في فهم الأداء الذي تم تحقيقه وفي تقييم الأداء المالي المستقبلي، وتقوم المنشأة بإدخال بنود إضافية في قائمة الدخل الشاملة وقائمة الدخل المنفصلة (إن عرضت)، كما تقوم بتعديل ترتيب البنود عندما يكون ذلك ضرورياً لشرح عناصر الأداء. يجب أن تؤخذ المنشأة في الإعتبار العوامل التي تتضمن المادية وطبيعة وعمل مختلف مكونات الدخل والمصروفات، فعلى سبيل المثال تقوم مؤسسة مالية بتعديل الأوصاف لتوفير معلومات أكثر ملاءمة لعمليات تشغيل المؤسسة المالية، ولا تقوم المنشأة بإجراء التقاص بين بنود الدخل والمصروفات فقط عندما تتم تلبية المقياس في الفقرة ٣٢.

٨٧ يجب على المنشأة عدم عرض أي بنود للدخل والمصروفات كبنود إستثنائية في بيان الدخل الشامل أو بيان الدخل المنفصل (إذا تم عرضه) أو في الملاحظات.

ربح أو خسارة الفترة

٨٨ يجب على المنشأة الإعتراف ببنود للدخل والمصروفات في الفترة في الربح أو الخسارة ما لم يقتضي معيار دولي لإعداد التقارير المالية ذلك أو يسمح به خلافا لذلك.

٨٩ تحدد بعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الظروف التي تعترف فيها المنشأة ببنود محددة خارج الربح أو الخسارة في الفترة الحالية. ويحدد معيار المحاسبة الدولي ٨ ظرفين لتصحيح الأخطاء وتأثير التغيرات في السياسات المحاسبية. وتقتضي أو تسمح المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية بإستثناء مكونات بيان الدخل الشامل الآخر التي تلبي تعريف إطار العمل للدخل أو المصروفات من الربح أو الخسارة (أنظر الفقرة ٧).

الدخل الشامل الآخر للفترة

٩٠ يجب أن تفصح المنشأة عن مبلغ ضريبة الدخل المرتبطة بكل مكون للدخل الشامل الآخر، بما في ذلك تعديلات إعادة التصنيف، إما في بيان الدخل الشامل أو الملاحظات.

٩١ يمكن للمنشأة عرض مكونات بيان الدخل الشامل الآخر إما:-

(أ) مطروحاً من الآثار الضريبية ذات العلاقة؛ و
(ب) قبل الآثار الضريبية ذات العلاقة مع قيمة واحدة مبينة للمبلغ التراكمي لضريبة الدخل ذات العلاقـة بتلك المكونات.

٩٢ يجب أن تفصح المنشأة عن تعديلات إعادة التصنيف ذات العلاقة بمكونات بيان الدخل الشامل الآخر.

٩٣ تحدد المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية ما إذا ومتى يتم إعادة تصنيف المبالغ المعترف بها سابقاً في بيان الدخل الشامل الآخر إلى الربح أو الخسارة. ويشار إلى إعادة التصنيف هذه في هذا المعيار بتعديلات إعادة التصنيف. ويكون تعديل التصنيف مشمولاً مع مكون بيان الدخل الشامل الآخر ذو العلاقة في الفترة بحيث يتم إعادة تصنيف التعديل إلى الربح أو الخسارة. فعلى سبيل المثال، تكون المكاسب المتحققة عند التصرف بالأصول المالية المتوفرة برسم البيع مشمولة في الربح أو الخسارة للفترة الحالية. وربما تم الإعتراف بهذه المبالغ في بيان الدخل الشامل الآخر كمكاسب غير متحققة في الفترة الحالية أو الفترة السابقة. ويجب اقتطاع هذه المكاسب غير المتحققة من الدخل الشامل الآخر في الفترة التي تم فيها إعادة تصنيف المكاسب المتحققة إلى الربح أو الخسارة لتجنب شملها في إجمالي الدخل الشامل مرتين.

٩٤ يمكن للمنشأة أن تعرض تعديلات إعادة التصنيف في بيان الدخل الشامل أو في الملاحظات. وتقوم المنشاة التي تعرض تعديلات إعادة التصنيف في الملاحظات بعرض مكونات بيان الدخل الشامل الآخر بعد تعديلات إعادة التصنيف ذات العلاقة.

٩٥ تعديلات إعادة التصنيف، على سبيل المثال، عند التصرف بعملية أجنبية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢١) وعند إلغاء الإعتراف بالأصول المالية المتوفرة برسم البيع (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩) وعندما تؤثر معاملة تنبؤ محوطة على الربح أو الخسارة (راجع الفقرة ١٠٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فيما يخص تحوطات التدفق النقدي).

٩٦ لا تنشئ تعديلات إعادة التصنيف عند التغيرات على فائض إعادة التقييم وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أو على الأرباح والخسائر الإكتوارية على خطط المنافع المحددة وفقاً للفقرة ٩٣أ من معيار المحاسبة الدولي ١٩. ويتم الإعتراف بهذه المكونات في بيان الدخل الشامل الآخر ولا يتم إعادة تصنيفها إلى الربح أو الخسارة في الفترات اللاحقة. ويمكن تحويل التغيرات في فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المستبقاة في الفترات اللاحقة حيث أن الأصل مستخدم أو عندما تم إلغاء الإعتراف به (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨). ويتم الإبلاغ عن الأرباح والخسائر الإكتوارية في الأرباح المستبقاة في الفترة حيث تم الإعتراف بها كدخل شامل آخر (أنظر معيار المحاسبة الدولية ١٩).

المعلومات التي سيتم عرضها في بيان الدخل الشامل أو في الإيضاحات

٩٧ عندما تكون بنود الدخل أو المصروفات جوهرية، يجب على المنشاة أن تفصح عن طبيعتها وقيمتها بشكل منفصل.

٩٨ تشتمل الظروف التي تؤدي إلى الإفصاح المنفصل عن بنود الدخل والمصروف ما يلي:-

(أ) إنخفاض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقيق أو قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات إلى المبلغ القابل للإسترداد، والقيود العاكسة لهذه التخفيضات؛

(ب) إعادة هيكلة أنشطة منشأة ما والقيود العاكسة لأية مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة؛

(ج) عمليات التصرف ببنود الممتلكات والمصانع والمعدات؛

(د) عمليات التصرف بالإستثمارات؛

(هـ) العمليات المتوقفة؛

(و) تسوية القضايا؛ و

(ز) القيود العاكسة الأخرى للمخصصات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٩٩ يجب على المنشأة أن تعرض تحليلاً للمصروفات المعترف بها في الربح أو الخسارة بإستخدام تصنيف يعتمد إما على طبيعة المصروفات أو وظيفتها ضمن المنشأة، أيهما يوفر معلومات مناسبة وملائمة.

١٠٠ تشجع المشاريع على عرض التحليل الوارد في الفقرة ٩٩ في قائمة الدخل الشاملة أو في قائمة الدخل المنفصلة (إن عرضت).

١٠١ يتم إجراء تصنيف جزئي لبنود المصروفات من أجل تسليط الضوء على مجال من مكونات الأداء المالي التي قد تختلف من ناحية الثبات وإمكانية الربح أو الخسارة وإمكانية التنبؤ بها، ويتم تقديم هذه التحليلات بطريقة واحدة أو بطريقتين.

١٠٢ يشار إلى التحليل الأول أنه طريقة طبيعة "المصروف"، وتقوم المنشأة بتجميع المصروفات من خلال الربح أو الخسارة حسب طبيعتها (مثال ذلك الإستهلاك ومشتريات المواد وتكاليف النقل والأجور والرواتب وتكاليف الإعلان)، ولا يتم إعادة توزيعها بين المهام ضمن المشروع، وهذه الطريقة سهلة التطبيق في العديد من المشاريع الصغيرة لأنه لا توجد ضرورة لإجراء توزيعات للمصروفات التشغيلية بين التصنيفات حسب المهمة، وفيما يلي مثال للتصنيف بإستخدام طريقه طبيعة المصروف:-

الإيراد	×
الدخل الآخر	×
التغيرات في مخزون البضائع الجاهزة والعمل قيد الإنجاز	×
المواد الخام والمستهلكات المستخدمة	×
تكاليف منافع الموظفين	×
تكلفة الإستهلاك والإطفاء	×
المصروفات الأخرى	×
إجمالي المصروفات	(×)
الربح	×

١٠٣ يشار إلى التحليل الثاني على أنه طريقة "وظيفة المصروف" أو " تكلفة المبيعات"، وتصنف المصروفات بموجب هذا الأسلوب حسب وظيفتها كجزء من تكلفة المبيعات أو التوزيع أو الأنشطة الإدارية، وهذا العرض كثيراً ما يقدم معلومات للمستخدمين ملائمة أكثر من تصنيف المصروفات حسب طبيعتها، إلا أن توزيع المصروفات على الوظائف يمكن أن يكون حسب التقدير الفردي ويشمل إجتهاداً كبيراً، وفيما يلي مثال على تصنيف بإستخدام أسلوب وظيفة المصروف:-

الإيراد	×
تكلفة المبيعات	(×)
إجمالي الربح	×
الدخل الآخر	×
تكاليف التوزيع	(×)
المصروفات الإدارية	(×)
المصروفات الأخرى	(×)
الربح	×

١٠٤ على المنشأة التي تصنف المصروفات حسب وظيفتها الإفصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة المصروفات بما في ذلك مصروف الإستهلاك والإطفاء وتكاليف الموظفين.

١٠٥ يعتمد إختيار التحليل بين طريقة وظيفة المصروف أو طريقة طبيعة المصروف على كل من العوامل التاريخية والصناعية وطبيعة المؤسسة. وكلا الطريقتان توفران دلالة على التكاليف التي يتوقع أن تتغير بشكل مباشر أو غير مباشر حسب مستوى مبيعات أو إنتاج المنشأة. ونظراً لأن لكل طريقه عرض مزايا للأنواع المختلفة من المشاريع فإن هذا المعيار يتطلب إجراء إختيار بين التصنيفات بناءاً على العرض المناسب والأكثر موثوقية، على أنه نظراً لأن المعلومات حول طبيعة المصروفات مفيدة في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية فإنه يطلب إفصاح إضافي عندما يستخدم تصنيف تكلفة المبيعات. في الفقرة ١٠٤، "*منافع الموظفين*" تمتلك نفس المعنى الوارد في المعيار ١٩ "*منافع الموظفين*".

بيان التغيرات في حقوق الملكية

١٠٦ يجب على المنشأة عرض بيان التغيرات في حقوق الملكية بحيث يظهر في البيان:-

(أ) إجمالي الدخل الشامل للفترة، بحيث يظهر إجمالي المبالغ المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم والـى حصة الأقلية بشكل منفصل؛

(ب) لكل مكون في حقوق الملكية، آثار التطبيق بشكل رجعي أو إعادة البيان بشكل رجعـي المعتـرف بهما وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨؛ و

(ج) [تم إلغائها]

(د) لكل مكون في حقوق الملكية، تسوية بين القيمة المسجلة في بداية ونهاية الفترة، مـع الإفـصاح بشكل منفصل عن كل تغيير.

(١) الربح أو الخسارة؛

(٢) كل بند من الدخل الشامل الآخر؛و

(٣) المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكين، التي تظهر بشكل منفصل المـساهمات والتوزيعـات على المالكين والتغيرات في حصص الملكية في الشركات التابعة التي لا تؤدي إلى خسارة أو ربح.

١٠٧ يجب على المنشأة عرض مبلغ أرباح الأسهم، كما في بيان التغيرات في حقوق الملكية أو في الملاحظات، كتوزيعات على المالكين خلال الفترة، والمبلغ ذو العاقة لكل سهم.

١٠٨ في الفقرة ١٠٦، تشمل مكونات حقوق الملكية، على سبيل المثال، كل فئة من حقوق الملكية المساهم بها والرصيد المتراكم لكل فئة في بيان الدخل الشامل الآخر والأرباح المستبقاة.

١٠٩ تعكس التغيرات في حقوق الملكية بين بداية ونهاية فقرة إعداد التقارير الزيادة أو الإنخفاض في صافي أصولها خلال الفترة. وبإستثناء التغيرات الناتجة عن المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكين (مثل مساهمات حقوق الملكية إعادة إستملاك أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة نفسها وأرباح الأسهم)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وتكاليف المعاملة المرتبطة مباشرة بهذه المعاملات، يمثل التغير الإجمالي في حقوق الملكية خلال الفترة إجمالي مبلغ الدخل والمصروفات، بما في ذلك المكاسب والخسائر، المتولدة من نشاطات المنشأة خلال الفترة.

١١٠ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٨ عمل تعديلات بشكل رجعي على أثر التغيرات في السياسات المحاسبية، بالقدر الذي يكون فيه هذا الأمر عملياً، إلا عندما تقتضي الأحكام الانتقالية في معيار دولي آخر لإعداد التقارير المالية خلاف ذلك. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٨ أيضاً القيام إعادة بيان بشكل رجعي لتصحيح الأخطاء، بالقدر الذي يكون فيه هذا الأمر عملياً. ولا تعتبر التعديلات بشكل رجعي وإعادة البيان بشكل رجعي تغيرات في حقوق الملكية ولكنها تعديلات على الرصيد الإفتتاحي للأرباح المستبقاة، إلا عندما يقتضي معيار دولي لإعداد التقارير المالية تعديل بأثر رجعي لكون آخر لحقوق الملكية. وتقتضي الفقرة ١٠٦(ب) الإفصاح في بيان التغيرات في حقوق الملكية عن إجمالي التعديل على كل مكون لحقوق الملكية ناجم عن التغيرات في السياسات المحاسبية، وبشكل منفصل، ناجم عن تصحيحات الأخطاء. ويتم الإفصاح عن هذه التعديلات لكل فترة سابقة ولبداية الفترة.

بيان التدفقات النقدية

١١١ توفر معلومات التدفقات النقدية لمستخدمي البيانات المالية أساساً لتقييم قدرة المنشاة على توليد النقد ومعادلات النقد وحاجة المنشأة للإستفادة من التدفقات النقدية. ويحدد معيار المحاسبة الدولي ٧ متطلبات عرض معلومات التدفقات النقدية والإفصاح عنها.

الإيضاحات

الهيكل

١١٢ يجب أن تكون الإيضاحات:-

(أ) تقدم معلومات حول أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحددة التي تم إختيارها وتطبيقها وفقاً للفقرة ١١٧-١٢٤؛

(ب) تفصح المعلومات المطلوبة من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي هي غير معروضة في مكان ما في البيانات المالية.

(ج) توفر معلومات الغير معروضة في مكان ما في البيانات المالية، ولكنها ضرورية لفهم أي منها.

١١٣ يجب على المنشأة، طالما أن الأمر مجدي، عرض الملاحظات بطريقة منتظمة. وعلى المنشأة عمل إشارات مرجعية لكل بند في بيانات المركز المالي وبيان الدخل الشامل، وفي بيان الدخل المنفصل (إذا تم عرضه) وبيانات التغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية إلى معلومات ذات علاقة في الملاحظات.

١١٤ عادة ما تقوم المنشأة بعرض الإيضاحات حسب الترتيب التالي لمساعد المستخدمين في فهم البيانات المالية ومقارنتها مع بيانات المشاريع الأخرى:-

(أ) بيان بالإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (أنظر الفقرة ١٦)؛

(ب) ملخص هام للسياسات المحاسبية المطبقة (أنظر الفقرة ١١٧)؛

(ج) معلومات معززة للبنود المعروضة في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشاملة في بيان الدخل المنفصل (إن عرض)، وفي قائمة التغير في حقوق الملكية والتدفق النقدي في نفس الترتيب الذي عرض فيه كل بند وكل بيان؛ و

(د) إفصاحات أخرى تشمل:-

(١) الإلتزامات المحتملة (أنظر معيار ٣٧) و الإلتزامات التعاقدية غير المعترف بها؛ و

(٢) إفصاحات غير مالية، أهداف وسياسات إدارة الخطر المالي للمنشأة (أنظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧).

١١٥ في بعض الحالات قد يكون من الضروري أو المرغوب فيه تغيير طلب بنود معينة ضمن الإيضاحات، فعلى سبيل المثال قد تجمع المنشأة معلومات عن التغير في القيمة العادلة المعترف بها في الربح أو الخسارة مع المعلومات الخاصة بإستحقاقات الأدوات المالية بالرغم من أن الإفصاح السابق يعود إلى قائمة الدخل الشامل قائمة الدخل المنفصلة (إن عرضت) والأخيرة تتعلق قائمة المركز المالي، وبرغم ذلك يتم الإحتفاظ بهيكل منتظم للإيضاحات إلى الحد الممكن عملياً.

١١٦ قد تقوم منشأة بعرض الإيضاحات تزود معلومات حول أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحددة في قسم منفصل للبيانات المالية.

الإفصاح عن السياسات المحاسبية

١١٧ يجب أن يبين قسم السياسات المحاسبية من إيضاحات البيانات المالية ما يلي:-

(أ) أساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية؛ و

(ب) كل سياسة محاسبية محددة لازمة للفهم المناسب للبيانات المالية.

١١٨ من المهم بالنسبة للمنشأة إبلاغ مستخدمي أساس أو أسس القياس المستخدمة في البيانات المالية (مثلاً، التكلفة التاريخية، التكلفة الحالية أو صافي القيمة المتحققة أو القيمة العادلة أو المبلغ القابل للإسترداد) لان الأساس الذي تقوم المنشأة وفقاً له بإعداد بياناتها المالية يؤثر بشكل جوهري على تحليل المستخدمين. وعندما تستخدم المنشأة أكثر من أساس قياس في البيانات المالية، مثلاً عند إعادة تقييم فئات معينة من الأصول، فإنه من الكافي توفير مؤشر لفئات الأصول والإلتزامات التي ينطبق على كل منها أساس القياس.

١١٩ عند تقرير ما إذا كان يجب الإفصاح عن سياسة محاسبية محددة تدرس الإدارة فيما إذا كان الإفصاح سيساعد المستخدمين في فهم الطريقة التي عكست بها المعاملات والأحداث في الأداء والمركز المالي المقدم عنهما التقرير، إن الإفصاح عن سياسات محاسبية معينة هو أمر مفيد بشكل خاص للمستخدمين عندما يتم إختيار تلك السياسات من بدائل مسموح بها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ومن الأمثلة على هذه السياسات الإفصاح عما إذا كان المشارك في مشروع مشترك يعترف بحصته في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك بإستخدام التوحيد التناسبي أو أسلوب حقوق الملكية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣١ *"الحصص في المشاريع المشتركة"*). وتقتضي بعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشكل محدد الإفصاح عن سياسات محاسبية معينة، بما في ذلك الخيارات التي تقوم بها الإدارة من بين

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

السياسات المختلفة التي تسمح بها. على سبيل المثال، يقتضي المعيار ١٦ الإفصاح عن أسس القياس المستخدمة لأصناف الممتلكات والمصانع والمعدات.

١٢٠ يجب على كل مشروع النظر في طبيعة عملياته والسياسات التي يتوقع المستخدم أن يتم الإفصاح عنها لذلك النوع من المشروع، على سبيل المثال يتوقع المستخدمون أن على جميع منشآت القطاع الخاص الإفصاح عن سياسة محاسبية لضرائب الدخل بما في ذلك الضرائب المؤجلة القابلة للإستعمال والإلتزامات والأصول الضريبية، وعندما يكون للمشروع عمليات أو معاملات أجنبية هامة أو عمليات بالعملات الأجنبية فإن المستخدم يتوقع الإفصاح عن السياسات المحاسبية للإعتراف بأرباح وخسائر الصرف الأجنبي.

١٢١ قد تكون السياسة المحاسبية مهمة وذلك بسبب طبيعة عمليات المنشأة حتى ولو لم تكن المبالغ المبينة للفترات الحالية والسابقة مادية، كما أن من المناسب الإفصاح عن سياسة محاسبية لكل سياسة لا تكون مطلوبة بشكل محدد من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولكن المنشأة تختار وتطق ما يتفق مع معيار المحاسبة الدولية ٨.

١٢٢ تفصح المنشأة في ملخص السياسات المحاسبية الهامة أو الإيضاحات الأخرى عن الأحكام التي أصدرتها الإدارة، بعيداً عن تلك الأحكام التي ترتبط بالتقديرات (أنظر الفقرة ١٢٥)، في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة التي يكون لها الأثر الأكثر أهمية على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية.

١٢٣ في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة، تطلق الإدارة أحكاماً متنوعة، بعيداً عن تلك الأحكام التي ترتبط بالتقديرات، يمكن أن تؤثر بشكل كبير على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية. على سبيل المثال، تطلق الإدارة الأحكام في تحديد:-

(أ) ما إذا كانت الأصول المالية هي عبارة عن إستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق؛

(ب) متى يتم بشكل جوهري نقل كافة المخاطر والمكافئات الهامة لملكية الأصول المالية وأصـول الإيجار إلى منشآت أخرى؛

(ج) ما إذا كانت مبيعات محددة من السلع هي، في جوهرها، ترتيبات تمويلية ولا تؤدي بالتالي إلى نشوء إيرادات؛ و

(د) ما إذا كان يشير جوهر العلاقة بين منشأة معينة ومنشأة ذات أغراض خاصة إلى أن المنـشأة تسيطر على المنشأة ذات الأغراض الخاصة.

١٢٤ تقتضي معايير أخرى بعض الإفصاحات التي يتم تقديمها وفقاً للفقرة ١٢٢. على سبيل المثال، يقتضي المعيار ٢٧ من المنشأة الإفصاح عن الأسباب التي من أجلها لا تشكل حصة ملكية المنشأة سيطرة، فيما يتعلق بجهة مستثمر بها ليست عبارة عن شركة تابعة على الرغم من أن أكثر من نصف حقوق التصويت أو حقوق التصويت المحتملة فيها مملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال شركات تابعة. ويقتضي المعيار ٤٠ *"العقارات الإستثمارية"* الإفصاح عن المعايير التي تضعها المنشأة لتمييز العقارات الإستثمارية عن الممتلكات التي يشغلها المالك وعن الممتلكات المحتفظ بها برسم البيع في سياق الأعمال العادية، عندما يكون تصنيف الممتلكات أمراً صعباً.

مصادر عدم موثوقية التقديرات

١٢٥ على المنشأة أن تفصح في الإيضاحات عن معلومات حول الإفتراضات الرئيسية المتعلقة بالمستقبل والمصادر الرئيسية الأخرى في التقدير في فترة نهاية إعداد التقارير التي تنطوي على مخاطرة كبيرة تتمثل في إدخال تعديل مادي على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات ضمن السنة المالية القادمة. وفيما يتعلق بتلك الأصول والإلتزامات، تتضمن الإيضاحات تفاصيل عما يلي:-

(أ) طبيعتها؛ و

(ب) مبالغها المسجلة كما في نهاية فترة إعداد التقارير.

١٢٦ يتطلب تحديد المبالغ المسجلة لبعض الأصول والإلتزامات تقديراً لآثار الأحداث المستقبلية غير المؤكدة على تلك الأصول والإلتزامات في نهاية فترة إعداد التقارير. على سبيل المثال، في غياب أسعار السوق الملحوظة مؤخراً، تعد التقديرات التي تركز على المستقبل ضرورية لقياس المبلغ القابل للإسترداد لأصناف الممتلكات والمصانع والمعدات، وأثر التقادم التقني على المخزون، والمخصصات الخاضعة للنتيجة المستقبلية للدعاوى القضائية الجارية، وإلتزامات منافع الموظفين طويلة الأجل مثل إلتزامات التقاعد. وتتضمن هذه التقديرات إفتراضات بشأن هذه البنود مثل تعديل المخاطرة للتدفقات النقدية أو أسعار الخصم المستخدمة، والتغير المستقبلية في الرواتب والتغيرات المستقبلية في الأسعار التي تؤثر على التكاليف الأخرى.

١٢٧ ترتبط الإفتراضات والمصادر الأخرى للشكوك في التقدير المفصح عنها وفقاً للفقرة ١٢٥ بالتقديرات التي تقتضي أكثر أحكام الإدارة صعوبة أو ذاتية أو تعقيداً. وفي حين يرتفع عدد المتغيرات والإفتراضات التي تؤثر على الحل المستقبلي الممكن للشكوك، تصبح تلك الأحكام أكثر ذاتية وتعقيدا، وتزداد عادة وفقاً لذلك إحتمالية التعديل المادي المترتب على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات.

١٢٨ لا تُطلب الإفصاحات الواردة في الفقرة ١٢٥ للأصول والإلتزامات المصحوبة بمخاطرة كبيرة تتمثل في إمكانية تغير مبالغها المسجلة بشكل كبير خلال السنة المالية التالية، إذا كان يتم قياسها، في نهاية فترة إعداد التقارير بالقيمة العادلة على أساس أسعار السوق الملحوظة مؤخراً (مثال إمكانية أن تتغير قيمها العادلة بشكل كبير خلال السنة المالية التالية لكن هذه التغيرات لا تنتج من الإفتراضات أو المصادر الأخرى للشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية).

١٢٩ تقوم المنشأة بعرض الإفصاحات الواردة في الفقرة ١٢٥ بطريقة تساعد مستخدمي البيانات المالية على فهم الأحكام التي تصدرها الإدارة حول المستقبل والمصادر الأخرى للشكوك في التقدير. وتختلف طبيعة وحجم المعلومات المقدمة وفقاً لطبيعة الإفتراض والظروف الأخرى. وفيما يلي أمثلة على أنواع الإفصاحات التي تقوم المنشأة بها:-

(أ) طبيعة الإفتراض أو الشكوك الأخرى في التقدير؛

(ب) حساسية المبالغ المسجلة تجاه الأساليب والإفتراضات والتقديرات التي تشكل أساس حسابها، بما في ذلك أسباب الحساسية؛

(ج) الحل المتوقع للشكوك ونطاق المخرجات الممكنة بشكل معقول خلال السنة المالية التالية فيما يتعلق بالمبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات المتأثرة؛ و

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(د) تفسير التغييرات التي يتم إدخالها على الإفتراضات السابقة المتعلقة بتلك الأصول والإلتزامـات، إذا بقيت مسألة الشكوك قائمة دون حل.

١٣٠ هذا المعيار لا يطلب من المنشأة الإفصاح عن المعلومات أو التقديرات المتعلقة بالميزانية عند تقديم الإفصاحات الواردة في الفقرة ١٢٥.

١٣١ عندما لا يكون من العملي الإفصاح عن نطاق الآثار الممكنة لإفتراض ما أو مصدر آخر للشكوك في التقدير في نهاية فترة إعداد التقارير، ومثل تلك الحالات، أن تفصح المنشاة أنه من الممكن بشكل معقول، على أساس المعرفة القائمة، أنه قد تتطلب المخرجات ضمن السنة المالية التالية التي تختلف عن الإفتراضات التي تتطلب إجراء تعديل مادي على المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام المتأثر. وفي جميع الحالات، تفصح المنشأة عن طبيعة والمبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام المحدد (أو صنف من الأصول والإلتزامات) المتأثر بالإفتراض.

١٣٢ إن الإفصاحات الواردة في الفقرة ١٢٢ حول أحكام الإدارة التي تصدرها في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة لا تتعلق بالإفصاحات عن المصادر للشكوك في التقدير الواردة في الفقرة ١٢٥.

١٣٣ وتتطلب معايير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى الإفصاح عن بعض الإفتراضات الرئيسية التي تقتضيها الفقرة ١٢٥. على سبيل المثال، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٧ الإفصاح، في ظروف محددة، عن الإفتراضات الرئيسية المتعلقة بالأحداث المستقبلية التي تؤثر على أصناف المخصصات. ويتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ الإفصاح عن الإفتراضات الهامة التي تستخدمها المنشأة في تقدير القيم العادلة للأصول المالية والإلتزامات المالية التي يتم تسجيلها بالقيمة العادلة. في حين يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ الإفصاح عن الإفتراضات الهامة التي تستخدمها المنشأة في تقدير القيم العادلة للبنود المعاد تقييمها من الممتلكات والمصانع والمعدات.

رأس المال

١٣٤ على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم أهداف وسياسات المنشأة وأساليبها لإدارة رأس المال.

١٣٥ للإمتثال للفقرة ١٣٤ تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:-

(أ) المعلومات الكمية الخاصة بأهدافها وسياساتها وأساليبها لإدارة رأس المال، بما في ذلك ما يلي (ولكن غير مقتصرة عليه):-

(١) وصف لما تديره كرأس مال؛

(٢) عندما تكون المنشأة خاضعة لمتطلبات خاصة لرأس مال مفروضة خارجياً، طبيعة هذه المتطلبات في إدارة رأس المال؛ و

(٣) كيفية تحقيق أهدافها الخاصة بإدارة رأس المال.

(ب) بيانات كمية ملخصة لما تديره كرأس مال، وبعض المنشآت تعتبر بعض الإلتزامات المالية (على سبيل المثال بعض أشكال الدين الثانوي) أنها جزء من رأس المال وبعض المنشآت تعتبر رأس المال أنه يستثني بعض العناصر المكونة لحقوق الملكية (على سبيل المثال العناصر المكونة الناجمة من تحوطات التدفق النقدي).

(ج) أية تغيرات في (أ)، (ب) عن الفترة السابقة.

(د) ما إذا إمتثلت خلال الفترة لأية متطلبات خاصة برأس المال مفروضة خارجياً تكون خاضعة لها.

(هـ) عندما لا تمتثل المنشأة للمتطلبات الخاصة برأس المال المفروضة خارجياً، النتائج التي ترتبت على عدم الإمتثال.

تستند المنشأة في هذه الإفصاحات عادةً على المعلومات التي تقدم داخلياً إلى موظفي الإدارة العليا.

١٣٦ يمكن للمنشأة إدارة رأس المال بعدد من الطرق وتكون خاضعة لعدد من متطلبات رأس المال المختلفة، فعلى سبيل المثال يمكن لتجمع شركات كبيرة متعددة النشاطات أن يشمل منشآت تقوم بأنشطة التأمين والأنشطة المصرفية، ويمكن لهذه المنشآت كذلك العمل في إختصاصات متعددة، وعندما لا يقدم الإفصاح الكلي عن متطلبات رأس المال وكيفية إدارة رأس المال معلومات نافعة أو يشوه فهم مستخدم البيانات المالية لموارد رأس المال للمنشأة فإن على المنشأة الإفصاح عن معلومات منفصلة لكل متطلب خاص برأس المال تكون المنشأة خاضعة له.

إفصاحات أخرى

١٣٧ تفصح المنشأة عما يلي في الإيضاحات:-

(أ) مبلغ أرباح الأسهم المقترحة أو المعلن عنها قبل أن يتم التصريح بإصدار البيانات المالية لكن غير المعترف بها كتوزيع على المالكين خلال الفترة، والمبلغ ذو العلاقة لكل سهم؛ و

(ب) مبلغ أية أرباح أسهم ممتازة تراكمية غير معترف بها.

١٣٨ تفصح المنشأة عما يلي إذا لم يتم الإفصاح في مكان آخر في المعلومات المنشورة مع البيانات المالية:-

(أ) مقر المنشأة وشكلها القانوني وبلد تأسيسها وعنوان مكتبها المسجل (أو المكان الرئيسي للأعمال، إذا كان مختلفاً عن المكتب المسجل)؛

(ب) وصف لطبيعة عمليات المنشأة وأنشطتها الرئيسية؛ و

(ج) إسم الشركة الأم والشركة الأم النهائية للمجموعة.

الإنتقال وتاريخ النفاذ

١٣٩ تطبق المنشأة هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. والتطبيق مسموح. وإذا قامت المنشأة بتبني هذا المعيار لفترة أبكر، فإنها ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٣٩أ إن معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما هو معدل في ٢٠٠٨) عدل الفقرة ١٠٦.وعلى المنشأة تطبيق هذه التعديلات في أو بعد ١ يوليو ٢٠٠. أما إذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المعدل في٢٠٠٨) لفترات سابقة يجب أن تطبق هذه التعديلات للفترات السابقة بأثر رجعي.

سحب معيار المحاسبة الدولي ١ (المعدل ٢٠٠٣)

١٤٠ يحل هذا المعيار معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" الذي تم تعديله في عام ٢٠٠٣ وكما تم تعديله في عام ٢٠٠٥.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق

التعديلات على البيانات الأخرى

تطبق التعديلات في هذا الملحق على الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٠٩. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذه التعديلات قبل ذلك التاريخ، يجب أن تطبق تلك التعديلات عن تلك الفترة المبكرة. في الفقرات المعدلة تم وضع خط تحت النصوص الجديدة وتم إضافية سطر في منتصف النصوص المحذوفة.

*****

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تعديل هذا المعيار عام ٢٠٠٧ في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"* من قبل أعضاء مجلس معـايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم عشرة أعضاء من أصل أربعة عشر. تظهـر الأراء المعارضـة لكـل مـن البروفيسو بارث والسيدة كوب والسيد جارنيت والسيد ليسنرينغ قبل أساس الإستنتاج.

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
فيليب دنجيو	
جان أنجستروم	
روبرت بي. جرانيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسنرينغ	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
جون تي سميث	
تاتسومي ياميادا	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

الفقرات

أساس الإستنتاج حول
معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"*

المقدمة	**إستنتاج١-١٠**
مشروع التحسينات – تعديل معيار المحاسبة الدولي ١ (٢٠٠٣)	**إستنتاج٢-٤**
التعديل على معيار المحاسبة الدولي١ *"الإفصاحات عن رأس المال"* (٢٠٠٥)	**إستنتاج٥-٦**
عرض البيانات المالية – مشروع مشترك	**إستنتاج٧-١٠**
تعريفات	**إستنتاج١١-١٣**
بيانات مالية ذات أغراض عامة	**إستنتاج١١-١٣**
البيانات المالية	**إستنتاج١٤-٣٨**
مجموعة كاملة من البيانات المالية	**إستنتاج١٤-٢٢**
عناوين البيانات المالية	إستنتاج ١٤-٢١
العرض الموازي	إستنتاج٢٢
الخروج عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	**إستنتاج٢٣-٣٠**
المعلومات المقارنة	**إستنتاج٣١-٣٦**
بيان المركز المالي من بداية الفترة المقارنة الأولى	إستنتاج٣١-٣٢
معيار المحاسبة الدولي ٣٤ التقارير المالية المرحلية	إستنتاج٣٣
معيار الإعفاء من المتطلبات	إستنتاج٣٤-٣٦
الإبلاغ عن تغيرات المالكين وغير المالكين في حقوق الملكية	**إستنتاج٣٧-٣٨**
بيان المركز المالي	**إستنتاج٣٩-٤٨**
أثر الأحداث بعد فترة إعداد التقارير على تصنيف الإلتزامات	**إستنتاج٣٩-٤٨**
بيان الدخل الشامل	**إستنتاج٤٩-٧٣**
إعداد تقارير الدخل الشامل	**إستنتاج٤٩-٥٤**
نتائج الأنشطة التشغيلية	**إستنتاج٥٥-٥٦**
المجموع الفرعي للربح أو الخسارة	**إستنتاج٥٧-٥٨**
حصة الأقلية	**إستنتاج٥٩**
بنود إستثنائية	**إستنتاج٦٠-٦٤**
الدخل الشامل الآخر- آثار الضريبة ذات العلاقة	**إستنتاج٦٥-٦٨**
إعادة تصنيف التعديلات	**إستنتاج ٦٩-٧٣**
بيان التغيرات في حقوق الملكية	**إستنتاج٧٤-٧٥**
آثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة البيان بأثر رجعي	**إستنتاج ٧٤**
عرض أرباح الأسهم	**إستنتاج٧٥**
بيان التدفقات النقدية	**إستنتاج٧٦**
معيار المحاسبة الدولي ٧ بيانات التدفق النقدي	**إستنتاج٧٦**
ملاحظات	**إستنتاج٧٧-١٠٤**
الإفصاح عن الأحكام التي وضعتها الإدارة خلال	
عملية تطبيق سياسات المنشأة المحاسبية	**إستنتاج٧٧-٧٨**
الإفصاح عن المصادر الرئيسية للشكوك بالتقديرات	**إستنتاج٧٩-٨٤**
الإفصاح عن رأس المال	**إستنتاج٨٥-٨٩**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأهداف والسياسات والعمليات المتعلقة بإدارة رأس المال	إستنتاج٩٠-٩١
متطلبات رأس المال المفروضة خارجياً	إستنتاج٩٢-٩٧
أهداف رأس المال الداخلية	إستنتاج٩٨-١٠٠
عرض المقاييس لكل سهم	إستنتاج١٠١-١٠٤
تاريخ النفاذ الإنتقال	إستنتاج١٠٥
الإختلافات عن بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٠	إستنتاج١٠٦

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات

معيار المحاسبة الدولي١ *عرض البيانات المالية*

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتعديل معيار المحاسبة الدولي ١" عرض البيانات المالية" *في عـام ٢٠٠٧ كجزء من مشروعه الخاص بعرض البيانات المالية. ولم يكن غرض المجلس إعادة مناقشة كافـة متطلبـات معيار المحاسبة الدولي ١ كجزء من ذلك المشروع.*

ولتيسير ذلك، عمل المجلس على إختيار المواد المتعلقة بهذا الخصوص من أساس الإستنتاجات حول تعـديل معيار المحاسبة الدولي ١ في ٢٠٠٣ وتعديله في ٢٠٠٥ في أساس ودمجها في أساس الإستنتاجات هذا. وقـد تم ترقيم الصفحات وإعادة ترتيبها كما يلزم ليظهر النظام الجديد للمعيار.

ويرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ١ ولكنه ليس جزءً منه.

مقدمة

إستنتاج١ أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية النسخة الأولى من معيار المحاسبة الدولي ١ *الإفصاح عن السياسات المحاسبية* في ١٩٧٥. وتمت إعادة صياغتها في ١٩٩٤ وتم استبدالها بمعيار المحاسبة الدولي ١ *عرض البيانات المالية*[*] في ١٩٩٧. وفي عام ٢٠٠٣ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتعديل معيار المحاسبة الدولي ١ كجزء من مشروع التحسينات وعاد في عام ٢٠٠٥ إلى تعديله كنتيجة لإصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *الأدوات المالية : الإفصاحات*. أما في عام ٢٠٠٧، قام المجلس بتعديل معيار المحاسبة الدولي ١ مرة أخرى كجزء من مشروعه المتعلق بعرض البيانات المالية. ويلخص أساس الإستنتاجات هذا مداولات المجلس في التوصل إلى إستنتاجاته حول تعديل معيار المحاسبة الدولي ١ في عام ٢٠٠٣ وتعديله في ٢٠٠٥ وتعديله في ٢٠٠٧. وقد انتهى المجلس إلى قبول بعض الطرق ورفض طرق أخرى. وقد أولى أعضاء المجلس عناية أكبر ببعض العوامل على حساب عوامل أخرى.

مشروع التحسينات – تعديل معيار المحاسبة الدولي ١ (٢٠٠٣)

إستنتاج٢ أعلن المجلس في يوليو٢٠٠١ إلتزامه بإقامة مشروع لتحسين عدد من المعايير بما فيها معيار المحاسبة الدولي ١، كجزء من أجندته المبدئية الخاصة بالمشاريع الفنية. وقد تم التعهد بالمشروع على ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثارها منظمو الأوراق المالية ومحاسبون محترفون وأطراف معنية أخرى حول المعايير. وقد هدف مشروع التحسينات إلى خفض أو إلغاء البدائل والتكرارات والإختلافات بين المقاييس وإلى معالجة بعض قضايا التشابه وإلى إجراء تحسينات أخرى. ولم يكن غرض المجلس إعادة مناقشة المنهج الأساسي لعرض البيانات المالية الذي حدده معيار المحاسبة الدولي ١ في ١٩٩٧.

إستنتاج٣ نشر المجلس في ٢٠٠٣ مسودة عرض تبين *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية* المقترحة والتي تشمل اقتراحات بتعديل معيار المحاسبة الدولي١. وقد استلم المجلس ما يتجاوز ١٦٠ رسالة تعليق. وبعد مناقشة المجاوبات قام المجلس بإصدار النسخة المعدلة من معيار المحاسبة الدولي ١ في ٢٠٠٣. وقد كانت الأغراض الرئيسية لمراجعة المجلس ما يلي:-

(أ) وضع إطار تقيم المنشأة من خلاله كيفية عرض آثار المعاملات والأحداث الأخرى بطريقة صحيحة وتقييم إذا ما كانت نتيجة الإلتزام بمتطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مضللة إلى الحد الذي يمنع العرض الصحيح؛

[*] لم تنشر لجنة معايير المحاسبة الدولية أساس الإستنتاجات.

(ب) تثبيت المعايير بغية تصنيف الإلتزامات كمتداولة أو غير متداولة على أساس الشروط القائمة في تاريخ الميزانية العمومية فقط؛

(ج) منع عرض بنود الدخل والمصروف على أنها "بنود غير عادية"؛

(د) تحديد الإفصاحات حول القرارات التي اتخذتها الإدارة خلال عملية تطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية بإستثناء تلك التي تشمل التقديرات وتلك التي لها أكبر الأثر على المبالغ التي يتم الإعتراف بها في البيانات المالية؛ و

(هـ) تحديد الإفصاحات حول مصادر تقييم الشكوك في تاريخ الميزانية العمومية والتي فيها مخاطرة كبيرة في التسبب بتعديل جوهري على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات خلال السنة المالية المقبلة.

إستنتاج٤ تلخص الفقرات التالية مناقشات المجلس التي توصل فيها إلى إستنتاجاته والتي تعد جزءً من مشروع التحسينات في ٢٠٠٣:-

(أ) حالات انحراف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (فقرات الإستنتاج٣٤- إستنتاج ٣٠)

(ب) معيار الإعفاء من المتطلبات (فقرات الإستنتاج ٣٤ – إستنتاج ٣٦)

(ج) أثر الأحداث بعد فترة إعداد التقارير على تصنيف الإلتزامات

(د) نتائج الأنشطة التشغيلية (الفقرتان إستنتاج ٥٥ وإستنتاج ٥٦)

(هـ) حصة الأقلية (الفقر إستنتاج ٥٩)*

(و) البنود غير العادية (فقرات الإستنتاج ٦٠ – إستنتاج ٦٤)

(ز) الإفصاح عن القرارات التي اتخذتها الإدارة خلال عملية تطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية (الفقرتان إستنتاج ٧٧ واستنتاج ٧٨)

(ح) الإفصاح عن المصادر الرئيسية لتقدير الشكوك

التعديل على معيار المحاسبة الدولي١ "*الإفصاحات عن رأس المال*" (٢٠٠٥)

إستنتاج٥ أصدر المجلس في أغسطس ٢٠٠٥ تعديلاً على معيار المحاسبة الدولي ١ "*الإفصاحات عن رأس المال*". وقد تمت إضافة التعديل على متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١ الخاصة بالإفصاح عن:-

(أ) أغراض المنشأة وسياساتها وإجراءاتها في إدارة رأس المال.

(ب) البيانات الكمية المتعلقة بما تعتبره المنشأة رأس مال.

(ج) فيما إذا إلتزمت المنشأة بأي من متطلبات رأس المال؛ أو لم تلتزم وعواقب عدم الإلتزام.

إستنتاج٦ تلخص الفقرات التالية مناقشات المجلس التي توصل فيها إلى إستنتاجاته كجزء من تعديله لمعيار المحاسبة الدولي ١ في ٢٠٠٥:-

(أ) الإفصاحات عن رأس المال (فقرات الإستنتاج ٨٥ – إستنتاج ٨٩)

(ب) أغراض إدارة رأس المال والسياسات والإجراءات المتعلقة بها (الفقرتان إستنتاج ٩٠ – إستنتاج ٦٤)

* في يناير ٢٠٠٨ أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٢٧"*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" والتي عدلت " حقوق الأقلية" إلى " الحصة الغير مسيطرة".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) متطلبات رأس المال المفروضة خارجياً (فقرات الإستنتاج ٩٢ – إستنتاج ٩٧)

(د) أهداف رأس المال الداخلية (فقرات الإستنتاج ٩٨ – إستنتاج ١٠٠)

عرض البيانات المالية – مشروع مشترك

إستنتاج٧ قام المجلس في سبتمبر ٢٠٠١ بإضافة مشروع إعداد التقارير المتعلقة بالأداء إلى جدول أعماله (تمت إعادة تسميته إلى "مشروع عرض البيانات المالية" في مارس ٢٠٠٦). وكان غرض المشروع تعزيز فائدة المعلومات المعروضة في بيان الدخل. وأعد المجلس نموذجاً جديداً ممكناً للإبلاغ عن الدخل والمصاريف وأجرى اختباراً أولياً. وعلى نحو مماثل، أضاف مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية مشروعاً يتعلق بإعداد التقارير الخاصة بالأداء إلى جدول أعماله في أكتوبر٢٠٠١، وأعد نموذجه وأجرى اختبارات أولية. وأثار المشاركون تساؤلات حول كل من النماذج وحقيقة أنها كانت مختلفة.

إستنتاج٨ قرر كل من المجلس ومجلس معايير المحاسبة المالية العمل على عرض البيانات المالية كمشروع مشترك. واتفق المجلسان على أنه لا ينبغي للمشروع أن يعالج العرض في بيان الدخل فقط، ولكن أيضاً في بيانات أخرى تشكل، مجتمعة مع بيان الدخل، مجموعة كاملة من البيانات المالية – الميزانية العمومية، بيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفق النقدي. وقرر المجلس البدء في المشروع على مرحلتين. تتناول المرحلة "أ" البيانات التي تشكل مجموعة كاملة من البيانات المالية بالإضافة إلى الفترات التي تقتضي عرض تلك البيانات فيها. أما المرحلة "ب" فيشترك في تنفيذها مجلس معايير المحاسبة المالية وتتناول قضايا أكبر تتعلق بعرض وإظهار المعلومات في البيانات المالية بما فيها:-

(أ) معايير ثابتة لتجميع المعلومات في البيانات المالية.

(ب) الإجماليات والإجماليات الفرعية التي ينبغي الإبلاغ عنها في كل بيان مالي.

(ج) إذا ما كان ينبغي تصنيف مكونات الدخل الشامل الآخر إلى الربح أو الخسارة وإذا كان كذلك، ينبغي إعادة تصنيف خصائص المعاملات والأحداث ومتى ينبغي إجراء إعادة التصنيف.

(د) إذا ما كانت الطريقة المباشرة أو غير المباشرة لعرض التدفقات النقدية التشغيلية توفر مزيداً من المعلومات المفيدة.

إستنتاج٩ نشر المجلس مسودة عرض للتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ١(*العرض المعدل* في مارس ٢٠٠٦) كنتيجة لعمله في المرحلة "ب". وتلقى المجلس أكثر من ١٣٠ تعليقاً. واقترحت مسودة العرض تعديلات أثيرت على عرض تغيرات المالكين في حقوق الملكية وعرض الدخل الشامل، إلا أنها تقترح تغيير الإعتراف أو القياس أو الإفصاح عن معاملات محددة وأحداث أخرى مطلوبة تقتضيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. كما اقترحت مقاربة معيار المحاسبة الدولي ١ مع المعيار الأمريكي – بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٠ – *الإبلاغ عن الدخل الشامل*. وبعد مناقشة الردود على مسودة العرض، أصدر المجلس نسخة معدلة من معيار المحاسبة الدولي ١. وقرر مجلس معايير المحاسبة المالية مناقشة قضايا المرحلتين "أ" و "ب" معاً ولم ينشر لذلك مسودة العرض المتعلقة بالمرحلة "أ".

إستنتاج١٠ تلخص الفقرات التالية مناقشات المجلس في التوصل إلى إستنتاجاته كجزء من عملية التعديل التي قام بها في ٢٠٠٧:-

(أ) بيانات مالية ذات أغراض عامة (فقرات الإستنتاج١١ – إستنتاج١٣)

(ب) عناوين البيانات المالية (فقرات الإستنتاج١٤- إستنتاج٢١)

(ج) العرض المتساوي (الفقرة إستنتاج ٢٢)

(د) بيان المركز المالي من بداية الفترة المقارنة الأولى (الفقرتان إستنتاج ٣١ واستنتاج ٣٢)

(هـ) معيار المحاسبة الدولي ٣٤ "*إعداد التقارير المالية المرحلية*" (الفقرة إستنتاج ٣٣)

(و) الإبلاغ عن تغيرات المالكين وغير المالكين في حقوق الملكية (الفقرتان إستنتاج ٣٧ و٣٨)

(ز) الإبلاغ عن الدخل الشامل (فقرات الإستنتاج٤٩- إستنتاج ٥٤)

(ح) الإجمالي الفرعي للربح أو الخسارة (فقرات الإستنتاج٥٧- إستنتاج ٥٨)

(ط) الآثار الضريبية المتعلقة بالدخل الشامل الآخر(فقرات الإستنتاج ٦٥-٦٨)

(ي) تعديلات إعادة التصنيف (فقرات الإستنتاج ٦٩- إستنتاج ٧٣)

(ك) آثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة البيان بأثر رجعي (الفقرة إستنتاج ٧٤)

(ل) عرض أرباح الأسهم (الفقرة إستنتاج ٧٥)

(م) معيار المحاسبة الدولي ٧ "*بيانات التدفق النقدي*" (الفقرة إستنتاج ٧٦)

(ن) عرض المقاييس لكل سهم (فقرات الإستنتاج١٠١- إستنتاج ١٠٤)

(س) تاريخ النفاذ والإنتقال (الفقرة إستنتاج ١٠٥)

(ع) الإختلافات عن بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٠ (الفقرة إستنتاج ١٠٦)

تعريفات

بيانات مالية ذات أغراض عامة (الفقرة ٧)

إستنتاج١١ اقترحت مسودة العرض للعام ٢٠٠٦ تغييرا على الفقرة التوضيحية عما تشمله "البيانات المالية ذات الأغراض العامة" بغية وضع تعريف عام لمجموعة البيانات المالية. وتنص الفقرة ٧ من مسودة العرض على:-

تشمل البيانات المالية ذات الأغراض العامة التي يتم عرضها بشكل منفصل أو ضمن وثائق *عامة* مثل *الملفات التنظيمية* أو إبلاغ المساهمين.

إستنتاج١٢ عبر المجاوبون عن اهتمامهم بالتغيير المقترح. وقالوا أنه قد يمكن فهم التغيير على أنه تحديد أي بيان مالي أو مجموعة من البيانات المالية التي يحفظها المنظم كبيانات مالية ذات أغراض عامة أو أن يشمل التغيير وثائق غير التقارير وأدلة المعلومات السنوية. واعتبروا التغيير على أنه توسيع لنطاق معيار المحاسبة الدولي ١ ليشمل الوثائق التي لم تشمل مسبقاً الإفصاحات التي

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

يقتضيها معيار المحاسبة الدولي ١. وأوضح المجاوبون أن التغيير يؤثر تحديداً على بعض المنشآت (مثل الشركات الصغيرة الخاصة والشركات التابعة للشركات العامة دون مستخدمين خارجيين للتقارير المالية) التي يقتضي القانون منها وضع بياناتها المالية في ملف عام.

إستنتاج١٣ أقر المجلس أن القانون في بعض الدول يقتضي من المنشآت، العامة منها أو الخاصة، إبلاغ السلطات التنظيمية بالمعلومات وإدراجها في تلك التقارير التي تكون خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي١. ولأن غرض المجلس لم يكن التوسع في تعريف البيانات المالية ذات الأغراض العامة، فقد قرر إلغاء الفقرة التوضيحية حول ما تشمله "البيانات المالية ذات الأغراض العامة" والإحتفاظ بتعريف "البيانات المالية ذات الأغراض العامة".

البيانات المالية

مجموعة كاملة من البيانات المالية

عناوين البيانات المالية (الفقرة ١٠)

إستنتاج١٤ اقترحت مسودة العرض للعام ٢٠٠٦ تغييرات على عناوين بعض البيانات المالية – من " الميزانية العمومية" إلى "بيان المركز المالي" ومن " بيان الدخل" إلى "بيان الربح أو الخسارة" ومن " بيان التدفق النقدي" إلى " بيان التدفقات النقدية". إضافة لذلك، اقترحت مسودة العرض أنه ينبغي إدراج " بيان الدخل والمصروف المعترف بهما" وكافة تغيرات المالكين في حقوق الملكية في "بيان التغيرات في حقوق الملكية". ولم يقترح المجلس إصدار مرسوم بأسس التسمية لإجراء أي من هذه التغييرات.

إستنتاج١٥ عارض العديد من المجاوبين التغييرات المقترحة، مشيرين إلى أن العناوين موجودة منذ زمن طويل وواضحة. رغم ذلك، عاد المجلس ليؤكد رأيه بأن العناوين الجديدة المقترحة تعكس وظيفة كل بيان مالي بشكل أفضل وأشار إلى إمكانية اختيار المنشأة باستعمال عناوين أخرى في تقريرها المالي.

إستنتاج١٦ عاد المجلس ليؤكد إستنتاجه بأن عنوان "بيان المركز المالي" لا يعكس وظيفة البيان بشكل أفضل فقط ولكنه يتسق مع *إطار إعداد وعرض البيانات المالية* الذي يشتمل على عدة إحالات إلى "المركز المالي". وتبين الفقرة ١٢ من *الإطار* أن غرض البيانات المالية هو توفير المعلومات الخاصة بالمركز المالي بالإضافة إلى أداء المنشأة وتغيرات مركزها المالي؛ أما الفقرة ١٩ من *الإطار* فتبين أن المعلومات المتعلقة بالمركز المالي متوفرة بشكل رئيسي في الميزانية العمومية. ومن منظور المجلس، يبين عنوان " الميزانية العمومية" أن مدخل المعلومات في حفظ السجلات يقتضي تساوي المبالغ المدينة بالمبالغ الدائنة. ولكنه لا يحدد محتوى البيان أو غرضه. كما أشار المجلس إلى أن "المركز المالي" مصطلح شائع ومقبول حيث استخدمه مدققوا الحسابات في طرح آرائهم دوليا لأكثر من عشرين عاماً لوصف ما تعرضه "الميزانية العمومية". وقرر المجلس أن عملية موازاة عنوان البيان بمحتواه وبرأي مدقق الحسابات حوله تساعد مستخدمي البيانات المالية.

إستنتاج١٧ اقترح المجاوبون فيما يتعلق بالبيانات الأخرى أن إعادة تسمية الميزانية العمومية إلى "بيان المركز المالي" تشير إلى أن " بيان التدفق النقدي" و" بيان الدخل والمصروف المعترف بهما" لا يعكسان المركز المالي للمنشأة. ولاحظ المجلس أنه برغم أن البيانين الأخيرين يعكسان التغيرات في المركز المالي للمنشأة فإنه لا يمكن تسمية أي منهما "بيان التغيرات في المركز المالي" إذ أن ذلك لا يصور وظيفتهما وغرضيهما الفعليين (أي عرض التدفقات النقدية والأداء، بالتتابع). كما أقر المجلس أن العنوانين "بيان الدخل" و "بيان الربح أو الخسارة" متشابهان في المعنى ويمكن استخدامهما بشكل متبادل وقرر الاحتفاظ بعنوان "بيان الدخل" إذ يعتبر استخدامه أكثر شيوعاً.

إستنتاج١٨ يظهر عنوان البيان الجديد المقترح، "بيان الدخل والمصروف المعترف بهما" محتوى أكبر من "بيان الدخل" السابق. ويشمل البيان كلاً من الدخل والمصاريف المعترف بهم في الربح أو الخسارة والدخل والمصاريف المعترف بهم خارج الربح أو الخسارة.

إستنتاج١٩ عارض العديد من المجاوبين العنوان " بيان الدخل والمصروف المعترف بهما" محتجين تحديداً على استخدام المصطلح " معترف به". وأقر المجلس أنه يمكن استخدام المصطلح " معترف به" في وصف محتوى بيانات رئيسية أخرى بالمصطلح "إعتراف" كما هو مبين في الفقرة ٨٢ من *الإطار* على أنه "دمج بند يتفق مع تعريف معين لعنصر ما أو يلبي معايير الإعتراف التي تحددها الفقرة ٨٣ في الميزانية العمومية أو بيان الدخل". وقد اقترح العديد من المجاوبين بدل ذلك مصطلح "بيان الدخل الشامل".

إستنتاج٢٠ رداً على تساؤلات المجاوبين ولعملية التقارب مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٠، قرر المجلس إعادة تسمية البيان الجديد "بيان الدخل الشامل". ولكن مصطلح "الدخل الشامل" غير محدد في *الإطار* إلا أنه مستخدم في معيار المحاسبة الدولي ١ ليصف التغيرات الناتج في حقوق ملكية المنشأة أثناء فترة ما من المعاملات والأحداث والظروف بإستثناء تلك الناتجة من المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكين. وبالرغم من استخدام المصطلح "الدخل الشامل" لوصف إجمالي كافة مكونات الدخل الشامل بما فيها الربح أو الخسارة، إلا أن المصطلح "الدخل الشامل" يعود إلى الدخل والمصاريف المدرجة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الدخل الشامل ولكنها مستثناة من الربح أو الخسارة.

إستنتاج٢١ أثناء اختتام عمليات التعديل التي قام بها، أكد المجلس على أن عناوين البيانات المالية التي يستخدمها هذا المعيار ليست ملزمة. وسيتم استخدام العناوين في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المستقبلية إلا أنه لا يقتضي من المنشآت استخدامها في بياناتها المالية. وقد عبر بعض المجاوبين على مسودة العرض عن قلقهم بشأن العناوين غير الملزمة التي قد تتسبب في الإرباك. برغم ذلك، يرى المجلس أن استخدام العناوين غير الملزمة سيفسح المجال أمام المنشآت لتنفيذ التغييرات تدريجيا حين تصبح العناوين مألوفة أكثر.

العرض الموازي (الفقرات ١١ و١٢)

إستنتاج٢٢ أشار المجلس أنه لا يتم تقييم الأداء المالي للمنشأة من خلال الرجوع إلى بيان مالي واحد أو مقياس واحد ضمن البيان المالي. ويرى المجلس أنه لا يمكن تقييم الأداء المالي للمنشأة إلا بعد معالجة كافة جوانب البيانات المالية بعين الإعتبار وفهمها على أكمل وجه. نتيجة لذلك، قرر

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المجلس أن يتم عرض كافة البيانات المالية ضمن مجموعاتها الكاملة بشكل موازٍ ومتساوٍ ليتسنى لمستخدمي البيانات المالية فهم الأداء المالي للمنشأة بشكل شامل.

الخروج عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرات ١٩-٢٤)

إستنتاج٢٣ أجاز معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم إصداره في ٢٠٠٧) للمنشأة الإختلاف مع متطلبات المعيار "في ظروف إستثنائية عندما تنتهي الإدارة إلى أن الإمتثال لمتطلبات المعيار يكون مضللاً، وأن الخروج عن المتطلبات يعتبر بذلك ضروريا للحصول على عرض صحيح ومقبول" (الفقرة ١٧، حالياً الفقرة ١٩). وإذا حدث هذا الإختلاف، فإن الفقرة ١٨ (حالياً الفقرة ٢٠) تقتضي إفصاحاً شاملاً عن الحقائق والظروف المحيطة بهذا الإختلاف والطريقة التي تم إتباعها لمعالجة ذلك.

إستنتاج٢٤ قرر المجلس توضيح ما جاء في الفقرة ١٥ من المعيار بأنه يجب أن تمثل البيانات المالية بدقة آثار المعاملات والأحداث الأخرى وفقاً لمعايير التعريفات والإعتراف الخاصة بالأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف التي يحددها *الإطار* لكي يتسنى لتلك البيانات المالية عرض المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة بشكل صحيح ومقبول.

إستنتاج٢٥ قرر المجلس حصر الأوضاع التي ينبغي للمنشأة فيها الخروج على متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الظروف الإستثنائية التي تنتهي فيها الإدارة إلى أن الإلتزام بالمتطلب يكون مضللا بطريقة تتعارض مع أغراض البيانات المالية التي يحددها *الإطار*. وتبين الإرشادات الخاصة بهذا المعيار أن أي بند معلومات يعتبر متعارضاً مع أغراض البيانات المالية إذا لم يمثل بدقة المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي يزعم أنه يمثلها وبالتالي يؤثر في القرارات الإقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية.

إستنتاج٢٦ توفر هذه التعديلات إطاراً تقيم المنشاة من خلاله طريقة عرض آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى وإذا ما كانت نتيجة الإلتزام بمتطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مضللة لدرجة تمنع العرض الصحيح والمقبول.

إستنتاج٢٧ ناقش المجلس ما إذا كان ينبغي على معيار المحاسبة الدولي ١ أن يتجاهل الإختلافات مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. كما صوت المجلس ضد إجراء ذلك التغيير لأنه يزعزع قدرة المجلس على تحديد المعايير التي يتم بموجبها السماح بالخروج على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج٢٨ يتعارض الخروج على متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بغية الحصول على عرض صحيح مع الإطار التنظيمي في بعض الدوائر القضائية. ويأخذ معيار المحاسبة الدولي ١ المنقح وجود متطلبات تنظيمية مختلفة بعين الاهتمام. كما يقتضي من المنشأة التي تلبي ظروفها المعيار المذكور في الفقرة إستنتاج ٢٥ حول الخروج على متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تواصل عملها كما يلي:-

(أ) إذا اقتضى الإطار التنظيمي المعني – أو أنه لا يمنع - الخروج على متطلبات، ينبغي على المنشأة أن تجري عملية الخروج والإفصاحات التي تحددها الفقرة ٢٠.

(ب) عندما يمنع الإطار التنظيمي المعني الخروج على المتطلبات، ينبغي على المنشأة خفض جوانب الإلتزام التي تظهر مضللة ما أمكن ذلك من خلال إجراء الإفصاحات التي تحددها الفقرة ٢٣.

يمكن هذا التعديل المنشآت من الإلتزام بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ١ عندما يمنع الإطار التنظيمي المعني الخروج على المعايير المحاسبية بينما يبقي على المبدأ الذي يقتضي من المنشأة ضمان عرض صحيح ومقبول للبيانات المالية ما أمكن ذلك.

إستنتاج٢٩ بعد مناقشة التعليقات الواردة حول مسودة العرض ٢٠٠٢، أضاف المجلس متطلباً إلى معيار المحاسبة الدولي ١ في الفقرة ٢١ للإفصاح عن أثر الخروج على متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في فترة سابقة على البيانات المالية للفترة الحالية. وبدون هذا الإفصاح، لا يدرك مستخدمو بيانات المنشأة المالية الآثار المتواصلة للخروج الجاري في الفترة السابقة.

إستنتاج٣٠ في ظل المعايير الصارمة حول الخروج على متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يشتمل معيار المحاسبة الدولي ١ على فرضية داحضة بأن إلتزام المنشآت الأخرى التي توجد في نفس الظروف بالمتطلبات، فإن إلتزام المنشأة بالمتطلبات لا يكون مضللا بحيث يتعارض مع أغراض البيانات المالية التي يحددها *الإطار*.

المعلومات المقارنة

بيان المركز المالي من بداية الفترة المقارنة الأولى (الفقرة ٣٩).

إستنتاج٣١ اقترحت مسودة العرض للعام ٢٠٠٦ أنه ينبغي عرض بيان المركز المالي من بداية الفترة المقارنة الأولى كجزء من المجموعة الكاملة للبيانات المالية. ويوفر هذا البيان قاعدة للمستثمرين والدائنين لتقييم المعلومات حول أداء المنشأة خلال الفترة. رغم ذلك، أعرب العديد من المجاوبين عن اهتمامهم بأن المتطلب يزيد من الإفصاحات على نحو غير ضروري في البيانات المالية أو أنه غير عملي وفائض ومكلف.

إستنتاج٣٢ بإضافة بيان المركز المالي من بداية الفترة المقارنة الأولى، اقترحت مسودة العرض أنه ينبغي على المنشأة عرض ثلاثة بيانات للمركز المالي ونسختين من كل بيان من البيانات الأخرى. وعلى إعتبار وجود البيانات المالية للسنوات السابقة للتحليل المالي، قرر المجلس أن يقتضي بيانين اثنين فقط للمركز المالي بإستثناء الوضع الذي تكون فيه البيانات المالية متأثرة بالتطبيق الجاري بأثر رجعي أو بإعادة بيان بأثر رجعي كما يحدده معيار المحاسبة الدولي ٨ *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء أو إذا تمت إعادة التصنيف. وهذه هي الحالات التي تقتضي ثلاثة بيانات للمركز المالي.*

معيار المحاسبة الدولي ٣٤ "*التقارير المالية المرحلية*"

إستنتاج٣٣ قرر المجلس أن لا يعكس قراره الذي يقتضي إدراج بيان المركز المالي من بداية الفترة المقارنة الأولى في مجموعة كاملة من البيانات المالية في الفقرة ٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٤ (أي

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الحد الأدنى من مكونات التقرير المالي المرحلي). ويتخذ معيار المحاسبة الدولي ٣٤ منهجاً سنوياً في التقارير المرحلية ولا يكرر متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١ فيما يتعلق بالمعلومات المقارنة.

معيار الإعفاء من المتطلبات (الفقرات ٤١ – ٤٤)

إستنتاج٣٤ حدد معيار المحاسبة الدولي ١ كما تم إصداره في ١٩٩٧ حين يتم تعديل عرض أو تصنيف لبنود البيانات المالية فإنه ينبغي إعادة تصنيف المبالغ المقارنة ما لم يكن هذا الإجراء عملي. ويكون تطبيق المتطلب غير عملي حين لا تتمكن المنشأة من تطبيقه بعد بذل كافة الجهود الممكنة.

إستنتاج٣٥ اقترحت مسودة العرض للعام ٢٠٠٢ معياراً مختلفاً للإعفاء من متطلبات محددة. ففيما يخص إعادة تصنيف المبالغ المقارنة، ومتطلبها الجديد المقترح الذي يقتضي الإفصاح عن الفرضيات الرئيسية ومصادر تقدير الشكوك الأخرى في نهاية فترة إعداد التقارير (تمت مناقشته في فقرات الإستنتاج٧٩-٨٤)، إقترحت مسودة العرض أن معيار الإعفاء يقتضي كون تطبيق المتطلبات يقتضي تكلفة وجهداً غير لازمين.

إستنتاج٣٦ في ضوء تعليقات المجاوبين حول مسودة العرض، قرر المجلس أن الإعفاء الذي يقوم على تقييم الإدارة للتكلفة والجهد غير اللازمين كان على درجة من عدم الموضوعية الذي لم يمكن المنشآت المختلفة من تطبيقه على نحو متسق. إضافة لذلك، كانت عملية موازنة التكاليف والمنافع من مهمات المجلس حين يضع متطلبات المحاسبة دون تحديد أوضاع تطبيقها للمنشآت. نتيجة لذلك، احتفظ المجلس بمعيار "الغير عملي" لأغراض الإعفاء. ويؤثر هذا على الإعفاءات المذكورة في الفقرات ٤١-٤٣ و١٣١ من معيار المحاسبة الدولي١. والغير عملي هي الأساس الوحيد الذي تجيز المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بناء عليه إعفاءات محددة من تطبيق متطلبات معينة عندما يكون أثر تطبيقها جوهرياً*.

الإبلاغ عن تغيرات المالكين وغير المالكين في حقوق الملكية

إستنتاج٣٧ اقترحت مسودة العرض للعام ٢٠٠٦ فصل التغيرات في حقوق ملكية المنشأة خلال الفترة الناشئة عن المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكين (إي كافة تغيرات المالكين في حقوق الملكية) عن التغيرات الأخرى في حقوق الملكية (تغيرات غير المالكين في حقوق الملكية). ويتم عرض كافة تغيرات المالكين في حقوق الملكية في بيان التغييرات في حقوق الملكية بشكل منفصل عن تغيرات غير المالكين في حقوق الملكية.

إستنتاج٣٨ رحبت غالبية المجاوبين بالاقتراح ورأت أن هذا التغيير يعتبر تحسناً في إعداد التقارير المالية، من خلال زيادة شفافية البنود المعترف بها في حقوق الملكية التي لم يتم الإبلاغ عنها كجزء من الربح أو الخسارة. برغم ذلك، أشار بعض المجاوبين إلى أن المصطلحين " مالك" و" غير مالك" لم يكونا محددين في مسودة العرض أو *الإطار* أو في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رغم استخدامهما بكثرة معايير المحاسبة المالية. كما لاحظوا أن المصطلحين "المالك" و "صاحب حقوق الملكية" يستخدمان على نحو متبادل في مسودة العرض.

---

* أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٢٠٠٦ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ " *القطاعات التشغيلية*". وكما هو مشروح في الفقرتين إستنتاج ٤٦ وإستنتاج ٤٧ من أساس الإستنتاجات حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨، يتضمن المعيار إعفاء من المتطلبات إذا لم تتوفر المعلومات اللازمة وكانت تكلفة توفيرها زائدة عن الحد.

بيان المركز المالي

أثر الأحداث بعد فترة إعداد التقارير على تصنيف الإلتزامات (الفقرات ٦٩- ٧٦)

إستنتاج٣٩ تشمل الفقرة ٦٣ من معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم إصداره في ١٩٩٧) ما يلي:-

ينبغي أن يواصل المشروع تصنيف إلتزاماته المتحملة للفائدة طويلة الأمد كإلتزامات غير متداولة، حتى في حالة استحقاقها للتسوية خلال إثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية إذا:-

(أ) كانت المدة الأصلية لفترة تزيد عن الإثني عشر شهراً؛

(ب) كان غرض المشروع إعادة تمويل الإلتزام على أساس طويل الأمد؛ و

(ج) كان الغرض مدعماً بالموافقة على إعادة التمويل أو إعادة جدولة الدفعات المكتملة قبل المصادقة على البيانات المالية بغية إصدارها.

إستنتاج٤٠ تبين الفقرة ٦٥ ما يلي:-

تدرج بعض اتفاقيات الإقتراض إلتزامات يتحملها المقترض (مواثيق) تعمل على أن تكون الإلتزامات مستحقة الدفع عند الطلب إذا ما تم خرق شروط معينة تتعلق بوضع المقترض المالي. ففي هذه الحالات، يصنف الإلتزام على أنه إلتزام غير متداول في الحالات التالية فقط:-

(أ) إذا وافق المقرض، قبل المصادقة على إصدار البيانات المالية، على ألا يطالب بالدفع نتيجة الخرق؛ و

(ب) إذا لم يكن من المحتمل حدوث خروقات إضافية خلال إثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية.

إستنتاج٤١ ناقش المجلس هذه المتطلبات وقرر أنه لا ينبغي لإعادة التمويل، أو استلام تنازل المقرض عن حقه في المطالبة بالدفع، التي تحدث بعد فترة إعداد التقرير أن تؤخذ بعين الإعتبار في عملية تصنيف الإلتزام.

إستنتاج٤٢ لذلك، اقترحت مسودة العرض للعام ٢٠٠٢ أن:-

(أ) يتم تعديل الفقرة ٦٣ لتحديد أنه لا ينبغي تصنيف الإلتزام طويل الأمد ومستحق التسوية خلال الإثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية كإلتزام غير متداول بسبب الإنتهاء من اتفاقية إعادة التمويل أو إعادة جدولة الدفعات على أساس طويل الأمد بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل المصادقة على إصدار البيانات المالية. ولا يؤثر هذا التعديل في تصنيف الإلتزام كإلتزام غير متداول عندما تملك المنشأة حرية اتخاذ القرار، بموجب شروط وأحكام جهة الإقراض الموجودة، بإعادة التمويل أو تأجيل إلتزاماتها لمدة إثني عشر شهراً على الأقل بعد تاريخ الميزانية العمومية.

(ب) يتم تعديل الفقرة ٦٥ لتحديد أنه ينبغي تصنيف الإلتزام المالي طويل الأمد والذي يستحق الدفع عند الطلب بسبب خرق المنشأة أحد شروط اتفاقية القرض كإلتزام غير متداول في تاريخ الميزانية العمومية حتى وإن وافق المقرض، بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل المصادقة على إصدار البيانات المالية، على عدم المطالبة بالدفع نتيجة الخرق. رغم ذلك، إذا وافق المقرض بحلول تاريخ الميزانية العمومية على منح فترة مهلة لتصحح المنشأة الخرق خلالها والتي لا يستطيع المقرض خلالها أيضا المطالبة بالإعادة الفورية للدفع.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ويصنف الإلتزام على أنه غير متداول إذا كان مستحقاً للتسوية، دون هذا الخرق لإتفاقية القرض، لمدة إثني عشر شهراً بعد تاريخ الميزانية العمومية على أقل تقدير و:-

(١) تعمل المنشأة على تقويم الإخلال خلال فترة المهلة؛ أو

(٢) عندما يتم التصريح بإصدار البيانات المالية، تكون فترة المهلة غير مكتملة ومن المرجح أن يتم تقويم الإخلال.

إستنتاج٤٣ لم يوافق البعض على هذه الإقتراحات. وأيدوا تصنيف الإلتزام على أنه متداول أو غير متداول وفقاً لما إذا كان يتوقع إستخدام الأصول المتداولة للمنشأة، بدلاً من التركيز على تصنيفه على أساس تاريخ إستحقاقه وما إذا كان قابلاً للإستدعاء في تاريخ الميزانية العمومية. ومن وجهة نظرهم، يوفر هذا معلومات أكثر ملائمة عن الأثر المستقبلي للإلتزام على توقيت تدفقات موارد المنشأة.

إستنتاج٤٤ على الرغم من ذلك، قرر المجلس أن المناقشات التالية لتغيير الفقرتين ٦٣ و٦٥ من النسخة السابقة من المعيار كانت أكثر إقناعاً:-

(أ) إن إعادة تمويل الإلتزام بعد *تاريخ الميزانية العمومية* لا يؤثر على سيولة وملاءة المنشأة *في تاريخ الميزانية العمومية*، والتي ينبغي أن تعكس تقاريرها الترتيبات التعاقدية سارية المفعول في ذلك التاريخ. لذلك فإن إعادة التمويل يعتبر حدثاً لا يؤدي إلى تعديل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٠ "*الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية*" ولا ينبغي أن يؤثر على عرض الميزانية العمومية للمنشأة.

(ب) من غير المنطقي أن يتم تبني المعيار بأن التصنيف "غير المتداول" للإلتزامات قصيرة الأجل المتوقع تأجيلها لمدة إثني عشر شهراً على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية يعتمد على ما إذا كان التأجيل حسب إختيار المنشأة، كما يعد من غير المنطقي أيضاً أن يتم فيما بعد تقديم إستثناء يرتكز على إعادة التمويل الحاصل بعد تاريخ الميزانية العمومية.

(ج) ضمن الظروف الموضحة في الفقرة ٦٥، وما لم يقم المقرض بالتنازل عن حقه في طلب الدفع المباشر أو يمنح فترة مهلة يمكن للمنشأة خلالها تقويم الإخلال بإتفاقية القرض، يكون الوضع المالي للمنشأة في تاريخ الميزانية العمومية أنها لا تملك الحق المطلق لتأجيل الدفع، على أساس بنود إتفاقية القرض. ويغير منح التنازل أو فترة المهلة من بنود إتفاقية القرض. لذلك لا يغير حصول المنشأة على تنازل أو فترة مهلة تصل على الأقل إلى إثني عشر شهراً من المقرض، بعد تاريخ الميزانية العمومية، من طبيعة الإلتزام إلى إلتزام غير متداول حتى حدوثه.

إستنتاج٤٥ يتضمن معيار المحاسبة الدولي ١ التعديلات المقترحة في عام ٢٠٠٢، بالإضافة إلى تغيير واحد. ويرتبط التغيير بتصنيف القرض طويل الأجل عندما يقوم المقرض، في نهاية فترة إعداد التقارير، بمنح فترة مهلة يمكن أن يتم خلالها تقويم الإخلال بإتفاقية القرض ولا يستطيع المقرض خلالها أن يطالب بالدفع المباشر للقرض.

إستنتاج٤٦ إقترحت مسودة العرض أنه ينبغي تصنيف مثل هذا القرض على أنه غير متداول إذا إستحق تسويته، دون وجود إخلال، خلال إثني عشر شهراً على الأقل بعد تاريخ الميزانية العمومية و:-

(أ) أن تقوم المنشأة بتقويم الإخلال خلال فترة المهلة؛ أو

(ب) عندما يتم التصريح بإصدار البيانات المالية، تكون فترة المهلة غير مكتملة ومن المرجح أن يتم تقويم الإخلال.

إستنتاج٤٧ بعد مناقشة آراء المجاوبين، قرر المجلس أنه لا علاقة لحدوث أو احتمالية تصحيح الخرق بعد فترة إعداد التقارير بالظروف الموجودة في نهاية فترة إعداد التقارير. كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ المعدل وجوب إنتهاء فترة الإمهال بعد إثني عشر شهراً من فترة إعداد التقارير على أقل تقدير (أنظر الفقرة ٧٥) ليتم تصنيف الإلتزام على أنه غير متداول. لذلك، تعتبر الشروط (أ) و (ب) في الفقرة ٤٦ مكررة وزائدة عن الحاجة.

إستنتاج٤٨ تناول المجلس الخلافات التي تفيد أنه في حالة تم منح فترة الإمهال لتصحيح خرق اتفاقية القرض طويل الأمد قبل نهاية فترة إعداد التقارير، فإنه ينبغي أن يتم تصنيف القرض على أنه غير متداول بصرف النظر عن طول مدة الإمهال. وتنطلق الخلافات في نهاية فترة إعداد التقارير من وجهة النظر التي تقول أن المقرض لا يملك حقاً قانونياً غير مشروط للمطالبة بالدفع قبل تاريخ الإستحقاق الأصلي (أي إذا صححت المنشأة الخرق خلال فترة الإمهال فهي مطالبة بإعادة دفع القرض في تاريخ الاستحقاق الأصلي). رغم ذلك، انتهى المجلس إلى أنه ينبغي على المنشأة أن تصنف القرض على أنه غير متداول فقط إذا كان لها الحق في تأجيل تسوية القرض في مدة إثني عشر شهراً على الأقل بعد فترة إعداد التقارير. يركز هذا المعيار على الحقوق القانونية للمنشأة وليس على حقوق المقرض.

بيان الدخل الشامل

إعداد تقارير الدخل الشامل (الفقرة ٨١)

إستنتاج٤٩ اقترحت مسودة العرض للعام ٢٠٠٦ أنه ينبغي عرض كافة تغيرات غير المالكين في بيان واحد أو بيانين. ففي عرض البيان الواحد، يتم عرض كافة بنود الدخل والمصروف معاً. بينما في عرض البيانين، يتم عرض الدخل والمصاريف المعترف بهم في الربح أو الخسارة في البيان الأول ("بيان الدخل") أما البيان الثاني ("بيان الدخل الشامل") فيبدأ بالربح أو الخسارة ويعرض بالإضافة لذلك بنود الدخل والمصروف التي تقتضي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منها أو تجيز أن يتم الإعتراف بها خارج الربح أو الخسارة. وتشمل هذه البنود، على سبيل المثال، فروقات التحويل المتعلقة بالعمليات الأجنبية والمكاسب أو الخسائر على الأصول المالية المتوفرة للبيع. ولا يشمل بيان الدخل الشامل المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكين. ويتم عرض هذه المعاملات في بيان التغيرات في حقوق الملكية.

إستنتاج٥٠ اختلطت آراء المجاوبين على مسودة العرض حول إذا ما كان ينبغي للمجلس أن يجيز خيار عرض التغيرات في حقوق الملكية في بيان أو بيانين. وقد اتفق العديد من المجاوبين مع اقتراح المجلس انتهاج طريقة البيانين الإثنين وطريقة البيان الواحد كبديلين وقد حث البعض المجلس على اعتماد أحدهما، إلا أن غالبية المجاوبين فضلت، رغم ذلك، إتباع أسلوب البيانين لأنه يحدد الفرق بين الربح أو الخسارة من جهة وبين إجمالي الدخل الشامل من جهة أخرى؛ فهم يرون أن "بيان الدخل" يبقى بياناً مالياً رئيسياً إذا ما تم إتباع أسلوب البيانين. كما دعم المجاوبون عرض بيانين منفصلين كإجراء إنتقالي لحين توصل المجلس إلى وضع مبادئ لتحديد معايير ضم البنود ضمن الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٥١ عبرت مسودة العرض لعام ٢٠٠٦ عن تفضيل المجلس لإصدار بيان واحد بكافة تغيرات غير المالكين في حقوق الملكية، وقد بين المجلس عدة أسباب وراء هذا التفضيل، فكافة بنود تغيرات غير المالكين في حقوق الملكية تتفق مع تعريفات الدخل والمصاريف المدرجة في الإطار، كما أن الإطار لا يحدد الربح أو الخسارة ولا يوفر المعايير للتمييز بين خصائص البنود التي ينبغي ضمها في الربح أو الخسارة وتلك البنود التي ينبغي استثناؤها من الربح أو الخسارة. من أجل ذلك، قرر المجلس أنه يجوز للمنشأة من حيث المبدأ أن تعرض كافة تغيرات غير المالكين في حقوق الملكية (مثال ذلك مجمل الدخل والمصاريف المعترف بها خلال فترة معينة) في بيان واحد بسبب عدم وجود مبادئ واضحة أو خصائص عامة يمكن استخدامها لفصل الدخل والمصاريف في بيانين إثنين.

إستنتاج٥٢ رغم ذلك، فقد كان واضحاً وجود العديد ممن عارضوا فكرة البيان الواحد بحدة خلال جلسات نقاش المجلس مع الأطراف المعنية. فقد كان مثار جدلهم أن الحد الأدنى من صافي الربح أو الخسارة الذي يظهره البيان الواحد لن يكون صحيحاً. بالإضافة إلى ذلك، كان مثار جدل العديدين أنه من السابق لأوانه أن يتوصل المجلس إلى قرار يعتبر عرض الدخل والمصروف في بيان واحد تطورا في إعداد التقارير المالية دون معالجة الجوانب الأخرى من العرض واستعراض البيانات وخصوصاً تحديد الفئات والبنود التفصيلية التي ينبغي عرضها في بيان الدخل والمصروف المعترف بهما.

إستنتاج٥٣ نتيجة لهذه الآراء، ورغم تفضيله البيان الواحد، فقد قرر المجلس أن للمنشأة أن تختار عرض مجمل الدخل والمصاريف المعترف بها خلال فترة من الزمن إما عبر بيان واحد أو بيانين. كما يحظر على المنشأة عرض مكونات الدخل والمصروف (مثال ذلك تغيرات غير المالكين في حقوق الملكية) في بيان التغيرات في حقوق الملكية.

إستنتاج٥٤ ولم يتفق العديد من المجاوبين مع تفضيل المجلس وارتأوا أن القرار سابق لأوانه في هذه المرحلة. فمن وجهة نظرهم ينبغي أن يخضع القرار الخاص باتباع طريقة البيان الواحد أو البيانين لمزيد من الدراسة، فقد أوصوا المجلس بمعالجة جوانب أخرى من العرض واستعراض البيانات، خصوصا تحديد أي الفئات والبنود التفصيلية التي ينبغي عرضها في "بيان الدخل الشامل". وقد عاد المجلس ليؤكد دوافعه وراء تفضيل طريقة البيان الواحد ووافق على معالجة الجوانب الأخرى لاستعراض البيانات والعرض في المرحلة المقبلة من المشروع.

نتائج الأنشطة التشغيلية

إستنتاج٥٥ يحذف معيار المحاسبة الدولي ١ المتطلب الأساسي في نسخة ١٩٩٧ لإظهار نتائج الأنشطة التشغيلية كبند تفصيلي في بيان الدخل، "الأنشطة التشغيلية" ليست محددة في معيار المحاسبة الدولي ١ وقد قرر المجلس عدم المطالبة بكشف بند غير معرف.

إستنتاج٥٦ يوافق المجلس على أنه يجوز للمنشأة أن تختار كشف نتائج الأنشطة التشغيلية، أو بند تفصيلي مشابه، بالرغم من عدم تحديد المدة. في مثل هذه الحالات، ينوه المجلس بضرورة تأكد المنشأة بأن يكون المبلغ المعلن يمثل الأنشطة التي تعتبر تلقائيا "تشغيلية". ومن وجهة نظر المجلس سيكون استثناء بنود ذات خاصية تشغيلية من نتائج الأنشطة التشغيلية مضللا وسيضعف التجانس بين البيانات المالية حتى وإن كان ذلك عرفا مطبقا في الصناعة، فعلى سبيل المثال، سيكون من غير المناسب استثناء بنود تتعلق بشكل جلي بعمليات (مثل تخفيض القيم المدخلة في قوائم الجرد ومصاريف إعادة التنظيم والنقل) لأنها تحدث على نحو غير منتظم أو بشكل عرضي أو أنها غير

اعتيادية في المجمل، وعلى غرار ذلك، سيكون من غير المناسب إستثناء بنود بسبب عدم احتوائها على تدفقات نقدية كالمصاريف المخصصة للاستهلاك وخفض الديون.

المجموع الفرعي للربح أو الخسارة (الفقرة ٨٢)

إستنتاج٥٧ بحسب التعديل، يقتضي معيار المحاسبة الدولي١ مجموعاً فرعياً للربح أو الخسارة في بيان الدخل الشامل. وينبغي على المنشأة إذا ما اختارت عرض الدخل الشامل عبر استخدام بيانين أن تبتدئ البيان الثاني بالربح أو الخسارة – السطر الأخير في البيان الأول الذي يبين صافي الربح أو الخسارة ("بيان الدخل") – وأن تظهر مكونات الدخل الشامل الآخر مباشرة بعد ذلك. وقد انتهى المجلس إلى إعتبار ذلك الطريق الأفضل لتحقيق هدف إظهار متكافئ (أنظر الفقرة إستنتاج ٢٢) لعرض الدخل والمصاريف. وعلى المنشأة التي تختار عرض الدخل الشامل في بيان واحد أن تدرج الربح أو الخسارة كمجموع فرعي في ذلك البيان.

إستنتاج٥٨ أقر المجلس عدم امتلاك البنود المتضمنة في الربح أو الخسارة أية خصائص فريدة تمكن من تمييزها عن البنود المتضمنة في الدخل الشامل الآخر إلا أن المجلس والمجلس السابق طالبا بالإعتراف ببعض البنود خارج الربح أو الخسارة، وسيتداول المجلس في المرحلة المقبلة من المشروع الكيفية التي ينبغي عرض بنود الدخل والمصروف في بيان الدخل الشامل.

حصة الأقلية (الفقرة ٨٣)*

إستنتاج٥٩ يقتضي معيار المحاسبة الدولي١ أن يتم عرض كل من "الربح أو الخسارة المنسوب إلى حصة الأقلية" و"الربح أو الخسارة المنسوب إلى أصحاب الشركة الأم" في بيان الدخل وفقاً للفقرة ٨٣. يتم عرض هذه المبالغ كمخصصات للربح أو الخسارة وليس كبنود دخل أو مصروف. وقد تم إضافة مستلزم مشابه لبيان التغيرات في حقوق الملكية في الفقرة ١٠٦/أ . بالإضافة لذلك، تنسجم هذه التغيرات مع معيار المحاسبة الدولي ٢٧ البيانات المالية الموحدة والمنفصلة والذي يقتضي في الميزانية الشاملة الموحدة (وتدعى حالياً "بيان المركز المالي") أن يتم عرض حصة الأقلية ضمن حقوق الملكية لأنها لا تتوافق مع تعريف المسؤولية في الإطار.

بنود إستثنائية (الفقرة ٨٧)

إستنتاج٦٠ اقتضى معيار المحاسبة الدولي ٨ السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء (أصدرت عام ١٩٩٣) بنوداً إستثنائية يتم كشفها في بيان الدخل بشكل منفصل عن الربح أو الخسارة التابعة للأنشطة الإعتيادية. وقد حدد المعيار "البنود الإستثنائية" على أنها "الدخل أو المصاريف الناتجة عن الأحداث أو المعاملات التي تتميز بشكل واضح عن الأنشطة الاعتيادية للمشروع ولذلك فمن غير المتوقع حدوثها بشكل متكرر أو منتظم".

إستنتاج٦١ في عام ٢٠٠٢، قرر المجلس حذف مفهوم البنود الإستثنائية من معيار المحاسبة الدولي ٨ وحظر عرض بنود الدخل والمصروف "كبنود إستثنائية" في بيان الدخل والملاحظات. لذلك، ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي١، لا يتم عرض بنود الدخل والمصروف على أنها ناتجة خارج الأنشطة الإعتيادية للمنشأة.

---

* أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولي في يناير ٢٠٠٨ معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"* الذي عدل " حقوق الأقلية" إلى " الحصص الغير مسيطرة".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٦٢ أثار بعض المجاوبين مع مسودة العرض للعام ٢٠٠٢ جدلاً حول ضرورة عرض البنود الإستثنائية ضمن مكونات بيان دخل منفصلة لأنها تتميز بشكل واضح عن كافة بنـود الـدخل والمـصروف الأخرى ولأن مثل هذا العرض يبين لمستخدمي البيانات المالية بنود الدخل والمصروف التي تتطلب إهتمام عند التصريح المسبق بأداء المنشأة الإضافي.

إستنتاج٦٣ قرر المجلس أن البنود التي تعتبر إستثنائية تتمخض عن مخاطر الأعمال العاديـة التـي تواجههـا المنشأة ولا تكفل عرضا ضمن مكون منفصل خاص ببيان الدخل. إضافة لذلك، فإن طبيعـة أو دور المعاملة أو أي حدث آخر (وليس تكرارها) هما اللذان يحددان عرض المعاملة في بيـان الـدخل. وتعتبر البنود المصنفة حالياً على أنها "إستثنائية" مجرد مجموعة صغيرة تابعة لمجموع بنود الدخل والمصروف التي قد تكفل العرض الذي يساعد المستخدمين على التكهن بالأداء الإضافي للمنشأة.

إستنتاج٦٤ يلغي حذف فئة البنود الإستثنائية الحاجة إلى الفصل العشوائي لآثار الأحداث الخارجية العلاقة بربح أو خسارة منشأة خلال فترة ما - فبعضها يتكرر والبعض الآخر لا يتكرر. فعلى سـبيل المثـال، تكون المخصصات العشوائية ضرورية في تقدير ما تسببه هزة أرضية من أعباء مالية على ربح أو خسارة منشأة ما إذا حدثت في فترة ركود دوري رئيسي في النشاط الإقتـصادي. إضـافة لـذلك، تقتضي الفقرة ٩٧ من معيار المحاسبة الدولي ١ بالكشف عن طبيعة وحجم البنود الماديـة للـدخل والمصروف.

الدخل الشامل الآخر- آثار الضريبة ذات العلاقة (الفقرتان ٩٠ و٩١)

إستنتاج٦٥ اقترحت مسودة العرض للعام ٢٠٠٦ إجازة عرض مكونات "دخل ومصروف آخران معترف بهما" (حالياً "الدخل الشامل الآخر") قبل استيفاء الضريبة ("عرض إجمالي الأربـاح") أو بعـد اسـتيفاء الضريبة ("عرض صافي الأرباح"). يسهل "عرض إجمالي الأرباح" متابعة بنـود الـدخل الـشامل الأخرى التابعة للربح أو الخسارة لأنه عادة ما يتم عرض بنود الربح أو الخسارة قبل الضريبة. كما يسهل "عرض صافي الربح" تحديد بنود الدخل الشامل الأخرى في قطاع حقوق الملكية التابع لبيـان الوضع المالي. وقد دعمت غالبية المجاوبين إجازة كلاً الأسلوبين. كما عاود المجلس التأكيد علـى قراره بإمكانية عرض مكونات الدخل الشامل الآخر إما عبر (أ) عرض صافي الربح بعد الضريبة أو (ب) قبل استيفاء الضريبة.

إستنتاج٦٦ بغض النظر عن استخدام أي من الطريقتين سواءً الكشف قبل الضريبة أو بعـدها، فقـد اقترحـت مسودة العرض المطالبة بالكشف عن مقدار تكلفة ضريبة الدخل أو الفائدة المخصصة بشكل منفصل لمكونات فردية خاصة بالدخل الشامل. وبالإنسجام مع بيان معايير المحاسبة الماليـة ١٣٠ وافـق العديد من المجاوبين مبدئياً على هذا الكشف، لأنهم أقروا بمساعدته على تعزيز وضوح وشفافية هذه المعلومات خصوصاً عندما تدفع الضريبة على مكونات الدخل الشامل الآخر بمعدلاَت تختلف عـن تلك السارية على الربح أو الخسارة.

إستنتاج٦٧ رغم ذلك، أعربت غالبية المجاوبين عن قلقها إزاء ضرورة متابعة أثر الضريبة على كل مكون من مكونات الدخل الشامل الآخر. فقد أشار بعضهم أن عملية تخصيص الضريبة عشوائية (أي قد تشمل فرض معدلاَت الضريبة المحددة موضوعياً) بينما أشار بعض آخر منهم إلى أن هذه المعلومات غير متوفرة حالياً لبعض الصناعات (أي قطاع التأمين) حيث تكون مكونات الدخل الشامل الآخر متعددة وتخصيص الضريبة يشمل درجة عالية من الموضوعية. وأشار آخرون أنهم لم يفهموا لماذا تنـسب

الضريبة إلى مكونات الدخل الشامل الآخر سطراً بسطر في حين لا تتطلب البنود في الربح أو الخسارة ذلك.

إستنتاج٦٨ قرر المجلس الإبقاء على الإفصاح عن مصروف ضريبة الدخل أو الفائدة المخصصة لكل مكون من مكونات الدخل الشامل الآخر، كما يطلب مستخدمو البيانات المالية عادة معلومات إضافية حول مبالغ الضريبة المتعلقة بمكونات الدخل الشامل الآخر لأن معدلات الضريبة قد اختلفت عن تلك المفروضة على الربح أو الخسارة. وأشار المجلس أيضاً إلى ضرورة حصول المنشأة على المعلومات المتوفرة حول الضريبة وأن متطلبات الإفصاح لا تشمل بذلك تكلفة إضافية لمعدي البيانات المالية.

إعادة تصنيف التعديلات (الفقرات ٩٢-٩٦)

إستنتاج٦٩ إقترح المجلس في مسودة العرض للعام ٢٠٠٦ أن تقوم المنشأة بعرض إعادة تصنيف التعديلات بشكل منفصل. وتشكل هذه التعديلات المبالغ التي أعيد تصنيفها للربح أو الخسارة ضمن الفترة الجارية والتي اعترف بها مسبقا في الدخل الشامل الآخر. كما قرر المجلس أن التعديلات مهمة لتفادي وجود البنود مزدوجة الإحصاء في إجمالي الدخل الشامل حين تتم إعادة تصنيف تلك البنود للربح والخسارة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وأفاد رأي المجلس أن عرض إعادة تصنيف التعديلات المنفصل ضروري لإخبار المستخدمين بتلك المبالغ المدرجة كدخل أو مصاريف ضمن فترات مختلفة – مثل الدخل والمصاريف ضمن الدخل الشامل الآخر في الفترات السابقة بالإضافة إلى الدخل والمصاريف في الربح أو الخسارة في الفترة الجارية. بدون هذه المعلومات، قد يصعب على المستخدمين تقييم أثر إعادة التصنيف على الربح أو الخسارة وحساب إجمالي الربح أو الخسارة المصاحب للأصول المالية المتوفرة برسم البيع وتحوط التدفق النقدي وعلى ترجمة أو تصرف العمليات الأجنبية.

إستنتاج٧٠ وافقت غالبية المجاوبين على قرار المجلس ورأت أن الإفصاح عن إعادة تصنيف التعديلات مهم لفهم كيفية ارتباط المكونات المعترف بها في الربح والخسارة ببنود أخرى معترف بها في حقوق الملكية ضمن فترتين مختلفتين. رغم ذلك، اقترح بعض المجاوبين على ضرورة استخدام المجلس للمصطلح "إعادة تدوير" وليس "إعادة تصنيف" إذ أن المصطلح السابق يعتبر أكثر شيوعاً. وانتهى المجلس إلى أن كلاً المصطلحين يتشابهان في المعنى ولكنه قرر استخدام مصطلح "إعادة تصنيف التعديلات" ليتفق مع المصطلحات والمعاني المستخدمة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٠.

إستنتاج٧١ اقترحت مسودة العرض إجازة عرض إعادة تصنيف التعديلات في بيان الدخل والمصروف الذي تم الإعتراف بهما (حالياً "بيان الدخل الشامل") أو في الملاحظات. وقد دعمت غالبية المجاوبين هذا الاتجاه.

إستنتاج٧٢ أشار بعض المجاوبين بعضاً من عدم التناسق في تعريف "إعادة تصنيف التعديلات" في مسودة العرض (حالياً الفقرة ٧ والفقرة ٩٣ من معيار المحاسبة الدولي١). واقترح المجاوبون ضرورة أن يوسع المجلس من التعريف في الفقرة ٧ ليشمل المكاسب والخسائر المعترف بها خلال الفترات الجارية بالإضافة إلى تلك المعترف بها في فترات سابقة لجعل التعريف متوافقاً مع الفقرة ٩٣. وقد

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

علقوا، دون أي إيضاح، أنه من الممكن وجود إختلافات بين التقرير المرحلي والتقرير السنوي لعمليات إعادة تصنيف البنود الناتجة في فترة مرحلية واحدة والمتغيرة في فترة مرحلية مختلفة ضمن نفس الفترة السنوية.

إستنتاج٧٣ قرر المجلس موازاة تعريف إعادة تصنيف التعديلات مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٠ وضم مرجع إضافي يخص "الفترات الحالية" المبينة في الفقرة ٧.

بيان التغيرات في حقوق الملكية

آثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة البيان بأثر رجعي (الفقرة ١٠٦(ب))

إستنتاج٧٤ طالب بعض المجاوبين لمسودة العرض للعام ٢٠٠٦ المجلس بتوضيح فيما إذا كان ينبغي إعتبار الآثار المترتبة عن التطبيق بأثر رجعي أو عن إعادة البيان بأثر رجعي، وكما يحدده معيار المحاسبة الدولي ٨، على أنها تغيرات غير المالكين في حقوق الملكية. وأشار المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ١ يحدد أن هذه الآثار مشمولة ضمن بيان التغيرات في حقوق الملكية. رغم ذلك، قرر المجلس أن يوضح أن آثار كل من التطبيق بأثر رجعي أو إعادة البيان بأثر رجعي ليست تغيرات في حقوق الملكية خلال الفترة، ولكنها توفر مطابقة بين الرصيد الختامي والرصيد الإفتتاحي للفترة السابقة في بيان التغيرات في حقوق الملكية.

عرض أرباح الأسهم (فقرة ١٠٧)

إستنتاج٧٥ أعاد المجلس تأكيده على قرار المطالبة بعرض أرباح الأسهم في بيان التغيرات في حقوق الملكية أو في الملاحظات لأن أرباح الأسهم هي مبالغ الأرباح الموزعة على المالكين ضمن مراكزهم كمالكين ويعرض بيان التغيرات في حقوق الملكية كافة تغيرات المالكين في حقوق الملكية. وقد انتهى المجلس إلى أنه ينبغي للمنشأة ألا تعرض أرباح الأسهم في بيان الدخل الشامل لأن ذلك البيان يعرض تغيرات غير المالكين في حقوق الملكية.

بيان التدفقات النقدية

معيار المحاسبة الدولي ٧ "بيانات التدفق النقدي" (الفقرة ١١١)

إستنتاج٧٦ ناقش المجلس ما إذا كان ينبغي للقطاع التشغيلي للطريقة غير المباشرة في بيان التدفقات النقدية أن يبتدئ بإجمالي الدخل الشامل بدلاً من الربح أو الخسارة كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٧ *"بيانات التدفق النقدي"*. فإذا لم تكن مكونات الدخل الشامل الآخر بنوداً نقدية فإنها تصبح بنود تسوية عند وصول التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وتضيف بنوداً على بيان التدفقات النقدية دون إضافة محتوى المعلومات. وقد انتهى المجلس إلى عدم حاجة معيار المحاسبة الدولي ٧ لأي تعديل؛ رغم ذلك، وكما هو مبين في الفقرة إستنتاج ١٤ قرر المجلس إعادة تعريف البيان المالي تحت مسمى "بيان التدفقات المالية".

ملاحظات

الإفصاح عن الأحكام التي وضعتها الإدارة خلال عملية تطبيق سياسات المنشأة المحاسبية (الفقرات ١٢٢-١٢٤)

إستنتاج٧٧ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ المعدل الإفصاح عن الأحكام، بعيداً عن تلك التي تشمل التقديرات، التي وضعتها الإدارة خلال عملية تطبيق سياسات المنشأة المحاسبية والتي لها أكبر الأثر على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية (أنظر الفقرة ١٢٢). ومثال هذه الأحكام يبين كيف تقوم الإدارة بتحديد ما إذا كانت الأصول المالية إستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق. وقد قرر المجلس أن عرض أهم هذه الأحكام سيمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم أفضل للكيفية التي تطبق من خلالها السياسات المحاسبية ومن إجراء المقارنات بين المنشآت والتي تتعلق بالقاعدة التي تنطلق منها الإدارة في إطلاق هذه الأحكام.

إستنتاج٧٨ أشارت الملاحظات على مسودة العرض للعام ٢٠٠٢ إلى أن الغرض من العرض المقترح لم يكن واضحاً. ونتيجة لذلك، قام المجلس بتعديل العرض صراحة بغية استثناء الأحكام التي تشتمل على التقديرات (والتي هي موضوع العرض في الفقرة ١٢٥) وأضاف أربعة أمثلة أخرى لأنواع الأحكام المعروضة (أنظر الفقرتين ١٢٣ و١٢٤).

الإفصاح عن المصادر الرئيسية للشكوك بالتقديرات (الفقرات ١٢٥-١٣٣)

إستنتاج٧٩ يقتضي معيار المحاسبة الدولي١ الإفصاح عن الإفتراضات المتعلقة بالمستقبل والمصادر الرئيسية الأخرى للشكوك في التقديرات عند نهاية فترة إعداد التقارير والتي تشكل مخاطرة كبيرة تتسبب في إحداث تعديل مادي على المبلغ المسجل للأصول والإلتزامات خلال السنة المالية القادمة. ومن أجل هذه الأصول والإلتزامات فإن الإفصاحات المقترحة تشمل تفاصيل حول:-

(أ) طبيعة هذه الأصول والإلتزامات؛ و

(ب) المبلغ المسجل عند انتهاء فترة إعداد التقارير (أنظر الفقرة ١٢٥).

إستنتاج٨٠ يقتضي تحديد المبالغ المسجلة لبعض الأصول والإلتزامات تقدير آثار الأحداث المستقبلية المشكوك بها على هذه الأصول والإلتزامات عند انتهاء فترة إعداد التقارير. فعلى سبيل المثال، في غياب أسعار السوق الملحوظة مؤخراً والمستخدمة في تحديد الأصول والإلتزامات القادمة، تعتبر التقديرات المستقبلية مهمة لتحديد قيمة مبلغ فئات الممتلكات والمصانع والمعدات القابلة للاسترداد وأثر تقادم المخزون التكنولوجي والمخصصات الخاضعة للنتيجة المستقبلية المتمخضة عن القضايا المرفوعة وإلتزامات منافع الموظفين طويلة الأمد مثل إلتزامات التقاعد. وتشتمل هذه التقديرات على إفتراضات تتعلق ببنود كتعديل المخاطرة الخاصة بالتدفقات النقدية أو أسعار الخصم المستخدمة والتغيرات المستقبلية على الرواتب والتغيرات المستقبلية على الأسعار التي تؤثر في التكاليف الأخرى. ومهما كان مستوى حذر المنشأة وتنبهها في تقدير المبالغ المسجل

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

للأصول والإلتزامات الخاضعة لشكوك التقدير المهمة والملحوظة في نهاية فترة إعداد التقارير فإنه لا يمكن لتقرير التقديرات في بيان المركز المالي توفير المعلومات حول الشكوك في التقدير المشمولة في تحديد هذه الأصول والإلتزامات وآثار هذه الشكوك على ربح الفترة أو خسارتها.

إستنتاج٨١ يبين *الإطار* أن "القرارات الإقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية تقتضي تقييماً لقدرة المنشأة على توليد النقد والنقد المعادل وتوقيت ومدى تأكيد توليدهما". وقرر المجلس أن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالإفتراضات والمصادر الرئيسية الأخرى للشكوك بالتقديرات في نهاية فترة إعداد التقارير تعزز من ملائمة وموثوقية وتفهم المعلومات المبلغ عنها في البيانات المالية. وتتعلق الإفتراضات والمصادر الأخرى للشكوك بالتقديرات بتقديرات تقتضي من الإدارة اتخاذ أصعب الأحكام وأعقدها وأكثرها موضوعية. لذلك، يتم تقديم الإفصاح الذي يتفق مع الفقرة ١٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ١ المعدل بشكل يرتبط نسبياً مع بعض الأصول أو الإلتزامات (أو فئات منها).

إستنتاج٨٢ إقترحت مسودة العرض للعام ٢٠٠٢ الإفصاح عن بعض "الشكوك بمصادر القياس". وفي ضوء الملاحظات المستلمة التي تقول أن الغرض من هذا الإفصاح لم يكن واضحاً قرر المجلس:-

(أ) تعديل موضوع ذلك الإفصاح إلى "مصادر الشك بالتقدير في نهاية فترة إعداد التقرير"؛ و

(ب) التوضيح ضمن المعيار المعدل أن الإفصاح لا يسري على الأصول والإلتزامات التي تم قياسها على قيمة عادلة تستند على أسعار السوق الملحوظة مؤخراً (أنظر الفقرة ١٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ١).

إستنتاج٨٣ عندما تقاس الأصول والإلتزامات بقيمة عادلة معتمدة على أسعار السوق الملحوظة مؤخراً فإن التغيرات المستقبلية في المبالغ المسجلة لا تنتج من استخدام التقديرات لقياس الأصول والإلتزامات عند نهاية فترة إعداد التقرير. فاستخدام أسعار السوق الملحوظة في قياس الأصول والإلتزامات يزيل الحاجة إلى تقديرات في نهاية فترة إعداد التقرير. وتعكس أسعار السوق القيم العادلة بشكل صحيح في نهاية فترة إعداد التقرير حتى وإن اختلفت أسعار السوق المستقبلية. والغرض من قياس القيمة العادلة هو إظهارها وقت القياس وليس التكهن بقيمة مستقبلية.

إستنتاج٨٤ لا يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ شكلاً أو خاصية محددين للإفصاح. وتختلف الظروف من منشأة إلى أخرى كما أن هنالك عدة جوانب لطبيعة الشك بالتقدير عند نهاية فترة إعداد التقرير. بالإضافة لذلك، يحدد معيار المحاسبة الدولي ١ مدى الإفصاحات للبنود التي تمتلك مخاطرة التسبب في تعديل مادي على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات خلال السنة المالية المقبلة. وكلما امتدت الفترة المستقبلية التي يرتبط الإفصاح بها كلما ازداد مدى البنود المؤهلة للإفصاح وقل وجود إفصاحات محددة حول أصول وإلتزامات معينة. وقد تؤدي الفترة التي تتجاوز السنة المالية المقبلة إلى عدم وضوح غالبية المعلومات المتعلقة بإفصاحات أخرى.

الإفصاح عن رأس المال (الفقرتان ١٣٤ و١٣٥)

إستنتاج٨٥ نشر المجلس في يوليو ٢٠٠٤ مسودة عرض – مسودة العرض ٧ *الأدوات المالية: الإفصاحات*. وكجزء من ذلك المشروع، ناقش المجلس فيما إذا كان المشروع يقتضي إفصاحات عن رأس المال.

إستنتاج٨٦ يعتبر مقدار رأس مال المنشأة وكيفية إدارتها له عوامل مهمة للمستخدمين إذ عليهم أخذها بعين الإعتبار عند تقييم ملخص المخاطر الخاص بالمنشأة وقدرتها على تحمل الأحداث السلبية الطارئة. كما يمكن لمقدار رأس المال أن يؤثر في قدرة المنشأة على دفع أرباح الأسهم. وبناء على ذلك، اقترحت مسودة العرض ٧ إفصاحات عن رأس المال.

إستنتاج٨٧ قرر المجلس في مسودة العرض ٧ عدم تحديده لمتطلبات الإفصاحات المتعلقة برأس المال للمنشآت الخاضعة لمتطلبات رأس مال خارجية (مثال ذلك متطلبات رأس مال تنظيمية يضعها القانون أو أي نظام آخر). ويرى المجلس أن المعلومات المتعلقة برأس المال مفيدة لكافة المنشآت كما تبرهن عليها حقيقة أن بعض المنشآت تضع متطلبات رأس مال داخلية كما تم وضع معايير لبعض الصناعات. وأشار المجلس إلى أنه لا يقصد من إفصاحات رأس المال أن تحل محل الإفصاحات التي يقتضيها المنظمون. وأشار المجلس أيضاً إلى أنه لا ينبغي للمنظمين إعتبار البيانات المالية بديلاً عن الإفصاحات (وقد لا تكون متوفرة لكافة المستخدمين) لأن الغاية من الإفصاحات التي وضعت للمنظمين قد تختلف عن الغاية من الإفصاحات التي وضعت لمستخدمين آخرين. ولذلك، قرر المجلس أنه ينبغي طلب المعلومات المتعلقة برأس المال من كافة المنشآت لأنها تفيد مستخدمي البيانات المالية المتعلقة بالأغراض العامة. وبناءً على ذلك، لا يفرق المجلس بين المنشآت النظامية وغير النظامية.

إستنتاج٨٨ أثار بعض المجاوبين على مسودة العرض ٧ المسألة حول علاقة إفصاحات رأس المال في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الذي يتعامل مع الإفصاحات المرتبطة بالأدوات المالية. وأشار المجلس أن رأس مال المنشأة لا يرتبط بالأدوات المالية فقط وعليه يكون لإفصاحات رأس المال قدر أكبر من عموم العلاقة. وبناءً على ذلك، ضم المجلس هذه الإفصاحات إلى معيار المحاسبة الدولي ١ وليس في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "*الأدوات المالية: الإفصاحات*"، المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الناتج عن مسودة العرض ٧.

إستنتاج٨٩ قرر المجلس أيضاً أنه ينبغي أن يكون قرار المنشأة بتبني التعديلات المضافة على معيار المحاسبة الدولي ١ مستقلاً عن قرارها بتبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧. وأشار المجلس إلى أن إصدار تعديل منفصل يسهل اتخاذ قرار منفصل.

الأهداف والسياسات والعمليات المتعلقة بإدارة رأس المال (الفقرة ١٣٦)

إستنتاج٩٠ قرر المجلس أنه ينبغي وضع الإفصاح عن رأس المال في سياق مناقشة المنشأة للأهداف والسياسات والعمليات المتعلقة بإدارة رأس المال وذلك لأن المجلس يعتقد أن هذه المناقشة توفر معلومات مهمة حول إستراتيجية رأس مال المنشأة وتوفر البيئة المناسبة لإفصاحات أخرى.

إستنتاج٩١ ناقش المجلس إذا ما كان للمنشأة رأي في رأس المال الذي يختلف عن رأس المال الذي تحدده المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كحقوق ملكية. وأشار المجلس إلى أنه بالرغم من أن أهداف الإفصاح عن رأس المال تتعادل مع حقوق الملكية كما تعرفها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا أنها قد تضم أو تستثني بعض المكونات. وأشار المجلس أيضاً إلى أن هذا الإفصاح يهدف

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إلى إعطاء المنشآت الفرصة لوصف آرائهم حول مكونات رأس المال الذي تديره إذا ما كان ذلـك يختلف عن التعريف الذي تحدده المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كحقوق ملكية.

متطلبات رأس المال المفروضة خارجياً (الفقرة ١٣٦)

إستنتاج٩٢ ناقش المجلس إذا ما كان ينبغي طلب الإفصاح عن متطلبات رأس المال المفروضة خارجياً. وقـد يكون متطلب رأس المال مصطلح عن:-

(أ) متطلب على مستوى الصناعة يتعين على كافة المنشآت في الصناعة التقيد به؛ أو

(ب) متطلب خاص بالمنشأة يفرض على منشأة معينة ويفرضه مشرفها المراقب أو أي منظم آخر.

إستنتاج٩٣ أشار المجلس إلى أن بعض الصناعات والدول لديها متطلبات رأس مال عريضة النطاق والـبعض ليس لديه مثل ذلك. وعليه قرر المجلس أنه لا ينبغي له المطالبة بالإفصاح المتعلق بمتطلبـات رأس المال عريضة النطاق أو الإذعان لمثل هذه المتطلبات لأن مثل هذا الإفصاح لـن يقـود أو يـسهل عملية المقارنة بين المنشآت المختلفة أو المنشآت المتشابهة في مختلف البلاد.

إستنتاج٩٤ انتهى المجلس إلى أن الإفصاح عن وجود ومستوى متطلبات رأس المال الخاصة بالمنشأة معلومات مهمة للمستخدمين لأنها تخبرهم عن تقييم المنظم للمخاطر. ومثل هذا الإفـصاح يعـزز الـشفافية وقواعد السوق.

إستنتاج٩٥ رغم ذلك، أشار المجلس إلى الجدالات المقابلة للمطالبة بالإفصاح عن متطلبات رأس المال الخاصة بالمنشأة والمفروضة خارجياً:-

(أ) من الممكن أن يعتمد مستخدمو البيانات المالية بشكل رئيسي على تقييم الجهة المنظمة لمخاطرة الملائمة بدون إجراء تقييم لمخاطرتهم الذاتية.

(ب) إن تركيز الجهة المنظمة على تقييم المخاطرة هو لأولئك الذين يقصد بالأنظمة حمايتهم (على سبيل المثال المودعين أو حملة البوالص)، وهذا التأكيد يختلف عن التأكيد الخاص بالمساهم، وهكذا فإن الإقتراح بأنه يمكن أو يجب أن يكون تقييم الجهة المنظمة بديلاً عن تحليل مستقل من قبل المستثمرين من الممكن أن يكون مضللاً.

(ج) من الممكن أن يضعف الإفصاح عن متطلبات رأس المال الخاصة بالمنشأة المفروضة من قبل الجهة المنظمة، قدرة تلك الجهة المنظمة على فرض هذه المتطلبات، فعلى سبيل المثال من الممكن أن تتسبب المعلومات في أن يقوم المودعون بسحب الأموال، وهذا إحتمال قد لا يشجع الجهات المنظمة على فرض المتطلبات. إلى جانب ذلك سيصبح الحوار التنظيمي للمنشأة علنياً مما قد لا يكون مناسباً في جميع الظروف.

(د) نظراً لأن مختلف واضعي الأنظمة تتوفر لديهم أدوات مختلفة، على سبيل المثال متطلبات رسمية وإقناع على أساس أخلاقي فإن متطلب الإفصاح عن متطلبات رأس المال الخاصة بالمنشأة لا تمكن صياغته بطريقة تؤدي إلى توفير المعلومات القابلة للمقارنة بين المنشآت.

(هـ) من الممكن أن يعيق الإفصاح عن متطلبات رأس المال (وبذلك الأحكام التنظيمية) الإبلاغ الواضح للمنشأة عن تقييم الجهة المنظمة بخلق حوافز لإستخدام الإقناع الأخلاقي والآليات غير الرسمية الأخرى.

(و) يجب أن لا تركز متطلبات الإفصاح على متطلبات رأس المال الخاصة بالمنشأة بشكل منفصل، ولكن يجب أن تركز على كيفية إدارة وتحديد المنشأة لكفاية موارد رأس المال.

(ز) إن متطلب الإفصاح عن متطلبات رأس المال الخاصة بالمنشأة التي تفرضها الجهة المنظمة ليست جزءً من العمود ٣ من إطار بال Pillar 3 of the Based II Framework الذي طورته لجنة بال للإشراف المصرفي.

إستنتاج٩٦ مع الأخذ في الإعتبار جميع الحجج السابقة قرر المجلس عدم طلب إفصاح كمي عن متطلبات رأس المال المفروضة خارجياً، وبدلاً من ذلك قرر المجلس طلب إفصاحات عما إذا كانت المنشأة قد إمتثلت لأية متطلبات خاصة برأس المال مفروضة خارجياً خلال الفترة، وإذا لم تكن قد إمتثلت لهذه المتطلبات الإفصاح عن نتائج عدم الإمتثال، وهذا من شأنه أن يحافظ على السرية بين الجهات المنظمة والمنشأة، ولكنه ينبه المستخدمين للحالات بمتطلبات رأس المال ونتائج ذلك.

إستنتاج٩٧ لم يوافق بعض المستجيبين لمسودة العرض ED ٧ على أنه يجب الإفصاح عن الإخلالات بمتطلبات رأس المال المفروضة خارجياً، وقدموا المبرر بأن هذا الإفصاح عن الإخلالات بمتطلبات رأس المال المفروضة خارجياً والإجراءات التنظيمية المرتبطة بذلك التي تفرض فيما بعد من الممكن أن يكون ضاراً بشكل غير متناسب بالنسبة للمنشآت، ولم يقتنع المجلس بهذه الحجة لأنه يعتقد أن هذه الإهتمامات تدل على أن المعلومات الخاصة بالإخلالات بمتطلبات رأس المال المفروضة خارجياً كثيراً ما تكون هامة نسبياً بطبيعتها، وينص الإطار على أن "المعلومات تكون هامة نسبياً إذا كان حذفها أو بيانها بشكل غير صحيح من الممكن أن يؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين المتخذة على أساس البيانات المالية"، وبالمثل قرر المجلس عدم وضع إستثناء لعدم الإمتثال المؤقت للمتطلبات التنظيمية خلال السنة، والمعلومات التي هي قريبة بشكل كاف من حدود الإخلال بها حتى على أساس مؤقت مفيدة لمستخدميها.

أهداف رأس المال الداخلية

إستنتاج٩٨ إقترح المجلس في مسودة العرض ED ٧ أنه يجب أن ينطبق متطلب الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالإخلالات بمتطلبات رأس المال بشكل مماثل على الإخلالات بالمتطلبات المفروضة داخلياً لأنه يعتقد أن المعلومات نافعة أيضاً لمستخدم البيانات المالية.

إستنتاج٩٩ غير أن المستجيبين لمسودة العرض ED ٧ إنتقدوا هذا الإقتراح للأسباب التالية:-

(أ) المعلومات شخصية، وبذلك فهي ليست قابلة للمقارنة بين المنشآت، وبشكل خاص تحدد مختلف المنشآت أهدافاً داخلية لأسباب مختلفة، وهكذا فإن الإخلال بمتطلب قد يدل على أشياء مختلفة لمختلف المنشآت، وبالمقارنة مع ذلك فإن الإخلال بمتطلب خارجي له دلالات مشابهة لجميع المنشآت التي يطلب منها الإمتثال لمتطلبات متشابهة.

(ب) إن أهداف رأس المال ليست أكثر أهمية من الأهداف الموضوعة داخلياً، وطلب الإفصاح فقط عن أهداف رأس المال سيوفر للمستخدمين معلومات غير كاملة ومن المحتمل أن تكون مضللة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) إن الأهداف الداخلية هي تقديرات خاضعة للتغيير من قبل المنشأة، وليس من المناسب طلب الإفصاح عن أداء المنشأة بناءاً على أساس هذا القياس.

(د) من الممكن أن يتم التلاعب بهدف رأس المال الداخلي من قبل الإدارة، ومن الممكن أن يتسبب متطلب الإفصاح أن تحدد الإدارة الهدف بحيث يمكن دائماً تحقيقه، موفراً بذلك معلومات نافعة قليلة للمستخدمين، ومن المحتمل أن يخفض فاعلية إدارة المنشأة لرأس المال.

إستنتاج١٠٠ نتيجة لذلك قرر المجلس عدم طلب الإفصاح عن أهداف رأس المال التي تضعها الإدارة، سواء إمتثلت المنشأة لهذه الأهداف أو لنتائج ناجمة عن أي عدم الإمتثال، غير أن المجلس أكد رأيه أنه عندما يكون للمنشأة سياسات وأساليب لإدارة رأس المال فإن الإفصاحات الكمية عن هذه السياسات والأساليب تكون نافعة، كما توصل المجلس إلى أن هذه الإفصاحات مع الإفصاح عن العناصر المكونة لحقوق الملكية وتغيراتها خلال السنة (التي تتطلبها الفقرات ١٠٦–١١٠) ستعطي معلومات كافية عن المنشآت التي لا تخضع لأنظمة وليست خاضعة لمتطلبات خاصة برأس المال مفروضة خارجياً.

عرض المقاييس لكل سهم

إستنتاج١٠١ لم تقترح مسودة العرض للعام ٢٠٠٦ تغيير متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "*حصة السهم من الأرباح*" على عرض الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم. وقد وافقت غالبية المجاوبين على هذا القرار. فهم يرون أنه يجب أن تكون حصص الأسهم من الأرباح المقياس الوحيد لكل سهم والمصرح به والمطلوب في بيان الدخل الشامل وأن تغيير هذه المتطلبات كان خارج نطاق هذه المرحلة من مشروع عرض البيان المالي.

إستنتاج١٠٢ رغم ذلك، يرغب بعض المجاوبين في رؤية مقاييس بديلة لكل سهم في كل مرة لا يتم عرض حصص الأسهم من الأرباح كأكثر المقاييس ملائمة بالنسبة للمحللين الماليين (مثال ذلك وكالات تصنيف الائتمان التي تركز على مقاييس أخرى). واقترح بعض المجاوبين أنه على المنشآت أن تظهر مقدار كل سهم لإجمالي الدخل الشامل لأنه تم إعتبار ذلك مقياس مفيد. ولم يدعم المجلس إدراج مقاييس بديلة لكل سهم في البيانات المالية حتى يتم مناقشة ومعالجة البنود الإجمالية والبنود الإجمالية الفرعية ومعايير البنود الإجمالية وغير الإجمالية كجزء من المرحلة التالية من مشروع عرض البيان المالي.

إستنتاج١٠٣ فسر بعض المجاوبين المخصصات المتداولة في معيار المحاسبة الدولي ٣٣ على أنه تصريح حقيقي لعرض المقاييس البديلة في بيان الدخل. وقد كان المجلس واضحاً في مناقشاته أن الفقرة ٧٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٣ لم تترك أي مجال للإلتباس، إلا أن المجلس قرر أنه يمكن تحسين الصياغة اللغوية في الفقرة ٧٣ لتوضيح أنه ينبغي عرض المقاييس البديلة "في الملاحظات فقط". وسيتم عمل ذلك عند مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٣٣ أو كجزء من عملية التعديلات السنوية.

إستنتاج١٠٤ أشار أحد المجاوبين إلى أن استخدام كلمة "الأرباح" غير مناسبة في ضوء التعديلات المقترحة في مسودة العرض وأنه ينبغي عوض ذلك تقسيم المقياس ليكون "الربح أو الخسارة لكل سهم". وقد اعتبر المجلس أن هذا التغيير في المصطلحات يقع خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي ١.

تاريخ النفاذ الإنتقال

إستنتاج١٠٥ يلتزم المجلس بالإبقاء على "نظام محاسبي مستقر" لمعايير ثابتة للفترات بين ١ ينـاير ٢٠٠٦ و ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨. بالإضافة لذلك، سيحتاج بعض المخططين لإجراء التعديلات اللازمة علـى النظام لتتوافق مع التعديلات المضافة على معيار المحاسبة الدولي ١. ولذلك، قرر المجلس أنـه ينبغي أن يكون تاريخ نفاذ معيار المحاسبة الدولي ١ الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٠٩ مع السماح بالتطبيق المسبق للمعيار.

الإختلافات عن بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٠

إستنتاج١٠٦ عند وضع معيار المحاسبة الدولي ١، حدد المجلس الفروقات التالية عن بيان معـايير المحاسـبة المالية ١٣٠:-

(أ) **إعداد تقرير وعرض الدخل الشامل** تجيز الفقرة ٢٢ من بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٠ الإختيار مابين عرض الدخل الشامل ومكوناته ضمن بيان أو بيانين للأداء المالي أو في بيان التغيرات في حقوق الملكية. لا يجيز معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في ٢٠٠٧) العرض في بيان التغيرات في حقوق الملكية.

(ب) **إعداد تقرير الدخل الشامل الآخر في قطاع حقوق الملكية لبيان الأداء المالي** تبين الفقرة ٢٦ من بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٠ أنه يتم الإبلاغ عن *إجمالي الدخل الشامل الآخر* منفصلاً عن الأرباح المستبقاة ورأس المال الإضافي المدفوع في بيان الأداء المالي في نهاية الفترة. ويستخدم المسمى الوصفي مثال *الدخل الشامل الآخر المتراكم* لتسمية مكون حقوق الملكية هذا. وتفصح المنشأة عن الأرصدة المتراكمة لكل تصنيف في مكون حقوق الملكية المنفصل ضمن بيان الأداء المالي أو بيان التغيرات في حقوق الملكية أو في ملاحظات للبيانات المالية. لا يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ (الذي تم تعديله في ٢٠٠٧) تحديداً عرض إجمالي الدخل الشامل الآخر المتراكم في بيان الأداء المالي.

(ج) **عرض سهم بنود الدخل الشامل الآخر للشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم محاسبتها بطريقة حقوق الملكية** . تقتضي الفقرة ٨٢ من معيار المحاسبة الدولي ١ (الذي تم تعديله في ٢٠٠٧) العرض في بيان الدخل الشامل لحصة المستثمر في بيان الدخل الشامل الآخر للجهة المستثمر بها. ولا تحدد الفقرة ١٢٢ من بيان معايير المحاسبة المالية الكيفية التي ينبغي عرض المعلومات من خلالها. ويجوز للمستثمر أن يضم سهمه التناسبي لمبالغ الدخل الشامل الآخر إلى بنود الدخل الشامل الآخر خاصته ويعرض إجمالي هذه المبالغ بطريقة صيغة بيان الدخل أو ضمن بيان التغيرات في حقوق الملكية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملحق

تعديلات على أساس الإستنتاجات حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

يشتمل هذا المرفق تعديلات على أساس الإستنتاجات حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى والمهمة في تعزيز التناسق مع معيار المحاسبة الدولي ١. تظهر الفقرات المعدلة ضمن نص جديد تحته خط ويظهر النص المحذوف بخط في الوسط.

*****

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تعديل هذا المعيار عام ٢٠٠٧ في المعايير الدولية لإعـداد التقارير المالية ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

الآراء المعارضة

الرأي المعارض لكل من ماري إي بارت وأنتوني تي كوب وروبرت بي غارنيت وجيمس جي لايزن رينغ

آراء ١ صوت كل من البروفيسور بارت والسادة كوب وغارنيت ولايزن رينغ ضد قضية معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" في ٢٠٠٧. وتظهر الأسباب وراء هذه المعارضة في النقاط المبينة أدناه:-

آراء ٢ وافق أعضاء المجلس هؤلاء على المتطلب الذي يقتضي الإبلاغ عن كافة بنود الدخل والمصروف بشكل منفصل عن التغيرات في صافي الأصول التي تنتج عن المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكين. ويعتبر العمل على توضيح هذا التمييز تحسناً هاماً في إعداد التقارير المالية.

آراء ٣ رغم ذلك، اعتبر الأعضاء المعارضون القرار الذي يجيز للمنشآت تقسيم بيان الدخل الشامل إلى بيانيين منفصلين قراراً مرفوضاً وغير حكيم من الناحية النظرية.

آراء ٤ كما بينت الفقرة إستنتاج ٥١، لا يحدد الإطار الربح أو الخسارة أو صافي الدخل. كما أنه لا يبين المعايير التي ينبغي استخدامها للتمييز بين بنود الدخل والمصروف المعترف بهما التي ينبغي إدراجها في الربح أو الخسارة وبين تلك البنود التي لا ينبغي ذلك لها. وفي بعض الحالات فإنه من الجائز أيضاً الإبلاغ عن المعاملات المتطابقة داخل أو خارج الربح أو الخسارة. وأقر المجلس فعلا في نفس تلك الفقرة هذه الحقائق وأشار إلى أن لديه تفضيلا لتقديم تقارير بكافة بنود الدخل والمصروف في بيان واحد انطلاقا من الاعتقاد أن منهج البيان الواحد صحيح من الناحية النظرية. ويعتقد أعضاء المجلس هؤلاء أن بعض بنود الدخل والمصروف التي من شأنها تجاهل بيان الربح أو الخسارة يمكن أن تشكل عاملا مهما في تقييم أداء المنشأة إذا ما تم ضم هذه البنود. ولحين إيجاد تمييز نظري لتحديد ما إذا ينبغي الإبلاغ عن أية بنود في الربح أو الخسارة أو أي مكان آخر، فإن البيانات المالية ستفتقر إلى الموضوعية والقابلية للمقارنة إلا إذا تم الإبلاغ عن كافة البنود في بيان واحد. وفي مثل هذا البيان يمكن عرض الربح أو الخسارة كمجموع فرعي بشكل يعكس القناعات السائدة.

آراء ٥ في ضوء هذه المناقشات، كان محيراً أن غالبية المجاوبين على مسودة العرض التي اقترحت هذه التعديلات فضلت السماح بمنهج البيانين معللة ذلك بأنه "يميز بين الربح والخسارة والدخل الشامل" (الفقرة إستنتاج ٥٠). ويتحقق التمييز بين هذه البنود التي تتقدم بها تقارير الربح أو الخسارة وبين تلك التي تتقدم بها تقارير أخرى من خلال المطالبة بضم الإجمالي الفرعي إلى بيان الدخل الشامل. وقد بين المجاوبون أيضاً أن منهج البيانين يولي "بيان الدخل" الأهمية الكبرى؛ ويتعارض ذلك مع مطلب المجلس المذكور في الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ١ بأن تولى كافة البيانات المالية أهمية متساوية ضمن سلسلة البيانات المالية.

آراء ٦ رأى أعضاء المجلس أيضاً أن إعطاء المنشآت إمكانية الإختيار بين طرق العرض أضعف التعديلات. وقد عبر المجلس عن رغبته تخفيض البدائل في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وفي *مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*، تبين الفقرة ١٣: "لا يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى إجازة الإختيارات في المعالجة المحاسبية... وسيتابع إعادة النظر في... تلك المعاملات والأحداث التي تجيز معايير المحاسبة الدولية فيها إختيارات المعالجة المحاسبية، بهدف

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التخفيض من أعداد تلك الإختيارات". وتوسع المقدمة نطاق هذا الغرض ليشمل كل من المحاسبة وإعداد التقارير. وتبين نفس الفقرة: "يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية المطالبة بأن تتم محاسبة المعاملات والأحداث المتشابهة وإعداد تقاريرها بطريقة متشابهة وأن تتم محاسبة المعاملات والأحداث غير المتشابهة *وإعداد تقاريرها* بطريقة مختلفة" (التأكيد مضاف). وبالسماح بوجود إختيارات في مثل هذه الحالات، تخلى مجلس معايير المحاسبة الدولية عن ذلك المبدأ.

آراء ٧ أخيراً، رأى أعضاء المجلس الأربعة أن السماح في هذا الوقت بوجود إختيارات للعرض سيثبت طريقة العمل دون تغيير وسيكون الوصول إلى طريقة عرض مبدئية صحيحة أكثر صعوبة والعمل متواصل في مشروع عرض البيان المالي طويل الأمد.

إرشادات حول تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ١

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة الدولي ١، لكنها ليست جزءً منه.

الهيكل التوضيحي للبيانات المالية

تنفيذ١ يحدد معيار المحاسبة الدولي ١ مكونات البيانات المالية والحد الأدنى من المتطلبات للإفصاح عن بيانات المركز المالي وبيانات الدخل الشامل وبيانات التغيرات في حقوق الملكية. كما يوضح البنود الأخرى التي يمكن عرضها إما في البيان المالي ذي العلاقة أو في الملاحظات. ويوفر هذا الإرشاد أمثلة بسيطة عن الطرق التي يمكن أن تتوافق فيها متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١ لعرض بيانات المركز المالي والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية. وينبغي أن تغير المنشأة في ترتيب العرض وعناوين البيانات والشروح المستخدمة لبنود السطور إذا ما لزم الأمر لتتلاءم مع ظروفها الخاصة.

تنفيذ٢ تقسم الإرشادات إلى ثلاثة أقسام. تبين الفقرات إرشاد٣ – إرشاد٦ أمثلة لعرض البيانات المالية، بينما تبين الفقرات إرشاد٧ – إرشاد٩ أمثلة لتحديد تعديلات إعادة التصنيف للأصول المالية المتوفرة للبيع وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ *الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*. أما الفقرات إرشاد١٠ – إرشاد ١١ فيوفر أمثلة للإفصاحات عن رأس المال.

تنفيذ٣ يبين بيان المركز المالي التوضيحي طريقة واحدة التي يجوز للمنشأة فيها أن تعرض بيان المركز المالي الذي يميز بين البنود المتداولة وغير المتداولة. وقد تكون الصيغ الأخرى مناسبة شرط أن يكون التمييز واضحاً.

تنفيذ٤ تستخدم الشروح المصطلح "الدخل الشامل" لتعريف إجمالي كافة مكونات الدخل الشامل بما فيها الربح أو الخسارة. كما تستخدم التوضيحات المصطلح "الدخل الشامل الآخر" لتعريف الدخل والمصروفات التي يشتمل عليها الدخل الشامل ولكنها مستثناة من الربح أو الخسارة. ولا يقتضي معيار المحاسبة الدولي أن تستخدم المنشأة تلك المصطلحات في بياناتها المالية.

تنفيذ٥ تم وضع بياني دخل شامل لتوضيح العروض البديلة للدخل والمصروفات في بيان واحد أو في بيانين. يوضح بيان الدخل الواحد تصنيف الدخل والمصروفات ضمن الربح والخسارة وفقاً لوظيفته، بينما يوضح البيان المنفصل (في هذا المثال، "بيان الدخل") تصنيف الدخل والمصروفات ضمن الربح وفقاً لطبيعتها.

تنفيذ٦ ليس الغرض من الأمثلة توضيح كافة جوانب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما أنها لا تشكل المجموعة الكاملة للبيانات المالية التي تشمل أيضاً بيان التدفقات النقدية وملخص السياسات المحاسبية المهمة وغيرها من المعلومات التوضيحية الأخرى.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الجزء الأول: عرض توضيحي للبيانات المالية

أ ب ج – الميزانية العمومية كما هي في ٣١ ديسمبر ٢٠×٧

(بآلاف وحدات العملة)

	٣١ ديسمبر ٢٠×٦	٣١ ديسمبر ٢٠×٦
الأصول		
الأصول غير المتداولة		
الممتلكات والمصانع والمعدات	٣٦٠,٠٢٠	٣٥٠,٧٠٠
الشهرة	٩١,٢٠٠	٨٠,٨٠٠
الأصول غير الملموسة الأخرى	٢٢٧,٤٧٠	٢٢٧,٤٧٠
الإستثمارات في شركات زميلة	١١٠,٧٧٠	١٠٠,١٥٠
الإستثمارات المحتفظ بها للبيع	١٥٦,٠٠٠	١٤٢,٥٠٠
	٩٤٥,٤٦٠	٩٠١,٦٢٠
الأصول المتداولة		
المخزون	١٣٢,٥٠٠	١٣٥,٢٣٠
الذمم التجارية	١١٠,٨٠٠	٩١,٦٠٠
أصول متداولة أخرى	١٢,٥٤٠	٢٥,٦٥٠
النقد ومعادلات النقد	٣٢٢,٩٠٠	٣١٢,٤٠٠
	٥٧٨,٧٤٠	٥٦٤,٨٨٠
مجموع الأصول	**١,٥٢٤,٢٠٠**	**١,٤٦٦,٥٠٠**

يتبع...

...يتبع

أ ب ج – الميزانية العمومية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢

(بآلاف وحدات العملة)

	٣١ ديسمبر ٢٠×٦	٣١ ديسمبر ٢٠×٧
حقوق الملكية والإلتزامات		
حقوق الملكية التي تعزى إلى حاملي أسهم الشركة الأم		
أسهم رأس المال	٦٠٠,٠٠٠	٦٥٠,٠٠٠
مخصصات أخرى	١٦١,٧٠٠	٢٤٣,٥٠٠
الأرباح المحتجزة	٢١,٢٠٠	١٠,٢٠٠
	٧٨٢,٩٠٠	٩٠٣,٧٠٠
حقوق الأقلية	**٤٨,٦٠٠**	**٧٠,٠٥٠**
مجموع حقوق الملكية	٨٣١,٥٠٠	٩٧٣,٧٥٠
الإلتزامات غير المتداولة		
إقتراضات طويلة الأجل	١٦,٠٠٠	١٢٠,٠٠٠
ضريبة مؤجلة	٢٦,٠٤٠	٢٨,٨٠٠
مخصصات طويلة الأجل	٥٢,٢٤٠	٢٨,٨٥٠
مجموع الإلتزامات غير المتداولة	٢٣٨,٢٨٠	١٧٧,٦٥٠
الإلتزامات المتداولة		
الذمم التجارية والذمم الدائنة الأخرى	١٨٧,٦٢٠	١١٥,١٠٠
إقتراضات قصيرة الأجل	٢٠٠,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠
الجزء الجاري من الإقتراضات طويلة الأجل	٢٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠
الضريبة المدينة الحالية	٤٢,٠٠٠	٣٥,٠٠٠
المخصصات قصيرة الأجل	٤,٨٠٠	٥,٠٠٠
مجموع الإلتزامات المتداولة	٤٥٤,٤٢٠	٣١٥,١٠٠
مجموع الإلتزامات	**٦٩٢,٧٠٠**	**٤٩٢,٧٥٠**
مجموع حقوق الملكية والإلتزامات	١,٥٢٤,٢٠٠	١,٤٦٦,٥٠٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أ ب ج – بيان الدخل للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٧
(موضحاً تصنيف المصروفات حسب وظيفتها)

(توضيح عرض الدخل الشامل في بيان واحد وتصنيف المصروفات ضمن الربح وفقاً للوظيفة)

(بآلاف وحدات العملة)

	٦×٢٠	٧×٢٠
الإيراد	٣٥٥,٠٠٠	٣٩٠,٠٠٠
تكلفة المبيعات	(٢٣٠,٠٠٠)	(٢٤٥,٠٠٠)
إجمالي الربح	١٢٥,٠٠٠	١٤٥,٠٠٠
دخل آخر	١١,٣٠٠	٢٠,٦٦٧
تكاليف التوزيع	(٨,٧٠٠)	(٩,٠٠٠)
المصروفات الإدارية	(٢١,٠٠٠)	(٢٠,٠٠٠)
مصروفات أخرى	(١,٢٠٠)	(٢,١٠٠)
تكلفة التمويل	(٧,٥٠٠)	(٨,٠٠٠)
الدخل من الشركات الزميلة [أ]	٣٠,١٠٠	٣٥,١٠٠
الربح قبل الضريبة	١٢٨,٠٠٠	١٦١,٦٦٧
مصروف ضريبة الدخل	(٣٢,٠٠٠)	(٤٠,٤١٧)
ربح السنة من العمليات المستمرة	**٩٦,٠٠٠**	**١٢١,٢٥٠**
خسائر السنة من العمليات المتوقفة	٣٠,٥٠٠	-
الربح للسنة	٦٥,٥٠٠	١٢١,٢٥٠
الدخل الشامل الآخر		
فروقات الصرف على تحويل العمليات الأجنبية [ب]	٥,٣٣٤	١٠,٦٦٧
الأصول المالية المتوفرة للبيع [ب]	(٢٤,٠٠٠)	٢٦,٦٦٧
تحوطات التدفق النقدي [ب]	٦٦٧	٤,٠٠٠
مكاسب إعادة تقييم الممتلكات	٩٣٣	٣,٣٦٧
الأرباح الإكتوارية (الخسائر) لمنافع خطط التقاعد المحددة	(٦٦٧)	١,٣٣٣
سهم الدخل الشامل الآخر للشركات الزميلة [ج]	٤٠٠	(٧٠٠)
ضريبة الدخل المتعلقة بمكونات الدخل الشامل الآخر [د]	٤,٦٦٧	(٩,٣٣٤)
الدخل الشامل الآخر للعام، صافي الضريبة	(١٤,٠٠٠)	٢٨,٠٠٠
إجمالي الدخل الشامل للعام	١٠٧,٢٥٠	٩٣,٥٠٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

أ ب ج – بيان الدخل للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٧
(موضحاً تصنيف المصروفات حسب وظيفتها)

(توضيح عرض الدخل الشامل في بيان واحد وتصنيف المصروفات ضمن الربح وفقاً للوظيفة)

(بآلاف وحدات العملة)

الربح الموزع إلى:-		
مالكي الشركة الأم	٥٢,٤٠٠	٩٧,٠٠٠
حقوق الأقلية	٢٤,٢٥٠	١٣,١٠٠
	١٢١,٢٥٠	٦٥,٥٠٠
مجموع الدخل الشامل الموزع على :-		
مالكي الشركة الأم	٨٥,٨٠٠	٧٤,٨٠٠
حقوق الأقلية	٢١,٤٥٠	١٨,٧٠٠
	١٠٧,٢٥٠	٩٣,٥٠٠
العائد على السهم (بوحدات النقد)		
أساسي ومخفض	٠,٤٦	٠,٣٠

عوض ذلك، يمكن عرض مكونات الدخل الشامل في بيان صافي ضريبة الدخل الشامل:-

الدخل الشامل الآخر للعام، بعد الضريبة	**٢٠٠٧**	**٢٠٠٧**
فروقات الصرف على تحويل العمليات الأجنبية	٤,٠٠٠	٨,٠٠٠
الأصول المالية المتوفرة للبيع	(١٨,٠٠٠)	٢٠,٠٠٠
تحوطات التدفق النقدي	(٥٠٠)	(٣٠٠٠)
مكاسب إعادة تقييم الممتلكات	٦٠٠	٢,٧٠٠
الأرباح الإكتوارية (الخسائر) على منافع خطط التقاعد المحددة	(٥٠٠)	١,٠٠٠
سهم الدخل الشامل الآخر للشركات الزميلة	(٥٠٠)	(٧٠٠)
الدخل الشامل الآخر للعام، صافي الضريبة د	(١٤,٠٠٠)	٢٨,٠٠٠

(أ) هذا يعني أن ربح سهم الشركات الزميلة ينسب إلى مالكي تلك الشركات، أي الربح بعد الضريبة وحصص الأقلية في الشركات الزميلة.

(ب) هذا يوضح العرض الإجمالي مع الإفصاح عن ربح وخسارة السنة الحالية وتعديل إعادة التصنيف الذي تعرضه الملاحظات.

(ج) هذا يعني أن سهم الدخل الشامل للشركات الزميلة منسوب إلى مالكي الشركات الزميلة، أي الدخل بعد الضريبة وحصص الأقلية في الشركات الزميلة.

(د) يتم عرض ضريبة الدخل المتعلقة بكل مكون من مكونات الدخل الشامل الآخر في الملاحظات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مجموعة أ ب ج – بيان الدخل للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٧

(موضحاً تصنيف المصروفات حسب طبيعتها)

(بآلاف وحدات العملة)

(توضيح عرض الدخل الشامل في بيانين وتصنيف المصروفات ضمن الربح وفقاً لطبيعتها)

	٦×٢٠	٧×٢٠
الإيراد	٣٥٥,٠٠٠	٣٩٠,٠٠٠
دخل آخر	١١,٣٠٠	٢٠,٦٦٧
التغيرات في مخزون البضائع الجاهزة والعمل قيد الإنجاز	(١٠٧,٩٠٠)	(١١٥,١٠٠)
عمل أنجز من قبل المشروع وتم رسملته	١٥,٠٠٠	١٦,٠٠٠
مواد خام ومستهلكات مستخدمة	(٩٢,٠٠٠)	(٩٦,٠٠٠)
تكاليف منافع الموظفين	(٤٣,٠٠٠)	(٤٥,٠٠٠)
الإستهلاك ومصروف الإطفاء	(١٧,٠٠٠)	(١٩,٠٠٠)
إنخفاض قيمة الممتلكات، والمصانع والمعدات [أ]	(-)	(٤,٠٠٠)
مصروفات الأخرى	(٥,٥٠٠)	(٦,٠٠٠)
تكلفة التمويل	(١٨,٠٠٠)	(١٥,٠٠٠)
دخل الأسهم من الشركات الزميلة	٣٠,١٠٠	٣٥,١٠٠
الربح قبل الضريبة	١٢٨,٠٠٠	١٦١,٦٦٧
مصروف ضريبة الدخل	(٣٢,٠٠٠)	(٤٠,٤١٧)
ربح السنة من العمليات المستمرة	**٩٦,٠٠٠**	**١٢١,٢٥٠**
خسائر السنة من العمليات المتوقفة	-	(٣٠,٥٠٠)
ربح السنة	٦٥,٥٠٠	١٢١,٢٥٠
منسوب إلى:-		
أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم	٥٢,٤٠٠	٩٧,٠٠٠
حقوق الأقلية	٢٤,٢٥٠	١٣,١٠٠
	٦٥,٥٠٠	١٢١,٢٥٠
العائد على السهم (بوحدات النقد) أساسي ومخفض	٠,٤٦	٠,٣٠

(ج) هذا يعني أن ربح سهم الشركات الزميلة ينسب إلى مالكي تلك الشركات، أي الربح بعد الضريبة وحصص الأقلية في الشركات الزميلة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مجموعة أ ب ج – بيان الدخل للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٧

(موضحاً عرض بيان الدخل الشامل في بيانين)
(بآلاف وحدات العملة)

	٢٠×٧	٢٠×٦
ربح السنة	**١٢١,٢٥٠**	**٦٥,٥٠٠**
الدخل الشامل الآخر		
فروقات الصرف على تحويل العمليات الأجنبية	٥,٣٣٤	١٠,٦٦٧
الأصول المالية المتوفرة للبيع	(٢٤,٠٠٠)	٢٦,٦٦٧
تحوطات التدفق النقدي	٦٦٧	٤,٠٠٠
مكاسب إعادة تقييم الممتلكات	٩٣٣	٣,٣٦٧
الأرباح الإكتوارية (الخسائر) لمنافع خطط التقاعد المحددة	(٦٦٧)	١,٣٣٣
سهم الدخل الشامل الآخر للشركات الزميلة [أ]	٤٠٠	(٧٠٠)
ضريبة الدخل المتعلقة بمكونات الدخل الشامل الآخر[ب]	٤,٦٦٧	(٩,٣٣٤)
الدخل الشامل الآخر للعام، صافي الضريبة	(١٤,٠٠٠)	٢٨,٠٠٠
إجمالي الدخل الشامل للعام	١٠٧,٢٥٠	٩٣,٥٠٠
مجموع الدخل الشامل المنسوب إلى:-		
أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم	٨٥,٨٠٠	٧٤,٨٠٠
الحصص الغير مسيطرة	٢١,٤٥٠	١٨,٧٠٠
	١٠٧,٢٥٠	٩٣,٥٠٠

بدلاً من ذلك، يمكن عرض مكونات الدخل الشامل، صافي الضريبة. راجع بيان الدخل الشامل الذي يوضح عرض الدخل والمصروفات في بيان واحد.

(د) هذا يعني أن سهم الدخل الشامل للشركات الزميلة منسوب إلى مالكي الشركات الزميلة، أي الدخل بعد الضريبة وحصص الأقلية في الشركات الزميلة.

(هـ) يتم عرض ضريبة الدخل المتعلقة بكل مكون من مكونات الدخل الشامل الآخر في الملاحظات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مجموعة أ ب ج

الإفصاح عن مكونات الدخل الشامل الآخر(ح)

(بآلاف وحدات من العملة)

الدخل الشامل الآخر	**٢٠×٧**			**٢٠×٦**
فروقات الصرف على تحويل العمليات الأجنبية [ط]	٥,٣٣٤			١٠,٦٦٧
الأصول المالية المتوفرة للبيع				
المكاسب الناتجة خلال العام	١,٣٣٣			٣٠,٦٦٧
مطروحاً منها: تعديلات إعادة التصنيف للمكاسب المشمولة في الربح أو الخسارة	(٢٥,٣٣٣)	(٢٤,٠٠٠)	(٤٠,٠٠٠)	٢٦,٦٦٧
تحوطات التدفق النقدي				
المكاسب (الخسائر) الناشئة خلال العام	(٤,٦٦٧)			(٤,٠٠٠)
مطروحاً منها: تعديلات إعادة التصنيف للمكاسب (الخسائر) المشمولة في الربح أو الخسارة	٣,٣٣٣			—
مطروحاً منه: تعديلات المبالغ المحولة إلى القيمة المبدئية المسجلة للبنود المحوطة.	٦٦٧	(٦٦٧)	—	(٤,٠٠٠)
مكاسب إعادة تقييم الممتلكات		٩٣٣		٣,٣٦٧
الأرباح (الخسائر) الإكتوارية على خطط منافع التقاعد المحددة		(٦٦٧)		١,٣٣٣
سهم الدخل الشامل الآخر للشركات الزميلة		٤٠٠		(٧٠٠)
الدخل الشامل الآخر		(١٨,٦٦٧)		٣٧,٣٣٤
ضريبة الدخل المتعلقة بمكونات الدخل الشامل الأخر ج		٤,٦٦٧		(٩,٣٣٤)
الدخل الشامل الآخر للعام		(١٤,٠٠٠)		٢٨,٠٠٠

(ح) إذا اختارت المنشأة عرضا إجمالياً في بيان الدخل الشامل، يتم عرض مبالغ التعديلات على إعادة التصنيف وربح أو ربح العام الحالي في الملاحظات.

(ط) لم يكن هناك تصريف للعملية الأجنبية. لذلك، لا يوجد تعديل على إعادة التصنيف للسنوات المعروضة.

(ي) يتم عرض ضريبة الدخل المتعلقة بكل مكون من مكونات الدخل الشامل الآخر في الملاحظات.

مجموعة أ ب ج

الإفصاح عن آثار الضريبة المتعلقة بكل مكون من مكونات الدخل الشامل الآخر

ملاحظات

للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧

(بآلاف من وحدات العملة)

	٢٠٠٧			٢٠٠٦		
	المبلغ قبل الضريبة	منافع الضريبة (المصروف)	مبلغ صافي الضريبة	المبلغ قبل الضريبة	منافع الضريبة (المصروف)	مبلغ صافي الضريبة
فروقات الصرف على تحويل العمليات الأجنبية	٥,٣٣٥	(١,٣٣٤)	٤,٠٠٠	١٠,٦٦٧	(٢,٦٦٧)	٨,٠٠٠
الأصول المالية المتوفرة للبيع	(٢٤,٠٠٠)	٦,٠٠٠	(١٨,٠٠٠)	٢٦,٦٦٧	(٦,٦٦٧)	٢٠,٠٠٠
تحوطات التدفق النقدي	(٦٦٧)	١٦٧	(٥٠٠)	(٤,٠٠٠)	١,٠٠٠	(٣,٠٠٠)
مكاسب إعادة تقييم الممتلكات	٩٣٣	(٣٣٣)	٦٠٠	٣,٣٦٧	(٦٦٧)	٢,٧٠٠
الأرباح (الخسائر) الإكتوارية على خطط منافع التقاعد المحددة	(٦٦٧)	١٦٧	(٥٠٠)	١,٣٣٣	(٣٣٣)	١,٠٠٠
سهم الدخل الشامل الآخر للشركات الزميلة	٤٠٠	-	٤٠٠	(٧٠٠)	-	(٧٠٠)
الدخل الشامل الآخر	(١٨,٦٦٧)	٤,٦٦٧	(١٤,٠٠٠)	٣٧,٣٣٤	(٩,٣٣٤)	٢٨,٠٠٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المجموعة أ ب ج – بيان التغيرات في حقوق الملكية للعام المنتهي في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧

بالآف الوحدات من العملة)

	حصة رأس المال	الأرباح المستبقاة	تحويل العمليات الأجنبية	الأصول المالية المتوفرة للبيع	تحوطات التدفق النقدي	فائض إعادة التقييم	المجموع	حصة الفلية	إجمالي حقوق الملكية
الرصيد في ١ يناير٢٠٠٦	٦٠٠,٠٠٠	١١٨,١٠٠	(٤,٠٠٠)	١,٦٠٠	٢,٠٠٠	-	٧١٧,٧٠٠	٢٩,٨٠٠	٧٤٧,٥٠٠
التغيرات في السياسة المحاسبية	-	٤٠٠	-	-	-	-	٤٠٠	١٠٠	٥٠٠
الرصيد المعاد بيانه	٦٠٠,٠٠٠	١١٨,٥٠٠	(٤,٠٠٠)	١,٦٠٠	٢,٠٠٠	-	٧١٨,١٠٠	٢٩,٩٠٠	٧٤٨,٠٠٠
التغيرات في حقوق الملكية للعام ٢٠٠٦									
أرباح الأسهم	-	(١٠,٠٠٠)	-	-	-	-	(١٠,٠٠٠)	-	(١٠,٠٠٠)
إجمالي الدخل الشامل للعام [أ]	-	٥٣,٢٠٠	٦,٤٠٠	١٦,٠٠٠	(٢,٤٠٠)	١,٦٠٠	٧٤,٨٠٠	١٨,٧٠٠	٩٣,٥٠٠
الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦	٦٠٠,٠٠٠	١٦١,٧٠٠	٢,٤٠٠	١٧,٦٠٠	(٤,٠٠)	١,٦٠٠	٧٨٢,٩٠٠	٤٨,٦٠٠	٨٣١,٥٠٠
التغيرات في حقوق الملكية لعام ٢٠٠٧									
إصدار سهم رأس المال	٥٠,٠٠٠	-	-	-	-	-	٥٠,٠٠٠	-	٥٠,٠٠٠
أرباح الأسهم	-	(١٥,٠٠٠)	-	-	-	-	(١٥,٠٠٠)	-	(١٥,٠٠٠)
إجمالي الدخل الشامل للعام [ب]	-	٩٦,٦٠٠	٣,٢٠٠	١٤,٤٠٠	(٤٠٠)	٨٠٠	٨٥,٨٠٠	٢١,٤٥٠	١٠٧,٢٥٠
تحويل الأرباح المستبقاة	-	٢٠٠	-	-	-	٢٠٠	-	-	-
الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧	٦٥٠,٠٠٠	٢٤٣,٥٠٠	٥,٦٠٠	٣,٢٠٠	(٨٠٠)	٢,٢٠٠	٩٠٣,٧٠٠	٧٠,٠٥٠	٩٧٣,٧٥٠

(ك) يمثل المبلغ المدرج في الأرباح المستبقاة للعام ٢٠٠٦ البالغ ٥٣,٢٠٠ الربح المنسوب إلى مالكي الشركة الأم والبالغ ٥٢,٤٠٠ مضافاً إليه المكاسب الإكتوارية لخطط منافع التقاعد المحددة والبالغة ٨٠٠ (١,٣٣٣، السعر الأدنى للضريبة ٣٠٠، السعر الأدنى لحصة الأقلية ٢٠٠).

يمثل المبلغ المدرج في التحويل والمتوفر للبيع وكافة احتياطي تحوط التدفق النقدي الدخل الشامل الآخر لكل مكون وصافي الضريبة وحصة الأقلية، فمثلا يبلغ الدخل الشامل الآخر المتعلق بالأصول المالية المتوفرة للبيع للعام ٢٠٠٦ والبالغة ١٦,٠٠٠ مقدار ٢٦,٦٦٧، السعر الأدنى للضريبة ٦,٦٦٧والسعر الأدنى لحصة الأقلية والبالغة ٤٠٠.

ويمثل المبلغ المدرج في فائض إعادة التقييم البالغ ١,٦٠٠ سهم الدخل الشامل الآخر للشركة الزميلة والبالغ (٧٠٠) مضافا إليه المكاسب على إعادة تقييم الممتلكات البالغة ٢,٣٠٠ (٣,٣٦٧، السعر الأدنى للضريبة ٦٦٧ والسعر الأدنى لحصة الأقلية ٤٠٠). ويرتبط الدخل الشامل الآخر للشركات الزميلة بالمكاسب أو الخسائر على إعادة تقييم الملك فقط.

(ط) يمثل المبلغ المدرج في الأرباح المستبقاة للعام ٢٠٠٧ البالغ ٩٦,٦٠٠ الربح المنسوب إلى مالكي الشركة الأم والبالغ ٩٧,٠٠٠ مضافاً إليه الخسائر الإكتوارية لخطط منافع التقاعد المحددة والبالغة ٤٠٠ (٦٦٧، السعر الأدنى للضريبة ١٦٧، السعر الأدنى لحصة الأقلية ١٠٠).

يمثل المبلغ المدرج في التحويل والمتوفر للبيع وكافة احتياطي تحوط التدفق النقدي الدخل الشامل الآخر لكل مكون وصافي الضريبة وحصة الأقلية، فمثلا يبلغ الدخل الشامل الآخر المتعلق بتحويل العمليات الأجنبية للعام ٢٠٠٧ والبالغة ٣,٢٠٠ مقدار ٥,٣٣٤ ، السعر الأدنى للضريبة ١,٣٣٤ والسعر الأدنى لحصة الأقلية والبالغة ٨٠٠.

ويمثل المبلغ المدرج في فائض إعادة التقييم البالغ ٨٠٠ سهم الدخل الشامل الآخر للشركة الزميلة والبالغ ٤٠٠ مضافاً إليه المكاسب على إعادة تقييم الملك البالغة ٤٠٠ (٩٣٣، السعر الأدنى للضريبة ٣٣٣ والسعر الأدنى لحصة الأقلية ٢٠٠). ويرتبط الدخل الشامل الآخر للشركات الزميلة بالمكاسب أو الخسائر لإعادة تقييم الملك فقط.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الجزء الثاني: مثال توضيحي لتحديد تعديلات إعادة التصنيف

تنفيذ٧ يقتضي المعيار الإفصاح عن تعديلات إعادة التصنيف المتعلقة بكل مكون من مكونات الدخل الشامل الآخر.

تنفيذ٨ يعطي الإرشاد توضيحاً لكيفية حساب تعديلات إعادة التصنيف للأصول المالية المتوفرة للبيع والمعترف بها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

تنفيذ٩ في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥، اشترت المجموعة أ ب ج ١,٠٠٠ سهم (أدوات حقوق الملكية) بمقدار ١٠ وحدات عملة لكل سهم ومصنف كسهم متوفر للبيع. وكانت القيمة العادلة للأدوات في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦ (١٢)؛ وفي ٣١ ديسمبر، ارتفعت القيمة العادلة إلى ١٥. بيعت كافة الأدوات في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧؛ ولم يتم الإعلان عن أرباح الأسهم على تلك الأدوات خلال المدة التي كانت الأدوات في حوزة المجموعة أ ب ج. سعر الضريبة الساري وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ *ضرائب الدخل* هو ٣٠%.

حساب المكاسب
(وحدة عملة)

	قبل الضريبة	ضريبة الدخل	صافي الضريبة
المكاسب المعترف بها في الدخل الشامل الآخر:-			
العام المنتهي ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦	٢,٠٠٠	(٦٠٠)	١,٤٠٠
العام المنتهي ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧	٣,٠٠٠	(٩٠٠)	٢,١٠٠
إجمالي الربح	٥,٠٠٠	(١٥,٠٠٠)	٣,٥٠٠

المبالغ المبلغ عنها في الربح أو الخسارة وفي الدخل الشامل الآخر للأعوام المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦ و٣١ ديسمبر ٢٠٠٧

	٢٠٠٧	٢٠٠٦
الربح أو الخسارة		
الربح من بيع الأدوات	٥,٠٠٠	
مصروف ضريبة الدخل	(١,٥٠٠)	
صافي الربح المعترف به في الربح أو الخسارة	٣,٥٠٠	
الدخل الشامل الآخر		
الربح الناتج خلال العام، صافي الضريبة	٢,١٠٠	١,٤٠٠
تعديل إعادة التصنيف، صافي الضريبة	(٣,٥٠٠)	-
صافي الربح (الخسارة) المعترف به في الدخل الشامل الآخر	(١,٤٠٠)	١,٤٠٠
	٢,١٠٠	١,٤٠٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بدل ذلك، يمكن عرض مكونات الدخل الشامل الآخر كإجمالي الضريبة إضافة إلى بند سطر منفصل لآثار الضريبة

	٢٠٠٧	٢٠٠٦
الربح أو الخسارة		
الربح من بيع الأدوات	٥,٠٠٠	
مصروف ضريبة الدخل	(١,٥٠٠)	
صافي الربح المعترف به في الربح أو الخسارة	٣,٥٠٠	
الدخل الشامل الآخر		
الربح الناتج خلال العام	٣,٠٠٠	٢,٠٠٠
تعديل إعادة التصنيف	(٥,٠٠٠)	-
ضريبة الدخل المتعلقة بالدخل الشامل الآخر	٦٠٠	(٦٠٠)
صافي الربح (الخسارة) المعترف به في الدخل الشامل الآخر	(١,٤٠٠)	١,٤٠٠
	٢,١٠٠	١,٤٠٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الجزء الثالث: أمثلة توضيحية لإفصاحات رأس المال (الفقرات ١٣٤-١٣٦) المنشأة التي لا تكون مؤسسة مالية منظمة

تنفيذ ١٠ يوضح المثال التالي تطبيق الفقرتين ١٣٤ و١٣٥ حول المنشأة التي لا تكون مؤسسة مالية منظمة ولا تخضع لمتطلب رأس مال مفروض خارجياً. في هذا المثال، تراقب المنشأة رأس المال من خلال استخدام نسبة الدين لرأس المال المعدل. وقد تستخدم منشآت أخرى طرقا مختلفة لمراقبة رأس المال. كما أن المثال بسيط نسبياً. تقرر منشأة، في ضوء ظروفها، مقدار التفاصيل التي تقدمها لإستيفاء متطلبات الفقرتين ١٣٤ و١٣٥.

الحقائق

تنتج المجموعة أ سيارات وتبيعها. وتشمل المجموعة أ شركة مالية تابعة لتمويل العملاء، وتحديداً من خلال عقود الإيجار. ولا تخضع المجموعة أ لأية متطلبات رأسمالية مفروضة خارجياً.

مثال إفصاح

أهداف المجموعة من إدارة رأس المال هي:-

- حماية قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة بحيث تكون قادرة على مواصلة توفير العوائد للمساهمين والأرباح للأطراف الأخرى المعنية؛ و
- توفير عوائد كافية للمساهمين من خلال تسعير المنتجات والخدمات بما يتناسب مع مستوى المخاطرة.

تحدد المجموعة مبلغ رأس المال بالتناسب مع المخاطرة. وتدير المجموعة منظومة رأس المال وتجري التعديلات عليها في ضوء التغيرات في الأحوال الإقتصادية وخصائص المخاطرة في الأصول الأساسية. ومن أجل المحافظة على منظومة رأس المال أو تعديلها، قد تعدل المجموعة مبلغ أرباح الأسهم المدفوع للمساهمين أو تعيد رأس المال إلى المساهمين أو تصدر أسهما جديدة أو تبيع الأصول لخفض الدين. وبشكل متسق مع الآخرين في القطاع، تراقب المجموعة رأس المال على أساس نسبة الدين إلى رأس المال المعدل. وتحسب هذه النسبة كصافي الدين ÷ رأس المال المعدل. ويتم حساب صافي الدين على أنه إجمالي الدين (كما يعرضه بيان المركز المالي) السعر الأدنى للنقد والنقد المعادل. ويعمل رأس المال المعدل على تسوية كافة مكونات حقوق الملكية (أي أسهم رأس المال وعلاوة الإصدار وحصة الأقلية والأرباح المستبقاة واحتياطي إعادة التقييم) بإستثناء المبالغ المتراكمة في حقوق الملكية المتعلقة بتحوطات التدفق النقدي وتشمل بعضاً من أشكال الدين التابع.

...يتبع

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

... يتبع

خلال ٢٠٠٤، كانت إستراتيجية المجموعة، التي لم تتغير منذ ٢٠٠٣، تعكس الإبقاء على نسبة الدين إلى رأس المال المعدل على الحد الأدنى من النطاق ٦: ١ إلى ٧ :١، من أجل تأمين الوصول إلى التمويل بضمن معدل معقول من خلال الحفاظ على درجة ملاءة متوقعة. وكانت نسبة الدين إلى رأس المال الذي تم تعديله في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ وفي ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ كما يلي:-

	٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ وحدة عملة (مليون)	**٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ وحدة عملة (مليون)**
إجمالي الدين	١,٠٠٠	١,١٠٠
مطروحاً منه: النقد والنقد المعادل	(٩٠)	(١٥٠)
صافي الدين	٩١٠	٩٥٠
إجمالي حقوق الملكية	١١٠	١٠٥
مضافاً إليه: أدوات الدين التابعة	٣٨	٣٨
مطروحاً منه: المبالغ المتراكمة في حقوق الملكية المتعلقة بتحوطات التدفق النقدي	(١٠)	(٥)
رأس المال المعدل	١٣٨	١٣٨
نسبة الدين إلى رأس المال المعدل	٦,٦	٦,٩

نتج الإنخفاض في نسبة الدين إلى رأس المال المعدل بشكل رئيسي في ٢٠٠٤ من خفض صافي الدين الذي طرأ على بيع شركة "ض" التابعة. وكنتيجة لخفض صافي الدين وتحسن الربحية وإنخفاض مستوى الذمم المدينة المدارة، زادت قيمة ربح السهم إلى ٢,٨ مليون وحدة عملة للعام ٢٠٠٤ (من ٢,٥ مليون وحدة عملة في ٢٠٠٣).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المنشأة التي لم تمتثل لمتطلبات رأس المال المفروضة خارجياً

تنفيذ ١١ يوضح المثال التالي تطبيق الفقرة ١٣٥ (هـ) عندما لا تكون المنشأة قد إمتثلت لمتطلبات رأس المال المفروضة خارجياً خلال الفترة، وسيتم تقييم الإيضاحات الأخرى للإمتثال للمتطلبات الأخرى للفقرتين ١٣٤، ١٣٥.

الحقائق

تقدم المنشأة أ خدمات مالية لعملائها، وهي خاضعة لمتطلبات الخاصة برأس المال التي يفرضها التنظيم ب، وخلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٧ لم تمتثل المنشأة أ لمتطلبات رأس المال التي يفرضها النظام ب، وفي بياناتها المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٧ تقدم المنشأة أ الإفصاح التالي المتعلق بعدم إمتثالها.

مثال على الإفصاح

قدمت المنشأة بيان رأس مالها التنظيمي الفصلي لـ ٣٠ سبتمبر ٢٠× ٧ في ٢٠ أكتوبر ٢٠× ٧، وفي ذلك التاريخ كان رأس المال التنظيمي للمنشأة أ أقل من متطلب رأس المال الذي يفرضه النظام ب بمقدار ١ مليون وحدة عملة، ونتيجة لذلك طلب من المنشأة أ تقديم خطة إلى الجهة المنظمة تبين فيها كيف ستزيد رأسمالها التنظيمي إلى المبلغ المطلوب، وقد قدمت المنشأة أ خطة تطلبت بيع جزء من محفظتها غير المدرجة الخاصة بحقوق الملكية بمبلغ مسجل مقداره ١١,٥ مليون وحدة عملة في الربع الرابع من عام ٢٠× ٧، وفي الربع الرابع من عام ٢٠× ٧ باعت المنشأة محفظتها الخاصة بالإستثمار ذو الفائدة الثابتة مقابل ١٢,٦ مليون وحدة عملة، وإمتثلت لمتطلبها الخاص برأس المال التنظيمي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق
التعديلات على الإرشادات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

إن التعديلات التالية على الإرشادات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تعتبر مهمة من أجل التناسق مع معيار المحاسبة الدولي ١. في الفقرات المعدلة وضع تحت النص الجديد خط، أما النص الملغي فوضع من خلاله خط.

*****

تم دمج التعديلات المتضمنة في هذا الملحق عندما تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ١ في عام ٢٠٠٧ في إرشادات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات العلاقة والمنشورة في هذا الكتاب.

جدول التوافق

يبين هذا الجدول كيفية إلتقاء محتويات النسخة المستبدلة من معيار المحاسبة الدولي ١ (المراجع٢٠٠٣ والمعدل في ٢٠٠٥) والنسخة المعدلة من معيار المحاسبة الدولي ١ (عام ٢٠٠٧). يتم إعتبار الفقرات متشابهة إذا عالجت بشكل عام نفس الموضوع حتى وإن كان هناك إختلاف بين الإرشادات المتعلقة بها.

الفقرات المستبدلة في معيار ١	فقرات المعيار ١ (المعدلة في ٢٠٠٧)
١	١,٣
٢	٢
٣	٤,٧
٤	لا يوجد
٥	٥
٦	٦
٧	٩
٨	١٠
٩,١٠	١٣,١٤
١١	٧
١٢	٧
لا يوجد	٨
لا يوجد	١١,١٢
١٣,٢٢	١٥,٢٤
٢٣,٢٤	٢٥,٢٦
٢٥,٢٦	٢٧,٢٨
٢٧,٢٨	٤٥,٤٦
٢٩,٣١	٢٩,٣١
٣٢,٣٥	٣٢,٣٥
٣٦	٣٨
لا يوجد	٣٩
٣٧,٤١	٤٠,٤٤

الفقرات المستبدلة في معيار ١	فقرات المعيار ١ (المعدلة في ٢٠٠٧)
٤٢,٤٣	٤٧,٤٨
٤٤,٤٨	٤٩,٥٣
٤٩,٥٠	٣٦,٣٧
٥١,٦٧	٦٠,٧٦
٦٨	٥٤
٦٨أ	٥٤
٦٩,٧٣	٥٥,٥٩
٧٤,٧٧	٧٧,٨٠
لا يوجد	٨١
٧٨	٨٨
٧٩	٨٩
٨٠	٨٩
٨١	٨٢
٨٢	٨٣
لا يوجد	٨٤
٨٣,٨٥	٨٥,٨٧
لا يوجد	٩٠,٩٦
٨٦,٩٤	٩٧,١٠٥
٩٥	١٠٧
لا يوجد	١٠٨
٩٦,٩٧	١٠٦,١٠٧
٩٨	١٠٩

الفقرات المستبدلة في معيار ١	فقرات المعيار ١ (المعدلة في ٢٠٠٧)
١٠١	لايوجد
١٠٢	١١١
١٠٣,١٠٧	١١٢,١١٦
١٠٨,١١٥	١١٧,١٢٤
١١٦,١٢٤	١٢٥,١٣٣
١٢٤أ.١٢٤ج	١٣٤,١٣٦
١٢٥,١٢٦	١٣٧,١٣٨
١٢٧	١٣٩
١٢٧أ	لا يوجد
١٢٧ب	لا يوجد
١٢٨	١٤٠
إرشاد١	إرشاد١
لا يوجد	إرشاد ٢
إرشاد ٢	إرشاد ٣
لا يوجد	إرشاد ٤
إرشاد ٣، إرشاد٤	إرشاد ٥، إرشاد ٦
لا يوجد	إرشاد ٧
لا يوجد	إرشاد ٨
لا يوجد	إرشاد ٩
إرشاد ٥، إرشاد٦	إرشاد ١٠، إرشاد ١١

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٢

المخزون

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم إصدارها حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ٢ "*المخزون*" من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ١٩٩٣. وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢ "*تقييم وعرض المخزون في سياق نظام التكلفة التاريخية*" (الصادر أصلاً في أكتوبر ١٩٧٥).

وفي ديسمبر ١٩٩٧، طورت لجنة التفسيرات الدائمة التفسير ١ "*الإتساق- صيغ تكلفة مختلفة للمخزون*" الذي إصدر في ديسمبر ١٩٩٧.

وقد تم إجراء تعديلات محدودة على معيار المحاسبة الدولي ٢ في عامي ١٩٩٩ و ٢٠٠٠.

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

وأصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ٢٠٠٣ معيار المحاسبة الدولي ٢ بعد تعديله، والذي حلّ أيضاً محل التفسير ١.

وقد عدل معيار المحاسبة الدولي ٢ من خلال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ "*القطاعات التشغيلية*" (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٦).

ويشير التفسير التالي إلى معيار المحاسبة الدولي ٢:-

- التفسير ٣٢ "*الأصول غير الملموسة- تكاليف الموقع الإلكتروني*" (الصادر في مارس ٢٠٠٢، والتعديلات اللاحقة).

المحتويات

	الفقرات
المقدمة	**مقدمة١- ١٧**
معيار المحاسبه الدولي ٢	
المخزون	
الهدف	**١**
النطاق	**٢-٥**
تعاريف	**٦-٨**
قياس المخزون	**٩-٣٣**
تكاليف المخزون	**١٠-٢٢**
تكاليف الشراء	١١
تكاليف التحويل	١٢-١٤
تكاليف أخرى	١٥-١٨
تكاليف المخزون لمقدم خدمة	١٩
تكلفة المنتج الزراعي الذي تم حصاده من الأصول البيولوجية	٢٠
أساليب قياس التكلفة	٢١-٢٢
صيغ تحديد التكلفة	**٢٣-٢٧**
صافي القيمة القابلة للتحقق	٢٨-٣٣
الإعتراف بالمخزون كمصروف	**٣٤-٣٥**
الإفصاح	**٣٦-٣٩**
تاريخ النفاذ	**٤٠**
سحب البيانات الأخرى	**٤١-٤٢**
الملحق	
التعديلات على البيانات الأخرى	
مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢	
أساس الإستنتاجات	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي ٢ "*المخزون*" مبين في الفقرة ١-٤٢ والملحق. تتساوى جميع الفقرات في التـأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي ٢ في سياق الهدف منه وأساس الإستنتاج "*المقدمة إلى المعايير الدوليـة لإعداد التقارير المالية*" و "*إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الـدولي ٨ "*الـسياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*". وتقدم هذه أساسـاً لإختيـار وتطبيـق الـسياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٢ "*المخزون*" محل معيار المحاسبة الدولي ٢ "*المخزونات*" (المعدل عام ١٩٩٣)، وينبغي تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. ويحل المعيار أيضاً محل التفسير ١ *الإتساق - معادلات التكلفة المختلفة للمخزون*.

أسباب تعديل معيار المحاسبة الدولي ٢

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٢ المعدل هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثارها منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون وغيرهم من الجهات المهتمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ لقد كان هدف المجلس الرئيسي فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٢ القيام بمراجعة محدودة لتقليل بدائل قياس المخزون. ولم يقم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة المخزون الذي إشتمل عليه معيار المحاسبة الدولي ٢.

التغييرات الرئيسية

مقدمة ٤ فيما يلي أدناه التغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢.

الهدف ونطاق التطبيق

مقدمة ٥ تم تعديل فقرتي الهدف ونطاق التطبيق في معيار المحاسبة الدولي ٢ عن طريق إلغاء عبارة "محتفظ بها بموجب نظام التكلفة التاريخي"، لتوضيح أن المعيار ينطبق على كافة المخزونات التي لا يتم إستثناؤها بشكل محدد من نطاق تطبيقه.

توضيح النطاق

مقدمة ٦ يوضح المعيار أن بعض أنواع المخزون هي خارج نطاقه في حين يتم إعفاء بعض الأنواع الأخرى للمخزون فقط من متطلبات القياس الواردة في المعيار.

مقدمة ٧ تورد الفقرة ٣ تمييزاً واضحاً بين تلك المخزونات التي تعد بالكامل خارج نطاق المعيار (الموضحة في الفقرة ٢) وتلك المخزونات التي تعد خارج نطاق متطلبات القياس ولكنها ضمن نطاق المتطلبات الأخرى في المعيار.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إعفاءات النطاق

منتجو المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات، والناتج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية.

مقدمة ٨ لا ينطبق المعيار على قياس مخزون منتجي المنتجات الزراعيـة ومنتجـات الغابـات والنـاتج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية، إلى الحد الذي يتم فيه قياسها بصافي القيمـة القابلة للتحقيق وفقاً للممارسات الصناعية الثابتة. وقد تم تعديل النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢ لإستبدال الكلمات "المعادن الخام" بـ "المعادن والمنتجات المعدنية" لتوضيح أن نطـاق الإعفاء ليس مقتصراً على المرحلة المبكرة لإستخراج المعادن الخام.

مخزون تجار- وسطاء السلع

مقدمة ٩ لا ينطبق المعيار على قياس مخزون تجار - وسطاء السلع إلى الحد الذي يتم فيه قياسه بالقيمـة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع.

تكلفة المخزون

تكاليف الشراء

مقدمة ١٠ لا يسمح معيار المحاسبة الدولي ٢ بأن يتم تضمين فروقات التبادل الناتجة بـشكل مباشـر مـن الشراء الحديث للمخزون الذي تصدر بشأنه فواتير بعملة أجنبية في تكاليف شراء المخزون. وقد نتج هذا التغيير عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢ من إلغـاء المعالجـة البديلـة المسموحة لرسملة بعض فروقات التبادل في معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"آثـار التغييـرات فـي أسعارصرف العملات الأجنبية"*. وقد تم تطبيق ذلك البديل بشكل محدود جداً من قبل التفسير ١١ *"الصرف الأجنبي - رسملة الخسائر من الإنخفاض الحاد في قيمة العملة"*. وقد تم إسـتبدال هـذا التفسير نتيجة تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢١ في العام ٢٠٠٣.

تكاليف أخرى

مقدمة ١١ تم إدراج الفقرة ١٨ لتوضيح أنه عندما يتم شراء المخزون وفـق بنـود تـسوية مؤجلـة، يـتم الإعتراف بالفرق بين سعر الشراء وفق بنود الإئتمان العادية والمبلغ المدفوع على أنه مـصروف فائدة خلال فترة التمويل.

معادلات التكاليف

الإتساق

مقدمة ١٢ يتضمن المعيار متطلبات التفسير ١ *"الإتساق - معادلات التكلفة المختلفة للمخزون"* التي تقتضي إستخدام المنشأة نفس معادلة التكلفة لكافة المخزونات التي تكون ذات نفس الطبيعـة والإسـتخدام بالنسبة للمنشأة. وقد تم إستبدال التفسير ١.

منع إستخدام معادلة الوارد أخيراً يصرف أولاً "LIFO " كمعادلة تكلفة

مقدمة ١٣ لا يسمح المعيار بإستخدام معادلة الوارد أخيراً يصرف أولاً لقياس تكلفة المخزون.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإعتراف كمصروف

مقدمة ١٤ يلغي المعيار الإشارة إلى المبدأ المطابق.

مقدمة ١٥ يوضح المعيار الظروف التي تؤدي إلى عكس إنخفاض قيمة المخزون المعترف به في فترة سابقة.

الإفصاح

المخزون المسجل بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع

مقدمة ١٦ يتطلب المعيار الإفصاح عن المبلغ المسجل للمخزون المسجل بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع.

إنخفاض قيمة المخزون

مقدمة ١٧ يتطلب المعيار الإفصاح عن مبلغ أي إنخفاض في قيمة المخزون المعترف به كمصروف في الفترة ويلغي متطلب الإفصاح عن مبلغ المخزون المسجل بصافي القيمة القابلة للتحقيق.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٢
المخزون

الهدف

١ الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية. إن المسألة الرئيسيه في محاسبة المخزون هي مبلغ التكلفة الذي يجب أن يعترف به كأصل ويدرج في الميزانية العمومية ويرحل حتى يتم الإعتراف بالإيرادات المرتبطة به. ويوفر هذا المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة والإعتراف اللاحق به كمصروف، بما في ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق. كما يوفر أيضاً إرشادات عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحميل التكاليف للمخزون.

النطاق

٢ **هذا المعيار يطبق على جميع المخزونات، ما عدا:-**

(أ) العمل تحت التنفيذ الناشئ عن عقود الإنشاء ،شاملاً" عقود الخدمات المرتبطة بها مباشرة (أنظر معيار المحاسبه الدولي ١١ *"عقود الإنشاء"*)؛

(ب) الأدوات المالية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٢ " *الأدوات المالية: العرض*" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ *الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*"؛ و

(ج) الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي (أنظر معيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ *الزراعة*").

٣ **لا ينطبق هذا المعيار على قياس المخزون المحتفظ به من قبل:-**

(أ) **منتجي المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات والإنتاج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجـات المعدنية، إلى الحد الذي يتم فيه قياسها بصافي القيمة القابلة للتحقيق وفقاً للممارسات الثابتة في تلك الصناعات.**

(ب) **تجار ووسطاء السلع الذين يقومون بقياس مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع. وعندما يتم قياس هذا المخزون بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتـى البيـع، يـتم الإعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع في حسابات الـربح أو الخسارة في فترة التغيير.**

٤ يقاس المخزون المشار إليه في الفقرة ٣ (أ) بصافي القيمة القابلة للتحقق في مراحل محددة من الإنتاج. وهذا يحدث، على سبيل المثال، عند حصاد المحصولات الزراعية أو إستخراج الخامات المعدنية ويكون البيع مؤكد بموجب عقد مقدم أو كفالة حكومية، أو عندما يوجد سوق متجانس تكون فيه مخاطر عدم البيع لا تذكر. إن هذا المخزون إستثني فقط من متطلبات القياس لهذا المعيار.

٥ إن التجار والوسطاء هم الأشخاص الذين يشترون أو يبيعون السلع للآخرين أو لحسابهم الخاص. ويتم بشكل رئيسي شراء المخزون المشار إليه في الفقرة ٣(ب) بهدف البيع في المستقبل القريب وتوليد الربح

من التقلبات في السعر أو هامش تجار ووسطاء السلع. وعندما يتم قياس هذا المخزون بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع، يتم إستثناؤه فقط من متطلبات القياس في هذا المعيار.

تعاريف

٦ تستخدم التعابير التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها أدناه:-

***المخزون* هو الأصول:-**

(أ) يتم الإحتفاظ بها لغايات البيع في سياق النشاط العادي؛

(ب) قيد التصنيع لغرض البيع؛ أو

(ج) على شكل مواد ولوازم تستهلك في لعملية الإنتاجية أو تقديم الخدمة.

***صافي القيمة القابلة للتحقق* هي السعر المقدر للبيع في سياق النشاط العادي مطروحاً منه التكاليف المقدرة للإكمال والتكاليف الضرورية المقدرة لإتمام عملية البيع.**

***القيمة العادلة* هو المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به، أو سداد الإلتزام، بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت.**

٧ تشير صافي القيمة القابلة للتحقيق إلى صافي المبلغ الذي تتوقع المنشأة تحقيقه من بيع المخزون في سياق الأعمال العادي. وتعكس القيمة العادلة المبلغ الذي يمكن به تبادل نفس المخزون بين مشترين وبائعين مطلعين وراغبين في السوق. وتعتبر القيمة الأولى قيمة خاصة بالمنشأة أما القيمة الثانية فليست كذلك. ولا يمكن أن تساوي صافي القيمة القابلة للتحقيق للمخزون القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع.

٨ يضم المخزون البضائع المشتراة لغرض إعادة البيع شاملة، على سبيل المثال البضائع المشتراه من قبل تجار التجزئة لغاية إعادة البيع أو الأراضي والممتلكات الأخرى التي يحتفظ بها لإعادة بيعها، كما يضم المخزون كذلك البضائع تامة الصنع أو تلك التي تحت التصنيع من قبل المشروع. كما تضم المواد الأولية واللوازم التي تنتظر الإستخدام في العملية الإنتاجية. أما في حالة مقدم الخدمة فإن المخزون يضم تكاليف الخدمة، كما وصفت في الفقرة ١٩، والتي لم يعترف المشروع بعد بالإيرادات المرتبطة بها (أنظر معيار المحاسبه الدولي ١٨ "*الإيراد*").

قياس المخزون

٩ يقيم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

تكاليف المخزون

١٠ يجب أن تشمل تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى المتكبدة في سبيل جلب المخزون ووضعة في حالته ومكانة الحاليين.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تكاليف الشراء

١١ تشمل تكاليف شراء المخزون سعر الشراء، ورسوم الإستيراد والضرائب الأخرى (عدا تلك القابلة للإسترداد من قبل المشروع من سلطات الضرائب)، ومصاريف النقل، ومصاريف المناولة والمصاريف الأخرى التي تعزا مباشرة في الحصول على البضائع الجاهزة، والمواد والخدمات. أما الحسومات التجارية والرديات والبنود الأخرى المشابهة فتطرح لغايات تحديد تكاليف الشراء.

تكاليف التحويل

١٢ تضم تكاليف التحويل التكاليف المرتبطة مباشرة بوحدات الإنتاج، مثل الأجور المباشرة. كما تشمل التحميل المنظم من تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التي يتم تكبدها في تحويل المواد الأولية إلى بضائع جاهزة. إن تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة هي التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تبقى نسبيا" ثابتة بغض النظر عن حجم الإنتاج، مثل الإستهلاك ومصاريف صيانة مباني ومعدات المصنع وتكاليف إدارة المصنع.أما تكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة فهي تلك التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تتغير بصورة مباشرة أو شبة مباشرة، مع حجم النشاط، مثل المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة.

١٣ ويتم تحميل تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة على تكاليف التحويل على أساس الطاقة العادية لوسائل الإنتاج. وتتمثل الطاقة العادية في الإنتاج المتوقع تحقيقه في المتوسط خلال عدد من الفترات أو المواسم في الظروف العادية مأخذواً في الإعتبار فقدان الطاقة الناتجة عن الصيانة المخطط لها. ويمكن إستخدام المستوى الفعلي للإنتاج إذا كان قريب من الطاقة العادية. ولا يتم زيادة مصاريف الإنتاج المباشرة الثابتة المحملة لكل وحدة منتجة كنتيجة لإنخفاض الإنتاج أو التعطل عن العمل. ويعترف بمصاريف الإنتاج غير المباشرة غير المحملة كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها. في فترات الإنتاج العالي فوق العادة تخفض التكلفة غير المباشرة الثابتة المحملة لكل وحدة من وحدات الإنتاج لكي لا يتم قياس المخزون بأكثر من تكلفته، أما تكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة فتحمل لكل وحدة من وحدات الإنتاج على أساس الإستخدام الفعلي لوسائل الإنتاج.

١٤ يمكن أن يتمخض عن العملية الإنتاجية أكثر من منتج واحد في نفس الوقت وهذه الحالة على سبيل المثال عند إنتاج المنتجات المشتركة أو عندما يكون هناك منتج رئيسي ومنتج فرعي. عندما لا تكون تكاليف التحويل لكل منتج معرفه بشكل منفصل فإنها توزع على المنتجات على أساس منطقي وثابت. ويمكن أن يتم التخصيص، على سبيل المثال، على أساس القيمة البيعية النسبية لكل منتج أما في مرحلة عملية الإنتاج عندما تصبح المنتجات مفصوله بوضوح أو عند إتمام الإنتاج. معظم المنتجات الفرعية بطبيعتها ليست مادية، وعندما تكون هذه الحاله فإنها غالباً ما يتم قياسها بالقيمة الصافية القابلة للتحقق وتطرح هذه القيمه من تكلفة المنتج الرئيسي، وعليه فإن القيمة المرحلة التي يظهر فيها المنتج الرئيسي في الدفاتر لا تختلف مادياً عن تكلفتة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تكاليف أخرى

١٥ تدخل التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون السلعي فقط في حدود ما يتم تكبده منها من أجل إحضار المخزون إلى حالته ومكانه الحاليين. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب شمول المصاريف غير المباشرة غير الإنتاجية أو تكاليف تصميم منتجات لعملاء محددين ضمن تكاليف المخزون.

١٦ من أمثلة التكاليف التي تستبعد من تكلفة المخزون ويعترف بها كمصاريف في الفترة التي يتم تكبدها فيها:-

(أ) الكميات غير العادية من المواد التالفة، والأجور وتكاليف الإنتاج الأخرى؛

(ب) تكاليف التخزين إلا إذا كانت هذه التكاليف ضرورية في العملية الإنتاجية من قبل مرحلة إنتاجية إضافية؛

(ج) المصاريف الإدارية غير المباشرة التي لا تساهم في جلب المخزون إلى حالته ومكانه الحاليين؛ و

(د) تكاليف البيع.

١٧ معيار المحاسبه الدولي ٢٣ "*تكاليف الإقتراض*" في ظروف محددة يسمح بشمول تكاليف الإقتراض في تكلفة المخزون.

١٨ يمكن أن تشتري المنشأة المخزون وفق بنود تسوية مؤجلة. وعندما يحتوي الترتيب بشكل فعال على عنصر تمويل فإن ذلك العنصر، يتم الإعتراف بذلك العنصر، على سبيل المثال الفرق بين سعر الشراء وفقاً لبنود الإئتمان العادية والمبلغ المدفوع، كمصروف فائدة خلال فترة التمويل.

تكاليف المخزون لمقدم الخدمة

١٩ إلى الحد الذي يكون فيه لدى مزودي الخدمات مخزوناً، يقومون بقياسه بتكاليف إنتاجهم. تتكون تكلفة المخزون لمقدم الخدمة بشكل أساسي من العمالة والتكاليف الأخرى للموظفين العاملين مباشرة في تقديم الخدمة، بما في ذلك موظفي الإشراف والمصاريف غير المباشرة التي تعزى لذلك، لا تتضمن تكلفة المخزون العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بموظفي المبيعات والإدارة العامة بل يعترف بها كمصروفات في الفترة التي يتم تكبدها فيها. لا تشتمل تكلفة المخزون لمزود الخدمات على هوامش الربح أو المصاريف غير المباشرة غير المنسوبة التي يتم تقسيمها غالباً إلى أسعار يتم تحميلها من قبل مزودي الخدمات.

تكلفة المنتج الزراعي الذي تم حصاده من الأصول البيولوجية

٢٠ ضمن معيار المحاسبة الدولي ٤١ "*الزراعة*" المخزون يتضمن المنتجات الزراعية التي حصدها مشروع من أصوله البيولوجية ويقيم عند الإعتراف الأولي به بقيمته العادلة عند الحصاد ناقصاً التكاليف المقدرة حتى نقطة البيع. هذه هي تكلفة المخزون عند المباشرة بتطبيق هذا المعيار.

أساليب قياس التكلفة

٢١ أساليب قياس تكلفة المخزون، مثل التكلفة المعيارية أو طريقة التجزئة للتسهيل إذا كانت نتائجها تقارب التكلفة. وتأخذ التكاليف المعيارية في حسابها المستوى العادي من المواد الأولية والمهمات والعمل والكفاءة والطاقة المستخدمه. وهذه يتم مراجعتها بإنتظام، وإن لزم، تعدل في ضوء الظروف الحالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢٢ تستخدم طريقة التجزئه غالباً في قطاع البيع بالمفرق لقياس المخزون بالأعداد الكبيرة سريعة التغير والمتشابهة في ربحيتها والتي من غير العملي إستخدام طرق أخرى لقياسها. تتحدد تكلفة المخزون بطرح نسبة الربح الإجمالي المناسبة من القيمة البيعية للمخزون. وتأخذ هذه النسبة في الإعتبار المخزون الذي تم تنزيلة إلى ما دون سعر البيع الأساسي، كما يستخدم غالباً متوسط نسبة ربح إجمالي لكل قسم تجزئة.

صيغ تحديد التكلفة

٢٣ **التكلفة المحدده والمعرفه بكل بند من المخزون على حدة بالنسبة لبنود المخزون غير القابلة عادة للتبديل وللسلع أو الخدمات المنتجة والمخصصة لمشروعات محددة. يجب تميزها بشكل معين وذلك للتكاليف الفردية**

٢٤ تعنى طريقة التكلفة المحدده والمعرفة بكل بند بأن يتم تحميل كل بند معرف من المخزون بالتكلفة المحددة له. وهذه معالجة مناسبة للبنود التي تخصص لمشروعات محددة سواء اشتريت أم أنتجت. ولكن هذه الطريقة غير مناسبة عندما يكون هناك عدداً كبيراً من بنود المخزون القابلة عادة للتبديل. وفي مثل هذه الظروف فإنه أسلوب إختيار البنود المتبقية في المخزون يمكن إستخدامه لإستخراج التأثيرات المحددة سلفاً على صافي الربح أو الخسارة للفترة.

٢٥ **يجب تعيين تكلفة المخزون، عدا تلك المذكورة في الفقرة ٢٣، بصيغة الوارد أولاً صادر أولاً أو صيغة المتوسط الموزون للتكلفة. تستخدم المنشأة نفس معادلة التكلفة لجميع المخزونات التي تكون ذات طبيعة وإستخدام مماثل بالنسبة للمنشأة. وبالنسبة للمخزونات ذات الطبيعة أو الإستخدام المختلف، يمكن تبرير معادلات تكلفة مختلفة.**

٢٦ على سبيل المثال، يكون للمخزون المستخدم في القطاعات التشغيلية معين استعمال مختلف بالنسبة للمنشأة عن نفس نوع المخزون المستخدم في قطاع تشغيلي آخر. إلا أن الإختلاف في الموقع الجغرافي للمخزون (أو في قوانين الضريبة المختلفة) يعد وحده غير كافياً لتبرير إستخدام معادلات التكلفة المختلفة.

٢٧ تفترض معادلة الوارد أولاً يصرف أولاً "FIFO" أن بنود المخزون التي يتم شراؤها أو إنتاجها أولاً يتم بيعها أولاً وبالتالي تكون البنود المتبقية في المخزون في نهاية الفترة هي تلك التي يتم شراؤها أو إنتاجها حديثاً. وبموجب معادلة المتوسط المرجح للتكلفة، يتم تحديد تكلفة كل بند من المتوسط المرجح لتكلفة بنود مشابهة في بداية الفترة وتكلفة بنود مشابهة يتم شراؤها أو إنتاجها خلال الفترة. ويمكن حساب المتوسط على أساس دوري أو عندما يتم إستلام كل شحنة إضافية، بالإعتماد على ظروف المنشأة.

صافي القيمة القابلة للتحقق

٢٨ قد يكون من غير الممكن استرداد تكلفة المخزون إذا أصيب بتلف، أو أصبح متقادماً كلياً أو جزئياً أو تناقصت أسعار بيعه. كما قد لا يكون من الممكن استرداد تكلفة المخزون إذا زادت التكلفة المقدرة لإتمام الصنع أو التكلفة المقدره التي سيتم تكبدها لإتمام البيع . إن تنزيل قيمة المخزون دون التكلفة إلى صافي القيمة القابلة للتحقق ممارسة تتفق ووجهة النظر القائلة بعدم جواز إظهار الأصل بما يزيد عن المبالغ المتوقع تحقيقها من بيعه أو إستخدامه.

٢٩ يجري في العادة تنزيل قيمة المخزون إلى القيمة القابلة للتحقق على أساس كل بند على حدة وفي بعض الأحيان قد يكون مناسباً ضم البنود المتشابهة أو المترابطة في مجموعات، مثلما هي الحال بالنسبة لبنود المخزون العائده لنفس خط الإنتاج ذات الأغراض أو الإستخدامات النهائية المتشابهة أو التي تنتج وتسوق في نفس المنطقة الجغرافية ولا يمكن عملياً تقييمها بشكل مفصول عن بنود أخرى في ذلك الخط الإنتاجي. إن من غير المناسب تنزيل المخزون بناءاً على تصنيفاته، مثل، البضائع الجاهزة، أو كافة أنواع المخزون في قطاع تشغيلي محددة. أما بالنسبة لمقدم الخدمة فيقوم عادة بتجميع التكاليف المتعلقة بكل خدمة مسعرة لوحدها. وعليه تعامل كل خدمة كبند مستقل.

٣٠ إن تقديرات القيمة القابلة للتحقق تعتمد على الدليل الأكثر موثوقية والمتوفرة في وقت عمل التقدير للمبلغ المتوقع أن يحققه المخزون. وتأخذ هذه التقديرات في الحسبان تقلبات السعر أو التكلفة المرتبطة مباشرة بالأحداث التي تحدث بعد نهاية الفترة إلى الحد الذي تؤكد فيه هذه الأحداث الظروف السائدة عند نهاية الفترة.

٣١ تأخذ تقديرات القيمة القابلة للتحقق في الحسبان الغرض من الإحتفاظ بالمخزون، على سبيل المثال، تحدد القيمة القابلة للتحقق لكمية البضاعه المحتفظ بها لمواجهة المبيعات أو عقود الخدمة على أساس سعر التعاقد. وإذا كانت عقود البيع لأقل من الكميات المحتفظ بها فإن القيمة القابلة للتحقق لهذه الزيادة تبنى على أسعار البيع العامة. أما الخسائر المحتملة على عقود البيع لكميات تزيد عن المخزون المحتفظ به أو من عقود شراء المشروع تعالج المخصصات والإلتزامات المحتملة بموجب معيار محاسبه الدولي ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"*.

٣٢ لا يتم تنزيل قيمة المواد الأولية والمهمات المحتفظ بها لغاية إنتاج المخزون إذا كان من المتوقع إن تباع البضاعة الجاهزة التي سوف تدخل في تكوينها هذه المواد والمهمات بسعر التكلفة أو أعلى منه.ولكن إذا دل إنخفاض سعر المواد الأولية على أن تكلفة البضاعة الجاهزة سوف تتجاوز القيمة القابلة للتحقق فيتم تنزيل قيمة المواد الأولية إلى القيمة القابلة للتحقق. وفي مثل هذه الحالة قد تكون تكلفة إستبدال المواد الأولية أفضل قياس متوفر لصافي قيمتها القابلة للتحقق.

٣٣ يجب إعادة تقدير القابلية للتحقق في كل فترة لاحقة. عندما لا تعد الظروف التي أدت مسبقاً إلى إنخفاض قيمة المخزون إلى ما دون التكلفة قائمة أو عندما يكون هناك دليل واضح على زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقيق بسبب تغير الظروف الإقتصادية، فإنه يتم عكس مبلغ الإنخفاض في القيمة (أي يقتصر القيد العاكس على مبلغ إنخفاض القيمة الأصلي) وبالتالي يكون المبلغ المسجل هي التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق- أيهما أقل. ويحدث هذا، على سبيل المثال عندما يبقى المخزون المحتفظ به بصافي القيمة القابلة للتحقق بسبب إنخفاض سعر بيعة موجوداً حتى فترة لاحقة ويكون سعر بيعه قد ازداد.

الإعتراف بالمخزون كمصروف

٣٤ **عندما يباع المخزون يجب الإعتراف بالقيمة المدرجة لهذا المخزون كمصروف في الفترة التي يتم الإعتراف في الإيرادات المرتبطة به. أما مبلغ تنزيل المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق وجميع خسائر المخزون فيجب الإعتراف بها كمصروف في الفترة التي يحدث فيها التنزيل أو الخسارة. أما**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بالنسبة لعكس أي تنزيل، والذي ينشأ عن زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقق، فيجب الإعتراف به كتخفيض لمبلغ المخزون المعترف به كمصروف في الفترة التي حصل فيها العكس.

٣٥ بعض أنواع المخزون يمكن أن تحمل لحساب أصول أخرى، على سبيل المثال، المخزون المستخدم في الإنشاء الذاتي للممتلكات والمصانع والمعدات. وعليه يعترف بالمخزون المحمل لأصل آخر بهذه الطريقة كمصروف خلال العمر الإنتاجي لذلك الأصل.

الإفصاح

٣٦ **يجب أن تفصح البيانات المالية عما يلي:-**

(أ) السياسات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون بما في ذلك صيغة التكلفة المستخدمة؛

(ب) القيمة الإجمالية المرحله للمخزون والقيمة المرحله حسب التصنيفات الملائمة للمشروع؛

(ج) القيمة المرحلة للمخزون التي تحمل قيمة عادلة أقل من تكلفة البيع.

(د) أي مبلغ معكوس من أي تنزيلات سابقة والمعترف به كمصروف للفترة بموجب الفقرة ٣٤؛

(هـ) مبلغ أي تخفيض أو تغير يعتبر كتخفيض في مبلغ المخزون المعترف به كمصروف في الفترة بموجب الفقرة ٣٤؛ و

(و) **الظروف أو الأحداث التي أدت إلى عكس تنزيل المخزون بموجب الفقرة ٣٤؛ و**

(ز) **القيمة المرحله للمخزون المرهون كضمان للإلتزامات.**

٣٧ إن المعلومات حول القيم التي تظهر بها التنصيفات المختلفة للمخزون والتغيرات في قيم هذه الأصول مفيدة لمستخدمي القوائم المالية. وتتكون التصنيفات الشائعة من هذا المخزون من البضائع، ولوازم الإنتاج والمواد الأولية، والإنتاج تحت التصنيع، والبضائع الجاهزة. أما مخزون مقدم الخدمة فيمكن وصفة بأنه عمل قيد الإنجاز.

٣٨ تتألف تكلفة المخزونات المعترف بها كمصروف خلال الفترة من تلك التكاليف المشمولة سابقاً في قياس بنود المخزون المباعة وتكاليف الإنتاج غير المباشرة غير المخصصة، وتكاليف إنتاج المخزون غير العادية وقد تتطلب ظروف المشروع كذلك شمول تكاليف أخرى، مثل تكاليف التوزيع.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٣٩ تعتمد بعض المشاريع أسلوب مختلف للربح أو الخسارة ينتج عنه إظهار مبالغ مختلفة عن تكلفة المخزون المعترف بها كمصروف خلال الفترة. وتحت هذا الأسلوب المختلف يظهر المشروع مبالغ المصروفات التشغيلية القابلة للتحميل لإيرادات الفترة،مصنفة حسب طبيعتها. وفي مثل هذه الحالة يظهر المشروع التكاليف المعترف بها كمصروف للمواد الأولية والمستهلكات، وتكاليف العمل ومصاريف التشغيل الأخرى مع المبلغ الذي يمثل صافي التغير في المخزون للفترة.

تاريخ النفاذ

٤٠ **على الشركة أن تبدأ تطبيق هذا المعيار للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥. ويشجع التطبيق المبكر. أما اذا قامت الشركة البدء بتطبيق هذا المعيار قبل ١ يناينر ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.**

سحب البيانات الأخرى

٤١ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢ "*المخزون*" (المعدل في ١٩٩٣).

٤٢ حل هذا المعيار محل التفسير-١ *التماثلية- معادلة التكاليف المختلفة للمخزون*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق

التعديلات على البيانات الأخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

*****

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تعديل هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٢ *"المخزون"* من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسرينغ	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات حول معيار المحاسبة الدولي ٢ "*المخزون*"

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ١، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢ "*المخزون*" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في يوليو ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ١. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي مايو ٢٠٠٢، نشر المجلس إقتراحاته في مسودة عرض بعنوان *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية*، مع تحديد موعد نهائي لإستلام الملاحظات في ١٦ سبتمبر ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

إستنتاج ٣ وبما أن نية المجلس لم تتمثل في إعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة المخزون الموضوعة من قبل معيار المحاسبة الدولي ٢، فإن أساس الإستنتاجات لا يتناول المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢ التي لم يقم المجلس بإعادة دراستها.

النطاق

الإشارة إلى نظام التكلفة التاريخية

إستنتاج ٤ أشار كل من الهدف ونطاق التطبيق في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢ إلى "المعالجة المحاسبية للمخزون بموجب نظام التكلفة التاريخية". وقد فسر البعض تلك العبارة على أنها تعني أن المعيار ينطبق فقط بموجب نظام التكلفة التاريخية ويسمح للمنشآت بخيار تطبيق أسس قياس أخرى، على سبيل المثال القيمة العادلة.

إستنتاج ٥ قرر المجلس أنه يمكن النظر إلى هذه العبارة على أنها تتيح خياراً معيناً، ينتج عنه تطبيق غير متسق للمعيار. وبالتالي قام المجلس بحذف عبارة "في سياق نظام التكلفة التاريخية في محاسبة المخزون" لبيان أن المعيار ينطبق على كافة المخزونات التي لا يتم إعفاؤها بشكل محدد من نطاق تطبيقه.

مخزون التجار والوسطاء

إستنتاج ٦ إقترحت مسودة العرض إستثناء مخزون غير منتجي المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات والمعادن الخام من نطاق تطبيق المعيار إلى الحد الذي يتم فيه قياس هذه المخزونات بصافي

القيمة القابلة للتحقيق وفقاً للممارسات الصناعية الثابتة. إلا أن البعض لم يوافق على هذا الإعفاء من النطاق للأسباب التالية:-

(أ) ينبغي أن ينطبق الإعفاء من النطاق على كافة أنواع المخزون الخاص بالتجار والوسطاء؛

(ب) تتمثل الممارسة القائمة التي ينبغي على التجار والوسطاء إتباعها في منهج تسويق العلامة بدلاً من تقييم هذا المخزون بصافي القيمة القابلة للتحقيق؛ و

(ج) لا تعتبر الإرشادات حول صافي القيمة القابلة للتحقيق الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢ مناسبة لتقييم مخزون التجار والوسطاء.

إستنتاج ٧ وجد المجلس أن هذه الملاحظات مقنعة. لذلك قرر أنه ينبغي أن لا ينطبق المعيار على قياس المخزون الخاص بالأفراد التاليين:-

(أ) منتجي المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات والإنتاج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية إلى الحد الذي يتم فيه قياسها بصافي القيمة القابلة للتحقيق (كما هو الحال في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي٢)، أو

(ب) تجار ووسطاء السلع عندما يتم قياس مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع.

إستنتاج ٨ قرر المجلس كذلك أن قياس أثر المخزون على ربح أو خسارة الفترة ينبغي أن ينسجم مع خاصية قياس المخزون الذي من أجله يسمح بالإعفاء. وبالتالي لتطبيق البند (أ) أو (ب)، يتطلب المعيار تضمين التغييرات في المبلغ المعترف به للمخزون في ربح أو خسارة الفترة. ويعتقد المجلس أن هذا مناسب بشكل محدد في حالة تجار ووسطاء السلع لأنهم يسعون إلى الإستفادة من تقلبات الأسعار والهوامش التجارية.

معادلات التكلفة

إستنتاج ٩ أتاح الجمع بين النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢ والتفسير ١ *الإتساق - معادلات التكلفة المختلفة للمخزون* خياراً معيناً بين معادلات الوارد أولاً يصرف أولاً (FIFO) والمتوسط المرجح للتكلفة (المعالجة التحليلية) وطريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً (LIFO) (المعالجة البديلة المسموحة). وقرر المجلس إلغاء البديل المسموح به المتمثل في إستخدام طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً.

إستنتاج ١٠ وتُعامل طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً أحدث بنود المخزون على أنه يتم بيعها أولاً، وبالتالي يتم الإعتراف بالبنود المتبقية في المخزون كما لو أنها الأقدم. ولا تمثل هذه الطريقة عموماً تمثيلاً موثوقاً لتدفقات المخزون الفعلية.

إستنتاج ١١ تعتبر طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً محاولة لمواجهة عجز واضح في نموذج المحاسبة التقليدي (قياس تكلفة مصروف السلع المباعة بالرجوع إلى الأسعار المهملة للمخزون المباع، بينما يتم قياس إيراد المبيعات بالأسعار الحالية). وتحقق الطريقة ذلك عن طريق وضع افتراض غير واقعي لتدفق التكاليف.

إستنتاج ١٢ يكون غالباً إستخدام طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً في التقرير المالي مدفوعاً بمتطلبات الضريبة، لأنه يؤدي إلى حساب تكلفة مصروف السلع المباعة بإستخدام أحدث الأسعار التي يتم إقتطاعها من الإيراد في تحديد الهامش الإجمالي. وتخفض هذه الطريقة من الأرباح بأسلوب يميل إلى عكس التأثير الذي يتأتى عن الأسعار المتزايدة (المنخفضة) على تكلفة إستبدال المخزون المباع. إلا أن هذا التأثير يعتمد على العلاقة بين أسعار أحدث عمليات شراء المخزون وتكلفة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإستبدال في نهاية الفترة. لذلك، لا تعتبر هذه طريقة منتظمة بحق لتحديد أثر الأسعار المتغيرة على الأرباح.

إستنتاج ١٣ يؤدي إستخدام طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً إلى الإعتراف بالمخزون في الميزانية العمومية بمبالغ ترتبط إلى حد ضئيل بمستويات التكلفة الحديثة للمخزون. إلا أن إستخدام هذه الطريقة يمكن أن يؤدي إلى تشويه الربح أو الخسارة، لا سيما عندما يفترض إستخدام "المستويات الأقدم المحتفظ بها" من المخزون عندما يكون المخزون منخفضاً إلى حد كبير. ومن المرجح جداً في هذه الظروف أنه سيتم إستخدام المخزون الجديد نسبيا لتلبية الطلب المتزايد على المخزون.

إستنتاج ١٤ وقد ناقش بعض المجاوبون أن لإستخدام طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً مميزات في بعض الظروف لأنها تؤدي جزئياً إلى تعديل الربح أو الخسارة لاستيعاب التغييرات في الأسعار. وقد توصل المجلس إلى أنه من غير الملائم أن يتم السماح بإستخدام منهج يؤدي إلى قياس ربح أو خسارة الفترة لا ينسجم مع قياس المخزون لأغراض الميزانية العمومية.

إستنتاج ١٥ وجادل آخرون أنه في بعض الصناعات، مثل صناعة النفط والغاز، تتحكم الإعتبارات الأمنية بمستويات المخزون وغالباً ما تمثل تسعين يوما من المبيعات كحد أدنى. ويناقشون كذلك أنه، في هذه الصناعات، يعكس إستخدام طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً أداء المنشأة بشكل أفضل لأن المخزونات المحتفظ بها كمخزون ضمان يعد أقرب إلى الأصول طويلة الأجل من رأس المال العامل.

إستنتاج ١٦ لم يقتنع المجلس بهذه المناقشات لأن مخزونات الضمان هذه لا تتطابق مع المستويات التاريخية بموجب حساب طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً.

إستنتاج ١٧ وناقش بعض المجاوبون أنه في بعض الحالات، على سبيل المثال، عند قياس نفايات الفحم أو أكوام الحديد أو الخردة المعدنية (أي حين يتم إعادة ملئ حاويات المخزون من خلال تعويض كامل الكمية)، تعكس طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً التدفق المادي الفعلي للمخزون.

إستنتاج ١٨ توصل المجلس إلى أن تقييم هذا المخزون يتبع منهج مباشر لتحديد التكلفة تتطابق فيه التدفقات المادية الفعلية مع التكاليف المباشرة، وهي طريقة تختلف عن طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً.

إستنتاج ١٩ قرر المجلس إلغاء إستخدام طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً بسبب نقص مصداقيتها في تمثيل تدفقات المخزون. ولا يستثني هذا القرار طرق تكاليف محددة تعكس تدفقات المخزون المشابهة لطريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً.

إستنتاج ٢٠ أقر المجلس أنه، في بعض الإختصاصات، يمكن إستخدام طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً لأغراض الضريبة فقط إذا كانت تُستخدم تلك الطريقة أيضاً لأغراض المحاسبة. إلا أن المجلس استنتج أن الإعتبارات الضريبية لا توفر أساساً مناسباً من المفاهيم لاختيار المعالجة المحاسبية الملائمة وأنه من غير المقبول السماح بإستخدام معالجة محاسبية أقل مستوى فقط بسبب الأنظمة والفوائد الضريبية في إختصاصات معينة. وقد يشكل هذا قضية بالنسبة لسلطات الضريبة المحلية.

إستنتاج ٢١ يتابع معيار المحاسبة الدولي ٢ السماح بإستخدام كلاً من طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً وطريقة المتوسط المرجح للمخزون القابل للتبادل.

تكلفة المخزون المعترف به كمصروف في الفترة

إستنتاج٢٢ إقترحت مسودة العرض حذف الفقرات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢ التي تطلبت الإفصاح عن تكلفة المخزون المعترف به كمصروف في الفترة، لأن هذا الإفـصاح مطلوب في معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"*.

إستنتاج٢٣ وقد لاحظ بعض المجاوبون أن معيار المحاسبة الدولي ١ لا يتطلب بشكل محدد الإفـصاح عـن تكلفة المخزون المعترف به كمصروف في الفترة عند عرض تحليل المصاريف الـذي يـستخدم تصنيفا يرتكز على وظيفتها. وقد ناقشوا أن هذه المعلومات مهمة لفهم البيانات المالية. لذلك قرر المجلس أن يقتضي هذا الإفصاح بشكل محدد في معيار المحاسبة الدولي ٢.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٧

بيان التدفق النقدي

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم إصدارها حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ٧ "*بيانات التدفق النقدي*" من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ١٩٩٢. وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٧ "*بيان التغيرات في المركز المالي*" (الصادر في أكتوبر ١٩٧٧).

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٧ والوثائق المرفقة به من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية: -

- معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٣)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ *"القطاعات التشغيلية"* (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٦)
- معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "*تكاليف الإقـتراض*" (كما هو معدل في مارس ٢٠٠٧)
- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عـرض البيانات المـاليـة*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧)
- معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" (معدل في يناير ٢٠٠٨)

كنتيجة للتغيرات الحاصة على مصطلحات معيار المحاسبة الدولي ١ الصادر في ٢٠٠٧، تم تغيير عنوان معيار المحاسبة الدولي ٧ إلى " بيان التدفق النقدي"

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
معيار المحاسبه الدولي ٧	
بيانات التدفق النقدي	
الهدف	
النطاق	**١ - ٣**
فوائد معلومات التدفق النقدي	**٤ - ٥**
التعاريف	**٦ - ٩**
النقد والنقد المعادل	**٧ - ٩**
عرض بيان التدفق النقدي	**١٠ - ١٧**
النشاطات التشغيلية	**١٣ - ١٥**
النشاطات الإستثمارية	**١٦**
النشاطات التمويلية	**١٧**
التقرير عن التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية	**١٨ - ٢٠**
التقرير عن التدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية والتمويلية	**٢١**
التقرير عن التدفقات النقدية على أساس صافي المبالغ	**٢٢ - ٢٤**
التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية	**٢٥ - ٢٨**
الفائدة وتوزيعات الأرباح	**٣١ - ٣٤**
الضرائب على الدخل	**٣٥ - ٣٦**
الإستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة	**٣٧ – ٣٨**
التغيرات في حصص الشركات التابعة والمنشآت التجارية الأخرى	**٣٩-٤٢ ب**
العمليات غير النقدية	**٤٣ - ٤٤**
مكونات النقد والنقد المعادل	**٤٥ - ٤٧**
إفصاحات أخرى	**٤٨ - ٥٢**
تاريخ التطبيق	**٥٣ - ٥٤**
الملاحق	
أ بيان التدفقات النقدية لمشروع غير المنشأة المالية	
ب بيان التدفقات النقدية لمنشأة مالية	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي٧ "*بيان التدفق النقدي*" مبين في الفقرة ١-٥٤. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاصة بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما يتبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي٧ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و"*إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*" معيار المحاسبة الدولي٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبه الدولي ٧

*بيان التدفق النقدي**

الهـدف

إن معلومات التدفقات النقدية للمشروع مفيدة في تزويد مستخدمي البيانات المالية بالأساس لتقييم قدرة المشروع على توليد النقدية وما يعادلها، وحاجات المشروع في إستخدام هذه التدفقات النقدية. فالقرارات الإقتصادية التي تتخذ من قبل مستخدمي القوائم المالية تتطلب تقييماً لقدرة المنشأة على توليد النقدية وما يعادلها وعلى توقيتها ودرجة تأكيد عملية توليدها.

والهدف من هذا المعيار هو الإلزام بتوفير المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية وما يعادلها للمشروع بواسطة بيان التدفق النقدي والذي يصنف التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية.

النطاق

١ **على المشروع إعداد بيان التدفق النقدي وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، وتقديمها كجزء مكمل لبياناتها المالية لأي فترة تقدم عنها البيانات المالية.**

٢ يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي ٧ *"قائمة التغيرات في المركز المالي"* الموافق عليه في يوليو ١٩٧٧.

٣ يهتم مستخدمو البيانات المالية بالكيفية التي يولد ويستخدم فيها المشروع النقدية وما يعادلها. وهذه هي الحالة بغض النظر عن طبيعة نشاطات المشروع وعما إذا كان يمكن النظر إلى النقدية كناتج للمشروع كما هو الحال بالنسبة للمنشأة المالية. فالمشاريع تحتاج إلى النقدية ولنفس الأسباب جوهرياً رغم اختلاف نشاطاتها الأساسية المولدة للإيراد. فهي تحتاج إلى النقدية لتسيير عملياتها، ولدفع إلتزاماتها وتوفير العوائد للمستثمرين فيها، وعليه يتطلب هذا المعيار من جميع المشاريع تقديم بيان التدفق النقدي.

فوائد معلومات التدفق النقدي

٤ عندما يستخدم بيان التدفق النقدي بالإقتران مع باقي البيانات المالية، فإنها تزود المستخدمين بمعلومات تمكنهم من تقييم التغيرات في صافي أصول المشروع، وهيكلها المالي (بما في ذلك سيولة المنشأة وقدرتها على الوفاء بالدين) وقدرتها في التأثير على مبالغ التدفقات النقدية وتوقيتها لأجل التكيف مع الظروف والفرص المتغيرة. فمعلومات التدفق النقدي مفيدة في تقييم قدرة المشروع على توليد النقديـة

* في سبتمبر ٢٠٠٧، عدل مجلس معايير المحاسبة الدولية عنوان معيار المحاسبة الدولي ٧ من "*بيانات التدفق النقدي*" إلى "*بيان التدفقات النقدية*" نتيجة لمراجعة معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" في عام ٢٠٠٧.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وما يعادلها، كما تساعد المستخدمين على تطوير نماذج لتقدير ومقارنة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية لمشاريع مختلفة. كما تحسن قابلية المقارنة بين تقارير الأداء لعدة مشاريع لأنها تستبعد الآثار الناجمة عن إستخدام المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس العمليات والأحداث.

٥ غالباً ما تستخدم معلومات التدفق النقدي التاريخية كمؤشر لمبالغ، وتوقيت، ودرجة تأكيد التدفقات النقدية المستقبلية. وهي مفيدة كذلك في إختبار دقة التقديرات السابقة للتدفقات النقدية المستقبلية وفحص العلاقة بين الربحية وصافي التدفق النقدي وأثر الأسعار المتغيرة.

التعاريف

٦ ***تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة أدناه:-***

النقدية **وتشمل النقدية الجاهزة والودائع تحت الطلب.**

النقد المعادل **وهي الإستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة والتي تكون قابلة للتحول إلى مبالغ معلومه من النقد وهي غير خاضعة لمخاطر هامة تغير القيمة.**

التدفقات النقدية **وهي عبارة عن التدفقات الداخلة والخارجة من النقدية وما يعادلها.**

النشاطات التشغيلية **وهي النشاطات الرئيسية لتوليد الإيراد في المنشأة والنشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الإستثمارية أو التمويلية.**

النشاطات الإستثمارية **وهي النشاطات المتمثلة في إمتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها، وغيرها من الإستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.**

النشاطات التمويلية **وهي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الإقتراض التي تقوم بها المنشأة.**

النقد والنقد المعادل

٧ يتم الإحتفاظ عادة بالبنود بمعادلات النقد من أجل مواجهة الإلتزامات النقدية قصيرة الأجل وليس لأجل الإستثمار أو الأغراض الأخرى. ولأجل أن يكون الإستثمار مؤهلاً لإعتباره معادلاً للنقدية يجب أن يكون قابلاً للتحول إلى مبلغ معين من النقدية ولا يكون عرضة لمخاطر هامة بالنسبة للتغير في القيمة. لذلك يكون الإستثمار مؤهلاً عادة لإعتباره معادلاً للنقد عندما يكون موعد إستحقاقه قصير الأجل أي ٣ أشهر أو أقل من تاريخ الحصول عليها. أما الإستثمارات في حقوق الملكية فتستبعد من النقدية المعادلة ما لم تكن في جوهرها، نقدية معادلة، مثال ذلك حالة شراء أسهم ممتازة خلال فترة قصيرة من تاريخ إستحقاقها وبتاريخ إسترداد محدد.

٨ يعتبر الإقتراض من البنوك عموماً نشاطات تمويلية. ولكن في بعض البلدان تشكل "حسابات السحب على المكشوف" والتي تكون قابلة للسداد عند الطلب جزءاً لا يتجزأ من إدارة النقد في المشروع. وفي هذه الحالات تدخل "حسابات السحب على المكشوف" كجزء من النقدية وما يعادلها، وتتصف هذه الترتيبات البنكيه غالباً بتذبذب رصيد البنك من كونه رصيداً موجباً إلى رصيد "سحب على المكشوف".

٩ يستبعد من التدفقات النقدية الحركات بين بنود النقدية وما يعادل النقدية بسبب أن هذه المكونات تعتبر جزءاً من إدارة النقدية للمنشأة وليس جزءاً من النشاطات التشغيلية والإستثمارية أو التمويلية، فإدارة النقدية تتضمن إستثمار النقدية الزائدة في بنود معادلة النقدية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عرض بيان التدفق النقدي

١٠ **يجب أن يظهر بيان التدفق النقدي التدفقات النقدية خلال الفترة مصنفة حسب النشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية.**

١١ يعرض المشروع تدفقاته النقدية من النشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية بالأسلوب الأكثر ملاءمة لأعماله. فالتصنيف حسب النشاط يوفر معلومات تسمح للمستخدمين تقدير أثر هذه النشاطات على المركز المالي ومبلغ النقدية وما يعادلها للمشروع كما يمكن إستخدام هذه المعلومات لتقييم العلاقات بين تلك النشاطات.

١٢ قد تشمل عملية واحدة تدفقات نقدية يمكن تصنيفها بأشكال مختلفة. على سبيل المثال عندما تكون عملية سداد القرض نقداً تتضمن كلا الفائدة وأصل القرض فإنه في هذه الحالة يمكن تصنيف عنصر الفائدة على أنه نشاط تشغيلي بينما يصنف عنصر سداد أصل القرض على أنه نشاط تمويلي.

النشاطات التشغيلية

١٣ يعتبر مبلغ التدفقات النقدية الناشئ عن النشاطات التشغيلية مؤشراً أساسياً عن المدى الذي ساهمت به عمليات المشروع في توليد تدفقات نقدية كافية لسداد الديون، والحفاظ على القدرة التشغيلية للمشروع، ودفع أرباح الأسهم، والقيام بإستثمارات جديدة بدون اللجوء لمصادر تمويل خارجية. فالمعلومات عن المكونات المحددة للتدفقات النقدية التشغيلية التاريخية مفيدة بالإقتران مع معلومات أخرى في التنبؤ بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية.

١٤ تشتق التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية من النشاطات الرئيسية المنتجة للإيراد في المشروع. وعليه، فهي تنتج بشكل عام عن العمليات والأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد صافي الربح والخسارة. من أمثلة التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية ما يلي:-

(أ) المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات؛

(ب) المقبوضات النقدية من الأتاوات والرسوم والعمولات والإيراد الآخر؛

(ج) المدفوعات النقدية للموردين مقابل بضائع وخدمات؛

(د) المدفوعات النقدية للموظفين أو بالنيابة عنهم؛

(هـ) المدفوعات والمقبوضات النقدية لمشروع التأمين مقابل الأقساط والمطالبات والدفعات السنوية ومنافع التأمين الأخرى؛ و

(و) المدفوعات النقدية لضرائب الدخل أو المبالغ المستردة منها ما لم يكن ممكناً ربطها مباشرة بالنشاطات الإستثمارية والتمويلية؛ و

(ز) المقبوضات والمدفوعات النقدية لعقود محتفظ بها للتعامل أو الإتجار.

بعض العمليات المالية، مثل بيع أحد بنود الآلات قد ينشأ عنها ربح أو خسارة تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة. إلا أن التدفقات النقدية المتعلقة بتلك العمليات تعتبر تدفقات نقدية من النشاطات الإستثمارية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٥ قد يحتفظ المشروع بأوراق مالية وقروض لأغراض التعامل أو الإتجار، وفي مثل هذه الحالة تشبه هذه البنود المخزون السلعي المشترى خصيصاً لإعادة البيع. وعليه فإن التدفقات النقدية الناشئة عن شراء وبيع الأوراق المالية المقتناة لغايات التعامل أو الإتجار تصنف على أنها نشاطات تشغيلية، وبالمثل فإن المدفوعات النقدية مقدماً والقروض التي تقدمها المنشآت المالية تصنف عادة على أنها نشاطات تشغيلية حيث أنها ذات صله بالنشاط الرئيسي المنتج للإيراد في ذلك المشروع.

النشاطات الإستثمارية

١٦ يعتبر الإفصاح المنفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات الإستثمارية أمراً هاماً لأن هذه التدفقات النقدية تمثل مدى ما يدفع من نفقات على الموارد التي تستخدم في توليد دخل وتدفقات نقدية مستقبلية. فيما يلي أمثلة للتدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية:-

(أ) المدفوعات النقدية للحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى. وتشمل هذه المدفوعات تلك العائدة لتكاليف التطوير الرأسمالية والممتلكات والمصانع والمعدات التي يقوم المشروع بتشييدها ذاتياً؛

(ب) المقبوضات النقدية من بيع الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى؛

(ج) المدفوعات النقدية لإمتلاك أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين لمشاريع أخرى والحصص في المشاريع المشتركة (عدا المدفوعات للأدوات التي تعتبر معادلة للنقدية أو تلك المقتناه لأغراض التعامل أو الإتجار)؛

(د) المقبوضات النقدية من بيع أدوات حقوق الملكية أو أدوات دين للمشاريع الأخرى أو الحصص في المشاريع المشتركة (عدا المقبوضات من الأدوات التي تعتبر معادلة للنقدية أو المقتناة لأغراض التعامل أو الإتجار)؛

(هـ) السلفيات والقروض المقدمه لأطراف أخرى (عدا السلفيات والقروض المقدمة من قبل المؤسسات المالية)؛

(و) المقبوضات النقدية من سداد السلفيات والقروض التي قدمت للأطراف الأخرى(عدا تلك السلفيات والقروض المقدمة من قبل المؤسسات المالية)؛

(ز) المدفوعات النقدية للعقود المستقبلية، والعقود المسبقه، وعقود الخيار، وعقود التبادل إلا عند اقتناء هذه العقود لغايات التعامل أو الإتجار أو عند تصنيف المدفوعات ضمن النشاطات التمويلية؛ و

(ح) المقبوضات النقدية للعقود المستقبلية والعقود المسبقة وعقود الخيار وعقود التبادل إلا عند اقتناء هذه العقود لغايات التعامل أو الإتجار أو عند تصنيف النقد المستلم ضمن النشاطات التمويلية.

عندما تتم المحاسبة عن العقد على أساس انه عقد تحوط لوضع محدد، فإن التدفقات النقدية لهذا العقد تصنف بنفس الطريقة التي تصنف بها التدفقات النقدية للوضع الذي تم تحوطه.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

النشاطات التمويلية

١٧ أن الإفصاح المستقل عن التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات التمويلية مهم لأنه مفيد في التنبؤ بمطالبات مقدمي رأس مال المشروع في التدفقات النقدية المستقبلية، ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات التمويلية ما يلي:-

(أ) المتحصلات النقدية من إصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى؛

(ب) المدفوعات النقدية لمالكي المشروع لشراء أو رد أسهم المشروع؛

(ج) المتحصلات النقدية من إصدار السندات، والقروض، وأوراق الدفع، والرهونات العقارية وغيرها من الإقتراضات قصيرة أو طويلة الأجل؛

(د) المدفوعات النقدية لسداد المبالغ المقترضة؛ و

(هـ) المدفوعات النقدية من قبل المستأجر لتخفيض الإلتزام القائم المتعلق بعقد تأجير تمويلي.

التقرير عن التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية

١٨ **يجب على المنشأة عرض التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية بإستخدام إما:-**

(أ) الطريقة المباشرة؛ والتي بموجبها يتم الإفصاح عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية؛ أو

(ب) الطريقة غير المباشرة؛ والتي بموجبها يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة بآثار العمليات ذات الطبيعة غير النقدية وبأية مبالغ مؤجلة أو مستحقة عن مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية في الماضي أو المستقبل وكذلك بنود الدخل أو المصروف المتعلقة بالتدفقات النقدية الإستثمارية أو التمويلية.

١٩ وتشجع المنشآت على تقديم التقارير عن التدفقات النقدية بإستخدام "الطريقة المباشرة" حيث أنها توفر معلومات يمكن أن تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لا تتوفر بمقتضى "الطريقة غير المباشرة". فعند إستخدام "الطريقة المباشرة" يمكن الحصول على معلومات عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية إما:-

(أ) من السجلات المحاسبية للمشروع؛ أو

(ب) بتعديل المبيعات وتكلفة المبيعات (إيراد الفوائد والدخل المشابه ومصروف الفوائد والأعباء المشابهة للمؤسسات المالية) والبنود الأخرى في قائمة الدخل عن:-

(١) التغيرات أثناء الفترة في المخزون السلعي والذمم المدينة والدائنة ذات العلاقة بالنشاط التشغيلي؛

(٢) البنود غير النقدية الأخرى؛ و

(٣) البنود النقدية الأخرى التي لها أثر إستثماري أو تمويلي.

٢٠ بموجب "الطريقة غير المباشرة"، يحدد صافي التدفق النقدي من النشاطات التشغيلية بتعديل صافي الربح أو الخسارة بالآثار من:-

(أ) التغيرات أثناء الفترة في المخزون السلعي والذمم المدينة والذمم الدائنة ذات العلاقة بالنشاط التشغيلي؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) البنود غير النقدية مثل الإستهلاكات والمخصصات والضرائب المؤجلة، وأرباح وخسائر العملات الأجنبية غير المتحققة والأرباح غير الموزعة من الشركات الزميلة حصة غير مسيطرة؛ و

(ج) جميع البنود النقدية الأخرى ذات الأثر الإستثماري والتمويلي.

وكأسلوب بديل، يمكن أن يعرض صافي التدفق النقدي من النشاطات التشغيلية بموجب "الطريقة غير المباشرة"، وذلك بإظهار الإيرادات والمصروفات المفصح عنها في بيان الدخل والتغيرات التي طرأت خلال الفتره في بنود المخزون السلعي والذمم المدينة والدائنة ذات العلاقة النشاط التشغيلي.

التقرير عن التدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية والتمويلية

٢١ **يجب على المشروع أن يعرض وبشكل منفصل الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية التي تنشأ عن النشاطات الإستثمارية والتمويلية، بإستثناء التدفقات النقدية الواردة في الفقرات (٢٢) و(٢٤) والتي تعرض على أساس صافي المبالغ.**

التقرير عن التدفقات النقدية على أساس الصافي

٢٢ **يمكن عرض التدفقات النقدية التي تنشأ عن النشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية التالية على أساس الصافي:-**

(أ) المقبوضات والمدفوعات النقدية نيابة عن العملاء عندما تمثل هذه التدفقات النقدية نشاطات العميل بدلاً من نشاطات المنشأة؛ و

(ب) المقبوضات والمدفوعات النقدية للبنود التي يكون فيها معدل الدوران سريعاً، ومبالغها كبيرة وتواريخ الإستحقاق قصيرة.

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

(أ) قبول وسداد الودائع تحت الطلب بالنسبة للبنك؛
(ب) أموال يحتفظ بها لصالح العملاء في مشروع إستثماري؛ و
(ج) الإيجارات المتحصله بالنيابة عن أصحاب العقارات والمدفوعة لهم.

من أمثلة المقبوضات والمدفوعات النقدية المذكورة في الفقرة ٢٢(ب) الدفعات النقدية والتسديدات الخاصة بما يلي:-

(أ) المبالغ الأصلية المتعلقة بعملاء بطاقات الإئتمان؛
(ب) شراء وبيع الإستثمارات؛ و
(ج) الإقتراضات قصير الأجل الأخرى، مثل تلك القروض التي يكون لها فترة إستحقاق ثلاث شهور أو أقل.

٢٤ **يمكن عرض التدفقات النقدية التي تنشأ عن النشاطات التالية لمنشأة مالية على أساس صافي:-**

(أ) المقبوضات والمدفوعات النقدية بالنسبة لقبول الودائع وإعادة دفعها والتي يكون لها تاريخ إستحقاق محدد؛

(ب) إيداع الودائع وسحبها من المنشآت المالية الأخرى؛ و

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) السلف النقدية والقروض المقدمة للعملاء وإعادة تسديد هذه السلف والقروض.

التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

٢٥ **يجب أن تسجل التدفقات النقدية التي تنشأ عن عمليات بالعملة الأجنبية بإستخدام عملة المشروع التي تنشر بموجبها بياناتها المالية. وذلك بتحويل مبلغ العملة الأجنبية إلى عملة المشروع بإستخدام سعر الصرف السائد بين عملة التقرير والعملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي.**

٢٦ **يجب ترجمة التدفقات النقدية من الشركة التابعة الأجنبية حسب سعر الصرف بين عملة التقرير والعملة الأجنبية بتواريخ التدفقات النقدية.**

٢٧ يجب التقرير عن التدفقات النقدية المحددة بعملة أجنبية بأسلوب منسجم مع المعيار المحاسبي الدولي ٢١ *" آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"*. وهذا يسمح بإستخدام معدل صرف يقارب سعر الصرف الفعلي. فعلى سبيل المثال فإن المتوسط المرجح لسعر الصرف لفترة معينة يمكن أن يستخدم لتسجيل عمليات بالعملة الأجنبية أو لترجمة التدفقات النقدية للشركة التابعة الأجنبية. إلا أن المعيار المحاسبي الدولي ٢١ لا يسمح بإستخدام معدل الصرف في نهاية فترة إعداد التقارير عند ترجمة التدفقات النقدية للشركة التابعة الأجنبية.

٢٨ لا تعتبر الأرباح والخسائر غير المحققة التي تنشأ عن التغيرات في معدلات صرف العملة الأجنبية تدفقات نقدية. ولكن يجري التقرير عن آثار التغيرات في سعر الصرف للعملة الأجنبية عن النقدية وما يعادلها المحتفظ بها أو التي تستحق بعملة أجنبية في قائمة التدفقات النقدية بهدف مطابقة أرصدة النقدية وما يعادلها بين أول الفترة ونهايتها. ويعرض هذا المبلغ بشكل منفصل عن التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية، ويتضمن الفروقات، إن وجدت كما لو تم التقرير عن التدفقات النقدية على أساس أسعار الصرف في نهاية الفترة المالية.

٢٩ [تم إلغائها]

٣٠ [تم إلغائها]

الفائدة وتوزيعات الأرباح

٣١ **يجب الإفصاح بشكل منفصل عن كل التدفقات النقدية المقبوضه والمدفوعة من الفوائد وتوزيعات الأرباح ويجب أن يصنف كل منها بأسلوب ثابت من فترة لأخرى، على أنها نشاطات تشغيلية أو إستثمارية أو تمويلية.**

٣٢ يتم الإفصاح عن المبلغ الكلي للفائدة المدفوعة خلال الفترة في بيان التدفقات النقدية سواء تم الإعتراف بالفائدة كمصروف في الربح أو الخسارة أو تم رسملتها حسب المعالجة البديلة المسموح بها بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٢٣، *"تكاليف الإقتراض"*.

٣٣ يتم تصنيف الفائدة المدفوعة والفائدة وتوزيعات الأرباح المقبوضة عادة على أنها تدفقات نقدية تشغيلية بالنسبة للمنشآت المالية، إلا أنه لا يوجد إجماع في الرأي بالنسبة لتصنيف هذه التدفقات النقدية من قبل المشاريع الأخرى. يمكن تصنيف الفائدة المدفوعة والفائدة وتوزيعات الأرباح المقبوضة على أنها تدفقات نقدية تشغيلية لأنها تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة، وكبديل لذلك، يمكن تصنيف الفائدة المدفوعة والفائدة وتوزيعات الأرباح المقبوضة على أنها تدفقات نقدية تمويلية، وتدفقات نقدية إستثمارية على التوالي لأنها تعتبر تكاليف للحصول على الموارد المالية وعوائد للإستثمارات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٣٤ يمكن تصنيف توزيعات الأرباح المدفوعة كتدفق نقدي تمويلي لأنها تعتبر تكلفة للحصول على الموارد المالية. وكبديل لذلك يمكن تصنيف توزيعات الأرباح المدفوعة على أنها إحدى مكونات التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية من أجل مساعدة مستخدمي البيانات المالية على تحديد قدرة المشروع على دفع توزيعات الأرباح من خلال التدفقات النقدية التشغيلية.

الضرائب على الدخل

٣٥ **يجب الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن ضرائب الدخل المدفوعة. ويجب تصنيفها كتدفقات من النشاطات التشغيلية، ما لم يتم تعريفها بشكل محدد على أنها نشاطات إستثمارية أو تمويلية.**

٣٦ تنشأ الضرائب على الدخل عن عمليات ينتج عنها تدفقات نقدية تصنف على أنها نشاطات تشغيلية أو إستثمارية أو تمويلية في بيان التدفقات النقدية. وبينما يمكن تحديد مصروف الضريبة وربطه بالنشاطات الإستثمارية أو النشاطات التمويلية، فإن التدفق النقدي المرتبط بالضريبة غالباً ما يكون من الصعب عملياً تحديده ويمكن أن ينشأ في فترة مختلفة عن فترة حدوث التدفقات النقدية للعملية الأساسية. وعليه فإن الضرائب المدفوعة عادة ما تصنف على أنها تدفقات من العمليات التشغيلية. ولكن عندما يكون من الممكن عملياً تحديد التدفق النقدي للضريبة وربطه مع عملية معينة إفراديه ينجم عنها تدفقات نقدية تصنف على أنها من نشاطات إستثمارية أو تمويلية فإن التدفق النقدي من الضرائب في هذه الحالة يصنف على أنه نشاط إستثماري أو تمويلي حسب ما هو مناسب. وعندما توزع التدفقات النقدية من الضرائب على أكثر من فئة واحده من النشاطات فإنه يجب الإفصاح عن المبلغ الكلي للضريبة المدفوعة.

الإستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة

٣٧ عندما تتم المحاسبة عن الإستثمارات في شركة زميلة أو تابعة على أساس إستخدام طريقة حقوق الملكية أو التكلفة يقوم المستثمر بإدراج التدفقات النقدية بينه وبين الشركة المستثمر بها فقط عند عرض بيان التدفق النقدي. على سبيل المثال، عن توزيعات الأرباح والساف.

٣٨ المشروع الذي يظهر حصته في منشأة سيطر عليها مشاركتاً "أنظر المعيار المحاسبي الدولي ٣١، *"الحصص في المشاريع المشتركة"*، والتي تستخدم طريقة التوحيد النسبي، تدخل ضمن قائمتها الموحدة للتدفقات النقدية حصتها النسبية في التدفقات النقدية للمنشأة المملوكة بالمشاركة. والمشروع الذي يصدر تقريراً عن مثل هذه المصلحة بإستخدام طريقة حقوق الملكية تدخل في بيانها للتدفق النقدي التدفقات النقدية بمقدار إستثمارها في المنشأة المملوكة بالمشاركة، وكذلك التوزيعات والمدفوعات أو المقبوضات الأخرى بينها وبين المنشأة المملوكة بالمشاركة.

التغيرات في حصص الشركات التابعة والمنشآت التجارية الأخرى

٣٩ **إن المجموع الإجمالي للتدفقات النقدية الناشئة من حصول أو فقدان السيطرة على الشركات التابعة وغيرها من منشآت الأعمال الأخرى يجب أن تعرض بشكل منفصل وتصنف على أنها نشاطات إستثمارية.**

٤٠ **يجب على المشروع الإفصاح، وبشكل إجمالي، بالنسبة لكل من عمليات الحصول أو فقدان السيطرة للشركات التابعة أو غيرها من وحدات الأعمال الأخرى خلال الفترة عن كل مما يلي:-**

(أ) إجمالي المبلغ المدفوع أو المقبوض؛

(ب) جزء من المبلغ الذي يتألف من النقد أو معادل النقد؛

(ج) مبلغ النقد أو النقد المعادل في الشركات التابعة أو مؤسسات الأعمال الأخرى التي تم السيطرة عليها أو فقدان السيطرة عليها؛ و

(د) مبلغ الأصول والإلتزامات عدا النقد أو النقد المعادل في الشركات التابعة أو مؤسسات الأعمال الأخرى التي تم السيطرة عليها أو فقدان السيطرة عليها، مع تلخيص كل فئة رئيسية على حدة.

٤١ إن العرض المنفصل لآثار التدفقات النقدية بالنسبة للحصول أو فقدان السيطرة على الشركات التابعة أو وحدات الأعمال الأخرى كبنود إفراديه بالإضافة للإفصاح المنفصل عن مبالغ الأصول والإلتزامات المشتراه أو المستبعده، يساعد في تمييز هذه التدفقات النقدية عن التدفقات النقدية الناجمه عن النشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية الأخرى. ولا يتم طرح آثار التدفقات النقدية الناتجة عن فقدان السيطرة من تلك الآثار الناتجة عن الحصول على السيطرة.

٤٢ يتم الإبلاغ عن المبلغ التراكمي للنقد المدفوع أو المقبوض كعوض نقدي مقابل الحصول على السيطرة الشركات التابعة أو مؤسسات الأعمال الأخرى أو فقدان السيطرة عليها في بيان صافي التدفقات النقدية للنقد والنقد المعادل الذي تم شراؤه أو التصرف به كجزء من هذه المعاملات أو الأحداث أو التغيرات في الظروف.

٤٢أ. يتم تصنيف التدفقات النقدية الناتجة عن التغيرات في حصص الملكية في الشركة التابعة التي لا تـؤدي إلى فقدان السيطرة على أنها تدفقات نقدية من نشاطات التمويل.

٤٢ب. يتم محاسبة التغيرات في حصص الملكية في الشركة التابعة التي لا تؤدي إلى فقدان الـسيطرة، مثـل الشراء أو البيع اللاحق لأدوات حقوق الملكية في الشركة التابعة من قبـل الـشركة الأم، علـى أنهـا معاملات حقوق ملكية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" (كما تـم تعديله في عام ٢٠٠٨). وعليه، تم تصنيف التدفقات النقدية الناتجة بنفس الطريقـة مثـل المعـاملات الأخرى مع المالكين المذكورة في الفقرة ١٧.

العمليات غير النقدية

٤٣ إن العمليات الإستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب إستخدام النقدية أو ما يعادلها يجب أن تستبعد من بيان التدفقات النقدية ويجب الإفصاح عن مثل هذه العمليات في مكان آخر في القوائم المالية وبطريقة توفر كل المعلومات المتعلقة بهذه النشاطات الإستثمارية والتمويلية.

٤٤ هناك العديد من النشاطات الإستثمارية والتمويلية لا يكون لها أثر مباشر على التدفقات النقدية الجارية بالرغم أنها تؤثر على رأس المال وهيكل الأصول في المشروع. إن إستبعاد العمليات غير النقدية من بيان التدفقات النقدية يتفق مع هدف بيان التدفقات النقدية حيث أن هذه البنود لا تتضمن تدفقات نقدية في الفترة الجارية. من أمثلة العمليات غير النقدية ما يلي:-

(أ) إمتلاك الأصول إما بواسطة الشراء وتحمل الإلتزامات المباشرة أو عن طريق عقود التأجير التمويلية؛

(ب) إمتلاك مشروع ما بواسطة إصدار أسهم مقابل ثمن الشراء؛ و

(ج) تحويل المديونية إلى حقوق ملكية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مكونات النقد والنقد المعادل

٤٥ **يجب على المنشأة الإفصاح عن مكونات النقدية وما يعادلها ويجب أن تعرض تسوية بين المبالغ في بيان التدفقات النقدية مع البنود المقابلة لها في في بيان المركز المالي.**

٤٦ في ضوء تعدد ممارسات إدارة النقدية والترتيبات المصرفية حول العالم، ومن أجل الإلتزام بالمعيار المحاسبي الدولي١ *"عرض البيانات المالية"*، يجب على المشروع الإفصاح عن السياسة التي يطبقها بالنسبة لتحديد مكونات النقدية وما يعادلها.

٤٧ يجب الإفصاح عن تأثير أي تغير في سياسة تحديد مكونات النقدية وما يعادلها، فمثلاً يتم الإفصاح عن التغير في تصنيف الأدوات المالية والتي إعتبرت في السابق على أنها جزء من محفظة الإستثمار في الأوراق المالية للمشروع، بموجب المعيار المحاسبي الدولي٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*.

إفصاحات أخرى

٤٨ **يجب على المشروع الإفصاح، مع تعليق من الإدارة، عن مبلغ الأرصدة النقدية الهامة وما يعادلها التي يحتفظ بها المشروع وغير المتوفرة للإستعمال من قبل المجموعة.**

٤٩ هناك ظروف متعددة تكون فيها أرصدة النقدية وما يعادلها التي يحتفظ بها المشروع غير متوفرة للإستعمال من قبل المجموعة. من أمثلة ذلك أرصدة النقدية وما يعادلها التي تحتفظ بها الشركة التابعة والتي تعمل في بلد أجنبي حيث توجد رقابه أو قيود قانونية مطبقة عندما تكون مثل هذه الأرصدة غير متوفره للإستعمال العام من قبل الشركة الأم أو الشركات التابعة الأخرى.

٥٠ يمكن أن تكون هناك معلومات إضافية ملائمة لمستخدمي القوائم المالية لتفهم المركز المالي وسيولة المشروع. إن الإفصاح عن هذه المعلومات بالإضافة إلى ملاحظات الإدارة، يعد أمراً مرغوباً به ويمكن أن يشمل:-

(أ) مبالغ التسهيلات الإئتمانية غير المسحوبة والتي يمكن أن تكون متوفرة لأغراض النشاطات التشغيلية المستقبلية أو لسداد إلتزامات رأسمالية مع بيان أية قيود على إستخدام هذه التسهيلات؛

(ب) المبالغ الإجمالية للتدفقات النقدية من كل من النشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية المتعلقة بحصة المشروع في المشاريع المشتركة والمفصح عنها بإستخدام طريقة التجميع الجزئي؛

(ج) المبالغ الإجمالية للتدفقات النقدية التي تمثل زيادات في الطاقة الإنتاجية مفصولة عن تلك التدفقات النقدية المطلوبة للمحافظة على الطاقة الإنتاجية؛ و

(د) مبالغ التدفقات النقدية الناجمة عن النشاطات التشغيلية والإستثمارية، والتمويلية لكل من القطاعات التقريرية (أنظر المعيار المحاسبي الدولي ٨ *"القطاعات التشغيلية"*).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٥١ يعتبر الإفصاح المنفصل للتدفقات النقدية التي تمثل زيادة في الطاقة التشغيلية والتدفقات النقدية المطلوبة للمحافظة على الطاقة الإنتاجية مفيدة في مساعدة مستخدمي البيانات المالية لتقرير ما إذا كان المشروع يقوم بالإستثمار بشكل ملائم بالنسبة للمحافظة على الطاقة التشغيلية. فالمشروع الذي لا يقوم بالإستثمار بشكل ملائم للمحافظة على الطاقة التشغيلية يمكن أن يعرض ربحيته المستقبلية للخطر من أجل السيولة الجارية وتوزيعات الأرباح لمالكي المنشأة.

٥٢ إن الإفصـاح عن التدفقات النقدية مـن القطاعات يساعد مستخدمي القوائم المالية في الحصول على فهم أفضل للعلاقة بين التدفقات النقدية للمشروع ككل وتلك المتعلقة بأجزائها ومدى توافر وتنوع التدفقات النقدية من القطاعات.

تاريخ التطبيق

٥٣ يطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٤ أو ما بعد ذلك التاريخ.

٥٤ عدل معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) الفقرات ٣٩-٤٢ وأضاف الفقرات ٤٢أ و٤٢ب. ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات بأثر رجعي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق أ
بيان التدفقات النقدي لمشروع غير المنشأة المالية

إن هذا الملحق توضيحي فقط ولا يشكل جزءاً من هذا المعيار.

١ تظهر الأمثلة مبالغ الفترة الحالية فقط. إن المبالغ المقابلة عن الفترة السابقة مطلوب تقديمها طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"*.

٢ تم إعطاء معلومات من بيان الدخل الشامل وبيان المركز المالي لتوضيح كيفية إشتقاق بيان التدفقات النقدية وبالطريقتين "المباشرة" "وغير المباشرة" لم يقدم أياً من بيان الدخل الشامل أو بيان المركز المالي وفقاً لمتطلبات الإفصاح والعرض في معايير المحاسبة الدولية.

٣ إن المعلومات الإضافية التالية هي أيضاً ملائمة لأعداد بيان التدفقات النقدية:-

- لقد تم إمتلاك جميع أسهم الشركة التابعة بمبلغ ٥٩٠. وكانت القيم السوقية العادلة للأصول و الإلتزامات المشتراة على النحو التالي:-

المخزون السلعي	١٠٠
الذمم المدينة	١٠٠
النقدية	٤٠
الممتلكات والمصانع والمعدات	٦٥٠
الذمم الدائنة التجارية	١٠٠
ديون طويلة الأجل	٢٠٠

- لقد تم الحصول على مبلغ ٢٥٠ من إصدار أسهم رأس المال العادية ومبلغ ٢٥٠ أخرى تم الحصول عليها من اقتراض طويل الأجل.
- كان مبلغ مصروف الفائدة ٤٠٠ دفع منها ١٧٠ خلال الفترة. كما دفع مبلغ ١٠٠خلال الفترة كمصروف فائدة يخص فترة سابقة.
- بلغت أرباح الأسهم المدفوعة مبلغ ١,٢٠٠.
- كان إلتزام الضريبة في بداية الفترة ونهايتها ١,٠٠٠ و٤٠٠ على التوالي. خلال الفترة أدرجت ضرائب إضافية قدرها ٢٠٠. وبلغت الضرائب المستقطعة عن الأرباح المقبوضة ١٠٠.
- إمتلكت المجموعة خلال الفترة المحاسبية ممتلكات ومصانع ومعدات بتكلفة إجمالية مقدارها ١,٢٥٠ منها مبلغ ٩٠٠ أشتريت بواسطة عقود تأجير تمويلية. كما تم دفع مبلغ ٣٥٠ نقداً لشراء ممتلكات ومصانع ومعدات.
- تم بيع معدات مصنع تكلفتها الأصلية ٨٠ ومجمع إستهلاكها ٦٠ مقابل مبلغ قدره ٢٠.
- تضمن رصيد حساب الذمم المدينة في نهاية سنة ٢٠×٢ على فائدة مستحقة القبض قدرها ١٠٠.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بيان الدخل الشامل الموحد للفترة المنتهية في ٢٠×٢[أ]

المبيعات	٣٠,٦٥٠
تكلفة المبيعات	(٢٦,٠٠٠)
مجمل الربح	٤,٦٥٠
الإستهلاك	(٤٥٠)
المصاريف البيعية والإدارية	(٩١٠)
مصروف الفائدة	(٤٠٠)
دخل الإستثمار	٥٠٠
خسارة صرف عملات أجنبية	(٤٠)
الربح قبل الضريبة	٣,٣٥٠
ضريبة الدخل	(٣٠٠)
الربح	٣,٠٥٠

لا تعترف الشركة بأي جزء من مكونات الدخل الشامل في الفترة التي تنتهي في ٢٠× ٢

بيان المركز المالي الموحدة كما في نهاية ٢٠×٢

		٢×٢٠	١×٢٠
الأصول			
النقدية وما يعادلها		٢٣٠	١٦٠
الذمم المدينة		١,٩٠٠	١,٢٠٠
المخزون		١,٠٠٠	١,٩٥٠
محفظة إستثمارية		٢,٥٠٠	٢,٥٠٠
الممتلكات والمصانع والمعدات بالتكلفة	٣,٧٣٠		١,٩١٠
الإستهلاك المتراكم	(١,٤٥٠)		(١,٠٦٠)
الممتلكات والمصانع والمعدات - الصافي		٢,٢٨٠	٨٥٠
مجموع الأصول		٧,٩١٠	٦,٦٦٠
الإلتزامات			
الذمم الدائنة		٢٥٠	١,٨٩٠
فائدة مستحقة الدفع		٢٣٠	١٠٠
ضرائب دخل مستحقة الدفع		٤٠٠	١,٠٠٠
ديون طويلة الأجل		٢,٣٠٠	١,٠٤٠
مجموع الإلتزامات		٣,١٨٠	٤,٠٣٠
حقوق المساهمين			
رأس المال		١,٥٠٠	١,٢٥٠
أرباح مدورة		٢,٢٣٠	١,٣٨٠
مجموع حقوق المساهمين		٤,٧٣٠	٢,٦٣٠
مجموع الإلتزامات وحقوق المساهمين		٧,٩١٠	٦,٦٦٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بيان التدفق النقدي "بالطريقة المباشرة" (فقرة ١٨(أ))

	٢×٢٠
التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية	
متحصلات نقدية من العملاء	٣٠,١٥٠
مدفوعات نقدية للموردين والموظفين	(٢٧,٦٠٠)
النقدية الناتجة من العمليات	٢,٥٥٠
فائدة مدفوعة	(٢٧٠)
ضريبة دخل مدفوعة	(٩٠٠)
صافي النقدية من النشاطات التشغيلية	١,٣٨٠
التدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية	
إمتلاك الشركة التابعة (×)، بعد طرح النقدية المشتراة (إيضاح أ)	(٥٥٠)
شراء ممتلكات ومصانع ومعدات (إيضاح ب)	(٣٥٠)
متحصلات من بيع معدات	٢٠
فائدة مقبوضة	٢٠٠
أرباح أسهم مقبوضة	٢٠٠
صافي النقدية المستخدمة في النشاطات الإستثمارية	(٤٨٠)
التدفقات النقدية من النشاطات التمويلية	
متحصلات من إصدار أسهم رأس المال	٢٥٠
متحصلات من الإقتراض طويل الأجل	٢٥٠
مدفوعات إلتزامات عقد إيجار تمويلي	(٩٠)
أرباح أسهم مدفوعة [أ]	(١,٢٠٠)
صافي النقدية المستخدمة في النشاطات التمويلية	(٧٩٠)
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها	١١٠
النقدية وما يعادلها في بداية الفترة (إيضاح ج)	١٢٠
النقدية وما يعادلها في نهاية الفترة (إيضاح ج)	٢٣٠

(أ) يمكن إظهارها كتدفق نقدي تشغيلي.

قائمة التدفق النقدي "بالطريقة غير المباشرة" (فقرة ١٨(ب))

		٢×٢٠
التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية		
صافي الربح قبل الضرائب	٣,٣٥٠	
تعديلات عن:		
الإستهلاك	٤٥٠	
خسارة صرف عملات أجنبية	٤٠	
دخل الإستثمارات	(٥٠٠)	
مصروف الفائدة	٤٠٠	
	٣,٧٤٠	
الزيادة في الذمم المدينة التجارية والأخرى	(٥٠٠)	
النقص في المخزون	١,٠٥٠	
النقص في الدائنون التجاريون	(١,٧٤٠)	
النقدية الناتجة من العمليات	٢,٥٥٠	
الفائدة المدفوعة	(٢٧٠)	
ضريبة الدخل المدفوعة	(٩٠٠)	
صافي النقدية من النشاطات التشغيلية		١,٣٨٠
التدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية		
إمتلاك الشركة التابعة (×) بعد طرح النقدية المشتراة (إيضاح أ)	(٥٥٠)	
شراء ممتلكات ومصانع ومعدات (إيضاح ب)	(٣٥٠)	
متحصلات من بيع معدات	٢٠	
الفائدة المقبوضة	٢٠٠	
أرباح الأسهم المقبوضة	٢٠٠	
صافي النقدية المستخدمة في النشاطات الإستثمارية		(٤٨٠)
التدفقات النقدية من النشاطات التمويليه		
المتحصلات من إصدار أسهم رأس المال	٢٥٠	
المتحصلات من الإقتراض طويل الأجل	٢٥٠	
مدفوعات إلتزامات عقد إيجار تمويلي	(٩٠)	
أرباح الأسهم المدفوعة (أ)	(١,٢٠٠)	
صافي النقدية المستخدمة في النشاطات التمويلية		(٧٩٠)
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها		١١٠
النقدية وما يعادلها في أول الفترة (إيضاح ج)		١٢٠
النقدية وما يعادلها في آخر الفترة (إيضاح ج)		٢٣٠

(أ) يمكن إظهارها كتدفق نقدي تشغيلي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إيضاحات حول بيان التدفقات النقدية (الطريقتين "المباشرة" و"غير المباشرة")

أ. الحصول على السيطرة على الشركة التابعة

حصلت المجموعة الشركة (×) خلال الفترة على السيطرة. وكانت القيم العادلة للأصول والإلتزامات المشتراه كما يلي:-

نقدية	٤٠
مخزون	١٠٠
ذمم مدينة	١٠٠
ممتلكات ومصانع ومعدات	٦٥٠
دائنون تجاريون	(١٠٠)
دين طويل الأجل	(٢٠٠)
إجمالي سعر الشراء المدفوعة نقداً	٥٩٠
يطرح النقدية الممتلكة في شركة (×)	(٤٠)
التدفق النقدي المستخدم في الحصول على التابعة بعد طرح النقدية المشتراة	٥٥٠

ب. ممتلكات ومصانع ومعدات

إشترت المجموعة أثناء الفترة ممتلكات ومصانع ومعدات بكلفة إجمالية قدرها ١٢٥٠ منها ٩٠٠ تم تملكها بواسطة عقد إيجار تمويلي. وقد تم دفع مبلغ ٣٥٠ نقداً لشراء الممتلكات والمصانع والمعدات.

ج. النقدية وما يعادلها

تتكون النقدية وما يعادلها من النقدية في الصندوق والأرصدة لدى البنوك، والإستثمارات في أدوات السوق النقدية. وتتألف النقدية وما يعادلها الظاهرة في بيان التدفق النقدي من مبالغ في بيان المركز المالي التالية:

	١×٢٠	**٢×٢٠**
النقدية في الصندوق وأرصدة في البنوك	٢٥	٤٠
إستثمارات قصير الأجل	١٣٥	١٩٠
النقدية وما يعادلها كما تم التقرير عنها سابقاً	١٦٠	٢٣٠
أثر التغيرات في أسعار الصرف	(٤٠)	-
النقدية وما يعادلها كما تم إعادة عرضها	١٢٠	٢٣٠

تحتوي النقدية وما يعادلها في نهاية الفترة على ودائع لدى البنوك مقدارها ١٠٠ محتفظ بها لدى الشركة التابعة وهي غير قابلة للتحويل بحرية للشركة القابضة بسبب قيود على تحويل العملات.

للمجموعة تسهيلات ائتمانية غير مسحوبة قدرها ٢,٠٠٠ يمكن إستخدام ٧٠٠ منها فقط للتوسع في المستقبل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

د. معلومات عن القطاعات

	قطاع أ	قطاع ب	المجموع
التدفقات النقدية من :-			
النشاطات التشغيلية	١,٥٢٠	(١٤٠)	١,٣٨٠
النشاطات الإستثمارية	(٦٤٠)	١٦٠	(٤٨٠)
النشاطات التمويلية	(٥٧٠)	(٢٢٠)	(٧٩٠)
	٣١٠	(٢٠٠)	١١٠

طريقة عرض بديلة ("الطريقة غير المباشرة")

كأسلوب بديل في قائمة التدفق النقدي بالطريقة غير المباشرة، فإنه يجري أحياناً عرض الربح التشغيلي قبل التغيرات في رأس المال العامل كما يلي:-

إيرادات بعد إستبعاد دخل الإستثمارات	٣٠,٦٥٠
يطرح: المصاريف التشغيلية بعد إستبعاد الإستهلاك	(٢٦,٩١٠)
الربح التشغيلي قبل التغيرات في رأس المال العامل	٣,٧٤٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق ب
بيان التدفقات النقدي لمنشأة مالية

إن هذا الملحق توضيحي فقط ولا يشكل جزءاً من هذا المعيار.

١ يظهر المثال مبالغ الفترة الحالية فقط، بينما تتطلب المعايير المحاسبية الدولية إظهار المبالغ المقابلة للفترة السابقة وذلك طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"*.

٢ قدم المثال بإستخدام "الطريقة المباشرة".

٢×٢٠

التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية	
مقبوضات الفوائد والعمولات	٢٨,٤٤٧
مدفوعات الفوائد	(٢٣,٤٦٣)
إسترداد قروض كانت قد شطبت سابقاً	٢٣٧
مدفوعات نقدية للموظفين والموردين	(٩٩٧)
الربح التشغيلي قبل التغيرات في الأصول التشغيلية	٤,٢٢٤
(الزيادة) النقص في الأصول التشغيلية:-	
الأموال قصيرة الأجل	(٦٥٠)
الودائع المحتفظ بها لأغراض قانونية أو رقابية	٢٣٤
الأموال المقدمة كسلف للعملاء	(٢٨٨)
صافي الزيادة في الذمم المدينة لبطاقات الإئتمان	(٣٦٠)
أوراق مالية أخرى متداولة قصير الأجل	(١٢٠)
الزيادة (النقص) في الإلتزامات التشغيلية:	
ودائع العملاء	٦٠٠
شهادات إيداع قابلة للتداول	(٢٠٠)
صافي النقدية من النشاطات التشغيلية قبل ضريبة الدخل	٣,٤٤٠
ضريبة دخل مدفوعة	(١٠٠)
صافي النقدية من النشاطات التشغيلية	٣,٣٤٠
التدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية	
بيع الشركة التابعة (y)	٥٠
أرباح أسهم مقبوضة	٢٠٠
فائدة مقبوضة	٣٠٠
المتحصلات من بيع أوراق مالية غير متداوله	١,٢٠٠
شراء أوراق مالية غير خاضعة متداوله	(٦٠٠)
شراء ممتلكات ومصانع ومعدات	(٥٠٠)
صافي النقدية من النشاطات الإستثمارية	٦٥٠

يتبع...

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

التدفقات النقدية من النشاطات التمويلية

إصدار قروض	١,٠٠٠
إصدار أسهم ممتازة بضمان شركة تابعة	٨٠٠
إعادة تسديد قروض طويلة الأجل	(٢٠٠)
صافي النقص في القروض الأخرى	(١,٠٠٠)
أرباح أسهم مدفوعة	(٤٠٠)
صافي النقدية من النشاطات التمويلية	٢٠٠
آثار التغيرات في أسعار الصرف على النقدية وما يعادلها	٦٠٠
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها	٤,٧٩٠
النقدية وما يعادلها في بداية الفترة	٤,٠٥٠
النقدية وما يعادلها في نهاية الفترة	٨,٨٤٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٨

السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة حتى ١٧ يناير عام ٢٠٠٨.

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٨ *لصافي الربح أو الخسارة عن الفترة والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية* في شهر ديسمبر ١٩٩٣. وقد حل مكان معيار المحاسبة الدولي ٨ "*بنود الفترة غير العادية والسابقة والتغيرات في السياسات المحاسبية*" (الصادرة في مارس ١٩٧٨).

وضعت لجنة التفسيرات الدائمة تفسيرين إثنين يتعلقان بمعيار المحاسبة الدولي ٨:-

- التفسير ٢ "*التماثل – رسملة تكاليف الإقتراض*" (الصادر في ديسمبر ١٩٩٧)
- التفسير ١٨ "*التماثل – الطرق البديلة*" (الصادر في يناير ٢٠٠٠)

ألغى معيار المحاسبة الدولي ٣٥ الخاص *بالعمليات المتوقفة* (الصادر في يونيو ١٩٩٨ وألغاه المعيار الدولي الخامس لإعداد التقارير المالية) فقرات معيار المحاسبة الدولي ٨ (١٩٩٣) الذي تناول *العمليات المتوقفة*.

في نيسان عام ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية أن جميع المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة استمرت في كونها قابلة للتطبيق ما لم وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

في ديسمبر ٢٠٠٣، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٨ المعدل بعنوان جديد – "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*". كما أن المعيار المعدل حل محل لجنة التفسيرات الدائمة -٢ ولجنة التفسيرات الدائمة -١٨.

جرى تعديل معيار المحاسبة الدولي ٨ والمستندات المرافقة له بواسطة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "*تكاليف الإقتراض*" (كما تم تعديله في مارس ٢٠٠٧)
- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما تم تعديله في سبتمبر ٢٠٠٧)

تشير التفسيرات التالية إلى معيار المحاسبة الدولي ٨:-

- التفسير ٧ "*إدخال لعملة اليورو*" (الصادر في مايو ١٩٩٨، والتعديلات اللاحقة)
- التفسير ١٠ "*المساعدات الحكومية – عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية*" (الصادر في يوليو ١٩٩٨، والتعديلات اللاحقة)
- التفسير ١٢ "*توحيد البيانات المالية – للمنشآت ذات الغرض الخاص*" (الصادر في ديسمبر ١٩٩٨، والتعديلات اللاحقة)
- التفسير ١٣ "*الوحدات تحت السيطرة المشتركة – المساهمات غير النقدية للمشاركين في مشروع مشترك*" (الصادر في ديسمبر ١٩٩٨، والتعديلات اللاحقة)
- التفسير ١٥ "*عقود الإيجار التشغيلية – الحوافز*" (الصادر في ديسمبر ١٩٩٨، والتعديلات اللاحقة)
- التفسير ٢١ "*ضرائب الدخل – إسترداد الأصول المعاد تقييمها وغير القابلة للإستهلاك*" (الصادر في يوليو ٢٠٠٠، والتعديلات اللاحقة)
- التفسير ٢٥ "*ضرائب الدخل – التغيير في الوضع الضريبي للمشروع أو لمساهميه*" (الصادر في يوليو ٢٠٠٠، والتعديلات اللاحقة)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

- التفسير ٢٧ *"تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود التأجير"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠١، والتعديلات اللاحقة)
- التفسير ٣١ *"الإيراد- المقايضة التي تنطوي على خدمات إعلانية"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠١، والتعديلات اللاحقة)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية١ *"التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة"* (الصادر في مايو ٢٠٠٤، والتعديلات اللاحقة)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٤ *" تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٤، والتعديلات اللاحقة)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٥ *"الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٤)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٦ *"الإلتزامات الناجمة من المشاركة في سوق محدد – مخلفات المعدات الكهربائية والإلكترونية"* (الصادر في سبتمبر ٢٠٠٥)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٨ *"نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢"* (الصادر في يناير ٢٠٠٦)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١١ *"المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢- معاملات المجموعة وأسهم الخزينة"* (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٦)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢ *" ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات"* (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٦، والتعديلات اللاحقة)
- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية ١٣ *"برامج ولاء العملاء"* (صدر في يونيو ٢٠٠٧).
- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية ١٤ *"معيار المحاسبة الدولي ١٩- حدود الأصل ذو المنافع المحددة والمتطلبات الدنيا للتمويل وتفاعلها"* (صدر في يوليو ٢٠٠٧ وتم تعديله لاحقاً).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

المقدمة *الفقرات*

مقدمة١- ١٨

معيار المحاسبة الدولي ٨

السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

الهدف ١-٢
النطاق **٣-٤**
التعريفات **٥-٦**
السياسات المحاسبية **٧-٣١**
إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية **٧-١٢**
التماثل في السياسات المحاسبية **١٣**
التغيرات في السياسات المحاسبية **١٤-٣١**
تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية ١٩-٢٧
التطبيق بأثر رجعي ٢٢
القيود على التطبيق بأثر رجعي ٢٣-٢٧
الإفصاح ٢٨-٣١
التغيرات في التقديرات المحاسبية **٣٢-٤٠**
الإفصاح **٣٩-٤٠**
الأخطاء **٤١-٤٩**
قيود إعادة البيان بأثر رجعي **٤٣-٤٨**
الإفصاح عن أخطاء الفترة السابقة **٤٩**
عدم جدوى التطبيق وإعادة البيان بأثر رجعي **٥٠-٥٣**
تاريخ النفاذ **٥٤**
سحب البيانات الأخرى **٥٥-٦٥**
الملحق
التعديلات على البيانات الأخرى
مصادقة المجلس على المعيار الدولي ٨
أساس الإستنتاجات
إرشادات التنفيذ

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" مبين في الفقرة ١-٥٦ والملحق. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٨ في سياق الهدف منه وأساس الإستنتاجات "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و "*إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" محل معيار المحاسبة الدولي ٨ "*صافي الربح أو الخسارة خلال الفترة، الأخطاء الجوهرية والتغيرات في السياسات المحاسبية*" (تم تعديله في ١٩٩٣) ويجب أن يتم تطبيقها لفترات سنوية إبتداءً من أو بعد ١ يناير ٢٠٠٥. نشجع التطبيق المبكر. كما يحل المعيار محل التفسيرات التالية:-

- التفسير ٢ "*التماثل – رسملة تكاليف الإقتراض*"
- التفسير ١٨ "*التماثل – الطرق البديلة*"

أسباب تعديل معيار المحاسبة الدولي ٨

مقدمة ٢ أنشأ مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي المعدل ٨ كجزء من مشروعه في ايجاد تحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد جرى تعهد المشروع في ضوء الإستفسارات والإنتقادات التي اثيرت فيما يتعلق بالمعايير من قبل منظمي الاوراق المالية، المحاسبين المهنيين وأطراف عديدة مهتمة أخرى. وكانت أهداف المشروع إزالة البدائل، والفائض والنزاعات داخل المعايير، والتعامل مع قضايا المقاربة وإجراء تحسينات أخرى.

مقدمة ٣ بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي ٨، كانت الأهداف الرئيسية للمجلس هي:-

(أ) إزالة البديل المسموح به لصالح التطبيق بأثر رجعي للتغيرات غير الإلزامية في السياسات المحاسبية وإعادة البيان بأثر رجعي لتصحيح أخطاء الفترة السابقة؛

(ب) إزالة مفهوم الخطأ الجوهري؛

(ج) توضيح التسلسل الهرمي للإرشاد الذي تتبناه الإدارة، والذي تنظر الإدارة إلى قابلية تطبيقه عند اختيار السياسات المحاسبية في غياب المعايير والتفسيرات التي تنطبق على وجه التحديد؛

(د) تحديد الحذوفات الهامة أو البيانات غير الصحيحة، ووصف طريقة تطبيق فكرة الأهمية تطبيق السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء؛ و

(هـ) إدراج إجماع حول لجنة التفسيرات الدائمة -٢ ولجنة التفسيرات الدائمة -١٨.

مقدمة ٤ لم يعد المجلس النظر في المتطلبات الأخرى لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

التغيرات عن المتطلبات السابقة

مقدمة ٥ نصف أدناه التغيرات الرئيسية عن النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٨:-

إختيار السياسات المحاسبية

مقدمة ٦ تم نقل متطلبات اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المعيار المحاسبي الـدولي ١ "*عـرض البيانات المالية*" (كما صدر في ١٩٩٧) إلى المعيار. يُحَدث معيار التسلـسل الهرمـي الـسابق الإرشاد الذي ترجع إليه الإدارة والتي تنظر إلى قابلية تطبيقه عند اختيار السياسات المحاسبية في غياب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تنطبق على وجه التحديد.

الأهمية

مقدمة ٧ يحدد المعيار الأخطاء المادية أو البيانات غير الصحيحة ويشترط:-

(أ) لا حاجة إلى تطبيق السياسات المحاسبية في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عنـدما يكون أثر تطبيقها غير ذي أهمية. هذا يستكمل البيان في المعيار المحاسبي الدولي ١ الذي إفصاحاته المتطلبة من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لا حاجة إلى تطبيقها إذا كانت المعلومات غير ذات أهمية.

(ب) إن البيانات المالية لا تطابق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا لم تكن تحتوي على أخطاء هامة.

(ج) يجب تصحيح أخطاء الفترة السابقة المادية بأثر رجعي في أول مجموعة مـن البيانـات المالية المصرح لها بالصدور بعد اكتشافها.

التغيرات غير الإلزامية في السياسات المحاسبية وتصحيحات أخطاء الفتـرة السابقة

مقدمة ٨ يتطلب المعيار التطبيق وإعادة البيان بأثر رجعي للتغيرات الطوعية في السياسات المحاسـبية أن يتخلص من البديل المسموح به في النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٨:-

(أ) لشمل الربح والخسارة في الفترة الحالية على التعديل الناتج عن تغيير سياسة محاسـبية أو مقدار التصحيح لأخطاء الفترة السابقة؛ و

(ب) تقديم معلومات مقارنة غير متغيرة من البيانات المالية للفترات السابقة.

مقدمة ٩ نتيجة إزالة البديل المسموح به، تقدم معلومات المقارنة للفترات السابقة كما لو تم تطبيق السياسات المحاسبية الجديدة على الدوام وكما لو ان الأخطاء عن الفترة السابقة لم تحدث ابدا.

عدم قابلية التطبيق

مقدمة ١٠ يبقي المعيار على معيار "عدم قابلية التطبيق" للإعفاء من تغيير معلومات المقارنة عند تطبيـق التغيرات في السياسات المحاسبية بأثر رجعي وعند تصحيح أخطاء الفترة السابقة. يحتوي المعيار الآن على تعريف " الغير عملي" والتوجيه على تفسيرها.

مقدمة ١١ كما يذكر المعيار أيضاً أنه عندما لا يكون من الممكن تحديد الأثر التراكمي، عند بدايـة الفتـرة الحالية لما يلي:-

(أ) تطبيق سياسة محاسبية جديدة على الفترات السابقة كلها؛ أو

(ب) خطأ في جميع الفترات السابقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

فإن المنشأة تغير معلومات المقارنة كما لو أن السياسة المحاسبية الجديدة كانت مطبقة أو ان الخطأ قد جرى تصحيحه، بأثر رجعي من أول تاريخ عملي.

الأخطاء الجوهرية

مقدمة ١٢ يتخاص المعيار من فكرة الخطأ الجوهري وبالتالي يكون التمييز بين الأخطاء الجوهرية والأخطاء المادية الأخرى. يحدد المعيار أخطاء الفترة السابقة.

الإفصاحات

مقدمة ١٣ يتطلب المعيار أكثر من كونه يشجع على الإفصاح عن تغيير وشيك في السياسة المحاسبية عندما يكون على منشأة ما تنفيذ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة التي صدرت لكنها لم تدخل حيز التنفيذ بعد. بالإضافة، أنه يتطلب الإفصاح عن المعلومات المعروفة أو القابلة للتقدير بشكل منطقي والمتعلقة بتقييم الأثر المحتمل الذي سيكون لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة على البيانات المالية للمنشأة في فترة التطبيق الأولية.

مقدمة ١٤ يتطلب المعيار إفصاحا أكثر تفصيلا عن مقدار التعديلات الناتجة عن تغيير السياسات المحاسبية أو تصحيح أخطاء الفترة السابقة. أنه يتطلب تلك الإفصاحات لان تتم لكل بند من بنود البيان المالي المتضرر، ان كان المعيار المحاسبي الدولي ٣٣ دخل السهم ينطبق على المنشأة، لدخل كل سهم أساسي ومخفف.

تغييرات أخرى

مقدمة ١٥ تم نقل متطلبات العرض للربح أوالخسارة عن الفترة إلى معيار المحاسبة الدولي ١.

مقدمة ١٦ يدرج المعيار إجماعاً في لجنة التفسيرات الدائمة ١٨ بالتحديد:-

(أ) تختار المنشأة وتطبق سياساتها المحاسبية باستمرار على صفقات ومعاملات مماثلة، أحداث أخرى وظروف، ما لم يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على وجه التحديد أو يسمح بتصنيف بنود تناسبه سياسات مختلفة؛ و

(ب) إذا تطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أو يسمح بمثل تلك التصنيفات، يتم اختيار السياسة المحاسبية المناسبة وتطبيقها بثبات على كل تصنيف.

اشتمل الإجماع في لجنة التفسيرات الدائمة -١٨ على إجماع التفسيرات الدائمة -٢ ويتطلب أنه عندما تختار المنشأة سياسة ما لإستثمار تكاليف الإقتراض، ينبغي عليها ان تطبق هذه السياسة على كافة الأصول المؤهلة.

مقدمة ١٧ يشمل المعيار تعريف التغيير في التقدير المحاسبي.

مقدمة ١٨ يشمل المعيار إستثناءات من شمل آثار التغييرات في التقديرات المحاسبية المتوقعة في الربح أو الخسارة. ينص المعيار على أن التغيير في التقدير المحاسبي يؤدي إلى تغيرات في الأصول أو الإلتزامات، أو يتصل ببند الأسهم، يتم الإعتراف به من خلال تعديل القيمة المسجلة للأصول ذات الصلة، الإلتزامات، أو السهم في فترة التغيير.

معيار المحاسبه الدولي ٨
السياسات المحاسبية،
التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

الهدف

١ إن هدف العيار هذا هو وصف المعايير لإختيار وتغيير السياسات المحاسبية، مع المعاملة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية وتـصحيحات الأخطاء. يهدف المعيار إلى تعزيز مدى ملاءمة وموثوقية البيانات المالية للمنشأة، وامكانية مقارنتها بتلك البيانات المالية على مر الزمن ومع البيانات المالية للمنشات الأخرى.

٢ شروط الإفصاح عن السياسات المحاسبية، بإستثناء تلك الخاصة بالتغيرات في السياسات المحاسبية منصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*".

النطاق

٣ يجب ان يطبق المعيار عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، واجراء تغيرات في الـسياسات والمحاسبية، تغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء التي حصلت في الفترة السابقة.

٤ احتسبت المؤثرات الضريبية لتصحيح الأخطاء عن الفترة السابقة والتعديلات بأثر رجعي من أجـل تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية وتم الإفصاح عنها وفقاً لمعيـار المحاسـبة الـدولي ١٢ "*ضريبة الدخل*".

التعريفات

٥ تستعمل المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:-

إن *السياسات المحاسبية* هي مبادئ محددة وأساس واتفاقيات وقواعد وممارسات تطبقها المنشأة عند إعداد وتقديم البيانات المالية.

إن *التغيير في التقدير المحاسبي* هو تعديل المبلغ المسجل لاصل ما أو التزام ما، أو مقدار الإستهلاك الدوري لأصل ما، الذي ينتج عن تقييم الوضع الحاضر لـ، والمنافع والإلتزامات المستقبلية المتوقعة المرتبطة بأصول وإلتزامات مالية. تنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية عن معلومات جديدة أو تطورات جديدة وعليه فهي ليست تصحيحات لأخطاء.

***المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* هي معايير وتفسيرات اعتمدها مجلس معـايير المحاسـبة الدولية. وتشتمل على:-**

(أ) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) معايير المحاسبة الدولية؛ و

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) تفسيرات وضعتها لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو لجنة التفسيرات الدائمة السابقة.

تعتبر *البيانات الخاطئة* أو الحذوفات للبنود هامة إن كانت قادرة وحدها أو مع غيرها على التأثير على القرارات الإقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس البيانات المالية. تعتمد الأهمية على حجم وطبيعة البيان الخاطئ أو الحذف الذي تم إطلاق الحكم عليه وفقاً للظروف المحيطة. ان حجم وطبيعة البند أو كلاهما قد تكون عامل تحديد.

إن *أخطاء الفترة السابقة* هي حذوفات من، وبيانات خاطئة في البيانات المالية للشركة عن فترة أو فترات سابقة ناشئة عن الاخفاق في إستعمال، أو سوء إستعمال المعلومات الموثوقة التي:-

(أ) كانت متوفرة عندما كانت البيانات المالية لتلك الفترات مصرح لها بالصدور؛ و

(ب) كان يتوقع الحصول عليها واخذها بعين الإعتبار في إعداد عرض البيانات المالية.

تشمل تلك الأخطاء مؤثرات الأخطاء الرياضية، أخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، اعمال الإشراف أو تفسير خاطئ للحقائق أو التزوير.

يطبق *التطبيق بأثر رجعي على* سياسة محاسبية جديدة تتضمن المعاملات أو الأحداث الأخرى أو الظروف كما لو أن تلك السياسة كانت تطبق على الدوام.

تعني *إعادة البيان بأثر رجعي* تصحيح الإعتراف والقياس والإفصاح عن مبالغ عناصر البيانات المالية كما لو ان أخطاء الفترة السابقة لم تحدث ابدا.

غير قابل للتطبيق – يكون إيفاء شرط ما غير قابل للتطبيق عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بذل الجهود لعمل ذلك. بالنسبة لفترة معينة سابقة، ليس من العملي تطبيق تغيير ما في سياسة محاسبية بأثر رجعي أو عمل إعادة بيان بأثر رجعي لتصحيح خطا ما إذا:-

(أ) كانت مؤثرات التطبيق بأثر رجعي لإعادة بيان رجعي غير قابلة للتحديد؛

(ب) التطبيق بأثر رجعي أو إعادة بيان رجعي يتطلب إفتراضات حول نية الادارة كان موجوداً في تلك الفترة؛

(ج) إن التطبيق بأثر رجعي أو إعادة البيان الرجعي يتطلب تقديرات هامة للمبالغ ومن المستحيل تمييز بشكل موضوعي معلومات عن تلك التقديرات التي:-

(١) تقدم دليلاً للظروف التي وجدت في تاريخ / تواريخ الإعتراف بتلك المبالغ وقياسها أو الإفصاح عنها؛ و

(٢) كان ينبغي توفراها عندما كانت البيانات المالية لتلك الفترة مصرح لها بالصدور من معلومات أخرى.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التطبيق بأثر رجعي لتغيير ما في السياسة المحاسبية والإعتراف بأثر التغيير في التقدير المحاسبي، بالترتيب هي:-

(أ) تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات، أحداث أخرى وظروف تحدث بعد ذلك التاريخ الذي تغيرت فيه السياسة؛ و

(ب) الإعتراف بأثر التغيير في التقدير المحاسبي في الفترة الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغيير.

٦ تقييم ما إذا كان الخطأ أو البيان الخاطئ يؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين وبالتالي ما إذا كان مهما، يتطلب النظر في مزايا هؤلاء المستخدمين. ينص *إطار إعداد وتقديم البيانات المالية* في الفقرة ٢٥ على أنه " يفترض من المستخدمين أن يكون لديهم معرفة معقولة بالأعمال والأنشطة الإقتصادية والمحاسبية وأن تكون لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بالجهد المعقول". وبناءً عليه، يحتاج التقييم لان يأخذ في الحسبان كيف يتوقع من المستخدمين بمثل هذه الصفات ان يتأثروا في اتخاذ قرارات إقتصادية.

السياسات المحاسبية

إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

٧ عندما ينطبق أحد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على وجه التحديد على المعاملة أو الأحداث أو الظروف الأخرى، فإنه يتم تحديد السياسة المحاسبية أو السياسات المطبقة على تلك البنود عن طريق تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والنظر في أي من إرشادات التنفيذ ذات الصلة والصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٨ إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي توصل إليها مجلس معايير المحاسبة الدولية ينتج عنها بيانات مالية تشمل معلومات ملاءمة وموثوقة عن المعاملات وعن الأحداث والظروف الأخرى التي تنطبق عليها. تلك السياسات ليست بحاجة إلى التطبيق عندما يكون أثر تطبيقها ليس ذا أهمية. إلا أنه، ليس من المناسب أن يتم جعل أو ترك الحياد غير ذو أهمية دون تصحيح عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لتحقيق عرض خاص للمركز المالي للمنشأة أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية.

٩ إرشادات التنفيذ للمعايير والتي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية لا تشكل جزءً من تلك المعايير، وعليه، فإنها لا تحتوي على متطلبات البيانات المالية.

١٠ في غياب معيار دولي لإعداد التقارير المالية الذي يطبق على وجه التحديد على معاملة ما أو على أحداث أو ظروف أخرى، على الإدارة أن تستعمل حكمها وتقديرها في تطوير وتطبيق سياسة محاسبية ينتج عنها معلومات:-

(أ) ملاءمة لإحتياجات صناعة القرار الإقتصادي للمستخدمين، و

(ب) موثوقة، من حيث أن البيانات المالية:-

(١) تمثل الوضع المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة بصدق؛

(٢) تعكس الجوهر الإقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى وليس الشكل القانوني فقط؛ و

(٣) حيادية غير منحازة؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(٤) حكيمة
(٥) كاملة من كافة النواحي الهامة

١١ عند التوصل إلى الحكم الموصوف في الفقرة ١٠ على الإدارة الرجوع إلى والنظر في قابلية تطبيق المصادر التالية بالترتيب التنازلي:-

(أ) المتطلبات والإرشادات في التعامل مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع مسائل مماثلة ذات صلة؛ و

(ب) إن تعريفات معايير الإعتراف ومفاهيم قياس الأصول والإلتزامات والدخل والنفقات في الإطار.

١٢ في عمل الحكم الموصوف في الفقرة ١٠، تنظر الإدارة أيضاً في اخر البيانات الخاصة الهيئات الواضعة للمعايير والتي تستعمل إطاراً مفاهيمياً مماثلاً لتطوير معايير محاسبية، مادة محاسبية أخرى وممارسات الصناعة المقبولة، إلى الحد الذي لا تتعارض ولا تتناقض تلك مع المصادر في الفقرة ١١.

التماثل السياسات المحاسبية

١٣ على المنشأة اختيار وتطبيق سياساتها المحاسبية بشكل متسق على المعاملات المماثلة، أحداث وظروف أخرى، ما لم تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على وجه التحديد أو تسمح بتصنيف البنود التي تكون لها السياسات المختلفة مناسبة. إذا تطلب احد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو سمح بذلك التصنيف، يجب إختيار السياسة المحاسبية المناسبة وتطبيقها على كل صنف.

التغيرات في السياسات المحاسبية

١٤ على المنشأة ان تغير السياسة المحاسبية فقط في حال كان التغيير:-

(أ) ضروري بحسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ أو

(ب) تنشأ في البيانات المالية وتقدم معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة حول آثار المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى على الوضع المالي للمنشأة أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية.

١٥ يجب أن يكون مستخدمو البيانات المالية قادرين على مقارنة البيانات المالية للمنشأة مع مرور الوقت لتحديد الاتجاهات في وضعها المالي، الأداء المالي والتدفقات النقدية. عليه، تطبق نفس السياسات المحاسبية لكل فترة ومن فترة واحدة لأخرى ما لم يلبي التغيير في السياسة المحاسبية احد المعايير في الفقرة ١٤.

١٦ لا يعتبر ما يلي تغييرات في السياسات المحاسبية:-

(أ) تطبيق سياسة محاسبية لمعاملات أو أحداث أو ظروف أخرى تختلف في الجوهر عن تلك التي كانت تحدث سابقاً؛ و

(ب) تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات، أحداث وظروف أخرى لم تحدث مسبقاً أو كانت غير ذي أهمية نسبية.

١٧ التطبيق الأولي لسياسة ما لإعادة تقييم الأصول وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية ١٦ *الممتلكات، المصانع والمعدات*" أو معايير المحاسبة الدولية ٣٨ *الأصول غير الملموسة*" هو تغيير وفقاً للسياسة التي سيتم التعامل معها كإعادة تقييم وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ أو ٣٨ عوضاً عن هذا المعيار.

١٨ الفقرات ١٩-٣١ لا تنطبق على التغيير في السياسة المحاسبية كما وصفت في الفقرة ١٧.

تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية

١٩ تخضع للفقرة ٢٣:-

(أ) على المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار تغيير السياسة المحاسبية الناتجة عن التطبيق الأولي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية وفقاً للأحكام الإنتقالية، إن وجدت، في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية؛ و

(ب) عندما تلجأ المنشأة إلى تغيير سياسة محاسبية ما عند التطبيق الأولي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الذي لا يشمل أحكام إنتقالية محددة تنطبق على ذلك التغيير، أو تلجأ إلى تغيير سياسة محاسبية بشكل طوعي، عليها ان تطبق التغيير بأثر رجعي.

٢٠ لغرض هذا المعيار، التطبيق المبكر للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ليس تغييراً إرادياً طوعياً في السياسة المحاسبية.

٢١ في غياب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المطبق على وجه التحديد على معاملة ما، أحداث وظروف أخرى، قد تلجأ الإدارة، وفقاً للفقرة ١٢، إلى تطبيق سياسة محاسبية ما من اخر البيانات الصادرة عن هيئات وضع المعايير التي تستعمل إطاراً مفاهيمياً مماثلاً في تطوير معايير المحاسبة. في حالة، بعد تعديل ذلك التصريح، اختارت المنشأة تغيير سياسة محاسبية، فإن ذلك التغيير يجري ويفصح عنه على أنه تغيير طوعي في السياسة المحاسبية.

التطبيق بأثر رجعي

٢٢ تبعا للفقرة ٢٣، عند تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي وفقاً للفقرة ١٩أ أو ب، على المنشأة تعديل الرصيد الإفتتاحي لكل عنصر متضرر من حقوق الملكية لأول فترة سابقة مقدمة والمبالغ الأخرى المقارنة المفصح عنها لكل فترة سابقة مقدمة كما لو ان السياسة المحاسبية الجديدة كانت مطبقة على الدوام.

القيود على التطبيق بأثر رجعي

٢٣ عندما تتطلب الفقرة ١٩ أ أو ب التطبيق بأثر رجعي، يجب تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي باستثناء حالة كون التغيير غير عملي لتحديد أما الآثار المحددة للفترة أو الأثر التراكمي للتغيير.

٢٤ عندما لا يكون بالإمكان تحديد المؤثرات المحددة للفترة في تغيير سياسة محاسبية على المعلومات المقارنة لفترة أو فترات سابقة مقدمة، على المنشأة ان تطبق السياسة المحاسبية الجديدة على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات إعتباراً من بداية أول فترة يكون فيها التطبيق بأثر رجعي مناسباً، وربما تكون الفترة الحالية، وعليها أيضاً عمل تعديل مرادف على الرصيد الإفتتاحي لكل عنصر متضرر من الأسهم لتلك الفترة.

٢٥ عندما لا يكون بالإمكان تحديد الأثر التراكمي في بداية الفترة الحالية، لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على كل الفترات السابقة، على المنشأة ان تعدل معلومات المقارنة لتطبقها على السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعي من أول تاريخ عملي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢٦ عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي، فإنها تطبق السياسة المحاسبية الجديدة على المعلومات المقارنة للفترات السابقة منذ الزمن السابق الممكن من الناحية العملية. إن التطبيق بـأثر رجعي على الفترة السابقة ليس عملياً ما لم يكن قابلاً للتطبيق في تحديد الأثر التراكمي على المبالغ في كل من البيانات الإفتتاحية والختامية للوضع المالي عن تلك الفترة. إن المبلغ الخاص بالـضبط الناتج المتعلق بفترات قبل تقديم تلك البيانات في البيانات المالية يتم في الرصـيد الإفتتـاحي لكـل عنصر متأثر من الأسهم لأول فترة مقدمة. عادة، يتم التعديل على الايرادات المحتفظ بهـا. الا ان التعديل قد يتم على عنصر اخر من السهم العادي (على سبيل المثال، للإمتثال مع المعايير الدوليـة لإعداد التقارير المالية). أي معلومات أخرى عن الفترات السابقة، مثل الملخصات التاريخية للبيانات المالية، تضبط وتعدل أيضاً منذ الزمن السابق العملي.

٢٧ عندما لا يكون بإمكان منشأة تطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي، لأنها لا تستطيع تحديد الأثر التراكمي لتطبيق السياسة على الفترات السابقة، فإن المنشأة ووفقا للفقرة ٢٥، تطبق السياسة الجديدة بأثر رجعي من بداية الفترة الأولى العملية. وعليه فانها تغض الطرف عن الجزء الخاص بالتعـديل التراكمي للأصول، الإلتزامات والأسهم العادية الناشئة قبل ذلك التاريخ. يـسمح بتغييـر الـسياسة المحاسبية حتى لو كان غير عملياً في تطبيق السياسة بأثر رجعي عن أي فترة سابقة. توفر الفقرات ٥٠-٥٣ توجيها حول متى يكون من غير العملي تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة علـى فتـرة أو فترات سابقة.

الإفصاح

٢٨ عندما يكون للتطبيق الأولي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أثر على الفترة الحالية أو فترة سابقة، فإن للتطبيق أثره باستثناء أنه غير قابل للتطبيق في تحديد مقدار التعديل، أو ربما كان له أثر ما على الفترات المستقبلية، على المنشأة ان تفصح عن:-

(أ) إسم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية؛

(ب) عند الاقتضاء، يتم عمل التغيير في السياسة المحاسبية وفقاً للأحكام الإنتقالية؛

(ج) طبيعة التغيير وفقاً للسياسة؛

(د) عند الإقتضاء، وصف الأحكام الإنتقالية؛

(هـ) عند الإقتضاء، الأحكام الإنتقالية التي ربما لها أثر على الفترات المستقبلية؛

(و) للفترة الحالية وكل فترة سابقة مقدمة، وللحد العملي، مقدار التعديل:-

(١) لكل بند متأثر في البيان المالي؛ و

(٢) إذا كان معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "*حصة السهم من الأرباح*" ينطبق على المنشأة، لدخل السهم الأساسي والمخفف،

(ز) مقدار التعديل المتعلق بالفترات ما قبل تلك المقدمة، بحيث يكون قابلاً للتطبيق؛ و

(ح) إذا كان التطبيق بأثر رجعي المطلوب بواسطة الفقرة ١٩أ أو ب غير قابل للتطبيـق لفتـرة سابقة

ما، أو لفترات قبل تلك المقدمة، الظروف التي أدت لوجود تلـك الحالـة ووصـف كيفيـة وتاريخ انطباق التغيير في السياسة المحاسبية.

البيانات المالية للفترات اللاحقة ليست بحاجة إلى تكرار تلك الإفصاحات

٢٩ عندما يكون للتغيير غير الإلزامي في السياسة المحاسبية أثر على الفتـرة الحاليـة أو أي فتـرة سابقة، فإن له أثر على تلك الفترة باستثناء أنه غير قابل للتطبيق في تحديد مقدار التعديل أو ربما كان له أثر على الفترات المستقبلية، فإن على المنشأة أن تفصح عن:-

(أ) طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛

(ب) أسباب تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة توفر معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة؛

(ج) للفترة الحالية وكل فترة سابقة مقدمة إلى الحد القابل للتطبيق، مقدار التعديل:-

(١) عن كل بند من البيان المالي المتضرر؛

(٢) إذا كان معيار المحاسبة الدولي ٣٣ ينطبق على المنـشأة، لـربح الـسهم الأساسـي والمخفف؛

(د) مقدار التعديل المتعلق بالفترة المعينة السابقة إلى الحد القابل للتطبيق؛ و

(هـ) إذا كان التطبيق بأثر رجعي لفترة سابقة معينة غير عملي أو لفترات قبل تلـك المقدمـة، الظروف التي أدت إلى وجود تلك الحالة أو وصف كيفية وتاريخ حدوث تطبيق التغيير فـي السياسة المحاسبية.

البيانات المالية للفترات اللاحقة ليست بحاجة إلى تكرار تلك الإفصاحات.

٣٠ إذا لم تكن المنشأة قد طبقت المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الجديدة والتي صدرت ولكن لـم تدخل حيز التنفيذ بعد، على المنشأة أن تفصح عن:-

(أ) تلك الحقيقة؛ و

(ب) المعلومات المعروفة أو القابلة إلى التقييم إلى حد معقول المرتبطة بـالأثر المحتمـل فـي تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الجديد على المنشأة وبياناتها المالية في فترة التطبيق الأولي.

٣١ إمتثالاً للفقرة ٣٠، فإن أي منشأة تنظر في الإفصاح عن:-

(أ) إسم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الجديد؛

(ب) طبيعة التغيير الوشيك أو التغيرات في السياسة المحاسبية؛

(ج) التاريخ المطلوب لتطبيق المعيار الدولي الجديد لإعداد التقارير المالية؛

(د) التاريخ الذي تخطط فيه المنشأة لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية مبدئياً؛ و

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(هـ) وأما:-

(١) مناقشة الأثر المتوقع من التطبيق الأولي للمعيار الدولي على البيانات المالية للمنشأة؛ أو

(٢) إن لم يكن الأثر معروفاً أو قابلاً إلى التقييم إلى حد معقول، هنالك بيان لذلك التأثير.

التغيرات في التقديرات المحاسبية

٣٢ نتيجة الشكوك الموروثة في الأنشطة التجارية، لا يمكن قياس العديد من البيانات المالية بدقة ولكن يمكن تقديرها فقط. يشمل التقدير الأحكام التي تقوم على المعلومات الحديثة الموثوقة والمتوفرة. مثلا، يطلب من التقديرات:-

(أ) الديون المعدومة؛

(ب) تقادم الجرد؛

(ج) القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية؛

(د) العمر الإنتاجي أو النمط المتوقع لإستهلاك الفوائد الإقتصادية المستقبلية المتجسدة في الأصول المستهلكة؛ و

(هـ) إلتزامات الكفالة

٣٣ إن فائدة التقديرات المنطقية تعتبر جزءً أساسياً لإعداد البيانات المالية وأنها لا تقوض موثوقيتها.

٣٤ ربما يكون التقدير بحاجة إلى مراجعة أن حدثت التغيرات في ظروف كان فيها التقدير يقوم على أو كان نتيجة معلومات جديدة أو خبرة اكبر. بطبيعتها، فإن المراجعة تلك لا تتصل بالفترات السابقة وليست تصحيحا لخطأ ما.

٣٥ إن التغيير في أساس القياس المطبقة، هو تغيير في السياسة المحاسبية وليس تغييراً في التقدير المحاسبي. عندما يكون من الصعب تمييز التغيير في السياسة المحاسبية عن التغيير في التقدير المحاسبي، يتم التعامل مع التغيير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي.

٣٦ إن أثر التغيير في التقدير المحاسبي، عدا عن التغيير الذي تنطبق عليه الفقرة ٣٧، يتم الإعتراف به مستقبلاً عن طريق أشراكه في الربح أو الخسارة في:-

(أ) فترة التغيير، إن كان التغيير يؤثر على تلك الفترة فقط؛ أو

(ب) فترة التغيير والفترات المستقبلية، إن كان التغيير يؤثر عليهما معاً.

٣٧ إلى الحد الذي يؤدي فيه التغيير فيه التقدير المحاسبي إلى تغييرات في الأصول والإلتزامات أو يتصل ببند السهم العادي، فإنه سوف يتم الإعتراف به عن طريق تعديل المبلغ المسجلة الحامل للأصل المتعلق، الخصم أو بند حقوق المساهمين في فترة التغيير.

٣٨ الإعتراف المستقبلي لأثر التغيير في التقدير المحاسبي يعني ان التغيير مطبق على المعاملات، وقائع أخرى وظروف من تاريخ التغيير في التقدير. ربما يؤثر التغيير في التقدير المحاسبي فقط على ربح أو خسارة الفترة الحالية، أو الربح أو الخسارة لكل من الفترة الحالية والفترات المستقبلية. مثلاً، التغيير في تقدير مبلغ الدين المعدوم يؤثر فقط على ربح أو خسارة الفترة وعليه فهو معترف به في الفترة الحالية. مع هذا، التغيير في العمر الإنتاجي أو النمط المتوقع لإستهلاك الفوائد الإقتصادية

المستقبلية المتجسدة فيه، الأصل المستهلك يؤثر على نفقات الإستهلاك للفترة الحالية وعلى الفترة المستقبلية اثناء العمر الإنتاجي المتبقي للأصل. وفي الحالتين، يعترف بأثر التغيير المتعلق بالفترة الحالية على أنه دخل أو نفقات في الفترة الحالية، إن وجد، على الفترات المستقبلية يعترف به على أنه دخل أو نفقات في تلك الفترات المستقبلية.

الإفصاح

٣٩ على المنشأة أن تفصح عن طبيعة ومقدار التغيير في التقدير المحاسبي والذي له أثر في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له أثر في الفترات المستقبلية، بإستثناء ما الإفصاح عن الأثر على الفترات المستقبلية عندما يكون غير قابل للتطبيق لتقدير ذلك الأثر.

٤٠ إذا كان مقدار الأثر في الفترات المستقبلية غير مفصح عنه بسبب أن التقدير غير قابل للتطبيق، على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة.

الأخطاء

٤١ تنشأ الأخطاء فيما يخص الإعتراف أو القياس أو التقديم أو الإفصاح عن عناصر البيانات المالية. إن البيانات المالية لا تمتثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سواءً كانت تحتوي على الأخطاء المادية ذات الأهمية أو الأخطاء غير ذات الأهمية والتي ارتكبت عن قصد لتحقيق تقديم معين خاص بالوضع المالي للمنشأة، أداء مالي أو تدفقات نقدية. يتم تصحيح أخطاء الفترة الحالية المحتملة والمكتشفة في تلك الفترة قبل التصريح بإصدار البيانات المالية. إلا إن الأخطاء المادية أحياناً تكون غير مكتشفة حتى الفترة اللاحقة، وتصحح أخطاء الفترة السابقة تلك في المعلومات المقارنة المقدمة في البيانات المالية للفترة اللاحقة (أنظر ٤٢-٤٧).

٤٢ تبعاً للفقرة ٤٣، على المنشأة أن تصحح الأخطاء المادية للفترة السابقة بأثر رجعي في أول مجموعة من البيانات المالية المصرح بإصدارها بعد اكتشافها بواسطة:-

(أ) إعادة المبالغ المقارنة للفترات السابقة المقدمة حيث حصل الخطأ؛ أو

(ب) لو حصل الخطأ قبل الفترة السابقة الأولى المقدمة، إعادة الأرصدة الإفتتاحية للأصول، الإلتزامات أو السهم العادي للفترة السابقة الأولى المقدمة.

قيود إعادة البيان بأثر رجعي

٤٣ يجب تصحيح خطأ الفترة السابقة بواسطة إعادة البيان بأثر رجعي بإستثناء ما يصل إلى حد أنها غير قابلة للتطبيق في تحديد اما آثار الفترة المحددة أو الأثر التراكمي للخطأ.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٤٤ عندما لا يكون من الممكن تحديد آثار الفترة المحددة لخطأ ما على المعلومات المقارنة لفترة أو فترات سابقة مقدمة، على المنشأة ان تعيد الارصدة الإفتتاحية للأصول، الإلتزامات والأسهم العادية للفترة الأولى التي تكون فيها إعادة البيان غير عملية (وربما تكون الفترة الحالية).

٤٥ عندما لا يكون من الممكن تحديد الأثر التراكمي، عند بداية الفترة الحالية، لخطأ ما على كل الفترات السابقة، على المنشأة ان تعيد المعلومات المقارنة لتصحيح الخطأ بأثر رجعي من تاريخ أول فترة عملية.

٤٦ يستثنى تصحيح الفترة السابقة من الربح أو الخسارة في فترة اكتشاف الخطأ. يتم إعادة أي معلومات مقدمة عن الفترات السابقة، وتشمل أي ملخصات تاريخية للبيانات المالية للفترات السابقة قدر الامكان بحيث تصبح قابلة للتطبيق.

٤٧ عندما لا يكون من الممكن تحديد مقدار الخطأ (خطأ في تطبيق سياسة محاسبية) عن كافة الفترات السابقة، المنشأة، وفقاً للفقرة ٤٥، تعيد المعلومات المقارنة مستقبلاً من أول تاريخ قابل للتطبيق. عليه، فانها تغض الطرف عن حصة من الإعادة التراكمية للأصول، الإلتزامات والأسهم العادية الناشئة قبل ذلك التاريخ. تقدم الفقرات ٥٠-٥٣ الإرشاد حول متى يكون بالإمكان تصحيح خطأ ما لفترة أو أكثر من الفترات السابقة.

٤٨ يتم تمييز تصحيح الأخطاء من التغيرات في التقديرات المحاسبية. إن التقديرات المحاسبية بطبيعتها هي قيم تقريبية ربما تكون بحاجة إلى مراجعة كمعلومات إضافية تصبح معروفة. مثلاً، الكسب أو الخسارة المعترف بهما على نتيجة طوارئ ليس تصحيحاً لخطأ ما.

الإفصاح عن أخطاء الفترة السابقة

٤٩ في تطبيق الفقرة ٤٢، على المنشأة أن تفصح عما يلي:-

(أ) طبيعة خطأ الفترة السابقة؛

(ب) لكل فترة سابقة مقدمة على حدة، لدرجة أن تكون عملية، مقدار التصحيح:-

(١) لكل بند متأثر في البيان المالي؛ و

(٢) إن كان المعيار المحاسبي الدولي ينطبق على المنشأة، لدخل السهم الأساسي والمخفف؛

(ج) مقدار التصحيح عند بداية أول الفترة المقدمة؛ و

(د) إذا كانت إعادة البيان بأثر رجعي غير عملية لفترة سابقة معينة، الظروف التي أدت إلى وجود تلك الحالة ووصف كيف ومنذ متى جرى تصحيح الخطأ.

عدم جدوى التطبيق وإعادة البيان بأثر رجعي

٥٠ في بعض الحالات والظروف، ليس من العملي تعديل المعلومات المقارنة لفترة أو فترات سابقة لتحقيق المقارنة مع الفترة الحالية. مثلاً، ربما لم يتم جمع البيانات في الفترة/الفترات السابقة بطريقة تسمح بعمل أي من التطبيق بأثر رجعي لسياسة محاسبية جديدة (وتشمل، لغرض الفقرات ٥١-٥٣، التطبيق المستقبلي لفترات سابقة) أو إعادة البيان بأثر رجعي لتصحيح خطأ في فترة سابقة، وربما يكون من غير العملي إعادة ايجاد المعلومات.

٥١ ومن الضروري في كثير من الأحيان عمل تقديرات في تطبيق سياسة محاسبية لعناصر البيانات المالية المعترف بها أو المفصح عنها فيما يتعلق بمعاملات، أحداث وظروف أخرى. إن التقدير فطرياً أمر شخصي، ويمكن وضع التقديرات بعد فترة إعداد التقارير. وضع التقديرات أكثر صعوبة عندما يكون التطبيق بأثر رجعي لسياسة محاسبية أو إعادة البيان بأثر رجعي لتصحيح خطأ فترة سابقة، بسبب الفترة الطويلة التي مرت على المعاملة المتأثرة، حدث أو ظرف اخر. مع هذا، يكون هدف التقديرات المتعلقة بالفترات السابقة يبقى هو نفسه كما للتقديرات التي اجريت في الفترة الحالية، بالتحديد، التقديرات التي تعكس الظروف التي وجدت وقت المعاملة أو الحدث أو الظرف الاخر.

٥٢ عليه، فإن التطبيق بأثر رجعي للسياسة المحاسبية أو تصحيح خطأ الفترة السابقة يتطلب تمييز معلومات:-

(أ) توفر دليلاً على الاحوال التي وجدت في تاريخ / تواريخ حدوث المعاملة، الحدث أو الظرف الاخر؛ و

(ب) كان يمكن توفرها عندما تمت المصادقة على البيانات المالية لتلك الفترة السابقة بالصدور.

من معلومات أخرى. بالنسبة لبعض انواع التقديرات (مثلا، تقدير القيمة العادلة التي لا تقوم على السعر المرعي أو المدخلات المرعية)، ليس من الممكن تمييز تلك الانواع من المعلومات. عندما يتطلب التطبيق بأثر رجعي أو إعادة البيان بأثر رجعي عمل تقدير كبير بحيث يكون من المستحيل تمييز تلك الانواع من المعلومات، ولا يكون من الممكن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة أو تصحيح خطأ في فترة سابقة بأثر رجعي.

٥٣ لا ينبغي أن يستعمل الادراك المتاخر بعد فوات الأوان عند تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة، أو عند تصحيح مبالغ أو مقادير لفترة سابقة سواء في عمل إفتراضات حول نوايا الادارة في فترة سابقة أو تقدير مبالغ معترف بها، التي تم قياسها أو مفصح عنها في فترة سابقة. على سبيل المثال، عندما تلجأ منشأة ما إلى تصحيح خطأ في فترة سابقة بقياس الأصول المالية صنفت سابقاً على أنها الإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الادوات المالية: الإعتراف والقياس*"، أنها لا تغير أساس القياس لتلك الفترة إذا ما قررت الادارة فيما بعد عدم الإحتفاظ بها إلى تاريخ الإستحقاق. بالإضافة، عندما تلجأ المنشأة خطا ما في فترة سابقة بحساب ذممها للاجازات المرضية المتراكمة للموظفين وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*"،

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

فانها بذلك تغض الطرف عن معلومات حول موسم الإنفلونزا القاسي أثناء الفترة التالية التي اصبحت متوفرة بعد التفويض باصدار البيانات المالية للفترة السابقة. الحقيقة إن التقديرات الكبيرة مطلوبة في كثير من الأحيان عند تعديل المعلومات المقارنة المقدمة لفترات سابقة، لا تمنع التعديل الموثوق أو تصحيح المعلومات المقارنة.

تاريخ النفاذ

٥٤ على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٠٥. ويشجع على التطبيق المبكر. إذا اقدمت المنشأة على تطبيق هذا المعيار منذ بداية أو قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فإنها تفصح عن تلك الحقيقة

سحب البيانات الأخرى

٥٥ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٨ "*صافي الربح أو الخسارة عن الفترة، الأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية*"، المعدلة عام ١٩٩٣.

٥٦ إن هذا المعيار ينسخ التفسيرات التالي:-

(أ) لجنة التفسيرات الدائمة - ٢ "*التماثل – رسملة تكاليف الإقتراض*"؛ و
(ب) لجنة التفسيرات الدائمة – "*التماثل– الأساليب البديلة*".

ملحق
التعديلات على البيانات الأخرى

سيتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية إبتداءًا من ١ يناير ٢٠٠٥. إذا اقدمت أي منشأة على تطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، سيتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

*****

إن التعديلات التي يحتويها هذا الملحق وقت تعديل هذا المعيار عام ٢٠٠٣ قد ادرجت في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا المجلد.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٨

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" من قبل ١٤ عضواً من مجلس معايير المحاسبة الدولية.

سير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز - جورج برونس	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي غارنيت	
غيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليزينرينغ	
وارين جيه مكغريغر	
باتريشيا كي أومالي	
هاري ك شميدت	
جون تي سميث	
جيفري ويتينغتون	
تاتسومي يامادا	

أساس الإستنتاجات
معيار المحاسبة الدولي ٨ *السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*

يعتبر أساس الإستنتاجات هذا مرافق لكنها ليست جزءً من المعيار المحاسبي الدولي ٨.

مقدمة

إستنتاج ١ تلخص أساس الإستنتاجات هذه إعتبارأت مجلس معايير المحاسبة الدولية في الوصول إلى إستنتاجاته حول مراجعة المعيار المحاسبي الدولي ٨ "*صافي الربح أو الخسارة عن الفترة، الأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية*" عام ٢٠٠٣. اعطى اعضاء المجلس وزناً أكبر لبعض العوامل أكثر من غيرها.

إستنتاج ٢ في يوليو ٢٠٠١ اعلن المجلس أنه كجزء من الأجندة الأولية له في المشاريع التقنية، فإنه يتعهد بمشروع تحسين عدد من المعايير وتشمل المعيار ٨. وقد تم تولي المشروع في ضوء الإستفسارات والإنتقادات التي اثيرت فيما يخص المعايير من قبل منظمي الاوراق المالية، المحاسبين المهنيين وأطراف مهتمة أخرى. كانت أهداف مشروع التحسينات هي تقليل أو التخاص من البدائل، الاسهاب والتكرار والتناقضات ضمن المعايير، لغرض التعامل مع بعض المسائل الطارئة وعمل تحسينات أخرى. في شهر مايو ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في *مسودة عرض التحسينات على معايير المحاسبة الدولية*، مع الموعد النهائي للتعليق في ١٦ سبتمبر ٢٠٠٢. تلقى المجلس أكثر من ١٦٠ خطاب تعليق على مسودة العرض.

إستنتاج ٣ يشمل المعيار تغيرات واسعة النطاق للنسخة السابقة من معايير المحاسبة الدولية ٨. كان هدف المجلس عدم إعادة النظر في كل متطلبات المعيار السابقة لاختيار وتطبيق سياسات محاسبية والمعالجة المحاسبية للتغيرات في السياسات المحاسبية، تغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء. بناءً على ذلك، لا يناقش هذا الأساس للإستنتاج متطلبات في معيار المحاسبة الدولي ٨ والذي لم يعد المجلس النظر فيه.

إزالة المعالجات البديلة المسموح بها

إستنتاج ٤ اشتملت النسخة السابقة من المعيار ٨ المعالجات البديلة المسموح بها للتغيرات غير الإلزامية في السياسات المحاسبية (الفقرات ٥٤ -٥٧) وتصحيحات الأخطاء الأساسية (الفقرات ٣٨-٤٠). بموجب هذه البدائل المسموح بها:-

(أ) تم ادراج التعديل الناتج عن التطبيق بأثر رجعي للتغيير في السياسة المحاسبية في الربح أو الخسارة عن الفترة الحالية؛ و

(ب) تم إدراج مقدار تصحيح الخطأ الأساسي في الربح أو الخسارة للفترة الحالية.

إستنتاج ٥ في كلا الحالتين، تم تقديم المعلومات المقارنة كما لو قدمت في البيانات المالية للفترات السابقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٦ حدد المجلس التخلص من المعالجات الإختيارية للتغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء كتطور هام للنسخة السابقة من المعيار ٨. يتخلص المعيار من المعالجات البديلة المسموح بها ويتطلب اجراء تغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيحات أخطاء الفترة السابقة لكي تعالج محاسبياً بأثر رجعي.

إستنتاج ٧ إستنتج المجلس أن التطبيق بأثر رجعي الذي يحدث عن طريق تعديل المعلومات المقارنة المقدمة للفترات السابقة مفضل للمعالجات البديلة السابقة المسموح بها لأنه، ضمن الأسلوب الجديد المطلوب للتطبيق الرجعي:-

(أ) لا يشمل الربح أو الخسارة لفترة التغيير، آثار التغيرات في السياسات المحاسبية أو الأخطاء المتعلقة بالفترات السابقة.

(ب) تحضير المعلومات المقدمة عن الفترات السابقة على نفس أساس المعلومات حول الفترة الحالية وعليه فهي مقارنة. تملك المعلومات ميزة نوعية محددة في *إطار إعداد وعرض البيانات المالية*، وتوفر معظم المعلومات النافعة لتحليل اتجاهات الدخل والنفقات.

(ج) لم تتكرر أخطاء الفترة السابقة في المعلومات المقارنة المقدمة للفترات السابقة.

إستنتاج ٨ برهنت بعض الردود على مسودة العرض أن المعالجات البديلة المسموحه مفضلة لأنها:-

(أ) تصحيح أخطاء الفترة السابقة عن طريق إعادة معلومات الفترة السابقة تشمل الإستعمال الذي لا مبرر له للادراك المتاخر؛

(ب) ادراك آثار التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء في ربح أو خسارة الفترة الحالية يجعلها أكثر بروزاً لمستخدمي البيانات المالية؛ و

(ج) كل مبلغ مسجل لحساب أو على حساب الأرباح المحتفظ بها نتيجة انشطة المنشأة قد تم ادراكه في الربح أو الخسارة في بعض الفترات.

إستنتاج ٩ إستنتج المجلس أن إعادة معلومات الفترة السابقة لتصحيح خطأ لفترة سابقة لا تشمل الإستعمال غير المبرر للادراك المتاخر لأن أخطاء الفترة السابقة قد حددت من حيث الإخفاق في الإستعمال، أو سوء إستعمال، معلومات موثوقة كانت متوفرة عندما اقرت البيانات المالية عن فترة سابقة للصدور وكان يمكن توقع الحصول عليها واخذها في الإعتبار في إعداد وتقديم تلك البيانات المالية.

إستنتاج ١٠ كما إستنتج المجلس أن الإفصاحات عن التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح أخطاء الفترة السابقة في الفقرات ٢٨ و٢٩ و٤٩ للمعيار يجب أن تضمن أن تأثيراتها بارزة بشكل كافي لمستخدمي البيانات المالية.

إستنتاج١١ كما إستنتج المجلس أن كل مبلغ من حساب أو لحساب الأرباح غير الموزعة نتيجة انشطة المنشأة في الإعتراف به في الربح أو الخسارة في بعض الفترات اقل أهمية من الربح أو الخسارة لكل فترة مقدمة لتمثل باخلاص وصدق آثار المعاملات وأحداث أخرى تحدث في تلك الفترة.

إزالة التمييز بين الأخطاء الأساسية وأخطاء الفترة المادية السابقة الأخرى

إستنتاج١٢ يزيل المعيار من التمييز بين الأخطاء الأساسية وأخطاء الفترة السابقة الأخرى المادية. والنتيجة، إن كل أخطاء الفترة السابقة المادية عولجت حسابياً بنفس الطريقة كما الخطأ الأساسي بموجب المعالجة بأثر رجعي في النسخة السابقة للمعيار ٨. إستنتج المجلس ان تعريف "الأخطاء الأساسية" في النسخة السابقة كان يصعب تفسيره بشكل ثابت لان الصفة الرئيسية للتعريف – في أن الخطأ يتسبب في بيانات مالية لفترة أو فترات سابقة لم يعد ينظر اليها على أنها موثوقة – كان أيضاً صفة كل الأخطاء المادية للفترات السابقة.

تطبيق معيار أو تفسير ينطبق على وجه التحديد على بند ما

إستنتاج١٣ اقترحت مسودة العرض أنه عند تطبيق معيار ما أو تفسير على بند ما في البيانات المالية، فإنه يتم تحديد السياسة المحاسبية (السياسات) المطبقة على ذلك البند عن طريق النظر فيما يلي بترتيب تنازلي:-

(أ) المعيار (بما في ذلك أي ملاحق تشكل جزءً من المعيار)؛

(ب) التفسير؛

(ج) ملاحق للمعيار لا تشكل جزءً من المعيار؛ و

(د) إرشادات التنفيذ الصادرة فيما يخص المعيار

إستنتاج١٤ قرر المجلس عدم وضع الهرم التسلسلي للمتطلبات لتلك الحالات. يتطلب المعيار فقط المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المطبقة ليتم تطبيقها. بالإضافة، لا يذكر المعيار الملاحق.

إستنتاج١٥ قرر المجلس عدم اعطاء المعايير مرتبة فوق مرتبة التفسيرات لان تعريف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يشمل التفسيرات، والتي هي متساوية في الحالة بالنسبة إلى المعايير. توضح القاعدة لكل معيار أي المواد تشكل متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وما هو إرشاد التنفيذ. المصطلح " ملحق" محفوظ فقط للمادة التي تشكل جزءً من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

بيانات هيئات وضع المعايير الأخرى

إستنتاج١٦ اقترحت مسودة العرض أنه في غياب المعيار أو التفسير وعلى وجه التحديد التطبيق على بند، ينبغي على الادارة وضع وتطبيق سياسة محاسبية عن طريق النظر في، من بين إرشادات أخرى، بيانات هيئات وضع المعايير الأخرى والتي تستعمل إطاراً مفاهيمياً مماثلاً لوضع معايير المحاسبة. علق من ردوا على مسودة العرض إن ذلك قد يتطلب أن تلجأ المنشات إلى النظر في بيانات هيئات وضع المعايير الأخرى عندما يغيب التوجيه الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية. برهن بعض المعلقين بأن، على سبيل المثال، يمكن أن تتطلب المسودة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إعتبارأت لكافة عناصر المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً في بعـض المواضـيع. وبعد النظر في تلك التعليقات، قرر المجلس أن المعيار ينبغي أن يشير إلى أن النظر في تلـك البيانات هو أمر إرادي تطوعي (أنظر الفقرة ١٢ للمعيار).

إستنتاج١٧ كما هو مقترح في مسودة العرض، ينص المعيار على أن بيانات هيئات وضع المعايير الأخرى تستعمل فقط في حال أنها لا تتعارض مع:-

(أ) متطلبات التوجيه في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تتعامـل مـع مـسائل مماثلة ذات صلة؛ و

(ب) التعريفات، معايير الإعتراف ومفاهيم القياس للأصول، الإلتزامات، الدخل والنفقات في الإطار.

إستنتاج١٨ يشير المعيار إلى احدث بيانات هيئات وضع المعايير الأخرى لأنـه إذا سـحبت البيانـات أو نسخت، فإن هيئة وضع المعايير ذات الصلة لم تعد تعتقد أنها تشتمل على أفـضل الـسياسات المحاسبية للتطبيق.

إستنتاج١٩ اشارت التعليقات التي تم استلامها أن الامر لم يكن واضحاً من مسودة العرض فيمـا إذا كـان التغير في السياسة المحاسبية الذي يلي التغيير في تصريح هيئة وضع المعايير الأخرى يجـب معالجته حسابيا ضمن الأحكام الإنتقالية في ذلك التصريح. كما هو ملاحظ أعلاه، فإن المعيـار لا يلزم إستعمال قرارات هيئات وضع المعايير الأخرى في أي من الحـالات. وعليـه، قـرر المجلس أيضاح أن مثل هذا التغيير في السياسة المحاسبية معالج حسابياً ومفصح عنه على أنه تغير طوعي في السياسة المحاسبية (أنظر الفقرة ٢١ من المعيار). هكذا، يحـال دون تطبيـق المنشأة للأحكام الإنتقالية المحددة من قبل هيئة وضع المعايير الأخرى إن كانت متناقضة مـع معالجة التغيرات الطوعية في السياسات المحاسبية التي يحددها المعيار.

الأهمية

إستنتاج٢٠ ينص المعيار على أنه ينبغي عدم تطبيق السياسات المحاسبية التي حـددتها المعـايير الدوليـة لإعداد التقارير المالية عندما يكون أثر تطبيق البند غير ذي أهمية نسبية /مادية. كمـا يـنص على أن البيانات المالية لا تمتثل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لو اشـتملت علـى أخطاء مادية وان أخطاء الفترة السابقة المادية يجب تصحيحها في أول مجموعة من البيانـات المالية التي تقرر اصدارها بعد اكتشافها. يشمل المعيار تعريف الأخطاء الماديـة أو البيانـات الكاذبة، التي تقوم على وصف الأهمية النسبية / المادية فـي المعيـار المحاسـبي الـدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما صدر في ١٩٩٧) وفي الإطار.

إستنتاج ٢١ *مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية* السابقة تنص على أن المعايير الدولية المحاسبية لـم تكـن تهدف إلى التطبيق على البنود غير المادية. لا يوجد معيار مرادف في المقدمة إلـى المعـايير الدولية لإعداد التقارير المالية. تلقى المجلس تعليقات تفيد بان غياب هذا التصريح من المقدمـة يمكن أن يفسر على أنه يتطلب من المنشأة تطبيق السياسات المحاسبية (تشمل متطلبات القياس) المحددة من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير على البنود غير المادية. إلا أن المجلس قـرر أن تطبيق مفهوم الأهمية ينبغي أن يكون في المعايير أكثر منها في *المقدمة*.

إستنتاج ٢٢ تطبيق فكرة الأهمية النسبية منصوص عليها في معيارين. المعيار المحاسبي الدولي ١ (كما هو معدل في ٢٠٠٧) يستمر في تحديد تطبيقه على الإفصاحات. كما يحـدد المعيـار ٨ تطبيـق الأهمية النسبية/المادية في تطبيق السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء (بما في ذلك أخطـاء في قياس البنود).

معيار الإعفاء من المتطلبات

إستنتاج ٢٣ اشتملت النسخة السابقة من المعيار ٨ على معيار اللاعملي للإعفاء من التطبيق بـأثر رجعـي للتغيرات الطوعية في السياسات المحاسبية وإعادة البيان بأثر رجعي للأخطاء الأساسية، ومـن عمل إفصاحات ذات صلة، عندما لم تكن المعالجة البديلة المسموحة لهذه البنود مطبقة. اقترحت مسودة العرض بدلاً عن الإعفاء من التطبيق وإعادة البيان بأثر رجعي عندما تؤدي إلى كلفـة غير مبررة أو أثر غير مبرر.

إستنتاج ٢٤ في ضوء التعليقات الواردة حول مسودة العرض، قرر المجلس أن الإعفاء الذي يقوم على تقييم المدراء للكلفة غير المبررة أو الأثر هو شخصي التطبيق بثبات من قبل منشات عدة. بالإضافة، قرر المجلس أن موازنة التكاليف والمنافع هي مهمة المجلس عندما يضع متطلبـات محاسـبية أكثر منها للمنشات عندما تطبق تلك المتطلبات. وعليه، قرر المجلس الإحتفـاظ بمعيـار الـلا عملي للإعفاء في النسخة السابقة للمعيار ٨. هذا يؤثر على الإعفاءَات في الفقـرات ٢٣-٢٥، ٣٩ و ٤٣-٤٥ من المعيار. أن اللا عملي هو الأساس الوحيد الذي عليه جرى توفير إعفـاءَات محددة ذكرت في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من تطبيق متطلبات معينة عندما يكون أثر التطبيق مادياً*.

تعريف "غير قابل للتطبيق"

إستنتاج ٢٥ قرر المجلس إيضاح معنى "غير قابل للتطبيق" فيما يتعلق بالتطبيق وإعادة البيان بأثر رجعـي للتغيير في السياسة المحاسبية لتصحيح أخطاء الفترة السابقة.

إستنتاج ٢٦ اقترح بعض المعلقين أن التطبيق وإعادة البيان بأثر رجعي للتغيير فـي الـسياسة المحاسـبية لتصحيح أخطاء الفترة السابقة امر غير قابل للتطبيق لفترة سابقة معينة كلما كانت التقـديرات مطلوبة إعتباراً من تاريخ تلك الفترة، قرر المجلس تحديد تعريف اضـيق للـ "غيـر قابـل للتطبيق" لأن حقيقة أن التقديرات الكبيرة مطلوبة في كثير من الأحيان عند تعديل المعلومـات المقارنة المقدمة لفترات سابقة لا تمنع التعديل الموثوق أو تصحيح المعلومات المقارنة. هكـذا، قرر المجلس أن عدم القدرة على تمييز المعلومات بشكل موضوعي والتي توفر دليل الحـالات والظروف التي وجدت في تاريخ / تواريخ كان لا بد مـن الإعتـراف بمبالغهـا وقياسـها أو الإفصاح عنها كانت ستتوفر عندما اقرت البيانات المالية للصدور من معلومات أخرى، عـدم القدرة هذا هو العامل الذي يمنع التعديل الموثوق أو تصحيح المعلومات المقارنة لفترات سابقة (أنظر الجزء (ج) من تعريف "غير العملي" والفقرات ٥١ و٥٢ من المعيار).

* أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٦، المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦" *القطاعات التشغيلية*"، وكما هو مبين في فقرات الإستنتاج ٤٦ و٤٧ من أساس الإستنتاجات حول هذا المعيار يتضمن هذا المعيار إعفاءً من بعض المتطلبات إذا كانت المعلومات الضرورية غير متوفرة وكانت تكلفة صياغتها مرتفعة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٢٧ يحدد المعيار أنه لا ينبغي إستعمال الادراك المتأخر عند تطبيق سياسة محاسبية جديدة على، أو تصحيح مبالغ ل، فترة سابقة، أما في عمل إفتراضات عن نوايا الادارة في فترة سابقة أو تقدير المبالغ في فترة سابقة. هذا لأن نوايا الادارة في فترة سابقة لا يمكن أن تكون موضوعية في فترة لاحقة، وإن إستعمال المعلومات التي لم تكن متوفرة عند اقرار البيانات المالية للفترة السابقة للصدور كان متناقضاً مع تعريفات التطبيق وإعادة البيان بأثر رجعي.

تطبيق إعفاء عدم قابلية التطبيق

إستنتاج ٢٨ يحدد المعيار أنه في حالة كان من غير الممكن تحديد الأثر التراكمي(غير قابل للتطبيق) لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على كافة الفترات السابقة، أو الأثر التراكمي لخطأ ما لكافة الفترات السابقة، تلجأ المنشأة إلى تغيير المعلومات المقارنة كما لو أن السياسة المحاسبية الجديدة كانت مطبقة، أو أن الخطاء قد صحح مستقبلاً من أول تاريخ عملي (أنظر الفقرات ٢٥ و٤٥ من المعيار). هذا مشابه للفقرة ٥٢ للنسخة السابقة من المعيار ٨، ولكن لم يعد مقيداً بالتغيرات في السياسات المحاسبية. قرر المجلس إدراج هذه النسخ في المعيار لأنه يتفق مع التعليقات الواردة أنه من المستحسن طلب تطبيق مستقبلي من بداية الفترة العملية وهذا أفضل من السماح بتغيير في السياسة المحاسبية فقط عندما تستطيع المنشأة تحديد الأثر التراكمي للتغيير لكافة الفترات السابقة بداية الفترة الحالية.

إستنتاج ٢٩ بما يتوافق مع مقترحات مسودة العرض، يوفر المعيار إعفاءً غير قابل للتبطيق من التطبيق بأثر رجعي للتغيرات في السياسات المحاسبية، بما في ذلك التطبيق بأثر رجعي للتغيرات التي تتم وفقاً للأحكام الإنتقالية في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. حددت النسخة السابقة للمعيار المحاسبي الدولي ٨ الإعفاء غير العملي للتطبيق الرجعي للتغييرأت الطوعية فقط في السياسات المحاسبية. بالتالي، اعتمدت قابلية التطبيق للإعفاء على التغييرأت التي تتم وفقاً للأحكام الإنتقالية في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على نص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. مدد المجلس قابلية التطبيق للإعفاء لأنه قرر أن الحاجة إلى الإعفاء تنطبق بالتساوي على جميع التغيرات وفقاً للسياسات المحاسبية المطبقة بأثر رجعي.

الإفصاحات عن التطبيق القريب الحدوث للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة حديثاً

إستنتاج ٣٠ يشترط المعيار على المنشأة تقديم إفصاحات في الوقت الذي لم تطبق فيه بعد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة الصادرة لكنها لم تدخل حيز التنفيذ بعد. يطلب من المنشأة الإفصاح عن أنها لم تطبق بعد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والمعلومات المعروفة أو المقدرة منطقيا المتعلقة بتقييم الأثر المحتمل للتطبيق المبدئي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الجديد على البيانات المالية للمنشأة في فترة التطبيق الأولي (الفقرة ٣٠). كما يتضمن المعيار أيضاً إرشادا حول الإفصاحات المحددة التي على المنشأة النظر فيها عند تطبيق هذا الشرط (الفقرة ٣١).

إستنتاج ٣١ تختلف الفقرات ٣٠ و٣١ من المعيار عن المقترحات في مسودة العرض في المجالات التالية:-

(أ) أنها تحدد أن المنشأة بحاجة إلى الإفصاح عن معلومات فقط إن كانت معروفة أو مقدرة بشكل منطقي: يستجيب هذا الأيضاح لتعليقات حول مسودة العرض في أن الإفصاحات المقترحة تكون غير عملية في بعض الأوقات.

(ب) حيث أن مسودة العرض اقترحت إلزام الإفصاحات الآن في الفقرة ٣١، ينص المعيار على تلك الإفصاحات على أنها بنود على المنشأة أن تنظر في الإفصاح عنها لتلبية المتطلب العام في الفقرة ٣٠. يركز هذا التعديل على المتطلب حول هدف الإفصاح، ورداً على تعليقات تتعلق بمسودة العرض في أن الإفصاحات المقترحة كانت مرهقة أكثر من الإفصاحات في المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً، ويوضح أن نوايا المجلس انصبت على التقارب مع متطلبات أمريكية أكثر من أن تكون أكثر إرهاقاً.

الإعتراف بآثار التغيرات في التقديرات المحاسبية

إستنتاج٣٢ اقترحت مسودة العرض الإحتفاظ وبدون إستثناءات بالمطلب الموجود في النسخة السابقة من المعيار المحاسبي الدولي ٨ في أن أثر التغيير في التقدير المحاسبي *معترف به في الربح أو الخسارة* في:-

(أ) فترة التغيير، إن كان التغيير يؤثر على الفترة فقط؛

(ب) فترة التغيير والفترات المستقبلية، إن كان التغيير يؤثر عليهما.

إستنتاج٣٣ لم تتفق بعض الردود على مسودة العرض في طلب الإعتراف في التغييرات في التقديرات المحاسبية في الربح أو الخسارة. لقد برهنوا على أن ذلك غير مناسب من حيث أن التغيير في التقدير المحاسبي يؤدي إلى تغيرات في الأصول والإلتزامات، وذلك لان أسهم المنشأة العادية لا تتغير نتيجة ذلك. كما برهن المعلقون عدم مناسبة ذلك في الحيلولة دون الإعتراف بآثار التغيرات في التقديرات المحاسبية مباشرة في الأسهم العادية عندما يكون ذلك مطلوباً أو مسموحاً به من قبل المعيار أو التفسير. يتفق المجلس، ويقرر تقديم إعفاء للشرط الموصوف في الفقرة ٣٢ لهذه الظروف.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إرشاد التنفيذ حول معيار المحاسبة الدولي ٨
السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

الإرشاد هذا مرافق لكنه ليس جزءً من المعيار المحاسبي الدولي ٨.

مثال ١ – إعادة البيان بأثر رجعي للأخطاء

١-١ خلال ٢٠٠٢، اكتشفت شركة بيتا أن بعض المنتجات التي بيعت خلال ٢٠٠١ كانت مدرجة بشكل خاطئ في جرد ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ بسعر ٦,٥٠٠ وحدة عملة*.

٢-١ تظهر سجلات شركة بيتا المحاسبية لعام ٢٠٠٢ مبيعات ١٠٤,٠٠٠ سعر عملة، كلفة السلع المباعة ٨٦,٥٠٠ وحدة عملة (تشمل ٦,٥٠٠ وحدة عملة خطأ في الجرد الإفتتاحي)، وضرائب دخل ٥,٢٥٠ وحدة عملة.

٣-١ عام ٢٠٠١، أفادت بيتا:-

	وحدة عملة
المبيعات	٧٣,٥٠٠
كلفة السلع المباعة	(٥٣,٥٠٠)
الربح قبل ضريبة الدخل	٢٠,٠٠٠
ضريبة الدخل	(٦,٠٠٠)
الربح	١٤,٠٠٠

٤-١ الأرباح غير الموزعة الإفتتاحية ٢٠٠١ كانت ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة والأرباح غير الموزعة الختامية ٣٤٠٠٠ وحدة عملة.

٥-١ معدل ضريبة الدخل لبيتا ٣٠% عام ٢٠٠٢ و٢٠٠١. ليس لديها دخل أو مصاريف أخرى.

٦-١ لشركة بيتا ٥,٠٠٠ وحدة عملة من أسهم راس المال ولا أسهم عادية باستثناء الأرباح غير الموزعة. أسهمها غير متدأولة عموماً ولا تفصح أرباح كل حصة.

مستخلص شركة بيتا من بيان الدخل الشامل

	٢٠٠٢ وحدة عملة	(معاد بيانه) ٢٠٠١ وحدة عملة
المبيعات	١٠٤,٠٠٠	٧٣,٥٠٠
كلفة السلع المباعة	(٨٠,٠٠٠)	(٦٠,٠٠٠)
الربح قبل ضريبة الدخل	٢٤,٠٠٠	١٣,٥٠٠
ضريبة الدخل	(٧,٢٠٠)	(٤,٠٥٠)
الربح	١٦,٨٠٠	٩,٤٥٠

يتبع...

* في هذا المثال تم تحديد البند النقدية " بوحدة العملة".

يتبع...

شركة بيتا
بيان التغيرات في حقوق الملكية

	حصص رأس المال وحدة عملة	ربح محتفظ وحدة عملة	اجمالي وحدة عملة
الرصيد في ٠٢/١٢/٣١	٥,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	٢٥,٠٠٠
الربح للسنة المنتهية في ٠١/١٢/٣١			
المعاد		٩,٤٥٠	٩,٤٥٠
الرصيد في ٠١/١٢/٣١	٥,٠٠٠	٢٩,٤٥٠	٣٤,٤٥٠
الربح للسنة المنتهية في ٠٢/١٢/٣١		١٦,٨٠٠	١٦,٨٠٠
الرصيد في ٠٢/١٢/٣١	٥,٠٠٠	٤٦,٢٥٠	٥١,٢٥٠

مستخلصات من الملاحظات

١ بعض المنتجات التي بيعت في ٢٠٠١ ادرجت بشكل خاطئ في جـرد ٢٠٠١/١٢/٣١ بمبلـغ ٦,٥٠٠ وحدة عملة. اعيدت البيانات المالية لعام ٢٠٠١ لتصحيح هذا الخطأ. ملخص أثر إعـادة تلـك البيانـات المالية موجود أدناه. لم يكن هنالك أثر عام ٢٠٠٢.

	الأثر عام ٢٠٠١ وحدة عملة
(زيادة) في كلفة السلع المباعة	(٦,٥٠٠)
نقص في مصاريف ضريبة الدخل	١,٩٥٠
(نقص) في الربح	(٤,٥٥٠)
(نقص) في الجرد	(٦,٥٠٠)
نقص في ضريبة الدخل المستحقة	١,٩٥٠
(نقص) في السهم العادي	(٤,٥٥٠)

المثال ٢ – التغير في السياسة المحاسبية مع التطبيق بأثر رجعي

[تم إلغائه]

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال ٣- التطبيق المستقبلي للتغير في السياسات المحاسبية عند عدم جـدوى التطبيق بأثر رجعي

٣-١ خلال عام ٢٠٠٢، غيرت شركة دلتا سياستها المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات المنخفـضة قيمتها، من أجل تطبيق منهجية العنصر الشامل، بينما في نفس الوقت تبني نموذج إعادة التقييم.

٣-٢ في السنوات التي سبقت ٢٠٠٢، لم تكن سجلات أصول دلتا مفصلة بما فيه الكفاية لتطبيق منهجيـة العناصر بالكامل. نهاية ٢٠٠١، أوصت الادارة باجراء دراسة إستقصائية وفرت معلومـات عـن العناصر الممسوكة وقيمها العادلة، العمر الإنتاجي، القيم المتبقية المقدرة والمبالغ القابلة للإسـتهلاك عند بداية ٢٠٠٢. مع هذا، لم توفر الدراسة الأساس الكافي للتقدير الموثوق لكلفة تلك العناصر التي لم تعالج محاسبياً من قبل والسجلات الموجودة قبل الدراسة لم تتح المجال لإعادة بنائها.

٣-٣ نظرت ادارة دلتا إلى كيفية معالجة هذين المجالين في التغيير المحاسبي محاسبياً. قررت الادارة أنه لم يكن عملياً معالجة التغيير محاسبياً في منهجية عناصر أكثر كمالاً وبـأثر رجعـي، أو معالجـة التغيير محاسبياً في المستقبل من أي تاريخ أولي، من بداية ٢٠٠٢. أيضاً، يعتبر التغيير من نموذج الكلفة إلى نموذج إعادة التقييم مطلوب معالجته محاسبياً مستقبلاً. عليه، إستنتجت الإدارة أن عليهـا تطبيق سياسة دلتا الجديدة مستقبلاً من بداية ٢٠٠٢.

٣-٤ معلومات اضافية:-

معدل ضريبة الدخل لدلتا ٣٠%

	وحدة عملة
الممتلكات والمصانع والمعدات في نهاية ٢٠٠١	
كلفة	٢٥,٠٠٠
إستهلاك	(١٤,٠٠٠)
صافي القيمة الدفترية	١١,٠٠٠
مصاريف إستهلاكية مستقبلية لعام ٢٠٠٢ (أساس قديم)	١,٥٠٠
بعض نتائج الدراسة الإستقصائية	
التقييم	١٧,٠٠٠
القيمة المتبقية المقدرة	٣,٠٠٠
معدل عمر الأصول المتبقية (سنوات)	٧
مصاريف الإستهلاك للممتلكات والمصانع والمعدات لعام ٢٠٠٢ (أساس جديد)	٢,٠٠٠

يتبع...

يتبع...

مستخلصات من الملاحظات

١ من بداية ٢٠٠٢، غيرت شركة دلتا سياستها المحاسبية للممتلكات المستهلكة، المصنع والمعدات، لتطبيق منهجية عناصر أكثر شمولية، بينما في نفس الوقت تتبنى نموذج إعادة التقييم. تتبنى الإدارة وجهة النظر التي تقول أن هذه السياسة توفر معلومات موثوقة ذات صلة لأنها تتعامل مع عناصر الممتلكـات بدقـة، المصنع والمعدات وتقوم على قيم محدثة. طبقت السياسة مستقبلاً من بداية ٢٠٠٢ لأنها لم تكن عملية في تقدير آثار تطبيق السياسة سواءً رجعياً أو مستقبلياً من أي تاريخ أولي. وعليه، فإن تبني السياسة الجديدة ليس له أثر على السنوات السابقة. الأثر على السنة الحالية سيرفع المبلغ المسجل للممتلكات والمـصانع والمعدات الأثر عند بداية السنة بمعدل ٦,٠٠٠ وحدة عملة، يرفع حكام الـضريبة الإفتتاحيـة المؤجلـة بمعدل ٥٠٠ وحدة عملة، ويقلل مصاريف الضريبة بمعدل ١٥٠.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ١٠

الأحداث بعد فترة إعداد التقارير

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم إصدارها حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ١٠ "*الأحداث بعد فترة إعداد التقارير*" من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في مايو ١٩٩٩. وقد حل هذا المعيار محل أجزاء من معيار المحاسبة الدولي ١٠ "*الطوارئ والأحداث التي تقع بعد فترة إعداد التقارير*" (الصادر أصلاً في يونيو ١٩٧٨، والمعاد صياغته في العام ١٩٩٤) التي لم تُستبدل بمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ (الصادر في سبتمبر ١٩٩٨).

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

وفي ديسمبر ٢٠٠٣، أصدر المجلس معيار المحاسبة الدولي ١٠ بعد تنقيحه تحت عنوان معدل وهو "*الأحداث بعد فترة إعداد التقارير*".

وقد تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ١٠ من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*" (الصادر في مارس ٢٠٠٤).
- معيار المحاسبة الدولي ١ " *عرض البيانات المالية*" (المعدل في سبتمبر ٢٠٠٧)

يتعلق التفسير التالي بمعيار المحاسبة الدولي ١٠.

- التفسير ٧ "*إدخال لعملة اليورو*" (الصادر في مايو ١٩٩٨، والمعدل في ديسمبر ٢٠٠٣)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
المقدمة	**مقدمة١-٤**
معيار المحاسبة الدولي ١٠	
الأحداث بعد فترة إعداد التقارير	
الهدف	**١**
النطاق	**٢**
التعريفات	**٣–٧**
الإعتراف والقياس	**٨–١٣**
الأحداث المعدلة بعد فترة إعداد التقارير	**٨-٩**
الأحداث غير المعدلة بعد فترة إعداد التقارير	**١٠-١١**
توزيعات الأرباح	**١٢-١٣**
إستمرارية المنشأة	**١٤-١٦**
الإفصاح	**١٧-٢٢**
تاريخ الإقرار لإصدار البيانات	**١٧-١٨**
تحديث الإفصاح عن الظروف	
بفترة إعداد التقارير	**١٩-٢٠**
الأحداث غير المعدله بعد فترة إعداد التقارير	**٢١-٢٢**
تاريخ النفاذ	**٢٣**
سحب معيار المحاسبة الدولي ١٠ (المعدل ١٩٩٩)	**٢٤**
الملحق	
التعديلات على البيانات الأخرى	
مصادقة المجلس على المعيار ١٠	
أساس الإستنتاجات	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي ١٠ "*الأحداث بعد فترة إعداد التقارير*" مبين في الفقرة ١-٢٤ والملحق. تتـسأوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ١٠ في سياق الهدف منـه "*مقدمـة إلـى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و "*إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي" ٨ *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لاختيـار وتطبيـق الـسياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ١٠ *"الأحداث بعد فترة إعداد التقارير"** محل معيار المحاسبة الدولي ١٠ *"الأحداث بعد فترة إعداد التقارير"* (المنقح في عام ١٩٩٩) وينبغي تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١٠

مقدمة ٢ لقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بصياغة معيار المحاسبة الدولي ١٠ كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين وغيرهم من الجهات المهتمة. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ وكان هدف المجلس الرئيسي فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ١٠ هو تقديم توضيح محدود لمحاسبة أرباح الأسهم المعلنة بعد فترة إعداد التقارير. ولم يقم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الأحداث اللاحقة لفترة إعداد التقارير المشمول في معيار المحاسبة الدولي ١٠.

التغييرات الرئيسية

مقدمة ٤ تمثل التغيير الرئيسي عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٠ في التوضيح المحدود للفقرتين ١٢ و١٣ (أي الفقرتان ١١ و١٢ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٠). وبعد التنقيح، تنص هاتان الفقرتان على أنه إذا قامت المنشأة بالإعلان عن أرباح الأسهم بعد فترة إعداد التقارير، لا تعترف المنشأة بأرباح الأسهم تلك كإلتزام في فترة إعداد التقارير.

* في سبتمبر ٢٠٠٧، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتعديل معيار المحاسبة الدولي ١٠ من "الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية" إلى "الأحداث بعد فترة إعداد التقارير" نتيجة لمراجعة معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" في عام ٢٠٠٧

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ١٠

الأحداث بعد فترة إعداد التقارير

الهدف

١ إن هدف هذا المعيار هو وصف:-

(أ) متى يجب أن يعدل المشروع بياناته المالية بالأحداث بعد فترة إعداد التقارير؛ و

(ب) الإفصاحات التي على المشروع ادراجها حول تاريخ إقرار البيانات المالية لإصدارها وحول الأحداث بعد فترة إعداد التقارير.

يتطلب المعيار أيضا أن لا يعد المشروع بياناته المالية على أساس إستمرارية المنشأة إذا كانت الأحداث بعد فترة إعداد التقارير تشير الى أن إفتراض أستمراية المنشأة غير مناسب.

النطاق

٢ **يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن الأحداث بعد فترة إعداد التقارير.**

التعريفات

٣ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحدده لها:-**

الأحداث بعد فترة إعداد التقارير **هي تلك الأحداث المرغوبة أو غير المرغوبة التي تقع بين فترة إعداد التقارير وتاريخ المصادقه على إصدار البيانات المالية، هناك نوعين من الأحداث يمكن تمييزها:**

(أ) تلك التي توفر دليلاً بالظروف التي سادت بفترة إعداد التقارير (*الأحداث المعدلة بعد فترة إعداد التقارير*)؛ و

(ب) تلك التي تشير إلى ظروف نشأت بعد فترة إعداد التقارير (*أحداث غير معدله بعد فترة إعداد التقارير*).

٤ إن العملية الخاصة بإقرار البيانات المالية لإصدارها تتباين إعتماداً على تكوين الإدارة والمتطلبات القانونية والإجراءات المتبعة في إعداد وإنهاء البيانات المالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٥ وفي بعض الحالات يتطلب من المشروع تقديم بياناته المالية لمساهميه للموافقة عليها بعد أن يكون قد تم إصدار البيانات المالية وفي مثل تلك الحالات فإن إقرار البيانات المالية لإصدارها يكون التاريخ الأصلي لإصدارها وليس بالتاريخ عندما يوافق المساهمين على البيانات المالية.

مثال

أكملت إدارة المشروع مسودة البيانات المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ في ٢٨ فبراير ٢٠×٢، وفي ١٨ مارس ٢٠×٢ راجع مجلس الإدارة البيانات المالية وتم إقرارها لإصدارها أعلن المشروع عن أرباحه وإختار المعلومات المالية الأخرى في ١٩ مارس ٢٠×٢. وتم توفير البيانات المالية للمساهمين والآخرين في ١ إبريل٢٠×٢. صادق الإجتماع السنوي للمساهمين على البيانات المالية في ١٥ مايو ٢٠×٢ وتم تقديم البيانات المالية المصادق عليها للهيئة المنظمة في ١٧ مايو ٢٠×٢.

تم إقرار البيانات المالية لإصدارها في ١٨ مارس ٢×٢٠ (تاريخ إقرار مجلس الإدارة لإصدارها).

٦ في بعض الحالات يكون مطلوباً من إدارة المشروع إصدار بياناتها المالية لمجلس إشرافي (مكـون فقط مـن غير المديرين) للمصادقة عليها وفي تلك الحالات فإن البيانات المالية قد تم إقرارها للإصدار عندما تقوم الإدارة بالمصادقة عليها للإصدار للمجلس الإشرافي.

مثال

في ١٨ مارس ٢٠×٢ أقرت ادارة مشروع البيانات المالية لإصدارها لمجلسها الإشرافي. يتألف المجلس الإشرافي فقط من غير المديرين ويمكن أن يشمل ممثلين من الموظفين وآخرين ذوي مصالح من الخارج. أقر المجلس الإشرافي البيانات المالية في ٢٦ مارس ٢٠×٢. وقد تم توفير البيانات المالية للمساهمين والآخرين في ١ إبريل ٢٠× ٢إستلم الإجتماع السنوي للمساهمين البيانات المالية في ١٥ مايو ٢٠×٢ وتم تقديم البيانات المالية للجهة المنظمة في ١٧ مايو ٢٠×٢.

تم إقرار البيانات المالية لإصدارها في ١٨ مارس ٢٠×٢ (تاريخ إقرار الإدارة للإصدار للمجلس الإشرافي).

٧ تشمل الأحداث بعد فترة إعداد التقارير جميع الأحداث حتى التاريخ الذي عنده يتم إقرار البيانات المالية للإصدار حتى ولو أن هذه الأحداث قد وقعت بعد النشر عن إعلان الربح أو المعلومات المالية المختارة الأخرى.

الإعتراف والقياس

الأحداث المعدلة بعد فترة إعداد التقارير

٨ **يجب على المشروع أن يعدل المبالغ المعترف بها في البيانات المالية لتعكس الأحداث المعدلة بعد فترة إعداد التقارير.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٩ فيما يلي أمثلة على الأحداث المعدلة بعد فترة إعداد التقارير التي تتطلب من المشروع تعديل المبالغ المعترف بها في بياناته المالية أو للإعتراف ببنود لم يكن قد إعتراف بها سابقاً:-

(أ) قرار المحكمة بعد فترة إعداد التقارير والذي يؤكد أن المشروع عليه الزام حالي بفترة إعداد التقارير، يتطلب من المشروع أن يعدل المخصص بناءاً على هذا القرار بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*" أو المعترف بها كمخصصات لا تفصح المنشأة عن الإلتزام المحتمل فقط لأن التسوية توفر أدلة إضافية تُؤخذ بعين الإعتبار وفقا للفقرة ١٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

(ب) إستلام معلومات بعد فترة إعداد التقارير تشير الى أن أصل قد أنخفض قيمته بفترة إعداد التقارير أو أن المبلغ المعترف به سابقاً الخسارة والإنخفاض في القيمة لذلك الأصل تحتاج الى تعديل ومثال ذلك:-

(١) إفلاس عميل والذي يحدث بعد فترة إعداد التقارير في العادة يؤكد أن الخسارة قد كانت قائمة بفترة إعداد التقارير في حساب الذمم المدينة التجارية ويتطلب من المشروع أن يعدل القيمة المرحلة للذمم المدينة التجارية؛ و

(٢) بيع البضاعة بعد فترة إعداد التقارير من الممكن أن يقدم دليلاً على قيمتها القابلة للتحقق بفترة إعداد التقارير.

(ج) التحديد، بعد فترة إعداد التقارير، لتكلفة الأصول المشتراه أو المتحصلات من الأصول المباعة قبل فترة إعداد التقارير.

(د) التحديد بعد فترة إعداد التقارير لمبلغ الحصه في الربح أو دفعات المكافأة إذا كان المشروع لديه إلتزام قانوني وإستدلالي بفترة إعداد التقارير لإجراء تلك الدفعات كنتيجة لأحداث قبل ذلك التاريخ (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٩" *منافع الموظفين* ").

(هـ) إكتشاف تحايل أو اخطاء تظهر أن البيانات المالية لم تكن صحيحة.

الأحداث غير المعدلة بعد فترة إعداد التقارير

١٠ **يجب على المشروع أن لا يعدل المبالغ المعترف في بياناته المالية لتعكس الأحداث غير المعدلة بعد فترة إعداد التقارير.**

١١ مثال على الحدث غير المعدل بعد فترة إعداد التقارير هو إنخفاض قيمة السوق للإستثمارات بين فترة إعداد التقارير ولتاريخ الذي عنده تم إقرار البيانات المالية للإصدار. إن إنخفاض القيمة السوقية لا يتصل في العادة لحالة الإستثمارات بفترة إعداد التقارير ولكن تعكس الظروف التي نشأت في الفترة الاحقة. وبالتالي فالمشروع لا يعدل المبالغ المعترف بها ببياناته المالية للإستثمارات وعلى نحو متشابه، فإن المشروع لايحدث المبالغ المفصح عنها للإستثمارات بفترة إعداد التقارير مع أنه يلزم أعطاء أفصاح أضافي بموجب الفقرة ٢١.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

توزيعات الأرباح

١٢ **إذا تم إقتراح أو الإعلان عن توزيعات الأرباح لحاملي ادوات حقوق (كما عرفت في معيار المحاسبة الدولي ٣٢" *الأدوات المالية:العرض*") بعد فترة إعداد التقارير فإنه يجب على المشروع أن لا يعترف بتوزيعات الأرباح هذه لإلتزام في الميزانية العمومية.**

١٣ إذا تم الإعلان عن أرباح الأسهم (أي تم تفويض أرباح الأسهم بشكل مناسب ولم يترك تقديرها للمنشأة) بعد فترة إعداد التقارير ولكن قبل أن يتم التصريح بإصدار البيانات المالية، لا يتم الإعتراف بأرباح الأسهم كإلتزام في فترة إعداد التقارير لأنها لا تلبي معايير الإلتزام الحالي الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٧. ويتم الإفصاح عن أرباح الأسهم هذه في الإيضاحات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*".

إستمرارية المنشأة

١٤ **لا يجب أن يعد المشروع بياناته المالية على أساس إستمرارية المنشأة إذا قررت الإدارة بعد فترة إعداد التقارير إما نيتها لتسهيل المشروع أو وقف نشاطه التجاري أو أنه ليس لديها بديل واقعي ولكن لعمل ذلك.**

١٥ إن حدوث تدهور في نتائج التشغيل والمركز المالي بعد فترة إعداد التقارير من الممكن أن يشير الى دراسة ما إذا كان إفتراض إستمرارية المنشأة مازال مناسباً واذا كان إفتراض إستمرارية المنشأة لم يعد مناسباً وأن التاثير شاملاً الى حد بعيد يتطلب هذا المعيار تغيراً أساسياً في أساس المحاسبة وليس تعديلاً للمبالغ المعترف بها ضمن أساس المحاسبة الأصلي.

١٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١"*عرض البيانات المالية* " إفصاحات معينة إذا:-

(أ) لم يتم اعداد البيانات المالية على أساس إستمرارية المنشأة ؛ أو

(ب) لدى الإدارة إدراك بظروف عدم تأكيد مادية تتصل بأحداث أو ظروف من الممكن أن تلقي شكاً هاماً على قدرة المشروع في الإستمرار كمنشأة مستمرة. أن الأحداث والظروف التي تتطلب الإفصاح يمكن أن تنشأ بعد فترة إعداد التقارير.

الإفصاح

تاريخ الإقرار لإصدار البيانات

١٧ **يجب على المشروع أن يفصح عن التاريخ الذي تم عنده إقرار البيانات المالية لإصدارها ومن هو الذي أعطى هذا الإقرار إذا كان ملاك المشروع أو أخرين لديهم السلطة لتعديل البيانات المالية بعد الإصدار فإن على المشروع أن يفصح عن تلك الحقيقة.**

١٨ إن من المهم للمستخدمين أن يعلموا متى تم إقرار البيانات المالية للإصدار وذلك لأن البيانات المالية لا تعكس الأحداث بعد هذا التاريخ.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تحديث الإفصاح عن الظروف بفترة إعداد التقارير

١٩ **إذا إستلم المشروع معلومات بعد فترة إعداد التقارير حول ظروف كانت قائمة بفترة إعداد التقارير يتوجب على المشروع أن يحدث الإفصاحات التي لها علاقة بهذه الظروف في ضوء المعلومات الجديدة.**

٢٠ في بعض الحالات يلزم المشروع أن يقوم بتحديث الإفصاحات في بيان اته المالية لتعكس المعلومات المستلمة بعد فترة إعداد التقارير حتى ولو لم تؤثر المعلومات في المبالغ التي يعترف بها المشروع في بياناته المالية ومثال واحد على الحاجة لتعديل الإفصاحات هو عندما يصبح دليل متوفراً بعد فترة إعداد التقارير عن الزام محتمل كان قائما بفترة إعداد التقارير. بالإضافة الى دراسة ما إذا كان ضرورياً الإعتراف بمخصص بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ فإن المشروع يحدث إفصاحاته عند الإلزام المحتمل في ضوء ذلك الدليل.

الأحداث غير المعدله بعد فترة إعداد التقارير

٢١ **عندما تكون الأحداث غير المعدلة بعد فترة إعداد التقارير على درجة من الأهمية بحيث أن عدم الإفصاح سوف يؤثر في قدرة المستخدمين للبيانات المالية لعمل التقييمات والقرارات المناسبة يجب على المشروع أن يفصح عن المعلومات التالية لكل فئة مهمة من الحدث غير المعدل بعد فترة إعداد التقارير:-**

(أ) طبيعة الحدث؛ و

(ب) تقدير لتاثيره المالي أو نصاً يفيد أن ذلك التقدير لا يمكن أجراءه .

٢٢ التالية هي أمثلة على الأحداث غير المعدلة بعد فترة إعداد التقارير التي يمكن أن تكون على حد من الأهمية بحيث أن عدم الإفصاح سيؤثر في قدرة مستخدمي البيانات المالية في اجراء تقييمات وقرارات مناسبة:-

(أ) إندماج أعمال رئيسيه تم بعد فترة إعداد التقارير(المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *إندماج الأعمال* يتطلب إفصاحات محدودة في مثل تلك الحالات) أو استبعاد شركة تابعة رئيسية؛

(ب) إعلان خطه لاستبعاد العملية؛

(ج) شراء أو تصنيف رئيسي للأصول كما هي للبيع بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ - *الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*، أو مصادرة لأصول رئيسية من قبل الحكومة؛

(د) تدمير مصنع إنتاج رئيسي بالحريق بعد فترة إعداد التقارير؛

(هـ) الإعلان عن أو البدء في إنجاز إعادة هيكلة رئيسية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*)؛

(و) عمليات تبادل رئيسية للأسهم العادية أو عمليات محتملة لتبادل الأسهم العادية بعد فترة إعداد التقارير (يشجع معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "*حصة السهم من الأرباح*" على الإفصاح عن وصف لبعض العمليات خلافاً لذلك بعض العمليات تستلزم التمويل أو إصداء الأسهم، أو تقسيم الأسهم، أو إحتجاز الأسهم أو جميع الإجراءات المتطلبة للتعديل تحت المعيار ٣٣)؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ز) التغيرات الكبيره غير العادية بعد فترة إعداد التقارير في أسعار الأصل أو أسعار صرف العملة الأجنبية؛

(ح) التغيرات في معدلات أو قوانين الضريبة التي تم تشريعها أو الإعلان عنها بعد فترة إعداد التقارير والتي لها تاثير هام على الأصول والإلتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*")؛

(ط) الدخول في تعاقدات مهمة أو إلتزامات محتملة على سبيل المثال بإصدار كفالات مهمة؛ و

(ي) الشروع في قضية رئيسية ناشئة فقط من احداث وقعت بعد فترة إعداد التقارير.

تاريخ النفاذ

٢٣ **على الشركة أن تبدأ تطبيق هذا المعيار للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥. ويشجع التطبيق المبكر. أما إذا قامت الشركة البدء بتطبيق هذا المعيار قبل ١ يناينر ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة**

سحب معيار المحاسبة الدولي ١٠ (المعدل ١٩٩٩)

٢٤ حل هذا المعيار محل المعيار ١٠ "*الأحداث بعد فترة إعداد التقارير*" (المعدل في ١٩٩٩).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق

التعديلات على البيانات الأخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

*****

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١٠

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ١٠ "*الأحداث بعد فترة إعداد التقارير*" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسرينغ	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي ياميادا	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات حول

معيار المحاسبة الدولي ١٠ *الأحداث بعد فترة إعداد التقارير**

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ١٠، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١٠ "*الأحداث بعد فترة إعداد التقارير*" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في يوليو ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ١٠. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي مايو ٢٠٠٢، نشر المجلس إقتراحاته في مسودة عرض بعنوان *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية*، مع تحديد موعد نهائي لإستلام الملاحظات في ١٦ سبتمبر ٢٠٠٢. ولقد إستلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة إيضاحات بشأن مسودة العرض.

إستنتاج ٣ وبما أن هدف المجلس لم يكن إعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الأحداث بعد فترة إعداد التقارير الذي ينص عليه معيار المحاسبة الدولي ١٠، فإن أساس الإستنتاجات هذا لا يناقش المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٠ التي لم يقم المجلس بإعادة دراستها.

التوضيح المحدود

إستنتاج ٤ بهدف هذا التوضيح المحدود لمعيار المحاسبة الدولي ١٠، كان التغيير الرئيسي في الفقرتين ١٢ و١٣ (أي الفقرتان ١١ و١٢ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٠). وبعد التنقيح، تنص هاتان الفقرتان على أنه إذا تم الإعلان عن أرباح الأسهم بعد تاريخ الميزانية العمومية†، لا تعترف المنشأة بأرباح الأسهم تلك كإلتزام في فترة إعداد التقارير. هذا لأن أرباح الأسهم غير المعلن عنها لا تلبي معايير الإلتزام الحالي الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*". وناقش المجلس ما إذا كان من الممكن اعتبار الممارسة السابقة للمنشأة في دفع أرباح الأسهم إلتزاماً إستدلالياً. واستنتج المجلس إلى أن هذه الممارسات لا تؤدي إلى نشوء إلتزام بدفع أرباح الأسهم.

---

* في سبتمبر ٢٠٠٧ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإستبدال عنوان معيار المحاسبة الدولي ١٠ من "*الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية*" إلى "*الأحداث بعد فترة إعداد التقارير*" كنتيجة للتعديل على معيار المحاسبة الدولي ١ " عرض البيانات المالية" (كما هو معدل في ٢٠٠٧)

† تم في معيار المحاسبة الدولي ١ (المعدل في ٢٠٠٧) إستبدال مصطلح " تاريخ الميزانية العمومية" بـ " نهاية فترة إعداد التقارير".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ١١

عقود الإنشاء

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم اصدارها حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ١١ "*عقود الإنشاء*" من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ١٩٩٣. وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١١ "*محاسبة عقود الإنشاء*" (الصادر في مارس ١٩٧٩). وفي مايو ١٩٩٩، تم تعديل فقرة واحدة من خلال معيار المحاسبة الدولي ١٠ "*الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية*".

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ١١ بناءً على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-
معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "*تكاليف الإقـتراض*" (كما هو معدل في مارس ٢٠٠٧)
معيار المحاسبة الدولي ١ "*عـرض البيانات المـاليـة*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧)

تتعلق التفسيرات والوثائق المرافقة التالية بمعيار المحاسبة الدولي ١١:-

- التفسير ٢٧ "*تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود التأجير*" *(الصادر في ديسمبر ٢٠٠١ والتعديلات اللاحقة)*
- التفسير ٣٢ "*الأصول غير الملموسة – تكاليف الموقع الإلكتروني*" *(الصادر في مارس ٢٠٠٢ والمعدلة في ديسمبر ٢٠٠٣ والتعديلات اللاحقة)*
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢" *ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات*" (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٦ والتعديلات اللاحقة).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

الفقرات

معيار المحاسبة الدولي ١١

عقود الإنشاء

الهدف	
النطاق	**١ - ٢**
التعريفات	**٣ - ٦**
تجميع وتجزئة عقود الإنشاء	**٧ - ١٠**
إيراد العقد	**١١ - ١٥**
تكاليف العقد	**١٦ - ٢١**
الإعتراف بإيراد العقد ومصروفاته	**٢٢ - ٣٥**
الإعتراف بالخسائر المتوقعة	**٣٦ - ٣٧**
التغيرات في التقديرات	**٣٨**
الإفصاح	**٣٩ - ٤٥**
تاريخ النفاذ	**٤٦**
الملحق	
الإفصاح عن السياسات المحاسبية	
تحديد إيرادات ومصروفات العقد	
الإفصاحات عن العقد	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي١١ "*عقود الإنشاء*" مبين في الفقرة ١-٤٦. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاصة بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي١١ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و "*إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ١١

عقود الإنشاء

الهدف

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء نظراً لطبيعة النشاط في عقود الإنشاء فإن تاريخ بدء نشاط العقد وتاريخ إنتهائه يقعان في فترتين محاسبيتين مختلفتين، لذلك فالمسألة الرئيسية في المحاسبة عن عقود الإنشاء تتلخص في تخصيص إيرادات وتكاليف العقود بين الفترات المحاسبية التي يتم إنجاز العمل فيها. يستخدم هذا المعيار أسس الإعتراف الموضوعة في "*إطار إعداد وعرض البيانات المالية* " لتحديد متى يجب الإعتراف بإيرادات وتكاليف العقد كإيراد ومصروف في قائمة الدخل. كما يوفر المعيار إرشاداً عملياً لتطبيق هذه الأسس.

النطاق

١ **يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن عقود الإنشاء في البيانات المالية للمقاولين.**

٢ يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي١١ "*المحاسبة عن عقود الإنشاءات*"، المصادق عليه في سنة ١٩٧٨.

التعاريف

٣ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:-**

***عقد الإنشاء* هو عقد تم الإتفاق عليه بشكل محدد لإنشاء أصل أو تشكيلة من الأصول المترابطة أو المعتمدة على بعضها من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض أو الإستخدام النهائي لها.**

***العقد ذو السعر المحدد* هو عقد إنشاء يوافق فيه المقاول على سعر ثابت للعقد، أو على سعر ثابت للوحدة الناتجة، والذي يكون في بعض الحالات خاضعاً لشروط تصاعد التكاليف.**

***عقد التكلفة زائد نسبة* هو عقد إنشاء يتم بموجبه تعويض المتعاقد عن التكاليف المسموح بها أو التكاليف المحددة إضافة إلى نسبة مئوية من هذه التكاليف أو رسم ثابت.**

٤ يمكن أن يكون عقد الإنشاء لإقامة أصل واحد مثل جسر أو بناية أو سد أو خط أنابيب أو طريق أو سفينة أو نفق. ويمكن أن يتعلق عقد الإنشاء ببناء عدد من الأصول المترابطة أو المعتمدة على بعضها البعض من حيث تصميمها أو التكنولوجيا والوظيفة أو الغرض أو الإستخدام النهائي لها، من أمثلة هذه العقود عقود إنشاءات محطات التكرير وأجزاء من مصنع أو معدات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٥ لغايات هذا المعيار، تضم عقود الإنشاء:-

(أ) عقود تقديم الخدمات المرتبطة مباشرة بإنشاء الأصل، مثل عقود خدمات مدراء المشاريع والمهندسين المعماريين؛ و

(ب) عقود هدم أو ترميم الأصول وترميم البيئة بعد إزالة الأصول (القديمة).

٦ تصاغ عقود الإنشاء بطرق عدة، وهي لغايات هذا المعيار، تصنف إلى عقود ذات سعر محدد وعقود التكلفة زائد نسبة. وتشمل بعض عقود الإنشاء خصائص من كل من "عقد السعر المحدد" و"عقد التكلفة زائد نسبة" ومثال ذلك عقد تكلفة زائد نسبة مع إشتراط حد أقصى للسعر. في مثل هذه الظروف يجب على المقاول الأخذ في الإعتبار جميع الشروط الواردة في الفقرتين ٢٣ و٢٤ من أجل تحديد توقيت الإعتراف بالإيراد والمصروفات.

تجميع وتجزئة عقود الإنشاء

٧ تطبق متطلبات هذا المعيار عادة على كل عقد إنشاء لوحده، ولكن في بعض الظروف المحددة يكون من الضروري تطبيق المعيار على أجزاء محددة بشكل مستقل من العقد الواحد أو مجموعة العقود معاً من أجل إظهار جوهر العقد أو مجموعة العقود.

٨ عندما يغطي العقد عدداً من الأصول فإن إنشاء كل أصل يجب أن يعامل كعقد إنشاء منفصل عندما:-

(أ) يتم تقديم عروض منفصلة لكل أصل على حدة؛

(ب) يكون كل أصل من الأصول خاضع لعملية تفاوضية منفصلة وكل من المقاول والعميل يستطيع قبول أو رفض ذلك الجزء من العقد الذي يتعلق بكل أصل؛ و

(ج) يمكن تحديد إيرادات وتكاليف كل أصل.

٩ تعامل مجموعة العقود، سواء لعميل واحد أو عدد منهم، كعقد إنشاء واحد إذا:-

(أ) جرى التفاوض على مجموعة العقود كصفقة واحدة؛

(ب) كانت العقود مترابطة جداً لدرجة، أنها فعلاً أجزاء في مشروع واحد بهامش ربح إجمالي؛ و

(ج) يتم إنجاز العقود بشكل متلازم أو بتتابع مستمر.

١٠ قد يتطلب العقد إنشاء أصل إضافي حسب رغبة العميل أو قد يتم تعديله ليشمل إنشاء أصل إضافي. إن إنشاء الأصل الإضافي يجب أن يعامل على أنه عقد إنشاء منفصل عندما:-

(أ) يختلف الأصل بشكل جوهري في التصميم، والتكنولوجيا أو الوظيفة عن الأصل أو الأصول بموجب العقد الأصلي؛ أو

(ب) يتم التفاوض على سعر الأصل الإضافي دون إعتبار للسعر في العقد الأصلي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إيراد العقد

١١ يجب أن يتضمن إيراد العقد:-

(أ) مبلغ الإيراد الأساسي المتفق عليه في العقد؛ و

(ب) أوامر التغيرات في أعمال العقد، المطالبات والحوافز المدفوعة:-

(١) إلى الحد الذي يكون محتملاً أن ينتج إيراداً؛ و

(٢) أن بالإمكان قياسها بصورة موثوقة.

١٢ يقاس إيراد العقد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي سيستلم. وتتأثر عملية قياس إيراد العقد بعدد من حالات عدم التأكد التي تعتمد على نتائج الأحداث المستقبلية. ويتطلب الأمر غالباً إعادة النظر في التقديرات عند وقوع الأحداث أو زوال حالات عدم التأكد. وعليه يمكن أن يزداد أو يقل إيراد العقد من فترة لأخرى، على سبيل المثال:-

(أ) يمكن أن يتفق المقاول والعميل على تغييرات في العقد أو مطالبات تؤدي إلى زيادة أو نقصان إيراد العقد في فترة لاحقة للفترة التي إتفق فيها على العقد المبدئي؛

(ب) يمكن أن يزداد مبلغ الإيراد في العقد ذو السعر المحدد كنتيجة لوجود شروط تصاعد التكلفة؛

(ج) يمكن أن يقل إيراد العقد بسبب الغرامات المفروضة نتيجة تأخر المقاول في إتمام العقد؛ أو

(د) عندما يتضمن العقد ذو السعر المحدد سعراً ثابتاً لكل وحدة من وحدات الإنتاج فإن إيراد العقد يزداد مع ازدياد عدد وحدات الإنتاج.

١٣ أمر التغيير هو عبارة عن تعليمات من العميل لتغيير نطاق العمل الواجب إنجازه بموجب العقد، ويمكن أن يؤدي أمر التغيير إلى تقليل أو زيادة إيراد العقد. ومن أمثلة التغييرات تغير في مواصفات أو تصميم الأصل أو تغيرات في مدة العقد. ويدخل التغير في إيراد العقد عندما:-

(أ) يكون من المحتمل أن يوافق العميل على التغيير وعلى مبلغ الإيراد الناشئ عن التغيير؛ و

(ب) يمكن قياس مبلغ الإيراد بصورة موثوقة.

١٤ المطالبة هي مبلغ يسعى المقاول لتحصيله من العميل أو من طرف آخر لتعويضه عن تكاليف غير مشمولة في سعر العقد. وقد تنشأ المطالبة عن التأخير الذي يتسبب فيه العميل والأخطاء في المواصفات أو التصميم، أو التغيرات المختلف عليها في العقد. يخضع قياس مبلغ الإيراد الناشئ عن المطالبات لدرجة عالية من عدم التأكد وكثيراً ما يعتمد على نتائج المفاوضات. لذلك يتم شمول هذه المطالبات في إيراد العقد عندما:-

(أ) تكون المفاوضات بلغت درجة متقدمة تدل على أنه من المحتمل أن يقبل العميل المطالبة؛ و

(ب) إمكانية قياس المبلغ المحتمل قبول العميل له بصورة يمكن الوثوق بها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٥ الحوافز المدفوعة هي مبالغ إضافية تدفع للمقاول إذا حقق أو تجاوز معايير إنجاز محددة. على سبيل المثال يمكن أن يسمح العقد بدفعة تحفيزية للمقاول لقاء الإتمام المبكر للعقد. يتم شمول الدفعات التحفيزية في إيراد العقد عندما:-

(أ) يكون العقد قد بلغ مرحلة متقدمة تدل على أنه من المحتمل أن معايير الإنجاز المحددة سوف يتم تحقيقها أو الزيادة عليها؛ و

(ب) يمكن قياس مبلغ الدفعة التحفيزية بصورة موثوقة.

تكاليف العقد

١٦ **يجب أن تتضمن تكاليف العقد:-**

(أ) التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد المحدد؛

(ب) التكاليف التي تعزى لنشاط المقاولات بشكل عام والتي يمكن تخصيصها للعقد؛ و

(ج) التكاليف الأخرى التي يمكن تحميلها بشكل محدد إلى العميل تحت شروط العقد.

١٧ التكاليف التي ترتبط مباشرة بعقد محدد تشمل:-

(أ) تكاليف العمالة في الموقع بما في ذلك الإشراف عليها؛

(ب) تكاليف المواد المستخدمة في الإنشاء؛

(ج) إستهلاك الآلات والمعدات المستخدمة في العقد؛

(د) تكلفة نقل المصانع والمعدات والمواد من والى موقع العقد؛

(هـ) تكاليف إستئجار الآلات والمعدات؛

(و) تكاليف التصميم والمساعدة الفنية التي ترتبط مباشرة بالعقد؛

(ز) التكاليف المقدرة للإصلاح وكفالة العمل بما في ذلك التكاليف المقدرة للضمان؛ و

(ح) المطالبات من قبل أطراف أخرى.

يمكن تخفيض هذه التكاليف بأي دخل عرضي ليس مشمولاً في إيراد العقد، على سبيل المثال الدخل الناتج من بيع المواد الزائدة والتخلص من الآلات والمعدات في نهاية العقد.

١٨ تشمل التكاليف التي يمكن أن تعزى مباشرة إلى نشاط المقاولات بشكل عام ويمكن تخصيصها لعقود محددة :-

(أ) التأمين؛

(ب) تكاليف التصميم والمساعدات الفنية التي لا ترتبط مباشرة بعقد محدد؛ و

(ج) مصاريف الإنشاء غير المباشرة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وتخصص مثل هذه التكاليف باستخدام طرق منتظمة ومعقولة تطبق بثبات على جميع التكاليف متشابهة الخصائص. يبنى التخصيص على المستوى العادي لنشاط الإنشاءات. تشمل المصاريف غير المباشرة تكاليف مثل إعداد ومعالجة رواتب الموظفين العاملين في الإنشاءات. كما تشمل التكاليف التي من الممكن أن تعزى بشكل عام إلى نشاط المقاولات ويمكن تخصيصها إلى عقود محددة تكاليف الإقتراض".

١٩ قد تشمل التكاليف التي يمكن تحميلها للعميل تحت شروط العقد بعض المصاريف الإدارية العامة وتكاليف التطوير التي جرى تحديد كيفية تعويضها في شروط العقد.

٢٠ التكاليف التي لا يمكن أن تعزى لنشاط المقاولات أو لا يمكن تخصيصها إلى العقد تستبعد من تكاليف عقد الإنشاء. أمثلة هذه التكاليف تشمل:-

(أ) التكاليف الإدارية العامة التي لم ينص العقد على التعويض عنها؛

(ب) تكاليف البيع؛

(ج) تكاليف البحث والتطوير التي لم ينص العقد على التعويض عنها؛ و

(د) إستهلاك الآلات والمعدات العاطلة عن العمل التي لم تستخدم في عقد محدد.

٢١ تشمل تكاليف العقد التكاليف التي تعزى للعقد خلال الفترة من تأمين الحصول على العقد حتى الإنجاز التام للعقد. إلا أن التكاليف التي ترتبط مباشرة بالعقد والتي يتم تكبدها في تأمين العقد يتم شمولها كجزء من تكاليف العقد إذا كان بالإمكان تحديد هذه التكاليف بشكل منفصل وقياسها بصورة موثوقة وكان من المحتمل الحصول على العقد. عندما يتم الإعتراف بالتكاليف التي تم تكبدها لتأمين الحصول على العقد كمصروف في فترة التكبد فلا يجوز شمولها في تكاليف العقد عندما يتم الحصول على العقد في فترة لاحقة.

الإعتراف بإيراد العقد ومصروفاته

٢٢ عندما يمكن تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة، فإنه يجب الإعتراف بالإيراد والتكاليف المرتبطة بعقد الإنشاء كإيراد ومصروف حسب درجة إنجاز العقد في نهاية فترة إعداد التقارير كما يجب الإعتراف بالخسائر المتوقعة فوراً كمصروف بموجب الفقرة ٣٦.

٢٣ في حالة العقد ذو السعر المحدد، فان نتائج عقد الإنشاء يمكن تقديرها بصورة موثوقة عندما تتحقق الشروط التالية جميعها:-

(أ) يمكن قياس كامل إيراد العقد بصورة موثوقة؛

(ب) إن من المحتمل أن المنافع الإقتصادية للعقد سوف تتدفق للمشروع؛

(ج) يمكن قياس كل من التكاليف المتبقية لإتمام العقد ودرجة إنجاز العقد في نهاية فترة إعداد التقارير بثقة؛ و

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(د) التكاليف التي تعزى للعقد يمكن تحديدها بوضوح وقياسها بصورة موثوقة مما يمكن من مقارنة تكاليف العقد الفعلية المتكبدة بالتقديرات السابقة.

٢٤ **في حالة عقد التكلفة زائد نسبة، فأنه يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بصورة موثوقة عندما تتحقق جميع الشروط التالية:-**

(أ) من المحتمل أن المنافع الإقتصادية المرتبطة بالعقد سوف تتدفق إلى المشروع؛ و

(ب) إن التكاليف التي تعزى للعقد، سواء كانت قابلة للتعويض أم لا، يمكن تحديدها بوضوح وقياسها بصورة موثوقة.

٢٥ يطلق على عملية الإعتراف بالإيرادات والمصروفات بالرجوع إلى مرحلة إنجاز العقد بطريقة نسبة الإنجاز. بمقتضى هذه الطريقة يجري مقابلة إيرادات العقد بتكاليفه التي تم تكبدها في وصـول هذه المرحلة من الإنجاز. وينتج عن ذلك تحديد الإيراد والمصروفات والأرباح التي تعزى إلى الجزء الذي أنجز من العمل. وتوفر هذه الطريقة معلومات مفيدة عن مدى نشاط العقود والأداء خلال الفترة.

٢٦ في طريقة نسبة الإنجاز، يتم الإعتراف بإيراد العقد في الربح أو الخسارة في الفترات المحاسبية التي يتم إنجاز العمل فيها. ويتم عادة الإعتراف بتكاليف العقد كمصاريف في الربح أو الخسارة في الفترات المحاسبية التي يتم فيها إنجاز العمل المتعلق بها. ولكن عندما يكون من المتوقع أن تزيد التكاليف الكلية عن إيراد العقد الكلي فإنه يعترف حالاً بهذه الزيادة كمصروف طبقاً للفقرة ٣٦.

٢٧ قد يتكبد المقاول تكاليف تعود لنشاط مستقبلي للعقد، ويتم الإعتراف بمثل هذه التكاليف كأصل إذا كان من المحتمل إستردادها. وتمثل هذه التكاليف مستحقات من العملاء وغالباً ما تصنف على أنها عمل تحت الإنجاز.

٢٨ يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بشكل موثوق فقط عندما يكون من المحتمل أن المنافع الإقتصادية المرتبطة بالعقد سوف تتدفق إلى المنشاة. ولكن عندما يكون هناك عدم تأكد حول إمكانية تحصيل مبلغ سبق إدراجه في إيراد العقد واعترف به في الربح أو الخسارة، فإن المبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي لم يعد تحصيله محتملاً يجب الإعتراف به كمصروف وليس كتسوية لمبلغ إيراد العقد.

٢٩ يكون المشروع عادة قادراً على وضع تقديرات موثوقة بعد الموافقة على عقد يحدد ما يلي:-

(أ) الحقوق القابلة للتنفيذ لكل طرف بخصوص الأصل المراد إنشاؤه؛

(ب) المقابل الذي سيتم تبادله؛ و

(ج) طريقة وشروط السداد.

من الضروري أن يكون للمشروع نظام داخلي فعال للموازنات التقديرية المالية ووضع التقارير. ويقوم المشروع بمراجعة إيراد وتكاليف العقد كلما تقدم العقد وتعديلها عند الضرورة. ولكن لا تدل هذه التعديلات بالضرورة على أنه لا يمكن تقدير نتائج العقد بشكل موثوق.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٣٠ يمكن تقدير نسبة إنجاز العقد بطرق عديدة، ويستخدم المشروع الطريقة التي تقيس العمل المنجز بصورة موثوقة، واعتماداً على طبيعة العقد يمكن أن تشمل هذه الطرق ما يلي:-

(أ) نسبة التكاليف المتكبدة للعمل المنجز حتى تاريخه إلى التكاليف الكلية المقدرة للعقد؛

(ب) معاينة أو مسح العمل المنجز؛ أو

(ج) الإنجاز الفعلي لجزء من العمل المتعاقد عليه.

إن الدفعات المستلمة عن العمل المنجز والدفعات المقدمة من العملاء لا تعكس في كثير من الحالات العمل الذي تم إنجازه.

٣١ عندما يجري تحديد مرحلة الإنجاز التي وصل إليها العقد بالرجوع إلى تكاليف العقد المتكبدة إلى تاريخه، فإن تلك التكاليف التي تعكس العمل المنجز فقط هي التي تدخل في التكاليف المتكبدة لتاريخه. من أمثلة تكاليف العقد التي تستثنى:-

(أ) تكاليف العقد التي تعود لنشاط العقد المستقبلي مثل تكاليف المواد التي سلمت لموقع العقد أو وضعت جانباً للإستخدام ولكن لم تركب أو تستخدم خلال إنجاز العقد إلا إذا كانت هذه المواد قد صنعت خصيصاً للعقد؛ و

(ب) المبالغ المدفوعة مقدماً إلى مقاولي الباطن عن العمل المقرر إنجازه بموجب عقد من الباطن.

٣٢ **عندما لا يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بصورة موثوقة فإنه:-**

(أ) يجب الإعتراف بالإيراد إلى الحد الذي تم عنده تكبد تكاليف من المحتمل أنها ستسترد؛ و

(ب) يجب الإعتراف بتكاليف العقد كمصروف في الفترة التي تم فيها تكبد التكاليف.

يجب الإعتراف بالخسائر المتوقعة على عقد الإنشاء كمصروف حالاً بموجب الفقرة ٣٦.

٣٣ في المراحل المبكرة من العقد لا يكون في مقدرة المشروع عادة تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة. ومع هذا فمن المحتمل أن يسترد المشروع تكاليف العقد المتكبدة. وعليه فإنه يعترف بإيراد العقد إلى الحد الذي يكون فيه من المتوقع إسترداد التكاليف المتكبدة. وطالما أنه لا يمكن تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة فلا يتم الإعتراف بأي ربح. ومع أنه لا يمكن تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة فمن المحتمل أن تزيد تكاليف العقد الكلية عن إيراد العقد الكلي. في هذه الحالات. فإن أية زيادة في التكاليف الكلية على الإيراد الكلي يتم الإعتراف بها كمصروف حالاً بموجب الفقرة ٣٦.

٣٤ إن تكاليف العقد التي من غير المحتمل إستردادها يعترف بها كمصروف حالاً. من أمثلة الظروف التي قد تكون فيها إمكانية إسترداد التكاليف المتكبدة غير محتملة، وعندها قد يعترف بتكاليف العقد كمصروف حالاً، العقود التي:-

(أ) تكون غير قابلة للتطبيق بالكامل ومشروعيتها موضع إستفهام؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) يكون إتمامها خاضع لنتائج دعوى قضائية أو تشريع منتظر؛

(ج) تتعلق بممتلكات عرضه للمصادرة أو الإزالة؛

(د) يكون العميل فيها غير قادر على مواجهة إلتزاماته؛ أو

(هـ) يكون المقاول غير قادر على إتمام العقد أو غير قادر على مواجهة إلتزاماته بموجب العقد.

٣٥ عندما تزول حالات عدم التأكد التي حالت دون تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة فإنه يجب الإعتراف بالإيرادات والمصروفات المتعلقة بعقد الإنشاء بموجب الفقرة ٢٢ وليس الفقرة ٣٢.

الإعتراف بالخسائر المتوقعة

٣٦ عندما يكون من المحتمل أن تكاليف العقد الكلية ستزيد عن إيراد العقد الكلي فإنه يجب الإعتراف بالخسارة المتوقعة كمصروف حالاً.

٣٧ يجري تحديد مبلغ الخسارة بغض النظر عن:-

(أ) ما إذا كان العمل قد بدأ على العقد أم لا؛

(ب) مرحلة إنجاز نشاط العقد؛ أو

(ج) مبلغ الأرباح المتوقعة على العقود الأخرى التي لم تعامل كعقد إنشاءات واحد بموجب الفقرة ٩.

التغيرات في التقديرات

٣٨ يجري تطبيق طريقة نسبة الإنجاز على أساس تراكمي في كل فترة محاسبية بناء على التقديرات الجارية لإيراد العقد وتكاليفه. لذلك تتم المحاسبة عن تأثير التغير في تقدير إيراد العقد أو تكاليفه أو تأثير التغير في تقدير نتائج العقد كتغير في تقدير محاسبي (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*"). تستخدم التقديرات التي جرى تغييرها في تحديد مبلغ الإيرادات والمصروفات المعترف بها في الربح أو الخسارة في الفترة التي جرى فيها التغيرات وفترات لاحقة.

الإفصاح

٣٩ يجب أن يفصح المشروع عن:-

(أ) مبلغ إيراد العقد المعترف به كإيراد في الفترة؛

(ب) الطرق المستخدمة في تحديد إيراد العقد المعترف به في الفترة؛ و

(ج) الطرق المستخدمة في تحديد مرحلة إنجاز العقود تحت التنفيذ.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٤٠ **يجب على المشروع أن يفصح عن العقود تحت التنفيذ في فترة إعداد التقارير كما يلي:-**

(أ) إجمالي التكاليف المتكبدة والأرباح المعترف بها (مطروحاً منها الخسائر المعترف بها) لتاريخه؛

(ب) مبلغ الدفعات المقدمة المستلمة؛ و

(ج) *مبلغ الحجوزات.*

٤١ الحجوزات هي مبالغ من فواتير الإنجاز لا تدفع حتى تتحقق شروط محددة في العقد لتدفع هذه المبالغ أو حتى يتم إصلاح الأعطاب. فواتير الإنجاز هي مبالغ يطالب بها لقاء العمل المنجز على العقود سواء دفعت من قبل العميل أم لم تدفع. الدفعات المقدمة هي مبالغ يستلمها المقاول قبل إتمام العمل المتعلق بها.

٤٢ **يجب على المشروع عرض ما يلي:-**

(أ) المبلغ الإجمالي المستحق من العملاء عن عمل العقد كأصل؛ و

(ب) المبلغ الإجمالي المستحق للعملاء عن عمل العقد كإلتزام.

٤٣ المبلغ الإجمالي المستحق من العملاء عن عمل العقد هو صافي المبالغ التالية:-

(أ) التكاليف المتكبدة زائد الأرباح المعترف بها؛ مطروحاً منه

(ب) مجموع الخسائر المعترف بها وفواتير الإنجاز.

وذلك لجميع العقود تحت التنفيذ التي تزيد تكاليفها المتكبدة والأرباح المعترف بها (مطروحاً منها الخسائر المعترف بها) عن فواتير الإنجاز.

٤٤ المبلغ الإجمالي المستحق للعملاء عن عمل العقد هو صافي المبالغ التالية:-

(أ) التكاليف المتكبدة زائد الأرباح المعترف بها مطروحاً منه؛

(ب) مجموع الخسائر المعترف بها وفواتير الإنجاز.

وذلك لجميع العقود تحت التنفيذ التي تزيد فيها فواتير الإنجاز عن التكاليف المتكبدة زائد الأرباح المعترف بها (مطروحاً منها الخسائر المعترف بها).

٤٥ يفصح المشروع عن الإلتزامات والخسائر المحتملة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٧، *"المخصصات الإلتزامات والأصول المحتملة"*. يمكن أن تنشأ الإلتزامات والأصول المحتملة عن بنود مثل تكاليف الضمان والمطالبات والغرامات أو الخسائر المحتملة.

تاريخ النفاذ

٤٦ **يطبق هذا المعيار على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٥ أو بعد ذلك التاريخ.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق

أمثلة توضيحية

هذا الملحق توضيحي ولا يمثل جزءً من المعيار.

الإفصاح عن السياسات المحاسبية

فيما يلي أمثلة للإفصاح عن السياسة المحاسبية:-

يعترف بإيراد عقود الإنشاء ذات السعر المحدد بطريقة نسبة الإنجاز، والتي تقاس بالرجوع إلى نسبة ساعات العمل المصروفة لتاريخه إلى ساعات العمل الكلية المقدرة لكل عقد.

يعترف بإيراد عقود التكلفة زائد النسبة لكل عقد بالرجوع إلى مقدار التكاليف المتكبدة خلال الفترة القابلة للإسترجاع زائد الأتعاب المكتسبة والتي تقاس بناءاً على نسبة التكاليف المتكبدة حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد.

تحديد إيرادات ومصروفات العقد

يوضح المثال التالي إحدى طرق تحديد مرحلة إنجاز العقد وتوقيت الإعتراف بإيراد العقد ومصروفاته (راجع الفقرات ٢٢ - ٣٥ من المعيار).

حصل مقاول على عقد بسعر ثابت مقداره ٩,٠٠٠ لبناء جسر. إن مبلغ إيراد العقد الأساسي المتفق هو ٩,٠٠٠ بينما كان تقدير المقاول الأولى لتكاليف العقد هو ٨,٠٠٠ كما سيستغرق بناء الجسر ٣ سنوات.

في نهاية السنة الأولى، ازداد تقدير المقاول لتكاليف العقد إلى ٨,٠٥٠ .

في السنة الثانية، أجاز العميل تغيير على العقد، نتج عنه زيادة في إيراد العقد بمبلغ ٢٠٠ وزيادة مقدرة في تكاليف العقد قدرها ١٥٠. في نهاية السنة الثانية، تضمنت التكاليف المتكبدة مبلغ ١٠٠ عن مواد مخزنة في الموقع ستستخدم في السنة الثالثة لإنجاز العقد.

يقدر المقاول مرحلة إنجاز العقد بإحتساب نسبة من تكاليف العقد المتكبدة للعمل المنجز حتى تاريخه إلى آخر تقدير لإجمالي تكاليف العقد، فيما يلي ملخص للبيانات المالية خلال فترة العقد:

	السنة الأولى	السنة الثانية	السنة الثالثة
الإيراد الأساسي المتفق عليه للعقد	٩,٠٠٠	٩,٠٠٠	٩,٠٠٠
أمر تغيير	–	٢٠٠	٢٠٠
إجمالي إيراد العقد	٩,٠٠٠	٩,٢٠٠	٩,٢٠٠
تكاليف العقد المتكبدة لتاريخه	٢,٠٩٣	٦,١٦٨	٨,٢٠٠
التكاليف اللازمة لإنجاز باقي العقد	٥,٩٥٧	٢,٠٣٢	-
إجمالي تكاليف العقد المقدرة	٨,٠٥٠	٨,٢٠٠	٨,٢٠٠
الربح المقدر	٩٥٠	١,٠٠٠	١,٠٠٠
نسبة الإنجاز	%٢٦	%٧٤	%١٠٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تم تحديد نسبة الإنجاز للسنة الثانية (٧٤%) باستبعاد مبلغ ١٠٠ من تكاليف العقود المتكبدة للعمل المنجز لتاريخه والذي يمثل تكاليف مواد مخزنة في الموقع للإستخدام في السنة الثالثة.

تكون مبالغ الإيرادات والمصروفات والربح المعترف بها في بيان الدخل الشامل في السنوات الثلاثة كما يلي:-

	حتى تاريخه	المعترف به في السنوات السابقة	المعترف به في السنة الحالية
السنة الأولى			
الإيرادات (٩,٠٠٠ × ٠,٢٦)	٢,٣٤٠	-	٢,٣٤٠
المصروفات (٨,٠٥٠ × ٠,٢٦)	٢,٠٩٣	-	٢,٠٩٣
الربح	٢٤٧	-	٢٤٧
السنة الثانية			
الإيرادات (٩,٢٠٠× ٠,٧٤)	٦,٨٠٨	٢,٣٤٠	٤,٤٦٨
المصروفات (٨,٢٠٠× ٠,٧٤)	٦,٠٦٨	٢,٠٩٣	٣,٩٧٥
الربح	٧٤٠	٢٤٧	٤٩٣
السنة الثالثة			
الإيرادات (٩,٢٠٠ × ١)	٩,٢٠٠	٦,٨٠٨	٢,٣٩٣
المصروفات	٨,٢٠٠	٦,٠٦٨	٢,١٣٢
الربح	١,٠٠٠	٧٤٠	٢٦٠

الإفصاحات عن العقد

أنهى المقاول سنته الأولى من العمليات. جميع تكاليف العقد المتكبدة دفعت نقداً وجميع فواتير الإنجاز والدفعات على الحساب إستلمت نقداً. تضمنت تكاليف العقد المتكبدة للعقود ب، ج، هـ تكاليف المواد التي إشتريت للعقد ولكن لم تستخدم في إنجاز العقد لتاريخه. قام العملاء بدفع مبالغ على الحساب عن العقود ب، ج، هـ عن أعمال لم تنجز بعد.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

فيما يلي وضع العقود الخمسة قيد التنفيذ في نهاية السنة الأولى:

	أ	ب	ج	د	هـ	المجموع
إيرادات عقود معترف بها بموجب						
الفقرة ٢٢	١٤٥	٥٢٠	٣٨٠	٢٠٠	٥٥	١,٣٠٠
مصاريف عقود معترف بها						
بموجب الفقرة ٢٢	١١٠	٤٥٠	٣٥٠	٢٥٠	٥٥	١,٢١٥
خسائر متوقعة معترف بها بموجب						
الفقرة ٣٦	-	-	-	٤٠	٣٠	٧٠
الأرباح المعترف بها مطروحاً منها						
الخسائر المعترف بها	٣٥	٧٠	٣٠	(٩٠)	(٣٠)	١٥
تكاليف العقود المتكبدة خلال الفترة	١١٠	٥١٠	٤٥٠	٢٥٠	١٠٠	١,٤٢٠
تكاليف العقود المتكبدة والمعترف بها						
كمصاريف في الفترة بموجب الفقرة ٢٢	١١٠	٤٥٠	٣٥٠	٢٥٠	٥٥	١,٢١٥
تكاليف عقود تعود لنشاط مستقبلي						
ومعترف بها كأصل بموجب الفقرة ٢٧	–	٦٠	١٠٠	-	٤٥	٢٠٥
إيرادات العقود (انظر أعلاه)	١٤٥	٥٢٠	٣٨٠	٢٠٠	٥٥	١,٣٠٠
فواتير الإنجاز (الفقرة ٤١)	١٠٠	٥٢٠	٣٨٠	١٨٠	٥٥	١,٢٣٥
إيراد عقود لم يقدم بها فواتير	٤٥	-	-	٢٠	–	٦٥
سلف (الفقرة ٤١)	-	٨٠	٢٠	-	٢٥	١٢٥

فيما يلي المبالغ الواجب الإفصاح عنها بموجب المعيار :

إيرادات العقود المعترف بها كإيراد في الفترة (فقرة ٣٩ (أ))	١,٣٠٠
تكاليف العقود المتكبدة المعترف بها والأرباح المعترف بها	
بها (مطروحاً منها الخسائر المعترف بها) حتى تاريخه (فقرة ٤٠ (أ))	١,٤٣٥
الدفعات المقدمة المستلمة (فقرة ٤٠ (ب))	١٢٥
المبلغ الإجمالي المستحق من العملاء عن أعمال العقود	
تم عرضه كأصل بموجب الفقرة ٤٢ (أ)	٢٢٠
المبلغ الإجمالي المستحق للعملاء عن أعمال العقود	
تم عرضه كإلتزام بموجب الفقرة ٤٢ (ب)	(٢٠)

تم إحتساب المبالغ الواجب الإفصاح عنها بموجب الفقرات ٤٠ (أ)، ٤٢ (أ) و٤٢ (ب) كما يلي:-

	العقود				
	أ	ب	ج	د	هـ	المجموع
تكاليف العقود المتكبدة	١١٠	٥١٠	٤٥٠	٢٥٠	١٠٠	١,٤٢٠
الأرباح المعترف بها مطروحاً منها الخسائر المعترف بها	٣٥	٧٠	٣٠	(٩٠)	(٣٠)	١٥
	١٤٥	٥٨٠	٤٨٠	١٦٠	٧٠	١,٤٣٥
فواتير إنجاز	١٠٠	٥٢٠	٣٨٠	١٨٠	٥٥	١,٢٣٥
مستحق من العملاء	٤٥	٦٠	١٠٠	-	١٥	٢٢٠
مستحق للعملاء	-	-	-	(٢٠)	-	(٢٠)

تم إحتساب المبلغ المفصح عنه بموجب الفقرة ٤٠ (أ) وهو المبلغ الحالي نفسه للفترة حيث أن الإفصاح يتعلق بالسنة الأولى للعملية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ١٢

ضرائب الدخل

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم اصدارها حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ١٢ *"ضرائب الدخل"* من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في أكتوبر ١٩٩٦. وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٢ *"محاسبة ضرائب الدخل"* (الصادر في يوليو ١٩٧٩).

وفي مايو ١٩٩٩، تم تعديل الفقرة ٨٨ من خلال معيار المحاسبة الدولي ١٠ *"الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية"* وفي إبريل ٢٠٠٠ تم إجراء تعديلات أخرى نتيجة لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠ *"العقارات الإستثمارية"*. أما في أكتوبر ٢٠٠٠، صادق مجلس معايير المحاسبة الدولية على التنقيحات لتحديد المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل على أرباح الأسهم.

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ١٢ والإرشادات المرفقة من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"* (كما هو معدل في ديسمبر ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"* (كما هو معدل في ديسمبر ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية : الإعتراف والقياس"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٣)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع على أساس الأسهم"* (الصادر في فبراير ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"* (الصادر في مارس ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" (كما هو معدل في يناير ٢٠٠٨)

التفسيرات التالية تتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ١٢:-

- التفسير – ٢١ *"ضرائب الدخل – إسترداد الأصول المعاد تقييمها وغير القابلة للإستهلاك"* (الصادر في يوليو ٢٠٠٠ والتعديلات اللاحقة)
- التفسير – ٢٥ *"ضرائب الدخل – التغير في الوضع الضريبي للمشروع أو لمساهميه"* (الصادر في يوليو ٢٠٠٠ والتعديلات اللاحقة)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٧ *"تطبيق أسلوب إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع"* (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٥)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
المقدمة	**مقدمة١-١٤**
معيار المحاسبة الدولي ١٢	
ضرائب الدخل	
الهدف	
النطاق	**١- ٤**
تعاريف	**٥-١١**
قاعدة الضريبة	**٧-١١**
الإعتراف بالإلتزامات والأصول	
الضريبية الجارية	**١٢-١٤**
الإعتراف بالإلتزامات والأصول	
الضريبية المؤجلة	**١٥-٤٥**
الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة	**١٥-٢٣**
إندماج الأعمال	١٩
الأصول المسجلة بالقيم العادلة	٢٠
الشهرة	٢١-٢١ب
الإعتراف الأولي بأصل أو إلتزام	٢٢-٢٣
الفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع	**٢٤-٣٣**
الشهرة	٣٢أ
الإعتراف الأولي بأصل أو إلتزام	٣٣
الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة	**٣٤-٣٦**
إعادة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها	**٣٧**
الإستثمار في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة	
والمشاريع المشتركة	**٣٨-٤٥**
القيـاس	**٤٦-٥٦**
الإعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة	**٥٧–٦٨ج**
البنود المعترف بها في الربح أو الخسارة	**٥٨-٦٠**
البنود المعترف بها خارج الربح أو الخسارة	**٦١أ-٦٥أ**
البنود التي تضاف أو تحمل مباشرة إلى حقوق المالكين	**٦١–٦٥ أ**
الضريبة المؤجلة الناشئة عن إندماج الأعمال	**٦٦-٦٨**
الضريبة الحالية والمؤجلة من عمليات الدفع على أساس الأسهم	**٦٨أ-٦٨ج**
العـــرض	**٧١-٧٨**
الأصول والإلتزامات الضريبية	**٧١-٧٦**
التقاص	٧١-٧٦
مصروف الضريبة	**٧٧-٧٨**
مصروف (دخل) الضريبة المتعلق بالربح أو الخسارة من النشاطات العادية	٧٧
فروق الصرف من الإلتزامات أو الأصول الضريبية الأجنبية المؤجلة	٧٨
الإفصـــــاح	**٧٩-٨٨**
تـاريخ النفاذ	**٨٩-٩٥**
المـــلاحـــق	
أ أمثلة على الفروقات المؤقتة	
ب توضيح الإحتسابات والعرض	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي ١٢ *"ضرائب الدخل"* مبين في الفقرة ١-٩٥. تتساوى جميع الفقرات في التـأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ١٢ في سياق الهدف منه *"مقدمة إلى المعـايير الدوليـة لإعـداد التقارير المالية"* و *"إطار تحضير البيانات المالية وعرضها"*. معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* يقدم هذه أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقدمة

مقدمة ١ يحل هذا المعيار (معيار المحاسبة الدولي ١٢المعدل) محل معيار المحاسبة الدولي ١٢، *"المحاسبة عن ضرائب الدخل"* (معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي). يعتبر معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) نافذ المفعول على الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٨ أو بعد ذلك التاريخ. إن التغييرات الرئيسية في معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي هي كما يلي:

مقدمة ٢ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي من المشروع المحاسبة عن الضريبة المؤجلة بإستخدام إما طريقة التأجيل أو طريقة الإلتزام المعروفة أحياناً بطريقة قائمة الدخل للإلتزام. يمنع معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) طريقة التأجيل ويتطلب طريقة إلتزام أخرى تعرف أحياناً بإسم طريقة الميزانية العمومية للإلتزام.

تركز طريقة قائمة الدخل للإلتزام على فروق التوقيت.بينما تركز طريقة الميزانية العمومية للإلتزام على الفروق المؤقتة. إن فروق التوقيت هي فروق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي التي تنشأ في فترة واحدة وتنعكس في فترة لاحقة أو أكثر. أما الفروق المؤقتة فهي فروق بين القاعدة الضريبية لأصل أو إلتزام ومبلغ ذلك الأصل أو الإلتزام المرحل في بيان المركز المالي. والقاعدة الضريبية لأصل أو إلتزام هي المبلغ الذي يعزى لذلك الأصل أو الإلتزام للأغراض الضريبية.

جميع فروق التوقيت فروق مؤقتة.كما تنشأ الفروق المؤقتة من الظروف التالية، والتي لا تؤدي إلى فروق توقيت مع أن معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي قد عالجها بنفس الطريقة كما عالج العمليات التي تؤدي إلى فروق توقيت:-

(أ) عدم قيام المنشآت التابعة، والزميلة والمشروعات المشتركة بتوزيع كامل أرباحها إلى المنشأة الأم أو المستثمر؛

(ب) إعادة تقييم الأصول دون إجراء تسوية معادلة للأغراض الضريبية؛ و

(ج) يتم عموماً الإعتراف بالأصول المحددة والإلتزامات المتكبدة في إندماج الأعمال بقيمتها العادلة وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"*، لكن لم يتم عمل تعديل مماثل للأغراض الضريبية.

إضافة لذلك، هناك بعض الفروق المؤقتة التي ليست فروق توقيت، مثال ذلك تلك الفروق المؤقتة التي تنشأ عندما:-

(أ) يتم ترجمة الأصول والإلتزامات غير النقدية لنشاط أجنبي يعتبر جزءاً مكملاً لعمليات المشروع مقدم التقرير بمعدلات الصرف التاريخية؛

(ب) يتم إعادة بيان الأصول والإلتزامات غير النقدية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ *"التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع"*؛ و

(ج) يختلف المبلغ المرحل للأصل أو الإلتزام عن قاعدته الضريبية عند الإعتراف الأولي به.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مقدمة ٣ سمح معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي للمشروع بعدم الإعتراف بأصل أو إلتزام ضريبي مؤجل عندما يكون هناك دليل معقول على أن فروق التوقيت لن تنعكس لفترة طويلة في المستقبل، أما معيار المحاسبي الدولي ١٢ المعدل فيتطلب من المشروع الإعتراف بإلتزام ضريبي مؤجل أو (طبقاً لشروط محددة) بأصل لجميع الفروق المؤقتة ما عدا في الإستثناءات المحددة أدناه.

مقدمة ٤ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي ما يلي:-

(أ) يجب الإعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن فروق توقيت عندما يكون هناك توقعات معقولة بتحققها؛ و

(ب) الإعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن خسائر ضريبية كأصل عندما يكون هناك تأكيد بعيد عن الشك أن الدخل الضريبي المستقبلي سيكون كافياً لتحقيق المنفعة من الخسارة. لقد سمح معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي (ولم يتطلب) من المشروع تأجيل الإعتراف بمنفعة الخسائر الضريبية حتى فترة تحققها.

يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) الإعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة عندما يكون من المحتمل أن الأرباح الضريبية سوف تتوفر لإستخدام الأصل الضريبي المؤجل ضدها وعندما يكون للمشروع تاريخ في تحقيق الخسائر الضريبية فإنه يجب الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل فقط إلى الحد الذي يكون للمشروع فروق ضريبية مؤقتة كافية، أو يكون هناك إثبات مقنع آخر أن ربحاً ضريبياً كافياً سوف يتوفر.

مقدمة ٥ كإستثناء للمتطلب العام الذي وضع في فقرة ٢ أعلاه، يمنع معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) الإعتراف بالإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة التي تختلف قيمها المرحلة عند الإعتراف الأولي بها عن قاعدتها الضريبية، وبما أن هذه الظروف لا تؤدي إلى فروق توقيت فإنه لا ينتج عنها أصول ضريبية مؤجلة أو إلتزامات ضريبية مؤجلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي.

مقدمة ٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي الإعتراف بالضرائب المستحقة على الأرباح غير الموزعة للمنشآت التابعة والزميلة ما لم يكن من المعقول الإفتراض أن هذه الأرباح لن توزع أو أن التوزيع لن يؤدي إلى وجود إلتزام ضريبي. ولكن معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر (المعدل) يمنع الإعتراف بمثل هذه الإلتزامات الضريبية المؤجلة (وتلك الناشئة عن أية تعديلات ترجمة متراكمة ذات علاقة) إلى الحد الذي:-

(أ) تكون معه المنشاة الأم أو المستثمر أو المشارك في مشروع مشترك قادراً على التحكم بتوقيت إنعكاس الفرق المؤقت؛ و

(ب) يكون من المحتمل أن الفرق المؤقت سوف لن ينعكس في المستقبل المنظور.

عندما ينتج عن هذا المنع عدم الإعتراف بأي إلتزام ضريبي مؤجل، فإن معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) يتطلب من المشروع الإفصاح عن أجمالي مبلغ الفروق المؤقتة ذات العلاقة.

مقدمة ٧ لم يشر معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي بوضوح إلى تعديلات القيمة العادلة بخصوص إندماج الأعمال. إن مثل هذه التعديلات تؤدي إلى فروق مؤقتة يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) من المشروع الإعتراف بالإلتزام الضريبي الناتج أو طبقاً لمعيار الإحتمالية في الإعتراف) بأصل ضريبي مؤجل مع الأثر المقابل على تحديد مبلغ الشهرة أو أية زيادة في حصة المنشأة المشترية ، ولكن يمنع معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) الإعتراف بالإلتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة نفسها (إذا كان إطفاء الشهرة لا يقتطع للأغراض الضريبية) والأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة السالبة المعالجة كدخل مؤجل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مقدمة ٨ لقد سمح معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي، ولم يتطلب من المشروع الإعتراف بإلتزام ضريبي مؤجل بخصوص إعادة تقييم الأصول، أما المعيار المعدل فيتطلب من المشروع الإعتراف بإلتزام ضريبي مؤجل بخصوص إعادة تقييم الأصول.

مقدمة ٩ قد تعتمد التبعات الضريبية لإسترداد المبلغ المرحل لبعض الأصول أو الإلتزامات على طريقة الإسترداد أو السداد، فعلى سبيل المثال:-

(أ) في بعض البلدان لا تخضع المكاسب الرأسمالية للضرائب بنفس المعدل الذي يخضع له الدخل الضريبي الآخر؛ و

(ب) في بعض البلدان، يكون المبلغ المقتطع للأغراض الضريبية عند بيع الأصل أكبر من ذلك المبلغ المقتطع كإستهلاك.

لم يعطي معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي أي إرشاد حول قياس الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة في مثل هذه الحالات، بينما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) أن يكون قياس الإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة مؤسساً على التبعات الضريبية التي يمكن أن تنجم عن الطريقة التي يتوقع المشروع أن يتم إسترداد أو سداد المبالغ المرحلة للأصول أو الإلتزامات بموجبها.

مقدمة ١٠ لم يشر معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي بوضوح إلى إمكانية خصم الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة. بينما يمنع معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) خصم الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة.

مقدمة ١١ لم يحدد معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي ما إذا كان يجب على المشروع أن يصنف الأرصدة الضريبية المؤجلة كأصول وإلتزامات جارية أو غير جارية، بينما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) من المشروع الذي يقوم بهذا التمييز بين الجاري وغير الجاري عدم تصنيف الأصول الضريبية المؤجلة والإلتزامات كأصول وإلتزامات جارية*.

مقدمة ١٢ لقد أوضح معيار المحاسبة الدولي١٢ الأصلي إمكانية إجراء مقاصة بين الأرصدة المدينة والدائنة التي تمثل ضرائب مؤجلة، بينما يضع معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) شروط محددة أكثر على المقاصة، مبينة بشكل واسع على تلك الشروط المحددة للأصول والإلتزامات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"*†.

مقدمة ١٣ تطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي عن الإفصاح شرح للعلاقة بين مصروف الضريبة والربح المحاسبي إذا لم يكن قد تم شرحه بناءاً على المعدلات الضريبية الفعلية في بلد المشروع معد التقرير. أما معيار المحاسبة الدولي ١٢ المعدل فقد تطلب أن يأخذ هذا الشرح أحد أو كلا الشكلين التاليين:-

(أ) مطابقة رقمية بين مصروف (دخل) الضريبة وناتج ضرب الربح المحاسبي بمعدل الضريبة المطبق أو؛ و

(ب) مطابقة رقمية ما بين متوسط معدل الضريبة الفعلي ومعدل الضريبة المطبق.

كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) تقديم شرح للتغيرات في معدلات الضريبة المطبقة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية الماضية.

---

* هذه المتطلبات تم نقلها للفقرة ٥٦ من معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية كما هو معدل في ٢٠٠٧*".

† قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ كالتالي "*الأدوات المالية: العرض*".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مقدمة ١٤ الإفصاحات الجديدة المطلوبة من قبل المعيار المحاسبي الدولي ١٢ (المعدل) ما يلي:-

(أ) بخصوص كل نوع من الفروق المؤقتة، والخسائر الضريبية غير المستخدمة والخصومات الضريبية غير المستخدمة:-

(١) مبلغ الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها؛ و

(٢) مبلغ الدخل الضريبي المؤجل أو المصروف المعترف به في الربح أو الخسارة، إذا لم يكن هذا واضحاً من التغيرات في المبالغ المعترف بها في بيان المركز المالي.

(ب) بخصوص العمليات غير المستمرة، المصروف الضريبي الذي يتعلق بـ:-

(١) المكسب أو الخسارة نتيجة عدم الإستمرار؛ و

(٢) الربح أو الخسارة من النشاطات العادية للعملية غير المستمرة؛ و

(ج) مبلغ الأصل الضريبي المؤجل وطبيعة الدليل المؤيد للإعتراف به عندما:-

(١) يكون إستخدام الأصل الضريبي المؤجل معتمداً على الأرباح الضريبية المستقبلية الزائدة عن الأرباح الناشئة عن إنعكاس فروق ضريبة مؤقتة موجودة؛ و

(٢) يكون المشروع قد عانى خسارة إما في الفترة الجارية أو الفترة السابقة في الدوائر الضريبية المختصة التي يعود إليها الأصل الضريبي المؤجل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ١٢
ضرائب الدخل
الهدف

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل،والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة لـ :-

(أ) الإسترداد (السداد) المستقبلي للمبالغ المسجلة كأصول (إلتزامات) معترف بها في الميزانية العمومية للمشروع؛ و

(ب) العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها في البيانات المالية للمشروع.

إن الأمر الملازم للاعتراف بأصل أو إلتزام هو توقع قيام المنشأة بإسترداد أو سداد المبلغ المرحل للأصل أو الإلتزام. فإذا كان من المحتمل أن إسترداد أو سداد ذلك المبلغ المرحل سيجعل مدفوعات الضريبة المستقبلية أكبر (أصغر) مما لو لم يكن لذلك الإسترداد أو سداد تبعات ضريبية فإن هذا المعيار يتطلب من المشروع الإعتراف بإلتزام ضريبي مؤجل (أصل ضريبي مؤجل)، بإستثناءات قليلة محددة.

يتطلب هذا المعيار من المشروع المحاسبة عن التبعات الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تحاسب فيها عن العمليات والأحداث الأخرى نفسها. وهكذا فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في الربح أو الخسارة يجب أن يعترف بآثارها الضريبية في الربح أو الخسارة كذلك. وأية عمليات أو أحداث أخرى يعترف بها خارج الربح أو الخسارة (إما في بيان الدخل الشامل الآخر أو مباشرة في حقوق الملكية)، يتم أيضا الإعتراف بأي آثار ضريبية أخرى خارج الربح أو الخسارة (إما في بيان الدخل الشامل الآخر أو مباشرة في حقوق الملكية، على التوالي). وعلى نحو مماثل، يؤثر الإعتراف بالأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة في إندماج الأعمال على قيمة الشهرة الناشئة من إندماج الأعمال ذلك أو قيمة مكسب الشراء بأسعار منخفضة المعترف به.

كذلك يعالج هذا المعيار الإعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة وعرض ضرائب الدخل في البيانات المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل.

النطاق

١ **يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل.**

٢ لغايات هذا المعيار، إندماج ضرائب الدخل جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة. كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب مثل الضرائب المستقطعة والواجب سدادها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمشروع معد التقرير.

٣ [تم إلغائها]

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٤ لا يعالج هذا المعيار طرق المحاسبة عن الهبات الحكومية (راجع معيار المحاسبه الدولي ٢٠ *"محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"*)، أو الخصومات الضريبية لتشجيع الإستثمار. ولكن هذا المعيار يعني بالمحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ عن مثل هذه الهبات والخصومات الضريبية لتشجيع الإستثمار.

تعاريـف

٥ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:-

***الربح المحاسبي* هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل إقتطاع مصروف الضريبة.**

***الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية)* هو صافي الربح (الخسارة) للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية والذي تتحدد على ضوئه ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للإسترداد).**

***المصروف الضريبي (الدخل الضريبي)* هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصومات الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.**

***الضريبة الجارية* هو مبلغ ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للإسترداد) عن الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة.**

***إلتزامات ضريبة مؤجلة* هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية بخصوص الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.**

***أصول ضريبة مؤجلة* هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للإسترداد في فترات مستقبلية بخصوص:-**

(أ) الفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع؛

(ب) ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة؛ و

(ج) ترحيل الخصومات الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة.

***الفروق المؤقتة* هي فروق بين المبلغ المرحل للأصل أو الإلتزام في بيان المركز المالي وقاعدته الضريبية. الفروق المؤقتة قد تكون:-**

(أ) *فروق مؤقتة خاضعة للضريبة* وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم إسترداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام.

(ب) *فروق مؤقتة قابلة للإقتطاع* وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ قابلة للإقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم إسترداد أو سداد المبلغ المرحل للأصل أو الإلتزام.

***القاعدة الضريبية* لأصل أو إلتزام هي المبلغ الذي يعزى إلى ذلك الأصل أو الإلتزام للأغراض الضريبية.**

٦ يتكون المصروف الضريبي (الدخل الضريبي) من المصروف الضريبي الجاري (الدخل الضريبي الجاري) والمصروف الضريبي المؤجل (الدخل الضريبي المؤجل).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

قاعدة الضريبية

٧ القاعدة الضريبية لأصل ما هي المبلغ الذي سيقتطع للأغراض الضريبية مقابل أي منافع إقتصادية خاضعة للضريبة ستتدفق للمشروع عندما تسترد المبلغ المرحل للأصل. وإذا لم تكن المنافع الإقتصادية خاضعة للضريبة فإن القاعدة الضريبية للأصل تساوي مبلغه المرحل.

أمثلة

١ آلة تكلفها ١٠٠ وتم إقتطاع ٣٠ مقابل الإستهلاك في الفترات الحالية والماضية للأغراض الضريبية وستطرح باقي التكلفة خلال السنوات الباقية كإستهلاك أو عند التخلص منها . الإيراد الذي يتولد عن إستخدام الآلة خاضع للضريبة، وأي مكسب ينتج عن التخلص من الآلة يخضع للضريبة وأية خسارة عند التخلص من الأصل تقتطع لأغراض الضريبة. *القاعدة الضريبية للآله هي ٧٠.*

٢ فائدة مدينة مبلغها المرحل ١٠٠، ويخضع إيراد الفائدة المتعلق بها للضريبة على أساس نقدي. *القاعدة الضريبية للفائدة المدينة لا شيء.*

٣ ذمم مدينة تجارية مبلغها المرحل ١٠٠ وتم شمول الإيراد المتعلق بها في الربح الضريبي (الخسارة الضريبية). *القاعدة الضريبية للذمم المدينة التجارية هي ١٠٠.*

٤ أرباح أسهم مدينة من منشأة تابعة بها مبلغ مرحل ١٠٠ ولا تخضع أرباح الأسهم للضريبة. جوهرياً يعتبر كامل المبلغ المرحل للأصل قابل للإقتطاع ضد المنافع الإقتصادية. *وعليه تكون القاعدة الضريبية لأرباح الأسهم القابلة للتحصيل ١٠٠.*

٥ قرض مدين مبلغه المرحل ١٠٠ ولن يكون لإعادة دفع القرض تبعات ضريبية .*القاعدة الضريبية للقرض ١٠٠.*

(أ) بموجب هذا التحليل ،لا يوجد فرق ضريبي مؤقت.وكتحليل بديل، تكون القاعدة الضريبية لأرباح الأسهم المستحقة لا شيء ويكون معدل الضريبة المطبق على الفرق الضريبي المؤقت الناتج البالغ ١٠٠ لاشيء. تحت هذين التحليلين لا يوجد إلتزام ضريبي مؤجل.

٨ القاعدة الضريبية للإلتزام هي مبلغة المرحل، ناقصاً المبلغ الذي سيقتطع للأغراض الضريبية بخصوص هذا الإلتزام في الفترات المستقبلية. في حالة الإيراد المستلم مقدماً، تكون القاعدة الضريبية للإلتزام الناشئ هي قيمته المرحلة، ناقصاً أي مبلغ للإيراد لن يكون خاضعاً للضريبة في الفترات المستقبلية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أمثلـة

١ تشتمل الإلتزامات الجارية على مصروفات مستحقة بمبلغ مرحل ١٠٠، سيقتطع المصروف المتعلق به لغايات الضريبة على أساس نقدي. *القاعدة الضريبية للمصروفات المستحقة لا شيء.*

٢ تشتمل الإلتزامات الجارية على إيراد فائدة مقبوضه مقدماً بمبلغ مرحل ١٠٠، والإيراد المتعلق به سبق أن خضع للضريبة على أساس نقدي. *القاعدة الضريبية للفائدة المقبوضة مقدماً لاشيء.*

٣ تشتمل الإلتزامات الجارية على مصروفات مستحقة بمبلغ مرحل ١٠٠، والمصروف المتعلق به سبق أن إقتطع لأغراض الضريبة. *القاعدة الضريبية للمصروفات المستحقة ١٠٠.*

٤ تشمل الإلتزامات الجارية على غرامات وعقوبات مستحقة بمبلغ مرحل ١٠٠، والعقوبات والغرامات لا تقتطع لغايات الضريبة. القاعدة الضريبية للغرامات والعقوبات ١٠٠.

٥ قرض دائن مبلغه المرحل ١٠٠ ولن يكون لسداد القرض تبعات ضريبية. *القاعدة الضريبية للقرض ١٠٠.*

(أ) بموجب هذا التحليل، لا يوجد فرق ضريبي مؤقت.وكتحليل بديل، تكون القاعدة الضريبية لأرباح الأسهم المستحقة لا شيء ويكون معدل الضريبة المطبق على الفرق الضريبي المؤقت الناتج البالغ ١٠٠ لاشيء. تحت هذين التحليلين لا يوجد إلتزام ضريبي مؤجل.

٩ لبعض البنود قواعد ضريبية ولكن غير معترف بها كأصول أو إلتزامات في بيان المركز المالي. على سبيل المثال يعترف بتكاليف البحث كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي في الفترة التي يتم تكبدها فيها، ولكن لغايات تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) قد لا يسمح بإقتطاعها حتى فترة لاحقة. وهنا يكون الفرق بين القاعدة الضريبية لتكاليف البحث، كونها تمثل المبلغ الذي تسمح السلطات الضريبية بإقتطاعه في الفترات المستقبلية، والمبلغ المسجل وهو لاشيء فرقاً مؤقتاً قابلاً للإقتطاع ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل.

١٠ عندما تكون القاعدة الضريبية لأصل أو إلتزام غير واضحة، فإن من المفيد النظر إلى المبدأ الأساسي الذي يرتكز عليه هذا المعيار: والذي يقضي بأنه ،مع عدد قليل من الإستثناءات المحددة، على المشروع الإعتراف بإلتزام (أصل) ضريبي مؤجل عندما سيؤدي إسترداد أو سداد القيمة المسجلة للأصل أو الإلتزام لمدفوعات ضريبية مستقبلية أكبر (أقل) مما لو لم يكن لهذا الإسترداد أو السداد تبعات ضريبية. مثال (ج) الذي يأتي بعد الفقرة ٥٢ يوضح الظروف التي يمكن أن يكون عندها النظر إلى هذا المبدأ مفيداً، على سبيل المثال، عندما تعتمد القاعدة الضريبية للأصل أو الإلتزام على الأسلوب المتوقع للإسترداد أو السداد.

١١ في البيانات المالية الموحدة، يتم تحديد الفروق المؤقتة بمقارنة المبالغ المرحلة للأصول والإلتزامات في البيانات المالية الموحدة بالقاعدة الضريبية الملائمة.يتم تحديد القاعدة الضريبية بالرجوع إلى الإقرار الضريبي الموحد في مناطق الإختصاص التي تم تقديم الإقرار فيها. وفي مناطق إختصاص أخرى يتم تحديد الإقرار الضريبي بالرجوع إلى الإقرارات الضريبية لكل مشروع في المجموعة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإعتراف بالإلتزامات والأصول الضريبية الجارية

١٢ يجب الإعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفترات السابقة كإلتزام.أما إذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الجارية والفترات السابقة يزيد عن المبلغ المستحق، فيعترف بالزيادة كأصل.

١٣ يجب الإعتراف كأصل بالمنفعة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن إستخدامها بأثر رجعي لإسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة.

١٤ عند إستخدام خسارة ضريبة لإسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة، يعترف المشروع بهذه المنفعة كأصل في الفترات التي تحدث فيها الخسارة الضريبية لأنه عندها يكون من المحتمل أن المنفعة ستتدفق إلى المشروع، ويمكن قياسها بصورة موثوقة.

الإعتراف بالإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة

الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة

١٥ يجب الإعتراف بإلتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق المؤقتة الضريبية ما لم ينشأ الإلتزام الضريبي عن:-

(أ) الإعتراف الأولي بالضريبة؛ أو

(ب) الإعتراف الأولي بأصل أو إلتزام في عملية تتصف بأنها:-

(١) ليست إندماج أعمال ؛ و

(٢) في وقت حدوث العملية لم تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية).

ولكن بالنسبة للفروق المؤقتة الضريبية المرتبطة بالإستثمارات في المنشآت التابعة،أو الفروع والمنشآت الزميلة، والحصص في المشاريع المشتركة، فإنه يجب الإعتراف بإلتزام ضريبي مؤجل بموجب الفقرة ٣٩.

١٦ من الأمور الملازمه للإعتراف بأصل أن مبلغ الأصل المرحل سوف يسترد على شكل منافع إقتصادية متدفقة على المنشاة في الفترات المستقبلية، وعندما يزيد المبلغ المرحل المسجل للأصل عن قاعدته الضريبية، فإن مبلغ المنافع الإقتصادية الخاضعة للضريبة سوف يزيد عن المبلغ الذي يسمح بإقتطاعه للأغراض الضريبية، إن هذا الفرق هو فرق مؤقت خاضع للضريبة والتعهد بدفع ضرائب الدخل الناتجة في الفترات المستقبلية هو إلتزام ضريبي مؤجل، وعندما يسترد المشروع مبلغ الأصل المسجل سوف يُعكس الفرق المؤقت الضريبي ويحقق للمشروع ربح خاضع للضريبة. وهذا ما يجعل من المحتمل أن المنافع الإقتصادية ستتدفق خارج المشروع على شكل دفعات ضريبية. لذلك يتطلب هذا الأصل الإعتراف بجميع الإلتزامات الضريبية المؤجلة، ماعدا في ظروف محددة موصوفة في الفقرتين ١٥ و٣٩.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال

أصل تكلفته ١٥٠ ومبلغه المرحل ١٠٠، الإستهلاك المتجمع لغايات الضريبة ٩٠ ومعدل الضريبة ٢٥%.

القاعدة الضريبية للأصل ٦٠ (تكلفة ١٥٠ ناقص مجمع إستهلاك ٩٠). لإسترداد المبلغ المرحل ١٠٠، يجب على المشروع أن يكسب دخل ١٠٠ لكي يكون قادراً على إقتطاع إستهلاك بقيمة ٦٠ فقط. وتبعاً لذلك سيقوم المشروع بدفع ضريبة دخل قدرها ١٠ (٤٠×٢٥%) عندما يسترد المبلغ المرحل للأصل. فالفرق بين المبلغ المرحل ١٠٠ والقاعدة الضريبية ٦٠ هو عبارة عن فرق مؤقت خاضع للضريبة بمبلغ ٤٠، لذلك يعترف المشروع بإلتزام ضريبي مؤجل بمبلغ ١٠ (٤٠×٢٥%) يمثل ضرائب الدخل التي سيدفعها عندما يسترد المبلغ المرحل للأصل.

١٧ تنشأ بعض الفروق المؤقتة عندما يدخل المصروف أو الدخل في إحتساب الربح المحاسبي في فترة ولكن يدخل في إحتساب الربح الضريبي في فترة مختلفة. توصف مثل هذه الفروق غالباً بفروق التوقيت، والتالية أمثلة لفروق مؤقتة من هذا القبيل خاضعة للضريبة ينتج عنها إلتزامات ضريبية مؤجلة:-

(أ) دخل الفائدة يدخل في الربح المحاسبي على أساس الزمن ولكن لدى بعض دوائر الإختصاص، يمكن أن يدخل في الربح الضريبي عندما يتم تحصيل النقدية. فقاعدة الضريبة لأي ذمة مدينة من هذا القبيل معترف بها في بيان المركز المالي بخصوص هذه الإيرادات تعتبر صفراً ذلك لأن الإيرادات لا تؤثر في الربح الضريبي إلا بعد تحصيل النقدية؛

(ب) الإستهلاك المستخدم لتحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) يمكن أن يختلف عن ذلك المستخدم لتحديد الربح المحاسبي. الفرق المؤقت هو الفرق بين المبلغ المسجل للأصل وقاعدته الضريبية والتي تساوي تكلفته الأساسية ناقص جميع الإقتطاعات الخاصة بذلك الأصل المسموحه من قبل السلطات الضريبية لتحديد الربح الضريبي ينجم عنه إلتزام ضريبي مؤجل عندما يحسب الإستهلاك لغايات الضريبة بطريقة معجلة (أما إذا كان الإستهلاك الضريبي أبطأ من الإستهلاك المحاسبي، فينشأ فرق قابل للإقتطاع مما ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل)؛ و

(ج) تكاليف التطوير يمكن أن تُرسمل وتطفأ خلال فترة قادمة عند تحديد الربح المحاسبي، في حين يمكن أن تقتطع في الفترة التي تم تكبدها فيها لغايات تحديد الربح الضريبي.فمثل تكاليف التطوير هذه تكون قاعدتها الضريبية لاشيء لأنها تكون قد طرحت من الربح الضريبي. ويكون الفرق المؤقت هو الفرق بين القيمة المسجلة لتكاليف التطوير وقاعدتها الضريبية التي هي لاشيء.

١٨ كذلك تنشأ الفروق المؤقتة عندما:-

(أ) يتم الإعتراف بالأصول المحددة المستملكة والإلتزامات المتكبدة في إندماج الأعمال بقيمتها العادلة وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣" إندماج الأعمال" ولكن لم يتم عمل أي تعديل مقابل للغايات الضريبية (أنظر الفقرة ١٩)؛

(ب) يتم إعادة تقييم الأصول بدون تعديلات مماثله لغايات الضريبة (أنظر الفقرة ٢٠)؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) تظهر شهرة أو شهرة سالبة عند الإندماج (أنظر الفقرة ٢١)؛

(د) تكون القاعدة الضريبية لأصل أو إلتزام عند الإعتراف الأولي به تختلف عن المبلغ الأولي المسجل له. على سبيل المثال عندما يستفيد المشروع من الهبات الحكومية غير الخاضعة للضريبة المتعلقة بالأصول (أنظر الفقرتين ٢٢ و٣٣)؛ أو

(هـ) يصبح المبلغ المرحل للإستثمارات في المنشآت التابعة أو الفروع أو المنشآت الزميلة أو الحصص في المشاريع المشتركة مختلف عن القاعدة الضريبية للإستثمار أو الحصة (أنظر الفقرات ٣٨-٤٥).

إندماج الأعمال

١٩ في نطاق ضيق من الإلتزامات، يتم توزيع تكلفة التملك على الأصول والإلتزامات المحددة في إندماج الأعمال المعترف بها بالقيمة العادلة بتاريخ عملية التبادل وتنشأ الفروق المؤقتة عندما لا تتأثر القواعد الضريبية للأصول والإلتزامات المحدده إندماج الأعمال أو تتأثر بشكل مختلف. على سبيل المثال، عندما يزاد المبلغ المرحل للأصل إلى القيمة العادلة ولكن القاعدة الضريبية للأصل تبقى بالتكلفة على المالك السابق، يظهر فرق مؤقت ضريبي وينشأ عنه إلتزام ضريبي مؤجل. ويؤثر الإلتزام الضريبي المؤجل على الشهرة (أنظر الفقرة ٦٦).

الأصول المسجلة بالقيم العادلة

٢٠ تسمح معايير المحاسبة الدولية بإدراج بعض أصناف الأصول بقيمها العادلة أو تسمح بإعادة تقييمها (راجع، على سبيل المثال المعيار المحاسبي الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*، معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"*، معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* و معيار المحاسبة الدولي ٤٠ *"العقارات الإستثمارية"*). في بعض دوائر الإختصاص الضريبية تؤثر إعادة التقييم أو إعادة عرض مبلغ الأصل على الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترة الحالية. وكنتيجة لذلك يتم تعديل القاعدة الضريبية للأصل ولا ينشا فرق مؤقت. أما في بعض دوائر الإختصاص الضريبية الأخرى، فلا تؤثر إعادة التقييم أو إعادة العرض للأصل على الربح الضريبي في فترة إعادة التقييم أو إعادة العرض، وتبعاً لذلك، لا يجري تعديل القاعدة الضريبية. ومع هذا فإن الإسترداد المستقبلي للمبلغ المرحل سينتج عنه تدفق خاضع للضريبة من المنافع الإقتصادية للمشروع وسيختلف المبلغ الذي سيقتطع للأغراض الضريبية عن مبلغ تلك المنافع الإقتصادية. ويكون الفرق بين المبلغ المرحل للأصل المعاد تقييمه وقاعدته الضريبية هو الفرق المؤقت الذي سينشأ عنه إلتزام أو أصل ضريبي مؤقت. وهذا صحيح حتى لو:-

(أ) لم يقصد المشروع التخلص من الأصل. إذ في مثل هذه الحالات سوف يسترد مبلغ الأصل المعاد تقييمه المرحل من خلال الإستخدام مما سيولد دخل ضريبي يزيد عن الإستهلاك المسموح به لأغراض الضريبة في فترات مستقبلية؛ أو

(ب) تم تأجيل الضريبة على المكاسب الرأسمالية إذا تم إستثمار المتحصلات من بيع الأصل في أصول مشابهه. وفي مثل هذه الحالات سوف تصبح الضريبة مستحقة عند بيع أو إستخدام الأصول المشابهه.

الشهـرة

٢١ يتم قياس الشهرة الناشئة من إندماج الأعمال كفائض للنقطة (أ) على النقطة (ب) أدناه:-

(أ) إجمالي ما يلي:-

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(١) المبلغ المحول المقاس وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، الذي يطلب عموماً القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك؛

(٢) قيمة الحصة غير المسيطرة في للمنشأة المشتراة والمعترف بها وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣؛

(٣) في إندماج الأعمال المتحقق في مراحل، القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك لحصة حقوق الملكية المحتفظ بها سابقاً الخاصة بالمنشأة المشترية في المنشأة المشتراة.

(ب) صافي المبالغ في تاريخ الإستملاك للأصول المحددة المستملكة والإلتزامات المتكبدة التي تم قياسها وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

الشهرة هي الزيادة في تكلفة التملك عن القيمة العادلة للأصول والإلتزامات المحددة الممتلكة. لا تسمح العديد من السلطات الضريبة تخفيض المبلغ المسجل للشهرة كمصروف قابل للإقتطاع عند تحديد الربح الضريبي. كذلك فإن تكلفة الشهرة لدى مثل هذه السلطات غالباً ما تكون غير قابلة للإقتطاع عندما تتخلص المنشأة التابعة من أعمالها الأساسية. وهنا تكون القاعدة الضريبية للشهرة لاشيء الفرق بين المبلغ المرحل للشهرة وقاعدتها الضريبية، التي هي لاشيء هو فرق مؤقت. ولكن هذا المعيار لا يسمح بالإعتراف بالإلتزام الضريبي المؤجل لأن الشهرة تعتبر قيمة متبقية والإعتراف بإلتزام ضريبي مؤجل سيؤدي لزيادة المبلغ المرحل للشهرة.

٢١أ تعتبر التخفيضات اللاحقة في إلتزام الضريبة المؤجلة غير معترف به لأنه ينشأ من الإعتـراف الأولـي للشهرة أنها تنشأ من الإعتراف الأولي بالشهرة وبالتالي لا يتم الإعتراف بها بموجب الفقرة ١٥(أ). على سبيل المثال، إذا كان في عملية إندماج الأعمال أن تعترف المنشأة بشهرة تساوي ١٠٠ ولكـن أساسـها الضريبي يساوي صفر، تمنع الفقرة ١٥(أ) المنشأة من الإعتراف بإلتزام الضريبة المؤجلة النـاتج. وإذا قامت المنشأة لاحقا بالإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة بما يساوي ٢٠ لتلك الشهرة، يتم تخفـيض مبلـغ الفرق المؤقت الخاضع للضريبة المرتبط بالشهرة من ١٠٠ إلى ٨٠، مع إنخفاض ناتج في قيمة إلتـزام الضريبة المؤجلة غير المعترف به. ويعتبر أيضاً ذلك الإنخفاض في قيمة إلتزام الضريبة المؤجلة غيـر المعترف به على أنه يرتبط بالإعتراف الأولي للشهرة وبالتالي يمنع من الإعتراف به بموجـب الفقـرة ١٥(أ).

٢١ب يتم الإعتراف بإلتزامات الضريبة المؤجلة للفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة التي ترتبط بالشهرة إلـى الحد الذي لا تنشأ فيه من الإعتراف الأولي بالشهرة. على سبيل المثال، إذا كان عملية إندماج الأعمال أن تعترف المنشأة بشهرة تساوي ١٠٠ يتم إقتطاعها لأغراض الضريبة بنسبة ٢٠% لكل سنة تبدأ في سـنة الإندماج بالشراء، يكون الأساس الضريبي للشهرة ١٠٠ عند الإعتراف الأولي و٨٠ فـي نهايـة سـنة الإندماج بالشراء. وإذا لم يتغير المبلغ المسجل للشهرة في نهاية سنة الإندماج بالشراء بحيث تبقى قيمتـه ١٠٠، فإنه ينتج فرق مؤقت خاضع للضريبة بقيمة ٢٠ في نهاية تلك السنة. ولأن هذا الفـرق المؤقـت الخاضع للضريبة لا يرتبط بالإعتراف الأولي بالشهرة، يتم الإعتراف بإلتزام الضريبة المؤجلة الناتج.

الإعتراف الأولي بأصل أو إلتزام

٢٢ قد ينشأ الفرق المؤقت عند الإعتراف الأولي بأصل أو إلتزام، على سبيل المثال، إذا كان جزء من أو كامل تكلفة أصل سوف لن تقتطع لغايات الضريبة. تعتمد طريقة المحاسبة عن مثل هذا الفرق المؤقت على طبيعة العملية التي أدت إلى الإعتراف الأولي بالأصل:-

(أ) في إندماج الأعمال، يعترف المشروع بأي إلتزام أو أصل ضريبي مؤجل، وهذا يؤثر على مبلغ الشهرة أو أية زيادة في حصة المنشأة المشترية (أنظر الفقرة ١٩)؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) إذا كانت العملية تؤثر إما على الربح المحاسبي أو الربح الضريبي، فإن المشروع يعترف بأي إلتزام أو أصل ضريبي مؤجل وكذلك يعترف بما ينتج من مصروف أو دخل ضريبي مؤجل في في الربح أو الخسارة (أنظر الفقرة ٥٩)؛

(ج) إذا لم تكن العملية إندماج الأعمال، ولا تؤثر في أي من الربح المحاسبي أو الربح الضريبي فإن المشروع، في غياب الإعفاء الوارد في الفقرتين ١٥و٢٤، يعترف بالإلتزام أو الأصل الضريبي المؤجل ويعدل المبلغ المرحل للأصل أو الإلتزام بنفس المبلغ. مثل هذه التعديلات تجعل البيانات المالية أقل وضوحاً لذلك لا يسمح هذا المعيار بالإعتراف بالإلتزام أو الأصل الضريبي المؤجل الناتج عند الإعتراف الأولي أو لاحقاً (أنظر المثال على الصفحة التالية). وفوق ذلك لا يعترف المشروع بالتغيرات اللاحقة في الإلتزام أو الأصل الضريبي المؤجل غير المعترف به عندما يستهلك الأصل.

مثال يوضح الفقرة ٢٢ (ج)

ينوي مشروع إستخدام أصل يكلف ١٠٠٠ خلال كامل حياته الإنتاجية البالغة (٥) سنين ثم التخلص منه بدون قيمة متبقية. معدل الضريبة ٤٠% ولا يطرح إستهلاك الأصل للغايات الضريبية، وعند التخلص منه لا يدفع ضريبة على الربح الرأسمالي ولا يقتطع أي خسارة رأسمالية.

عندما يسترد المشروع القيمة المسجلة للأصل سيكتسب دخل ضريبي قدره ١٠٠٠ وتدفع ضريبة قدرها ٤٠٠. وهنا لا يعترف المشروع بالإلتزام الضريبي المؤجل الناتج بمبلغ ٤٠٠، لأنه ينشأ من الإعتراف الأولي للأصل.

في السنة التالية، يكون المبلغ المسجل للأصل ٨٠٠، وعندما يكسب المشروع دخل خاضع للضريبة بمبلغ ٨٠٠ سيدفع ضريبة ٣٢٠ عن الدخل الضريبي، ولا يعترف المشروع بالإلتزام الضريبي المؤجل بمبلغ ٣٢٠ لأنه ينشأ من الإعتراف الأولي بالأصل.

٢٣ بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: العرض"*، يقوم مصدر الأدوات المالية المركبة (على سبيل المثال سندات قابلة للتحويل) بتصنيف جزء الإلتزام من الأداة كإلتزام وجزء حقوق الملكية من الأداة كحقوق ملكية. في بعض دوائر الإختصاص تكون القاعدة الضريبية لجزء الإلتزام من الأداة عند الإعتراف الأولي مساوية للمبلغ المرحل الأولي لمجموع جزئي الإلتزام وحقوق الملكية، وينشأ الفرق المؤقت الضريبي من الإعتراف الأولي بحقوق الملكية بشكل مفصول عن جزء الإلتزام. لذلك لا ينطبق الإستثناء المبين في الفقرة ١٥ (ب) وتبعاً لذلك، يعترف المشروع بالإلتزام الضريبي المؤجل الناتج. وبموجب الفقرة ٦١أ، يتم تحميل الضريبة المؤجلة مباشرة على المبلغ المرحل لجزء حقوق الملكية. وبموجب الفقرة ٥٨، يعترف بأية تغيرات لاحقة في الإلتزام الضريبي المؤجل في الربح أو الخسارة كمصروف ضريبي مؤجل (دخل).

الفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع

٢٤ **يجب الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل مقابل كافة الفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره لطرح الفروق المؤقتة منه، ما لم يكون الأصل الضريبي المؤجل ناشئ عن الإعتراف المبدئي بالأصل أو الإلتزام في عملية تتصف بأنها:**

(أ) ليست إندماج أعمال؛ و

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) في وقت حدوثها لم تؤثر على الربح المحاسبي أو الربح الضريبي (الخسارة الضريبية).

ولكن يجب الإعتراف بموجب الفقرة ٤٤، بأصل ضريبي مؤجل لقاء الفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع المرتبطة بالإستثمارات في المنشآت التابعة، والفروع والمنشآت الزميلة، والمشاريع المشتركة.

٢٥ يتلازم بالإعتراف بإلتزام أن المبلغ المرحل له سيسدد في فترات مستقبلية من خلال تدفقات خارجة من موارد المشروع التي تجسد منافع إقتصادية. عندما تتدفق الموارد من المشروع، فإن جزءاً منها أو كامل مبالغها يمكن أن تقتطع عند تحديد الربح الضريبي في فترة لاحقة للفترة التي يتم الإعتراف بالإلتزام فيها. في مثل هذه الحالات يوجد فرق مؤقت بين المبلغ المرحل للإلتزام وقاعدته الضريبية. وعليه، ينشأ أصل ضريبي مؤجل بخصوص ضرائب الدخل التي ستكون قابله للإسترداد في فترات مستقبلية عندما يسمح بإقتطاع جزء من الإلتزام في تحديد الربح الضريبي. وبالمثل إذا كان المبلغ المسجل للأصل أقل من قاعدته الضريبية فإن الفرق يؤدي إلى أصل ضريبي مؤجل بخصوص ضرائب الدخل القابلة للإسترداد في فترات مستقبلية.

مثـال

يعترف مشروع بإلتزام قدرة ١٠٠ لتكاليف مستحقة عن إندماج منتج. للأغراض الضريبية، فإن تكلفة إندماج المنتج لن تقتطع حتى يدفع المشروع المطالبات. معدل الضريبة ٢٥%.

فتكون القاعدة الضريبية للإلتزام لا شيء (قيمته المرحلة ١٠٠ مطروحاً منه المبلغ الذي سيطرح للأغراض الضريبية بخصوص ذلك الإلتزام في فترات مستقبلية). عند سداد الإلتزام بقيمته المرحلة، سيخفض المشروع أرباحه الضريبية المستقبلية بمبلغ قدره ١٠٠ وعليه ستنخفض دفعات الضريبية في المستقبل بـ ٢٥ (١٠٠ × ٢٥%) ويكون الفرق بين المبلغ المرحل (١٠٠) والقاعدة الضريبية (صفر) فرق مؤقت قدره ١٠٠. لذلك يعترف المشروع بأصل ضريبي مؤجل قدره ٢٥ (١٠٠ × ٢٥%) على فرض أن المشروع سيكتسب ربح ضريبي كافي في فترات مستقبلية ليستفيد من تخفيض المدفوعات الضريبية.

٢٦ فيما يلي أمثلة عن فروق مؤقته قابلة للإقتطاع ينتج عنها أصول ضريبية مؤجلة:-

(أ) تكاليف منافع التقاعد يمكن أن تقتطع في تحديد الربح المحاسبي عند تقديم الموظف للخدمة ولكن تقتطع في تحديد الربح الضريبي عند دفع المشروع للمساهمات إلى صندوق التقاعد أو عند دفع منافع التقاعد. وهنا يوجد فرق مؤقت بين مبلغ الإلتزام المرحل وقاعدته الضريبية، والقاعدة الضريبية للإلتزام تكون عادة لاشيء. ينجم عن مثل هذا الفرق المؤقت القابل للإقتطاع أصل ضريبي مؤجل عندما تتدفق المنافع الإقتصادية إلى المشروع في صورة إقتطاع من الربح الضريبي عند دفع المساهمات أو منافع التقاعد؛

(ب) يعترف بتكاليف البحث كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي في الفترة التي يتم تكبدها فيها ولكن قد لا يسمح بها كتخفيض في تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) حتى فترة لاحقة. يكون الفرق بين القاعدة الضريبية لتكاليف البحث، كمبلغ تسمح السلطات الضريبية بإقتطاعه في

فترات مستقبلية، والمبلغ المرحل وهو لا شيء، فرق مؤقت قابل للإقتطاع ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل؛

(ج) في نطاق محدود من الإعفاءات تقوم المنشأة بالإعتراف بالأصول المحددة عن طريق التملك يتم توزيع تكاليف التملك على الأصول والإلتزامات بالرجوع لقيمها العادلة بتاريخ التبادل. عندما يعترف بالإلتزام عند التملك ولكن لا تطرح التكاليف المرتبطة به عند تحديد الأرباح الضريبية حتى فترة لاحقة، ينشأ فرق مؤقت ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل. كما ينشأ أصل ضريبي مؤجل عندما تكون القيمة العادلة لأصل أقل من قاعدته الضريبية. في كلا الحالتين يؤثر الأصل الضريبي المؤجل على الشهرة (أنظر الفقرة ٦٦)؛ و

(د) هناك أصول محددة يمكن أن تظهر بالقيمة العادلة أو يتم أعادة تقييمها دون تعديل مماثل للأغراض الضريبية (أنظر الفقرة ٢٠). وهنا ينشأ فرق مؤقت قابل للإقتطاع إذا كانت القاعدة الضريبية للأصل تزيد عن مبلغه المرحل.

٢٧ إن إنعكاس الفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع ينتج عنه تخفيضات في تحديد الأرباح الضريبية لفترات مستقبلية، إلا أن المنافع الإقتصادية على شكل تخفيضات في المدفوعات الضريبية سوف تتدفق إلى المشروع فقط إذا إكتسب أرباح ضريبية كافية يمكن أن تستخدم التخفيضات ضدها. لذلك يعترف المشروع بأصول ضريبة مؤجلة فقط عندما يكون من المحتمل أن أرباح ضريبية ستكون متوفرة لتستخدم ضدها فروق مؤقته قابلة للإقتطاع.

٢٨ إن من المحتمل أن يتوفر ربحاً ضريبياً يمكن الإنتفاع منه بمقابلته بفروق مؤقته قابلة للإقتطاع عندما يكون هناك فروق ضريبية مؤقته كافية تعود لنفس السلطة الضريبية والمنشاة الخاضعة للضريبة ومتوقع أن تنعكس:-

(أ) في نفس الفترة المتوقع إنعكاس الفرق المؤقت القابل للإقتطاع فيها ؛ أو

(ب) في فترات تكون فيها الخسائر الضريبية الناشئة عن الأصل الضريبي المؤجل ممكن تدويرها بأثر رجعي أو مستقبلي.

في مثل هذه الظروف فإنه يعترف بالأصل الضريبي المؤجل بالفترة التي تنشأ فيها الفروق المؤقته القابلة للإقتطاع.

٢٩ عندما لا يكون هناك فروق ضريبية مؤقته كافية تعود لنفس السلطة الضريبية ونفس المشروع الخاضع للضريبة فإنه يعترف بالأصل الضريبي إلى الحد الذي:-

(أ) من المحتمل أن يكون للمشروع ربح ضريبي كاف يعود لنفس السلطة الضريبية ولنفس المشروع الخاضع للضريبة في نفس الفترة التي تنعكس فيها الفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع (أو في الفترات التي تكون فيها الخسائر الضريبية الناشئة عن الأصل الضريبي المؤجل ممكنه التدوير بأثر رجعي أو مستقبلي). وعند التقييم إذا كان المشروع سيحصل على أرباح ضريبية كافية في الفترات المستقبلية فإن المشروع يتجاهل المبالغ الضريبية الناشئة عن الفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع التي من المتوقع أن تنشأ في فترات مستقبلية، لأن الأصل الضريبي المؤجل الذي ينشأ عن هذه الفروق سيتطلب بنفسه أرباح ضريبية مستقبلية لإستغلاله؛ أو

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) تتوفر فرص تخطيط ضريبي للمشروع سوف تخلق أرباحاً ضريبية للفترات المناسبة.

٣٠ إن فرص التخطيط الضريبي هي أفعال يقوم بها المشروع لتخلق أو تزيد الدخل الضريبي في فترة محددة قبل إنتهاء الفرصة المتاحة لتدوير الخسارة الضريبية أو الخصم الضريبي، على سبيل المثال، لدى بعض دوائر الإختصاص الضريبية، يمكن أن يخلق أو يزاد الربح الضريبي بواسطة:-

(أ) إختيار فرض الضريبة على دخل الفائدة عند الإستحقاق أو عند الإستلام؛

(ب) تأجيل المطالبة بإقتطاعات محددة من الربح الضريبي؛

(ج) بيع، وربما إعادة إستئجار أصول تحسنت قيمتها ولكن لم تعدل قاعدتها الضريبية لتعكس التحسن؛ و

(د) بيع أصل يولد دخل غير خاضع للضريبة (مثل سندات الحكومة في بعض دوائر الإختصاص الضريبية) لغرض شراء إستثمار آخر يولد دخلاً ضريبياً.

أينما أدت فرص التخطيط الضريبي لتقديم الربح الضريبي من فترة متأخرة إلى فترة مبكرة، يبقى إستخدام المعالجة المستقبلية للخسائر الضريبية أو الخصم الضريبي يعتمد على وجود ربح ضريبي مستقبلي من موارد غير تلك التي سينشأ عنها فروق مؤقتة مستقبلية.

٣١ عندما يكون للمشروع خسائر حديثة فإنها تأخذ في الإعتبار الإرشاد الوارد في الفقرتين ٣٥و٣٦.

٣٢ [تم إلغائها]

الشهرة

٣٢أ. إذا كانت القيمة المسجلة للشهرة الناتجة في إندماج الأعمال أقل من أساسها الضريبي، فإن الفرق يؤدي إلى أصل ضريبي مؤجل. ويتم الإعتراف بالأصل الضريبي المؤجل الناتج من الإعتراف الأولي بالشهرة كجزء من محاسبة إندماج الأعمال بمقدار احتمال توفر الربح الخاضع للضريبة والذي يمكن بمقابله الإستفادة من الفرق المؤقت القابل للاقتطاع.

الإعتراف الأولي بأصل أو إلتزام

٣٣ هناك حالة واحدة ينشأ عنها أصل ضريبي مؤجل عند الإعتراف الأولي بأصل ،ألا وهي عندما يتم إقتطاع هبة حكومية غير خاضعة للضريبة متعلقة بأصل عند تحديد القيمة المرحلة للأصل، ولكن للأغراض الضريبية لا يقتطع من مبلغ الأصل القابل للإستهلاك (أي من قاعدته الضريبية)، وهذا الأمر سينتج عنه أن تكون القيمة المرحلة للأصل أقل من قاعدته الضريبية وهذا ما ينشأ عنه فرق مؤقت قابل للإقتطاع. كذلك يمكن إعتبار الهبات الحكومية بمثابة دخل مؤجل وفي هذه الحالة يكون الفرق بين الدخل المؤجل وقاعدته الضريبية والتي هي لا شيء فرق مؤقت قابل للإقتطاع. فتحت أي طريقة عرض يختارها المشروع، فإنه لا يعترف بأصل ضريبي مؤجل للسبب المعطى في الفقرة ٢٢.

الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة

٣٤ يجب أن يعترف بأصل ضريبي مؤجل لقاء الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة المدورة إلى الحد الذي يكون فيه من المحتمل تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية لإستخدام هذه الخسائر والخصومات الضريبية مقابلها.

٣٥ إن معايير الإعتراف بأصول ضريبية مؤجلة ناشئة عن تدوير الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة هي نفس معايير الإعتراف بأصول ضريبية مؤجلة ناشئة عن فروق مؤقتة قابلة للإقتطاع. ولكن وجود خسائر ضريبية غير مستخدمة يعتبر دليلاً قوياً على إحتمال عدم توفر أرباح ضريبية مستقبلية. وعليه عندما يكون لدى المشروع خسائر حديثة فإنه يعترف بأصل ضريبي مؤجل من خسائر ضريبية وخصومات ضريبية غير مستخدمة فقط إلى الحد الذي يكون لدى المنشأة فروق ضريبية مؤقتة، أو يكون هناك أدلة مقنعة أخرى أنه سيكون هناك ربح ضريبي كافي لمقابلة الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة. في مثل هذه الظروف، فإن الفقرة ٨٢ تتطلب الإفصاح عن مبلغ الأصل الضريبي المؤجل وعن طبيعة الأدلة المؤيده للإعتراف به.

٣٦ يقوم المشروع بأخذ المعايير التالية في الإعتبار عند تخمين إحتمال تحقق ربح ضريبي لمقابلة الخسائر الضريبية أو الخصومات الضريبية:-

(أ) ما إذا كان لدى المشروع فروق ضريبية مؤقتة تعود لنفس السلطة الضريبية والمشروع الخاضع للضريبة، والتي سينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة يمكن إستخدام الخسائر الضريبية، والخصومات الضريبية غير المستخدمة ضدها قبل أن تنتهي مدتها ؛

(ب) ما إذا كان المشروع سيحقق أرباح ضريبية قبل إنتهاء مدة الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة ؛

(ج) ما إذا كانت الخسائر الضريبية غير المستخدمة تنشأ عن أسباب محددة من غير المتوقع أن تتكرر؛ و

(د) ما إذا كانت فرص التخطيط الضريبي (أنظر الفقرة ٣٠) متوفرة للمشروع وستخلق ربح ضريبي في الفترة التي يمكن أن تستخدم فيها الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة.

لا يتم الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل إذا كان من غير المحتمل توفر ربح ضريبي يمكن إستخدام الخسائر الضريبية أو الخصومات الضريبية ضده.

إعادة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها

٣٧ بنهاية كل فترة إعداد تقارير يقوم المشروع بإعادة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها. ويعترف المشروع بالأصل الضريبي المؤجل غير المعترف به سابقاً إلى الحد الذي يكون من المحتمل أن يسمح الربح الضريبي المستقبلي بإسترداد الأصل الضريبي المؤجل، على سبيل المثال التحسن في ظروف الإتجار يمكن أن يجعل المشروع قادر على توليد ربح ضريبي كافي في المستقبل يفي بمعايير الإعتراف بالأصل الضريبي المؤجل الواردة في الفقرة ٢٤ أو ٣٤. وكمثال آخر عندما يعيد المشروع تقييم الأصول الضريبية المؤجلة بتاريخ إندماج الأعمال أو بعد ذلك (أنظر الفقرتين ٦٧ و٦٨).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة

٣٨ تنشا الفروق المؤقتة عندما تصبح المبالغ المرحلة للإستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة أو الحصص في المشاريع المشتركة (بشكل محدد حصة المنشاة الأم أو المستثمر في صافي أصول المنشأة التابعة أو الفرع أو المنشأة الزميلة أو المستثمر بها بما في ذلك القيمة المرحلة للشهرة) مختلفة عن القاعدة الضريبية للإستثمار أو الحصة (والتي غالباً ما تكون التكلفة). تنشأ مثل هذه الفروق في عدد من الظروف مثل:-

(أ) وجود أرباح غير موزعة للمنشآت التابعة أو الفروع أو المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة؛

(ب) تغيرات في معدلات صرف العملة الأجنبية عندما تتواجد المنشأة الأم وشركتها التابعة في بلدين مختلفين؛ و

(ج) تخفيض الإستثمار في المنشأة الزميلة إلى القيمة القابلة للإسترداد.

قد تكون الفروق المؤقتة الظاهرة في البيانات المالية الموحدة مختلفة عن تلك الفروق المتعلقة بالإستثمار في البيانات المالية المنفصلة للمنشاة الأم إذا كانت المنشاة الأم تدرج الإستثمار في دفاترها بالتكلفة أو بمبلغ إعادة التقييم.

٣٩ **يجب على المنشاة أن تعترف بإلتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة المرتبطة بالإستثمار في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة ما عدا عندما يتحقق كلا الشرطين التاليين:-**

(أ) تكون المنشاة الأم أو المستثمر أو المشارك قادر على التحكم في توقيت إنعكاس الفرق المؤقت؛ و

(ب) من المحتمل أن لا ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور.

٤٠ بما أن المنشأة الأم تتحكم في سياسة توزيع الأرباح للمنشأة التابعة، فإنها قادرة على التحكم في توقيت إنعكاس الفروق المؤقتة المتعلقة بذلك الإستثمار (بما في ذلك الفروق المؤقتة الناشئة ليس فقط عن الأرباح غير الموزعة ولكن كذلك عن أي فروق ترجمة عملات أجنبية). إضافة لذلك فإنه من غير العملي غالباً تحديدي مبلغ ضرائب الدخل التي يمكن أن تكون قابلة للدفع عندما تنعكس الفروق المؤقتة. لذلك عندما تقرر المنشاة الأم أن تلك الأرباح لن توزع في المستقبل المنظور، فأنها لا تعترف بإلتزام ضريبي مؤجل. وتنطبق نفس الإعتبارات على الإستثمارات في الفروع.

٤١ يستخدم المشروع عملته في المحاسبة عن الأصول والإلتزامات غير المالية للعملية الأجنبية التي تعتبر مكملة لعمليات المشروع (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"*). فعندما يتحدد الربح أو الخسارة الضريبية للعمليات الأجنبية (وبالتالي القاعدة الضريبية لأصولها وإلتزاماتها غير المالية) بالعملة الأجنبية فإن التغيرات في سعر العملة الأجنبية تؤدي إلى فروق مؤقتة. وبما أن هذه الفروق المؤقتة تعود لأصول وإلتزامات العملية الأجنبية، وليس إلى إستثمار المشروع معد التقرير في العملية الأجنبية، فإن المشروع معد التقرير يعترف بالإلتزام أو الأصل الضريبي المؤجل الناتج (خضوعاً للفقرة٢٤). ويجري إدراج الضريبة المؤجلة الناتجة بتحميلها على أو لصالح بيان الدخل (أنظر الفقرة ٥٨).

٤٢ لا يتحكم المستثمر في المنشأة الزميلة ولا يستطيع عادة تحديد سياسة توزيع الأرباح. لذلك، في غياب إتفاق عدم توزيع أرباح المنشأة الزميلة في المستقبل المنظور، فإن المستثمر يعترف بإلتزام ضريبي مؤجل ناشئ عن الفروق الضريبية المؤقتة المتعلقة بالإستثمار في المنشاة الزميلة. في بعض الحالات، قد لا يكون المستثمر قادراً على تحديد مبلغ الضريبة الدائن إذا إسترد تكلفة الإستثمار بالمنشاة الزميلة ولكن يستطيع تحديد إن كانت ستساوي أو تزيد عن مبلغ الحد الأدنى، وفي مثل هذه الحالات فإن الإلتزام الضريبي المؤجل يقاس بذلك المبلغ.

٤٣ تتطرق الترتيبات بين الشركاء في المشاريع المشتركة عادة تقاسم الأرباح وما إذا كانت القرارات في مثل هذه الأمور تتطلب إتفاق جميع الشركاء أو أغلبية محددة منهم. عندما يكون الشريك قادر على التحكم بتقاسم الأرباح وأن هناك إحتمال عدم توزيع أرباح في المستقبل المنظور، فإنه لا يعترف بإلتزام ضريبي مؤجل.

٤٤ **على المشروع الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل لكافة الفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع الناشئة عن الإستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة وذلك، فقط إلى الحد الذي يكون محتملاً أن:-**

(أ) ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور؛ و

(ب) يتوفر ربح ضريبي يمكن إستغلال الفرق المؤقت مقابله.

٤٥ عند تحديد ما إذا كان يجب الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل للفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع المتعلقة بإستثماراتها في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة وحصصها في المشاريع المشتركة فإن المشروع يأخذ بالإعتبار الإرشادات المحددة في الفقرات (٢٨ إلى٣١).

القياس

٤٦ **يجب قياس الإلتزامات (الأصول) الضريبية الجارية للفترات الجارية والماضية بالمبلغ المتوقع دفعه (إسترداده من) السلطات الضريبية بإستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية أو السارية فعلاً بنهاية فترة إعداد التقارير.**

٤٧ **الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة يجب أن تقاس بموجب معدلات الضرائب المتوقع أن تنطبق في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد الإلتزام بناءاً على معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية أو السارية فعلاً بنهاية فترة إعداد التقارير.**

٤٨ يتم قياس الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة عادة بإستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) التي تم سنها. ولكن في بعض مناطق الإختصاص فإن إعلان الحكومة عن معدلات ضريبة (وقوانين ضريبية) له نفس تأثير القانون الفعلي الذي يمكن أن يتبع الإعلان بعد عدة أشهر. في هذه الظروف، يتم قياس الأصول والإلتزامات بإستخدام معدل الضريبة (وقوانين الضريبة) المعلن.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٤٩ عندما تطبق معدلات ضريبية مختلفة على مستويات دخل ضريبي مختلف فإن الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة تقاس بإستخدام متوسط المعدلات التي يتوقع أن تطبق على الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات التي من المتوقع أن تنعكس فيها الفروق المؤقتة.

٥٠ [تم إلغائها]

٥١ **يجب أن يعكس قياس الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة التبعات الضريبية التي يمكن أن تتبع الطريقة التي يتوقع فيها المشروع بنهاية فترة إعداد التقارير، أن تسترد أو تدفع المبلغ المسجل لأصولها وإلتزاماتها.**

٥٢ في بعض مناطق الإختصاص الضريبية، فإن الطريقة التي تسترد (تسدد) فيها المشروع المبلغ المسجل لأصل (إلتزام) يمكن أن تؤثر على أحد أو كلاً من:-

(أ) معدل الضريبة الذي ينطبق عندما يسترد (تسدد) المشروع المبلغ المرحل لأصل (إلتزام)؛ و

(ب) القاعدة الضريبية للأصل (الإلتزام).

في مثل هذه الحالات، يقيس المشروع الإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة بإستخدام المعدل الضريبي والقاعدة الضريبية المتفقة مع الأسلوب المتوقع للإسترداد أو السداد.

مثال أ

أصل مرحل بمبلغ قدره ١٠٠ وقاعدة ضريبية ٦٠، معدل الضريبة الذي سينطبق إذا بيع الأصل ٢٠% بينما معدل الضريبة على الدخل الآخر ٣٠%.

يعترف المشروع بإلتزام ضريبي مؤجل بمبلغ ٨ (٤٠ × ٢٠%) إذا كان يتوقع أن يبيع الأصل ولا يستخدمه، ويكون عليه إلتزام ضريبي مؤجل بمبلغ ١٢ (٤٠ × ٣٠%) إذا كان يتوقع أن يحتفظ بالأصل ويسترد قيمته المرحله من خلال الإستخدام .

مثال ب

أصل، كلفته ١٠٠ وقيمته المسجلة ٨٠ أعيد تقييمه إلى ١٥٠. لم يتم إجراء تعديل مماثل له لأغراض الضريبة.مجمع الإستهلاك لغايات الضريبة ٣٠ ومعدل الضريبة ٣٠%. إذا بيع الأصل بأكثر من التكلفة، فإن الإستهلاك المتجمع البالغ ٣٠ سيكون مشمولاً بالدخل الضريبي ولكن المتحصلات زيادة عن التكلفة لن تخضع للضريبة.

القاعدة الضريبية للأصل ٧٠ وهناك فرق ضريبي مؤقت ٨٠. إذا كان المشروع يتوقع أن يسترد المبلغ المرحل بإستخدام الأصل،فأنها يجب أن تولد دخل ضريبي ١٥٠ لتكون قادرة فقط على إقتطاع إستهلاك بمبلغ ٧٠. على هذا الأساس هناك إلتزام ضريبي مؤجل ٢٤ (٨٠×٣٠%). وإذا كان المشروع يتوقع أن تسترد المبلغ المرحل ببيع الأصل حالاً بمبلغ ١٥٠ فإن الإلتزام الضريبي المؤجل يحسب كما يلي:-

يتبع...

...يتبع

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال ب

	فرق ضريبي مؤقت	معدل الضريبة	إلتزام ضريبي مؤجل
إستهلاك ضريبي متجمع	٣٠	٣٠%	٩
متحصلات زيادة عن التكلفة	٥٠	لاشيء	-
المجموع	٨٠		٩

(ملاحظة: بموجب الفقرة ٦١أ، الضريبة المؤجلة الإضافية التي تنشأ عن إعادة التقييم يتم الإعتراف بها في بيان الدخل الشامل).

مثال ج

إستخدم نفس المعلومات في مثال ب بإستثناء أنه إذا بيع الأصل بأكثر من التكلفة فإن الإستهلاك الضريبي المتجمع سوف يشمل في الدخل الضريبي (بمعدل ضريبة ٣٠%)، وتحصيلات البيع سوف تخضع للضريبة بمعدل ٤٠% بعد إقتطاع التكلفة المعدلة بالتضخم البالغة ١١٠.

إذا كان المشروع يتوقع أن يسترد المبلغ المرجل من خلال إستخدام الأصل، فإنه يجب أن يولد دخل ضريبي قدره ١٥٠ وسيكون قادر فقط على إقتطاع إستهلاك ٧٠. على هذا الأساس تكون القاعدة الضريبية ٧٠ ويكون هناك فرق مؤقت ضريبي قدره ٨٠ وإلتزام ضريبي مؤجل ٢٤ (٨٠ × ٣٠%) كما في المثال ب.

إذا كان المشروع يتوقع أن يسترد المبلغ المرجل بواسطة بيع الأصل حالاً بمبلغ ١٥٠ فإنها ستكون قادرة على إقتطاع تكلفة معدلة بمبلغ ١١٠ وصافي المتحصلات البالغ ٤٠ ستخضع لمعدل ضريبة ٤٠% إضافة لذلك، سيتم شمول الإستهلاك الضريبي المتجمع البالغ ٣٠ في الدخل الضريبي وسيخضع لمعدل ضريبي ٣٠%. على هذا الأساس ،تكون القاعدة الضريبية ٨٠ (١١٠-٣٠)، ويكون الفرق المؤقت الضريبي ٧٠ والإلتزام الضريبي المؤجل ٢٥ (٤٠×٤٠% زائد ٣٠×٣٠%). وإذا لم تكن القاعدة الضريبية واضحة مباشرة فقد يكون مفيداً الأخذ بالإعتبار المبدأ الأساسي المحدد في فقرة ١٠.

(ملاحظة : بموجب الفقرة ٦١، الضريبة المؤجلة الإضافية التي تنشأ عن إعادة التقييم تحمل إلى حقوق المالكين مباشرة).

٥٢أ في بعض الإختصاصات تستحق ضرائب الدخل الدفع بمعدل أعلى أو أقل إذا تم دفع جزء أو كامل صافي الربح أو العائدات المحتفظ بها كأرباح أسهم لمساهمي المنشأة، وفي بعض الإختصاصات الأخرى من الممكن أن تكون ضرائب الدخل قابلة للرد أو مستحقة الدفع إذا تم دفع جزء أو كامل صافي الربح أو العائدات المحتفظ بها كأرباح أسهم لمساهمي المنشأة، وفي هذه الحالات يتم قياس أصول وإلتزامات الضريبة الحالية والؤجلة بمعدل الضريبة المنطبقة على الأرباح غير الموزعة.

٥٢ب في الحالات المبينة في الفقرة ٥٢ أ يتم الإعتراف بضرائب الدخل المترتبة على أرباح الأسهم عندما يتم الإعتراف بإلتزام لدفع أرباح الأسهم، وضرائب الدخل المترتبة على أرباح الأسهم مرتبطة مباشرة مع المعاملات أو الأحداث السابقة أكثر من إرتباطها مع التوزيعات على المالكين، بناءاً على ذلك يتم

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإعتراف بضرائب الدخل المترتبة على أرباح الأسهم في صافي الربح أو الخسارة للفترة حسبما تتطلب الفقرة ٥٨ فيما عدا إلى المدى الذي تنشأ فيه ضرائب الدخل المترتبة على أرباح الأسهم من الحالات المبينة في الفقرة ٥٨ (أ)، (ب).

مثال يوضح الفقرتان ٥٢أ و٥٢ب

يتناول المثال التالي قياس أصول إلتزامات ضريبة الدخل الحالية والمؤجلة لمنشأة في إختصاص تستحق فيه ضرائب الدخل الدفع بمعدل أعلى على الأرباح غير الموزعة (٥٠%) مع مبلغ قابل للرد عندما يتم توزيع الأرباح، ومعدل الضريبة على الأرباح غير الموزعة هو ٣٥%، وفي نهاية فترة إعداد التقارير ٣١ ديسمبر ٢٠×١ لا تعترف المنشأه بإلتزام لأرباح الأسهم المقترحة أو المعلنة بعد فترة إعداد التقارير، ونتيجة لذلك لا يتم الإعتراف بأرباح أسهم في عام ٠×١، والدخل الخاضع للضريبة للعام ٢٠×١ هو ١٠٠,٠٠٠، وصافي الفرق المؤقت الخاضع للضريبة لعام ٢٠×١ هو ٤٠,٠٠٠ .

تعترف المنشأة بإلتزام ضريبة حالي ودخل ضريبة حالي مقداره ٥٠,٠٠٠، ولا يتم الإعتراف بأصل للمبلغ المحتمل إسترداده نتيجة لأرباح الأسهم المستقبلية، كما تعترف المنشأه بإلتزام ضريبة مؤجل ومصروف ضريبة مؤجل مقدارة٢٠,٠٠٠ (٤٠,٠٠٠ بمعدل ٥٠%) تمثل ضرائب الدخل التي ستدفعها المنشأة عندما تسترد أو تقوم بتسوية المبالغ المسجلة لأصولها بناءاً على معدل الضريبة المنطبق على الأرباح غير الموزعة.

تبعاً لذلك، في ١٥ مارس ٢٠×٢ تعترف المنشأة بأرباح أسهم مقدارها ١٠,٠٠٠ من الأرباح التشغيلية السابقة كإلتزام.

في ١٥ مارس ٢٠×٢ تعترف المنشأة بإستعادة ضرائب الدخل بمقدار ١٥٠٠ (١٥%) من أرباح الأسهم المعترف بها كإلتزام) كأصل ضريبي حالي وكتخفيض لمصروف ضريبة الدخل الحالي لعام ٢٠×٢.

٥٣ **يجب عدم خصم الإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة.**

٥٤ يتطلب التحديد المعتمد للإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة على أساس مخصوم جدولة مفصلة لتوقيت إنعكاس كل فرق مؤقت. وفي كثير من الحالات تكون هذه الجدولة غير عملية أو كثيرة التعقيد. لذلك، فإن من غير المناسب طلب خصم الإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة. إن السماح بالخصم دون وجوب القيام به سيؤدي إلى أصول وإلتزامات ضريبية مؤجلة ليست قابلة للمقارنة بين المشاريع، لذلك لا يتطلب ولا يسمح هذا المعيار بخصم الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة.

٥٥ يتم تحديد الفروق المؤقتة بالرجوع إلى مبلغ الأصل أو الإلتزام المرحل وينطبق هذا حتى لو تم تحديد المبلغ المرحل على أساس الخصم، على سبيل المثال في حالة إلتزامات منافع التقاعد (أنظر المعيار المحاسبي الدولي ١٩ *"منافع الموظفين"*).

٥٦ **يجب إعادة النظر بالمبلغ المرحل للأصل الضريبي المؤجل في نهاية كل فترة إعداد التقارير. ويجب تخفيض المبلغ المسجل للأصل الضريبي إلى الحد الذي لا يعود محتملاً توفر ربح ضريبي يسمح بإستخدام جزء من أو كامل الأصل الضريبي المؤجل. ويجب عكس أي تخفيض من هذا القبيل إلى الحد الذي يصبح معه من المحتمل توفر ربح ضريبي كافي.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة

٥٧ إن المحاسبة عن الآثار الضريبية الجارية والمؤجلة لعملية أو حدث آخر تتماثل مع المحاسبة عن العملية أو الحدث الآخر نفسه. إن الفقرات ٥٨ إلى ٦٨ تطبق هذا المبدأ.

البنود المعترف بها في الربح أو الخسارة

٥٨ **يجب الإعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة كدخل أو مصروف وشمولها بصافي الربح أو الخسارة للفترة، ماعدا إلى الحد الذي تنشأ فيه من:-**

(أ) العملية أو الحدث الذي يعترف به ،في نفس الفترة أو فترة مختلفة، خارج الربح أو الخسارة في بيان الدخل الشامل الآخر مباشرة في حقوق المالكين (أنظر الفقرات ٦١ أ إلى ٦٥)؛ أو

(ب) إندماج أعمال بطريقة التملك (أنظر الفقرات ٦٦ إلى ٦٨).

٥٩ تنشأ معظم الإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة عندما يكون الدخل أو المصروف مشمول بالربح المحاسبي في فترة معينة، ولكن يتم شموله بالربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في فترة مختلفة. يعترف بالضريبة المؤجلة الناتجة في قائمة الدخل، والأمثلة التالية توضح ذلك:-

(أ) يتم إستلام الفائدة والإتاوات أو إيراد الأسهم متأخرة وتدخل في الربح المحاسبي على أساس التناسب الزمني بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١٨ *"الإيراد"* ، ويتم شمولها في الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) على أساس نقدي؛ و

(ب) تكاليف الأصول غير الملموسة قد تمت رسملتها إستناداً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨، ويتم إطفائها في الربح أو الخسارة إلا أنه يتم إقتطاعها لأغراض الضريبة عند تكبدها.

٦٠ قد يتغير المبلغ المرحل للإلتزامات أو الأصول الضريبية المؤجلة حتى لو لم يكن هناك تغير بمبلغ الفروق المؤقتة المتعلقة بها. وقد ينشأ ذلك على سبيل المثال، مما يلي:-

(أ) التغير في معدلات الضريبة أو قوانينها؛

(ب) إعادة تقييم قابلية إسترداد الأصول الضريبية المؤجلة؛ أو

(ج) التغير في الأسلوب المتوقع لإسترداد الأصل.

يتم الإعتراف بالأصل الضريبي المؤجل في الربح أو الخسارة، ما عدا الحد الذي يرتبط فيه ببنود تم الإعتراف بها سابقاً خارج الربح أو الخسارة (أنظر الفقرة ٦٣).

البنود المعترف بها خارج الربح أو الخسارة

٦١ [تم إلغائها]

٦١أ **يتم الإعتراف بالضريبة الحالية والضريبة المؤجلة خارج الربح أو الخسارة إذا كانت الضريبة مرتبطة ببنود تم الإعتراف بها خارج الربح أو الخسارة، سواء في نفس الفترة أو في فترة مختلفة. لذلك:-**

(أ) في بيان الدخل الشامل الآخر، سواء في نفس الفترة أو في فترة مختلفة، في بيان الدخل الشامل الآخر (أنظر الفقرة ٦٢).

(ب) مباشرة في حقوق الملكية، سواء في نفس الفترة أو في فترة مختلفة، مباشرة في حقوق الملكية (أنظر الفقرة ٦٢أ).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٦٢ تقتضي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو تسمح بالإعتراف ببنود معينة في بيان الدخل الشامل الآخر. ومن الأمثلة على هذه البنود:-

(أ) التغير في القيمة المسجلة الناشئ من إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٦)؛ و

(ب) [تم إلغائها]

(ج) فروق الصرف الناتجة على ترجمة البيانات المالية لعملية أجنبية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢١).

(د) [تم إلغائها].

٦٢أ تقتضي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو تسمح بتحميل أو تقييد بنود مباشرة في حقوق الملكية. ومن الأمثلة على هذه البنود:-

(أ) التعديل على الرصيد الإفتتاحي للأرباح المستبقاة والناتجة من التغير في السياسة المحاسبية المطبقة بأثر رجعي أو تصحيح الخطأ (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*.

(ب) المبالغ الناشئة على الإعتراف الأولي بمكون حقوق الملكية لأداة مالية مركبة (أنظر الفقرة ٢٣).

٦٣ في ظروف إستثنائية، قد يكون من الصعب تحديد قيمة الضريبة الحالية والمؤجلة التي ترتبط ببنود تم الإعتراف بها خارج الربح أو الخسارة (إما في بيان الدخل الشامل الآخر أو مباشرة في حقوق الملكية). وتكون هذه الحالة، مثلاً، عندما:-

(أ) تكون هناك معدلات تصاعدية لضريبة الدخل ويكون من المستحيل تحديد المعدل الذي فرض على جزء محدد من الربح الضريبي (الخسارة الضريبية)؛

(ب) يؤثر تغير معدل الضريبة أو قوانينها على الأصل الضريبي أو الإلتزام (ككل أو جزئياً) لبند كان في السابق المعترف بها خارج الربح أو الخسارة ؛ أو

(ج) يحدد المشروع أنه يجب الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل،أو يجب عدم الإعتراف التام به ويعود الأصل الضريبي (بالكامل أو جزء منه) إلى بند كان قد حمل أو أضيف خارج الربح أو الخسارة المعترف به.

في مثل هذه الحالات، يتم تحديد الضريبة الجارية والمؤجلة التي تعود لبنود تم الإعتراف بها خارج الربح أو الخسارة تم تحميلها أو أخذها لحساب حقوق المالكين على أساس توزيع تناسبي معقول للضريبة الجارية والمؤجلة للمشروع لدى السلطة الضريبية المختصة، أو بطريقة أخرى أكثر ملائمة للتوزيع في هذه الظروف.

٦٤ لا يحدد معيار المحاسبة الدولي ١٦، ما إذا كان يجب على المشروع أن تحول كل سنة من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المدورة مبلغ مساو للفرق بين الإستهلاك أو الإطفاء على الأصل المعاد تقييمه والإستهلاك أو الإطفاء على أساس تكلفة الأصل.ولكن إذا قام المشروع بالتحويل فيكون المبلغ المنقول صاف من الضريبة المؤجلة المتعلقة به. وتنطبق إعتبارات مشابهة على التحويل الذي يتم عند التخلص من بند الممتلكات والمصانع والمعدات.

٦٥ عندما يعاد تقييم أصل لأغراض ضريبية وتعود إعادة التقييم هذه إلى إعادة تقييم محاسبية لفترة سابقة، أو لإعادة تقييم يتوقع ان تتم في فترة مستقبلية، فإنه يجب تحميل الآثار الضريبية لكل من إعادة تقييم الأصل وتعديل القاعدة الضريبية المعترف بها في بيان الدخل الشامل في الفترات التي تحدث فيها. ولكن إذا كانت إعادة التقييم لأغراض ضريبية لا تعود لإعادة التقييم المحاسبية لفترة سابقة، أو إعادة تقييم من المتوقع أن تتم في فترة مستقبلية، فإنه يجب أن يعترف بالآثار الضريبية لتعديل القاعدة الضريبية في الربح أو الخسارة.

٦٥أ عندما تقوم المنشأة بدفع أرباح أسهم لمساهميها قد يطلب منها دفع جزء من أرباح الأسهم للسلطات الضريبية نيابة عن المساهمين، وفي العديد من الإختصاصات يشار إلى هذا المبلغ كضريبة مقتطعة، وهذا المبلغ المدفوع أو المستحق الدفع للسلطات الضريبية يتم تحميله على حقوق الملكية كجزء من أرباح الأسهم.

الضريبة المؤجلة الناشئة عن إندماج الأعمال

٦٦ كما تم شرحه في فقرة ١٩ وفقرة ٢٦ (ج)، يمكن أن تنشأ الفروق المؤقتة في إندماج الأعمال بطريقة التملك. بموجب معيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، يعترف المشروع بأية أصول ضريبية مؤجلة (إلى الحد الذي تفي بمعايير الإعتراف في الفقرة ٢٤) أو إلتزامات ضريبية مؤجلة كأصول وإلتزامات محددة بتاريخ التملك، وتبعاً لذلك تؤثر هذه الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة على مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة. ولكن بموجب الفقرة ١٥ (أ) والفقرة ٢٤ (أ)، لا يعترف المشروع بالإلتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة نفسها (إذا كان إطفاء الشهرة غير قابل للإقتطاع لأغراض الضريبة) ولا الأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة السالبة غير الخاضعة للضريبة والتي تعالج كدخل مؤجل.

٦٧ نتيجة لإندماج الأعمال، فإن احتمالية تحقيق أصل ضريبي مؤجل للشركة المشترية قبل الإستملاك قد تتغير. ويمكن أن تعتبر المنشأة المشترية أنه من المحتمل أن تسترد أصلها الضريبي المؤجل الخاص بها الذي لم يتم الإعتراف به قبل إندماج الأعمال. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تكون المنشأة المشترية قادرة على الإستفادة من منافع خسائرها الضريبية غير المستخدمة مقابل الربح المستقبلي الخاضع للضريبة الخاصة بالمنشأة المشتراة. وبالمقابل، ونتيجة لإندماج الأعمال، فقد لا يعود من المرجح أن يسمح الربح المستقبلي الخاضع للضريبة بإسترداد الأصل الضريبي المؤجل. وفي هذه الحالات، تعترف المنشأة المشترية بالتغير في الأصل الضريبي المؤجل في فترة إندماج الأعمال، لكنها لا تشمله كجزء من محاسبة إندماج الأعمال. لذلك، لا تأخذه المنشأة المشترية بعين الإعتبار عند قياس الشهرة أو مكسب الشراء بسعر منخفض الذي تعترف به في إندماج الأعمال.

٦٨ قد لا تلبي المنافع المحتملة لخصم خسائر ضريبة الدخل في الفترة الحالة الحالية من أرباح الفترة اللاحقة أو الأصول الضريبية المؤجلة لأخرى الخاصة بالمنشأة المشترية معايير الإعتراف المنفصل عند المحاسبة الأولية لإندماج الأعمال، لكن يمكن تحقيقها لاحقاً. وتعترف المنشأة بالمنافع الضريبية المؤجلة المستملكة التي تحققها بعد إندماج الأعمال كما يلي:-

(أ) يتم تطبيق المنافع الضريبية المؤجلة المستملكة التي تم الإعتراف بها خلال فترة القياس والناتج عن المعلومات الجديدة عن الحقائق والظروف التي كانت موجودة في تاريخ الإستملاك، لتخفيض القيمة المسجلة لأي شهرة مرتبطة بذلك الإستملاك. وإذا كانت القيمة المسجلة المرتبطة بتلك الشهرة تساوي صفر، فيتم الإعتراف بأي منافع ضريبية مؤجلة متبقية في الربح أو الخسارة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) يتم الإعتراف بكافة المنافع الضريبية المؤجلة المستملكة المتحققة في الربح أو الخسارة (أو، إذا اقتضى هذا المعيار ذلك، خارج الربح أو الخسارة).

الضريبة الحالية والمؤجلة الناتجة من عمليات الدفع على أساس الأسهم

٦٨أ في بعض إختصاصات الضريبة، تستلم المنشأة إقتطاع ضريبي (أي مبلغ قابل للإقتطاع في تحديد الربح الخاضع للضريبة) يرتبط بالتعويض المدفوع على شكل أسهم أو خيارات أسهم أو أية أدوات حقوق ملكية أخرى للمنشأة. وقد يختلف مبلغ الإقتطاع الضريبي عن مصروف التعويض التراكمي ذو العلاقة، وقد ينشأ في فترة محاسبية لاحقة. على سبيل المثال، قد تعترف المنشأة في بعض الإختصاصات بمصروف معين لإستهلاك خدمات الموظفين التي يتم إستلامها كمقابل لخيارات الأسهم الممنوحة وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "*الدفع على أساس الأسهم*"، ولا تحصل على إقتطاع ضريبي إلى أن تتم ممارسة خيارات الأسهم، إلى جانب قياس الإقتطاع الضريبي على أساس سعر أسهم المنشأة في تاريخ الممارسة.

٦٨ب فيما يتعلق بتكاليف البحث التي تمت مناقشتها في الفقرتين ٩ و٢٦(ب) من هذا المعيار، يكون الفرق بين الأساس الضريبي لخدمات الموظفين المستلمة حتى تاريخه (المبلغ الذي تسمح به السلطات الضريبية كإقتطاع في الفترات المستقبلية) والمبلغ المسجل بقيمة صفر هو فرق مؤقت قابل للإقتطاع يؤدي إلى أصل ضريبة مؤجلة. وإذا لم يكن المبلغ الذي ستسمح به السلطات الضريبية كإقتطاع في الفترات المستقبلة غير معلوم في نهاية الفترة، سينبغي تقديره على أساس المعلومات المتوفرة في نهاية الفترة. على سبيل المثال، إذا كان المبلغ الذي ستسمح به السلطات الضريبية كإقتطاع في الفترات المستقبلية يعتمد على سعر أسهم المنشأة في تاريخ مستقبلي، فإن قياس الفرق المؤقت القابل للإقتطاع ينبغي أن يرتكز على سعر أسهم المنشأة في نهاية الفترة.

٦٨ج كما هو ملحوظ في الفقرة ٦٨أ، يمكن أن يختلف مبلغ الإقتطاع الضريبي (أو الإقتطاع الضريبي المستقبلي المقدر، الذي يتم قياسه وفقاً للفقرة ٦٨ب) عن مصروف التعويض التراكمي ذو العلاقة. وتقتضي الفقرة ٥٨ من المعيار ضرورة الإعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة كدخل أو مصروف وإندماجهما في ربح أو خسارة الفترة فيما عدا إلى الحد الذي تنشأ فيه الضريبة من : أ) معاملة أو حدث يتم الإعتراف به في نفس الفترة أو في فترة مختلفة خارج الربح أو الخسارة أو ب) أو من إندماج الأعمال. وإذا تجاوز مبلغ الإقتطاع الضريبي (أو الإقتطاع الضريبي المستقبلي المقدر) مبلغ مصروف التعويض التراكمي ذي العلاقة، فإن هذا يشير إلى أن الإقتطاع الضريبي لا يرتبط فقط بمصروف التعويض وإنما يرتبط أيضاً ببند حقوق ملكية. وفي هذه الحالة، ينبغي الإعتراف بالزيادة في الضريبة الحالية أو المؤجلة ذات العلاقة بشكل مباشر في حقوق الملكية.

العرض

الأصول والإلتزامات الضريبية

٦٩ [تم إلغائها]

٧٠ [تم إلغائها]

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التقاص

٧١ يجب أن يقوم المشروع بإجراء مقاصة بين الأصول الضريبية الجارية والإلتزامات الضريبية الجارية، فقط إذا كان المشروع:-

(أ) صاحب حق قابل للتطبيق لإجراء المقاصة للمبالغ المعترف بها؛ و

(ب) ينوي إما السداد على أساس الصافي، أو تحقيق الأصل وتسديد الإلتزام معاً في نفس الوقت.

٧٢ رغم أن الأصول والإلتزامات الضريبية الجارية يعترف بها وتقاس بشكل منفصل إلا أنه يتم إجراء المقاصة بينها في بيان المركز المالي بناءاً على معايير مشابهة لتلك الموضوعة للأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢. يكون عادة للمشروع حق قانوني في إجراء التقاص بين الأصل الضريبي الجاري مع الإلتزام الضريبي الجاري عندما يعود لضرائب دخل فرضت من قبل نفس السلطة الضريبية وتكون السلطة الضريبية تسمح بدفع أو إستلام مبلغ (صافي) واحد.

٧٣ في القوائم المالية الموحدة، يمكن إجراء مقاصة لأصل ضريبي جاري لإحدى المشاريع في المجموعة ضد إلتزام ضريبي جاري لمشروع آخر في المجموعة إذا، وفقط إذا، كان للمشروع حق قانوني لإجراء أو إستلام مبلغ صافي وينوي المشروع أن يجري أو يستلم هذا المبلغ الصافي أو يسترد الأصل ويسدد الإلتزام معاً في نفس الوقت.

٧٤ يجب أن يجري المشروع مقاصة بين الأصول الضريبية الجارية والإلتزامات الضريبية المؤجلة، فقط إذا:-

(أ) كان للمشروع حق قانوني بإجراء مقاصة للأصول الضريبية الجارية والإلتزامات الضريبية الجارية؛ و

(ب) كانت الأصول الضريبية المؤجلة والإلتزامات الضريبية المؤجلة تعود لضرائب دخل مفروضة من نفس سلطات الضرائب إما على:-

(١) نفس المشروع الخاضع للضريبية؛ أو

(٢) مشاريع مختلفة خاضعة للضريبة تنوي إما سداد الإلتزامات الضريبية الجارية والأصول الضريبية الجارية على أساس الصافي، أو تحقيق الأصول وسداد الإلتزامات معاً في نفس الوقت، في كل فترة مستقبلية من المتوقع أن يجري سداد أو إسترداد مبالغ هامة من الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة.

٧٥ لتجنب الحاجة لوضع جداول مفصلة لتوقيت إنعكاس كل فرق مؤقت، يتطلب هذا المعيار من المشروع المقاصة بين الأصل الضريبي المؤجل ضد الإلتزام الضريبي المؤجل لنفس الوحدة الضريبية إذا، وفقط إذا، كانا يعودان لضرائب دخل مفروضة من نفس السلطة الضريبية وللمشروع حق قانوني في المقاصة بين الأصول الضريبية الجارية مع الإلتزامات الضريبية الجارية.

٧٦ في حالات نادرة قد يكون للمشروع حق قانوني للمقاصة ونية للسداد بالصافي لبعض الفترات وليس لأخرى. في مثل هذه الظروف النادرة، قد يتطلب الأمر إعداد جداول مفصلة للتأكد بشكل موثوق فيما إذا كان الإلتزام الضريبي لمشروع خاضع للضريبة سينتج عنه زيادة في المدفوعات الضريبية في نفس الفترة التي سينتج عن الأصل الضريبي المؤجل لمشروع آخر خاضع للضريبة تخفيض للمدفوعات من قبل ذلك المشروع الثاني الخاضع للضريبة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مصروف الضريبة

مصروف (دخل) الضريبة المتعلق بالربح أو الخسارة من النشاطات العادية

٧٧ يجب عرض مصروف (دخل) الضريبة المتعلق بالربح أو الخسارة من النشاطات العادية في بيان الدخل الشامل.

٧٧أ إذا قامت المنشأة بعرض مكونات الربح أو الخسارة في بيان دخل منفصل كما هو مذكور في الفقرة ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧)، فعليها عرض المصروف (الدخل) الضريبي المرتبط بالربح أو الخسارة من النشاطات العادية في ذلك البيان المنفصل.

فروق الصرف من الإلتزامات أو الأصول الضريبية الأجنبية المؤجلة

٧٨ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢١، الإعتراف بفروق صرف محددة كدخل أو مصروف ولكن لا يحدد أين يجب أن تعرض في بيان الدخل الشامل، لذلك عندما يعترف بفروق الصرف من الأصول أو الإلتزامات الضريبية الأجنبية المؤجلة في بيان الدخل الشامل فإنه يمكن تصنيف هذه الفروق كمصروف (دخل) ضريبي مؤجل إذا كان ذلك العرض يعتبر أكثر فائدة لمستخدمي البيانات المالية.

الإفصاح

٧٩ يجب الإفصاح بشكل منفصل عن مكونات مصروف (دخل) الضريبة.

٨٠ يمكن أن تندمج مكونات مصروف (دخل) الضريبة ما يلي:-

(أ) مصروف (دخل) الضريبة الجاري؛

(ب) أي تعديلات معترف بها في الفترة عن ضريبة جارية من فترات سابقة؛

(ج) مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجل الذي يعود إلى نشوء وإنعكاس الفروق المؤقتة؛

(د) مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجل الذي يعود لتغيرات في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة؛

(هـ) مبلغ المنفعة الناشئ عن خسائر ضريبية غير معترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقت لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة الجاري؛

(و) مبلغ المنفعة من خسائر غير معترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقت لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل؛

(ز) مصروف الضريبة المؤجل الناشئ عن تخفيض أو إنعكاس تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل بموجب الفقرة ٥٦؛ و

(ح) مبلغ مصروف (دخل) الضريبة الذي يعود إلى تلك التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء الأساسية المشمولة في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بموجب المعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي٨ وذلك لعدم إمكانية حسابها للفترات السابقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٨١ **يجب أيضاً الإفصاح عما يلي بشكل منفصل:-**

(أ) **إجمالي الضريبة الجارية أو المؤجلة التي تعود لبنود حملت أو أضيفت لحساب حقوق المالكين (أنظر الفقرة ٦٢ أ؛**

(أ ب) **مبلغ الضريبة المؤجلة المرتبط بكل مكون للدخل الشامل الآخر (أنظر الفقرة ٦٢ ومعيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧))؛**

(ب) [تم إلغائها]؛

(ج) **شرح للعلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي في إحدى أو كلا الشكلين التاليين:-**

(١) **مطابقة رقمية بين مصروف (دخل) الضريبة وناتج ضرب الربح المحاسبي بمعدل (بمعدلات) الضريبة المطبقة ،مفصحاً كذلك عن أساس إحتساب معدل (معدلات) الضريبة المطبقة؛ أو**

(٢) **مطابقة رقمية بين متوسط معدل الضريبة الفعلي ومعدل الضريبة المطبق، مفصحاً كذلك عن أساس إحتساب معدل الضريبة المطبق.**

(د) **شرح للتغيرات في معدل (معدلات) الضريبة المطبقة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة؛**

(هـ) **مبلغ (وتاريخ الإنتهاء إن وجد) للفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع، والخسائر الضريبية غير المستخدمة، الخصومات الضريبية غير المستخدمة والتي لم يعترف بأصل ضريبي مؤجل عنها في بيان المركز المالي؛**

(و) **المبلغ الإجمالي للفروق المؤقتة المتعلقة بالإستثمارات في المنشآت التابعة والفروع، والمنشآت الزميلة، والحصص في المشاريع المشتركة التي لم يعترف بإلتزامات ضريبية مؤجلة عنها (أنظر الفقرة ٣٩)؛**

(ز) **بخصوص كل فرق مؤقت وكل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والخصومات الضريبية غير المستخدمة:-**

(١) **مبلغ الأصول أو الإلتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها في بيان المركز المالي لكل فترة معروضة؛ و**

(٢) **مبلغ الدخل أو المصروف الضريبي المؤجل المعترف به في الربح أو الخسارة، إذا لم يكن هذا واضحاً من التغيرات في المبالغ المعترف بها في بيان المركز المالي.**

(ح) **بخصوص العمليات غير المستمرة، مصروف الضريبة الذي يعود إلى:**

(١) **مكسب أو خسارة عدم الإستمرار؛ و**

(٢) **الربح أو الخسارة من النشاطات العادية للعمليه غير المستمرة للفترة، مع المبالغ المقابلة لكل فترة ماضية معروضة؛ و**

(ط) **مبلغ ضريبة الدخل المترتب على أرباح الأسهم لمساهمي المنشأة التي إقترحت أو أعلنت قبل التصريح بإصدار البيانات المالية ولكنها غير معترف بها كإلتزام في البيانات المالية.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ي) إذا تسبب إندماج الأعمال التي تكون فيه المنشأة هي المنشأة المشترية بتغير في المبلغ المعترف به لأصلها الضريبي المؤجل قبل الإستملاك (أنظر الفقرة ٦٧)، فيمة ذلك التغيير؛ و

(ك) إذا لم يتم الإعتراف بالمنافع الضريبية المؤجلة المستملكة في إندماج الأعمال في تاريخ الإستملاك ولكن تم الإعتراف بها بعد تاريخ الإستملاك، وصف للحدث أو التغيير في الظروف التي تسببت بالإعتراف بالمنافع الضريبية المؤجلة.

٨٢ يجب على المشروع أن يفصح عن المبلغ الضريبي المؤجل وعن طبيعة الأدلة الداعمة للإعتراف به وذلك، عندما:-

(أ) يكون إستخدام الأصل الضريبي المؤجل معتمداً على الأرباح الضريبية المستقبلية الزائدة عن الأرباح الناشئة من إنعكاس فروق ضريبية مؤقتة موجودة؛ و

(ب) يكون المشروع قد عانى من خسائر أما في الفترة الجارية أو الفترة السابقة لدى السلطة الضريبية التي يمت إليها الأصل الضريبي المؤجل.

٨٢أ في الأحوال المبينة في الفقرة ٥٢ أ يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة ضريبة الدخل المحتملة التي قد تترتب على دفع أرباح الأسهم لمساهميها إضافة إلى ذلك يجب على المنشأة الإفصاح عن مبالغ ضرائب الدخل المحتملة التي يمكن تحديدها عملياً وما إذا كان هناك أية ضريبة دخل محتملة من غير الممكن تحديدها عملياً.

٨٣ [تم إلغائها]

٨٤ تساعد الإفصاحات المطلوبة في الفقرة ٨١ (ج) مستخدمي البيانات المالية على فهم ما إذا كانت العلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي غير عادية وكذلك لفهم العوامل الهامة التي يمكن أن تؤثر على تلك العلاقة في المستقبل. يمكن أن تتأثر العلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي بعوامل مثل الدخل المعفي من الضريبة، والمصروفات غير القابلة للإقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية)، وتأثير الخسائر الضريبية وتأثير معدلات الضريبة الأجنبية.

٨٥ في شرح العلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي، يستخدم المشروع المعدل الضريبي المطبق الذي يعطي افضل معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية. وغالباً ما يكون المعدل الأكثر معنى هو معدل الضريبة المحلي في البلد الذي يقيم فيه المشروع، وذلك بتجميع المعدل المطبق للضرائب الوطنية مع المعدلات المطبقة على الضرائب المحلية المحسوبة على مستويات مماثلة تقريباً من الربح (الخسارة) الضريبية. ولكن بالنسبة لمشروع يعمل تحت عدة مناطق إختصاص ضريبية، يمكن أن يكون من المفيد أكثر تجميع تسويات منفصلة بإستخدام المعدل المحلي في كل منطقة إختصاص. المثال التالي يوضح كيف يؤثر إختيار معدل الضريبة المطبق على عرض التسوية الرقمية.

مثال يوضح فقرة رقم ٨٥

في عام ٢×١٩ حقق مشروع ربح محاسبي في منطقتها الضريبية (البلد أ) ١٥٠٠ (٢,٠٠٠ في ١×١٩) وفي البلد ب١٥٠٠٠ (٥٠٠ في ١×١٩). إن معدل الضريبة في البلد أ هو ٣٠% وفي البلد ب ٢٠%. *والمصروفات غير المقبولة للإقتطاع لغايات الضريبة ١٠٠(٢٠٠ في ١×١٩) في البلد أ.*
فيما يلي مثال على التسوية للوصول إلى معدل الضريبة المحلي:

	١٩×١	*١٩×٢*
الربح المحاسبي	*٢,٥٠٠*	*٣,٠٠٠*
الضريبة بالمعدل المحلي٣٠%	*٧٥٠*	*٩٠٠*
التأثير الضريبي للمصروفات غير المقبولة للإقتطاع للغايات الضريبية	*٦٠*	*٣٠*
تأثير معدلات الضريبة الأقل في البلد ب	*(٥٠)*	*(١٥٠)*
مصروف الضريبة	*٧٦٠*	*٧٨٠*

فيما يلي مثال على تسوية معدة من خلال جمع التسويات المنفصلة لكل منطقة ضريبية على المستوى الوطني.تحت هذه الطريقة فإن تأثير الفروق بين معدل الضريبة المحلي على المشروع معد التقرير ومعدل الضريبة المحلي في المناطق الضريبية الأخرى لا يظهر كبند مستقل في التسوية وقد يحتاج المشروع إلى مناقشة تأثير التغيرات الهامة في معدلات الضريبة،أو مزيج الأرباح المكتسبة في المناطق الضريبية المختلفة، وذلك من اجل شرح التغيرات في معدل (معدلات) الضريبة المطبقة كما هو مطلوب بالفقرة ٨١ (د).

الربح المحاسبي	*٢,٥٠٠*	*٣,٠٠٠*
الضريبة بالمعدلات المحلية المطبقة على الأرباح في البلد	*٧٠٠*	*٧٥٠*
التأثير الضريبي للمصروفات غير المقبولة للإقتطاع للغايات الضريبية	*٦٠*	*٣٠*
مصروف الضريبة	*٧٦٠*	*٧٨٠*

٨٦ متوسط معدل الضريبة الفعلي يساوي المصروف (الدخل) الضريبي مقسوماً على الربح المحاسبي.

٨٧ غالباً ما يكون من غير العملي إحتساب مبلغ الإلتزامات الضريبية المؤجلة غير المعترف به والناشئ عن الإستثمارات في المنشآت التابعة، والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة (أنظر الفقرة ٣٩)، لذلك يتطلب هذا المعيار من المشروع الإفصاح عن المبلغ الإجمالي للفروق المؤقتة الأساسية ولا يتطلب الإفصاح عن الإلتزامات الضريبية المؤجلة. ومع هذا، عندما يكون عملياً يشجع المعيار المشاريع على الإفصاح عن المبالغ غير المعترف بها للإلتزامات الضريبية المؤجلة لأن مستخدمي البيانات قد يجدون هذه المعلومات مفيدة.

٨٧أ تتطلب الفقرة ٢٨ أ أن تفصح المنشأة عن طبيعة ضريبة الدخل المحتملة التي ستنجم من دفع أرباح الأسهم لمساهميها، وتقوم المنشأة بالإفصاح عن الملامح الهامة لأنظمة ضريبة الدخل والعوامل التي ستؤثر على مبلغ ضريبة الدخل المترتبة على أرباح الأسهم.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٨٧ب قد لا يكون من العملي في بعض الأحيان حساب إجمالي مبلغ ضريبة الدخل المحتملة التي ستنجم من دفع أرباح الأسهم للمساهمين، وقد تكون هذه الحالة على سبيل المثال التي يكون فيها للمنشأة عدد كبير من الشركات التابعة الأجنبية، على أنه حتى في هذه الحالات قد يكون من الممكن تحديد بعض أجزاء إجمالي المبلغ بسهولة، فعلى سبيل المثال في مجموعة شركات موحدة قد تكون الشركة الأم وبعض شركاتها التابعة قد دفعت ضرائب دخل بمعدل أعلى على الأرباح غير الموزعة، وتكون على علم بالمبلغ الذي سيتم رده عند دفع أرباح أسهم مستقبلية للمساهمين من الأرباح المجمعة المحتفظ بها، وفي هذه الحالة يتم الإفصاح عن هذا المبلغ القابل للرد ، وإذا كان الأمر منطبقا تقوم المنشأة كذلك بالإفصاح عن وجود مبالغ ضريبة دخل إضافية محتملة ليس من الممكن تحديدها عملياً، وفي البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم، إذا وجدت يتعلق الإفصاح عن ضريبة الدخل المحتملة بعائدات الشركة الأم المحتفظ بها.

٨٧ج المنشأة التي يطلب منها تقديم الإفصاحات في الفقرة ٨٢ب قد يطلب منها أيضاً تقديم افصاحات تتعلق بالفروقات المؤقتة المتعلقة بإستثمارات في شركات تابعة وفروع وشركات زميلة أو مصالح في مشاريع مشتركة، وفي هذه الحالات على المنشأة اخذ ذلك في الإعتبار عند تحديد المعلومات التي سيتم الإفصاح عنها بموجب الفقرة ٨٢ أ، فعلى سبيل المثال قد يطلب من المنشأة الإفصاح عن إجمالي مبلغ الفروقات المؤقتة المرتبطة بالإستثمارات في الشركات التابعة التي لم يتم الإعتراف لها بإلتزامات ضريبية مؤجلة (أنظر الفقرة ٨١ (و)، واذا كان غير المعترف بها (أنظر الفقرة ٨٧) فقد تكون هناك مبالغ ضريبية دخل مترتبة على ارباح الأسهم من غير الممكن تحديدها عملياً متعلقة بهذه الشركات التابعة.

٨٨ يفصح المشروع عن أي مكاسب أو خسائر محتملة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة"*. يمكن أن تنشأ الإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة، على سبيل المثال، عن خلافات قائمة مع السلطات الضريبية. وعلى نحو مشابه، فعند تغير معدلات الضريبة أو قوانين الضريبة أو الإعلان عنها بعد فترة إعداد التقارير، فإن المشروع يفصح عن أي تأثير هام لهذه التغيرات على الأصول والإلتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٠ *"الأحداث بعد فترة إعداد التقارير"*).

تاريخ النفاذ

٨٩ يطبق معيار المحاسبة الدولي هذا على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٨ أو بعد ذلك التاريخ، فيما عدا كما تم تحديده في الفقرة ٩١. إذا قام مشروع بتطبيق هذا المعيار على بيانات مالية تغطي الفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ١٩٩٨ فعليه الإفصاح عن حقيقة تطبيق هذا المعيار بدلاً من معيار المحاسبة الدولي ١٢ *"المحاسبة عن ضرائب الدخل"* المصادق عليه في عام ١٩٧٩.

٩٠ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٢ *"المحاسبة عن ضرائب الدخل"* المصادق عليه في عام ١٩٧٩.

٩١ تصبح الفقرات ٥٢أ، ٥٢ب، ٦٥(أ)، ٨١(ط)، ٨٢أ، ٨٧أ، ٨٧ب، ٨٧ج، وحذف الفقرتين ٣ ،٥٠ نافذة المفعول للبيانات المالية السنوية* التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١يناير ٢٠٠١ أو بعد هذا التاريخ، وتشجع لجنة معايير المحاسبة الدولية على التطبيق الأبكر، وإذا اثر التطبيق الأبكر على البيانات المالية فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة.

* تشير الفقرة ٩١ إلى "البيانات المالية السنوية" تمشياً مع لغة أكثر صراحة لكتابة تواريخ فعالة تم تبنيها في عام ١٩٩٨، وتشير الفقرة ٨٩ إلى "البيانات المالية".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٩٢ عدل معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإضافة لذلك، عدل المعيار الفقرات ٢٣ و٥٢ و٨٥ و٦٠ و٦٢ و٦٣ و٦٥ و٦٨ج و٨١ وأضاف الفقرات ٦١أ و٦٢أ و٧٧أ. ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

٩٣ يتم تطبيق الفقرة ٦٨ بأثر رجعي من تاريخ نفاذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) على الإعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة المستملكة في إندماج الأعمال.

٩٤ لذلك، يجب على المنشآت عدم تعديل محاسبة عمليات إندماج الأعمال السابقة إذا لم تلبي المنافع الضريبية معايير الإعتراف المنفصل كما في تاريخ الإستملاك، ويتم الإعتراف بها بعد تاريخ الإستملاك، إلا إذا تم الإعتراف بالمنافع خلال فترة القياس ونتجت عن معلومات جديدة حول الحقائق والظروف التي كانت موجودة في تاريخ الإستملاك. ويتم الإعتراف في الربح أو الخسارة بالمنافع الضريبية الأخرى المعترف بها (أو إذا اقتضى هذا المعيار ذلك، خارج الربح أو الخسارة).

٩٥ عدل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) الفقرات ٢١ و٦٧ وأضاف الفقرات ٣٢أ و٨١(ي) و(ك). ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق أ

أمثلة على الفروقات المؤقتة

هذا الملحق توضيحي فقط ولا يمثل جزءاً من معيار المحاسبة الدولية ١٢.

أ. أمثلة لظروف ينشأ عنها فروقات خاضعة للضريبة

جميع الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة تؤدي إلى إلتزام ضريبي مؤجل.

عمليات تؤثر على الربح أو الخسارة

١ إيراد فائدة إستلم بعد موعد إستحقاقه ودخل في الربح المحاسبي على أساس الإستحقاق الزمني ولكن دخل في الربح الضريبي على الأساس النقدي.

٢ إيراد مبيعات بضائع دخل في الربح المحاسبي عند تسليم البضائع ولكن دخل في الربح الضريبي عندما تم إستلام الثمن. *(ملاحظة: كما تم شرحه في ب٣ لاحقاً، هناك أيضاً فرق قابل* ***للإقتطاع*** *مرتبط بالمخزون ذو العلاقة).*

٣ تعجيل إستهلاك الأصل للأغراض الضريبية.

٤ رسملة تكاليف التطوير وإطفائها من خلال بيان الدخل الشامل بينما يتم إقتطاعها في الفترة التي يتم تكبدها فيها لتحديد الربح الضريبي.

٥ إقتطاع المصاريف المدفوعة مقدماً على الأساس النقدي في تحديد الربح الضريبي في الفترات الجارية أو الفترات السابقة.

عمليات تؤثر على بيان المركز المالي

٦ عدم إقتطاع إستهلاك الأصل للأغراض الضريبية وعدم توفر أي إقتطاع للأغراض الضريبية عند بيع الأصل أو تجريده. *(ملاحظة: فقرة ١٥ (ب) من المعيار تمنع الإعتراف بالإلتزام الضريبي المؤجل الناتج عن ذلك إلاّ إذا تم تملك الأصل من خلال ضم أعمال ، أنظر كذلك الفقرة ٢٢ من المعيار).*

٧ تسجيل المقترض بالمتحصلات المستلمة (التي تساوي المبلغ المستحق بتاريخ الإستحقاق)، ناقصاً تكاليف العملية. فيما بعد يتم زيادة القيمة المسجلة للقرض بمقدار ما يتم إطفاءه من تكاليف العملية في الربح المحاسبي. ويتم إقتطاع تكاليف العملية للأغراض الضريبية في الفترة التي يتم الإعتراف بالقرض فيها لأول مره. *(ملاحظات : (١) الفرق المؤقت الخاضع للضريبة هو مبلغ تكاليف العملية الذي تم إقتطاعه في تحديد الربح الضريبي للفترة الجارية أو للفترات السابقة، ناقصاً المبلغ المتجمع المطفأ في الربح المحاسبي، و(٢) بما أن الإعتراف الأولي بالقرض يؤثر على الربح الضريبي، فإن الإستثناء في الفقرة ١٥(ب) من المعيار لا ينطبق. وعليه يعترف المقترض بالإلتزام الضريبي المؤجل).*

٨ قياس القرض الدائن عند الإعتراف الأولي به بصافي مبلغ المتحصلات ناقصاً تكاليف العملية، ويتم إطفاء تكاليف العملية بالربح المحاسبي خلال حياة القرض لا يتم إقتطاع تكاليف العملية في تحديد الربح الضريبي سواء في الفترة الحالية أو الفترات المستقبلية أو السابقة. *(ملاحظات: (١) الفرق المؤقت الخاضع للضريبة هو المبلغ غير المطفأ من تكاليف العملية، و(٢) تمنع الفقرة ١٥ب من المعيار الإعتراف بالإلتزام الضريبي المؤجل الناتج).*

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٩ قياس عنصر الإلتزام في الأداة المالية المركبة (على سبيل المثال سند قابل للتحويل) عن طريق خصم المبلغ الواجب السداد عند الإستحقاق بعد تخصيص جزء من النقدية المستلمة (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *" الأدوات المالية: العرض"*). لا يتم إقتطاع الخصم عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية).

تعديلات القيم العادلة وإعادة التقييم

١٠ يتم تسجيل الأصول المالية أو الممتلكات المستمرة بالقيمة العادلة التي تزيد عن التكلفة ولا يتم إجراء تعديل مماثل للأغراض الضريبية.

١١ يعيد المشروع تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات (بموجب المعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*)، ولا يتم إجراء تعديل مماثل للأغراض الضريبية. *(ملاحظة: الفقرة ٦١أ من المعيار تتطلب تحميل الضريبة المؤجلة ذات العلاقة المعترف بها في بيان الدخل الشامل الآخر).*

إندماج الأعمال والتوحيد

١٢ زيادة القيمة المرحلة لأصل إلى القيمة العادلة في ضم الأعمال بطريقة التملك وعدم إجراء تسوية معادلة للأغراض الضريبية. *(ملاحظة: عند الإعتراف الأولي، يزيد الإلتزام الضريبي المؤجل الناتج من الشهرة أو يخفض من* أية زيادة في حصة المنشأة المشترية، *أنظر الفقرة ٦٦ من المعيار).*

١٣ عدم إقتطاع إطفاء الشهرة في تحديد الربح الضريبي وعدم إقتطاع كلفة الشهرة عند التخاص من الأعمال *(ملاحظة: فقرة ١٥(أ) من المعيار تمنع الإعتراف بالإلتزام الضريبي المؤجل الناتج).*

١٤ حذف الخسائر غير المتحققة الناشئة عن العمليات ضمن المجموعة من خلال إدخالها في المبلغ المسجل للمخزون أو الممتلكات والمصانع والمعدات.

١٥ شمول الأرباح المدورة للمنشآت التابعة والفروع الزميلة والمشاريع المشتركة في الأرباح المدورة الموحدة ولكن يستحق دفع ضريبة الدخل إذا تم توزيع الأرباح للمشروع معد التقرير *(ملاحظة: الفقرة ٣٩ من المعيار تمنع الإعتراف بالإلتزام الضريبي المؤجل الناتج إذا كانت المنشأة الأم أو المستثمر أو المشارك بالمشاركة قادر على التحكم في توقيت إنعكاس الفرق المؤقت ويكون من المحتمل أن الفرق المؤقت لن ينعكس في المستقبل المنظور).*

١٦ تأثر الإستثمارات في المنشآت التابعة الأجنبية والفروع والمنشآت الزميلة أو الحصص في الشركات الأجنبية بالمشاركة بالتغيرات في أسعار العملات الأجنبية. *(ملاحظات (١) قد يكون هناك فرق مؤقت خاضع للضريبة أو فرق مؤقت قابل للإقتطاع، و(٢) الفقرة ٣٩ من المعيار تمنع الإعتراف بالإلتزام الضريبي المؤجل الناتج إذا كانت المنشأة الأم أو المستثمر أو المشارك بالمشاركة قادر على التحكم في توقيت إنعكاس الفرق المؤقت ويكون من المحتمل أن الفرق المؤقت لن ينعكس في المستقبل المنظور).*

١٧ قيام المشروع بالمحاسبة في عملته عن تكلفة الأصول غير النقدية لعملية أجنبية تعتبر مكملة لعمليات المشروع معد التقرير ولكن الربح أو الخسارة الضريبية للعملية الأجنبية تحدد بالعملة الأجنبية. *(ملاحظات: (١)) قد يكون هناك فرق ضريبي مؤقت أو فرق مؤقت قابل للإقتطاع، (٢) عندما يكون هناك فرق ضريبي مؤقت،فإنه يعترف بالإلتزام الضريبي المؤقت الناتج، لأنه يعود إلى أصول وإلتزامات العملية الأجنبية وليس إلى إستثمار المشروع معد التقرير في تلك العملية الأجنبية (فقرة ٤١ من المعيار)، و(٣) يجري تحميل الضريبة المؤجلة في قائمة الدخل، أنظر الفقرة ٥٨ من المعيار).*

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التضخم المرتفع

١٨ إعادة بيان الأصول غير النقدية بموجب وحدة القياس الجارية بنهاية فترة إعداد التقارير (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢٩ *"التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع"*) دون إجراء تسوية معادلة للإغراض الضريبية. *(الإيضاحات (١) الضريبة المؤجلة المعترف بها في الربح أو الخسارة، و(٢) إذا تم إعادة تقييم الأصول غير النقدية، إضافة إلى إعادة البيان، فيجري الإعتراف بالضريبة المؤجلة المتعلقة بإعادة التقييم في الدخل الشامل والإعتراف بالضريبة المؤجلة المتعلقة بإعادة العرض في الربح أو الخسارة).*

ب. أمثلة لظروف ينشأ عنها فروقات مؤقتة قابلة للإقتطاع

تؤدي جميع الفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع إلى أصل ضريبي مؤجل. ولكن بعض الأصول الضريبية المؤجلة قد لا تحقق معايير الإعتراف في الفقرة ٢٤ من المعيار.

عمليات تؤثر على الربح أو الخسارة

١ إقتطاع تكاليف منافع التقاعد مع تقديم الخدمة لتحديد الربح المحاسبي وعدم إقتطاع هذه التكاليف لتحديد الربح الضريبي حتى يقوم المشروع إما بدفع منافع التقاعد أو المساهمات لصندوق التقاعد *(ملاحظة: تنشأ فروق مؤقتة قابلة للإقتطاع مماثلة عندما تكون المصاريف الأخرى، مثل تكاليف كفالة المنتجات أو الفائدة قابلة للإقتطاع على الأساس النقدي عند تحديد الربح الضريبي).*

٢ مجمع إستهلاك الأصل في البيانات المالية أكبر من مجمع الإستهلاك المسموح به حتى فترة إعداد التقارير لغايات الضريبة.

٣ إقتطاع تكاليف المخزون المباع قبل نهاية فترة إعداد التقارير عند تسليم البضائع أو تقديم الخدمات عند حساب الربح المحاسبي وإقتطاعها عند إستلام النقدية لغايات تحديد الربح الضريبي. *(ملاحظة: كما تم شرحه في أ ٢ أعلاه، هناك كذلك فرق* ***ضريبي*** *مؤقت متعلق بالذمة التجارية ذات العلاقة).*

٤ القيم القابلة للتحقق لبند من المخزون أو المبلغ القابل للإسترداد لبند من الممتلكات والمصانع والمعدات أقل من المبلغ المرحل في السابق ويقوم المشروع بتخفيض المبلغ المرحل للأصل، ولكن يتم تجاهل ذلك التخفيض للأغراض الضريبية حتى يتم بيع الأصل.

٥ الإعتراف بتكاليف البحث (أو تكاليف التأسيس أو تكاليف البدء الأخرى) كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي وعدم السماح بإقتطاعها عند تحديد الربح الضريبي حتى فترة لاحقة.

٦ تأجيل الدخل في بيان المركز المالي، ويكون قد تم شموله في الربح الضريبي في الفترة الجارية أو الفترات السابقة.

٧ المنحة الحكومية المدرجة في بيان المركز المالي كدخل مؤجل لا يتم إخضاعها للضريبة في فترات مستقبلية. *(ملاحظة: تمنع الفقرة ٢٤ من المعيار الإعتراف بالأصل الضريبي المؤجل الناتج، أنظر كذلك الفقرة ٣٣ من المعيار).*

تعديلات القيمة العادلة وإعادة التقييم

٨ ترحل الأصول المالية أو الممتلكات المستمرة بالقيم العادلة والتي هي أقل من التكلفة، ولكن يتم إجراء تعديل مماثل لغايات الضريبة.

إندماج الأعمال والتوحيد

٩ الإعتراف بالإلتزام بقيمته العادلة في ضم الأعمال بطريقة التملك، ولكن لا يتم إقتطاع أي من المصروف المتعلق بذلك عند تحديد الربح الضريبي حتى فترة لاحقة. *(ملاحظة: إن الأصل الضريبي المؤجل الناتج يخفض الشهرة أو* أية زيادة في حصة المنشأة المشترية *،أنظر الفقرة ٦٦ من المعيار).*

١٠ [تم إلغائها]

١١ حذف الأرباح غير المتحققة الناتجة عن العمليات ضمن المجموعة من القيم المرحلة لأصول، مثل المخزون أو الممتلكات والمصانع والمعدات، ولكن لا يتم إجراء تعديل مماثل لغايات الضريبة.

١٢ تأثر الإستثمارات في المنشآت التابعة الأجنبية والفروع أو المنشآت الزميلة أو الحصص في الشركات الأجنبية بالمشاركة بالتغيرات في اسعار صرف العملة الأجنبية. *(ملاحظات:(١) قد يكون هناك فرق مؤقت أو فرق مؤقت قابل للإقتطاع، و(٢) فقرة ٤٤ من المعيار تتطلب الإعتراف بالأصل الضريبي المؤجل الناتج إلى الحد، وفقط إلى الحد الذي يكون محتملاً (أ) أن الفرق المؤقت سينعكس في المستقبل المنظور، و(ب) سيتوفر ربح ضريبي لاستخدام الفرق المؤقت ضده).*

١٣ قيام المشروع بالمحاسبة باستخدام عملتها الخاصة عن تكلفة الأصول غير النقدية للعملية الأجنبية التي تعتبر مكملة لعمليات المشروع ولكن يجري تحديد الربح الضريبي أو الخسارة الضريبية للعملية الأجنبية *(ملاحظات: (١) قد يكون هناك فرق مؤقت خاضع للضريبة أو فرق مؤقت قابل للإقتطاع، (٢) عندما يكون هناك فرق مؤقت قابل للإقتطاع ،فإنه يعترف بالأصل الضريبي المؤجل الناتج إلى الحد الذي يكون من المحتمل توفر ربح ضريبي كافي، ذلك لأن الأصل الضريبي المؤجل يعود لأصول وإلتزامات العملية الأجنبية نفسها، وليس إلى إستثمار المشروع معد التقرير في تلك العملية الأجنبية، (فقرة ٤١ من المعيار)، و(٣) يجري تحميل الضريبة المؤجلة في قائمة الدخل، أنظر الفقرة ٥٨ من المعيار).*

ج. أمثلة لظروف تكون فيها القيمة المرحلة للأصل أو الإلتزام مساوية لقاعدته الضريبية

---

١ المصروفات المستحقة تم إقتطاعها فعلاً عند تحديد إلتزام المشروع الضريبي الجاري للفترة الجارية أو فترات سابقة.

٢ قياس قرض دائن بالمبلغ الأصلي المستلم ويكون هذا المبلغ نفس المبلغ الذي سيدفع عند السداد النهائي للقرض.

٣ عدم قابلية المصاريف المستحقة للإقتطاع للأغراض الضريبية على الإطلاق.

٤ عدم إخضاع الإيراد المستحق للضريبة على الإطلاق.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق ب

توضيحات عن الإحتسابات والعرض

هذا الملحق توضيحي فقط ولا يشكل جزءاً من المعايير، الغرض منه شرح تطبيق المعايير للمساعدة في توضيح معانيها. تم تزويد مقتطفات من بيان المركز المالي وبيان الدخل الشامل لإظهار التأثيرات على هذه البيانات المالية من العمليات الموصوفة أدناه. لا تتفق هذه المقتطفات بالضرورة مع جميع متطلبات الإفصاح والعرض لمعايير المحاسبة الدولية الأخرى.

تفترض جميع الأمثلة في هذا الملحق عدم وجود عمليات أخرى لهذه المشاريع غير تلك الموصوفة.

مثال ١- الأصول القابلة للإستهلاك

يشتري مشروع معدات بقيمة ١٠,٠٠٠ ويستهلكها بطريقة القسط الثابت على عمرها الإنتاجي المتوقع البالغ خمس سنين .لإغراض الضريبة، يتم إستهلاك المعدات بنسبة ٢٥% سنوياً على أساس القسط الثابت .يمكن تدوير الخسائر الضريبية بأثر رجعي مقابل الأرباح الضريبية للخمس سنوات الماضية. في السنة (صفر) كان الربح الضريبي ٥,٠٠٠ ومعدل الضريبة ٤٠%.

يسترد المشروع القيمة المرحلة للمعدات من خلال استخدامه في صنع البضائع للبيع. لذلك يكون إحتساب الضريبة الجارية على المشروع كما يلي:

	السنة ١	٢	٣	٤	٥
الربح الضريبي	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠
الإستهلاك للأغراض الضريبية	٢,٥٠٠	٢,٥٠٠	٢,٥٠٠	٢,٥٠٠	٠
الربح الضريبي (الخسارة الضريبية)	(٥٠٠)	(٥٠٠)	(٥٠٠)	(٥٠٠)	٢,٠٠٠
مصروف (دخل) الضريبة الجاري بمعدل٤٠%	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)	٨٠٠

يعترف المشروع بأصل ضريبي جاري في نهاية الأعوام ١ حتى ٤ لأنه يسترد المنفعة من الخسارة الضريبية مقابل الربح الضريبي للسنه (صفر).

ستكون الفروق المؤقتة المتعلقة بالمعدات والأصل أو الإلتزام الضريبي المؤجل الناتج والمصروف أو الدخل الضريبي المؤجل كما يلي:-

	السنة ١	٢	٣	٤	٥
المبلغ المرحل	٨,٠٠٠	٦,٠٠٠	٤,٠٠٠	٢,٠٠٠	٠
القاعدة الضريبية	٧,٥٠٠	٥,٠٠٠	٢,٥٠٠	٠	٠
الفرق المؤقت الخاضع للضريبة	٥٠٠	١,٠٠٠	١,٥٠٠	٢,٠٠٠	٠
الرصيد الإفتتاحي للإلتزام الضريبي المؤجل	٠	٢٠٠	٤٠٠	٦٠٠	٨٠٠
المصروف(الدخل) الضريبي المؤجل	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	(٨٠٠)
الرصيد الختامي للإلتزام الضريبي المؤجل	٢٠٠	٤٠٠	٦٠٠	٨٠٠	٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

يعترف المشروع بإلتزام ضريبي مؤجل في السنوات ١ حتى ٤ لأن إنعكاس الفرق المؤقت الخاضع للضريبة سوف يخلق دخل ضريبي في سنوات لاحقة. ويكون بيان دخل المشروع كما يلي:-

	السنة				
	١	٢	٣	٤	٥
الدخل	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠
إستهلاك	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠
الربح قبل الضريبة	.	.	.	.	.
مصروف (دخل) ضريبة جاري	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)	٨٠٠
مصروف (دخل) ضريبة مؤجل	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	(٨٠٠)
مجموع مصروف (دخل) الضريبة	.	.	.	.	.
صافي الربح للفترة	.	.	.	.	.

مثال ٢- الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة

يتعامل هذا المثال مع المشروع لفترة سنتين سنة ٥ وسنة ٦. في سنة ٥ كان المعدل ضريبة الدخل في القانون ٤٠% من الربح الضريبي. في سنة ٦ كان معدل الضريبة على الدخل في القانون ٣٥% من الربح الضريبي.

يتم الإعتراف بالتبرعات الخيرية كمصروف عندما يتم دفعها ولا يتم إقتطاعها لغايات الضريبة.

في سنة ٥ أبلغت السلطات المختصة المشروع بأنها تنوي رفع دعوى ضدها نتيجة لانبعاث الكبريت من مصانعها. ومع أنه حتى ديسمبر سنة ٦ لم يصل للمحكمة أي أجراء ، قام المشروع بالإعتراف بإلتزام بمبلغ ٧٠٠ في سنة ٥ كأفضل تقدير للغرامة التي يمكن أن تنشأ عن الإجراء. الغرامات لا تقتطع لأغراض الضريبة.

في سنة ٢ تكبد المشروع مبلغ ١,٢٥٠ تكاليف تطوير منتج جديد. وقد تم إقتطاع هذه التكاليف لأغراض الضريبة في سنة ٢، ولكن تم رسملتها للأغراض المحاسبية وإطفاؤها بطريقة القسط الثابت على مدى ٥ سنين . في ١٢/٣١ سنة ٤ كان الرصيد غير المطفأ لتكاليف تطوير هذا المنتج ٥٠٠.

في السنة ٥ دخل المشروع في إتفاقية مع موظفيها الحاليين لتوفير منافع عناية صحية للمتقاعدين. يعترف المشروع بتكاليف هذه الخطة مع تقديم الموظفين للخدمة. لم يكن هناك دفعات للمتقاعدين مقابل هذه الخدمة في السنتين ٥ و٦. وتقتطع تكاليف الرعاية الصحية لأغراض الضريبة عندما يتم الدفع للمتقاعدين. ويعتقد المشروع أن من المحتمل أنه سيتوفر ربح ضريبي لاستخدام أي أصل ضريبي مؤجل مقابله.

تستهلك المباني للأغراض المحاسبية بمعدل ٥% سنوياً على أساس القسط الثابت وبمعدل ١٠% سنوياً على أساس القسط الثابت لغايات الضريبة. وتستهلك السيارات للأغراض المحاسبية بمعدل ٢٠% سنوياً على أساس القسط الثابت وبمعدل ٢٥% سنوياً على أساس القسط الثابت لغايات الضريبة. يتم تحميل إستهلاك سنة كاملة للغايات المحاسبية في سنة تملك الأصل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

في ١/١ سنة ٦ تم إعادة تقييم المبنى إلى ٦٥,٠٠٠ ويقدر المشروع باقي العمر الإنتاجي للمبنى ٢٠ سنة من تاريخ إعادة التقييم . لم تؤثر إعادة التقييم على الربح الضريبي لسنة ٦، ولم تعدل السلطات الضريبية القاعدة الضريبية للمبنى لتعكس إعادة التقييم. في سنة ٦ نقلت المنشاة ١,٠٣٣ من احتياطي إعادة التقييم إلى الأرباح المدورة. ويمثل هذا الفرق البالغ ١,٥٩٠ الفرق بين الإستهلاك الفعلي للمبنى (٣,٢٥٠) و الإستهلاك المعادل على أساس تكلفة المبنى (١,٦٦٠ وهي القيمة الدفترية في ١/١ سنة ٦ البالغة ٣٣,٢٠٠ مقسومة على العمر الإنتاجي المتبقي للمبنى البالغ ٢٠ عام)، ناقصاً المبلغ الضريبي المؤجل المتعلق به البالغ ٥٥٧ (أنظر الفقرة ٦٤ من المعيار).

مصروف الضريبة الجاري

	سنة ٥	سنة ٦
الربح المحاسبي	٨,٧٧٥	٨,٧٤٠
يضاف		
الإستهلاك للأغراض المحاسبية	٤,٨٠٠	٨,٢٥٠
تبرعات خيرية	٥٠٠	٣٥٠
غرامة تلويث بيئة	٧٠٠	-
تكاليف تطوير منتج	٢٥٠	٢٥٠
تكاليف رعاية صحية	٢,٠٠٠	١,٠٠٠
	١٧,٠٢٥	١٨,٥٩٠
يطرح		
الإستهلاك لغايات الضريبة	(٨,١٠٠)	(١١,٨٥٠)
الربح الضريبي	٨,٩٢٥	٦,٧٤٠
مصروف ضريبة جاري بمعدل ٤٠%	٣,٥٧٠	
مصروف ضريبة جاري بمعدل ٣٥%		٢,٣٥٩

المبالغ المسجلة للممتلكات والمصانع والمعدات

التكلفة	*مباني*	*سيارات*	*المجموع*
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٤	٥٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠
إضافات في سنة ٥	٦,٠٠٠	-	٦,٠٠٠
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٥	٥٦,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٦٦,٠٠٠
حذف الإستهلاك المتراكم عند			
إعادة التقييم في ١/١سنة ٦	(٢٢,٨٠٠)	-	(٢٢,٨٠٠)
إعادة للتقييم في ١/١ سنة ٦	٣١,٨٠٠	-	٣١,٨٠٠
الرصيد في ١/١ سنة ٦	٦٥,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٧٥,٠٠٠
إضافات في سنة ٦	-	١٥,٠٠٠	١٥,٠٠٠
	٦٥,٠٠٠	٢٥,٠٠٠	٩٠,٠٠٠

يتبع...

...يتبع

المبالغ المسجلة للممتلكات والمصانع والمعدات

	مباني	*سيارات*	*المجموع*
الإستهلاك المتراكم	٥%	٢٠%	
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٤	٢٠,٠٠٠	٤,٠٠٠	٢٤,٠٠٠
إستهلاك سنة ٥	٢,٨٠٠	٢,٠٠٠	٤,٨٠٠
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٥	٢٢,٨٠٠	٦,٠٠٠	٢٨,٨٠٠
إعادة التقييم في ١/١ سنة٦	(٢٢,٨٠٠)	-	(٢٢,٨٠٠)
الرصيد في ١/١ سنة ٦	-	٦,٠٠٠	٦,٠٠٠
إستهلاك سنة ٦	٣,٢٥٠	٥,٠٠٠	٨,٢٥٠
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٦	٣,٢٥٠	١١,٠٠٠	١٤,٢٥٠
المبلغ المرجل			
١٢/٣١ سنة٤	٣٠,٠٠٠	٦,٠٠٠	٣٦,٠٠٠
١٢/٣١سنة ٥	٣٣,٢٠٠	٤,٠٠٠	٣٧,٢٠٠
١٢/٣١ سنة ٦	٦١,٧٥٠	١٤,٠٠٠	٧٥,٧٥٠

القاعدة الضريبية للممتلكات والمصانع والمعدات

التكلفة	*مباني*	*سيارات*	*المجموع*
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٤	٥٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠
إضافات في سنة ٥	٦,٠٠٠	-	٦,٠٠٠
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٥	٥٦,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٦٦,٠٠٠
إضافات في سنة ٦	-	١٥,٠٠٠	١٥,٠٠٠
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٦	٥٦,٠٠٠	٢٥,٠٠٠	٨١,٠٠٠
الإستهلاك المتراكم	١٠%	٢٥%	-
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٤	٤٠,٠٠٠	٥,٠٠٠	٤٥,٠٠٠
إستهلاك سنة ٥	٥,٦٠٠	٢,٥٠٠	٨,١٠٠
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٥	٤٥,٦٠٠	٧,٥٠٠	٥٣,١٠٠
إستهلاك سنة ٦	٥,٦٠٠	٦,٢٥٠	١١,٨٥٠
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٦	٥١,٢٠٠	١٣,٧٥٠	٦٤,٩٥٠
القاعدة الضريبية			
١٢/٣١/ سنة ٤	١٠,٠٠٠	٥,٠٠٠	١٥,٠٠٠
١٢/٣١/ سنة ٥	١٠,٤٠٠	٢,٥٠٠	١٢,٩٠٠
١٢/٣١/ سنة ٦	٤,٨٠٠	١١,٢٥٠	١٦,٠٥٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة والمصروف ١٢/٣١ سنة ٤

	المبلغ المرجل	*القاعدة الضريبية*	*الفروق المؤقتة*
ذمم مدينة	٥٠٠	٥٠٠	-
مخزون	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	-
تكاليف تطوير منتج	٥٠٠	-	٥٠٠
إستثمارات	٣٣,٠٠٠	٣٣,٠٠٠	-
ممتلكات ومصانع ومعدات	٣٦,٠٠٠	١٥,٠٠٠	٢١,٠٠٠
مجموع الأصول	٧٢,٠٠٠	٥٠,٥٠٠	٢١,٥٠٠
ضرائب دخل جارية مستحقة	٣,٠٠٠	٣,٠٠٠	-
ذمم دائنة	٥٠٠	٥٠٠	-
غرامات مستحقة الدفع	-	-	-
إلتزام منافع رعاية صحية	-	-	-
دين طويلة الأجل	٢٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	-
ضرائب دخل مؤجلة	٨,٦٠٠	٨,٦٠٠	-
مجموع الإلتزامات	٣٢,١٠٠	٣٢,١٠٠	-
أسهم رأس المال	٥,٠٠٠	٥,٠٠٠	-
فائض إعادة التقييم	-	-	-
أرباح مدورة	٣٤,٩٠٠	١٣,٤٠٠	-
مجموع الإلتزامات وحقوق المالكين	٧٢,٠٠٠	٥٠,٥٠٠	-

فروق مؤقتة	٢١,٥٠٠
إلتزام ضريبي مؤجل	٢١,٥٠٠×٤٠% ٨,٦٠٠
أصل ضريبي مؤجل	-
صافي إلتزام ضريبي مؤجل	٨,٦٠٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة والمصروف في ١٢/٣١/ سنة ٥

	المبلغ المرحل	*القاعدة الضريبية*	*الفروق المؤقتة*
ذمم مدينة	٥٠٠	٥٠٠	-
مخزون	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	-
تكاليف تطوير منتج	٢٥٠	-	٢٥٠
إستثمارات	٣٣,٠٠٠	٣٣,٠٠٠	-
ممتلكات ومصانع ومعدات	٣٧,٢٠٠	١٢,٩٠٠	٢٤,٣٠٠
مجموع الأصول	٧٢,٩٥٠	٤٨,٤٠٠	٢٤,٥٥٠
ضرائب دخل جارية مستحقة	٣,٥٧٠	٣,٥٧٠	-
ذمم دائنة	٥٠٠	٥٠٠	-
غرامات مستحقة	٧٠٠	٧٠٠	-
إلتزام منافع رعاية صحية	٢,٠٠٠	-	(٢,٠٠٠)
دين طويل الأجل	١٢,٤٧٥	١٢,٤٧٥	-
ضرائب دخل مؤجلة	٩,٠٢٠	٩,٠٢٠	
مجموع الإلتزامات	٢٨,٢٦٥	٢٦,٢٦٥	(٢٠٠٠)
أسهم رأس المال	٥,٠٠٠	٥,٠٠٠	-
فائض إعادة التقييم	-	-	-
أرباح مدورة	٣٩,٦٨٥	١٧,١٣٥	
مجموع االإلتزامات/حقوق المالكين	٧٢,٩٥٠	٤٨,٤٠٠	

فروق مؤقتة		(٢٢,٥٥٠)
إلتزام ضريبي مؤجل	٢٤,٥٥٠×٤٠%	٩,٨٢٠
أصل ضريبي مؤجل	(٢,٠٠٠)×٤٠%	(٨٠٠)
صافي إلتزام ضريبي مؤجل		٩,٠٢٠
ناقص:إلتزام ضريبي مؤجل افتتاحي		(٨,٦٠٠)
مصروف (دخل) ضريبي مؤجل يعود إلى نشوء		
وإنعكاس الفروق المؤقتة		٤٢٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأصول والإلتزامات الضريبة المؤجلة والمصروف في ١٢/٣١ سنة ٦

	المبلغ المرجل	*القاعدة الضريبية*	*الفروق المؤقتة*
ذمم مدينة	٥٠٠	٥٠٠	-
مخزون	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	-
تكاليف تطوير منتج	-	-	-
إستثمارات	٣٣,٠٠٠	٣٣,٠٠٠	-
ممتلكات ومصانع ومعدات	٧٥,٧٥٠	١٦,٠٥٠	٥٩,٧٠٠
مجموع الأصول	١١١,٢٥٠	٥١,٥٥٠	٥٩,٧٠٠
ضرائب دخل جارية مستحقة	٢,٣٥٩	٢,٣٥٩	-
ذمم دائنة	٥٠٠	٥٠٠	-
غرامات مستحقة	٧٠٠	٧٠٠	-
إلتزام منافع رعاية صحية	٣,٠٠٠	-	(٣,٠٠٠)
دين طويل الأجل	١٢,٨٠٥	١٢,٨٠٥	-
ضرائب دخل مؤجلة	١٩,٨٤٥	١٩,٨٤٥	-
مجموع الإلتزامات	٣٩,٢٠٩	٣٦,٢٠٩	(٣,٠٠٠)
أسهم رأس المال	٥,٠٠٠	٥,٠٠٠	-
فائض إعادة التقييم	١٩,٦٣٧	-	-
أرباح مدورة	٤٧,٤٠٤	١٠,٣٤١	
مجموع الإلتزامات وحقوق المالكين	١١١,٢٥٠	٥١,٥٥٠	

فروق مؤقتة		٥٦,٧٠٠
إلتزام ضريبي مؤجل	٥٩,٧٠٠×٣٥%	٢٠,٨٩٥
أصل ضريبي مؤجل	(٣,٠٠٠×٣٥%)	(١,٠٥٠)
صافي إلتزام ضريبي مؤجل		١٩,٨٤٥
ناقص:إلتزام ضريبي مؤجل إفتتاحي		(٩,٠٢٠)
تعديل الرصيد الإفتتاحي للإلتزام الضريبي		
المؤجل الناتج عن تخفيض معدل الضريبة	٢٢,٥٥٠×٥%	١,١٢٧
ضريبة مؤجلة تعزى لفائض إعادة التقييم	٣١,٨٠٠×٣٥%	(١١,١٣٠)
مصروف (دخل) ضريبة مؤجل يعود إلى نشوء		
وإنعكاس الفروق المؤقتة		٨٢٢

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إفصاح توضيحي

إن المبالغ التي يجب الإفصاح عنها بموجب المعيار هي كما يلي:-

الأجزاء الرئيسية لمصروف الضريبة (دخل) (فقرة ٧٩)

	سنة ٥	*سنة ٦*
مصروف ضريبي جاري	٣,٥٧٠	٢,٣٥٩
مصروف ضريبي مؤجل يعود لنشوء وإنعكاس الفروق المؤقتة	٤٢٠	٨٢٢
مصروف (دخل) ضريبي مؤجل ناتج عن تخفيض معدل الضريبة	-	(١,١٢٧)
مصروف الضريبة	٣,٩٩٠	٢,٠٥٤

إجمالي الضريبة الجارية والمؤجلة العائدة لبنود حملة أو أضيفت لحقوق المالكين (فقرة ٨١ (أ))

ضرائب مؤجلة تعود لإعادة تقييم المباني	-	(١١,١٣٠)

بالإضافة لذلك، تم نقل ضريبة مؤجلة بمبلغ ٥٥٧ في سنة ٦ من الأرباح المدورة إلى إحتياطي إعادة التقييم. ويعود هذا للفرق بين الإستهلاك الفعلي على المباني والإستهلاك المعادل بناءاً على تكلفة المباني.

شرح العلاقة بين مصروف الضريبة والربح المحاسبي (فقرة ٨١ (ج))

يسمح هذا المعيار بطريقتين بديلتين لشرح العلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي. كلا هذين النموذجين موضحين في الأسفل:-

(١) تسوية رقمية بين مصروف (دخل) الضريبة وحاصل ضرب الربح المحاسبي في معدل (معدلات) الضريبة المطبقة، مع الإفصاح كذلك عن الأساس الذي يتم بموجبه إحتساب معدل (معدلات) الضريبة المطبقة:-

	سنة ٥	*سنة ٦*
الربح المحاسبي	٨,٧٧٥	٨,٧٤٠
الضريبة بالمعدل المطبق ٣٥% (٤٠%لسنة ٥)	٣,٥١٠	٣,٠٥٩
الأثر الضريبي للمصروفات غير القابلة للإقتطاع في تحديد الربح الضريبي:-		
تبرعات خيرية	٢٠٠	١٢٢
غرامات التسبب في تلويث البيئة	٢٨٠	-
تخفيض الرصيد الإفتتاحي للضرائب المؤجلة الناتج عن تخفيض معدل الضريبة	-	(١,١٢٧)
مصروف الضريبة	٣,٩٩٠	٢,٠٥٤

معدل الضريبة المطبق هو أجمالي معدل ضريبة الدخل الوطنية ٣٠% (٣٥% لسنة ٥) ومعدل ضريبة الدخل المحلية ٥%.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(٢) تسوية رقمية بين متوسط معدل الضريبة الفعلي ومعدل الضريبة المطبق، مع الإفصاح كذلك عن أساس إحتساب المعدل المطبق.

	سنة ٥	*سنة ٦*
	%	%
معدل الضريبة المطبق	٤٠,٠	٣٥,٠
الأثر الضريبي للمصروفات غير القابلة للإقتطاع لأغراض الضريبة:		
تبرعات خيرية	٢,٣	١,٤
غرامات التسبب في تلويث البيئة	٣,٢	-
تأثير تخفيض معدل الضريبة على الضرائب المؤجلة الإفتتاحية	-	(١٢,٩)
متوسط معدل الضريبة الفعلي (مصروف الضريبة مقسوم على الربح قبل الضريبة)	٤٥,٥	٢٣,٥

معدل الضريبة المطبق هو إجمالي معدل ضريبة الدخل الوطنية ٣٠% (٣٥% لسنة ٥) ومعدل ضريبة الدخل المحلية ٥%.

شرح للتغيرات في معدل (معدلات) الضريبة المطبقة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة (فقرة ٨١(د))

في سنة ٦، سنت الحكومة تغيير في معدل ضريبة الدخل من ٣٥% إلى ٣٠%.

بالنسبة لكل نوع من الفروق المؤقتة وكل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والخصومات الضريبية غير المستخدمة:-

(١) مبلغ الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها في بيان المركز المالي لكل فترة معروضة؛

(٢) مبلغ دخل الضريبة المؤجل أو مصروف الضريبة المؤجل المعترف بها في الربح أو الخسارة لكل فترة معروضة إذا لم يكن هذا واضحاً من التغيرات في المبالغ المعترف بها في بيان المركز المالي(فقرة ٨١(ز)).

	سنة ٥	*سنة ٦*
الإستهلاك المعجل للأغراض الضريبية	٩,٧٢٠	١٠,٣٢٢
إلتزامات منافع رعاية صحية قابلة للإقتطاع لأغراض الضريبة عند دفعها فقط	(٨٠٠)	(١,٠٥٠)
تكاليف تطوير منتج مقتطعة من الربح الضريبي في سنوات سابقة	١٠٠	-
إعادة التقييم بعد طرح الإستهلاك المتعلق بها	-	١٠,٥٧٣
إلتزام ضريبي مؤجل	٩,٠٢٠	١٩,٨٤٥

(ملاحظة: يتضح مبلغ الدخل الضريبي المؤجل أو المصروف الضريبي المؤجل في الربح أو الخسارة للسنة الجارية من التغيرات في المبالغ المعترف بها في بيان المركز المالي).

مثال ٣ – إندماج الأعمال

في ١ يناير سنة ٥ تملك مشروع (أ) ١٠٠% من أسهم المشروع (ب) بكلفة ٦٠٠. ويطفأ المشروع (أ) الشهرة على مدى ٥ سنوات، ولا يقتطع هذا الإطفاء لغايات الضريبة، معدل الضريبة في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (أ) هو ٣٠% ومعدل الضريبة في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (ب) هو ٤٠%.

تبين القائمة التالية القيمة العادلة للأصول والإلتزامات التي يمتلكها المشروع (أ) (بإستثناء الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة)، وقواعدها الضريبية كما هي في المنطقة الضريبية للمشروع (ب) والفروق المؤقتة الناتجة:-

	تكلفة التملك	*القاعدة الضريبية*	*الفروق المؤقتة*
ممتلكات ومصانع ومعدات	٢٧٠	١٥٥	١١٥
ذمم مدينة	٢١٠	٢١٠	-
مخزون	١٧٤	١٢٤	٥٠
إلتزامات منافع تقاعد	(٣٠)	-	(٣٠)
ذمم دائنة	(١٢٠)	(١٢٠)	-
تحديد الأصول والإلتزامات الممتلكة بإستثناء الضريبة المؤجلة	٥٠٤	٣٦٩	١٣٥

تم إجراء مقاصة بين الأصل الضريبي المؤجل الناشئ عن إلتزامات منافع التقاعد والإلتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الممتلكات والمصانع والمعدات والمخزون (أنظر الفقرة ٧٤ من المعيار).

لا يسمح بأي إقتطاع عن تكلفة الشهرة في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (ب). لذلك فإن القاعدة الضريبية للشهرة (في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (ب)) هي لا شيء. ولكن بموجب الفقرة ١٥ (أ) من المعيار، فإن المشروع (أ) لا يعترف بأي إلتزام ضريبي مؤجل للفرق المؤقت الخاضع للضريبة المتعلق بالشهرة في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (ب).

ويتكون المبلغ المرحل في البيانات المالية الموحدة للمشروع (أ) عن إستثماره في المشروع (ب) مما يلي:-

القيمة العادلة للأصول والإلتزامات المحددة الممتلكة	
ما عد الضريبة المؤجلة	٥٠٤
إلتزام ضريبي مؤجل (١٣٥×٤٠%)	(٥٤)
القيمة العادلة للأصول والإلتزامات المحددة الممتلكة	٤٥٠
الشهره (صافي من الإطفاء بمقدار لا شيء)	١٥٠
المبلغ المرحل	٦٠٠

بتاريخ التملك كانت القاعدة الضريبية، في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (أ) عن إستثماره في مشروع (ب) هو ٦٠٠ لذلك لا يوجد فرق مؤقت في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (أ) متعلق بإستثماره.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

خلال سنة ٥ تغيرت حقوق المالكين في المنشأة ب (شاملة تعديلات القيمة العادلة عند التملك) كما يلي:-

رصيد في ١ يناير سنة ٥	٤٥٠
أرباح مدورة لسنة ٥ (ربح صافي بمبلغ ١٥٠ مطروحاً منها	
أرباح أسهم مستحقة التوزيع بمبلغ ٨٠)	٧٠
الرصيد في ٣١ ديسمبر سنة ٥	٥٢٠

تعترف المنشاة أ بإلتزام عن أية ضرائب مستقطعة أو ضرائب أخرى ستتكبدها على أرباح الأسهم المستحقة التحصيل البالغة ٨٠.

في ٣١ ديسمبر سنة ٥ يكون المبلغ المسجل لإستثمار المنشأة أ في المنشاة ب ، بإستثناء أرباح الأسهم المستحقة التحصيل كما يلي:-

صافي أصول المنشأة ب	٥٢٠
شهرة	١٢٠
المبلغ المسجل	٦٧٠

إن الفرق المؤقت المرتبط بالإستثمار ذي الصلة للمنشأة "أ" هو ٧٠. ويساوي هذا المبلـغ الـربح المحتجـز التراكمي منذ تاريخ الإندماج بالشراء.

إذا قرر المشروع (أ) أنه لن يبيع إستثماره في المستقبل المنظور والمشروع (ب) لن يوزع أرباحه المدورة في المستقبل المنظور، فلن يعترف بإلتزام ضريبي مؤجل بخصوص إستثمار المشروع (أ) في المشروع (ب) (أنظر الفقرتين ٣٩ و٤٠ من المعيار). لاحظ أن هذا الإستثناء ينطبق على الإستثمار في المنشاة الزميلة فقط إذا كان هناك اتفاق يتطلب عدم توزيع أرباح المنشأة الزميلة في المستقبل المنظور (أنظر الفقرة ٤٢ من المعيار) . يقوم المشروع (أ) بالإفصاح عن مبلغ (٤٠) كفرق مؤقت والذي لا يعترف بأية ضريبة مؤجلة عنه (أنظر الفقرة ٨١ (و) من المعيار).

أما إذا كان المشروع (أ) يتوقع أن يبيع إستثماره في المشروع (ب) أو كان المشروع (ب) سيوزع أرباحه المدورة في المستقبل المنظور، فعلى المشروع (أ) أن يعترف بإلتزام ضريبي مؤجل إلى الحد المتوقع لإنعكاس الفرق المؤقت. ويعكس معدل الضريبة الطريقة التي يتوقعها المشروع (أ) في إسترداد المبلغ المرحل لإستثماره (أنظر الفقرة ٥١ من المعيار). كما يعترف المشروع (أ) بالضريبة المؤجلة إلى بيان الدخل الشامل الآخر بالقدر الذي تكون فيه الضريبة المؤجلة ناتجة من فروق ترجمة العملات الأجنبية التي سبق أن حملت أو أخذت لحساب حقوق المالكين مباشرة (أنظر الفقرة ٦١ من المعيار)، ويفصح المشروع (أ) بشكل منفصل عما يلي:-

(أ) مبلغ الضريبة المؤجلة الذي المعترف به أو أضيف مباشرة لبيان الدخل الشامل الآخر (فقرة ٨١(أ) من المعيار)؛ و

(ب) المبلغ المتبقي لأي فرق مؤقت من غير المتوقع أن ينعكس في المستقبل المنظور والذي بناءاً" عليه لم يعترف بضريبة مؤجلة عنه (لاحظ فقرة ٨١ (و) من المعيار).

مثال ٤ – الأدوات المالية المركبة

حصل مشروع على قرض قابل للتحويل لا يحمل فائدة بمبلغ ١,٠٠٠ في ٣١ ديسمبر سنة ٤ يسدد بالقيمة الإسمية في ١ يناير سنة ٨. بناءاً على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ " *الأدوات المالية: العرض*" يصنف المشروع جزء الإلتزام من الأداة كإلتزام وجزء حقوق المالكين كحقوق مالكين. حدد المشروع مبلغ أولي قدرة ٧٥١ لجزء الإلتزام في القرض القابل للتحويل ومبلغ ٢٤٩ لجزء حقوق المالكين. لاحقا" إعترف المشروع بالخصم المفترض كمصروف فائدة بمعدل سنوي ١٠% على المبلغ المرحل كجزء إلتزام في بداية السنة. لا تسمح السلطات الضريبية للمشروع بالمطالبة بأي إقتطاع لقاء الخصم المفترض على جزء الإلتزام من القرض القابل للتحويل. إن معدل الضريبة هو ٤٠%.

تكون الفروق المؤقتة المتعلقة بجزء الإلتزام والإلتزام الضريبي المؤجل الناتج والمصروف والدخل الضريبي المؤجل كما يلي:-

	السنة			
	سنة ٤	*سنة ٥*	*سنة ٦*	*سنة ٧*
القيمة المرحلة لجزء الإلتزام	٧٥١	٨٢٦	٩٠٩	١,٠٠٠
القاعدة الضريبية	١,٠٠٠	١,٠٠٠	١,٠٠٠	١,٠٠٠
الفرق المؤقت الخاضع للضريبة	٢٤٩	١٧٤	٩١	-
الرصيد الإفتتاحي للإلتزام الضريبي المؤجل بمعدل ٤٠%	-	١٠٠	٧٠	٣٧
ضريبة مؤجلة محملة لحقوق المالكين	١٠٠	-	-	-
مصروف (دخل) ضريبي مؤجل	-	(٣٠)	(٣٣)	(٣٧)
الرصيد الختامي للإلتزام الضريبي المؤجل بمعدل ٤٠%	١٠٠	٧٠	٣٧	-

كما تم شرحه في الفقرة ٢٣ من المعيار، يعترف المشروع في ٣١ ديسمبر لسنة ٤ بالإلتزام الضريبي المؤجل الناتج وذلك بتعديل المبلغ الأولي المرحل لجزء حقوق المالكين من الإلتزام القابل للتحويل. لذلك تكون المبالغ المعترف بها في ذلك التاريخ كما يلي:-

جزء الإلتزام	٧٥١
إلتزام ضريبي مؤجل	١٠٠
جزء حقوق المالكين (٢٤٩-١٠٠)	١٤٩
	١,٠٠٠

يعترف بالتغيرات اللاحقة في الإلتزام الضريبي المؤجل في الربح أو الخسارة كدخل ضريبي (لاحظ فقرة ٢٣ من المعيار). لذلك يكون في الربح أو الخسارة للمشروع كما يلي:-

	السنة			
	سنة٤	*سنة٥*	*سنة٦*	*سنة٧*
مصروف فائدة (خصم مفترض)	-	٧٥	٨٣	٩١
ضريبة مؤجلة (دخل)	-	(٣٠)	(٣٣)	(٣٧)
	-	٤٥	٥٠	٥٤

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال ٥- معاملات الدفع على أساس الأسهم

وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "*الدفع على أساس الأسهم*"، إعترفت المنشأة بمصروف إستهلاك خدمات الموظفين المستلمة كمقابل لخيارات الأسهم الممنوحة. ولا ينشأ الإقتطاع الضريبي حتى تتم ممارسة الخيارات، ويكون الخصم مرتكزا على القيمة الجوهرية للخيارات في تاريخ الممارسة.

وكما هو موضح في الفقرة ٦٨ب من المعيار، فإن الفرق بين الأساس الضريبي لخدمات الموظفين المستلمة حتى تاريخه (المبلغ الذي تسمح به السلطات الضريبية كإقتطاع في الفترات المستقبلية فيما يتعلق بتلك الخدمات) والمبلغ المسجل بقيمة صفر هو فرق مؤقت قابل للإقتطاع يؤدي إلى أصل ضريبة مؤجلة. وتقتضي الفقرة ٦٨ب أنه إذا كان المبلغ الذي ستسمح به السلطات الضريبية كإقتطاع في الفترات المستقبلة غير معلوم في نهاية الفترة، ينبغي تقديره على أساس المعلومات المتوفرة في نهاية الفترة. وإذا كان المبلغ الذي ستسمح به السلطات الضريبية كإقتطاع في الفترات المستقبلية يعتمد على سعر أسهم المنشأة في تاريخ مستقبلي، فإن قياس الفرق المؤقت القابل للإقتطاع ينبغي أن يرتكز على سعر أسهم المنشأة في نهاية الفترة. لذلك ينبغي أن يرتكز الإقتطاع الضريبي المستقبلي في هذا المثال (وبالتالي قياس أصل الضريبة المؤجلة) على القيمة الجوهرية للخيارات في نهاية الفترة.

وكما هو موضح في الفقرة ٦٨ج من المعيار، إذا تجاوز الإقتطاع الضريبي (أو الإقتطاع الضريبي المستقبلي المقدر) مبلغ مصروف التعويض التراكمي ذو العلاقة، فإن هذا يشير إلى أن الإقتطاع الضريبي لا يرتبط فقط بمصروف التعويض وإنما يرتبط أيضاً ببند حقوق ملكية. وفي هذه الحالة، تقتضي الفقرة ٦٨ج أنه ينبغي الإعتراف بالزيادة في الضريبة الحالية أو المؤجلة ذات العلاقة بشكل مباشر في حقوق الملكية.

يبلغ السعر الضريبي الخاص بالمنشأة ٤٠ بالمائة. وقد تم منح الخيارات في بداية السنة الأولى، وإستحقت في نهاية السنة الثالثة في حين تم ممارستها في نهاية السنة الخامسة. وفيما يلي تفاصيل المصروف المعترف به لخدمات الموظفين المستلمة والمستهلكة في كل فترة محاسبية، وعدد الخيارات غير المسددة في نهاية كل سنة، والقيمة الجوهرية للخيارات في نهاية كل سنة:-

	مصروف خدمات الموظفين	عدد الخيارات في نهاية كل سنة	القيمة الجوهرية للخيار
السنة الأولى	١٨٨,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	٥
السنة الثانية	١٨٥,٠٠٠	٤٥,٠٠٠	٨
السنة الثالثة	١٩٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠	١٣
السنة الرابعة	٠	٤٠,٠٠٠	١٧
السنة الخامسة	٠	٤٠,٠٠٠	٢٠

تعترف المنشأة بأصل الضريبة المؤجلة ودخل الضريبة المؤجلة في السنوات ١-٤ ودخل الضريبة الحالية في السنة الخامسة على النحو التالي. وفي السنتين الرابعة والخامسة، يتم الإعتراف ببعض أجزاء دخل الضريبة الحالية والمؤجلة بشكل مباشر في حقوق الملكية، لأن الإقتطاع الضريبي المقدر (والفعلي) يتجاوز مصروف التعويض التراكمي.

السنة الأولى

أصل الضريبة المؤجلة ودخل الضريبة المؤجلة:-

(٥٠,٠٠٠ × ٥ × ٣/١ [أ] × ٠,٤٠) = ٣٣,٣٣٣

(أ) يرتكز الأساس الضريبي لخدمات الموظفين المستلمة على القيمة الجوهرية للخيارات، وقد تم منح تلك الخيارات مقابل خدمات لمدة ثلاث سنوات. ولأنه تم إستلام خدمات لمدة سنة واحدة حتى تاريخه، فإنه من الضروري ضرب القيمة الجوهرية للخيار بالثلث للوصول إلى الأساس الضريبي لخدمات الموظفين المستلمة في السنة الأولى.

يتم الإعتراف بكامل دخل الضريبة المؤجلة في حسابات الربح أو الخسارة، لأن الإقتطاع الضريبي المستقبلي المقدر بقيمة ٨٣٣٣٣ (٥٠,٠٠٠ × ٥ × ٣/١) هو أقل من مصروف التعويض التراكمي بقيمة ١٨٨,٠٠٠.

السنة الثانية

أصل الضريبة المؤجلة في نهاية السنة:-

(٤٥,٠٠٠ × ٨ × ٣/٢ × ٠,٤٠) = ٩٦,٠٠٠

مطروحاً منه أصل الضريبة المؤجلة في بداية السنة (٣٣,٣٣٣)

دخل الضريبة المؤجلة للسنة * ٦٢,٦٦٧

* يتألف هذا المبلغ مما يلي:-

دخل الضريبة المؤجلة للفرق المؤقت بين الأساس لخدمات الموظفين المستلمة خلال السنة ومبلغها المسجل بقيمة صفر:-

(٤٥,٠٠٠ × ٣ × ٣/١ × ٠,٤٠) ٤٨,٠٠٠

الدخل الضريبي الناتج من تعديل الأساس الضريبي لخدمات الموظفين المستلمة في السنوات السابقة:

أ. الزيادة في القيمة الجوهرية:-

(٤٥,٠٠٠ × ٣ × ٣/١ × ٠,٤٠) ١٨,٠٠٠

ب. الإنخفاض في عدد الخيارات:-

(٥,٠٠٠ × ٥ × ٣/١ × ٠,٤٠) (٣,٣٣٣)

دخل الضريبة المؤجلة للسنة ٦٢,٦٦٧

يتم الإعتراف بكامل دخل الضريبة المؤجلة في حسابات الربح أو الخسارة، لأن الإقتطاع الضريبي المستقبلي المقدر بقيمة ٢٤٠,٠٠ (٤٥,٠٠٠ × ٨ × ٣/٢) أقل من مصروف التعويض التراكمي بقيمة ٣٧٣,٠٠٠ (١٨,٨٠٠ + ١٨٥,٠٠٠).

السنة الثالثة

أصل الضريبة المؤجلة في نهاية السنة

(٤٠,٠٠٠ × ١٣ × ٠,٤٠) = ٢٠٨,٠٠٠

مطروحاً منه أصل الضريبة المؤجلة في بداية السنة (٩٦,٠٠٠)

دخل الضريبة المؤجلة للسنة ١١٢,٠٠٠

يتم الإعتراف بكامل دخل الضريبة المؤجلة في حسابات الربح أو الخسارة، لأن الإقتطاع الضريبي المستقبلي المقدر بقيمة ٥٢٠,٠٠٠ (٤٠,٠٠٠ × ١٣) أقل من مصروف التعويض التراكمي بقيمة ٥٦٣,٠٠٠ (١٨٨,٠٠٠ + ١٨٥,٠٠٠ + ١٩٠,٠٠٠).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

السنة الرابعة

أصل الضريبة المؤجلة في نهاية السنة		
(٠,٤٠ × ١٧ × ٤٠,٠٠٠)=	٢٧٢,٠٠٠	
مطروحاً منه أصل الضريبة المؤجلة في بداية السنة	(٢٠٨,٠٠٠)	
دخل الضريبة المؤجلة للسنة		٦٤,٠٠٠
الإقتطاع الضريبي المستقبلي المقدر		
(١٧ × ٤٠,٠٠٠)=	٦٨٠,٠٠٠	
مصروف التعويض التراكمي	٥٦٣,٠٠٠	
زيادة الإقتطاع الضريبي		١١٧,٠٠٠
دخل الضريبة المؤجلة للسنة	٦٤,٠٠٠	
الزيادة المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية		
(٠,٤٠ × ١١٧,٠٠٠)=	٤٦,٨٠٠	
المعترف بها في حساب الربح أو الخسارة		١٧,٢٠٠

السنة الخامسة

مصروف الضريبة المؤجلة		
(عكس أصل الضريبة المؤجلة)	٢٧٢,٠٠٠	
المبلغ المعترف به مباشرة في حقوق الملكية (عكس دخل الضريبة المؤجلة التراكمي المعترف به مباشرة في حقوق الملكية)	٤٦,٨٠٠	
المبلغ المعترف به في حساب الربح أو الخسارة		٢٢٥,٢٠٠
دخل الضريبة الحالية المرتكزة على القيمة الجوهرية للخيارات في تاريخ الممارسة (٠,٤٠ × ٢٠ × ٤٠,٠٠٠)=	٣٢٠,٠٠٠	
المبلغ المعترف به في حسابات الربح أو الخسارة		
(٠,٤٠ × ٥٦٣,٠٠٠)=	٢٢٥,٢٠٠	
المبلغ المعترف به مباشرة في حقوق الملكية		٩٤,٨٠٠

ملخص

	بيان الدخل الشامل				بيان المركز المالي	
	مصروف خدمات الموظفين	مصروف الضريبة الحالية (الدخل)	مصروف الضريبة المؤجلة (الدخل)	مصروف الضريبة الإجمالي (الدخل)	حقوق الملكية	أصل الضريبة المؤجلة
السنة الأولى	١٨٨,٠٠٠	٠	(٣٣,٣٣٣)	(٣٣,٣٣٣)	٠	٣٣,٣٣٣
السنة الثانية	١٨٥,٠٠٠	٠	(٦٢,٦٦٧)	(٦٢,٦٦٧)	٠	٩٦,٠٠٠
السنة الثالثة	١٩٠,٠٠٠	٠	(١١٢,٠٠٠)	(١١٢,٠٠٠)	٠	٢٠٨,٠٠٠
السنة الرابعة	٠	٠	(١٧,٢٠٠)	(١٧,٢٠٠)	(٤٦,٨٠٠)	٢٧٢,٠٠٠
السنة الخامسة	٠	(٢٢٥,٢٠٠)	٢٢٥,٢٠٠	٠	٤٦,٨٠٠ (٩٤,٨٠٠)	٠
المجموع	٥٦٣,٠٠٠	(٢٢٥,٢٠٠)	٠	(٢٢٥,٢٠٠)	(٩٤,٨٠٠)	٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال ٦ – مكافئات الإستبدال في إندماج الأعمال

استملكت المنشأة أ في يناير ٢×١ ما نسبته ١٠٠% في المنشأة ب. وتدفع المنشأة أ مبلغ نقدياً قيمته ٤٠٠ وحدة عملة للمالكين السابقين للمنشأة ب.

كان للمنشأة ب في تاريخ الإستملاك خيارات أسهم موظفين مستحقة بقياس على أساس السوق بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة. وكانت خيارات الأسهم مستحقة بالكامل. وكجزء من إندماج الأعمال، تم إستبدال خيارات الأسهم المستحقة الخاصة بالمنشأة ب بخيارات أسهم للمنشأة أ (مكافئات إستبدال) بمقياس على أساس السوق بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة وقيمة جوهرية تساوي ٨٠ وحدة عملة. وكانت مكافئات الإستبدال مستحقة بالكامل. ووفقاً للفقرات إستنتاج٥٦-إستنتاج٦٢ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "إندماج الأعمال" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨)، تعتبر مكافئات الإستبدال جزءا من المبلغ المحول إلى المنشأة ب. ولن ينشئ الاقتطاع الضريبي لمكافئات الإستبدال إلى أن يتم ممارسات الخيارات. وسيستند الاقتطاع الضريبي إلى القيمة الجوهرية لخيارات الأسهم في ذلك التاريخ، ويكون السعر الضريبي للمنشأة أ ٤٠%. وتعترف المنشأة أ بأصل ضريبي مؤجل بقيمة ٣٢ وحدة عملة (القيمة الجوهرية ٨٠ وحدة عملة × ٤٠%)على مكافئات الإستبدال في تاريخ الإستملاك.

وتقوم المنشأة بقياس صافي الأصول المحددة التي تم الحصول عليها في إندماج الأعمال (بما فيها الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة) على ٤٥٠ وحدة عملة. ويكون الأساس الضريبي لصافي الأصول المحددة التي تم الحصول عليها هو ٣٠٠ وحدة عملة. وتعترف المنشأة أ بالإلتزام الضريبي المؤجل وقيمته ٦٠ وحدة عملة (٤٥٠ وحدة عملة – ٤٠٠ وحدة عملة× ٤٠%) على صافي الأصول المحددة في تاريخ الإستملاك.

ويتم حساب الشهرة كما يلي:-

	وحدة عملة
المبلغ النقدي	٤٠٠
القياس على أساس السوق لمكافئات الإستبدال	١٠٠
إجمالي المبلغ المحول	٥٠٠
صافي الأصول المحددة، باستثناء الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة	(٤٥٠)
الأصول الضريبية المؤجلة	٣٢
الإلتزامات الضريبية المؤجلة	٦٠
الشهرة	**٧٨**

لا يتم اقتطاع التخفيضات في القيمة المسجلة للشهرة لأغراض ضريبية. ووفقاً للفقرة ١٥أ من المعيار، تعترف المنشأة أ بالإلتزام الضريبي المؤجل للفرق المؤقت الخاضع للضريبة المصاحب للشهرة المعترف بها في إندماج الأعمال.

ويكون القيد المحاسبي لإندماج الأعمال كما يلي:-

	وحدة عملة	**وحدة عملة**
الشهرة المدينة	٧٨	
صافي الأصول المحددة المدينة	٤٥٠	
الأصول الضريبية المؤجلة المدينة	٣٢	
النقد المدين		٤٠٠
حقوق الملكية المدينة (مكافئات الإستبدال)		١٠٠
الإلتزامات الضريبية المؤجلة المدينة		٦٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

في ٣٠ ديسمبر ٢٠×١، تكون القيمة الجوهرية لمكافئات الإستبدال ١٢٠ وحدة عملة. وتعترف المنشأة أ بأصل ضريبي مؤجل قيمته ٤٨ وحدة عملة (١٢٠ وحدة عملة × ٤٠%). وتعترف المنشأة أ بدخل ضريبي مؤجل بقيمة ١٦ وحدة عملة (٤٨ وحدة عملة – ٣٢ وحدة عملة) من الزيادة في القيمة الجوهرية لمكافئات الإستبدال. ويكون القيد المحاسبي كما يلي:

	وحدة عملة	**وحدة عملة**
الأصل الضريبي المؤجل المدين	١٦	
الدخل الضريبي المؤجل المدين		١٦

إذا لم تخضع مكافئات الإستبدال للإقتطاع الضريبي بموجب قانون الضريبة الحالي، فلن تعترف المنشأة أ بأصل ضريبي مؤجل على في تاريخ الإستملاك. وستقوم المنشأة أ بمحاسبة الأحداث اللاحقة التي تؤدي إلى اقتطاع ضريبي مرتبط بمكافئة الإستبدال في الدخل الضريبي المؤجل أو مصروف الفترة التي وقع فيها الحدث اللاحق.

وتقدم الفقرات إستنتاج ٥٦-إستنتاج ٦٢ من المعيار الدولي لإعداد التقرير المالية إرشادات حول تحديد جزء مكافئة الإستبدال الذي يعتبر جزء من المبلغ المحول في إندماج الأعمال، الجزء المنسوب إلى الخدمة المستقبلية وبالتالي يعتبر مصروف تعويض بعد الإندماج. ويتم محاسبة الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة على مكافئات الإستبدال التي تعتبر مصروف ما بعد الإندماج وفقاً للمبادئ العامة كما هو موضح في المثال ٥.

معيار المحاسبة الدولي ١٦
الممتلكات والمصانع والمعدات

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة حتى ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ١٩٩٣. وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات*" (الصادر في مارس ١٩٨٢). وقد تم تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١٦ في العام ١٩٩٨ وتم تعديله مرة أخرى في العام ٢٠٠٠.

طورت لجنة التفسيرات الدائمة ثلاثة تفسيرات تتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ١٦:-

- التفسير ٦ *"تكاليف تعديل برامج الحاسب الآلي القائمة"* (الصادرة في مايو ١٩٩٨)
- التفسير ١٤ *"الممتلكات والمصانع والمعدات – التعويض عن إنخفاض قيمة البنود أو خسارتها"* (الصادرة في ديسمبر ١٩٩٨)
- التفسير ٢٣ *"الممتلكات والمصانع والمعدات – تكاليف الفحص والتصليح الرئيسية"* (الصادرة في يوليو ٢٠٠٠)

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

وفي ديسمبر ٢٠٠٣، أصدر المجلس معيار المحاسبة الدولي ١٦ بعد تنقيحه. وقد حل المعيار المنقح أيضاً محل التفسيرات ٦ و١٤ و٢٣.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ١٦ من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع على أساس الأسهم"* (الصادرة في فبراير ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *" إندماج الأعمال"* (الصادرة في مارس ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *" الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة"* (الصادرة في مارس ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ *"إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية"* (الصادرة في ديسمبر ٢٠٠٤)
- معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "*تكاليف الإقتراض*" (كما هو معدل في مارس ٢٠٠٧)
- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" (كما هو معددل في يناير ٢٠٠٨)

تتعلق التفسيرات التالية بمعيار المحاسبة الدولي ١٦:-

- التفسير ٢١ "*ضرائب الدخل – إسترداد الأصول المعاد تقييمها وغير القابلة للإستهلاك*" (الصادرة في يوليو ٢٠٠٠)
- التفسير ٢٩ *"الإفصاح – ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات"* (الصادرة في ديسمبر ٢٠٠١، والتعديلات اللاحقة)
- التفسير ٣٢ *"الأصول غير الملموسة – تكاليف الموقع الإلكتروني"* (الصادرة مارس ٢٠٠٢، والتعديلات اللاحقة)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١ *"التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة"* (الصادر في مايو ٢٠٠٤ والتعديلات اللاحقة)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٤ *"تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٤)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢ *"ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات"* (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٦، والتعديلات اللاحقة).

المحتويات

	الفقرات
المقدمة	**مقدمة١-١٥**
معيار المحاسبة الدولي ١٦	
الممتلكات والمصانع والمعدات	
الهدف	**١**
النطاق	**٢- ٥**
تعريفات	**٦**
الإعتراف	**٧-١٤**
التكلفة الأولية	**١١**
التكلفة اللاحقة	**١٢-١٤**
القياس عند الإعتراف	**١٥-٢٨**
مكونات التكلفة	**١٦-٢٢**
قياس التكلفة	**٢٣-٢٨**
القياس بعد الإعتراف	**٢٩-٦٦**
نماذج التكلفة	**٣٠**
نموذج إعادة التقييم	**٣١-٤٢**
الإستهلاك	٤٣-٦٢
المبلغ القابل للإستهلاك وفترة الإستهلاك	٥٠- ٥٩
طريقة الإستهلاك	٦٠-٦٢
إنخفاض القيمة	**٦٣**
تعويض إنخفاض القيمة	**٦٥-٦٦**
إلغاء الإعتراف	**٦٧-٧٢**
الإفصاح	**٧٣-٧٩**
أحكام إنتقالية	**٨٠**
تاريخ التطبيق	**٨١-٨١ج**
سحب البيانات الأخرى	**٨٢-٨٣**
الملحق:	
التعديلات على البيانات الأخرى	
مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١٦	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* مبين في الفقرة ١-٨٣. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي ١٦ في سياق الهدف منه *"مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"* و *"إطار تحضير البيانات المالية وعرضها"*. معيار المحاسبة الدولي٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* يقدم هذه أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقدمة

مقدمة١ يحل معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" محل معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" (المنقح عام ١٩٩٨) ويجب تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. كما يحل المعيار محل التفسيرات التالية:-

- التفسير ٦ "*تكاليف تعديل البرامج القائمة*"
- التفسير ١٤ "*الممتلكات والمصانع والمعدات - التعويض عن إنخفاض القيمة أو خسارة البنود*"
- التفسير ٢٣ "*الممتلكات والمصانع والمعدات - تكاليف المعاينة أو الفحص الرئيسية*"

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١٦

مقدمة٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ١٦ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثارها منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون وغيرهم من الجهات المهتمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقارنة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة٣ يتلخص الهدف الرئيسي للمجلس فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ١٦ في إجراء مراجعة محدودة لتوفير الإرشادات والتوضيحات الإضافية حول مواضيع مختارة. ولم يقم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٦.

التغييرات الرئيسية

مقدمة٤ فيما يلي أدناه التغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦.

النطاق

مقدمة٥ يوضح المعيار أنه ينبغي على المنشأة تطبيق مبادئ هذا المعيار على بنود الممتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة لتطوير أو المحافظة على أ) الأصول البيولوجية ب) والحقوق المعدنية والإحتياطات المعدنية مثل النفط والغاز الطبيعي والمصادر غير المتجددة المماثلة.

الإعتراف - التكاليف اللاحقة

مقدمة٦ تقوم المنشأة بموجب مبدأ الإعتراف العام بتقييم كافة تكاليف الممتلكات والمصانع والمعدات في الوقت الذي يتم فيه تكبدها. وتشتمل تلك التكاليف التكاليف المتكبدة بشكل أولي لشراء أو إنشاء أي من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات والتكاليف المتكبدة لاحقاً للإضافة على أي من تلك البنود أو إستبدال جزء منها أو تخديمها. واحتوت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ على مبدأين للإعتراف. وقد قامت المنشأة بتطبيق مبدأ الإعتراف الثاني على التكاليف اللاحقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القياس عند الإعتراف - تكاليف تفكيك الأصول وإزالتها وإستردادها

مقدمة٧ تتضمن تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات تكاليف تفكيكه أو إزالته أو إسترداده والذي تتحمل المنشأة إلتزامه نتيجة تركيب البند. كما تتضمن تكلفته أيضاً تكاليف تفكيكه أو إزالته أو إسترداده والذي تتحمل المنشأة إلتزامه نتيجة إستخدامه خلال فترة محددة لأغراض أخرى غير إنتاج مخزونات خلال تلك الفترة. وقد تضمنت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ ضمن نطاقه فقط التكاليف التي يتم تكبدها نتيجة تركيب البند.

القياس عند الإعتراف - معاملات تبادل الأصول

مقدمة٨ يطلب من المنشأة أن تقوم بقياس أحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات المشتراة مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مزيج من الأصول النقدية وغير النقدية، بالقيمة العادلة إلا إذا كانت معاملة التبادل تفتقر إلى الجوهر التجاري. وبموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦، تقيس المنشأة الأصل المشترى بالقيمة العادلة ما لم تكن الأصول المتبادلة متشابهة.

القياس بعد الإعتراف - نموذج التقييم

مقدمة٩ إذا كان من الممكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق، يمكن للمنشأة تسجيل كافة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بفئة معينة بالمبلغ الذي تم إعادة تقييمه، وهي القيمة العادلة للبنود في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها أي إستهلاك تراكمي لاحق وخسائر إنخفاض القيمة المتراكمة. وبموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦، لا يعتمد إستخدام المبالغ التي تم إعادة تقييمها على ما إذا كانت القيم العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق.

الإستهلاك - وحدة القياس

مقدمة١٠ يطلب من المنشأة تحديد تكلفة الإستهلاك بشكل منفصل لكل جزء هام من بند الممتلكات والمصانع والمعدات. ولم توضح النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ هذا المتطلب بشكل واضح.

الإستهلاك - المبلغ القابل للإستهلاك

مقدمة١١ يطلب من المنشأة قياس القيمة المتبقية لبند الممتلكات والمصانع والمعدات على أنه المبلغ الذي تقدر أنها ستستلمه حاليا مقابل الأصل إذا كان الأصل في عمر ووضع متوقعين في نهاية عمره الإنتاجي. ولم تحدد النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ ما إذا كانت القيمة المتبقية هي عبارة عن هذا المبلغ أو المبلغ الذي تتوقع المنشأة استلامه في المستقبل في التاريخ الفعلي لسحب الأصل من الخدمة، بما في ذلك آثار التضخم.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إلغاء الإعتراف - فترة إلغاء الإعتراف

مقدمة١٢ يطلب من المنشأة أن تبدأ بإستهلاك أحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات عندما يكون متوفر للإستخدام وأن تستمر في إستهلاكه حتى يتم إلغاء الإعتراف به، حتى إذا كان البند في تلك الفترة غير مستخدم. ولم تحدد النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ متى يبدأ إستهلاك البند لكنها حددت أن المنشأة ينبغي أن تتوقف عن إستهلاك البند الذي سحبته من الإستخدام الفعال وكانت تحتفظ به للتصرف.

إلغاء الإعتراف - تاريخ إلغاء الإعتراف

مقدمة١٣ يطلب من المنشأة إلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل لأحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات الذي تتصرف به في التاريخ الذي يتم فيه تلبية معايير بيع السلع الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٨ *"الإيراد"*. ولم تقتض النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ من المنشأة إستخدام تلك المعايير لتحديد التاريخ الذي قامت فيه بإلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل للبند المتصرف به من الممتلكات والمصانع والمعدات.

مقدمة١٤ يطلب من المنشأة إلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل لجزء معين من بند الممتلكات والمصانع والمعدات إذا تم إستبدال ذلك الجزء وقامت المنشأة بتضمين تكلفة الإستبدال في المبلغ المسجل للبند. ولم يتم في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ توسيع مبدأ إلغاء الإعتراف ليشمل هذه الأجزاء، بل أعاق مبدأ الإعتراف الخاص به للنفقات اللاحقة بشكل فعال تضمين تكلفة الإستبدال في المبلغ المسجل للبند.

إلغاء الإعتراف - تصنيف الربح

مقدمة١٥ لا يمكن للمنشأة أن تصنف كإيراد الربح الذي تحققه من التصرف بأحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات. ولم تحتو النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ على هذا النص.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ١٦
الممتلكات والمصانع والمعدات

الهدف

١ يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق بإستثمار المنشأة في الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها والتغييرات في هذا الإستثمار. وتتمثل القضايا الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات في الإعتراف بالأصول وتحديد مبالغها المسجلة وتكاليف الإستهلاك وخسائر إنخفاض القيمة التي ينبغي الإعتراف بها فيما يتعلق بها.

النطاق

٢ **يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات إلا إذا تطلب أو سمح معيار محاسبي دولي آخر بمعالجة محاسبية مختلفة.**

٣ لا يطبق هذا المعيار على:-

(أ) الممتلكات والمصانع والمعدات المصنفة كممتلكات معدة للبيع، بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية٥ *"الأصول غير المتداولة المعدة للبيع، وعمليات الخصم"*؛

(ب) الأصول البيولوجية الخاصة بالنشاط الزراعي (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٤١ "*الزراعة*") ؛

(ج) الإعتراف بأصول الإستكشاف والتقييم وقياسها (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ *"إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية"*؛ أو

(د) حقوق المعادن، وإستكشاف وإستخراج المعادن، والبترول، والغاز الطبيعي والمواد غير المتجددة المشابهة.

على كل حال، يطبق هذا المعيار على الممتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة لتطوير أو صيانة النشاطات أو الأصول المذكورة في (ب)- (د).

٤ يمكن أن تقتضي المعايير الأخرى الإعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات على أساس منهج مختلف عن ذلك الوارد في هذا المعيار. على سبيل المثال، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٧ *"عقود الإيجار"* من المنشأة تقييم إعترافها ببند الممتلكات والمصانع والمعدات المؤجرة على أساس نقل المخاطر والمكافئات. إلا أنه في هذه الحالات يتم تحديد جوانب أخرى من المعاملة المحاسبية لهذه الأصول، بما في ذلك الإستهلاك، وفقاً لهذا المعيار.

٥ يطبق المشروع هذا المعيار على ممتلكاته التي نشأت أو طورت لإستخدامها مستقبلاً كممتلكات إستثمارية. لكن ليس بعد تعريف "العقارات الإستثمارية" في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ *"العقارات الإستثمارية"*. عندما ينتهي الإنشاء أو التطوير، يطبق المشروع معيار المحاسبة الدولي ٤٠. معيار المحاسبة الدولي ٤٠ أيضاً يطبق على العقارات الإستثمارية الموجودة والتي تم إعادة تطويرها ليستمر في إستخدامها مستقبلاً كعقارات إستثمارية. تستخدم المنشأة نموذج التكلفة للعقارات الإستثمارية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠. كما يجب أن تستخدم نموذج التكلفة في هذا المعيار.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تعريفات

٦ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:-

المبلغ المرحل هو المبلغ المعترف به للأصل في الميزانية العمومية بعد خصم أي إستهلاك متراكم وأية خسائر إنخفاض في قيمته.

التكلفة هي مبلغ النقدية أو ما يعادل النقدية المدفوع أو القيمة العادلة للمقابل المعطى للحصول على الأصل في وقت شرائه أو إنشائه. حيثما كان ذلك منطبقاً، المبلغ المنسوب الى ذلك الأصل عندما يتم الإعتراف به بشكل أولي وفقاً للمتطلبات المحددة الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مثال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع على أساس الأسهم"*.

القيمة القابلة للإستهلاك هي تكلفة الأصل أو أي مبلغ آخر يحل محله في القوائم المالية ناقصاً قيمة الخرده .

الإستهلاك هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للإستهلاك للأصل على مدى حياته الإنتاجية.

القيمة الخاصة بمنشأة معينة هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة نشوءها من الإستخدام المستمر للأصل ومن التصرف به في نهاية عمره الإنتاجي أو التي تتوقع أن تتكبدها عند تسوية الإلتزام.

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت.

خسارة إنخفاض القيمة هي مقدار زيادة المبلغ المرحل للأصل عن مبلغه القابل للإسترداد.

الممتلكات والمصانع والمعدات هي أصول ملموسة:-

(أ) يحتفظ بها المشروع من أجل إستخدامها في إنتاج أو تزويد البضائع والخدمات، أو للإيجار للغير أو لأغراض إدارية؛ و

(ب) من المتوقع إستخدامها خلال أكثر من فترة واحدة.

المبلغ القابل للإسترداد صافي سعر بيع الأصل أو قيمة إستخدامه، أيهما أعلى.

القيمة المتبقية للأصل هو المبلغ المقدر الذي تحصل عليه المنشأة حاليا من التصرف بالأصل، بعد إقتطاع التكاليف المقدرة للتصرف، إذا كان الأصل في عمر ووضع متوقعين في نهاية عمره الإنتاجي.

الحياة الإنتاجية هي إما:-

(أ) الفترة الزمنية المتوقع إستخدام الأصل خلالها من قبل المشروع؛ أو

(ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي يتوقع المشروع الحصول عليها من الأصل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإعتراف

٧ **يجب أن يعترف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل عندما:-**

(أ) **يكون من المحتمل أن المنافع الإقتصادية المستقبلية سوف تتدفق من الأصل إلى المشروع؛ و**

(ب) **يمكن قياس تكلفة الأصل على المشروع بموثوقية.**

٨ يتم عادة تسجيل قطع الغيار ومعدات التخديم كمخزون ويتم الإعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة على أنها مستهلكة. إلا أن قطع الغيار الرئيسية والمعدات الإحتياطية تعد من الممتلكات والمصانع والمعدات عندما تتوقع المنشأة إستخدامها خلال ما يزيد عن فترة واحدة. وعلى نحو مماثل، إذا كان يمكن إستخدام قطع الغيار ومعدات التخديم فقط فيما يتعلق بأحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، فإنه تتم محاسبتها كممتلكات ومنشآت ومعدات.

٩ لا يوضح هذا المعيار وحدة قياس الإعتراف، أي ما يشكل بند الممتلكات والمصانع والمعدات. لذلك فإن إصدار الأحكام مطلوبا في تطبيق معايير الإعتراف على الظروف المحددة للمنشأة. وقد يكون من الملائم تجميع البنود غير ذات الأهمية بشكل فردي مثل القوالب والأدوات، وتطبيق المعايير على القيمة الإجمالية.

١٠ تقوم المنشأة بموجب مبدأ الإعتراف هذا بتقييم كافة تكاليف ممتلكاتها ومنشآتها ومعداتها في الوقت الذي يتم فيه تكبدها. وتشتمل هذه التكاليف على التكاليف المتكبدة بشكل أولي لشراء أو إنشاء أي من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات والتكاليف المتكبدة لاحقاً للإضافة على أي من تلك البنود أو إستبدال جزءاً منها أو تخديمها.

التكلفة الأولية

١١ يمكن الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات لأغراض السلامة أو البيئة، وهذا التملك لتلك الممتلكات والمصانع والمعدات وان كان لا يزيد مباشرة المنافع الإقتصادية لبند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات يمكن أن يكون ضرورياً للمشروع لتحقيق منافع إقتصادية مستقبلية من أصولها الأخرى. وهنا يعتبر الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات مؤهلاً للإعتراف به كأصل كونه يمكن المشروع من الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية من الأصول المرتبطة اكثر مما لو لم يتم تملكها. ولكن يعترف بهذه الأصول إلى الحد الذي لا يزيد فيه المبلغ المرحل للأصل والأصول المرتبطة بها عن المبلغ القابل للإسترداد من ذلك الأصل والأصول المرتبطة. على سبيل المثال ، قد يطلب من مصنع مواد كيميائية تركيب وسائل مناولة كيميائية جديدة من أجل أن يلتزم بالمتطلبات البيئية لانتاج وتخزين مواد كيميائية خطرة، وهنا فان تحسينات المصانع ذات العلاقة يعترف بها كأصل إلى الحد القابل للإسترداد لأنه بدونها يكون المشروع غير قادر على إنتاج وبيع المواد الكيميائية. غير أن القيمة المسجلة الناتجة لهذا الأصل والأصول ذات العلاقة تتم مراجعتها فيما يخص إنخفاض القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"*.

التكلفة اللاحقة

١٢ بموجب مبدأ الإعتراف الوارد في الفقرة ٧، لا تعترف المنشأة في المبلغ المسجل لأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بتكاليف التخديم اليومي على البند. إن تكاليف التخديم اليومي هي عبارة بشكل رئيسي عن تكاليف العمالة والبنود القابلة للإستهلاك، ويمكن أن تشتمل على تكلفة الأجزاء

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الصغيرة. غالباً ما يوصف الغرض من هذه النفقات على أنه يتعلق بعمليات "إصلاح وصيانة" بند الممتلكات والمصانع والمعدات.

١٣ قد تتطلب أجزاء بعض بنود الممتلكات والمصانع والمعدات أن يتم إستبدالها خلال فترات منتظمة. على سبيل المثال، قد يتطلب فرن ما إعادة تبطين بعد عدد محدد من ساعات الإستخدام، أو قد تتطلب القطع الموجودة داخل الطائرات مثل المقاعد والمطابخ إستبدالها عدة مرات خلال فترة حياة هيكل الطائرة. يمكن أيضاً شراء بنود الممتلكات والمصانع والمعدات للتقليل من عمليات الإستبدال، مثل إستبدال الجدران الداخلية للمبنى أو القيام بإستبدال غير متكرر. وبموجب مبدأ الإعتراف الوارد في الفقرة ٧، تعترف المنشأة في المبلغ المسجل لأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بتكلفة إستبدال أي جزء من هذا البند عندما يتم تكبد تلك التكلفة إذا تمت تلبية معايير الإعتراف. ويتم وفقاً لأحكام إلغاء الإعتراف الواردة في هذا المعيار (أنظر الفقرات ٦٧-٧٢) إلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل لتلك الأجزاء التي يتم إستبدالها.

١٤ قد تكون أحد شروط متابعة تشغيل بند الممتلكات والمصانع والمعدات (على سبيل المثال طائرة ما) أداء معاينات رئيسية منتظمة للنواقص بغض النظر عما إذا يتم إستبدال أجزاء البند. وعندما يتم أداء كل معاينة رئيسية، يتم الإعتراف بتكلفتها في المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات على أنه إستبدال إذا تمت تلبية معايير الإعتراف. ويتم إلغاء الإعتراف بأي مبلغ مسجل متبقي من تكلفة المعاينة السابقة (بشكل مميز عن الأجزاء المادية). ويحدث هذا بغض النظر عما إذا تم تحديد تكلفة المعاينة السابقة في المعاملة التي تم فيها شراء أو إنشاء البند. وعند الضرورة، يمكن إستخدام التكلفة المقدرة للمعاينة المستقبلية المماثلة كمؤشر على ما كانت عليه تكلفة عنصر المعاينة القائمة عندما تم شراء أو إنشاء المعيار.

القياس عند الإعتراف

١٥ **يجب قياس بند الممتلكات والمصانع والمعدات المؤهل للإعتراف به كأصل مبدئياً على أساس التكلفة.**

مكونات التكلفة

١٦ تتألف تكلفة عنصر الممتلكات والمصانع والمعدات من:-

(أ) سعر شرائه بما في ذلك رسوم الإستيراد وضرائب الشراء غير المستردة بعد الخصم التجاري والحسم.

(ب) وأية تكاليف أخرى مباشرة متكبدة لوضع الأصل في حالة التشغيل جاهزاً للإستخدام المقصود، كما قررت الإدارة.

(ج) التقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة البند وإسترداد الموقع الموجود فيه، الذي تتكبد المنشأة إلتزامه إما عندما يتم شراء البند أو نتيجة لإستخدام البند خلال فترة محددة لأغراض أخرى غير إنتاج المخزونات خلال تلك الفترة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٧ من أمثلة التكاليف المباشرة للأصل:-

(أ) تكلفة منافع الموظفين (كما تم تعريفها في المعيار ١٩" *منافع الموظفين*") ناشئة بشكل مباشر من إنشاء أو إمتلاك بند من الممتلكات، والمصانع والمعدات؛

(ب) تكلفة إعداد الموقع؛

(ج) تكاليف الإستلام والمناولة الأولية؛

(د) تكاليف التحميل التركيب؛

(هـ) تكاليف إختبار ما إذا كان الأصل يعمل بشكل صحيح، بعد إقتطاع صافي العوائد من بيع أية بنود يتم إنتاجها أثناء تهيئة الأصل لذلك المكان والوضع (مثل العينات التي يتم إنتاجها عند إختبار المعدات)؛ و

(و) التكاليف المهنية.

١٨ تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٢ "*المخزون*" على تكاليف الإلتزامات لتفكيك وإزالة وإسترداد الموقع الذي يوجد فيه البند التي يتم تكبدها خلال فترة محددة نتيجة إستخدام البند لإنتاج المخزونات خلال تلك الفترة. ويتم الإعتراف بإلتزامات التكاليف التي يتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢ أو معيار المحاسبة الدولي ١٦ ويتم قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ " *المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*".

١٩ فيما يلي أمثلة على التكاليف التي لا تعتبر تكاليف لأحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات:-

(أ) تكاليف إفتتاح مرافق جديدة؛

(ب) تكاليف تقديم منتج جديد أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف الأنشطة الإعلانية والترويجية؛

(ج) تكاليف تنفيذ الأعمال في مكان جديد أو مع فئة جديدة من المستهلكين (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين)؛ و

(د) تكاليف الإدارة وغيرها من التكاليف العامة غير المباشرة.

٢٠ يتوقف الإعتراف بالتكاليف في المبلغ المسجل لأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات عندما يكون البند في المكان والوضع اللازمين له ليكون قادراً على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة. لذلك، فإن التكاليف المتكبدة في إستخدام أو إعادة توزيع البند لا يتم تضمينها في المبلغ المسجل لذلك البند. على سبيل المثال، لا يتم تضمين التكاليف التالية في المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات:-

(أ) التكاليف التي يتم تكبدها خلال الوقت الذي يتم فيه تهيئة البند القادر على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة ليتم إستخدامه أو الذي يتم فيه تشغيله بأقل من طاقته الكاملة؛

(ب) الخسائر التشغيلية الأولية، مثل تلك التي يتم تكبدها في حين يزداد الطلب على مخرجات البند؛ و

(ج) تكاليف إعادة تحديد موقع أو إعادة تنظيم جزء أو كامل عمليات المنشأة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢١ تحدث بعض العمليات فيما يتعلق بإنشاء أو تطوير بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، ولكنها لا تعد ضرورية لتهيئة البند إلى المكان والوضع اللازمين له حتى يكون قادراً على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة. ويمكن أن تحدث هذه العمليات العرضية قبل أو خلال أنشطة الإنشاء أو التطوير. على سبيل المثال، يمكن الحصول على الدخل من خلال إستخدام موقع المبنى كموقف للسيارات حتى يتم البدأ بالإنشاء. وحيث أن العمليات العرضية لا تعد ضرورية لتهيئة البند إلى المكان والوضع اللازمين له حتى يكون قادراً على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة، يتم الإعتراف بالدخل والمصاريف ذات العلاقة للعمليات العرضية في حساب الربح أو الخسارة ويتم تضمينها في تصنيفاتها من الدخل والمصروف.

٢٢ تحدد تكلفة الأصل الذي يبينه المشروع بإستخدام نفس المبادئ للأصل المشترى، وإذا كان المشروع يصنع أصولا مشابهة للبيع في سياق أعماله العادية، تكون تكلفة الأصل عادة هي نفس تكلفة الأصل المنتج للبيع، (أنظر المعيار المحاسبي الدولي ٢). لذلك يجب إستبعاد أية أرباح داخلية في الوصول إلى هذه التكلفة، وبالمثل لا يدخل في تكلفة الأصل المبني داخلياً المبالغ غير العادية من تلف المواد أو الأجور أو أية مواد مستهلكة في الإنتاج. ويحدد المعيار المحاسبي الدولي ٢٣ *"تكاليف الإقتراض"*، الشروط الواجب توفرها قبل الإعتراف بتكاليف الفائدة كعنصر مكون لتكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات.

قياس التكلفة

٢٣ تكون تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات هو السعر النقدي المقابل في تاريخ الإعتراف. إذا تم تأجيل الدفع بما يتجاوز شروط الإئتمان العادية، يتم الإعتراف بالفرق بين السعر النقدي المقابل وإجمالي الدفعات على أنه فائدة خلال فترة الإئتمان ما لم يتم رسملة بعض الحصص بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ٢٣.

٢٤ يمكن شراء بند واحد أو أكثر من الممتلكات والمصانع والمعدات مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. يشير النقاش التالي ببساطة إلى تبادل أصل غير نقدي بآخر، لكنها تنطبق أيضاً على جميع عمليات التبادل الموصوفة في الجملة السابقة. ويتم قياس تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة ما لم (أ) تفتقر معاملة التبادل إلى جوهر تجاري (ب) تكن القيمة العادلة للأصول المستلمة والأصول المتنازل عنها غير قابلة للقياس بشكل موثوق. ويتم قياس البند المشترى بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع المنشأة مباشرة إلغاء الإعتراف بالأصول المتنازل عنها. وإذا لم يتم قياس البند المشترى بالقيمة العادلة، يتم قياس تكلفته بالمبلغ المسجل للأصول المتنازل عنها.

٢٥ تحدد المنشأة ما إذا كانت معاملة التبادل ذات جوهر تجاري عن طريق دراسة الحد الذي يتوقع فيه أن تتغير تدفقاتها النقدية المستقبلية نتيجة للمعاملة. وتكون معاملة التبادل ذات جوهر تجاري في الحالات التالية:-

(أ) إذا كان شكل التدفقات النقدية (المخاطرة والتوقيت والمبلغ) للأصل المستلم يختلف عن شكل التدفقات النقدية للأصل المنقول؛ أو

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) إذا كانت القيمة الخاصة بالمنشأة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة تتغير نتيجة للتبادل؛ و

(ج) إذا كان الفرق في (أ) أو (ب) كبيراً مقارنة مع القيمة العادلة للأصول المتبادلة.

لغرض تحديد ما إذا كانت معاملة التبادل ذات جوهر تجاري، تعكس القيمة الخاصة بالمنشأة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة التدفقات النقدية ما بعد الضريبة. يمكن أن تكون نتيجة هذه التحليلات واضحة دون حاجة المنشأة إلى القيام بحسابات مفصلة.

٢٦ تكون القيمة العادلة للأصل الذي لا يوجد له معاملات سوق مقارنة قابلة للقياس بشكل موثوق إذا (أ) لم يكن التغير في مدى التقديرات المعقولة للقيمة العادلة ذو أهمية لذلك الأصل أو (ب) كان من الممكن بشكل معقول تقييم احتمالات التقديرات المختلفة التي تقع ضمن المدى وإستخدامها في تقدير القيمة العادلة. وإذا كانت المنشأة قادرة على تحديد القيمة العادلة بشكل موثوق للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه، عندها يمكن إستخدام القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس تكلفة الأصل المستلم إلا إذا كانت القيمة العادلة للأصل المستلم أكثر وضوحا.

٢٧ يتم وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٧ تحديد تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات المحتفظ به من قبل المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي.

٢٨ يمكن تخفيض المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات عن طريق المنح الحكومية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٠ *"محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"*.

القياس بعد الإعتراف

٢٩ **تختار المنشأة إما نموذج التكلفة الوارد في الفقرة ٣٠ أو نموذج إعادة التقييم الوارد في الفقرة ٣١ كسياسة محاسبية خاصة بها وتقوم بتطبيق تلك السياسة على فئة كاملة من الممتلكات والمصانع والمعدات.**

نماذج التكلفة

٣٠ **بعد الإعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات على أنه أصل، يتم تسجيل هذا البند بسعر تكلفته مطروحا منه أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة لإنخفاض القيمة.**

نموذج إعادة التقييم

٣١ **بعد الإعتراف الأولي بالأصل، يجب أن يظهر بند الممتلكات والمصانع والمعدات بمبلغ إعادة التقييم التي تساوى القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم ناقصاً أي إستهلاك متراكم لاحق وأية خسائر لاحقة متراكمة في إنخفاض القيمة، ويجب أن تتم إعادة التقييم على أساس منتظم بشكل كاف بحيث لا تختلف القيمة المرحلة بصورة مادية عن تلك التي يمكن أن تتحدد بإستخدام القيمة العادلة في نهاية فترة إعداد التقارير.**

٣٢ إن القيمة العادلة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات هي قيمها السوقية المحددة بالتقييم. وعندما لا يكون هناك دليلاً على القيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة للممتلكات والمصانع والمعدات أو لأنها نادراً ما تباع، إلا كجزء من المشروع المستمر، فإنها تقيم بالقيمة الإستبدالية بعد الإستهلاك. أن القيمة العادلة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات هي عادة قيمتها السوقية التي يتم تحديدها من خلال التقييم.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٣٣ إذا لم يكن هناك دليل مرتكز على السوق خاص بالقيمة العادلة بسبب الطبيعة المتخصصة لبند الممتلكات والمصانع والمعدات وكان نادراً ما يتم بيع البند، بإستثناء بيعه كجزء من مؤسسة عمل مستمرة، قد تحتاج المنشأة إلى تقدير القيمة العادلة بإستخدام الدخل أو منهج تكلفة الإستبدال المستهلكة.

٣٤ إن تكرار إعادة التقييم تعتمد على مدى التغيير في القيمة العادلة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي يجري إعادة تقييمها. فعندما تختلف القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه بصورة جوهرية عن القيمة المرحلة فان الحاجة تدعو إلى إعادة تقييم أخرى. وربما تتعرض بعض بنود الممتلكات والمصانع والمعدات لتغيرات جوهرية وسريعة في قيمها العادلة مما يوجب إعادة التقييم سنوياً. ولكن لا يلزم مثل هذه التكرار في إعادة التقييم بالنسبة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي تتعرض لتغيرات غير جوهرية في قيمها العادلة، بل قد تكفي إعادة التقييم كل ثلاث أو خمس سنوات.

٣٥ عندما يعاد تقييم أي بند من الممتلكات والمصانع والمعدات فان أي إستهلاك متراكم بتاريخ إعادة التقييم يجب أن:-

(أ) يعاد احتسابه بما يتناسب مع التغير في القيمة المرحلة الإجمالية للأصل بحيث تصبح القيمة المرحلة للأصل بعد إعادة التقييم مساوية لمبلغه المعاد تقييمه. تستخدم هذه الطريقة غالباً عندما يتم إعادة تقييم الأصل من خلال إستخدام جدول أسعار لتحديد تكلفة الإستبدال بعد الإستهلاك.

(ب) يلغى مقابل القيمة المرحلة الإجمالية للأصل ويتم تعديل المبلغ الصافي إلى مبلغ الأصل المعاد تقييمه، على سبيل المثال، تستخدم هذه الطريقة للمباني التي تم إعادة تقييمها إلى القيمة السوقية.

إن مبلغ التعديل الناشئ عن إعادة الإحتساب أو الإلغاء لمجمع الإستهلاك يشكل جزءاً من الزيادة أو النقصان في المبلغ المرحل والذي سيتم معالجته بموجب الفقرتين ٣٩ و٤٠.

٣٦ **عندما يعاد تقييم أحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات فانه يجب إعادة تقييم كامل الصنف الذي ينتمي إليه البند المعاد تقييمه.**

٣٧ يمثل الصنف من الممتلكات والمصانع والمعدات مجموعة الأصول المتشابهة في الطبيعة والإستخدام في أعمال المشروع. وفيما يلي أمثلة على الأصناف المنفصلة:-

(أ) الأراضي؛
(ب) الأراضي والمباني؛
(ج) المعدات؛
(د) السفن؛
(هـ) الطائرة؛
(و) محركات أدوات النقل؛
(ز) الأثاث والتركيبات؛ و
(ح) المعدات المكتبية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٣٨ يعاد تقييم بنود الممتلكات والمصانع والمعدات في صنف واحد معا من أجل تجنب إعادة التقييم الإنتقائية للأصول وإظهار مبالغ مختلطة من التكاليف والقيم بتواريخ مختلفة في البيانات المالية. ولكن يمكن أن يعاد تقييم صنف من الأصول بشكل متدرج شريطة إنهاء إعادة التقييم للصنف خلال فترة قصيرة من الزمن وان تجري إعادة التقييم باستمرار.

٣٩ **عندما تزداد القيمة المرحلة للأصل نتيجة لاعادة التقييم، يجب أن يعترف بالزيادة في بيان الدخل الشامل ومتراكم حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقييم، ولكن يجب الإعتراف بزيادة إعادة التقييم كدخل في حدود ما إعترف به كمصروف سابقاً نتيجة لإنخفاض في إعادة التقييم لنفس الأصل.**

٤٠ **عندما يتم تخفيض قيمة الأصل المرحلة نتيجة لإعادة التقييم فانه يجب الإعتراف بالتخفيض كمصروف. ولكن يجب الإعتراف بأي تخفيض إعادة تقييم في الدخل الشامل إلى فائض إعادة التقييم المتعلقة به في الحدود التي لا يتجاوز فيها التخفيض المبلغ المحتفظ به في فائض إعادة التقييم بخصوص ذلك الأصل. يقلل الإنخفاض المعترف به في بيان دخل شامل آخر المبلغ المتراكم في حقوق الملكية تحت بند إعادة تقييم الفائض.**

٤١ يمكن تحويل فائض إعادة التقييم في حقوق المالكين إلى الأرباح المدورة مباشرة عندما يتحقق هذا الفائض، حيث يتحقق الفائض كاملا عند إخراج الأصل من الخدمة أو بيعه. ولكن جزءاً من الفائض يمكن أن يتحقق مع إستخدام المشروع للأصل، وفي هذه الحالة يكون المبلغ المتحقق هو الفرق بين الإستهلاك على أساس مبلغ إعادة التقييم المسجل للأصل والإستهلاك بناءاً على كلفة الأصل الأساسية. ولا يتم التحويل من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المدورة من خلال قائمة الدخل.

٤٢ تعالج التأثيرات على ضرائب الدخل من إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات، إن وجدت، بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١٢ *"ضرائب الدخل"*.

الإستهلاك

٤٣ **يتم بشكل منفصل إستهلاك كل جزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات يكون ذو تكلفة هامة فيما يتعلق بالتكلفة الإجمالية للبند.**

٤٤ تخصص المنشأة المبلغ المعترف به بشكل أولي فيما يتعلق ببند الممتلكات والمصانع والمعدات إلى أجزائه الهامة وتستهلك كل جزء بشكل منفصل. على سبيل المثال، قد يكون من الملائم إستهلاك هيكل الطائرة ومحركاتها بشكل منفصل، سواء كانت مملوكة أو خاضعة لعقد إيجار تمويلي. على نحو مماثل، إذا قامت أي منشاة بإستملاك ممتلكات ومصانع ومعدات خاضعة لعقد إيجار تشغيلي تكون فيه هي المؤجر، فقد يكون من المناسب أن تستهلك وبشكل منفصل المبالغ التي تنعكس في تكلفة ذلك البند والمنسوبة إلى بنود عقد الإيجار المفضلة أو غير المفضلة ومشابهة لبنود السوق.

٤٥ قد يكون لجزء هام من بند الممتلكات والمصانع والمعدات نفس العمر الإنتاجي وطريقة الإستهلاك لجزء هام آخر من نفس ذلك البند. ويمكن تجميع هذه الأجزاء في تحديد تكلفة الإستهلاك.

٤٦ إلى الحد الذي تستهلك فيه المنشأة بشكل منفصل بعض أجزاء بند الممتلكات والمصانع والمعدات، فإنها تستهلك أيضاً بشكل منفصل ما يتبقى من هذا البند. ويتكون هذا الباقي من أجزاء البند التي لا تعد ذات

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أهمية بشكل مفرد. وإذا كان لدى المنشأة توقعات مختلفة فيما يتعلق بهذه الأجزاء، قد تكون أساليب التقدير التقريبي ضرورية لإستهلاك الباقي بطريقة تمثل بصدق نمط الإستهلاك و/ أو العمر الإنتاجي لأجزائه.

٤٧ قد تختار المنشأة أن تستهلك بشكل منفصل أجزاء البند التي ليس لها تكلفة هامة فيما يتعلق بالتكلفة الإجمالية للبند.

٤٨ يتم الإعتراف بتكلفة الإستهلاك لكل فترة في حساب الربح أو الخسارة إلا إذا تم تضمينها في المبلغ المسجل لأصل آخر.

٤٩ يتم عادة الإعتراف بتكلفة الإستهلاك للفترة في حساب الربح أو الخسارة. إلا أنه في بعض الأحيان يتم إستخدام المنافع الإقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل في إنتاج أصول أخرى. وفي هذه الحالة، تشكل تكلفة الإستهلاك جزءاً من تكلفة الأصل الآخر ويتم تضمينها في مبلغه المسجل. على سبيل المثال، يتم تضمين إستهلاك ورشة ومعدات التصنيع في تكاليف تحويل المخزون (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢). وعلى نحو مماثل، قد يتم تضمين إستهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة لأنشطة التطوير في تكلفة الأصل غير الملموس المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"*.

المبلغ القابل للإستهلاك وفترة الإستهلاك

٥٠ يتم تخصيص المبلغ القابل للإستهلاك الخاص بالأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي.

٥١ يتم مراجعة القيمة المتبقية والعمر الإنتاجي للأصل على الأقل في نهاية كل سنة مالية، وإذا كانت التوقعات تختلف عن التقديرات السابقة، تتم محاسبة التغيير (التغييرات) كتغير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*.

٥٢ يتم الإعتراف بالإستهلاك حتى لو كانت القيمة العادلة للأصل تتجاوز مبلغه المسجل، طالما أن القيمة المتبقية للأصل لا تتجاوز مبلغه المسجل. إن إصلاح الأصل وصيانته لا ينفي الحاجة إلى إستهلاكه.

٥٣ يتم تحديد المبلغ القابل للإستهلاك الخاص بالأصل بعد إقتطاع قيمته المتبقية. وفي الواقع، عادة ما تكون القيمة المتبقية للأصل غير هامة وبالتالي غير مادية في حساب المبلغ القابل للإستهلاك.

٥٤ قد ترتفع القيمة المتبقية للأصل إلى مبلغ يساوي أو يزيد عن المبلغ المسجل للأصل. وإذا حدث ذلك، تكون تكلفة إستهلاك الأصل صفر ما لم وحتى تنخفض لاحقاً قيمته المتبقية إلى مبلغ أقل من المبلغ المسجل للأصل.

٥٥ يبدأ إستهلاك الأصل عندما يكون متوفرا للإستخدام، أي عندما يكون في الموقع والوضع اللازمين له حتى يكون قادراً على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة. ويتوقف إستهلاك الأصل في التاريخ الذي يتم فيه تصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يشمل في مجموعة التصرف المصنفة على أنه محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ أو التاريخ الذي يتم فيه إلغاء الإعتراف بالأصل - أيهما يأتي أولا. لذلك، لا يتوقف الإستهلاك عندما يصبح الأصل غير مستخدم أو يتم سحبه من الإستخدام الفعال إلا إذا كان الأصل مستهلكاً بالكامل. إلا أنه بموجب طرق إستخدام الإستهلاك يمكن أن تكون تكلفة الإستهلاك صفر عندما لا يكون هناك إنتاج.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٥٦ يتم إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل من قبل المنشأة بشكل رئيسي من خلال إستخدامه. إلا أن العوامل الأخرى، مثل التقادم والإهتراء الفني أو التجاري في حين يبقى الأصل غير مستخدم، قد ينتج عنها أحيانا تقليل المنافع الإقتصادية التي كان من الممكن الحصول عليها من الأصل. وبالتالي، تُؤخذ بعين الإعتبار كافة العوامل التالية في تحديد العمر الإنتاجي للأصل:-

(أ) الإستخدام المتوقع للأصل. ويتم تقييم الإستخدام بالرجوع إلى الطاقة المتوقعة للأصل أو مخرجاته المادية.

(ب) الإهتراء المادي المتوقع، الذي يعتمد على العوامل التشغيلية مثل عدد المناوبات التي يتم فيها إستخدام الأصل وبرنامج الإصلاح والصيانة والعناية بالأصل والمحافظة عليه عندما يكون غير مستخدم.

(ج) التقادم الفني أو التجاري الناتج من التغييرات أو التحسينات في الإنتاج، أو من التغير في طلب السوق على مخرجات الأصل من المنتجات أو الخدمات.

(د) القيود القانونية أو المشابهة على إستخدام الأصل، مثل تواريخ إنتهاء الإيجارات ذات العلاقة.

٥٧ يتم تحديد العمر الإنتاجي للأصل فيما يتعلق بفائدة الأصل المتوقعة بالنسبة للمنشأة. وقد تنطوي سياسة إدارة الأصول الخاصة بالمنشأة على التصرف بالأصول بعد وقت محدد أو بعد إستهلاك جزء محدد من المنافع الإقتصادية المجسدة في الأصل. لذلك، قد يكون العمر الإنتاجي للأصل أقصر من عمره الإقتصادي. كما أن تقدير العمر الإنتاجي للأصل هو مسألة إصدار حكم معين بناءاً على خبرة المنشأة مع أصول مماثلة.

٥٨ تعتبر الأراضي والمباني أصولا قابلة للفصل ويتم محاسبتها بشكل منفصل، حتى عندما يتم شراؤها معا. مع وجود بعض الإستثناءات، مثل المحاجر والمواقع المستخدمة لأنظمة تجميع القمامة، يكون للأرض عمر إنتاجي غير محدود وبالتالي لا يتم إستهلاكها. ويكون للمباني عمر إنتاجي محدود وبالتالي تعتبر أصولا قابلة للإستهلاك. إن الزيادة في قيمة الأرض التي يقع عليها المبنى لا تؤثر على تحديد مبلغه القابل للإستهلاك.

٥٩ إذا كانت تكلفة الأرض تشتمل على تكاليف تفكيك الموقع وإزالته وإسترداده، فإنه يتم إستهلاك ذلك الجزء من أصل الأرض خلال فترة المنافع التي يتم الحصول عليها من تكبد تلك التكاليف. وفي بعض الحالات، يمكن أن يكون للأرض نفسها عمر إنتاجي محدود وفي هذه الحالة يتم إستهلاكها بطريقة تعكس المنافع التي يتم الحصول عليها منها.

طريقة الإستهلاك

٦٠ **تعكس طريقة الإستهلاك المستخدمة النمط الذي يتوقع فيه إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية للأصل من قبل المنشأة.**

٦١ **تتم مراجعة طريقة الإستهلاك المطبقة على الأصل على الأقل في نهاية كل سنة مالية، وإذا حدث تغيير هام في نمط الإستهلاك المتوقع للمنافع الإقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل، يتم تغيير الطريقة لتعكس النمط المتغير. وينبغي محاسبة هذا التغيير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٦٢ يمكن إستخدام مجموعة متنوعة من طرق الإستهلاك لتخصيص المبلغ القابل للإستهلاك للأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي. وتشتمل هذه الطرق على طريقة القسط الثابت وطريقة الرصيد المتناقص وطريقة وحدات الإنتاج. ويؤدي الإستهلاك بطريقة القسط الثابت إلى تكلفة ثابتة خلال العمر الإنتاجي إذا لم تتغير القيمة المتبقية للأصل. وتؤدي طريقة الرصيد المتناقص إلى تخفيض التكلفة خلال العمر الإنتاجي. أما طريقة وحدات الإنتاج فينتج عنها تكلفة على أساس الإستخدام أو الإنتاج المتوقع. وتختار المنشأة الطريقة التي تعكس أكثر من غيرها نمط الإستهلاك المتوقع للمنافع الإقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل. ويتم تطبيق تلك الطريقة بشكل منسجم من فترة إلى أخرى إلا إذا حدث تغيير في النمط المتوقع لإستهلاك تلك المنافع الإقتصادية المستقبلية.

إنخفاض القيمة

٦٣ لتحديد ما إذا إنخفضت قيمة أي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"*. ويفسر ذلك المعيار كيفية قيام المنشأة بمراجعة المبلغ المسجل لأصولها وكيفية تحديد المبلغ القابل للإسترداد للأصل ومتى تقوم بالإعتراف أو إلغاء الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة.

٦٤ [تم إلغائها]

تعويض إنخفاض القيمة

٦٥ **ينبغي تضمين التعويض من الأطراف الثالثة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي إنخفضت قيمتها أو فُقدت أو تم التنازل عنها في حساب الربح أو الخسارة عندما يصبح التعويض مستحق القبض.**

٦٦ إن إنخفاض قيمة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات أو الخسائر فيها والمطالبات ذات العلاقة للتعويض من أطراف ثالثة أو دفعات التعويض من أطراف ثالثة وأي شراء أو إنشاء لاحق لأصول الإستبدال عبارة عن أحداث إقتصادية منفصلة وتتم محاسبتها بشكل منفصل كما يلي:-

(أ) يتم الإعتراف بإنخفاض قيمة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦؛

(ب) يتم وفقاً لهذا المعيار تحديد إلغاء الإعتراف ببنود الممتلكات والمصانع والمعدات المسحوبة من الخدمة أو المتصرف بها؛

(ج) يتم تضمين التعويض من أطراف ثالثة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي إنخفضت قيمتها أو فُقدت أو تم التنازل عنها في تحديد الربح أو الخسارة عندما يصبح مستحقاً للقبض؛ و

(د) يتم وفقاً لهذا المعيار تحديد تكلفة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي يتم إستردادها أو شرائها أو إنشائها كبنود مستبدلة.

إلغاء الإعتراف

٦٧ **يتم إلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل لأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات:-**

(أ) **عند التصرف به؛ أو**

(ب) **عندما لا يتم توقع أية منافع إقتصادية مستقبلية من إستخدامه أو التصرف به.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٦٨ **ينبغي تضمين الربح أو الخسارة الناتجة من إلغاء الإعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات في حساب الربح أو الخسارة عندما يتم إلغاء الإعتراف بالبند (إلا إذا إقتضى معيار المحاسبة الدولي ١٧ خلاف ذلك فيما يتعلق بالبيع وإعادة الإستئجار). ولا يتم تصنيف الأرباح كإيرادات.**

٦٩ يمكن أن يتم التصرف بأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بعدة طرق (على سبيل المثال، من خلال البيع أو إبرام عقد إيجار تمويلي أو التبرع). وعند تحديد تاريخ التصرف بالبند، تطبق المنشأة المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*" للإعتراف بالإيردات من بيع السلع. وينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٧ على التصرف من خلال البيع وإعادة الإستئجار.

٧٠ إذا قامت المنشأة، بموجب مبدأ الإعتراف الوارد في الفقرة ٧، بالإعتراف بالمبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات بتكلفة إستبدال أي جزء من البند، عندها تقوم بإلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل للجزء المستبدل بغض النظر عما إذا تم إستهلاك الجزء المستبدل بشكل منفصل. وإذا لم يكن من غير العملي للمنشأة أن تقوم بتحديد المبلغ المسجل للجزء المستبدل، يمكنها إستخدام تكلفة الإستبدال كمؤشر على ما كانت عليه تكلفة الجزء المستبدل في وقت شرائه أو إنشائه.

٧١ **يتم تحديد الربح أو الخسارة الناتجة من إلغاء الإعتراف بأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات على أنه الفرق بين صافي عوائد التصرف، إن وجدت، والمبلغ المسجل للبند.**

٧٢ يتم الإعتراف بالمقابل مستحق القبض عند التصرف بأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل أولي بقيمته العادلة. وإذا تم تأجيل الدفع للبند، يتم الإعتراف بالمقابل مستحق القبض بشكل أولي بالسعر النقدي المعادل. ويتم الإعتراف بالفرق بين المبلغ الإسمي للمقابل والسعر النقدي المعادل كإيرادات فائدة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨ مما يعكس المردود الفعال على المبلغ مستحق القبض.

الإفصاح

٧٣ **يجب الإفصاح في البيانات المالية لكل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات عما يلي:-**

(أ) أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي المبلغ المرحل، وعندما يستخدم اكثر من أساس فإنه يجب الإفصاح عن إجمالي المبلغ المرحل بموجب ذلك الأساس في كل تصنيف؛

(ب) طرق الإستهلاك المستخدمة؛

(ج) الحياة الإنتاجية أو معدلات الإستهلاك المستخدمة؛

(د) إجمالي المبلغ المرحل والإستهلاك المتراكم مجمعة مع خسائر إنخفاض القيمة المجمعة في بداية الفترة وفي نهايتها؛ و

(هـ) **التسوية ما بين المبلغ المرحل في أول الفترة وفي نهايتها مظهراً:-**

(١) الإضافات؛

(٢) أصول مصنفة كأصول للبيع أو ضمن ترتيب المجموعات المعدة للبيع بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ أو ترتيبات أخرى؛

(٣) التملك من خلال إندماج الأعمال؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(٤) الزيادات أو الإنخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم بموجب الفقرات ٣١، ٣٩ و٤٠ ومن خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة مباشرة في الدخل الشامل الآخر بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦؛

(٥) خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦؛

(٦) خسائر إنخفاض القيمة المعكوسة في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦؛

(٧) الإستهلاك؛

(٨) صافي فروقات التبادل الناتجة من تحويل البيانات المالية من العملة الوظيفية إلى عملة عرض مختلفة، بما في ذلك تحويل العملية الأجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالمنشأة معدة التقارير؛ و

(٩) التغيرات الأخرى.

٧٤ **يجب أن تفصح البيانات المالية أيضاً عما يلي:-**

(أ) طريقة ومبلغ القيود على الملكية وكذلك الممتلكات والمصانع والمعدات المقدمة كضمان للإلتزامات؛

(ب) مبلغ النفقات المعترف بها في المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات في سياق إنشائه.

(ج) مبلغ التعهدات التعاقدية لإمتلاك الممتلكات أو المصانع أو المعدات؛

(د) إذا لم يتم الإفصاح عنه بشكل منفصل في بيان الدخل الشامل، مبلغ التعويض من أطراف ثالثة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي إنخفضت قيمتها أو فُقدت أو تم التنازل عنها، المشمول في حساب الربح أو الخسارة.

٧٥ إن إختيار طريقة الإستهلاك وتقدير الأعمار الإنتاجية للأصول هي مسائل متروكة للتقدير والإجتهاد. لذلك فان الإفصاح عن الطرق المتبناة والأعمار الإنتاجية المقدرة أو معدلات الإستهلاك يزود مستخدمي البيانات المالية بمعلومات تسمح لهم بمراجعة السياسات المختارة من قبل الإدارة وتمكن من إجراء مقارنات مع المصانع الأخرى. ولأسباب مشابهة فان من الضروري الإفصاح عن:-

(أ) الإستهلاك، بينما يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة كجزء من تكلفة أصل آخر، خلال الفترة؛ و

(ب) الإستهلاك المتراكم في نهاية الفترة.

٧٦ يفصح المشروع عن طبيعة وتأثير التغير في التقدير المحاسبي التي لها تأثير هام في الفترة الجارية أو تلك التي من المتوقع أن يكون لها تأثير هام في الفترات اللاحقة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٨، صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسة المحاسبية. ويمكن أن ينشأ مثل هذا الإفصاح عن تغيرات في التقدير بخصوص:-

(أ) قيم الخرده؛

(ب) التكاليف المقدرة لتفكيك وإزالة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات وترميم الموقع؛

(ج) الأعمار الإنتاجية؛ و

(د) طريقة الإستهلاك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٧٧ عندما يتم إدراج بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بمبالغ إعادة التقييم فانه يجب الإفصاح عما يلي:-

(أ) تاريخ تنفيذ إعادة التقييم؛

(ب) ما إذا تم التنفيذ عن طريق مقيم مستقل؛

(ج) الأساس المستخدم لإعادة تقييم الأصول؛

(د) الحد الذي تم فيه تحديد القيم العادلة للبنود بشكل مباشر من خلال الرجوع إلى الأسعار الملحوظة في معاملات سوق نشط أو سوق حالي وفق بنود تجارية أو تم تقييمها بإستخدام أساليب تقييم أخرى؛

(هـ) **القيمة المرحلة لكل صنف من أصناف الممتلكات والمصانع والمعدات التي كان سيتم إدراجها في البيانات المالية فيما لو كانت الأصول قد سجلت بموجب نموذج التكلفة ؛ و**

(و) فائض إعادة التقييم مبينا حركة الفترة وأية قيود على توزيعات الرصيد على المساهمين.

٧٨ يقوم المشروع بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالممتلكات والمصانع والمعدات التي إنخفضت قيمتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة في الفقرة ٧٣(هـ) (٤) إلى (٦).

٧٩ كذلك تلبي المعلومات التالية حاجات مستخدمي البيانات المالية:-

(أ) القيمة المرحلة للممتلكات والمصانع والمعدات العاطلة عن العمل مؤقتاً؛

(ب) المبلغ الإجمالي المرحل لأي ممتلكات أو مصانع أو معدات مستهلكة بالكامل ولكن ما تزال في الإستخدام؛

(ج) المبلغ المسجل للممتلكات والمصانع والمعدات الموقوفة عن العمل بانتظار بيعها؛ و

(د) في حال إستخدام طريقة معالجة نقطة المرجعية، القيمة العادلة للممتلكات والمصانع والمعدات عندما تختلف بشكل جوهري عن القيمة المرحلة.

أيضاً، المشاريع تشجع على إظهار هذه البيانات.

أحكام إنتقالية

٨٠ من متطلبات الفقرة ٢٤-٢٦ بموجب القياس الأولي لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات المكتسبة في عمليات إستبدال الأصول يجب الإفصاح عنها مسبقاً فقط في العمليات المستقبلية.

تاريخ التطبيق

٨١ ستطبق المنشأة هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ، ويشجع على التطبيق الأبكر، وإذا قام مشروع بتطبيق هذا المعيار بالنسبة للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ فانه يجب على المشروع الإفصاح عن هذه الحقيقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٨١أ على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرة ٣ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق تلك التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

٨١ب. عدل معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإضافة لذلك، عدل المعيار الفقرات ٣٩ و٤٠ و٧٣ (٤). ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

٨١ج. عدل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) الفقرة ٤٤. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

سحب البيانات الأخرى

٨٢ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* (المعدل في ١٩٩٨)

٨٣ حل هذا المعيار محل التفسيرات التالية:-

(أ) التفسير- ٦ *" تكاليف تعديل البرامج الحالية"؛*

(ب) التفسير- ١٤ *"الممتلكات والمصانع والمعدات" تعويض إنخفاض قيمة البنود او خسارتها"؛* و

(ج) التفسير – ٢٣ *"الممتلكات والمصانع والمعدات – تكاليف الفحص والتصليح الرئيسية"*

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق

التعديلات على بيانات أخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

*****

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١٦

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع و المعدات"* من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسرينغ	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

أساس الإستنتاجات حول	*الفقرات*
معيار المحاسبة الدولي ١٦ *الممتلكات والمصانع والمعدات*	
المقدمة	**إستنتاج١ - ٣**
النطاق	**إستنتاج ٤**
الإعتراف	**إستنتاج٥ - ١٢**
القياس عند الإعتراف	**إستنتاج١٣ - ٢٤**
تكاليف تفكيك الأصول وإزالته إستعادته	**إستنتاج١٣ - ١٦**
معاملات تبادل الأصل	**إستنتاج١٧ - ٢٤**
القياس بعد الإعتراف	**إستنتاج٢٥ - ٣٣**
نموذج إعادة التقييم	**إستنتاج٢٥**
الإستهلاك - وحدة القياس	**إستنتاج٢٦ - ٢٧**
الإستهلاك - المبلغ القابل للإستهلاك	**إستنتاج٢٨ - ٢٩**
الإستهلاك - فترة الإستهلاك	**إستنتاج٣٠ - ٣٢**
الإستهلاك - نموذج الإستهلاك	**إستنتاج٣٣**
إلغاء الإعتراف	**إستنتاج٣٤**
تاريخ إلغاء الإعتراف	**إستنتاج٣٤**
تصنيف الأرباح	**إستنتاج٣٥**
الأحكام الإنتقالية	**إستنتاج٣٦**
ملخص التغيرات من مسودة العرض	**إستنتاج٣٧**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات حول

معيار المحاسبة الدولي ١٦ *الممتلكات والمصانع والمعدات*

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ١٦، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في يوليو ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ١٦. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي مايو ٢٠٠٢، نشر المجلس إقتراحاته في مسودة عرض بعنوان *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية*، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ سبتمبر ٢٠٠٢. ولقد إستلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

إستنتاج ٣ ولأن نية المجلس لم تكن إعادة النظر في المنهج الأساسي لمحاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ١٦، لا يناقش أساس الإستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٦ التي لم يعد المجلس النظر فيها.

النطاق

إستنتاج ٤ وضح المجلس أن متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٦ تنطبق على بنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدمها المنشأة لتطوير أو المحافظة على (أ) الأصول البيولوجية (ب) الحقوق المعدنية والإحتياطات المعدنية مثل النفط والغاز الطبيعي والمصادر غير المتجددة. ولاحظ المجلس أن بنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدمها المنشأة لهذه الأغراض تملك نفس خصائص بنود الممتلكات والمصانع والمعدات الأخرى.

الإعتراف

إستنتاج ٥ عند دراسة التحسينات المحتملة على النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦، قام المجلس بمراجعة مبدأ الإعتراف بالنفقات اللاحقة الخاص به لسببين. أولاً، لم يتماش مبدأ الإعتراف بالنفقات اللاحقة مع مبدأ الإعتراف بالأصول الوارد في *الإطار*. ثانياً، لاحظ المجلس الصعوبات على الصعيد العملي عند التمييز الذي اقتضاه بين النفقات التي تحافظ على بنود الممتلكات والمصانع والمعدات وتلك التي تعززه. ويبدو أن بعض النفقات تقوم بكلا الوظيفتين.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٦ قرر المجلس أخيرا أنه لا حاجة إلى مبدأ الإعتراف المنفصل بالنفقات اللاحقة. ونتيجة لذلك، ستقوم المنشأة بتقييم كافة تكاليف الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها بموجب مبدأ الإعتراف العام التابع لمعيار المحاسبة الدولي ١٦. وإذا تم الإعتراف بتكلفة إستبدال جزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات في المبلغ المسجل للأصل، عندها تقوم المنشأة بإلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل لما تم إستبداله لتجنب تسجيل كل من الإستبدال والجزء المستبدل كأصول. ويحدث إلغاء الإعتراف هذا سواء كان ما تم إستبداله جزءاً من البند الذي تقوم المنشأة بإستهلاكه بشكل منفصل أو لم يكن.

إستنتاج ٧ لم يتم التوصل بسهولة إلى قرار المجلس حول كيفية التعامل مع مبادئ الإعتراف. وفي مسودة العرض، اقترح المجلس أن يتم في مبدأ الإعتراف العام التابع لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ تضمين فقط الإعتراف بالنفقات اللاحقة التي تعد إستبدالات لجزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات. وكذلك اقترح المجلس في مسودة العرض تعديل مبدأ الإعتراف بالنفقات اللاحقة لتمييز بوضوح أكثر النفقات الذي يستمر تطبيقه عليها.

إستنتاج ٨ وافق المجاوبون على مسودة العرض أنه من الملائم أن يغطي مبدأ الإعتراف العام النفقات اللاحقة التي كانت تعد إستبدالات لجزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات التي قامت المنشأة بإستهلاكها بشكل منفصل. إلا أن المجاوبين ناقشوا، في حين وافق المجلس، بأن المبدأ الثاني المعدل لم يكن أكثر وضوحا لأنه يؤدي إلى أن تعترف المنشأة في المبلغ المسجل للأصل بتلك النفقات التي يمكن إعتبارها بشكل شائع أنها تتعلق بعمليات "الإصلاح والصيانة" ومن ثم تستهلك النفقات اللاحقة التي تم تكبدها للتخديم اليومي على بنود الممتلكات والمصانع والمعدات. ولم تكن تلك النتيجة عبارة عن نية المجلس.

إستنتاج ٩ توصل المجلس في مداولاته لمسودة العرض إلى أنه لا يستطيع الإحتفاظ بالمبدأ المعدل المقترح للإعتراف بالنفقات اللاحقة. وتوصل كذلك إلى أنه لا يستطيع الرجوع إلى مبدأ النفقات اللاحقة الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ لأنه لو قام بذلك لما تم تحسين أي شيء ولما تم حل مشكلة *الإطار* وتناول قضايا الممارسة.

إستنتاج ١٠ إستخلص المجلس أنه كان من الأفضل لكافة النفقات اللاحقة أن يتم تغطيتها في مبدأ الإعتراف العام التابع لمعيار المحاسبة الدولي ١٦. ولهذا الحل المميزات التالية:-

(أ) يتماشى إستخدام مبدأ الإعتراف العام التابع لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ مع *الإطار*.

(ب) يعد إستخدام مبدأ إعتراف واحد منهجاً مباشراً.

(ج) يؤدي الإحتفاظ بمبدأ الإعتراف العام التابع لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ ودمجه مع مبدأ إلغاء الإعتراف إلى بيانات مالية تعكس ما يحدث، أي كلا من تدفق الممتلكات والمصانع والمعدات من خلال المنشأة وإقتصاديات الشراء وعملية التصرف.

(د) يعزز إستخدام مبدأ إعتراف واحد مدى الإنسجام. ومع وجود مبدأين لا يتم تحقيق الإنسجام إلا إذا كان واضحا متى ينبغي تطبيق كل منهما. ولأن معيار المحاسبة الدولي ١٦ لا يتناول ما يشكل "بند" الممتلكات والمصانع والمعدات، فإنه لم يتم التأكيد على هذا الوضوح لأن البعض قد يصف تكلفة محددة على أنها التكلفة الأولية لبند جديد من الممتلكات والمصانع

والمعدات وقد يعتبرها البعض تكلفة لاحقة للبند الموجود من بنـود الممتلكـات والمـصانع والمعدات.

إستنتاج ١١ نتيجة تضمين كافة النفقات اللاحقة بموجب مبدأ الإعتراف العام الخاص بمعيار المحاسبة الدولي ١٦، قام المجلس أيضاً بتضمين تلك النفقات بموجب مبدأ إلغـاء الإعتـراف الخـاص بمعيـار المحاسبة الدولي ١٦. وفي مسودة العرض اقترح المجلس إلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل لجزء من البند الذي تم إستهلاكه بشكل منفصل وتم إستبداله بنفقات لاحقة اعترفت المنشأة بها في المبلغ المسجل للأصل بموجب مبدأ الإعتراف العام. وبوجود هذا التغيير، تخضع إستبدالات أي جـزء من البند التي لا يتم إستهلاكها لنفس المنهج.

إستنتاج ١٢ لاحظ المجلس أن بعض النفقات اللاحقة من الممتلكات والمصانع والمعدات، بالرغم من الجـدل حول تكبدها في سياق السعي إلى تحقيق منافع إقتصادية مستقبلية، غير مؤكدة بشكل كاف لأن يتم الإعتراف بها في المبلغ المسجل لأصل ما بموجب مبدأ الإعتراف العام. لذلك قرر المجلـس أن يذكر في المعيار أن المنشأة تعترف في حساب الربح أو الخسارة بتكاليف الخدمة اليوميـة علـى الممتلكات والمصانع والمعدات في الوقت الذي يتم فيه تكبدها.

القياس عند الإعتراف

تكاليف تفكيك الأصل وإزالته وإستعادته

إستنتاج١٣ نصت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ أنه في قياس أي بند من بنـود الممتلكـات والمصانع والمعدات بشكل أولي بسعر تكلفته، تقوم المنشأة بتضمين تكلفة تفكيك وإزالة ذلك البند وإسترداد الموقع الذي يوجد فيه إلى الحد الذي تعترف فيه بإلتزام عن تلك التكلفة. وقام المجلـس كجزء من محاولاته بتقييم ما إذا كان يمكنه تحسين هذه الإرشادات عن طريق تناول المسائل ذات العلاقة التي نتجت في الممارسة.

إستنتاج١٤ وتوصل المجلس إلى أن النطاق المحدود نسبيا لمشروع التحسينات قد ضـمن تنـاول موضـوع واحد. وتمثل ذلك الموضوع فيما إذا ينبغي أن تتضمن تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعـدات التقدير الأولي لتكلفة التفكيك والإزالة والإسترداد التي تتكبدها المنشأة نتيجة إستخدام البند (وليس نتيجة لشرائه). لذلك لم يتناول المجلس كيف ينبغي لمنشأة ما محاسبة: (أ) التغييرات فـي حجـم التقدير الأولي للإلتزام المعترف به (ب) أو آثار الزيادة أو التغيير في أسعار الفائدة على الإلتزام المعترف به (ج) أو تكلفة الإلتزامات التي لم تواجهها المنشأة عند شراءها للبند، مثل إلتزام معين فرضه تغيير قانوني تم سنَه بعد شراء الأصل.

إستنتاج ١٥ لاحظ المجلس أنه سواء تم تكبد الإلتزام عند شراء البند أو خلال إستخدامه، فـإن طبيعتـه ذات الصلة وارتباطه بالأصل هما ذات الشيء. لذلك قرر المجلس أن تكلفة البند ينبغـي أن تتـضمن تكاليف التفكيك أو الإزالة أو الإسترداد، الذي تكبدت المنشأة إلتزامها نتيجة إستخدام البند خـلال فترة محددة بدلاً من إنتاج المخزون خلال تلك الفترة. وتقوم المنشأة بتطبيـق معيـار المحاسـبة الدولي ٢ *"المخزون"* على تكاليف هذه الإلتزامات التي يتم تكبدها نتيجة إستخدام البند خلال فترة محددة لإنتاج المخزون خلال تلك الفترة. ولاحظ المجلس أن محاسبة هذه التكاليف بـشكل أولـي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢ تؤدي إلى الإعتراف بطبيعتها. علاوة على ذلك، فإن القيام بـذلك

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

يؤدي إلى تحقيق نفس النتيجة التي يحققها تضمين هذه التكاليف كعنصر في تكلفة بند الممتلكـات والمصانع والمعدات، وإستهلاكها خلال فترة الإنتاج المكتملة للتو، وتحديد تكلفة الإستهلاك كتكلفة لإنتاج أصل آخر (مخزون)، وفي هذه الحالة تشكل تكلفة الإستهلاك جزءاً من تكلفة ذلك الأصـل الآخر.

إستنتاج ١٦ لاحظ المجلس أنه بسبب عدم تأثر أحكام القياس الأولية الخاصة بمعيار المحاسـبة الـدولي ١٦ بالقرار اللاحق للمنشأة تسجيل البند بموجب نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم، ينطبق قـرار المجلس على الأصول التي تسجلها المنشأة بموجب كل معالجة.

معاملات تبادل الأصل

إستنتاج١٧ أشارت الفقرة ٢٢ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ أنه إذا (أ) تم شراء أي بنـد من الممتلكات والمصانع والمعدات مقابل أصل مماثل ذو إستخدام مماثل في نفس خط الأعمـال وذو قيمة عادلة مماثلة (ب) أو إذا تم بيع بند الممتلكات والمصانع والمعدات مقابل حصة حقـوق ملكية في أصل مشابه، فإنه لا يتم الإعتراف بأي ربح أو خسارة من المعاملـة. وتكـون تكلفـة الأصل الجديد هو المبلغ المسجل للأصل المتنازل عنه (بدلاً من القيمة العادلـة لمقابـل الـشراء المقدم لقاء الأصل الجديد).

إستنتاج١٨ كان هذا المتطلب الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ منسجماً مع وجهـات النظر التالية:-

(أ) لا ينبغي الإعتراف بالأرباح من تبادلات الأصول إلا إذا كانت التبادلات تمثل ذروة عمليـة الربح؛

(ب) لا تعتبر تبادلات الأصول التي يكون لها طبيعة وقيمة مماثلة حدثاً جوهرياً يضمن الإعتراف بالأرباح؛ و

(ج) إن اقتضاء أو السماح بالإعتراف بالأرباح من هذه التبادلات يمكّن المنـشآت مـن "جنـي" الأرباح عن طريق نسب القيم المتضخمة إلى الأصول المتبادلة، إذا لم يكن للأصول أسـعار سوق قابلة للملاحظة في الأسواق النشطة.

إستنتاج ١٩ أثار المنهج الموضح أعلاه مسائل حول كيفية تحديد ما إذا كانت الأصول المتبادلة متشابهة فـي طبيعتها وقيمها. وقد قام المجلس بمراجعة هذا الموضوع ولاحظ وجهات النظر التالية:-

(أ) بموجب *الإطار*، لا يعتمد الإعتراف بالدخل من تبادل الأصول على إذا ما كانـت الأصـول المتبادلة غير متشابهة؛

(ب) لا يتم بالضرورة الحصول على الدخل فقط في ذروة عملية الربح، وفي بعض الحالات يكون من الإعتباطي تحديد متى تصل عملية الربح إلى ذروتها؛

(ج) بشكل عام وبموجب كل من أساسي القياس بعد الإعتراف المسموح بهمـا بموجـب معيـار المحاسبة الدولي ١٦، لا يتم تأجيل الإعتراف بالربح إلى ما بعد التاريخ الذي يتم فيه تبـادل الأصول؛ و

(د) قد يؤدي إلغاء قياس "المبلغ المسجل القائم" للممتلكات والمصانع والمعدات المـشتراة مقابـل أصول مشابهة إلى زيادة الإنسجام في قياس عمليات شراء الأصول.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٢٠ قرر المجلس أن يقتضي في معيار المحاسبة الدولي ١٦ ضرورة قياس كافة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات المشتراة مقابل الأصول غير النقدية أو مزيج من الأصول النقدية وغير النقدية بالقيمة العادلة، بإستثناء ما إذا كانت معاملة التبادل تفتقر إلى الجوهر التجاري أو إذا كان لا يمكن بشكل موثوق تحديد القيمة العادلة لأي من الأصول المتبادلة، عندها يتم قياس تكلفة الأصل المشترى في التبادل بالمبلغ المسجل للأصل المتنازل عنه.

إستنتاج٢١ أضاف المجلس إختبار "الجوهر التجاري" إستجابة للإهتمام الذي ظهر حول الملاحظات التي إستلمها حول مسودة العرض. وكان هذا الإهتمام، بموجب إقتراح المجلس، يتعلق بقياس المنشأة بالقيمة العادلة للأصل المشترى في المعاملة التي لا يكون لها جوهراً تجارياً، أي أنه لا يكون للمعاملة تأثير ملموس على إقتصاديات المنشأة. ووافق المجلس على أن اقتضاء تقييم للجوهر التجاري قد يساعد في التأكيد لمستخدمي البيانات المالية على أن جوهر المعاملة التي يتم فيها قياس الأصل المشترى بالقيمة العادلة (وغالباً ما يتم لاحقاً الإعتراف في الدخل بالربح من التصرف بالأصل المنقول) هو نفس شكلها القانوني.

إستنتاج٢٢ إستخلص المجلس أنه في تقييم ما إذا كانت المعاملة ذات جوهر تجاري، ينبغي على المنشأة حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية ما بعد الضريبة التي تتوقع بشكل معقول أن تحصل عليها من جزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة. وينبغي أن يعكس معدل الخصم التقييم الحالي للمنشأة للقيمة الزمنية للمال والمخاطر الخاصة بتلك المعاملات بدلاً من تلك التي يقوم بها المشاركون في السوق.

إستنتاج٢٣ قام المجلس بتضمين إختبار "القياس الموثوق" لإستخدام القيمة العادلة لقياس هذه التبادلات لتقليل المخاطرة بأن تقوم المنشآت "بجني" الأرباح عن طريق نسب القيم المتضخمة إلى الأصول المتبادلة. وناقش المجلس خيار تغيير الطريقة التي يوصف فيه إختبار "القياس الموثوق" الخاص به، آخذا بعين الإعتبار مشروعه حول تحقيق المقاربة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. لاحظ المجلس أن هذه الطريقة غير لازمة لأنه يعتقد أن إرشاداته والإرشادات الواردة في مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً تحمل نفس المعنى.

إستنتاج٢٤ قرر المجلس الإحتفاظ في معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*" بمنع الإعتراف بالإيرادات من تبادلات أو مقايضات السلع أو الخدمات التي يكون لها طبيعة وقيمة مماثلتين. ولدى المجلس على جدول أعماله مشروعاً يتعلق بالإعتراف بالإيرادات ولا يقترح أن يقوم بأية تعديلات هامة على معيار المحاسبة الدولي ١٨ حتى يتم إنجاز ذلك المشروع.

القياس بعد الإعتراف

نموذج إعادة التقييم

إستنتاج ٢٥ يشارك المجلس في أنشطة البحث مع هيئات وضع المعايير الوطنية حول إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات. ويهدف هذا البحث إلى تعزيز المقاربة الدولية بين المعايير. ومن أحد القضايا المهمة هي تحديد خاصية القياس المفضلة لعمليات إعادة التقييم. ويمكن أن يؤدي هذا البحث إلى إقتراحات لتعديل معيار المحاسبة الدولي ١٦.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإستهلاك - وحدة القياس

إستنتاج ٢٦ تضمنت نقاشات المجلس حول التحسينات المحتملة لمبدأ الإستهلاك الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ دراسة وحدة القياس التي تستخدمها المنشأة لإستهلاك بنود الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها. وما كان ذو أهمية خاصة بالنسبة للمجلس هي الحالات التي تكون فيها وحدة القياس "بند كامل" حتى لو كان من الممكن أن يتكون ذلك البند من أجزاء هامة ذات أعمار إنتاجية أو أنماط إستهلاك مختلفة. ولم يعتقد المجلس أنه في هذه الحالات قد أدى إستخدام المنشأة لأساليب التقدير التقريبي، مثل المتوسط المرجح للعمر الإنتاجي للبند ككل، إلى إستهلاك يمثل بصدق توقعات المنشأة المختلفة للأجزاء الهامة.

إستنتاج٢٧ سعى المجلس إلى تحسين النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ عن طريق الإقتراح في مسودة العرض إجراء تعديلات على الإرشادات الموجودة حول فصل البند إلى أجزاءه والقيام فيما بعد بالتوضيح في المعيار حاجة المنشأة إلى إستهلاك أية أجزاء هامة من بند الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل منفصل. ومن خلال القيام بذلك، تقوم المنشأة بشكل منفصل بإستهلاك ما تبقى من البند.

الإستهلاك - المبلغ القابل للإستهلاك

إستنتاج ٢٨ خلال مناقشته لمبادئ الإستهلاك، أشار المجلس إلى قلقه كون النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ لا تنص بوضوح، بموجب نموذج التكلفة، على سبب قيام المنشأة باقتطاع القيمة المتبقية للأصل من تكلفته لتحديد مبلغه القابل للإستهلاك. ويناقش البعض بأن الهدف يتعلق بالدقة، أي تخفيض مبلغ الإستهلاك ليعكس صافي تكلفة البند. ويناقش البعض الآخر أن الهدف يتعلق بالجوانب الإقتصادية، أي وقف الإستهلاك إذا توقعت المنشأة، بسبب التضخم أو غيره، أنه خلال عمرها الإنتاجي ستزيد قيمة الأصل بمبلغ يزيد عن انخفاض قيمته.

إستنتاج ٢٩ قرر المجلس تحسين النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ عن طريق توضيح الهدف من اقتطاع القيمة المتبقية في تحديد المبلغ القابل للإستهلاك للأصل. وفي القيام بذلك، لم يتبن المجلس بشكل كامل هدف "صافي التكلفة" أو "الجوانب الإقتصادية". وحيث أن مفهوم الإستهلاك هو أسلوب لتخصيص التكلفة، توصل المجلس إلى أن توقع المنشأة الزيادة في قيمة الأصل بسبب التضخم أو غيره لا يلغي الحاجة لإستهلاكه. لذلك قام المجلس بتغيير تعريف القيمة المتبقية ليصبح المبلغ الذي تستطيع المنشأة قبضه مقابل الأصل في الوقت الحالي (في تاريخ التقرير المالي) إذا كان الأصل في حالة القدم والتلف المفترض أن يكون فيها عندما تتوقع المنشأة التصرف به. لذلك، فإن أي زيادة في القيمة المتبقية المتوقعة لأصل ما بسبب أحداث سابقة ستؤثر على المبلغ القابل للإستهلاك، أما التوقعات بحدوث تغييرات مستقبلية في القيمة المتبقية بإستثناء آثار التلف المتوقعة فلا يكون لها مثل هذا التأثير.

الإستهلاك - فترة الإستهلاك

إستنتاج ٣٠ قرر المجلس ضرورة أن يشمل العمر الإنتاجي للأصل الوقت الكامل الذي يكون فيه متوفراً للإستخدام، بغض النظر عما إذا كان خلال تلك الفترة مستخدماً أو غير مستخدم. وتحدث عادة فترات توقف إستخدام الأصل إما بعد أن يتم مباشرة شراء الأصل ومباشرة قبل أن يتم التصرف به، ويكون الأصل في الحالة الأخيرة إما محتفظ به برسم البيع أو لشكل آخر من أشكال التصرف.

إستنتاج٣١ توصل المجلس إلى أنه سواء كان الأصل غير مستخدم أم لا فإنه من الملائم أن يتم إستهلاك الأصل ذي العمر الإنتاجي المحدود حتى تعكس البيانات المالية إستهلاك الخدمات المستقبلية المتوقعة للأصل الذي يحدث عندما يتم الإحتفاظ به. وقد ناقش المجلس المسألة ولكنه قرر عدم تناول موضوع قياس الأصول المحتفظ بها برسم البيع. وتوصل المجلس إلى أن تطبيق نموذج قياس مختلف على الأصول المحتفظ بها برسم البيع - والتي يمكن أن تكون مستخدمة أو غير مستخدمة - هو مسألة مختلفة وتقع خارج نطاق مشروع التحسينات.

إستنتاج٣٢ قام المجلس في يوليو من عام ٢٠٠٣ بنشر مسودة العرض ٤ *"التصرف بالأصول غير المتداولة وعرض العمليات المتوقفة"*. وتم نشر هذه المسودة كجزء من مشروع المقاربة قصير الأجل التابع للمجلس، والذي كان نطاقه أوسع من نطاق مشروع التحسينات. وفي مسودة العرض ٤، اقترح المجلس أنه ينبغي على المنشأة تصنيف بعض من أصولها "المحتفظ بها برسم البيع" إذا تمت تلبية معايير محددة. واقترح المجلس، من بين أمور أخرى، أنه ينبغي على المنشأة التوقف عن إستهلاك الأصل المصنف بهذه الطريقة، بغض النظر عما إذا كان الأصل غير مستخدم. وقد كان الأساس الذي إرتكز عليه هذا الإقتراح هو أنه سيتم إسترداد المبلغ المسجل للأصل المحتفظ به برسم البيع بشكل رئيسي عن طريق البيع بدلاً من العمليات المستقبلية، لذلك ينبغي أن تكون محاسبة الأصل عملية تقييم وليس عملية تخصيص. وسيقوم المجلس بتعديل معيار المحاسبة الدولي ١٦ وفقاً لذلك عند صياغة مسودة العرض ٤ بشكلها النهائي.

الإستهلاك - نموذج الإستهلاك

إستنتاج٣٣ قام المجلس بدراسة كيف ينبغي على المنشأة محاسبة التغيير في طريقة الإستهلاك وتوصل إلى أن التغيير في طريقة الإستهلاك هو تغيير في الأسلوب المستخدم لتطبيق السياسة المحاسبية الخاصة بالمنشأة للإعتراف بالإستهلاك حيث يتم إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية للأصل. لذلك فإنه يعد تغييراً في التقدير المحاسبي.

إلغاء الإعتراف

تاريخ إلغاء الإعتراف

إستنتاج٣٤ قرر المجلس أنه ينبغي على المنشأة تطبيق مبدأ الإعتراف بالإيرادات الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٨ فيما يخص مبيعات السلع على أرباحه من بيع بنود الممتلكات والمصانع والمعدات. وتضمن المتطلبات في ذلك المبدأ الصدق في تمثيل الإيرادات المعترف بها الخاصة بالمنشأة. إن مصداقية التمثيل هي أيضاً الهدف المناسب لأرباح المنشأة المعترف بها. إلا أنه في معيار المحاسبة الدولي ١٦ تؤدي معايير مبدأ الإعتراف بالإيرادات إلى إلغاء الإعتراف بالأصل المتصرف به بدلاً من الإعتراف بالعوائد المقبوضة. ويمكن أن يؤدي تطبيق المبدأ بدلاً من ذلك على الإعتراف بالعوائد إلى نتيجة أن تقوم المنشأة بالإعتراف بالربح المؤجل. ولا تلبي الأرباح المؤجلة تعريف الإلتزام بموجب *الإطار*. لذلك قرر المجلس أن المنشأة لا تقوم بإلغاء الإعتراف بأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات حتى يتم تلبية المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٨ المتعلقة بالإعتراف بالإيرادات من بيع السلع.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تصنيف الربح

إستنتاج ٣٥ على الرغم من أن المجلس توصل إلى ضرورة قيام المنشأة بتطبيق مبدأ الإعتراف بـالإيرادات من بيع السلع على اعترافه بالأرباح من عمليات التصرف ببنود الممتلكات والمصانع والمعدات، توصل المجلس إلى أنه ينبغي أن تختلف مناهج عرض بيان الدخل. كما إستنتج المجلس بأن يأخذ مستخدمو البيانات المالية بعين الإعتبار هذه الأرباح والعوائد من بيع المنشأة للـسلع فـي سـياق أنشطتها الإعتيادية بشكل مختلف في تقييمهم للنتائج الماضية للمنشأة وتقديراتهم للتدفقات النقديـة المستقبلية. وهذا لأنه من المرجح أن تتكرر الإيرادات من بيع السلع في مبالغ قابلة للمقارنة بشكل أكبر من الأرباح المتأتية من مبيعات بنود الممتلكات والمصانع والمعدات. ووفقاً لـذلك، توصـل المجلس إلى أنه لا ينبغي على المنشأة تصنيف الأرباح من عمليات التصرف ببنـود الممتلكـات والمصانع والمعدات كإيرادات.

الأحكام الإنتقالية

إستنتاج٣٦ توصل المجلس إلى أنه من غير الممكن للمنشأة أن تحدد بأثر رجعي ما إذا كانت المعاملة السابقة التي ترتبط بتبادل الأصول غير النقدية ذات جوهر تجاري. وذلك لأنه قد لا يكون مـن الممكـن للإدارة أن تتجنب إستخدام الفهم التحليلي في القيام بالتقديرات اللازمة إبتداءاً من تواريخ سـابقة. وعليه، قرر المجلس أنه وفقاً لأحكام معيار المحاسبة الدولي ٨ ينبغي أن تقـوم المنـشأة بأخـذ الجوهر التجاري بعين الإعتبار فقط في تقييم القياس الأولي للمعاملات المستقبلية التـي تـرتبط بتبادل الأصول غير النقدية.

ملخص التغييرات من مسودة العرض

إستنتاج ٣٧ فيما يلي التغييرات الرئيسية عن إقتراحات مسودة العرض للمعيار المنقح:-

(أ) احتوت مسودة العرض مبدأين للإعتراف، ينطبق أحدهما على النفقات اللاحقة علـى البنـود القائمة للممتلكات والمصانع والمعدات. ويحتوي المعيار على مبدأ إعتراف واحد ينطبق على التكاليف المتكبدة بشكل أولي لشراء البند والتكاليف المتكبدة لاحقاً للإضـافة إلـى البنـد أو إستبدال جزء منه أو خدمته. وتقوم المنشأة بتطبيق مبدأ الإعتراف على التكاليف الأخيرة في الوقت الذي تتكبدها فيه.

(ب) بموجب المنهج المقترح في مسودة العرض، تقيس المنشأة بند الممتلكات والمصانع والمعدات المشترى مقابل أصل غير نقدي بالقيمة العادلة بغض النظر عما إذا كانت معاملـة التبـادل الذي تم شرائه فيها ذات جوهر تجاري. وبموجب المعيار، يعتبر الإفتقـار إلـى الجـوهر التجاري سبباً وراء قيام المنشأة بقياس الأصل المشترى بالمبلغ المسجل للأصـل المتنـازل عنه.

(ج) وبالمقارنة مع المعيار، لم تنص مسودة العرض بنفس الوضوح على المبدأ الذي يفيـد بـأن المنشأة تستهلك بشكل منفصل على الأقل أجزاء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات التـي تكون ذات تكلفة كبيرة.

(د) بموجب المنهج المقترح في مسودة العرض، تقوم المنشأة بإلغاء الإعتراف بالمبلغ المـسجل للجزء المستبدل من بند الممتلكات والمصانع والمعدات إذا اعترفت فـي المبلـغ المـسجل

للأصل بتكلفة الإستبدال بموجب مبدأ الإعتراف العام. وفي المعيار، تقـوم المنـشأة أيـضاً بتطبيق هذا المنهج على إستبدال جزء من البند الذي لا يتم إستهلاكه بشكل منفصل.

(هـ) وفي الصياغة النهائية للمعيار، حدد المجلس المزيد من التعديلات المترتبة الضرورية علـى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ ومعايير المحاسبة الدولية ١٤ و٣٤ و٣٦ و٣٧ و٣٨ و٤٠ والتفسيرات ١٣ و٢١ و٢٢ و٣٢.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ١٧

عقود الإيجار

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم إصدارها حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ١٧ *"عقود الإيجار"* من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ١٩٩٧. وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٧ *"محاسبة عقود الإيجار"* (الصادر في سبتمبر ١٩٨٢). وقد تم إجراء تعديلات محدودة في العام ٢٠٠٠.

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

وفي ديسمبر ٢٠٠٣، أصدر المجلس معيار المحاسبة الدولي ١٧ بعد تعديله.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ١٧ من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *"الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة"* (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *"الأدوات المالية: الإفصاحات"* (الصادر في أغسطس ٢٠٠٥)

معيار المحاسبة الدولي ١ " *عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧)، تم تعديل المصطلحات المستخدمة بناءاً على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بما في ذلك معيارالمحاسبة الدولي ١٧.

تتعلق التفسيرات التالية بمعيار المحاسبة الدولي ١٧:-

- التفسير ١٥ *"عقود الإيجار التشغيلية – الحوافز"* (الصادر في ديسمبر ١٩٩٨ والتعديلات اللاحقة)
- التفسير ٢٧ *" تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠١ والتعديلات اللاحقة)
- التفسير ٢٩ "*الإفصاح – ترتيبات إمتيازتقديم الخدمات"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠١ والمعدلة في نوفمبر ٢٠٠٦، والتعديلات اللاحقة)
- التفسير ٣٢ *"الأصول غير الملموسة – تكاليف الموقع الإلكتروني"* (الصادر في مارس ٢٠٠٢ والتعديلات اللاحقة)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٤ *"تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٤)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢ *"ترتيبات إمتيازتقديم الخدمات"* (الصادرة في نوفمبر ٢٠٠٦ والتعديلات اللاحقة).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
المقدمة	**مقدمة١- ١٣**
معيار المحاسبة الدولي ١٧	
عقود الإيجار	
الهدف	**١**
النطاق	**٢ - ٣**
تعريفات	**٤ - ٦**
تصنيف عقود الإيجار	**٧ - ١٩**
عقود الإيجار في البيانات المالية للمستأجرين	**٢٠ -٣٥**
عقود الإيجار التمويلية	**٢٠ -٣٢**
الإعتراف الأولي	٢٠ - ٢٤
الإعتراف اللاحق	٢٥ – ٣٢
الإفصاح	٣١ - ٣٢
عقود الإيجار التشغيلية	**٣٣ – ٣٥**
الإفصاح	٣٥
عقود الإيجار في البيانات المالية للمؤجرين	**٣٦ - ٥٧**
عقود الإيجار التمويلية	**٣٦ - ٤٨**
الإعتراف الأولي	٣٦ - ٣٨
الإعتراف اللاحق	٣٩ – ٤٨
الإفصاح	٤٧ - ٤٨
عقود الإيجار التشغيلية	**٤٩ – ٥٧**
الإفصاح	٥٦ - ٥٧
عمليات البيع وإعادة الإيجار	**٥٨ - ٦٦**
أحكام إنتقالية	**٦٧ - ٦٨**
تاريخ النفاذ	**٦٩**
سحب معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المعدل في ١٩٩٧)	**٧٠**
ملحق	
التعديلات على البيانات الأخرى	
مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١٧	
أساس الإستنتاجات	
إرشادات التنفيذ	
أمثلة توضيحية على معاملات البيع وإعادة الإيجار الناتجة من عقود الإيجار التشغيلية	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي ١٧ *"عقود الإيجار"* مبين في الفقرة ١-٧٠ و الملحق. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي ١٧ في سياق الهدف منه *"مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"* و*"إطار تحضير البيانات المالية وعرضها"*. معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* يقدم أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ١٧ *"عقود الإيجار"* (معيار المحاسبة الدولي ١٧) محل معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المعدل ١٩٩٧)، ويطبق على الفترات المحاسبية التي تبدأ في الأول من يناير ٢٠٠٥ أو بعد هذا التاريخ.

أسباب تعديل معيار المحاسبة الدولي ١٧

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ١٧ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثارها منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون وغيرهم من الجهات المهتمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ تمثل الهدف الرئيسي للمجلس فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ١٧ في إجراء مراجعة محدودة لتوضيح تصنيف عقد إيجار الأراضي والمباني وإلغاء البدائل المحاسبية للتكاليف المباشرة الأولية في البيانات المالية للمؤجرين.

مقدمة ٤ ولأن جدول أعمال المجلس يتضمن مشروعاً حول عقود الإيجار، لم يعد المجلس دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة عقود الإيجار المشمول في معيار المحاسبة الدولي ١٧. ولنفس السبب، قرر المجلس عدم تضمين التفسيرات ذات الصلة في معيار المحاسبة الدولي ١٧.

التغييرات الرئيسية

النطاق

مقدمة ٥ على الرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ٤٠ *"العقارات الإستثمارية"* يحدد نماذج القياس التي يمكن تطبيقها على العقارات الإستثمارية المحتفظ بها، إلا أنه يقتضي إستخدام منهجية محاسبة عقود الإيجار التمويلية المبينة في هذا المعيار للعقارات الإستثمارية المحتفظ بها بموجب عقود الإيجار.

التعريفات

التكاليف المباشرة الأولية

مقدمة ٦ التكاليف المباشرة الأولية هي التكاليف المتزايدة التي تُنسب بشكل مباشر لمفاوضة وترتيب عقد الإيجار. وقد تم تعديل تعريف سعر الفائدة الذي يتضمنه عقد الإيجار لتوضيح أن معدل الخصم هو الذي يؤدي إلى القيمة الحالية لدفعات الإيجار الدنيا وأية قيمة متبقية غير مضمونة تساوي القيمة العادلة للأصل المؤجر إضافة إلى التكاليف المباشرة الأولية للمؤجر.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بداية عقد الإيجار/ بدء مدة عقد الإيجار

مقدمة ٧ يميز هذا المعيار بين بداية عقد الإيجار (عندما يتم تصنيف عقود الإيجار) وبدء مدة عقد الإيجار (عندما يحدث الإعتراف).

الدخل التمويلي غير المكتسب/ صافي الإستثمار في عقد الإيجار

مقدمة ٨ تم تبسيط تعريف هذه المصطلحات وتم تفسيرها بوضوح أكبر لإكمال التغييرات المرتبطة بالتكاليف المباشرة الأولية المشار إليها في الفقرات "مقدمة ١٠- مقدمة ١٢" والتغيير في تعريف سعر الفائدة المتضمن في عقد الإيجار المشار إليه في الفقرة "مقدمة ٦".

تصنيف عقود الإيجار

مقدمة ٩ عند تصنيف عقد إيجار الأراضي والمباني، تدرس المنشأة عادة عنصري الأراضي والمباني بشكل منفصل. ويتم تخصيص دفعات الإيجار الدنيا بين عنصري الأراضي والمباني بالتناسب مع القيم العادلة النسبية لحصص العقارات المؤجرة في عنصري الأراضي والمباني في عقد الإيجار. ويتم عادة تصنيف عنصر الأرض على أنه عقد إيجار تشغيلي ما لم تنتقل الملكية إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار. ويتم تصنيف عنصر المباني على أنه عقد إيجار تشغيلي أو تمويلي عن طريق تطبيق معايير التصنيف في المعيار.

التكاليف المباشرة الأولية

مقدمة ١٠ يقوم المؤجرون بتضمين التكاليف المباشرة المتكبدة في التفاوض حول عقد الإيجار في القياس الأولي للذمم المدينة لعقد الإيجار التمويلي. ولا تنطبق هذه المعالجة على المؤجرين من أصحاب المصانع أو التجار، حيث يعترف هؤلاء بتكاليف هذا النوع كمصروف عندما يتم الإعتراف بربح البيع.

مقدمة ١١ يتم إضافة التكاليف المباشرة الأولية التي يتكبدها المؤجرون عند التفاوض حول عقد الإيجار التشغيلي إلى المبلغ المسجل للأصل المؤجر ويتم الإعتراف بها خلال مدة عقد الإيجار على نفس الأساس الذي يتم وفقاً له الإعتراف بدخل عقد الإيجار.

مقدمة ١٢ لا يسمح المعيار بأن يتم تحميل التكاليف المباشرة الأولية للمؤجرين كمصاريف عند تكبدها.

الأحكام الإنتقالية

مقدمة ١٣ وكما نوقش في الفقرة ٦٨ من المعيار، يُطلب من المنشأة التي قامت سابقاً بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المنقح عام ١٩٩٧) تطبيق التعديلات التي شملها هذا المعيار بأثر رجعي لكافة عقود الإيجار، أو إذا لم يتم بأثر رجعي تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المنقح عام ١٩٩٧)، لكافة عقود الإيجار التي أبرمتها منذ أن قامت بتطبيق ذلك المعيار للمرة الأولى.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ١٧
عقود الإيجار

الهدف

١ إن هدف هذا المعيار هو يبين للمستأجرين والمؤجرين السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة لتطبيقها فيما يتعلق بعقد الإيجار في علاقاتهما.

النطاق

٢ **يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة على كافة عقود الإيجار بإستثناء يلي:-**

(أ) إتفاقيات الإيجار لاستكشاف أو إستخدام المعادن، النفط الطبيعي والموارد المماثلة غير المتجددة؛ و

(ب) إتفاقيات الترخيص الخاصة ببنود مثل أفلام الصور المتحركة وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والألعاب والمخطوطات والبراءات وحقوق النشر والتأليف.

على أنه يجب عدم تطبيق هذا المعيار على القياس من قبل:

(أ) مستأجروا االعقارات الإستثمارية المحتفظ بها بموجب عقود إيجار تمويلية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "*العقارات الإستثمارية*")؛

(ب) مؤجروا العقارات الإستثمارية المؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٤٠)؛

(ج) مستأجروا الأصول البيولوجية المحتفظ بها بموجب عقود إيجار تمويلية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٤١ "*الزراعة*")؛ أو

(د) مؤجروا الأصول البيولوجية المؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٤١).

٣ ينطبق هذا المعيار على الإتفاقيات التي تحول حق إستعمال الأصول حتى وإن طلب من المؤجر خدمات كبيرة فيما يتعلق بتشغيل أو صيانة هذه الأصول، ومن ناحية أخرى لا ينطبق هذا المعيار على الإتفاقيات التي هي عقود للخدمات التي لا تحول حق إستخدام الأصول من طرف متعاقد إلى الطرف الآخر.

تعريفات

٤ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها كما يلي:-**

عقد الإيجار **هو إتفاقية يعطي المؤجر إلى المستأجر بموجبها حق إستخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعة أو سلسلة دفعات.**

عقد الإيجار التمويلي **هو عقد يحيل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية أصل وقد يتم أو لا يتم تحويل حق الملكية في نهاية الأمر.**

عقد الإيجار التشغيلي **هو عقد إيجار بإستثناء عقد الإيجار التمويلي.**

عقد الإيجار غير القابل للإلغاء **هو العقد الذي يمكن إلغاؤه فقط في الحالات التالية:-**

(أ) عند حدوث بند طارئ بعيد الإحتمال؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) بإذن من المؤجر؛

(ج) إذا دخل المستأجر في عقد إيجار جديد لنفس الأصل أو أصل معادل له مع نفس المؤجر؛ أو

(د) عند قيام المستأجر بدفع مبلغ إضافي بحيث يبدو عند بدء عقد الإيجار أن إستمراره مؤكد بشكل معقول.

بدء عقد الإيجار هو تاريخ إتفاقية الإيجار أو إلتزام الأطراف بالإحكام الرئيسية لإتفاقية الإيجار، في هذا التاريخ:-

(أ) عقد الإيجار يصنف كعقد إيجار تشغيلي أو تمويلي؛ و

(ب) في حالة عقد الإيجار التمويلي، المبلغ المعترف به في بداية عقد الإيجار كبند محدد.

بدء مدة عقد الإيجار هو التاريخ الذي يحق للمستأجر منه ممارسة حقه في إستخدام الأصل المؤجر. وهو تاريخ الإعتراف الأولي بعقد الإيجار (أي الإعتراف بالأصول أو الإلتزامات أو الدخل أو المصاريف الناتجة من عقد الإيجار، حسبما يكون مناسباً).

مدة عقد الإيجار هي الفترة غير القابلة للإلغاء التي تعاقد خلالها المستأجر لإستئجار الأصل إلى جانب أية فترات إضافية يملك المستأجر فيها الخيار بمتابعة إستئجار الأصل، مع أو بدون دفعات إضافية، عندما يكون من المؤكد بشكل منطقي في بداية عقد الإيجار أن المستأجر سيقوم بممارسة الخيار.

الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار هي المبالغ التي يدفعها المستأجر أو قد يطلب منه دفعها طيلة مدة عقد الإيجار، بإستثناء بدل الإيجار المحتمل وتكاليف الخدمات والضرائب التي سيقوم المؤجر بدفعها وإستردادها بالإضافة إلى ما يلي:-

(أ) بالنسبة للمستأجر، أية مبالغ مضمونة من قبله أو من قبل طرف مرتبط به؛ أو

(ب) بالنسبة للمؤجر، أي مبلغ للقيمة المتبقية مضمون له من قبل أي من:

(١) المستأجر؛

(٢) طرف مرتبط بالمستأجر؛ أو

(٣) طرف ثالث مستقل قادر مالياً على الوفاء بهذا الضمان.

على أنه إذا كان للمستأجر حق خيار شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل بدرجة كافية من القيمة العادلة للأصل في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة هذا الخيار، أي عند بدء عقد الإيجار فإن الحد الأدنى من دفعات الإيجار تشمل الحد الأدنى من المبالغ المستحقة الدفع طيلة مدة عقد الإيجار بالإضافة إلى الدفعة المطلوبة لممارسة حق خيار الشراء هذا.

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن مقابلة إستبدال أصل أو تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في عملية على أساس تجاري بحت.

العمر الإقتصادي هو إما:-

(أ) الفترة التي من المتوقع خلالها أن يكون الأصل قابلاً للإستعمال إقتصادياً من قبل مستخدم واحد أو أكثر؛ أو

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) *عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع الحصول عليها من الأصل من قبل مستخدم واحد أو أكثر.*

العمر النافع هي الفترة الباقية المقدرة من بدء مدة عقد الإيجار، دون أن تحددها مدة عقد الإيجار والتي يتوقع خلالها أن يستهلك المشروع المنافع الإقتصادية للأصول.

القيمة المتبقية المضمونة هي:-

(أ) بالنسبة للمستأجر ذلك الجزء من القيمة المتبقية المضمونة من قبل المستأجر، أو من قبل طرف له علاقة بالمستأجر، (قيمة الضمان هي الحد الأعلى من المبلغ الذي يمكن في أي حال أن، يصبح مستحق الدفع)؛ و

(ب) بالنسبة للمؤجر ذلك الجزء من القيمة المتبقية المضمون من قبل المستأجر أو من قبل طرف ثالث ليس له علاقة بالمؤجر والذي هو قادر مادياً على الوفاء بالإلتزامات بموجب الضمان.

القيمة المتبقية غير المضمونة هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية من الأصل المؤجر والذي لا يضمن المؤجر تحقيقه أو مضمونه فقط من قبل طرف له علاقة بالمؤجر.

إجمالي الإستثمار في عقد الإيجار هو إجمالي:-

(أ) الحد الأدنى من دفعات الإيجار بموجب عقد إيجار تمويلي من وجهة نظر المؤجر، و

(ب) وأية قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر.

صافي الإستثمار في عقد الإيجار هو إجمالي الإستثمار في عقد الإيجار ناقصاً دخل التمويل غير المكتسب.

دخل التمويل غير المكتسب هو الفرق بين:-

(أ) صافي الحد الأدنى من دفعات الإيجار بموجب عقد إيجار تمويلي من وجهة نظر المؤجر وأية قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر، و

(ب) القيمة الحالية للبند (أ) أعلاه حسب سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار.

سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار هو سعر الخصم عند بدء عقد الإيجار الذي يجعل القيمة الإجمالية لما يلي مساوية للقيمة العادلة للأصل المؤجر (أ) الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار؛ و(ب)القيمة المتبقية غير المضمونة.

سعر الفائدة الإضافي على الإقتراض للمستأجر هو سعر الفائدة الذي يجب أن يدفعه المستأجر في عقد إيجار مشابه، أو إذا كان من غير الممكن تحديد ذلك، السعر الذي كان سيتحمله المستأجر عند بدء عقد الإيجار لاقتراض الأموال اللازمة لشراء الأصل على مدى فترة مماثلة ومع ضمان مماثل.

الإيجار المحتمل هو ذلك الجزء من دفعات الإيجار غير محدد المبلغ، ولكنه مبني على عامل بإستثناء مجرد مرور الوقت (مثال ذلك النسبة المئوية للمبيعات، مقدار الإستعمال، مؤشرات السعر، أسعار الفائدة في السوق).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٥ قد تتضمن إتفاقية أو إلتزام الإيجار نصاً معيناً لتعديل دفعات الإيجار للتغييرات في تكلفة إنشاء أو شراء الممتلكات المؤجرة أو للتغييرات في بعض المقاييس الأخرى للتكلفة أو القيمة، مثل مستويات السعر العامة، أو في تكاليف تمويل الإيجار الخاصة بالمؤجر خلال الفترة بين بداية عقد الإيجار وبدء مدة عقد الإيجار. وإذا كان الحال كذلك، يُعتبر أثر أي من هذه التغييرات على أنه حدث في بداية عقد الإيجار لأغراض هذا المعيار.

٦ يشمل تعريف عقد الإيجار العقود الخاصة بإستئجار أصل التي تحتوي على شرط يعطي المستأجر الخيار في الحصول على حق ملكية الأصل عند الوفاء بشروط متفق عليها، وهذه العقود تعرف أحياناً بعقود الشراء بالتقسيط.

تصنيف عقود الإيجار

٧ إن تصنيف عقود الإيجار في هذا المعيار مبني على أساس مدى تحمل المؤجر أو المستأجر المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل المستأجر، وتشمل المخاطر احتمالات الخسائر من الطاقة العاطلة أو التقنية القديمة ومن التغيرات في العائد بسبب الظروف الإقتصادية المتغيرة ويمكن أن تتمثل المكافآت بتوقع أرباح من العمليات على مدى العمر الإقتصادي للأصل والحصول على كسب من زيادة قيمة الأصل أو تحقيق قيمة متبقية.

٨ **يصنف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إذا كان يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بالملكية، ويصنف عقد الإيجار على أنه عقد تشغيلي إذا كان لا يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بالملكية.**

٩ حيث أن العملية بين المؤجر والمستأجر مبنية على إتفاقية إيجار مشتركة لكلا الطرفين فانه من المناسب إستعمال تعريفات ثابتة. وتطبيق هذه التعريفات على الظروف المختلفة للطرفين قد ينجم عنه أحياناً تصنيف نفس عقد الإيجار بشكل مختلف من كليهما. على سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال إذا استفاد المؤجر من ضمان القيمة المتبقية الذي يوفره طرف ليس له علاقة بالمستأجر.

١٠ إن كون عقد الإيجار عقد تمويلي أو عقد تشغيلي يعتمد على جوهر العملية وليس على شكل العقد*، وفيما يلي أمثلة على الحالات التي تؤدي عادة إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد تمويلي:-

(أ) العقد الذي تنتقل بموجبه ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار؛

(ب) عندما يكون للمستأجر حق شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل إلى حد كاف من القيمة العادلة للأصل في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار، بحيث يكون من المؤكد بشكل معقول عند بدء عقد الإيجار أن المستأجر سيمارس هذا الحق؛

(ج) عندما تكون مدة عقد الإيجار تغطي الجزء الرئيسي من العمر الإقتصادي للأصل حتى وإن لم يتم تحويل حق الملكية؛

* أنظر أيضاً التفسير– ٢٧ ، *تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود التأجير.*

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(د) إذا بلغت عند بدء عقد الإيجار القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار فعلياً على الأقل كامل القيمة العادلة للأصل المؤجر؛ و

(هـ) إذا كانت الأصول المؤجرة ذات طبيعة خاصة بحيث يمكن للمستأجر فقط إستخدامها بدون إجراء تعديلات رئيسية.

١١ فيما يلي المؤشرات على الحالات التي تستطيع كذلك فردياً أو جماعياً أن تؤدي إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي:-

(أ) إذا إستطاع المستأجر إلغاء عقد الإيجار وتحمل المستأجر خسائر المؤجر المتعلقة بالإلغاء؛

(ب) إذا تحمل المستأجر المكاسب أو الخسائر من التقلبات في القيمة العادلة للأصل المتبقي (على سبيل المثال على شكل رديات إيجار مساوية لمعظم عوائد المبيعات في نهاية عقد الإيجار)؛ و

(ج) إذا كان للمستأجر القدرة على الإستمرار في الإستئجار لفترة ثانوية بإيجار أقل إلى حد كبير من الإيجار السائد في السوق.

١٢ إن الأمثلة والمؤشرات الواردة في الفقرتين ١٠ و١١ ليست دائماً حاسمة. وإذا كان واضحاً من سمات أخرى أن عقد الإيجار لا ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمكافآت العرضية للملكية، يتم تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي. على سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال إذا إنتقلت ملكية الأصل في نهاية عقد الإيجار مقابل دفعة متغيرة مساوية لقيمته العادلة في ذلك الوقت، أو إذا كانت هناك إيجارات مشروطة، ونتيجة لها لا يملك المستأجر كافة هذه المخاطر والمكافآت.

١٣ يتم تصنيف عقد الإيجار عند بدء مدته، وإذا اتفق المستأجر والمؤجر في أي وقت على تغيير أحكام الإيجار عدا من خلال تجديده بأسلوب كان سينجم عنه تصنيف مختلف لعقد الإيجار بموجب المعايير الواردة في الفقرات ٧-١٢ لو أن الأحكام التي تم تغييرها كانت سارية عند بدء مدة العقد فان الإتفاقية المعدلة تعتبر إتفاقية جديدة سارية على مدى فترتها، على أن التغيرات في التقديرات (مثال ذلك التغيرات في تقديرات العمر الإقتصادي أو القيمة المتبقية للأملاك المؤجرة) أو التغيرات في الظروف (مثال ذلك عدم الوفاء من جانب المستأجر) لا ينشأ عنها تصنيف جديد لعقد الإيجار للأغراض المحاسبية.

١٤ تصنف عقود الإيجار الخاصة بالأراضي والمباني على إنها عقود إيجار تشغيلي أو تمويلي بنفس الطريقة التي تصنف بها عقود إيجار الأصول الأخرى، على أن من خصائص الأرض أن عمرها الإقتصادي غير محدود، وإذا لم يكن من المتوقع أن ينتقل حق الملكية إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار فأن المستأجر لا يتحمل بشكل جوهري جميع المنافع والمخاطر المتعلقة بالملكية، والعلاوة التي تدفع لمثل هذه الحيازة الإيجارية تمثل دفعات إيجار مقدمة يتم إطفاؤها على مدى فترة الإيجار حسب نمط المنافع المقدمة.

١٥ يُؤخذ بعين الإعتبار عنصري الأراضي والمباني في عقد إيجار الأراضي والمباني بشكل منفصل لأغراض تصنيف عقد الإيجار. وإذا كان من المتوقع إنتقال الملكية في كلا العنصرين إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار، يتم تصنيف كلا العنصرين على أنهما عقد إيجار تمويلي، سواءاً تم تحليلهما على أنهما عقد إيجار واحد أو عقدين، ما لم يكن من الواضح من سمات أخرى أن عقد الإيجار لا ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمكافآت العرضية لملكية عنصر واحد أو كلا العنصرين. وعندما يكون

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

للأرض عمر إقتصادي غير محدد، يتم عادة تصنيف عنصر الأرض على أنه عقد إيجار تشغيلي ما لم يكن يُتوقع إنتقال الملكية إلى المستأجر بحلول نهاية مدة عقد الإيجار وفقاً للفقرة ١٤. ويتم تصنيف عنصر المباني على أنه عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي وفقاً للفقرات ٧- ١٣.

١٦ ومتى كان من الضروري تصنيف ومحاسبة عقد إيجار الأراضي والمباني، يتم تخصيص دفعات الإيجار الدنيا (بما في ذلك أية دفعات مقدمة مقطوعة) بين عنصري الأراضي والمباني بالتناسب مع القيم العادلة النسبية لحصص العقارات المؤجرة في عنصري الأراضي والمباني من عقد الإيجار في بدايته. وإذا لم يكن من الممكن تخصيص دفعات الإيجار بشكل موثوق بين هذين العنصرين، يتم تصنيف كامل عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي، ما لم يكن من الواضح أن كلا العنصرين هما عبارة عن عقود إيجار تشغيلية، وفي هذه الحالة يتم تصنيف كامل عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي.

١٧ فيما يخص عقد إيجار الأراضي والمباني الذي يكون فيه المبلغ الذي يتم الإعتراف به بشكل أولي لعنصر الأرض وفقاً للفقرة ٢٠ غير هام، يمكن معاملة الأراضي والمباني كوحدة واحدة لغرض تصنيف عقد الإيجار ويتم تصنيفها على أنها عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي وفقاً للفقرات ٧-١٣. وفي هذه الحالة، يُعتبر العمر الإقتصادي للمباني على أنه العمر الإقتصادي لكامل الأصل المؤجر.

١٨ لا يُطلب القياس المنفصل لعنصري الأراضي والمباني عندما يتم تصنيف حصة المستأجر في كل من الأراضي والمباني عقارات إستثمارية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠ ويتم تبني نموذج القيمة العادلة. وتكون الحسابات المفصلة مطلوبة لهذا التقييم فقط إذا كان تصنيف أحد العنصرين أو كليهما غير مؤكد.

١٩ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠، من الممكن للمستأجر أن يقوم بتصنيف حصة الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التشغيلي على أنها عقارات إستثمارية. وإذا قام المستأجر بذلك، تتم محاسبة حصة الممتلكات كما لو أنها كانت عقد إيجار تمويلي وبالإضافة إلى ذلك يتم إستخدام نموذج القيمة العادلة للأصل المعترف به. ويستمر المستأجر بمحاسبة عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي، حتى إذا أدى حدث لاحق إلى التغيير من طبيعة حصة المستأجر في الممتلكات بحيث لا يتم بعد الآن تصنيفها كعقارات إستثمارية. وستكون هذه هي الحالة، على سبيل المثال، إذا قام المستأجر:-

(أ) بشغل الممتلكات والتي يتم نقلها فيما بعد إلى الممتلكات التي يشغلها المالك بتكلفة إفتراضية تساوي قيمتها العادلة في تاريخ التغيير في الإستخدام؛ و

(ب) بمنح عقد إيجار من الباطن ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمكافآت العرضية لملكية الحصة إلى طرف ثالث غير ذي علاقة. وتتم محاسبة عقد الإيجار من الباطن من قبل المستأجر على أنه عقد إيجار تمويلي بالنسبة للطرف الثالث، على الرغم من أنه قد تتم محاسبته كعقد إيجار تشغيلي من قبل الطرف الثالث.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عقود الإيجار في البيانات المالية للمستأجرين

عقود الإيجار التمويلية

الإعتراف الأولي

٢٠ **يجب على المستأجرين الإعتراف بعقود الإيجار التمويلي على إنها أصول وإلتزامات في ميزانياتهم العمومية بمقدار مبالغ مساوية عند بدء العقد للقيمة العادلة للممتلكات المستأجرة، أو إذا كانت أقل من ذلك بمقدار القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار، وعند حساب القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار يكون عامل الخصم هو سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار إذا كان من الممكن تحديده عملياً، وإذا لم يكن ذلك ممكناً لتحديد عدم حدوث ذلك، يُستخدم معدل الإقتراض التراكمي للمستأجر. ويتم إضافة أية تكاليف مباشرة أولية خاصة بالمستأجر إلى المبلغ المعترف به كأصل.**

٢١ تتم محاسبة وعرض العمليات والأحداث حسب جوهرها وحقيقتها المالية وليس حسب شكلها القانوني فقط، وبينما يحدد الشكل القانوني لإتفاقية إيجار بأنه لا يمكن للمستأجر أن يحصل على حق ملكية قانوني في الأصل المؤجر، فأنه في حالة عقود الإيجار التمويلي يشير الجوهر والحقيقة المالية إلى أن المستأجر يحصل على المنافع الإقتصادية من إستعمال الأصل المستأجر خلال معظم عمره الإنتاجي مقابل إلتزامه بدفع مبلغ مقابل ذلك الحق مساو تقريباً للقيمة العادلة للأصل ومصروف التمويل المتعلق به.

٢٢ إذا لم يتم إظهار عمليات الإيجار هذه في بيان المركز المالي للمستأجر فإن الموارد الإقتصادية ومستوى الإلتزامات للمشروع تكون قد ظهرت بأقل من حقيقتها، وبذلك تحرف النسب المالية وعلى ذلك من المناسب الإعتراف بعقد الإيجار التمويلي في بيان المركز المالي للمستأجر كأصل وإلتزام لسداد دفعات الإيجار المستقبلية، وفي بداية عقد الإيجار يتم الإعتراف بالأصل والإلتزام المتعلقين بدفعات الإيجار المستقبلية في بيان المركز المالي بمقدار نفس المبالغ.

٢٣ ليس من المناسب بالنسبة للإلتزامات الخاصة بالأصول المستأجرة أن يتم عرضها في البيانات المالية كخصم من الأصول المستأجرة، وإذا تم من أجل عرض الإلتزامات في بيان المركز المالي إجراء تمييز بين الإلتزامات المتداولة وغير المتداولة فأنه يتم عمل نفس التمييز لإلتزامات عقد الإيجار.

٢٤ كثيراً ما يتم تكبد تكاليف مباشرة أولية فيما يتعلق بأنشطة إيجار محددة كما في التفاوض بشان ترتيبات الإيجار وتأمينها، والتكاليف التي تحدد على انها تعود بشكل مباشر للأنشطة التي يقوم بها المستأجر لعقد إيجار تمويلي يتم إدخالها كجزء من المبلغ المعترف به كأصل بموجب عقد الإيجار.

الإعتراف اللاحق

٢٥ **يجب تقسيم دفعات الإيجار بين تكلفة التمويل وتخفيض الإلتزام القائم، كما يجب أن توزع تكلفة التمويل على الفترات أثناء مدة عقد الإيجار لإنتاج سعر فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي من المطلوب لكل فترة.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢٦ من ناحية عملية عند توزيع تكلفة التمويل على الفترات أثناء مدة عقد الإيجار يمكن إستعمال شكل ما من أشكال التقريب من أجل تسهيل عملية الحساب.

٢٧ **ينشأ عن عقد الإيجار التمويلي مصروف إستهلاك للأصول القابلة للإستهلاك وكذلك مصروف تمويل لكل فترة محاسبية، ويجب أن تكون سياسة الإستهلاك للأصول المؤجرة القابلة للإستهلاك متفقة مع السياسة الخاصة بالأصول المملوكة القابلة للإستهلاك، ويجب حساب الإستهلاك المعترف به بناءاً على الأساس المبين في معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ *الأصول غير الملموسة*". وإذا لم يتوفر تأكيد معقول بان ملكية الأصل ستنتقل في نهاية عقد الإيجار إلى المستأجر فانه يجب إستهلاك الأصل بالكامل على مدى مدة العقد أو عمره الإنتاجي، أيهما أقصر.**

٢٨ يتم توزيع المبلغ القابل للإستهلاك لأصل مؤجر على كل فترة محاسبية خلال فترة الإستعمال المتوقعة على أساس منتظم يتفق مع سياسة الإستهلاك التي يتبناها المستأجر فيما يتعلق بالأصول المملوكة القابلة للإستهلاك، وإذا كان هناك تأكيد معقول بان المستأجر سيحصل على الملكية في نهاية مدة عقد الإيجار تكون فترة الإستعمال المتوقعة هي العمر النافع للأصل، وخلافاً لذلك يتم إستهلاك الأصل على مدى مدة عقد الإيجار أو عمره النافع أيهما أقصر.

٢٩ قلما يتساوى مبلغ مصروف الإستهلاك للأصل ومصروف التمويل للفترة مع دفعات الإيجار المستحقة للفترة، وعلى ذلك ليس من المناسب الإعتراف ببساطة بدفعات الإيجار المستحقة كمصروف في بيان الدخل، وتبعاً لذلك ليس من المحتمل أن يتساوى الأصل والإلتزام بعد بدء عقد الإيجار.

٣٠ من أجل تحديد ما إذا كان أصل مؤجر قد انخفضت قيمته، يجب على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *" إنخفاض قيمة الأصول"*.

الإفصاح

٣١ **يجب على المستأجر بالإضافة إلى متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧** *"الأدوات المالية: الإفصاحات"* **إجراء الإفصاحات التالية بالنسبة لعقود الإيجار التمويلي:-**

(أ) لكل فئة من الأصول الإفصاح عن صافي القيمة المرحلة في نهاية فترة إعداد التقارير.

(ب) مطابقة بين إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار في نهاية فترة إعداد التقارير وقيمتها الحالية، علاوة على ذلك يجب على المشروع أن يفصح عن إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار في فترة إعداد التقارير وقيمتها الحالية لكل فترة من الفترات التالية:-

(١) فترة لا تزيد عن سنة واحدة؛

(٢) فترة لا تزيد عن سنة واحدة ولا تتعدى خمس سنوات؛

(٣) فترة تزيد عن خمس سنوات؛

(ج) الإيجارات المحتملة المعترف بها في الدخل للفترة.

(د) إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار من الباطن المستقبلية التي يتوقع استلامها في نهاية فترة إعداد التقارير بموجب عقود إيجار من الباطن غير قابلة للإلغاء.

(هـ) وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة للمستأجر بما في ذلك ما يلي على سبيل المثال لا الحصر:-

(١) الأساس الذي يتم بموجبه تحديد دفعات الإيجار المحتملة؛

(٢) وجود شروط خيارات التجديد أو الشراء وشرط الزيادة؛ و

(٣) القيود المفروضة بموجب ترتيبات الإيجار مثل القيود الخاصة بأرباح الأسهم والدين الإضافي وإجراء تأجيرات أخرى.

٣٢ إضافة إلى ذلك المتطلبات الخاصة بالإفصاح بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ ومعيار المحاسبة الدولي٤٠، ومعيار المحاسبة الدولي ٤١، تطبق على الأصول المستأجرة بموجب الإيجار التمويلي.

عقود الإيجار التشغيلية

٣٣ **يجب الإعتراف بدفعات الإيجار بموجب عقد الإيجار التشغيلي كمصروف في بيان الدخل على أساس القسط الثابت على مدى مدة الإيجار، إلاّ إذا كان هناك أساس منتظم آخر يمثل النمط الزمني لمنفعة المستخدم.** *

٣٤ بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلي يتم الإعتراف بدفعات الإيجار (بإستثناء تكاليف الخدمات مثل التأمين والصيانة) كمصروف في بيان الدخل على أساس القسط الثابت، إلا إذا كان هناك أساس آخر منتظم يمثل النمط الزمني لمنفعة المستخدم، حتى ولو لم تكن الدفعات على نفس ذلك الأساس.

الإفصاح

٣٥ **يجب على المستأجر بالإضافة إلى متطلبات معيار الدولي لإعداد التقارير المالية٧ إجراء الإفصاحات التالية لعقود الإيجار التشغيلي:-**

(أ) إجمالي الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقود إيجار غير قابلة للإلغاء لكل فترة من الفترات التالية:-

(١) فترة لا تزيد عن سنة واحدة؛

(٢) فترة تزيد عن سنه واحدة ولا تتعدى خمس سنوات؛

(٣) فترة تزيد عن خمس سنوات.

(ب) إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار من الباطن المستقبلية التي يتوقع إستلامها في نهاية فترة إعداد التقارير بموجب عقود إيجار من الباطن غير قابلة للإلغاء.

(ج) دفعات الإيجار والإيجار من الباطن المعترف بها في الدخل للفترة مع مبالغ منفصلة للحد الأدنى من الدفعات والإيجارات المحتملة ودفعات الإيجار من الباطن

(د) وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة للمستأجر بما في ذلك ما يلي على سبيل المثال لا الحصر:-

(١) الأساس الذي يتم بموجبه تحديد دفعات الإيجار المحتمل؛

(٢) وجود شروط خيارات التجديد أو الشراء وشرط الزيادة؛ و

(٣) القيود المفروضة بموجب ترتيبات الإيجار مثل القيود الخاصة بأرباح الأسهم والدين الإضافي وإجراء تأجيرات أخرى.

* أنظر أيضاً التفسير– ١٥، *عقود الإيجار التشغيلية – الحوافز.*

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عقود الإيجار في البيانات المالية للمؤجرين

عقود الإيجار التمويلي

الإعتراف الأولي

٣٦ يجب على المؤجرين الإعتراف بالأصول التي هي في حوزتهم بموجب عقد إيجار تمويلي في بيان المركز المالي وعرضها كذمة مدينة بمقدار مبلغ مساوٍ لصافي الإستثمار في عقد الإيجار.

٣٧ بموجب عقد الإيجار التمويلي يتم بشكل جوهري تحويل جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بالملكية القانونية من قبل المؤجر، وهكذا فان دفعة الإيجار المستحقة القبض تعامل من قبل المؤجر على أنها سداد للمبلغ ودخل تمويلي لتعويض ومكافأة المؤجر عن إستثماره وخدماته.

٣٨ كثيراً ما يتحمل المؤجرون عند التفاوض والترتيب لعقد إيجار تكاليف مباشرة أولية مثل العمولات والرسوم القانونية، والتكاليف الداخلية المنسوب مباشرة الى التفاوض وترتيب عقد إيجار. ولا تشمل هذه التكاليف المصاريف غير المباشرة العامة مثل تلك التي يتم تكبدها من قبل فريق المبيعات والتسويق. بالنسبة لعقود الإيجار التمويلية غير تلك التي ترتبط بالمؤجرين من أصحاب المصانع أو التجار، يتم تضمين التكاليف المباشرة الأولية في القياس الأولي للذمم المدينة لعقد الإيجار التمويلي وتخفيض مبلغ الدخل المعترف به خلال مدة عقد الإيجار. ويتم تحديد سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار بطريقة يتم فيها تضمين التكاليف المباشرة الأولية تلقائيا في الذمم المدينة لعقد الإيجار التمويلي، وبالتالي لا تكون هناك حاجة لإضافتها بشكل منفصل. ويتم إستثناء التكاليف المتكبدة من قبل المؤجرين من أصحاب المصانع أو التجار فيما يتعلق بمفاوضة وترتيب عقد الإيجار من صافي الإستثمار في عقد الإيجار ويتم الإعتراف بها كمصروف عندما يتم الإعتراف بربح البيع، والذي يعد طبيعياً بالنسبة لعقد الإيجار التمويلي في بدء مدة عقد الإيجار.

الإعتراف اللاحق

٣٩ يجب أن يكون الإعتراف بالدخل التمويلي بناءاً على نمط يعكس نسبة عائد دوري ثابت على صافي إستثمار المؤجر القائم فيما يتعلق بعقد الإيجار التمويلي.

٤٠ يهدف المؤجر إلى توزيع دخل التمويل على مدة عقد الإيجار على أساس منتظم ومنطقي، وتوزيع الدخل هذا هو بناءاً على نمط يعكس عائداً دورياً ثابتاً على صافي إستثمار المؤجر القائم فيما يتعلق بعقد الإيجار التمويلي، وبالنسبة لدفعات الإيجار المتعلقة بالفترة المحاسبية بإستثناء تكاليف الخدمات فإنه يتم تطبيقها مقابل إجمالي الإستثمار في عقد الإيجار، وذلك لتخفيض كل من المبلغ الأصلي ودخل التمويل غير المكتسب.

٤١ يتم بشكل منتظم مراجعة تقديرات القيم المتبقية غير المضمونة عند حساب إجمالي إستثمار المؤجر في عقد الإيجار، وإذا كان هناك إنخفاض في تقديرات القيمة المتبقية غير المضمونة فانه يتم تعديل توزيع الدخل على مدى مدة عقد الإيجار، ويتم الإعتراف في الحال بأي إنخفاض في المبالغ التي إستحقت.

٤١أ تتم محاسبة الأصل بموجب عقد الإيجار التمويلي المُصنَف على أنه محتفظ به برسم البيع (أو المشمول في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*" وفقاً لذلك للمعيار.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٤٢ **يجب على المؤجرين سواء كانوا صناع أو تجار الإعتراف بالربح أو الخسارة في الدخل للفترة حسب السياسة التي يتبعها المشروع للمبيعات المباشرة، وإذا عرضت أسعار فائدة منخفضة بشكل غير حقيقي يجب أن يقتصر ربح البيع على الربح الذي ينطبق لو أنه تم تقاضي سعر فائدة تجاري. يتم الإعتراف بالتكلفة التي يتكبدها المؤجرين من أصحاب المصانع أو التجار فيما يتعلق بمفاوضة وتنظيم عقد الإيجار كمصروف عند تحقيق ربح البيع.**

٤٣ كثيراً ما يعرض الصناع أو التجار على العملاء الإختيار بين بيع الأصل أو إستئجاره، وينشأ عن عقد إيجار تمويلي لأصل من قبل صانع مؤجر أو تاجر مؤجر نوعان من الدخل:-

(أ) الربح أو الخسارة المعادلة للربح أو الخسارة الناتجتين من بيع مباشر للأصل المؤجر بأسعار البيع العادية، مما يعكس أي خصم على الكمية أو خصم تجاري منطبق؛ و

(ب) دخل التمويل على مدى مدة عقد الإيجار.

٤٤ يمثل إيراد المبيعات الذي يسجله المؤجر سواء كان صانعاً أو تاجراً عند بدء عقد الإيجار القيمة العادلة للأصل المؤجر، أو إذا كان أقل من ذلك القيمة الحالية للحد الأدنى من الدفعات المستحقة للمؤجر محسوبة على أساس سعر فائدة تجاري، وتكون تكلفة البيع المعترف بها عند بدء مدة عقد الإيجار هي التكلفة أو المبلغ المرحل إذا كان مختلفاً عن ذلك للممتلكات المؤجرة ناقصاً القيمة الحالية المتبقية غير المضمونة، والفرق بين إيراد المبيعات وتكلفة البيع هو ربح البيع المعترف به حسب السياسة التي يتبعها المشروع فيما يتعلق بالمبيعات.

٤٥ يقوم المؤجرون سواء كانوا صناعاً أو تجاراً في بعض الأحيان بعرض أسعار فائدة منخفضة بشكل غير حقيقي لاجتذاب العملاء، وينجم عن إستعمال هذا السعر الإعتراف بجزء زائد من إجمالي الدخل في العملية في وقت البيع، وإذا عرضت أسعار فائدة منخفضة بشكل غير حقيقي فان ربح البيع سيقتصر على الربح الذي كان سيتحقق لو أنه تم تقاضي سعر فائدة تجاري.

٤٦ يتم الإعتراف بالتكاليف المباشرة الأولية كمصروف عند بدء مدة عقد الإيجار لأنها تتعلق بشكل رئيسي بإكتساب ربح البيع للصانع أو التاجر.

الإفصاح

٤٧ **بالإضافة إلى المتطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية٧ يجب على المؤجرين إجراء الإفصاحات التالية لعقود الإيجار التمويلي:-**

(أ) مطابقة بين إجمالي الإستثمار في عقد الإيجار في فترة إعداد التقارير والقيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات عقد الإيجار المستحقة القبض في تاريخ الميزانية العمومية، إضافة إلى ذلك يجب على المشروع أن يفصح عن إجمالي الإستثمار في عقد الإيجار والقيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار المستحقة القبض في نهاية فترة إعداد التقارير لكل فترة من الفترات التالية:-

(١) فترة لا تزيد عن سنة؛

(٢) فترة تزيد عن سنة ولا تتعدى خمس سنوات؛

(٣) فترة تزيد عن خمس سنوات؛

(ب) الإيراد التمويلي غير المكتسب.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) القيم المتبقية غير المضمونة المستحقة لمنفعة المؤجر.

(د) المخصص التراكمي لدفعات عقد الإيجار المستحقة القبض غير القابلة للتحصيل.

(هـ) **الإيجارات المحتملة المعترف بها في الدخل.**

(و) وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة للمؤجر.

٤٨ كثيراً ما يكون من المفيد كمؤشر على النمو الإفصاح كذلك عن إجمالي الإستثمار ناقصاً الدخل غير المكتسب في عمل جديد أضيف خلال الفترة المحاسبية بعد خصم المبالغ الخاصة بعقود الإيجار الملغاة.

عقود الإيجار التشغيلية

٤٩ **يجب على المؤجرين عرض الأصول الخاضعة لعقود الإيجار التشغيلي في قائمة المركز المالي حسب طبيعة الأصل.**

٥٠ **يجب الإعتراف بدخل الإيجار من عقود الإيجار التشغيلي في الدخل على أساس القسط الثابت على مدى مدة عقد الإيجار، إلاّ إذا توفر أساس منتظم آخر أكثر تمثيلاً للنمط الزمني الذي تتناقص فيه منفعة الإستخدام المأخوذة من الأصل المؤجر.***

٥١ يتم الإعتراف بالتكاليف بما في ذلك الإستهلاك التي تم تحملها لإكتساب دخل الإيجار كمصروف، ويتم الإعتراف بدخل الإيجار (بإستثناء المقبوضات مقابل الخدمات المقدمة مثل التأمين والصيانة) في الدخل على أساس القسط الثابت على مدى مدة عقد الإيجار وحتى ولو لم تكن المقبوضات على هذا الأساس، إلاّ إذا توفر أساس منتظم آخر أكثر تمثيلاً للنمط الزمني الذي تتناقص فيه منفعة الإستخدام المأخوذة من الأصل المؤجر.

٥٢ **تعالج التكاليف المباشرة الأولية التي تم تحملها بشكل محدد للحصول على الإيرادات من عقد إيجار تشغيلي إما بتأجيلها وتوزيعها على الدخل على مدى مدة عقد الإيجار بالتناسب مع دخل الإيجار المعترف به، أو يتم الإعتراف بها كمصروف في بيان الدخل في الفترة التي يتم تحملها فيها.**

٥٣ **يجب أن يكون إستهلاك الأصول المؤجرة القابلة للإستهلاك على أساس يتفق مع سياسة المؤجر العادية الخاصة بإستهلاك الأصول المماثلة، ويجب حساب مصروف الإستهلاك بناءاً على الأساس المبين في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨.**

٥٤ لتحديد ما إذا كان أصل قد انخفضت قيمته ، يجب على المشروع تطبيق المعيار٣٦.

٥٥ لا يعترف المؤجر سواء كان صانعاً أو تاجراً بأي ربح بيع عند الدخول في عقد إيجار تشغيلي لأنه لا يعتبر معادلاً لعملية بيع.

الإفصاح

٥٦ **يجب على المؤجرين، بالإضافة إلى متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية٧، إجراء الإفصاحات التالية لعقود الإيجار التشغيلي.**

(أ) الحد الأدنى من دفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقود الإيجار التشغيلي غير القابلة للإلغاء ولكل فترة من الفترات التالية:-

(١) فترة لا تزيد عن سنة؛

(٢) فترة تزيد عن سنة ولا تتعدى خمس سنوات؛

(٣) فترة تزيد عن خمس سنوات.

---

* أنظر أيضاً التفسير– ١٥، *عقود الإيجار التشغيلية – الحوافز* .

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) إجمالي بدلات الإيجار المحتملة المعترف بها في الدخل.
(ج) وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة للمؤجر.

٥٧ إضافة إلى ذلك تنطبق متطلبات الإفصاح بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١٦، والمعيار المحاسبي الدولي ٣٦، والمعيار المحاسبي الدولي ٣٨، والمعيار المحاسبي الدولي ٤٠، والمعيار المحاسبي الدولي ٤١، على الأصول المؤجرة بموجب عقود تشغيلية.

عمليات البيع وإعادة الإيجار

٥٨ تشمل عملية البيع وإعادة الإيجار قيام البائع ببيع أصل وإعادة تأجير نفس الأصل للبائع ويكون عادة بدل الإيجار وسعر البيع مرتبطين مع بعضهما حيث يتم التفاوض بشأنهما كصفقة، وتعتمد عملية البيع وإعادة الإيجار على نوع عقد الإيجار.

٥٩ **إذا نتج عن عملية البيع وإعادة الإيجار عقد إيجار تمويلي يجب عدم الإعتراف في الحال بأية زيادة في عائدات البيع عن المبلغ المرحل على إنها دخل في البيانات المالية للبائع–المستأجر، وبدلاً من ذلك يجب تأجيلها وإطفاؤها على مدى مدة عقد الإيجار.**

٦٠ إذا كانت إعادة الإيجار تمثل عقد إيجار تمويلي اعتبرت العملية بمثابة وسيلة يقوم بموجبها المؤجر بتقديم التمويل للمستأجر وإعتبار الأصل أنه ضمان، ولهذا السبب ليس من المناسب إعتبار الزيادة في عائدات البيع عن المبلغ المرحل على إنها دخل، وهذه الزيادة يتم تأجيلها وإطفاؤها على مدى مدة عقد الإيجار.

٦١ **إذا نجم عن عملية البيع وإعادة الإيجار عقد إيجار تشغيلي وكان من الواضح أن العملية تمت على أساس القيمة العادلة فأنه يجب الإعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال، وإذا كان سعر البيع أقل من القيمة العادلة فانه يجب الإعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال، فيما عدا أنه إذا تم تعويض الخسارة بدفعات إيجار مستقبلية بأقل من سعر السوق فأنه يجب تأجيلها وإطفاؤها بما يتناسب مع دفعات الإيجار على مدى الفترة التي يتوقع إستخدام الأصل خلالها وإذا كان سعر البيع أعلى من القيمة العادلة فانه يجب تأجيل وإطفاء الزيادة عن القيمة العادلة على مدى الفترة التي يتوقع إستخدام الأصل خلالها.**

٦٢ إذا كانت إعادة الإيجار تمثل عقد إيجار تشغيلي وتم تحديد دفعات الإيجار وسعر البيع بمقدار القيمة العادلة اعتبرت هذه العملية عملية بيع عادية، ويتم الإعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال.

٦٣ **بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلي إذا كانت القيمة العادلة في وقت البيع وعملية إعادة الإيجار أقل من المبلغ المرحل للأصل فانه يجب الإعتراف في الحال بخسارة تساوي الفرق بين المبلغ المرحل والقيمة العادلة.**

٦٤ بالنسبة لعقود الإيجار التمويلي ليس من الضروري إجراء هذا التعديل إلاّ إذا كان هناك إنخفاض في القيمة، وفي هذه الحالة يخفض المبلغ المرحل إلى المبلغ القابل للإسترداد حسب معيار المحاسبة الدولي الذي يتناول إنخفاض قيمة الأصول.

٦٥ تنطبق متطلبات الإفصاح بالنسبة للمستأجرين والمؤجرين بالتساوي فيما يتعلق بعملية البيع وإعادة الإيجار، ويؤدي الوصف المطلوب لترتيبات الإيجار الهامة الى الإفصاح عن أحكام فريدة أو غير عادية للإتفاقية أو لشروط عمليات وإعادة الإيجار.

٦٦ من الممكن أن تلبي عمليات البيع وإعادة الإيجار معايير قياس الإفصاح المنفصلة في المعيار المحاسبة الدولي ١ *" عرض البيانات المالية"*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أحكام إنتقالية

٦٧ **بالرجوع الى الفقرة ٦٨، يشجع هذا المعيار على تطبيقه بأثر رجعي إلا أنه لا يعتبر مطلوباً ، وإذا لم يتم تطبيق المعيار بأثر رجعي يعتبر رصيد أي عقد إيجار تمويلي قائم سابقاً أنه تم تحديده بالشكل المناسب من قبل المؤجر وتجب معاملته محاسبياً بعد ذلك حسب أحكام هذا المعيار.**

٦٨ **بالنسبة للمنشأة التي قامت مسبقاً بتطبيق المعيار ١٧ (المعدل في ١٩٩٧) يجب عليها تطبيق التعديلات التي أجريت سابقاً على جميع عقود الإيجار، اذا كان المعيار ١٧ (المعدل في ١٩٩٧) غير مطبق مسبقاً، لكل عقود الإيجار المدخلة من التطبيق الأول لذلك المعيار.**

تاريخ النفاذ

٦٩ يطبق معيار المحاسبة الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٩ أو بعد ذلك ، وإذا طبق المشروع هذا المعيار على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ١٩٩٩ فانه يجب على المشروع الإفصاح عن حقيقة أنها طبقت هذا المعيار بدلاً من معيار المحاسبة الدولي ١٧ "محاسبة عقود الإيجار" الذي تم اعتماده في عام ١٩٨٢.

سحب معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المعدل في ١٩٩٧)

٧٠ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٧ *" عقود الإيجار"* المعتمد في عام ١٩٩٧.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق

التعديلات على البيانات الأخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

*****

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تعديل هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١٧

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ١٧ *"عقود الإيجار"* من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسرينغ	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي ياميادا	

أساس الإستنتاجات حول

معيار المحاسبة الدولي ١٧ *عقود الإيجار*

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ١٧، لكنه ليس جزء منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول تعديل معيار المحاسبة الدولي ١٧ *"الإيجارات"* في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في يوليو ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ١٧. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين والمهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي مايو ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية*، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ سبتمبر ٢٠٠٢. ولقد إستلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

إستنتاج ٣ ولأن نية المجلس لم تكن إعادة النظر في المنهج الأساسي لمحاسبة عقود الإيجار الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ١٧، لا يناقش أساس الإستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٧ التي لم يعد المجلس النظر فيها.

تصنيف عقود الإيجار- عقود إيجار الأراضي والمباني

إستنتاج ٤ تقتضي الفقرة ١٤ من المعيار أن يتم عادة تصنيف عقد إيجار الأرض ذات العمر الإقتصادي غير المحدد على أنه عقد إيجار تشغيلي، ما لم يُتوقع إنتقال الملكية إلى المستأجر بحلول نهاية مدة عقد الإيجار. ولم يكن معيار المحاسبة الدولي ١٧ واضحاً حول كيفية تصنيف عقد إيجار الأراضي والمباني.

إستنتاج ٥ وتعتبر هذه المسألة ذات أهمية في البلدان التي يتم فيها الحصول على حقوق الملكية بموجب عقود إيجار طويلة الأجل ويختلف جوهر عقود الإيجار تلك قليلاً عن شراء الممتلكات. لذلك، قرر المجلس التعامل مع هذه المسألة في مشروع التحسينات الخاص به وعدم تأجيل الحل فيها إلى أن يتم اكتمال المشروع الأساسي حول عقود الإيجار.

إستنتاج ٦ لاحظ المجلس أنه يتم تطبيق منهجين على الصعيد العملي. الأول هو معاملة عقد الإيجار هذا كوحدة واحدة وتصنيفه كعقد إيجار تشغيلي بمجمله. أما المنهج الثاني فهو تقسيم عقد الإيجار إلى عنصرين - عقد إيجار الأراضي وعقد إيجار المباني. وقرر المجلس أن المنهج الأول لا يعكس بشكل مناسب الأصول التي تسيطر عليها المنشأة كما لا تعكس إستخدامها وتمويلها. وهو غير منسجم أيضاً مع تصنيف وقياس عقود الإيجار الأخرى. لذلك رفض المجلس المنهج الأول الخاص بتصنيف عقد إيجار الأراضي والمباني كعقد إيجار تشغيلي بمجمله.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٧ وافق المجلس على المنهج الثاني الخاص بتقسيم عقد الإيجار إلى عنصرين - عقد إيجار أراضي وعقد إيجار مباني. ويتم عادة تصنيف عنصر الأراضي على أنه عقد إيجار تشغيلي وفقاً للفقرة ١٤ من المعيار المنقح ويتم تصنيف عنصر المباني على أنه عقد إيجار تشغيلي أو تمويلي عن طريق تطبيق الشروط الواردة في الفقرات ٧-١٣. ولاحظ المجلس أن مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في أستراليا وكندا والولايات المتحدة تتطلب جميعا بوضوح تقسيم عقد إيجار الأراضي والمباني إلى عنصرين إثنين.

إستنتاج ٨ ناقش المجلس كذلك منهجاً ثالثاً وهو بالتحديد ما إذا سيتم إلغاء المتطلب (في الفقرة ١٤ من المعيار) بشكل طبيعي لتصنيف عقد إيجار الأراضي على أنه عقد إيجار تشغيلي عندما لا تنتقل الملكية في نهاية عقد الإيجار وإقتضاء تصنيف هذا العقد على أنه عقد إيجار تمويلي عندما تتم تلبية كافة الشروط الأخرى في المعيار الخاصة بتصنيف عقد الإيجار التمويلي. ولاحظ المجلس أن هذه المعالجة المحاسبية تتعارض مع معايير تصنيف عقد الإيجار في المعيار، والتي ترتكز على الحد الذي تبقى فيه المخاطر والمكافآت العرضية لملكية الأصل المؤجر لدى المؤجر أو المستأجر. وفي الواقع، يكون للأرض عادة عمراً إقتصادياً غير محدد وبالتالي تكون هناك مخاطر ومكافآت كبيرة ترتبط بالأرض في نهاية مدة عقد الإيجار، والتي لا تنتقل إلى المستأجر. لذلك، رفض المجلس هذا المنهج.

تخصيص دفعات الإيجار الدنيا بين الأراضي والمباني

إستنتاج ٩ إقترحت مسودة العرض أنه ينبغي تخصيص دفعات الإيجار الدنيا بين الأراضي والمباني بالتناسب مع قيمها العادلة النسبية في بداية عقد الإيجار. وتساءل المجاوبون على مسودة العرض ما إذا أشار أساس التخصيص إلى عنصري الأراضي والمباني في القيمة العادلة للممتلكات أو القيمة العادلة لتلك العناصر إلى الحد الذي كانت فيه موضوع عقد الإيجار.

إستنتاج ١٠ لاحظ المجلس أن تخصيص دفعات الإيجار الدنيا بالرجوع إلى القيم العادلة النسبية للأراضي والمباني لا يعكس حقيقة أن الأرض عادة ما يكون لها عمر إقتصادي غير محدد، لذلك يتوقع منها أن تحافظ على قيمتها إلى ما بعد مدة عقد الإيجار. وفي المقابل، يتوقع إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية لمبنى معين، على الأقل إلى حد ما، خلال مدة عقد الإيجار. لذلك، من المنطقي أن يُتوقع تحديد دفعات الإيجار المرتبطة بالمبنى عند مستوى يُمكّن المؤجر ليس فقط من تحقيق عائد على الإستثمار الأولي، وإنما أيضاً إسترداد قيمة البناء المستهلك خلال مدة عقد الإيجار. وبالنسبة للأراضي، لا يحتاج المؤجر عادة لتعويض مقابل إستهلاك الأرض.

إستنتاج ١١ لذلك قرر المجلس أن يوضح في هذا المعيار أنه يتم قياس تخصيص دفعات الإيجار الدنيا ليعكس دورها في تعويض المؤجر وليس بالرجوع إلى القيم العادلة النسبية للأراضي والمباني. وبعبارة أخرى، ينبغي أن يعكس القياس حصة العقارات المؤجرة الخاصة بالمستأجر في الأراضي والمباني. وفي الحالات القصوى التي يتم فيها إستهلاك المبنى بالكامل خلال مدة عقد الإيجار، ينبغي قياس دفعات الإيجار الدنيا لتقديم عائد معين زائد الإستهلاك الكامل لقيمة المبنى في بداية عقد الإيجار. ويتم قياس حصة العقارات المؤجرة في الأرض، بإفتراض قيمة متبقية تساوي قيمتها في بداية عقد الإيجار، بطريقة تعكس فقط العائد على الإستثمار الأولي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عدم إمكانية التقسيم بين الأراضي والمباني

إستنتاج ١٢ إن أحد الأسئلة المثارة هي كيفية التعامل مع عقود الإيجار التي لا يمكن فيها قياس العنصرين بشكل موثوق (على سبيل المثال لأنه لا يتم بيع أو تأجير الأراضي والمباني المشابهة بشكل منفصل). أحد الإحتمالات هو تصنيف عقد الإيجار الكامل كعقد إيجار تمويلي. ويمنع هذا الأمر المستأجر من تفادي معاملة عقد الإيجار التمويلي للمباني من خلال التأكيد على أنه لا يستطيع قياس العنصرين بشكل منفصل. على الرغم من ذلك، قد يكون واضحاً من الظروف أن تصنيف كامل عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي غير صادق تمثيلياً. وفيما يتعلق بهذا الأمر، قرر المجلس أنه عندما يكون من غير الممكن قياس العنصرين بشكل موثوق، ينبغي تصنيف كامل عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إلا إذا كان واضحاً أنه ينبغي تصنيف كلا العنصرين على أنهما عقد إيجار تشغيلي.

إستثناء من متطلب فصل عنصري الأراضي والمباني

إستنتاج١٣ ناقش المجلس مسألة أن يسمح أو يقتضي إستثناءاً من متطلب فصل عنصري الأراضي والمباني في الحالات التي تكون فيها القيمة الحالية لعنصر الأرض في بداية عقد الإيجار ضئيلة بالنسبة لقيمة عقد الإيجار الكامل. وفي هذه الحالات، قد لا تتجاوز منافع فصل عقد الإيجار إلى عنصرين ومحاسبة كل منهما على حدة التكاليف. ولاحظ المجلس أن مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في أستراليا وكندا والولايات المتحدة تسمح أو تقتضي بأن يتم تصنيف عقود الإيجار هذه ومحاسبتها كوحدة واحدة، إلى جانب إستخدام معاملة عقد الإيجار التمويلي عند تلبية المعايير ذات الصلة. وقرر المجلس السماح بأن يتم معاملة الأراضي والمباني كوحدة واحدة عندما يكون عنصر الأرض غير هام.

إستنتاج ١٤ طلب بعض المجاوبين على مسودة العرض إرشادات حول مدى ضآلة القيمة النسبية لعنصر الأرض بالنسبة إلى القيمة الإجمالية لعقد الإيجار. وقرر المجلس أن لا يستحدث خطا واضحاً كمدخل نسبة مئوية محددة. كما قرر ضرورة تطبيق الأحكام العادية حول المادية.

الأحكام الإنتقالية

إستنتاج ١٥ قرر المجلس أنه ينبغي تطبيق متطلب فصل عنصري الأراضي والمباني في عقد إيجار الأراضي والمباني بأثر رجعي. وأشار أنه ستكون هناك حالات يكون فيها من غير الممكن إعادة تقييم معالجة عقود الإيجار هذه بأثر رجعي، لأن القيام بذلك يقتضي تقدير ما كانت عليه القيمة العادلة للعنصرين في بداية عقد الإيجار، والذي يمكن أن يكون قد بدأ قبل عدة سنوات. وقد أشار المجلس أيضاً إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يحتوي على إرشادات حول متى يكون من غير الممكن تطبيق التغير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي ولذلك قرر عدم تقديم أحكام إنتقالية محددة لتنفيذ هذا التعديل على معيار المحاسبة الدولي ١٧.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بداية عقد الإيجار وبدء مدة عقد الإيجار

إستنتاج١٦ لم تورد النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٧ تعريف بدء مدة عقد الإيجار. حيث افترضت ضمنيا أن البدء (وقت بدء عقد الإيجار) والبداية (وقت إبرام الإتفاقية) يحدثان في نفس الوقت. وقد تساءل بعض المجاوبين عما ينبغي أن يحدث إذا كان هناك فترة فاصلة بين التاريخين، وخصوصا إذا تغيرت المبالغ - على سبيل المثال نظراً لكون الأصل قيد الإنشاء والتكلفة النهائية غير معلومة في البداية. ويحدد المعيار الآن أن الإعتراف يحدث عند بدء عقد الإيجار، على أساس القيم التي تم قياسها في البداية. لكن إذا تم تعديل عقد الإيجار للتغييرات في التكاليف الخاصة بالمؤجر بين بداية عقد الإيجار وبدء مدته، يُعتبر أن أثر هذه التعديلات قد حدث في البداية. وتنسجم هذه التعديلات مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في أستراليا وكندا والولايات المتحدة كما تنسجم مع المعالجة المحاسبية الحالية لمعظم المشتريات والمبيعات العادية.

إستنتاج١٧ في ضوء موافقته على هذه المعالجة، لاحظ المجلس أن القياس عند البدء كان من الممكن أن يكون أكثر ملائمة من حيث المبدأ. إلا أنه لا يمكن القيام بهذا بشكل صحيح ضمن إطار معيار المحاسبة الدولي ١٧ لأن المعيار يقتضي عموماً الإعتراف بعقد إيجار تمويلي مستحق القبض أو الدفع بمبلغ يستند إلى القيمة العادلة للأصل، الأمر الذي يعد مناسباً في أي تاريخ بعد البداية.

عقود الإيجار في البيانات المالية لمؤجرين آخرين غير أصحاب المصانع والتجار

إستنتاج١٨ يمكن أن يتكبد المؤجرون عند التفاوض على عقد الإيجار تكاليف مباشرة مثل العلاوات ورسوم السماسرة والرسوم القانونية. وقد احتوت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٧ خياراً حول كيفية محاسبة هذه التكاليف - حيث يمكن تحميلها إما كمصروف عند تكبدها أو تخصيصها خلال مدة عقد الإيجار. وينطبق خيار المعالجة على عقود الإيجار التشغيلية والتمويلية. وفي حال عقد الإيجار التمويلي، نصت الفقرة ٣٣ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٧ أنه يمكن تحقيق التخصيص خلال مدة عقد الإيجار من خلال الإعتراف بالتكلفة كمصروف وفي نفس الفترة الإعتراف بمبلغ مساوي من الدخل التمويلي غير المكتسب.

إستنتاج١٩ قرر المجلس أن هذه المعالجة لم تكن وفقاً *لإطار إعداد وعرض البيانات المالية*. وقد تمثل أثرها في الإعتراف ببعض الدخل التمويلي المستقبلي كدخل وأصل في بدء مدة عقد الإيجار. إلا أنه في ذلك التاريخ لم تتم تلبية تعريفات الدخل والأصول. لذلك قرر المجلس أنه إذا كان سيتم خلال مدة عقد الإيجار تخصيص التكاليف المباشرة المتكبدة من قبل المؤجرين، فإنه ينبغي تحقيق هذا من خلال تضمينها في المبلغ المسجل لأصل عقد الإيجار.

إستنتاج٢٠ لاحظ المجلس أن الهيئات الواضعة للمعايير في أستراليا وكندا وفرنسا واليابان والمملكة المتحدة والولايات المتحدة إما تسمح أو تقتضي بأن يتم تخصيص التكاليف المباشرة الأولية خلال مدة عقد الإيجار. ولاحظ المجلس كذلك أن معايير أخرى تسمح أو تقتضي الإعتراف بمجموعة من التكاليف المتشابهة في المبلغ المسجل للأصول التي تخضع عموماً لتلك التكاليف التي تُنسب مباشرة لشراء الأصل قيد البحث. لذلك ونظراً لأسباب المقاربة وقابلية المقارنة مع المعايير الأخرى، قرر المجلس أن يقتضي أن يتم تضمين التكاليف المباشرة الأولية في المبلغ المسجل لأصل عقد الإيجار.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٢١ وبغية تحقيق الإنسجام مع المعايير الأخرى، وتحديداً معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*"، قرر المجلس أن الإعتراف في المبلغ المسجل للأصول ينبغي أن يقتصر على التكاليف المتزايدة والمنسوبة بشكل مباشر للتفاوض حول عقد الإيجار وترتيبه.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إرشادات التنفيذ حول

معيار المحاسبة الدولي ١٧ *عقود الإيجار*

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة الدولي ١٧، لكنها ليس جزءاً منه.

أمثلة توضيحية على معاملات البيع وإعادة الإستئجار التي تؤدي إلى عقود إيجار تشغيلية

قد ينشأ عن معاملة البيع وإعادة الإستئجار التي تؤدي إلى عقد إيجار تشغيلي ربح أو خسارة يعتمد تحديدها ومعالجتها على المبلغ المسجل للأصل المؤجر وقيمته العادلة وسعر البيع الخاص به. ويوضح الجدول أدناه متطلبات المعيار في ظروف مختلفة.

سعر البيع محدد بمقدار القيمة العادلة (فقرة ٦١)	**القيمة المرحلة مساوية للقيمة العادلة**	**القيمة المرحلة أقل من القيمة العادلة**	**القيمة المرحلة أعلى من القيمة العادلة**
ربح	لا ربح	الإعتراف بالربح في الحال	لا ينطبق
خسارة	لا خسارة	لا ينطبق	الإعتراف بالخسارة في الحال

سعر البيع أقل من القيمة العادلة (فقرة ٦١)			
ربح	لا ربح	الإعتراف بالربح في الحال	لا ربح (ملاحظة ١)
الخسارة <u>غير</u> معوضة بدفعات إيجار مستقبلية بأقل من سعر السوق	الإعتراف بالخسارة في الحال	الإعتراف بالخسارة في الحال	(ملاحظة ١)
الخسارة معوضة بدفعات إيجار مستقبلية بأقل من سعر السوق	تأجيل وإطفاء الخسارة	تأجيل وإطفاء الخسارة	(ملاحظة ١)

سعر البيع أعلى من القيمة العادلة (فقرة (٦١)			
ربح	تأجيل وإطفاء الربح	تأجيل وإطفاء الربح	تأجيل وإطفاء الربح (ملاحظة ٢)
خسارة	لا خسارة	لا خسارة	(ملاحظة ١)

ملاحظة ١ تمثل هذه الأجزاء من الجدول الظروف التي كان سيتم التعامل معها بموجب الفقرة ٦٣ من المعيار، وتتطلب الفقرة ٦٣ تخفيض القيمة المرحلة لأصل إلى قيمتها العادلة حيث تكون خاضعة لبيع وإعادة تأجير.

ملاحظة ٢ الربح هو الفرق بين القيمة العادلة وسعر البيع كما لو أن القيمة المرحلة كانت ستنخفض إلي قيمتها العادلة حسب الفقرة ٦٣.

ملاحظة ٣ يتم تأجيل وإطفاء الربح الزائد (زيادة سعر البيع عن القيمة العادلة) خلال الفترة التي يتوقع فيها إستخدام الأصل. ويتم مباشرة الإعتراف بأية زيادة في القيمة العادلة عن المبلغ المسجل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ١٨

الإيـراد

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم إصدارها حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*" من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ١٩٩٣. وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإعتراف بالإيرادات*" (الصادر في ديسمبر ١٩٨٢).

وقد أُجريت تعديلات محدودة على معيار المحاسبة الدولي ١٨ نتيجة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ (في عام ١٩٩٨) ومعيار المحاسبة الدولي ١٠ (في عام ١٩٩٩) ومعيار المحاسبة الدولي ٤١ (في يناير ٢٠٠١).

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ١٨ من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" (كما هي معدلة في ديسمبر ٢٠٠٣)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "*عقود التأمين*" (الصادر في مارس ٢٠٠٤)

معيار المحاسبة الدولية ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في ٢٠٠٧) وتعديل المصطلحات المستخدمة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ١٨.

تتعلق التفسيرات التالية بمعيار المحاسبة الدولي ١٨:-

- التفسير -١٣ "*الوحدات تحت السيطرة المشتركة- المساهمات غير النقدية للمـشاركين فـي مـشروع مشترك*" (الصادر في ديسمبر ١٩٩٨ والتعديلات اللاحقة)
- التفسير – ٢٧ "*تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود التـأجير*" (الـصادر فـي ديسمبر ٢٠٠١ والتعديلات اللاحقة)
- التفسير – ٣١ "*الإيراد - عمليات المبادلة (المقايضة) التي تنطوي على خدمات إعلانية*" (الصادر فـي ديسمبر ٢٠٠١ والتعديلات اللاحقة)
- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢ "*ترتيبـات إمتيـاز تقـديم الخـدمات*" (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٦ والتعديلات اللاحقة)
- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٣ "برامج ولاء العملاء" (الـصادر فـي يونيو ٢٠٧).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

الفقرات

معيار المحاسبة الدولي ١٨

الإيـــراد

الهدف

النطاق **١ - ٦**

تعاريف **٧ - ٨**

قياس الإيراد **٩ - ١٢**

التعرف على العملية **١٣**

بيع البضائع **١٤ - ١٩**

تقديم الخدمات **٢٠ - ٢٨**

الفائدة والأتاوات وأرباح الأسهم **٢٩ - ٣٤**

الإفصاح **٣٥ - ٣٦**

تاريخ النفاذ **٣٧**

الملحق

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*" مبين في الفقرة ١-٣٧. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي ١٨ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و "*إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ١٨

الإيـراد

الهـدف

يعرف الدخل ضمن *إطار إعداد وعرض البيانات المالية* على أنه الزيادات في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلة أو تعزيزات في الأصول أو تخفيضات في الإلتزامات ينجم عنها زيادات في حقوق الملكية، عدا تلك المتعلقة بمساهمات المشاركين في حقوق الملكية. يضم الدخل كلاً من الإيراد والمكاسب. الإيراد هو دخل ينشأ ضمن سياق النشاطات العادية للمشروع ويشار إليه بمسميات مختلفة تضم المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم والإتاوات. إن الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للإيراد الناشئ عن أنواع محددة من العمليات والأحداث.

إن المسألة الأساسية في المحاسبة عن الإيراد هي تحديد متى يتم الإعتراف به. يعترف بالإيراد عندما يكون من المحتمل أن منافع اقتصادية مستقبلية سوف تتدفق للمشروع وأن بالإمكان قياس هذه المنافع بصورة موثوقة. يحدد هذا المعيار الظروف التي تتحقق فيها هذه المعايير ويتم الإعتراف بالإيراد، كما يقدم إرشادات عملية على تطبيق هذه المعايير.

النطـاق

١ **يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الإيراد الناشئ عن العمليات والأحداث التالية:-**

(أ) بيع البضائع؛

(ب) تقديم الخدمات؛ و

(ج) إستخدام الآخرين لأصول المشروع والتي يتحصل منها فائدة وأتاوات وأرباح الأسهم.

٢ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٨ *"الإعتراف بالإيراد"*، المصادق عليه في ١٩٨٢.

٣ تشمل البضائع تلك البضائع المنتجة من قبل المشروع بهدف البيع والبضائع المشتراة بقصد إعادة البيع مثل البضائع التجارية المشتراة من قبل تاجر التجزئة أو الأراضي وغيرها من الممتلكات المحتفظ بها لإعادة البيع.

٤ يتضمن تقديم الخدمات عادة تنفيذ مهمة من قبل المشروع متعاقد عليها خلال فترة من الوقت متفق عليها، وقد تقدم الخدمات خلال فترة أو أكثر من فترة واحدة. ترتبط بعض عقود تقديم الخدمات مباشرة بعقود الإنشاء، مثل خدمات مدراء المشاريع والمهندسين المعماريين. لا يعالج هذا المعيار الإيراد الناشئ عن هذه العقود بل تعالج وفقاً لمتطلبات عقود الإنشاء كما هي محددة بمعيار المحاسبة الدولي١١ *"عقود الإنشاء"*.

٥ إن إستخدام الآخرين لأصول المشروع يحقق إيراداً على شكل:-

(أ) فائدة – رسوم مقابل إستخدام النقدية أو ما يعادلها أو مبالغ مستحقة للمشروع؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) الأتاوة– رسوم مقابل إستخدام أصول المشروع طويلة الأجل، مثل حقوق الإختراع، والعلامات التجارية، وحقوق النشر، وبرامج الحاسوب؛ و

(ج) أرباح الأسهم– توزيع للأرباح على أصحاب الإستثمارات في حق الملكية بنسب ملكيتهم لصنف معين من رأس المال.

٦ لا يعالج هذا الأصل الإيراد الناشئ عن:-

(أ) إتفاقيات عقود الإيجار (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٧ *"عقود الإيجار"*)؛

(ب) أرباح الأسهم الناتجة عن الإستثمارات التي تجري المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية (أنظر معيار المحاسبي الدولي ٢٨ *" المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة"*)؛

(ج) عقود التأمين في نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٤ *"عقود التأمين"*؛

(د) التغيرات في القيم العادلة للأصول والإلتزامات المالية أو التخاص منها (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*)؛

(هـ) تغيرات في قيمة الأصول المتداولة الأخرى؛

(و) الإعتراف المبدئي ومن التغيرات في القيمة العادلة للأصول البيولوجية الخاصة بالنشاط الزراعي (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٤١ " *الزراعة"*)؛

(ز) الإعتراف المبدئي بالمنتجات الزراعية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٤١)؛ و

(ح) إستخراج الخامات المعدنية.

تعاريف

٧ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:-**

الإيراد **هو التدفقات الداخلة الإجمالية من المنافع الإقتصادية خلال الفترة والناشئة ضمن الأنشطة العادية للمشروع عندما ينجم عنها زيادات في حقوق الملكية عدا تلك الزيادات المتعلقة بمساهمات أصحاب حقوق الملكية.**

القيمة العادلة **هو المبلغ الذي يمكن أن يتم مبادلة الأصل به، أو تسديد الإلتزام بين طرفين مطلعين وراغبين في التعامل على أساس تجاري.**

٨ يشمل الإيراد فقط إجمالي التدفقات الداخلة من المنافع الإقتصادية المستلمة أو القابلة للإستلام من قبل المشروع على حسابها. لا ينتج عن المبالغ المستلمة نيابة عن أطراف أخرى، مثل ضرائب المبيعات وضرائب السلع والخدمات، وضرائب القيمة المضافة منافع اقتصادية تتدفق إلى المشروع ولا تسبب زيادات في حقوق الملكية ولذلك يتم استبعادها من الإيراد. وبالمثل، في حالة علاقة الوكالة، تضم التدفقات الإجمالية الداخلة للمنافع الإقتصادية مبالغ مستلمة نيابة عن الموكل الأصلي لا ينتج عنها زيادات في حقوق ملكية المشروع، فالمبالغ المستلمة نيابة عن الأصل ليست إيرادات وإنما الإيراد هو مبلغ العمولة.

قياس الإيراد

٩ **يجب قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للإستلام *.**

* أنظر أيضاً التفسير ٣١ الإيراد - *عمليات المبادلة (المقايضة) التي تنطوي على خدمات إعلانية.*

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٠ يتم تحديد الإيراد الناشئ عن عملية عادة بالإتفاق بين المشروع والمشتري أو المستخدم للأصل، ويقاس بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للإستلام مع الأخذ بالحساب مبلغ الخصومات التجارية أو الكمية التي يسمح بها المشروع.

١١ في أغلب الحالات يكون المقابل على شكل نقدية أو ما يعادل النقدية، ويكون مبلغ الإيراد هو مبلغ النقدية أو ما يعادلها المستلم أو القابل للإستلام، لكن عندما يكون تدفق النقدية أو ما يعادلها مؤجلاً، فقد تكون القيمة العادلة للمقابل أقل من القيمة الإسمية لمبلغ النقدية المستلمة أو القابلة للإستلام على سبيل المثال، فقد يمنح المشروع العميل إئتماناً بدون فائدة أو يقبل منه ورقة قبض تحمل سعر فائدة أقل من سعر السوق كمقابل لبيع بضائع. عندما تمثل الترتيبات بالفعل عملية تمويل، فإنه يجري تحديد القيمة العادلة للمقابل بواسطة خصم كافة المبالغ التي ستستلم مستقبلاً بإستخدام نسبة فائدة مستنبطة، ويكون معدل الفائدة المستنبطة هو المعدل الأكثر قابلية للتحديد من:-

(أ) المعدل السائد على الأدوات المالية المشابه للمصدر من نفس المستوى الإئتماني؛ أو

(ب) معدل الفائدة الذي يجعل القيمة الحالية للمبلغ الإسمي للأداة مساو لسعر البيع النقدي الجاري للبضائع أو الخدمات.

يعترف بالفرق بين القيمة العادلة والمبلغ الإسمي للمقابل كإيراد فائدة بموجب الفقرتين ٢٩ و٣٠. وبما يتفق مع ما جاء في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

١٢ عندما يتم مبادلة أو مقايضة البضائع أو الخدمات ببضائع أو خدمات من نفس الطبيعة والقيمة لا يعتبر التبادل عملية تولد إيراداً، وهذا ما يجري أحياناً بالنسبة لسلع مثل النفط والحليب حيث يتبادل أو يتقايض الموردون المخزون في مواقع مختلفة لمواجهة الطلب في حينه في مكان محدد ولكن عندما يتم بيع السلع أو الخدمات أو تقديمها مقابل سلع أو خدمات غير مشابهة يعتبر التبادل عملية مولدة للإيراد. يقاس الإيراد بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة معدلة بمبلغ النقدية أو ما يعادل النقدية المحول. وعندما لا يمكن قياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بصورة موثوقة، فإن الإيراد يقاس بالقيمة العادلة للسلع والخدمات المعطاة، معدلة بمبلغ النقدية أو ما يعادل النقدية المحول.

التعرف على العملية

١٣ تطبق معايير الإعتراف في هذا المعيار عادة على كل عملية بشكل منفصل. ولكن في ظروف محددة، فإن من الضروري تطبيق معايير الإعتراف على الأجزاء المحددة لعملية واحدة من أجل أن تعكس جوهر العملية، على سبيل المثال، عندما يتضمن سعر بيع المنتج مبلغاً محدداً مقابل خدمة لاحقة، فإن هذا المبلغ يؤجل ويعترف به كإيراد خلال الفترة التي تقدم بها الخدمة، وبالعكس، تطبق معايير الإعتراف على عمليتين أو أكثر معاً عندما تكون هذه العمليات مترابطة معاً بطريقة لا يمكن معها فهم الأثر التجاري بدون الإشارة إلى سلسلة العمليات ككل، على سبيل المثال، قد يبيع المشروع بضائع

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ويدخل في نفس الوقت بإتفاق منفصل لشراء البضائع في وقت لاحق، ملغية بذلك التأثير الجوهري للعملية، في مثل هذه الحالة تتم معالجة العمليتين معاً.

بيع البضائع

١٤ يجب الإعتراف بإيراد بيع البضائع عند الوفاء بكافة الشروط التالية:-

(أ) قام المشروع بتحويل المخاطر الهامة ومنافع ملكية البضائع إلى المشتري؛

(ب) لا يحتفظ المشروع بعلاقة إدارية مستمرة إلى الحد المرتبط عادة بوجود الملكية ولا بالرقابة الفعالة على البضائع المباعة؛

(ج) يمكن قياس مبلغ الإيراد بصورة موثوقة؛

(د) إن من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية المرتبطة بالعملية إلى المشروع؛ و

(هـ) يمكن قياس التكاليف التي تكبدت أو سيتم تكبدها في العملية بصورة موثوقة.

١٥ تتطلب عملية التقدير لمتى قام المشروع بنقل المخاطر الهامة ومنافع الملكية إلى المشتري أن يتم فحص الظروف المتعلقة بالعملية، ففي أغلب الحالات يتزامن نقل المخاطر ومنافع الملكية مع نقل الملكية القانونية أو تحويل الحيازة إلى المشتري، وهذه هي الحالة لمعظم مبيعات المفرق، أما في حالات أخرى فيكون تحويل مخاطر ومنافع الملكية في وقت مختلف عن وقت تحويل الملكية القانونية أو نقل الحيازة.

١٦ إذا إحتفظ المشروع بالمخاطر الهامة للملكية لا تعتبر العملية عملية بيع وبالتالي لا يعترف بالإيراد ويمكن للمشروع أن يحتفظ بالمخاطر بعدة طرق، من أمثلة الحالات التي يحتفظ بها المشروع بالمخاطر والمنافع الهامة للملكية ما يلي:-

(أ) عندما يحتفظ المشروع بالمسؤولية نحو الأداء غير المرضي الذي لا تغطيه شروط الكفالة العادية؛

(ب) عندما يعتمد إستلام الإيراد من عملية بيع معينة على تحقق إيراد للمشتري من بيع البضائع؛

(ج) عندما تشحن البضائع بشرط التركيب ويكون التركيب جزء هام من العقد إلاّ أن المشروع لم يكمل تنفيذه بعد؛ و

(د) عندما يحق للمشتري فسخ الشراء لسبب محدد في عقد البيع ويكون المشروع غير متأكد من إحتمال إرجاع البضاعة.

١٧ إذا إحتفظ المشروع فقط بجزء غير هام من مخاطر الملكية، تعتبر العملية عملية بيع وبالتالي يعترف بالإيراد المتعلق بها. على سبيل المثال، قد يحتفظ البائع بالملكية القانونية للبضائع لمجرد حماية تحصيل المبلغ المستحق، في مثل هذه الحالة، إذا نقل المشروع المخاطر والمنافع الهامة للملكية تعد العملية عملية بيع ويعترف بالإيراد المتعلق بها. وكمثال آخر على إحتفاظ المشروع فقط بمخاطرة غير هامة للملكية، يمكن أن يكون بيع المفرق عندما يكون من حق العميل رد البضاعة إذا كان غير مقتنع بها،

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

حيث يعترف بالإيراد في مثل هذه الحالات وقت البيع شريطة أن يستطيع البائع تقدير المردودات المستقبلية والإعتراف بالإلتزام المتعلق بهذه المردودات بناءاً على التجربة السابقة وغيرها من العوامل الأخرى ذات العلاقة.

١٨ يتم الإعتراف بالإيراد فقط عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية المرتبطة بالعملية إلى المشروع. في بعض الحالات قد لا يكون هذا محتملاً حتى يتم إستلام المقابل أو حتى يزول عدم التأكد. على سبيل المثال قد لا يكون مؤكداً أن تمنح سلطة حكومية أجنبية تصريحاً بتحويل المقابل عن عملية بيع في بلد أجنبي، ولكن عندما يمنح التصريح تزول حالة عدم التأكد ويعترف بالإيراد. على أنه عندما ينشأ شك بخصوص المقدرة على تحصيل مبلغ تم تضمينه بالإيراد، فإن المبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي أصبح إسترجاعه أمراً تم تضمينه بالإيراد، فإن المبلغ الذي أصبح إسترجاعه أمراً غير محتمل يعترف به كمصروف وليس كتعديل لمبلغ الإيراد الأصلي المعترف به سابقاً.

١٩ يتم الإعتراف بالإيراد والمصروفات التي تعود لنفس العملية أو لحدث آخر معاً في نفس الوقت، ويشار إلى هذا الإجراء عموماً بمقابلة الإيرادات بالمصروفات. يمكن حساب المصروفات على نحو موثوق به بما في ذلك الكفالات والتكاليف الأخرى التي يتم تكبدها بعد شحن البضائع عندما تتحقق الشروط الأخرى للإعتراف بالإيراد. ولكن لا يمكن الإعتراف بإيراد عندما لا يمكن قياس المصروفات بصورة موثوقة، وفي مثل هذه الظروف يعترف بأي مقابل مستلم عن بيع السلع كإلتزام.

تقديم الخدمات

٢٠ **عندما يكون بالإمكان تقدير نتائج العملية التي تتضمن تقديم خدمات على نحو موثوق به، فإنه يجب الإعتراف بالإيراد المتعلق بالعملية بالرجوع إلى مرحلة إنجاز العملية في نهاية فترة إعداد التقارير، ويمكن تقدير نتائج العملية على نحو موثوق به عند الوفاء بكامل الشروط التالية:-**

(أ) يمكن قياس مبلغ الإيراد بصورة موثوقة؛

(ب) من المحتمل أن المنافع الإقتصادية المرتبطة بالعملية سوف تتدفق إلى المشروع؛

(ج) يمكن قياس مرحلة إنجاز العملية بشكل يمكن الوثوق به في نهاية فترة إعداد التقارير؛ و

(د) يمكن قياس التكاليف التي تم تكبدها من أجل العملية والتكاليف اللازمة لإتمامها بشكل يمكن الوثوق به.*

٢١ يشار إلى الإعتراف بالإيراد بالرجوع إلى مرحلة إنجاز العملية بطريقة نسبة الإنجاز. تحت هذه الطريقة يعترف بالإيراد في الفترات المحاسبية التي يتم فيها تقديم الخدمات، ويوفر الإعتراف بالإيراد على هذا الأساس معلومات مفيدة عن مدى نشاط الخدمة وعن الإنجاز خلال الفترة المحاسبية. كما

* أنظر أيضاً التفسير ٢٧ - *تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود التأجير* و
أنظر أيضاً التفسير ٣١ الإيراد - *عمليات المبادلة (المقايضة) التي تنطوي على خدمات إعلانية*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١١، الإعتراف بالإيراد على هذا الأساس، وعموماً تنطبق متطلبات ذلك المعيار على الإعتراف بالإيراد وما يرتبط به من مصروفات للعمليات التي تتضمن تقديم خدمات.

٢٢ يعترف بالإيراد فقط عندما يكون من المحتمل أن المنافع الإقتصادية المرتبطة بالعملية سوف تتدفق إلى المشروع، ولكن عندما ينشأ شك حول قابلية تحصيل مبلغ ما كان مشمولاً بالإيراد، فإن المبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي لم يعد إسترجاعه أمراً محتملاً يجب أن يعترف به كمصروف وليس كتعديل لمبلغ الإيراد الذي اعترف به أساساً.

٢٣ يستطيع المشروع عادة الوصول لتقديرات موثوقة بعد أن يكون قد توصل إلى إتفاق حول ما يلي مع الأطراف الأخرى للعملية:-

(أ) حقوق كل طرف القابلة للتطبيق بخصوص الخدمات التي ستقدم وتستلم من قبل الأطراف؛

(ب) المقابل الذي سيتم تبادله؛ و

(ج) طريقة وشروط السداد.

كما أنه من الضروري للمشروع عادة أن يكون لديه نظام داخلي فعال لإعداد الميزانيات التقديرية وإعداد التقارير المالية. يراجع المشروع، ويعدل عند الضرورة، تقديرات الإيراد عند تقديم الخدمة ولا تدل الحاجة لمثل هذه المراجعات بالضرورة على أن نتائج العملية لا يمكن تقديرها على نحو يمكن الوثوق به.

٢٤ يمكن تحديد درجة إنجاز العملية بطرق شتى، ويستخدم المشروع الطريقة التي تقيس بطريقة موثوقة الخدمات المقدمة. اعتماداً على طبيعة العملية يمكن أن تضم هذه الطرق ما يلي:-

(أ) إجراء مسوحات للعمل المنجز؛

(ب) الخدمات المقدمة لتاريخه كنسبة من مجموع الخدمات التي يجب أن تقدم؛ و

(ج) ما تمثله التكاليف المتكبدة لتاريخه نسبة إلى تكاليف العملية الإجمالية المقدرة. إن التكاليف التي تتعلق بالخدمات التي قدمت لتاريخه فقط هي التي يتم شمولها في التكاليف المتكبدة لتاريخه. كذلك فإن التكاليف التي تعكس الخدمات التي قدمت أو التي ستقدم فقط هي التي يتم شمولها في التكاليف الإجمالية المقدرة للعملية.

إن دفعات الإنجاز والدفعات المقدمة من العملاء لا تعكس في أغلب الأحوال الخدمات المقدمة.

٢٥ لأسباب عملية، عندما يتم إنجاز الخدمات من خلال عدد غير محدد من الأعمال خلال فترة زمنية محددة، فإنه يجب الإعتراف بالإيراد على أساس القسط الثابت خلال الفترة المحددة، ما لم يوجد إثبات أن هناك طريقة أفضل تمثل مرحلة الإنجاز، وعندما يكون أحد الأعمال المحددة أكثر أهمية من الأعمال الأخرى، يؤجل الإعتراف بالإيراد حتى يتم تنفيذ ذلك العمل الهام.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢٦ **عندما لا يمكن تقدير نتائج العملية التي تتضمن تقديم خدمات على نحو يمكن الوثوق به، فإنه يجب الإعتراف بالإيراد فقط في حدود المصروفات المتكبدة القابلة للإسترداد.**

٢٧ خلال المراحل الأولية للعملية فإنه غالباً لا يمكن تقدير نتائج العملية بصورة موثوقة، ومع هذا فقد يكون من المحتمل أن المشروع سيسترد تكاليف العملية التي تكبدتها. لذلك يعترف بالإيراد فقط في حدود التكاليف المتكبدة التي من المتوقع إستردادها، وعندما لا يمكن تقدير نتائج العملية بصورة موثوقة فيجب عدم الإعتراف بأي ربح.

٢٨ عندما لا يمكن تقدير نتائج العملية على نحو موثوق به ولا يكون من المحتمل إسترداد التكاليف التي تم تكبدها، فلا يعترف بالإيراد، وإنما يعترف بالتكاليف المتكبدة كمصروف، وعندما تزول حالة عدم التأكد التي منعت تقدير النتائج بصورة موثوقة فإنه يعترف بالإيراد بموجب الفقرة ٢٠ وليس بموجب الفقرة ٢٦.

الفائدة والأتاوات وأرباح الأسهم

٢٩ **يعترف بالإيراد الناشئ عن إستخدام الآخرين لأصول المشروع التي تدر فائدة أو أتاوات أو أرباح أسهم على ضوء الأسس المبينة في الفقرة ٣٠ عندما:-**

(أ) يكون محتملاً أن المنافع الإقتصادية المرتبطة بالعملية سوف تتدفق إلى المشروع؛ و

(ب) يمكن قياس مبلغ الإيراد على نحو موثوق به.

٣٠ **يجب الإعتراف بالإيراد على الأسس التالية:-**

(أ) يعترف بالفائدة على الأساس الزمني التناسبي الذي يأخذ في الحساب معدل الفائدة الفعلي المتحقق على الأصل؛

(ب) يعترف بالأتاوات على أساس الإستحقاق بناءاً على جوهر الإتفاقية ذات العلاقة ؛ و

(ج) يعترف بأرباح الأسهم عندما يثبت حق حامل السهم بإستلام العوائد.

٣١ [تم إلغائها]

٣٢ إذا إستحقت فوائد غير مدفوعة قبل امتلاك استثمار ذو فائدة فيجب توزيع الفوائد المستلمة لاحقاً بين فترتي ما قبل الإمتلاك وما بعد الإمتلاك، ولا يعترف إلاّ بجزء ما بعد الإمتلاك كإيراد. عندما يتم الإعلان عن أرباح أسهم من صافي أرباح ما قبل الإمتلاك، فإنه يجب طرح هذه الأرباح من كلفة الأسهم، وعندما يكون من الصعب إجراء هذا التوزيع إلاّ على أساس جزافي، فيجب الإعتراف بهذه الأرباح كإيراد، إلا إذا كان من الواضح إنها تمثل إسترداداً لجزء من تكلفة أسهم الملكية.

٣٣ تستحق الأتاوات طبقاً لشروط الإتفاقية المناسبة، وعادة ما يعترف بها على هذا الأساس، إلا إذا كان من الملائم آخذين في الإعتبار جوهر الإتفاقية، الإعتراف بالإيراد على أساس آخر منتظم معقول.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٣٤ يعترف بالإيراد فقط عندما يكون من المحتمل أن المنافع الإقتصادية المرتبطة بالعملية سوف تتدفق إلى المشروع. ولكن عندما تنشأ حالة عدم تأكد حول قابلية مبلغ للتحصيل تم تضمينه في الإيراد، فإن المبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي لم يعد إسترداده أمراً محتملاً، يجب ان يعترف به كمصروف وليس كتعديل لمبلغ الإيراد المعترف به أساساً.

الإفصـاح

٣٥ **يجب على المشروع أن يفصح عما يلي:-**

(أ) السياسات المحاسبية المتبعة للإعتراف بالإيراد بما في ذلك الطرق المتبعة لتحديد مرحلة الإنجاز للعملية التي تتضمن تقديم خدمات؛

(ب) مبلغ كل صنف رئيسي من الإيراد المعترف به خلال الفترة بما في ذلك الإيراد الناشئ عن:-

(١) بيع البضائع؛

(٢) تقديم الخدمات؛

(٣) الفائدة؛

(٤) الأتاوات؛ و

(٥) أرباح الأسهم.

(ج) مبلغ الإيراد الناشئ عن تبادلات البضائع والخدمات والمتضمن في كل صنف هام من الإيرادات.

٣٦ يفصح المشروع عن أي مكاسب أو خسائر محتملة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"* يمكن أن تنشا الإلتزامات والأصول المحتملة من بنود مثل تكاليف الضمان والإدعاءات والغرامات أو الخسائر المحتملة.

تاريخ النفاذ

٣٧ **يطبق معيار المحاسبة الدولي هذا على البيانات المالية التي تغطي الفترة التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٥ أو ما بعد ذلك التاريخ.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق

هذا الملحق توضيحي فقط ولا يمثل جزءاً من هذه المعايير، والهدف منه توضيح تطبيق المعايير للمساعدة في توضيح معانيها في عدد من الحالات التجارية. تركز الأمثلة على خصائص محددة من العملية ولا تمثل مناقشة شاملة للعوامل ذات العلاقة التي يمكن أن تؤثر في الإعتراف بالإيراد تفترض الأمثلة إمكانية قياس الإيرادات بصورة موثوقة، وأن من المحتمل أن المنافع الإقتصادية سوف تتدفق إلى المشروع، وأن التكاليف التي تم أو سيتم تكبدها يمكن قياسها بصورة موثوقة. إن الأمثلة الواردة لا تعدل المعايير أو تتجاوزها.

بيع البضائع

إن القوانين في البلدان المختلفة قد ينجم عنها تحقيق أسس الإعتراف في هذا المعيار في أوقات مختلفة، وبشكل خاص قد يحدد القانون الوقت الذي ينتقل به المشروع مخاطر ومنافع الملكية الهامة، لذلك يجب أن تقرا الأمثلة في هذا الملحق في سياق القوانين المتعلقة ببيع البضائع في البلد الذي تحدث فيه العملية.

١ *المبيعات التي يتم إصدار فواتير بها ولكن يتأخر فيها التسليم بناءاً على طلب المشتري إلا أن المشتري يحصل على حق الملكية ويقبل الفاتورة.*

يعترف بالإيراد عندما يحصل المشتري على حق الملكية، شريطة:-

(أ) أن يكون التسليم محتملاً؛

(ب) أن البند موجود ومحدد، وجاهز للتسليم إلى المشتري حين الإعتراف بعملية البيع؛

(ج) يعترف المشتري بشكل محدد بتعليمات التسليم المؤجل؛ و

(د) تطبيق شروط السداد العادية.

لا يعترف بالإيراد لمجرد أن هناك نية لشراء أو صنع البضاعة لتوفيرها في وقت التسليم.

٢ *البضائع المشحونة بموجب شروط.*

(أ) *التركيب والفحص*

يعترف بالإيراد عادة عندما يقبل المشتري التسليم ويكون التركيب والإختبار قد تم، ولكن يعترف بالإيراد حالاً عند قبول المشتري للتسليم عندما:-

(١) تكون عملية التركيب بسيطة بطبيعتها، على سبيل المثال، تركيب مستقبل تلفزيوني جرى إختباره في المصنع ولا يتطلب إلا الإخراج من التغليف ووصل التيار الكهربائي والهوائي له.

(٢) عندما يتم الفحص فقط لغايات التحديد النهائي لأسعار العقد، على سبيل المثال، شحنة من خامات الحديد أو السكر أو فول الصويا.

(ب) *عند الموافقة عندما يكون المشتري قد تفاوض على حق محدود لرد البضاعة.*

إذا كان هناك عدم تأكد حول إحتمالية الرد، يعترف بالدخل عندما تكون الشحنة قد قبلت رسمياً من قبل المشتري أو أن البضائع قد سلمت وتكون الفترة الزمنية لحق الرفض قد انقضت.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) *بضائع الأمانة التي يتعهد بها المستلم (المشتري) ببيع البضائع نيابة عن الشاحن (البائع).*

يعترف بالإيراد من قبل الشاحن عندما تباع البضائع من قبل المستلم إلى طرف ثالث.

(د) *البيع نقداً عند التسليم*

يعترف بالإيراد عندما يتم التسليم وإستلام النقدية بواسطة البائع أو وكيله.

٣ *المبيعات التي بموجبها يتم تسليم البضائع فقط بعد أن يتم المشتري الدفعة الأخيرة من سلسلة الأقساط.*

يعترف بالإيراد من مثل هذه المبيعات عندما يتم تسليم البضائع، ولكن عندما توضح الخبرة أن معظم مثل هذه المبيعات تتم في النهاية، فإنه يمكن الإعتراف بالإيراد عند إستلام دفعة كبيرة بشرط أن تكون البضائع موجودة ومحددة وجاهزة للتسليم للمشتري.

٤ *الطلبيات التي يتم فيها إستلام دفعة كاملة (أو جزئية) من الثمن مقدماً قبل شحن البضاعة التي لا تكون موجودة حينها، على سبيل المثال، سيتم صنع البضائع لاحقاً أو ستسلم مباشرة للعميل من قبل طرف ثالث.*

يعترف بالإيراد عندما يتم تسليم البضائع إلى المشتري.

٥ *إتفاقيات البيع وإعادة الشراء (عدا عمليات المقايضة) التي بموجبها يوافق البائع على إعادة شراء نفس البضائع المباعة في وقت لاحق أو عندما يكون للبائع حق إعادة الشراء أو يكون للمشتري حق إلزام البائع بإعادة شراء البضاعة.*

يجب تحليل شروط الإتفاقية للتأكد فيما إذا كان البائع قد نقل فعلاً مخاطر ومنافع الملكية إلى المشتري، وعندما يعترف بالإيراد، لكن عندما يحتفظ البائع بمخاطر ومنافع الملكية حتى لو تم نقل الملكية، تعتبر العملية عملية تمويل لا ينشأ عنها إيراد. ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* مثال على إتفاقيات البيع وإعادة الشراء للأصول المالية.

٦ *البيع لإطراف وسيطة مثل الموزعين والوسطاء وغيرهم لإعادة البيع.*

يعترف عادة بالإيراد من هذه المبيعات عندما يتم تمرير مخاطر ومنافع الملكية، ولكن إذا قام البائع جوهرياً بعمل الوكيل فيعالج البيع كبيع برسم الأمانة.

٧ *الإشتراكات في المنشورات والبنود المشابهة.*

عندما تكون البنود المشمولة ذات قيمة متماثلة في كل فترة زمنية، فإنه يعترف بالإيراد على أساس القسط الثابت خلال الفترة التي يتم فيها إرسال البنود. لكن عندما تكون البنود متغيرة القيمة من فترة إلى أخرى، فإنه يعترف بالإيراد على أساس قيمة مبيعات البند الذي تم إرساله بالنسبة إلى قيمة المبيعات الكلية التقديرية لكافة البنود المغطاة بالإشتراك.

٨ *المبيعات بالتقسيط، حيث يتم إستلام المقابل على أقساط.*

يعترف بالإيراد الذي يعزى إلى سعر البيع، صاف من الفائدة في تاريخ البيع. سعر البيع هو القيمة الحالية للمقابل، ويتم تحديده بواسطة خصم الأقساط القابلة للتحصيل بإستخدام سعر فائدة مستنبط. يعترف بعنصر الفائدة كإيراد كلما اكتسب على أساس زمني يأخذ في الإعتبار سعر الفائدة المستنبط.

٩ *مبيعات العقارات.*

يعترف بالإيراد عادة عند إنتقال حق الملكية القانوني إلى المشتري. على أنه وفق بعض التشريعات قد تؤول الحصة العادلة في عقار قبل إنتقال حق الملكية القانوني وعليه تنتقل مخاطر ومنافع الملكية في تلك المرحلة. في مثل هذه الحالات، وبشرط عدم بقاء أعمال هامة يجب أن ينجزها البائع بموجب العقد، قد يكون من المناسب الإعتراف بإيراد. وإن كان البائع ملتزم بإنجاز أعمال هامة بعد إنتقال حق الملكية العادل و/أو حق الملكية القانوني فإنه يعترف بالإيراد مع إنجاز الأعمال، وكمثال على ذلك بناءاً أو مرفق آخر لم يكتمل إنشاؤه.

في بعض الأحيان يمكن أن يباع عقار ويبقى هناك درجة من استمرارية الإرتباط مع البائع بحيث أن مخاطر ومنافع الملكية لم تنتقل. من أمثلة ذلك إتفاقيات البيع وإعادة الشراء والتي تحتوي على خيارات الشراء والبيع، وإتفاقيات يضمن بموجبها إشغال العقار لمدة محدودة، أو تكفل عائداً على استثمار المشتري لمدة محددة. في مثل هذه الحالات فإن طبيعة ومدى إرتباط البائع المستمر يقرر كيف تتم المحاسبة عن العملية، فقد تتم المحاسبة عنها كعملية بيع أو عملية تمويل أو عقد إيجار أو ترتيبات أخرى متعلقة بمشاركة الأرباح. فإذا تمت المحاسبة عنها كبيع فإن إرتباط البائع المستمر قد يؤخر الإعتراف بالإيراد.

على البائع كذلك أن يأخذ في الإعتبار وسائل الدفع والدليل على إلتزام المشتري بإتمام عملية الدفع على سبيل المثال، عندما يكون إجمالي الدفعات المستلمة، بما في ذلك الدفعة الأولية التي سددها المشتري أو الدفعات المستمرة من قبل المشتري لا توفر أدلة كافية على إلتزام المشتري بإتمام الدفع، فإنه يعترف بالإيراد فقط في حدود النقد المستلم.

تقديم الخدمات

١٠ *رسوم التركيب*

يعترف برسوم التركيب كإيراد بالرجوع إلى مرحلة إنجاز التركيب، إلاّ إذا كانت هذه الرسوم عرضية نسبة إلى بيع المنتج عندئذ يعترف بها عند بيع البضائع.

١١ *رسوم الخدمات المشمولة في سعر المنتج*

عندما يضم سعر بيع المنتج مبلغاً محدداً للخدمات اللاحقة (على سبيل المثال، دعم المنتجات وتعزيزها في مبيعات برامج الحاسوب الآلي) فإن هذا المبلغ يؤجل ويعترف به كإيراد خلال الفترة التي يتم فيها تأدية الخدمة، ويكون المبلغ المؤجل هو المبلغ الذي من المتوقع أن يغطي تكاليف الخدمات بموجب الإتفاقية مع ربح معقول على هذه الخدمات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٢ *عمولات الإعلان*

يعترف بعمولات الإعلان عند ظهور الإعلانات التجارية أمام الجمهور، أما عمولة إنتاج الإعلان فيعترف بها بناءاً على مرحلة إتمام المشروع.

١٣ *عمولات وكالة التأمين*

يتم الإعتراف بعمولات وكالة التأمين المستلمة أو القابلة للإستلام التي لا تتطلب تقديم مزيد من الخدمة كإيراد بتواريخ البدء الفعلي أو تواريخ تجديد عقود التأمين، ولكن عندما يكون من المحتمل أنه سيطلب من الوكيل تقديم المزيد من الخدمة أثناء عمر الوثيقة فإنه يجري تأجيل العمولة، أو جزء منها، للإعتراف بها كإيراد خلال فترة سريان الوثيقة.

١٤ *رسوم الخدمات المالية*

يعتمد الإعتراف بإيراد رسوم الخدمات المالية على الأغراض التي من اجلها تم وضع الرسوم وعلى الأساس المحاسبي المستخدم في معالجة الأداة المالية المرتبطة بها هذه الرسوم، فوصف رسـوم الخدمـات الماليـة قد لا يكون دالاً على طبيعة وجوهر الخدمات المقدمة، لذلك يجب التمييز بين الرسوم التي تمثل جزءاً من العائد الفعلي على الأداة المالية، والرسوم التي تكتسب مع تقديم الخدمات، والرسوم التي تكتسب عند تنفيذ عمل هام.

(أ) *الرسوم التي تمثل جزءاً من العائد الفعلي على الأداة المالية*

مثل هذه الرسوم تعالج عادة كتسوية للعائد الفعلي، ولكن إن كانت الإدارة المالية ستقاس بالقيمة العادلة بعد الإعتراف الأولي بها، فإنه يعترف بالرسوم كإيراد عند الإعتراف الأولي بهذه الأداة.

(١) *رسوم التنظيم التي إستلمها المشروع وتعود إلى إصدار أو تملك أداة مالية محتفظ بها كاستثمار من قبل المشروع.*

قد تتضمن مثل هذه الرسوم تعويضاً عن بعض النشاطات مثل تقييم الحالة المالية للمقترض، وتقييم وتسجيل الضمانات، وترتيبات الضمانات الأخرى والتفاوض بشأن شروط الأداة، وتحضير ومعالجة الوثائق، وإنهاء العملية. تعتبر هذه الرسوم جزءاً مكملاً من استمرارية الإرتباط بالإدارة المالية الناتجة، لذلك تؤجل بالإضافة إلى أي تكاليف مباشرة ذات علاقة ويعترف بها كتسوية للعائد الفعلي.

(٢) *رسوم الإلتزام المستلمة من قبل المشروع لتنظيم أو شراء قرض عندما تكون فرصة الإلتزام خارج نطاق المعيار ٣٩.*

إذا كان من المحتمل أن المشروع سيدخل في ترتيبات إقراض محددة وإلتزام القروض ليس ضمن نطاق معيار المحاسبة ٣٩، تعتبر رسوم الإلتزام تعويض عن المتابعة المستمرة لتملك الأداة المالية وتؤجل هي والتكاليف المباشرة ذات الصلة ويعترف بها كتسوية للعائد

الفعلي/وفي حالة انقضاء الإلتزام دون أن يمنح المشروع القرض. إلتزام القرض الذي هو ضمن نطاق المعيار ٣٩ يعترف بالرسوم كإيراد بتاريخ انقضاء الإلتزام.

(٣) *رسوم القروض مقابل الرهون المقبوضة من إصدار الإلتزامات المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة.*

تمثل هذه الرسوم جزءاً أساسياً من عملية الدخول في إلتزام مالي. وعندما لا يتم تـصنيف الإلتزام المالي على أنه إلتزام مالي "بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة"، يتم تضمين رسوم القروض مقابل الرهون المقبوضة، مع تكاليف المعاملة المتكبدة ذات العلاقـة، فـي المبلغ الأولي المسجل للإلتزام المالي ويتم الإعتراف بها كتعديل على سعر الفائدة الفعلـي. وتميز المنشأة بين الرسوم والتكاليف التي تمثل جزءاً أساسياً من سعر الفائدة الفعلي للإلتزام المالي ورسوم القروض مقابل الرهون وتكاليف المعاملة التي تتعلق بحق تقديم الخـدمات، مثل خدمات إدارة الإستثمار.

(ب) *الرسوم التي تكتسب مع تقديم الخدمات*

(١) *رسوم خدمات القرض.*

يعترف برسوم خدمات القرض التي تحملها المنشأة كإيراد مع تقديم الخدمة.

(٢) *رسوم الإلتزام لتنظيم أو شراء قرض عندما تكون فرصة الإيداع خارج نطاق المعيار ٣٩.*

إذا لم يكن من المرجح إبرام ترتيب إقراض محدد وكان إلتزام القرض خـارج نطـاق معيـار المحاسبة الدولي ٣٩، يتم الإعتراف برسم الإلتزام كإيراد على أساس الحصة الزمنية خلال فترة الإلتزام. وتتم محاسبة إلتزامات القرض التي تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الـدولي ٣٩ كمشتقات ويتم قياسها بالقيمة العادلة.

(٣) *رسوم إدارة الإستثمار*

يتم الإعتراف بالرسوم المتكبدة لإدارة الإستثمارات كإيراد عندما يتم تقديم الخدمات.

ويتم الإعتراف بالتكاليف المتزايدة التي تنسب بشكل مباشر إلى تأمين عقد إدارة استثمار كأصل معين إذا كان يمكن تحديدها بشكل منفصل وقياسها بشكل موثوق وإذا كان من المرجح أنه سيتم إستردادها. وكما هو الحال في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإن التكلفة المتزايدة هي التكلفـة التي كان من الممكن أن لا يتم تكبدها لو لم تقم المنشأة بتأمين عقد إدارة الإسـتثمار. ويمثـل الأصل حق المنشأة التعاقدي في الإنتفاع من تقديم خدمات إدارة الإستثمار، ويتم إطفاؤه حيـث تعترف المنشأة بالإيرادات ذات العلاقة. وإذا كانت تملك المنشأة محفظـة مـن عقـود إدارة الإستثمار، يمكنها أن تُقيم قابلية إستردادها على أساس المحفظة.

وترتبط بعض عقود الخدمات المالية بإنشاء واحدة أو أكثر من الأدوات المالية وتقديم خـدمات إدارة الإستثمار. ومثال على ذلك عقد التوفير الشهري طويل الأجل المرتبط بإدارة مجموعـة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

من الأوراق المالية لحقوق الملكية. ويميز مقدم العقد بين تكاليف المعاملة التي ترتبط بإنـشاء الأداة المالية وتكاليف تأمين حق تقديم خدمات إدارة الإستثمار.

(ج) *الرسوم التي تكتسب على تنفيذ عمل هام هو لكثر أهمية من أي عمل آخر.*

يعترف بالرسوم كإيرادات عند إنجاز العمل الهام، كما في الأمثلة أدناه:-

(١) عمولة تخصيص أسهم لعميل.

يعترف بالعمولة كإيراد عندما يتم تخصيص الأسهم.

(٢) رسوم لقاء ترتيب قرض بين مقترض ومستثمر

يعترف بالرسوم كإيراد عندما يتم ترتيب القرض.

(٣) *رسوم ترتيب القروض المشتركة:*

إن رسوم القرض المشترك التي يستلمها المشروع التي يقوم بترتيب قرض ولا تحتفظ بجزء من صفقة القرض لنفسها (أو تحتفظ بجزء بنفس العائد الفعلي للمخاطر المماثلة كالمشاركين الآخرين) هي تعويض مقابل خدمة ترتيب القرض المشترك. كمثال الرسوم المعترف بها كإيراد عند إتمام القرض المشترك.

١٥ *رسوم الدخول*

يعترف بالإيراد من الحفلات الفنية وحفلات الطعام والأحداث الأخرى الخاصة عند وقوع الحدث وفي حالة بيع إشتراك في عدد من الأحداث (النشاطات) يوزع الرسم بين الأحداث على أساس يعكس مدى إنجاز الخدمات المتعلقة بكل حدث.

١٦ *رسوم الدراسة*

يعترف بالإيراد خلال فترة الدراسة.

١٧ *رسوم الإشتراك، والدخول والعضوية*

يعتمد الإعتراف بالإيراد على طبيعة الخدمات المقدمة. فإذا كان الرسم يسمح بالعضوية فقط ويجب الدفع مقابل الخدمات أو المنتجات الأخرى بشكل منفصل، أو إذا كان هناك رسم انتساب سنوي، فإنه يعترف بالرسم كايراد عندما لا يوجد شك جوهري بالنسبة للقدرة على التحصيل. أما إذا كان الرسم يؤهل العضو لخدمات أو منشورات توفر أثناء فترة العضوية، أو لشراء بضائع أو خدمات بأسعار أقل من الأسعار المطلوبة من غير الأعضاء، فإنه يعترف بها على أساس يعكس توقيت وطبيعة وقيمة المنافع المقدمة.

١٨ *رسوم الإمتياز*

قد تغطي رسوم الإمتياز تقديم الخدمات المبدئية واللاحقة، والمعدات والأصول الملموسة الأخرى

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

والخبرة الفنية، وعليه يعترف برسوم الإمتياز كإيراد على أساس يعكس الغرض من تحميل الرسم. تعتبر الطرق التالية مناسبة للإعتراف برسوم الإمتياز:-

(أ) *تزويد معدات وأصول ملموسة أخرى*

يعترف بالمبلغ كإيراد، على أساس القيمة العادلة للأصول المباعة، عندما يتم تسليم البنود أو نقل الملكية.

(ب) *تقديم الخدمات الأولية واللاحقة*

رسوم تزويد الخدمات المستمرة سواء كانت جزء من الرسم الأولي أو رسم منفصل، يعترف بها كإيراد مع تقديم الخدمات. عندما لا يغطي الرسم المنفصل تكلفة الخدمات المستمرة ومبلغ معقول من الربح، يؤجل جزء من الرسم الأولي يكفي لتغطية تكاليف الخدمات المستمرة وربح معقول على هذه الخدمات ليعترف به كإيراد مع تقديم الخدمات.

قد تتطلب إتفاقية الإمتياز قيام مانح الإمتياز بتزويد معدات ومخزون أو أصول ملموسة أخرى، بسعر يقل عن السعر الذي يحمل للآخرين أو بسعر لا يسمح بربح معقول على هذه المبيعات. في هذه الحالات، يؤجل جزء من الرسم الأولي، يكفي لتغطية التكاليف المقدرة زيادة على ذلك السعر ويسمح بربح معقول على هذه المبيعات يعترف به خلال الفترة التي يتوقع أن تباع خلالها البضائع إلى المستفيد من الإمتياز، ويعترف برصيد الرسم كدخل عندما يكون قد تم جوهرياً إنجاز كافة الخدمات الأولية والإلتزامات الأخرى المطلوبة من مانح الإمتياز (مثل المساعدة في إختيار الموقع، وتدريب العاملين، والتمويل والدعاية). التي أنجزت بشكل جوهري.

قد تعتمد الخدمات الأولية والإلتزامات الأخرى في إتفاقية إمتياز لمنطقة جغرافية على عدد المحلات الفردية التي تقام في المنطقة. في هذه الحالة، يعترف بالرسوم التي تعزى للخدمات الأولية كإيراد نسبة إلى عدد المحلات التي تكون الخدمات الأولية فيها قد أنجزت بشكل جوهري.

إذا كان الرسم الأولي سوف يحصل على فترة ممتدة وكان هناك عدم تأكد هام بخصوص التحصيل الكامل، فإنه يعترف بالرسم عند إستلام الأقساط النقدية.

(ج) *رسوم الإمتياز المستمرة*

الرسوم المحملة لقاء الإستخدام المستمر للحقوق الممنوحة بموجب الإتفاقية، أو لقاء الخدمات الأخرى المزودة خلال فترة الإتفاقية، يعترف بها كإيراد عند تقديم الخدمات أو إستخدام الحقوق.

(د) *عمليات الوكالة*

قد تحدث العمليات بين مانح الإمتياز والمستفيد من الإمتياز بحيث تتضمن، في جوهرها قيام مانح الإمتياز بالعمل كوكيل للمستفيد من الإمتياز، على سبيل المثال يطلب مانح الإمتياز لوازم ويعد ترتيبات لتسليمها إلى المستفيد من الإمتياز بدون ربح. لا تؤدي مثل هذه العمليات إلى تحقيق إيراد.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٩ *رسوم تطوير برامج الحاسب الآلي المعدة حسب الطلب*

يعترف برسوم برامج الحاسوب المطورة خصيصاً كإيراد بناءاً على مرحلة إنجاز هذا التطوير بما في ذلك إنجاز خدمات الدعم التي تتم بعد التسليم.

الفائدة والأتاوات وأرباح الأسهم

٢٠ *رسوم الرخص والأتاوات*

بالنسبة للرسوم والأتاوات المدفوعة مقابل إستخدام أصول المشروع (مثل العلامات التجارية، وحقوق الإختراع، وبرامج الحاسب الآلي، وحقوق الإختراع، وبرامج الحاسب الآلي، وحقوق التأليف الموسيقي والتسجيلات والأفلام) فإنه يعترف بها طبقاً لجوهر الإتفاقية، ولكن من ناحية عملية، يمكن أن يكون ذلك على أساس القسط الثابت خلال مدة الإتفاقية، على سبيل المثال، عندما يكون للمرخص له حق إستخدام تكنولوجيا معينة لفترة محددة من الزمن.

إن حالة الحقوق لقاء مبلغ ثابت أو كفالة بدون حق إسترداد بموجب إتفاق غير قابل للإلغاء يسمح للمرخص له بإستغلال الحقوق بحرية ولا تتبقى على مانح الرخصة إلتزامات واجبة الوفاء تعتبر في جوهرها عملية بيع، مثال ذلك، إتفاقية ترخيص لإستخدام برامج حاسوب حيث لا يوجد على المرخص إلتزامات بعد التسليم وكمثال آخر، منح حقوق عرض فيلم في الأسواق حيث لا يوجد رقابة على الموزع ومن غير المتوقع إستلام إيرادات إضافية من المبيعات، في مثل هذه الحالات يعترف بالإيراد عند وقت البيع.

في بعض الأحيان يكون إستلام رسم ترخيص أو أتاوة معتمداً على حصول حدث مستقبلي. في مثل هذه الحالات يعترف بالإيراد عندما يكون من المحتمل أن الرسم أو الأتاوة سوف تستلم، وهذا يتم عادة عند حصول الحدث.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ١٩

منافع الموظفين

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة حتى ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ١٩ *"منافع الموظفين"* من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في فبراير ١٩٩٨. وفي مايو ١٩٩٩، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ١٩ من خلال معيار المحاسبة الدولي ١٠ (المنقح في عام ١٩٩٩) *"الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية"*، وتم تعديله مرة أخرى في العام ٢٠٠٠.

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

وأصدر المجلس التعديلات التالية على معيار المحاسبة الدولي ١٩:-

- *منافع الموظفين: الحد الأعلى للأصل* (الصادر في مايو ٢٠٠٢)
- *الأرباح والخسائر الإكتوارية وخطط المجموعة والإفصاحات* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٤)

وكان قد تم كذلك تعديل معيار المحاسبة الدولي ١٩ والوثائق المرفقة به من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عـرض البيانات المـاليـة*" (كما هو معدل في ديسمبر ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* (الـصادر في ديسمبر ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٣٩*"الأدوات الـمـالـيـة : الإعـتراف والقياس"* (كما هو معدل في ديسمبر ٢٠٠٣)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع على أساس الأسهم"* (الصادر في فبراير ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ *"عقود التأمين"* (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ *"القطاعات التشغيلية"* (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٦)
- معيار المحاسبة الدولي ١ " *عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧)

التفسيرات التالية تتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ١٩:-

- التفسير ١٢ *"توحيد البيانات المالية – للمنشآت ذات الغرض الخاص"* (الـصادر فـي ديـسمبر ١٩٩٨ والتعديلات اللاحقة)
- معيار المحاسبة الدولي ١٩- "حدود الأصل ذو المنافع المحددة والمتطلبات الـدنيا للتمويـل وتفاعلهـا" (الصادر في يوليو ٢٠٠٧ والتعديلات اللاحقة).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
المقدمة	**مقدمة١- ١٢**
معيار المحاسبة الدولي ١٩	
"منافع الموظفين"	
الهدف	
النطاق	**١ - ٦**
تعريفات	**٧**
منافع الموظفين قصيرة الأجل	**٨ - ٢٣**
الإعتراف والقياس	**١٠- ٢٢**
كافة منافع الموظفين قصيرة الأجل	١٠
حالات الغياب قصيرة الأجل المعوضة	١١ - ١٦
خطط المشاركين في الربح والمكافآت	١٧ - ٢٢
الإفصاح	**٢٣**
منافع ما بعد إنتهاء الخدمة: التمييز بين خطط المساهمات	
المحددة وخطط المنافع المحددة	**٢٤ - ٤٢**
خطط أصحاب العمل المتعددين	**٢٩ – ٣٣**
خطط المنافع المحددة التي تتشارك في المخاطر بين مختلف	
المنشآت التي هي تحت السيطرة المشتركة	**٣٤-٣٤ب**
خطط الدولة	**٣٦ - ٣٨**
المنافع المؤمن عليها	**٣٩ - ٤٢**
منافع ما بعد إنتهاء الخدمة: خطط المساهمات المحددة	**٤٣ - ٤٧**
الإعتراف والقياس	**٤٤ - ٤٥**
الإفصاح	**٤٦ - ٤٧**
منافع ما بعد إنتهاء الخدمة: خطط المنافع المحددة	**٤٨ - ١١٩**
الإعتراف والقياس	**٤٩ - ٦٢**
محاسبة الإلتزام الضمني	٥٢ - ٥٣
بيان المركز المالي	٥٤ - ٦٠
الربح والخسارة	٦١ - ٦٢
الإعتراف والقياس: القيمة الحالية لإلتزامات المنافع	
المحددة وتكلفة الخدمة الحالية	**٦٣ - ١٠١**
أسلوب التقييم الإكتواري	٦٤ - ٦٦
اسناد المنافع لفترات الخدمة	٦٧ - ٧١
الإفتراضات الإكتوارية	٧٢ - ٧٧
الإفتراضات الإكتوارية: سعر الخصم	٧٨ - ٨٢
الإفتراضات الإكتوارية: الرواتب والمنافع والتكاليف الطبية	٨٣ - ٩١
المكاسب والخسائر الإكتوارية	٩٢ - ٩٥
تكلفة الخدمة السابقة	٩٦ - ١٠١

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإعتراف والقياس: أصول الخطة	**١٠٢- ١٠٧**
القيمة العادلة لأصول الخطة	١٠٢ - ١٠٤
التعويضات	١٠٤أ – ١٠٤د
العائد على أصول الخطة	١٠٥ - ١٠٧
إندماج الأعمال	**١٠٨**
التخفيضات والتسويات	**١٠٩ - ١١٥**
العرض	**١١٦ - ١١٩**
التقاص	١١٦ - ١١٧
التمييز على أساس الجاري/غير الجاري	١١٨
المكونات المالية لتكاليف المنافع لما بعد إنتهاء الخدمة	١١٩
الإفصاح	**١٢٠ - ١٢٥**
منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل	**١٢٦ - ١٣١**
الإعتراف والقياس	**١٢٨ - ١٣٠**
الإفصاح	**١٣١**
منافع نهاية الخدمة	**١٣٢ - ١٤٣**
الإعتراف	**١٣٣ - ١٣٨**
القياس	**١٣٩ - ١٤٠**
الإفصاح	**١٤١ - ١٤٣**
أحكام إنتقالية	**١٥٣ - ١٥٦**
تاريخ النفاذ	**١٥٧ - ١٦٠**
الملاحق	
أ مثال توضيحي	
ب إفصاحات إيضاحية	
ج توضيح تطبيق الفقرة ٥٨أ	
د مصادقة المجلس على تعديل عام ٢٠٠٢	
هـ الرأي المعارض (تعديل عام ٢٠٠٢)	
و التعديلات على المعايير الأخرى	
ز موافقة المجلس على تعديل عام ٢٠٠٤	
ح الرأي المعارض (تعديل عام ٢٠٠٤)	
أساس الإستنتاجات	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*" مبين في الفقرة ١-١٦١ . تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي ١٩ في سياق الهدف منه وأساس الإستنتاجات، "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و"*إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقدمة

مقدمة ١ يبين هذا المعيار المحاسبة والإفصاح من قبل أصحاب العمل لمنافع الموظفين، وهو يحل محل معيار المحاسبة الدولي ١٩ *"منافع الموظفين"*، الذي إعتمد في عام ١٩٩٣. يحتوي الملحق (٣) على التغيرات الرئيسية عن المعيار القديم (أساس الإستنتاجات)، ولا يتناول المعيار تقديم التقارير حسب خطط منافع الموظفين (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢٦ *"المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد"*.

مقدمة ٢ يحدد هذا المعيار خمس فئات لمنافع الموظفين:-

(أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل مثل الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الإجتماعي والإجازات السنوية المدفوعة والإجازات المرضية المدفوعة والمشاركة في الربح والمكافآت (إذا كانت مستحقة خلال إثني عشر شهراً من نهاية الفترة) والمنافع غير النقدية (مثل العناية الطبية والإسكان والسيارات والبضائع أو الخدمات المعفاة أو المدعومة) للموظفين الحاليين؛

(ب) المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة مثل الرواتب التقاعدية ومنافع التقاعد الأخرى والتأميـن على الحياة والعناية الطبية بعد إنتهاء الخدمة؛

(ج) منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل بما في ذلك إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ للبحث أو الإحتفال بالمناسبات أو منافع الخدمة الطويلة الأخرى ومنافع العجز طويلة الأجل، بالإضافة إلى المشاركة في الأرباح والمكافآت والتعويضات المؤجلة إذا كانت مستحقة بعد إثني عشر شهراً أو أكثر بعد نهاية الفترة؛

(د) منافع نهاية الخدمة؛ و

مقدمة ٣ يتطلب المعيار أن تعترف المنشأة بمنافع الموظفين قصيرة الأجل عند قيام الموظف بتقديم خدمة مقابل هذه المنافع.

مقدمة ٤ تصنف خطط المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة على أنها خطط مساهمات محددة أو خطط منافع محددة، ويقدم المعيار إرشادات معينة فيما يتعلق بتصنيف خطط أصحاب العمل المتعددين وخطط الدولة والخطط ذات المنافع المؤمن عليها.

مقدمة ٥ بموجب خطط المساهمات المحددة تدفع المنشأة مساهمات ثابتة إلى وحدة منفصلة (صندوق)، ولا يكون عليها إلتزام قانوني أو ضمني لدفع مزيد من المساهمات إذا لم يكن الصندوق يحتفظ بأصول كافية لدفع كافة منافع الموظفين المتعلقة بخدمتهم في الفترات الحالية والسابقة، ويتطلب المعيار أن تقوم المنشأة بالإعتراف بالمساهمات في خطة محددة عندما يقدم الموظف خدمة مقابل هذه المساهمات.

مقدمة ٦ تعرف كافة خطط المنافع الأخرى ما بعد إنتهاء الخدمة على أنها خطط منافع محددة، وقد لا تكون خطط المنافع المحددة ممولة أو قد تكون ممولة كليا أو جزئيا، ويتطلب المعيار من المنشأة ما يلي:-

(أ) أن لا يكون مسؤولاً فقط عن إلتزاماته القانونية ولكن كذلك عن أي إلتزام ضمني ناتج عن نشاطات المشروع؛

(ب) تحديد القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المعرفة والقيمة العادلة لأية أصول خطة لها إنتظام كاف بحيث لا تختلف المبالغ المعترف بها في البيانات المالية مادياً عن المبالغ التي كان سيتم تحديدها في نهاية فترة إعداد التقارير؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) إستخدام أسلوب الوحدة الإضافية المقدرة لقياس إلتزاماته وتكاليفه؛

(د) إسناد المنافع لفترات الخدمة بموجب صيغة المنافع للخطة إلا إذا كانت خدمة موظف في سنوات لاحقة ستؤدي إلى مستوى من المنافع أعلى مادياً مما هو في السنوات السابقة؛

(هـ) إستخدام إفتراضات إكتوارية غير متحيزة ومتفقة مع بعضها خاصة بالمتغيرات الديموغرافية (معدل تغير الموظفين والوفيات) والمتغيرات المالية (الزيادة المستقبلية في الرواتب والتغيرات في التكاليف الطبية وتغيرات معينة في منافع الدولة)، ويجب أن تكون الإفتراضات المالية بناءاً على توقعات السوق في نهاية فترة إعداد التقارير للفترة التي سيتم تسوية الإلتزامات خلالها؛

(و) تحديد سعر الخصم بالرجوع إلى عائدات السوق في نهاية فترة إعداد التقارير على سندات الشركات ذات النوعية العالية (أو على السندات الحكومية في البلدان التي لا يوجد فيها سوق عميق لهذه السندات) ذات العملة والفترة التي تتفق مع عملة وفترة إلتزامات المنافع لما بعد إنتهاء الخدمة؛

(ز) طرح القيمة العادلة لأية أصول خطة من مبلغ الإلتزام المرحل. وتتم معاملة حقوق السداد المعينة التي لا تتأهل كأصول خطة بنفس الطريقة كأصول خطة، فيما عدا أنها تعرض كأصل منفصل وليس تخفيض من الإلتزام؛

(ح) تحديد المبلغ المرحل لأصل بحيث لا يزيد عن صافي إجمالي ما يلي:-

(١) أية تكلفة خدمة سابقة وخسائر إكتوارية غير معترف بها ؛ بالإضافة إلى

(٢) القيمة الحالية لأية منافع اقتصادية متوفرة على شكل إستردادات من الخطة أو تخفيضات في المساهمات المستقبلية في الخطة.

(ط) الإعتراف بتكلفة الخدمة السابقة على أساس القسط الثابت على مدى معدل الفترة إلى أن تصبح المنافع المعدلة مستحقة؛

(ي) الإعتراف بالمكاسب والخسائر من تقليص أو تسوية خطة منافع محددة عندما يحدث التقليص أو التسوية، ويجب أن يشمل المكاسب أو الخسارة أي تغير ناجم في القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة والقيمة العادلة لأصول الخطة والجزء غير المعترف به لأية مكاسب أو خسائر إكتوارية متعلقة بذلك وتكلفة الخدمة السابقة؛ و

(ك) الإعتراف بجزء محدد من المكاسب والخسائر الإكتوارية التراكمية التي تزيد عما يلي أيهما أعلى:-

(١) ١٠% من القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة (قبل خصم أصول الخطة)؛ و

(٢) ١٠% من القيمة العادلة لأية أصول خطة.

الجزء من المكاسب والخسائر الإكتوارية التي سيتم الإعتراف بها لكل خطة منافع محددة هو الزيادة التي وقعت خارج "النطاق" البالغ ١٠% في نهاية فترة تقديم التقارير السابق مقسم على معدل الأعمار العاملة الباقية المتوقعة للموظفين المشاركين في الخطة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

يسمح المعيار كذلك بأساليب منتظمة للإعتراف الأسرع شريطة أن يتم تطبيق نفس الأساس على كل من المكاسب والخسائر وتطبيق الأساس بشكل منتظم من فترة لأخرى، وتشمل هذه الأساليب المسموح بها الإعتراف الفوري بكافة المكاسب والخسائر الإكتوارية. في الربح أو الخسارة. إلى جانب ذلك يسمح المعيار للمنشأة الاعتراف بكافة المكاسب والخسائر الإكتوارية في الفترة التي تحدث فيها في الدخل الشامل الآخر المعترف بها.

مقدمة ٧ يتطلب المعيار أسلوب محاسبة أسهل لمنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل مما تتطلبه المنافع لما بعد إنتهاء الخدمة: يتم الإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية وتكلفة الخدمة السابقة في الحال.

مقدمة ٨ منافع نهاية الخدمة هي منافع الموظفين المستحقة نتيجة لما يلي: قرار المنشأة بإنهاء خدمة موظف قبل تاريخ التقاعد العادي أو قرار الموظف الإختياري قبول ترك العمل مقابل هذه المنافع، والحدث الذي يتسبب في نشوء إلتزام هو الإنهاء وليس خدمة الموظف، ولذلك يجب أن تعترف المنشأة بمنافع نهاية الخدمة فقط عندما تكون المنشأة ملتزمة بما يلي:-

(أ) إنهاء خدمة الموظف أو مجموعة الموظفين قبل تاريخ التقاعد العادي؛ أو

(ب) تقديم منافع نهاية الخدمة نتيجة لعرض يقدم لتشجيع ترك العمل الإختياري.

مقدمة ٩ تعتبر المنشأة ملتزمة بالإنهاء فقط عندما يكون لديه خطة رسمية مفصلة (مع حد أدنى من المحتويات المحددة) للإنهاء ولا يوجد إحتمال فعلي بسحبها.

مقدمة ١٠ تصبح منافع نهاية الخدمة مستحقة بعد اكثر من ١٢ شهراً من فترة إعداد التقارير وبالتالي يجب خصمها، وفي حالة العرض الذي يتم لتشجيع ترك العمل الإختياري فإن قياس منافع نهاية الخدمة يجب أن يكون مبنياً على عدد الموظفين الذي يتوقع قبولهم للعرض.

مقدمة ١١ [تم إلغائها]

مقدمة ١٢ هذا المعيار نافذ المفعول للفترات المحاسبية التي تبدأ في الأول من يناير ١٩٩٩ أو بعد هذا التاريخ، ويشجع المعيار على تطبيقه بشكل أبكر، وعند تطبيق المعيار للمرة الأولى يسمح للمنشأة الإعتراف بأية زيادة ناجمة في إلتزاماته الخاصه بمنافع ما بعد إنتهاء الخدمة على مدى فترة لا تزيد عن خمس سنوات، وإذا نجم عن تطبيق المعيار تخفيض الإلتزام يطلب من المنشأة الإعتراف بالإنخفاض في الحال.

مقدمة ١٣ [تم إلغائها]

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ١٩

منافع الموظفين

الهدف

هدف هذا المعيار بيان المحاسبة والإفصاح الخاصة بمنافع الموظفين، ويتطلب المعيار أن تقوم المنشأة الإعتراف:-

(أ) بإلتزام عند قيام موظف بتقديم خدمة له مقابل منافع الموظفين التي سيقوم بدفعها لهم في المستقبل؛ و

(ب) بمصروف عندما تقوم المنشأة بإستهلاك المنافع الإقتصادية الناشئة عن الخدمة المقدمة من قبل الموظف في مقابل تبادل منافع للموظف.

النطاق

١ **يجب أن يقوم صاحب العمل بتطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن منافع الموظفين، ما عدا ما يطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢** *"الدفع على أساس الأسهم"*.

٢ لا يتناول هذا المعيار تقديم التقارير حسب خطط منافع الموظفين (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢٦ *"المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد"*).

٣ ينطبق هذا المعيار على كافة منافع الموظفين، بما في ذلك تلك المنصوص عليها:-

(أ) بموجب خطط رسمية أو إتفاقيات رسمية أخرى بين المنشأة وموظفين فرديين ومجموعات موظفين أو ممثليهم؛

(ب) بموجب المتطلبات التشريعية أو من خلال ترتيبات صناعية حيث يطلب من المشاريع المساهمة في الخطط الوطنية وخطط الدولة وخطط الصناعة أو خطط أصحاب العمل المتعددة ؛ أو

(ج) حسب الممارسات غير الرسمية التي ينشأ عنها إلتزام إستنتاجي حيث لا يوجد للمنشأة بديل فعلي سوى دفع منافع الموظفين، وأحد الأمثلة على الإلتزام الضمني ما يترتب على تغير في الممارسات غير الرسمية للمنشأة من ضرر غير مقبول للعلاقات مع الموظفين.

٤ تشمل منافع الموظفين:-

(أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل مثل الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الإجتماعي والإجازة السنوية المدفوعة والمشاركة في الربح والمكافآت (إذا استحقت خلال إثني عشر شهراً من نهاية الفترة) والمنافع غير النقدية (مثل العناية الطبية والإسكان والإنتقال والبضائع والخدمات بدون مقابل أو المدعومة) للموظفين الحاليين؛

(ب) منافع ما بعد إنتهاء الخدمة مثل الرواتب التقاعدية ومنافع التقاعد الأخرى والتأمين على الحياة ما بعد إنتهاء الخدمة والعناية الطبية ما بعد إنتهاء الخدمة؛

(ج) منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل بما في ذلك إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ للبحث أو الإحتفال بالمناسبات أو منافع الخدمة الطويلة الأخرى ومنافع العجز طويلة الأجل بالإضافة الى المشاركة في الأرباح والمكافآت والتعويضات المؤجلة إذا كانت مستحقة بعد إثني عشر شهراً أو اكثر بعد نهاية الفترة ؛ منافع التعويضات في صورة حقوق ملكية؛ و

(د) منافع نهاية الخدمة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

نظراً لأن كل بند محدد في (أ) الى (هـ) أعلاه له خصائص مختلفة فإن هذا المعيار يحدد متطلبات منفصلة لكل فئة.

٥ تشمل منافع الموظفين المنافع المقدمة إما للموظفين أو لمن يعيلونهم، ويمكن تسويتها من خلال دفعات (أو تزويد بالبضائع أو الخدمات) تتم إما مباشرة للموظفين أو لزوجاتهم أو أبنائهم أو من يعيلونهم أو لآخرين مثل شركات التأمين.

٦ يمكن للموظف تقديم الخدمات للمنشأة على أساس دوام كامل أو جزئي أو دائم أو عرضي أو مؤقت، ولغرض هذا المعيار يشمل الموظفون المدراء وموظفي الإدارة الآخرين.

تعريف-ات

٧ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها:-**

منافع الموظفين **هي كافة اشكال العوض الذي تعطيه المنشأة مقابل الخدمة التي يقدمها الموظفون.**

منافع الموظفين قصيرة الأجل **هي منافع الموظفين (بإستثناء منافع نهاية الخدمة ومنافع التعويضات في صورة حقوق ملكية) التي تصبح مستحقة بكاملها خلال إثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقدم خلالها الموظفون الخدمة.**

المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة **هي منافع الموظفين (بإستثناء منافع نهاية الخدمة ومنافع التعويضات في صورة حقوق ملكية) المستحقة بعد إكمال فترة الخدمة.**

خطط المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة **هي ترتيبات رسمية أو غير رسمية تقوم المنشأة بموجبها بتقديم منافع بعد إنتهاء فترة الخدمة لموظف واحد أو اكثر.**

خطط المساهمات المحددة **هي خطط المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة حيث تقوم المنشأة بموجبها بدفع مساهمات ثابتة في وحدة منفصلة (صندوق) ولا يكون عليه إلتزام قانوني أو ضمني لدفع مزيد من المساهمات إذا لم يكن الصندوق يحتفظ بأصول كافية لدفع كافة منافع الموظفين المتعلقة بخدمتهم في الفترات الحالية والسابقة.**

خطط المنافع المحددة **هي خطط المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة بإستثناء خطط المساهمات المحددة.**

خطط أصحاب العمل المتعددين **هي خطط مساهمات محددة أو خطط منافع محددة (بإستثناء خطط الدولة) التي:-**

(أ) تجمع الأصول التي تساهم فيها مختلف المشاريع التي ليست تحت السيطرة المشتركة؛ و

(ب) تستخدم تلك الأصول لتقديم المنافع لموظفي أكثر من منشأة على أساس تحديد مستويات المساهمات والمنافع بدون إعتبار لهوية المنشأة التي تستخدم الموظفين المعنيين.

منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل **هي منافع الموظفين (بإستثناء منافع ما بعد إنتهاء الخدمة ومنافع نهاية الخدمة ومنافع التعويضات في صورة حقوق ملكية) التي لا تصبح مستحقة بكاملها خلال إثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقدم فيها الموظفون خدماتهم.**

منافع نهاية الخدمة هي منافع الموظفين المستحقة نتيجة إما:-

(أ) لقرار المنشأة بإنهاء خدمة موظف قبل تاريخ التقاعد العادي؛ أو

(ب) *لقرار الموظف الإختياري بقبول ترك العمل مقابل هذه المنافع.*

منافع الموظفين المستحقة هي منافع الموظفين غير المشروطة بالتوظيف المستقبلي.

القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة هي القيمة الحالية بدون خصم أية أصول خطة للدفعات المستقبلية المتوقعة المطلوبة لتسوية الإلتزام الناجم عن خدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة.

تكلفة الخدمة الحالية هي الزيادة في القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة الناجمة من خدمة الموظف في الفترة الحالية.

تكلفة الفائدة هي الزيادة خلال فترة معينة في القيمة الحالية لإلتزام منافع محددة والتي تنشأ لأن المنافع أقرب الى التسديد بمقدار فترة واحدة.

أصول الخطة تشمل ما يلي:-

(أ) الأصول المحتفظ بها في صندوق منافع للموظفين طويل الأجل؛

(ب) بوالص تأمين مؤهلة.

الأصول المحتفظ بها في صندوق منافع الموظفين طويل الأجل هي أصول (بإستثناء الأدوات المالية غير القابلة للتحويل التي يصدرها المشروع)، التي:-

(أ) تحتفظ بها الوحدة (الصندوق) المنفصلة قانونياً عن المنشأة المقدمة للتقارير والموجودة فقط لدفع أو تمويل فوائد الموظفين؛

(ب) متوفرة لتستخدم فقط لدفع أو تمويل فوائد الموظفين، وليست متوفرة لدائني المنشأة المقدمة للتقارير (حتى في حالة الإفلاس)، ولا يمكن إعادتها إلى المنشأة المقدمة للتقارير إلا إذا :

(١) أما أن تكون الأصول المتبقية للصندوق كافية لتلبية كافة إلتزامات منافع الموظفين للخطة أو المنشأة المقدمة للتقارير؛ أو

(٢) تم إعادة الأصول للمنشأة المقدمة للتقارير لتعويضه عن منافع الموظفين التي تم دفعها.

بوليصة التأمين المؤهلة هي بوليصة تأمين* يصدرها مؤمن ليس طرفا ذو علاقة (كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٢٤ *"الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة"* للمنشأة المقدمة للتقارير إذا كانت عوائد البوليصة:-

(أ) يمكن إستخدامها فقط لدفع أو تمويل فوائد الموظفين بموجب خطة منافع محددة ؛ و

(ب) ليست متوفرة لدائني المنشأة المقدمة للتقارير (حتى في حالة الإفلاس) ولا يمكن دفعها إلى المنشأة المقدمة للتقارير إلا إذا:

(١) كانت العوائد تمثل أصول فائضة لا تحتاج لها البوليصة لتلبية كافة إلتزامات منافع الموظفين؛ أو

* لا تعتبر بالضرورة بوليصة التأمين المؤهلة عقد تأمين، كم التعريف في المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية ٤ " *عقد التأمين*".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(٢) أعيدت الأصول إلى المنشأة المقدمة للتقارير لتعويضه عن منافع الموظفين التي تم دفعها.

القيمة العادلة **هي المبلغ الذي يمكن بموجبه مبادلة الأصل أو تسديد الإلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في عملية تجارية بحتة.**

العائد على أصول الخطة **هو الفائدة وأرباح الأسهم والإيراد الآخر المأخوذ من أصول الخطة بالإضافة إلى المكاسب والخسائر المحققة أو غير المحققة من أصول الخطة مخصوما منها أية تكاليف لإدارة الخطة ومخصوما منها كذلك أية ضريبة مستحقة الدفع من قبل الخطة نفسه.**

المكاسب والخسائر الإكتوارية **تشمل:-**

(أ) تعديلات الخبرة (أثر الفروقات بين الإفتراضات الإكتوارية السابقة وما الواقع الفعلي)؛ و

(ب) آثار التغيرات في الإفتراضات الإكتوارية.

تكلفة الخدمة السابقة **هي الزيادة في القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة لخدمة الموظفين في الفترات السابقة الناجمة في الفترة الحالية من إدخال أو إجراء تعديلات في منافع ما بعد نهاية الخدمة أو منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، وقد تكون تكلفة الخدمة السابقة إما إيجابية (حيث يتم إدخال المنافع أو تحسينها) أو سلبية (حيث يتم تخفيض المنافع القائمة).**

منافع الموظفين قصيرة الأجل

٨ تشمل منافع الموظفين قصيرة الأجل بنودا مثل:-

(أ) الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الإجتماعي؛

(ب) حالات الغياب قصيرة الأجل المعوضة (مثل الإجازة السنوية المدفوعة والإجازة المرضية المدفوعة) حيث يتوقع حدوث حالات الغياب خلال إثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقوم فيها الموظفون بتقديم خدماتهم؛

(ج) المشاركة في الأرباح والمكافآت خلال إثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقوم الموظفون خلالها بتقديم الخدمة؛ و

(د) المنافع غير النقدية (مثل العناية الطبية والإنتقال والخدمات بدون مقابل أو المدفوعة) للموظفين الحاليين.

٩ محاسبة منافع الموظفين قصيرة الأجل تكون عادة غير معقدة لأنه لا يطلب افتراضات إكتوارية لقياس الإلتزام أو التكلفة ولا يوجد إحتمال بأي مكسب أو خسارة إكتوارية، علاوة على ذلك يتم قياس إلتزامات منافع الموظفين قصيرة الأجل على أساس غير مخصوم.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإعتراف والقياس

كافة منافع الموظفين قصيرة الأجل

١٠ عندما يقوم موظف بتقديم خدمة خلال فترة محاسبية يجب على المنشأة الإعتراف بالمبلغ غير المخصوم لمنافع الموظفين قصيرة الأجل التي يتوقع أن تدفع مقابل تلك الخدمة:-

(أ) كإلتزام (مصروف مستحق) بعد خصم أي مبلغ تم دفعه، وإذا زاد المبلغ الذي تم دفعه عن المبلغ غير المخصوم للمنافع يجب على المنشأة الإعتراف بتلك الزيادة على أنها أصل (مصروف مدفوع مقدما) إلى الحد الذي تؤدي فيه الدفعة المقدمة على سبيل المثال الى تخفيض في الدفعات المستقبلية أو إسترداد نقدي؛ و

(ب) كمصروف إلا إذا تطلب أو سمح معيار دولي آخر بإدخال المنافع في تكلفة الأصل (أنظر على سبيل المثال معيار المحاسبة الدولي ٢ *"المخزون"* ومعيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*.

توضح الفقرات ١١، ١٤ و١٧ كيف يجب على المنشأة تطبيق هذا المتطلب على منافع الموظفين قصيرة الأجل على شكل حالات غياب معوضة وخطط مشاركة في الأرباح والمكافآت.

حالات الغياب قصيرة الأجل المعوضة

١١ يجب على المنشأة الإعتراف بالتكلفة المتوقعة لمنافع الموظفين قصيرة الأجل على شكل حالات غياب معوضة بموجب الفقرة ١٠ كما يلي:-

(أ) في حالات تراكم الغياب المعوض عندما يقدم الموظفون الخدمة التي تزيد من حقهم في غياب مستقبلية معوضة؛ و

(ب) في حالة عدم تراكم غياب معوض عند حدوث حالات الغياب.

١٢ يمكن للمنشأة تعويض الموظفين عن الغياب لأسباب مختلفة بما في ذلك الإجازة والمرض والعجز قصير الأجل والأمومة أو الأبوة والخدمة كمكلف والخدمة العسكرية، ويقسم إستحقاق الغيابات المعوضة الى فئتين:-

(أ) تراكمية؛ و

(ب) غير تراكمية.

١٣ الغياب المعوض التراكمي هو ذلك الغياب المرحل ويمكن إستخدامه في الفترات المستقبلية إذا كان إستحقاق الفترة الحالية غير مستخدم بكامله، وقد يكون تراكم الغياب المعوض إما مستحق (بكلمات اخرى يستحق الموظفون دفعة نقدية لحالات الإستحقاق غير المستخدم عند تركهم المشروع)، أو غير مستحق عندما لا يكون الموظفون مستحقين لدفعة نقدية لحالات الإستحقاق غير المستخدم عند تركهم المشروع)، وينشأ الإلتزام عندما يقوم الموظفون بتقديم خدمة تزيد من إستحقاقهم للغياب المعوض المستقبلي. ويكون الإلتزام قائماً ويتم الإعتراف به حتى ولو كان الغياب المعوض غير مستحق بالرغم من إحتمال أن يؤثر على ذلك الإلتزام ترك الموظفين قبل إستخدامهم لحقهم في الإجازة غير المستحقة لدفعات نقدية يؤثر.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٤ **يجب على المنشأة قياس التكلفة المحتملة لتراكم الغياب المعوض على أنها المبلغ الاضافي الذي يتوقع أن تدفعه المنشأة نتيجة للإستحقاق غير المستخدم الذي تراكم في فترة إعداد التقارير.**

١٥ يقيس الأسلوب المحدد في الفقرة السابقة الإلتزام بمقدار مبلغ الدفعات الإضافية التي يتوقع أن تنشأ فقط من حقيقة أن المنفعة تتراكم، وفي العديد من الحالات قد لا تحتاج المنشأة إلى إجراء حسابات مفصلة لتقدير عدم وجود إلتزام مادي للغياب المعوض غير المستخدم، فعلى سبيل المثال من المحتمل أن يكون إلتزام الإجازة المرضية مادياً فقط إذا كان هناك إتفاق رسمي أو غير رسمي على أن الإجازة المرضية المدفوعة غير المستخدمة قد تؤخذ على أنها إجازة مدفوعة.

مثال يوضح الفقرتين ١٤ و١٥

منشأة يعمل بها ١٠٠ موظف، وكل واحد منهم يستحق إجازة مرضية مدفوعة مقدارها خمسة ايام عمل لكل سنة، ومن الممكن ترحيل الإجازة المرضية غير المستخدمة لسنة ميلادية واحدة. تؤخذ الإجازة المرضية أولا من إستحقاق السنة الحالية وبعدها من أي رصيد مرحل من السنة السابقة (على أساس الداخل أخيراً صادر أولاً)، وفي ٣١ ديسمبر ٢٠x١ يكون معدل الإستحقاق غير المستخدم يومين لكل موظف وتتوقع المنشأة بناءاً على الخبرة السابقة أن يستمر ٩٢ موظفاً لن يستهلكوا أكثر من خمسة أيام إجازة مرضية مدفوعة في عام ٢٠×٢، وأن الموظفين الثمانية الباقين سيأخذون معدلا مقداره ستة أيام ونصف لكل واحد منهم.

تتوقع المنشأة أنه سيدفع ١٢ يوما اضافيا من راتب الإجازة المرضية نتيجة للإستحقاق غير المستخدم الذي تراكم في ٣١ ديسمبر ٢٠x١ (يوم ونصف لكل واحد من الموظفين الثمانية)، وعلى ذلك تعترف المنشأة بإلتزام مساو لراتب إثني عشر يوماً من الإجازة المرضية.

١٦ الغياب المعوض غير التراكمي لا يرحل: بمعنى أنه ينقضي إذا لم يتم إستخدام إستحقاق الفترة الحالية بكامله، وهو لا يعطي إستحقاقاً للموظفين لدفعة نقدية عن حالات الإستحقاق غير المستخدم عند ترك المنشأة، وهذه هي الحالة الشائعة بالنسبة لراتب الإجازة المرضية (إلى الحد الذي لا يزيد به الإستحقاق السابق غير المستخدم عن الإستحقاق المستقبلي) وإجازة الأمومة أو الأبوة والغياب المعوض لخدمة المكلفين أو الخدمة العسكرية، ولا تعترف المنشأة بإلتزام أو مصروف حتى وقت الغياب لأن خدمة الموظفين لا تزيد عن مبلغ المنفعة.

خطط المشاركين في الربح والمكافآت

١٧ **يجب على المنشأة الإعتراف بالتكلفة المتوقعة لدفعات المشاركة في الربح والمكافآت بموجب الفقرة (١٠) وذلك فقط عندما:-**

(أ) يكون على المنشأة إلتزام حالي قانوني أو ضمني لإجراء هذه الدفعات نتيجة لأحداث سابقة؛ و

(ب) يمكن إجراء تقدير موثوق به للإلتزام.

يكون الإلتزام قائماً فقط عندما لا يكون للمنشأة بديل فعلي سوى إجراء الدفعات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٨ بموجب بعض خطط المشاركة في الربح يستلم الموظفون حصة في الربح فقط إذا إستمروا في خدمة المنشأة لفترة محددة، وهذه الخطط تخلق إلتزاماً ضمنياً عندما يقوم الموظفون بتقديم الخدمة التي تزيد عن المبلغ الذي سيتم دفعه لو أنهم إستمروا في الخدمة حتى نهاية الفترة المحددة، ويعكس قياس هذه الإلتزامات الضمنية إحتمال ترك بعض الموظفين الخدمة بدون إستلام دفعات المشاركة في الربح.

مثال يوضح الفقرة ١٨

تتطلب خطة مشاركة في الربح أن تقوم المنشأة بدفع نسبة محددة من ربحها للسنة للموظفين الذين يستمرون في عملهم على مدى السنة، وإذا لم يترك موظفون الخدمة خلال السنة سيكون إجمالي دفعات المشاركة في الربح للسنة ٣% من الربح، وتقدر المنشأة أن تغير الموظفين سيخفض الدفعات إلى ٢,٥% من الربح.

تعترف المنشأة بإلتزام ومصروف مقداره ٢,٥% من الربح.

١٩ قد لا يكون على المنشأة إلتزام قانوني لدفع مكافأة، وبرغم ذلك في بعض الحالات تمارس المنشأة دفع المكافآت، وفي هذه الحالات يكون على المنشأة إلتزام ضمني لأنه لا يوجد أمام المنشأة بديل فعلي سوى دفع المكافأة، ويعكس قياس الإلتزام الضمني إمكانية قيام بعض الموظفين بترك المنشأة بدون إستلام مكافأة.

٢٠ تستطيع المنشأة إجراء تقدير موثوق لإلتزامها القانوني أو الضمني بموجب خطة مشاركة في الربح أو مكافأة، وذلك فقط:-

(أ) عندما تحتوي الأحكام الرئيسية للخطة على صيغة لتحديد مبلغ المنفعة؛

(ب) عندما تحدد المنشأة المبالغ التي سيتم دفعها قبل إعتماد البيانات المالية لإصدارها؛ أو

(ج) عندما تعطي الخبرة السابقة أدلة واضحة على مبلغ الإلتزام الضمني للمنشأة.

٢١ ينجم الإلتزام بموجب خطة المشاركة في الربح والمكافآت من خدمة الموظفين وليس من عملية مع مالكي المنشأة، وبناءاً على ذلك تعترف المنشأة بتكلفة خطة المشاركين في الربح والمكافآت ليس كتوزيع الربح ولكن كمصروف.

٢٢ إذا لم تكن دفعات المشاركة في الربح والمكافآت مستحقة بكاملها خلال إثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها الموظفون بتقديم الخدمة فإن هذه الدفعات هي منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل (أنظر الفقرات ١٢٦-١٣١).

الإفصاح

٢٣ بالرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة بشأن منافع الموظفين قصيرة الأجل فقد تتطلب معايير المحاسبة الدولية الأخرى إجراء إفصاحات، فعلى سبيل المثال حيث يتطلب ذلك معيار المحاسبة الدولي ٢٤ تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بمنافع الموظفين لكبار موظفي الإدارة، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"*، وجوب إعتراف المنشأة بتكاليف الموظفين.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

منافع ما بعد إنتهاء الخدمة: التمييز بين خطط المساهمات المحددة وخطط المنافع المحددة

٢٤ تشمل منافع ما بعد إنتهاء الخدمة ما يلي على سبيل المثال:-

(أ) منافع التقاعد مثل الرواتب التقاعدية؛ و

(ب) المنافع الأخرى بعد إنتهاء الخدمة مثل التأمين على الحياة بعد إنتهاء الخدمة والعناية الطبية بعد إنتهاء الخدمة.

تعتبر الترتيبات حيث تقوم المنشأة بتقديم منافع بعد إنتهاء الخدمة أنها خطط منافع ما بعد إنتهاء الخدمة، وتطبق المنشأة هذا المعيار على كافة الترتيبات سواء كانت تتعلق أولاً بإنشاء وحدة مستقلة لإستلام المساهمات ودفع المنافع.

٢٥ تصنف خطط المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة على أنها إما خطط مساهمات محددة أو خطط منافع محددة، وذلك يعتمد على الطبيعة الإقتصادية للخطة كما هي مأخوذة من أحكامها وشروطها الرئيسية، وبموجب خطط المساهمة المحددة:-

(أ) يقتصر الإلتزام القانوني أو الإستنتاجي للمنشأة على المبلغ الذي يوافق على المساهمة به في الصندوق، وهكذا يتم تحديد مبلغ المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة الذي يستلمه الموظف بمقدار مبلغ المساهمات التي تدفعها المنشأة (ومن المحتمل كذلك الموظف) لخطة منافع ما بعد إنتهاء الخدمة أو إلى شركة تأمين، بالإضافة إلى عائدات الإستثمارات الناجمة من المساهمات؛ و

(ب) تبعاً لذلك تقع المخاطرة الإكتوارية (إن المنافع ستكون أقل مما هو متوقع) ومخاطرة الإستثمار (إن الأصول المستثمرة ستكون غير كافية لمواجهة المنافع المتوقعة) على الموظف.

٢٦ من الأمثلة على الحالات التي لا يقتصر فيها إلتزام المنشأة على المبلغ الذي توافق على المساهمة به في الصندوق هو عندما يكون على المنشأة إلتزام قانوني أو إستنتاجي من خلال:-

(أ) صيغة منافع خطة ليست مرتبطة فقط مع مبلغ المساهمات؛

(ب) ضمان إما بشكل غير مباشر من خلال خطة أو بشكل مباشر لعائد محدد على المساهمات؛ أو

(ج) الممارسات غير الرسمية التي ينشأ عنها إلتزام إستنتاجي، مثال ذلك قد ينشأ إلتزام إستنتاجي حيث يكون للمنشأة تاريخ بزيادة المنافع للموظفين السابقين لمواجهة التضخم حتى عندما لا يوجد إلتزام قانوني للقيام بذلك.

٢٧ بموجب خطط المنافع المحددة:-

(أ) إلتزام المنشأة هو تقديم المنافع المتفق عليها للموظفين الحاليين والسابقين؛ و

(ب) تقع المخاطرة الإكتوارية (تكلف المنافع أكثر مما هو متوقع) ومخاطرة الإستثمار في جوهرها على المنشأة، وإذا كانت الخبرة الإكتوارية أو الإستثمارية أسوأ مما كان متوقعاً فقد تتم زيادة إلتزام المنشأة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢٨ توضح الفقرات ٢٩ إلى ٤٢ أدناه الفرق بين خطط المساهمات المحددة وخطط المنافع المحددة في سياق خطط أصحاب العمل المتعددين وخطط الدولة والمنافع المؤمن عليها.

خطط أصحاب العمل المتعددين

٢٩ يجب على المنشأة تصنيف خطة أصحاب العمل المتعددين على أنها خطة مساهمات محددة أو خطة منافع محددة بموجب أحكام الخطة (بما في ذلك أي إلتزام إستنتاجي يتعدى الأحكام الرسمية)، وحيث تحدد خطة أصحاب العمل المتعددين على أنها خطة منافع محددة يجب على المنشأة:-

(أ) إحتساب حصتها النسبية في إلتزام المنافع المحددة وأصول الخطة والتكلفة المتعلقة بالخطة بنفس الطريقة كما هي لأي خطة منافع محددة أخرى؛ و

(ب) الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها الفقرة ١٢٠أ.

٣٠ عندما لا تتوفر معلومات كافية لإستعمال محاسبة المنافع المحددة لخطة أصحاب العمل المتعددين التي هي خطة منافع محددة فإنه يجب على المنشأة:-

(أ) إحتساب الخطة بموجب الفقرات ٤٤-٤٦ كما لو أنها كانت خطة مساهمات محددة؛

(ب) الإفصاح عن:-

(١) حقيقة أن الخطة هي خطة منافع محددة؛ و

(٢) سبب عدم توفر معلومات كافية لتمكين المنشأة من إحتساب الخطة على أنها خطة منافع محددة؛ و

(ج) إلى الحد الذي يمكن به أن يؤثر فائض أو عجز في الخطة على مبلغ المساهمات المستقبلية يجب الإفصاح عما يلي:-

(١) أية معلومات متوفرة عن ذلك الفائض أو العجز؛

(٢) الأساس المستخدم لتحديد ذلك الفائض أو العجز؛ و

(٣) الدلالات الضمنية إن وجدت للمنشأة.

٣١ فيما يلي مثال على خطة منافع محددة لأصحاب عمل متعددين حيث:-

(أ) يتم تمويل الخطة على أساس الإستقطاع عند الدفع بحيث: تحدد المساهمات عند مستوى يتوقع أن يكون كافياً لدفع المنافع التي تستحق في نفس الفترة، ويتم دفع المنافع المستقبلية التي تم الحصول عليها خلال الفترة الحالية من المساهمات المستقبلية؛ و

(ب) يتم تحديد منافع الموظفين حسب طول مدة خدمتهم، والمشاريع المشاركة لا يوجد لديها وسائل فعلية للإنسحاب من الخطة بدون دفع مساهمة للمنافع التي يحصل عليها الموظفون حتى تاريخ الإنسحاب، ومثل هذه الخطة تخلق مخاطرة إكتوارية للمنشأة: إذا كانت التكلفة النهائية للمنافع التي تم الحصول عليها في نهاية فترة إعداد التقارير أكبر مما هو متوقع فإنه يجب على المنشأة إما زيادة مساهماتها أو إقناع الموظفين بقبول تخفيض في المنافع، وعلى ذلك تعرف هذه الخطة بأنها خطة منافع محددة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٣٢ حيث تتوفر معلومات كافية عن خطة أصحاب العمل المتعددين التي هي خطة منافع محددة تقوم المنشأة بإجراء المعالجة المحاسبية لحصتها النسبية في إلتزام المنافع المحددة وأصول الخطة وتكلفة المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة المرتبطة مع الخطة بنفس الطريقة كما هي بالنسبة لأي خطة منافع محددة، على أنه في بعض الحالات قد لا تكون المنشأة قادرة على تحديد حصته في المركز المالي وأداء الخطة بموثوقية كافية للأغراض المحاسبية، وقد يحدث ذلك:-

(أ) إذا لم يتوفر للمنشأة إمكانية الوصول إلى المعلومات الخاصة بالخطة التي تلبي متطلبات هذا المعيار؛ أو

(ب) إذا عـرضت الخطـة المشاريـع المشاركـة لمخاطـر إكتوارية مرتبطة بالموظفين الحاليين والسابقين للمنشآت الأخرى، مع ما ينجم عن ذلك من عدم وجود أساس ثابت وموثوق به لتخصيص الإلتزام وأصول الخطة والتكلفة للمنشآت الفردية المشاركة في الخطة.

في هذه الحالات تقوم المنشأة بإجراء المحاسبة للخطة كما لو أنها كانت خطة مساهمات محددة ويفصح عن المعلومات الإضافية التي تتطلبها الفقرة ٣٠.

٣٢أ من الممكن أن تكون هناك إتفاقية تعاقدية بين خطة أصحاب العمل المتعددين والمشاركين فيها تحدد كيف سيتم توزيع الفائض على المشاركين (أو تمويل العجز)، وعلى المشارك في خطة أصحاب العمل المتعددين مع وجود هذه الإتفاقية التي تفسر الخطة كخطة مساهمة محددة حسب الفقرة ٣٠ أن يعترف بالأصل أو المطلوب الذي ينجم من الإتفاقية التعاقدية والدخل أو المصروف الناجم في الربح أو الخسارة.

أمثلة توضح الفقرة ٣٢ أ

تشارك منشأة في خطة منافع محددة لأصحاب عمل متعددين لا تقوم بإعداد تقييمات للخطة على أساس معيار المحاسبة الدولي ١٩، وهي لذلك تفسر الخطة كما لو أنها خطة مساهمة محددة، ويبين تقييم للتمويل ليس على أساس معيار المحاسبة الدولي١٩ عجزاً مقداره ١٠٠ مليون في الخطة، وقد وافقت الخطة بموجب عقد على جدول للمساهمات مع أصحاب العمل المشاركين في الخطة ينهي العجز على مدى السنوات الخمس التالية، ويبلغ إجمالي مساهمات المنشأة بموجب العقد ٨ مليون.

تعترف المنشأة بمطلوب عن المساهمات معدلة للقيمة الزمنية للنقود ومصروف مساوٍ لذلك في الربح أو الخسارة.

٣٢ب يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"* أن تعترف المنشأة بمعلومات حول إلتزامات معينة محتملة أو تفصح عنها، وفي سياق خطة أصحاب عمل متعددين قد ينشأ مطلوب محتمل مما يلي على سبيل المثال:-

(أ) الخسائر الإكتوارية المتعلقة بالمنشآت الأخرى المشاركة لأن كل منشأة مشاركة في خطة أصحاب عمل تعددين تشارك في المخاطر الإكتوارية لكل منشأة مشاركة أخرى؛ أو

(ب) أية مسؤولية بموجب أحكام الخطة لتمويل أي عجز في الخطة إذا توقفت المنشآت الأخرى عن المشاركة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٣٣ تتميز خطط أصحاب العمل المتعددين عن خطط إدارة المجموعة، وخطة إدارة المجموعة هي مجرد تجميع لخطط أصحاب العمل الفرديين معاً للسماح للموظفين المشاركين بتجميع أصولهم لأغراض الإستثمار وتخفيض تكاليف إدارة الإستثمار والإدارة، ولكن يتم فصل مطالبات مختلف أصحاب العمل للمنفعة الوحيدة لموظفيهم، ولا تشكل خطط الإدارة الجماعية أية مشاكل محاسبية معينة لأن المعلومات متوفرة في الحال لمعاملتها بنفس الطريقة مثل أي خطة صاحب عمل مفردة، ولأن هذه الخطط لا تعرض المشاريع المشاركة للمخاطر الإكتوارية المتعلقة بالموظفين الحاليين والسابقين للمشاريع الأخرى، وتتطلب التعريفات في هذا المعيار أن تقوم المنشأة بتصنيف خطة إدارة المجموعة على أنها خطة مساهمات محددة أو خطة منافع محددة حسب أحكام الخطة (بما في ذلك أي إلتزام ضمني يتعدى الأحكام الرسمية).

خطط المنافع المحددة التي تتشارك في المخاطر بين مختلف المنشآت التي هي تحت السيطرة المشتركة

٣٤ إن خطط المنافع المحددة التي تتشارك في المخاطر بين مختلف المنشآت التي هي تحت السيطرة المشتركة ليست خطط أصحاب عمل متعددين.

٣٤أ على المنشأة التي تشارك في مثل هذه الخطة الحصول على معلومات حول الخطة ككل مقاسة حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩ على أساس الإفتراضات التي تنطبق على الخطة ككل، وإذا كانت هناك إتفاقية تعاقدية أو سياسة مبينة لتحميل صافي تكلفة المنفعة المحددة للخطة ككل مقاسة حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩ على منشآت المجموعة الفردية فإن على المنشأة الإعتراف في بياناتها المالية المنفصلة أو الفردية بصافي تكلفة الخطة المحددة الذي تم تحميله، وإذا لم تكن هناك مثل هذه الإتفاقية أو السياسة فإنه يجب الإعتراف بصافي التكلفة المحددة في البيانات المالية المنفصلة أو الفردية لمنشأة المجموعة التي هي قانونياً صاحب العمل الكفيل للخطة، وعلى المنشآت الأخرى للمجموعة الإعتراف في بياناتها المالية المنفصلة أو الفردية بتكلفة مساوية لمساهمتها المستحقة الدفع عن الفترة.

٣٤ب أن المشاركة في مثل هذه الخطة هي معاملة طرف ذي علاقة لكل منشأة فردية في المجموعة، ولذلك يجب على المنشأة إجراء الإفصاحات التالية في بياناتها المالية المنفصلة أو الفردية:-

(أ) الإتفاقية التعاقدية أو السياسة المبينة لتحميل صافي تكلفة المنفعة المحددة أو حقيقة عدم وجود مثل هذه السياسة.

(ب) السياسة الخاصة بتحديد المساهمة التي ستدفعها المنشأة.

(ج) إذا كانت المنشأة مسئولة عن تخصيص صافي تكلفة المنفعة المحددة حسب الفقرة ٣٤أ الإفصاح عن كافة المعلومات الخاصة بالخطة ككل حسب الفقرتين ١٢٠-١٢١.

(د) إذا كانت المنشأة مسئولة عن المساهمة المستحقة الدفع للفترة حسب الفقرة ٣٤أ الإفصاح عن كافة المعلومات الخاصة بالمنشأة ككل حسب الفقرات ١٢٠أ (ب)-(هـ)، (ي)، (ن)، (س)، (ف)، ١٢١، ولا تنطبق الإفصاحات الأخرى التي تتطلبها الفقرة ١٢٠أ.

٣٥ [تم إلغائها]

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

خطط الدولة

٣٦ يجب على المنشأة إجراء محاسبة لخطة الدولة بنفس الطريقة كما هي بالنسبة لخطة أصحاب عمل متعددين (أنظر الفقرتين ٢٩و٣٠).

٣٧ يتم وضع خطط الدولة بموجب التشريع لتغطية كافة المشاريع (أو كافة المشاريع في فئة معينة، مثال ذلك صناعة معينة) ويقوم بتشغيلها الحكومة الوطنية أو المحلية أو هيئة أخرى (مثال ذلك وكالة مستقلة ذاتياً أنشئت بشكل محدد لهذا الغرض) هي ليست خاضعة لسيطرة أو تأثير المنشأة المقدمة للتقارير، وتوفر بعض الخطط التي وضعتها المنشأة منافـع إجبارية تحل محل المنافع التي يتم خلافا لذلك تغطيتها بموجب خطة الدولة ومنافع اختيارية إضافية، وهذه الخطط لا تعتبر خطط دولة.

٣٨ تتصف خطط الدولة بأنها منفعة محددة أو مساهمة محددة بطبيعتها بناءاً على إلتزام المنشأة بموجب الخطة، ويتم تمويل العديد من خطط الدولة على أساس الإستقطاع عند الدفع: تحدد المساهمات عند مستوى يتوقع أن يكون كافياً لدفع المنافع المطلوبة التي تستحق في نفس الفترة، ويتم دفع المنافع المستقبلية التي يتم الحصول عليها خلال الفترة الحالية من المساهمات المستقبلية، ورغم ذلك نجد أن معظم خطط الدولة لا يوجد على المنشأة فيها إلتزام قانوني أو ضمني لدفع هذه المبالغ المستقبلية: فإلتزامها الوحيد هو دفع المساهمات عندما تستحق، وإذا توقفت المنشأة عن توظيف أعضاء في خطة الدولة لن يكون عليها إلتزام لدفع المنافع التي حصل عليها موظفيها في السنوات السابقة، ولهذا السبب تعرف خطط الدولة عادة على أنها خطط مساهمات، على أنه في الحالات النادرة عندما تكون خطة الدولة هي خطة منافع محددة تطبق المنشأة المعاملة المبينة في الفقرتين ٢٩، ٣٠.

المنافع المؤمن عليها

٣٩ يمكن للمنشأة دفع أقساط تأمين لتمويل خطة منافع ما بعد إنتهاء الخدمة، ويجب على المنشأة معاملة هذه الخطة على أنها خطة مساهمات محددة إلا إذا كانت المنشأة ستتحمل إلتزاماً قانونيا أو إستنتاجياً (إما بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الخطة) لما يلي:-

(أ) دفع منافع الموظفين مباشرة عندما إستحقاقها؛ أو

(ب) دفع مزيد من مبالغ إذا لم يدفع المؤمن كافة منافع الموظفين المستقبلية المتعلقة بخدمة الموظفين في الفترات الحالية والسابقة.

إذا أبقت المنشأة على هذا الإلتزام القانوني أو الإستنتاجي فإنه يجب عليها معاملة الخطة على أنها خطة منافع محددة.

٤٠ المنافع المؤمن عليها بموجب عقد تأمين ليست بحاجة لأن يكون لها علاقة مباشرة أو تلقائية مع إلتزام المنشأة بمنافع الموظفين، وتكون خطط المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة التي تشتمل على عقود تأمين خاضعة لنفس التمييز بين المحاسبة والتمويل شأنها في ذلك شأن الخطط الممولة الأخرى.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٤١ حيث تقوم المنشأة بتمويلي إلتزام منافع ما بعد إنتهاء الخدمة بالمساهمة في بوليصة تأمين تحتفظ المنشأة بموجبها (إما بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الخطة أو من خلال آلية تحديد الأقساط المستقبلية أو من خلال علاقة طرف مع المؤمن) بإلتزام قانوني أو إستنتاجي فإن دفع الأقساط لا يعني ترتيب مساهمات محددة، ويتبع ذلك:-

(أ) الحسابات لبوليصة تأمين مؤهلة كخطة أصول (أنظر الفقرة ٧)؛ و

(ب) الإعتراف ببوالص التأمين الأخرى كحقوق تعويض (إذا كانت البوالص تلبي المعايير في الفقرة ١٠٤ أ).

٤٢ حيث تكون بوليصة التأمين بإسم مشارك محدد في الخطة أو مجموعة مشاركين في الخطة، ولا يوجد على المنشأة إلتزام قانوني أو إستنتاجي لتغطية أية خسارة من البوليصة. لا يكون على المنشأة إلتزام لدفع منافع للموظفين، ويتحمل المؤمن لوحده مسؤولية دفع المنافع، ودفع الأقساط الثابتة بموجب هذه العقود هو في جوهره تسوية لإلتزام منافع الموظفين وليس إستثمارا لمواجهة الإلتزام، وتبعاً لذلك لا يعود للمنشأة أصل أو إلتزام، وبناءاً على ذلك تعالج المنشأة هذه الدفعات كمساهمات إلى خطة مساهمة محددة.

منافع ما بعد إنتهاء الخدمة: خطط المساهمات المحددة

٤٣ إن محاسبة خطط المساهمة المحددة سهلة وواضحة لأن إلتزام المنشأة المقدمة للتقارير يتم تحديده لكل فترة حسب المبالغ التي سيتم المساهمة بها لتلك الفترة، وتبعاً لذلك لا تتطلب إفتراضات إكتوارية لقياس الإلتزام أو المصروف ولا يوجد إحتمال لأي مكسب أو خسارة إكتوارية، علاوة على ذلك يتم قياس الإلتزامات على أساس غير مخصوم وتستثنى من ذلك عندما لا تستحق بكاملها خلال إثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها الموظفون بتقديم خدماتهم.

الإعتراف والقياس

٤٤ عندما يقدم الموظف خدمة للمنشأة خلال فترة يجب على المنشأة الإعتراف بالمساهمة المستحقة الدفع لخطة مساهمات محددة مقابل تلك الخدمة:-

(أ) على أنها إلتزام (مصروف مستحق) بعد خصم أية مساهمات تم دفعها في السابق، وإذا زادت تلك المساهمات التي تم دفعها عن المساهمات المستحقة للخدمة قبل نهاية فترة إعداد التقارير فإنه يجب على المنشأة الإعتراف بتلك الزيادة على أنها اصل (مصروف مدفوع مقدماً) إلى الحد الذي تؤدي به الدفعة المقدمة على سبيل المثال إلى تخفيض الدفعات المستقبلية أو إسترداد نقدي؛ و

(ب) على أنها مصروف إلا إذا تطلب أو سمح معيار محاسبة دولي آخر بإدخال المساهمة في تكلفة أصل (أنظر على سبيل المثال معيار المحاسبة الدولي ٢ *"المخزون"* ومعيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٤٥ **أينما كانت المساهمات في خطة مساهمة محددة بكاملها غير مستحقة خلال إثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقدم خلالها الموظفون الخدمة فإنه يجب خصمها بإستخدام سعر الخصم المحدد في الفقرة ٧٨.**

الإفصاح

٤٦ **يجب على المنشأة الإفصاح عن المبلغ المعترف به كمصروف لخطط المساهمات المحددة.**

٤٧ حسبما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات حول المساهمات في خطط مساهمات محددة لكبار موظفي الإدارة.

منافع ما بعد إنتهاء الخدمة: خطط المنافع المحددة

٤٨ إن محاسبة خطط المنافع المحددة معقدة لأنها تتطلب إفتراضات إكتوارية لقياس الإلتزام والمصروف، وهناك إحتمال تحقق بمكاسب وخسائر إكتوارية، علاوة على ذلك يتم قياس الإلتزامات على أساس مخصوم لأنه يمكن تسويتها بعد عدة سنوات بعد تقديم الموظفين لخدماتهم.

الإعتراف والقياس

٤٩ من الممكن أن تكون خطط المنافع المحددة غير ممولة، كما يمكن أن تكون ممولة بشكل كامل أو جزئي من خلال مساهمات من المنشاة، وفي بعض الأحيان من موظفيها، تدفع في وحدة أو صندوق منفصل قانونا عن المنشأة المقدمة للتقارير وتدفع منافع الموظفين منه، ولا يعتمد دفع المنافع الممولة عندما تصبح مستحقة فقط على المركز المالي وأداء الإستثمار للصندوق ولكن كذلك على قدرة المنشأة (ورغبتها) لتعويض أي عجز في أصول الصندوق، وعلى ذلك فإن المنشأة تقوم في واقع الأمر بالتعهد بالمخاطر الإكتوارية والإستثمارية المرتبطة بالخطة، وتبعاً لذلك لا يكون المصروف المعترف به لخطة منافع محددة مساوياً بالضرورة لمبلغ المساهمة المستحق للفترة.

٥٠ تشمل محاسبة المنشأة لخطط المنافع المحددة الخطوات التالية:-

(أ) إستخدام الأساليب الإكتوارية لإجراء تقدير موثوق به لمبلغ المنافع التي حصل عليها الموظفون مقابل خدمتهم في الفترات الحالية والسابقة، وهذا يتطلب أن تقوم المنشأة بتحديد مقدار المنفعة التي تعود للفترات الحالية والسابقة (أنظر الفقرات ٦٧-٧١) وعمل تقديرات (إفتراضات إكتوارية) بشأن المتغيرات الديموغرافية (مثل نسبة تغيـر الموظفين والوفيات) والمتغيرات المالية (مثل الزيادات المستقبلية في الرواتب والتكاليف الطبية) التي ستؤثر على تكلفة المنفعة (أنظر الفقرات ٧٢-٩١)؛

(ب) خصم تلك المنفعة بإستخدام طريقة دين الوحدة المقدرة من أجل تحديد القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية (أنظر الفقرات ٦٤-٦٦)؛

(ج) تحديد القيمة العادلة لأية أصول خطة (أنظر الفقرات ١٠٢-١٠٤)؛

(د) تحديد المبلغ الإجمالي للمكاسب والخسائر الإكتوارية ومبلغ المكاسب وتلك الخسائر الإكتوارية التي يجب الإعتراف بها (أنظر الفقرات ٩٢-٩٥)؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(هـ) تحديد التكلفة الناتجة للخدمة السابقة عن إدخال خطة أو تغييرها (أنظر الفقرات ٩٦-١٠١)؛ و

(و) تحديد المكاسب أو الخسائر الناتجة عن تقليص أو تسوية خطة (أنظر الفقرات ١٠٩-١١٥).

حيث يوجد لدى المنشأة أكثر من خطة منافع محددة واحدة تقوم المنشأة بتطبيق هذه الإجراءات لكل خطة مادية بشكل منفصل.

٥١ في بعض الحالات قد توفر التقديرات والمعدلات والأساليب الحسابية المختصرة تقريبا موثوقا به للإحتسابات التفصيلية الموضحة في هذا المعيار.

محاسبة الإلتزام الضمني

٥٢ يجب على المنشأة إحتساب ليس فقط إلتزامها القانوني بموجب الشروط الرسمية لخطة منافع محددة ولكن كذلك أي إلتزام إستنباع ينشأ من الممارسات غير الرسمية للمنشأة، وينشأ عن الممارسات غير الرسمية إلتزام إستنباعي حيث لا يوجد أمام المنشأة بديل فعلي سوى دفع منافع الموظفين، والمثال على الإلتزام الإستنباعي هو حيث ما تسببه الممارسات غير الرسمية للمنشأة من ضرر غير مقبول في علاقتها مع الموظفين.

٥٣ قد تسمح الأحكام الرسمية لخطة منافع محددة للمنشأة بأن تقوم بإنهاء إلتزامها بموجب الخطة، وبرغم ذلك يكون عادة من الصعب بالنسبة للمنشأة إلغاء خطة إذا أراد الإحتفاظ بالموظفين، وفي ظل عدم وجودة أدلة بخلاف ذلك، تفترض عملية محاسبة المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة أن المنشأة التي تعد حالياً بمثل هذه المنافع ستستمر القيام بذلك على مدى أعمار العمل المتبقية للموظفين.

بيان المركز المالي

٥٤ إن المبلغ المعترف به لإلتزام المنافع المحددة يجب أن يكون صافي إجمالي المبالغ التالية:-

(أ) القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة في نهاية فترة إعداد التقارير (أنظر الفقرة ٦٤)؛

(ب) يضاف إليها أية مكاسب إكتوارية (مطروحاً منها أية خسائر إكتوارية) غير معترف بها بسبب المعاملة المذكورة في الفقرتين ٩٢ و٩٣؛

(ج) يطرح منها أية تكلفة خدمة سابقة غير معترف بها بعد (أنظر الفقرة ٩٦)؛

(د) يطرح منها أيضا القيمة العادلة في نهاية فترة إعداد التقارير لأصول الخطة (إن وجدت) التي سيتم منها تسديد الإلتزامات مباشرة (أنظر الفقرات ١٠٢-١٠٤).

٥٥ القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة هو إجمالي الإلتزام قبل طرح القيمة العادلة لأية أصول للخطة.

٥٦ يجب على المنشأة تحديد القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المحددة والقيمة العادلة لأية أصول للخطة بإنتظام كامل بحيث لا تختلف المبالغ المعترف بها في البيانات المالية مادياً عن المبالغ التي كان سيتم تحديدها في نهاية فترة إعداد التقارير.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٥٧ يشجع هذا المعيار ولكنه لا يتطلب مشاركة خبير إكتواري مؤهل في قياس كافة الإلتزامات المادية لمنافع ما بعد إنتهاء الخدمة، ولأغراض عملية يمكن للمنشأة الطلب من خبير إكتواري مؤهل إجراء تقييم مفصل للإلتزام قبل نهاية فترة إعداد التقارير، وبرغم ذلك يتم تحديث نتائج التقييم لأية عمليات مادية وللتغيرات المادية الأخرى في الظروف (بما في ذلك التغيرات في أسعار السوق وأسعار الفائدة) حتى نهاية فترة إعداد التقارير.

٥٨ **قد يكون المبلغ الذي تم تحديده بموجب الفقرة (٤) سالبا (أصل)، ويجب على المنشأة قياس الأصل الناتج بمقدار الأقل لما يلي:-**

(أ) المبلغ المحدد بموجب الفقرة ٥٤.

(ب) صافي إجمالي ما يلي:

(١) أية خسائر إكتوارية وتكلفة خدمة سابقة غير معترف بها (أنظر الفقرات ٩٢، ٩٣ و٩٦)؛ و

(٢) القيمة الحالية لأية منافع إقتصادية متوفرة على شكل إستردادات من الخطة أو تخفيضات في المساهمات المستقبلية في الخطة، ويجب تحديد القيمة الحالية لهذه المنافع الإقتصادية بإستخدام سعر الخصم المحدد في الفقرة ٧٨.

٥٨أ يجب أن لا يؤدي تطبيق الفقرة ٥٨ إلى ربح يتم الإعتراف به فقط نتيجة خسارة إكتوارية أو تكلفة خدمة سابقة في الفترة الحالية أو إلى خسارة يتم الإعتراف بها فقط نتيجة ربح إكتواري في الفترة الحالية. لذلك يتعين على المنشأة أن تعترف فوراً بموجب الفقرة ٥٤ بالأمور التالية إلى الحد الذي تنشأ فيه بينما يتم تحديد أصل المنفعة وفقا للفقرة ٥٨(ب):-

(أ) الخسائر الإكتوارية للفترة الحالية وتكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية إلى الحد الذي تتجاوز فيه أي إنخفاض في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية المحددة في الفقرة ٥٨(ب) (٢). في حال عدم حدوث تغير أو زيادة في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية، يجب الإعتراف فوراً بصافي مجموع الخسائر الإكتوارية للفترة الحالية وتكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية بموجب الفقرة ٥٤.

(ب) صافي الأرباح الإكتوارية للفترة الحالية بعد إقتطاع تكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية إلى الحد الذي تتجاوز فيه أي زيادة في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية المحددة في الفقرة ٥٨(ب) (٢). في حال عدم حدوث تغير أو إنخفاض في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية، يجب الإعتراف فوراً بصافي مجموع الأرباح الإكتوارية للفترة الحالية بعد إقتطاع تكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية بموجب الفقرة ٥٤.

٥٨ب تنطبق الفقرة ٥٨أ على المنشأة فقط إذا كان لديها في بداية أو نهاية الفترة المحاسبية، فائض* في خطة منفعة محددة ولا يمكنها إستناداً إلى البنود الحالية للخطة إستعادة ذلك الفائض بشكل كامل من خلال المستردات أو الخصومات في المساهمات المستقبلية. في مثل تلك الحالات، ستؤدي تكلفة الخدمة السابقة والخسائر الإكتوارية التي تنشأ في هذه الفترة التي تم إرجاء الإعتراف بها بموجب الفقرة ٥٤ إلى زيادة المبلغ المحدد في الفقرة ٥٨ ب (١). إذا لم تعادل تلك الزيادة نقصان مساو لها في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية المؤهل الإعتراف بها بموجب الفقرة ٥٨ ب (٢)، ستحدث زيادة في صافي المجموع المحدد

* الفائض هو عبارة عن زيادة القيمة العادلة لأصول الخطة عن القيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحدد.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

في الفقرة ٥٨ (ب) وبالتالي ربح معترف به. وتحظر الفقرة ٥٨(أ) الإعتراف بربح معين في هذه الظروف. وينشأ التأثير المضاد مع الأرباح الإكتوارية التي تظهر في الفترة التي تم إرجاء الإعتراف بها بموجب الفقرة ٥٤، إلى الحد الذي تقل فيه الأرباح الإكتوارية من الخسائر الإكتوارية المتراكمة غير المعترف بها. كما تمنع الفقرة ٥٨أ الإعتراف بخسارة معينة في هذه الظروف. للحصول على أمثلة في تطبيق هذه الفقرة، أنظر الملحق ج.

٥٩ قد ينشأ أصل ما حيث يتم بشكل مفرط تمويل خطة منافع محددة أو في حالات معينة حيث يتم الإعتراف بالمكاسب الإكتوارية، وتعترف المنشأة بالأصل في هذه الحالات نتيجة لما يلي:-

(أ) لأن المنشأة تسيطر على مورد وهو المقدرة على إستخدام الفائض لتوليد منافع مستقبلية؛

(ب) لأن تلك السيطرة هي نتيجة لأحداث سابقة (مساهمات دفعتها المنشأة وخدمات قدمها الموظفون)؛ و

(ج) لأن المنافع الإقتصادية المستقبلية تتوفر للمنشأة على شكل تخفيض في المساهمات المستقبلية أو إسترداد نقدي إما بشكل مباشر للمنشأة أو بشكل غير مباشر لخطة أخرى تعاني من العجز.

٦٠ لا يلغي الحد المنصوص عليه في الفقرة ٥٨ (ب) الإعتراف المتأخر بخسائر إكتوارية معينة (أنظر الفقرتين ٩٢ و٩٣) وتكلفة خدمة سابقة معينة (أنظر الفقرة ٩٦)، على أن ذلك الحد لا يلغي الخيار المرحلي في الفقرة ١٥٥ (ب)، وتتطلب الفقرة ١٢٠(و) (٣) أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن أي مبلغ غير معترف به كأصل بسبب الحد المذكور في الفقرة ٥٨ (ب).

مثال يوضح الفقرة ٦٠

خطة منافع محددة لها الخصائص التالية:	
القيمة الحالية للإلتزام	١,١٠٠
القيمة العادلة لأصول الخطة	(١,١٩٠)
	(٩٠)
الخسائر الإكتوارية غير المعترف بها	(١١٠)
تكلفة الخدمة السابقة غير المعترف بها	(٧٠)
الزيادة غير المعترف بها في الإلتزام عند تطبيق المعيار للمرة الأولى بموجب الفقرة ١٥٥(ب)	(٥٠)
القيمة السالبة المحددة بموجب الفقرة ٥٤	(٣٢٠)
القيمة الحالية للإستردادات المستقبلية المتوفرة والتخفيضات في المساهمات المستقبلية	٩٠
يحسب الحد بموجب الفقرة ٥٨(ب) كما يلي:	
الخسائر الإكتوارية غير المعترف بها	*١١٠*
تكلفة الخدمة السابقة غير المعترف بها	*٧٠*
القيمة الحالية للإستردادات المستقبلية المتوفرة والتخفيضات في المساهمات المستقبلية	*٩٠*
الحد	*٢٧٠*

٢٧٠ أقل من ٣٢٠، وعلى ذلك تعترف المنشأة بأصل مقداره ٢٧٠ ويفصح عن أن الحد خفض المبلغ للأصل بمقدار ٤٠ (أنظر الفقرة ١٢٠(و)(٣).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الربح أو الخسارة

٦١ **يجب على المنشأة الإعتراف بصافي إجمالي المبالغ التالية في الربح أو الخسارة، فيما عدا الحد الذي يتطلب أو يسمح معيار محاسبة دولي آخر بإدخالها في تكلفة الأصل:-**

(أ) تكلفة الخدمة الحالية (أنظر الفقرات ٦٣-٩١)؛

(ب) تكلفة الفائدة (أنظر الفقرة ٨٢)؛

(ج) العائد المتوقع على أصول أية خطة (أنظر الفقرات ١٠٥-١٠٧) وأية حقوق تعويضات (أنظر الفقرة ١٠٤أ)؛

(د) المكاسب والخسائر الإكتوارية كما يتطلب التطابق مع السياسات المحاسبية في المنشأة (أنظر الفقرات من (٩٢-٩٣د)؛

(هـ) تكلفة الخدمة السابقة (أنظر الفقرة ٩٦)؛

(و) أثر أية تقليصات أو تسديدات (أنظر الفقرتين ١٠٩و١١٠)؛ و

(ز) أثر الحد في الفقرة ٥٨ (ب)، إلا إذا تم الإعتراف به خارج الربح أو الخسارة حسب الفقرة ٩٣ج.

٦٢ تتطلب معايير المحاسبة الدولية الأخرى إدخال تكاليف منافع موظفين معينة ضمن تكاليف الأصول مثل المخزون أو الممتلكات والمصانع والمعدات (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢ ومعيار المحاسبة الدولي ١٦)، وأية تكاليف منافع موظفين ما بعد إنتهاء الخدمة من ضمن تكاليف هذه الأصول تشمل الحصة المناسبة للأجزاء المكونة المدرجة في الفقرة ٦١.

الإعتراف والقياس: القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية

٦٣ قد تتأثر التكلفة النهائية لخطة منافع محددة بعدة متغيرات مثل الرواتب النهائية ونسبة تغير الموظفين والوفيات واتجاهات التكلفة الطبية، وبالنسبة لخطة ممولة تتأثر بأرباح إستثمار أصول الخطة، والتكلفة النهائية للخطة غير مؤكدة، ومن المحتمل أن يستمر عدم التأكد هذا على مدى فترة طويلة من الوقت، ولقياس القيمة الحالية لإلتزامات المنافع لما بعد نهاية الخدمة وتكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بذلك من الضروري القيام بما يلي:-

(أ) تطبيق أسلوب تقييم إكتواري (أنظر الفقرات ٦٤-٦٦)؛

(ب) إسناد المنفعة لفترات الخدمة (أنظر الفقرات ٦٧-٧١)؛ و

(ج) عمل إفتراضات إكتوارية (أنظر الفقرات ٧٢-٩١).

أسلوب التقييم الإكتواري

٦٤ **يجب على المنشأة إستخدام طريقة دين الوحدة المقدرة لتحديد القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المحددة الخاصة بها وتكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بذلك، وحيث ينطبق ذلك تكلفته على الخدمة السابقة.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٦٥ إن طريقة دين الوحدة المقدرة (أحياناً يعرف بأسلوب المنفعة المستحقة مقسمة على الخدمة أو بأسلوب المنفعة/ سنوات الخدمة) يرى أن كل فترة خدمة تتسبب في نشوء وحدة إضافية من المنفعة المستحقة (أنظر الفقرات ٦٧-٧١) ويقيس كل وحدة بشكل منفصل لتكوين الإلتزام النهائي (أنظر الفقرات ٧٢-٩١).

مثال يوضح الفقرة ٦٥

تستحق منفعة على شكل مبلغ مقطوع عند إنتهاء الخدمة وتساوي ١% من الراتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة، وراتب السنة الأولى هو ١٠,٠٠٠ ويفترض أن يزيد بمقدار ٧% (مركب) كل سنة، وسعر الخصم المستعمل هو ١٠% في السنة، ويبين الجدول التالي كيف يتزايد الإلتزام للموظف الذي يتوقع أن يترك الخدمة في نهاية السنة الخامسة على إفتراض عدم وجود تغيرات في الإفتراضات الإكتوارية، ولأجل السهولة يتجاهل هذا المثال التعديل الإضافي اللازم لإظهار إحتمال أن يترك الموظف الخدمة في تاريخ أبكر أو تاريخ لاحق.

السنة	*١*	*٢*	*٣*	*٤*	*٥*
المنفعة العائدة إلى:					
- السنوات السابقة	*صفر*	*١٣١*	*٢٦٢*	*٣٩٣*	*٥٢٤*
- السنة الحالية (١% من الراتب النهائي)	*١٣١*	*١٣١*	*١٣١*	*١٣١*	*١٣١*
- السنوات الحالية والسابقة	*١٣١*	*٢٦٢*	*٣٩٣*	*٥٢٤*	*٦٥٥*
الإلتزام الإفتتاحي	*-*	*٨٩*	*١٩٦*	*٣٢٤*	*٤٧٦*
الفائدة بمقدار ١٠%	*-*	*٩*	*٢٠*	*٣٣*	*٤٨*
تكلفة الخدمة الحالية	*٨٩*	*٩٨*	*١٠٨*	*١١٩*	*١٣١*
الإلتزام الختامي	*٨٩*	*١٩٦*	*٣٢٤*	*٤٧٦*	*٦٥٥*

ملاحظة:

١ . الإلتزام الإفتتاحي هو القيمة الحالية للمنفعة العائدة لسنوات سابقة.

٢ . تكلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية للمنفعة العائدة للسنة الحالية.

٣ . الإلتزام الختامي هو القيمة الحالية للمنفعة العائدة للسنوات الحالية والسابقة.

٦٦ تقوم المنشأة بخصم إلتزامات المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة بكاملها حتى ولو إستحق جزء من الإلتزامات خلال إثني عشر شهراً بعد فترة إعداد التقارير.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إسناد المنافع لفترات الخدمة

٦٧ **عند تحديد القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المحددة لمنشأة وتكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بها، وتحديد تكلفة الخدمة السابقة وحيث ينطبق ذلك يجب على المنشأة إسناد المنفعة لفترات الخدمة بموجب صيغة منافع الخطة، على أنه إذا كانت خدمة الموظف في سنوات لاحقة ستؤدي إلى مستوى منفعة أعلى مادياً من السنوات السابقة فإنه يجب على المنشأة إسناد المنفعة على أساس القسط الثابت، وذلك إبتداءاً من:-**

(أ) التاريخ الذي تؤدي فيه خدمة الموظف للمرة الأولى إلى منافع بموجب الخطة (سواء كانت المنافع مشروطة بمزيد من الخدمة أم لا)؛ وذلك حتى

(ب) التاريخ الذي لا يؤدي فيه مزيد من الخدمة للموظف إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع بموجب الخطة، بإستثناء المنافع من الزيادات الأخرى في الرواتب.

٦٨ يتطلب أسلوب دين الوحدة المقدرة أن تقوم المنشأة بإسناد المنفعة للفترة الحالية (من أجل تحديد تكلفة الخدمة الحالية) والفترات الحالية والسابقة (من أجل تحديد القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المحددة)، وتقوم المنشأة بإسناد المنفعة إلى الفترات التي ينشأ فيها الإلتزام لتقديم منافع ما بعد إنتهاء الخدمة، وينشأ ذلك الإلتزام عندما يقوم الموظفون بتقديم الخدمات مقابل منافع ما بعد إنتهاء الخدمة التي تتوقع المنشأة أن يدفعها في فترات تقديم التقارير المستقبلية، وتسمح الأساليب الإكتوارية للمنشأة بقياس ذلك الإلتزام بموثوقية كافية لتبرير الإعتراف بإلتزام.

أمثلة توضح الفقرة ٦٨

١ . تقدم خطة منافع محددة منفعة على شكل مبلغ مقطوع مقداره ١٠٠ يستحق الدفع عند التقاعد لكل سنة من سنوات الخدمة.

تعزى منفعة مقدارها ١٠٠ لكل سنة، وتكلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية البالغة ١٠٠، والقيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة هي القيمة الحالية البالغة ١٠٠ مضروبة بعدد سنوات الخدمة حتى نهاية فترة إعداد التقارير.

إذا كانت المنفعة مستحقة الدفع فوراً عندما يترك الموظف المنشأة فإن تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة تعكس التاريخ الذي يتوقع أن يترك فيه الموظف الخدمة، وهكذا بسبب تأثير الخصم فهي أقل من المبالغ التي كانت ستحدد لو أن الموظف ترك الخدمة في نهاية فترة إعداد التقارير.

٢ . تقدم خطة راتباً تقاعدياً شهرياً مقداره ٠,٢% من الراتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة، ويستحق الراتب التقاعدي الدفع من عمر ٦٥.

المنفعة المساوية للقيمة الحالية في تاريخ التقاعد المتوقع لراتب تقاعد شهري مقداره ٠,٢% من الراتب النهائي المقدر المستحق الدفع إبتداءاً من تاريخ التقاعد المتوقع حتى تاريخ الوفاة المتوقع تسند لكل من سنوات الخدمة، وتكلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية لتلك المنفعة، والقيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة هي القيمة الحالية لدفعات التقاعد الشهري البالغة ٠,٢% من لراتب النهائي مضروبة بعدد سنوات الخدمة حتى تاريخ الميزانية العمومية، ويتم خصم تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة لأن دفعات التقاعد تبدأ عند عمر ٦٥ سنة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٦٩ ينشأ عن خدمة الموظف إلتزام بموجب خطة منافع محددة حتى ولو كانت المنافع مشروطة بالتوظيف المستقبلي (بكلمات أخرى ليست مستحقة)، وينشأ عن خدمة الموظف قبل تاريخ الإستحقاق إلتزام إستتباعي لأنه يتم في نهاية فترة كل فترة إعداد تقارير لاحقة تخصيص مبلغ الخدمة المستقبلية التي يجب على الموظف تقديمها قبل أن يصبح مستحقاً للمنفعة، وعند قياس المنشأة لإلتزامها بالمنافع المحددة فإنه يأخذ في الإعتبار إحتمال عدم تلبية بعض الموظفين أية متطلبات إستحقاق، وبالمثل بالرغم من أن منافع معينة ما بعد إنتهاء الخدمة، مثال ذلك المنافع الطبية ما بعد إنتهاء الخدمة تصبح مستحقة فقط إذا وقع حدث محدد عندما لا يعود الموظف في الخدمة فإنه ينشأ إلتزام عندما يقوم هذا الموظف بتقديم الخدمة التي توفر الإستحقاق للمنفعة إذا وقع الحدث المحدد، وإحتمال أن الحدث المحدد سيقع يؤثر على قياس الإلتزام إلا أنه لا يحدد ما إذا كان الإلتزام قائماً.

مثال يوضح الفقرة ٦٩

١ . تقوم خطة بدفع منفعة مقدارها ١٠٠ لكل سنة من سنوات الخدمة، وتستحق المنافع بعد عشر سنوات من الخدمة.

تسند منفعة مقدارها ١٠٠ لكل سنة، و في كل سنة من السنوات العشر الأولى تعكس تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية للإلتزام إحتمال عدم إكمال الموظف مدة عشر سنوات من الخدمة.

٢. تقوم خطة بدفع منفعة مقدارها ١٠٠ لكل سنة من سنوات الخدمة بإستثناء الخدمة قبل سن ٢٥، وتستحق المنافع فوراً.

لا تسند منفعة للخدمة قبل سن ٢٥ لأن الخدمة قبل ذلك التاريخ لا تؤدي إلى منافع (مشروطة أو غير مشروطة)، وتسند منفعة مقدارها ١٠٠ لكل سنة لاحقة.

٧٠ يزيد الإلتزام حتى التاريخ حينما لا يؤدي مزيد من الخدمة إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع، ولذلك تعزى المنفعة بكاملها للفترات التي تنتهي في ذلك التاريخ أو بعده، وتعزى المنفعة للفترات المحاسبية الفردية بموجب صيغة منافع الخطة، على أنه إذا كانت خدمة موظف في سنوات لاحقة ستؤدي إلى مستوى منفعة أعلى مادياً من السنوات السابقة تقوم المنشأة بإسناد المنفعة على أساس القسط الثابت حتى التاريخ حينما لا يؤدي مزيد من المنفعة إلى مبلغ مادي لمزيد من الدفعات، ويعود ذلك لأن خدمة الموظف خلال الفترة بكاملها ستؤدي في النهاية إلى المنفعة عند ذلك المستوى الأعلى.

أمثلة توضح الفقرة ٧٠

١. تقوم خطة بدفع منفعة على شكل مبلغ مقطوع مقداره ١,٠٠٠ يستحق بعد عشر سنوات من الخدمة، ولا توفر الخطة مزيداً من المنافع للسنوات اللاحقة.

تسند منفعة مقدارها ١٠٠ (١,٠٠٠ مقسمة على عشرة) لكل سنة من السنوات العشر الأولى، وتعكس قيمة الخدمة الحالية للسنوات العشر الأولى إحتمال عدم إكمال الموظف عشر سنوات من الخدمة، ولا تسند منفعة للسنوات اللاحقة.

يتبع...

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

أمثلة توضح الفقرة ٧٠

٢. تقوم خطة بدفع منفعة تقاعد على شكل مبلغ مقطوع مقداره ٢,٠٠٠ لجميع الموظفين الذين لا زالوا في الخدمة عند عمر ٥٥ بعد عشرين سنة من الخدمة أو الذين لا زالوا في الخدمة عند عمر ٦٥ بغض النظر عن طول فترة خدمتهم.

بالنسبة للموظفين الذين يلتحقون بالعمل قبل عمر ٣٥ تؤدي الخدمة أولاً إلى منافع بموجب الخطة عند عمر ٣٥ (يمكن للموظف أن يترك الخدمة عند عمر ٣٠ والعودة عند عمر ٣٣ بدون تأثير على مبلغ أو توقيت المنافع)، وهذه المنافع مشروطة بمزيد من الخدمة، كذلك لا تؤدي الخدمة بعد عمر ٥٥ إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع، وبالنسبة لهؤلاء الموظفين تسند المنشأة منفعة مقدارها ١٠٠(٢,٠٠٠ مقسمة على ٢٠) لكل سنة من عمر ٣٥ إلى عمر ٥٥.

بالنسبة للموظفين الذين يلتحقون بالعمل بين عمر ٣٥ وعمر ٤٥ لا تؤدي الخدمة لفترة تزيد عن ١٠ سنوات إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع، وتسند المنشأة لهؤلاء الموظفين منفعة مقدارها ١٠٠ (٢,٠٠٠ مقسمة على ٢٠) لكل سنة من السنوات العشرين الأولى.

بالنسبة للموظف الذي يلتحق بالخدمة عن عمر ٥٥ لا تؤدي الخدمة لفترة تزيد عن ١٠ سنوات إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع، وتسند المنشأة لهذا الموظف منفعة مقدارها ٢٠٠ (٢,٠٠٠ مقسمة على ١٠) لكل سنة من السنوات العشر الأولى.

بالنسبة لجميع الموظفين تعكس تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية للإلتزام إحتمال عدم إكمال الموظف فترة الخدمة اللازمة.

٣. تقوم خطة علاج طبي ما بعد إنتهاء الخدمة بتعويض ٤٠% من التكاليف الطبية للموظف ما بعد إنتهاء الخدمة إذا ترك الموظف الخدمة بعد أكثر من عشر سنوات وأقل من عشرين سنة، و٥٠% من هذه التكاليف إذا ترك الموظف الخدمة بعد عشرين سنة من الخدمة أو أكثر.

بموجب صيغة منافع الخطة تسند للمنشأة ٤% من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة (٤٠% مقسمة على ١٠) لكل سنة من أول عشر سنوات و١% (١٠% مقسمة على ١٠) لكل سنة من السنوات العشر التالية، وتعكس تكلفة الخدمة الحالية في كل سنة إحتمال عدم إكمال الموظف الفترة اللازمة للخدمة ليحصل على جزء من المنافع أو كلها، وبالنسبة للموظفين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة خلال عشر سنوات لا تسند إليهم آية منفعة.

تقوم خطة علاج طبي ما بعد إنتهاء الخدمة بتعويض ١٠% من التكاليف الطبية ما بعد إنتهاء الخدمة إذا ترك الموظف الخدمة بعد أكثر من عشر سنوات وأقل من عشرين سنة من الخدمة، و٥٠% من تلك التكاليف إذا ترك الموظف الخدمة بعد ٢٠ سنة أو أكثر من الخدمة.

تؤدي الخدمة في السنوات اللاحقة إلى مستوى منفعة أعلى مادياً من السنوات السابقة، وعلى ذلك بالنسبة للموظفين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة بعد عشرين سنة أو أكثر تسند المنشأة المنفعة على أساس القسط الثابت بموجب الفقرة ٦٨ ولا تؤدي الخدمة لما يزيد عن عشرين سنة إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع، وعلى ذلك تكون المنفعة التي تسند إلى كل سنة من السنوات العشرين الأولى ٢,٥% من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة (٥٠% مقسومة على ٢٠).

بالنسبة للموظفين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة بين عشر سنوات وعشرين سنة تكون المنفعة العائدة لكل سنة من السنوات العشر الأولى ١% من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة، ولا تسند لهؤلاء الموظفين أية منفعة بالنسبة للخدمة بين نهاية السنة العاشرة والتاريخ المقدر لترك الخدمة.

بالنسبة للموظفين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة خلال عشر سنوات لا تسند لهم أية منفعة.

٧١ حيث يكون مبلغ المنفعة نسبة ثابتة من الراتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة فإن الزيادات المستقبلية في الراتب تؤثر على المبلغ المطلوب لتسوية الإلتزام القائم للخدمة قبل نهاية فترة إعداد التقارير، إلا إنها لا تخلق إلتزاماً إضافياً، ولذلك:-

(أ) لغرض الفقرة ٦٧ (ب) لا تؤدي الزيادات في الراتب إلى مزيد من المنافع بالرغم من أن مبلغ المنافع يعتمد على الراتب النهائي؛ و

(ب) يكون مبلغ المنفعة المسند لكل فترة هو نسبة ثابتة من الراتب الذي ترتبط به المنفعة.

مثال يوضح الفقرة ٧١

يستحق موظفون منفعة مقدارها ٣% من الراتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة قبل عمر ٥٥.

تسند منفعة مقدارها ٣% من الراتب النهائي المقدر لكل سنة حتى عمر ٥٥، وهذا هو التاريخ الذي لا يؤدي فيه مزيد من الخدمة إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع بموجب الخطة ، ولا تسند أية منفعة إلى الخدمة بعد ذلك العمر.

الإفتراضات الإكتوارية

٧٢ **يجب أن تكون الإفتراضات الإكتوارية غير متحيزة ومتسقة مع بعضها.**

٧٣ الإفتراضات الإكتوارية هي أفضل تقديرات المنشأة للمتغيرات التي ستحدد التكلفة النهائية لتقديم منافع ما بعد إنتهاء الخدمة. وتشمل الإفتراضات الإكتوارية:-

(أ) الإفتراضات الديموغرافية بشأن الخصائص المستقبلية للموظفين الحاليين والسابقين (ومن يعيلونهم) المستحقين للمنافع، وتتناول الإفتراضات الديموغرافية أموراً مثل:-

(١) الوفيات أثناء فترة الخدمة وبعد إنتهائها؛

(٢) معدل دوران الموظفين والعجز والتقاعد المبكر؛

(٣) نسبة الأعضاء في الخطة مع من يعيلونهم الذين سيستحقون المنافع؛ و

(٤) معدل المطالبات بموجب الخطط الطبية؛ و

(ب) الإفتراضات المالية التي تتناول بنوداً مثل:-

(١) سعر الخصم (أنظر الفقرات ٧٨-٨٢)؛

(٢) الراتب المستقبلي ومستويات المنافع (أنظر الفقرات ٨٣-٨٧)؛

(٣) في حالة المنافع الطبية، بما في ذلك التكاليف الطبية المستقبلية وحيث تكون تكلفة إدارة المطالبات ودفعات المنفعة مادياً (أنظر الفقرات ٨٨-٩١)؛ و

(٤) نسبة العائد المتوقع على أصول الخطة (أنظر الفقرات ١٠٥-١٠٧).

٧٤ تكون الإفتراضات الإكتوارية غير متحيزة إذا لم تكن عشوائية أو متحفظة بشكل مبالغ فيه.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٧٥ تكون الإفتراضات الإكتوارية متفقة مع بعضها إذا كانت تعكس العلاقة الإقتصادية بين عوامل التضخم ومعدلات الزيادة في الرواتب والعائد على أصول الخطة ومعدلات الخصم، على سبيل المثال كافة الإفتراضات الخاصة بأسعار الفائدة والزيادات في الرواتب والمنافع) في أية فترة مستقبلية معينة تفترض نفس مستوى التضخم في تلك الفترة.

٧٦ تحدد المنشأة سعر الخصم والإفتراضات المالية الأخرى من الناحية الإسمية (المبينة) إلا إذا كانت التقديرات من الناحية الفعلية (معدلة حسب التضخم) موثوق بها أكثر، مثال ذلك الإقتصاد مفرط التضخم (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "*التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع*" أو حيث تكون المنفعة مرتبطة بمؤشر ويوجد سوق عميق لسندات الإقتراض المرتبطة بمؤشر لنفس العملة والفترة.

٧٧ **يجب أن تكون الإفتراضات المالية معتمدة على توقعات السوق في نهاية كل فترة إعداد التقارير للفترة التي سيتم على مداها تسوية الإلتزامات.**

الإفتراضات الإكتوارية: سعر الخصم

٧٨ **يجب تحديد السعر المستخدم لخصم إلتزامات المنفعة ما بعد نهاية الخدمة (الممولة وغير الممولة) بالرجوع إلى عائدات السوق في نهاية فترة إعداد التقارير على سندات الإقتراض ذات النوعية العالية للشركات، وفي البلدان التي لا يوجد فيها سوق عميق لمثل هذه السندات يجب إستخدام عائدات السوق (في نهاية فترة إعداد التقارير) على سندات الإقتراض الحكومية، ويجب أن تكون عملة وفترة سندات الإقتراض للشركات أو سندات الإقتراض الحكومية متسقة مع العملة والفترة المقدرة لإلتزامات المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة.**

٧٩ إن أحد الإفتراضات الإكتوارية التي لها تأثير مادي هو سعر الخصم، ويعكس سعر الخصم القيمة الزمنية للنقود، ولكنه لا يعكس المخاطرة الإكتوارية أو الإستثمارية، إضافة إلى ذلك لا يعكس سعر الخصم مخاطرة الإئتمان الخاصة بالمنشأة التي يتحملها الدائنون، كما أنه لا يعكس مخاطرة إحتمال اختلاف الخبرة المستقبلية عن الإفتراضات الإكتوارية.

٨٠ يعكس سعر الخصم التوقيت المقدر لدفعات المنفعة، ومن ناحية عملية تحقق المنشأة ذلك عادة بتطبيق معدل موزون لسعر خصم مفرد يعكس التوقيت والمبلغ المقدرين لدفعات المنفعة والعملة التي سيتم دفع المنافع بها.

٨١ في بعض الحالات قد لا يوجد سوق مستقر لسندات الإقتراض ذات إستحقاق طويل الأجل كاف ليتناسب مع الإستحقاق المقدر لكافة دفعات المنفعة، وفي هذه الحالات تستخدم المنشأة أسعار السوق الجارية للفترة المناسبة لخصم الدفعات ذات المدى القصير وتقدر سعر الخصم للإستحقاقات ذات المدى الطويل بإستنتاج أسعار السوق الجارية حسب منحنى العائد، ومن غير المحتمل أن يكون إجمالي القيمة الحالية لإلتزامات منافع محددة حساسة بشكل خاص لسعر الخصم المطبق على جزء المنافع المستحق الدفع بعد الإستحقاق النهائي لسندات الإقتراض الشركات أو سندات الإقتراض الحكومية المتوفرة .

٨٢ يتم حساب تكلفة الفائدة بضرب سعر الخصم كما تم تحديده في بداية الفترة بالقيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة على مدى الفترة مع الأخذ في الإعتبار أية تغيرات مادية في الإلتزام، وحيث ستختلف القيمة الحالية للإلتزام عن الإلتزام المعترف به في بيان المركز المالي لأنه تم الإعتراف بالإلتزام بعد خصم

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القيمة العادلة لأية أصول للخطة نظراً لأنه لم يتم الإعتراف في الحال ببعض المكاسب والخسائر الإكتوارية وبعض تكلفة الخدمة السابقة (يوضح الملحق (١) حساب تكلفة الفائدة بين أشياء أخرى).

الإفتراضات الإكتوارية : الرواتب والمنافع والتكاليف الطبية

٨٣ **يجب قياس إلتزامات منافع ما بعد إنتهاء الخدمة على أساس يعكس ما يلي:-**

(أ) الزيادات المستقبلية المقدرة في الرواتب؛

(ب) المنافع المذكورة في أحكام الخطة (أو الناتجة عن أي إلتزام إستنباعي يتعدى هذه الأحكام) في نهاية فترة إعداد التقارير؛ و

(ج) التغيرات المستقبلية المقدرة في مستوى أية منافع دولة التي تؤثر على المنافع المستحقة بموجب خطة منافع محددة وذلك فقط إذا ما:

(١) تمت هذه التغيرات قبل نهاية فترة إعداد التقارير؛ أو

(٢) دل التاريخ السابق أو أدلة أخرى موثوقة أن منافع الدولة هذه ستتغير بأسلوب يمكن التنبؤ به، مثال ذلك بما يتفق مع التغيرات المستقبلية في المستويات العامة للأسعار أو المستويات العامة للرواتب.

٨٤ تأخذ تقديرات الزيادات المستقبلية في الرواتب في الإعتبار التضخم والأولوية والترقيات والعوامل الأخرى ذات الصلة مثل العرض والطلب في سوق العمل.

٨٥ إذا تطلبت الأحكام الرسمية للخطـة (أو إلتزام إستنباعي يتعدى هذه الأحكام) أن تقوم المنشأة بتغيير المنافع في الفترات المستقبلية فإن قياس الإلتزام يعكس هذه التغيرات، وتكون الحالة كذلك كما يلي على سبيل المثال:-

(أ) إذا كان للمنشأة تاريخ سابق لزيادة المنافع، على سبيل المثال لتخفيف آثار التضخم ولا توجد دلالة على أن هذه الممارسة ستتغير في المستقبل؛ أو

(ب) إذا تم الإعتراف بالمكاسب الإكتوارية في السابق في البيانات المالية، ووجب على المنشأة إما بناءاً على الأحكام الرسمية للخطة (أو إلتزام إستنباعي يتعدى هذه الأحكام) أو تشريع إستخدام أي فائض في الخطة لمنفعة المشاركين في الخطة (أنظر الفقرة ٩٨(ج)).

٨٦ لا تعكس الإفتراضات الإكتوارية التغيرات المستقبلية في المنافع التي هي ليست واردة في الأحكام الرسمية (أو إلتزاماً إستنباعياً) في نهاية فترة إعداد التقارير، وينجم عن هذه التغيرات:-

(أ) تكلفة الخدمة السابقة إلى المدى الذي تتغير به منافع الخدمة قبل التغيير؛ أو

(ب) تكلفة الخدمة الحالية للفترات بعد التغيير إلى المدى الذي تغير به منافع الخدمة بعد التغيير.

٨٧ بعض المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة مرتبطة بمتغيرات مثل مستوى منافع التقاعد للدولة أو العناية الطبية لها، ويعكس قياس هذه المنافع التغيرات المتوقعة في هذه المتغيرات بناءاً على التاريخ السابق والأدلة الأخرى الموثوق بها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٨٨ **يجب أن تأخذ الإفتراضات الخاصة بالعناية الطبية في الإعتبار التغيرات المستقبلية المقدرة في تكلفة الخدمات الطبية الناجمة عن كل من التضخم والتغيرات المحددة في التكاليف الطبية.**

٨٩ يتطلب قياس المنافع الطبية ما بعد إنتهاء الخدمة إفتراضات بشأن مستوى وتكرار المطالبات المستقبلية وتكلفة تلبية هذه المطالبات، وتقوم المنشأة بتقدير التكاليف الطبية المستقبلية بناءاً على البيانات التاريخية الخاصة بالخبرة الذاتية للمنشأة معززة حيث يكون ذلك ضرورياً بالبيانات التاريخية من المشاريع الأخرى وشركات التأمين ومزودي الخدمة الطبية والمصادر الأخرى، وتأخذ التقديرات المستقبلية للخدمات الطبية في الإعتبار أثر التقدم التقني والتغيرات في إستخدام العناية الصحية أو أنماط تقديمها والتغيرات في الوضع الصحي للمشاركين في الخطة.

٩٠ أن مستوى وتكرار المطالبات تكون ذات حساسية معينة بشكل خاص لعوامل مثل العمر والحالة الصحية وجنس الموظفين (ومن يعولوهم)، أو عوامل أخرى مثل الموقع الجغرافي، ولذلك يتم تعديل البيانات التاريخية إلى الحد الذي يختلف فيه المزيج الديموغرافي للسكان عن مزيج السكان المستخدم كأساس للبيانات التاريخية، ويتم كذلك تعديلها حيث توجد أدلة موثوقة تفيد بأن الإتجاهات التاريخية لن تستمر.

٩١ تتطلب بعض خطط العناية الصحية ما بعد إنتهاء الخدمة أن يساهم الموظفون في التكاليف الطبية التي تغطيها الخطة، وتأخذ تقديرات التكاليف الطبية المستقبلية في الإعتبار أيا من هذه المساهمات بناءاً على أحكام الخطة في نهاية فترة إعداد التقارير (أو بناءاً على أي إلتزام ضمني يتعدى هذه الأحكام). وينجم عن التغيرات في مساهمات الموظفين تلك تكلفة خدمة سابقة أو حيث ينطبق ذلك تقليصات، ومن الممكن تخفيض تكلفة تلبية المطالبات من خلال المنافع من الدولة أو مزودي الخدمة الطبية الآخرين (أنظر الفقرتين ٨٣(ج)، ٨٧).

المكاسب والخسائر الإكتوارية

٩٢ **عند قياس المنشأة إلتزامها الخاص بالمنافع المحددة بموجب الفقرة ٥٤ يجب على المنشأة الإعتراف بجزء (كما هو محدد في الفقرة ٥٣) من المكاسب والخسائر الإكتوارية على أنه دخل أو مصروف إذا زاد صافي المكاسب والخسائر المتراكمة غير المعترف بها في نهاية فترة تقديم التقارير السابقة عما يلي أيهما أكبر:-**

(أ) ١٠% من القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة في ذلك التاريخ (قبل خصم أصول الخطة)؛ و

(ب) ١٠% من القيمة العادلة لأية أصول للخطة في ذلك التاريخ.

يجب حساب هذه الحدود وتطبيقها بشكل منفصل لكل خطة منافع محددة.

٩٣ **إن جزء المكاسب والخسائر الإكتوارية الذي سيتم الإعتراف به لكل خطة منافع محددة هو الزيادة المحددة بموجب الفقرة ٩٢ مقسومة على المعدل المتوقع الباقي للأعمار العاملة للموظفين المساهمين في تلك الخطة، على أنه يمكن للمنشأة تبني أي أسلوب منتظم ينجم عنه إعتراف أسرع بالمكاسب والخسائر الإكتوارية شريطة أن يتم تطبيق نفس الأساس وبشكل منتظم من فترة لأخرى على كل من المكاسب والخسائر، ويمكن للمنشأة تطبيق هذه الأساليب المنتظمة على المكاسب والخسائر الإكتوارية حتى ولو أنها وقعت ضمن الحدود المحددة في الفقرة ٩٢.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٣٩أ **إذا قامت المنشأة كما تسمح به الفقرة ٩٣ بتبني سياسة الإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية في الفترة التي تحدث فيها فإنه يمكنها الإعتراف بها في الدخل الشامل الآخر حسب الفقرات ٩٣ب-٩٣د شريطة أن تقوم بذلك كما يلي:-**

(أ) **كافة خطط منافعها المحددة؛ و**
(ب) **كافة مكاسبها وخسائرها الإكتوارية.**

٩٣ب المكاسب والخسائر الإكتوارية المعترف بها في الدخل الشامل الآخر كما تسمح به الفقرة ٩٣أ يجب عرضها في بيان التغيرات في بيان الدخل الشامل.

٩٣ج على المنشأة التي تعترف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية حسب الفقرة ٩٣أ الإعتراف كذلك بأية تعديلات ناجمة من الحد في الفقرة ٥٨(ب) خارج الربح أو الخسارة في بيان الدخل والمصروف المعترف به.

٩٣د المكاسب والخسائر الإكتوارية والتسويات الناجمة من الحد في الفقرة٥٨(ب) التي تم الإعتراف بها مباشرة في بيان الدخل الشامل الآخر المعترف به يجب إعادة تصنيفها في الربح أو الخسارة في الفترة لاحقة.

٩٤ قد تنتج المكاسب والخسائر الإكتوارية من الزيادات أو الإنخفاضات إما في القيمة الحالية لإلتزام منافـع محـددة أو القيمـة العادلة لأية أصول لخطة متعلقة بذلك، وتشمل أسباب حدوث المكاسب والخسائر الإكتوارية ما يلي على سبيل المثال:-

(أ) معدلات عالية أو منخفضة غير متوقعة في تغير الموظفين أو التقاعد المبكر أو الوفيات أو الزيادة في الرواتب والمنافع (إذا كانت الأحكام الرسمية أو الإستتباعية لخطة تنص على زيادة تأخذ في الإعتبار التضخم) أو التكاليف الطبية؛

(ب) أثر التغير في تقديرات تغير الموظفين أو التقاعد المبكر أو نسبة الوفيات أو الزيادات في الرواتب والمنافع (إذا كانت الأحكام الرسمية أو الضمنية تنص على زيادة تأخذ في الإعتبار التضخم) أو التكاليف الطبية؛

(ج) أثر التغير في سعر الخصم؛ و

(د) الفروقات بين العائد الفعلي على أصول الخطة والعائد المتوقع على أصول الخطة (أنظر الفقرات ١٠٥-١٠٧).

٩٥ على المدى الطويل قد تعادل المكاسب والخسائر الإكتوارية بعضها، وعلى ذلك يمكن عرض تقديرات إلتزامات منافع ما بعد إنتهاء الخدمة على أنها "نطاق" تقريبي لأفضل تقدير، ويسمح للمنشأة دون أن يكون مطلوباً منها الإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية التي تقع ضمن هذا النطاق، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف المنشأة كحد أدنى بجزء محدد من المكاسب والخسائر الإكتوارية التي تقع خارج النطاق بمقدار ١٠% في حالة الزيادة أو النقصان (يوضح الملحق ١ معاملة المكاسب والخسائر الإكتوارية بين أشياء أخرى)، ويسمح المعيار كذلك بالأسباب المنتظمة للإعتراف الأسرع شريطة أن تلبي هذه الأساليب الشروط المذكورة في الفقرة ٩٣، وتشمل هذه الأساليب المسموح بها على سبيل المثال الإعتراف الفوري بكافة المكاسب والخسائر الإكتوارية ضمن وخارج "النطاق". وتوضح الفقرة ١٥٥ (ب) (٣) الحاجة إلى الأخذ في الإعتبار أي جزء غير معترف به للإلتزام الإنتقالي في محاسبة المكاسب الإكتوارية اللاحقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تكلفة الخدمة السابقة

٩٦ **عند قياس المنشأة لإلتزامها الخاص بالمنافع المحددة بموجب الفقرة ٥٤ يجب على المنشأة الإعتراف بتكلفة الخدمة السابقة على أنها مصروف على أساس القسط الثابت على مدى معدل الفترة إلى أن تصبح المنافع مستحقة، وإلى الحد الذي تصبح فيه المنافع مستحقة بعد تقديم أو تعديل خطة منافع محددة فإنه يجب على المنشأة الإعتراف بتكلفة الخدمة في الحال.**

٩٧ تنشأ تكلفة الخدمة السابقة عندما تدخل المنشأة خطة منافع محددة أو تغير المنافع المستحقة بموجب خطة منافع محددة قائمة، وهذه التغيرات بدورها هي لخدمة الموظف على مدى الفترة إلى أن تصبح المنافع مستحقة، ولذلك يتم الإعتراف بتكلفة الخدمة السابقة على مدى تلك الفترة بغض النظر عن حقيقة إن التكلفة تشير إلى خدمة الموظف في الفترات السابقة، ويتم قياس تكلفة الخدمة السابقة على أنها التغير في الإلتزام الناتج عن التعديل (أنظر الفقرة ٦٤).

مثال يوضح الفقرة ٩٧

منشأة تقوم بتشغيل خطة تقاعد تقدم تقاعداً نسبته ٢% من الراتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة. وتصبح المنافع مكتسبة بعد خمس سنوات من الخدمة. وفي ١ يناير ٢٠×٥ قامت المنـشأة بتحـسين التقاعد إلى ٢,٥% من الراتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة إبتداءاً من ١ يناير ٢٠×١ كما يلي في تاريخ التحسين، تكون القيمة الحالية للمنافع الإضافية للخدمة من ١ ينـاير ٢٠×١ إلـى ١ ينـاير ٢٠×٥ هي كالآتي:

الموظفون الذين عملوا أكثر من ٥ سنوات خدمة في ٥/١/١×	١٥٠
الموظفون الذين عملوا أقل من ٥ سنوات خدمة في ٥/١/١×	
(متوسط الفترة حتى الإستحقاق: ٣سنوات)	١٢٠
	٢٧٠

تعترف المنشأة بمبلغ ١٥٠ في الحال لأن هذه المنافع مستحقة من قبل، وتعترف المنشأة بمبلغ ١٢٠ على أساس القسط الثابت على مدى ثلاث سنوات إبتداءاً من ١ يناير ٥ ×٢٠.

٩٨ تستثني تكلفة الخدمة السابقة ما يلي:-

(أ) أثر الفروقات بين زيادة الرواتب الفعلية والمفترضة سابقاً عن الإلتزام بدفع منافع الخدمة للسنوات السابقة (لا توجد تكلفة سابقة لأن الإفتراضات الإكتوارية تسمح بالرواتب المتوقعة)؛

(ب) بموجب التقديرات الأقل والأكثر للزيادة المعقولة في الرواتب التقاعدية حيث يوجد على المنشأة إلتزام ضمني لمنح هذه الزيادة (لا توجد تكلفة خدمة سابقة لأن الإفتراضات الإكتوارية تسمح بهذه الزيادات)؛

(ج) تقديرات التحسينات في المنافع التي تنتج من المكاسب الإكتوارية التي تم الإعتراف بها في البيانات المالية سابقاً إذا أجبرت المنشأة إما من خلال الأحكام الرسمية للخطة (أو إلتزام إستباعي خارج هذه الأحكام) أو تشريع على إستخدام أي فائض في الخطة لمنفعة المشاركين في الخطة حتى ولو لم تمنح بعد الزيادة في المنفعة رسمياً (إن الزيادة الناتجة في الإلتزام هي خسارة إكتوارية وليست تكلفة خدمة سابقة، أنظر الفقرة ٨٥ (ب))؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(د) الزيادة في المنافع المستحقة حينما يكمل الموظفون، في ظل عدم وجود منافع جديدة أو محسنة، متطلبات الإستحقاق (لا توجد تكلفة خدمة سابقة لأن التكلفة المقدرة للمنافع تم الإعتراف بها على أنها تكلفة خدمة حالية عندما تم تقديم الخدمة)؛ و

(هـ) أثر تعديلات الخطة التي تخفض المنافع للخدمة المستقبلية (تقليص).

٩٩ تقوم المنشأة بوضع الجدول الزمني للإطفاء لتكلفة الخدمة السابقة عندما يتم إدخال المنافع أو تغييرها. وسيكون من غير العملي الإحتفاظ بالسجلات المفصلة اللازمة لتحديد وتنفيذ التغيرات اللاحقة في ذلك الجدول الزمني للإطفاء. علاوة على ذلك من المحتمل أن يكون الأثر مادياً فقط حيث يوجد تقليص أو تسوية. وعلى ذلك تقوم المنشأة بتعديل الجدول الزمني للإطفاء لتكلفة الخدمة السابقة فقط إذا كان هناك تقليص أو تسديد.

١٠٠ عندما تقوم المنشأة بتخفيض المنافع المستحقة بموجب خطة منافع محددة فإنه يتم الإعتراف بالتخفيض الناتج في إلتزام المنافع المحددة على أنه تكلفة خدمة سابقة (سالبة) على مدى معدل الفترة إلى أن يصبح الجزء المخفض من المنافع مستحقاً.

١٠١ حيث تقوم المنشأة بتخفيض منافع معينة مستحقة بموجب خطة منافع محددة قائمة، وفي نفس الوقت تزيد المنافع الأخرى المستحقة بموجب الخطة لنفس الموظفين فإن على المنشأة أن تعامل التغير على أنه تغير صافي منفرد.

الإعتراف والقياس: أصول الخطة

القيمة العادلة لأصول الخطة

١٠٢ يتم طرح القيمة العادلة لأصول أية خطة عند تحديد المبلغ المعترف به في بيان المركز المالي بموجب الفقرة ٥٤، وعندما لا يتوفر سعر للسوق يتم تقدير القيمة العادلة لأصول الخطة على سبيل المثال بخصم التدفقات النقدية المستقبلية بإستخدام سعر خصم يعكس كلا من المخاطرة المتعلقة بأصول الخطة والإستحقاق أو التاريخ المتوقع للتصرف في هذه الأصول (أو إذا لم يكن لها إستحقاق الفترة المتوقعة حتى تسديد الإلتزام المتعلق بذلك).

١٠٣ تستثني أصول الخطة المساهمات غير المدفوعة المستحقة على المنشأة المقدمة للتقارير للصندوق وكذلك أية أدوات مالية غير قابلة للتحويل أصدرتها المنشأة ويحتفظ بها الصندوق. يتم تخفيض أصول الخطة بأية إلتزامات على الصندوق ليس لها علاقة بمنافع الموظفين، على سبيل المثال التجارة والحسابات الدائنة والإلتزامات الأخرى الناجمة من الأدوات المالية المشتقة.

١٠٤ حيث تشمل أصول الخطة بوالص تأمين مؤهلة تتناسب بالضبط مع مبلغ وتوقيت جزء أو كل المنافع المستحقة الدفع بموجب الخطة حيث تعتبر القيمة العادلة لبوالص التأمين هذه هي القيمة الحالية للإلتزامات ذات العلاقة كما هو مبين في الفقرة ٥٤ (مع مراعاة أي تخفيض مطلوب إذا كانت المبالغ مستحقة الإستلام بموجب بوالص التامين غير قابلة للإسترداد بكاملها).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التعويضات

١٠٤ أ عندما يكون من المؤكد بالفعل أن طرفا آخر سيقوم بتعويض جزء أو كل المصروف المطلوب لتسوية إلتزام منفعة محدد يجب على المنشأة الإعتراف بحقه بالتعويض كأصل منفصل، ويجب على المنشأة أن تقيس الأصل بالقيمة العادلة. وفي كافة النواحي الأخرى يجب على المنشأة معاملة الأصل بنفس الطريقة كأصول للخطة. وفي بيان الدخل الشامل يمكن عرض المصروف المتعلق بخطة منافع محددة مطروحاً منه المبلغ المعترف به للتعويض.

١٠٤ب في بعض الأحيان تكون المنشأة قادرة على أن تلجأ إلى طرف آخر مثل المؤمن لدفع جزء أو كل المصروفات المطلوبة لتسوية إلتزام منفعة محدد، وبوالص التأمين المؤهلة، كما هي معرفة في الفقرة ٧ هي أصول للخطة، وتقوم المنشأة بمحاسبة بوالص التأمين المؤهلة بنفس الطريقة كما هو الحال بالنسبة لكافة الأصول الأخرى للخطة، و لا تنطبق الفقرة ١٠٤أ (أنظر الفقرات ٣٩-٤٢ والفقرة ١٠٤).

١٠٤ج عندما لا تكون بوليصة التأمين مؤهلة فإنها لا تعتبر أصل خطة، وتتناول الفقرة ١٠٤ أ هذه الحالات، وتعترف المنشأة بحقها بالتعويض بموجب بوليصة التامين كأصل منفصل وليس كتنزيل عند تحديد إلتزام المنفعة المحدد المعترف به بموجب الفقرة ٥٤، وفي كافة النواحي الأخرى تعامل المنشأة ذلك الأصل بنفس الطريقة كأصول خطة، وبشكل خاص تتم زيادة (تخفيض) إلتزام المنفعة المحدد المعترف به بموجب الفقرة ٥٤ إلى الحد الذي يبقى فيه صافي المكاسب الإكتوارية المتراكمة من إلتزام المنفعة المحدد ومن حق التعويض المتعلق بذلك غير معترف به بموجب الفقرتين ٩٢، ٩٣. تتطلب الفقرة ١٢٠أ (و) (٤) أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن وصف مختصر للصلة بين حق التعويض والإلتزام المتعلق بذلك.

مثال يوضح الفقرات ١٠٤ أ – ١٠٤ج

القيمة الحالية للإلتزام	١,٢٤١
المكاسب الإكتوارية غير المعترف بها	١٧
الإلتزام المعترف به في بيان المركز المالي	١,٢٥٨
الحقوق بموجب بوالص التأمين التي تتلاءم مع مبلغ وتوقيت جزء من المنافع المستحقة الدفع بموجب الخطة، وهذه المنافع لها قيمة حالية مقدارها ١,٠٩٢	١,٠٩٢

المكاسب الإكتوارية غير المعترف بها البالغة ١٧ هي صافي المكاسب الإكتوارية المتراكمة للإلتزام ولحقوق التعويض.

١٠٤د إذا نشأ حق للتعويض بموجب بوليصة تأمين تتلاءم بالضبط مع مبلغ وتوقيت جزء أو كل المنافع المستحقة الدفع بموجب خطة منافع محددة تعتبر القيمة العادلة لحق التعويض هي القيمة الحالية للإلتزام المتعلق بذلك، كما هو مبين في الفقرة ٥٤ (مع مراعاة أي تخفيض مطلوب إذا كان التعويض غير قابل للسداد بكامله).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

العائد على أصول الخطة

١٠٥ العائد المتوقع على أصول الخطة هو أحد الأجزاء المكونة للمصروف المعترف به في الربح أو الخسارة، والفرق بين العائد المتوقع على أصول الخطة والعائد الفعلي لها هو مكسب أو خسارة إكتوارية، وهو يدخل ضمن المكاسب أو الخسائر الإكتوارية من إلتزام المنافع المحددة عند تحديد صافي المبلغ الذي يقارن مع حدود "النطاق" البالغة ١٠% المحددة في الفقرة ٩٢.

١٠٦ إن العائد المتوقع على أصول الخطة هو بناءاً على توقعات السوق في بداية الفترة وذلك بالنسبة للعائدات على مدى عمر الإلتزام المتعلق بذلك بكامله، ويعكس العائد المتوقع على أصول الخطة التغيرات في القيمة العادلة لأصولها المحتفظ بها خلال الفترة نتيجة للمساهمات الفعلية المدفوعة للصندوق والمنافع الفعلية المدفوعة منه.

مثال يوضح الفقرة ١٠٦

في ١ يناير ٢٠×١ كانت القيمة العادلة لأصول خطة ١٠,٠٠٠، وكان صافي المكاسب الإكتوارية المتراكمة غير المعترف بها ٧٦٠، وفي ٣٠ يونيو ٢٠×١ قامت المنشأة بدفع منافع مقدارها ١,٩٠٠ وإستلمت مساهمات مقدارها ٤,٩٠٠، وفي ٣١ ديسمبر ٢٠×١ كانت القيمة العادلة لأصول الخطة ١٥,٠٠٠، وكانت القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة ١٤,٧٩٢، وكانت الخسائر الإكتوارية للإلتزام لعام ٢٠×١ مقداره ٦٠.

في ١ يناير ٢٠×١ قامت المنشأة بإجراء التقديرات التالية بناءاً على أسعار السوق في ذلك التاريخ:-

	%
الفائدة ودخل أرباح الأسهم بعد إحتساب الضريبة المستحقة على الصندوق	٩,٢٥
المكاسب المحققة وغير المحققة من أصول الخطة (بعد الضريبة)	٢,٠٠
التكاليف الإدارية	(١,٠٠)
معدل العائد المتوقع	١٠,٢٥

بالنسبة لعام ٢٠x١ فيما يلي العائد المتوقع والفعلي على أصول الخطة :

العائد على ١٠,٠٠٠ المحتفظ به لمدة ١٢ شهراً بالنسبة ١٠,٢٥%	*١,٠٢٥*
العائد على ٣,٠٠٠ المحتفظ به لمدة ٦ شهور بنسبة ٥% (معادلة لنسبة ١٠,٢٥% سنويا محسوبة على أساس مركب كل ستة شهور)	*١٥٠*
العائد المتوقع على أصول الخطة ٢٠x١	*١,١٧٥*
القيمة العادلة لأصول الخطة في ٣١ ديسمبر ٢٠x١	*١٥,٠٠٠*
يطرح القيمة العادلة لأصول الخطة في ١ يناير ٢٠x١	*(١٠,٠٠٠)*
يطرح المساهمات المستعملة	*(٤,٩٠٠)*
يضاف المنافع المدفوعة	*١,٩٠٠*
العائد الفعلي على أصول الخطة	*٢,٠٠٠*

يتبع...

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

مثال يوضح الفقرة ١٠٦

الفرق بين العائد المتوقع على أصول الخطة (١,١٧٥) والعائد الفعلي عليها (٢,٠٠٠) هو مكسب إكتواري مقداره ٨٢٥، وعلى ذلك يكون صافي المكاسب الإكتوارية التراكمية غير المعترف بها ١,٥٢٥ (٧٦٠ مضافا إليها ٨٢٥ مطروحاً منها ٦٠)، وبموجب الفقرة ٩٢ تحدد حدود "النطاق" بمقدار ١,٥٠٠ (مبلغ ما يلي أيهما أكبر): (١) ١٠% من ١٥,٠٠٠ (٢) ١٠% من ١٤,٧٩٢)، وفي السنة التالية (٢ x ٢٠) تعترف المنشأة في الربح أو الخسارة بمكسب إكتواري مقداره ٢٥ (١,٥٢٥ مطروحاً منها ١٥٠٠) مقسم على المعدل المتوقع للعمر العامل المتبقي للموظفين المعنيين.

العائد المتوقع على أصول الخطة لعام ٢×٢٠ سيكون بناءاً على توقعات السوق في ٢×١/١ للعوائد على مدى العمر الكامل للإلتزام.

١٠٧ عند تحديد العائد المتوقع والفعلي لأصول الخطة تقوم المنشأة بخصم تكاليف الإدارة المتوقعة بإستثناء تلك التي تدخل ضمن الإفتراضات الإكتوارية المستخدمة لقياس الإلتزام.

إندماج الأعمال

١٠٨ في عملية إندماج منشآت الأعمال التي هي عبارة عن الإمتلاك تعترف المنشأة بالأصول والإلتزامات الناجمة من منافع ما بعد إنتهاء الخدمة بمقدار القيمة الحالية للإلتزام مطروحاً منها القيمة العادلة لأية أصول للخطة (أنظر معيار التقرير الدولي٣ "*إندماج الأعمال*". وتشمل القيمة الحالية للإلتزام كل مما يلي حتى لو لم يعترف بها المالك بعد في تاريخ التملك:-

(أ) المكاسب والخسائر الإكتوارية التي نشأت قبل تاريخ التملك (سواء كانت أو لم تكن ضمن "النطاق" البالغ ١٠%)؛

(ب) تكلفة الخدمة السابقة التي نجمت من التغيرات في المنافع أو إدخال خطة قبل تاريخ التملك؛ و

(ج) المبالغ التي لم يعترف لها الممتلك بموجب الأحكام الإنتقالية للفقرة ١٥٥ (ب).

التخفيضات والتسويات

١٠٩ يجب على المنشأة الإعتراف بالمكاسب والخسائر من تقليص أو تسديد خطة منافع محددة عند حدوث التقليص أو التسديد، ويجب أن يشمل المكسب أو الخسارة من التقليص أو التسديد ما يلي:-

(أ) أي تغير ناجم في القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة؛

(ب) أي تغير ناجم في القيمة العادلة لأصول الخطة؛ و

(ج) أية مكاسب وخسائر إكتوارية وتكلفة خدمة سابقة لم يتم الإعتراف بها سابقا بموجب الفقرتين ٩٢، ٩٦.

١١٠ قبل تحديد اثر التقليص أو التسديد يجب على المنشأة إعادة قياس الإلتزام (وأصول الخطة المتعلقة بذلك أن وجدت) بإستخدام الإفتراضات الإكتوارية الحالية (بما في ذلك أسعار الفائدة الجارية في السوق والأسعار الجارية الأخرى).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١١١ يحدث التقليص إما:-

(أ) عندما تكون المنشأة ملتزمة بشكل ظاهر بإجراء تخفيض مادي في عدد الموظفين الذي تغطيهم الخطة؛ أو

(ب) عندما تقوم المنشأة بتعديل أحكام خطة المنافع المحددة بحيث يصبح عنصر مادي لخدمة مستقبلية للموظفين الحاليين لا يحقق شروط التأهيل للمنافع، أو أنه يحقق الشروط فقط لمنافع مخفضة.

قد ينشأ تقليص من حدث منعزل مثل إقفال مصنع أو إيقاف أو إنهاء أو تعليق خطة، ويكون الحدث مادياً بشكل كاف ليحقق شروط التقليص إذا كان الإعتراف بمكسب أو خسارة تقليص سيكون له أثر مادي على البيانات المالية، وكثيراً ما تكون التقليصات مرتبطة بعملية إعادة هيكلة، وعلى ذلك تقوم المنشأة بإحتساب التقليص في نفس الوقت كما هو بالنسبة لعملية إعادة هيكلة متعلقة بذلك.

١١٢ يحدث التسديد عندما تدخل المنشأة في عملية تلغي كل إلتزام قانوني أو إستنباعي آخر لجزء أو كل المنافع المقدمة بموجب خطة منافع محددة، مثال ذلك عندما تتم دفعة نقدية على شكل مبلغ مقطوع للمشاركين في الخطة أو نيابة عنهم مقابل حقوقهم بإستلام منافع محددة ما بعد إنتهاء الخدمة.

١١٣ في بعض الحالات تحصل المنشأة على بوليصة تأمين لتمويل جزء أو كل منافع الموظفين المتعلقة بخدمة الموظفين في الفترات الحالية والسابقة، والحصول على هذه البوليصة لا تعتبر تسوية إذ تحتفظ المنشأة بإلتزام قانوني أو إستنباعي (أنظر الفقرة ٣٩) لدفع مزيد من المبالغ إذا لم يدفع المؤمن كافة منافع الموظفين المحددة في بوليصة التأمين. تتناول الفقرات ١٠٤أ – د القياس والإعتراف بحقوق التعويض بموجب بوالص التأمين التي لا تعتبر أصول للخطة.

١١٤ يحدث التسديد مع تقليص إذا أنهيت الخطة بحيث يتم تسديد الإلتزام وبالتالي تتوقف الخطة عن الوجود، على أن إنهاء خطة لا يعتبر تقليصاً أو تسديداً إذا تم إستبدال الخطة بخطة جديدة تقدم المنافع المتمثلة في جوهرها.

١١٥ حيث يتعلق التقليص فقط ببعض الموظفين الذين تغطيهم الخطة أو حيث يتم تسديد جزء من الإلتزام فقط فإن المكسب أو الخسارة يشمل حصة نسبية من تكلفة الخدمة السابقة والمكاسب والخسائر الإكتوارية غير المعترف بها في السابق (ومن المبالغ الإنتقالية التي تبقى غير معترف بها بموجب الفقرة ١٥٥(ب))، ويتم تحديد الحصة النسبية على أساس القيمة الحالية للإلتزامات قبل وبعد التقليص أو التسديد، إلا إذا توفر أساس معقول أكثر في هذه الظروف، فعلى سبيل المثال قد يكون من المناسب تطبيق أي مكسب ناتج من التقليص أو التسديد لنفس الخطة لاستبعاد أية تكلفة خدمة سابقة غير معترف بها خاصة بنفس الخطة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال يوضح الفقرة ١١٥

منشأة تقوم بإيقاف قطاع عمل ولن يحصل موظفو القطاع الذي تم إيقافه على مزيد من المنافع، وهذا تقليص بدون تسديد، وبإستخدام الإفتراضات الإكتوارية الحالية (بما في ذلك أسعار الفائدة الجارية في السوق والأسعار الجارية الأخرى) مباشرة قبل التقليص يكون على المنشأة إلتزام منافع محددة بقيمة صافية حالية مقدارها ١,٠٠٠ وأصول خطة بقيمة عادلة مقدارها ٨٢٠ وصافي مكاسب إكتوارية تراكمية غير معترف بها مقدارها ٥٠، وكانت المنشأة قد تتبنى المعيار للمرة الأولى قبل سنة واحدة مما زاد من صافي الإلتزام بمقدار ١٠٠، واختارت المنشأة الإعتراف به على مدى خمس سنوات (أنظر الفقرة ١٥٥(ب))، ويخفض التقليص صافي القيمة الحالية للإلتزام بمقدار ١٠٠ لتصبح ٩٠٠.

من ضمن المكاسب والخسائر الإكتوارية والمبالغ الإنتقالية غير المعترف بها ١٠% (١,٠٠٠/١٠٠) تتعلق بذلك الجزء من الإلتزام الذي الغي من خلال التقليص، وعلى ذلك يكون أثر التقليص كما يلي:-

	قبل التقليص	*مكسب التقليص*	*بعد التقليص*
صافي القيمة الحالية للإلتزام	١,٠٠٠	(١٠٠)	٩٠٠
القيمة العادلة لأصول الخطة	(٨٢٠)	-	(٨٢٠)
	١٨٠	(١٠٠)	٨٠
المكاسب الإكتوارية غير المعترف بها	٥٠	(٥)	٤٥
المبالغ الإنتقالية غير المعترف بها (١٠٠ × ٥/٤)	(٨٠)	٨	(٧٢)
صافي الإلتزام المعترف به في بيان المركز المالي	١٥٠	(٩٧)	٥٣

العرض

التقاص

١١٦ **يجب أن تقوم المنشأة بإجراء تقاص للأصل الخاص بخطة مقابل الإلتزام الخاص بخطة أخرى فقط عندما:-**

(أ) تكون للمنشأة حق قابل للتنفيذ قانونيا لإستخدام فائض في خطة لتسديد إلتزامات تحت خطة أخرى؛ و

(ب) تنوي المنشأة إما تسديد الإلتزامات على أساس الصافي أو تحقيق الفائض في خطة وتسديد إلتزاماتها تحت الخطة الأخرى في نفس الوقت.

١١٧ إن المقاييس الخاصة بالتقاص مشابهة للمقاييس التي وضعت للأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: العرض"*.

التمييز على أساس الجاري/ غير الجاري

١١٨ تميز بعض المشاريع الأصول والإلتزامات المتداولة عن تلك غير المتداولة، ولا يحدد هذا المعيار ما إذا كان يجب على المنشأة التمييز بين ما هو متداول وغير متداول من هذه الأصول والإلتزامات الناتجة من منافع ما بعد إنتهاء الخدمة.

المكونات المالية لتكاليف منافع ما بعد إنتهاء الخدمة

١١٩ لا يحدد هذا المعيار ما إذا كان يجب على المنشأة عرض تكلفة الخدمة الحالية وتكلفة الفائدة والعائد المتوقع على أصول الخطة كمكونات كبند دخل أو مصروف منفرد في بيان الدخل الشامل.

الإفصاح

١٢٠ على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي البيانات المالية تقييم طبيعة خطط منافعها المحددة والآثار المالية للتغيرات في هذه الخطط خلال الفترة.

١٢٠أ على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التالية حول خطط المنافع المحددة:-

(أ) سياسة المنشأة المحاسبية للإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية.

(ب) وصف عام لنوع الخطة.

(ج) مطابقة الأرصدة الافتتاحية والنهائية للقيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحددة مبينة بشكل منفصل، إذا كان ذلك منطبقاً، الآثار خلال الفترة التي تعزى لكل مما يلي:-

(١) تكلفة الخدمة الحالية،

(٢) تكلفة الفائدة،

(٣) مساهمات المشاركين في الخطة،

(٤) المكاسب والخسائر الإكتوارية،

(٥) التغيرات في سعر الصرف الأجنبي للخطط المقاسة بعملة تختلف عن عملة العرض للمنشأة.

(٦) المنافع المدفوعة،

(٧) تكلفة الخدمة السابقة،

(٨) دمج منشآت الأعمال،

(٩) التخفيضات Curtailments، و

(١٠) التسويات.

(د) تحليل لإلتزام المنافع المحددة إلى مبالغ ناجمة من الخطط التي هي غير ممولة بكاملها ومبالغ ناجمة من خطط ممولة بكاملها أو جزئياً.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(هـ) مطابقة للأرصدة الافتتاحية والنهائية للقيمة العادلة لموجودات الخطة وللأرصدة الافتتاحية والنهائية لأي حق تعويض Reimbursement Right معترف به كأصل حسب الفقرة ١٠٤أ مبينة بشكل منفصل، إذا كان ذلك منطبقاً، الآثار خلال الفترة التي تعزى لكل مما يلي:-

(١) العائد المتوقع على أصول الخطة،

(٢) المكاسب والخسائر الإكتوارية،

(٣) التغيرات في سعر الصرف الأجنبي للخطط التي تم قياسها بعملة تختلف عن عملة العرض للمنشأة،

(٤) مساهمات صاحب العمل،

(٥) مساهمات المشاركين في الخطة،

(٦) المنافع المدفوعة،

(٧) دمج منشآت الأعمال، و

(٨) التسويات.

(و) مطابقة القيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحددة في (ج) للقيمة العادلة لأصول الخطة في (هـ) مع الأصول والإلتزامات المعترف بها ببيان المركز المالي، مبينة على الأقل:-

(١) صافي المكاسب أو الخسائر الإكتوارية غير المعترف بها في بيان المركز المالي (أنظر الفقرة ٩٢)؛

(٢) تكلفة الخدمة السابقة غير المعترف بها في بيان المركز المالي (أنظر الفقرة ٩٦)؛

(٣) أي مبلغ غير معترف به كأصل بسبب الحد في الفقرة ٥٨(ب)؛

(٤) القيمة العادلة في نهاية فترة إعداد التقارير لأي حق تعويض معترف به كأصل حسب الفقرة ١٠٤أ (مع وصف موجز للصلة بين حق التعويض والإلتزام ذي العلاقة)؛ و

(٥) المبالغ الأخرى المعترف في بيان المركز المالي.

(ز) إجمالي المصروف المعترف به في الربح أو الخسارة لكل مما يلي والبند (البنود) الرئيسية التي تدخل ضمنها:-

(١) تكلفة الخدمة الحالية؛

(٢) تكلفة الفائدة؛

(٣) العائد الموقع على أصول الخطة؛

(٤) العائد المتوقع على أي حق تعويض معترف به كأصل حسب الفقرة ١٠٤أ؛

(٥) المكاسب والخسائر الإكتوارية؛

(٦) تكلفة الخدمة السابقة؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(٧) أثر أية تخفيضات أو تسوية؛ و

(٨) أثر الحد في الفقرة ٥٨ب.

(ح) إجمالي المبلغ المعترف به في الدخل الشامل الآخر والمصروف المعترف به لكل مما يلي:-

(١) المكاسب والخسائر الإكتوارية؛ و

(٢) أثر الحد في الفقرة ٥٨(ب).

(ط) بالنسبة للمنشآت التي تعترف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية في بيان الدخل والمصروف المعترف به حسب الفقرة ٩٣أ المبلغ المتراكم للمكاسب والخسائر الإكتوارية المعترف بها في الدخل الآخر والمصروف المعترف به.

(ي) بالنسبة لكل فئة رئيسية من موجودات الخطة والتي تشمل دون أن تكون مقتصرة على ذلك أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين الذي تشكله كل فئة رئيسية في القيمة العادلة لإجمالي موجودات الخطة.

(ك) المبالغ الداخلة ضمن القيمة العادلة لموجودات الخطة لما يلي:-

(١) كل فئة للأدوات المالية للمنشأة؛ و

(٢) أية ممتلكات تشغلها المنشأة أو الموجودات الأخرى التي تستخدمها المنشأة.

(ل) وصف سردي للأساس المستخدم لتحديد معدل العائد الكلي المتوقع على الأصول، بما في ذلك أثر الفئات الرئيسية لموجودات الخطة.

(م) العائد الفعلي على موجودات الخطة، وكذلك العائد الفعلي على أي حق تعويض معترف به كأصل حسب الفقرة ١٠٤أ.

(ن) الإفتراضات الإكتوارية الرئيسية المستخدمة في نهاية فترة إعداد التقارير، بما في ذلك ما يلي حيث ينطبق ذلك:-

(١) أسعار الخصم؛

(٢) معدلات العائد المتوقعة على أية أصول للخطة للفترات المعروضة في البيانات المالية؛

(٣) معدلات العائد المتوقعة للفترات المعروضة في البيانات المالية لاي حق تعويض معترف به كأصل بموجب الفقرة ١٠٤ أ؛

(٤) المعدلات المتوقعة للزيادة في الرواتب (وللتغيرات في مؤشر أو متغير آخر محدد في الأحكام الرسمية أو الضمنية لخطة كأساس للزيادة المستقبلية في المنافع)؛

(٥) معدلات اتجاهات التكلفة الطبية؛ و

(٦) أية إفتراضات اكتورية مادية أخرى مستخدمة.

يجب على المنشأة الإفصاح عن كل إفتراض إكتواري بشكل مطلق (على سبيل المثال كنسبة مئوية مطلقة) وليس فقط كهامش بين النسب المئوية المختلفة والمتغيرات الأخرى.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(س) أثر زيادة مقدارها نقطة مئوية واحدة وأثر إنخفاض مقداره نقطة مئوية واحدة في معدلات اتجاه التكلفة الطبية المفترضة على:-

(١) إجمالي مكونات تكلفة الخدمة الحالية وتكلفة الفائدة لصافي التكاليف الطبية الدورية لما بعد إنتهاء الخدمة؛ و

(٢) إلتزام المنفعة المتراكم للتكاليف الطبية لما بعد انتهاء الخدمة.

لأغراض هذا الإفصاح تعتبر جميع الإفتراضات الأخرى ثابتة، وبالنسبة للخطط العاملة في بيئة ذات تضخم مرتفع الإفصاح هو أثر نسبة مئوية للزيادة أو الإنخفاض في معدل اتجاه التكلفة الطبية المفترضة والذي له أهمية مشابهة لنقطة مئوية واحدة في بيئة ذات تضخم منخفض.

(ع) مبالغ الفترة السنوية الحالية والفترات الأربع السابقة لما يلي:-

(١) القيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحددة والقيمة العادلة لأصول الخطة والفائض أو العجز في الخطة؛ و

(٢) تعديلات الخبرة الناشئة من:

(أ) إلتزامات الخطة معبر عنها إما (١) كمبلغ أو (٢) كنسبة مئوية من إلتزامات الخطة في نهاية فترة إعداد التقارير؛ و

(ب) أصول الخطة معبر عنها إما (١) كمبلغ أو (٢) كنسبة مئوية من أصول الخطة في نهاية فترة إعداد التقارير،

(ف) أفضل تقدير لصاحب العمل في أسرع وقت ممكن تحديده فيه بشكل معقول للمساهمات التي يتوقع أن تدفع للخطة أثناء الفترة السنوية التي تبدأ بعد فترة إعداد التقارير.

١٢١ تتطلب الفقرة ١٢٠ أ (ب) وصفا عاما لنوع الخطة، ويميز هذا الوصف على سبيل المثال خطـط الرواتب التقاعدية المقطوعة من خطط الرواتب التقاعدية النهائية ومن الخطط الطبية ما بعد إنتهاء الخدمة، ولا يطلب مزيد من التفاصيل.

١٢٢ عندما يكون لدى المنشأة أكثر من خطة منافع محددة واحدة يمكن إجراء الإفصاحات متضمنة الإجمالي بشكل منفصل في كل خطة أو في مجموعات تعتبر أنها أكثر فائدة، وقد يكون من المفيد تمييز المجموعات حسب المقاييس كما يلي:-

(أ) الموقع الجغرافي للخطط، مثال ذلك بتمييز الخطط المحلية من الخطط الأجنبية؛ أو

(ب) ما إذا كانت الخطط خاضعة لمخاطر مادية مختلفة، مثال ذلك بتمييز خطط الرواتب التقاعدية المقطوعة من خطط الرواتب التقاعدية النهائية ومن الخطط الطبية ما بعد إنتهاء الخدمة.

عندما تقوم المنشأة بإجراء إفصاحات على أساس الإجمالي لمجموعة خطط فإنه يتم تقديم هذه الإفصاحات على شكل معدلات موزونة أو ذات نطاقات ضيقة نسبياً.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٢٣ تتطلب الفقرة (٣٠) إفصاحات إضافية بشأن خطط المنافع المحددة لأصحاب العمل المتعددين التي تعامل كما لو أنها خطط مساهمات محددة.

١٢٤ حيث يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن معلومات بشأن:-

(أ) عمليات الأطراف ذات العلاقة مع خطط منافع ما بعد إنتهاء الخدمة؛ و

(ب) منافع ما بعد إنتهاء الخدمة لموظفي الإدارة الرئيسيين.

١٢٥ حيث يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ تقوم المنشأة بالإفصاح عن معلومات حول البنود المحتملة الناتجة من إلتزامات المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة.

منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل

١٢٦ تشمل منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل ما يلي على سبيل المثال:-

(أ) حالات الغياب طويلة الأجل المعوضة مثل إجازة الخدمة الطويلة أو التفرغ؛

(ب) منافع الإحتفالات بالمناسبات أو منافع الخدمة طويلة الأجل الأخرى؛

(ج) منافع العجز طويلة الأجل؛

(د) المشاركة في الأرباح والمكافآت المستحقة بعد إثني عشر شهراً أو أكثر من نهاية الفترة التي يقوم خلالها الموظف بتقديم الخدمة؛ و

(هـ) التعويض المؤجل المدفوع بعد ثلاثة شهور أو أكثر من نهاية الفترة التي يتم الحصول عليه فيها.

١٢٧ لا يكون قياس منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل عادة خاضعاً لنفس الدرجة من عدم التأكد مثل قياس منافع ما بعد إنتهاء الخدمة، علاوة على ذلك قلما يتسبب إدخال منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل أو التغيرات فيها في مبلغ مادي لتكلفة الخدمة السابقة، ولهذه الأسباب يتطلب هذا المعيار أسلوباً مبسطا لمحاسبة منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، ويختلف هذا الأسلوب عن المحاسبة المطلوبة لمنافع الموظفين ما بعد إنتهاء الخدمة كما يلي:-

(أ) يتم الإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية فوراً ولا يتم تطبيق أي "نطاق"؛ و

(ب) يتم الإعتراف بتكلفة الخدمة السابقة بكاملها فوراً.

الإعتراف والقياس

١٢٨ **يجب أن يكون المبلغ المعترف به كإلتزام لمنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل صافي إجمالي المبالغ التالية:-**

(أ) القيمة الحالية الإلتزام المنافع المحددة في نهاية فترة إعداد التقارير (أنظر الفقرة ٦٤)؛

(ب) يطرح من ذلك القيمة العادلة في نهاية فترة إعداد التقارير لأصول الخطة (إن وجدت) التي سيتم منها تسديد الإلتزامات مباشرة (أنظر الفقرات ١٠٢-١٠٤).

عند قياس الإلتزام يجب على المنشأة تطبيق الفقرات ٤٩-٩١ بإستثناء الفقرتين ٥٤ و٦١. ويجب على المنشأة تطبيق الفقرة ١٠٤أ عند الإعتراف بأي حق تعويض وقياسه.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٢٩ **بالنسبة لمنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل يجب على المنشأة الإعتراف بصافي إجمالي المبالغ التالية على أنها مصروف أو دخل (مع مراعاة الفقرة ٥٨)، بإستثناء إلى الحد الذي يتطلب فيه معيار محاسبة دولي آخر أو يسمح بإدخالها في تكلفة الأصل:-**

(أ) تكلفة الخدمة الحالية (أنظر الفقرات ٦٣-٩١)؛

(ب) تكلفة الفائدة (أنظر الفقرة ٨٢)؛

(ج) العائد المتوقع على أصول أية خطة (أنظر الفقرات ١٠٥-١٠٧). وفي حالة أي حق تعويض تم الإعترف به كأصل (أنظر الفقرة ١٠٤أ)؛

(د) المكاسب والخسائر الإكتوارية التي يجب الإعتراف بها فوراً؛

(هـ) تكلفة الخدمة السابقة التي يجب الإعتراف بها فوراً؛ و

(و) أثر أية تقليصات أو تسديدات (أنظر الفقرتين ١٠٩-١١٠).

١٣٠ أحد أشكال منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل هي منفعة العجز طويل الأجل، وإذا كان مستوى المنفعة على طول فترة الخدمة ينشأ إلتزام عندما يتم تقديم الخدمة، ويعكس قياس ذلك الإلتزام إحتمال أن يطلب الدفع وأن يتم مرور الفترة الزمنية التي يتوقع إجراء الدفع عنها، وإذا كان مستوى المنفعة هو نفسه بالنسبة لأي موظف مصاب بالعجز بغض النظر عن سنوات الخدمة فإنه يتم الإعتراف بالتكلفة المتوقعة لهذه المنافع عندما يقع حدث يتسبب في عجز طويل الأجل.

الإفصاح

١٣١ بالرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة بشأن منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل فقد تتطلب معايير المحاسبة الدولية الأخرى إفصاحات، على سبيل المثال حيث يكون المصروف الناجم من هذه المنافع مادياً ويحتاج لإفصاح يتفق مع معيار التدقيق الدولي ١، وحيث يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات حول منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل لموظفي الإدارة الرئيسيين.

منافع نهاية الخدمة

١٣٢ يتناول هذا المعيار منافع نهاية الخدمة بشكل منفصل عن منافع الموظفين الأخرى لأن الحدث المتسبب في الإلتزام هو إنتهاء خدمة الموظفين وليس خدمتهم نفسها.

الإعتراف

١٣٣ **يجب على المنشأة الإعتراف بمنافع نهاية الخدمة على أنها إلتزام ومصروف وذلك فقط عندما تكون المنشأة ملتزمة بشكل ظاهر بما يلي:-**

(أ) إنهاء خدمة موظف أو مجموعة موظفين قبل تاريخ التقاعد العادي؛ أو

(ب) تقديم منافع نهاية الخدمة نتيجة لعرض يتم من خلاله تشجيع ترك العمل بشكل طوعي.

١٣٤ **تكون المنشأة ملتزمة بشكل ظاهر بإنهاء الخدمة فقط عندما يكون للمنشأة خطة رسمية مفصلة لإنهاء الخدمة ولا يوجد إحتمال فعلي بالإنسحاب، ويجب أن تشمل الخطة المفصلة ما يلي كحد أدنى:-**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(أ) موقع وعمل الموظفين الذين سيتم إنهاء خدماتهم وعددهم التقريبي؛

(ب) منافع نهاية الخدمة لكل فئة أو عمل وظيفي؛ و

(ج) الوقت الذي سيتم به تنفيذ الخطة، ويجب أن يبدأ التنفيذ في أسرع وقت ممكن، كما يجب أن تكون الفترة الزمنية لإكمال الإنجاز ليست طويلة بالقدر الذي يحتمل خلاله إجراء تغييرات مادية في الخطة.

١٣٥ من الممكن أن تكون المنشأة ملتزمة بموجب تشريع أو بموجب إتفاقيات تعاقدية أو إتفاقيات أخرى مع الموظفين أو ممثليهم أو بموجب إلتزام ضمني بناءاً على ممارسة الأعمال أو العرف أو الرغبة أن يتصرف بشكل عادل لإجراء دفعات (أو توفير منافع أخرى) للموظفين عندما تنهى خدماتهم وهذه الدفعات هي منافع نهاية الخدمة، وعادة تكون منافع نهاية الخدمة على شكل مبلغ مقطوع، ولكنها تشمل في بعض الأحيان ما يلي:-

(أ) تحسين منافع التقاعد أو المنافع الأخرى ما بعد إنتهاء الخدمة إما بشكل غير مباشر أو من خلال خطة منافع موظفين أو بشكل مباشر؛ و

(ب) الراتب حتى نهاية فترة أخطار محددة إذا لم يقم الموظف بتقديم خدمة أخرى توفر منافع إقتصادية للمنشأة.

١٣٦ تستحق بعض منافع الموظفين بغض النظر عن سبب ترك الموظف للخدمة، ودفع هذه المنافع مؤكد (مع مراعاة أية متطلبات استحقاق أو حد أدنى من متطلبات الخدمة) إلا أن توقيت دفعها غير مؤكد، بالرغم من أن هذه توصف في بعض البلدان "بتعويضات نهاية الخدمة" أ إلا أنها فعلياً تصف منافع ما بعد إنتهاء الخدمة وليس منافع نهاية الخدمة، وتعاملها المنشأة محاسبياً على هذا الأساس ويقدم بعض المشاريع مستوى من المنافع مقابل ترك الخدمة الإختياري بناءاً على طلب الموظف (في جوهرها منفعة ما بعد إنتهاء الخدمة) أقل من المنافع ترك الخدمة الإختياري بناءاً على طلب المنشأة، والمنفعة الإضافية المستحقة على ترك الخدمة الإختياري هي منفعة نهاية خدمة.

١٣٧ لا توفر منافع نهاية الخدمة للمنشأة منافع إقتصادية مستقبلية ويتم الإعتراف بها فوراً على أنها مصروف.

١٣٨ حيث تعترف المنشأة بمنافع نهاية الخدمة يجب على المنشأة أيضاً إجراء محاسبي لتخفيض منافع التقاعد أو منافع الموظفين الأخرى (أنظر الفقرة ١٠٩).

القياس

١٣٩ حيث تستحق منافع نهاية الخدمة بعد أكثر من إثني عشر شهراً بعد فترة إعداد التقارير يجب خصمها بإستخدام سعر الخصم المحدد في الفقرة ٧٨.

١٤٠ في حالة العرض الذي يقدم من المنشأة لتشجيع ترك الخدمة الإختياري يجب أن يكون قياس منافع نهاية الخدمة بناءاً على عدد الموظفين الذين يتوقع قبولهم للعرض.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإفصاح

١٤١ ينشأ إحتمال حيث يكون هناك عدم تأكد بشأن عدد الموظفين الذين سيقبلون عرضاً لمنافع نهاية الخدمة، وحسبما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالبند المحتمل إلا إذا كان إحتمال حدوث خسارة بعيداً.

١٤٢ حسبما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ تقوم المنشأة بالإفصاح عن طبيعة ومبلغ المصروف إذا كان مادياً، وقد ينجم عن منافع نهاية الخدمة مصروف يجب الإفصاح عنه من أجل أن يمتثل لهذا المتطلب.

١٤٣ حيث يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن منافع نهاية الخدمة لكبار موظفي الإدارة.

١٤٤-١٥٢ [تم إلغائها]

أحكام إنتقالية

١٥٣ يحدد هذا الجزء المعالجة الإنتقالية لخطط المنافع المحدد، وعندما تطبق المنشأة للمرة الأولى هذا المعيار لمنافع الموظفين الأخرى تقوم بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*.

١٥٤ عند تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى يجب على المنشأة تحديد إلتزامها الإنتقالي لخطط المنافع المحددة في ذلك التاريخ على أنها:-

(أ) القيمة الحالية للإلتزام (أنظر الفقرة ٦٤) في تاريخ تطبيق المعيار؛

(ب) يطرح من ذلك القيمة العادلة في تاريخ تطبيق المعيار لأصول الخطة (إن وجدت) التي سيتم منها تسديد الإلتزامات بشكل مباشر (أنظر الفقرات ١٠٢-١٠٤)؛

(ج) يطرح أيضاً أية تكلفة خدمة سابقة يجب الإعتراف بها في فترات لاحقة بموجب الفقرة ٩٦.

١٥٥ إذا كان الإلتزام الإنتقالي أكثر من الإلتزام الذي كان سيتم الإعتراف به في نفس التاريخ بموجب السياسة المحاسبية السابقة للمنشأة فإنه يجب على المنشأة إجراء إختيار غير قابل للتغير للإعتراف بتلك الزيادة كجزء من إلتزامها الخاص بالمنافع المحددة بموجب الفقرة ٥٤:-

(أ) فوراً بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨.

(ب) كمصروف على أساس القسط الثابت على مدى فترة تصل إلى خمس سنوات من تاريخ تطبيق المعيار، وإذا إختارت المنشأة البند (ب) فإنه يجب عليها ما يلي:-

(١) تطبيق الحد المبين في الفقرة ٥٨(ب) عند قياس أي أصل معترف به في بيان المركز المالي؛

(٢) الإفصاح في كل نهاية فترة إعداد التقارير عما يلي: (١) مبلغ الزيادة الذي يبقى غير معترفاً به، و(٢) المبلغ المعترف به في الفترة الحالية؛

(٣) الحد من الإعتراف بالمكاسب الإكتوارية اللاحقة (ولكن ليس تكلفة الخدمة السابقة السالبة) كما يأتي لاحقا، وإذا كان سيتم الإعتراف بمكسب إكتواري بموجب الفقرتين ٩٢، ٩٣ فإنه يجب على المنشأة الإعتراف بذلك المكسب الإكتواري فقط إلى الحد الذي تزيد به المكاسب

الإكتوارية المتراكمة غير المعترف بها (قبل الإعتراف بذلك المكسب الإكتواري) عن الجزء غير المعترف به للإلتزام الإنتقالي؛ و

(٤) إدخال الجزء المتعلق من الإلتزام الإنتقالي غير المعترف به في تحديد أي مكسب أو خسارة لاحقة عند التسديد أو التقليص.

إذا كان الإلتزام الإنتقالي أقل من الإلتزام الذي كان سيتم الإعتراف به في نفس التاريخ بموجب السياسة المحاسبية السابقة للمنشأة فإنه يجب على المنشأة الإعتراف بذلك الإنخفاض في الحال بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨.

١٥٦ عند التطبيق الأولي لهذا المعيار يشمل أثر التغير في السياسة المحاسبية كافة المكاسب والخسائر الإكتوارية التي نشأت في فترات سابقة حتى ولو كانت ضمن "النطاق" البالغ ١٠% المحدد في الفقرة ٩٢.

مثال يوضح الفقرات ١٥٤-١٥٦

في ٣١ ديسمبر ١٩٩٨ يشمل بيان المركز المالي لمنشأة ما على إلتزام منافع التقاعد مقداره ١٠٠ وتطبق المنشأة المعيار إبتداء من ١ يناير ١٩٩٩ عندما تبلغ القيمة الحالية للإلتزام بموجب المعيار ١,٣٠٠ والقيمة العادلة لأصول الخطة ١,٠٠٠، وفي ١ يناير ١٩٩٣ كانت المنشأة قد قامت بتحسين الرواتب التقاعدية (تكلفة المنافع غير المستحقة: ١٦٠، ومعدل الفترة المتبقية في ذلك التاريخ حتى الإستحقاق: ١٠ سنوات).

الأثر الإنتقالي كما يلي:-

القيمة الحالية للإلتزام	*١,٣٠٠*
القيمة العادلة لأصول الخطة	*(١,٠٠٠)*
يطرح: تكلفة الخدمة السابقة التي سيتم الإعتراف بها في الفترات اللاحقة (١٦٠ x ٤/١٠)	*(٦٤)*
الإلتزام الإنتقالي	*٢٣٦*
الإلتزام الذي تم الإعتراف به	*١٠٠*
الزيادة في الإلتزام	*١٣٦*

قد تختار المنشأة الإعتراف بالزيادة البالغة ١٣٦ إما في الحال أو على مدى فترة تصل إلى خمس سنوات، والإختيار غير قابل للتغيير.

في ٣١ ديسمبر ١٩٩٩ القيمة الحالية للإلتزام بموجب المعيار ١,٤٠٠ والقيمة العادلة لأصول الخطة ١,٠٥٠ وصافي المكاسب الإكتوارية التراكمية غير المعترف بها منذ تاريخ تبني المعيار ١٢٠، وكان المعدل المتوقع لعمر العمل المتبقي للموظفين المشتركين في الخطة ثمانية سنوات، وقد طبقت المنشأة سياسة الإعتراف بجميع المكاسب والخسائر الإكتوارية فوراً كما تسمح بها الفقرة ٩٣.

فيما يلي أثر الحد المذكور في الفقرة ١٥٥ (ب)(٢) كما يلي:-

صافي المكاسب الإكتوارية غير المتحققه	*١٢٠*
الجزء غير المعترف به من الإلتزام الإنتقالي (١٣٦ × ٥/٤)	*(١٠٩)*
الحد الأعلى من المكسب الذي سيتم الإعتراف به (الفقرة ١٥٥ (ب) (٢)	*١١*

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تاريخ النفاذ

١٥٧ يصبح معيار المحاسبة الدولي هذا نافذ المفعول للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٩ أو بعد هذا التاريخ. بإستثناء ما هو محدد في الفقرة ١٥٩-١٥٩ج، وتشجع لجنة معايير المحاسبة الدولية على التطبيق الابكر، وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار على تكاليف منافع التقاعد للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ١٩٩٩ فإنه يجب على المنشأة الافصاح عن حقيقة أنها قامت بتطبيق هذا المعيار بدلا من معيار المحاسبة الدولية ١٩ *"منافع الموظفين"*، المعتمد في عام ١٩٩٣.

١٥٨ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٩ *"منافع الموظفين"* المعتمد في عام ١٩٩٣.

١٥٩ يصبح ما يلي نافذ المفعول للبيانات المالية السنوية* التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠١ أو بعد هذا التاريخ:-

(أ) التعريف المعدل لأصول الخطة في الفقرة ٧ والتعريفات الخاصة بالأصول المحتفظ بها في صندوق منافع موظفين طويل الأجل وبوليصة التأمين المؤهلة؛ و

(ب) متطلبات الإعتراف والقياس للتعويضات في الفقرات ١٠٤أ، ١٢٨ و١٢٩ والإفصاحات ذات العلاقة في الفقرات ١٢٠ (أ)و (٤)، ١٢٠ (و) (٤)، ١٢٠أ (م) و ١٢٠ أ (ن).

تشجع لجنة معايير المحاسبة الدولية على التطبيق الأبكر، وإذا أثر التطبيق الأبكر على البيانات المالية فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة.

١٥٩أ يصبح التعديل الوارد في الفقرة ٥٨أ نافذ المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي فترات تنتهي في أو بعد ٣١ مايو ٢٠٠٢. يفضل التطبيق المبكر لهذا المعيار. وإذا كان التطبيق المبكر يؤثر على البيانـات المالية، فينبغي على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٥٩ب على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرات ٣٢أ، ٣٤-٣٤ب، ٦١ و١٢٠-١٢١ للفترات السنوية التي تبدأ في يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق الأبكر، وإذا طبقت المنشأة هذه التعديلات لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

١٥٩ج من الممكن إستخدام الخيار في الفقرات ٩٣أ-٩٣د للفترات السنوية التي تنتهي في ١٦ ديسمبر ٢٠٠٤ أو بعد ذلك، وعلى المنشأة التي تستخدم الخيار للفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ أن تطبق كذلك التعديلات في الفقرات ٣٢أ، ٣٤-٣٤ب، ٦١ و١٢٠-١٢١.

١٦٠ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٨ عندما تغير المنشأة سياستها المحاسبية لتعكس التغييرات المحددة في الفقرات ١٥٩-١٥٩ج، وعند تطبيق هذه السياسات بأثر رجعي حسبما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ فإن على المنشأة معاملة هذه التغييرات كما لو أنها طبقت في نفس الوقت مثل بقية هذا المعيار، فيما عدا أنه يمكن للمنشأة الإفصاح عن المبالغ التي تتطلبها الفقرة ١٢٠أ (ع) حيث يتم تحديد المبالغ لكل فترة بأثر مستقبلي من أول فترة سنوية معروضة في البيانات المالية تطبق فيها المنشأة للمرة الأولى التعديلات في الفقرة ١٢٠أ.

* تشير الفقرة ١٥٩ إلى " البيانات المالية السنوية " تمشياً مع نص أكثر وضوحاً لكتابة تواريخ النفاذ المتبناه في عام ١٩٩٨. الفقرة ١٥٧ التي تشير الى " القوائم المالية".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٦١ عدل معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإضافة لذلك، عدل المعيار الفقرات ٩٣أ-٩٣ب و١٠٦ (مثال) و١٢٠أ. ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملحق أ
مثال توضيحي

هذا المثال إيضاحي فقط، ولا يشكل جزءاً من هذا المعيار.

تم إستخلاص هذا الملحق من بيان الدخل الشامل وبيان المركز المالي لبيان آثار العمليات المبينة أدناه. وهذه المقتطفات لا تتفق بالضرورة مع كافة متطلبات الإفصاح والعرض لمعايير المحاسبة الدولية الأخرى.

معلومات خلفية

المعلومات التالية معطاة بشأن خطة منافع محددة ممولة، ولإبقاء حسابات الفائدة سهلة يفترض أن جميع العمليات ستحدث في نهاية السنة، وقد كانت كل من القيمة الحالية للإلتزام والقيمة العادلة لأصول الخطة ١,٠٠٠ في ١ يناير ٢٠×١، وكان صافي المكاسب الإكتوارية التراكمية غير المعترف بها في ذلك التاريخ ١٤٠.

	٢٠x١	*٢٠x٢*	*٢٠x٣*
سعر الخصم في بداية السنة	١٠,٠%	٩,٠%	٨,٠%
معدل العائد المتوقع على أصول الخطة في بداية السنة	١٢,٠%	١١,١%	١٠,٣%
تكلفة الخدمة الحالية	١٣٠	١٤٠	١٥٠
المنافع المدفوعة	١٥٠	١٨٠	١٩٠
المساهمات المدفوعة	٩٠	١٠٠	١١٠
القيمة الحالية للإلتزام في ٣١ ديسمبر	١,١٤١	١,١٩٧	١,٢٩٥
القيمة العادلة لأصول الخطة في ٣١ ديسمبر	١,٠٩٢	١,١٠٩	١,٠٩٣
معدل الأعمار العاملة المتبقية للموظفين (سنوات)	١٠	١٠	١٠

في عام ٢٠×٢ تم تعديل الخطة لتوفير منافع إضافية إبتداء من ١ يناير ٢٠×٢ وكانت القيمة الحالية في ١ يناير ٢٠×٢ للمنافع الإضافية لخدمة الموظفين قبل ١ يناير ٢٠×٢ ما مقداره ٥٠ للمنافع المستحقة و٣٠ للمنافع غير المستحقة، وفي ١ يناير ٢٠×٢ قدرت المنشأة أن معدل الفترة إلى أن تصبح المنافع غير المستحقة مستحقة هو ثلاث سنوات، وعلى ذلك يتم الإعتراف بتكلفة الخدمة السابقة الناجمة عن المنافع الإضافية غير المستحقة على أساس القسط الثابت على مدى ثلاث سنوات، ويتم الإعتراف فوراً بتكلفة الخدمة السابقة الناجمة من المنافع الإضافية المستحقة (فقرة ٩٦ من المعايير)، وقد تبنت المنشأة سياسة الإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية بموجب الحد الأدنى من متطلبات الفقرة ٩٣.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التغيرات في القيمة الحالية للإلتزام وفي القيمة العادلة لأصول الخطة

الخطوة الأولى هي تلخيص التغيرات في القيمة الحالية للإلتزام وفي القيمة العادلة لأصول الخطة وإستخدام ذلك لتحديد مبلغ المكاسب أو الخسائر الإكتوارية للفترة، وهي كما يلي :

	٢٠x١	*٢٠x٢*	*٢٠x٣*
القيمة الحالية للإلتزام في ١يناير	١,٠٠٠	١,١٤١	١,١٩٧
تكلفة الفائدة	١٠٠	١٠٣	٩٦
تكلفة الخدمة الحالية	١٣٠	١٤٠	١٥٠
تكلفة الخدمة السابقة-المنافع غير المستحقة	-	٣٠	-
تكلفة الخدمة السابقة- المنافع المستحقة	-	٥٠	-
المنافع المدفوعة	(١٥٠)	(١٨٠)	(١٩٠)
المكسب (الخسارة) الإكتوارية من الإلتزام (الرقم الموازن)	٦١	(٨٧)	٤٢
القيمة الحالية للإلتزام في ٣١ ديسمبر	١,١٤١	١,١٩٧	١,٢٩٥
القيمة العادلة لأصول الخطة في ١يناير	١,٠٠٠	١,٠٩٢	١,١٠٩
العائد المتوقع على أصول الخطة	١٢٠	١٢١	١١٤
المساهمات	٩٠	١٠٠	١١٠
المنافع المدفوعة	(١٥٠)	(١٨٠)	(١٩٠)
المكسب (الخسارة) الإكتوارية من أصول الخطة (الرقم الموازن)	٣٢	(٢٤)	(٥٠)
القيمة العادلة لأصول الخطة في ٣١ ديسمبر	١,٠٩٢	١,١٠٩	١,٠٩٣

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

حدود "النطاق"

الخطوة التالية هي تحديد حدود النطاق، وبعد ذلك مقارنتها مع المكاسب والخسائر الإكتوارية التراكمية غير المعترف بها من اجل تحديد صافي المكسب أو الخسارة الإكتوارية الذي سيتم الإعتراف به في الفترة التالية، وبموجب الفقرة ٩٢ من المعيار حددت حدود "النطاق" حسب الأعلى مما يلي:-

(أ) ١٠% من القيمة الحالية للإلتزام قبل خصم أصول الخطة؛ و

(ب) ١٠% من القيمة العادلة لأية أصول خطة.

فيما يلي هذه الحدود والمكاسب والخسائر الإكتورالية المعترف بها وغير المعترف بها :

	٢٠x١	*٢٠x٢*	*٢٠x٣*
صافي المكاسب (الخسائر) الإكتوارية غير المعترف بها في ١ يناير	١٤٠	١٠٧	١٧٠
حدود "النطاق" في ١ يناير	١٠٠	١١٤	١٢٠
الزيادة (أ)	٤٠	-	٥٠
معدل الأعمار العاملة المتبقية (بالسنوات)(ب)	١٠	١٠	١٠
المكسب (الخسارة) الإكتوارية التي سيتم الإعتراف بها (أ/ب)	٤	-	٥
المكاسب (الخسائر) الإكتوارية غير المعترف بها في ١ يناير	١٤٠	١٠٧	١٧٠
المكسب (الخسارة) الإكتوارية للسنة-الإلتزام	(٦١)	٨٧	(٤٢)
المكسب (الخسارة) الإكتوارية للسنة-أصول الخطة	٣٢	(٢٤)	(٥٠)
المجموع الفرعي	١١١	١٧٠	٧٨
(المكسب) الخسارة الإكتوارية المعترف بها	(٤)	-	(٥)
المكاسب (الخسائر) الإكتوارية غير المعترف بها في ٣١ ديسمبر	١٠٧	١٧٠	٧٣

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المبالغ المعترف بها في بيان المركز المالي والربح أو الخسارة والتحليلات المتعلقة بها

الخطوة الأخيرة هي تحديد المبالغ التي سيتم الإعتراف بها في بيان المركز المالي والربح والخسارة والتحليلات المتعلقة بها التي سيتم الإفصاح عنها بموجب الفقرات ١٢٠أ (و)، (ز) و(م) من المعيار وقد تم إعطاء التحليلات التي يطلب الإفصاح عنها حسب الفقرة ١٢٠(أ) ج، هـ في الجزء من هذا الملحق "التغيرات في القيمة الحالية للإلتزام وفي القيمة العادلة لأصول الخطة"، وهي كما يلي:، وهي كما يلي:-

	٢٠x١	*٢٠x٢*	*٢٠x٣*
القيمة الحالية للإلتزام	١,١٤١	١,١٩٧	١,٢٩٥
القيمة العادلة لأصول الخطة	(١,٠٩٢)	(١,١٠٩)	(١,٠٩٣)
	٤٩	٨٨	٢٠٢
المكاسب (الخسائر) الإكتوارية غير المعترف بها	١٠٧	١٧٠	٧٣
تكلفة الخدمة السابقة غير المعترف بها –			
المنافع غير المستحقة	-	(٢٠)	(١٠)
الإلتزامات كما هي ظاهرة في الميزانية العمومية	**١٥٦**	**٢٣٨**	**٢٦٥**
تكلفة الخدمة الحالية	١٣٠	١٤٠	١٥٠
تكلفة الفائدة	١٠٠	١٠٣	٩٦
العائد المتوقع على أصول الخطة	(١٢٠)	(١٢١)	(١١٤)
صافي (المكسب) الخسارة المعترف بها في السنة	(٤)	-	(٥)
تكلفة الخدمة السابقة - المنافع غير المستحقة	-	١٠	١٠
تكلفة الخدمة السابقة - المنافع المستحقة	-	٥٠	-
المصروفات كما يظهرها بيان الربح والخسارة	**١٠٦**	**١٨٢**	**١٣٧**
العائد الفعلي على خطة الأصول			
العائد المتوقع على أصول الخطة	١٢٠	١٢١	١١٤
المكسب (الخسارة) الإكتوارية من أصول الخطة	٣٢	(٢٤)	(٥٠)
العائد الفعلي على أصول الخطة	١٥٢	٩٧	٦٤

ملاحظة: أنظر المثال التوضيحي للفقرات ١٠٤أ-ج الخاصة بعرض الإستعاضات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملحق ب
إفصاحات إيضاحية

هذا الملحق إيضاحي فقط ولا يشكل جزءاً من هذا المعيار، وغرض الملحق إيضاح تطبيق المعايير للمساعدة في إيضاح معناها، وتبين مقتطفات من إيضاحات البيانات المالية كيف يمكن تجميع الإفصاحات المطلوبة في حالة مجموعة كبيرة متعددة الجنسيات توفر مجموعة منوعة من منافع الموظفين، ولا تتفق هذه المقتطفات بالضرورة مع متطلبات عرض معيار المحاسبة الدولي ١٩والمعايير المحاسبة الدولية، وبشكل خاص لا توضح الإفصاح عما يلي:-

(أ) السياسات المحاسبية لمنافع الموظفين (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية"، وبموجب الفقرة ١٢٠ (أ) أ من هذا المعيار يجب أن يشمل هذا الإفصاح السياسة المحاسبية للمنشأة للإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية.

(ب) وصف عام لنوع الخطة (الفقرة ١٢٠أ (ب)).

(ج) وصف سردي للأساس المستخدم لتحديد معدل العائد المتوقع على الأصول (الفقرة ١٢٠أ (ب)).

(د) منافع الموظفين الممنوحة للمدراء وكبار موظفي الإدارة (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة").

(هـ) منافع الموظفين على أساس المشاركة (أنظر معيار إعداد التقارير المالية ٢ الدفع على أساس الأسهم).

إلتزامات منافع الموظفين

فيما يلي المبالغ التي يتم الإعتراف بها في بيان المركز المالي:-

	خطط منافع التقاعد المحددة		المنافع الطبية ما بعد إنتهاء الخدمة	
	٢٠x٢	*٢٠x١*	*٢٠x٢*	*٢٠x١*
القيمة الحالية للإلتزامات الممولة	٢٠,٣٠٠	١٧,٤٠٠	-	-
القيمة العادلة لأصول الخطة	١٨,٤٢٠	١٧,٢٨٠	-	-
	١,٨٨٠	١٢٠	-	-
القيمة الحالية للإلتزامات غير الممولة	٢,٠٠٠	١,٠٠٠	٧,٣٣٧	٦,٤٠٥
المكاسب (الخسائر) الإكتوارية غير المعترف بها	(١,٦٠٥)	٨٤٠	(٢,٧٠٧)	(٢,٦٠٧)
تكلفة الخدمة السابقة غير المعترف بها	(٤٥٠)	(٦٥٠)	-	-
صافي الإلتزام في الميزانية العمومية	١,٨٢٥	١,٣١٠	٤,٦٣٠	٣,٧٩٨
المبالغ في بيان المركز المالي:				
الإلتزامات	١,٨٢٥	١,٤٠٠	٤,٦٣٠	٣,٧٩٨
الأصول	-	(٩٠)	-	-
صافي الإلتزام في الميزانية العمومية	١,٨٢٥	١,٣١٠	٤,٦٣٠	٣,٩٧٨

تشمل أصول خطة التقاعد الأسهم العادية الصادرة من (إسم المنشأة المقدمة للتقارير) بقيمة عادلة مقدارها ٣١٧ (١×٢٠ : ٢٨١). وتشمل أصول الخطة كذلك الممتلكات التي تملكها (إسم المنشأة المقدمة للتقارير) بقيمة عادلة مقدارها ٢٠٠ (١×٢٠ : ١٨٥).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

فيما يلي المبالغ المعترف بها في الربح أو الخسارة كما يلي:-

	خطط منافع التقاعد المحددة		المنافع الطبية ما بعد إنتهاء الخدمة	
	٢٠x٢	*٢٠x١*	*٢٠x٢*	*٢٠x١*
تكلفة الخدمة الحالية	٨٥٠	٧٥٠	٤٧٩	٤١١
الفائدة على الإلتزام	٩٥٠	١٠٠٠	٨٠٣	٧٠٥
العائد المتوقع على أصول الخطة	(٩٠٠)	(٦٥٠)		
صافي الخسائر (المكاسب) الإكتوارية المعترف بها في السنة	(٧٠)	(٢٠)	١٥٠	١٤٠
تكلفة الخدمة السابقة	٢٠٠	٢٠٠		
الخسائر (المكاسب) من التقليصات والتسويات	١٧٥	(٣٩٠)		
الإجمالي الداخل ضمن تكاليف الموظفين	١,٢٠٥	٨٩٠	١,٤٣٢	١,٢٥٦
	٨٥٠			
العائد الفعلي على أصول الخطة	٦٠٠	٢,٢٥٠	-	-

التغيرات في القيمة العادلة لمنافع الإلتزامات المحددة كما يلي:-

	خطط منافع التقاعد المحددة		المنافع الطبية لما بعد انتهاء الخدمة	
	٢٠x٢	*٢٠x١*	*٢٠x٢*	*٢٠x١*
إلتزام المنافع المحددة الإفتتاحي	١٨,٤٠٠	١١,٦٠٠	٦,٤٠٥	٥,٤٣٩
تكلفة الخدمة	٨٥٠	٧٥٠	٤٧٩	٤١١
تكلفة الفائدة	٩٥٠	١,٠٠٠	٨٠٣	٧٠٥
الخسائر(المكاسب) الإكتوارية	٢,٣٥٠	٩٥٠	٢٥٠	٤٠٠
خسائر(مكاسب) التخفيضات	٥٠٠	-		
الإلتزامات المطفأة عند التسويات	-	(٣٥٠)		
الإلتزامات المحتملة في دمج منشآت الأعمال	-	٥,٠٠٠		
فروقات الصرف للخطط الأجنبية	٩٠٠	(١٥٠)		
المنافع المدفوعة	(٦٥٠)	(٤٠٠)	(٦٠٠)	(٥٥٠)
إلتزام المنفعة المحددة النهائي.	٢٢,٣٠٠	١٨,٤٠٠	٧,٣٣٧	٦,٤٠٥

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التغيرات في القيمة العادلة لأصول الخطة كما يلي:-

	خطط منافع التقاعد المحددة	
	٢٠x٢	*٢٠x١*
القيمة العادلة الإفتتاحية لأصول الخطة	١٧,٢٨٠	٩,٢٠٠
العائد المتوقع	٩٠٠	٦٥٠
المكاسب(الخسائر) عند التسويات	(٣٠٠)	١٦٠٠
الأصول الموزعة عند التسويات	(٤٠٠)	-
الأعمال مساهمات صاحب العمل	٧٠٠	٣٥٠
الأصول الممتلكة عند دمج منشآت الأعمال	-	٦,٠٠٠
فروقات الصرف للخطط الأجنبية	٨٩٠	(١٢٠)
المنافع المدفوعة	٦٥٠	(٤٠٠)
	١٨,٤٢٠	**١٧,٢٨٠**

تتوقع المجموعة أن تساهم بمقدار ٩٠٠ في خططها الخاصة بمنافع التقاعد المحددة في٢٠×٣ الفئات الرئيسية لأصول الخطة كنسبة مئوية من إجمالي أصول الخطة هي كما يلي:-

	٢٠×٢	٢٠×١
حقوق الملكية الأوروبية	%٣٠	%٣٥
حقوق الملكية لأمريكا الشمالية	%١٦	%١٥
السندات الأوروبية	%٣١	%٢٨
سندات أمريكا الشمالية	%١٨	%١٧
الممتلكات	%٥	%٥

الإفتراضات الإكتوارية الرئيسية في نهاية فترة إعداد التقارير (معبر عنها كمعدلات موزونة):-

	٢٠x٢	*٢٠x١*
سعر الخصم في ٣١ ديسمبر	%٥,٠	%٦,٥
العائد المتوقع على أصول الخطة في ٣١ ديسمبر	%٥,٤	%٧
الزيادة المستقبلية في الرواتب	% ٥	%٤
الزيادة المستقبلية في التقاعد	% ٣	%٢
نسبة الموظفين الذين يختارون تقاعداً مبكراً	%٣٠	%٣٠
الزيادة السنوية في تكاليف العناية الصحية	% ٨	%٨
التغيرات المستقبلية في الحد الأعلى لتكاليف العناية الصحية للدولة	% ٣	%٢

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن لمعدلات اتجاه تكلفة العناية الصحية أثر هام على المبالغ المعترف بها في الربح أو الخسارة، ولمعدلات إتجاه التغير المفترضة في تكلفة العناية الصحية الآثار التالية:-

	زيادة بمقدار نقطة مئوية واحدة	إنخفاض بمقدار نقطة مئوية واحدة
الأثر على إجمالي تكلفة الخدمة وتكلفة الفائدة	١٩٠	(١٥٠)
الأثر على إلتزام المنفعة المحددة	١,٠٠٠	(٩٠٠)

فيما يلي المبالغ للفترة الحالية والفترات الأربع السابقة:-

خطط منافع التقاعد المحددة:

	٢×٢٠	١×٢٠	٠×٢٠	٢٠ث ٩	٢٠ث٨
إلتزام المنفعة المحددة	(٢٢,٣٠٠)	(١٨,٤٠٠)	(١١,٦٠٠)	(١٠,٥٨٢)	(٩,١٤٤)
أصول الخطة	١٨,٤٢٠	١٧,٢٨٠	٩,٢٠٠	٨,٥٠٢	١٠,٠٠٠
الفائض (العجز)	(٣,٨٨٠)	(١,١٢٠)	(٢,٤٠٠)	(٢,٠٨٠)	٨٥٦
تعديلات الخبرة على إلتزامات الخطة	(١,١١١)	(٧٦٨)	(٦٩)	٥٤٣	(٦٤٢)
تعديلات الخبرة على أصول الخطة	(٣٠٠)	١,٦٠٠	(١,٠٧٨)	(٢,٨٩٠)	٢,٧٧٧

المنافع الطبية لما بعد انتهاء الخدمة

	٢×٢٠	١×٢٠	٠×٢٠	٢٠ ث٩	٢٠ ث٨
إلتزام المنافع المحددة	٧,٣٣٧	٦,٤٠٥	٥,٤٣٩	٤,٩٢٣	٤,٢٢١
تعديلات الخبرة على إلتزامات الخطة	(٢٣٢)	٨٢٩	٤٩٠	(١٧٤)	(١٠٣)

تشارك المجموعة كذلك في خطة منافع محددة على مستوى الصناعة بأكملها، وتوفر هذه الخطة رواتب تقاعدية مرتبطة بالرواتب النهائية وممولة على أساس الإستقطاع عند الدفع، ولا يعتبر أمراً عملياً تحديد القيمة الحالية لإلتزام المجموعة أو تكلفة الخدمة الحالية عند حساب الخطة إلتزاماتها على أساس يختلف مادياً عن الأساس المستخدم في البيانات المالية للمنشأة (إسم المنشأة المقدمة للتقارير)، وعلى ذلك الأساس (بيان الأساس) تبين البيانات المالية للخطة حتى ٣٠ يونيو ٢٠×٠ إلتزاماً غير ممول مقداره ٢٧,٥٢٥، وينجم عن الإلتزام غير الممول دفعات مستقبلية من قبل الموظفين المشاركين، والخطة لها حوالي ٧٥,٠٠٠ عضو منهم حوالي ٥,٠٠٠ عضو موظفين حاليين أو سابقين للمنشأة (إسم المنشأة المقدمة للتقارير) أو من يعولونهم، وكان المصروف المعترف به في الربح أو الخسارة هو مساوٍ للمساهمات المستحقة للسنة وليس داخلاً ضمن المبالغ المذكورة أعلاه هو ٢٣٠ (١×٢٠ : ٢١٥)، ومن الممكن زيادة المساهمات المستقبلية للمجموعة بشكل ملموس إذا إنسحبت منشآت أخرى من الخطة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق ج

توضيح تطبيق الفقرة ٥٨ أ

هذا الملحق إيضاحي فقط ولا يشكل جزءاً من هذا المعيار.

الموضوع

تفرض الفقرة ٥٨ من المعيار سقفاً على أصل المنفعة المحدد الذي يمكن الإعتراف به.

٥٨ يمكن أن يكون المبلغ المحدد بموجب الفقرة ٥٤ سلبياً (أصل ما). ويتعين على المنشأة أن تقيس الأصل الناتج أيهما أقل:-

(أ) المبلغ المحدد بموجب الفقرة ٥٤ [أي الفائض/ العجز في الخطة مضافاً إليها (مطروحاً منها) أية خسائر (أرباح) غير معترف بها] ؛ **و**

(ب) مجموع:-

(١) صافي خسائر إكتوارية متراكمة غير معترف بها وتكلفة الخدمة السابقة (أنظر الفقرات ٩٢، ٩٣، ٩٦)؛ و

(٢) القيمة الحالية لأية منافع إقتصادية متوفرة في شكل مستردات من الخطة أو خصومات في المساهمات المستقبلية في الخطة. يجب أن يتم تحديد القيمة الحالية لهذه المنافع الإقتصادية بإستخدام معدل الخصم المحدد في الفقرة ٧٨.

وبدون الفقرة ٥٨أ (أنظر أدناه)، يكون للفقرة ٥٨ ب (١) النتيجة التالية : يؤدي أحياناً تأجيل الإعتراف بالخسارة (الربح) الإكتواري في تحديد المبلغ المعين في الفقرة ٥٤ إلى ربح (خسارة) يتم الإعتراف بها في الربح أو الخسارة.

يوضح المثال التالي أثر تطبيق الفقرة ٥٨ بدون الفقرة ٥٨أ. ويفترض المثال أن سياسة المحاسبة في المنشأة تقضي بعدم الإعتراف بالأرباح والخسائر الإكتوارية خارج "النطاق" (سواء إستخدم "النطاق" أم لا). ويمكن أن تنشأ القضية كلما تم تأجيل الإعتراف بموجب الفقرة ٥٤).

المثال ١

	أ	ب	ج	د= أ + ج	هـ = ب+ج	و= أقل من د + هـ	ز
السنة	الفائض في الخطة	المنافع الإقتصادية المتاحة (الفقرة ٥٨ (ب) (٢))	الخسائر غير المعترف بها بموجب الفقرة ٥٤	الفقرة ٥٤	الفقرة ٥٨ (ب)	سقف الأصل، أي الأصل المعترف به	الربح المعترف به في السنة الثانية
١	١٠٠	٠	٠	١٠٠	٠	٠	-
٢	٧٠	٠	٣٠	١٠٠	٣٠	٣٠	٣٠

في نهاية السنة الأولى، هناك فائض مقداره ١٠٠ في الخطة (العمود أ في الجدول أعلاه)، لكن لا تتوافر أية منافع إقتصادية للمنشأة سواء من المستردات أو الخصومات في المساهمات المستقبلية* (العمود ب). ليست هناك أية أرباح وخسائر غير معترف بها بموجب الفقرة ٥٤ (العمود ج). لذا لو لم يكن هناك سقف للأصل، يتم الإعتراف بأصل قيمته ١٠٠، كونه المقدار المحدد في الفقرة ٥٤ (العمود د). ويحدّ سقف الأصل الوارد في الفقرة ٥٨ الأصل إلى لا شيء (العمود و).

في السنة الثانية، توجد خسارة إكتوارية في الخطة بقيمة ٣٠ تقلل من الفائض من ١٠٠ إلى ٧٠ (العمود أ)، التي تم إرجاء الإعتراف بها بموجب الفقرة ٥٤ (العمود ج). لذا لو لم يكن هناك سقف للأصل، يتم الإعتراف بأصل قيمته ١٠٠ (العمود د). يمكن أن يبلغ سقف الأصل بدون الفقرة ٥٨أ ما قيمته ٣٠ (العمود هـ) ويتم الإعتراف بأصل قيمته ٣٠ (العمود و)، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور ربح في الدخل (العمود ز) بالرغم من أن ما حدث هو أن الفائض الذي لا تستطيع المنشأة الإستفادة منه قد إنخفض.

يمكن أن ينشأ أي تأثير مماثل لذلك مع أرباح إكتوارية (إلى الحد الذي تقلل فيه نم الخسائر الإكتوارية المتراكمة غير المعترف بها).

الفقرة ٥٨أ

تمنع الفقرة ٥٨أ الإعتراف بالأرباح (الخسائر) التي تنشأ فقط من تكلفة الخدمة السابقة والأرباح (الخسائر) الإكتوارية.

٥٨أ يجب أن لا يؤدي تطبيق الفقرة ٥٨ إلى الإعتراف بربح معين لمجرد كونه نتيجة خسارة إكتوارية أو تكلفة خدمة سابقة في الفترة الحالية، أو الإعتراف بخسارة لكونها مجرد ربح إكتواري في الفترة الحالية. لذلك يتعين على الشركة الإعتراف فوراً بموجب الفقرة ٥٤ بالآتي إلى الحد الذي تنشأ فيه بينما يتم تحديد أصل المنفعة المحددة وفقاً للفقرة ٥٨ (ب):-

(أ) صافي الخسائر الإكتوارية للفترة الحالية وتكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية إلى الحد الذي تتجاوز فيه أي إنخفاض في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية المحددة في الفقرة ٥٨ (ب) (٢). وإذا لم يكن هناك تغير أو زيادة في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية، فإنه يجب الإعتراف مباشرة بمجموع صافي الخسائر الإكتوارية للفترة الحالية وتكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية حسب الفقرة (٥٤).

(ب) صافي الأرباح الإكتوارية للفترة الحالية بعد إقتطاع تكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية إلى الحد الذي تتجاوز فيه أي زيادة في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية المحددة في الفقرة ٥٨ (ب) (٢). وإذا لم يكن هناك تغير أو إنخفاض في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية، فإنه يجب الإعتراف مباشرة بمجموع صافي الأرباح الإكتوارية للفترة الحالية بعد إقتطاع تكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية بموجب الفقرة (٥٤).

* بناء على البنود الحالية للخطة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أمثلـة

توضح الأمثلة التالية نتيجة تطبيق الفقرة ٥٨ (أ). وكما هو موضح أعلاه، يُفتـرض أن سياسـة المحاسـبة للمنشأة لا تقتضي الإعتراف بالأرباح والخسائر الإكتوارية ضمن "النطـاق". وإطفـاء الأربـاح والخـسائر الإكتوارية خارجه. ومن أجل التبسيط، يتم إغفال الإطفاء الدوري للأرباح والخسائر غيـر المعتـرف بهـا خارج "النطاق" في الأمثلة.

تتمة المثال ١ - التعديل عند وجود خسائر إكتوارية وعدم وجود تغير في المنافع الإقتصادية المتاحة

	أ	ب	ج	د = أ+ج	هـ = ب+ج	و= أقل من د & هـ	ز
السنة	فائض في الخطة	المنافع الإقتصادية المتاحة الفقرة ٥٨ (ب) (٢)	الخسائر غير المعترف بها بموجب الفقرة ٥٤	الفقرة ٥٤	الفقرة ٥٨ (ب)	سقف الأصل، أي الأصل المعترف به	الأرباح المعترف بها في السنة الثانية
١	١٠٠	٠	٠	١٠٠	٠	٠	-
٢	٧٠	٠	٠	٧٠	٠	٠	٠

إن الحقائق هي كما في المثال (١) أعلاه. عند تطبيق الفقرة ٥٨ (أ)، يتبين أنه لا يوجد تغير فـي المنـافع الإقتصادية المتاحة للمنشأة* لذا يتم الإعتراف مباشرة بالخسائر الإكتوارية الكلية التي مقدارها (٣٠) بموجـب الفقرة ٥٤ (العمود د). و يبقى سقف الأصل يساوي صفر (العمود و) ولا يتم الإعتراف بأي ربح.

ويتم بالفعل الإعتراف مباشرة بالخسائر الإكتوارية التي قيمتها (٣٠)، لكن يتم معادلتها من خلال الإنخفاض في تأثير سقف الأصل.

	أصل مسجل في بيان المركز المالي(العمود د أعلاه)	تأثير سقف الأصل	سقف الأصل (العمود وأعلاه)
السنة ١	١٠٠	(١٠٠)	٠
السنة ٢	٧٠	(٧٠)	٠
الأرباح (الخسائر)	(٣٠)	٣٠	٠

في المثال الموضح أعلاه، لم يكن هناك تغير في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية المتاحة للمنشأة. وكما هـو موضح في الأمثلة التالية، يصبح تطبيق الفقرة ٥٨ أ أكثر تعقيداً عندما تكون هناك تغيرات في القيمة الحاليـة للمنافع الإقتصادية المتاحة.

* يستخدم المصطلح "المنافع الاقتصادية المتاحة للمنشأة" للإشارة إلى تلك المنافع الاقتصادية المؤهلة للإعتراف بها بموجب الفقرة ٥٨ (ب) (٢).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال ٢ - التعديل عندما يكون هناك خسائر إكتوارية وإنخفاض في المنافع الإقتصادية المتاحة.

	أ	ب	ج	د = أ + ج	هـ = ب+ج	و أقل من د & هـ	ز
السنة	فائض في الخطة	المنافع الإقتصادية المتاحة (الفقرة ٥٨ (ب) (٢))	خسائر غير معترف بها بموجب الفقرة ٥٤	الفقرة ٥٤	الفقرة ٥٨ (ب)	سقف الأصل، أي الأصل المعترف به	الربح المعترف به في السنة ٢
١	٦٠	٣٠	٤٠	١٠٠	٧٠	٧٠	-
٢	٢٥	٢٠	٥٠	٧٥	٧٠	٧٠	٠

في نهاية السنة الأولى، يوجد فائض في الخطة بقيمة (٦٠) (العمود أ)، ومنافع إقتصادية متاحة للمنشأة بقيمة (٣٠) (العمود ب). وتوجد خسائر لم يتم الإعتراف بها بقيمة (٤٠) بموجب الفقرة ٥٤ * (العمود ج). لـذا إذا لم يكن هناك سقف للأصل، فإنه يتم الإعتراف بأصل قيمته ١٠٠ العمود (د). ويحدّ سقف الأصل قيمة الأصل إلى ٧٠ (العمود و).

أما في السنة الثانية، فإن الأرباح الإكتوارية بقيمة ٣٥ في الخطة تقلل الفائض من ٦٠ إلى ٢٥(العمـود أ). وتنخفض المنافع الإقتصادية المتاحة للمنشأة بقيمة ١٠ أي من ٣٠ إلى ٢٠ (العمود ب). وعند تطبيق الفقـرة ٥٨أ، يتم تحليل الخسائر الإكتوارية بقيمة ٣٥ على النحو التالي:-

الخسائر الإكتوارية المساوية للإنخفاض في المنافع الإقتصادية ١٠
الخسائر الإكتوارية التي تتجاوز الإنخفاض في المنافع الإقتصادية ٢٥

ووفقاً للفقرة (٥٨أ)، فإنه يتم الإعتراف مباشرة بما قيمته ٢٥ من الخسائر الإكتوارية بموجـب الفقـرة ٥٤ العمود (د). ويأتي الإنخفاض في المنافع الإقتصادية بقيمة (١٠) ضمن الخسائر المتراكمة غير المعترف بها التي ترتفع إلى ٥٠ (العمود ج). لذلك، فإن سقف الأصل يبقى أيضاً عند ٧٠ (العمود هـ) ولا يتم الإعتـراف بأي ربح.

يتم بالفعل الإعتراف مباشرة بما قيمته ٢٥ من الخسارة الإكتوارية، لكن يتم معادلتها من خلال الإنخفاض في تأثير سقف الأصل.

	أصل مسجل في بيان المركز المالي بموجب الفقرة ٥٤ (العمود د أعلاه)	تأثير سقف الأصل	سقف الأصل (العمود وأعلاه)
السنة ١	١٠٠	(٣٠)	٧٠
السنة ٢	٧٥	(٥)	٧٠
الأربـاح (الخسائر)	(٢٥)	٢٥	٠

* يسمح تطبيق الفقرة ٥٨أ الإعتراف ببعض الأرباح والخسائر الإكتوارية الذي يتم إرجاءه بموجب الفقرة ٥٤ وبالتالي تضمينه في حساب سقف الأصل. على سبيل المثال، إن الخسائر الإكتوارية المتراكمة غير المعترف بها التي تراكمت بينما لا يكون المقدار المحدد في الفقرة ٥٨ (ب) أقل من المقدار المحدد في الفقرة ٥٤ لن يتم الإعتراف بها مباشرة عند النقطة التـي يـصبح فيهـا المقدار المحدد في الفقرة ٥٨ (ب) أقل. وبدلا من ذلك سيستمر تأجيل الإعتراف بها تماشيا مع السياسة المحاسبية للمنـشأة. إن الخسائر التراكمية غير المعترف بها في هذا المثال هي خسائر أُرجأ الإعتراف بها بالرغم من تطبيق الفقرة ٥٨أ.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال ٣: التعديل عند وجود أرباح إكتوارية وإنخفاض في المنافع الإقتصادية المتاحة للمنشأة

	أ	ب	ج	د = أ + ج	هـ = ب + ج	و = أقل من د &هـ	ز
السنة	فائض في الخطة	المنافع الإقتصادية المتاحة بموجب الفقرة ٥٨ (ب) (٢)	خسائر غير معترف بها بموجب الفقرة ٥٤	الفقرة ٥٤	الفقرة ٥٨ (ب)	سقف الأصل أي الأصل المعترف به	الخسارة المعترف بها في السنة ٢
١	٦٠	٣٠	٤٠	١٠٠	٧٠	٧٠	-
٢	١١٠	٢٥	٤٠	١٥٠	٦٥	٦٥	(٥)

في نهاية السنة (١)، نجد أن هناك فائضاً في الخطة بقيمة ٦٠ (العمود أ) ومنافع إقتصادية متاحة للمنشأة بقيمة ٣٠ (العمود ب). وقد نشأت خسائر غير معترف بها بقيمة ٤٠ بموجب الفقرة (٥٤) قبل أن يكون لسقف الأصل أي أثر (العمود ج). لذا فإن لم يكن هناك سقف للأصل، فإنه يتم الإعتراف بأصل بقيمة ١٠٠ (العمود د). ويحدّ سقف الأصل من قيمة الأصل إلى ٧٠ (العمود و).

في السنة الثانية، فإن الأرباح الإكتوارية بقيمة ٥٠ في الخطة تزيد الفائض من ٦٠ إلى ١١٠ (العمود أ). وتنخفض المنافع الإقتصادية المتاحة للمنشأة بقيمة ٥ (العمود ب). فعند تطبيق الفقرة (٥٨أ)، يتبين أنه لا يوجد زيادة في المنافع الإقتصادية المتاحة للمنشأة، لهذا يتم الإعتراف مباشرة بالأرباح الإكتوارية الكلية بقيمة ٥٠ بموجب الفقرة ٥٤ (العمود د) ولكن تبقى الخسارة المتراكمة غير المعترف بها بموجب الفقرة ٥٤ عند ٤٠ (العمود ج). وينخفض سقف الأصل إلى ٦٥ بسبب الإنخفاض في المنافع الإقتصادية. ولا يعد ذلك الإنخفاض خسارة إكتوارية كما هو معرَف في معيار المحاسبة الدولي رقم ١٩ *"منافع الموظفين"* لذلك لا يكون من المناسب تأجيل الإعتراف به.

يتم بالفعل الإعتراف مباشرة بما قيمته ٥٠ من الأرباح الإكتوارية، لكن يتم (أكثر من) معادلتها من خلال الزيادة في تأثير سقف الأصل.

	أصل مسجل في بيان المركز المالي بموجب الفقرة (٥٤) (العمود د أعلاه)	**تأثير سقف الأصل**	**سقف الأصل (العمود وأعلاه)**
السنة ١	١٠٠	(٣٠)	٧
السنة ٢	١٥٠	(٨٥)	٦٥
الأرباح (الخسائر)	٥٠	(٥٥)	(٥)

في المثالين الثاني والثالث، يوجد هناك إنخفاض في المنافع الإقتصادية المتاحة للمنشأة، ومع ذلك، لم يتم الإعتراف بالخسارة في المثال الثاني بينما تم الإعتراف بها في المثال الثالث. ويتفق هذا الفرق في المعاملة مع معاملة التغيرات في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية قبل وضع الفقرة (٥٨أ). إن الغرض من الفقرة (٨٥أ) هو فقط منع الإعتراف بالأرباح (الخسائر) بسبب تكلفة الخدمة السابقة أو الخسائر (الأرباح) الإكتوارية. وإلى أقصى حد ممكن، بقيت كافة النتائج الأخرى للإعتراف المؤجل وسقف الأصل دون تغيير.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال ٤: التعديل في الفترة التي يتوقف فيها تأثير سقف الأصل

	أ	ب	ج	د = أ + ج	هـ = ب + ج	و = أقل من د & هـ	ز
السنة	فائض في الخطة	المنافع الإقتصادية المتاحة (الفقرة ٥٨ (ب) (٢)	خسائر غير معترف بها بموجب الفقرة ٥٤	الفقرة ٥٤	الفقرة ٥٨ (ب)	سقف الأصل أي الأصل المعترف به	الأرباح المعترف بها في السنة ٢
١	٦٠	٢٥	٤٠	١٠٠	٦٥	٦٥	-
٢	(٥٠)	٠	١١٥	٦٥	١١٥	٦٥	٠

في نهاية السنة الأولى، يوجد هناك فائض بقيمة ٦٠ في الخطة (العمود أ) ومنافع إقتصادية متاحة للمنشأة بقيمة ٢٥ (العمود ب). وتوجد خسائر غير معترف بها بقيمة ٤٠ بموجب الفقرة ٥٤ نشأت قبل أن يكون لسقف الأصل أي أثر (العمود ج). لذا، إذا لم يكن هناك سقف للأصل، يتم الإعتراف بأصل قيمته ١٠٠ (العمود د). ويحدَ سقف الأصل من قيمة الأصل إلى ٦٥ (العمود و).

أما في السنة الثانية، فإن الخسائر الإكتوارية بقيمة ١١٠ في الخطة تخفض الفائض من ٦٠ إلى عجز بقيمة ٥٠ (العمود أ). وتنخفض المنافع الإقتصادية للمنشأة من ٢٥ إلى صفر (العمود ب). ولتطبيق الفقرة (٥٨أ)، من الضروري تحديد قيمة الخسارة الإكتوارية التي تنشأ بينما يتم تحديد أصل المنفعة المعيَن وفقاً للفقرة ٥٨ (ب). لكن عندما يتحول الفائض إلى عجز، فإن المقدار المحدد في الفقرة ٥٤ يكون أقل من صافي المجموع بموجب الفقرة ٥٨ (ب). لهذا، فإن الخسارة الإكتوارية التي تنشأ بينما يتم تحديد أصل المنفعة المعيَن وفقاً للفقرة ٥٨ (ب) هي الخسارة التي تقلل من قيمة الفائض إلى صفر أي ٦٠. لذلك يتم تحليل الخسارة الإكتوارية على النحو التالي:

الخسارة الإكتوارية التي تنشأ بينما يتم قياس أصل المنفعة المحدد بموجب الفقرة ٥٨ (ب)هي كالتالي:-	
الخسارة الإكتوارية التي تساوي الإنخفاض في المنافع الإقتصادية	٢٥
الخسارة الإكتوارية التي تتجاوز الإنخفاض في المنافع الإقتصادية	(٣٥)
	٦٠
الخسارة الإكتوارية التي تنشأ بينما يتم قياس أصل المنفعة المحدد بموجب الفقرة ٥٤	٥٠
مجموع الخسارة الإكتوارية	١١٠

ووفقاً للفقرة (٥٨أ)، يتم الإعتراف مباشرة بما قيمته ٣٥ من الخسارة الإكتوارية بموجب الفقرة ٥٤ (العمود د)؛ ويتم تضمين ٧٥ (٢٥ + ٥٠) من الخسارة الإكتوارية في الخسائر المتراكمة غير المعترف بها والتي تزداد إلى ما قيمته ١١٥ (العمود ج). ويصبح المقدار المحدد بموجب الفقرة ٥٤ بقيمة ٦٥ (العمود د)، ويصبح بقيمة ١١٥ بموجب الفقرة ٥٨(ب) (العمود هـ). ويكون الأصل المعترف به هو الأقل بينهما أي ٦٥ (العمود و)، ولا يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة (العمود ز).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

يتم بالفعل الإعتراف مباشرة بما قيمته ٣٥ من الخسارة الإكتوارية، لكن يتم معادلتها من خلال الإنخفاض في تأثير سقف الأصل.

	أصل مسجل في الميزانية العمومية بموجب الفقرة ٥٤ (العمود د أعلاه)	**تأثير سقف الأصل**	**سقف الأصل (العمود و أعلاه)**
السنة ١	١٠٠	(٣٥)	٦٥
السنة ٢	٦٥	٠	٦٥
الأرباح (الخسائر)	(٣٥)	٣٥	٠

ملاحظات:

١ عند تطبيق الفقرة ٥٨أ في المواقف التي يوجد فيها زيادة في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية المتاحة للمنشأة، فإنه من المهم ملاحظة أن القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية المتاحة لا يمكن أن تتجاوز الفائض في الخطة*.

٢ كثيراً ما تؤدي تحسينات المنفعة عملياً إلى تكلفة خدمة سابقة وزيادة في المساهمات المستقبلية المتوقعة بسبب تكاليف الخدمة الحالية المتزايدة للسنوات السابقة. وقد تؤدي الزيادة في المساهمات المستقبلية المتوقعة إلى زيادة المنافع الإقتصادية المتاحة للمنشأة في شكل خصومات متوقعة في تلك المساهمات المستقبلية. إن منع الإعتراف بالربح على أنه فقط نتيجة تكلفة خدمة سابقة في الفترة الحالية لا يحول دون الإعتراف بالربح بسبب زيادة في المنافع الإقتصادية. وعلى نحو مماثل، فإن التغير في الإفتراضات الإكتوارية التي تسبب خسائر إكتوارية قد يزيد أيضاً من المساهمات المستقبلية المتوقعة، وبالتالي المنافع الإقتصادية المتاحة للمنشأة في شكل خصومات متوقعة في المساهمات المستقبلية. ومرة أخرى، فإن منع الإعتراف بالربح على أنه فقط نتيجة تكلفة خسارة إكتوارية في الفترة الحالية لا يحول دون الإعتراف بالربح بسبب زيادة في المنافع الإقتصادية.

* يتم تصحيح المثال الذي يلي الفقرة ٦٠ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ بحيث تتساوى القيمة الحالية للمستردات والخصومات المستقبلية المتاحة الفائض في الخطة بقيمة ٩٠ (بدلا من ١٠٠) مع إجراء تعديل آخر لجعل الحد ٢٧٠ (بدلا من ٢٨٠).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق د

مصادقة المجلس على تعديل عام ٢٠٠٢

لقد تمت المصادقة على تعديلات عام ٢٠٠٢ التي أجريت على معيار المحاسبة الدولي ١٩ من خلال التصويت الإيجابي لثلاثة عشر عضواً في مجلس معايير المحاسبة الدولية، ولكن كان رأي الآنسة أومالي مخالفاً لذلك، وظهر رأيها المعارض في الملحق التالي.

السير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونس	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانس-جورج برونس	
انطوني تي كوب	
روبرت جارنيت	
جلبرت جيلارد	
جيمس جي ليسنرينج	
وارن ماكريجور	
باتريشيا أومالي	
هاري كي تشميد	
جون سميث	
جيوفري ويتينجتون	
تاتسومي يامادا	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق هـ

الرأي المعارض (تعديل عام ٢٠٠٢)

تعارض الآنسة أومالي هذا التعديل على معيار المحاسبة الدولي ١٩، وترى من وجهة نظرها أن المشكلة المعنية المطروحة هي نتيجة حتمية لتفاعل مفهومين متضاربين إلى حد كبير في معيار المحاسبة الدولي ١٩. إن منهج "النطاق" الذي يسمح به معيار المحاسبة الدولي ١٩ يجيز الإعتراف بالمبالغ المدرجة على الميزانية العمومية التي لا تلبي تعريف إطار العمل للأصول، عندها يفرض سقف الأصل قيداً على الإعتراف ببعض تلك الأصول على أساس مفهوم قابلية الإسترداد. ومن التعديلات المحدودة الأفضل هو حذف سقف الأصل في الفقرة ٥٨، الأمر الذي سيحل المشكلة المحددة ويلغي على الأقل التضارب الداخلي في معيار المحاسبة الدولي ١٩.

من المؤكد أن التعديل على المعيار سوف يؤدي إلى وصف صحيح وأكثر تمثيلا للأحداث الإقتصادية. وتعتقد الآنسة أومالي أنه من المستحيل تحسين صحة تمثيل المعيار الذي يسمح بتسجيل أصل يتعلق بخطة تقاعد معينة تشتمل فعلا على عجز ما، أو إلتزام يخص خطة تشتمل فعلاً على فائض ما.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق و
التعديلات على المعايير الأخرى

يتم تطبيق التعديلات في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا طبقت المنشأة التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٩ لفترة أبكر فإنه يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

* * * * * *

تم إدخال هذه التعديلات الواردة في هذا الملحق عندما صدر هذا المعيار المعدل في عام ٢٠٠٤ وهي نص معيار إعداد التقارير المالية ١ ومعياري المحاسبة الدوليين ١، ٢٤ كما صدر في ١٦ ديسمبر ٢٠٠٤.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق ز

موافقة المجلس على تعديل عام ٢٠٠٤

تمت الموافقة على التعديل على معيار المحاسبة الدولي ١٩ في ديسمبر ٢٠٠٤ من أجل إصداره من قبل إثنا عشر عضواً من بين الأربع عشر عضواً في مجلس معايير المحاسبة الدولية، وقد عارض ذلك السيدان ليسينرينج ويمادا، ويحتوي الملحق ح على آرائهما المعارضة.

سير ديفيد تويدي	رئيساً
توماس إي جونز	نائباً للرئيس
ماري إي بارث	
هانز جورج برونز	
أنثوني تي كوب	
جان إنجيستروم	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جميس جيه ليسينرينج	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا ال أومالي	
جون تي سميث	
جيفري ويتنجتون	
تاتسومي يامادا	

الملحق ح

الآراء المعارضة (تعديل عام ٢٠٠٤)

الآراء المعرضة لتعديل ديسمبر ٢٠٠٤ على معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين - المكاسب والخسائر الإكتوارية، الخطط الجماعية والإفصاحات*".

معارضة جميس جيه ليسينرينج

آراء ١ يعارض السيد ليسينرينج موضوع التعديل على معيار المحاسبة الدولي ١٩ " *منافع الموظفين- المكاسب والخسائر الإكتوارية- الخطط الجماعية والإفصاحات*".

آراء ٢ يعارض السيد ليسينرنيج لأنه لا يتفق مع حذف الجملة الأخيرة في الفقرة ٣٤ وإضافة الفقرتين ٣٤أ، ٣٤ب، وهو يعتقد أن منشآت المجموعة التي تعطي وعداً محدداً بالمنفعة لموظفيها يجب أن تكون مسئولة عن وعد المنفعة المحدد هذا في بياناتها المالية المنفصلة أو الفردية، كما أنه يعتقد أن بياناتها المالية المنفصلة أو الفردية التي تفيد أنها معدة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يجب أن تمتثل لنفس المتطلبات مثل البيانات المالية الأخرى المعدة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وذلك فهو لا يتفق مع إلغاء المتطلب من منشآت المجموعة وهو معاملة خطط المنافع المحددة التي تتشارك في المخاطر بين المنشآت التي هي تحت السيطرة المشتركة على أنها خطط منافع محددة وأن يتم بدلاً من ذلك إدخال متطلبات الفقرة ٣٤أ.

آراء ٣ أشار السيد ليسينرينج إلى أنه يطلب من منشآت المجموعة إعطاء إفصاحات بشأن الخطة ككل، إلا أنه لا يعتقد أن الإفصاحات بديل كافٍ للإعتراف والقياس حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٩.

معارضة تاتسومي يامادا

آراء ٤ يعارض السيد يامادا موضوع التعديل على معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين- المكاسب والخسائر الإكتوارية، الخطط الجماعية والإفصاحات*".

آراء ٥ يوافق السيد يامادا على أنه يجب إضافة خيار لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ يسمح للمنشآت التي تعترف بالمكاسب والخسائر بكاملها في الفترة التي تحدث فيها الإعتراف بها خارج الربح أو الخسارة في بيان للدخل والمصروف المعترف به، حتى بالرغم من أنه بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الحالي يمكن الإعتراف بها بكاملها في الربح أو الخسارة في الفترة التي تحدث فيها، وهو يوافق على أن الخيار يوفر معلومات أكثر شفافية من خيارات الإعتراف المؤجل المختارة بشكل عام بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩، على أنه يعتقد كذلك أنه يجب الإعتراف بكافة بنود الدخل والمصروف في الربح أو الخسارة في فترة ما، وإلى أن يتم الإعتراف بها يجب إدخالها في عنصر حقوق ملكية منفصل عن الأرباح غير الموزعة، ويجب تحويلها من ذلك العنصر المنفصل في حقوق الملكية إلى ألأرباح غير الموزعة عندما يتم الإعتراف بها في الربح أو الخسارة، ولذلك فإن السيد يامادا لا يوافق على متطلبات الفقرة ٩٣د.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

آراء ٦ يعترف السيد يامادا بصعوبة إيجاد أساس منطقي للإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية في الربح أو الخسارة في الفقرات بعد الإعتراف الأولي بها في بيان للدخل أو المصروف المعترف به عندما تكون الخطة مستمرة، كما يعترف بأنه بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يتم الإعتراف ببعض المكاسب والخسائر مباشرة في عنصر منفصل لحقوق الملكية ولا يتم الإعتراف بها في الربح أو الخسارة، على أن السيد يامادا لا يعتقد بأن ذلك يبرر توسعة هذه المعاملة لتشمل المكاسب والخسائر الإكتوارية.

آراء ٧ من الممكن الإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية المتراكمة في الربح أو الخسارة عند حل الخطة أو تحويلها إلى خارج المنشأة، ويتم تحويل المبلغ المتراكم المعترف به في عنصر منفصل لحقوق الملكية إلى الأرباح غير الموزعة في نفس الوقت، وهذا يتفق مع معاملة مكاسب وخسائر الصرف للشركات التابعة التي لها عملة قياس تختلف عن عملة العرض للمجموعة.

آراء ٨ بناءاً على ذلك يعتقد السيد يامادا أن متطلبات في الفقرة ٩٣د تعني أن الخيار ليس تحسيناً لإعداد التقارير المالية لأنها تسمح باستثناء المكاسب والخسائر بشكل دائم من الربح أو الخسارة، ومع ذلك الإعتراف بها فوراً في الأرباح غير الموزعة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

الفقرات

أساس الإستنتاجات حول
معيار المحاسبة الدولي ١٩ *منافع الموظفين*

الخلفية	**١- ٢**
ملخص تغييرات معيار المحاسبة الدولي ١٩	**٣**
ملخص تغيرات مسودة العرض إي ٥٤	**٤**
خطط المساهمات المحددة	**٥- ٦**
خطط أصحاب العمل المتعددين وخطط الدولة	**٧ - ١٠**
خطط المنافع المحددة	**١١– ٨٥**
الإعتراف والقياس: الميزانية العمومية	**١١ – ١٤**
تاريخ القياس	**١٥ – ١٦**
طريقة التقييم الإكتوارية	**١٧ - ٢٢**
إسناد المنافع لفترات الخدمة	**٢٣ – ٢٥**
الإفتراضات الإكتوارية: نسبة الخصم	**٢٦ – ٣٤**
الإفتراضات الإكتوارية: الرواتب والمنافع والتكاليف الطبية	**٣٥ – ٣٧**
المكاسب والخسائر الإكتوارية	**٣٨ – ٤٨**
تكلفة الخدمة السابقة	**٤٩ – ٦٢**
الإعتراف والقياس:	
الحد الأدنى للإلتزام الإضافي	**٦٣ – ٦٥**
أصول الخطة	**٦٦ – ٧٥**
أصول الخطة: التعريف المعدل المعتمد عام ٢٠٠٠	٦٨أ-٦٨ل
أصول الخطة: القياس	٦٩ – ٧٥
التعويضات	٧٥أ-٧٥هـ
حدود الإعتراف بأي أصل	**٧٦ – ٧٨**
تعديل سقف الأصل – الذي تم تبنيه عام ٢٠٠٢	**٧٨أ-٧٨هـ**
الإستقطاعات والتسويات	**٧٩ - ٨٠**
العرض والإفصاح	**٨١ – ٨٥**
المنافع خلاف منافع ما بعد الخدمة	**٨٦ - ٩٤**
الغياب المعوض	**٨٦ - ٨٨**
منافع الوفاة أثناء العمل	**٨٩**
منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل	**٩٠**
منافع إنهاء الخدمة	**٩١ - ٩٣**
الأحكام الإنتقالية وتاريخ النفاذ	**٩٥ – ٩٦**

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات حول معيار المحاسبة الدولي ١٩ *منافع الموظفين*

[تم تعليم النص الأصلي ليعكس المراجعة التي تمت لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعتـراف والقياس" في عام ٢٠٠٣ وبالتالي إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الدفع على أساس الأسـهم" في عام ٢٠٠٤؛ وتم وضع سطر أسفل النص الجديد ووضع سطر خلال النص المحذوف. ولم يـتم تعـديل المصطلحات لتعكس التغييرات على معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧).]

يبين هذا الملحق الأسباب التي حدت بالمجلس إلى رفض حلول معينة بديلة. وقد أولى أعضاء المجلس إهتماماً كبيرا لبعض العوامل دون غيرها. الفقرات ٩أ-٩د، ١٠أ-١٠ك، ٤٨أ-٤٨هـ و ٨٥ أ-٨٥هـ من أساس الإستنتاج تم إضافتهم نتيجة للتعديلات الحاصلة على معيار المحاسبة الدولي ١٩ الصادر في ديسمبر ٢٠٠٤.

الخلفية

إستنتاج ١ عام ١٩٨٣ إعتمد مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية (المجلس) معيار المحاسبة الدولي ١٩ *"محاسبة منافع التقاعد في البيانات المالية لأصحاب العمل"*. وفي عام ١٩٩٣، وبعد مراجعة محدودة إعتمد المجلس معياراً معدلاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ *"تكاليف منافع التقاعد"* (معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم). ثم بدأ المجلس مراجعة شاملة لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ في نوفمبر من عام ١٩٩٤. وفي أغسطس ١٩٩٥ نشر موظفو لجنة معايير المحاسبة الدولية ورقة مواضيع حول *تكاليف منافع التقاعد الأخرى للموظفين*. وفي أكتوبر من عام ١٩٩٦ إعتمد المجلس مسودة العرض إي ٥٤، *منافع الموظفين*، مع تحديد ٣١ يناير ١٩٩٧ كموعد نهائي لإستلام الملاحظات. وقد إستلم المجلس ما يزيد عن ١٣٠ رسالة ملاحظات حول الفقرة ٥٤-هـ من أكثر من ٢٠ بلداً. وفي يناير ١٩٩٨، إعتمد المجلس معيار المحاسبة الدولي ١٩ *"منافع الموظفين"* (معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد).

إستنتاج ٢ يعتقد المجلس بأن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد هو تحسين جوهري لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم. وعلى الرغم من ذلك، فإن المجلس يعتقد بإمكانية إجراء تحسينات إضافية في الوقت المناسب. وعلى وجه التحديد، يعتقد عدة أعضاء من أعضاء المجلس بأنه من المفضل الإعتراف بكافة المكاسب والخسائر الإكتوارية بشكل فوري في بيان الأداء المالي. ومع ذلك، يعتقد المجلس بأن هذا الحل غير ذي جدوى بالنسبة للمكاسب والخسائر الإكتوارية ما لم يحرز المجلس تقدماً بخصوص عدة قضايا تتعلق بتقديم التقارير حول الأداء المالي. وعندما يتمكن المجلس من إحراز تقدم بخصوص تلك القضايا، عندها يستطيع المجلس أن يقرر النظر مرة أخرى في معالجة المكاسب والخسائر الإكتوارية .

ملخص تغيرات معيار المحاسبة الدولي ١٩

إستنتاج ٣ من أكثر العناصر أهمية في معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد هو أسلوب القياس الذي يستند إلى السوق. ومن النتائج الرئيسية أن نسبة الخصم تستند إلى إيرادات السوق في تاريخ الميزانية وان أصول الخطة تقاس وفقاً لقيمة عادلة ومنصفة. وبإيجاز فإن التغيرات الرئيسية لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم كما يلي:-

(أ) هناك تعريف معدل لخطط المساهمة المحددة وللإرشادات المتعلقة (أنظر فقرات الإستنتاج ٥، ٦ أدناه) بخطط أصحاب العمل المتعددين وخطط الدولة (أنظر فقرات الإستنتاج ٧–١٠ أدناه) وحول الخطط المؤمن عليها؛

(ب) هناك دليل مطور حول معالجة الميزانية للأصول والإلتزامات الناشئة عن خطط المنافع المحددة (أنظر فقرات الإستنتاج ١١– ١٤ أدناه)؛

(ج) يجب أن تقاس إلتزامات المنافع المحددة بإنتظام كاف حتى لا تختلف المبالغ المعترف بها في البيانات المالية بشكل جوهري عن المبالغ التي سيتم تحديدها في تاريخ الميزانية العمومية (أنظر فقرات الإستنتاج ١٥– ١٦ أدناه)؛

(د) تم حذف طرق المنافع المتوقعة وهناك متطلب لإستخدام طريقة المنفعة المتراكمة المعروفة بأسلوب إئتمان الوحدة المتوقع (أنظر فقرات الإستنتاج ١٧–٢٢ أدناه). إن إستخدام أسلوب المنافع المتراكمة يجعل من الضروري توفير دليل تفصيلي حول إسناد المنفعة إلى فترات الخدمة الفردية (أنظر فقرات الإستنتاج ٢٣ – ٢٥ أدناه)؛

(هـ) يجب تحديد نسبة خصم إلتزامات منافع ما بعد الوظيفة وإلتزامات منافع الموظف طويلة الأجل (الممولة منها وغير الممولة) بالرجوع إلى عوائد السوق في تاريخ الميزانية العمومية على سندات الشركة الممتازة. أما في البلدان التي لا يتوفر بها سوق قوي يمثل هذه السندات فإنه يجب إستخدام السندات الحكومية لإحتساب عوائد السوق في تاريخ الميزانية العمومية. كما يجب أن تكون عملة ومدة سندات الشركة والسندات الحكومية متوافقة مع العملة والمدة التقديرية لإلتزامات منفعة ما بعد الخدمة (أنظر فقرات الإستنتاج ٢٦ –٣٤ أدناه)؛

(و) يجب أن تأخذ إلتزامات المنفعة المحددة بالإعتبار زيادة المنفعة المحددة بأكملها في مدة الخطة (أو تنتج عن أي إلتزام شامل يتعدى تلك المدد الزمنية) في تاريخ الميزانية العمومية، (أنظر فقرات الإستنتاج ٣٥ – ٣٧ أدناه)؛

(ز) يجب أن تعترف المنشأة، كحد أدنى، بجزء محدد من المكاسب والخسائر الإكتوارية (الناشئة عند إلتزامات المنافع المحددة وعن أي من أصول الخطة) التي تكون خارج الخطة. ويحق لأي منشأة، دون أن يكون إلزامياً بذلك، اعتماد آلية معينة تضمن الإعتراف بشكل أسرع، وتشتمل من بين عدة آليات أخرى على الإعتراف الفوري بكافة المكاسب والخسائر الإكتوارية، (أنظر فقرات الإستنتاج ٣٨-٤٨ أدناه)؛

(ح) يجب على المنشأة الإعتراف بتكلفة الخدمة السابقة على أساس القسط الثابت وتطبيقه على فترة القياس حتى تصبح المنافع مقررة. وبالحدود التي تكون بها المنافع مقررة بشكل فوري فإنه يجب على المنشأة الإعتراف بتكلفة الخدمة السابقة بشكل فوري (أنظر فقرات الإستنتاج ٤٩– ٦٢ أدناه)؛

(ط) يجب أن تقاس أصول الخطة إستناداً إلى قيمة عادلة ويتم تقدير القيمة العادلة من خلال خصم التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة فقط إذا لم يتوفر سعر السوق. (أنظر فقرات الإستنتاج ٦٦– ٧٥ أدناه)؛

(ي) يجب أن لا تتجاوز المبالغ التي تعترف بها المنشأة الذي يقدم تقريره كأحد الأصول صافي إجمالي ما يلي: -

(١) أية خسائر إكتوارية وتكلفة الخدمة السابقة غير المعترف بها؛ و

(٢) القيمة الحالية لأية منافع إقتصادية تكون متوفرة على شكل مبالغ مستردة من الخطة أو تخفيضات في المساهمات في الخطة. (أنظر فقرات الإستنتاج ٧٦- ٧٨ أدناه)؛

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ك) يجب الإعتراف بخسائر الإستقطاعات والسداد ليس في الوقت الذي يكون فيه الإستقطاع أو السداد محتمل الحدوث ولكن في الوقت الذي يحدث فيه الإستقطاع أو السداد بشكل فعلي. (أنظر فقرات الإستنتاج ٧٩-٨٠ أدناه)؛

(ل) تم إجراء تحسينات على متطلبات الإفصاح. (أنظر فقرات الإستنتاج ٨١-٨٥ أدناه)؛

(م) يتناول معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد كافة منافع الموظف بينما يتناول معيار المحاسبة الدولي ١٩ منافع التقاعد فقط إضافة إلى بعض منافع ما بعد الخدمة المشابهة. (أنظر فقرات الإستنتاج ٨٦-٩٤ أدناه)؛

(ن) تم تعديل الأحكام الإنتقالية الخاصة بخطط المنافع المحددة (أنظر فقرات الإستنتاج ٩٥-٩٦ أدناه).

وقد رفض المجلس إقتراحاً يقضي بطلاب الإعتراف بحد أدنى من الإلتزام الإضافي في حالات معينة (أنظر فقرات الإستنتاج ٦٣-٦٥ أدناه).

ملخص تغيرات مسودة العرض إي ٥٤

إستنتاج ٤ لقد أحدث معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد التغيرات الرئيسية التالية على الإقتراحات الخاصة بمسودة العرض إي ٥٤:-

(أ) يجب على المنشأة إسناد المنافع إلى فترات الخدمة التي تلي معادلة منافع الخطة ولكن يجب إستخدام أساس القسط الثابت إذا كانت خدمة الموظف في السنوات الأخيرة تؤدي إلى منفعة عالية المستوى مقارنة مع مستوى السنوات السابقة. (أنظر فقرات الإستنتاج ٢٣-٢٥ أدناه)؛

(ب) يجب أن تشمل الفرضيات الإكتوارية على الزيادة التقديرية للمنافع لكن ليس مع وجود دليل موثوق يفيد بأن الزيادة سوف تحدث ولكن إذا كانت الزيادات محددة في مدد الخطة فقط (أو نتيجة أي إلتزام شامل يستمر بعد تلك المدد الزمنية) في تاريخ الميزانية العمومية. (أنظر فقرات الإستنتاج ٣٥-٣٧ أدناه)؛

(ج) المكاسب والخسائر الإكتوارية التي تقع خارج شريحة ١٠% ليست بحاجة إلى إعتراف فوري كما تم إقتراحه في مسودة العرض إي ٥٤. الحد الأدنى للمبلغ الواجب على المنشأة الإعتراف به لكل خطة منافع محددة هو الجزء الذي يقع خارج هذه الشريحة كما هو في نهاية فترة التقرير السابقة مقسوماً على المعدل المتوقع للحياة العملية المتبقية للموظفين المشاركين في تلك الخطة. كما يسمح معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد بأساليب عملية معينة للإعتراف بشكل أسرع. وتشتمل هذه الأساليب ضمن أخرى على الإعتراف الفوري بكافة المكاسب والخسائر الإكتوارية. (أنظر فقرات الإستنتاج ٣٨-٤٨ أدناه)؛

(د) تحدد مسودة العرض إي ٥٤ طريقتين بديلتين لمعالجة تكلفة الخدمة السابقة حيث بينت أن المجلس قد يتخلى عن إحدى هاتين الطريقتين بعد تقييم الملاحظات الواردة حول مسودة العرض. وكانت إحدى طرق المعالجة تلك هي الإعتراف الفوري بكافة تكاليف الخدمة السابقة. أما الطريقة الأخرى فهي الإعتراف المباشر بالنسبة للموظفين السابقين مع الإطفاء بالنسبة للموظفين الحاليين بخصوص المدة المتبقية من الحياة العملية للموظفين الحاليين. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أن تعترف المنشأة بتكلفة الخدمة السابقة على أساس القسط الثابت ليتم تطبيقها على معدل المدة حتى يتم تقرير المنافع. والى الحد الذي تم به تقرير المنافع بشكل فوري، فإنه يتوجب على المنشأة الإعتراف الفوري بتكلفة الخدمة السابقة (أنظر فقرات الإستنتاج ٤٩-٥٩ أدناه)؛

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(هـ) يجب عدم الإعتراف بأثر التعديلات السلبية للخطة بشكل فوري (كما تقترحه مسودة العرض إي ٥٤) ولكن يجب معالجة ذلك بنفس طريقة تكلفة الخدمة السابقة. (أنظر فقرات الإستنتاج ٦٠-٦٢ أدناه)؛

(و) لقد تم إستثناء الأوراق المالية غير القابلة للتحويل الصادرة عن المنشأة التي تقدم تقريرها من تعريف أصول الخطة. (أنظر فقرات الإستنتاج ٦٧-٦٨ أدناه)؛

(ز) يجب قياس أصول الخطة بموجب قيمة عادلة خلاف القيمة السوقية كما حددتها مسودة العرض إي ٥٤. (أنظر فقرات الإستنتاج ٦٩-٧٠- أدناه)؛

(ح) يجب خصم تكاليف إدارة الخطة (ليس تكاليف إدارة الاستثمار فقط كما إقترحته مسودة العرض إي ٥٤) عند تحديد العوائد على أصول الخطة. (أنظر فقرة الإستنتاج ٧٥ أدناه)؛

(ط) لقد تم تغيير حد الإعتراف لأصول الخطة في مجالين من تلك المقترحة من قبل مسودة العرض إي ٥٤، ولن يتجاوز هذا الحد نطاق الخسائر الإكتوارية أو الإعتراف المؤجل بتكلفة الخدمة السابقة. كما أن هذا الحد يشير إلى الإستردادات أو الإقتطاعات **المتوفرة** في المساهمات المستقبلية. وقد أشارت مسودة العرض إي ٥٤ إلى الإستردادات أو الإقتطاعات **المتوقعة** في المساهمات المستقبلية. (أنظر فقرات الإستنتاج ٧٦ –٧٨ أدناه)؛

(ي) خلافاً لمسودة العرض إي ٥٤، فإن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد لم يحدد فيما إذا كان يجب أن يعرض بيان الدخل تكلفة الفائدة والعوائد المتوقعة على أصول الخطة بشكل يتطابق مع بند تكلفة الخدمة الحالية. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن البنود التي تشمل عليها.

(ك) تم إجراء تحسينات على متطلبات الإفصاح. (أنظر فقرات الإستنتاج ٨١-٨٥ أدناه).

(ل) لقد تم توحيد الإرشادات في مجالات معينة (خاصة منافع إنهاء الخدمة والإستقطاعات والسداد والمشاركة في الربح وخطط المكافآت والإرشادات المختلفة للإلتزامات الشاملة) مع مقترحات مسودة العرض إي ٥٩ *والأحكام والإلتزامات والأصول المحتملة*. كما أضاف المجلس إرشادات صريحة حول قياس منافع إنهاء الخدمة تتطلب عدم الإستمرار بمنافع إنهاء الخدمة التي لا يتم دفعها خلال سنة واحدة. (أنظر فقرات الإستنتاج ٩١-٩٣ أدناه)؛

(م) عند التطبيق الأولى لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد كان هناك خيار إنتقالي للإعتراف بزيادة إلتزامات المنافع المحددة بما لا يزيد عن خمس سنوات. كما أن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد يكون نافذاً بخصوص البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ١٩٩٩ وليس في عام ٢٠٠٠١ كما تم إقتراحه في مسودة العرض إي ٥٤. (أنظر فقرات الإستنتاج ٩٥-٩٦ أدناه).

خطط المساهمات المحددة (الفقرات ٢٤-٤٧ من المعيار)

إستنتاج ٥ عرف معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم:-

(أ) **خطط المساهمات المحددة** على أنها خطط منافع التقاعد التي يتم بموجبها تحديد المبالغ الواجب دفعها كمنافع تقاعد وذلك بالإشارة إلى المساهمات في صندوق معين إضافة إلى عوائد الاستثمار التي تم الحصول عليها؛ و

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) **خطط المنافع المحددة** على أنها خطط منافع التقاعد التي يتم بموجبها تحديد المبالغ الواجب دفعها كمنافع تقاعد وذلك بالإشارة إلى معادلة عادة ما تستند إلى مكافآت الموظفين و/أو سنوات الخدمة.

يعتبر المجلس هذه التعريفات غير مقنعة لأنها تركز على المنافع المستحقة للموظف وليس على التكلفة التي تلحق بالمنشأة. بينما تركز التعريفات في الفقرة السابعة من معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد على المخاطرة التي قد تزداد على المنشأة من جراء مثل هذه التكلفة. ولا يستثني تعريف خطط المساهمات المحددة الإمكانية المتصاعدة بأن تكون التكلفة أقل مما هو متوقع على المنشأة.

إستنتاج ٦ لم يغير معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد محاسبة خطط المساهمات المحددة التي تعتبر صريحة ودقيقة نظرا لعدم وجود ضرورة للإفتراضات الإكتوارية ولعدم وجود أية إمكانية لدى المنشأة بخصوص أية مكاسب أو خسائر إكتوارية. ولم يقدم معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أية إرشادات مساوية للفقرات ٢٠ (تكاليف الخدمة السابقة في خطط المساهمات المحددة) و٢١ (إستقطاعات خطط المساهمات المحددة) من معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم. ويعتقد المجلس بأن هذه الأمور ليس لها صلة بخطط المساهمات المحددة.

خطط أصحاب العمل المتعددين وخطط الدولة (الفقرات ٢٩-٣٨ من المعيار)

إستنتاج ٧ قد لا تكون المنشأة دائما قادرة على الحصول (على معلومات كافه من خطط أصحاب العمل المتعددين من أجل إستخدام محاسبة المنافع المحددة. وقد نظر المجلس في ثلاثة أساليب من أجل هذه المشكلة:-

(أ) إستخدام محاسبة المساهمات المحددة لبعضها ومحاسبة المنافع المحددة للبعض الآخر؛

(ب) إستخدام محاسبة المساهمات المحددة لكافة خطط أصحاب العمل المتعددين مع إفصاح إضافي عندما تكون خطة أصحاب العمل المتعددين هي خطة منافع محددة؛ أو

(ج) إستخدام محاسبة المنافع المحددة لخطط أصحاب العمل المتعددين التي تكون خطط منافع محددة. ومع ذلك وعند عدم توفر معلومات كافية لإستخدام محاسبة المنافع المحددة فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن مثل هذه الحقيقة ومن ثم إستخدام محاسبة المساهمات المحددة.

إستنتاج ٨ يعتقد المجلس بعدم وجود طريقة ذات مفهوم صحيح وقابلة للتطبيق وموضوعية للتمييز تمكن المنشأة من إستخدام محاسبة المساهمات المحددة لبعض خطط منافع أصحاب العمل المتعددين المحددة ومحاسبة المنافع المحددة للبعض الآخر. كما يعتقد المجلس بأن من المضلل إستخدام محاسبة المساهمات المحددة لخطط أصحاب العمل المتعددين التي تكون خطط منافع محددة. وقد تم توضيح ذلك من خلال قضية البنوك الفرنسية التي إستخدمت محاسبة المساهمات المحددة لخطط منافع التقاعد المحددة العاملة بموجب إتفاقيات جماعية صناعية واسعة على أساس الدفع قبل المغادرة. وقد جعلت الميول الديمغرافية هذه الخطط قابلة للفهم وفي عام ١٩٩٣ حصل إصلاح رئيسي تم من خلاله إستبدال هذه الخطط بترتيبات المساهمات المحددة للخدمة المستقبلية. وفي هذه المرحلة فقد تم إجبار البنوك على تحديد قيمة إلتزاماتهم. وقد كانت هذه الإلتزامات قائمة بالأصل ولكنه لم يتم الإعتراف بها كإلتزامات.

إستنتاج ٩ إستخلص المجلس أنه يجب على المنشأة إستخدام محاسبة المنافع المحددة لخطط أصحاب العمل المتعددين التي تكون خطط المنافع المحددة. ومع ذلك وعند عدم توفر معلومات كافية لإستخدام محاسبة المنافع المحددة عندها يجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة وإستخدام محاسبة المساهمات المحددة. وقد وافق المجلس على تطبيق نفس المبدأ على خطط الدولة ويبين معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أن معظم خطط الدولة هي خطط المساهمات المحددة.

خطط أصحاب العمل المتعددين: التعديل الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ٢٠٠٤

إستنتاج ٩أ في إبريل ٢٠٠٤ نشرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مسودة التفسير د٦ *خطط أصحاب العمل المتعددين* والتي إقترحت الإرشادات التالية بشأن كيف يجب أن تطبق خطط أصحاب العمل المتعددين محاسبة المنافع المحددة، إذا أمكن ذلك:-

(أ) يجب قياس الخطة حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩ بإستخدام إفتراضات مناسبة للخطة ككل.

(ب) يجب توزيع الخطة على المشاركين في الخطة بحيث يعترفون بالأصل أو الإلتزام الذي يعكس أثر الفائض أو العجز على المساهمات المستقبلية من المشارك.

إستنتاج٩ب أن الإهتمامات التي آثارها المستجيبون لمسودة التفسير د٦ بشأن توفر المعلومات حول الخطة ككل وصعوبات عمل توزيع كما هو مقترح وما نجم عن ذلك من عدم وجود فائدة للمعلومات التي توفرها محاسبة المنافع المحددة كانت بالشكل الذي جعل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لا تمضي قدماً بالإقتراحات.

إستنتاج٩ج أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في معرض مناقشته لخطط المجموعة (أنظر فقرات الإستنتاج(١٠أ-١٠ك)) إلى أنه لو كانت هناك إتفاقية تعاقدية بين خطة أصحاب عمل متعددين والمشاركين فيها حول كيف سيتم توزيع الفائض أو تمويل العجز فإن نفس المبدأ الذي انطبق على خطط المجموعة يجب أن ينطبق على خطط أصحاب العمل المتعددين، أي يجب على المشاركين الإعتراف بأصل أو إلتزام، وفيما يتعلق بتمويل العجز اعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية هذا المبدأ أنه يتفق مع الإعتراف بمخصص حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

إستنتاج٩د بناءاً على ذلك قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية أن يوضح في معيار المحاسبة الدولي ١٩ أنه إذا كان المشارك في خطة منافع محددة لأصحاب عمل متعددين:-

(أ) مسئولاً عن تلك المشاركة على أساس مساهمة محددة حسب الفقرة ٣٠ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ لأنه لا يوجد لديه معلومات كافية لتطبيق محاسبة المنافع المحددة، ولكن

(ب) لديه إتفاقية تعاقدية تحدد كيف سيتم توزيع الفائض أو تمويل العجز،

فإن عليه الإعتراف بالأصل أو الإلتزام الناجم من الإتفاقية التعاقدية.

إستنتاج ١٠ إستخلص المجلس أنه يجب على المنشأة إستخدام محاسبة المنافع المحددة لخطط أصحاب العمل المتعددين التي تكون خطط المنافع المحددة. ومع ذلك وعند عدم توفر معلومات كافية لإستخدام محاسبة المنافع المحددة عندها يجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة وإستخدام محاسبة المساهمات المحددة. وقد وافق المجلس على تطبيق نفس المبدأ على خطط الدولة ويبين معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أن معظم خطط الدولة هي خطط المساهمات المحددة.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٩ في البيانات المالية المنفصلة أو الفردية للمنشآت في مجموعة مجمعة: التعديل الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ٢٠٠٤

إستنتاج ١٠أ طلب بعض المشاركين من مجلس معايير المحاسبة الدولية النظر فيما إذا كان يجب على المنشآت المشاركة في خطة منافع محددة جماعية أن يكون لها في بياناتها المالية المنفصلة أو الفردية إما إستثناء غير متحفظ من محاسبة المنافع المحددة أو أن تكون قادرة على معاملة الخطة كخطة أصحاب عمل متعددين.

إستنتاج ١٠ب عند تطوير مسودة العرض لم يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على أنه من المناسب وجود إستثناء غير متحفظ من محاسبة المنافع المحددة لخطط المنافع المحددة الجماعية في البيانات المالية المنفصلة أو الفردية لمنشآت المجموعة، ومن ناحية المبدأ يجب أن تنطبق متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على البيانات المالية المنفصلة أو الفردية بنفس الطريقة كما تنطبق على أية بيانات مالية أخرى، وإتباع هذا المبدأ يعني تعديل معيار المحاسبة الدولي ١٩ للسماح لمنشآت المجموعة التي تشارك في خطة تلبي تعريف خطة أصحاب العمل المتعددين- فيما عدا أن المشاركين تحت السيطرة المشتركة- أن تعمل كمشاركة في خطة أصحاب عمل متعددين في بياناتها المالية المنفصلة أو الفردية.

إستنتاج ١٠ج على أنه في مسودة العرض توصل معايير المحاسبة الدولية إلى أنه يفترض دائماً أن تكون المنشآت ضمن المجموعة قادرة على الحصول على المعلومات اللازمة حول الخطة ككل، وهذا يعني ضمناً أنه حسب المتطلبات لخطط المنافع المحددة يجب تطبيق محاسبة المنافع المحددة إذا كان هناك أساس ثابت وموثوق لتوزيع أصول وإلتزامات الخطة.

إستنتاج ١٠د في مسودة العرض اعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية أن المنشآت ضمن المجموعة قد لا تكون قادرة على تحديد أساس ثابت وموثوق لتوزيع الخطة ينجم عنه إعتراف المنشأة بأصل أو إلتزام يعكس المدى الذي يؤثر به فائض أو عجز في الخطة على مساهمتها المستقبلية، وهذا يعود إلى أنه قد يوجد شك في أحكام الخطة بشأن كيف سيتم إستخدام الفائض أو تمويل العجز في المجموعة المجمعة، على أن مجلس معايير المحاسبة الدولية توصل إلى أن المنشآت ضمن مجموعة يجب أن تكون دائماً قادرة على الأقل على عمل تخصيص ثابت *ومعقول*، على سبيل المثال على أساس نسبة مئوية من مبلغ التفاعد.

إستنتاج ١٠هـ بعد ذلك نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية بالنسبة لبعض منشآت المجموعة فيما إذا كانت منافع محاسبة المنافع المحددة بإستخدام أساس ثابت ومعقول للتوزيع تستحق التكاليف المتعلقة بالحصول على المعلومات، وقد قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية أن الحالة ليست كذلك بالنسبة للمنشآت التي تلبي مقاييساً مشابهة للمقاييس في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"* من أجل الإستثناء من إعداد البيانات المالية الموحدة.

إستنتاج ١٠و إقترحت مسودة العرض لذلك ما يلي:-

(أ) أن المنشآت التي تشارك في خطة تلبي تعريف خطة أصحاب العمل المتعددين فيما عدا أن المشاركين فيها هم تحت السيطرة المشتركة والتي تلبي المقاييس الواردة في الفقرة ٣٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ كما هو مقترح أن يعدل في مسودة العرض يجب معاملتها كما لو أنها كانت مشاركة في خطة أصحاب عمل متعددين، وهذا يعني أنه إذا كان لا يوجد أساس ثابت وموثوق لتوزيع أصول وإلتزامات الخطة فإنه يجب على المنشآت إستخدام محاسبة المساهمة المحددة تقديم إفصاحات إضافية.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) أن كافة المنشآت الأخرى التي تشارك في خطة تلبي تعريفات خطة أصحاب العمل المتعددين فيما عدا أن المشاركين هم تحت السيطرة المشتركة يجب أن يطلب منهم تطبيق محاسبة المنافع المحددة وذلك بعمل توزيع ثابت ومعقول لأصول وإلتزامات الخطة.

إستنتاج ١٠ز دعم المستجيبون لمسودة العرض بشكل عام إقتراح توسعة المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ١٩ الخاصة بخطط أصحاب العمل لتشمل منشآت المجموعة، على أن العديد لم يوافقوا على المقاييس المقترحة في مسودة العرض للأسباب التالية:-

(أ) لم تكن التعديلات المقترحة والتعامل مع مسودة التفسير د٦ واضحة.

(ب) يجب توسعة أحكام محاسبة أصحاب العمل المتعددين لتشمل شركة أم مدرجة.

(ج) يجب توسعة أحكام محاسبة أصحاب العمل المتعددين لتشمل منشآت المجموعة ذات الدين المدرج.

(د) يجب توسعة أحكام محاسبة خطط أصحاب العمل المتعددين لتشمل جميع منشآت المجموعة، بما في ذلك الشركات التابعة المملوكة جزئياً.

(هـ) يجب أن يكون هناك إستثناء شامل من محاسبة المنافع المحددة لجميع منشآت المجموعة.

إستنتاج١٠ح وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على أن المتطلبات المقترحة لخطط المجموعة كانت معقدة بشكل غير ضروري، وتوصل مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك إلى أنه سيكون من الأفضل معاملة خطط المجموعة بشكل منفصل عن خطط أصحاب العمل المتعددين بسبب الفرق في المعلومات المتوفرة للمشاركين: في خطة المجموعة يجب أن تكون المعلومات حول الخطة ككل متوفرة بشكل عام. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك إلى أنه إذا أرادت الشركة الأم الإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية المنفصلة أو رغبت في أن تمتثل شركاتها التابعة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية المنفصلة فإنه يجب عليها عندئذ الحصول على المعلومات اللازمة وتقديمها، وذلك لأغراض الإفصاح على الأقل.

إستنتاج١٠ط أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أنه إذا كانت هناك إتفاقية تعاقدية أو سياسة مبينة بشأن تحميل صافي تكلفة المنفعة المحددة على منشآت المجموعة فإن هذه الإتفاقية أو السياسة يجب أن تحدد التكلفة لكل منشأة، وإذا لم تكن هناك إتفاقية تعاقدية أو سياسة مبينة فإن المنشأة التي هي صاحب العمل الكفيل تتحمل المخاطرة المتعلقة بالخطة نيابة عن المنشآت الأخرى، وبناءاً على ذلك توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أنه يجب تخصيص خطة مجموعة للمنشأة الفردية ضمن مجموعة حسب أية إتفاقية تعاقدية أو سياسة مبينة، وإذا لم يكن هناك مثل هذه الإتفاقية أو السياسة فإنه يتم تخصيص صافي المنفعة المحددة لصاحب العمل الكفيل، وعلى منشآت المجموعة الأخرى الإعتراف بتكلفة مساوية لأية مساهمة يحصل عليها صاحب العمل الكفيل.

إستنتاج١٠ي لها الأسلوب الفوائد التالية: (أ) جميع منشآت المجموعة تعترف بالتكلفة التي عليها تحملها لوعد المنفعة المحددة (ب) سهل التطبيق.

إستنتاج١٠ك أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك إلى أن المشاركة في خطة مجموعة هي معاملة طرف ذي علاقة، وبذلك يطلب من الإفصاحات الإمتثال لمعيار المحاسبة الدولي ٢٤ *"إفصاحات الأطراف ذات العلاقة* ". تتطلب الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ٢٤ أن تفصح المنشأة عن طبيعة علاقة الطرف ذي العلاقة وكذلك معلومات حول المعاملات والأرصدة غير المدفوعة اللازمة لفهم الأثر المحتمل للعلاقة على البيانات المالية، وقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن المعلومات

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

حول كل من (أ) سياسة تحميل تكلفة المنفعة المحددة، (ب) سياسة تحميل المساهمات الحالية، (ج) وضع الخطة ككل كان يطب منها أن تعطي فهماً للأثر المحتمل للمشاركة في خطة المجموعة على البيانات المالية المنفصلة أو الفردية للمنشأة.

خطط المنافع المحددة

الإعتراف والقياس: الميزانية العمومية (الفقرات ٤٩-٦٠ من المعيار)

إستنتاج ١١ تلخص الفقرة ٥٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد الإعتراف والقياس للإلتزامات الناشئة عن خطط المنافع المحددة كما تصف الفقرات ٥٥-١٠٧ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد مختلف جوانب الإعتراف والقياس بتفاصيل أشمل. وعلى الرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد لم يتناول صراحة الإعتراف بإلتزامات منافع التقاعد كأحد الإلتزامات، إلا أنه من المحتمل أن تعترف معظم المشاريع بالإلتزامات الخاصة بمنافع التقاعد في نفس الوقت وبموجب كلا المعيارين إلا أن المعيارين يختلفان في قياس الإلتزام الناشئ.

إستنتاج ١٢ تستند الفقرة ٥٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد على تعريف ومعيار الإعتراف الخاص بأي من الإلتزامات ضمن *إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية من أجل إعداد وتقديم البيانات المالية* (*الإطار*). *ويعرف الإطار* الإلتزامات بأنها أي إلتزام *راهن للمنشأة ينشأ عن أحداث سابقة قد يؤدي سدادها إلى تدفق الموارد التي تجسد المنافع الإقتصادية إلى خارج المنشأة*. ويبين *الإطار* أنه يجب الإعتراف بأي بند يتوافق مع تعريف الإلتزامات إذا:-

(أ) كان من المحتمل أن تتدفق أي من المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بأي بند إلى خارج المنشأة؛ و

(ب) كان للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بمصداقية.

إستنتاج ١٣ يعتقد المجلس بما يلي:-

(أ) يوجد لدى المنشأة إلتزام بموجب خطة منافع محددة عندما يكون الموظف قد قدم خدمات مقابل المنافع التي وعد بها بموجب الخطة. وتتناول الفقرات ٦٧-٧١ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد إسناد المنافع لفترات الخدمة الفردية من أجل تحديد ما إذا كان الإلتزام موجودا؛

(ب) يجب على المنشأة إستخدام إفتراضات إكتوارية لتحديد ما إذا كان يتوجب على المنشأة دفع تلك المنافع في فترات التقرير المستقبلية (أنظر الفقرات ٧٢-٩١ من المعيار)؛ و

(ج) تسمح الأساليب الإكتوارية للمنشأة قياس الإلتزام بمصداقية اكبر لتبرير الإعتراف بأي من الإلتزامات.

إستنتاج ١٤ يعتقد المجلس بأن الإلتزام يكون موجوداً إذا لم يتم تقرير المنفعة وبمعنى آخر يكون للموظف الحق في التمتع بمنفعة شريطة الخدمة المستقبلية. وعلى سبيل المثال، لنفرض أن منشأة تقدم منافع لمائة موظف ممن يتبقون في الخدمة لمدة سنتين. وفي نهاية السنة الأولى لا يكون الموظف والمنشأة في نفس الوضع كما هو الحال في بداية السنة الأولى لأن الموظف سيكون بحاجة للعمل سنة واحدة بدلاً من سنتين قبل أن يكون مؤهلا للتمتع بالمنفعة. وعلى الرغم من وجود إمكانية لعدم تقرير المنفعة فإن الفرق في

الإلتزام من وجهة نظر المجلس يجب أن ينشأ في الإعتراف في أي من الإلتزامات في نهاية السنة الأولى. ويعكس قياس ذلك الإلتزام بقيمته الحالية أفضل تقديرات المنشأة لإحتمال عدم تقرير المنفعة.

تاريخ القياس (الفقرات ٥٦-٥٧ من المعيار)

إستنتاج ١٥ تسمح بعض المعايير الوطنية للمنشأة قياس القيمة الحالية لإلتزام منفعة محددة في تاريخ قد يصل إلى ثلاثة شهور قبل تاريخ الميزانية العمومية. ومع ذلك فقد قرر المجلس أنه يجب على المشاريع قياس القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المحددة وكذلك القيمة العادلة لأي من أصول الخطة في نفس تاريخ الميزانية العمومية. وعليه إذا قامت المنشأة بتقييم تفصيلي للإلتزام في تاريخ سابق فإنه يجب تحديث النتائج لتأخذ في الإعتبار أية معاملات رئيسية أو تغيرات رئيسية في الظروف المحيطة حتى تاريخ الميزانية العمومية.

إستنتاج ١٦ رداً على الملاحظات المقدمة حول مسودة العرض إي ٥٤ فقد وضح المجلس بأن من غير المطلوب إجراء تقييم إكتواري شامل في تاريخ الميزانية العمومية شريطة أن تحدد المنشأة القيمة الحالية لإلتزامات المنفعة المحددة والقيمة العادلة لأي من أصول الخطة بإنتظام كاف بحيث لا تختلف المبالغ المعترف بها في البيانات المالية بشكل جوهري عن المبالغ التي قد يتم تحديدها في تاريخ الميزانية العمومية.

طريقة التقييم الإكتواري (الفقرات ٦٤-٦٦ من المعيار)

إستنتاج ١٧ لقد سمح معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم بأساليب تقييم المنفعة التراكمي (معالجة نقاط الأساس المعيارية) وأساليب تقييم المنفعة المتوقعة (معالجة بديلة مسموح بها). ويستند كلا الأسلوبين إلى الإختلاف الجوهري ووجهات النظر غير المتطابقة لأغراض المحاسبة المتعلقة بمنافع الموظفين:-

(أ) **تحدد** أساليب **المنافع التراكمية** (التي تعرف أحياناً بالمنفعة أو إئتمان الوحدة أو أساليب القسط الواحد) القيمة الحالية لمنافع الموظف التي يتم إسنادها إلى الخدمة في تاريخ معين؛ ولكن

(ب) **أساليب المنافع المتوقعة** (والتي توصف أحياناً بالتكلفة ومستوى المساهمة أو أساليب مستويات الأقساط) تتنبأ بالقيمة الإجمالية التقديرية للإلتزام عند التقاعد وعندها يتم إحتساب مستوى تكلفة التمويل آخذين بعين الإعتبار إيرادات الإستثمارات التي سوف توفر القيمة الإجمالية للمنفعة عند التقاعد.

وقد تمت مناقشة الإختلافات بين الأسلوبين بتفصيل أكبر في ورقة المواضيع التي تم نشرها في أغسطس من عام ١٩٩٥.

إستنتاج ١٨ قد يكون لكلا الأسلوبين تأثيرات متشابهة على بيانات الدخل لكن ذلك يكون من خلال المصادفة أو إذا بقي عدد وأعمار الموظفين المنتسبين ثابتاً نسبياً على مر الزمن. وقد تكون هناك إختلافات جوهرية في قياس الإلتزامات وفقاً لكلا الأسلوبين. ولهذه الأغراض، يعتقد المجلس أن متطلب إستخدام مجموعة منفردة من الأساليب قد يعزز من فرص المقارنة.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ١٩ نظر المجلس فيما إذا كان يتوجب عليه الإستمرار بالسماح بأساليب المنافع المتوقعة كبديل مسموح به للمعالجة بينما يتم تحديد مطلب جديد للإفصاح عن معلومات مساوية لإستخدام أسلوب المنفعة التراكمية. وعلى أية حال، يعتقد المجلس بأن الإفصاح لا يعالج المحاسبة غير الصحيحة في الميزانية العمومية وبيان الدخل. كما إستنتج المجلس أن أساليب المنفعة المتوقعة غير مناسبة ويجب التخلي عنها لأن مثل هذه الأساليب:-

(أ) تركز على الأحداث المستقبلية (الخدمة المستقبلية) إضافة إلى الأحداث الماضية بينما تركز أساليب المنفعة التراكمية على الأحداث الماضية فقط ؛

(ب) توجد إلتزاما لا يمثل مقياسا لأي مبلغ حقيقي ويمكن تحديده فقط كنتيجة لمخصصات التكاليف؛ و

(ج) لا تحاول قياس القيمة العادلة وبناءاً عليه لا تستطيع إستخدمها في أي إندماج للأعمال كما هو مطلوب من قبل معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "*إندماج الأعمال*[*] ". وإذا إستخدمت أي منشأة أسلوب المنافع التراكمية في أي إندماج للأعمال عندها لن يكون مجدياً للمنشأة إستخدام أسلوب المنافع المتوقعة للمحاسبة عن نفس الإلتزام في الفترات اللاحقة.

إستنتاج ٢٠ لم يحدد معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم أي من أساليب تقييم المنافع التراكمية الواجب السماح بها بموجب معالجة نقاط الأساس المعيارية. ويشترط معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أسلوباً واحداً للمنافع التراكمية: أسلوب المنافع التراكمية الأكثر إستخداماً والمعروف هو أسلوب إئتمان الوحدة المتوقعة (ويعرف كذلك أسلوب المنافع التراكمية المتناسبة مع الخدمة أو أسلوب المنفعة/ عدد سنوات الخدمة).

إستنتاج ٢١ يقر المجلس بأن التخلي عن أساليب المنافع المتوقعة وأساليب المنافع التراكمية خلاف أسلوب إئتمان الوحدة المتوقعة قد أوجد تعقيدات. ومع ذلك ومع وجود القدرات المحاسبية الحديثة يصبح إستخدام أساسين للتقييم باهظ التكاليف وأن النتائج الناشئة لا تعادل التكلفة الإضافية.

إستنتاج ٢٢ ويستطيع الإكتواري على سبيل المثال أن يوصي أحياناً خاصة في حالات الصندوق المقفل بإستخدام أسلوب آخر غير أسلوب إئتمان الوحدة المتوقع لأغراض التمويل. وعلى الرغم من ذلك وافق المجلس على طلب إستخدام أسلوب إئتمان الوحدة المتوقعة في كافة الحالات لأن هذا الأسلوب أكثر تماسكاً فيما يتعلق بالأغراض المحاسبية المحددة في معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد.

إسناد المنافع لفترات الخدمة (الفقرات ٦٧-٧١)

إستنتاج ٢٣ كما تم توضيحيه في فقرة الإستنتاج ١٣ أعلاه، يعتقد المجلس بأن يكون للمنشأة إلتزاماً بموجب خطة المنافع المحددة عندما يكون الموظف قد قدم خدمة مقابل المنافع التي وعد بها بموجبها. وقد نظر المجلس بثلاثة أساليب بديلة للمحاسبة فيما يتعلق بخطة المنافع المحددة والتي تقوم بإسناد مبالغ مختلفة للمنفعة مقابل فترات مختلفة:-

(أ) تقسيم كامل المنفعة على أقساط ثابتة خلال كامل المدة حتى التاريخ الذي لا تكون فيه خدمة الموظف تساوي أي منفعة ذات قيمة مادية بموجب الخطة بإستثناء الزيادة في الراتب؛

[*] قد تم سحب المعيار ٢٢ في عام ٢٠٠٤ وإستبدل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*".

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) تقسيم المنفعة وفقاً لمعادلة المنفعة في الخطة. ومع ذلك فإنه يجب إستخدام القسط الثابت إذا كانت معادلة المنفعة في الخطة تقوم بإسناد قيمة مادية أعلى من المنفعة للسنوات اللاحقة؛ أو

(ج) تقسيم المنفعة المقررة لكل فترة زمنية بموجب القسط الثابت وعلى طول المدة بين ذلك التاريخ وتاريخ تقرير الفترة السابقة.

قد تم توضيح الأساليب الثلاثة في المثالين التاليين:

مثال ١

تحدد الخطة منفعة بقيمة ٤٠٠ إذا تقاعد موظف بعد عشر سنوات وأقل من عشرين سنة من الخدمة ومنفعة إضافية بقيمة ١٠٠ (ليصبح الإجمالي ٥٠٠) إذا تقاعد الموظف بعد ٢٠ سنة أو أكثر من الخدمة.

تكون المبالغ المخصصة لكل سنة على النحو التالي:-

	١-١٠ سنوات	*١١-٢٠ سنة*
الأسلوب أ	*٢٥*	*٢٥*
الأسلوب ب	*٤٠*	*١٠*
الأسلوب جـ	*٤٠*	*١٠*

مثال ٢

تقدم خطة منافع بقيمة ١٠٠ إذا تقاعد موظف بعد ١٠ سنوات وأقل من ٢٠ سنة من الخدمة ومنفعة إضافية بقيمة ٤٠٠ (ليصبح الإجمالي ٥٠٠) إذا تقاعد الموظف بعد ٢٠ سنة أو أكثر من الخدمة.

تكون المبالغ المخصصة لكل سنة على النحو التالي:-

	١-١٠ سنوات	*١١-٢٠ سنة*
الأسلوب أ	*٢٥*	*٢٥*
الأسلوب ب	*٢٥*	*٢٥*
الأسلوب ج	*١٠*	*٤٠*

ملاحظة: تخصص هذه الخطة منافع أعلى للسنوات اللاحقة بينما تخصص الخطة في المثال الأول منافع أعلى للسنوات الأولى.

إستنتاج ٢٤ باعتماده لمسودة العرض إي ٥٤، إعتمد المجلس الأسلوب أ نظراً لأن هذا الأسلوب هو الأكثر إتساقاً ودقة ولأنه لن يكون هناك أسباب ملحة لتخصيص مبالغ مختلفة من المنفعة لسنوات مختلفة والتي قد تحدث بموجب الأسلوبين الآخرين.

إستنتاج ٢٥ أقلية مهمة من المعلقين على مسودة العرض إي ٥٤ فضلت إتباع معادلة المنفعة (أو كبديل، إذا كان المعيار النهائي يقرر الإحتفاظ بمخصص ثابت، الإعتراف بالحد الأدنى من الإلتزام وفق معادلة المنفعة). وافق المجلس على هذه الملاحظات وعليه قرر طلب تطبيق الأسلوب ب.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإفتراضات الإكتوارية: نسبة الخصم (الفقرات ٧٨ – ٨٢ من المعيار)

إستنتاج ٢٦ من أكثر الأمور أهمية في قياس إلتزامات المنافع المحددة هو إختيار المعيار الواجب إستخدامه لتحديد نسبة الخصم. وطبقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم فإن نسبة الخصم المفترضة لتحديد القيمة الحالية الإكتوارية للمنافع التقاعدية الموعودة قد عكست النسب طويلة الأجل أو تقديرات لها والتي من المتوقع أن يتم سداد مثل هذه الإلتزامات بها. وقد رفض المجلس إستخدام مثل هذه النسبة لأنها لا تتعلق بأي منشأة لا تفكر بالسداد إضافة إلى كونها تفسير غير طبيعي لأنه قد لا يكون هناك طلب لسداد مثل هذه الإلتزامات.

إستنتاج ٢٧ يعتقد البعض بالنسبة للمنافع الممولة، بأن معدل الخصم يجب أن يكون هو معدل العائد المتوقع على أصول الخطة التي تحتفظ بها الخطة فعلياً وذلك إستناداً إلى أن العائد على أصول الخطة يمثل بصدق التدفقات النقدية الخارجة المتوقعة بشكل نهائي (أي المساهمات المستقبلية). ولقد رفض المجلس هذا الأسلوب لأن حقيقة إختيار الصندوق للإستثمار في أنواع معينة من الأصول ليس له تأثير على طبيعة ومبلغ الإلتزامات. وبصفة خاصة فإن الأصول التي لها عائد متوقع أعلى تحمل مخاطرة أكبر وعليه يجب أن لا تعترف المنشأة بإلتزام أقل لمجرد أن الخطة إختارت الإستثمار في أصول ذات مخاطرة أعلى عائد متوقع أعلى. لذلك، فإن قياس الإلتزام يجب أن يكون مستقلاً عن قياس أي من أصول الخطة المحتفظ بها فعلياً من قبلها.

إستنتاج ٢٨ إن أهم قرار هو ما إذا كان سعر الخصم يجب أن يكون سعراً معدلاً بالمخاطرة (أي السعر الذي يعكس المخاطر المرتبطة بالإلتزام). ويرى البعض بأن أفضل سعر معدل بالمخاطرة هو العائد المتوقع على محفظة مناسبة من أصول الخطة التي من مثل هذا إلتزام على المدى البعيد. وقد تتضمن المحفظة المناسبة ما يلي:-

(أ) أوراق مالية ذات فائدة ثابتة بالنسبة لإلتزامات الموظفين سابقين إلى الحد الذي لا تكون فيه هذه الإلتزامات مربوطة شكليا أو فعلياً مع التضخم؛

(ب) أوراق مالية مربوطة بفهرس بالنسبة للإلتزامات المربوطة بفهرس لموظفين سابقين؛ و

(ج) أوراق مالية في حقوق ملكية لإلتزامات المنافع للموظفين الحالين والمربوطة مع الراتب النهائي. إن هذا مبني على وجهة النظر القائلة بأن الأداء طويل الأمد للأوراق المالية في حقوق الملكية مرتبط مع التطور العام للرواتب في الإقتصاد ككل وبذلك يرتبط مع عنصر الراتب النهائي لإلتزام المنفعة.

من المهم ملاحظة أن المحفظة المحتفظ بها فعلياً لا يجب أن تكون بالضرورة محفظة مناسبة بهذا المعنى، وفي الحقيقة فإن بعض البلدان من خلال القيود التنظيمية الخطط من الإحتفاظ بمحفظة مناسبة. على سبيل المثال، في بعض البلدان: يجب على الخطط أن تحتفظ بجزء محدد ممن أصولها في شكل أوراق مالية ثابتة الفائدة. إضافة لذلك، إذا كانت المحفظة المناسبة هي نقطة مرجع صحيحة فإنها صحيحة أيضاً لكل من الخطط الممولة وغير الممولة.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٢٩ يدعى الذين يؤدون إستخدام سعر فائدة على محفظة مناسبة كسعر معدل بالمخاطرة ما يلي:-

(أ) تقترح نظرية المحفظة بأن معدل العائد المتوقع على الأصل (أو سعر الفائدة المتضمن في الإلتزام) يرتبط بالمخاطرة غير القابلة للتوزيع المتعلقة بذلك الأصل (أو الإلتزام) أن المخاطرة غير القابلة للتوزيع لا تعكس قابلية العوائد (الدفعات) للتقلبات بصورة **مطلقة** ولكنها تعكس **إرتباط** العوائد (أو الدفعات) بالعوائد على الأصول الأخرى. إذا كان تجاوب التدفقات التقنية الداخلة من محفظة أصول للتغير من الظروف الإقتصادية على المدى البعيد بنفس الطريقة التي تجاوبت فيها التدفقات النقدية الخارجة لإلتزامات منافع محددة فإن المخاطرة غير القابلة للتوزيع للإلتزام (وعليه معدل الخصم المناسب) يجب أن تكون هي نفس المخاطرة لمحفظة الأصول؛

(ب) من الأمور الهامة للواقع الإقتصادي الخاص بخطط الراتب النهائي هو الإرتباط بين الراتب النهائي وعوائد الأسهم والذي ينجم نظراً لأن كلاهما يعكس القوى الإقتصادية طويلة الأجل. ورغم أنه ليس هناك إرتباط تام إلا أنه قوي لدرجة أن تجاهله سوف يؤدي إلى المبالغة في الإلتزام بصورة منتظمة كذلك فإن تجاهل هذا الإرتباط سوف ينتج عنه تقلبات مضللة بسبب التقلبات قصيرة الاجل يبين المعدل المستخدم لخصم الإلتزمم ومعدل الخصم الضمني في القيمة الحالية لأصول الخطة. إن هذه العوامل سوف تمنع المنشآت من العمل بخطط المنافع المحددة وتؤدي إلى الإنتقال من الإستثمار في الأسهم إلى الاستثمارات ثابتة الفائدة. وعندما تكون خطط المنافع المحددة ممولة بشكل كبير عن طريق الأسهم فإن ذلك سيؤدي إلى تأثير شديد على أسعار الاسهم. إن هذا الإنتقال سوف يؤدي أيضاً إلى زيادة تكلفة مزايا التقاعد. سوف يكون هناك ضغط على الشركات للتخلص من القصور الظاهري (وغير الموجود فعلياً)؛

(ج) إذا سددت المنشأة إلتزامها عن طريق شراء دفعات تقاعد سنوية فإن شركة التأمين ستحدد معدلات الدفعات بالنظر إلى محفظة أصول توفر تدفقات نقدية داخلة تقابل إلى حد كبير كافة التدفقات النقدية من إلتزامات المنافع كلما حل إستحقاق هذه التدفقات النقدية. لذلك فإن العائد المتوقع على محفظة مناسبة يقيس الإلتزام بمبلغ مقارب لقيمته السوقية. في الواقع العملي من المستحيل تسوية (إلتزام الرواتب النهائية) عن طريق شراء دفعات تقاعدية لأنه لا توجد شركة تأمين يمكن أن تؤمن قرار راتب نهائي يظل تحت إختيار الشخص المؤمن. إلا أنه يمكن إستنتاج ادلة من شراء/ بيع منشآت الاعمال التي تتضمن؛

(د) رغم أن مخاطرة الإستثمار موجودة حتى في محفظة أسهم موزعة بشكل جيدة إلا أن أي إنخفاض عام في الأوراق المالية سينجم عنه على المدى البعيد إنخفاض في الرواتب وحيث أن الموظفين قد قبلوا بهذه المخاطرة عن طريق الموافقة على خطة الراتب النهائي فإن إستثناء تلك المخاطرة من قياس الإلتزام سيؤدي إلى التحيز المنتظم في القياس؛ و

(هـ) إن ممارسات التمويل المعتمدة منذ زمن طويل من بعض البلدان تستخدم العائد المتوقع عـلى محفظـة مناسبة كمعدل للخصم. ورغم أن إعتبارات التمويل تختلف من المسائل المحاسبية فإن التاريخ الطويل لهذا الأسلوب يدعو إلى الفحص الدقيق لأي أسلوب مقترح آخر.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٣٠ يدعى الذين يعارضون إستخدام السعر المعدل بالمخاطرة ما يلي:-

(أ) إن من الخطأ النظر إلى العوائد من الأصول بهدف تحديد معدل الخصم للإلتزامات؛

(ب) إذا وجد إرتباط قوي بين العوائد على الأصول والراتب النهائي فإن ذلك سيؤدي إلى خلق سوق لإلتزامات الراتب النهائي إلا أن ذلك لم يحدث. بالإضافة إلى ذلك ليس من الواضح إذا كان الإرتباط قد نجم عن خصائص مشتركة للمحفظة والإلتزامات أو من التغيرات في التعاقدات التفاعدية؛

(ج) إن العائد من الأسهم لا يرتبط مع العوائد الأخرى المتعلقة بخطط المنافع المحددة مثل التغير في الأعمار وتوقيت التقاعد والعجز والإختيار السلبي؛

(د) حتى يتم تقييم إلتزام ذو تدفقات نقدية غير مؤكدة فإن المنشأة تستخدم عادة معدل خصم أقل من معدل الخصم بدون المخاطرة لأنه العائد المتوقع على محفظة مناسبة هو عائد أعلى من المعدل بدون المخاطرة؛

(هـ) إن الإفتراض بأن الراتب النهائي مرتبط بقوة بالعوائد على الأصول يعني أن الراتب النهائي سوف يتجه إلى الإنخفاض إذا إنخفضت أسعار الأصول إلا أن الخبرة تبين أن الرواتب لا تتجه إلى الإنخفاض؛

(و) إن النظرة بأن الأسهم ليست ذات مخاطرة على المدى البعيد وما يرتبط من القيمة على المدى البعيد مبنية على وجهة نظر خاطئة بأن السوق يسترد كافيته دائما بعد الإنهيار. لا يحصل المساهمين على أية إضافة من السوق مقابل القيمة على المدى البعيد عند بيع الأسهم التي يمتلكونها اليوم. وحتى لو كان هناك بعض الإرتباط على المدى البعيد فإن المنافع يجب دفعها عند إستحقاقها. تخاطر بإنخفاض أسعارها عند إستحقاق المنافع للدفع. كذلك فإن الفرضية بأن العائد الحقيقي من الأسهم غير مرتبط بالتضخم لا تعني أن الأسهم توفر عائد بدون مخاطرة حتى على المدى البعيد؛ و

(ز) إن العائد طويل الأجل المتوقع على محفظة مناسبة لا يمكن تحديده بموضوعية كافية في الممارسة العملية بحيث يوفر أساساً مناسباً لمعيار محاسبي. إن الصعوبات العملية تتضمن تحديد خصائص المحفظة المناسبة وإختيار الأفق الزمني لتقدير العوائد على المحفظة وتقدير هذه العوائد.

إستنتاج ٣١ لم يحدد المجلس دليلاً واضحاً بأن العائد المتوقع على محفظة مناسبة من الأصول سيوفر مؤشراً موثوقاً وذو دلالة للمخاطر المرتبطة بإلتزامات المنافع المحددة أو أن مثل هذا العائد يمكن تحديده بموضوعية معقولة. لذلك، قرر المجلس أن معدل الخصم يجب أن يعكس القيمة الزمنية للأموال إلا أنه يجب أن لا يعكس تلك المخاطر. إضافة إلى ذلك فإن معدل الخصم يجب أن لا يعكس قدرة المنشأة الإئتمانية حيث أن منشأة أخرى ذات قدرة أقل سوف يظهر إلتزاماً أقل. إن المعدل الذي يحقق هذه الأهداف بأفضل صورة هو معدل العائد على سندات الشركات ذات الجودة العالية. والبلاد التي لا يوجد بها سوق عميق لهذه السندات يجب إستخدام العائد على سندات الحكومة.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٣٢ وموضوع آخر هو ما إذا كان معدل الخصم يجب أن يكون المعدل المتوسط طويل الأجل المبني على الخبرة السابقة على مدى عدد من السنوات أو العائد الحالي من السوق بتاريخ الميزانية العمومية للإلتزام لفترة مناسبة. يدعى الذين يؤيدون المعدل المتوسط طويل الأجل يدعون ما يلي:-

(أ) إن أسلوب الفترة الطويلة الأجل متوافق مع أسلوب التكلفة التاريخي للمعاملات وهو الأسلوب المطلوب أو المسموح به من معايير محاسبة أخرى؛

(ب) تتبع التقديرات في نقطة زمنية معينة مستوى من الدقة من غير الممكن تحقيقه عملياً ويؤدي إلى تغير في الربح المبلغ عنه والذي قد لا يكون تمثيلاً صادقاً للتغيرات في الإلتزام، ولكن قد يعكس ببساطة عدم قدرة من على التنبؤ بدقة بالأحداث المستقبلية المتوقعة في إجراء قياسات من فترة لأخرى؛

(ج) بالنسبة للإلتزام المبني على راتب نهائي لا يمكن لأسعار الدفعات السنوية ولا للمحاكاة بخصم التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة تحديد سعر دفعة سنوية غير غامضة؛ و

(د) على المدى الطويل قد توفر محفظة مناسبة من أصول الخطة تحوطاً فعالاً بشكل معقول ضد إلتزام منافع الموظفين الذي يزيد تمشياً مع الزيادة في الراتب، على أن هناك ضمان أقل بكثير من أسعار الفائدة في السوق في تاريخ قياس معين سوف تماثل الزيادة في الرواتب المتضمنة في الإلتزام .

إستنتاج ٣٣ قرر المجلس أنه يجب تحديد سعر الخصم بالرجوع إلى عوائد السوق في تاريخ الميزانية العمومية حيث أنه:-

(أ) لا يوجد أساس منطقي لتوقع أسعار سوق كفؤة تتجه نحو معدل مفترض طويل الأجل لأن الأسعـار فـي سوق ذو سيولة وعمق مناسبين يتضمن كافة معلومات الدعاية المتوفرة، وهي مناسبة بشكل أفضل وأكثر موثوقية من تقدير الإتجاهات طويلة الأجل من قبل أي مشارك في سوق منفرد؛

(ب) يجب أن تعكس تكلفة المنافع التي تعزى للخدمة خلال الفترة الحالية أسعار تلك الفترة؛

(ج) إذا تم تعريف المنافع الإقتصادية المستقبلية من ناحية الرواتب المستقبلية المتوقعة التي تعكس التقديرات الحالية لمعدلات التضخم المستقبلية فإن سعر الخصم يجب أن يكون مبنياً على أسعار الفائدة الحالية في السوق (من الناحية الإسمية) حيث أنها تعكس كذلك توقعات السوق الحالية لمعدلات التضخم؛ و

(د) إذا تم قياس أصول الخطة بالقيمة الحالية (أي القيمة العادلة) فإنه يجب خصم الإلتزام المتعلق بذلك بسعر خصم حالي من أجل تجنب إدخال تغير غير مناسب من خلال أساس القياس.

إستنتاج ٣٤ لا تعني الإشارة إلى عوائد السوق في تاريخ الميزانية العمومية ضرورة وجوب إستخدام أسعار الخصم قصيرة الأجل لخصم الإلتزامات طويلة الأجل، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد وجوب أن يعكس سعر الخصم عوائد السوق (في تاريخ الميزانية العمومية) على السندات مع فترة متوقعة تتوافق مع الفترة المتوقعة للإلتزامات.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإفتراضات الإكتوارية: الرواتب والمنافع والتكاليف الطبية (الفقرات ٨٣-٩١) من المعيار

إستنتاج ٣٥ يقول البعض أن تقديرات الزيادة المستقبلية في الرواتب والمنافع والتكاليف الطبية يجب أن لا تؤثر على قياس الأصول والإلتزامات إلى أن يتم منحها على أساس أن:-

(أ) الزيادات المستقبلية هي أحداث مستقبلية؛ و

(ب) هذه التقديرات شخصية جداً.

إستنتاج ٣٦ يعتقد المجلس أن الإفتراضات غير مستخدمة لتحديد ما إذا كان هناك إلتزام موجود، ولكن لقياس إلتزام موجود على أساس يوفر أفضل قياس مناسب للتدفق الصادر المقدر للموارد، وإذا إفترض عدم وجود زيادة فان هذا إلتزام ضمني أنه لن يحدث إلتزام وسيكون من المضلل إفتراض عدم وجود تغير إذا كانت المنشأة تتوقع تغيراً، ويحتفظ معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد بالمتطلبات القائمة بأن القياس يجب أن يأخذ في الإعتبار الزيادات التقديرية المستقبلية في الرواتب، كما يعتقد أنه يمكن تقدير الزيادات في التكاليف الطبية المستقبلية بموثوقية كافية لتبرير إدخال هذه الزيادات التقديرية في قياس الإلتزام.

إستنتاج ٣٧ إقترحت مسودة العرض إي ٥٤ أن القياس يجب أيضاً أن يفترض زيادة مستقبلية متوقعة إذا كان هناك دليل موثوق به أن هذه الزيادة في المنافع ستحدث، وإستجابة للتعليقات توصل المجلس إلى أن الزيادة المستقبلية في المنافع لا تتسبب في نشوء إلتزام حالي وأنه لن تكون هنالك طريقة موثوق بها أو موضوعية لتقرير أية زيادة مستقبلية في المنافع كانت موثوق بها بشكل كاف لادخالها في الإفتراضات الإكتوارية، وبناءاً على ذلك يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أنه يجب إفتراض الزيادة المستقبلية في المنافع فقط إذا أدخلت في أحكام الخطة (أو تنتج من أي إلتزام بنّاء يتعدى الشروط الرسمية) في تاريخ الميزانية العمومية.

المكاسب والخسائر الإكتوارية (الفقرات ٩٢ – ٩٥ من المعيار)

إستنتاج ٣٨ نظر المجلس في خمسة طرق لمحاسبة المكاسب والخسائر الإكتوارية:-

(أ) الإعتراف المؤجل في كل من الميزانية العمومية وبيان الدخل على مدى معدل العمر العامل الباقي المتوقع للموظفين المعنيين (أنظر فقرة الإستنتاج ٣٩ أدناه)؛

(ب) الإعتراف الفوري في كل من الميزانية العمومية وخارج بيان الدخل في حقوق الملكية (معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"* يحدد متطلبات عرض هذه الحركات والإفصاح عنها في حقوق الملكية)* (أنظر فقرة الإستنتاج ٤٠ و٤١ أدناه)؛

(ج) أسلوب "النطاق" مع الإعتراف الفوري في كل من الميزانية العمومية وبيان الدخل للمبالغ التي تقع خارج "النطاق" (أنظر فقرة الإستنتاج ٤٢ أدناه)؛

(د) أسلوب "النطاق" معدل مع إعتراف مؤجل بالبنود ضمن "النطاق" والإعتراف الفوري للمبالغ التي تقع خارج "نطاق" (أنظر فقرة الإستنتاج ٤٣ أدناه)؛ و

* يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) عرض معاملات غير المالكين بشكل منفصل عن معـاملات المالكين في بيان دخل شامل.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(هـ) الإعتراف المؤجل للمبالغ التي تقع خارج "النطاق" (أنظر الفقرات ٤٤ – ٤٦ أدناه).

إستنتاج ٣٩ تطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم أسلوب إعتراف مؤجل: تم الإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية كمصروف أو كدخل منتظم على مدى الأعمار العاملة الباقية المتوقعة لهؤلاء الموظفين، وفيما يلي الحجج لهذا الأسلوب:-

(أ) الإعتراف الفوري (حتى عند تخفيضه "بالنطاق") يمكنه أن يتسبب في تقلبات متغيرة في الإلتزام والمصروف، ويعني ضمناً درجة من الدقة قلما تنطبق في الممارسة، وقد لا يكون هذا التغير تمثيلاً صادقاً للتغيرات في الإلتزام ولكن قد يعكس ببساطة إلتزاماً من غير الممكن تجنبه للتنبؤ بدقة بالأحداث المستقبلية المتوقعة عند إجراء قياسات من فترة لأخرى؛ و

(ب) على المدى الطويل قد تعادل المكاسب والخسائر الإكتوارية بعضها البعض، والإفتراضات الإكتوارية متوقعة على مدى عدة سنوات، على سبيل المثال حتى التاريخ المتوقع لآخر متقاعد، وهي تبعاً لذلك طويلة الأجل بطبيعتها، والخروج عن الإفتراضات لا يدل عادة تغيرات محددة في الأصول أو الإلتزامات، ولكنها مؤشرات إذا لم يتم عكسها قد تتراكم لتدل على هذه التغيرات في المستقبل، وهي ليست مكسباً أو خسارة للفترة، بل تصحيح دقيق للتكلفة التي تنشأ على المدى الطويل؛ و

(ج) قد يتسبب الإعتراف الفوري بالمكاسب والخسائر الإكتوارية في بيان الدخل تقلباً غير مقبول.

إستنتاج ٤٠ فيما يلي الحجج المؤيدة لأسلوب الإعتراف الفوري:-

(أ) إن أسلوبي الإعتراف المؤجل و"النطاق" معقدان ومصطنعان ومن الصعب فهمهما، وهما يزيدان التكلفة بالطلب من المشاريع حفظ سجلات معقدة، كما أنهما يتطلبان أحكاماً معقدة للتعامل مع التقليصات والتسويات والأمور الإنتقالية، كذلك حيث أن مثل هذه الأساليب غير مستخدمة لأصول وإلتزامات أخرى غير مؤكدة فإنه ليس من الواضح لماذا يجب إستخدامها لمنافع ما بعد التوظيف؛

(ب) يتطلب إفصاحاً أقل لأن كافة المكاسب والخسائر الإكتوارية معترف بها؛

(ج) يمثل بصدق المركز المالي للمنشأة، وتقوم المنشأة بالإبلاغ عن الأصول فقط عندما يكون هناك فائض في الخطة، وإلتزام فقط عندما يكون هناك عجز في الخطة، وتشير الفقرة ٩٥ من *"الإطار"* أن تطبيق مفهوم مشابه لا يسمح بالإعتراف بالبنود في الميزانية العمومية التي لا تلبي تعريف الأصول أو الإلتزامات، والخسائر الإكتوارية المؤجلة لا تمثل منافع مستقبلية ولذلك فهي لا تلبي تعريف *"الإطار"* للأصول، حتى لو تم إجراء مقاصة بينه وبين الإلتزامات ذات العلاقة، وبالمثل لا تلبي المكاسب الإكتوارية المؤجلة تعريف *"الإطار"* للإلتزامات؛

(د) تتوافق معالجة الميزانية العمومية مع الإقتراحات في ورقة النقاش للجنة التوجيهية للأدوات المالية *"محاسبة للأصول والإلتزامات المالية"* الصادرة في مارس ١٩٩٧ ؛

(هـ) يولد بنود إيرادات ومصروفات ليست عفوية ولها محتوى ذو معنى؛

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(و) ليس من المعقول إفتراض أن كافة المكاسب أو الخسائر الإكتوارية ستتم معادلتها في السنوات المستقبلية، وعلى العكس من ذلك إذا كانت الإفتراضات الإكتوارية لا زالت سارية فإن التقلبات المستقبلية كمعدل ستعادل بعضها البعض وبناءاً عن ذلك لن تعادل التقلبات السابقة؛

(ز) محاولات الإعتراف المؤجلة لتجنب التغير. على أن المقياس المالي لا بد أن يكون متغيراً إذا كان يرمي إلى تمثيل المعاملات بشكل صادق والأحداث الأخرى التي هي نفسها متغيرة، إضافة إلى ذلك من الممكن مخاطبة الإهتمام بالتغير بشكل مناسب بإستخدام بيان أداء ثاني أو بيان بالتغيرات في حقوق الملكية؛

(ح) يتفق الإعتراف الفوري مع معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*، وبموجب هذا المعيار يجب إدخال التغيرات في التقديرات المحاسبية في صافي ربح أو خسارة الفترة إذا كان التغير يؤثر على الفترة الحالية فقط ولكن لا يؤثر على الفترات المستقبلية. إن المكاسب والخسائر الإكتوارية ليست تقديراً للأحداث المستقبلية، ولكنها تنجم من أحداث قبل تاريخ الميزانية العمومية تحدد تقديراً سابقاً (تعديلات الخبرة) أو من التغيرات في التكلفة التقديرية لخدمة الموظفين قبل تاريخ الميزانية العمومية (التغيرات في الإفتراضات الإكتوارية)؛

(ط) إن أية فترة إطفاء (أو عرض "النطاق") هي إجبارية، إضافة إلى ذلك فإن مبلغ المنفعة المتبقية في تاريخ لاحق من غير الممكن تحديدها بشكل موضوعي، وهذا يجعل من الصعب إجراء إختبار لإنخفاض القيمة على أي مصروف مؤجل؛ و

(ي) في بعض الحالات حتى مؤيدي الإطفاء أو "النطاق" قد يفضلون الإعتراف الفوري، وأحد الأمثلة الممكنة حيث سرقة أصول الخطة، ومثال ممكن آخر هو التغير الرئيسي في أساس خطط تقاضي ضرائب على التقاعد (مثل الغاء الخصم الضريبي على أرباح الأسهم لخطط التقاعد في إنجلترا في عام ١٩٩٧)، وبالرغم من أنه قد يكون هناك إتفاق بشأن الحالات القصوى فإنه سيكون من الصعب تطوير مقاييس موضوعية وغير إعتباطية لتحديد مثل هذه الحالات.

إستنتاج ٤١ وجد المجلس أسلوب الإعتراف الفوري جذاباً، على أن المجلس يعتقد أنه ليس من المجدي إستخدام هذا الأسلوب للمكاسب والخسائر الإكتوارية إلى أن يحل المجلس مواضيع هامة متعلقة بتقديم التقارير حول الأداء، وتشمل هذه المواضيع ما يلي:-

(أ) ما إذا كان الأداء المالي يشمل تلك البنود التي يتم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية؛

(ب) أساس المفهوم لتحديد ما إذا كان يجب أن يتم الإعتراف بالبنود في بيان الدخل أو مباشرة في حقوق الملكية؛

(ج) ما إذا كان يجب الإعتراف بصافي الخسائر الإكتوارية المتراكمة في بيان الدخل، وليس مباشرة في حقوق الملكية؛

(د) ما إذا كان يجب الإبلاغ لاحقاً في بيان الدخل عن بنود معينة تم الإبلاغ عنها مبدئياً في حقوق الملكية ("إعادة التدوير")؛ و

عندما يحرز المجلس مزيداً من التقدم بالنسبة لهذه المواضيع فقد يقرر إعادة تناول معالجة المكاسب والخسائر الإكتوارية.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٤٢ إقترحت مسودة العرض إي ٥٤ "أسلوب النطاق"، وبموجب هذا الأسلوب لا تعترف المنشأة بالمكاسب والخسائر الإكتوارية إلى الحد الذي لا تزيد به المبالغ غير المعترف بها المتراكمة عن ١٠% من القيمة الحالية للإلتزام (أو إذا كانت أكبر ١٠% من القيمة العادلة لأصول الخطة)، والحجج التي تؤيد هذه الأساليب هي أنها:-

(أ) تعترف أن تقديرات إلتزامات منافع ما بعد التوظيف ينظر إليها بأفضل شكل كنطاق حول أفضل تقدير، وما دام أفضل تقدير جديد للإلتزام يبقى ضمن هذا النطاق فإنه سيكون من الصعب القول أن الإلتزام قد تغير بالفعل، على أنه عندما يتحرك أفضل تقدير جديد خارج ذلك النطاق فإنه ليس من المعقول إفتراض أن سيتم معادلة المكاسب والخسائر الإكتوارية في السنوات القادمة، وإذا كانت الإفتراضات الإكتوارية الأصلية ستعادل بعضها البعض وبذلك فهي لن تعادل التقلبات السابقة؛

(ب) سهلة الفهم، ولا تتطلب من المشاريع الاحتفاظ بسجلات معقدة ولا تتطلب أحكاماً معقدة من أجل التسويات والتقليصات والأمور الإنتقالية ؛

(ج) ينجم عنها الإعتراف بخسارة إكتوارية فقط عندما يزيد الإلتزام (مطروحاً منه أصول الخطة) في الفترة الحالية، والإعتراف بمكسب إكتواري فقط عندما ينخفض (صافي) الإلتزام، وبالمقارنة مع ذلك ينجم عن أساليب الإطفاء في بعض الأحيان الإعتراف بخسارة إكتوارية إذا لم يتغير (صافي) الإلتزام أو ينخفض في الفترة الحالية أو بمكسب إكتواري حتى ولو لم يتغير (صافي) الإلتزام أو إنخفض؛

(د) تمثل بشكل صحيح المعاملات والأحداث التي هي نفسها متقلبة، وتشير الفقرة ٣٤ من *الإطار* إلى أنه قد يكون من المناسب الإعتراف ببند والإفصاح عن مخاطرة الخطأ المحيطة بالإعتراف بها وقياسها بالرغم من المخاطرة الضمنية إما في تحديد المعاملات والأحداث الأخرى التي سيتم قياسها أو في وضع وتطبيق أساليب القياس والعرض التي يمكن أن توصل رسائل تتوافق مع هذه المعاملات والأحداث؛ و

(هـ) متسقة مع معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*، وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ يتم إدخال أثر التغيرات في التقديرات المحاسبية في صافي ربح أو خسارة الفترة إذا كان التغير يؤثر على الفترة الحالية فقط ولكن ليس على الفترات المستقبلية. إن المكاسب والخسائر الإكتوارية ليست تقديراً للأحداث المستقبلية، ولكنها تنجم عن أحداث قبل تاريخ الميزانية العمومية تقرر تقديراً سابقاً (تعديلات الخبرة) أو من تغيرات في التكلفة التقديرية لخدمة الموظف قبل تاريخ الميزانية العمومية (تغيرات في الإفتراضات الإكتوارية).

إستنتاج ٤٣ قال بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٤ أنه يجب على المنشأة على مدى فترة الإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية ضمن "النطاق" وخلافاً لذلك يتم تأجيل مكاسب وخسائر معينة بشكل دائم بالرغم من أنه سيكون من الأنسب الإعتراف بها (على سبيل المثال الإعتراف بالمكاسب والخسائر التي تستمر لعدد من السنين بدون أن تعكس أو تتجنب أثراً متراكماً على بيان الدخل حيث يعود صافي الإلتزام في النهاية إلى المستوى الأصلي)، على أن المجلس توصل إلى أن هذا المتطلب سيضيف تعقيداً مقابل منفعة ضئيلة.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٤٤ دعم أسلوب "النطاق" أقل من ربع المعلقين على مسودة العرض أي ٥٤، وبشكل خاص قالت الغالبية العظمى للمعدين أن التقلب الناجم لن يكون تصويراً واقعياً لطبيعة إلتزامات منافع ما بعد التوظيف على المدى الطويل، وتوصل المجلس إلى أنه لم يكن هناك دعم كافٍ من الأعضاء لمثل هذا التغير الهام في الممارسة الحالية.

إستنتاج ٤٥ دعم حوالي ثلث المعلقين على مسودة العرض إي ٥٤ أسلوب الإعتراف المؤجل، كما إقترح حوالي ثلث آخر من المستجيبين نسخة من أسلوب "النطاق" يطبق الإعتراف المؤجل على المبالغ التي تقع خارج "النطاق"، وينجم عن ذلك تقلب أقل من "النطاق" لوحده أو الإعتراف بالمؤجل لوحده، وفي ظل عدم وجود أية أسباب موجبة للإختيار بين هذين الأسلوبين فقد توصل المجلس إلى أن الأسلوب الأخير سيكون وسيلة عملية لتجنب مستوى من التقلب يعتقد العديد من أعضائه أنه غير واقعي.

إستنتاج ٤٦ عند اعتماد المعيار النهائي قرر المجلس تحديد الحد الأدنى من مبلغ المكاسب أو الخسائر الإكتوارية التي سيتم الإعتراف بها ولكن يسمح بأي أسلوب منتظم للإعتراف الأسرع، شريطة أن يتم تطبيق نفس الأساس على كل من المكاسب والخسائر، وأن يتم تطبيق الأساس بشكل متسق من فترة لأخرى، وقد تم إقناع المجلس بالحجج التالية:-

(أ) إن كلاً من مدى تخفيض التقلب والآلية المعتمدة لتنفيذه هي بالضرورة مواضيع عملية، ومن ناحية المفهوم وجد المجلس أسلوب الإعتراف الفوري جذاباً، وبناءاً على ذلك لم يجد المجلس سبباً يحول دون إعتراف المشاريع من تبني أساليب أسرع للإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية، وبشكل خاص لم يرغب المجلس في عدم تشجيع المشاريع على تبني سياسة متسقة للإعتراف بكافة المكاسب والخسائر الإكتوارية فوراً، وبالمثل لم يرغب المجلس في عدم تشجيع واضعي المعايير الوطنية على طلب الإعتراف الفوري؛ و

(ب) حيث تكون الآليات مناسبة لتخفيض التقلب فإن مبلغ المكاسب والخسائر الإكتوارية المعترف بها خلال الفترة هو إعتباطي إلى حد كبير ومحتواه ضئيل من المعلومات، كذلك يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أن تفصح المنشأة عن كلٍ من المبالغ المعترف بها وغير المعترف بها، وبناءاً على ذلك بالرغم من إنخفاض إمكانية المقارنة عند السماح للمشاريع بإستخدام آليات مختلفة فإنه من غير المحتمل التنازل عن إحتياجات المستخدمين إذا سمح بأساليب إعتراف أسرع (ومنتظمة).

إستنتاج ٤٧ أشار المجلس إلى أن التغيرات في القيمة العادلة لأية أصول للخطة هي في الواقع نتائج لتغيير التقديرات من قبل المشاركين في السوق، وهي لذلك مرتبطة بشكل لا خلاص منه مع التغيرات في القيمة الحالية للإلتزام، وتبعاً لذلك قرر المجلس أن التغيرات في القيمة العادلة لأصول الخطة هي مكاسب وخسائر إكتوارية وتجب معالجتها بنفس الطريقة مثل التغيرات في الإلتزام المتعلق بذلك.

إستنتاج ٤٨ إن عرض "النطاق" (أي النقطة التي يصبح فيها من الضروري الإعتراف بالمكاسب والخسائر) هو إجباري، ولتحسين إمكانية المقارنة قرر المجلس أنه يجب أن يكون عرض "النطاق" متوافقاً مع المتطلب الحالي في البلدان التي تبنت أسلوب "النطاق" خاصة الولايات المتحدة الأمريكية، وأشار المجلس إلى أن

"نطاقاً" أضيق إلى حد كبير سيعاني من مساوئ "النطاق" بدون أن يكون كبيراً بما يكفي لخلق الميزات، ومن ناحية أخرى "النطاق" الأوسع إلى حد كبير ستعوزه المصداقية.

خيار إضافي للإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية: التعديل الذي تبناه مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ٢٠٠٤

إستنتاج ٤٨أ في عام ٢٠٠٤ نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة عرض تقترح خياراً إضافياً للإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية، وقد سمح الخيار المقترح للمنشأة التي تعترف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية بكاملها في الفترة التي تحدث فيها الإعتراف بها خارج الربح أو الخسارة في بيان للدخل والمصروف المعترف به.

إستنتاج ٤٨ب إن الحجة للإعتراف الفوري بالمكاسب والخسائر الإكتوارية هي أنا أحداث إقتصادية للفترة، والإعتراف بها عند وقوعها يوفر تمثيلاً صادقاً لهذه الأحداث، كما أنه يؤدي إلى تمثيل صادق للخطة في الميزانية العمومية، وبالمقارنة مع ذلك عندما يؤجل الإعتراف فإن المعلومات المقدمة تكون جزئية ومن المحتمل أنها مضللة. إلى جانب ذلك من الممكن أن يتسبب صافي أية خسائر إكتوارية متراكمة مؤجلة في نشوء بند دين في الميزانية العمومية لا يلبي تعريف الأصل، وبالمثل يمكن أن يتسبب صافي أية مكاسب إكتوارية متراكمة مؤجلة في نشوء بند دائن في الميزانية العمومية لا يلبي تعريف الإلتزام.

إستنتاج ٤٨ج إن الحجج التي قدمت للإعتراف المؤجل بالمكاسب والخسائر الإكتوارية هي ما يلي كما ذكر أعلاه:-

(أ) إن الإعتراف الفوري يمكن أن يتسبب في تقلبات سريعة في الميزانية العمومية وبيان الدخل، وهي يعني ضمناً درجة من الدقة في القياس قلما تنطبق من الناحية العملية، ونتيجة لذلك قد لا يكون التقلب تمثيلاً صادقاً للتغيرات في أصل أو إلتزام المنفعة المحددة، بل قد يعكس ببساطة عدم قدرة لا يمكن تجنبها للتنبؤ بدقة بالأحداث المستقبلية المتوقعة في عمل قياسات من فترة لأخرى.

(ب) على المدى الطويل قد تعادل offset المكاسب والخسائر الإكتوارية بعضها.

(ج) ما إذا كان التقلب الناجم من الإعتراف الفوري يعكس الأحداث الإقتصادية للفترة أو لا فإنه أكبر يمكن قبوله في البيانات المالية، ومن الممكن أن يطغى على الربح أو الخسارة والمركز المالي للعمليات التجارية الأخرى.

إستنتاج ٤٨د لم يتقبل مجلس معايير المحاسبة الدولية الحجتين (أ)، (ب) كسببين للإعتراف المؤجل، وهو يعتقد أن أصل أو إلتزام المنفعة المحددة يمكن قياسه بموثوقية كاملة لتبرير الإعتراف به. إن الإعتراف أسلوب شفاف لأفضل تقدير حالي لأحداث الفترة، ويوفر الأصل أو الإلتزام الناجم معلومات أفضل من عدم الإعتراف بمبلغ إعتباطي لأفضل تقدير حالي. إلى جانب ذلك ليس من المعقول أن نفترض أن المكاسب والخسائر الإكتوارية الحالية ستتم معادلتها في السنوات المستقبلية، وهذا يعني ضمناً القدرة على التنبؤ بأسعار السوق المستقبلية.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٤٨ هـ لم يتقبل مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك الحجة (ج) فيما يتعلق بالميزانية العمومية، وإذا كانت مبالغ المنفعة لما بعد إنتهاء الخدمة كبيرة ومتقلبة فإن خطة ما بعد إنتهاء الخدمة لا بد أن تكون كبيرة وذات مخاطرة عالية بالمقارنة مع العمليات التجارية الأخرى، على أن مجلس معايير المحاسبة الدولية يتقبل أن طلب الإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية بكاملها في الربح أو الخسارة في الفترة التي تحدث فيها ليس مناسباً في هذا الوقت لأنه لا زال يتوجب على مجلس معايير المحاسبة الدولية أن يطور بشكل كامل العرض المناسب للربح أو الخسارة والبنود الأخرى للدخل والمصروف المعترف به.

إستنتاج ٤٨و أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن المعيار البريطاني معيار إعداد التقارير المالية ١٧ *منافع التقاعد* يتطلب الإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية بكاملها عند حدوثها خارج الربح أو الخسارة في بيان لإجمالي المكاسب والخسائر المعترف بها.

إستنتاج ٤٨ز لا يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولي أن الإعتراف الفوري بالمكاسب أو الخسائر الإكتوارية خارج الربح أو الخسارة هو مثال بالضرورة، على أنه يوفر معلومات أكثر شفافية من الإعتراف المؤجل، وبناءاً على ذلك قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية إقتراح هذا الخيار حتى حدوث مزيد من التطورات في عرض الربح أو الخسارة والبنود الأخرى للدخل والمصروف المعترف به.

إستنتاج ٤٨ح يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) أن يتم عرض الدخل والمصروف المعتبر به خارج الربح أو الخسارة التي سيتم عرضها في بيان للتغيرات في حقوق الملكي، ويجب أن يعرض بيان التغيرات في حقوق الملكية* إجمالي الدخل أو المصروف للفترة حسبما تتطلب أو تسمح به المعايير أو التفسيرات الأخرى مباشرة في حقوق الملكية ويسمح معيار المحاسبة الدولي ١ كذلك أن تكون هذه البنود مع أثر التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء البنود الوحيدة المبينة في بيان التغيرات في حقوق الملكية.

إستنتاج ٤٨ط من أجل أن يؤكد مجلس معايير المحاسبية الدولية رأيه أن المكاسب والخسائر الإكتوارية هي بنود دخل أو مصروف قرر أن المكاسب والخسائر الإكتوارية المعترف بها خارج الربح أو الخسارة يجب عرضها على شكل بيان للتغيرات في حقوق الملكية يستثني المعاملات مع أصحاب حقوق الملكية الذين يتصرفون بصفتهم أصحاب حقوق ملكية، وقد قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه يجب عنونة هذا البيان " بيان الدخل والمصروف المعترف فيه".

إستنتاج ٤٨ي دعمت ردود الفعل من المملكة المتحدة بقوة الخيار المقترح، وقد إنقسمت ردود الفعل من خارج المملكة المتحدة، وكانت الإهتمامات الرئيسية التي تم إبداؤها كما يلي:-

(أ) إن الخيار ليس تحسيناً في المفهوم بالمقارنة مع الإعتراف الفوري بالمكاسب والخسائر الإكتوارية في الربح أو الخسارة.

(ب) يحكم الخيار بشكل مسبق على المواضيع المتعلقة بمعيار المحاسبة الدولي ١ التي يجب حلها في المشروع الخاص بإعداد التقارير الحول الدخل الشامل.

(ج) إن إضافة الخيارات للمعايير ليس مرغوباً فيه ويعيق إمكانية المقارنة.

(د) يجب أن لا يشغل مجلس معايير المحاسبة الدولية نفسه بمعيار لمحاسبة الدولي ١٩ قبل إجراء مراجعة شامل للمعيار.

(هـ) من الممكن أن يؤدي الخيار إلى الخروج عن المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية.

(و) يفضل الإعتراف المؤجل على الإعتراف الفوري.

---

* يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) عرض معاملات غير المالكين بشكل منفصل عن معاملات المالكين في بيان دخل شامل.

إستنتاج ٤٨ك يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولي على أن المكاسب والخسائر الإكتوارية هي بنود دخل ومصروف، إلا أنه يعتقد أنه من السابق لأوانه طلب الإعتراف الفوري بها في الربح أو الخسارة قبل إجراء مراجعة شاملة لكلٍ من محاسبة منافع ما بعد إنتهاء الخدمة وإعداد التقارير حلو الدخل الشامل، والمتطلب بأن المكاسب والخسائر الإكتوارية يجب الإعتراف بها في بيان للدخل والمصروف المعترف به لا يحكم بشكل مسبق على أي من المناقشات التي سيجريها مجلس معايير المحاسبة الدولية بشأن إعداد التقارير حول الدخل الشامل، بل أن مجلس معايير المحاسبة الدولية يسمح بالإستمرار في معالجة محاسبية تقبلها هيئة وضع معايير وطنية (مجلس معايير المحاسبة في المملكة المتحدة) إلى أن يتم إجراء مراجعة شاملة لمحاسبة منافع ما بعد إنتهاء الخدمة وإعداد التقارير حول الدخل الشامل.

إستنتاج ٤٨ل يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك على أن إضافة خيارات للمعايير هي بشكل عام غير مرغوب بها بسبب ما ينجم عن ذلك من عدم إمكانية المقارنة بين المنشآت، على أن معيار المحاسبة الدولي ١٩ يسمح للمنشأة إختيار/ي أسلوب منهاجي للإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية التي نجم عنها إعتراف أسرع من الحد الأدنى الذي يتطلبه المعيار. إلى جانب ذلك يعتمد المبلغ الذي سيتم الإعتراف به بموجب أي أسلوب مؤجل على متى تم تطبيق ذلك الأسلوب للمرة الأولى، أي متى تبنت المنشأة للمرة الأولى معيار المحاسبة الدولي ١٩ أو بدأت في خطة منافع محددة، ولذلك توجد إمكانية مقارنة ضئيلة أو لا توجد بسبب الخيارات الحالية في معيار المحاسبة الدولي ١٩.

إستنتاج ٤٨م يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك على أن هناك حاجة لمراجعة أساسية لمحاسبة منافع ما بعد إنتهاء الخدمة، على أنه من المحتمل أن تستغرق هذه المراجعة بعض الوقت لإنجازها، أثناء ذلك يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولي أنه من الخطأ حظر أسلوب للإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية إذا كان هذا الأسلوب مقبولاً من قبل هيئة وضع معايير وطنية ويوفر معلومات أكثر شفافية حول تكاليف إدارة خطة منافع محددة.

إستنتاج ٤٨ن يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على أن الخيار الجديد من الممكن أن يؤدي إلى الخروج عن المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية، على أنه بالرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ١٩ والمبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية تتشارك في نفس الأسلوب الأساسي فإنهما يختلفان في عدة نواحي، وقد قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية عدم تناول هذه المواضيع الآن، إلى جانب ذلك الخيار هو هذا فقط، وليست كل منشأة مجبرة على التسبب في حدوث هذا الخروج.

إستنتاج ٤٨سأخيراً وكما تمت مناقشته أعلاه لا يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على أن الإعتراف المؤجل هو أفضل من الإعتراف الفوري بالمكاسب والخسائر الإكتوارية، والمبالغ المعترف بها بموجب أسلوب مؤجل غامضة وليست صادقة في تمثيلها، وإدخال أساليب مؤجلة يخلق معياراً معقداً وصعباً.

إستنتاج ٤٨ع نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما إذا كانت المكاسب والخسائر الإكتوارية التي تم الإعتراف بها خارج الربح أو الخسارة يجب الإعتراف بها في الربح أو الخسارة في فترة لاحقة (أي إعادة تدويرها recycled) وقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أنه لا توجد سياسة لإعادة التدوير في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وأن إعادة التدوير بشكل عام هو موضوع يجب حله في مشروعه الخاص بإعداد التقارير حول الدخل الشامل. إلى جانب ذلك من الصعب رؤية أساس وطني يمكن بناءاً عليه إعادة تدوير المكاسب والخسائر الإكتوارية، وبناءاً على ذلك إقترحت مسودة العرض حظر إعادة تدوير المكاسب والخسائر الإكتوارية التي تم الإعتراف بها في بيان الدخل والمصروف المعترف به.

إستنتاج ٤٨فدعم معظم المستجيبين عدم إعادة تدوير المكاسب والخسائر الإكتوارية، على أن العديد منهم قدموا الحجج لصالح إعادة التدوير للأسباب التالية:-

(أ) يجب الإعتراف بجميع الدخل والمصروف في الربح أو الخسارة في وقت ما.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) إن منع إعادة التدوير هو أسلوب جديدة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويجب عدم إدخاله قبل مراجعة أساسية لإعداد التقارير حول الدخل الشامل.

(ج) إن منع إعادة التدوير من الممكن أن يشجع وضع إفتراضات إكتوارية مبالغة في التفاؤل.

إستنتاج ٤٨ص أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى إن معظم البنود بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير الملاية التي هي معترف بها خارج الربح أو الخسارة يعاد تدويرها، ولكن ليس كلها، ولا يتم إعادة تدوير مكاسب وخسائر إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول الملموسة، وبناءاً على ذلك تبقى مسألة إعادة التدوير مفتوحة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه يجب إتخاذ قرار عام حول هذا الأمر في سياق هذه التعديلات، وقد إتخذ القرار في هذه التعديلات بعدم إعادة تدوير المكاسب والخسائر الإكتوارية بسبب عدم القدرة العملية (البراجمانية) على تحديد أساس مناسب ولا يحكم بشكل مسبق على النقاش الأوسع الذي سيتم في المشروع الخاص بتقديم التقارير حول الدخل الشامل.

إستنتاج ٤٨ق أثناء ذلك يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية بإهتمام بعض المستجيبين بأن بعض بنود الدخل أو المصروف لن يتم الإعتراف بها في الربح أو الخسارة في أية فترة، وبناءاً على ذلك طلب مجلس معايير المحاسبة الدولية الإفصاح عن المبالغ المتراكمة المعترف بها في بيان الدخل والمصروف المعترف به بحيث يستطيع مستخدمو البيانات المالية تقييم أثر هذه السياسة.

إستنتاج ٤٨ر أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك إلى أن منع إعادة التدوير من الممكن أن يؤدي إلى سوء الممارسة بوضع إفتراضات مبالغة في التفاؤل، ومن الممكن الإعتراف بتكلفة أقل في الربح أو الخسارة مع الإعتراف بالخسائر الناجمة في بيان الدخل والمصروف المعترف به. أن بعض الإفصاحات الجديدة تساعد في مقابلة هذه الإهتمامات، على سبيل المثال الوصف السردي لأساس معدل العائد المتوقع ومكاسب وخسائر السنوات الخمس. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك إلى أنه بموجب أسلوب إعتراف مؤجل إذا تم إستخدام إفتراضات مفرطة في التفاؤل فإنه يتم الإعتراف فوراً بتكلفة أقل في الربح أو الخسارة ويتم الإعتراف بالخسائر الناجمة فقط بالتدريج على مدى السنوات التالية البالغة ١٠-١٥ سنة، والدافع لسوء الممارسة هذا كبير بموجب الإعتراف المؤجل كما هو بموجب الإعتراف الفوري خارج الربح أو الخسارة.

إستنتاج ٤٨ش نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك فيما إذا كانت المكاسب والخائر الإكتوارية المعترف بها خارج الربح أو الخسارة يجب الإعتراف بها فوراً في عنصر مستقل لحقوق الملكية وتحويلها للأرباح غير الموزعة في فترة لاحقة، وقد توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك إلى أنه لا يوجد أساس منطقي لتحويل الأرباح غير الموزعة في فترات لاحقة، وبذلك إقترحت مسودة العرض أن المكاسب والخسائر الإكتوارية المعترف بها خارج الربح أو الخسارة يجب الإعتراف بها فوراً في الأرباح غير الموزعة.

إستنتاج ٤٨ت دعمت أغلبية ضئيلة من المستجيبين هذا الإقتراح، وقد كانت الحجج التي قدمت ضد الإعتراف الفوري في الأرباح غير الموزعة كما يلي:-

(أ) يجب أن لا يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية متطلبات لعنصر حقوق الملكية الذي يجب أن يتم الإعتراف فيه بالبنود قبل إجراء مراجعة أساسية للموضوع.

(ب) يجب أن تكون الأرباح غير الموزعة الإجمالي المتراكم للربح أو الخسارة ناقصاً المبالغ الموزعة على المالكين.

(ج) أن تقلب المبالغ يعني أن العرض المنفصل سيكون ذا فائدة.

(د) أن أثر التوزيعات بحاجة لأخذه في الإعتبار.

(هـ) إن المكاسب والخسائر الإكتوارية مؤقتة بطبيعتها، وبذلك يجب استثناؤها من الأرباح غير الموزعة.

إستنتاج ٤٨ث في المعايير الدولية لإعداد التقارير الملاية العبارة " الأرباح غير الموزعة" retained earnings ليست معرفة، ولم ينقش مجلس معايير المحاسبة الدولية ماذا يجب أن تعني، وبشكل خاص الأرباح غير الموزعة ليست معرفة على أنها الإجمالي المتراكم للربح أو الخسارة ناقصاً المبالغ الموزعة على المالكين. أما بالنسبة لإعادة التدوير تختلف الممارسة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وبعض المبالغ المعترف بها خارج الربح أو الخسارة يطلب عرضها في عنصر منفصل لحقوق الملكية، على سبيل المثال مكاسب وخسائر الصرف للشركات التابعة الأجنبية، وهناك مبالغ أخرى ليست كذلك، على سبيل المثال المكاسب والخسائر من الأصول المالية المتوفرة للبيع.

إستنتاج ٤٨خ لا يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه من المناسب إدخال تعريف للأرباح غير الموزعة في سياق هذه التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٩، وقد كان الإقتراح في مسودة العرض مبنياً على الإعتبارات العملية. أما بالنسبة لإعادة التدوير لا يوجد أساس منطقي لتحويل المكاسب والخسائر الإكتوارية من عنصر منفصل في حقوق الملكية إلى الأرباح غير الموزعة في تاريخ لاحق، وكما تمت مناقشته أعلاه أضاف مجلس معايير المحاسبة الدولية متطلب الإفصاح عن المبلغ المتراكم المعترف به في بيان الدخل والمصروف المعترف به لتزويد المستخدمين بمزيد من المعلومات.

إستنتاج ٤٨ذ إن إعتبار إنعكاسات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على قدرة المنشأة على إجراء توزيعات على أصحاب حقوق الملكية ليس ضمن إختصاص مجلس معايير المحاسبة الدولية. إلى جانب ذلك لا يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على أنه حتى وإن كانت المكاسب والخسائر الإكتوارية مؤقتة بطبيعتها فإن ذلك يبرر إستثناءها من الأرباح غير الموزعة.

إستنتاج ٤٨ض أخيراً نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما إذا كان يجب أن يطلب من المنشآت إذا تم الإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية عند حدوثها إن تعرض بشكل منفصل في الأرباح غير الموزعة مبلغاً مساوياً لأصل أو إلتزام المنفعة المحددة، وهذا العرض يتطلبه معيار إعداد التقارير المالية ١٧، وقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن هذا العرض لا تتطلبه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأي بند آخر مهما كان حجمه أو تقلبه كبيراً، وأن المنشآت تستطيع توفير المعلومات إذا أرادت ذلك، وبناءاً على ذلك قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية عدم طلب هذا العرض.

إستنتاج ٤٨ أأ يحدد معيار المحاسبة الدولي ١٩ مبلغ الفائض الذي يمكن الإعتراف به كأصل (" سقف الأصل") بمقدار القيمة الحالية لأية منافع إقتصادية متوفرة للمنشأة على شكل مبالغ مستردة من الخطة أو تخفيضات في المساهمات المستقبلية للخطة *وقد نظر مجلس معايير المحاسبة الدولي فيما إذا كان يجب الإعتراف بأثر هذا الحد خارج الربح أو الخسارة إذا كان هو السياسة المحاسبية للمكاسب والخسائر الإكتوارية أو معاملته كتسوية للعناصر الأخرى كتكلفة المنافع المحددة والإعتراف به في الربح أو الخسارة.

إستنتاج٨ ب ب قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية أن أثر الحد مشابه لمكسب أو خسارة إكتوارية لأنه ينشأ من إعادة قياس المنافع المتوفرة للمنشأة من فائض في الخطة، وبناءاً على ذلك توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أنه إذا كانت السياسة المحاسبية للمنشأة ستعترف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية حينما تحدث خارج الربح أو الخسارة فإنه يجب كذلك الإعتراف بالحد خارج الربح أو الخسارة في بيان الدخل والمصروف المعترف به.

* يشمل الحد كذلك المكاسب والخسائر الإكتوارية غير المعترف بها وتكاليف الخدمة السابقة.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٨ ج ج دعم معظم المستجيبين هذا الإقتراح، وكانت الحجج المعارضة للإقتراح كما يلي:-

(أ) إن التسوية الناجمة من سقف الأصل ليست ناجمة بالضرورة من المكاسب والخسائر الإكتوارية، ويجب عدم معاملتها بنفس الطريقة.

(ب) الإقتراح ليس متسقاً مع معيار إعداد التقارير المالية ١٧ الذي يوزع التغير في الفائض القابل للإسترداد على مختلف الأحداث، وبذلك على مكونات مختلفة لتكلفة المنافع المحددة.

إستنتاج٨ د د يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على أن التعديل من سقف الأصل ليس ناجماً بالضرورة من المكاسب والخسائر الإكتوارية، وسقف الأصل يفرض بشكل فعال أساس قياس للأصل الذي سيتم الإعتراف به (القيمة الحالية للأموال المستردة والتخفيضات في المساهمات المستقبلية) يختلف عن الأساس المستخدم لإشتقاق المكاسب والخسائر الإكتوارية والمكونات الأخرى لتكلفة المنفعة المحددة (القيمة العادلة لأصول الخطة ناقصاً القيمة المتوقعة للوحدة الدائنة لإلتزامات الخطة)، وتنجم التغيرات في الأصل المعترف به من التغيرات في القيمة الحالية للأموال المستردة والتخفيضات في المساهمات المستقبلية، ومن الممكن أن تنجم هذه التغيرات في أحداث من نفس النوع مثل الأحداث التي تتسبب في المكاسب والخسائر الإكتوارية، على سبيل المثال التغيرات في أسعار الفائدة أو إقتراضات بشأن طول العمر أو بسبب أحداث لا تتسبب في مكاسب وخسائر إكتوارية، على سبيل المثال الأوصياء Trustees الذين يوافقون على إعادة أموال مقابل زيادة المنافع أو قرار للإدارة بتقليص الخطة.

إستنتاج٤٨هـ هـ نظراً لأن سقف الأصل يفرض أساس قياس مختلف للأصل الذي سيتم الإعتراف به فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية لا يعتقد أنه من الممكن تخصيص أثر سقف الأصل لعناصر تكلفة المنفعة المحددة على أساس بإستثناء أساس تقديري، وقد أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية تأكيد رأيه بأن التسوية الناجمة من الحد الأعلى للأصل يجب بناءاً على ذلك إعتبار أنها إعادة قياس ومماثلة للربح أو الخسارة الإكتوارية، وهذه المعالجة لها كذلك المنافع التالية: (أ) أنها بسيطة. (ب) تعطي معلومات شفافة لأن تكلفة وعد المنفعة المحددة (أي تكاليف الخدمة وتكلفة الفائدة) تبقى بدون أن تتأثر بتمويل الخطة.

تكلفة الخدمة السابقة (الفقرات ٩٦ – ١٠١ من المعيار)

إستنتاج ٤٩ اشتملت مسودة العرض إي ٥٤ على معالجتين بديلتين لتكلفة الخدمة السابقة، وقد كـان الأسـلوب الأول مماثلاً للأسلوب المستخدم في معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم (الإطفاء للموظفين الحـاليين والإعتراف الفوري للموظفين السابقين)، وكان الأسلوب الثاني هو الإعتراف الفوري بكافـة تكلفـة الخدمة السابقة.

إستنتاج ٥٠ يورد أولئك الذين يدعمون الأسلوب الأول الحجج التالية:-

(أ) تقوم المنشأة بإدخال أو تحسين منافع الموظفين للموظفين الحاليين من أجل توليد منافع إقتصادية مستقبلية على شكل معدل إستبدال منخفض للموظفين وإنتاجية محسنة وطلبات منخفضة للزيادة في التعويضات النقدية وإمكانيات محسنة لإجتذاب موظفين مؤهلين إضافيين؛

(ب) بالرغم من أنه قد لا يكون من الممكن تحسين المنافع للموظفين الحاليين بدون تحسين المنافع للموظفين السابقين كذلك فإنه سيكون من غير العملي تقييم المنافع الإقتصادية الناجمة لمنشأة والفترة التي ستتدفق على مداها هذه المنافع للمنشأة؛ و

(ج) إن الإعتراف الفوري أسلوب متطرف جداً، كما أنه سيكون له نتائج اجتماعية غير مرغوب بها لأنه سيعيق الشركات عن تحسين منافعها.

إستنتاج ٥١ يورد أولئك الذين يؤيدون الإعتراف الفوري لكافة تكلفة الخدمة السابقة الحجج التالية:-

(أ) إن إطفاء تكلفة الخدمة السابقة لا يتفق مع النظرة إلى منافع الموظفين على أنها تبادل بين المنشأة وموظفيه عن الخدمات التي قدمت: تتعلق تكلفة الخدمة السابقة بالأحداث السابقة وتؤثر على الإلتزام الحالي لصاحب العمل الناجم من الخدمة السابقة للموظفين، وبالرغم من أنه يمكن للمنشأة تحسين المنافع توقعاً لمنافع مستقبلية فإنه يوجد إلتزام ويجب الإعتراف به؛

(ب) إن الإعتراف المؤجل للإلتزام يقلل من إمكانية المقارنة، والمنشأة التي تحسن بأثر رجعي المنافع المتعلقة بالخدمة السابقة ستبلغ عن إلتزامات أقل من المنشأة التي منحت منافع مماثلة في تاريخ أبكر، ومع ذلك كلاهما عليه إلتزامات متماثلة، كذلك يشجع الإعتراف المؤجل المشاريع على زيادة التقاعد بدلاً من الرواتب؛

(ج) لا تعطي تكلفة الخدمة السابقة المنشأة سيطرة على مورد وهكذا لا تلبي تعريف "*الإطار*" للأصل، وبناءاً على ذلك ليس من المناسب تأجيل الإعتراف بالمصروف؛ و

(د) لا يحتمل وجود علاقة وثيقة بين التكلفة – المقياس الوحيد المتوفر لأثر التعديل – وأية منافع ذات علاقة على شكل ولاء زائد.

إستنتاج ٥٢ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم تم الإعتراف بالخدمة السابقة للموظفين الحاليين كمصروف بشكل منتظم على مدى الأعمار العاملة المتبقية المتوقعة للموظفين المعنيين، وبالمثل بموجب الأسلوب الأول الوارد في مسودة العرض إي ٥٤ كان سيتم إطفاء تكلفة الخدمة السابقة على مدى معدل الأعمار العاملة المتبقية المتوقعة للموظفين المعنيين، على أن مسودة العرض إي ٥٤ إقترحت كذلك أنه يجب أن تنتهي الفترة المنسوبة لتكلفة الخدمة الحالية عندما لا يعود حق الموظف بإستلام المنافع الهامة بموجب الخطة مشروطاً بمزيد من الخدمة، وقد شعر بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٤ أن هذين الحكمين غير متسقين.

إستنتاج ٥٣ في ظل التعليقات التي تم إستلامها توصل المجلس إلى أنه يجب إطفاء تكلفة الخدمة السابقة على مدى معدل الفترة إلى أن تصبح المنافع المعدلة مكتسبة لأنه:-

(أ) عندما تصبح المنافع مكتسبة فإن من الواضح وجود إلتزام يجب الإعتراف به؛ و

(ب) بالرغم من أن المنافع غير المكتسبة تتسبب في نشوء إلتزام فإن أي أسلوب لإسناد المنافع غير المكتسبة لفترات فردية هو بالضرورة إعتباطي، وعند تحديد كيفية تكوين هذا الإلتزام فإنه لا يوجد أسلوب مفرد يتفوق على كافة الأساليب الأخرى.

إستنتاج ٥٤ يقول البعض أنه يجب إستخدام أسلوب "النطاق" لتكلفة الخدمة السابقة لأن إستخدام معالجة محاسبية مختلفة لتكلفة الخدمة السابقة وليس للمكاسب والخسائر الإكتوارية قد يخلق فرصة توازن محاسبي، على أن غرض "الشريط" هو التعامل مع عدم الدقة الحتمية في قياس إلتزامات المنافع المحددة،

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وتنجم تكلفة الخدمة السابقة من قرار الإدارة وليس من عدم تأكيد متأصل في القياس، وتبعـاً لـذلك رفض المجلس أسلوب "النطاق" لتكلفة الخدمة السابقة.

إستنتاج ٥٤ رفض المجلس الإقتراحات التالية:-

(أ) وجوب الإعتراف بتكلفة الخدمة السابقة (كما هو بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم) على مدى فترة أقل حيث تزود تعديلات الخطة المنشأة بمنافع إقتصادية على مدى تلك الفترة القصيرة: على سبيل المثال عندما كان يتم إجراء تعديلات الخطة بشكل منتظم بين معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم أنه من الممكن الإعتراف بالتكلفة الإضافية كمصروف أو دخل بشكل منتظم على مدى الفترة حتى التعديل التالي المتوقع في الخطة، ويعتقد المجلس أن الإفتراضات الإكتوارية يجب أن تعطي مجالاً لمثل هذه التعديلات المنتظمة في الخطة، وأن الفروقات التالية بين الزيادة المفترضة والزيادة الفعلية هي مكاسب أو خسائر إكتوارية، وليست تكلفة خدمة سابقة ؛

(ب) يجب الإعتراف بتكلفة الخدمة السابقة على مدى العمر المتبقي المتوقع للمشاركين إذا كان جميع أو معظم المشاركين غير عاملين، ويعتقد المجلس أنه ليس من الواضح أن تكلفة الخدمة السابقة ستؤدي إلى منافع إقتصادية للمنشأة على مدى تلك الفترة ؛ و

(ج) حتى إذا تم الإعتراف بشكل عام بتكلفة الخدمة السابقة على أساس متأخر فإنه يجب عدم الإعتراف بتكلفة الخدمة السابقة فوراً (مثل متطلب جدي لمساواة أعمار التقاعد للرجال والنساء) أو من قرارات للأمناء الذين لا تسيطر أو تؤثر عليهم إدارة المنشأة، وقد قرر المجلس أن هذا التمييز لن يكون عملياً.

إستنتاج ٥٦ لم يحدد معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم أي أساس لقيام المنشأة بإطفاء رصيد تكلفة الخدمة السابقة الذي لم يتم الإعتراف به، وقد وافق المجلس على أن أي أسلوب إطفاء هو إعتباطي وقرر طلب الإطفاء بطريقة القسط الثابت، حيث أن ذلك هو أبسط أسلوب للتطبيق والفهم، ولزيادة إمكانية المقارنة قرر المجلس طلب أسلوب مفرد وعدم السماح بأساليب بديلة مثل الأساليب التي تخصص:-

(أ) مبلغاً متساوياً لتكلفة الخدمة السابقة لكل سنة متوقعة من خدمة الموظف؛ أو

(ب) تكلفة الخدمة السابقة لكل فترة بالتناسب مع إجمالي الرواتب المقدرة في تلك الفترة.

تؤكد الفقرة ٩٩ أن برنامج الإطفاء لم يتم تعديله للتغيرات اللاحقة في معدل العمر العامل المتبقي ما لم يكن هناك تقليص أو تسوية.

إستنتاج ٥٧ خلافاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم يعالج معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد تكلفة الخدمة السابقة للموظفين الحاليين بشكل مختلف عن المكاسب الإكتوارية، وهذا يعني أنه يمكن تمويل بعض تحسينات المنافع من المكاسب الإكتوارية التي لم يتم الإعتراف بها بعد في البيانات المالية، ويقول البعض أن تكلفة الخدمة السابقة الناجمة يجب عدم الإعتراف بها للأسباب التالية:-

(أ) لا تلبي تكلفة التحسينات تعريف *"الإطار"* للمصروف، حيث لا يوجد تدفق صادر أو نضوب لأي أصل تم الإعتراف به في السابق في الميزانية العمومية؛ و

(ب) في بعض الحالات قد تكون تحسينات المنافع قد منحت فقط بسبب المكاسب الإكتوارية.

قرر المجلس طلب نفس المعاملة المحاسبية لكافة تكاليف الخدمة السابقة (أي الإعتراف على مدى معدل الفترة إلى أن تصبح المنافع المعدلة مكتسبة) سواء كانت أو لم تكن ممولة من المكسب الإكتواري الذي تم الإعتراف به في الميزانية العمومية للمنشأة.

إستنتاج ٥٨ قال بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٤ أنه يجب أن يكون الإعتراف بالمكاسب الإكتوارية محدوداً إذا كان هنالك تكلفة خدمة سابقة غير مطفأة، وقد رفض المجلس هذا الإقتراح لأنه يدخل مزيداً من التعقيد مقابل منفعة محدودة. يمنع معلقون آخرون الإعتراف بالمكاسب الإكتوارية المخصصة لتحسينات المنافع المستقبلية، على أن المجلس يعتقد أنه إذا أدخل هذا التخصيص في الأحكام الرسمية (أو البناءة) للخطة فإنه يجب إدخال تحسينات المنافع في الإفتراضات الإكتوارية، وفي حالات أخرى لا توجد صلة كافية بين المكاسب الإكتوارية وتحسينات المنافع لتبرير معالجة استثنائية.

إستنتاج ٥٩ لم يحدد معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم معالجة الميزانية العمومية لتكلفة الخدمة السابقة، ويقول البعض أنه يجب على المنشأة الإعتراف بتكلفة الخدمة السابقة فوراً كإضافة للإلتزام وكأصل (مصروف مدفوع مقدماً) على أساس أن الإعتراف المؤجل للإلتزام يعادل الإلتزام مقابل الأصل (تكلفة خدمة سابقة غير مطفأة) الذي لا يمكن إستخدامه لتسوية الإلتزام، على أن المجلس قرر أنه يجب أن تعترف المنشأة بتكلفة الخدمة السابقة للموظفين الحاليين كإضافة إلى الإلتزام بشكل تدريجي على مدى فترة للأسباب التالية:-

(أ) لا تعطي تكلفة الخدمة السابقة للمنشأة سيطرة على مورد وهكذا فهي لا تلبي تعريف *"الإطار"* للأصل؛

(ب) قد يتسبب العرض المنفصل لإلتزام ومصروف مدفوع مقدماً في إرباك المستخدمين؛ و

(ج) بالرغم من أن المنافع غير المكتسبة تتسبب في نشوء إلتزام فإن أي أسلوب لإسناد المنافع غير المكتسبة لفترات فردية هو بالضرورة إعتباطي، وعند تحديد كيف يتكون هذا الإلتزام فإنه لا يوجد أسلوب مفرد أفضل من كافة الأساليب الأخرى.

إستنتاج ٦٠ ظهر معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم أنه يعامل تعديلات الخطة التي تخفض المنافع على أنها تكلفة خدمة سابقة سالبة (أي الإطفاء للموظفين الحاليين، الإعتراف الفوري للموظفين السابقين)، على أن البعض يقول أن هذا ينجم عنه الإعتراف بالدخل المؤجل الذي يتعارض مع "الإطار"، كما يقولون أيضاً أنه يوجد هنالك فقط تمييز بين التعديلات التي يجب معالجتها بهذه الطريقة والتقليصات والتسويات، وكذلك إقترحت مسودة العرض إي ٥٤ ما يلي:-

(أ) تعديلات الخطة هي:

(١) تقليص إذا كان التعديل يقلل منافع الخدمة المستقبلية؛ و

(٢) تسوية إذا كان التعديل يقلل منافع الخدمة السابقة؛ و

(ب) يجب الإعتراف بأي مكسب أو خسارة من التقليص أو التسوية فوراً عندما يحدث التقليص أو التسوية.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٦١ قال بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٤ أنه تجب معالجة مثل هذه "التعديلات السالبة في الخطة" على أنها تكلفة خدمة سابقة سالبة وذلك بالإعتراف بها على أنها دخل مؤجل وإطفائها في بيان الدخل على مدى الأعمار العاملة للموظفين المعنيين، وأساس هذا الرأي هو أن التعديلات "السالبة" تقلل من معنويات الموظفين بنفس الطريقة التي ترفع بها التعديلات "الموجبة" المعنويات، كذلك تتجنب المعالجة المتسقة المساوئ التي قد تحدث إذا استطاعت المنشأة تحسين المنافع في فترة واحدة (والإعتراف بالمصروف الناتج على مدى فترة موسعة)، وبعد ذلك تخفيض المنافع (والإعتراف بالدخل الناجم فوراً)، وقد وافق المجلس على هذا الرأي، وبناءاً على ذلك يعالج معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد كلاً من تعديلات الخطة "الموجبة" و"السالبة" بنفس الطريقة.

إستنتاج ٦٢ إن التمييز بين تكلفة الخدمة السابقة السالبة والتقليصات هام إذا: -

(أ) تم إطفاء مبلغ مادي من تكلفة الخدمة السابقة السالبة على مدى فترة طويلة (وهذا غير محتمل حيث أن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد وجوب إطفاء تكلفة الخدمة السابقة السالبة حتى الوقت الذي يتم فيه إكتساب هذه المنافع (المخفضة) المتعلقة بالخدمة السابقة)؛ أو

(ب) وجدت تكلفة خدمة سابقة أو مكاسب إكتوارية غير معترف بها، وبالنسبة للتقليصات سيتم الإعتراف بها في الحال، بينما لن تتأثر مباشرة بتكلفة الخدمة السابقة السالبة.

يعتقد المجلس أنه من غير المحتمل أن يكون للتمييز بين تكلفة الخدمة السابقة السالبة والتقليصات أي تأثير هام من الناحية العملية، وأن أية محاولة للتعامل مع الحالات الإستثنائية سينجم عنه تعقيد زائد.

الإعتراف والقياس: الحد الأدنى للإلتزام الإضافي

إستنتاج ٦٣ نظر المجلس فيما إذا كان يجب عليه أن يطلب من المنشأة الإعتراف بحد أدنى من الإلتزام الإضافي حيث: -

(أ) الإلتزام الفوري لمنشأة إذا أوقف خطة في تاريخ الميزانية العمومية سيكون أكبر من القيمة الحالية للإلتزام التي كان سيعترف به خلافاً لذلك في الميزانية العمومية؛

(ب) منافع ما بعد التوظيف المكتسبة تستحق الدفع في التاريخ الذي يترك فيه الموظف المنشأة، وتبعاً لذلك وبسبب أثر الخصم ستكون القيمة الحالية للمنفعة المكتسبة أكبر إذا ترك الموظف مباشرة بعد تاريخ الميزانية العمومية مما لو أكمل الموظف الفترة المتوقعة للخدمة ؛ أو

(ج) القيمة الحالية للمنافع المكتسبة تزيد عن المبلغ الإلتزام الذي كان سيتم خلافاً لذلك الإعتراف به في الميزانية العمومية، ومن الممكن أن يحدث هذا عندما يتم إكتساب نسبة كبيرة من المنافع بشكل كامل ولم تعترف المنشأة بالخسائر الإكتوارية أو تكلفة الخدمة السابقة.

إستنتاج ٦٤ يتوقف أحد الأمثلة على متطلب إعتراف المنشأة بحد أدنى من المسؤولية الإضافية في المعيار الأمريكي ٨٧ *"محاسبة أصحاب العمل للتقاعدات"*: الحد الأدنى من المسؤولية مبني على الرواتب الحالية ويستثنى أثر تأجيل تكلفة الخدمة السابقة والمكاسب والخسائر الإكتوارية، وإذا زاد الحد الأدنى من الإلتزام عن الإلتزام الذي تم قياسه على أساس الراتب العادي المتوقع (مع إعتراف مؤجل لدخل مصروف معين) فإنه

يتم الإعتراف بالفائض كأصل غير ملموس (لا يزيد عن مبلغ أي تكلفة لخدمة سابقة غير مطفأة، مع خصم أي فائض آخر مباشرة من حقوق الملكية)، وكحد أدنى من الإلتزام الإضافي.

إستنتاج ٦٥ يعتقد المجلس أن هذه القياسات الإضافية للإلتزام من المحتمل أن تسبب الارتباك ولا توفر المعلومات المناسبة، كما أنها تتعارض مع فرضية المنشأة المستمرة في *"الإطار"* وتعريفه للإلتزام، ولا يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد الإعتراف بحد أدنى من الإلتزام الإضافي، وبعض الظروف المعينة التي تمت مناقشتها في الفقرتين السابقتين قد تتسبب في نشوء إلتزامات محتملة تتطلب الإفصاح بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠ *"الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية"*[*].

أصول الخطة (الفقرات ١٠٢ – ١٠٧ من المعيار)

إستنتاج ٦٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد صراحة وجوب الإعتراف بالتزامات المنافع المحددة كإلتزام بعد خصم أصول الخطة (إن وجدت) التي سيتم منها تسوية الإلتزامات مباشرة (أنظر الفقرة ٥٤ من المعيار)، وهذا أمر واسع الإنتشار ومن المحتمل أنه ممارسة عالمية، ويعتقد المجلس أن أصول الخطة تخفض (ولكنها لا تطفئ) إلتزام المنشأة وينجم عنها صافي إلتزام مفرد، وبالرغم من أن عرض صافي الإلتزام هذا كمبلغ مفرد في الميزانية العمومية يختلف في مفهومه عن التقاص بين الأصول والإلتزامات المنفصلة فقد قرر المجلس عند إصدار معيار المحاسبة الدولي ١٩ في عام ١٩٩٨ أن تعريف أصول الخطة يجب أن يكون متوافقاً مع مقياس التقاص في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"*[*]، ويبين معيار المحاسبة الدولي ٣٢ أن الأصل المالي والإلتزام المالي يجب إجراء تقاص بينهما والإبلاغ عن صافي المبلغ في الميزانية العمومية عندما:-

(أ) يكون للمنشأة حق قابل للفرض قانونياً لإجراء تقاص للمبالغ المعترف بها ؛ و

(ب) تنوي المنشأة إجراء التسوية على أساس الصافي أو تحقيق الأصل وتسوية الإلتزام في نفس الوقت.

إستنتاج ٦٧ عرف معيار المحاسبة الدولي ١٩ (المعدل عام ١٩٩٨) أصول الخطة أنها أصول (بإستثناء الأدوات المالية غير القابلة للتحويل الصادرة عن المنشأة المقدمة للتقارير) تحتفظ بها الوحدة (صندوق) وتحقق كافة الشروط التالية:-

(أ) الوحدة منفصلة قانونياً عن المنشأة المقدمة للتقارير؛

(ب) يتم إستخدام الأصول فقط لتسوية إلتزامات منافع الموظفين، وهي ليست متوفرة لدائني المنشأة، ولا يمكن إعادتها إلى المنشأة (أو يمكن إعادتها إلى المنشأة فقط إذا كانت الأصول الباقية للصندوق كافية لتلبية إلتزامات الخطة)؛ و

(ج) إلى المدى الذي توجد فيه أصول كافية في الصندوق لا يكون للمنشأة إلتزام قانوني أو بناء لدفع منافع الموظفين مباشرة.

---

[*] في سبتمبر ٢٠٠٧ عدل مجلس معايير المحاسبة الدولية عنوان معيار المحاسبة الدولي ١٠ من *"الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية"* إلى الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير" نتيجة التعديلات الحاصلة على معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"* الصادر في ٢٠٠٧

[*] في عام ٢٠٠٥ عدل مجلس معايير المحاسبة الدولية إسم المعيار ٣٢ إلى *"الأدوات المالية : العرض"*.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٦٧أ عند إصدار معيار المحاسبة الدولي ١٩ في عام ١٩٩٨ نظر المجلس فيما إذا كان تعريف أصول الخطة يجب أن يشمل شرطاً رابعاً: عدم سيطرة المنشأة على الصندوق، وتوصل المجلس إلى أن السيطرة ليست مناسبة لتحديد ما إذا كانت الأصول في صندوق تخفض من إلتزام المنشأة.

إستنتاج ٦٨ إستجابة للتعليقات على مسودة العرض أي ٥٤ قرر المجلس تعديل تعريف أصول الخطة لإستثناء الأدوات المالية غير القابلة للتحويل الصادرة من المنشأة المقدمة للتقارير، وإذا لم يتم إجراء ذلك يمكن أن تخفض المنشأة إلتزاماتها وزيادة حقوق الملكية فيه بإصدار أدوات حقوق ملكية غير قابلة للتحويل لخطة منافع محددة.

أصول الخطة – التعريف المعدل المعتمد في عام ٢٠٠٠

إستنتاج ٦٨أ في عام ١٩٩٩ بدأ المجلس في مشروع محدود النطاق للنظر في محاسبة الأصول التي يحتفظ بها صندوق يفي بالجزأين (أ)، (ب) من التعريف الوارد في الفقرة ٦٧ أعلاه، ولكن لا يفي بالشرط (ج) لأن المشروع يحتفظ بإلتزام قانوني أو بناء لدفع المنافع مباشرة، ولم يتناول معيار المحاسبة الدولي ١٩ (المعدل عام ١٩٩٨) الأصول التي تحتفظ بها هذه الصناديق.

إستنتاج ٦٨ب نظر المجلس في أسلوبين رئيسين لهذه الصناديق:-

(أ) أسلوب "**الصافي**" – تعترف المنشأة بكامل إلتزامها كمطلوب بعد خصم القيمة العادلة للأصول التي يحتفظ بها الصندوق ؛ و

(ب) أسلوب "**إجمالي**" – تعترف المنشأة بكامل إلتزامها كمطلوب، ويعترف بحقه في تعويض من الصندوق كأصل منفصل.

إستنتاج ٦٨ج قدم مؤيدا أسلوب "الصافي": واحدا أو أكثر من الحجج التالية:-

(أ) إن العرض الإجمالي سيكون مضللاً للأسباب التالية:-

(١) حيث يتم تلبية الشرطين أ، ب في التعريف في فقرة الإستنتاج ٦٧ أعلاه لا تسيطر المنشأة على الأصول التي يحتفظ بها الصندوق؛ و

(٢) حتى ولو إحتفظت المنشأة بإلتزام قانوني لدفع مبلغ المنافع بكامله مباشرة فإن هذا الإلتزام القانوني هو أمر متعلق بالشكل لا بالجوهر.

(ب) إن العرض الإجمالي سيكون تغييراً غير ضروري عن الممارسة الحالية التي تسمح بشكل عام بعرض صافي، وسيدخل تعقيداً زائداً في المعيار وللمنفعة المحدودة للمستخدمين إذا أخذنا في الإعتبار إن الفقرة ١٢٠ (ج) تتطلب الإفصاح عن المبالغ الإجمالية ؛

(ج) قد يؤدي أسلوب الإجمالي إلى صعوبات في القياس بسبب التفاعل مع الشريط البالغ ١٠% للإلتزام.

(١) إحدى الإمكانيات هي قياس الأصول بالقيمة العادلة، مع الإعتراف في الحال بكافة التغيرات في القيمة العادلة، وقد يبدو هذا غير متسق مع معاملة أصول الخطة لأن التغيرات في القيمة العادلة لأصول الخطة هي أحد أجزاء المكاسب والخسائر الإكتوارية التي يطبق عليها الشريط بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩، وبكلمات أخرى يحرم هذا الأسلوب المشاريع من فرصة التقاص بين مكاسب وخسائر الأصول ومكاسب وخسائر الإلتزامات.

(٢) الإمكانية الثانية هي تأجيل التغيرات في القيمة العادلة للأصول إلى المدى الذي توجد فيه مكاسب وخسائر إكتوارية غير معترف بها من الإلتزامات، على أن المبلغ المسجل للأصول لن

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

يكون له عندئذ معنى قابلاً للوصف، ومن المحتمل أن يتطلب ذلك أيضاً قواعد معقدة وإعتباطية لمطابقة مكاسب وخسائر الأصول مع مكاسب وخسائر الإلتزام.

(٣) الإمكانية الثالثة هي قياس الأصول بالقيمة العادلة، ولكن تجميع التغيرات في القيمة العادلة مع المكاسب والخسائر الإكتوارية للإلتزام، وبكلمات أخرى ستتم معاملة الأصول بنفس الطريقة كأصول للخطة، فيما عدا أن عرض الميزانية العمومية سيكون على أساس الإجمالي وليس الصافي، على أن هذا يعني أن التغيرات في القيمة العادلة للأصول من الممكن أن تؤثر على قياس الإلتزام ؛ و

(د) من المحتمل أن ينظر إلى أسلوب الصافي أنه مماثل لمعالجة الإلتزامات الجماعية والفردية بموجب الفقرة ٢٩ من معيار المحاسبة الدولية ٣٧، وتعترف المنشأة بمخصص لذلك الجزء من الإلتزام الذي يحتمل أن يكون له تدفق صادر للموارد التي تتضمن المنافع الإقتصادية، وتتم معالجة الجزء من الإلتزام الذي يتوقع تلبيته من قبل أطراف أخرى كإلتزام محتمل.

إستنتاج ٦٨د أوصى مؤيدا أسلوب الإجمالي بهذا الأسلوب لسبب واحد أو أكثر مما يلي:-

(أ) تعطي الفقرة ٦٦ أعلاه تفسيرا لعرض إلتزامات منافع محددة مطروحاً منها أصول الخطة، ويركز التفسير على ما إذا كانت التقاص مناسباً، ويركز الجزء (ج) من تعريف عام ١٩٩٨ على التقاص، وهذا يوحي أن الأصول التي تلبي الجزأين أ، ب من التعريف ولكن لا تلبي الجزء ج من التعريف تجب معالجتها بنفس الطريقة كأصول للخطة لأغراض الإعتراف والقياس، ولكن يجب بيانها كإجمالي في صدر الميزانية العمومية بدون تقاص؛

(ب) إذا سمح بالتقاص عندما يتم تلبية الشروط (ج) فإن هذا سيبدو كمعادل للسماح بالعرض الصافي "لسند إبطال جوهري" (in-substance defeasance) وبحالات أخرى مشابهة يسير فيها معيار المحاسبة الدولي ٣٢ صراحة إلى أن التقاص غير مناسب، وقد فض المجلس "سند الإبطال الجوهري" للأدوات المالية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التطبيقات الإرشادية فقرة ٥٩) ولا يوجد سبب واضح للسماح به في محاسبة خطط المنافع المحددة، وفي هذه الحالات تحتفظ المنشأة بإلتزام يجب الإعتراف به كإلتزام، وحق المنشأة في التعويض من الخطة هو مصدر المنافع الإقتصادية التي يجب الإعتراف بها كأصل، ويسمح التقاص إذا تم تلبية الشروط الواردة في الفقرة ~~٣٣~~ ٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢؛

(ج) قرر المجلس في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ طلب عرض إجمالي للتعويضات المتعلقة بالمخصصات بالرغم من أن ذلك لم يكن ممارسة عامة، ولا يوجد سبب لطلب معالجة مختلفة لمنافع الموظفين؛

(د) بالرغم من أن البعض يعتقد أن أسلوب "الإجمالي" يتطلب أن تعترف المنشأة بالأصول التي هي ليست تحت سيطرته فإن الآخرين يعتقدون أن هذا الرأي ليس صحيحاً، ويتطلب أسلوب الإجمالي أن تعترف المنشأة بأصل يمثل حقه في إستلام التعويض من الصندوق الذي يحتفظ بهذه الأصول، وهو لا يتطلب أن تعترف المنشأة بالأصول الضمنية للصندوق؛

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(هـ) في الخطة التي فيها تلبي أصول الخطة التعريف المعتمد في عام ١٩٩٨ المطالبة الأولى للموظفين تكون ضد الصندوق- وليس لديهم مطالبة ضد المنشأة إذا كانت هناك أصول كافية في الصندوق، وفي رأي البعض حقيقة وجوب أن تكون مطالبة الموظفين الأولى ضد الصندوق هي أكثر من مجرد فرق في الشكل – فهي تغير جوهر الإلتزام؛ و

(و) من الممكن إعتبار خطط المنافع المحددة بموجب التفسير رقم ١٢ *"توحيد البيانات المالية للمنشآت ذات الغرض الخاص"* أنها وحدات ذات غرض خاص تسيطر عليها المنشأة ويجب عليه توحيدها، وحيث أن مقياس التقاص في معيار المحاسبة الدولي ١٩ يتفق مع معايير المقاصة في معايير المحاسبة الدولية الأخرى فإنه من غير المهم نسبياً ما إذا كانت خطة التقاعد يتم توحيدها في الحالات التي يتأهل فيها الإلتزام وأصول الخطة للتقاص، وإذا تم عرض الأصول كتنزيل من إلتزامات المنافع ذات العلاقة في الحالات التي يتم فيها تحقيق الشرط (ج) فإنه قد يصبح من المهمة تقييمه ما إذا كان يجب على المنشأة توحيد الخطة.

إستنتاج٦٨هـ يجادل البعض أنه يجب السماح بأسلوب "الصافي" عندما تحتفظ المنشأة بإلتزام لدفع مبلغ المنافع بكامله مباشرة، ولكن من غير المحتمل إعتبار أن يكون للإلتزام أي تأثير جوهري من الناحية العملية، وقد توصل المجلس إلى أنه لن يكون من العملي وضع إرشادات من هذا النوع ليتم تطبيقها بأسلوب منسق.

إستنتاج٦٨و نظر المجلس كذلك في إمكانية تبني "العرض المرتبط" (Linked presentation) الذي يتطلبه معيار تقديم التقارير المالية البريطاني رقم ٥ *"الإبلاغ عن جوهر العمليات"* لتمويل بدون حق الرجوع، وبموجب معيار تقديم التقارير المالية رقم ٥ تعرض الميزانية العمومية كلا من إجمالي مبلغ الأصل، وكتنزيل مباشر الدين بدون حق الرجوع، وقد قال مؤيدو هذا الأسلوب أن تصوير الصلة الوثيقة بين الأصول والإلتزامات ذات العلاقة بدون التنازل عن المتطلبات العامة للمقاصة، ويجادل معارضوا العرض المرتبط أنه يخلق نوعا من عرض الميزانية العمومية لم تستخدمه لجنة معايير المحاسبة الدولية في السابق وقد يسبب الارتباك، وقرر المجلس عدم إستخدام العرض المرتبط.

إستنتاج٦٨ز توصل المجلس إلى أن عرض "الصافي" مبرر حيث توجد قيود (بما في ذلك القيود التي تنطبق على إفلاس المنشأة المقدمة للتقارير) على إستخدام الأصول بحيث يمكن إستخدام الأصول فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين، وتبعاً لذلك قرر المجلس تعديل تعريف أصول الخطة الوارد في فقرة الإستنتاج ٦٧ أعلاه وذلك من خلال:-

(أ) التأكيد على أنه يجب أن لا تتوفر لدائني المنشأة إمكانية الوصول إلى الأصول التي يحتفظ بها الصندوق حتى في حالة إفلاس المنشأة المقدمة للتقارير؛ و

(ب) حذف الشرط (ج) بحيث لا يمنع وجود إلتزام قانوني أو بناء لدفع منافع الموظفين مباشرة دون عرض "الصافي"، وتعديل الشرط (ب) للسماح بشكل صريح للصندوق بتعويض المنشأة عن دفع منع منافع الموظفين طويلة الأجل.

إستنتاج٦٨ ح عندما تحتفظ المنشأة بإلتزام مباشر للموظفين يعترف المجلس أن عرض الصافي لا يتسق مع متطلبات عدم الإعتراف للأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومع متطلبات التقاص في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، على أنه في رأي المجلس تخلق القيود على إستخدام الأصول صلة قوية بشكل كاف مع إلتزامات منافع الموظفين بحيث أن عرض الصافي مناسب أكثر من العرض الإجمالي حتى ولو إحتفظت المنشأة بإلتزام مباشر للموظفين.

إستنتاج٦٨ ط يعتقد المجلس أن هذه القيود فريدة بالنسبة لخطط منافع الموظفين، ولا تقصد السماح لعرض الصافي هذا للإلتزامات الأخرى إذا لم يتم تلبية الشروط في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩، وتبعاً لذلك يشير الشرط (أ) في التعريف الجديد لسبب وجود الصندوق، ويعتقد المجلس أن قيدا إعتباطياً من هذا النوع هو الطريقة العملية الوحيدة للسماح بإستثناء عملي لمقاييس المقاصة العامة للجنة معايير المحاسبة الدولية بدون السماح بتوسعة غير مقبولة لهذا الإستثناء لحالات أخرى.

إستنتاج٦٨ ي في بعض الخطط الموجودة في بعض البلدان يحق للمنشأة إستلام تعويض لمنافع الموظفين من صندوق منفصل، إلا أن الصندوق يستطيع تأخير إستلام التعويض حسب تقديره أو المطالبة بأقل من التعويض الكامل، ويقول البعض أن عنصر التقدير هذا يضعف الصلة بين المنافع والتعويض إلى حد كبير بحيث أن عرض الصافي ليس مبررا، وهم يعتقدون أن تعريف أصول الخطة يجب أن يستثنى الأصول التي تحتفظ بها مثل هذه الصناديق وأنه يجب إستخدام أسلوب الإجمالي في مثل هذه الحالات، وتوصل المجلس إلى أن الصلة بين المنافع والتعويض قوية بشكل كاف في مثل هذه الحالات بحيث أن، أسلوب الصافي لا زال مناسباً.

إستنتاج٦٨ ك ثم وضع إقتراح المجلس لتوسعة تعريف أصول الخطة في مسودة العرض إي ٦٧ *"أصول خطة التقاعد"* التي نشرت في يوليو ٢٠٠٠، وقد دعمت الأغلبية العظمى للمستجيبين لمسودة العرض إي ٦٧ هذا الإقتراح.

إستنتاج٦٨ ل إقترح عدد من المستجيبين لمسودة العرض إي ٦٧ توسعة أخرى للتعريف ليشمل بوالص تأمين معينة لها تأثير إقتصادي مماثل على الصناديق التي تتأهل أصولها كأصول للخطة بموجب التعريف المعدل المقترح في مسودة العرض إي ٦٧، وتبعاً لذلك قرر المجلس توسعة تعريف أصول الخطة ليشمل بوالص تأمين معينة مؤهلة) تلبي نفس الشروط مثل أصول الخطة الأخرى، وقد تم تنفيذ هذه القرارات في معيار المحاسبة الدولي ١٩ المعدل والذي إعتمده المجلس في أكتوبر ٢٠٠٠.

أصول الخطة: القياس

إستنتاج ٦٩ يبين معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم أنه يتم تقييم أصول الخطة بالقيمة العادلة إلا أنه لم يعرف القيمة العادلة، على أن معايير محاسبة دولية أخرى تعرف القيمة العادلة أنها "المبلغ الذي يمكن مبادلة أصل مقابله أو تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في عملية تجارية صرفة"، وقد يعني هذا ضمناً أنه لا يتم إجراء خصم للتكاليف المقدرة اللازمة لبيع الأصل (بكلمات أخرى هذه هي قيمة متوسطة للسوق بدون تعديل لتكاليف المعاملة)، على أن البعض يقول أنه يجب على الخطة في النهاية التصرف في الأصول لدفع المنافع، وبناءاً على ذلك توصل المجلس في مسودة العرض أي ٥٤ إلى أنه يجب قياس أصول الخطة بقيمة السوق، وقد تم تعريف قيمة السوق كما في معيار المحاسبة الدولي ٢٥ *"محاسبة الإستثمارات"*[*] أنها المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل في سوق نشط.

[*] تم استبدال المعيار ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" و المعيار ٤٠ "*العقارات إستثمارية*".

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٧٠ شعر بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٤ أن إقتراح قياس أصول الخطة بقيمة السوق لن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "*إندماج الأعمال*"[†]، ومع قياس الأصول المالية كما هو مقترح في ورقة النقاش "*محاسبة الأصول المالية والإلتزامات المالية*" التي نشرتها اللجنة التوجيهية للأدوات المالية التابعة للجنة معايير المحاسبة الدولي في مارس ١٩٩٧، وبناءاً على ذلك قرر المجلس أنه يجب قياس أصول الخطة بالقيمة العادلة.

إستنتاج ٧١ يقول البعض أن الإهتمام بالتقلب في الربح في التقارير تجب مواجهته بالسماح للمشاريع أو الطلاب منها قياس أصول الخطة بقيمة ذات علاقة بالسوق تعكس التغيرات في القيمة العادلة على مدى فترة إعتباطية مثل خمس سنوات، ويعتقد المجلس أن إستخدام قيم ذات علاقة بالسوق سيضيف تعقيداً مفرطاً وغير ضروري وأن دمج أسلوب "النطاق" مع المكاسب والخسائر الإكتوارية مع إعتراف مؤجل خارج "النطاق" كاف للتعامل مع الإهتمامات حول التقلب.

إستنتاج ٧٢ يبين معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم أنه عندما كان يتم قياس القيم العادلة بخصم التدفقات النقدية المستقبلية كان معدل العائد يعكس متوسط معدل إجمالي الدخل (الفائدة وأرباح الأسهم والزيادة في القيمة) الذي يتوقع الحصول عليه من أصول الخطة أثناء الفترة الزمنية حتى يتم دفع المنافع، ولم يكن واضحاً ما إذا كان معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم يسمح بحرية الإختيار بين قيم السوق والتدفقات النقدية المخصومة، أو ما إذا كان من الممكن إستخدام التدفقات النقدية المخصومة فقط عندما لا تتوفر القيمة السوقية، وقد قرر المجلس أنه يجب قياس أصول الخطة بأساليب مثل خصم التدفقات النقدية المستقبلية فقط عندما لا تتوفر القيمة السوقية.

إستنتاج ٧٣ يعتقد البعض أنه يجب قياس أصول الخطة على الأساس التالي الذي يتطلبه معيار المحاسبة الدولي ٢٥ "محاسبة *الاستثمارات*"[*] :-

(أ) يتم تسجيل الإستثمارات طويلة الأجل في الميزانية العمومية إما بالتكلفة أو بالمبالغ المعاد تقييمها أو في حالة الأسهم بالتكلفة أو القيمة السوقية محددة على أساس محفظة أيهما أقل، ويتم تخفيض المبلغ المسجل للإستثمار طويل الأجل للإعتراف بإنخفاض بإستثناء كونه مؤقتاً في قيمة الاستثمار؛ و

(ب) يتم تسجيل الاستثمارات الحالية في الميزانية العمومية إما بالقيمة السوقية أو بالتكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل.

رفض المجلس هذا الأساس لأنه لا يتفق مع الأساس المستخدم لقياس الإلتزامات ذات العلاقة.

إستنتاج ٧٤ قرر المجلس أنه يجب أن يكون هناك أساس مختلف لقياس الإستثمارات التي لها قيمة استرداد ثابتة تماثل إلتزامات الخطة أو أجزاء محددة منها، ويسمح معيار المحاسبة الدولي ٢٦ "*المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد*" أن يتم قياس هذه الإستثمارات على أساس تكلفة مطفأة.

إستنتاج ٧٥ إستجابة للتعليقات على مسودة العرض أي ٥٤ قرر المجلس أن كافة التكاليف الإدارية للخطة (وليس مجرد التكاليف الإدارية للإستثمار كما هو مقترح في مسودة العرض أي ٥٤) يجب طرحها عند تحديد العائد على أصول الخطة.

[†] تم سحب معيار المحاسبة الدولي٢٢ واستبداله بمعايير الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ " إندماج الأعمال ".

[*] تم إستبدال معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال" في عام ٢٠٠٤.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التعويضات (الفقرات ١٠٤ أ – ١٠٤ د من المعيار)

إستنتاج ٧٥أ تبين الفقرة ٤١ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ أن المنشأة تعترف بحقوقها بموجب بوليصة تأمين كأصل إذا كانت المنشأة نفسها تحمل البوليصة، ولم يتناول معيار المحاسبة الدولي ١٩ (معدل في عام ١٩٩٨) قياس بوالص التأمين هذه، ومن الممكن إعتبار حقوق المنشأة بموجب بوليصة التأمين أنها أصل مالي، على أن زيادة الحقوق والواجبات تحت عقود التأمين مستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية، الإعتراف والقياس"، كما أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا ينطبق على ~~أصول وإلتزاماتها~~" الحقوق والواجبات بموجب حفظ منافع الموظفين" وتناقش الفقرات ٣٩-٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ المنافع المؤمن عليها عند التفرقة بين خطط المساهمة المحددة وخطط المنافع المحددة، إلا أن هذه المناقشة لا تتناول القياس.

إستنتاج ٧٥ب عند مراجعة تعريف أصول الخطة (أنظر الفقرات ٦٨ أ -٦٨م أعلاه) قرر المجلس مراجعة معالجة بوالص التأمين التي تحملها المنشأة من أجل تمويل منافع الموظفين، وحتى بموجب التعريف المعدل الذي تم تبنيه في عام ٢٠٠٠ فإن حقوق المنشأة بموجب بوليصة تأمين ليست بوليصة تأمين مؤهلة (كما هي معرفة في تعديل عام ٢٠٠٠ لمعيار المحاسبة الدولي ١٩) هي ليست أصول خطة.

إستنتاج ٧٥ج في عام ٢٠٠٠ قرر المجلس تقديم متطلبات الإعتراف والقياس للتعويضات بموجب بوالص التأمين هذه (أنظر الفقرات ١٠٤ أ-د)، وقد بنى المجلس هذه المتطلبات على معالجة التعويضات بموجب الفقرات ٥٣-٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"*، وبشكل خاص يتطلب المعيار أن تعترف المنشأة بحق تعويض منافع ما بعد التوظيف كأصل منفصل وليس كتنزيل من الإلتزامات ذات العلاقة، وفي كافة النواحي الأخرى (على سبيل المثال إستخدام "النطاق") يتطلب المعيار أن تعالج المنشاة حقوق التعويض هذه بنفس الطريقة كأصول خطة، وهذا المتطلب يعكس الصلة الوثيقة بين حق التعويض والإلتزام المتعلق بذلك.

إستنتاج ٧٥د تبين الفقرات ١٠٤ أنه حيث تشمل أصول الخطة بوالص تأمين تماثل بالضبط مبلغ وتوقيت بعض أو كامل المنافع المستحقة بموجب الخطة فإن حقوق الخطة بموجب بوالص التأمين هذه يتم قياسها بنفس المبلغ مثل الإلتزامات ذات العلاقة، وتوسع الفقرة ١٠٤ د هذا الإستنتاج ليشمل بوالص التأمين التي هي أصول للمنشأة نفسها.

إستنتاج ٧٥هـ يبين معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أن المبلغ المعترف به للتعويض يجب أن لا يزيد عن المبلغ المخصص، والفقرة ١٠٤ د من المعيار لا تحتوي على مثل هذا القيد لأن حد الأصل في الفقرة ٥٨ ينطبق لمنع الإعتراف بأصل يزيد عن المنافع الإقتصادية المتوفرة.

حدود الإعتراف بأي أصل (الفقرات ٥٨- ٦٠ من المعيار)

إستنتاج ٧٦ في حالات معينة تتطلب الفقرة ٥٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أن تعترف المنشأة بأصل، وقد إقترحت مسودة العرض إي ٥٤ أنه يجب أن لا يزيد مبلغ الأصل المعترف به عن إجمالي القيم العادلة لما يلي:-

(أ) أية مبالغ مستردة من الخطة؛ و

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) أي تخفيض متوقع في المساهمات المستقبلية الناجمة عن الفائض.

عند اعتماد مسودة العرض إي ٥٤ تبنى المجلس الرأي بأن المنشأة يجب أن لا تعترف بأصل بمبلغ يزيد عن القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية التي يتوقع تدفقها إلى المنشأة من ذلك الأصل، وهذا الرأي يتفق مع إقتراح المجلس أنه يجب عدم تسجيل الأصول بأكثر من مبالغها القابلة للإسترداد (أنظر مسودة العرض إي ٥٥ – *إنخفاض قيمة الأصول*)، ولم يتضمن معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم مثل هذا القيد.

إستنتاج ٧٧ عند مراجعة الردود على مسودة العرض إي ٥٤ توصل المجلس إلى أن حد الإعتراف بأصل يجب أن لا يلغي معالجات الخسائر الإكتوارية أو تكلفة الخدمة السابقة من أجل عدم إبطال غرض هذه المعالجات، وتبعاً لذلك من المحتمل أن ينطبق الحد فقط حيث:-

(أ) إختارت المنشأة الخيار الإنتقالي للإعتراف بأثر تبني معيار المحاسبية الدولي ١٩ الجديد على مدى فترة تصل إلى خمس سنوات ولكن يمول الإلتزام بشكل أسرع؛ أو

(ب) الخطة ناضجة جداً ولها فائض كبير جداً، ولكنه أكبر مما يكفي لإلغاء كافة المساهمات المستقبلية ولا يمكن إعادته إلى المنشأة.

إستنتاج ٧٨ قال بعض المعلقين أن الحد في مسودة العرض إي ٥٤ لم يكن منطبقاً لأنه يتطلب أن تقوم المنشأة بإجراء توقعات شخصية جداً للإستردادات أو التخفيضات المتوقعة في المساهمات، وإستجابة لهذه التعليقات وافق المجلس أن الحد يجب أن لا يعكس الإستردادات المتوفرة أو التخفيضات في المساهمات.

تعديل سقف الأصل- الصادر في مايو ٢٠٠٢

إستنتاج٧٨ أ في مايو عام ٢٠٠٢، أصدر المجلس تعديل حد الإعتراف بالأصل (سقف الأصل) في الفقرة ٥٨ من المعيار. كان هدف التعديل هو منع الإعتراف بالأرباح (الخسائر) أنها فقط نتيجة الإعتراف المؤجـل بتكلفة الخدمة السابقة المؤجلة والأرباح (الخسائر) الإكتوارية.

إستنتاج٧٨ب إن سقف الأصل محدد في الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي رقم ١٩، الذي يتطلب قياس سـقف منفعة محدد عند ما يلي، أيهما أقل:-

(أ) المبلغ المحدد بموجب الفقرة ٥٤؛ و

(ب) مجموع كل من:-

(١) أي صافي خسائر إكتوارية متراكمة غير معترف بها وتكلفة الخدمة السابقة؛ و

(٢) القيمة الحالية لأي منافع إقتصادية متاحة بشكل مستردات من الخطة أو خصومات في المساهمات المستقبلية في الخطة.

إستنتاج٧٨ج تنشأ المشكلة عندما تؤجل المنشأة الإعتراف بالخسائر الإكتوارية أو تكلفة الخدمة السابقة فـي تحديـد المبلغ الوارد في الفقرة ٥٤، في حين يُطلب منها قياس أصل المنفعة المحدد عند صـافي المجمـوع الوارد في الفقرة ٥٨(ب). ويمكن أن تؤدي الفقرة ٥٨ (ب) (١) إلى إعتراف المنشأة بزيادة في الأصل بسبب الخسائر الإكتوارية أو تكلفة الخدمة السابقة في الفترة. هذا ويتم الإبلاغ عن الزيادة في الأصل كربح في الدخل. ويشتمل الملحق (ج) على أمثلة توضح هذا الموضوع.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٧٨ د وافق المجلس على إعتبار الإعتراف بالأرباح (الخسائر) التي تنشأ من تكلفة الخدمة السابقة والخسائر(الأرباح) الإكتوارية غير مُبيَن بشكل صحيح. كما يرى المجلس أن هذا الموضوع يوضح بأن معيار المحاسبة الدولي رقم ١٩ يمكن أن يؤدي إلى نشوء مشاكل خطيرة. وينوي المجلس إجراء مراجعة شاملة للجوانب المثيرة للقلق في معيار المحاسبة الدولي رقم ١٩، بما في ذلك تفاعل سقف الأصل والخيارات لتأجيل الإعتراف بخسائر وأرباح محددة. وفي الوقت نفسه، يعتبر المجلس إنه بمثابة خطوة تحسينية إجراء تعديل محدود لمنع تفاعلها الذي يؤدي إلى نشوء بيانات غير صحيحة للأحداث.

٧٨ هـ لذلك تنص الفقرة ٥٨ (أ) على منع الإعتراف بالأرباح (أو الخسائر) نتيجة فقط للإعتراف المؤجل بتكلفة الخدمة السابقة أو الأرباح (الخسائر) الإكتوارية.

٧٨ و إقترح بعض أعضاء المجلس والمجيبون على مسودة عرض هذا التعديل أن يتم التعامل مع هذه القضية عن طريق إلغاء الفقرة ٥٨ (ب) (١). وتعتبر الفقرة ٥٨ (ب) (١) عنصر سقف الأصل الذي يؤدي إلى نشوء المشكلة: تتم إضافة الخسائر غير المعترف بها بموجب الفقرة ٥٤ إلى المبلغ الذي يمكن الإعتراف به كأصل. غير أن شطب الفقرة ٥٨ (ب) (ا) يلغي بفعالية خيار تأجيل الإعتراف بالخسائر الإكتوارية لجميع المنشآت التي تملك أصل منفعة محدد. إن إلغاء هذا الخيار يمكن أن يكون له مدلولات واسعة النطاق لمنهج الإعتراف المؤجل الوارد في معيار المحاسبة الدولي رقم ١٩ الذي يمكن الأخذ به بشكل كامل فقط في سياق المراجعة الشاملة المشار إليها أعلاه.

الإستقطاعات والتسويات (الفقرات ١٠٩–١١٥ من المعيار)

إستنتاج ٧٩ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم كان يتم الإعتراف **بمكاسب** التقليص والتسوية عندما **يتحقق** التقليص أو التسوية، ولكن كان يتم الإعتراف **بالخسائر** عندما كان من **المحتمل** أن التقليص أو التسوية ستحدث، وقد توصل المجلس إلى أن نية الإدارة تقليص أو تسوية خطة منافع محددة ليس أساساً كافياً للإعتراف بخسارة، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد وجوب الإعتراف بخسائر التقليص أو التسوية، وكذلك المكاسب، عندما يحدث التقليص أو التسوية، وقد تم موافقة الإرشاد الخاص بالإعتراف بالتقليصات والتسويات مع الإقتراحات في مسودة العرض إي ٥٩– "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*".

إستنتاج ٨٠ بموجب بعض المعايير الوطنية:-

(أ) يشمل المكسب أو الخسارة من التقليص أية تكلفة غير مطفأة لخدمة سابقة (على أساس أن التقليص يبطل الأثر التحفيزي المتوقع لتحسين المنفعة)، ولكنه يستثني المكاسب أو الخسائر الإكتوارية التي لم يتم الإعتراف بها (على أساس أن المنشأة لا تزال معرضة للمخاطرة الإكتوارية)؛ و

(ب) يشمل المكسب أو الخسارة من التسوية أية مكاسب أو خسائر إكتوارية غير معترف بها (على أساس أن المنشأة لم تعد معرضة للمخاطرة الإكتوارية) ولكنه يستثني تكلفة الخدمة السابقة غير المطفأة (على أساس أن الأثر التحفيزي المتوقع سابقاً لتحسين المنفعة لا زال موجوداً).

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

يعتبر المجلس أن هذا الأسلوب له ميزة من ناحية مفهومه ولكنه يؤدي إلى تعقيد كبير، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أن المكسب أو الخسارة من التقليص أو التسوية يجب أن يشمل المكاسب والخسائر الإكتوارية وتكلفة الخدمة السابقة التي لم يتم الإعتراف بها، وهذا يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم.

العرض والإفصاح (الفقرات ١١٦ – ١٢٥ من المعيار)

إستنتاج ٨١ قرر المجلس عدم تحديد ما إذا كان يجب أن تفرق المنشاة بين الأجزاء المتداولة وغير المتداولة من الأصول والإلتزامات الناجمة من منافع ما بعد التوظيف، لأن هذا التمييز قد يكون في بعض الأحيان إعتباطياً.

إستنتاج ٨٢ إن المعلومات الخاصة بخطط المنافع المحددة هامة بشكل خاص بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية لأن المعلومات الأخرى التي تنشرها المنشأة لن تتيح للمستخدمين تقدير طبيعة ومدى إلتزامات المنافع المحددة وتقدير المخاطر المرتبطة بهذه الإلتزامات، ومتطلبات الإفصاح مبنية على المبادئ التالية:-

(أ) أهم المعلومات الخاصة بمنافع الموظفين هي المعلومات الخاصة بعدم التأكد المرتبط بقياسات إلتزامات وتكاليف منافع الموظفين والخاصة بالنتائج المحتملة لعدم التأكد هذا بالنسبة للتدفقات النقدية المستقبلية؛

(ب) كثيراً ما تكون ترتيبات منافع الموظفين معقدة، وهذا يجعل من الضروري بشكل خاص أن تكون الإفصاحات هامة وموجزة ومناسبة؛

(ج) بناءاً على النطاق الواسع للآراء حول معالجة المكاسب والخسائر الإكتوارية وتكلفة الخدمة السابقة يجب أن تلقي الإفصاحات الضوء على أثرها على بيان الدخل وأثر أية مكاسب وخسائر إكتوارية لم يتم الإعتراف بها وتكلفة الخدمة السابقة غير المطفأة على الميزانية العمومية؛ و

(د) يجب أن تزيد المنافع المشتقة من المعلومات تكلفة توفيرها.

إستنتاج ٨٣ وافق المجلس على التغييرات التالية في متطلبات الإفصاح المقترحة في مسودة العرض إي ٥٤:-

(أ) يجب أن يكون وصف خطة المنافع المحددة فقط وصفاً عاماً من نوع الخطة، مثال ذلك يجب تمييز خطة راتب التقاعد المقطوع عن خطط الرواتب النهائية وعن الخطط الطبية لما بعد التوظيف، ولا يطلب مزيد من التفاصيل؛

(ب) يجب أن تفصح المنشأة عن المبالغ إن وجدت المشمولة في القيمة العادلة لأصول الخطة، ليس فقط لكل فئة من الأدوات المالية للمنشأة المقدمة للتقارير ولكن أيضاً لأي ممتلكات تشغلها المنشأة، أو خلافاً لذلك تستخدمها المنشأة؛

(ج) يجب أن تفصح المنشأة ليس فقط عن العائد المتوقع على أصول الخطة، بل كذلك عن العائد الفعلي على أصول الخطة؛

(د) يجب أن تفصح المنشأة عن مطابقة الحركات في صافي إلتزام (أو الأصل) المعترف به في ميزانيته العمومية ؛ و

(هـ) يجب أن تفصح المنشأة عن أي مبلغ لم يتم الإعتراف به كأصل بسبب الحد الجديد في الفقرة ٥٨ ب من المعيار.

إستنتاج ٨٤ شعر بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٤، خاصة المعدين، أن الإفصاحات كانت مفرطة، وأحد الإهتمامات التي عبر عنها العديد من المستجيبين كانت التجميع: كيف يجب على المنشأة تجميع المعلومات حول العديد من الخطط المختلفة بطريقة موجزة وذات معنى وفعالة من ناحية التكلفة ؟ الإفصاحان اللذان بدا أنهما يتسببان في إهتمام خاص كانا تحليل المصروف الكلي في بيان الدخل والإفتراضات الإكتوارية، وبشكل خاص شعر عدد من المعلقين أن متطلب الإفصاح عن المعدلات المتوقعة للزيادة في الرواتب سوف تسبب في صعوبات مع الموظفين، على أن المجلس توصل إلى أن كافة الافصاحات كانت ضرورية.

إستنتاج ٨٥ نظر المجلس فيما إذا كان من الممكن إستثناء المشاريع الأصغر أو التي هي ليست عامة من أي من متطلبات الإفصاح، على أن المجلس توصل إلى أن هذه الإستثناءات إما ستمنع الإفصاح عن المعلومات الضرورية أو تعمل القليل لتخفيض تكلفة الإفصاحات.

الإفصاحات: التعديل الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ٢٠٠٤

إستنتاج ٨٥أ من مراجعة المعايير المحاسبة الوطنية لمنافع ما بعد إنتهاء الخدمة حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية الإفصاحات التالية التي إقترح إضافتها لمعيار المحاسبة الدولي ١٩:-

(أ) مطابقات تبين التغيرات في أصول الخطة وإلتزامات المنافع المحددة، ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أن هذه المطابقات تعطي معلومات أوضح عن الخطة، وخلافاً للمطابقة المطلوبة سابقاً بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ التي بينت التغيرات في صافي الإلتزامات أو الأصل المعترف به تشمل المطابقات الجديدة مبالغ تم تأجيل الإعتراف بها، وقد تم إلغاء المطابقة التي كانت مطلوبة سابقاً.

(ب) معلومات حول أصول الخطة. إعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية إن هناك حاجة لمزيد من المعلومات حول أصول الخطة لأنه بدون هذه المعلومات لا يستطيع المستخدمون تقييم مستوى المخاطرة الذاتية للخطة، وقد إقترحت مسودة العرض ما يلي:-

(١) الإفصاح عن النسبة المئوية التي تشكلها الفئات الرئيسية للأصول التي تمتلكها الخطة من إجمالي القيمة العادلة لأصول الخطة؛

(٢) الإفصاح عن معدل العائد المتوقع لكل فئة من الأصول؛ و

(٣) وصف سردي للأساس المستخدم لتحديد معدل العائد الكلي المتوقع على الأصول.

(ج) معلومات حول حساسية خطط المنافع المحددة للتغيرات في معدلات اتجاه التكلفة الطبية، ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أن ذلك ضروري لأن من الصعب تقييم آثار التغيرات في معدل اتجاه التكلفة الطبية للخطة، والطريقة التي تتفاعل بها إفتراضات تكلفة العناية الصحية مع الحدود القصوى ومخصصات المشاركة في التكلفة والعوامل الأخرى في الخطة لا تتيح إجراء تقديرات معقولة لآثار هذه التغيرات. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك إلى أن الإفصاح عن تغير مقداره نقطة مئوية واحدة سيكون مناسباً للخطط العاملة في بيئات ذات تضخم منخفض، إلا أنه لا يوفر معلومات مفيدة للخطط العاملة في بيئات ذات تضخم مرتفع.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(د) المعلومات حول الإتجاهات في الخطة. يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أن المعلومات حول الإتجاهات هامة بحيث يكون لدى المستخدمين رؤية للخطة على مدى الوقت، وليس فقط في تاريخ الميزانية العمومية، وبدون هذه المعلومات قد يسيء المستخدمون تفسير إنعكاسات التدفقات النقدية المستقبلية للخطة، وقد إقترحت مسودة العرض الإفصاح عن تواريخ خمس سنوات لإلتزامات الخطة وأصول الخطة والفائض أو العجز والتعديلات التي حدثت.

(هـ) معلومات حول المساهمات في الخطة. يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أن ذلك سيوفر معلومات مفيدة بشأن التدفقات النقدية للمنشأة في المستقبل القريب والتي لا يمكن تحديدها من الإفصاحات الأخرى حول الخطة، وقد إقترح المجلس الإفصاح عن أفضل تقدير لصاحب العمل عندما يمكن تحديده بشكل معقول للمساهمات التي يتوقع دفعها للخطة خلال السنة المالية التالية التي تبدأ بعد تاريخ الميزانية العمومية.

(و) معلومات حول طبيعة الخطة. إقتراح مجلس معايير المحاسبة الدولية إضافة للفقرة ١٢١ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ لضمان أن وصف الخطة مكتمل ويشمل جميع أحكام الخطة المستخدمة في تحديد إلتزام المنفعة المحددة.

إستنتاج٨٥ب دعم المستجيبون لمسودة العرض بشكل عام الإفصاحات المقترحة بإستثناء معدل العائد المتوقع لكل فئة رئيسية من أصول الخطة ومعلومات الحساسية حول معدلات إتجاه التكلفة الطبية والمعلومات حول الإتجاهات في الخطة.

إستنتاج٨٥ج فيما يتعلق بمعدل العائد المتوقع لكل فئة رئيسية من أصول الخطة قدم المستجيبون الحجة بأن مشاكل التجميع للمنشآت التي لها عدة خطط في مناطق جغرافية مختلفة كانت بالشكل الذي يجعل هذه المعلومات غير مفيدة، وقد قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية هذه الحجة وقرر عدم المضي قدماً في الإفصاح المقترح، على أن مجلس معايير المحاسبة الدولية قرر أن يحدد أن الوصف السردي لأساس معدل العائد الكلي المتوقع يجب أن يشمل أثر الفئات الرئيسية لأصول الخطة.

إستنتاج٨٥د أعرب المستجيبون كذلك عن إهتمامهم بأن معلومات الحساسية حول معدلات إتجاه التكلفة الطبية أبرزت بشكل غير ملائم ذلك الإفتراض، حتى بالرغم من أن التكاليف الطبيعة قد لا تكون هامة بالمقارنة مع تكاليف المنافع المحددة الأخرى، وقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن الحاجة تدعو إلى إعطاء معلومات الحساسية فقط إذا كانت التكاليف الطبية جوهرية وأن معيار المحاسبة الدولي ١ يتطلب إعطاء المعلومات فقط حول جميع الإفتراضات الرئيسية والمصادر الرئيسية للشك في التقدير.

إستنتاج٨٥هـ أخيراً قدم بعض المستجيبين الحجة بأن طلب تواريخ لخمس سنوات سيتسبب في نشوء حمل زائد من المعلومات وليس ضرورياً لأن المعلومات متوفرة من البيانات المالية السابقة، وقد أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية تأكيد رأيه بأن المعلومات الخاصة بالاتجاه مفيدة، وأشار إلى أنه من الأسهل إلى حد كبير بالنسبة للمنشأة أن تأخذ المعلومات من البيانات المالية السابقة وتعرضها في البيانات المالية الحالية، على أن مجلس معايير المحاسبة الدولية وافق على أنه كإجراء إنتقالي يجب السماح للمنشآت بتكوين معلومات الإتجاه على مدى الوقت.

المنافع خلاف منافع ما بعد الخدمة

الغياب المعوض (الفقرات ١١ – ١٦ من المعيار)

إستنتاج ٨٦ يقول البعض أن إستحقاق الموظفين لحالات غياب مستقبلية معوضة لا يخلق إلتزاماً إذا كان ذلك الإستحقاق مشروطاً بالأحداث المستقبلية بإستثناء الخدمة المستقبلية، على أن المجلس يعتقد أن إلتزاماً ينشأ عندما يقدم الموظف خدمة تزيد من إستحقاق الموظف (مشروط أو غير مشروط) لحالات الغياب المستقبلية المعوضة، على سبيل المثال تجميع الإجازة المرضية المعوضة يخلق إلتزاماً لأن أي إستحقاق غير مستخدم يزيد من إستحقاق الموظف للإجازة المرضية في الفترات المستقبلية، وإحتمال مرض الموظف في هذه الفترات المستقبلية يؤثر على هذا الإلتزام، إلا أنه لا يحدد ما إذا كان ذلك الإلتزام موجوداً.

إستنتاج ٨٧ نظر المجلس في ثلاثة أساليب بديلة لقياس الإلتزام الذي ينجم من الإستحقاق غير المستخدم لتجميع الغيابات المعوضة:-

(أ) الإعتراف بكامل الإستحقاق غير المستخدم كإلتزام، على أساس أن أية دفعات مستقبلية تتم أولاً من الإستحقاق غير المستخدم، وفقط فيما بعد من الإستحقاق الذي سيتراكم في الفترات المستقبلية (أسلوب FIFO)؛

(ب) الإعتراف بإلتزام إلى المدى الذي يتوقع فيه أن تزيد الدفعات المستقبلية لمجموعة الموظفين ككل عن الدفعات المستقبلية التي كان سيتم توقعها في غياب التراكم (أسلوب LIFO الجماعي)؛ أو

(ج) الإعتراف بإلتزام إلى المدى الذي يتوقع فيه أن تزيد الدفعات المستقبلية للموظفين الفرديين عن الدفعات المستقبلية التي كانت سيتم توقعها في غياب التراكم (أسلوب LIFO الفردي).

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

فيما يلي مثال يشرح هذه الأساليب:-

مثـ ـال

منشأة لديها ١٠٠ موظف، كل واحد منهم يستحق إجازة مرضية مدفوعة الأجر مقدارها خمسة أيام لكل سنة، ومن الممكن ترحيل الإجازة المرضية غير المستخدمة لسنة واحدة، وهذه الإجازة تؤخذ أولاً من إستحقاق السنة الحالية، وبعد ذلك من أي رصيد مقدم من السنة السابقة (أساس LIFO)، وفي ٢١ ديسمبر ٢٠×١ معدل الإستحقاق غير المستخدم هو يومان لكل موظف، وتتوقع المنشأة بناء على الخبرة السابقة والتي يتوقع أن تستمر أن ٩٢ موظفاً سيأخذون ما لا يزيد عن أربعة أيام من الإجازة المرضية مدفوعة الأجر في عام ٢٠×٢ ، وأن الموظفين الثمانية الباقين سيأخذ كل واحد منهم ستة أيام ونصف.

الأسلوب (أ): تعترف المنشأة بإلتزام مساوٍ للمبلغ غير المخصوم لأجر ٢٠٠ يوم مرضي (يومان لكل واحد من الموظفين البالغ عددهم ١٠٠ موظف)، ويفترض أن أول ٢٠٠ يوم من الإجازة المرضية المدفوعة الأجر تنجم من الإستحقاق غير المستخدم.

الأسلوب (ب): لا تعترف المنشأة بإلتزام لأنه لا يتوقع أن تزيد الإجازة المرضية مدفوعة الأجر لمجموعة الموظفين ككل عن إستحقاق خمسة أيام لكل موظف في عام ٢٠x٢.

الأسلوب (ج): تعترف المنشأة بإلتزام مساوٍ للمبلغ غير المخصوم لأجر ١٢ يوم مرضي (يوم واحد ونصف ٨ موظفين).

إستنتاج ٨٨ إختار المجلس الأسلوب (ج) أي أسلوب LIFO الفردي لأن ذلك الأسلوب يقيس الإلتزام بالقيمة الحالية للدفعات المستقبلية الإضافية التي يتوقع أن تنشأ فقط من التراكم، ويشير معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد إلى أنه في العديد من الحالات الإلتزام الناجم لن يكون مادياً.

منافع الوفاة أثناء العمل

إستنتاج ٨٩ قدمت مسودة العرض إي ٥٤ الإرشاد بشأن الحالات التي فيها منافع الوفاة أثناء الخدمة غير مؤمن عليها خارجياً ولا تقدم من خلال خطة المنافع ما بعد التوظيف، وقد توصل المجلس إلى أن هذه الحالات ستكون نادرة، وتبعاً لذلك وافق المجلس على حذف الإرشاد الخاص بمنافع الوفاة أثناء الخدمة.

منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل (الفقرات ١٢٦ – ١٣١ من المعيار)

إستنتاج ٩٠ قرر المجلس لأجل التبسيط عدم السماح أو طلب أسلوب "النطاق" لمنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، حيث أن هذه المنافع لا تشكل صعوبات في القياس إلى نفس المدى مثل منافع ما بعد التوظيف، ولنفس السبب قرر المجلس طلب الإعتراف الفوري لكافة تكلفة الخدمة السابقة لهذه المنافع وعدم السماح بأي خيار إنتقالي لهذه المنافع.

منافع إنهاء الخدمة (لفقرات ١٣٢ – ١٤٣ من المعيار)

إستنتاج ٩١ بموجب بعض المعايير الوطنية لا يتم الإعتراف بمنافع نهاية الخدمة حتى يقبل الموظفون عرض منافع نهاية الخدمة، على أن المجلس قرر أن إيصال عرض إلى الموظفين (أو ممثليهم) يخلق إلتزاماً، ويجب الإعتراف بذلك كإلتزام إذا كانت هناك خطة رسمية مفصلة، والخطة الرسمية المفصلة تجعل من المحتمل أنه سيكون هناك تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الإقتصادية وكذلك تمكن من قياس الإلتزام بشكل موثوق به.

إستنتاج ٩٢ يورد البعض حججاً بوجوب إجراء تمييز بين:-

(أ) منافع نهاية الخدمة الناجمة من متطلب تعاقدي صريح أو قانوني؛ و

(ب) منافع نهاية الخدمة الناجمة من عرض لتشجيع ترك الخدمة الإختياري.

يعتقد المجلس أن هذا التمييز غير مناسب، فالمنشأة تعرض منافع نهاية الخدمة لتشجيع ترك الخدمة الإختياري لأن المنشأة عليها إلتزام بنّاء، وتقديم العرض يمكن المنشأة من قياس الإلتزام بشكل موثوق به، وقد إقترحت مسودة العرض إي ٥٤ بعض المرونة المحدودة للسماح بأن يتم ذلك التقديم بعد وقت قصير من تاريخ الميزانية العمومية، على أنه إستجابة للتعليقات على مسودة العرض إي ٥٤ ومن أجل الإتساق مع مسودة العرض المحتملة قرر المجلس إلغاء المرونة.

إستنتاج ٩٣ كثيراً ما تكون منافع نهاية الخدمة مرتبطة بشكل وثيق مع التقليصات والتسويات ومع أحكام إعادة الهيكلية، وبناءاً على ذلك قرر المجلس أنه توجد حاجة لأن تكون مبادئ الإعتراف والقياس متماثلة، وقد تم تحقيق توافق بين الإرشاد الخاص بالإعتراف بمنافع نهاية الخدمة (والتقليصات والتسويات) والإقتراحات في مسودة العرض إي ٥٩ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"*، وقد وافق المجلس على إضافة إرشاد صريح (غير مقدم في مسودة العرض إي ٥٤) بشأن قياس منافع نهاية الخدمة ويتطلب هذا الإرشاد إجراء خصم لمنافع نهاية الخدمة التي لا تستحق الدفع خلال سنة واحدة.

منافع تعويض حقوق الملكية (الفقرات ١٤٤ – ١٥٢ من المعيار)

~~إستنتاج ٩٤ قرر المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد يجب:~~

~~(أ) أن لا يتضمن متطلبات إعتراف وقياس لمنافع تعويض حقوق الملكية بسبب عدم وجود إجماع دولي على الإعتراف بالإلتزامات الناجمة وقياسها؛ أو~~

~~(ب) أن لا يطلب الإفصاح عن القيمة العادلة لخيارات الأسهم للموظفين بسبب عدم وجود إجماع دولي على القيمة العادلة من خيارات الأسهم للموظفين.~~

(أ) الفقرات من ١٤٤-١٥٢ تم إلغائها بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع على أساس الأسهم"* .

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأحكام الإنتقالية وتاريخ النفاذ (الفقرات ١٥٣-١٥٨)

٩٥ يعرف المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد سيؤدي إلى تغير كبير في بعض المشاريع. مسودة العرض إي ٥٤ تقترح لتجنب هذه المشكلة تأخير تاريخ النفاذ لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد حتى ٣ سنوات بعد إقراره. للإستجابة للملاحظات على مسودة العرض إي ٥٤، المجلس قدم خيار إنتقالي لإستهلاك الزيادة بعوائد الإلتزامات المحددة لمدة أكبر من خمس سنوات. وبالنتيجة قرر المجلس أنه من غير الضروري تأخير تاريخ النفاذ.

٩٦ لم تقترح مسودة العرض إي ٥٤ أية أحكام إنتقالية محددة. بالتالي، فإن أي منشأة تطبق معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد للمرة الأولى، سيكون ملزماً لحساب إعتبار تأثير "النطاق" بأثر رجعي. وقد شعر بعض النقاد بأن ذلك قد لا يكون أمراً عملياً ولن يؤدي للوصول إلى معلومات مفيدة. وقد وافق المجلس على تلك الملاحظات. بناءاً على ذلك، يؤكد معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد لدى التطبيق المبدئي، على أن المنشأة لا يحسب تأثير "النطاق" بأثر رجعي.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٢٠

محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم إصدارها حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ٢٠ "*محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية*" من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في إبريل ١٩٨٣، وقد أُعيد صياغته في العام ١٩٩٤.

وقد أُجريت تعديلات محدودة على معيار المحاسبة الدولي ٢٠ من خلال معيار المحاسبة الدولي ١٠ (الصادر في مايو ١٩٩٩) ومعيار المحاسبة الدولي ٤١ (الصادر في يناير ٢٠٠١).

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٢٠ من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" (الصادر في ديسمبر ١٩٩٣).
- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧).

التفسيرات التالية تتعلق بالمعيار المحاسبي الدولي ٢٠:-

- التفسير – ١٠ "*المساعدة الحكومية – عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية*" (الصادر في يوليو ١٩٩٨).
- تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢ "*ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات*" (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٦ والتعديلات اللاحقة).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

الفقرات

معيار المحاسبة الدولي ٢٠

محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

النطاق	**٢-١**
تعاريف	**٦-٣**
المنح الحكومية	**٣٣-٧**
المنح الحكومية غير النقدية	**٢٣**
عرض المنح المرتبطة بالأصول	**٢٨-٢٤**
عرض المنح المرتبطة بالدخل	**٣١-٢٩**
إعادة دفع المنح الحكومية	**٣٣-٣٢**
المساعدات الحكومية	**٣٨-٣٤**
الإفصاح	**٣٩**
الأحكام الإنتقالية	**٤٠**
تاريخ النفاذ	**٤٢-٤١**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي ٢٠ "*محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية*" مبين في الفقـرة ١-٤٢. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدوليـة عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي ٢٠ في سياق الهدف منـه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و"*إطار تحضير البيانـات الماليـة وعرضـها*". معيـار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساسـاً لإختيـار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٢٠

محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

النطاق

١ **يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة، والإفصاح عن المنح الحكومية وفي الإفصاح عن أشكال أخرى من المساعدات الحكومية.**

٢ لا يتعامل هذا المعيار مع:-

(أ) المشكلات الخاصة الناشئة في المحاسبة عن الهبات الحكومية في البيانات المالية التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار أو في المعلومات الملحقة ذات الطبيعة المشابهة؛

(ب) المساعدات الحكومية المقدمة للمشروع على شكل منافع متوفرة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة أو التي تقرر أو تكون محدودة على أساس التزام ضريبة الدخل (مثل فترات الإعفاء الضريبية والخصومات على الإستثمار ومخصصات الإستهلاك المعجل ومعدلات ضرائب الدخل المنخفضة)؛

(ج) مساهمة الحكومة في ملكية المنشأة؛

(د) المنح الزراعية الحكومية موضوع معيار المحاسبة الدولي ٤١ *"الزراعة"*.

تعاريف

٣ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد لها:-**

حكومة وتشير إلى الحكومة والوكالات الحكومية والهيئات المشابهة سواء كانت محلية أو وطنية أو دولية.

***المساعدة الحكومية* هو إجراء من قبل الحكومة مصمم لتزويد منفعة اقتصادية محددة إلى مشروع ما أو مجموعة من المشاريع مؤهلة للمساعدة بموجب معايير محددة. ولا تشمل المساعدة الحكومية لغرض هذا المعيار المنافع المقدمة بشكل غير مباشر من خلال إجراء يؤثر على ظروف التجارة العامة مثل تزويد البنية التحتية في مناطق التطوير أو فرض قيود تجارية على المنافسين.**

المنح الحكومية* هي مساعدات حكومية على شكل نقل موارد للمشروع مقابل التزام سابق أو مستقبلي بشروط محددة متعلق بنشاطات التشغيل لدى المشروع. لا تشمل المنح الحكومية شكال المساعدات التي لا يمكن وضع قيمة لها بشكل معقول والعمليات مع الحكومة التي لا يمكن تميزها من عمليات التجارة العادية للمشروع.

***المنح المرتبطة بالأصول* هي منح حكومية شرطها الأساسي على المشروع المؤهل لها شراء أو بناء أو بعكس ذلك تملك أصول طويلة الأجل. يمكن إضافة شروط ثانوية تحدد نوع أو موقع الأصول أو فترة شراءها أو حيازتها.**

* أنظر أيضاً التفسير – ١٠ *"المساعدة الحكومية – عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية"*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المنح المرتبطة بالدخل **وهي المنح الأخرى غير تلك المرتبطة بالأصول.**

قروض قابلة للسماح **وهي قروض يتعهد المقرض بالتنازل عنها تحت شروط محددة.**

القيمة العادلة **هي المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به بين مشتري مطلع وراغب وبائع مطلع وراغب في عملية على أساس تبادل تجاري بحت.**

٤ تأخذ المساعدات الحكومية أشكال مختلفة سواء من ناحية طبيعية المنحة المقدمة أو من ناحية الشروط المتعلقة بها وقد يكون الهدف من المساعدة هو تشجيع المشروع على القيام بعمل معين لا يقوم به عادة لو لم يحصل على هذه المساعدة.

٥ قد يكون إستلام المشروع للمساعدة الحكومية مهماً لأغراض إعداد البيانات المالية لسببين. أولاً: إذا تم تحويل موارد فلا بد من أيجاد طريقة مناسبة للمحاسبة عنها، وثانياً: من المرغوب به عادة بيان مدى استفادة المشروع من المساعدة خلال الفترة المالية. ويسهل هذا من مقارنة البيانات المالية للمشروع بالبيانات المالية للفترات السابقة للمشاريع الأخرى.

٦ تسمى المنح الحكومية أحياناً بأسماء أخرى مثل الإعانات أو العلاوات المالية.

المنح الحكومية

٧ **المنح الحكومية بالقيمة العادلة، بما فيها المنح غير النقدية يجب عدم الإعتراف بها، إلا إذا توفرت قناعة معقولة على:-**

(أ) أن المنشأة ستلتزم بالشروط المتعلقة بها؛ و

(ب) أن المنح سيتم إستلامها.

٨ لا يعترف بالمنحة الحكومية حتى يكون هناك تأكيد معقول بأن المشروع سيلتزم بالشروط المحددة لها وأنها ستستلم. عن إستلام المنحة في حد ذاته لا يعطي دليلاً قاطعاً على أن الشروط المحددة لها قد تحققت أو سوف تتحقق.

٩ لا تؤثر طريقة إستلام المنحة على طريقة المحاسبة الواجب تبنيها بخصوص المنحة. لذلك يتم المحاسبة إن المنحة بنفس الطريقة سواء إستلمت نقداً أو كانت على شكل تخفيض للإلتزام نحو الحكومة.

١٠ يعالج القرض القابل للسماح من الحكومة كمنحة حكومية عندما يكون هناك تأكيداً معقولاً أن المشروع سيفي بشروط السماح بالقرض.

١١ لدى الإعتراف بالمنحة الحكومية، يتم معالجة أي إلتزام محتمل أو أصول محتملة متعلق بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، *المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٢ **يجب الإعتراف بالمنح الحكومية كدخل خلال المدة الزمنية اللازمة لمقابلتها مع التكاليف المرتبط بها والتي كان المقصود فيها تعويضها، على أساس منتظم ويجب أن لا تضاف المنح مباشرة لحقوق المساهمين.**

١٣ يمكن معالجة المنح الحكومية محاسبياً بأسلوبين رئيسيين هما أسلوب رأس المال والذي بموجبه تضاف المنحة مباشرة لحقوق المساهمين، وأسلوب الدخل الذي بموجبه تؤخذ المنحة لحساب الدخل لفترة أو أكثر.

١٤ يجادل الذين يؤيدون أسلوب رأس المال بما يلي:-

(أ) تعتبر المنح الحكومية وسيلة تمويل ويجب أن تعامل على هذا الأساس في بيان المركز المالي بدلاً من تمريرها من خلال الربح أو الخسارة لمقابلة بنود المصروفات التي تمولها. وبما أنه من غير المتوقع إعادة دفعها، بأنه يجب أن تؤخذ مباشرة إلى حقوق المساهمين؛ و

(ب) إن من غير المناسب الإعتراف بالمنح الحكومية في قائمة الدخل، ذلك بأنها لم تكتسب ولكن تمثل حافزاً تقدمه الحكومة بدون تكلفة.

١٥ أما الحجج التي تدعم أسلوب الدخل فهي كما يلي:-

(أ) بما أن المنح الحكومية هي مبالغ مقبوضة من مصادر أخرى غير المساهمين، فإنه يجب عدم أخذها مباشرة إلى حقوق المساهمين، ولكن يجب الإعتراف بها كدخل في الفترات المناسبة؛

(ب) نادراً ما تكون المنح الحكومية مجانية، بل يكتسبها المشروع من خلال الإلتزام بشروطها ومواجهة الإلتزامات المترتبة عليها، لذلك يجب الإعتراف بها كدخل ومقابلتها مع التكاليف المرتبطة بها والتي تهدف المنحة التعويض عنها؛ و

(ج) بما أن ضريبة الدخل والضرائب الأخرى تحمل على الدخل ، فإن من المنطق أن تتعامل مع المنح الحكومية كذلك، والتي تعتبر امتداد للسياسات المالية الحكومية في الربح أو الخسارة.

١٦ إنه أمر جوهري بالنسبة لأسلوب الدخل أن يعترف بالمنح الحكومية كدخل على أساس منطقي ومنتظم خلال الفترة اللازمة لمقابلتها مع التكاليف المرتبطة بها. إن الإعتراف بالمنح الحكومية كدخل على أساس الإستلام لا يتفق مع فرضية الإستحقاق المحاسبية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"*) ويمكن أن تكون مقبولة فقط في حال عدم وجود أساس لتوزيع المنحة على فترات غير تلك التي إستلمت فيها.

١٧ في معظم الحالات يكون بالإمكان تحديد الفترات التي يعترف المشروع بالتكاليف أو المصروفات المتعلقة بالمنحة الحكومية خلالها، لذلك يتم الإعتراف بالمنح كدخل في نفس الفترات التي يتم الإعتراف بها في المصروف ذات العلاقة. و كذلك بالمثل يتم الإعتراف بالمنح المتعلقة بالأصول القابلة للإستهلاك كدخل خلال الفترات التي يستهلك خلالها الأصل وبما يتناسب مع الإستهلاك المحمل في كل فترة.

١٨ المنح المرتبطة بالأصول غير القابلة للإستهلاك قد تتطلب الوفاء بتعهدات محددة، وهنا يجب أن يعترف بها كدخل خلال الفترات التي تتحمل تكاليف الوفاء بهذه التعهدات. فعلى سبيل المثال، قد تكون منحة الأرض مشروطة بإقامة مبنى على الموقع، وقد يكون من المناسب الإعتراف بها كدخل خلال عمر المبنى.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٩ يتم أحياناً إستلام المنح الحكومية كجزء من برنامج مالي أو مساعدات مالية مرتبطة بعدد من الشروط. في مثل هذه الحالات يجب الإنتباه إلى الشروط التي تؤدي إلى تكبد تكاليف أو مصروفات يتحدد على ضوئها الفترة التي تكتسب خلالها المنحة. وقد يكون مناسباً توزيع جزء من المنحة على أساس معين وجزء آخر على أساس آخر.

٢٠ **المنحة الحكومية التي تصبح قابلة للتحصيل لقاء مصروف أو خسارة حصلت، أو لغرض تقديم دعم مالي فوري للمشروع بدون تكاليف مرتبطة به في المستقبل يجب الإعتراف بها كدخل في الفترة التي تصبح فيها قابلة للتحصيل كبند غير عادي إن كان ذلك ملائماً.**

٢١ في ظروف معينة، قد تعطى المنح الحكومية لغرض تقديم دعم مالي فوري للمشروع وليس كحافز للقيام بنفقات محددة.مثل هذه المنح قد تكون محدودة لمشروع مفرد وقد لا تكون متوفرة إلى فئة كاملة من المستفدين. وقد تتطلب هذه الظروف الإعتراف بالمنحة كدخل في الفترة التي يصبح فيها المشروع مؤهل للحصول عليها وأن يتم تصنيفها كبند غير عادي، إن كان ذلك ملائماً، مع الإفصاح عنها للتأكد من أن آثرها سيكون مفهوماً بوضوح.

٢٢ قد تصبح المنحة الحكومية قابلة للتحصيل كتعويض للمشروع مقابل مصروفات أو خسائر حصلت في فترة محاسبية ماضية.يعترف بمثل هذه المنحة كدخل في الفترة التي تصبح فيها قابلة للتحصيل، ويتم تصنيفها كبند غير عادي. إذا كان ذلك ملائماً، مع الإفصاح عنها للتأكد من أن أثرها سيكون مفهوماً بوضوح.

المنح الحكومية غير النقدية

٢٣ قد تأخذ المنحة الحكومية شكل تحويل أصل غير نقدي لاستخدام المشروع، مثل الأرض أو مصادر أخرى في هذه الظروف من المعتاد أن يتم تخمين القيمة العادلة للأصل غير النقدي والمحاسبة عنه وعن المنحة الحكومية بالقيمة العادلة. وكبديل لهذا الإجراء يجري أحيانا" قيد كل من الأصل والمنحة الحكومية بمبلغ رمزي.

عرض المنح المرتبطة بالأصول

٢٤ **المنح الحكومية المتعلقة بالأصول، بما فيها المنح غير النقدية المثبتة بالقيمة العادلة، يجب عرضها في بيان المركز المالي أما بشكل دخل مؤجل أو من خلال طرح المنحة للوصول إلى المبلغ المسجل للأصل.**

٢٥ هناك طريقتان لعرض المنح المتعلقة بالأصول (أو الإجراءات المناسبة منها) في البيانات المالية تعتبران بديلان مقبولان.

٢٦ إحدى الطريقتين تدرج المنحة كدخل مؤجل يعترف به كدخل بطريقة منتظمة على أساس معقول خلال الحياة الإنتاجية للأصل.

٢٧ الطريقة الأخرى تطرح المنحة للوصول إلى المبلغ المسجل للأصل. حيث يعترف بالمنحة كدخل خلال الحياة الإنتاجية للأصل القابل للإستهلاك على شكل تخفيض لعبء الإستهلاك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢٨ يمكن أن يؤدي شراء الأصول وإستلام المنح المتعلقة بها إلى حركة رئيسية في التدفقات النقدية للمشروع. لهذا السبب ومن اجل إظهار الإستثمار الإجمالي في الأصول فإنه غالباً ما يتم الإفصاح عن هذه الحركات بشكل منفصل في قائمة التدفقات النقدية سواء تم طرح المنحة من الأصل المتعلق بها لغايات العرض في بيان المركز المالي أم لم يتم.

عرض المنح المرتبطة بالدخل

٢٩ تعرض المنح المتعلقة بالدخل أحياناً كمبلغ دائن في بيان الدخل الشامل، إما بشكل منفصل أو تحت عنوان عام مثل "إيرادات أخرى"، أو كبديل عن ذلك يمكن طرحها من المصروفات المرتبطة بها.

٢٩أ إذا قامت المنشأة بعرض مكونات الربح أو الخسارة في بيان دخل منفصل كما هو مذكور في الفقرة ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧)، فيجب عليها عرض المنح المرتبطة بالدخل كما هو مطلوب في الفقرة ١٩ في بيان الدخل ذلك.

٣٠ يرى مؤيدو الطريقة الأولى أنه من غير المناسب التقاص بين بنود الدخل والمصروفات وأن فصل المنحة عن المصروف يسهل المقارنة بمصروفات أخرى لم تتأثر بالمنحة. أما الجدل الداعم للطريقة الأخرى فيقول أنه ربما لم يقم المشروع بتكبد المصروفات لو لم تكن المنحة متوفرة لها ولذلك فإن عرض المصروفات دون طرح المنحة منها قد يكون مضللاً.

٣١ تعتبر طريقتا عرض المنح المتعلقة بالدخل الواردتان أعلاه مقبولتان. وقد يكون الإفصاح عن المنحة ضروري للفهم المناسب للبيانات المالية . كما يعد الإفصاح عن تأثير المنح على أي بند دخل أو مصروف مطلوب الإفصاح عنه بشكل منفصل أمراً مناسباً.

إعادة دفع المنح الحكومية

٣٢ **يجب المحاسبة عن المنحة الحكومية التي تصبح قابلة لإعادة الدفع كتغير في تقدير محاسبي (أنظر المعيار المحاسبي الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*). بالنسبة لإعادة دفع المنح المتعلقة بالدخل فيجب أولاً استخدام المبلغ غير المطفأ للرصيد الدائن المؤجل الخاص بالمنحة. وإذا كان المبلغ المطلوب إعادة دفعة يزيد عن هذا الرصيد الدائن المؤجل، أو إذا لم يكن هناك رصيد دائن مؤجل، فيجب الإعتراف مباشرة بمبلغ إعادة الدفع كمصروف. بالنسبة لإعادة دفع المنحة المتعلقة بأصول فيجب أن يسجل كزيادة في القيمة المسجلة للأصل أو تخفيض لرصيد الدخل المؤجل بمقدار مبلغ أعاده الدفع. كما يجب الإعتراف مباشرة كمصروف بالإستهلاك المتجمع الإضافي الذي كان يجب الإعتراف به حتى تاريخه في غياب المنحة.**

٣٣ إن الظروف التي تؤدي إلى إعادة دفع المنحة المتعلقة بأصل قد تتطلب الأخذ في الإعتبار الإنخفاض المحتمل للمبلغ المسجل للأصل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المساعدات الحكومية

٣٤ لا يدخل ضمن تعريف المنح الحكومية الوارد في الفقرة ٣ أشكال معينة من المساعدات الحكومية لا يمكن بشكل موضوعي وضع قيمة لها وعمليات مع الحكومة لا يمكن تمييزها عن العمليات التجارية العادية للمشروع.

٣٥ من أمثلة المساعدات الحكومية التي لا يمكن تقديرها بشكل موضوعي المشورات الفنية والتسويقية وتقديم الكفالات. وكمثال على المساعدات التي لا يمكن تمييزها من النشاطات التجارية العادية للمشروع هو سياسة الشراء الحكومية المسؤولة عن جزء من مبيعات المشروع. إن وجود المنفعة ليس موضع تساؤل ولكن محاولة فصل النشاطات التجارية للمشروع عن المساعدة الحكومية قد يكون جزافياً.

٣٦ إن أهمية المنفعة في الأمثلة أعلاه قد تبلغ حداً بحيث يصبح الإفصاح عن طبيعة ومدى وفترة المساعدات الحكومية ضرورياً كي لا تكون البيانات المالية مضللة.

٣٧ القروض بدون فائدة أو بمعدلات فائدة متدنية شكل من أشكال المساعدات الحكومية لكن لا يجوز تحديد المنفعة من خلال احتساب فائدة ضمنية عليها.

٣٨ في هذا المعيار، لاتتضمن المساعدات الحكومية توفير بنية تحتية من خلال تحسين شبكة المواصلات العامة والإتصالات وتزويد تسهيلات مطورة للري أو شبكة المياه على أساس مستمر لمنفعة كامل المجتمع المحلي.

الإفصاح

٣٩ **يجب الإفصاح عن الأمور التالية:-**

(أ) السياسة المحاسبية المتبعة بخصوص المنح الحكومية، بما في ذلك طرق العرض المتبعة في البيانات المالية؛

(ب) طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها في البيانات المالية وتوضيح للأشكال الأخرى من المساعدات الحكومية التي استفاد منها المشروع مباشرة؛ و

(ج) الشروط غير المحققة وأية أمور محتملة أخرى متعلقة بالمساعدات الحكومية التي تم الإعتراف *بها*.

الأحكام الإنتقالية

٤٠ **يجب على المشروع الذي يطبق المعيار للمرة الأولى:-**

(أ) التقيد بمتطلبات الإفصاح ، حيثما كان مناسباً ؛ و

(ب) إما:-

(١) تعديل بياناته المالية للتغير في السياسة المحاسبية بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٨؛ أو

(٢) تطبيق النصوص المحاسبية من المعيار على المنح أو أجزاء المنح التي تصبح قابلة للتحصيل أو إعادة الدفع بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تاريخ النفاذ

٤١ يطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨٤ أو بعد ذلك التاريخ.

٤٢ عدل معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإضافة لذلك، عدل المعيار الفقرة ٢٩أ. ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعـديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسـبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٢١

آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"* من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ١٩٩٣، وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"محاسبة آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"* (الصادر في يوليو ١٩٨٣).

وقد أُجريت تعديلات محدودة على الإشارات المرجعية في معيار المحاسبة الدولي ٢١ في عامي ١٩٩٨ و١٩٩٩.

وطورت لجنة التفسيرات الدائمة أربع تفسيرات متعلقة بمعيار المحاسبة الدولي ٢١:-

- التفسير ٧ *"طرح عملة اليورو"* (الصادر في مايو ١٩٩٨)
- التفسير ١١ *"الصرف الأجنبي – رسملة الخسائر الناجمة عن الإنخفاضات الحادة في سعر العملات"* (الصادر في يوليو ١٩٩٨)
- التفسير ١٩ *"عملة إعداد التقارير – القياس والعرض في البيانات المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٩* (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٠)
- التفسير ٣٠ *"التقارير المتعلقة بالعملات – ترجمة عملة القياس إلى عملة العرض الدخل – عمليات المبادلة"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٠)

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

وفي ديسمبر ٢٠٠٣، أصدر المجلس معيار المحاسبة الدولي ٢١ بعد تنقيحه. وقد عدل المعيار المنقح أيضاً التفسير ٧، الذي لا يزال معيار المحاسبة الدولي ٢١ يشير إليه، كما حلّ محل التفسيرات ١١ و ١٩ و ٣٠.

ومنذ عام ٢٠٠٣، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٢١ والوثائق المرفقة به من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:-

- *معيار المحاسبة الدولي ٢١ المعدل "صافي الإستثمار في العملية الأجنبية"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٥).
- *معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧)*
- معيار المحاسبة الدولي ٢٧ " البيانات المالية الموحدة والمنفصلة (كما هو معدل في يناير ٢٠٠٨).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
المقدمة	**مقدمة١- ١٧**
معيار المحاسبة الدولي ٢١	
آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	
الهدف	**٢-١**
النطاق	**٧-٣**
تعريفات	**١٦-٨**
تفسير التعريفات	**١٦-٩**
العملة الوظيفية	١٤-٩
صافي الإستثمار من العمليات الأجنبية	١٥-١٥أ
البنود النقدية	١٦
ملخص المنهاج الذي يتطلبه هذا المعيار	**١٩-١٧**
الإبلاغ عن معاملات العملة الأجنبية بالعملة المستخدمة	**٣٧-٢٠**
الإعتراف الأولي	**٢٢-٢٠**
تقديم التقرير بنهاية فترات إعداد التقارير اللاحقة	**٢٦-٢٣**
الإعتراف بفروقات أسعار الصرف	**٣٤-٢٧**
التغير في العملة الوظيفية	**٣٧-٣٥**
إستخدام عملة العرض بإستثناء العملة الوظيفية	**٤٩-٣٨**
التحويل الى عملة العرض	**٤٣-٣٨**
تحويل العملة الأجنبية	**٤٧-٤٤**
إستبعاد أو إستبعاد جزئي للمنشأة الأجنبية	**٤٩-٤٨**
الآثار الضريبية لفروقات أسعار الصرف	**٥٠**
الإفصـــاح	**٥٧ -٥١**
تاريخ النفاذ والإنتقال	**٦٠-٥٨**
سحب بيانات أخرى	**٦٢-٦١**
الملحق	
التعديلات على بيانات أخرى	
مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢١	
مصادقة المجلس على تعديلات معيار المحاسبة الدولي ٢١	
أساس الإستنتاج	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي ٢١ "*آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*" مبين في الفقرة ١-٦٢. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي ٢١ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و"*إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"* محل معيار المحاسبة الدولي ٢١ *" آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي"* (المنقح عام ١٩٩٣)، ويجب أن يتم تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. ويحل هذا المعيار كذلك محل التفسيرات التالية:-

- التفسير ١١ *"الصرف الأجنبي - رسملة الخسائر الناتجة من التخفيضات الحادة في العملة"*
- التفسير ١٩ *"عملة الإبلاغ - قياس وعرض البيانات المالية بموجب معياري المحاسبة الدوليين ٢١ و ٢٩"*
- التفسير ٣٠ *"عملة الإبلاغ - التحويل من عملة القياس إلى عملة العرض"*

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢١

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٢١ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ هذا المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثارها منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون وغيرهم من الجهات المهتمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ تمثل الهدف الرئيسي للمجلس فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٢١ في تقديم إرشادات إضافية حول طريقة التحويل وتحديد العملات الوظيفية وعملات العرض. ولم يقم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي التي يشتمل عليها معيار المحاسبة الدولي ٢١.

التغيرات الرئيسية

مقدمة ٤ فيما يلي أدناه وصف للتغيرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١.

النطاق

مقدمة ٥ يستثني المعيار من نطاقه مشتقات العملة الأجنبية التي تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*. وعلى نحو مماثل، تم نقل المواد الخاصة بمحاسبة التحوط إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

التعريفات

مقدمة ٦ تم إستبدال مفهوم "عملة الإبلاغ" بالمفهومين التاليين:-

- العملة الوظيفية، أي عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة. ويستخدم

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مصطلح "العملة الوظيفية" محل "عملة القياس" (المصطلح المستخدم في التفسير ١٩) لأنه المصطلح الأكثر إستخداما وينطوي بشكل أساسي على نفس المعنى.

- عملة العرض، أي العملة التي يتم فيها عرض البيانات المالية.

التعريفات- العملة الوظيفية

مقدمة ٧ عندما تقوم المنشأة معدة التقارير بإعداد البيانات المالية، يقتضي المعيار من كل منشأة مفردة مشمولة في المنشأة معدة التقارير- سواء كانت منشأة مستقلة أو منشأة ذات عمليات أجنبية (مثل الشركة الأم) أو عملية أجنبية (مثل الشركة التابعة أو الفرع)- تحديد عملتها الوظيفية وقياس نتائجها ومركزها المالي في تلك العملة. وتحتوي المادة الجديدة حول العملة الوظيفية بعض الإرشادات المشمولة سابقاً في التفسير ١٩ فيما يتعلق بكيفية تحديد عملة القياس. إلا أن المعيار يقدم تأكيداً أكبر مما يقدمه التفسير ١٩ على عملة الإقتصاد التي تحدد سعر المعاملات، مقابل العملة التي يتم بها التعبير عن المعاملات.

مقدمة ٨ ونتيجة هذه التغيرات ودمج الإرشادات المذكورة سابقاً في التفسير ١٩:-

- لا تملك المنشأة (سواء كانت منشأة مستقلة أو عملية أجنبية) حرية إختيار العملة الوظيفية.
- لا تستطيع المنشأة تجنب إعادة العرض وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩ *"التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع"* عن طريق مثلاً تبني عملة مستقرة (مثل العملة الوظيفية لشركتها الأم) على أنها عملتها الوظيفية.

مقدمة ٩ ينقح المعيار المتطلبات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ للتمييز بين العمليات الأجنبية التي تعد جزءاً لا يتجزأ من عمليات المنشأة معدة التقارير (المشار إليها أدناه بـ"العمليات الأجنبية الأساسية") والمنشآت الأجنبية. وتندرج المتطلبات الآن ضمن مؤشرات العملة الوظيفية للمنشأة. ونتيجة لذلك:-

- لا يوجد تمييز بين العمليات الأجنبية الأساسية والمنشآت الأجنبية. وبدلاً من ذلك سيكون للمنشأة التي تم تصنيفها سابقاً على أنها جزء لا يتجزأ من عمليات المنشأة معدة التقارير نفس العملة الوظيفية الخاصة بالمنشأة معدة التقارير.
- يتم إستخدام طريقة تحويل واحدة للعمليات الأجنبية - وهي بالتحديد تلك الموضحة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ على أنها تنطبق على المنشآت الأجنبية (أنظر الفقرة ١٣).
- تم إلغاء الفقرات التي تتناول التمييز بين العملية الأجنبية الأساسية والمنشأة الأجنبية والفقرة التي تحدد طريقة الإلغاء التي يجب إستخدامها في الحالة السابقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإبلاغ عن معاملات العملة الأجنبية بالعملة الوظيفية- الإعتراف بفروقـات التبادل

مقدمة ١٠ يلغي المعيار الخيار المحدود في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ لرسملة فروقـات التبادل الناتجة من الإنخفاض الحاد في قيمة العملة أو إستهلاكها التي لا يتم مقابلهـا إتخـاذ أيـة أساليب تحوط. وبموجب المعيار يتم الآن الإعتراف بفروقات التبادل في الأربـاح أو الخـسائر. وتبعاً لذلك، تم إستبدال التفسير١١ الذي وضح الظروف المحدودة التي يمكن فيها رسملة فروقات التبادل هذه حيث أنه لم يعد مسموحاً رسملة فروقات التبادل هذه في أية ظروف.

الإبلاغ عن معاملات العملة الأجنبية بالعملة الوظيفية - التغير فـي العملـة الوظيفية

مقدمة ١١ يستبدل المعيار المتطلب السابق لمحاسبة التغير في تصنيف العملية الأجنبية (الـذي يعتبـر الآن غير ضروري) بمتطلب يقتضي محاسبة التغير في العملة الوظيفية بأثر مستقبلي.

إستخدام عملة العرض بإستثناء العملة الوظيفية- التحويل إلى عملة العرض

مقدمة ١٢ يسمح المعيار للمنشأة بعرض بياناتها المالية بأية عملة (أو عملات). ولهذا الغـرض، يمكـن أن تكون المنشأة منشأة مستقلة أو شركة أم تعد بيانات مالية موحـدة أو شـركة أم أو مـستثمر أو مشارك في مشروع مشترك يعد بيانات مالية منفصلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانـات المالية الموحدة والمنفصلة"*.

مقدمة ١٣ يطلب من المنشأة أن تقوم بتحويل نتائجها ومركزها المالي من العملة الوظيفية الخاصة بها إلـى عملة (أو عملات) العرض بإستخدام الطريقة المطلوبة لتحويل عملية أجنبية لتضمينها في البيانات المالية للمنشأة معدة التقارير. وبموجب هذه الطريقة، يتم تحويل الأصـول والإلتزامـات بـسعر الإقفال، ويتم تحويل الدخل والمصاريف بأسعار الصرف في تـواريخ المعـاملات (أو بمتوسـط السعر للفترة عندما يكون هذا تقدير تقريبي معقول).

مقدمة ١٤ يقتضي المعيار أن يتم تحويل المبالغ المقارنة كما يلي:-

(أ) بالنسبة للمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية هي ليست عملة إقتصاد عالي التضخم:-

(١) يتم تحويل الأصول والإلتزامات في كل بيان مركز مالي معروضة بـسعر الإقفـال فـي تاريخ بيان المركز المالي ذلك (أي تتم تحويل المبالغ المقارنة للسنة الماضية بسعر الإقفال للسنة الماضية).

(٢) يتم تحويل الدخل والمصاريف في كل بيان دخل شامل أو بيان دخل منفـصل معـروض بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات (أي يتم تحويل المبالغ المقارنة للـسنة الماضـية بالسعر الفعلي أو متوسط السعر للسنة الماضية).

(ب) بالنسبة للمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية هي عملة خاصة بإقتصاد عالي التضخم، والتي يتم تحويل مبالغها المقارنة إلى عملة إقتصاد آخر عالي التضخم، يتم تحويل كافة المبالغ (علـى سبيل المثال، مبالغ بيان المركز المالي وبيان الدخل الشامل) بسعر الإقفـال لأحـدث بيـان

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المركز المالي معروضة (أي تتم تحويل البنود المقارنة للسنة الماضية، كما يتم تعديلها للتغييرات اللاحقة في مستوى السعر، بسعر الإقفال لهذه السنة).

(ج) بالنسبة للمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية هي عملة خاصة بإقتصاد عالي التضخم، والتي يتم تحويل مبالغها المقارنة إلى عملة إقتصاد ليس عالي التضخم، تكون جميع المبالغ هي تلك المعروضة في البيانات المالية للسنة السابقة (أي أنه لا يتم تعديلها للتغييرات اللاحقة في مستوى السعر أو التغييرات اللاحقة في أسعار الصرف).

تنطبق طريقة التحويل هذه، كتلك الموضحة في الفقرة "مقدمة ١٣"، عند تحويل البيانات المالية لعملية أجنبية لتضمينها في البيانات المالية للمنشأة معدة التقارير، وعند تحويل البيانات المالية للمنشأة إلى عملة عرض مختلفة.

إستخدام عملة عرض بإستثناء العملة الوظيفية- تحويل عملية أجنبية

مقدمة ١٥ يقتضي المعيار معاملة تعديلات الشهرة والقيمة العادلة على الأصول والإلتزامات التي تنشأ من شراء منشأة أجنبية على أنها جزء من أصول وإلتزامات المنشأة المندمجة ويقتضي تحويلها بسعر الإقفال.

الإفصاح

مقدمة ١٦ يتضمن المعيار معظم متطلبات الإفصاح الخاصة بالتفسير ٣٠. وتنطبق هذه المتطلبات عندما يتم إستخدام طريقة تحويل تختلف عن تلك الموضحة في الفقرتين "مقدمة ١٣ ومقدمة ١٤" أو يتم عرض معلومات إضافية أخرى (مثل مقتطف معين من البيانات المالية الكاملة) بعملة غير العملة الوظيفية أو عملة العرض.

مقدمة ١٧ بالإضافة إلى ذلك، يجب أن تفصح المنشأة عن الوقت الذي حدث فيه تغيير في العملة الوظيفية وأسباب هذا التغيير.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٢١
آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

الهدف

١ يمكن أن يقوم المشروع بنشاطات أجنبية بطريقتين. حيث يمكن أن يكون له معاملات بعملات أجنبية أو يكون له عمليات أجنبية. ومن أجل شمول المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية في البيانات المالية للمشروع، فإنه يجب التعبير عن المعاملات بعملة المشروع معدة التقرير، كما يجب ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة المشروع معدة التقرير.

٢ المواضيع الرئيسية هي أي سعر (أسعار) صرف سيتم إستخدامها، وكيف سيتم إعداد التقارير حول آثار التغيرات في أسعار الصرف في البيانات المالية.

النطاق

٣ **يجب أن يطبق هذا المعيار في* :-**

(أ) **المحاسبة عن المعاملات والميزانيات بالعملات الأجنبية، في محاسبة المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية، بإستثناء تلك المعاملات المشتقة والأرصدة التي تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*"؛**

(ب) **في ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية المشمولة في البيانات المالية للمشروع بواسطة التوحيد أو التوحيد النسبي أو بطريقة الملكية؛ و**

(ج) **في تحويل نتائج المنشأة ومركزها المالي إلى عملة عرض معينة.**

٤ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العديد من مشتقات العملة الأجنبية وبالتالي يتم إستبعادها من نطاق هذا المعيار. غير أن مشتقات العملة الأجنبية تلك التي لا تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (مشتقات العملة الأجنبية التي يتم دمجها في عقود أخرى) تندرج ضمن نطاق هذا المعيار. بالإضافة إلى ذلك، ينطبق هذا المعيار عندما تحول المنشأة المبالغ المتعلقة بالمشتقات من عملتها الوظيفية إلى عملة العرض الخاصة بها.

٥ لا يتعامل هذا المعيار مع محاسبة التحوط لبنود العملة الأجنبية، بما في ذلك صافي إستثمار في منشأة أجنبية. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يطبق محاسبة التحوط.

٦ ينطبق هذا المعيار على عرض البيانات المالية للمنشأة في عملة أجنبية ويبين متطلبات وصف البيانات المالية الناتجة على أنها ممتثلة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبالنسبة لعمليات تحويل المعلومات المالية إلى عملة أجنبية والتي لا تلبي هذه المتطلبات، يحدد هذا المعيار المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها.

٧ لا يتعامل هذا المعيار مع عرض للتدفقات النقدية الناشئة عن معاملات في العملات الأجنبية وترجمة التدفقات النقدية للعمليات الأجنبية في قائمة التدفقات النقدية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٧ *"بيان التدفق النقدي"*).

* أنظر التفسير - ٧ *" إدخال عملة اليورو"*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تعاريف

٨ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:-

سعر الإغلاق هو سعر الصرف الفوري بنهاية فترة إعداد التقارير.

فرق سعر الصرف هو الفرق الناتج عن التقرير عن نفس عدد وحدات العملة الأجنبية في عملة التقرير بإستخدام أسعار صرف مختلفة.

سعر الصرف هو معدل التبادل بين عملتين.

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به أو سداد الإلتزام ما بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري بحت.

العملة الأجنبية هي عملة عدا عملة التقرير للمشروع.

الفروع الأجنبية للمنشأة هي منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع لمشروع معد التقرير توجد نشاطاته أو تتم في بلد غير بلد المشروع معد التقرير.

العملة الوظيفية هي عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة.

المجموعة هي الشركة الأم وكافة الشركات التابعة لها.

البنود النقدية هي أموال محتفظ بها وأصول وإلتزامات سوف تستلم أو تدفع بمبالغ نقدية ثابتة أو قابلة للتحديد.

صافي الإستثمار في منشأة أجنبية هو حصة المشروع معد التقرير في صافي أصول تلك المنشأة الأجنبية.

عملة التقرير هي العملة المستخدمة في عرض البيانات المالية.

سعر الصرف الفوري هو سعر الصرف للتسليم الفوري.

تفسير التعريفات

العملة الوظيفية

٩ إن البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة هي عادة البيئة التي تقوم فيها بشكل رئيسي بتوليد النقد وإنفاقه. وتأخذ المنشأة العوامل التالية بعين الإعتبار في تحديد عملتها الوظيفية:-

(أ) العملة:-

(١) التي تؤثر بشكل رئيسي على أسعار بيع البضائع والخدمات (تكون هذه غالباً العملة التي يـتم بها التعبير عن أسعار بيع السلع والخدمات الخاصة بها وتسويتها)؛ و

(٢) عملة البلد الذي تحدد قواه التنافسية وأنظمته بشكل رئيسي أسعار بيع السلع والخدمات الخاصة بها.

(ب) العملة التي تؤثر بشكل رئيسي على تكاليف العمالة والتكاليف المادية وغيرها من تكاليف تقديم السلع أو الخدمات (تكون هذه عادة العملة التي يتم بها التعبير عن هذه التكاليف وتسويتها).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٠ يمكن أن تقدم العوامل التالية أيضاً دليلاً على العملة الوظيفية للمنشأة:-

(أ) العملة التي يتم بها توليد الأموال من الأنشطة التمويلية (أي إصدار أدوات الدين وحقوق الملكية).

(ب) العملة التي يتم بها عادة الإحتفاظ بالمقبوضات من الأنشطة التشغيلية.

١١ يتم دراسة العوامل الإضافية التالية في تحديد العملة الوظيفية للعملية الأجنبية، وما إذا كانت العملة الوظيفية الخاصة بها هي نفس عملة المنشأة معدة التقارير (المنشأة معدة التقارير في هذا السياق هي المنشأة التي تكون فيها العملية الأجنبية عبارة عن شركة تابعة لها أو فرع أو شركة زميلة أو مشروع مشترك):-

(أ) ما إذا كان يتم تنفيذ أنشطة العملية الأجنبية كامتداد للمنشاة معدة التقارير، بدلاً من تنفيذها بدرجة كبيرة من الإستقلالية. ومثال على الحالة السابقة هي عندما تبيع العملية الأجنبية فقط السلع المستوردة من المنشأة معدة التقارير وتسدد العوائد لها. ومثال على الحالة الأخيرة هي عندما تراكم العملية النقد والبنود النقدية الأخرى، وتتكبد المصاريف، وتولد الدخل وتعد الإقتراضات جميعا بعملتها المحلية.

(ب) ما إذا كانت المعاملات في المنشأة معدة التقارير تمثل نسبة مرتفعة أو متدنية من الأنشطة التشغيلية الأجنبية.

(ج) ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العملية الأجنبية تؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية للمنشأة معدة التقارير وما إذا كانت متاحة بسهولة للتسديد لها.

(د) ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العملية الأجنبية تعد كافية لإستيفاء إلتزامات الدين القائمة والمتوقعة عادة دون توفير أموال من قبل المنشأة معدة التقارير.

١٢ عندما يتم خلط المؤشرات أعلاه ولا تكون العملة الوظيفية واضحة، تستعين الإدارة بأحكامها لتحديد العملة الوظيفية التي تمثل بصدق الآثار الإقتصادية للمعاملات والأحداث والأوضاع ذات الصلة. وكجزء من هذا المنهج، تعطي الإدارة الأولوية للمؤشرات الرئيسية الواردة في الفقرة ٩ قبل دراسة المؤشرات الواردة في الفقرتين ١٠ و١١، عندما يتم تصميمها لتقديم أدلة دعم إضافية لتحديد العملة الوظيفية الخاصة بالمنشأة.

١٣ تعكس العملة الوظيفية للمنشأة المعاملات والأحداث والأوضاع ذات الصلة التي ترتبط بها. وتبعاً لذلك، لا تتغير العملة الوظيفية، ما أن يتم تحديدها، ما لم يكن هناك تغير في تلك المعاملات والأحداث والأوضاع ذات الصلة.

١٤ إذا كانت العملة الوظيفية هي عملة خاصة بإقتصاد عالي التضخم، يتم إعادة عرض البيانات المالية للمنشأة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩ *"التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع"*. ولا تستطيع المنشأة تفادي إعادة العرض وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩ عن طريق مثلاً تبني كعملة وظيفية خاصة بها عملة أخرى غير العملة الوظيفية المحددة وفقاً لهذا المعيار (مثل العملة الوظيفية لشركتها الأم).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

صافي الإستثمار من العمليات الأجنبية

١٥ قد تملك المنشأة بنداً نقدياً يستحق القبض من العملية الأجنبية أو يستحق الدفع لها. والبند الذي لا يتم التخطيط لتسويته أو الذي لا يحتمل حدوثه في المستقبل المنظور يعد في جوهره جزءاً من صافي إستثمار المنشأة في تلك العملية الأجنبية، وتتم محاسبته وفقاً لفقرتين ٣٢ و٣٣. وقد تتضمن هذه البنود النقدية ذمم مدينة أو قروض طويلة الأجل. ولا تتضمن ذمم مدينة تجارية أو ذمم دائنة تجارية.

١٥أ من الممكن أن تكون المنشأة التي لها بند نقدي يستحق الإستلام أو الدفع لعملية أجنبية مبينة في الفقرة ١٥ أية شركة تابعة للمجموعة، فعلى سبيل المثال منشأة لها شركتان تابعتان أ وب، والشركة التابعة ب هي عملية أجنبية. تمنح الشركة التابعة أ قرضاً للشركة التابعة ب، وقرض الشركة التابعة أ الذي يستحق الإستلام من الشركة التابعة ب هو جزء من صافي إستثمار المنشأة في الشركة التابعة ب إذا لم تكن تسوية القرض مخططاً لها وليس من المحتمل أن تحدث في المستقبل المنظور، وهذا ينطبق أيضاً لو كانت الشركة التابعة أ نفسها عملية أجنبية.

البنود النقدية

١٦ إن الميزة الأساسية للبند النقدي هو الحق في إستلام (أو إلتزام بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. وتتضمن الأمثلة ما يلي: معاشات التقاعد وغيرها من منافع الموظفين التي يتوجب دفعها نقداً، والمخصصات التي ينبغي تسويتها نقداً، وتوزيعات الأرباح النقدية التي يتم الإعتراف بها كإلتزام. وعلى نحو مماثل، يعتبر عقد إستلام (أو تسليم) عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة أو عدد متغير من الأصول التي تساوي فيها القيمة العادلة التي يتعين إستلامها (أو تسليمها) عدداً ثابتاً أو قابلاً للتحديد من وحدات العملة بنداً نقدياً. وعلى العكس من ذلك، تكون الميزة الأساسية للبند غير النقدي هي غياب الحق بإستلام (أو الإلتزام بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. وتتضمن الأمثلة على ذلك: المبالغ المدفوعة مسبقاً للسلع والخدمات (مثل الإيجار المدفوع مسبقاً) والشهرة والأصول غير الملموسة والمخزون والممتلكات والمصانع والمعدات والمخصصات التي يجب تسويتها من خلال تسليم الأصل غير النقدي.

ملخص المنهاج الذي يتطلبه هذا المعيار

---

١٧ عند إعداد البيانات المالية، تقوم كل منشأة - سواء كانت منشأة مستقلة أو منشأة ذات عمليات أجنبية (مثـل الشركة الأم) أو عملية أجنبية (مثل الشركة التابعة أو الفرع) - بتحديد عملتها الوظيفية وفقاً للفقـرات ٩-١٤. وتقوم المنشأة بتحويل بنود العملة الأجنبية إلى العملة الوظيفية الخاصة بها وتبلغ عن آثار هذا التحويل وفقاً للفقرات ٢٠-٣٧ والفقرة ٥٠.

١٨ تشمل العديد من المنشآت معدة التقارير عدداً من المنشآت المختلفة (مثلاً تتكون مجموعة معينة من شـركة أم وواحدة أو أكثر من الشركات التابعة). وقد تملك أنواع مختلفة من المنشآت، سواءاً كانت أعـضاء فـي مجموعة معينة أو خلاف ذلك، إستثمارات في شركات زميلة أو مشاريع مشتركة. وقد تملك أيضاً فروعاً. ومن الضروري أن يتم تحويل النتائج والمركز المالي لكل منشأة مفردة مشمولة في المنشأة معدة التقارير

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إلى العملة التي تعرض بها المنشأة معدة التقارير بياناتها المالية. ويسمح هذا المعيار بـأن تكـون عملـة العرض للمنشأة معدة التقارير أية عملة (أو عملات). ويتم وفقاً للفقرات ٣٨-٥٠ تحويل النتائج والمركـز المالي لأية منشأة مفردة ضمن المنشأة معدة التقارير تختلف عملتها الوظيفية عن عملة العرض.

١٩ ويسمح هذا المعيار أيضاً وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفـصلة*" للمنـشأة المستقلة التي تعد البيانات المالية أو المنشأة التي تعد البيانات المالية المنفصلة بعرض بياناتها المالية بأيـة عملة (أو عملات). وإذا كانت عملة العرض الخاصة بالمنشأة تختلف عن عملتها الوظيفيـة، يـتم أيـضاً تحويل نتائجها ومركزها المالي إلى عملة العرض وفقاً للفقرات ٣٨-٥٠.

الإبلاغ عن معاملات العملة الأجنبية بالعملة المستخدمة

الإعتراف الأولي

٢٠ المعاملة بالعملة الأجنبية هي معاملة محددة أو تتطلب التسوية بعملة أجنبية، بما في ذلك المعاملات الناشئة عن قيام المنشأة بما يلي:-

(أ) شراء أو بيع سلع أو خدمات أسعارها محددة بعملة أجنبية؛

(ب) إقراض أو اقتراض أموال عندما تكون المبالغ المستحقة لها أو عليها محددة بعملة أجنبية؛ أو

(ج) من ناحية أخرى، تمتلك أو تتخلص من أصول أو تتكبد أو تسدد إلتزامات محددة بعملة أجنبية.

٢١ **يجب أن تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية، عند الإعتراف الأولي بها بعملة التقرير، بالمبلغ النـاتج عـن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة .**

٢٢ غالباً ما يشار إلى سعر الصرف بتاريخ المعاملة بالسعر الفوري. ولكن لأسباب عملية فإنه غالباً ما يستخدم معدل صرف تقريبي للمعدل الفعلي بتاريخ العملية ، على سبيل المثال ، متوسط المعدل للأسبوع أو الشهر لكافة المعاملات في كل عملة أجنبية خلال تلك الفترة. ولكن إذا كانت معدلات الصرف تتغير بشكل كبيـر جداً فإن إستخدام متوسط الفترة قد يكون غير موثوق به.

تقديم التقرير في نهاية فترات إعداد التقارير اللاحقة

٢٣ **في كل نهاية فترة إعداد تقارير:-**

(أ) **يجب التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية بإستخدام سعر الإقفال؛**

(ب) **يجب التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالتكلفة التاريخية والمحددة بعملة أجنبية بإستخدام سعر الصرف بتاريخ المعاملة؛ و**

(ج) **يجب التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالقيمة العادلة والمحددة بعملة أجنبية بإستخدام أسعار الصرف السائدة عند تحديد تلك القيم.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢٤ تتحدد القيمة المرحلة لبند بموجب المعايير المحاسبية الدولية ذات العلاقة. على سبيل المثال، بعض الأدوات المالية والممتلكات والمصانع والمعدات يمكن أن تقاس بالقيمة العادلة أو التكلفة التاريخية بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات، والمصانع والمعدات"*. سواء تم تحديد القيمة المرحلة بناءاً على التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة، فإن المبالغ المحددة لبنود العملة الأجنبية يجب التقرير عنها بعملة التقرير بموجب هذا المعيار.

٢٥ يتم تحديد المبلغ المسجل لبعض البنود عن طريق مقارنة اثنين أو أكثر من المبالغ. على سبيل المثال، يكون المبلغ المسجل للمخزون هو إما التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق، أيهما أقل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢ *"المخزون"*. وعلى نحو مماثل، ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"*، يكون المبلغ المسجل للأصل الذي يكون هناك مؤشر على إنخفاض قيمته هو مبلغه المسجل قبل دراسة خسائر إنخفاض القيمة المحتملة أو قيمته القابلة للتحقيق، أيهما أقل. وعندما يكون هذا الأصل غير نقدي ويتم قياسه بعملة أجنبية، يتم تحديد المبلغ المسجل عن طريق مقارنة ما يلي:-

(أ) التكلفة أو المبلغ المسجل، حيثما يكون ملائماً، الذي يتم تحويله بسعر الصرف في التاريخ الذي تم فيه تحديد ذلك المبلغ (أي السعر في تاريخ المعاملة لبند يتم قياسه فيما يتعلق بالتكلفة التاريخية)؛ و

(ب) صافي القيمة القابلة للتحقيق أو المبلغ القابل للإسترداد، حيثما يكون ملائماً، الذي يتم تحويله بسعر الصرف في تاريخ تحديد تلك القيمة (على سبيل المثال سعر الإقفال في نهاية فترة إعداد التقارير).

ويمكن أن يتمثل أثر هذه المقارنة في الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة بالعملة الوظيفية لكن لا يتم الإعتراف بها بالعملة الأجنبية أوالعكس صحيح.

٢٦ عندما يتوفر أكثر من سعر صرف، يكون السعر المستخدم هو ذلك الذي كان من الممكن به تسوية التدفقات النقدية المستقبلية التي تمثلها المعاملة أو الرصيد لو كانت تلك التدفقات النقدية حدثت في تاريخ القياس. وإذا كان يفتقر بشكل مؤقت إلى قابلية التبادل بين عملتين، يكون السعر المستخدم هو أول سعر لاحق يمكن به تنفيذ التبادلات.

الإعتراف بفروقات أسعار الصرف

٢٧ وكما تمت الإشارة في الفقرة ٣، ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على محاسبة التحوط لبنود العملة الأجنبية. ويقتضي تطبيق محاسبة التحوط من المنشأة أن تقوم بمحاسبة بعض فروقات التبادل بشكل مختلف عن معاملة فروقات التبادل التي يقتضيها هذا المعيار. على سبيل المثال، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن يتم الإبلاغ عن فروقات التبادل من البنود النقدية المؤهلة كأدوات تحوط في تحوط التدفق النقدي بشكل أولي في الدخل الشامل الآخر إلى الحد الذي يكون فيه التحوط فعالا.

٢٨ **إن فروقات الصرف الناشئة عن تسديد بنود نقدية أو عن التقرير عن بنود نقدية للمشروع بمعدلات مختلفة عن تلك التي سبق وأن سجلت بها أولياً خلال الفترة، أو تم التقرير عنها في بيانات مالية سابقة، يجب الإعتراف بها في الربح أو الخسارة في الفترة التي تنشأ فيها، بإستثناء فروقات الصرف التي يتم وصفها بموجب الفقرة ٣٢.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢٩ عندما تنشأ البنود النقدية من معاملة عملة أجنبية ويكون هناك تغير في سعر الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية، فإنه ينتج عن ذلك فرق في التبادل. وعندما تتم تسوية المعاملة ضمن نفس الفترة المحاسبية التي حدثت فيها، يتم الإعتراف بكامل فرق التبادل في تلك الفترة. لكن عندما تتم تسوية المعاملة في فترة محاسبية لاحقة، يتم تحديد فرق التبادل المعترف به في كل فترة حتى تاريخ التسوية من خلال التغير في أسعار الصرف خلال كل فترة.

٣٠ **عندما يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة من البند غير النقدي في الدخل الشامل الآخر، يتم الإعتراف بعنصر التبادل لذلك الربح أو الخسارة في الدخل الشامل الآخر. وفي المقابل، عندما يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة من البند غير النقدي في حساب الأرباح أو الخسائر، يتم الإعتراف بأي عنصر تبادل لذلك الربح أو الخسارة في حساب الأرباح أو الخسائر.**

٣١ تقتضي معايير أخرى أن يتم الإعتراف ببعض الأرباح والخسائر في الدخل الشامل الآخر. على سبيل المثال، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ أن يتم الإعتراف في الدخل الشامل الآخر ببعض الأرباح والخسائر التي تنتج من إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات. وعندما يتم قياس هذا الأصل بعملة أجنبية، تقتضي الفقرة ٢٣(ج) من هذا المعيار أن يتم تحويل المبلغ الذي تم إعادة تقييمه بإستخدام السعر في تاريخ تحديد القيمة، مما يؤدي إلى فرق تبادل يتم الإعتراف به أيضاً في الدخل الشامل الآخر.

٣٢ **يتم الإعتراف بفروقات التبادل الناتجة من البند النقدي الذي يشكل جزءاً من صافي الإستثمار في العملية الأجنبية الخاص بالمنشأة معدة التقارير (أنظر الفقرة ١٥) في الأرباح أو الخسائر في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة معدة التقارير أو البيانات المالية المختلفة للعملية الأجنبية، حيثما يكون ملائماً. ويتم في البيانات المالية التي تتضمن العملية الأجنبية والمنشأة معدة التقارير (على سبيل المثال البيانات المالية الموحدة عندما تكون العملية الأجنبية عبارة عن شركة تابعة) الإعتراف بفروقات التبادل هذه بشكل أولي في الدخل الشامل الآخر ويتم إعادة تصنيفها من حقوق الملكية الى الربح أو الخسارة عند التصرف بصافي الإستثمار وفقاً للفقرة ٤٨.**

٣٣ عندما يشكل البند النقدي جزءاً من صافي الإستثمار في العملية الأجنبية الخاص بالمنشأة معدة التقارير ويتم التعبير عنه بالعملة الوظيفية الخاصة بالمنشأة معدة التقارير، ينشأ فرق التبادل في البيانات المالية المختلفة للعملية الأجنبية وفقاً للفقرة ٢٨. وعلى نحو مماثل، إذا تم التعبير عن هذا البند بالعملة الوظيفية للعملية الأجنبية، ينشأ فرق تبادل في البيانات المالية المنفصلة الخاصة بالمنشأة معدة التقارير وفقاً للفقرة ٢٨. وإذا كان هذا البند مقيماً بعملة بإستثناء البيئة الإقتصادية الرئيسية إما للمنشأة المقدمة للتقارير أو للعملية الأجنبية فإن فرقاً في الصرف ينشأ في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة التي تعد للتقارير وفي البيانات المالية الفردية للعملية الأجنبية حسب الفقرة ٢٨. ويتم الإعتراف بالدخل الشامل الآخر في البيانات المالية التي تتضمن العملية الأجنبية والمنشأة معدة التقارير (أي البيانات المالية التي يتم فيها توحيد العملية الأجنبية أو توحيدها تناسبياً أو محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٣٤ عندما تحتفظ المنشأة بدفاترها وتقوم بالتسجيل بعملة أخرى غير عملتها الوظيفية في الوقت الذي تقوم فيه المنشأة بإعداد بياناتها المالية، يتم تحويل كافة المبالغ إلى العملة الوظيفية وفقاً للفقرات ٢٠- ٢٦. وينتج عن هذا نفس المبالغ بالعملة الوظيفية التي كانت ستظهر لو أنه تم تسجيل البنود بشكل أولي بالعملة الوظيفية. على سبيل المثال، يتم تحويل البنود النقدية إلى العملة الوظيفية بإستخدام سعر الإقفال، ويتم تحويل البنود غير النقدية التي يتم قياسها على أساس التكلفة التاريخية بإستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة التي أدت إلى الإعتراف بها.

التغير في العملة الوظيفية

٣٥ عندما يكون هناك تغير في العملة الوظيفية للمنشأة، تطبق المنشأة إجراءات التحويل المطبقة على العملة الوظيفية الجديدة بأثر مستقبلي من تاريخ التغير.

٣٦ كما تمت الإشارة في الفقرة ١٣، تعكس العملة الوظيفية للمنشأة المعاملات والأحداث والظروف ذات الصلة بالمنشأة. وتبعاً لذلك، ما أن يتم تحديد العملة الوظيفية، يمكن تغييرها فقط إذا كان هناك تغير في تلك المعاملات والأحداث والظروف ذات الصلة. على سبيل المثال، قد يؤدي التغير في العملة التي تؤثر بشكل رئيسي على أسعار بيع السلع والخدمات إلى تغير في العملة الوظيفية للمنشأة.

٣٧ يتم محاسبة أثر التغير في العملة الوظيفية بأثر مستقبلي. وبعبارة أخرى، تقوم المنشأة بتحويل كافة البنود إلى العملة الوظيفية الجديدة بإستخدام سعر الصرف في تاريخ التغير. وتتم معاملة المبالغ المحولة الناتجة للبنود غير النقدية على أنها تكلفتها التاريخية. ولا يتم إعادة تصنيف فروقات التبادل الناتجة من تحويل العملية الأجنبية المعترف بها سابقاً في الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرتين ٣٢ و٣٩(ج) من حقوق الملكية الى الربح أو الخسارة حتى يتم التصرف بالعملية.

إستخدام عملة العرض بإستثناء العملة الوظيفية

التحويل إلى عملة العرض

٣٨ يمكن أن تعرض المنشأة بياناتها المالية بأية عملة (أو عملات). وإذا كانت تختلف عملة العرض عن العملة الوظيفية للمنشأة، فإنها تقوم بتحويل نتائجها ومركزها المالي إلى عملة العرض. على سبيل المثال، عندما تحتوي مجموعة معينة على منشآت مختلفة ذات عملات وظيفية مختلفة، يتم التعبير عن النتائج والمركز المالي لكل منشأة بعملة شائعة حتى يمكن عرض البيانات المالية الموحدة.

٣٩ يتم تحويل النتائج والمركز المالي للمنشأة التي لا تكون عملتها الوظيفية هي عملة خاصة بإقتصاد عالي التضخم إلى عملة عرض مختلفة بإستخدام الإجراءات التالية:-

(أ) يتم تحويل الأصول والإلتزامات لكل بيان مركز مالي معروضة (أي بما في ذلك المبالغ المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ تلك بيان المركز المالي؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) **يتم تحويل الدخل والمصاريف لكل بيان دخل الشامل أو بيان دخل منفصل معروض (أي بما في ذلك المبالغ المقارنة) بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات؛ و**

(ج) **يجب الإعتراف بكافة فروقات التبادل الناتجة في الدخل الشامل الآخر.**

٤٠ لأسباب عملية، يتم غالباً إستخدام سعر يقارب أسعار الصرف في تواريخ المعاملات، مثال متوسط سعر الفترة، لتحويل بنود الدخل والمصروف. إلا أنه إذا تقلبت أسعار الصرف بشكل كبير، يكون إستخدام متوسط السعر للفترة غير مناسب.

٤١ تنتج فروقات التبادل المشار إليها في الفقرة ٣٩(ج) مما يلي:-

(أ) تحويل الدخل والمصاريف بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات والأصول والإلتزامات بسعر الإقفال. وتنتج فروقات التبادل هذه من بنود الدخل والمصروف المعترف بها في الربح أو الخسارة ومن تلك المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية.

(ب) تحويل صافي الأصول الإفتتاحية بسعر الإقفال الذي يختلف عن سعر الإقفال السابق.

لا يتم الإعتراف بفروقات التبادل هذه في الربح أو الخسارة لأن التغيرات في أسعار الصرف يكون لها أثر ضئيل أو لا يكون لها أثر مباشر على التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية من العمليات. يتم عرض المبلغ التراكمي لفروقات الصرف في مكون منفصل لحقوق الملكية حتى التصرف بالعملية الأجنبية. وعندما ترتبط فروقات التبادل بعملية أجنبية موحدة لكنها ليست مملوكة بالكامل، فإن فروقات التبادل المتراكمة الناشئة من التحويل والمنسوبة إلى حصص غير مسيطرة يتم تخصيصها إلى الحصص الغير مسيطرة في بيان المركز المالي الموحدة والإعتراف بها كجزء من هذه الحصص.

٤٢ **يتم تحويل النتائج والمركز المالي للمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية هي عملة خاصة بإقتصاد عالي التضخم إلى عملة عرض مختلفة بإستخدام الإجراءات التالية:-**

(أ) يتم تحويل كافة المبالغ (أي الأصول والإلتزامات وبنود حقوق الملكية والدخل والمصاريف، بما في ذلك المبالغ المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ أحدث بيان المركز المالي، بإستثناء

(ب) عندما يتم تحويل المبالغ إلى عملة إقتصاد عالي التضخم، تكون المبالغ المقارنة هي تلك التي تم عرضها كمبالغ للسنة الحالية في البيانات المالية للسنة السابقة ذات الصلة (أي غير المعدلة للتغيرات اللاحقة في مستوى السعر أو التغيرات اللاحقة في أسعار الصرف).

٤٣ **عندما تكون العملة الوظيفية للمنشأة هي عملة خاصة بإقتصاد عالي التضخم، تعيد المنشأة عرض بياناتها المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩ قبل تطبيق طريقة التحويل المبينة في الفقرة ٤٢، بإستثناء المبالغ المقارنة التي يتم تحويلها إلى العملة الخاصة بالإقتصاد عالي التضخم (أنظر الفقرة ٤٢(ب)). وعندما يتوقف الإقتصاد عن كونه عالي التضخم ولا تقوم المنشأة بإعادة عرض بياناتها المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩، فإنها تستخدم المبالغ التي تم إعادة عرضها إلى مستوى السعر في تاريخ توقفها عن إعادة عرض بياناتها المالية كتكاليف تاريخية للتحويل إلى عملة العرض.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تحويل العملية الأجنبية

٤٤ يتم تطبيق الفقرات ٤٥-٤٧، بالإضافة إلى الفقرات ٣٨-٤٣، عندما يتم تحويل النتائج والمركز المالي للعملية الأجنبية إلى عملة العرض بحيث يمكن تضمين العملية الأجنبية في البيانات المالية للمنشأة معدة التقارير من خلال التوحيد أو التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية.

٤٥ إن دمج نتائج العملية الأجنبية ومركزها المالي مع تلك الخاصة بالمنشأة معدة التقارير يتبع إجراءات التوحيد العادية، مثل إلغاء الأرصدة والمعاملات بين المجموعات للشركة التابعة (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢٧ ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ *"الحصص في المشاريع المشتركة"*). إلا أنه لا يمكن إلغاء الأصل أو (الإلتزام) النقدي ضمن المجموعة المشتركة، سواءاً كان قصير الأجل أو طويل الأجل، مقابل الإلتزام (الأصل) المماثل ضمن المجموعة المشتركة دون عرض نتائج تقلبات العملة في البيانات المالية الموحدة. ويعود سبب ذلك إلى أن البند المالي يمثل إلتزاما لتحويل العملة إلى عملة أخرى ويعرض المنشأة معدة التقارير لربح أو خسارة من خلال تقلبات العملة. وتبعاً لذلك، يستمر الإعتراف في البيانات المالية الموحدة للمنشأة معدة التقارير بفرق التبادل هذا في الربح أو الخسارة، أو إذا نشأ من الظروف الموضحة في الفقرة ٣٢، يتم الإعتراف بها في الدخل الشامل الآخر وتتراكم ضمن حقوق ملكية كبند منفصل إلى أن يتم التصرف بالعملية الأجنبية.

٤٦ عندما يكون تاريخ البيانات المالية للعملية الأجنبية مختلف عن تاريخ البيانات المالية للمنشأة معدة التقارير، عادة ما تقوم العملية الأجنبية بإعداد بيانات إضافية بنفس تاريخ البيانات المالية للمنشأة معدة التقارير. وعندما لا يتم القيام بذلك، يسمح معيار المحاسبة الدولي ٢٧ بإستخدام تاريخ تقرير مختلف شريطة أن لا يتجاوز الفرق ثلاثة أشهر ويتم إجراء تعديلات لإستيعاب آثار أية معاملات هامة أو غيرها من الأحداث التي تقع بين التواريخ المختلفة. وفي مثل هذه الحالة، يتم تحويل الأصول والإلتزامات الخاصة بالعملية الأجنبية بسعر الصرف في نهاية فترة إعداد التقارير للعملية الأجنبية. ويتم إجراء التعديلات للتغيرات الهامة في أسعار الصرف حتى نهاية فترة إعداد التقارير للمنشأة معدة التقارير وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧. ويتم إستخدام نفس المنهج عند تطبيق طريقة حقوق الملكية على الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة وعند تطبيق التوحيد التناسبي على المشاريع المشتركة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٨ *"المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة"* ومعيار المحاسبة الدولي ٣١.

٤٧ إن أية شهرة تنشأ من شراء العملية الأجنبية وأي تعديلات قيمة عادلة على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات التي تنشأ من شراء تلك العملية الأجنبية تتم معاملتها كأصول وإلتزامات خاصة بالعملية الأجنبية. لذلك يتم التعبير عنها بالعملة الوظيفية للعملية الأجنبية ويتم تحويلها بسعر الإقفال وفقاً للفقرتين ٣٩ و٤٢.

إستبعاد أو الإستبعاد الجزئي للمنشأة الأجنبية

٤٨ عند التصرف بعملية أجنبية، يتم إعادة تصنيف المبلغ التراكمي لفروقات الصرف المرتبطة بتلك العملية الأجنبية المعترف بها في بيان الدخل الشامل الآخر والمتراكمة في مكون منفصل لحقوق الملكية، من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة (وفقاً لتعجيل إعادة التصنيف) عندما يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة عند التصرف (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"* (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٤٨أ إضافة إلى التصرف بكامل حصة المنشأة في العملية الأجنبية، يتم محاسبة ما يلي على أنه عمليات تصرف حتى لو استبقت المنشأة حصة في الشركة التابعة أو الزميلة أو المنشاة المسيطر عليها بشكل مشترك السابقين:-

(أ) فقدان السيطرة على شركة تابعة تشكل العملية الأجنبية.

(ب) فقدان تأثير هام على الشركة الزميلة التي تشمل العملية الأجنبية.

(ج) فقدان السيطرة المشتركة على المنشاة المسيطر عليها بشكل مشترك والتي تشمل العملية الأجنبية.

٤٨ب عند التصرف بشركة تابعة تشمل عملية أجنبية، يتم إلغاء الإعتراف بالمبلغ التراكمي لفروقات الصرف المرتبطة بتلك العملية الأجنبية التي تم نسبتها إلى الحصص غير المسيطرة، ولكن لا يتم إعادة تصنيفه إلى الربح أو الخسارة.

١٨ج عند التصرف الجزئي بشركة تابعة تشكل عملية أجنبية، تقوم المنشأة بإعادة نسبة الحصة التناسبية إلى لمبلغ التراكمي لفروقات الصرف المعترف بها في بيان الدخل الشامل الآخر إلى الحصص غير المسيطرة لتلك العملية الأجنبية. وفي أي تصرف جزئي بعملية أجنبية، تقوم المنشأة بإعادة تصنيف الحصة التناسبية فقط للمبلغ لتراكمي لفروقات الصرف المعترف بها في بيان الدخل الشامل الآخر إلى الربح أو الخسارة.

٤٨د. يعتبر التصرف الجزئي بحصة المنشأة في عملية أجنبية أي تخفيض في حصة ملكية المنشأة في عملية أجنبية، باستثناء تلك التخفيضات الواردة في الفقرة ٤٨أ التي يتم محاسبتها على أنها عمليات تصرف.

٤٩ يمكن للمنشأة التصرف أو التصرف جزئياً بحصتها في عملية أجنبية من خلال البيع أو التصفية أو تسديد رأس مال الأسهم أو التخلي عن كامل أو عن جزء من تلك المنشأة. وتعتبر دفعة أرباح الأسهم جزء من عملية التصرف فقط عندما تشكل عائداً على الإستثمار، مثلاً عندما تدفع أرباح الأسهم من أرباح الإستملاك. ولا يشكل تخفيض القيمة المسجلة لعملية أجنبية، سواءً بسبب خسائرها الخاصة أو انخفاض القيمة المعترف به من قبل المستثمر، تصرفاً جزئياً. وبناءً عليه، لا يتم إعادة تصنيف أي جزء من ربح أو خسارة الصرف الأجنبي المعترف به في بيان الدخل الشامل الآخر إلى الربح أو الخسارة في تاريخ التخفيض.

الآثار الضريبية لفروقات أسعار الصرف

٥٠ يمكن أن تكون مكاسب وخسائر ترجمة المعاملات بالعملات الأجنبية وفروقات الصرف الناشئة عن ترجمة الوضع المالية للمنشأة (بما في ذلك العمليات التشغيلية) بعملتين مختلفتين قد يكون لها آثار ضريبية بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١٢ "ضرائب الدخل".

الإفصاح

٥١ **بالإشارة الى تطبيق "العملة المستخدمة" في الفقرة ٥٣ والفقرات من ٥٥-٥٧، في حالة المجموعة، للعملة المستخدمة في الشركة الأم.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٥٢ **يجب على المشروع أن يفصح عن:-**

(أ) مبلغ فروقات الصرف المعترف بها في الربح أو الخسارة ما عدا تلك التي تزيد عن الأدوات المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بما يتفق مع المعيار ٣٩؛ و

(ب) صافي فروقات المعترف بها في بيان الدخل الشامل والمجمع كبند منفصل ومطابقة لمبلغ فروقات الصرف ما بين بداية الفترة ونهايتها؛ و

٥٣ **عندما تختلف عملة التقرير عن العملة المستخدمة، هذه الحقيقة يجب أن تكون معلنه، مع الإفصاح عن العملة المستخدمة والأسباب التي أدت الى تغير في عملة التقرير.**

٥٤ **عندما يكون هناك تغير في العملة المستخدمة على كل من الشركة معدة التقرير أو شركة أجنبية مهمة، هذا التغير في العملة المستخدمة والأسباب يجب الإفصاح عنها.**

٥٥ **عندما تعرض المنشأة بياناتها المالية بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية، فإنها تصف هذه البيانات على أنها تنسجم مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فقط إذا كانت تنسجم مع كافة متطلبات كل معيار مطبق وكل تفسير مطبق لتلك المعايير بما في ذلك طريقة التحويل المبينة في الفقرتين ٣٩ و ٤٢.**

٥٦ تقوم المنشأة أحياناً بعرض بياناتها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة ليست عملتها الوظيفية دون تلبية المتطلبات الواردة في الفقرة ٥٥. على سبيل المثال، يمكن أن تحول المنشأة فقط بنودا مختارة من بياناتها المالية إلى عملة أخرى. أو أن المنشأة التي لا تكون عملتها الوظيفية هي عملة إقتصاد عالي التضخم قد تحول البيانات المالية إلى عملة أخرى عن طريق تحويل كافة البنود بأحدث سعر إقفال. ولا تكون هذه التحويلات منسجمة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ويقتضى تقديم الإفصاحات الواردة في الفقرة ٥٧.

٥٧ **عندما تعرض المنشأة بياناتها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية أو عملة العرض الخاصة بها ولم تتم تلبية المتطلبات الواردة في الفقرة ٥٥، فإنها تقوم بما يلي:-**

(أ) **تحدد المعلومات بشكل واضح كمعلومات تكميلية لتمييزها عن المعلومات التي تنسجم مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛**

(ب) **تفصح عن العملة التي يتم بها عرض المعلومات التكميلية؛ و**

(ج) **تفصح عن العملة الوظيفية للمنشأة وطريقة التحويل المستخدمة لتحديد المعلومات التكميلية.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تاريخ النفاذ والإنتقال

٥٨ تطبق المنشأة هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، ينبغي عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٥٨ أ أضاف التعديل على معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"صافي الإستثمار في عملية أجنبية"*(المعدل بناءً على معيار المحاسبة الدولي ٢١) الصادر في ديسمبر ٢٠٠٥ الفقرة ١٥أ وعدل الفقرة ٣٣، وعلى المنشأة تطبيق هذه التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق المبكر.

٥٩ تطبق المنشأة الفقرة ٤٧ بأثر مستقبلي على كافة عمليات الإندماج بالشراء التي تحدث بعد بداية فترة التقرير المالي التي يتم فيها تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى. ويسمح بتطبيق الفقرة ٤٧ بأثر رجعي على عمليات الإندماج بالشراء المبكرة. بالنسبة لشراء العملية الأجنبية التي تتم معاملتها بأثر مستقبلي ولكنها تحدث قبل التاريخ الذي يتم فيه تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، لا تقوم المنشأة بإعادة عرض السنوات السابقة ويمكن تبعاً لذلك، حيثما يكون ملائماً، أن تعامل تعديلات الشهرة والقيمة العادلة الناشئة من عملية الإندماج بالشراء تلك على أنها أصول وإلتزامات للمنشأة وليس كأصول وإلتزامات للعملية الأجنبية. لذلك، إما يتم التعبير عن تعديلات الشهرة والقيمة العادلة تلك بالعملة الوظيفية للمنشأة أو أنها تكون عبارة عن بنود عملة أجنبية غير نقدية، يتم الإبلاغ عنها بإستخدام سعر الصرف في تاريخ الإندماج بالشراء.

٦٠ تتم محاسبة كافة التغيرات الأخرى التي تنتج من تطبيق هذا المعيار وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*.

٦٠أ. عدل معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإضافة لذلك، عدل المعيار الفقرات ٢٧ و٣٠-٣٣ و٣٧ و٤١ و٤٨ و٥٢. ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

٦٠ب. أضاف معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) الفقرات ٤٨أ-٤٨د، وعدل الفقرة ٤٩. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

سحب بيانات أخرى

٦١ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"التأثيرات على التغيرات في سعر الصرف الأجنبي"* (المعدل في ١٩٩٣).

٦٢ حل هذا المعيار محل التفسيرات التالية:-

(أ) التفسير – ١١ *"الصرف الأجنبي – رسملة الخسائرالناجمة من التخفيضات الحادة في العملة"*؛

(ب) التفسير - ١٩ *"عمله التقرير – قياس وعرض البيانات المالية"* بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٩؛ و

(ج) التفسير-٣٠ "التقارير المتعلقة بالعملات – *ترجمة عملة القياس إلى عملة العرض*".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق

التعديلات على بيانات أخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة أبكر، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

*****

تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار في العام ٢٠٠٣ في البيانـات ذات الـصلة المنشورة في هذا الكتاب.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢١

لقد تمت المصادقة على معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"* بواسطة أربعة عشر عضواً في مجلس معايير المحاسبة الدولية.

السير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونس	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانس-جورج برونس	
انطوني تي كوب	
روبرت جارنيت	
جلبرت جيلارد	
جيمس جي ليسرينج	
وارن ماكريجور	
باتريشيا أومالي	
هاري كي تشميد	
جون سميث	
جيوفري ويتينجتون	
تاتسومي ياميادا	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مصادقة المجلس على تعديلات معيار المحاسبة الدولي ٢١

لقد تمت المصادقة إصدار تعديلات معيار المحاسبة الدولي ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العمـلات الأجنبية- *صافي الإستثمار من العمليات الأجنبية*" بواسطة أربعة عشر عضواً في مجلس معـايير المحاسـبة الدولية.

السير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونس	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانس-جورج برونس	
انطوني تي كوب	
جان أنجستروم	
روبرت جارنيت	
جلبرت جيلارد	
جيمس جي ليسرينج	
وارن ماكريجور	
باتريشيا أومالي	
جون سميث	
جيوفري ويتينجتون	
تاتسومي يامادا	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات حول
معيار المحاسبة الدولي ٢١ *آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*

إن أساس الإستنتاجات هذا يرافق معيار المحاسبة الدولي ٢١، لكنه ليس جزءاً منه.

تم تعديل الفقرة "استنتاج١" وتم إضافة الفقرات "استنتاج٢٥أ - استنتاج٢٥و" فيما يتعلق بتعديل معيار المحاسبة الدولي ٢١ الصادر في ديسمبر ٢٠٠٥.

لم يتم تعديل المصطلحات في أساس الإستنتاجات هذا لتعكس التغيرات الحاصلة على معيار المحاسبة الدولي "عرض البيانات المالية" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧).

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي"* في العام ٢٠٠٣. والتعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"صافي الإستثمار من العمليات الأجنبية"* في ديسمبر ٢٠٠٥. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في يوليو ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٢١. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثارها فيما يتعلق بالمعايير منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي مايو ٢٠٠٢، نشر المجلس إقتراحاته في مسودة عرض بعنوان *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية*، مع تحديد موعد نهائي لإستلام الملاحظات في ١٦ سبتمبر ٢٠٠٢. ولقد إستلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

إستنتاج ٣ ولأن نية المجلس لم تكن إعادة النظر في المنهج الأساسي لمحاسبة آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ٢١، لا يناقش أساس الإستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢١ التي لم يعد المجلس النظر فيها.

العملة الوظيفية

إستنتاج ٤ تم سابقا تعريف مصطلح "عملة الإبلاغ" على أنها "العملة المستخدمة في عرض البيانات المالية". ويتكون هذا التعريف من فكرتين منفصلتين (تم تحديدهما في التفسير ١٩ *"عملة الإبلاغ - قياس وعرض البيانات المالية بموجب معياري المحاسبة الدوليين ٢١ و٢٩"*):-

- عملة القياس (العملة التي تقيس بها المنشأة البنود في البيانات المالية)؛ و
- عملة العرض (العملة التي تعرض بها المنشأة بياناتها المالية).

وقرر المجلس تنقيح النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ لدمج منهج التفسير ١٩

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الذي ينفصل بين هاتين الفكرتين. ولاحظ المجلس أن إستخدام مصطلح "العملة الوظيفية" هو أكثر شيوعاً من إستخدام "عملة القياس" لذا قرر تبني المصطلح الأكثر شيوعاً.

إستنتاج ٥ أبدى المجلس قلقه حول أن الإرشادات الواردة في التفسير ١٩ حول تحديد عملة القياس قد تسمح للمنشآت بأن تختار واحدة من عملات متعددة أو تختار عملة غير مناسبة. وبالتحديد اعتقد البعض أن التفسير ١٩ أظهر تركيزاً كبيراً على العملة التي يتم بها التعبير عن المعاملات وتركيزاً قليلاً على الإقتصاد ذي الصلة الذي يحدد سعر تلك المعاملات. ولمواجهة هذه المخاوف، قام المجلس بتعريف العملة الوظيفية على أنها "عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة". كما قدم المجلس إرشادات حول كيفية تحديد العملة الوظيفية (أنظر الفقرات ٩-١٤ من المعيار). وتعتمد هذه الإرشادات بشكل كبير على التفسير ١٩ والإرشادات المقابلة في الولايات المتحدة والمعايير الوطنية الأخرى، ولكنه يعكس كذلك قرار المجلس بأن بعض العوامل تستحق تأكيدا أكبر من غيرها.

إستنتاج ٦ ناقش المجلس كذلك ما إذا كانت العملية الأجنبية التي تعد جزءاً لا يتجزأ من المنشأة معدة التقارير (كما هو موضح في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١) يمكن أن تملك عملة وظيفية تختلف عن عملة المنشأة الأم.* وقرر المجلس أن العملات الوظيفية ستكون دائماً نفس العملات لأنه قد يكون أمراً متعارضاً بالنسبة للعملية الأجنبية الأساسية "التي تنفذ الأعمال كما لو أنها إمتداد لعمليات المنشأة معدة التقارير"†، أن تعمل في بيئة إقتصادية رئيسية تختلف عن شركتها الأم.

إستنتاج ٧ ويستتبع ذلك ضرورة تحويل النتائج والمركز المالي للعملية الأجنبية الأساسية عند دمجها في البيانات المالية للشركة الأم - سيتم قياسها في العملة الوظيفية للشركة الأم. وعلاوة على ذلك، فإنه من غير الضروري التمييز بين العملية الأجنبية الأساسية والمنشأة الأجنبية. وعندما تختلف العملة الوظيفية للعملية الأجنبية عن العملة الوظيفية لشركتها الأم، فإنها تكون منشأة أجنبية ويتم تطبيق طريقة التحويل الواردة في الفقرات ٣٨-٤٩ من المعيار.

إستنتاج ٨ وقرر المجلس كذلك أن المبادئ الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ لتمييز العملية الأجنبية الأساسية عن المنشأة الأجنبية تعد ذات صلة في تحديد العملة الوظيفية للعملية. لذلك قام بدمج هذه المبادئ في المعيار في ذلك السياق.

إستنتاج ٩ وافق المجلس على أن المؤشرات الواردة في الفقرة ٩ هي المؤشرات الرئيسية لتحديد العملة الوظيفية وأن الفقرتان ١٠ و١١ هما فقرتان ثانويتان. وهذا لأن المؤشرات الواردة في الفقرتين ١٠ و١١ ليست مرتبطة بالبيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة ولكنها توفر دليلاً داعما إضافيا لتحديد العملة الوظيفية للمنشأة.

---

* يستخدم مصطلح "الشركة الأم" على نطاق واسع في هذا السياق للإشارة إلى أن المنشأة تملك فرعاً أو شركة زميلة أو مشروع مشترك أو شركة تابعة

† معيار المحاسبة الدولي ٢١ (المنقح عام ١٩٩٣)، الفقرة ٢٤.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عملة العرض

إستنتاج ١٠ ومن المواضيع الأخرى ما إذا يجب السماح للمنشأة بعرض بياناتها المالية بعملة (أو عملات) أخرى غير عملتها الوظيفية. ويعتقد البعض أنه لا يجب على المنشأة القيام بذلك. إذ يعتقدون أن العملة الوظيفية، كونها عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة، تصف بشكل جيد الأثر الإقتصادي للمعاملات والأحداث على المنشأة. وبالنسبة للمجموعة التي تتضمن عمليات بعدد من العملات الوظيفية، فإنهم يعتقدون أنه يجب عرض البيانات المالية الموحدة بالعملة الوظيفية التي تستخدمها الإدارة عند ضبط ومراقبة أداء المجموعة ومركزها المالي. ويعتقدون كذلك أن السماح للمنشأة بعرض بياناتها المالية بأكثر من عملة قد يؤدي إلى إرباك مستخدمي تلك البيانات المالية أكثر من تقديم المساعدة لهم. ويعتقد مؤيدو وجهة النظر هذه أن أي عرض بعملة أخرى غير تلك الموضحة أعلاه يجب أن يتم إعتباره على أنه "تحويل ملائمة" خارج نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج ١١ ويعتقد آخرون أن إختيار عملة العرض ينبغي أن يكون مقتصراً مثلاً على العملة الوظيفية لأحد المنشآت الأساسية ضمن المجموعة. إلا أنه يمكن التغلب على هذا القيد بسهولة- أي أن المنشأة التي ترغب في عرض بياناتها المالية بعملة مختلفة يمكن أن تقوم بإنشاء عملية أساسية لكن صغيرة نسبيا بتلك العملة الوظيفية.

إستنتاج ١٢ لا يزال يعتقد البعض أنه، في ضوء التوجه المتزايد نحو العولمة، يجب أن يسمح للمنشآت بأن تعرض بياناتها المالية بأية عملة. ولاحظوا أن معظم المجموعات الكبيرة لا تملك عملة وظيفية واحدة، بل تشمل عمليات بعدد من العملات الوظيفية. وبالنسبة لهذه المنشآت، فهم يعتقدون أنه ليس من الواضح ما هي العملة التي يجب أن تكون عملة العرض أو سبب تفضيل عملة معينة على أخرى. كما يشيرون أيضاً أن الإدارة قد لا تستخدم عملة واحدة عند ضبط ومراقبة أداء المجموعة ومركزها المالي. وبالإضافة إلى ذلك، فهم يلاحظون أنه يجب على المنشآت في بعض الإختصاصات عرض بياناتها المالية بالعملة المحلية، حتى عندما لا تكون هذه العملة هي العملة الوظيفية*. لذلك إذا إقتضت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن يتم عرض البيانات المالية بالعملة الوظيفية، قد تحتاج بعض المنشآت أن تعرض مجموعتين من البيانات المالية: البيانات المالية التي تمتثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعروضة بالعملة الوظيفية والبيانات المالية التي تمتثل للأنظمة المحلية المعروضة بعملة مختلفة.

إستنتاج ١٣ إقتنع المجلس بالنقاشات الواردة في الفقرة السابقة. ووفقاً لذلك، قرر أنه يجب السماح للمنشآت بعرض بياناتها المالية بأية عملة (أو عملات).

إستنتاج ١٤ أوضح المجلس أيضاً أن المعيار لا يمنع المنشأة من تقديم "تحويل ملائمة" كمعلومات إضافية. ويمكن أن يعرض "تحويل الملائمة" هذا بيانات مالية (أو أجزاء مختارة من البيانات المالية) بعملة غير عملة العرض، بحيث يكون ذلك ملائما لبعض المستخدمين. يمكن إعداد "تحويل الملائمة"

* وهذا يتضمن المنشآت التي تعمل في بلد آخر وتقوم على سبيل المثال بنشر البيانات المالية للإمتثال مع متطلب التسجيل في البورصة في ذلك البلد.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بإستخدام طريقة تحويل غير تلك التي يقتضيها المعيار. ويجب أن يتم بوضوح تحديد هذه الأنواع من "تحويلات الملائمة" كمعلومات إضافية لتمييزها عن المعلومات التي تقتضيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتي يتم تحويلها وفقاً لهذا المعيار.

طريقة التحويل

إستنتاج ١٥ ناقش المجلس تحديد الطريقة التي يجب إستخدامها لتحويل البيانات المالية من العملة الوظيفية للمنشأة إلى عملة عرض مختلفة.

إستنتاج ١٦ وافق المجلس على أن لا تؤدي طريقة التحويل إلى إستبدال العملة الوظيفية بعملة أخرى. وبعبارة أخرى، يجب أن لا يؤدي عرض البيانات المالية بعملة مختلفة إلى تغيير الطريقة التي يتم بها قياس البنود ذات الصلة. بل يجب أن تعبر طريقة التحويل عن المبالغ ذات الصلة، كما تم قياسها بالعملة الوظيفية، بعملة مختلفة.

إستنتاج ١٧ في ضوء ذلك، قام المجلس بدراسة طريقتين ممكنتين للتحويل. الطريقة الأولى هي تحويل كافة المبالغ (بما في ذلك المبالغ المقارنة) بأحدث سعر إقفال. ولهذه الطريقة عدة فوائد: إذ أنها سهلة التطبيق ولا ينتج عنها أية أرباح أو خسائر جديدة ولا تغير النسب مثل العائد على الأصول. ويدعم هذه الطريقة أولئك الذين يعتقدون بأن عملية التعبير عن المبالغ بعملة مختلفة يجب أن تحافظ على العلاقات بين المبالغ كما تم قياسها بالعملة الوظيفية ولا يجب بالتالي أن تؤدي إلى أية أرباح أو خسائر جديدة.

إستنتاج ١٨ والطريقة الثانية التي أخذها المجلس بعين الإعتبار هي تلك الطريقة التي إقتضتها النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ لتحويل البيانات المالية للعملية الأجنبية*. وينتج عن هذه الطريقة نفس المبالغ بعملة العرض بغض النظر عما إذا كانت البيانات المالية للعملية الأجنبية كما يلي:-

(أ) يتم تحويلها أولاً إلى العملة الوظيفية لمنشأة مجموعة أخرى (الشركة الأم مثلاً) من ثم إلى عملة العرض، أو

(ب) يتم تحويلها مباشرة إلى عملة العرض.

إستنتاج ١٩ وتتفادى هذه الطريقة الحاجة إلى تحديد العملة التي يتم بها التعبير عن البيانات المالية للمجموعة متعددة الجنسيات قبل أن يتم تحويلها إلى عملة العرض. وكما تمت الإشارة أعلاه، لا تملك العديد من المجموعات الكبيرة عملة وظيفية واحدة، بل تشمل عمليات بعدد من العملات الوظيفية. وبالنسبة لهذه المنشآت فإنه من غير الواضح ما هي العملة الوظيفية التي ينبغي إختيارها ليتم بها التعبير عن المبالغ قبل تحويلها إلى عملة العرض أو سبب تفضيل عملة معينة على غيرها. بالإضافة إلى ذلك، ينتج عن هذه الطريقة نفس المبالغ بعملة العرض للمنشأة المستقلة والشركة التابعة للشركة الأم التي تكون العملة الوظيفية الخاصة بها هي عملة العرض.

* تستخدم هذه الطريقة لتحويل بنود الميزانية العمومية بسعر الإقفال وبنود الدخل والمصروف بالأسعار الفعلية (أو المتوسطة)، باستثناء المنشأة التي تكون العملة الوظيفية الخاصة بها هي عملة إقتصاد عالي التضخم.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٢٠ قرر المجلس أن يقتضي إستخدام الطريقة الثانية، أي أن يتم تحويل البيانات المالية لأية منشأة (سواء كانت منشأة مستقلة أو شركة أم أو عملية ضمن مجموعة) تختلف العملة الوظيفية الخاصة بها عن عملة العرض المستخدمة من قبل المنشأة معدة التقارير بإستخدام الطريقة المبينة في الفقرات ٣٨-٤٩ من المعيار.

إستنتاج ٢١ وفيما يتعلق بتحويل المبالغ المقارنة، تبني المجلس المنهج الذي إقتضاه التفسير ٣٠ لما يلي:-

(أ) المنشأة التي تكون العملة الوظيفية الخاصة بها هي ليست العملة الخاصة بإقتصاد عالي التضخم (يتم تحويل الأصول والإلتزامات في الميزانية العمومية المقارنة بسعر الإقفال في تاريخ تلك الميزانية العمومية ويتم تحويل الدخل والمصاريف في بيان الدخل المقارن بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات)؛ و

(ب) المنشأة التي تكون العملة الوظيفية الخاصة بها هي العملة الخاصة بإقتصاد عالي التضخم، والتي يتم من أجلها تحويل المبالغ المقارنة إلى عملة الإقتصاد عالي التضخم (يتم تحويل كل من بنود الميزانية العمومية وبنود بيان الدخل بسعر الإقفال لأحدث ميزانية عمومية معروضة).

إستنتاج ٢٢ غير أن المجلس قرر عدم تبني منهج التفسير ٣٠ لتحويل المبالغ المقارنة للمنشأة التي تكون العملة الوظيفية الخاصة بها هي عملة إقتصاد عالي التضخم، والتي يتم من أجلها تحويل المبالغ المقارنة إلى عملة العرض لإقتصاد عالي التضخم. ولاحظ المجلس أنه في مثل هذه الحالة يقتضي منهج التفسير ٣٠ إعادة عرض المبالغ المقارنة من تلك المبينة في البيانات المالية للسنة الماضية لإستيعاب كل من آثار التضخم والتغيرات في أسعار الصرف. وإذا كانت أسعار الصرف تعكس بشكل كامل مستويات الأسعار المختلفة بين نظامي الإقتصاد التي ترتبط بهما، سيؤدي منهج التفسير ٣٠ إلى نفس المبالغ للبنود المقارنة كما تم الإبلاغ عنها كمبالغ للسنة الحالية في البيانات المالية للسنة السابقة. وعلاوة على ذلك، لاحظ المجلس أنه في السنة السابقة تم التعبير عن المبالغ ذات الصلة بعملة العرض غير المتضخمة ولم يكن هناك داع لتغييرها. ولهذه الأسباب قرر المجلس أن يقتضي أن تكون كافة المبالغ المقارنة هي تلك المعروضة في البيانات المالية للسنة السابقة (أي أنه لا يجري أي تعديل للتغييرات اللاحقة في مستوى الأسعار أو التغييرات اللاحقة في أسعار الصرف).

إستنتاج ٢٣ قرر المجلس أن يدمج في المعيار معظم متطلبات الإفصاح للتفسير ٣٠ *"عملة الإبلاغ - التحويل من عملة القياس إلى عملة العرض"* التي تنطبق عندما يتم إستخدام طريقة تحويل مختلفة أو معلومات إضافية أخرى، على سبيل المثال عندما يتم عرض مقتطف معين من البيانات المالية الكاملة بعملة أخرى غير العملة الوظيفية (أنظر الفقرة ٥٧ من المعيار). وتمكن هذه الإفصاحات المستخدمين من تمييز المعلومات التي يتم إعدادها وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عن المعلومات التي يمكن أن تكون مفيدة للمستخدمين لكنها ليست موضوع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما تعلم المستخدمين أيضاً عن كيفية إعداد المعلومات الأخيرة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

رسملة فروقات الصرف

إستنتاج ٢٤ أتاحت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ خياراً محدوداً لمحاسبة فروقات الـصرف التي تنشأ "عن تخفيض العملة الحاد أو إستهلاك العملة الذي لا يوجد مقابله وسيلة عملية للتحـوط والذي يؤثر على الإلتزامات التي لا يمكن تسويتها والتي تنشأ بشكل مباشر عن الـشراء الأخيـر للأصل"*. وتمثلت المعالجة التحليلية في الإعتراف بفروقات الصرف في الربح أو الخسارة. فـي حين تمثلت المعالجة البديلة المسموحة في الإعتراف بها كأصل.

إستنتاج ٢٥ لاحظ المجلس أن المعالجة البديلة المسموحة (للإعتراف كأصل) لم تكن وفقـاً *لإطـار إعـداد وعرض البيانات المالية* لأن خسائر الصرف لا تلبي تعريف الأصل. وعلاوة على ذلك، لم تسمح أية هيئة واضعة للمعايير ذات صلة كما لم تقتضي الإعتراف بخسائر الصرف كأصل، لذا فـإن إلغاؤه من شأنه أن يحسن من المقاربة. وأخيراً، وفي العديد من الحالات التي يتم فيها تلبية شروط الإعتراف كأصل، يتم إعادة عرض الأصل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩ *"التقرير المالي فـي الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع"*. لذلك وإلى الحد الذي تعكس فيه خسارة الـصرف التـضخم المفرط، يأخذ معيار المحاسبة الدولي ٢٩ هذا الأثر بعين الإعتبار. ولكافة هـذه الأسـباب، قـام المجلس بإلغاء المعالجة البديلة المسموحة وتم إستبدال التفسير ذي العلاقة.

صافي الإستثمار في عملية أجنبية

إستنتاج٢٥أ إن المبدأ في الفقرة ٣٢ هو أن فروقات الصرف الناجمة من بند نقدي هي في جوهرها جزء من صافي إستثمار المنشأة التي تعد التقارير في عملية أجنبية يتم الإعتراف بها في عنصر في حقوق الملكية† في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المعدة للتقارير، ومن بين التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٢١ التي تمت في عام ٢٠٠٣ كان تقديم الإرشاد بشأن هذا المبدأ الذي تطلب أن يكون البند النقدي مقيماً بعملة البيئة الإقتصادية الرئيسية إما للمنشأة التي تعد للتقارير أو للعملة الأجنبية، ولم تشتمل النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ على هذا الإرشاد.

إستنتاج٢٥ب يمكن إيضاح المتطلبات بالمثال التالي: تملك الشركة الأم س ١٠٠% من الشركة التابعة ص، وعملة البيئة الإقتصادية الرئيسية للشركة الأم س هي الجنيه الإسترليني، وعملة البيئة الإقتصادية الرئيسية للشركة التابعة ص هي البيزو المكسيكي. تقوم الشركة الأم س بمنح قرض مقداره ١٠٠ دولار أمريكي للشركة التابعة ص، وليس من المخطط أو المحتمل سداد القرض في المستقبل المنظور، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢١ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) الإعتراف بفروقات الصرف الناجمة، عن القرض في الربح أو الخسارة في البيانات المالية المجمعة للشركة الأم س، بينما سيتم الإعتراف بهذه الفروقات مبدئياً في حقوق الملكية‡ في البيانات المالية المجمعة للشركة الأم س لو كان سيتم تقييم القرض بالجنيه الإسترليني أو البيزو المكسيكي.

استنتاج٢٥ج بعد صدور معيار المحاسبة الدولي ٢١ المعدل في عام ٢٠٠٣ أثار المشاركون الإهتمامات التالية:-

(أ) إن الممارسة الشائعة بالنسبة لبند نقدي يشكل جزءاً من إستثمار المنشأة في عملية أجنبية أن يكون مقيماً بعملة ليست عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية للمنشأة المقدمة للتقارير أو

* معيار المحاسبة الدولي ٢١ (المنقح عام ١٩٩٣)، الفقرة ٢١.
† نتيجة لمراجعة معيار المحاسبة الدولي "*عرض البيانات المالية*" في عام ٢٠٠٧، يتم الإعتراف بهذه الفروقات في بيان الدخل الشامل الآخر.

العملية الأجنبية، والمثال على ذلك هو البند النقدي المقيم بعملة أكثر سهولة في التحويل من العملة المحلية لعملية أجنبية.

(ب) إن الإستثمار في عملية أجنبية المقيم بعملة ليست عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة المقدمة للتقارير أو العملية الأجنبية لا يعرض المجموعة لفرق في صرف العملة الأجنبية أكبر مما ينشأ عندما يكون الإستثمار مقيماً بعملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة المقدمة للتقارير أو العملية الأجنبية، وينجم عن ذلك ببساطة فروقات صرف ناجمة في البيانات المالية الفردية للعملية الأجنبية والبيانات المالية المنفصلة للمنشأة المقدمة للتقارير.

(ج) ليس من الواضح ما إذا كان يجب تفسير المصطلح "المنشأة التي تعد التقارير" في الفقرة ٣٢ على أنه المنشأة المفردة أو المجموعة التي تشمل شركة أم وجميع شركاتها التابعة، ونتيجة لذلك تساءل المشاركون ما إذا كان يجب إجراء معادلة للبند النقدي بين العملية الأجنبية والمنشأة التي تعد التقارير، أو ما إذا يمكن إجراء معاملته بين العملية الأجنبية وأي عضو في المجموعة الموحدة، أي المنشأة التي تعد التقارير أو أي من شركاتها التابعة.

إستنتاج٢٥د أشار المجلس إلى أن طبيعة البند النقدي المشار إليه في الفقرة ١٥ مشابهة لإستثمار في حقوق الملكية في عملية أجنبية، أي أن تسوية البند النقدي ليس مخططاً لها أو من المحتمل حدوثها في المستقبل المنظور، وبناءاً على ذلك فإن المبدأ في الفقرة ٣٢ الخاص بالإعتراف بفروقات الصرف الناجمة من بند نقدي مبدئياً في عنصر منفصل لحقوق الملكية* سيؤدي بشكل فعال إلى أن يعالج البند النقدي محاسبياً بنفس الطريقة مثل إستثمار في حقوق الملكية في العملية الأجنبية عندما يتم إعداد البيانات المالية المجمعة، وقد توصل المجلس إلى أنه يجب أن لا تعتمد المعالجة المحاسبية في البيانات المالية المجمعة على العملة المقيم بها البند النقدي ولا على العملة التي تجري المنشأة ضمن المجموعة بها المعاملة مع العملية الأجنبية.

إستنتاج٢٥هـ تبعاً لذلك قرر المجلس في عام ٢٠٠٥ تعديل معيار المحاسبة الدولي ٢١، ويتطلب التعديل الإعتراف مبدئياً بفروقات الصرف الناجمة من بند نقدي يشكل جزءاً من صافي إستثمار المنشأة في عنصر منفصل لحقوق الملكية† في البيانات المالية المجمعة، وينطبق هذا المتطلب بغض النظر عن عملة البند النقدي وما إذا كان البند النقدي ينجم عن معاملة مع المنشأة التي تعد التقارير أو أي من شركاتها التابعة.

إستنتاج٢٥و إقترح المجلس كذلك تعديل معيار المحاسبة الدولي ٢١ ليوضح أن الإستثمار في عملية أجنبية تجريها شركة زميلة للمنشأة التي تعد التقارير ليس جزءاً من صافي الإستثمار في تلك العملية الأجنبية، وقد إختلف المستجيبون لمسودة العرض مع هذا الإقتراح، وقال العديد منهم أن التعديل المقترح يضيف قاعدة مفصلة لم تكن مطلوبة لأن المبدأ في الفقرة ١٥ كان واضحاً، وأثناء إعادة المناقشات وافق المجلس على هذه الملاحظات وقرر عدم المضي قدماً في هذا التعديل المقترح.

* نتيجة لمراجعة معيار المحاسبة الدولي "*عرض البيانات المالية*" في عام ٢٠٠٧، يتم الإعتراف بهذه الفروقات في بيان الدخل الشامل الآخر.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تعديلات الشهرة والقيمة العادلة

إستنتاج ٢٦ أتاحت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ خياراً لتحويل تعديلات الـشهرة والقيمـة العادلة للأصول والإلتزامات التي تنشأ عن شراء المنشأة الأجنبية (أ) بسعر الإقفال أو (ب) سعر المعاملة التاريخية.

إستنتاج ٢٧ وافق المجلس من حيث المفهوم على أن المعالجة الصحيحة تعتمد على ما إذا كانـت تعـديلات الشهرة والقيمة العادلة جزء من:-

(أ) الأصول والإلتزامات الخاصة بالمنشأة المندمجة (مما يقتـضي ضـمناً تحويلهـا بـسعر الإقفال)؛ أو

(ب) الأصول والإلتزامات الخاصة بالشركة الأم (مما يقتضي ضمناً تحويلها بالسعر التاريخي).

إستنتاج ٢٨ وافق المجلس على أن تعديلات القيمة العادلة ترتبط بشكل واضح بالأصول والإلتزامات القابلـة للتحديد الخاصة بالمنشأة المندمجة ولذلك يجب تحويلها بسعر الإقفال.

إستنتاج ٢٩ تعتبر الشهرة أكثر تعقيداً ويعود سبب ذلك جزئياً إلى أنه يتم قياسها كقيمة متبقية. وبالإضافة إلى ذلك، لاحظ المجلس أن المسائل الصعبة قد تنشأ عندما تضم المنشأة المندمجة مؤسـسات أعمـال ذات عملات وظيفية مختلفة (على سبيل المثال، إذ كانت المنشأة المندمجة هي مجموعة متعـددة الجنسيات). وقد ناقش المجلس كيفية تقييم أية شهرة ناتجة لإنخفاض القيمة وبالتحديد ما إذا كـان يجب "تخفيض" الشهرة إلى مستوى كل عملة وظيفية مختلفة أو مـا إذا كـان يمكـن محاسـبتها وتقييمها عند مستوى أعلى.

إستنتاج ٣٠ وتفيد إحدى وجهات النظر أنه عندما تشتري الشركة الأم عملية متعددة الجنـسيات تتكـون مـن مؤسسات أعمال ذات عدة عملات وظيفية مختلفة، فإنه يمكن معاملة أية شهرة كأصـل للـشركة الأم/المنشأة المشترية وإختبارها لإنخفاض القيمة عند مستوى موحد. ويعتقد أولئك الذين يدعمون وجهة النظر هذه بأن الشهرة، من الناحية الإقتصادية، عبارة عن أصل خاص بالشركة الأم لأنها جزء من سعر الإندماج بالشراء المدفوع من قبل الشركة الأم. لذلك فهم يعتقدون أنه مـن غيـر الصحيح تخصيص الشهرة للعديد من مؤسسات الأعمال المندمجة وتحويلها إلى عملاتهم الوظيفية المختلفة. بل تتعرض الشهرة، التي تتم معاملتها كأصل خاص بالـشركة الأم، لمخـاطر العملـة الأجنبية، ويجب أن لا يتم الإعتراف بفروقات التحويل المتعلقة بها. ويعتقدون بالإضافة إلى ذلك أنه يجب إختبار إنخفاض قيمة الشهرة عند مستوى موحد. وبموجب وجهة النظـر هـذه، فـإن تخصيص أو "تخفيض قيمة" الشهرة إلى مستوى أقل، مثل كل عملة وظيفية مختلفة ضمن العملية الأجنبية المندمجة، لن يخدم أي غرض.

إستنتاج ٣١ وقد إتخذ البعض الآخر وجهة نظر مختلفة. حيث يعتقدون أن الشهرة هي جـزء مـن صـافي إستثمار الشركة الأم في المنشأة المندمجة. ومن وجهة نظرهم، يجب أن لا تتم معاملـة الـشهرة بشكل مختلف عن الأصول الأخرى للمنشأة المندمجة، وبالتحديد الأصول غير الملموسة، لأنه من الممكن أن يشتمل جزء كبير من الشهرة على أصول غير ملموسـة غيـر مؤهلـة للإعتـراف المنفصل. كما يلاحظون أيضاً أن الشهرة تنشأ فقط بسبب الإستثمار في المنشأة الأجنبية ولا يكون لها وجود بعيدا عن تلك المنشأة. وأشاروا أخيراً إلى أنه عندما تتكون المنشأة المندمجة من عـدد من مؤسسات الأعمال ذات العملات الوظيفية المختلفة، فإنه يتم توليد التدفقات النقدية التي تـدعم الإعتراف المستمر بالشهرة بتلك العملات الوظيفية المختلفة.

إستنتاج ٣٢ إقتنع المجلس بالأسباب المبينة في الفقرة السابقة وقرر أن تتم معاملة الشهرة كأصل للعملية الأجنبية ويتم تحويلها بسعر الإقفال. وتبعاً لذلك، يجب تخصيص الشهرة إلى مستوى كل عملة وظيفية للعملية الأجنبية المندمجة. مما يعني أن المستوى الذي يتم فيه تخصيص الشهرة لأغراض تحويل العملة الأجنبية يمكن أن يختلف عن المستوى الذي يتم وفقه إختبار إنخفاض قيمة الشهرة. وتتبع المنشآت المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*" لتحديد المستوى الذي يتم وفقه إختبار إنخفاض قيمة الشهرة.

الإستبعاد أو الإستبعاد الجزئي بالعملية الأجنبية*

أساس ٣٣ في المرحلة الثانية من مشروع إندماج الأعمال، قرر المجلس محاسبة فقدان السيطرة أو التأثير الهام أو السيطرة المشركة على المنشأة على أنه عملية تصرف لأغراض معيار المحاسبة الدولي ٢١. وعليه، تقوم الشركة الأم السابقة بمحاسبة فقدان السيطرة على شركة تابعة على أنه تصرف بالشركة التابعة، حتى لو أصبحت الشركة التابعة السابقة شركة زميلة أو منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك من قبل الشركة الأم السابقة. وعلى نحو مماثل، يقوم المستثمر بمحاسبة فقدان التأثير الهام على الشركة الزميلة أو فقدان السيطرة المشتركة على المنشأة المسيطر عليها بشكل مشترك على أنه عملية تصرف. وقرر المجلس أن التغير في طبيعة الإستثمار يعتبر حدثاً اقتصادياً هاماً.

أساس ٣٤ قرر المجلس أيضا في المرحلة الثانية من مشروع إندماج الأعمال ما يلي:-

(أ) تتم محاسبة التغيرات في حصة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة على أنها معاملات حقوق ملكية (أي، معاملات مع المالكين بصفتهم مالكين).

(ب) في حال فقدان الشركة الأم للسيطرة على شركة تابعة، تقوم الشركة الأم بإعادة تصنيف حصتها في فروقات الصرف المعترف بها في بيان الدخل الشامل الآخر لعملية أجنبية في تلك الشركة التابعة من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة (على أنه تعديل إعادة تصنيف).

(ج) في حال فقدان المستثمر لتأثيره الهام على شركة زميلة أو فقدانه للسيطرة المشتركة على المنشاة المسيطر عليها بشكل مشترك، يقوم المستثمر بإعادة تصنيف فروقات الصرف المعترف بها في بيان الدخل الشامل الآخر لعملية أجنبية في تلك الشركة التابعة أو المنشاة المسيطر عليها بشكل مشترك إلى الربح أو الخسارة (على أنه تعديل إعادة تصنيف).

وتعكس التعديلات في الفقرات ٤٨أ-٤٩ تلك القرارات الخاصة بالتصرف أو التصرف الجزئي بالعملية الأجنبية.

* تم إضافته هذه الترويسة وفقرات الإستنتاج ٣٣ و٣٤ كتعديل لاحق لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" والتي تم إدراجها كجزء للمرحلة الثانية من إندماج الأعمال في مشروع عام ٢٠٠٨.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٢٣

تكاليف الإقتراض

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم إصدارها حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "*تكاليف الإقتراض*" من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ١٩٩٣. وقد حلّ هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "*رسملة تكاليف الإقتراض*" (الصادر في مارس ١٩٨٤).

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٢٣ من خلال معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" (الصادر في ديسمبر ١٩٩٣).

وتشير التفسيرات التالية إلى معيار المحاسبة الدولي ٢٣: -

- تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١ "*التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة*" (الصادر في مايو ٢٠٠٤ والتعديلات اللاحقة)
- تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢ "*ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات*" (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٤ والتعديلات اللاحقة)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

الفقرات

معيار المحاسبة الدولي ٢٣

تكاليف الإقتراض

المبدأ الجوهري	**١**
النطاق	**٤-٢**
تعريفات	**٧-٥**
الإعتراف	**٢٥-٨**
تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة	**١٥-١٠**
زيادة القيمة المسجلة للأصل المؤهل عن المبلغ القابل للإسترداد	**١٦**
بدء الرسملة	**١٩-١٧**
تعليق الرسملة	**٢١-٢٠**
توقف الرسملة	**٢٥-٢٢**
الإفصاح	**٢٦**
أحكام إنتقالية	**٢٨-٢٧**
تاريخ النفاذ	**٢٩**
سحب معيار المحاسبة الدولي ٢٣ (المعدل في ١٩٩٣)	**٣٠**

الملحق

تعديلات على البيانات الأخرى

موافقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي٢٣

أساس الإستنتاجات

الآراء المعارضة

الملحق

التعديلات على أساس الإستنتاجات حول البيانات الأخرى

التعديلات على الإرشاد الخاص بالبيانات الأخرى

جدول التوافق

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي ٢٣ *"تكاليف الإقتراض"* مبين في الفقرة ١-٣٠ . تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي ٢٣ في سياق الهدف من المبدأ الجوهري وأساس الإستنتاجات *"مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"* و *"إطار تحضير البيانات المالية وعرضها"*. معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* يقدم أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

تم إصدار هذا المعيار المعدل في مارس ٢٠٠٧. وهو يحل محل معيار المحاسبة الدولي ٢٣ الذي تم تعديله في عام ١٩٩٣. ويتوفر نص المعيار الجديد، الذي تم تعليمه لإظهار التغيرات عن النسخة السابقة، في موقع المشتركين في مجلس معايير المحاسبة الدولية التالي www.iasb.org ولمدة محدودة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٢٣

تكاليف الإقتراض

المبدأ الجوهري

١ تعتبر تكاليف الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى إستملاك أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل جزء من تكلفة ذلك الأصل. ويتم الإعتراف بالتكاليف الأخرى كمصروفات.

النطاق

٢ على المنشأة تطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن تكاليف الإقتراض.

٣ لا يتعامل هذا المعيار مع التكلفة الفعلية أو المفترضة لحقوق المالكين بما فيها رأس المال الممثل في أسهم ممتازة غير المصنفة كإلتزام.

٤ ليس مطلوباً من المنشأة تطبيق المعيار على تكاليف الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى إستملاك أو إنشاء أو إنتاج:-

(أ) الأصل المؤهل الذي تم قياسه بالقيمة العادلة، مثل الأصل البيولوجي؛ أو

(ب) المخزون الذي تم تصنيعه، أو خلافاً لذلك إنتاجه، بكميات كبيرة على أساس متكرر.

تعريفات

٥ يستخدم هذا المعيار المصطلحات التالية حسب المعاني المحددة لها:-

تكاليف الإقتراض **هي تكلفة الفائدة والتكاليف الأخرى المتكبدة من قبل المنشاة فيما يتعلق بإقتراض الأموال.**

الأصل المؤهل **هو الأصل الذي يتطلب بالضرورة وقتاً زمنياً طويلاً ليصبح جاهزاً للإستخدام المقصود أو البيع.**

٦ يمكن أن تتضمن تكاليف الإقتراض ما يلي:-

(أ) الفائدة على حساب السحب على المكشوف لدى البنك والإقتراض قصير الأجل وطويل الأجل؛

(ب) إطفاء الخصومات أو العلاوات المتعلقة بالإقتراض؛

(ج) إطفاء التكاليف الملحقة المتكبدة فيما يتعلق بترتيبات الإقتراض؛

(د) تكاليف التمويل المتعلقة بعقود الإيجار التمويلية المعترف بها بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١٧ *"عقود الإيجار"*؛ و

(هـ) فروقات الصرف الناتجة عن إقتراضات العملات الأجنبية إلى الحد الذي تعتبر فيه كتعديل لتكاليف الفائدة.

٧ إعتماداً على الظروف، يمكن أن يكون أي مما يلي أصولاً مؤهلة:-

(أ) المخزون

(ب) المنشآت الصناعية

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) مرافق توليد الطاقة
(د) أصول غير ملموسة
(هـ) عقارات إستثمارية

الأصول المالية والمخزونات التي تم تصنيعها، أو إنتاجها في فترة قصيرة فليست أصولاً مؤهلة، كذلك فإن الأصول الجاهزة للإستخدام المقصود آو البيع عند امتلاكها ليست أصولاً مؤهلة.

الإعتراف

٨ تقوم المنشأة برسملة تكاليف الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى إستملاك أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل كجزء من تكلفة ذلك الأصل. وتعترف المنشأة بتكاليف الإقتراض الأخرى كمصروفات في الفترة التي تتكبدها فيها.

٩ يتم إدخال تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل ضمن تكلفة ذلك الأصل. ويتم رسملة تكاليف الإقتراض هذه كجزء من تكلفة الأصل عندما يكون من المحتمل أنه سينتج عنها فائدة إقتصادية مستقبلية للمشروع ويمكن قياس التكلفة بشكل موثوق. عندما تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٢٩ *"التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع"*، فإنها تعترف بجزء من تكاليف الإقتراض التي تعوض التضخم خلال نفس الفترة كمصروفات وفقاً للفقرة ٢١ من ذلك المعيار.

تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة

١٠ تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل هي تكاليف الإقتراض التي كان يمكن تجنبها لو لم يتم الأنفاق على الأصل المؤهل، وعندما يقترض المشروع أموالاً خصيصاً لغرض الحصول على أصل مؤهل محدد، فإن تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة لذلك الأصل المؤهل يمكن تحديدها بسهولة.

١١ قد يكون من الصعب تحديد علاقة مباشرة بين عملية إقتراض معينة واصل مؤهل وتحديد الإقتراض الذي كان يمكن خلافا" لذلك تجنبه. تحدث هذه الصعوبة على سبيل المثال، عندما يتم تنسيق نشاط الإقتراض بشكل مركزي. كما تنشأ الصعوبات كذلك عندما تستخدم المجموعة أدوات دين متعددة لإقتراض الأموال بأسعار فائدة مختلفة وثم تقرضها على أسس مختلفة للمنشآت الأخرى في المجموعة. تنشا تعقيدات أخرى من خلال إستخدام قروض محددة أو مربوطة بالعملات الأجنبية عندما تعمل المجموعة في إقتصاديات ذات تضخم مرتفع، ومن التقلب في أسعار الصرف، لذلك يعتبر تحديد مبلغ تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك الأصل المؤهل أمراً صعباً ويتطلب ممارسة الحكم الشخصي.

١٢ **إلى الحد الذي تقترض فيه المنشأة أموالاً بغرض الحصول على أصل مؤهل على وجه الخصوص، ينبغي أن تحدد المنشأة مبلغ تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة على أنها تكاليف الإقتراض الفعلية المتكبدة على ذلك الإقتراض خلال الفترة مطروحاً منها أي دخل استثمار على الاستثمار المؤقت لتلك الإقتراضات.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٣ قد ينتج عن الترتيبات التمويلية لأصل مؤهل أن يحصل المشروع على أموال مقترضة ويتكبد تكاليف إقتراض متعلقة بذلك قبل إستخدام كل أو بعض الأموال المقترضة للأصل المؤهل، في مثل هذه الظروفات يتم إستثمار الأموال مؤقتاً بإنتظار أنفاقها على الأصل المؤهل. عند تحديد المبلغ المؤهل للرسملة خلال الفترة من تكاليف الإقتراض يجب طرح أي دخل إستثمار اكتسب على هذه الأموال من تكاليف الإقتراض المتكبدة.

١٤ إلى الحد الذي تقترض فيه المنشأة أموالا **بشكل عام وتستخدمها لغرض الحصول على أصل مؤهل، فإن المنشأة تحدد المبلغ المؤهل للرسملة من تكاليف الإقتراض بواسطة تطبيق معدل رسملة على النفقات على ذلك الأصل. يكون معدل الرسملة هو المتوسط المرجح لتكاليف الإقتراض المطبقة على إقتراضات المشروع القائمة خلال الفترة عدا الإقتراض الذي يتم خصيصاً للحصول على أصل مؤهل. ويجب أن لا يزيد مبلغ تكاليف الإقتراض المرسمل من قبل المنشأة خلال الفترة عن مبلغ تكاليف الإقتراض المتكبده خلال الفترة.**

١٥ في بعض الظروف يكون من المناسب شمول جميع إقتراضات الشركة الأم والشركات التابعة لها عند إحتساب المعدل المرجح لتكاليف الإقتراض، وفي أحيان أخرى يكون من المناسب أن تستخدم كل شركة تابعة معدل مرجح لتكاليف الإقتراض المناسب لإقتراضها الخاص.

زيادة القيمة المسجلة للأصل المؤهل عن المبلغ القابل للإسترداد

١٦ عندما تزيد القيمة المرحلة أو التكلفة النهائية المتوقعة للأصل المؤهل عن مبلغه القابل للإسترداد أو صافي القيمة القابلة للتحقق، فإنه يجب تنزيل أو شطب القيمة المرحلة بموجب متطلبات معايير المحاسبة الدولية الأخرى، وفي حالات محددة، يتم إعادة تسجيل مبلغ التنزيل أو الشطب بموجب تلك المعايير المحاسبية الأخرى.

بدء الرسملة

١٧ **تبدأ المنشأة برسملة تكاليف الإقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل في تاريخ البدء. ويكون تاريخ البدء بالرسملة هو التاريخ الذي تحقق فيه المنشأة للمرة الأولى كافة الشروط التالية:-**

(أ) النفقات المتكبدة على الأصل؛

(ب) تكاليف الإقتراض المتكبدة؛ و

(ج) أنشطتها اللازمة لإعداد الأصل لإستخدامه المقصود أو البيع قيد التنفيذ.

١٨ تتضمن النفقات على الأصل المؤهل فقط النفقات التي نجم عنها دفعات نقدية أو تحويل أصول أخرى أو إقتراض إلتزامات تحمل فائدة. يجري تخفيض النفقات بأية دفعات إنجاز مستلمة وهبات مستلمة فيما يتعلق بالأصل (راجع المعيار المحاسبي الدولي ٢٠ *"محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات*

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

//حكومية"). إن متوسط القيمة المرحلة للأصل خلال الفترة بما في ذلك تكاليف الإقتراض المرسملة سابقاً تمثل عادة تقديراً معقولاً للنفقات التي يطبق عليها معدل الرسملة في تلك الفترة.

١٩ تضم النشاطات الضرورية لإعداد الأصل للإستخدام المقصود أو البيع أكثر من مجرد بناءه المادي. فهي تشمل العمل التقني والإداري قبل بدء البناء المادي للأصل، مثل النشاطات المتعلقة بالحصول على الرخص قبل بدء البناء المادي للأصل، ولكن هذه النشاطات لا تشمل الإحتفاظ بالأصل عندما لا يكون هناك إنتاج أو تطوير يغير من حالة الأصل. على سبيل المثال، يتم رسملة تكاليف الإقتراض المتكبدة في الفترة التي تكون فيها نشاطات تطوير الأرض سائرة أثناءها، ولكن لا يتم رسملة تكاليف الإقتراض المتكبدة أثناء إقتناء الأرض لغايات البناء عليها طالما لا يوجد أي نشاط تطوير متعلق بذلك.

تعليق الرسملة

٢٠ تعلق المنشأة رسملة تكاليف الإقتراض خلال الفترات الممتدة التي توقف خلالها التطوير النشط للأصل المؤهل.

٢١ قد تتكبد المنشأة تكاليف إقتراض خلال فترة طويلة من التوقف عن النشاطات الضرورية لإعداد الأصل لإستخدامه المقصود أو للبيع. مثل تكاليف إحتفاظ بأصول تامة جزئياً ولا تكون مؤهلة للرسملة، إلا أن المنشأة لا توقف عادة عن رسملة تكاليف الإقتراض خلال الفترة التي تنفذ فيها الأعمال التقنية والإدارية الجوهرية، كما لا توقف المنشأة رسملة تكاليف الإقتراض في فترة التأخير المؤقت الضرورية كجزء من إجراءات إعداد الأصل لإستخدامه المقصود أو للبيع. على سبيل المثال تستمر الرسملة خلال الفترة الإضافية التي يؤدي إرتفاع منسوب المياه خلالها إلى إعاقة بناء جسر، إذا كانت مستويات المياه العالية أمر طبيعي خلال فترة الإنشاء في ذلك الإقليم الجغرافي.

توقف الرسملة

٢٢ **على المنشأة توقيف رسملة تكاليف الإقتراض عندما تستكمل بشكل جوهري كافة النشاطات الضرورية لإعداد الأصل المؤهل للإستخدام المقصود أو البيع.**

٢٣ يكون الأصل عادة جاهز لإستخدامه المقصود أو البيع عند إكتمال البناء الفعلي للأصل حتى لو كان العمل الإداري الروتيني سيستمر. إذا كانت التعديلات البسيطة، مثل ديكور العقار حسب مواصفات المشتري أو المستخدم ما تزال مطلوبة فإن هذا يدل على أن كافة النشاطات قد تمت فعلياً.

٢٤ **عندما تنهي المنشأة إكمال صنع الأصل المؤهل على أجزاء كل جزء لوحدة بينما يستمر العمل على الأجزاء الأخرى، فإن على المنشأة توقيف رسملة تكاليف الإقتراض عند إكمالها بشكل جوهري لكافة النشاطات الضرورية لإعداد ذلك الجزء للإستخدام أو البيع.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢٥ يعتبر مجمع الأعمال المؤلف من عدة مباني والذي يمكن إستخدام كل مبنى فيه إفرادياً مثال على أصل مؤهل كل جزء فيه قابل للإستخدام بينما يستمر العمل على الأجزاء الأخرى. ومثال الأصل المؤهل الذي يجب أن يكون كاملاً قبل أن يتم إستخدام أي جزء منه هو المصنع الذي يحتوي على عدة عمليات صناعية تتم بشكل متتابع في أجزاء مختلفة من المصنع في نفس الموقع، مثل مصنع الفولاذ.

الإفصاح

٢٦ **على المنشأة أن تفصح على:-**

(أ) مبلغ تكاليف الإقتراض المرسملة خلال الفترة؛ و

(ب) معدل الرسملة المستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة.

أحكام انتقالية

٢٧ **عندما يشكل تطبيق هذا المعيار تغييراً في السياسة المحاسبية؛ تقوم المنشأة بتطبيق المعيار على تكاليف الإقتراض المرتبطة بالأصول المؤهلة التي يكون تاريخ البدء بالنسبة لها في تاريخ النفاذ أو بعد ذلك.**

٢٨ **لكن، يمكن أن تحدد المنشأة أي تاريخ قبل تاريخ النفاذ وتقوم بتطبيق المعيار على تكاليف الإقتراض المرتبطة بالأصول المؤهلة التي يكون تاريخ البدء بالنسبة لها في تاريخ النفاذ أو بعد ذلك.**

تاريخ النفاذ

٢٩ تقوم المنشأة بتطبيق المعيار على الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. ويسمح بالتطبيق المبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار من تاريخ قبل ١ يناير ٢٠٠٩، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٢٣ (المعدل في عام ١٩٩٣)

٣٠ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "تكاليف الإقتراض" كما تم تعديله في عام ١٩٩٣.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق
تعديلات على البيانات الأخرى

تطبق التعديلات في هذا الملحق للفترات السنوية ابتداءً من أو بعد ١ يناير ٢٠٠٩. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار في فترة مبكرة، فإن هذا التعديلات على هذا المعيار سوف تنطبق على تلك الفترة المبكـرة. فـي الفقرات المعدلة، وتم وضع سطر أسفل النص الجديد ووضع سطر خلال النص المحذوف.

*****

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تعديل هذا المعيار عام ٢٠٠٧ فـي البيانـات ذات الـصلة المنشورة في هذا الكتاب.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

موافقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢٣

تم الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٢٣ من قبل إحدى عشر عضواً من أصل أربعة عشر عضواً في مجلس معايير المحاسبة الدولية. واعترض السيد كوب والسيد دانجو والسيد جارنيت على ذلك. وتم ذكـر اعتراضهم بعد أساس الإستنتاجات.

سير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
فيليب دانجو	
جان انغسترسم	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسرينغ	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
جون تي سميث	
تاتسومي ياميادا	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات حول معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "*تكاليف الإقتراض*"

يرافق أساس الإستنتاجات، ولكنه ليس جزءً منه، معيار المحاسبة الدولي ٢٣.

المقدمة

إستنتاج١ يلخص أساس الإستنتاجات دراسات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "*تكاليف الإقتراض*" في عام ٢٠٠٧. وأعطى أعضاء المجلس المختلفين أهمية لبعض العوامل أكثر من غيرها.

إستنتاج٢ كانت مراجعات معيار المحاسبة الدولي ٢٣ نتيجة لمشروع المقاربة قصير الأجل التابع للمجلس. ويتم عقد المشروع بشكل مشترك مع واضعي المعايير في الولايات المتحدة ومجلس معايير المحاسبة المالية. ويهدف المشروع إلى تقليل الإختلافات بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً والتي يمكن حلها في وقت قصير نسبياً ويمكن معالجتها خارج المشاريع الرئيسية. وتركز مراجعات معيار المحاسبة الدولي ٢٣ بشكل أساسي على إلغاء واحدة من طريقتي التعامل الموجودتين لتكاليف الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى إستملاك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل. ويحسن تطبيق طريقة واحدة من القدرة على المقارنة. وللأسباب المحددة أدناه، قرر المجلس إلغاء خيار الإعتراف المباشر بتكاليف الإقتراض هذه كمصروفات. فهو يعتقد أن هذا سيؤدي إلى تحسن في إعداد التقارير المالية إلى جانب تحقيق المقاربة من ناحية المبدأ مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

إستنتاج٣ درس المجلس السعي وراء المقاربة بشأن المتطلبات التفصيلية لرسملة تكاليف الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى إستملاك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل. غير أن المجلس أشار في بيانات صادرة عن هيئة الأوراق المالية والصرف الأمريكية والهيئة الأوروبية إلى أن مجلس معايير المحاسبة الدولي ومجلس معايير المحاسبة المالية يجب أن يركزا جهود مشروع المقاربة قصير الأجل على إلغاء الإختلافات الرئيسية من ناحية المبدأ بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. ولغاياتهم الخاصة، لا تعتبر المقاربة بشأن الجوانب التفصيلية لطرق المعالجة المحاسبية ضرورية. وأشار المجلس أيضا إلى انه قد تم صياغة معيار المحاسبة الدولي ٢٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ٣٤ "رسملة تكلفة الفائدة" قبل بضع سنوات. ونتيجة لذلك، لا يمكن اعتبار أي مجموعة من الأحكام المحددة على أنها ذات جودة أعلى من الأخرى. لذلك، استنتج المجلس أنه يجب عليه عدم تمضية الوقت والموارد في دراسة جوانب معيار المحاسبة الدولي ٢٣ بصورة تتخطى الإختيار بين الرسملة والإعتراف المباشر كمصروف. ولذلك لا يناقش أساس الإستنتاجات جوانب معيار المحاسبة الدولي ٢٣ التي لم يتطرق إليها المجلس. وتحلل الفقرات إستنتاج ١٩-إستنتاج ٢٦ الإختلافات بين معيار المحاسبة الدولي ٢٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ٣٤.

التعديلات على النطاق

الأصول التي يتم قياسها بالقيمة العادلة

إستنتاج٤ اقترحت مسودة العرض للتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٢٣ إستثناء الأصول التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٣. واعترض بعض المجاوبين على الإقتراح، مفسرين إستثناء النطاق على انه تحديد لرسملة تكاليف الإقتراض للأصول المؤهلة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة. وأكد المجلس على قراره بعد اقتضاء رسملة تكاليف الإقتراض المرتبطة

بالأصول التي تقاس بالقيمة العادلة. ولن يتأثر قياس هذه الأصول بمبلغ تكاليف الإقتراض الذي تم تكبدها خلال فترة إنشائها أو إنتاجها. لذلك، تعتبر متطلبات كيفية محاسبة تكاليف الإقتراض غير ضرورية، كما تشرح ذلك فقرات الإستنتاج ٦١ و٦٢ من أساس الإستنتاجات حول معيار المحاسبة الدولي ٤١ "*الزراعة*". غير أن المجلس أشار إلى أن إستثناء الأصل التي تم قياسها بالقيمة العادلة من متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢٣ لا يمنع المنشأة من عرض بنود في الربح أو الخسارة كما لو تم رسملة تكاليف الإقتراض على هذه الأصول قبل قياسها بالقيمة العادلة.

المخزون الذي يتم تصنيعه، أو خلافاً لذلك إنتاجه، بكميات كبيرة على أساس متكرر

إستنتاج٥ يقتضي المعيار الأمريكي" بيان معايير المحاسبة المالية ٣٤" من المنشأة الإعتراف بتكاليف الفائدة كمصروف للمخزون الذي بالعادة تم تصنيعه أو خلافاً لذلك إنتاجه بكميات كبيرة على أساس متكرر لأن المنفعة المعلوماتية، من وجهة نظر مجلس معايير المحاسبة المالية، من رسملة تكاليف الفائدة لا تبرر التكلفة. ولا تقدم مسودة العرض إستثناءا لتكاليف الإقتراض المرتبطة بهذا المخزون. ولذلك اقترحت مسودة العرض أن تطلب من المنشأة رسملة تكاليف الإقتراض المرتبطة بالمخزون الذي تم تصنيعه أو خلافاً لذلك إنتاجه بكميات كبيرة على أساس متكرر وأخذ فترة كبيرة من الوقت للاستعداد للبيع. وقال المجاوبون أن رسملة تكاليف الإقتراض تلك يمكن أن تشكل عبئا إدارية هاماً ولن تقدم معلومات للمستخدمين وستنشئ بند مفاصة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً.

إستنتاج٦ قرر المجلس أن يستثني من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٣ المخزون الذي تم تصنيعه أو خلافاً لذلك إنتاجه بكميات كبيرة على أساس متكرر حتى لو استغرق فترة كبيرة من الوقت للاستعداد للبيع. ويقر المجلس بالصعوبة في تخصيص تكاليف الإقتراض إلى المخزون الذي تم تصنيعه أو خلافاً لذلك إنتاجه بكميات كبيرة على أساس متكرر ومراقبة تكاليف الإقتراض تلك إلى أن يباع المخزون. واستنتج المجلس أنه ينبغي أن لا يطلب من المنشأة رسملة تكاليف الإقتراض على ذلك المخزون لأنه من المرجح أن تتجاوز تكاليف الرسملة المنافع المحتملة.

إلغاء خيار الإعتراف المباشر بتكاليف الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى إستملاك أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل كمصروف

إستنتاج٧ سمحت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٣ بطريقتين لمحاسبة تكاليف الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى إستملاك أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل. ويمكن رسملتها أو على نحو بديل، الإعتراف بها مباشرة كمصروف. ويقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ٣٤ رسملة تكاليف الإقتراض تلك.

إستنتاج٨ اقترح المجلس في مسودة العرض إلغاء خيار الإعتراف المباشر كمصروف. ولم يتفق العديد من المجاوبين مع إقتراح المجلس الوارد في مسودة العرض، مبررين ذلك بما يلي:-

(أ) يجب أن لا تخضع تكاليف الإقتراض لمشروع المقاربة قصير الأجل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) لم يستكشف المجلس بما يكفي من التفصيل ماهية كلا خياري المحاسبة.

(ج) لم ينتج عن الإقتراح منافع لمستخدمي البيانات المالية لأن:-

(١) الإقتراح تطرق فقط إلى واحد من الإختلافات بين معيار المحاسبة الدولي ٢٣ وبيان معايير المحاسبة المالية ٣٤.

(٢) إمكانية المقارنة لن تتحسن لان هيكل رأس مال المنشأة يمكن أن يؤثر على تكلفة الأصل.

(٣) محللي الإئتمان يقوم بعكس تكاليف الإقتراض عند احتساب نسب المقاربة.

(د) ستشكل تكاليف تطبيق نموذج الرسملة في معيار المحاسبة الدولي ٢٣ عبئاً ثقيلاً.

(هـ) لم ينسجم الإقتراح مع طريقة المجلس حول المشاريع الأخرى (وتحديداً، المرحلة الثانية من مشروع اندماج الأعمال).

إستنتاج٩ استنتج المجلس أن تكاليف الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى إستملاك أو إنـشاء أو إنتـاج الأصـل المؤهل تعتبر جزء من تكلفة ذلك الأصل. وخلال الفترة التي يكون فيها الأصل قيد التطوير، لا بد من تمويل الموارد المستخدمة، وهذا التمويل له تكلفة. ويجب أن تشمل تكلفة الأصل كافة التكـاليف المتكبدة بالضرورة لجعل الأصل جاهزا من اجل الإستخدام أو البيع، بما فيها التكلفة المتكبـدة فـي تمويل النفقات كجزء من تكلفة إستملاك الأصل. ويبرر المجلس أن الإعتـراف المباشـر بتكـاليف الإقتراض المرتبطة بالأصول المؤهلة كمصروف لا يقدم تمثيلا صادقا لتكلفة الأصل.

إستنتاج١٠ أكد المجلس أن الهدف من المشروع ليس تحقيق مقاربة تامة حول كافة جوانب محاسـبة تكـاليف الإقتراض. وبدلا من ذلك، فانه يهدف إلى تقليل الإختلافات بين المعايير الدولية لإعـداد التقـارير المالية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً والتي يمكن حلها في وقت قصير نسبياً. وسيعمل إلغاء إختيار المعالجة المحاسبية والمقاربة من حيث المبدأ مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولـة عموماً على تحسين إمكانية المقارنة. ويقر المجلس بأن رسملة تكاليف الإقتراض لا يحقق إمكانيـة المقارنة بين الأصول التي تم تمويلها من خلال الإقتراض وتلك التي تم تمويلها بحقـوق الملكيـة. لكنه يحقق إمكانية المقارنة بين كافة الأصول التي تم تمويلها بغير حقوق الملكية، وهذا الأمر يعتبر تحسناً.

إستنتاج١١ لا يعمل متطلب الإعتراف المباشر بتكاليف الإقتراض المرتبطة بالأصول المؤهلة كمـصروف لا على تحسين إمكانية المقارنة. وبدلا من ذلك، سيتم تعطيل إمكانية المقارنة بين الأصول التـي تـم تطويرها داخلياً وتلك التي تم شراؤها من أطراف ثالثة. وسيشمل سعر الشراء لأصل مكتمـل تـم شراؤه من طرف ثالث تكاليف التمويل المتكبدة من قبل الطرف الثالث خلال مرحلة التطوير.

إستنتاج١٢ ناقش المجاوبون على مسودة العرض بأن اقتضاء رسملة تكاليف الإقتراض لا ينسجم مع إقتـراح المجلس في المرحلة الثانية من مشروع اندماج الأعمال الذي يقتضي من المنشأة معالجـة تكـاليف الإستملاك المرتبطة باندماج الأعمال كمصروف. ويختلف المجلس مع أولئك المجـاوبين. تختلـف تكاليف الإستملاك حسب تعريفها في سياق اندماج الأعمال عن تكاليف الإقتراض المتكبدة في إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل. وتعتبر تكاليف الإقتراض جزءً من التكلفة المتكبدة بالضرورة لجعل الأصـل جاهزا للإستخدام أو البيع. وتكاليف الإستملاك المرتبطة باندماج الأعمال هي التكـاليف المتكبـدة

للخدمات المقدمة للمساعدة على الإستملاك، مثل العناية الحثيثة والرسوم المهنية. وهي ليست تكاليف الأصول المشتراة في إندماج الأعمال.

إستنتاج١٣ إستنتاج ١٣. استنتج المجلس أن المنافع الإضافية فيما يتعلق بالقدرة الأفضل على المقارنة والتحسينات في إعداد التقارير المالية وتحقيق المقاربة من حيث المبدأ مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً تتجاوز أي تكاليف إضافية للتطبيق. ويعتبر تحقيق المقاربة من حيث المبدأ مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً حجر أساس في مذكرة التفاهم المنشورة من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية في فبراير ٢٠٠٦، وهو يعتبر خطوة نحو إلغاء المتطلب المفروض على المسجلين الأجانب لدى هيئة الأوراق المالية والرصف الأمريكية لمطابقة بياناتهم المالية مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

إستنتاج١٤ يلاحظ المجلس أن هناك تكلفة لا يمكن تجنبها في الإمتثال لمعيار إعداد التقارير المالية الجديد. وبناء عليه، يدرس المجلس بحذر تكاليف ومنافع أي بيانات جديدة. وفي هذه الحالة، لم يتم إختبار المجلس أن المعدين الذين اختاروا رسملة تكاليف الإقتراض بموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٣ وجدوا أن القيام بذلك عبارة عن عب لا ضرورة له. وفي رأي المجلس، أنه يتم مقاصة أي تكاليف إضافية لرسملة بند تكلفة الأصل من خلال ميزة جعل كافة المنشآت تقوم بمحاسبة ذلك البند بنفس الطريقة.

تاريخ النفاذ والتحول

إستنتاج١٥ قد يستغرق تطوير أصل مؤهل وقتاً طويلاً. وإضافة لذلك، يمكن أن تكون بعض الأصول المستخدمة حالياً قد مرت وأتمت عملية إنتاجها أو إنشائها قبل عدة سنوات. وإذا كانت المنشأة تتبع السياسة المحاسبية التي تنص على الإعتراف المباشر بتكاليف الإقتراض كمصروف، فلا يمكن أن تتجاوز تكاليف جمع المعلومات المطلوبة لرسملتها بأثر رجعي وتعديل القيمة المسجلة للأصل المنافع المحتملة. وعليه، قرر المجلس أن يقتضي التطبيق المستقبلي، وهو ما دعمه المجاوبون على مسودة العرض.

إستنتاج١٦ أشار المجلس إلى أن المراجعات ستؤدي إلى معلومات لها إمكانية مقارنة أعلى بين المنشآت. وعلى هذا الأساس، إذا رغبت المنشأة بتطبيق المعيار المعدل من أي تاريخ قبل تاريخ النفاذ، فسيحصل مستخدمو البيانات المالية على معلومات مفيدة ويمكن مقارنتها أكثر من السابق.

إستنتاج١٧ لذلك، يسمح للمنشأة بتطبيق المعيار المعدل من أي تاريخ محدد قبل تاريخ النفاذ. لكن، إذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار من تاريخ مبكر، فيجب عليها تطبيق المعيار على كافة الأصول المؤهلة التي يكون تاريخ البدء برسملتها في ذلك التاريخ المحدد أو بعد ذلك.

إستنتاج١٨ يدرك المجلس أن المعيار قد يقتضي من المنشأة مطابقة بياناتها المالية التي تم إعدادها وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً للمحافظة على مجموعتين من معلومات الرسملة – مجموعة تمتثل لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢٣ ومجموعة تمتثل لمتطلبات بيان معايير المحاسبة المالية ٣٤. ويرغب المجلس بتجنب فرض الحاجة للمحافظة على مجموعتين من معلومات الرسملة على المنشآت. لذلك، وقبل تاريخ النفاذ، سيدرس المجلس ما هي الإجراءات التي يمكن أن يتخذها لتجنب هذه النتيجة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإختلافات بين متطلبات معيار المحاسبة الـدولي ٢٣ وبيـان معـايير المحاسبة المالية ٣٤

إستنتاج١٩ تلخص الفقرات التالية الإختلافات الرئيسية بين معيار المحاسـبة الـدولي ٢٣ ومجموعـة تمثـل لمتطلبات بيان معايير المحاسبة المالية ٣٤.

تعريف تكاليف الإقتراض

إستنتاج٢٠ يستخدم معيار المحاسبة الدولي ٢٣ مصطلح "تكاليف الإقتراض" في حين يـستخدم بيـان معـايير المحاسبة المالية ٣٤ مصطلح "تكاليف الفائدة". وتعكس "تكاليف الإقتراض" تعريفاً أوسع في معيـار المحاسبة الدولي ٢٣، والذي يشمل الفائدة والتكاليف الأخرى، مثل:-

(أ) إختلافات الصرف الناشئة عن إقتراضات العملة الأجنبية بالحد الذي تعتبر فيه تعديلا علـى تكاليف الفائدة؛ و

(ب) إطفاء التكاليف الثانوية المتكبدة فيما يتعلق بترتيبات الإقتراض.

إستنتاج٢١ تستنج القضية رقم ٩٩-٩ لفريق مهام القضايا الطارئة أن المكاسب والخسائر المشتقة (الناتجة من الجزء الفاعل من الأداة المشتقة المؤهلة كتحوط للقيمة العادلة) تعتبر جزءً من تكلفة الفائدة التي تـم رسملتها. ولا يتطرق معيار المحاسبة الدولي ٢٣ إلى المكاسب والخسائر المشتقة.

تعريف الأصل المؤهل

إستنتاج٢٢ عن الإختلافات الرئيسية هي ما يلي:-

(أ) يعرف معيار المحاسبة الدولي ٢٣ الأصل المؤهل على أنه أصل يستغرق فترة طويلة لجعله جاهزاً من اجل الإستخدام أو البيع. ولا يستخدم بيان معايير المحاسبة المالية ٣٤ مـصطلح "طويلة".

(ب) يستثني معيار المحاسبة الدولي ٢٣ من نطاقه الأصول المؤهلة التي تقاس بالقيمة العادلـة. ولا يتطرق بيان معايير المحاسبة المالية ٣٤ إلى الأصول التي تقاس بالقيمة العادلة.

(ج) يشمل بيان معايير المحاسبة المالية ٣٤ كأصول مؤهلة الإستثمارات في الجهات المـستثمر فيها التي تحاسب بإستخدام طريقة حقوق الملكية كأصول مؤهلة، في بعض الحـالات•. ولا تعتبر هذه الإستثمارات أصولا مؤهلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٣.

(د) لا يسمح بيان معايير المحاسبة المالية ٣٤ برسملة تكاليف الفائدة على الأصـول المـشتراة عبر الهدايا أو المنح المحددة من قبل المتبرع أو المانح في بعض الحـالات. ولا يتطـرق معيار المحاسبة الدولي ٢٣ إلى هذه الأصول.

القياس

إستنتاج٢٣ عندما تقترض المنشأة أموالاً تحديداً من أجل الحصول على أصول مؤهلة:-

(أ) يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٣ من المنشأة رسملة تكاليف الإقتراض المتكبدة على ذلك الإقتراض. وينص بيان معايير المحاسبة المالية ٣٤ أنه يمكن للمنشأة إستخدام معدل لـذلك الإقتراض.

• في حين يوجد للجهات المستثمر فيها نشاط قيد العمل ضرورية لبدء عملياتها الرئيسية المخطط لها شريطة أن تشمل نشاطات الجهات المستثمر فيها استخدام الأموال لإستملاك الأصول المؤهلة لعملياتها.

(ب) يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٣ من المنشأة إقتطاع أي دخل مكتسب على الإستثمار المؤقت للإقتراضات الفعلية من مبلغ تكاليف الإقتراض الذي سيتم رسملته. ولا يسمح بيان معايير المحاسبة المالية ٣٤ عموماً بهذا الإقتطاع، ما لم تكن هناك إقتراضات معفاة محددة من الضريبة.

إستنتاج٢٤ يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ٣٤ من المنشاة إستخدام تقديرها في تحديد معدل الرسملة الذي سيطبق على النفقات على الأصول – وتختار المنشأة الإقتراضات التي تعتبرها ملائمة لتلبية الغاية من رسملة تكاليف الفائدة المتكبدة والتي كان من الممكن خلافاً لذلك تجنبها. وعندما تقترض المنشأة بشكل عام أموالا وتستخدمها للحصول على أصل مؤهل، يتيح معيار المحاسبة الدولي ٢٣ نوعا من المرونة في تحديد معدل الرسملة، لكنه يقتضي من المنشأة إستخدام كافة الإقتراضات غير المسددة عدا تلك المعمولة تحديداً من أجل الحصول على أصل مؤهل.

متطلبات الإفصاح

إستنتاج٢٥ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٣ الإفصاح عن معدل الرسملة المستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة. ولا يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ٣٤ هذا الإفصاح.

إستنتاج٢٦ يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ٣٤ الإفصاح عن المبلغ الإجمالي لتكلفة الفائدة المتكبدة خلال الفترة، بما في ذلك المبلغ الذي تم رسملته والمبلغ المعترف به كمصروف. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٣ الإفصاح فقط عن مبلغ تكاليف الإقتراض الذي تم رسملته خلال الفترة. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" الإفصاح عن تكاليف التمويل للفترة.

التعديلات اللاحقة على معيار المحاسبة الدولي ١١ "*عقود الإنشاء*"

إستنتاج٢٧ إستنتاج ٢٧. تنص الفقرة ١٨ من معيار المحاسبة الدولي ١١ على أن "التكاليف التي يمكن أن تنسب إلى نشاط العقد عموماً ويمكن تخصيصها إلى عقود محددة أيضا تشمل تكاليف الإقتراض عندما يتبنى المتعاقد المعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "*تكاليف الإقتراض*". وقرر المجلس حذف الإشارة إلى معيار المحاسبة الدولي ٢٣ في هذه الفقرة لأنها غير ضرورية. ولا تعتبر نسبة تكاليف الإقتراض إلى العقود مسألة رسملة. وبدلا من ذلك، فإنها مسألة تحديد لتكاليف العقد. ويؤثر شمل تكاليف الإقتراض في تكاليف العقود على عرض تكاليف الإقتراض في الربح أو الخسارة. وهي لا تؤثر على الإعتراف بتكاليف الإقتراض كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٢٣.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الآراء المعارضة على معيار المحاسبة الدولي ٢٣

اعتراض أنثوني. بي. كوب وفيليبي دانجو وروبرت. بي. جارنيت

آراء١ سيؤدي قرار المجلس باقتضاء رسملة تكاليف الإقتراض المرتبطة بالأصول المؤهلة إلى تغيير هام في محاسبة العديد من الجهات المعدة التي تطبق حاليا المعالجة التحليلية للإعتراف بتكاليف الإقتراض كمصروف. ويعتقد السادة كوب ودانجو وجارنيت أن هذا التغيير سيقتضي تحديد عمليات قياس مرهقة ومراقبة التكاليف التي تم رسملتها خلال فترة طويلة. ومن المرجح أن يشمل هذا عمل محاسبياً ضخماً وتكاليف تدقيق متزايدة.

آراء٢ لم يدعم مستخدمو البيانات المالية الذين جاوبوا على مسودة الاعتراض التغيير لأنهم يرون انه لا يوجد أي فائدة معلوماتية في نموذج يقوم على رسملة التكاليف، عدا رسملة التكلفة الاقتصادية الفعلية ارأس مال الإستثمار. إضافة لذلك، يعتقد السادة كوب ودانجو وجارنيت أن معياراً يقتضي رسملة تكاليف الإقتراض يجب أن يناقش بشكل أكثر ما هي الأصول التي تكون مؤهلة بغرض رسملة أي تكاليف إقتراض.

آراء٣ نتيجة لذلك، اعترض السادة كوب ودانجو وجارنيت لان تكاليف هذا التغيير بالتحديد، من وجهة نظرهم، ستتجاوز كثيراً المنافع العائدة على المستخدمين.

آراء٤ إضافة لذلك، سيحقق متطلب رسملة تكاليف الإقتراض فقط مقاربة محدودة مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً – ستبقى الإختلافات التي يمكن أن تؤدي إلى مبالغ مرسملة شديدة الإختلاف. علاوة على ذلك، تملك المنشآت التي يتعين عليها مطابقة صافي الدخل وحقوق ملكية المساهمين مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً خيار رسملة تكاليف الإقتراض وبالتالي يمكن أن تعترف بالمبالغ التي يمكن مقارنتها مع تلك التي تم الإعتراف بها وفقاً لمبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً، بالرغم من احتمالية إختلافا بشكل جوهري عنها.

آراء٥ تنص مذكرة التفاهم التي نشرت من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة المالية على أن محاولة إلغاء الإختلافات بين المعيارين اللذان يحتاج كلاهما إلى تحسين كبير ليس هو الإستخدام الأمثل للموارد. ويدعم السادة كوب ودانجو وجارنيت برنامج عمل المقاربة، لكن فقط إذا نجم عنه معايير ذات جودة أعلى وإعداد تقارير مالية محسن. وهم يساندون الرأي القائل بأن معيار المحاسبة الدولي ٢٣ ومعيار المحاسبة المالية ٣٤ يحتاجان إلى تحسن جوهري ويجب عدم التطرق إليهما كجزء من المقاربة قصير الأجل.

الملحق
التعديلات على أساس الإستنتاجات حول البيانات الأخرى

يحتوي هذا الملحق على التعديلات على أساس الإستنتاجات حول البيانات الأخرى الضرورية لضمان التناسق مع معيار المحاسبة الدولي ٢٣.

*****

تم تضمين التعديلات الواردة في هذا الملحق عندما أصدر معيار المحاسبة الدولي ٣٢ في عـام ٢٠٠٧ فـي نص أساس الإستنتاجات من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية١ وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدوليـة لإعداد التقارير المالية١ و١٢.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التعديلات على الإرشاد الخاص بالبيانات الأخرى

تطبق التعديلات في هذا الملحق للفترات السنوية ابتداء من أو بعد ١ يناير ٢٠٠٩. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار في فترة مبكرة، فان هذا التعديلات على هذا المعيار سوف تنطبق على تلك الفترة المبكـرة. فـي الفقرات المعدلة، وتم وضع سطر أسفل النص الجديد ووضع سطر خلال النص المحذوف.

*****

إن التعديلات الواردة في هذا الملحق من معيار المحاسبة الدولي ٢٣ الصادر في عام ٢٠٠٧ تم تطبيقها عـى إرشادات التنفيذ للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية١ ومعيار المحاسبة الـدولي ٨ والأمثلـة التوضـيحية المرفقة بتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

جدول التوافق

يبين هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة التي تم إلغاؤها من معيار المحاسبة الدولي ٢٣ مـع النـسخة المعدلة من معيار المحاسبة الدولي ٢٣. وتم معاملة الفقرات على أنها متوافقة إذا كانت تعالج وبشكل واسـع نفس المسألة بالرغم من إختلاف الإرشادات.

الفقرات المستبدلة في معيار ٢٣	الفقرات المعدلة من معيار ٢٣
الموضوعات	١
١	٢
٢	لا يوجد
٣	٣
٤	٥
٥	٦
٦	٧
٧	لا يوجد
٨	لا يوجد
٩	لا يوجد
١٠	٨
١١	لا يوجد
١٢	٩
١٣	١٠
١٤	١١
١٥	١٢
١٦	١٣
١٧	١٤

الفقرات المستبدلة في معيار ٢٣	الفقرات المعدلة من معيار ٢٣
١٨	١٥
١٩	١٦
٢٠	١٧
٢١	١٨
٢٢	١٩
٢٣	٢٠
٢٤	٢١
٢٥	٢٢
٢٦	٢٣
٢٧	٢٤
٢٨	٢٥
٢٩	٢٦
٣٠	لا يوجد
٣١	لا يوجد
لا يوجد	٤
لا يوجد	٢٧، ٢٨
لا يوجد	٢٩
لا يوجد	٣٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٢٤

الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ٢٤ *"الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"* من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في يوليو ١٩٨٤، وأُعيدت صياغته في العام ١٩٩٤.

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

وفي ديسمبر ٢٠٠٣، أصدر المجلس معيار المحاسبة الدولي ٢٤ بعد تعديله.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٢٤ من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- التعديل على معيار المحاسبة الدولي ١٩ *"الأرباح والخسائر الإكتوارية وخطط المجموعة والإفصاحات"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٤)
- معيار المحاسبة الدولي ١ " *عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
المقدمة	**مقدمة١-١٣**
معيار المحاسبة الدولي ٢٤	
الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	
الهدف	**١**
النطـ ـاق	**٢-٤**
الهدف من إفصاح الأطراف ذات العلاقة	**٥-٨**
تعاريـف	**٩ - ١١**
الإفصـاح	**١٢-٢٢**
تاريـخ النفاذ	**٢٣-٢٣أ**
سحب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ (المعاد صياغته ١٩٩٤)	**٢٤**
الملحق:	
التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٠	
مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢٤	
أساس الإستنتاجات	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي ٢٤ *"الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"* مبين في الفقـرة ١-٢٤ والملحـق. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدوليـة عنـدما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي ٢٤ في سياق الهدف منه *"مقدمـة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"* و*"إطار تحضير البيانات المالية وعرضها"*. معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغير في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* يقدم أساساً لإختيار وتطبيـق الـسياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٢٤ *"الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"* محل معيار المحاسبة الدولي ٢٤ *"إفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"* (المعاد صياغته عام ١٩٩٤) وينبغي تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر.

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٢٤ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثيرت من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين وغيرهم من الجهات المهتمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ يتلخص الهدف الرئيسي للمجلس فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٢٤ في توفير الإرشادات الإضافية والوضوح في نطاق المعيار والتعريفات والإفصاحات للأطراف ذات العلاقة. وقد تم تعديل صياغة هدف المعيار لتوضيح أن البيانات المالية للمنشأة ينبغي أن تحتوي الإفصاحات اللازمة لجذب الإنتباه نحو إمكانية أن يكون المركز المالي والربح أو الخسارة قد تأثر بوجود الأطراف ذات العلاقة وبالمعاملات والأرصدة المعلقة لديهم. ولم يقم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لإفصاحات الأطراف ذات العلاقة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٤.

التغييرات الأساسية

مقدمة ٤ فيما يلي أدناه التغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٤.

النطاق

مقدمة ٥ يقتضي المعيار الإفصاح عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسية.

مقدمة ٦ تندرج المنشآت التي تتم إدارتها من قبل الدولة ضمن نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أي أن تلك المنشآت التي تركز على جني الأرباح لا يتم إعفاؤها من الإفصاح عن المعاملات مع المنشآت الأخرى التي تتم إدارتها من قبل الدولة.

الهدف من إفصاحات الأطراف ذات العلاقة

مقدمة ٧ تم إلغاء المناقشات حول تسعير المعاملات والإفصاحات ذات العلاقة بين الأطراف ذات العلاقة لأن المعيار لا ينطبق على قياس معاملات الأطراف ذات العلاقة.

التعريفات

مقدمة ٨ تم توسيع تعريف "الطرف ذي العلاقة" من خلال إضافة ما يلي:-

- الأطراف التي تمارس سيطرة مشتركة على المنشأة؛
- المشاريع المشتركة التي تكون فيها المنشأة مشاركة؛ و

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

- خطط منافع ما بعد التوظيف لتحقيق منفعة معينة لموظفي منشأة ما، أو منشأة تكـون طـرف ذو علاقة بتلك المنشأة.

مقدمة ٩ يضيف المعيار تعريفاً "للأعضاء المقربين في العائلة من فرد ما" ويوضح أن المدراء غير التنفيـذيين هم موظفون في الإدارة الرئيسية.

مقدمة١٠ يوضح المعيار أن الطرفين المشاركين في المشروع المشترك ليـسا طرفـان ذوي علاقـة لأنهـم يشتركون في السيطرة المشتركة على المشروع المشترك.

الإفصاح

مقدمة١١ يوضح المعيار بالإضافة إلى ذلك متطلبات الإفصاح عما يلي:-

- الأرصدة المعلقة لدى الأطراف ذات العلاقة إلى جانب الشروط والبنود الخاصة بها بما في ذلـك ما إذا كانت مضمونة، وطبيعة المقابل الذي سيتم تقديمه في التسوية.
- تفاصيل حول أية ضمانات مقدمة أو مستلمة.
- مخصصات الديون المشكوك فيها.
- تسوية الإلتزامات نيابة عن المنشأة أو من قبل المنشأة نيابة عن جهة أخرى.

مقدمة١٢ يوضح المعيار أن المنشأة تفصح عن أن البنود الخاصة بمعاملات الطرف ذي العلاقة هـي مرادفـة لتلك التي تسود في المعاملات على أساس تجاري فقط إذا كان يمكن إثبات هذه البنود.

مقدمة١٣ تتضمن الإفصاحات الجديدة الأخرى المطلوبة ما يلي:-

- مبالغ المعاملات والأرصدة المعلقة فيما يتعلق بالأطراف ذات العلاقة. ولم يعد الإفصاح عن نسب من المعاملات والأرصدة المعلقة أمراً كافياً.
- المصروف المعترف به خلال الفترة فيما يتعلق بالديون المعدومة أو المشكوك فيها المستحقة من الأطراف ذات العلاقة.
- تصنيف المبالغ مستحقة الدفع إلى، أو مستحقة القبض من، الأطراف ذات العلاقة في فئات مختلفة من الأطراف ذات العلاقة.
- إسم الشركة الأم للمنشأة، وفي حال كان مختلفاً، الطرف المسيطر الأساسي، وإذا لم يقم أي مـن هذين الطرفين بوضع البيانات المالية المتوفرة للإستخدام العام، فإن إسم ثاني أكبر شركة أم تقوم بذلك يكون مطلوباً.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٢٤

الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة

الهدف

١ إن الهدف من هذا المعيار هو ضمان أن تحتوي البيانات المالية للمنشأة على الإفصاحات اللازمة لجـذب الإنتباه نحو إمكانية أن يكون مركزها المالي وأرباحها أو خسائرها قد تـأثرت بوجـود الأطـراف ذات العلاقة وبالمعاملات والأرصدة المعلقة لدى هذه الجهات.

النطاق

٢ **يتم تطبيق هذا المعيار في:-**

(أ) تحديد علاقات ومعاملات الطرف ذو العلاقة؛

(ب) تحديد الأرصدة المعلقة بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة الخاصة بها؛

(ج) تحديد الظروف التي يكون فيها الإفصاح عن البنود في النقطتين (أ) و(ب) مطلوباً؛ و

(د) تحديد الإفصاحات التي ينبغي القيام بها حول تلك البنود.

٣ **يقتضي المعيار الإفصاح عن المعاملات والأرصدة المعلقة الخاصة بالمنـشأة فـي البيانـات الماليـة المنفصلة الخاصة بالشركة الأم أو المشارك في المشروع المشترك أو المستثمر المعروضة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*".**

٤ يتم الإفصاح عن المعاملات والأرصدة المعلقة الخاصة بالأطراف ذات العلاقة مع المنشآت الأخرى فـي مجموعة ما في البيانات المالية للمنشأة. ويتم إلغاء المعاملات والأرصدة المعلقة الخاصة بالأطراف ذات العلاقة ضمن المجموعة عند إعداد البيانات المالية الموحدة للمجموعة.

الهدف من إفصاح الأطراف ذات العلاقة

٥ إن المعاملات بين الأطراف ذوي العلاقة خاصية طبيعية للتجارة الأعمال، على سبيل المثال، كثيراً ما تقوم المنشآت بإتمام أجزاء منفصلة من نشاطاتها من خلال المنشآت التابعة أو المشاريع الزميلة– في هذه الظروف، يكون للشركة التأثير السياسات التشغيلية للمنشأة المستثمر بها من خلال وجود الرقابة، الرقابة المشتركة أو التأثير الهام.

٦ إن المعاملات بين الأطراف ذوي العلاقة يكون لها تأثير على الربح أوالخسارة والوضع المالي للمنشأة. من الممكن ان لا تدخل المنشأة بعمليات لا تتعلق بالأطراف أصحاب العلاقة. مثال ذلك، قد تقوم شركة ببيع جزء كبير من إنتاجها إلى الشركة الأم بالتكلفة لأنها قد لا تجد عميل بديل إذا لم تشتري الشركة الأم هذه المنتجات. أيضاً لا تتم المعاملات بين الأطراف ذات العلاقة بنفس المبالغ كما لو تمت بين الأطراف غير ذات العلاقة.

٧ قد يتأثر الربح والخسارة والمركز المالي للمشروع بالعلاقات مع الأطراف ذات العلاقة حتى لو لم تحدث معاملات مع هذه الأطراف. فمجرد وجود العلاقة قد يكون كاف للتأثير على عمليات المشروع معد التقرير مع الأطراف الأخرى. على سبيل المثال، قد تقوم منشاة تابعة بإنهاء العلاقات مع شريك تجاري

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عند تملك المنشأة الأم لمنشأة تابعة زميلة تعمل في نفس المجال التجاري للشريك السابق. وأحياناً قد يمتنع أحد الأطراف عن العمل بسبب التأثير الهام لطرف أخر، على سبيل المثال، قد تصدر تعليمات لمنشأة تابعة من قبل المنشأة الأم بعدم الإنشغال بأنشطة البحث والتطوير.

٨ لهذه الأسباب، العلم بعمليات الأطراف ذات العلاقة، الموازنة بشكل واضح والعلاقات الشخصية من الممكن ان تؤثر على التقييم لأغراض الضريبة لعمليات المنشأة بواسطة معدي البيانات المالية، متضمنة التقييم لأغراض الأخطار في مراحل دوران المنشأة.

تعاريف

٩ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:-**

طرف ذو علاقة **يعتبر الطرف ذو علاقة بالمنشأة إذا كان:-**

(أ) سواءاً بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال وسيط واحد أو أكثر:-

(١) يسيطر على المنشأة أو تسيطر المنشأة عليه أو يقعان تحت سيطرة مشتركة (ويشمل هذا الشركات الأم والشركات التابعة والشركات التابعة الزميلة)؛

(٢) لديه مصلحة في المنشأة تمنحه تأثيراً هاماً عليها؛ أو

(٣) يمارس سيطرة مشتركة على المنشأة؛

(ب) عبارة عن شركة زميلة (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "*المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة*")؛

(ج) عبارة عن مشروع مشترك تكون المنشأة مشاركة فيه (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣١ " *الحصص في المشاريع المشتركة*")؛

(د) واحد من موظفي الإدارة الرئيسية في المنشأة أو شركتها الأم؛

(هـ) عضواً قريباً في عائلة أي فرد مشار إليه في البند (أ) أو (د)؛

(و) منشأة مسيطر عليها، أو مسيطر عليها بشكل مشترك، أو يمارس عليها تأثير هام من قبل أي فرد مشار إليه في البند (د) أو (ه)، أو يملك حقوق تصويت هامة في تلك المنشأة، سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة؛ أو

(ز) عبارة عن خطة منافع ما بعد التوظيف لمصلحة موظفي المنشأة، أو أي منشأة تكون طرفاً ذو علاقة بالمنشأة.

معاملة طرف ذو علاقة **تحويل موارد أو التزامات بين أطراف ذات علاقة بغض النظر عن كونها مسعرة أم لا.**

أعضاء عائلة الفرد المقربين **هم أفراد العائلة الذين يتوقع منهم أن يؤثروا على أو أن يتأثروا بذلك الفرد في تعاملاتهم مع المنشأة. ومنهم:-**

(أ) **الشريك المحلي للفرد وأبنائه؛**

(ب) **أبناء الشريك المحلي للفرد ؛ و**

(ج) **الأشخاص الذين يعيلهم الفرد أو شريكه المحلي.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التعويض يشمل كافة منافع الموظفين (كما هي محددة في معيار المحاسبة الدولي ١٩ "_منافع الموظفين_") بما في ذلك منافع الموظفين التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "_الدفع على أساس الأسهم_". ومنافع الموظفين عبارة عن جميع أشكال المقابل المدفوع مقابل الخدمات التي يتم تقديمها للمنشأة. كما يشمل المقابل المدفوع بالنيابة عن الشركة الأم للمنشأة فيما يتعلق بالمنشأة. يتضمن التعويض:-

(أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل، مثل الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الإجتماعي، والإجازة السنوية مدفوعة الراتب والإجازة المرضية مدفوعة الراتب، والمشاركة في الأرباح والمكافآت (في حال إستحقت الدفع خلال ١٢ شهراً من نهاية الفترة)، والمنافع غير النقدية (كالعناية الطبية والسكن والسيارات والسلع أو الخدمات المجانية أو المدعومة) الممنوحة للموظفين الحاليين؛

(ب) منافع ما بعد التوظيف مثل معاشات التقاعد ومنافع التقاعد الأخرى، والتأمين على الحياة بعد التوظيف والعناية الطبية ما بعد التوظيف؛

(ج) منافع التوظيف الأخرى طويلة الأجل، بما في ذلك منافع إجازات العمل طويلة المدة أو إجازات الإستراحة، أو منافع الخدمة الطويلة، ومنافع العجز طويل الأجل، وفي حال لم تستحق الدفع بشكل كامل خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة، المشاركة في الأرباح والمكافآت والتعويضات المؤجلة؛

(د) منافع نهاية الخدمة؛ و

(هـ) الدفع على أساس الأسهم.

التحكم القدرة على توجيه السياسات المالية والتشغيلية لإدارة المشروع سواء بموجب تشريع أو إتفاق.

الرقابة المشتركة إتفاق تعاقدي لتبادل الرقابة بما في ذلك الأنشطة الإقتصادية.

موظفو الإدارة الرئيسيون أولئك الأشخاص الذين يملكون السلطة ويتحملون المسؤولية فيما يتعلق بالتخطيط لأنشطة المنشأة وإدارتها ومراقبتها، بصورة مباشرة أو غير مباشرة، بما في ذلك أي مدير (سواء تنفيذي أو غير ذلك) في تلك المنشأة.

تأثير هام (لغرض هذا المعيار) القدرة على المشاركة في قرارات المشروع الخاصة بالسياسات المالية والتشغيلية وليس التحكم في تلك السياسات. يمكن ممارسة التأثير الهام بعدة طرق من خلال المشاركة في الملكية أو بموجب تشريع أو إتفاق.

١٠ عند النظر في علاقة كل طرف ذو علاقة محتمل، يتم إبداء الإهتمام بجوهر العلاقة وليس فقط شكلها القانوني.

١١ بموجب هذا المعيار، لا تعتبر الأطراف التالية ضمن الأطراف ذات العلاقة:-

(أ) شركتان، لمجرد أن لهما مدير مشترك، رغم ما ورد في الفقرتين ٣ (د) و(هـ) أعلاه، (إلا أنه من الضروري الأخذ في الإعتبار إمكانية أن يكون المدير قادراً على التأثير على سياسات الشركتين في تعاملاتهما المتبادلة وتقييم هذا الإحتمال).

(ب) مشروعين صغيرين لأنهم يشتركون في الرقابة المشتركة أكثر من المشروع المشترك.

(ج) (١) الممولون،
(٢) إتحادات العمال،
(٣) مؤسسات المنافع العامة، و

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(٤) الإدارات الحكومية و وكالاتها.

وذلك في مجال تعاملاتها العادية مع المشروع وبموجب تلك التعاملات فقط (برغم أنهم يمكن أن يحددوا حرية عمل المشروع أو يشاركوا في عملية صنع قراراتها)؛ و

(د) عميل، مورد، صاحب إمتياز، موزع، أو وكيل عام يقوم المشروع بحجم تعامل كبير معه بفضل الإعتماد الإقتصادي الناتج عن ذلك.

الإفصاح

١٢ يتم الإفصاح عن العلاقات بين الشركات الأم والشركات التابعة بغض النظر عما إذا كان هناك معاملات بين تلك الجهات ذات العلاقة. وتفصح المنشأة عن إسم الشركة الأم، وفي حال كان مختلفاً، الطرف المسيطر الأساسي. إذا لم تقم كل من الشركة الأم للمنشأة أو الطرف المسيطر الأساسي بوضع البيانات المالية المتوفرة للإستخدام العام، يتم الإفصاح عن إسم ثاني أكبر شركة أم تقوم بذلك.

١٣ لتمكين مستخدمي البيانات المالية من تشكيل وجهة نظر حول آثار علاقات الأطراف ذات العلاقة على المنشأة، من الملائم الإفصاح عن علاقة الطرف ذي العلاقة عندما تتواجد السيطرة، بغض النظر عما إذا كان هناك معاملات بين الأطراف ذات العلاقة.

١٤ يرد تحديد علاقات الأطراف ذات العلاقة بين الشركات الأم والشركات التابعة إلى جانب متطلبات الإفصاح الواردة في معايير المحاسبة الدولية ٢٧ و٢٨ و٣١ التي تقتضي إدراج ووصف ملائمين للإستثمارات الهامة في الشركات التابعة والشركات الزميلة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك.

١٥ عندما لا تقوم الشركة الأم للمنشأة أو الطرف المسيطر الأساسي بوضع البيانات المالية المتوفرة للإستخدام العام، تقوم المنشأة بالإفصاح عن إسم ثاني أكبر شركة أم تقوم بذلك. وتكون ثاني أكبر شركة أم هي أول شركة أم في المجموعة تسبق الشركة الأم المباشرة التي تقوم بوضع البيانات المالية الموحدة المتوفرة للإستخدام العام.

١٦ تفصح المنشأة عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسية بالإجمال ولكل من الفئات التالية:-

(أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل؛

(ب) منافع ما بعد التوظيف؛

(ج) المنافع طويلة الأجل الأخرى؛

(د) منافع نهاية الخدمة؛ و

(هـ) الدفع على أساس الأسهم.

١٧ إذا كانت هناك معاملات بين الأطراف ذات العلاقة، تفصح المنشأة عن طبيعة علاقة الطرف ذي العلاقة والمعلومات الخاصة بالمعاملات والأرصدة المعلقة اللازمة لفهم التأثير المحتمل للعلاقة على البيانات المالية. وترد متطلبات الإفصاح هذه إلى جانب المتطلبات الواردة في الفقرة ١٦ للإفصاح عن تعويضات موظفي الإدارة الرئيسية. تتضمن الإفصاحات، كحد أدنى، ما يلي:-

(أ) مبلغ المعاملات؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) مبلغ الأرصدة المعلقة:-

(١) البنود والشروط الخاصة بها، بما في ذلك ما إذا كانت مضمونة، وطبيعة المقابل الذي سيتم تقديمه في التسوية؛ و

(٢) تفاصيل حول أية ضمانات مقدمة أو مستلمة.

(ج) مخصصات الديون المشكوك فيها المرتبطة بمبلغ الأرصدة المعلقة؛ و

(د) المصروف المعترف به خلال الفترة فيما يتعلق بالديون المعدومة أو المشكوك فيها المستحقة من الأطراف ذات العلاقة.

١٨ **يتم تقديم الإفصاحات التي تقتضيها الفقرة ١٧ بشكل منفصل لكل من الفئات التالية:-**

(أ) الشركة الأم؛

(ب) المنشآت ذات السيطرة المشتركة أو التأثير الهام على المنشأة؛

(ج) الشركات التابعة؛

(د) الشركات الزميلة؛

(هـ) المشاريع المشتركة التي تكون فيها المنشأة مشاركة؛

(و) موظفو الإدارة الرئيسية للمنشأة أو شركتها الأم؛ و

(ز) الأطراف ذات العلاقة الأخرى.

١٩ إن تصنيف المبالغ مستحقة الدفع إلى، أو مستحقة القبض من، الأطراف ذات العلاقة في الفئات المختلفة كما هو مطلوب في الفقرة ١٨ هو امتداد لمتطلب الإفصاح الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"* لعرض المعلومات إما في بيان المركز المالي أو الملاحظات. ويتم توسيع الفئات لتقديم تحليلا أكثر شمولاً لأرصدة الطرف ذي العلاقة وتطبيقه على معاملات الطرف ذي العلاقة.

٢٠ فيما يلي أمثلة لحالات من المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي قد تتطلب من المشروع معد التقرير الإفصاح عنها في الفترة المتأثرة:-

(أ) مشتريات أو مبيعات سلع (تامة أو غير تامة الصنع)؛

(ب) مشتريات أو مبيعات ممتلكات وأصول أخرى؛

(ج) تقديم أو إستلام خدمات؛

(د) التأجير؛

(هـ) ترتيبات الوكالة؛

(و) تحويل البحث والتطوير؛

(ز) التحويل تحت الإتفاقيات المرخصة؛

(ح) التحويل تحت الإتفاقيات المالية (متضمنة القروض وحقوق المساهمين نقداً أو عينياً)؛

(ط) مخصصات الكفالات أو الضمانات؛ و

(ي) تسديد الإلتزامات على حساب منفعة المنشأة أو بواسطة المنشأة على حساب طرف آخر.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن مشاركة شركة أم أو شركة تابعة في خطة منافع محددة تتشارك في المخاطرة بين منشآت المجموعة هي معاملة بين أطراف ذات علاقة (أنظر الفقرة ٣٤ب من معيار المحاسبة الدولي ١٩).

٢١ إن الإفصاحات التي تتم فيها معاملات الأطراف ذات العلاقة وفق بنود مماثلة لتلك السائدة في المعاملات على أساس تجاري تتم فقط إذا كان من الممكن إثبات تلك الشروط.

٢٢ **يمكن الإفصاح عن البنود ذات الطبيعة المماثلة بالإجمال إلا إذا كان الإفصاح المنفصل ضرورياً لفهم آثار معاملات الطرف ذي العلاقة على البيانات المالية للمنشأة.**

تاريخ النفاذ

٢٣ **تطبق المنشأة هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فإنها ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة.**

٢٣أ على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرة ٢٠ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا طبقت المنشأة التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٩ *"منافع الموظفين – المكاسب والخسائر الإكتوارية*، خطط المجموعة والإفصاحات" لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ (المعاد صياغته عام ١٩٩٤)

٢٤ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢٤ *"إفصاحات الأطراف ذات العلاقة"* (المعاد صياغته عام ١٩٩٤).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق

التعديلات على المعيار ٣٠

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة أبكر، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

*****

تم حذف التعديلات المدمجة في هذا الملحق الصادر في ٢٠٠٣، كما تم إستبدال معيار المحاسبة الدولي ٣٠ بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ الصادر في أغسطس ٢٠٠٥.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢٤

لقد تمت المصادقة على معيار المحاسبة الدولي ٢٤ *"الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"* بواسطة أربعة عشر عضواً في مجلس معايير المحاسبة الدولية.

السير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونس	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانس-جورج برونس	
أنطوني تي كوب	
روبرت جارنيت	
جلبرت جيلارد	
جيمس جي ليسنرينج	
وارن ماكريجور	
باتريشيا أومالي	
هاري كي تشميد	
جون سميث	
جيوفري ويتينجتون	
تاتسومي ياماداً	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات حول

معيار المحاسبة الدولي ٢٤ *الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة*

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٢٤، لكنه ليس جزءً منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول تنفيح معيار المحاسبة الدولي ٢٤ *"الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"* في العـام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في يوليو ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سـوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٢٤. وتم تنفيـذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبـل منظمـي أسـواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهتمـة الأخـرى. وتمثلـت أهـداف مـشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الـواردة فـي المعـايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي مايو ٢٠٠٢، نـشر المجلـس إقتراحاته في مسودة عرض بعنوان *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية*، مـع تحديـد موعـد نهائي لإستلام الملاحظات في ١٦ سبتمبر ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثـر مـن ١٦٠ رسـالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

إستنتاج ٣ وبما أن نية المجلس لم يكن إعادة دراسة المنهج الأساسي لإفصاحات الأطراف ذات العلاقة الـذي ينص عليه معيار المحاسبة الدولي ٢٤، فإن أساس الإستنتاجات هذا لا يقوم بمناقـشة المتطلبـات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٤ التي لم يقم المجلس بإعادة دراستها.

تعويض الإدارة

إستنتاج ٤ لم تتضمن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٤ إعفاء يتعلق بالإفـصاح عـن تعـويض موظفي الإدارة الرئيسية. وعند وضع مسودة العرض، إقترح المجلس أنه لا ينبغي طلب الإفـصاح عن تعويض الإدارة وعلاوات المصروف والبنود المشابهة التي يتم دفعها في سياق الأعمال العادي بسبب ما يلي:-

(أ) إن عمليات الموافقة على تعويض موظفي الإدارة الرئيسية في بعض الإختصاصات تلغـي مبدأ إفصاحات الأطراف ذات العلاقة؛

(ب) تنشأ مسائل الخصوصية في بعض الإختصاصات حيث توجد آليـات المـساءلة بإسـتثناء الإفصاح في البيانات المالية؛ و

(ج) كان لإقتضاء هذه الإفصاحات تأثير على تحديد "موظفي الإدارة الرئيسية" و"التعويض"، التي كان من المرجح أن تثير الجدل. وبالإضافة إلى ذلك، تكون قابلية مقارنة هذه الإفـصاحات غير محتملة إلى أن يتم وضع متطلبات القياس لكافة أشكال التعويض.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٥ إعترض البعض في ردهـم على مسـودة العرض على الإعفاء المقترح لأنهم كانوا قلقين من أن تكون المعلومات المتعلقة بتعويض الإدارة ذات صلة باحتياجات المستخدمين من المعلومات وأن الإعفاء المرتكز على "البنود المدفوعة في سياق الأعمال العادي" قد يؤدي إلى سوء الإستخدام. إن وضع الإعفاء من الإفصاح على أساس هذا المعيار دون تحديد الشروط قد يؤدي إلى إعفاء المعاملات الأخرى مع الإدارة من أن يتم الإفصاح عنها، لأنه يمكن هيكلتها جميعها "كتعويض مدفوع في السياق العادي لعمليات المنشأة". وقد ناقش المجاوبون أن مثل هذا الإعفاء يمكن أن يؤدي إلى سوء الإستعمال لأنه قد ينطبق على أية معاملات مع الإدارة.

إستنتاج ٦ إقتنع المجلس بآراء المجاوبين حول مسودة العرض وقرر أن المعيار ينبغي أن يقتضي الإفـصاح عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسية بسبب ما يلي:-

(أ) المبدأ الذي يؤكد على المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٤ بأن يتم الإفـصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وأن موظفي الإدارة الرئيسية هم أطـراف ذوي علاقة بالمنشأة.

(ب) يعتبر تعويض موظفي الإدارة الرئيسية ذو صلة بالقرارات التي يتخذها مستخدمو البيانـات المالية عندما يمثل مبلغ مادي. ويعد هيكل ومبلغ التعويض دوافع رئيسية في تنفيذ السياسة التجارية.

(ج) إن فائدة هذه المعلومات بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية يتجاوز الإفتقار المحتمل لقابليـة المقارنة التي تنتج من غياب متطلبات الإعتراف والقياس لكافة أشكال التعويض.

إستنتاج ٧ يعتقد المجلس أنه على الرغم من أن بعض الإختصاصات تتضمن عمليات للموافقة على تعـويض موظفي الإدارة الرئيسية في محاولة لضمان نتيجة على أساس تجاري، إلا أنـه مـن الواضـح أن بعض الإختصاصات لا تتضمن ذلك. علاوة على ذلك، على الـرغم مـن أن عمليـات الموافقـة لتعويض الإدارة قد ترتبط بأطراف أخرى مثل المساهمين أو المستثمرين، قـد لا يـزال مـوظفي الإدارة الرئيسية يملكون مدخلات هامة. بالإضافة إلى ذلك، لاحـظ المجلـس أن الإفـصاح عـن تعويض موظفي الإدارة الرئيسية يحسن من الشفافية وقابلية المقارنة، وبالتالي يُمكـن مـستخدمي البيانات المالية من إجراء تقييم أفضل لأثر هذا التعويض على المركز المالي للمنشأة وأرباحها أو خسائرها. ولاحظ المجلس كذلك أن تعريف موظفي الإدارة الرئيسية والإرشادات حول التعـويض الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٩ *"منافع الموظفين"* تعد كافية لتمكين المنشآت من الإفـصاح عن المعلومات ذات الصلة.

إفصاحات الأطراف ذات العلاقة في البيانات المالية المنفصلة

إستنتاج ٨ أعفت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٤ الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة في:-

(أ) البيانات المالية للشركة الأم عندما يتم توفيرها أو نشرها مع البيانات الموحدة؛ و

(ب) والبيانات المالية للشركة التابعة المملوكة بالكامل إذا تم تأسيس شركتها الأم في نفس البلـد وتقدم البيانات المالية الموحدة في تلك البلد.

إستنتاج ٩ إقترح المجلس في مسودة العرض الإستمرار في إعفاء البيانات المالية المنفصلة للـشركات الأم والبيانات المالية للشركات التابعة المملوكة بالكامل من الإفصاحات حول أية أطراف ذات علاقـة في ظروف محددة. وإقترح أن الإفصاح عن المعاملات والأرصدة المعلقة الخاصة بـالطرف ذي العلاقة في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم أو البيانات المالية للـشركة التابعـة المملوكـة بالكامل قد لا يكون مطلوباً، إلا في حال كانت هذه البيانات متوفرة أو منشورة مع البيانات المالية الموحدة الخاصة بالمنشأة.

إستنتاج ١٠ قرر المجلس أن يستبقي على هذا الإعفاء لمسودة العرض حتى لا يتم بشكل غير ملائم فـرض أعباء زائدة على المنشآت التي يقتضي منها القانون إعداد بيانات مالية متوفرة للإسـتخدام العـام وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالإضافة إلى البيانات المالية الموحـدة للمجموعـة. ولاحظ المجلس أنه يمكن للمستخدمين في بعض الظروف أن يجدوا معلومات كافية حول أهدافهم المتعلقة بشركة تابعة معينة إما من البيانات المالية الخاصة بهـا أو البيانـات الماليـة الموحـدة للمجموعة. بالإضافة على ذلك، عادة ما يملك مستخدمو البيانات المالية للشركة التابعة معلومـات أكثر أو يستطيعون الوصول إليها. ولاحظ المجلس كذلك أنه ينبغي على المستخدمين أن يـدركوا بأن المبالغ المعترف بها في البيانات المالية للشركة التابعة المملوكة بالكامل يمكن أن تتأثر بشكل كبير بعلاقة الشركة التابعة مع شركتها الأم.

إستنتاج ١١ إعترض البعض في ردهم على مسودة العرض على هذا الإعفاء، على أساس أن الإفصاح عـن المعاملات والأرصدة المعلقة للأطراف ذات العلاقة عبارة عن معلومات أساسـية للمـستخدمين الخارجيين الذين يحتاجون إلى أن يكونوا على علم بمستوى الدعم الـذي تقدمـه الأطـراف ذات العلاقة. وناقش المجاوبون أيضاً أن البيانات المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقـارير المالية يمكن عرضها على أساس مستقل. لذلك، فإن البيانات المالية المعدة على أساس هذا الإعفاء المقترح قد لا يحقق عرضاً عادلاً دون إفصاحات الأطراف ذات العلاقة.

إستنتاج ١٢ إقتنع المجلس بتلك النقاشات وقرر أن يقتضي الإفصاح عـن المعـاملات والأرصـدة المعلقـة للأطراف ذات العلاقة في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم أو المستثمر أو المـشارك فـي مشروع مشترك بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح الواردة فـي معيـار المحاسـبة الـدولي ٢٧ *"البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"* ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ *"المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة"* ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ *"الحصص في المشاريع المشتركة"*.

إستنتاج ١٣ لاحظ المجلس أن البيانات المالية للمنشأة التي تعد جزءاً من المجموعة الموحدة قد تحتوي علـى آثار المعاملات الشاملة ضمن المجموعة. وبالفعل فإنه من المحتمل أن تنـشأ كافـة الإيـرادات والمصاريف لتلك المنشأة من معاملات الأطـراف ذات العلاقـة. وتوصـل المجلـس إلـى أن الإفصاحات التي يقتضيها معيار المحاسبة الدولي ٢٤ تعد أساسية لفهم المركـز المـالي والأداء المالي لتلك المنشأة ولذلك ينبغي أن تكون مطلوبة للبيانات المالية المنفـصلة المعروضـة وفقـاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧.

إستنتاج ١٤ يعتقد المجلس أيضاً أن الإفصاح عن هذه المعاملات هو أمر أساسي لأن المستخدمين الخارجيين بحاجة إلى معرفة العلاقات الداخلية بين الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك مستوى الدعم المقدم من الأطراف ذات العلاقة، حتى تساعدهم في إتخاذ قراراتهم الإقتصادية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٢٦

المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ٢٦ *"المحاسبة وإعداد التقارير حسب خطط منافع التقاعد"* من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في يناير ١٩٨٧، وأُعيدت صياغته في العام ١٩٩٤.

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
معيار المحاسب الدولي ٢٦	
المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	
النطـاق	**١ -٧**
تعاريـف	**٨ -١٢**
برامج المساهمات المحددة	**١٣-١٦**
برامج المنافـع المحددة	**١٧-٣١**
القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة	**٢٣-٢٦**
تكرار التقييم الإكتواري	**٢٧**
محتوى التقرير	**٢٨-٣١**
جميع البرامج	**٣٢-٣٦**
تقييم أصول البرامج	**٣٢-٣٣**
الإفصـاح	**٣٤-٣٦**
تاريخ النفاذ	**٣٧**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي ٢٦ *"المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد"* مبين في الفقرة ١-٣٧. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي ٢٦ في سياق الهدف منه *"مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"* و *"إطار تحضير البيانات المالية وعرضها"*. معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* يقدم أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

معيار المحاسبة الدولي ٢٦

المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد

النطاق

١ **يجب أن يطبق هذا المعيار في التقارير عن برامج منافع التقاعد حيث تعد مثل هذه التقارير.**

٢ يشار في بعض الأحيان لبرامج منافع التقاعد بأسماء مختلفة مثل خطط التقاعد، وخطط رواتب التقاعد، أو خطط منافع التقاعد. يعتمد هذا المعيار برنامج منافع التقاعد كوحدة تقرير منفصلة عن أصحاب عمل المشاركين في البرنامج. وتطبق كافة معايير المحاسبة الدولية الأخرى على تقارير برامج منافع التقاعد ما لم يحل هذا المعيار محلها.

٣ يتعامل هذا المعيار مع المحاسبة والتقرير عن البرنامج لكافة المشاركين كمجموعة، ولا يتعامل مع التقارير إلى الأفراد المشاركين حول حقوقهم من منافع التقاعد.

٤ يهتم المعيار المحاسبي الدولي ١٩ *"منافع الموظفين"*، بتحديد تكلفة منافع التقاعد في القوائم المالية لأصحاب العمل الذين لديهم برامج. لذلك يكمل هذا المعيار المحاسبي الدولي ١٩.

٥ قد تكون برامج منافع التقاعد برامج مساهمات محددة أو برامج منافع محددة، ويتطلب الكثير منها إنشاء صندوق منفصل يمكن أن يكون أو لا يكون له شخصية قانونية منفصلة، ويمكن أن يكون له مجلس أمناء أو لا يكون، تدفع إليه المساهمات وتدفع منه منافع التقاعد يطبق هذا المعيار بغض النظر عما إذا كان هناك صندوق منفصل أو مجلس أمناء.

٦ تخضع برامج منافع التقاعد التي تستثمر أصولها مع شركة تأمين لنفس متطلبات المحاسبة والتمويل كما هي بترتيبات الإستثمار الخاصة، وعليه، فإنها ضمن نطاق هذا المعيار إلا إذا كان التعاقد مع شركة التامين بالإسم المحدد للمستفيد أو مجموعة المستفيدين وتكون شركة التأمين هي المسؤول الوحيد عن إلتزام منفعة التقاعد.

٧ لا يغطي هذا المعيار الأشكال الأخرى من منافع التوظيف مثل تعويضات إنهاء العمل، وترتيبات التعويض المؤجلة، ومنافع إجازة الخدمة الطويلة، وبرامج التقاعد المبكر الخاصة أو برامج إنهاء الخدمة، وبرامج الرعاية الإجتماعيه والصحية، أو برامج المكافآت. كما أن الترتيبات المماثلة للضمان الإجتماعي الحكومي مستبعدة من نطاق هذا المعيار.

تعاريف

٨ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:-**

برامج منافع التقاعد **هي ترتيبات يوفر المشروع بموجبها لموظفيه منافع عند إنتهاء خدمتهم أو بعد ذلك (على شكل دخل سنوي أو كمبلغ إجمالي مقطوع) يمكن تحديدها أو تحديد مساهمة رب العمل فيها، أو تقديرها مسبقاً قبل التقاعد بناءاً على شروط وثيقة أو من ممارسات المشروع.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

برامج المساهمات المحددة هي برامج منافع تقاعد تتحدد فيها المبالغ التي سيتم دفعها كمنافع تقاعد بناءاً على مساهمات المشروع في صندوق التقاعد مع الأخذ بالإعتبار عائد إستثمار الصندوق.

برامج المنافع المحددة هي برامج منافع تقاعد تتحدد فيها المبالغ التي يجب دفعها كمنافع تقاعد بموجب صيغة حسابية معتمده على رواتب الموظفين و/ أو سنوات خدمتهم.

التمويل يعني تحويل أصول إلى كيان مستقل *(صندوق التقاعد)* **عن المشروع لأجل الوفاء بالإلتزامات المستقبلية الخاصة بدفع منافع التقاعد.**

ولغرض هذا المعيار تستخدم المصطلحات التالية كذلك:

المشاركين هم أعضاء ببرنامج منافع التقاعد والآخرين الذين تحق لهم المنافع بموجب البرنامج.

صافي الأصول المتوفرة للمنافع هي أصول البرنامج ناقص الإلتزامات عدا القيمة الإكتوارية الحالية لمنافع التقاعد الموعودة.

القيمة الإكتوارية الحالية لمنافع التقاعد الموعودة *هي* **القيمة الحالية لدفعات ببرنامج التقاعد المتوقعة إلى الموظفين الحاليين والسابقين والتي تعزى لخدماتهم المقدمة سابقاً.**

المنافع المكتسبة وهي منافع لا يتوقف إستحقاقها، بموجب شروط برنامج التقاعد على إستمرار التوظيف.

٩ بعض برامج منافع التقاعد يرعاها أطراف أخرى غير أصحاب العمل، وينطبق هذا المعيار على تقارير مثل هذه البرامج.

١٠ تبنى غالبية برامج منافع التقاعد على إتفاقيات رسمية، ورغم أن بعض البرامج غير رسمية إلا أنها تكتسب درجة من الإلتزام نتيجة لممارسات أصحاب العمل. وبينما تسمح بعض البرامج لأصحاب العمل تقليص إلتزاماتهم بموجب البرامج إلا أنه يصعب عادة على صاحب العمل إلغاء البرنامج، إذا رغب بالإبقاء على الموظفين. تنطبق أسس المحاسبة والتقرير عن البرامج غير الرسمية كما هي على الرسمية.

١١ تشترط كثير من برامج منافع التقاعد إنشاء صناديق منفصلة تدفع لها المساهمات وتدفع منها المنافع يمكن أن تدار هذه الصناديق من قبل أطراف تعمل بشكل مستقل في إدارة أصول الصندوق. تسمى هذه الأطراف بالأمناء في بعض البلدان. يستخدم مصطلح الأمين في هذا المعيار لوصف مثل هذه الأطراف بغض النظر عما إذا تم إنشاء أمانة أم لا.

١٢ توصف برامج منافع التقاعد عادة إما كبرامج مساهمات محددة أو برامج منافع محددة ولكل منها خصائصه المميزة. إلا أنه توجد أحياناً برامج تحتوي على خصائص من النوعين. تعتبر مثل هذه البرامج المختلطة برامج منافع محددة لأغراض هذا المعيار.

برامج المساهمات المحددة

١٣ يجب أن يحتوي التقرير على برنامج المساهمة المحددة على بيان لصافي الأصول المتوفرة للمنافع وعلى وصف لسياسة التمويل.

١٤ بموجب برنامج المساهمة المحددة، يتحدد مبلغ منافع المشارك المستقبلية بناءاً على المساهمات من صاحب العمل، أو المشارك، أو الإثنين معاً، وكفاءة التشغيل وإيرادات إستثمارات الصندوق. ينتهي عادة إلتزام رب العمل بتأدية المساهمات إلى الصندوق، ولا يتطلب الأمر عادة نصيحة الإكتواري رغم أنها أحياناً تستخدم لتقدير المنافع المستقبلية التي يمكن تحقيقها بناءاً على المساهمات الحالية والمستويات المتغيرة للمساهمات المستقبلية وإيرادات الإستثمار.

١٥ إن المشاركون مهتمون بنشاطات البرنامج لأنها تؤثر مباشرة في مستوى منافعهم المستقبلية. وهم مهتمون في معرفة ما إذا تم إستلام المساهمات وممارسة الرقابة المناسبة عليها لحماية حقوق المستفيدين، كما أن رب العمل مهتم بكفاءة وعدالة عمل البرنامج.

١٦ إن الهدف من التقرير عن برنامج المساهمة المحددة هو توفير معلومات بشكل دوري عن البرنامج وأداء الإستثمارات، ويتحقق ذلك الهدف عادة بتزويد تقرير يشمل التالي:-

(أ) وصف للنشاطات المهمة في الفترة وتأثير أية تغيرات متعلقة بالبرنامج، وعضويته وشروط وحالته؛

(ب) بيانات عن العمليات وأداء الإستثمار للفترة والمركز المالي للبرنامج في نهاية الفترة؛ و

(ج) وصف لسياسات الإستثمار.

برامج المنافع المحددة

١٧ **يجب أن يحتوي تقرير برنامج المنفعة المحددة إما على:-**

(أ) قائمة تظهر ما يلي:-

(١) صافي الأصول المتوفرة للمنافع؛

(٢) القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة، مع التمييز بين المنافع المكتسبة والمنافع غير المكتسبة؛ و

(٣) الزيادة أو العجز الناتج؛ أو

(ب) قائمة بصافي الأصول المتوفرة للمنافع شاملة إما:-

(١) ملاحظة تفصح عن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة، مع التمييز بين المنافع المكتسبة وغير المكتسبة؛ أو

(٢) إشارة إلى هذه المعلومات في تقرير إكتواري مرفق.

إذا لم يتم تحضير تقييم إكتواري بتاريخ التقرير، يجب إستخدام أحدث تقييم متوفر كأساس مع الإفصاح عن تاريخ ذلك التقييم.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٨ **لأغراض الفقرة ١٧، يجب أن تحدد القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة على أساس المنافع الموعودة بموجب شروط البرنامج بالنسبة للخدمات لتاريخه مستخدمين إما مستويات الرواتب الحالية أو مستويات الراتب المتوقعة مع الإفصاح عن الأساس المستخدم. كما يجب الإفصاح عن أثر أي تغيرات في الفرضيات الإكتوارية التي كان لها تأثير هام على القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة.**

١٩ **يجب أن يشرح التقرير العلاقة بين القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة وصافي الأصول المتوفرة للمنافع، وسياسة تمويل المنافع الموعودة.**

٢٠ في برنامج المنفعة المحددة يعتمد دفع منافع التقاعد الموعودة على المركز المالي للبرنامج وعلى قدرة المساهمين على عمل مساهمات مستقبلية للبرنامج، كما تعتمد على أداء الإستثمار وكفاءة عمل البرنامج.

٢١ يحتاج برنامج المنفعة المحددة لنصيحة الإكتواري الدورية لتحديد الحالة المالية للبرنامج، ولإعادة النظر في الفرضيات ولإقتراح مستويات المساهمات المستقبلية.

٢٢ إن الهدف من التقرير عن برنامج المنفعة المحددة هو توفير المعلومات الدورية حول الموارد المالية ونشاطات البرنامج المفيدة في تقييم العلاقات بين تجميع الموارد ومنافع البرنامج عبر الزمن، ويتحقق هذا الهدف عادة بتزويد تقرير يشتمل على ما يلي:-

(أ) وصف للنشاطات المهمة خلال الفترة وتأثير أية تغيرات مرتبطة بالبرنامج، وعضويته وشروطه وحالته؛

(ب) بيانات عن العمليات وأداء الإستثمار خلال الفترة والمركز المالي للبرنامج في نهاية الفترة؛

(ج) معلومات إكتوارية إما كجزء من القوائم المالية أو بواسطة تقرير منفصل؛ و

(د) وصف لسياسات الإستثمار.

القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة

٢٣ يمكن إحتساب القيمة الحالية للمدفوعات المتوقعة لبرنامج منافع التقاعد والتقرير عنها بإستخدام مستويات الرواتب الحالية أو مستويات الرواتب المتوقعة حتى فترة تقاعد المشاركين.

٢٤ تضم أسباب تبني أسلوب مستوى الراتب الحالي ما يلي:-

(أ) يمكن إحتساب الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة (وهي مجموع المبالغ التي تعزى في الوقت الحاضر لكل مشارك في البرنامج) بموضوعية أكثر مما لو إستخدمت مستويات الراتب المتوقعة ذلك لأنها تتضمن عدد أقل من الفرضيات؛

(ب) تصبح زيادات المنافع التي تعزى لزيادة الراتب إلتزاماً على الخطة في الوقت الذي يزداد فيه الراتب؛ و

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) إن مبلغ القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة بناءاً على مستويات الرواتب الحالية عادة ما يكون أقرب إلى المبلغ المستحق في حال أنهاء أو عدم إستمرار البرنامج.

٢٥ تضم الأسباب المعطاة لتبني أسلوب مستوى الراتب المتوقع ما يلي:-

(أ) يجب أن تعد المعلومات المالية على أساس إفتراض الإستمرارية، بغض النظر عن الفرضيات والتقديرات التي يجب أن توضع؛

(ب) بموجب برامج الراتب النهائي، فإن المنافع تتحدد بالرجوع إلى الرواتب عند أو بالقرب من تاريخ التقاعد، وعليه يجب التنبؤ بالرواتب ومستويات المساهمة ومعدلات العائد المستقبلية؛ و

(ج) إن عدم إستخدام الرواتب المتوقعة، عندما يكون معظم التمويل على توقعات الرواتب، سيؤدي إلى التقرير بوضوح أن البرنامج ممول بالزيادة في حين أن الخطة غير ممولة بالزياده، أو يظهر ممولاً بشكل مناسب بينما في الواقع هناك عجز في التمويل.

٢٦ يتم الإفصاح عن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة بناءاً على الرواتب الحالية في تقرير البرنامج لتوضيح الإلتزام مقابل المنافع المكتسبة حتى تاريخ تقرير البرنامج، في حين يجري الإفصاح عن القيمة الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة بناءاً على الرواتب المتوقعة لتوضيح حجم الإلتزام المتوقع على أساس إفتراض الإستمرارية والذي هو عادة أساس التمويل. بالإضافة إلى الإفصاح عن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة، فإن الحاجة قد تدعو لإعطاء شرح كافي لتوضيح السياق الذي يجب أن تقرأ ضمنه القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة. وقد تكون هذه التوضيحات على شكل معلومات عن مدى كفاية التمويل المستقبلي المخطط له وسياسة التمويل المعتمدة على تنبؤات الرواتب، والتي يمكن أن تكون من ضمن المعلومات المالية أو في تقرير الإكتواري.

تكرار التقييم الإكتواري

٢٧ في كثير من البلدان لا يجري الحصول على التقييم الإكتواري أكثر من مرة كل ٣ سنوات فإذا لم يتم إعداد التقييم الإكتواري في تاريخ التقرير، يستخدم أحدث تقييم كأساس ويتم الإفصاح عن تاريخ التقييم.

محتوى التقرير

٢٨ بالنسبة لبرامج المنافع المحددة، تقدم المعلومات في أحد الأشكال التالية والتي تعكس ممارسات مختلفة في الإفصاح والعرض للمعلومات الإكتوارية:-

(أ) يتم تضمين التقرير قائمة تظهر صافي الأصول المتوفرة للمنافع، والقيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة والزيادة أو العجز الناتج. ويتضمن تقرير البرنامج كذلك قوائم التغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع والتغيرات والقيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة. ويمكن أن يتضمن التقرير كذلك تقريراً إكتوارياً مفصلاً يؤيد القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة ؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) تقرير يشمل قائمة صافي الأصول المتوفرة للمنافع وقائمة التغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع. ويفصح عن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة في إيضاحات الفوائم. ويمكن أن يضم التقرير كذلك تقريراً من الإكتواري يدعم القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة؛ و

(ج) تقرير يشمل قائمة صافي الأصول المتوفرة للمنافع وقائمة التغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع مع إظهار القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة في تقرير إكتواري منفصل.

في كل طريقة من طرق تقديم المعلومات المبينة أعلاه يمكن أن يصاحب التقرير تقرير أمناء على شكل تقرير إداري أو تقرير مدراء وكذلك تقرير إستثماري.

٢٩ يعتقد المؤيدون للنماذج الموصوفة في الفقرة ٢٨ (أ) و(ب) أن التحديد الكمي لمنافع التقاعد الموعودة ومعلومات أخرى مزودة تحت تلك الأساليب تساعد مستخدمي البيانات على تخمين الوضع الجاري للبرنامج وإحتمالية مواجهة إلتزامات البرنامج. كما يعتقدون أن التقارير المالية يجب أن تكون تامة بنفسها ولا تعتمد على الجداول المصاحبة. ولكن البعض يعتقد أن النموذج الموصوف في ٢٨(أ) يمكن أن يعطي الشعور بوجود إلتزام، بينما لا تمتلك القيمة الحالية الإكتوارية للمنافع الموعودة كافة خصائص الإلتزام برأيهم.

٣٠ يعتقد أولئك الذين يفضلون النموذج الموصوف في الفقرة ٢٨(ج) أن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة يجب أن لا تدخل في قائمة صافي الأصول المتوفرة للمنافع كما في النموذج الموصوف في فقرة ٢٨ (أ) أو حتى يفصح عنها في إيضاح كما في الفقرة ٢٨(ب)، لأنها سوف تقارن مباشرة مع أصول البرنامج ومثل هذه المقارنة قد لا تكون صحيحة. انهم يؤكدون أن الإكتواريون لا يقارنون بالضرورة القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة مع القيمة السوقية للإستثمارات ولكن ربما بدلاً من ذلك يخمنون القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الإستثمارات. لذلك يعتقد مؤيدوا هذا النموذج أن مثل هذه المقارنة من غير المحتمل أن تعكس تخمين إكتواري كلّي للبرنامج ويمكن أن يساء فهمها. كذلك يعتقد البعض، بغض النظر عن كونها محددة بمبالغ، إن المعلومات عن منافع التقاعد الموعودة يجب أن يحتويها تقرير إكتواري منفصل حيث يمكن توفير التوضيح المناسب.

٣١ يقبل هذا المعيار وجهة النظر المؤيدة للسماح بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بمنافع التقاعد الموعودة في تقرير إكتواري منفصل. ويرفض الحجج ضد التحديد الكمي للقيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة. وعليه يعتبر النموذجين الموصوفين في الفقرة ٢٨(أ) و(ب) مقبولين بموجب هذا المعيار، كما هو الحال بالنسبة للنموذج الموصوف في الفقرة ٢٨(ج) طالما أن المعلومات المالية فيه مصحوبة بتقرير إكتواري يتضمن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع برامج التقاعد الموعودة وفيها إشارة إلى التقرير الإكتواري.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

جميع البرامج

تقييم أصول البرنامج

٣٢ **يجب إثبات إستثمارات برنامج منافع التقاعد بالقيمة العادلة. في حالة الأوراق المالية القابلة للتداول فإن القيمة العادلة هي القيمة السوقية، ولكن عندما لا يتوفر تقدير للقيمة العادلة لإستثمارات البرنامج فيجب الإفصاح عن أسباب عدم إستخدام القيمة العادلة.**

٣٣ في حالة الأوراق المالية القابلة للتداول فإن القيمة العادلة عادة ما تكون القيمة السوقية لأن هذا يعتبر المقياس الأكثر فائدة للأوراق المالية بتاريخ التقرير وعن أداء الإستثمار خلال الفترة. أما بالنسبة لتلك الأوراق المالية التي لها قيمة إسترداد ثابتة والتي تم الحصول عليها لمقابلة إلتزامات البرنامج، أو أجزاء محددة منه، يمكن أن تثبت بمبالغ تبنى على قيمة إستردادها النهائية مفترضين معدل عائد ثابت حتى الإستحقاق. وفي حالة عدم إمكانية تقدير قيمة عادلة، لإستثمارات البرامج مثل تملك مشروع بالكامل، فيجب الإفصاح لماذا لم تستخدم القيمة العادلة. وإذا تم إثبات الإستثمارات بمبالغ تختلف عن القيمة السوقية أو القيمة العادلة، فيجب الإفصاح عن القيمة العادلة أما بالنسبة للأصول المستخدمة في عمليات صندوق التقاعد فتتم المحاسبة عنها بموجب معايير المحاسبة الدولية التي تنطبق عليها.

الإفصاح

٣٤ **يجب أن يشمل تقرير برنامج منافع التقاعد، سواء كان برنامج منفعة محددة أو برنامج مساهمة محددة، على المعلومات التالية:-**

(أ) قائمة بالتغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع؛

(ب) تلخيص للسياسات المحاسبية الهامة؛ و

(ج) وصف للبرنامج وتأثير أي تغيرات فيه أثناء الفترة.

٣٥ تشمل تقارير برامج منافع التقاعد على التالي، إذا انطبق ذلك:-

(أ) قائمة صافي الأصول المتوفرة للمنافع مفصحة عن:

(١) الأصول في نهاية الفترة مصنفة بشكل مناسب؛

(٢) أساس تقييم الأصول؛

(٣) تفصيلات أي إستثمار منفرد تتجاوز إما ٥% من صافي الأصول المتوفرة للمنافع أو ٥% من أي صنف أو نوع من الأوراق المالية؛

(٤) تفصيلات عن أي إستثمار في المشروع صاحب العمل؛ و

(٥) الإلتزامات عدا القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة.

(ب) قائمة بالتغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع مظهرة ما يلي:-

(١) مساهمات صاحب العمل؛

(٢) مساهمات الموظفين؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(٣) دخل الإستثمار مثل الفائدة وأرباح الأسهم؛

(٤) إيرادات أخرى؛

(٥) المنافع المدفوعة أو مستحقة الدفع (موزعة، على سبيل المثال، على تقاعد، ومنافع وفاة أو عجز، ودفعات إجمالية مقطوعة)؛

(٦) المصاريف الإدارية؛

(٧) المصاريف الأخرى؛

(٨) الضرائب على الدخل؛

(٩) أرباح وخسائر التخلص من الإستثمارات والتغيرات في قيمة الإستثمارات؛ و

(١٠) التحويلات من وإلى برامج أخرى.

(ج) وصف لسياسة التمويل؛

(د) بالنسبة لبرامج المنفعة المحددة، القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة (والتي يمكن أن تميز بين المنافع المكتسبة والمنافع غير المكتسبة) المبنية على المنافع الموعودة بموجب شروط البرنامج، وعلى الخدمات المقدمة لتاريخه بإستخدام إما مستويات الراتب الحالية أو مستويات الراتب المتوقعة، ويمكن أن تشمل هذه المعلومات في تقرير إكتواري مصاحب يقرأ مع المعلومات المالية ذات العلاقة؛ و

(هـ) بالنسبة لبرامج المنفعة المحددة، وصف للفرضيات الإكتوارية المهمة التي وضعت والطريقة المستخدمة لإحتساب القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة.

٣٦ يضم تقرير برنامج منفعة التقاعد وصفاً للبرنامج إما كجزء من المعلومات المالية أو في تقرير منفصل، ويمكن أن يحتوي على ما يلي:-

(أ) أسماء أصحاب العمل ومجموعات الموظفين المغطاة؛

(ب) عدد المشاركين الذين يستلمون منافع وعدد المشاركين الآخرين، مصنفين بشكل ملائم؛

(ج) نوع البرنامج – مساهمة محددة أو منفعة محددة؛

(د) ملاحظة عما إذا كان المشاركون يساهمون في البرنامج؛

(هـ) وصف لمنافع التقاعد الموعودة للمشاركين؛

(و) وصف لأي شروط لإنهاء البرنامج؛ و

(ز) تغيرات في البنود (أ) إلى (و) خلال الفترة المغطاة بالتقرير.

أنه ليس من غير الشائع أن يشار إلى وثائق أخرى تكون متوفرة للمستخدمين ويكون البرنامج موصوف فيها، وتشمل فقط معلومات عن تغيرات لاحقة في التقرير.

تاريخ النفاذ

٣٧ يطبق معيار المحاسبة الدولي هذا على البيانات المالية لبرامج منافع التقاعد التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨٨ أو ما بعد ذلك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٢٧

البيانات الماليـة الموحدة والمنفصلة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم إصدارها حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود التأجير*" من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في إبريل ١٩٨٩. وقد حلّ هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣ "*البيانات المالية الموحدة*" (الصادر في يونيو ١٩٧٦) بإستثناء ما يتطرق إليه معيار المحاسبة الدولي ٣ من محاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة. وقد أُعيدت صياغة معيار المحاسبة الدولي ٢٧ في العام ١٩٩٤، وأُجريت تعديلات محدودة من خلال معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في عامي ١٩٩٨ و٢٠٠٠.

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

وقد طورت لجنة التفسيرات الدائمة تفسيرين متعلقين بمعيار المحاسبة الدولي ٢٧:-

- التفسير ١٢ "*توحيد البيانات المالية – للمنشآت ذات الغرض الخاص*" (الصادر في ديسمبر ١٩٩٨)
- التفسير ٣٣ "*الدمج (التوحيد) وأسلوب حقوق الملكية – حقوق التصويت الممكنة وتخصيص حقوق الملكية*" (الصادر في ديسمبر ٢٠٠١)

وفي ٢٠٠٣، أصدر المجلس معيار المحاسبة الدولي ٢٧ بعد تنقيحه تحت عنوان جديد وهو "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*". وقد عدل المعيار المراجع كذلك التفسير ١٢ كما حلّ محل التفسير ٣٣.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٢٧ من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*" (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ "*القطاعات التشغيلية*" (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٦)
- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧)

وإضافة إلى التفسير ١٢، يشير التفسير التالي إلى معيار المحاسبة الدولي ٢٧:-

- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية٥ "*الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي*" (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٤)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
المقدمة	**مقدمة١-١٤**
معيار المحاسبة الدولي ٢٧	
البيانات المالية الموحدة والمنفصلة	
النطـاق	**١-٣**
تعاريـف	**٤-٨**
عرض البيانات المالية الموحدة	**٩-١١**
نطاق البيانات المالية الموحدة	**١٢-١٧**
إجراءات التوحيد	**١٨-٣١**
فقدان السيطرة	**٣٢-٣٧**
المحاسبة عن الإستثمارات في البيانات المالية المنفصلة	**٣٨-٤٠**
الإفصاح	**٤١-٤٣**
تاريخ النفاذ والأحكام الإنتقالية	**٤٤-٤٥**
سحب معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (٢٠٠٣)	**٤٦**
الملحق	
التعديلات على بيانات أخرى	
مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢٧	
أساس الإستنتاجات	
إرشادات التنفيذ	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"بيانات المالية الموحدة والمنفصلة"* مبين في الفقرة ١-٤٦. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي ٢٧ في سياق الهدف منه *"مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"* و *"إطار تحضير البيانات المالية وعرضها"*. وتقدم هذه أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

تم إصدار هذا المعيار المعدل. ويتوفر نص المعيار الجديد، الذي تم تعليمه لإظهار التغيرات عن النسخة السابقة، في موقع المشتركين في مجلس معايير المحاسبة الدولية التالي www.iasb.org ولمدة محدودة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقدمة

أسباب تعديل معيار المحاسبة الدولي ٢٧

مقدمة١ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بمراجعة معيار المحاسبة الدولي ٢٧ " البيانات المالية الموحـدة والمنفصلة" الصادر في ٢٠٠٣ محل معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المعدل عـام ٢٠٠٠) *"البيانـات المالية الموحدة ومحاسبة الإستثمارات في الشركات التابعة"* ويجب أن يطبق للفترات السنوية التـي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر للمعيار. ويحل المعيار أيـضاً محل تفسير لجنة التفسيرات الدائمة رقم ٣٣ *"التوحيد وطريقة حقوق الملكية - حقوق التـصويت المحتملة وتوزيع حصص الملكية"*.

مقدمة٢ تم تعديل المعيار في عام ٢٠٠٨ كجزء من المرحلة الثانية لمشروع إندماج الأعمال. وتم تنفيذ تلك المرحلة من المشروع بشكل مشترك مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي. وترتبط التعديلات، بشكل أساسي، بمحاسبة الحصص غير المسيطرة وفقدان السيطرة على الشركة التابعة. واختتم المجلس المرحلة الثانية من المشروع من خلال إصدار مجلس معايير المحاسبة لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ المعدل وإصدار مجلس معايير المحاسبة المالية لبيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٦٠ "الحصص غير المسيطرة في البيانات المالية الموحدة" إلى جانب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال" وبيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ١٤١ "إندماج الأعمال" (كما تم تنقيحه في عام ٢٠٠٨) على التوالي.

مقدمة٣ يجب تطبيق المعيار المعدل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. ويسمح بالتطبيق المبكر. لكن، يجب على المنشأة عدم تطبيق التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يوليو ٢٠٠٩، إلا إذا قامت بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تنقيحه في عام ٢٠٠٨).

السمات الرئيسية للمعيار

الهدف

مقدمة٤ يهدف معيار المحاسبة ٢٧ إلى تعزيز أهمية وموثوقية وإمكانية مقارنة المعلومات التي توفرها المنشأة الأم في بياناتها المالية المنفصلة وبياناتها المالية الموحدة لمجموعة من المنشآت التي تقع تحت سيطرتها. ويحدد المعيار:-

(أ) الظروف التي يجب على المنشأة فيها توحيد البيانات المالية لمنشأة أخرى (كونها شركة تابعة)؛

(ب) محاسبة التغيرات في مستوى حصة الملكية في الشركة التابعة؛

(ج) محاسبة فقدان السيطرة على الشركة التابعة؛ و

(د) المعلومات التي يجب على المنشأة الإفصاح عنها لتمكين مستخدمي البيانات المالية من تقييم طبيعة العلاقة بين المنشأة وشركاتها التابعة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عرض البيانات المالية الموحدة

مقدمة ٥. يجب على الشركة الأم توحيد استثماراتها في الشركات التابعة. وهناك استثناء محدود متوفر لبعض المنشآت غير العامة. لكن الاستثناء لا يعفي مؤسسات رأس المال المخاطر وصناديق الاستثمار المشترك وصناديق الاستثمار والمنشآت المماثلة من توحيد شركاتها التابعة.

إجراءات التوحيد

مقدمة٦ يجب على المجموعة استخدام سياسات محاسبية موحدة لإعداد التقارير مثل المعاملات والأحداث الأخرى في ظروف مشابهة. ويجب إلغاء عواقب المعاملات والأرصدة بين المنشآت ضمن المجموعة.

الحصص غير المسيطرة

مقدمة٧ يجب عرض الحصص غير المسيطرة في البيان الموحد للمركز المالي ضمن حقوق الملكية، وبشكل منفصل عن حقوق ملكية المالكين في الشركة الأم. ويجب أن ينسب إجمالي الدخل الشامل إلى مالكي الشركة الأم والحصص غير المسيطرة حتى لو أدى ذلك إلى عجز في رصيد الحصص غير المسيطرة.

التغيرات في حصص الملكية

مقدمة٨ يتم محاسبة التغير في حصة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة الذي لا يؤدي إلى فقدان السيطرة ضمن حقوق الملكية.

مقدمة٩ عندما تفقد المنشاة السيطرة على شركة تابعة فإنها تلغي الاعتراف بالأصول والالتزامات مكونات حقوق الملكية ذات العلاقة في الشركة التابعة السابقة. ويتم الاعتراف بأي ربح أو خسارة في الربح أو الخسارة. ويتم قياس أي استثمار مستبقى في الشركة التابعة السابقة بقيمته العادلة في تاريخ فقدان السيطرة.

البيانات المالية المنفصلة

مقدمة١٠ عندما تختار المنشأة، أو يطلب منها وفقاً للوائح التنظيمية المحلية، عرض البيانات المالية المنفصلة، فيجب محاسبة الاستثمارات في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة بالتكلفة أو وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية – الإعتراف والقياس*".

الإفصاح

مقدمة١١ يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات حول طبيعة العلاقات بين المنشأة الأم وشركاتها التابعة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٢٧
البيانات المالية الموحدة والمنفصلة

النطاق

١ يجب أن يطبق هذا المعيار في إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة لمجموعة من المشاريع تحت سيطرة المنشأة الأم.

٢ لا يتعامل هذا المعيار مع طرق المحاسبة عن إندماج الأعمال وتأثير على التوحيد، بما في ذلك الشهرة الناشئة عن إندماج الأعمال (أنظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"*).

٣ كما يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت التابعة، المنشأة المسيطر عليها بشكل مشترك، والمنشآت الزميلة عندما تختار الشركة، أو أنها تحتاج لمتطلبات المنشأة الداخلية، لعرض بيانات مالية منفصلة.

تعاريف

٤ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:-

البيانات المالية الموحدة **هي البيانات المالية للمجموعة والتي يتم عرضها وكأنها لمشروع واحدة.**

السيطرة **هي صلاحية السيطرة على السياسات المالية والتشغيلية للمشروع لتحقيق منافع من أنشطته.**

طريقة التكلفة **هي طريقة محاسبة يسجل بموجبها الإستثمار بالتكلفة، يعترف المستثمر بالدخل من الإستثمار فقط بمقدار ما يستلمه من الحصص الموزعة من الأرباح المستبقاة للجهة المستثمر فيها الناشئة بعد تاريخ الإستملاك. إن التوزيعات الناشئة من الزيادة في الربح تعتبر كإسترداد للإستثمار ويتم الإعتراف به كتخفيض من تكاليف الإستثمار**

المجموعة **هي المنشأة الأم وكافة المشاريع التابعة لها.**

الحصة الغير مسيطرة **هي حقوق ملكية في شركة تابعة غير منسوبة بشكل مباشر أو غير مباشر إلى شركة أم.**

المنشأة الأم **هي المشروع الذي له منشأة تابعة أو أكثر.**

البيانات المالية المنفصلة **هي تلك البيانات التي تعرضها الشركة الأم، أو مستثمر في شركة زميلـة، أو مشارك في مشروع مشترك في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك، تتم فيها محاسبة الإستثمارات على أساس حقوق الملكية المباشرة بدلاً من محاسبتها على أساس الإستنتاجات المبلغ عنها وصافي أصول الجهات المستثمر بها.**

المنشأة التابعة **هو مشروع، بما في ذلك بما في ذلك المنشأة ذات مسؤولية محدودة مثال ذلك المشروع المشترك يجري التحكم به من قبل مشروع أخر (تعرف عادة بإسم المنشاة الأم).**

٥ يجوز أن تكون الشركة الأم أو شركتها التابعة مستثمراً في شركة زميلة أو مشاركاً في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك. في مثل هذه الحالات، يتم أيضاً إعداد البيانات المالية الموحدة المعدة والمعروضة وفقاً لهذا المعيار بحيث تمتثل لمعيار المحاسبة الدولي ٢٨ *"المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة"*، ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ *" الحصص في المشاريع المشتركة"*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٦ بالنسبة للمنشاة كما وصفت في الفقرة ٥، تكون البيانات المالية المنفصلة هي تلك المعدة والمعروضة إضافة إلى البيانات المالية المشار إليها في الفقرة ٥. ليس من الضروري إلحاق أو إرفاق البيانات المالية المنفصلة بتلك البيانات.

٧ إن البيانات المالية لمنشأة ليس لها شركة تابعة أو شركة زميلة أو مصلحة مشارك في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك هي ليست بيانات مالية منفصلة.

٨ يجوز للشركة الأم التي يتم إعفاؤها وفقاً للفقرة ١٠ من عرض البيانات المالية الموحدة أن تعرض البيانات المالية المنفصلة على أنها البيانات المالية الوحيدة لها.

عرض البيانات المالية الموحدة

٩ **على المنشأة الأم، غير تلك المذكور في الفقرة ١٠، إن تعرض بيانات مالية موحدة.التي توحد فيها إستثماراتها في المنشآت التابعة بموجب هذا المعيار.**

١٠ **لا تحتاج الشركة الأم إلى عرض البيانات المالية الموحدة فقط إذا:-**

(أ) **كانت الشركة الأم نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل، أو شركة تابعة مملوكة جزئياً من قبل منشأة أخرى وتم إعلام مالكيها الآخرين، بما في ذلك أولئك غير المخولين خلافاً لذلك بالتصويت، بأن الشركة الأم لا تقوم بعرض بيانات مالية موحدة، ولم يعترضوا على ذلك؛**

(ب) **إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة الأم غير متداولة في سوق عام (في بورصة محلية أو أجنبية، أو بورصة خارج السوق الرسمية، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)؛**

(ج) **إذا لم تقم الشركة الأم بإيداع، أو ليست قيد عملية إيداع، لبياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو أي هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أي نوع من الأدوات في سوق عام؛ و**

(د) **إذا قامت الشركة الأم النهائية أو أي من الشركات الأم الوسيطة بإصدار بيانات مالية متاحة للإستخدام العام وتمتثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.**

١١ إن الشركة الأم التي تختار وفقاً للفقرة ١٠ عدم عرض البيانات المالية الموحدة، وتعرض فقط البيانات المالية المنفصلة، تمتثل للفقرات ٣٨-٤٣.

نطاق البيانات المالية الموحدة

١٢ **تشمل البيانات المالية الموحدة كافة المشاريع التي تتحكم بها المنشأة الأم.** *

١٣ يفترض وجود السيطرة عندما تملك الأم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال المنشآت التابعة، أكثر من نصف مجموع حقوق التصويت في المشروع بإستثناء بعض الظروف الإستثنائية عندما يمكن إثبات

* إذا حققت شركة تابعة، عند الإستملاك، معايير تصنيفها على أنه محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *"الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة"*، يتم محاسبتها وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أن هذه الملكية لا تمثل سيطرة. وتتوفر السيطرة أيضاً حتى عند إمتلاك المنشأة الأم النصف أو أقل من مجموع حقوق التصويت في المشروع وذلك عندما يكون هناك:- *

(أ) سيطرة على أكثر من نصف حقوق التصويت بفضل إتفاق مع مستثمرين آخرين؛

(ب) القدرة على التحكم بالسياسات المالية والتشغيلية للمشروع بموجب تشريع أو إتفاقية؛

(ج) القدرة على تعين أو إزالة غالبية أعضاء مجلس الإدارة أو أي مجلس آخر معادل؛ أو

(د) قوة الحصول على أغلبية الأصوات في إجتماعات مجلس الإدارة أو أي مجلس آخر معادل.

١٤ يمكن للمنشأة أن تمتلك ضمانات أسهم، أو خيارات شراء أسهم، أو أدوات دين أو حقوق ملكية قابلة للتحويل إلى أسهم عادية أو إلى أدوات مماثلة أخرى يمكن أن تعطي للمنشاة، إذا تمت ممارستها أو تحويلها، سلطة التصويت أو تقليل سلطة التصويت لطرف آخر على السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أخرى (حقوق التصويت المحتملة). يؤخذ في الإعتبار وجود أو أثر حقوق التصويت المحتملة القابلة للممارسة أو التحويل حالياً، بما في ذلك حقوق التصويت المحتملة المحتفظ بها من قبل منشاة أخرى، عند تقييم ما إذا كان للمنشأة سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لمنشاة أخرى. إن حقوق التصويت المحتملة ليست قابلة للممارسة أو التحويل حالياً إذا لم يكن من الممكن، على سبيل المثال، ممارستها أو تحويلها حتى تاريخ مستقبلي أو حتى وقوع حدث مستقبلي.

١٥ في تقييم ما إذا كانت حقوق التصويت المحتملة تساهم في السيطرة، تقوم المنشأة بفحص جميع الحقائق والظروف (بما في ذلك شروط ممارسة حقوق التصويت المحتملة وأي إتفاقيات تعاقدية أخرى سواء إعتبرت منفردة أو مجتمعة) التي تؤثر على حقوق التصويت المحتملة، بإستثناء نية الإدارة والقدرة المالية على الممارسة أو التحويل.

١٦ لا تستثنى الشركة التابعة من التوحيد فقط لأن المستثمر هو عبارة عن مؤسسة رأس مال مخاطر، أو صندوق إستثمار مشترك أو صندوق إئتمان أو منشأة مماثلة.

١٧ لا تستثنى الشركة التابعة من التوحيد لأن أنشطتها التجارية تختلف عن تلك الخاصة بالمنشآت الأخرى في المجموعة. ويتم تقديم المعلومات ذات الصلة من خلال توحيد مثل هذه الشركات التابعة والإفصاح عن معلومات إضافية في البيانات المالية الموحدة حول الأنشطة التجارية المختلفة للشركات التابعة. على سبيل المثال، تساعد الإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ *"القطاعات التشغيلية"* في توضيح أهمية الأنشطة التجارية المختلفة في المجموعة.

١٨ تفقد الشركة الأم السيطرة عندما تفقد سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها من أجل الحصول على منافع من أنشطتها. يمكن أن يحدث فقدان السيطرة مع أو بدون حدوث تغيير في مستويات الملكية المطلقة أو النسبية. يمكن أن يحدث ذلك، مثلاً، عندما تصبح الشركة التابعة تحت سيطرة حكومة أو محكمة أو مدير أو مشرع. ويمكن أن يحدث ذلك أيضاً نتيجة لإتفاقية تعاقدية.

إجراءات التوحيد

١٨ عند إعداد البيانات المالية الموحدة، يتم تجميع البيانات للأم ومنشأتها التابعة بنداً بنداً بواسطة إضافة البنود المتماثلة من الأصول، والإلتزامات، وحقوق الملكية، والدخل والمصروفات إلى بعضها البعض.

* أنظر أيضاً التفسير - ١٢ : *توحيد البيانات المالية- للمنشآت ذات الغرض الخاص.*

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وحتى يمكن للبيانات المالية الموحدة أن تعرض معلومات مالية عن المجموعة كمشروع واحد، يجب القيام بالخطوات التالية:-

(أ) حذف القيمة المرحلة لإستثمار المنشاة الأم في كل منشأة تابعة مقابل نصيب المنشأة الأم من حقوق الملكية في كل منشأة تابعة (أنظر معيار التقرير الدولي ٣، *والذي يبين أيضاً المعالجة لأي شهرة ناتجة*)؛

(ب) تعريف الحصة الغير مسيطرة في صافي دخل المنشآت التابعة لفترة التقرير وتعديل دخل المجموعة بها للوصول إلى صافي الدخل الذي يعزى لمالكي المنشأة الأم؛ و

(ج) تحديد الحصة الغير مسيطرة في صافي الأصول للمنشآت التابعة الموحدة وتعريفها بشكل منفصل حملة أسهم المنشأة الأم. تتألف الحصة الغير مسيطرة في صافي الأصول من:-

(١) المبلغ بتاريخ التوحيد الأصلي محسوباً بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣؛ و

(٢) نصيب الحصة الغير مسيطرة من التحركات في حقوق الملكية منذ تاريخ التوحيد.

١٩ عند وجود حقوق تصويت ممكنة، يتم تحديد حصص الأرباح أو الخسائر والتغييرات في حقوق الملكية المخصصة للشركة الأم وحقوق الأقلية على أساس حصص الملكية الحالية ولا تعكس إمكانية الممارسة أو التحويل لحقوق التصويت المحتملة.

٢٠ **يتم إستبعاد الأرصدة داخل المجموعة والمعاملات والدخل والمصاريف بالكامل.**

٢١ يتم إستبعاد الأرصدة داخل المجموعة والمعاملات، بما في ذلك الدخل والمصاريف وأرباح الأسهم، بالكامل. كما يتم إستبعاد الأرباح والخسائر الناتجة من المعاملات داخل المجموعة المعترف بها في الأصول، مثل المخزون و الأصول الثابتة بالكامل. وقد تشير الخسائر في داخل المجموعة إلى إنخفاض قيمة يستلزم الإعتراف به في البيانات المالية الموحدة. ينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل" على الفروقات المؤقتة التي تنشأ من إستبعاد الأرباح والخسائر الناتج من المعاملات داخل المجموعة.

٢٢ **يجب إعداد البيانات المالية للشركة الأم وشركاتها التابعة المستخدمة في إعداد البيانات المالية الموحدة كما في نفس التاريخ. عندما يختلف نهاية فترة إعداد التقارير للشركة الأم عنه في الشركات التابعة، تعد الشركة التابعة، لأغراض التوحيد، بيانات مالية إضافية كما في نفس تاريخ البيانات المالية للشركة الأم ما لم يكن من غير العملي القيام بذلك.**

٢٣ **عندما يتم، وفقاً للفقرة ٢٢، إعداد البيانات المالية لشركة تابعة المستخدمة في إعداد البيانات المالية الموحدة يختلف عن البيانات المالية للشركة الأم، يجب إجراء التعديلات لآثار المعاملات أو الأحداث الهامة التي تقع بين ذلك التاريخ وتاريخ البيانات المالية للشركة الأم. وفي أي حال، فإن الفرق بين نهاية فترة إعداد التقارير الشركة التابعة وتاريخ تقرير الشركة الأم لا يجب أن يزيد عن ٣ أشهر. كما أن طول فترات التقرير وأي فرق في نهاية فترة إعداد التقارير يجب أن يكون نفسه من فترة إلى أخرى.**

٢٤ **ينبغي إعداد البيانات المالية الموحدة بإستخدام سياسات محاسبية موحدة للتبليغ للمعاملات المماثلة والأحداث الأخرى في الظروف المشابهة.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢٥ إذا إستخدم عضو في المجموعة سياسات محاسبية غير المتبعة في البيانات المالية الموحدة للمعاملات المماثلة والأحداث في الظروف المشابهة، يتم إجراء التعديلات المناسبة على بياناته المالية في إعداد البيانات المالية الموحدة.

٢٦ يتم تضمين دخل ومصاريف الشركة التابعة في البيانات المالية الموحدة من تاريخ الإستملاك كما هو محدد في المعيار الدولي لإعداد التقارير ٣. يستند الدخل والمصروف في الشركة التابعة إلى قيم الأصول والإلتزامات المعترف بها في البيانات المالية في تاريخ الإستملاك. فعلى سبيل المثال، يستند مصروف الإستهلاك المعترف به في البيان الموحد للدخل الشامل بعد تاريخ الإستملاك إلى القيم العادلة للأصول ذات العلاقة القابلة للإستهلاك المعترف بها في البيانات المالية الموحدة في تاريخ الإستملاك. ويتم شمل دخل ومصروفات الشركة التابعة في البيانات المالية الموحدة حتى التاريخ الذي تتوقف فيه الشركة الأم عن السيطرة على الشركة التابعة.

٢٧ **يتم عرض الحصص غير المسيطرة في البيان الموحد للمركز المالي ضمن حقوق الملكية، بشكل منفصل عن حقوق ملكية مالكي الشركة الأم.**

٢٨ ينسب الربح أو الخسارة لكل مكون في الدخل الشامل الآخر إلى مالكي الشركة الأم والحصص غير المسيطرة. وينسب الدخل الشامل الآخر إلى مالكي الشركة الأم والى الحصص غير المسيطرة حتى لو أدى ذلك إلى عجز في رصيد الحصص غير المسيطرة.

٢٩ إذا كان لدى الشركة التابعة أسهم ممتازة تراكمية مصنفة كحقوق ملكية ومحتفظ بها من قبل الحصص غير المسيطرة، تقوم الشركة الأم باحتساب حصتها من الربح أو الخسارة بعد تعديل أرباح الأسهم على هذه الحصص، سواء تم الإعلان عن أرباح الأسهم أم لم يتم ذلك.

٣٠ **يتم معاملة حصة ملكية الشركة الأم في شركة التابعة التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة كمعاملات حقوق ملكية (أي، معاملات مع المالكين بصفتهم مالكين).**

٣١ في ظروف كهذه، يتم تعديل القيمة المسجلة للحصص المسيطرة وغير المسيطرة لتعكس التغيرات في حصصها النسبية في الشركة التابعة. ويتم الإعتراف بأي فرق بين القيمة التي يتم تعديل الحصص غير المسيطرة وفقاً لها والقيمة العادلة للمبلغ المدفوع أو المقبوض مباشرة في حقوق الملكية وتنسب إلى مالكي الشركة الأم.

فقدان السيطرة

٣٢ يمكن أن تفقد الشركة الأم السيطرة على شركة تابعة نتيجة حصول أو عدم حصول تغير في مستويات الملكية المطلقة أو النسبية. ويمكن أن يحدث هذا، على سبيل المثال، عندما تصبح الشركة التابعة خاضعة لسيطرة حكومة أو محكمة أو وصي أو مشرع. ويمكن أن يحدث هذا أيضاً نتيجة لإتفاقية تعاقدية.

٣٣ يمكن أن تفقد الشركة الأم السيطرة على شركة تابعة عبر ترتيبين أو أكثر (معاملات). لكن تشير الظروف أحياناً إلى أن الترتيبات المتعددة يجب أن تحاسب كمعاملة واحدة. وعند تحديد ما إذا كان يجب محاسبة الترتيبات كمعاملة واحدة، يجب تأخذ المنشاة بعين الإعتبار كافة بنود وشروط الترتيبات

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وتأثيراتها الإقتصادية. ويمكن أن يشير واحد أو أكثر مما يلي إلى أن الشركة الأم يجب أن تحاسب الترتيبات المتعددة كمعاملة واحدة:-

(أ) أنه تم إبرامها في نفس الوقت أو باعتماد كل واحد على الآخر.

(ب) أنها تشكل معاملة واحدة مصممة لتحقيق تأثير إقتصادي إجمالي.

(ج) أن حدوث ترتيب معين يعتمد على حدوث ترتيب واحد آخر على الأقل.

(د) أن اعتبار ترتيب واحد بحد ذاته غير مبرر إقتصادياً، لكنه مبرر إقتصادياً عند اعتباره مع الترتيبات الأخرى. ومن الأمثلة على ذلك تسعير التصرف بالأسهم بأقل من السوق وتعويضه بتصرف لاحق تم تسعير بأعلى من السوق.

٣٤ **في حال فقدان الشركة الأم السيطرة على الشركة التابعة، فإنها:-**

(أ) تلغي الإعتراف بالأصول (بما فيها الشهرة) والالتزامات الخاصة بالشركة التابعة بقيمتها المسجلة في تاريخ فقدان السيطرة؛

(ب) تلغي الإعتراف بالقيمة المسجلة لأي حصص غير مسيطرة في الشركة التابعة السابقة في تاريخ فقدان السيطرة (بما فيها أي مكونات للدخل الشامل الآخر المنسوب إليها)؛

(ج) تعترف:-

(١) بالقيمة العادلة للمبلغ المقبوض، إن وجد، من المعاملة أو الحدث أو الظروف التي أدت إلى فقدان السيطرة؛ و

(٢) بالتوزيع، إذا كانت التي أدت إلى فقدان السيطرة تشمل توزيعاً لأسهم الشركة التابعة على المالكين بصفتهم مالكين.

(د) تعترف بأي استثمار مستبقى في الشركة التابعة السابقة بقيمته العادلة في تاريخ فقدان السيطرة؛

(هـ) تعيد تصنيف المبالغ المحددة في الفقرة ٣٥ إلى الربح أو الخسارة، أو تنقلها مباشرة إلى الأرباح المستبقاة إذا كان ذلك مطلوباً وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية؛ و

(و) تعترف بأي فرق ناتج كمكسب أو خسارة في الربح أو الخسارة المنسوبة إلى الشركة الأم.

٣٥ في حال فقدان الشركة الأم للسيطرة على شركة تابعة، تقوم الشركة الأم بمحاسبة كافة المبالغ المعترف بها في الدخل الشامل الآخر ذات العلاقة بتلك الشركة التابعة على نفس الأساس كما سيكون مطلوباً لو أن الشركة الأم تصرفت مباشرة بالأصول أو الالتزامات ذات العلاقة. لذلك، إذا كان من الممكن إعادة تصنيف مكسب أو خسارة تم الإعتراف بها سابقا في الدخل الشامل الآخر في الربح أو الخسارة عند التصرف بالأصول أو الالتزامات ذات العلاقة، فان الشركة الأم تقوم بإعادة تصنيف المكسب أو الخسارة من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة (كتعديل إعادة تصنيف) عندما تفقد السيطرة على الشركة التابعة. فعلى سبيل المثال، إذا كان لدى الشركة التابعة أصول مالية متوفرة برسم البيع، وفقدت الشركة الأم السيطرة على الشركة التابعة، يجب على الشركة الأم إعادة تصنيف المكسب أو الخسارة المعترف بهما سابقا في الدخل الشامل الآخر ذو العلاقة بتلك الأصول في الربح أو الخسارة. وعلى نحو مماثل، إذا كان من الممكن تحويل فائض إعادة التقييم المعترف به سابقا في الدخل الشامل الآخر إلى الأرباح

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المستبقاة عند التصرف بالأصل، فعلى الشركة الأم تحويل فائض إعادة التقييم مباشرة إلى الأرباح المستبقاة عند فقدانها للسيطرة على الشركة التابعة.

٣٦ **عند فقدان السيطرة على الشركة التابعة، يجب محاسبة أي استثمار مستبقى في الشركة التابعة السابقة وأي مبالغ تدين بها الشركة التابعة السابقة أو مملوك لها، وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من تاريخ فقدان السيطرة.**

٣٧ ينبغي اعتبار القيمة العادلة لأي استثمار مستبقى في الشركة التابعة السابقة في تاريخ فقدان السيطرة على أنها القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي بالأصل المالي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*، أو، حيثما كان ملائما، التكلفة عند الإعتراف الأولي بالاستثمار في الشركة الزميلة أو المنشأة المسيطر عليها بشكل مشترك.

المحاسبة عن الإستثمارات في البيانات المالية المنفصلة

٣٨ **عند إعداد البيانات المالية المنفصلة، فإن الإستثمارات في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة غير المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (أو المتضمنة في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*" تتم محاسبتها إما:-**

(أ) **بسعر التكلفة، أو**

(ب) **وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.**

يجب تطبيق نفس المحاسبة على كل فئة من الإستثمارات. كما أن الإستثمارات في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (أو المتضمنة في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ ينبغي محاسبتها وفقاً لذلك المعيار.

٣٩ لا يحدد هذا المعيار المنشآت التي تصدر البيانات المالية المنفصلة المتاحة للإستخدام العام. تنطبق الفقرات ٣٨ و٤٠-٤٣ عندما تعد المنشأة بيانات مالية منفصلة تمتثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. تصدر المنشأة أيضاً بيانات مالية موحدة متاحة للإستخدام العام كما هو مطلوب في الفقرة ٩، ما لم يكن الإعفاء الوارد في الفقرة ١٠ منطبقا.

٤٠ إن الإستثمارات في المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة التي تتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ في البيانات المالية الموحدة ينبغي محاسبتها بنفس الطريقة في البيانات المالية المنفصلة للمستثمر.

الإفصاح

٤١ **يجب إجراء هذه الإفصاحات في البيانات المالية الموحدة:-**

(أ) **طبيعة العلاقة بين المنشأة الأم والمنشأة التابعة التي لا تملك فيها المنشأة الأم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال المنشآت التابعة، أكثر من نصف حقوق التصويت؛**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) الأسباب الكامنة وراء عدم اعتبار ملكية أكثر من نصف سلطة التصويت أو سلطة التصويت الممكنة، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الشركات التابعة، للجهة المستثمر بها بمثابة سيطرة؛

(ج) نهاية فترة إعداد التقارير للبيانات المالية لشركة تابعة عندما تستخدم مثل هذه البيانات المالية لإعداد البيانات المالية الموحدة وهي كما في تاريخ تقرير أو فترة تختلف تاريخ إلتقرير أو فترة الشركة الأم، وسبب إستخدام فترة أو تاريخ مختلف؛

(د) طبيعة ومدى أي قيود ذات أهمية (مثلاً ناتجة عن ترتيبات الإقتراض أو المتطلبات التنظيمية) على قدرة الشركات التابعة لنقل الأموال إلى الشركة الأم على شكل أرباح أسهم نقدية أو تسديد القروض أو السلف.

(هـ) جدول يبين آثار التغيرات في حصة الملكية الخاصة بالشركة الأم في الشركة التابعة التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة على حقوق الملكية المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم؛ و

(و) في حال فقدان السيطرة على الشركة التابعة، تقوم الشركة الأم بالإفصاح عن المكسب أو الخسارة، إن وجدا، المعترف بهما وفقاً للفقرة ٣٤، و:-

(١) الجزء من ذلك المكسب أو الخسارة المنسوب إلى الإعتراف بأي استثمار مستبقى في الشركة التابعة السابقة بقيمته العادلة في تاريخ فقدان السيطرة؛ و

(٢) بنود السطر في بيان الدخل الشامل الذي تم الإعتراف فيه بالمكسب أو الخسارة (إذا لم يتم عرضهما بشكل منفصل في بيان الدخل الشامل).

٤٢ عندما يتم إعداد البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم التي تختار، وفقاً للفقرة ١٠، عدم إعداد البيانات المالية الموحدة، فإن تلك البيانات المالية المنفصلة ينبغي أن تفصح عن:-

(أ) حقيقة أن البيانات المالية هي بيانات مالية منفصلة، أنه تم إستخدام الإعفاء من التوحيد، أن إسم وبلد التأسيس أو موقع المنشأة التي تمتثل بياناتها المالية الموحدة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد تم إصدارها للإستخدام العام، والعنوان الذي يمكن الحصول منه على تلك البيانات المالية الموحدة؛

(ب) قائمة بالإستثمارات الهامة في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة، بما في ذلك الإسم، أو بلد التأسيس، أو الموقع، ونسبة حصص الملكية، ونسبة سلطة التصويت المحتفظ بها، إن كانت مختلفة؛ و

(ج) وصف للطريقة المستخدمة في محاسبة الإستثمارات المدرجة تحت البند (ب).

٤٣ عندما تعد الشركة الأم (غير الشركة الأم المشمولة بالفقرة ٤١)، أو مشارك في مشروع مشترك ذو مصلحة في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك، أو مستثمر في شركة زميلة بيانات مالية منفصلة، ينبغي أن تفصح تلك البيانات المالية المنفصلة عن:-

(أ) حقيقة أن البيانات هي بيانات مالية منفصلة وأسباب إعداد تلك البيانات إن لم يكن يقتضيها القانون؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) قائمة بالإستثمارات الهامة في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة، بما في ذلك الإسم، بلد التأسيس، أو الموقع، نسبة حصص الملكية، ونسبة سلطة التصويت المحتفظ بها، إن كانت مختلفة؛ و

(ج) وصف للطريقة المستخدمة في محاسبة الإستثمارات المدرجة تحت البند (ب).

وأن تحدد البيانات المعدة وفقاً للفقرة ٩ من هذا المعيار، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ اللذان يرتبطان به.

تاريخ النفاذ والإنتقال

٤٤ على المنشأة أن تطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر لهذا المعيار. أما إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل الفترة ١ يناير ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

٤٥ تطبق المنشأة التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٢٧ الحاصلة في عام ٢٠٠٨ في الفقرات ٤ و١٨ و١٩ و٢٦-٣٧ و٤١(هـ) و(و) للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. ويسمح بالتطبيق المبكر. لكن، يجب على المنشأة عدم تطبيق هذه التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك إلا إذا طبق ذلك أيضا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تنقيحه في عام ٢٠٠٨). وإذا قامت المنشأة بتطبيق التعديلات قبل ١ يوليو ٢٠٠٩، فعليها الإفصاح عن تلك الحقيقة. ويجب على المنشأة تطبيق التعديلات بأثر رجعي، مع الإستثناءات التالية:-

(أ) التعديل على الفقرة ٢٨ المتعلق بنسبة إجمالي الدخل الشامل إلى مالكي الشركة الأم والحصص غير المسيطرة حتى لو أدى ذلك إلى عجز في رصيد الحصص غير المسيطرة. لذلك، يجل على المنشأة عدم إعادة نسبة بيان أي ربح أو خسارة لفترات إعداد التقارير قبل تطبيق التعديل.

(ب) المتطلبات في الفقرات ٣٠ و٣١ لمحاسبة التغيرات في حصص الملكية في شركة تابعة بعد الحصول على السيطرة. لذلك، لا تطبق المتطلبات في الفقرات ٣٠ و٣١ على التغيرات التي حصلت قبل أن تطبق المنشأة التعديلات.

(ج) المتطلبات في الفقرات ٣٤-٣٧ بالنسبة إلى فقدان السيطرة على الشركة التابعة. ويجب على المنشأة عدم إعادة بيان القيمة المسجلة لاستثمار في الشركة التابعة السابقة إذا تم فقدان السيطرة قبل أن تطبق تلك التعديلات. إضافة لذلك، يجب على المنشأة عدم إعادة حساب أي مكسب أو خسارة على فقدان السيطرة على الشركة التابعة حصل قبل تطبيق تلك التعديلات.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (٢٠٠٣)

٤٦ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٣).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملحق

التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

تطبق التعديلات في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٢٧ لفترة سابقة، فيجب تطبيق تلك التعديلات على تلك الفترة السابقة. في الفقرات التي تم تعديلها، تم وضع سطر خلال النص المحذوف ووضع سطر أسفل النص الجديد.

*****

تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار، كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨، في المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية ذات العلاقة التي تم نشرها في هذه الإصدار.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المعدل في ٢٠٠٣)

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"بيانات المالية الموحدة والمنفصلة"* من قبل ثلاثة عشر عضواً من أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر، ويظهر الرأي المعارض للـسيد تاتسومي يامادا بعد أساس الإستنتاجات.

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسرينغ	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢٧

تم الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" في عام ٢٠٠٨ مـن قبل تسعة أعضاء من أصل أربعة عشر عضواً في مجلس معايير المحاسبة الدولية. واعترض والسيد دانجـو والسيد انغستروم والسيد جارنيت والسيد جيلارد والسيد يامادا على ذلك. وتم ذكر اعتراضـهم بعـد أسـاس الإستنتاجات.

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج بروتز	
أنتوني تي كوب	
فيليبي دانجو	
جان انغستروم	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسرينغ	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
جون تي سميث	
تاتسومي يامادا	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات حول
معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٢٧ لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى نتائجه حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانات المالية الموحدة ومحاسبة الإستثمارات في الشركات التابعة"* في عام ٢٠٠٣، والتعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"* وقد ركز مختلف أعضاء المجلس على بعض العوامل بشكل أكثر من غيرها.

إستنتاج ٢ في يوليو من عام ٢٠٠١ أعلن المجلس، كجزء من جدوله الأولي للمشاريع الفنية، أنه سيقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير بما فيها معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المعدل في ٢٠٠٠). وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات حول المعايير التي أثارها مشرعوا الأوراق المالية والمحاسبون والمهنيون وغيرهم من الجهات المهتمة. وكان يهدف المشروع إلى التقليل من حجم البدائل والتكرارات والتناقضات في المعايير للتعامل مع بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي مايو من عام ٢٠٠٢ قام المجلس بنشر إقتراحاته في مسودة عرض بعنوان *تحسينات معايير المحاسبة الدولية* مع تحديد موعد نهائي لتقديم الملاحظات في ١٦ سبتمبر من عام ٢٠٠٢. وقد تلقى المجلس ما يزيد عن ١٦٠ رسالة ملاحظة حول مسودة العرض. بعد إعادة مناقشة القضايا على ضوء التكليفات المستلمة قام المجلس بإصدار نسخة معدلة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ في ديسمبر ٢٠٠٣.

إستنتاج ٣ في يوليو ٢٠٠١، أضاف المجلس مشروعاً حول إندماج الأعمال إلى جدول أعماله. ونتج عن المرحلة الأولى من المشروع إصدار المجلس في مارس ٢٠٠٤ للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"* ونسخ معدلة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"* ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"*. وتم إجراء المرحلة الثانية من المشروع بشكل مشترك مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، وركزت هذه المرحلة على تطبيق طريقة الإستملاك.

إستنتاج ٤ كان هناك جزء من المرحلة الثانية لمشروع إندماج الأعمال عبارة عن إعادة دراسة لإندماج الأعمال الذي تحصل فيه المنشأة المشترية على السيطرة على الشركة التابعة من خلال إستملاك بعض، وليس كافة، حصص حقوق الملكية في تلك الشركة التابعة. وفي إندماج الأعمال هذا، توجد الحصص غير المسيطرة في الشركة التابعة في تاريخ إندماج الأعمال.

إستنتاج ٥ عندما قام المجلس بمراجعة معيار المحاسبة الدولي ٢٧ في عام ٢٠٠٣، أقر بأنه بوجود حاجة للإرشادات الإضافية حول الإعتراف بالحصص غير السيطرة وقياسها ومعاملة المعاملات مع الحصص غير المسيطرة. وكان المجلس مدركاً للتنوع في الممارسة في غياب الإرشادات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بوجود خمسة طرق مستخدمة لمحاسبة إستملاك الحصص غير المسيطرة بعد الحصول على السيطرة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٦ في يونيو ٢٠٠٥، نشر المجلس مسودة عرض للتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الـدولي ٢٧ بالتزامن مع مسودة عرض للتعديلات المقترحة على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ كجزء من المرحلة الثانية لمشروع إندماج الأعمال. وتلقى المجلس ٩٥ خطاب تعليق على مسودة عرض التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٢٧.

إستنتاج ٧ بعد إعادة مناقشة القضايا على ضوء التعليقات التي تم تلقيها، أصدر المجلس فـي عـام ٢٠٠٨ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعدل إلى جانب نسخة معدلة من على معيار المحاسبة الدولي ٢٧. وفي وقت مقارب، أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية البيان رقم ١٤١ "البيانـات المالية"، الذي عدل نشرة الأبحاث المحاسبية رقم ٥١ "البيانات الماليـة الموحـدة" (نـشرة ٥١). وأثناء صياغة التعديلات، لم يدرس المجلس كافة متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢٧، ولم يناقش مجلس معايير المحاسبة المالية متطلبات نشرة الأبحاث المحاسبية ٥١. وترتبط التغيرات بـشكل أساسي بمحاسبة الحصص غير المسيطرة وفقدان السيطرة في الشركات التابعة. وتوصل المجلس إلى نفس الإستنتاجات بالنسبة حول كافة القضايا التي تم دراستها بشكل مشترك.

إستنتاج ٨ وبما أن نية المجلس لم تكن إعادة دراسة المنهج الأساسي للتوحيد الوارد في المعيـار المحاسـبة الدولي ٢٧ فإن أساس الإستنتاجات هذا لا يناقش المتطلبات الواردة في معيار المحاسـبة الـدولي ٢٧ التي لم يقم المجلس بإعادة دراستها. قام المجلس بالأخذ بعين الإعتبار المتطلبـات الأخـرى لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ كجزء في المشروع الموحد.

عرض البيانات المالية الموحدة

الإعفاء من إعداد البيانات المالية الموحدة

إستنتاج ٩ تتطلب الفقرة ٧ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما هو معدل فـي ٢٠٠٠) الموحدة. غير أن الفقرة ٨ تسمح للشركة الأم التي تكون شركة تابعة مملوكة بالكامل أو مملوكـة بالكامل تقريباً بعدم إعداد بيانات مالية موحدة. وقد درس المجلس خيار سـحب أو تعـديل هـذا الإعفاء من المتطلبات العامة.

إستنتاج١٠ قرر المجلس الإحتفاظ بالإعفاء، بحيث أن المنشآت في مجموعة ما والتي يقتضى منها بموجـب القانون إصدار بيانات مالية متاحة للإستخدام العام وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير الماليـة، بالإضافة إلى البيانات المالية الموحدة، لا يتم إثقالها بالمتطلبات بشكل غير ملائم.

إستنتاج١١ لاحظ المجلس أنه في بعض الظروف يمكن للمستخدمين أن يجدوا معلومـات كافيـة لغايـاتهم المتعلقة بشركة تابعة إما من بياناتهم المالية المنفصلة أو بياناتهم المالية الموحدة. إضافة إلى ذلك، غالباً ما يكون لمستخدمي البيانات المالية الخاصة بشركة تابعة، أو يمكنهم الوصول، لمزيد مـن المعلومات.

إستنتاج١٢ حيث أنه تم الإتفاق على الإحتفاظ بالإعفاء، قرر المجلس تعديل الظروف التي تعفى فيها المنشأة وأخذ في حسبانه المعايير التالية.

إتفاق مالكي حقوق الأقلية بالإجماع*

إستنتاج١٣ إقترحت مسودة العرض في ٢٠٠٢ تمديد الإعفاء للشركة الأم غير المملوكة بالكامـل إذا وافـق مالكو حقوق الأقلية بالإجماع، بمن فيهم أولئك غير المخولين خلافاً لذلك بالتصويت.

* غير معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) مصطلح "حصص الأقلية" إلى "الحصص غير المسيطرة". وللمزيد من النقاش، انظر الفقرة إستنتاج ٢٨.

إستنتاج١٤ بعض المجاوبين لم يوافقوا على الإقتراح بأن تكون موافقة مساهمي الأقلية بالإجماع شرطاً للإعفاء، وبالأخص بسبب الصعوبات العملية في الحصول على إستجابات من جميع أولئك المساهمين. وقرر المجلس وجوب إتاحة الإعفاء للشركة الأم غير المملوكة بالكامل عندما يتم إطلاع مالكي حقوق الأقلية حول عدم عرض البيانات المالية الموحدة، وعدم إعتراضهم على ذلك.

الإعفاء المتاح للمنشآت غير العامة فقط

إستنتاج١٥ يعتقد المجلس أن الإحتياجات المعلوماتية لمستخدمي البيانات المالية الخاصة بمنشآت يتم تداول أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بها في السوق العام تتم تلبيتها بأفضل ما يمكن عندما تتم محاسبة الإستثمارات في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة وفقاً لمعياري المحاسبة الدوليين ٢٧ و٢٨ *"الإستثمار في الشركات الزميلة"* و ٣١ *"الحصص في المشاريع المشتركة"*. لذلك قرر المجلس أنه لا يجب أن يتاح الإعفاء من إعداد هذه البيانات المالية الموحدة لهذه المنشآت أو المنشآت قيد إصدار أدوات في سوق عام.

إستنتاج١٦ قرر المجلس أنه يجب على الشركة الأم التي تلبي معايير الإعفاء من متطلبات إعداد البيانات المالية الموحدة محاسبة تلك الشركات التابعة، في بياناتها المالية المنفصلة، بنفس الطريقة التي تتبعها الشركات الأم، أو المشاركين في مشاريع مشتركة ذوي حصص في المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك، أو المستثمرين في الشركات الزميلة، في محاسبة الإستثمارات في بياناتها المالية المنفصلة. يميز المجلس بين محاسبة هذه الإستثمارات كإستثمارات حقوق ملكية وبين محاسبة المنشأة الإقتصادية التي تسيطر عليها الشركة الأم. وفيما يتعلق بإستثمارات حقوق الملكية، قرر المجلس وجوب محاسبة كل فئة من الإستثمار بشكل منسجم.

إستنتاج١٧ قرر المجلس وجوب تطبيق نفس المنهج في محاسبة الإستثمارات في البيانات المالية المنفصلة بغض النظر عن الظروف التي تم إعدادها لها. لذلك، يجب على الشركات الأم التي تعرض بيانات مالية موحدة، وتلك التي لا تعرض لأنها معفاة، عرض نفس الشكل من البيانات المالية المنفصلة.

نطاق البيانات المالية الموحدة (نسخة ٢٠٠٣)

إستثناءات النطاق

إستنتاج ١٨ تتطلب الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما هو معدل في ٢٠٠٠) إستثناء الشركة التابعة من التوحيد عندما يكون المقصود من السيطرة أن تكون مؤقتة أو إذا كانت الشركة التابعة تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأمد.

السيطرة المؤقتة

إستنتاج ١٩ درس المجلس ما إذا كان سيلغي إستثناء النطاق هذا وبالتالي يحقق المقاربة مع الهيئات الأخيرة الواضعة للمعايير التي قامت مؤخرا بإلغاء إستثناء مماثل. وقرر المجلس أن يدرس هذه المسألة كجزء من معيار شامل يتناول عمليات التصرف بالأصول. وقرر الإبقاء على الإعفاء من توحيد الشركة التابعة إذا ما كان هناك دليل على أنها قد تم إستملاكها بنية التصرف بها خلال ١٢ شهراً وأن الإدارة تبحث بجد عن مشتري. وتقترح مسودة عرض المجلس ٤ بعنوان *"التصرف*

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بالأصول غير المتداولة وعرض العمليات المتوقفة" قياس وعرض الأصول المحتفظ بها برسم البيع بطريقة منسجمة بغض النظر عما إذا كان محتفظ بها من قبل مستثمر أو في شركة تابعة. لذلك، تقترح مسودة العرض ٤ إلغاء الإعفاء من التوحيد عندما يكون المقصود من السيطرة أن تكون مؤقتة وتحتوي على مسودة تعديل لاحق على معيار المحاسبة الدولي ٢٧ لتحقيق هذا الأمر.*

القيود الصارمة طويلة الأمد التي تضعف القدرة على نقل الأموال إلى الشركة الأم

إستنتاج ٢٠ قرر المجلس إلغاء إستثناء الشركة التابعة من التوحيد عندما يكون هناك قيود صارمة طويلة الأمد تعيق قدرة الشركة التابعة على نقل الأموال إلى الشركة الأم. وقد قامت بذلك لأن مثل هذه الظروف قد لا تعيق السيطرة. وقرر المجلس أنه يجب على الشركة الأم، عند تقييم قدرتها على السيطرة على شركة تابعة، دراسة القيود المفروضة على نقل الأموال من الشركة التابعة إلى الشركة الأم. ولا تعيق مثل هذه الظروف بحد ذاتها السيطرة.

مؤسسات رأس مال مخاطر ومنشآت حقوق ملكية خاصة ومؤسسات مشابهة

إستنتاج ٢١ تقترح مسودة العرض ٢٠٠٢ لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ توضيح أنه لا يجب إستثناء الشركة التابعة من التوحيد فقط لأن المنشأة هي مؤسسة ذات رأس مال مخاطر، أو صندوق إستثمار مشترك، أو صندوق تأمين، أو منشأة مماثلة. بعض المجاوبين من صناعة حقوق الملكية الخاصة لم يوافقوا على هذا الإيضاح المقترح. وناقشوا أنه لا يجب أن يطلب من منشآت حقوق الملكية الخاصة توحيد الإستثمارات التي تسيطر عليها وفقاً للمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧. كما ناقشوا أنه يجب قياس تلك الإستثمارات بالقيمة العادلة. وقد أثار أولئك المجاوبون نقاشات مختلفة – بعضها مبني على أساس ما إذا كانت السيطرة ممارسة، وبعضها مبني على أساس طول الفترة الزمنية الواجب توفيرها قبل طلب التوحيد، والبعض الآخر مبني على أساس ما إذا كان التوحيد أساساً مناسباً لمنشآت حقوق الملكية الخاصة أو نوع الإستثمارات التي تقوم بها.

إستنتاج ٢٢ لاحظ أيضاً بعض المجاوبين أن المجلس قرر إستثناء مؤسسات رأس المال المخاطر والمنشآت المشابهة من نطاق معياري المحاسبة الدوليين ٢٨ و٣١ عندما تقاس الإستثمارات في الشركات الزميلة أو المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*. ومن وجهة نظر هؤلاء المجاوبين، إقترح المجلس محاسبة الأصول المشابهة بطرق مختلفة.

إستنتاج ٢٣ لم يقبل المجلس هذه المناقشات. ولاحظ المجلس أن هذه المواضيع لا تخص صناعة حقوق الملكية الخاصة. وأكد أن الشركة التابعة لا يجب أن تستثنى من التوحيد على أساس طبيعة المنشأة المسيطرة. إن التوحيد مبني على أساس قدرة الشركة الأم على السيطرة على الجهة المستثمر بها، التي تمتلك صلاحية السيطرة (ويعني ذلك أن القدرة موجودة لكن غير ممارسة) والسيطرة الفعلية (ويعني ذلك أن القدرة ممارسة). يبدأ التوحيد من خلال السيطرة ولا يجب أن يتأثر بخيار إعتزام الإدارة الإحتفاظ بإستثمار في منشاة تسيطر عليها لأمد قصير.

---

* في مارس ٢٠٠٣، اصدر المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *"الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة"*. ويلغي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥إستثناء النطاق هذا كما يلغي الآن الإعفاء من التوحيد عندما يكون المقصود من السيطرة أن تكون مؤقتة. لمزيد من النقاش، أنظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ لمزيد من المناقشات إنظر أساس الإستنتاجات للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج٢٤ لاحظ المجلس أن الإستثناء من مبدأ التوحيد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧، (كما هو معدل في ٢٠٠٠) عندما يكون المقصود من السيطرة على الـشركة التابعـة أن تكـون مؤقتة، قد تم تفسيره أو قراءته بشكل خاطئ. وقد فسر بعض المجاوبين على مـسودة العـرض عبارة "المستقبل القريب" على أنها تغطي مدة تمتد لخمس سنوات. وقرر المجلـس إلغـاء هـذه الكلمات وتقييد الإستثناء بالشركات التابعة التي تم إستملاكها والإحتفاظ بها حـصرياً مـن اجـل التصرف بها خلال ١٢ شهراً، شريطة أن تكون الشركة تبحث بجد عن مشتري.

إستنتاج٢٥ لم يوافق المجلس على وجوب تمييزه بين أنواع المنشأة أو أنواع الإستثمار عند تطبيـق نمـوذج سيطرة للتوحيد. ولم يوافق أيضاً على أن تكون نية الإدارة العامل المحدد للـسيطرة. وحتـى إذا رغب المجلس بإجراء هذا التمييز، فإنه لم يجد كيف أو لماذا سيكون مجدياً التمييز بين مستثمري حقوق الملكية الخاصة وبين الأنواع الأخرى من المنشآت.

إستنتاج٢٦ يعتقد المجلس أن التنوع في المحافظ الإستثمارية في المنشآت العاملة في قطاع حقـوق الملكيـة الخاص لا يختلف عن التنوع في محافظ الشركات متعددة النشاطات، وهي مجموعـة صـناعية مكونة من منشآت لها عادة مصالح متنوعة وغير مرتبطة. وأقر المجلس أن المعلومات الماليـة حول أنواع المنتجات والخدمات المختلفة للمنشأة وعملياتها في المناطق الجغرافيـة المختلفـة - معلومات القطاعات - مرتبطة بتقييم مخاطر وعوائد منشاة متنوعة أو متعـددة الجنـسيات وقـد تكون غير قابلة للتحديد من مجمل البيانات المعروضة في الميزانية العمومية الموحدة. وقد لاحظ المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ١٤ "*تقديم التقارير المالية حول القطاعات*" يضع مبادئ خاصة بالمعلومات حول إعداد التقارير المالية حسب القطاعات من قبل المنشآت التي يتم تـداول أدوات دينها أو أدوات حقوق ملكيتها بشكل عام، أو أي منشاة تفصح عن معلومات القطاعات طوعياً*.

إستنتاج٢٧ قرر المجلس بالنسبة للإستثمارات الواقعة تحت سيطرة منشآت حقوق الملكية الخاصة، أن حاجات المستخدمين للمعلومات يتم تلبيتها بأفضل ما يمكن من خلال البيانات المالية التي يتم فيها توحيـد تلك الإستثمارات، وبالتالي تكشف نطاق عمليات المنشآت التي يسيطرون عليها. ولاحظ المجلس أن الشركة الأم تستطيع إما أن تعرض معلومات حول القيمة العادلـة لتلـك الإسـتثمارات فـي ملاحظات البيانات المالية الموحدة أو إعداد بيانات مالية منفصلة بالإضافة إلى بياناتهـا الماليـة الموحدة†، مع عرض تلك الإستثمارات بسعر التكلفة أو بالقيمة العادلة. وعلى العكس من ذلـك، قرر المجلس أن حاجات مستخدمي البيانات للمعلومات لن يتم تلبيتها بشكل جيد إذا تم قياس تلـك الإستثمارات المسيطرة بالقيمة العادلة فقط. وقد يؤدي هذا إلـى عـدم الإبـلاغ عـن الأصـول والإلتزامات لمنشاة مسيطر عليها. ومن الواضح أن الإستثمار في شركة تابعة كبيـرة وموجهـة بشكل كبير يكون له قيمة عادلة قليلة فقط. إن الإبلاغ عن تلك القيمة وحدها سيحول دون تقيـيم المستخدم للوضع المالي والنتائج والتدفقات النقدية للمجموعة.

الحصة الغير مسيطرة (مراجعة عام ٢٠٠٣ وتعديلات عام ٢٠٠٨)

إستنتاج٢٨ غيرت التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٢٧ في العام ٢٠٠٨ المصطلح "حصة الأقلية" إلـى "الحصة غير المسيطرة". ويعكس التغيير في المصطلحات الحقيقة التي تبين أن مالك حصة الأقلية في المنشأة قد يسيطر على تلك المنشأة وخلاف ذلك، قد لا يسيطر مالكو حصة الأغلبيـة علـى

* استبدل معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) مصطلح الميزانية العمومية" إلى "بيان المركز المالي".

† في عام ٢٠٠٦ تم إستبدال معيار المحاسبة الدولي ١٤ "*تقديم التقارير حول القطاعات*" بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ "*القطاعات التشغيلية*".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المنشأة. وتمتاز "الحصة غير المسيطرة" بوصف أكثر دقة من "حصة الأقلية" لحـصص أولئـك المالكين الذين لا يملكون حصصاً مسيطرة في المنشأة.

إستنتاج٢٩ تعرف الحصة غير المسيطرة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ على أنها حقوق الملكية في شـركة تابعة لا تنتسب، بشكل مباشر أو غير مباشر، إلى الشركة الأم. وتقتضي الفقرة ٢٦ مـن معيـار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٠) أن يتم عـرض حـصص الأقليـة (غيـر المسيطرة) في الميزانية العمومية الموحدة بشكل منفصل عن الإلتزامات وحقوق ملكية المساهمين في الشركة الأم.

إستنتاج٣٠ كجزء من تعديل معيار المحاسبة الدولي ٢٧ الذي أجري في ٢٠٠٣، قرر المجلس تعـديل هـذا المتطلب ليقتضي عرض حصص الأقلية (غير المسيطرة) في الميزانية العمومية الموحدة ضـمن حقوق الملكية، منفصلاً عن حقوق ملكية المساهمين في الشركة الأم. وإنتهى المجلس إلـى عـدم اعتبار حصة الأقلية (غير المسيطرة) التزام مجموعة لأنها لا تلتقي مع تعريف الإلتزام في إطار إعداد وعرض البيانات المالية.

إستنتاج٣١ تنص الفقرة ٤٩ (ب) من *الإطار* على أن الإلتزام عبارة عن إلتزام تعاقدي حالي للمنشاة ينشأ من أحداث سابقة ويتوقع أن تؤدي تسويته إلى تدفق صادر من المنشأة لموارد تمثل منافع إقتـصادية. وتشير الفقرة ٦٠ من *الإطار* إلى أن السمة الأساسية للإلتزام هي أن على المنشأة إلتـزام حـالي وأن الإلتزام هو واجب أو مسؤولية بالتصرف أو الأداء بطريقة معينة. ولاحظ المجلس أن وجود حصة غير مسيطرة في صافي أصول إحدى الشركات التابعة لا يؤدي إلى نشوء إلتـزام حـالي للمجموعة، الذي يتوقع أن تؤدي تسويته إلى تدفق صادر مـن المنـشأة لمـوارد تمثـل منـافع إقتصادية.

إستنتاج٣٢ بدلاً من ذلك، لاحظ المجلس أن الحصة الغير مسيطرة تمثل الحصة المتبقية في صافي أصـول تلك الشركات التابعة التي يحتفظ بها بعض مساهمي الشركات التابعة ضمن المجموعة، وبالتـالي فإنها تحقق تعريف *الإطار* لحقوق الملكية. تنص الفقرة ٤٩ (ج) من *الإطار* على أن حقوق الملكية هي الحصة المتبقية من أصول المنشأة بعد خصم جميع إلتزاماتها.

نسب الخسائر (تعديلات ٢٠٠٨)

إستنتاج٣٣ بين معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما تم تعديله في ٢٠٠٣) أنه في حال زادت الخسائر المنسوبة إلى حصص الأقلية (غير المسيطرة) عن حصص الأقلية في حقوق ملكية الشركة التابعـة فـإن الفائض، وأية خسائر إضافية تتكبدها الأقلية، يوزع على حصص الأغلبية بإستثناء الحـد الـذي تملك الأقلية فيه التزاماً ملزماً وتكون قادرة على القيام باستثمار إضافي لتغطية الخسائر.

إستنتاج٣٤ قرر المجلس أن هذه المعالجة لا تتسق مع قراره الذي يفيد أن الحصص غير المسيطرة هي جزء من حقوق ملكية المجموعة، واقترح أنه ينبغي على المنشأة أن تنسب إجمـالي الـدخل الـشامل الساري على الحصص غير المسيطرة إلى تلك الحصص حتى لو تسبب ذلك بعجز فـي رصـيد الحصص غير المسيطرة.

إستنتاج٣٥ إذا شرعت الشركة الأم في ترتيب يحملها إلتزاماً نحو الشركة التابعة أو نحو الحصص غير المسيطرة، فإن المجلس يرى أنه ينبغي على المنشأة محاسبة الترتيب بشكل منفصل ولا ينبغي أن يؤثر الترتيب في الطريقة التي تنسب المنشأة فيها الدخل الشامل إلى الحصص المسيطرة والحصص غير المسيطرة.

إستنتاج٣٦ اتفق بعض المجاوبين على مسودة العرض للعام ٢٠٠٥ مع الإقتراح، مشيرين إلى أن الحصص غير المسيطرة تشترك بشكل تناسبي في مخاطر وعوائد الإستثمار في الشركة التابعة وأن الإقتراح يتسق مع تصنيف الحصص غير المسيطرة كحقوق ملكية.

إستنتاج٣٧ اختلف مجاوبون آخرون مع الإقتراح، غالباً على خلفية أن الحصص المسيطرة والحصص غير المسيطرة تختلف في الخصائص ولذلك لا تنبغي معالجتها بنفس الطريقة. وقال هؤلاء المجاوبون أنه لا حاجة لتغيير الإرشادات في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما تم تعديله في ٢٠٠٣) (أي أنه ينبغي على الشركة توزيع فائض الخسائر على الحصص المسيطرة إلا إذا كان لدى الحصص غير المسيطرة إلتزام ملزم وكانت قادرة على القيام باستثمار إضافي لتغطية الخسائر). وكانت الأسباب التي قدمها المجاوبون ما يلي:-

(أ) الحصص غير المسيطرة ليست ملزمة بتغطية العجز (إذا تم الإتفاق تحديداً على عكس ذلك) وأنه من المنطقي الإفتراض أن تتخلى الحصص غير المسيطرة عن استثمارها في حال اقتضت الشركة التابعة رأسمال إضافي لمواصلة العمليات. وخلافاً لذلك، أكد المجاوبون أن الحصة المسيطرة، من الناحية العملية، تلتزم ضمنياً بالإبقاء على الشركة التابعة كمنشأة مستمرة.

(ب) غالباً ما تعمل الضمانات أو أية ترتيبات دعم أخرى تجريها الشركة الأم على حماية الحصص غير المسيطرة من خسائر الشركة التابعة في فائض حقوق الملكية، دون أي أثر على الطريقة التي يتم فيها نسب الخسائر إلى الحصص المسيطرة والحصص غير المسيطرة. ويرى المجاوبون أن توزيع تلك الخسائر على الشركة الأم والحصص غير المسيطرة وتقديم إعتراف منفصل بالضمان لا يعكس الإقتصاديات الأساسية بأن الشركة الأم هي التي تعمل فقط على خفض خسائر الشركة التابعة. فمن وجهة نظرهم، فإن الإشارة إلى إلتزام الحصص غير المسيطرة بإقامة استثمارات إضافية تعتبر مضللة للبيانات المالية.

(ج) يعتبر الإعتراف بالضمانات بشكل منفصل مخالفاً لمبدأ عدم الإعتراف بالمعاملات بين المالكين.

(د) ينبغي أن يأخذ تخصيص الخسارة بالحسبان القيود القانونية والتنظيمية والتعاقدية التي قد يعيق بعضها المنشآت من الإعتراف بالحصص غير المسيطرة السلبية خصوصاً الأعمال المنظمة (مثال ذلك البنوك وشركات التأمين).

إستنتاج٣٨ ناقش المجلس هذه الخلافات ولكنه لاحظ أنه بالرغم من حقيقة عدم وجود إلتزام إضافي على الحصص غير المسيطرة بمنح الأصول للشركة التابعة، فإن الشركة الأم كذلك. وتشارك الحصص غير المسيطرة بشكل تناسبي في مخاطر وعوائد الإستثمار في الشركة التابعة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٣٩ طلب بعض المجاوبين من المجلس توفير الإرشادات حول محاسبة الضمانات والإتفاقيات المشابهة بين الشركة الأم والشركة التابعة أو الحصص غير المسيطرة. واقترحوا أيضاً أنه ينبغي على المجلس أن يقتضي إفصاحات إضافية حول الضمانات بين الشركات ومدى العجز، إن وجد، في الحصص غير المسيطرة.

إستنتاج٤٠ ناقش المجلس هذه الطلبات ولكنه لاحظ أن هذه قضية تفوق مجرد حصص سلبية غير مسيطرة. وبالمثل، لا تتحمل الشركة الأم بالضرورة مسؤولية إلتزامات الشركة التابعة، وغالباً ما توجد عوامل تقيد قدرة المنشأة الأم من نقل الأصول بشكل مخالف في المجموعة مما يعني أنه ليس بالضرورة أن تتوفر أصول المجموعة دون قيود في المنشأة. وقرر المجلس أنه من الأكثر ملائمة معالجة الإفصاحات حول الحصص غير المسيطرة بشكل تام.

التغيرات في حصص الملكية في الشركات التابعة (تعديلات عام ٢٠٠٨)

إستنتاج٤١ قرر المجلس أنه بعد السيطرة على المنشأة، تتم محاسبة التغيرات في حصص ملكية الشركة الأم التي لا تتسبب في خسارة السيطرة على أنها معاملات حقوق ملكية (أي المعاملات مع الملكين بصفتهم مالكين). ويعني هذا أنه لا ينبغي الإعتراف بأي ربح أو خسارة ناشئ من هذه التغيرات في الربح أو الخسارة). كما يعني أنه لا ينبغي الإعتراف بأي تغير في المبالغ المسجلة لأصول الشركة التابعة (بما فيها الشهرة) أو الإلتزامات كنتيجة لهذه المعاملات.

إستنتاج٤٢ توصل المجلس لهذه النتيجة بسبب اعتقاده أن المنهج المتبع في هذه التعديلات يتسق مع القرار السابق الذي يعتبر الحصص غير المسيطرة مكوناً منفصلاً لحقوق الملكية (أنظر فقرات الإستنتاج ٢٩- ٣٢).

إستنتاج٤٣ اتفق بعض المجاوبين على اعتبار الحصص غير المسيطرة حقوق ملكية إلا أنهم بينوا أنها ينبغي معالجتها كفئة خاصة من حقوق الملكية. واختلف بعض المجاوبين مع المتطلبات بسبب اعتقادهم أن الإعتراف بالمعاملات مع الحصص غير المسيطرة كمعاملات حقوق ملكية يعني تبني المجلس لمنهج المنشأة بينما يفضل المجاوبون منهج الملكية. واختلف المجلس مع عملية تشخيص المعالجة المحاسبية مبيناً أن المحاسبة المقترحة هي نتيجة لتصنيف الحصص غير المسيطرة على أنها حقوق ملكية. لم يناقش المجلس منهجي المنشأة والملكية كجزء من التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٢٧ في ٢٠٠٨ بشكل تام.

إستنتاج٤٤ اقترح العديد من المجاوبين على مسودة العرض للعام ٢٠٠٥ مناهج بديلة لمحاسبة التغيرات في حصص الملكية المسيطرة. ويتسبب أكثر البدائل طرحاً في زيادة حصص الملكية المسيطرة التي تؤدي إلى ظهور الإعتراف بالشهرة الإضافية، وتقاس على أنها فائض مقابل الشراء على المبلغ المسجل للأصول المحددة بشكل منفصل في الشركة التابعة التي يمكن أن تنسب إلى الحصة الإضافية المستملكة.

إستنتاج ٤٥ اقترح بعض المجاوبين أنه عندما تخفض المنشأة حصة ملكيتها في الشركة التابعة، دون فقد السيطرة، ينبغي عليها الإعتراف بالربح أو الخسارة التي يمكن نسبته/ نسبتها إلى الحصة المسيطرة. ويمكنهم قياس ذلك الربح أو الخسارة على أنه الفرق بين المبلغ المقبوض ونسبة المبلغ

المسجل لأصول الشركة التابعة (بما فيها الشهرة المعترف بها) المنسوبة إلى حصة الملكية التي تم التصرف بها. ورأى المجاوبون المؤيدون لهذا البديل أنه يوفر معلومات مناسبة حول المكاسب والخسائر المنسوبة إلى الحصة المسيطرة الناتجة عن التصرف الجزئي في حصص الملكية في الشركات التابعة.

إستنتاج٤٦ رفض المجلس هذا البديل. ولا يعتبر الإعتراف بالتغير في أي من أصول الأعمال، بما فيها الشهرة، متسقاً مع قرار المجلس في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في ٢٠٠٨) في أن امتلاك السيطرة في إندماج الأعمال يعتبر حدثاً إقتصادياً مهما. وينتج عن ذلك الحدث الإعتراف والقياس الجزئيين بكافة الأصول المستملكة والإلتزامات المتحملة في إندماج الأعمال. ولا ينبغي أن تؤثر المعاملات الناتجة مع المالكين على قياس هذه الأصول والإلتزامات.

إستنتاج٤٧ تسيطر الشركة الأم أصلاً على أصول الأعمال رغم وجوب مشاركتها الدخل الناتج من تلك الأصول مع الحصص غير المسيطرة. ومن خلال إستملاك الحصص غير المسيطرة، تملك الشركة الأم الحقوق في كل أو جزء من الدخل الذي كان للحصص غير المسيطرة حقوقاً فيه. وعموماً، لا تتأثر قدرة تلك الأصول على توليد الثروة بإستملاك الحصص غير المسيطرة. ويعني القول أن الشركة الأم لا تستثمر في أصول إضافية أو جديدة. فهي تمتلك حقوقاً أكثر في الدخل الناتج من الأصول التي تسيطر أصلاً عليها.

إستنتاج٤٨ من خلال إستملاك بعض، أو كافة، الحصص غير المسيطرة، يتم تخصيص نسبة أكبر للشركة الأم من أرباح أو خسائر الشركة التابعة في الفترات ما بعد إستملاك الحصص الإضافية. ويكون التعديل على الحصة المسيطرة معادلاً لحصة تغيرات القيمة غير المعترف بها والتي سيتم تخصيصها للشركة الأم عندما تعترف الشركة التابعة بتغيرات القيمة هذه. ويتسبب الإخفاق في إجراء هذا التعديل في المبالغة في الحصة المسيطرة.

إستنتاج٤٩ لاحظ المجلس أن محاسبة التغيرات في حصص الملكية المسيطرة، بالإضافة إلى ضمان صحة عرض دخل المجموعة والحصص المسيطرة المبلغ عنها، تعتبر أقل تعقيدا من البدائل الأخرى المطروحة للنقاش.

إستنتاج٥٠ اختلف بعض المجاوبين مع الإقتراح بسبب انشغالهم بالأثر الناتج على حقوق ملكية إستملاك الشركة الأم اللاحق للحصص غير المسيطرة. وقد بدأ هؤلاء المجاوبون قلقين تحديداً حول الأثر على الدين المبلغ عنه والخاص بالمنشأة التي تمتلك الحصص غير المسيطرة وإذا ما كان هذا الأمر، مثلاً، يؤدي بالمنشأة لأن تعيد مناقشة اتفاقيات القروض.

إستنتاج٥١ لاحظ المجلس أن كافة حالات إستملاك حقوق ملكية المنشأة تخفض من حقوق ملكية المنشأة، بصرف النظر عما إذا كانت إستملاكاً لأسهم الشركة الأم العادية أو الممتازة أو حصصها غير المسيطرة. لذلك تعتبر معالجة الإستملاك اللاحق للحصص غير المسيطرة متسقة مع المحاسبة العامة لإستملاك الأدوات المصنفة كحقوق ملكية التي تجريها المنشأة.

إستنتاج ٥٢ يدرك المجلس أهمية تزويد مالكي الشركة الأم بالمعلومات حول كافة التغيرات في حقوق ملكيتهم التي تم الإبلاغ عنها. لذلك، قرر المجلس اقتضاء أن تعرض المنشآت في جدول منفصل آثار أية تغيرات في حصة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة التي لا تتسبب في فقدان السيطرة على حقوق الملكية المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

فقدان السيطرة (تعديلات عام ٢٠٠٨)

إستنتاج٥٣ تفقد الشركة الأم السيطرة على الشركة التابعة عندما تفقد التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها والتي تهدف لربح المنفعة من خلال مزاولة أعمالها. ويمكن أن ينشأ فقدان السيطرة من بيع حصة الملكية أو من أسباب أخرى، كأن تصدر الشركة التابعة حصص ملكية جديدة لأطراف ثالثة. وقد يطرأ فقدان السيطرة بسبب عدم وجود معاملة ما. وقد يطرأ، على سبيل المثال، عند انتهاء اتفاقية أجازت للمنشأة في وقت سابق أن تسيطر على شركة تابعة.

إستنتاج٥٤ تتوقف العلاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة عند فقدان السيطرة. لا تسيطر الشركة الأم على الأصول والإلتزامات الفردية للشركة التابعة بعد ذلك. لذلك، تلغي الشركة الأم الإعتراف بالأصول والإلتزامات وحقوق الملكية الفردية المتعلقة بالشركة التابعة تلك. وتشمل حقوق الملكية الحصص غير المسيطرة بالإضافة إلى المبالغ التي تم الإعتراف بها سابقاً في الدخل الشامل الآخر والمتعلقة مثلاً بالأدوات المالية المتوفرة للبيع وتحويل العملات الأجنبية.

إستنتاج٥٥ قرر المجلس أنه ينبغي قياس أي استثمار للشركة الأم في الشركة التابعة السابقة بعد فقدان السيطرة على أساس القيمة العادلة في تاريخ فقدان السيطرة وأنه ينبغي الإعتراف بالربح أو الخسارة الناتجين في الربح أو الخسارة. اختلف بعض المجاوبين مع ذلك القرار. وأكدوا أنه لن تتم تلبية معايير الإعتراف بالعوائد والربح في الإطار في الحصة المستبقاة. وعليه لم يتفق المجلس مع هؤلاء المجاوبين. ويعكس قياس الإستثمار على أساس القيمة العادلة رأي المجلس في أن فقدان السيطرة على الشركة التابعة هو حدث إقتصادي مهم. وتتوقف العلاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة وتبدأ علاقة المستثمر بالجهة المستثمر بها وهذا يختلف بشكل كبير عن العلاقة السابقة بين الشركة الأم والشركة التابعة. لذلك، يتم الإعتراف وقياس العلاقة الجديدة بين المستثمر والجهة المستثمر بها بشكل جزئي في تاريخ فقدان السيطرة.

إستنتاج٥٦ قرر المجلس أن فقدان السيطرة، من وجهة نظر المجموعة، هو فقدان السيطرة على بعض الأصول والإلتزامات الفردية للمجموعة. ونتيجة لذلك، ينبغي تطبيق متطلبات المعايير الدولية العامة لإعداد التقارير المالية في محاسبة إلغاء الإعتراف من بيانات المجموعة المالية الخاصة بأصول وإلتزامات الشركة التابعة. وإذا تمت إعادة تصنيف الربح أو الخسارة الذي تم الإعتراف بهما سابقاً إلى الربح أو الخسارة عند التصرف المنفصل لتلك الأصول والإلتزامات، تقوم الشركة الأم بإعادة تصنيف الربح أو الخسارة من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة عند التصرف غير المباشر لتلك الأصول والإلتزامات خلال فقدان السيطرة على الشركة التابعة. فعلى سبيل المثال، إذا باعت الشركة التابعة إحدى أصولها المتوفرة للبيع في معاملة منفصلة، يتم إعادة تصنيف الربح أو الخسارة الذي تم الإعتراف بهما سابقاً في الدخل الشامل الآخر إلى الربح أو الخسارة. وبالمثل، عند فقدان السيطرة على الشركة التابعة، تتم إعادة تصنيف كامل الربح أو الخسارة المنسوب إلى الشركة الأم والمترتب على الأصول المالية المتوفرة للبيع والخاصة بالشركة التابعة السابقة والتي تم الإعتراف بها سابقاً في الدخل الشامل الآخر إلى الربح أو الخسارة.

إستنتاج٥٧ ناقش المجلس أيضاً موضوع المحاسبة عندما تحول المنشأة أسهمها في الشركة التابعة إلى مساهميها نتيجة فقدان المنشأة للسيطرة على الشركة التابعة (تعرف عادة بتحويل فرع من الشركة أو الشركة التابعة إلى شركة مستقلة). وقد ناقشت لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سابقاً هذا الموضوع، إلا أنها قررت عدم البدء به ضمن جدول أعمالها بينما العمل مستمر في مشروع إندماج الأعمال. ورأى المجلس أن القضية لا تندرج في نطاق مشروع إندماج

الأعمال، لذلك، قرر المجلس عدم متابعة قياس أساس توزيع الحصص على المالكين في تعديلات معيار المحاسبة الدولي ٢٧.

الترتيبات المتعددة

إستنتاج٥٨ ناقش المجلس فيما إذا كان يمكن لقراره، الذي يفيد بأنه ينبغي الإعتراف بالربح أو الخسارة عند تصرف الشركة التابعة فقط عندما يتسبب ذلك التصرف بفقدان السيطرة، أن يمنح المجال لفرص تنظيم المعاملات بغية تحقيق نتيجة محاسبية محددة. فمثلا، هل يتم حفز المنشأة على تنظيم معاملة أو ترتيب على شكل خطوات متعددة لرفع مستوى المكاسب أو خفض مستوى الخسائر إذا كانت المنشأة تخطط للتخلص من حصتها المسيطرة في الشركة التابعة؟ فكر في المثال التالي: تسيطر المنشأة "بي" على ٧٠% من المنشأة "إس". تنوي المنشأة "بي" بيع كامل حصتها المسيطرة في "إس" والبالغة ٧٠%. تستطيع المنشأة "بي" بيع ١٩% مبدئيا من حصة ملكيتها في المنشأة "إس" دون فقدان السيطرة، وبعد مدة بسيطة باعت حصتها المتبقية والبالغة ٥١% وفقدت السيطرة. بشكل معاكس، تستطيع المنشأة "بي" بيع كافة حصتها التي تبلغ ٧٠% في المنشأة "إس" ضمن معاملة واحدة. في الحالة الأولى، يتم الإعتراف بأي فرق بين المبلغ الذي يتم تعديل الحصص غير المسيطرة من خلاله وبين القيمة العادلة للمبلغ المقبوض عند بيع ١٩% من الحصة مباشرة في حقوق الملكية بينما يتم الإعتراف في الربح أو الخسارة الناتج من بيع حصة ٥١% المتبقية في الربح أو الخسارة. وفي الحالة الثانية، يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة عند بيع كافة الحصة البالغة ٧٠% في الربح أو الخسارة.

إستنتاج٥٩ أشار المجلس إلى أنه بموجب مقتضيات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة تنخفض فرصة إخفاء الخسائر ضمن النظام. وتشمل الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تغييرات مهمة في كيفية استخدام أو توقع استخدام المنشأة للأصل كأحد المؤشرات على احتمال انخفاض قيمة الأصل.

إستنتاج٦٠ حالما يلبي الأصل المعايير بغية تصنيفه كمحتفظ به برسم البيع (أو يندرج ضمن مجموعة التصرف المصنفة كمحتفظ بها برسم البيع)، يتم استثناؤه من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومحاسبته وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥. ووفقاً للفقرة ٢٠ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "تعترف المنشأة بخسارة انخفاض القيمة لأي تخفيض مبدئي أو لاحق للأصل (أو مجموعة التصرف) إلى القيمة العادلة التي تقل عن تكاليف البيع...". لذلك، إذا كان ملائما، يتم الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة للشهرة والأصول غير المتداولة للشركة التابعة التي سيتم بيعها أو خلافاً لذلك يتم التخلص منها قبل فقدان السيطرة على الشركة التابعة. وبناء على ذلك، انتهى المجلس إلى أن المخاطرة الرئيسية هي الحد من المكاسب التي لا يحتمل أن تجتهد المنشآت للقيام به.

إستنتاج٦١ قرر المجلس أن هناك فرصة لمنع مثل هذا النظام من خلال مطالبة المنشآت بالنظر فيما إذا كان ينبغي محاسبة الترتيبات المتعددة كمعاملة واحدة لضمان التقيد بمعيار العرض الصحيح. ويرى المجلس أنه ينبغي النظر في كافة شروط وأحكام الترتيبات وآثارها الإقتصادية في تقرير إذا ما كان ينبغي محاسبة الترتيبات المتعددة كترتيب واحد. وبناء على ذلك، أدرج المجلس في الفقرة ٣٣ مؤشرات تساعد في تحديد متى ينبغي معالجة الترتيبات المتعددة التي تتسبب في فقدان السيطرة على الشركة التابعة كترتيب منفرد.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٦٢ لم يتفق بعض المجاوبين على المؤشرات التي بينتها مسودة العرض. فقد صرح بعض المجاوبين أن الحاجة لإرشادات حول متى ينبغي محاسبة الترتيبات المتعددة كترتيب واحد تشير إلى ضعف نظري في النموذج المحاسبي الذي تم إعداده في مسودة العرض. كما أعلنوا أيضاً أن هذه الإرشادات غير مهمة في ظل بدائل أخرى لمحاسبة تناقص حصص الملكية. وأقر المجلس أن الإرشادات حول الترتيبات المتعددة غير مهمة في ظل بعض البدائل المحاسبية الأخرى. برغم ذلك، يرى المجلس أن تلك النماذج لا تعتبر نظريا غير عادية.

إستنتاج٦٣ اقترح بعض المجاوبين أنه ينبغي أن يشمل معيار المحاسبة الدولي ٢٧ أمثلة وليس مؤشرات لبيان متى ينبغي معالجة الترتيبات المتعددة كمعاملة واحدة أو ترتيب واحد ولكن لا ينبغي اعتبار تلك الأمثلة على أنها قائمة كاملة. ناقش المجلس ذلك الإقتراح ولكنه قرر التأكيد على المؤشرات الموجودة في مسودة العرض. ورأى المجلس أنه بالإمكان تطبيق هذه المؤشرات في حالات متعددة وهي مفضلة في توفير قائمة لا محدودة من الأمثلة للوقوف على كل ترتيب محتمل.

فقدان التأثير الهام أو السيطرة المشتركة

إستنتاج٦٤ لاحظ المجلس أن فقدان السيطرة على شركة تابعة وفقدان التأثير الهام على شركة زميلة وفقدان السيطرة المشتركة على منشأة تخضع لسيطرة مشتركة هي أحداث متشابهة من الناحية الإقتصادية؛ وبذلك تنبغي محاسبتها بشكل متشابه. ويمثل كل من فقدان السيطرة وفقدان التأثير الهام أو السيطرة المشتركة حدثا إقتصادياً مهما يغير في طبيعة الإستثمار. ولذلك، إنتهى المجلس إلى أنه ينبغي أن تشمل الإرشادات المحاسبية حول فقدان السيطرة على الشركة التابعة الأحداث أو المعاملات التي يفقد المستثمر فيها التأثير الهام على شركة زميلة أو السيطرة المشتركة على المنشأة التي تخضع لسيطرة مشتركة. ولذلك، ينبغي أن يتم الإعتراف وقياس استثمار المستثمر بعد فقدان التأثير الهام أو السيطرة المشتركة على أساس القيمة العادلة مبدئياً والإعتراف بمبلغ الربح أو الخسارة الذي ينتج في الربح أو الخسارة. ومن أجل ذلك، قرر المجلس تعديل معيار المحاسبة الدولي ٢١ "*آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ بناء على ما سبق. وناقش مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما إذا كان ينبغي معالجة نفس القضية كجزء من المشروع. وانتهى مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن محاسبة الاستثمارات التي لم تعد مؤهلة لأسلوب محاسبة حقوق الملكية تقع خارج نطاق المشروع.

قياس الإستثمارات في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة في البيانات المالية المنفصلة

إستنتاج٦٥ تسمح الفقرة ٢٩ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما هو معدل في ٢٠٠٠) قياس الإستثمارات في الشركات التابعة بواحدة من ثلاث طرق في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم. وهي التكلفة، أو طريقة حقوق الملكية، أو الأصول المالية المتوفرة برسم البيع وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وتسمح الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي **٢٨** (كما هو معدل في ٢٠٠٠) بنفس الخيارات للإستثمارات في الشركات الزميلة في البيانات المالية المنفصلة، في حين تذكر الفقرة ٣٨ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣١ (كما هو معدل في ٢٠٠٠) أن معيار المحاسبة الدولي ٣١ لم يشر إلى أفضلية أي معالجة محددة لمحاسبة الحصص في المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك في البيانات المالية المنفصلة للمشارك في مشروع مشترك. وقرر المجلس طلب إستخدام التكلفة أو معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لجميع الإستثمارات الواردة في البيانات المالية المنفصلة.

إستنتاج٦٦ على الرغم من أن طريقة حقوق الملكية توفر للمستخدمين بعض المعلومات حول الربح والخسارة شبيهة بتلك التي يتم الحصول عليها من التوحيد، إلا أن المجلس لاحظ أن مثل هـذه المعلومـات تنعكس في البيانات المالية لمنشاة المستثمر الإقتصادية ولا تحتاج إلى أن تقدم لمستخدمي بياناتها المالية المنفصلة. وبالنسبة للبيانات المنفصلة، فإن التركيز ينصب على أداء الأصـول بوصـفها إستثمارات. وإستنتج المجلس أن البيانات المالية المنفصلة المعدة إما بإسـتخدام طريقـة القيمـة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ أو طريقة التكلفة تكون ملائمة. إن إستخدام طريقة القيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ يوفر مقياساً للقيمة الإقتصادية للإستثمارات. بينما يمكـن أن يؤدي إستخدام طريقة التكلفة إلى معلومات ملاءمة، إعتماداً على الغاية من إعـداد البيانـات المالية المنفصلة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تحتاجها أطراف معينة فقط لتحديد دخل الأرباح من الشركات التابعة.

الإفصاح (تعديلات عام ٢٠٠٨)

إستنتاج٦٧ خلال النظر في تعديلات ٢٠٠٨ على معيار المحاسبة ٢٧، ناقش المجلس فيما إذا كـان هنـاك لزوم لوجود إفصاحات إضافية. وقرر المجلس أنه ينبغي الإفصاح عن مبلغ أي ربح أو خـسارة ناشئ من فقدان السيطرة على الشركة التابعة، بما فيه نسبة الربح أو الخـسارة المنـسوبة إلـى الإعتراف بأي استثمار تم استبقاؤه بقيمته العادلة في الشركة التابعة السابقة فـي تـاريخ فقـدان السيطرة، بالإضافة إلى بند السطر في بيان الدخل الشامل الذي تم الإعتراف بالمكاسب والخسائر فيه. ويوفر هذا الإفصاح معلومات حول أثر فقدان السيطرة على الـشركة التابعـة علـى الأداء المالي في فترة إعداد التقارير وعلى المركز المالي في نهاية فترة إعداد التقارير.

إستنتاج٦٨ ضمن مداولاته في المرحلة الثانية من مشروع إندماج الأعمال، قرر مجلس معـايير المحاسـبة المالية الاقتضاء من المنشآت التي تملك جزئيا شركة تابعـة واحـدة أو أكثـر أن تفـصح فـي الملاحظات على البيانات المالية الموحدة عن جدول يبين الآثار علـى حـصة حقـوق الملكيـة المسيطرة في التغيرات في حصة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة التي لا تتسبب في فقـدان السيطرة.

إستنتاج٦٩ لم يقترح المجلس هذا الإفصاح في مسودة العرض للعام ٢٠٠٥. وأشار المجلس إلى أن المعـايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقتضي وجود هذه المعلومات في بيان التغيرات في حقوق الملكيـة أو في الملاحظات على البيانات المالية. وهذا بسبب أن معيـار المحاسـبة الـدولي ١ "*عـرض البيانات المالية*" يقتضي من المنشأة أن تعرض، ضمن بيان التغيرات في حقوق الملكية، مطابقـة بين المبلغ المسجل لكل مكون من مكونات حقوق الملكية في بداية ونهاية الفترة مفصحة بـشكل منفصل عن كل تغير.

إستنتاج٧٠ طلب العديد من المجاوبين على مسودة العرض للعام ٢٠٠٥ إفصاحاً أكثر وضـوحاً عـن آثـار المعاملات مع الحصص غير المسيطرة على حقوق ملكية مالكي الشركة الأم. وقـرر المجلـس التقارب مع ما يقتضيه مجلس معايير المحاسبة المالية وأن يقتضي من الشركة الأم التـي تملـك معاملات حقوق ملكية مع الحصص غير المسيطرة أن تفصح في جدول منفصل عن آثار هـذه المعاملات على حقوق ملكية مالكي الشركة الأم.

إستنتاج٧١ يدرك المجلس اهتمام بعض المستخدمين بالمعلومات التي تتعلق فقط بمالكي الشركة الأم. و يتوقع المجلس أن تلبي متطلبات العرض والإفصاح في معيار المحاسبة الدولي ٢٧، معدلا، احتياجاتهم من المعلومات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأحكام الإنتقالية (تعديلات ٢٠٠٨)

إستنتاج٧٢ لتحسين قابلية مقارنة المعلومات المالية بين المنشآت، فإنه يتم غالباً تطبيـق التعـديلات علـى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأثر رجعي. لذلك، إقترح المجلس في مسودة عرضه للعام ٢٠٠٥ أن تقتضي تطبيق التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٢٧ بأثر رجعي على أساس أن أرباح التطبيق بأثر رجعي تفوق التكاليف. برغم ذلك، حدد المجلس في مسودة العـرض للعـام ٢٠٠٥ الحالتين اللتين يكون التطبيق بأثر رجعي غير عملي فيهما:-

(أ) محاسبة الزيادات في حصة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة التي حدثت قبل تاريخ نفاذ التعديلات. لذلك، لا ينبغي تعديل محاسبة أية زيادة سابقة في حصة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة قبل تاريخ نفاذ التعديلات.

(ب) محاسبة إستثمار الشركة الأم في الشركة التابعة السابقة التي فقدت الشركة الأم السيطرة عليها قبل تاريخ نفاذ التعديلات. لذلك لا ينبغي تعديل المبلغ المسجل لأي إستثمار في الشركة التابعة السابقة بقيمته العادلة في تاريخ فقدان السيطرة. بالإضافة لذلك، لا ينبغي للمنشأة أن إعادة حساب الربح أو الخسارة على فقدان السيطرة إذا حدث الفقدان قبل تاريخ نفاذ التعديلات.

إستنتاج٧٣ إنتهى المجلس إلى أن صعوبات و تكاليف التنفيذ المتعلقة بتطبيق التعديلات بأثر رجعي يفوق في هذه الحالات المنفعة المرجوة من قابلية المقارنة المحسنة بين المعلومات المالية. لـذلك، قـرر المجلس اقتضاء التطبيق بأثر رجعي. بالإضافة لذلك، إنتهـى المجلـس إلـى أن تحديـد هـذه المخصصات، التي لا يعتبر تطبيق التعديلات بأثر رجعي عملياً لها ولـذلك يقتـضي التطبيـق المستقبلي، يقلل من تكاليف التنفيذ وتنشأ منه قابلية أكبر للمقارنة بين المنشآت.

إستنتاج٧٤ اهتم بعض المجاوبين بأن المخصصات الإنتقالية كانت مختلفة في زيادة ونقصان حصص الملكية. وقالوا أن محاسبة النقصان في الحصص غير المسيطرة بأثر رجعي تفرض تكاليف امتثال غير مبررة، وتحديداً لأن المطالبة بمحاسبة حالات النقص بأثر رجعي تخفض من قابلية المقارنة. تقبل المجلس هذه المناقشات و قرر أن كافة التغيرات في ملكية الحصص تقتضي تطبيقاً مستقبليا. وتعني المخصصات الإنتقالية التي تم تعديلها معالجة الزيادة والنقصان في ملكية الحصص بشكل متناسق وأن إعادة صياغة البيانات المالية تكون مقصورة على الإفصاح والعرض. ولا يتم تغيير الإعتراف وقياس المعاملات السابقة عند الإنتقال.

إستنتاج٧٥ إستجابة للتساؤلات التي أثارها المجاوبون، قرر المجلس اقتـضاء تطبيـق مـستقبلي للمطالبـة بتخصيص الخسائر الزائدة في الحصص غير المسيطرة في حقوق ملكية الشركة التابعـة إلـى الحصص غير المسيطرة، حتى وإن نتج عن ذلك الإبلاغ عن الحصص غير المسيطرة كعجز.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الآراء المعارضة لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧

معارضة تاتسومي يامادا على معيار المحاسبة الدولي ٢٧(تمت مراجعته في ٢٠٠٣)

آراء١ يعارض السيد يامادا هذا المعيار لأنه يرى أن التغير في تصنيف حصص الأقلية في الميزانية العمومية الموحدة، بما يعني القول، المتطلب الذي يقتضي عرضه كحقوق ملكية، لا ينبغي أن يكون جزءٌ من مشروع التحسينات. فهو يوافق على أن حصص الأقلية لا تلبي تعريف الإلتزام بموجب *إطار إعداد وعرض البيانات المالية*، كما هو منصوص عليه في فقرة الإستنتاج٣١، وأن المطلب الحالي الذي يقتضي عرض حصص الأقلية بشكل منفصل عن الإلتزامات وحقوق ملكية المساهمين في المنشأة الأم غير مرغوب به. برغم ذلك، فهو لا يعتقد أنه ينبغي تعديل هذا المطلب في هذه المرحلة. ولكنه يرى أنه قبل إجراء التغيير على التصنيف، والذي سيكون له تأثيرات متعددة على تطبيقات التوحيد الحالية، تحتاج عدة قضايا متعلقة بهذا التغيير من المجلس أن يناقشها بشكل شامل. وتشمل هذه القضايا مناقشة أغراض البيانات المالية الموحدة وإجراءات المحاسبة التي ينبغي انبثاقها عن هذه الأغراض. وبالرغم من أن المجلس إنتهى إلى ما أشارت إليه فقرة الإستنتاج٢٧، فهو يرى أنه لا ينبغي إتخاذ القرار المتعلق بتصنيف حصص الأقلية إلى أن تتم مناقشة الإعتراف والقياس بشكل شامل.*

آراء٢ بشكل تقليدي، يوجد رأيان حول أغراض البيانات المالية الموحدة؛ ما يتضمنه منظور الشركة الأم وما يتضمنه منظور المنشأة الإقتصادي. يرى السيد يامادا أنه ينبغي على المجلس مناقشة الأغراض، ما يعني ماهية المعلومات ولمن ينبغي توفيرها، قبل إتخاذ قراراته حول تصنيف حصص الأقلية في معيار المحاسبة الدولي ٢٧. وهو متفق مع الرأي الذي يرى أن المجلس يتخذ منظور المنشاة الإقتصادية دون مناقشة كافية لهذه القضية الأساسية.

آراء٣ تتم مناقشة خطوات الإستملاك في المرحلة الثانية من مشروع إندماج الأعمال الذي لم يكن الإنتهاء منه قد تم عند الإنتهاء من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ في ظل مشروع التحسينات. وعندما تزيد حصة ملكية الشركة الأم، يقرر المجلس بشكل تجريبي أنه يتم الإعتراف بالفرق بين المبلغ الذي تدفعه الشركة الأم لحصص الأقلية والقيمة المسجلة لحصص الملكية التي تستملكها الشركة الأم كجزء من حقوق الملكية، التي تختلف عن إجراء الإعتراف الحالي بالتغير في مبلغ الشهرة. إذا احتفظت الشركة الأم بسيطرتها على الشركة التابعة وتناقصت حصة ملكيتها، فإنه يتم الإعتراف بالفرق بين المبلغ الذي تدفعه الشركة الأم لحصص الأقلية والقيمة المسجلة لحصص الملكية المنقولة كجزء من حقوق الملكية أيضاً، والذي يختلف عن إجراء الإعتراف الحالي بالربح أو الخسارة. يرى السيد يامادا أن القرار المتعلق بتصنيف حصص الأقلية كحقوق ملكية يحدد مسبقا نتائج هذا النقاش. فالتغييرات في المعالجة المحاسبية أساسية و هو يعتقد أنه ينبغي اتخاذ القرار حول أي من

* تم حذف الفقرة إستنتاج ٢٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما تم تعديله في ٢٠٠٣) كجزء من تعديلات ٢٠٠٨ على معيار المحاسبة الدولي ٢٧. نصت الفقرة على ما يلي:-

أقر المجلس أن هذا القرار يثير تساؤلات حول الإعتراف وقياس حصص الأقلية ولكنه انتهى إلى أن العرض المقترح يتسق مع المعايير الحالية *والإطار* ويوفر مقارنة أفضل من العرض في الميزانية العمومية الموحدة مع الالتزامات أو حقوق ملكية مساهمي الشركة الأم. وقرر أنه ينبغي معالجة قضايا الإعتراف والقياس كجزء من مشروعه الخاص بإندماج الأعمال.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المنظورين ينبغي أن يحكم البيانات المالية الموحدة بعد دراسة حثيثة للنتائج المحتملة. كما يرى أنه لا ينبغي تعديل معيار المحاسبة الدولي ٢٧ المتعلق بتصنيف حصص الأقلية قبل الانتهاء من المرحلة الثانية من مشروع إندماج الأعمال.

معارضة فيليب دانجو وجان انغستروييم وروبرت غارنت وغلبرت غيلارد و تاتسومي يامادا على تعديلات ٢٠٠٨ على معيار المحاسبة الدولي ٢٧ حول محاسبة الحصص غير المسيطرة وفقدان السيطرة على الشركة التابعة

آراء١ يعارض السادة دان جو وانغستروييم وغارنت وغيلارد وياميادا تعديلات ٢٠٠٨ على معيار المحاسبة الدولي ٢٧.

محاسبة التغيرات في حصص الملكية في الشركة التابعة

آراء٢ لا يوافق السادة دانجو وانغستروييم وغارنت وغيلارد وياميادا على أنه ينبغي محاسبة عمليات امتلاك الشركة الأم للحصص غير المسيطرة في الشركة التابعة بشكل تام كمعاملات حقوق الملكية.

آراء٣ يرى أعضاء المجلس هؤلاء أن المبلغ المدفوع للحصص الإضافية في الشركة التابعة سيعكس أسهم الحصص الإضافية في:-

(أ) المبلغ المسجل لصافي أصول الشركة التابعة في ذلك التاريخ؛

(ب) الشهرة التي تم إستملاكها بشكل إضافي؛ و

(ج) الزيادات في القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة التي لم يتم الإعتراف بها(بما فيها الشهرة) منذ تاريخ امتلاك السيطرة.

آراء٤ تقتضي الفقرتان ٣٠ و٣١ من المعيار أن تتم محاسبة هذه العملية كعملية حقوق ملكية من خلال تعديل الحصص النسبية للشركة الأم والحصص غير المسيطرة. ونتيجة لذلك، يتم خصم الشهرة التي تم إستملاكها بشكل إضافي وأية زيادات في القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة من حقوق الملكية. ولا يتفق أعضاء المجلس هؤلاء على أن هذه المحاسبة تمثل حقيقة عرض إقتصادياًت هذه المعاملة.

آراء٥ يرى أعضاء المجلس هؤلاء أنه من المحتمل أن توفر الزيادة في حصص الملكية في الشركة التابعة منافع إضافية للشركة الأم. وبالرغم من امتلاك السيطرة أصلاً، قد يزيد وجود نسب أكبر من حصص الملكية من حجم القوى الفاعلة التي تتراكم لصالح الشركة الأم من خلال، مثلاً، تلاقي المداخل القانونية الموجودة في قانون الشركة والذي قد يعطي الشركة الأم مستوى أكبر من حرية اتخاذ القرارات في الشركة التابعة. فإذا تم إستملاك حصة الملكية الإضافية ضمن معاملة تبادل تجارية تتبادل فيها الأطراف الخبيرة القادرة قيما متساوية، وتظهر هذه المنافع الإضافية في سعر شراء حصة الملكية الإضافية. ويتفق أعضاء المجلس هؤلاء على أنه ينبغي أن يظهر إستملاك الشركة الأم للحصص غير المسيطرة الإعتراف بالشهرة التي يتم قياسها على أنها الزيادة في المبلغ المنقول إلى المبلغ المسجل لصافي أصول الشركة التابعة المنسوبة إلى الحصة الإضافية التي تم إستملاكها. ويقر أعضاء المجلس هؤلاء أن هذا المبلغ يشمل أيضاً الزيادة في القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة التي لم يتم الإعتراف بها منذ تاريخ امتلاك السيطرة. برغم ذلك، على أساس المبالغ بالتكلفة والمنفعة، فهم يرون أنه تقريب منطقي للشهرة التي تم إستملاكها بشكل إضافي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

آراء٦ يتفق السادة دانجو وغيلارد ويامادا، وبالتوافق مع *إطار إعداد و عرض البيانات المالية*، على أنه ينبغي عرض الحصص غير المسيطرة ضمن حقوق ملكية المجموعة لأنها ليست إلتزامات. برغم ذلك، فهم يرون أنه إلى حين تسوية النقاشات حول أغراض البيانات المالية الموحدة (أي تحديد المعلومات والجهة التي ينبغي تزويدها بها) وتحديد المنشأة التي تعد التقارير على المستوى النظري، فإنه لا تنبغي محاسبة المعاملات بين الشركة الم والحصص غير المسيطرة بنفس طريقة المعاملات التي تستملك المنشأة الأم أسهمها وتخفض حقوق ملكيتها من خلالها. فمن وجهة نظرهم، لا يمكن اعتبار الحصص غير المساهمة معادلة لحصص الملكية العادية لمساهمي الشركة الأم. فمالكو الشركة الأم وأصحاب الحصص غير المسيطرة في الشركة التابعة لا يشتركون في نفس المخاطر والمنافع المتعلقة بعمليات وصافي أصول المجموعة لأن حصص الملكية في الشركة التابعة تشترك فقط في المخاطر والمنافع المرتبطة بالشركة التابعة تلك.

آراء٧ إضافة لذلك، يرى السيد دانجو و السيد غيلارد أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *إندماج الأعمال* (الذي تم تعديله في ٢٠٠٨) يوفر خياراً لقياس الحصص غير المسيطرة في إندماج الأعمال كحصتها التناسبية من صافي الأصول المحددة للمنشأة المشتراة وليس بقيمتها العادلة. رغم ذلك، تبين الفقرة إستنتاج ٢٠٧ من أساس الإستنتاجات حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (الذي تم تعديله في ٢٠٠٨) أن محاسبة الحصص غير المسيطرة بالقيمة العادلة يفوق نظرياً هذا المقياس البديل. يشير هذا الرأي إلى أن حصة الشركة التابعة من الشهرة المنسوبة إلى الحصص غير المسيطرة في تاريخ امتلاك السيطرة تعتبر في ذلك التاريخ أصلاً وأنه ليس هناك سبب من الناحية النظرية وراء عدم اعتبارها أصلاً في وقت عمليات الإستملاك اللاحقة للحصص غير المسيطرة.

آراء٨ يختلف السيد غارنت مع معالجة التغيرات في الحصص المسيطرة في الشركات التابعة بعد وضع السيطرة (فقرات الإستنتاج ٤١-٥٢). ويعتقد أنه من المهم الإبلاغ عن التغيرات في مالكي المنشأة الأم بشكل وضح في البيانات المالية.

آراء٩ يعتقد السيد غارنت أن التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٢٧ يتبنى منهج المنشأة الإقتصادي الذي يعالج كافة حصص حقوق الملكية في المجموعة على أنها متشابهة. إضافة لذلك، تعتبر المعاملات بين الحصص المسيطرة وغير المسيطرة مجرد عمليات نقل ضمن إجمالي حصة حقوق الملكية ولا يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة في هذه المعاملات. كما لاحظ السيد غارنت أن الحصص غير المسيطرة تمثل مطالبات حقوق الملكية المحصورة بشركات تابعة محددة بينما تتأثر الحصص المسيطرة بأداء كامل المجموعة. ولذلك، ينبغي أن تبلغ البيانات المالية الموحدة عن الأداء من منظور الحصة المسيطرة (منظور المنشأة الأم) بالإضافة إلى المنظور الأوسع الذي يوفره منهج المنشأة الإقتصادي. يشير ذلك إلى الإعتراف بالشهرة الإضافية لعمليات الشراء بالإضافة إلى عمليات تصرف حصة المنشأة الأم في الشركة التابعة.

آراء١٠ إذا، كما يريد السيد غارنت، لم يتم استخدام أسلوب الشهرة الكامل (أنظر فقرات آراء ٧–١٠ من الآراء المعارضة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣)، سيظهر إستملاك حصة إضافية في الشركة التابعة الإعتراف بالشهرة الإضافية التي تم شراؤها، والتي يتم قياسها على أنها زيادة المبلغ الذي تم تحويله على المبلغ المسجل لصافي أصول الشركة التابعة المنسوبة إلى الحصة الإضافية التي تم إستملاكها.

آراء١١ يعارض السيد غارنت المتطلب في الفقرة ٣١ من المعيار والذي يقتضي تعديل المبلغ المسجل للحصص غير المسيطرة ليعكس التغير في حصة الشركة الأم في صافي أصول الشركة التابعة، وذلك فيما يتعلق بالتصرف الجزئي لحصة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة التي لا تتسبب في فقدان السيطرة. وخلافاً لذلك، فهو يرى أنه ينبغي تعديل المبلغ المسجل للحصص غير المسيطرة على أساس القيمة العادلة للمبلغ الذي دفعته الحصص غير المسيطرة لإستملاك الحصة الإضافية تلك.

آراء١٢ يعتقد السيد غارنت أيضاً أنه من الجدير بالإهتمام تزويد مالكي الشركة الأم بمعلومات حول آثار التصرف الجزئي للمقبوضات في الشركة التابعة، بما فيها الفرق بين القيمة العادلة للمبلغ المقبوض ونسبة المبلغ المسجل لأصول الشركة التابعة (بما فيها الشهرة التي تم شراؤها) المنسوبة إلى التصرف.

فقدان السيطرة

آراء١٣ يعارض السيد غارنت المتطلب في الفقرة ٣٤ من المعيار والذي يقتضي أن تقوم الشركة الأم في حال فقدانها للسيطرة على الشركة التابعة بقياس أي استثمار مستبقى في الشركة التابعة السابقة بالقيمة العادلة ويتم الإعتراف بأي فرق بين المبلغ المسجل للاستثمار المستبقى وبين قيمته العادلة في الربح والخسارة لأن الاستثمار المستبقى لم يكن جزء من التبادل. يعتبر فقدان السيطرة على الشركة التابعة حدثا إقتصادياً هاماً يضمن إلغاء التوحيد. برغم ذلك، لم يتم بيع الإستثمار المستبقى. وبموجب المعايير الدولية الحالية لإعداد التقارير المالية، يتم الإعتراف بالإستثمارات التي تتبع أسلوب المكاسب والخسائر على التكلفة وأسلوب المتوفر برسم البيع وحقوق الملكية في الربح أو الخسارة عندما يتم بيع الإستثمار فقط (غير انخفاض القيمة). وقد اعترف السيد غارنت بتأثير قياس الإستثمار المستبقى بالقيمة العادلة كمكون منفصل من مكونات الدخل الشامل الآخر بدلاً من الربح أو الخسارة.

محاسبة الخسائر المنسوبة إلى الحصص غير المسيطرة

آراء١٤ عارض السيد دانجو الفقرة ٢٨ من المعيار التي وفقاً لها يمكن أن تنسب الخسائر دون قيود إلى الحصص غير المسيطرة حتى وإن تسبب ذلك في إحداث عجز في رصيد الحصص غير المسيطرة.

آراء١٥ في عديد الحالات، وفي غياب أي إلتزام أو تعهد ملزم للحصص غير المسيطرة على إقامة استثمارات إضافية لتغطية خسائر الشركة التابعة الزائد، يتم تمويل استمرار عمليات الشركة التابعة من خلال مساهمة الشركة الأم برأس مال إضافي وبتراجع أو تخفيف الأسهم غير المسيطرة. في تلك الحالات، لا يظهر رصيد العجز المنسوب إلى الحصص غير المسيطرة الناتجة عن تعديل الفقرة ٢٨ حقوق ملكية المنشأة الموحدة.

آراء١٦ يرى السيد دانجو أنه لا ينبغي للمعيار، بسبب ذلك، أن يعيق التخصيص مقابل حقوق ملكية الشركة الأم في الخسائر التي تتجاوز الحصص غير المسيطرة في الشركة التابعة الموحدة إذا ما كانت الحقائق والظروف كما هي مبينة في الفقرة معارضة ١٥.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملحق
التعديلات على أساس الإستنتاجات حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

يشمل الملحق التعديلات على أساس الإستنتاجات حول المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية اللازمة لضمان الاتساق مع التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والتعديلات ذات العلاقة على المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية.

*****

تم دمج التعديلات التي يحتويها هذا الملحق عند إصدار *معيار المحاسبة الدولي ٢٧، كما تم تنقيحه في ٢٠٠٨، مع أساس الإستنتاجات حول معايير المحاسبة الدولية ٢١ و٢٨ و٣١ وحول والتفسير – ٧ كما تم إصداره في ١٠ يناير ٢٠٠٨.*

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إرشادات التنفيذ حول

معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*
معيار المحاسبة الدولي ٢٨ *المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة* و
معيار المحاسبة الدولي ٣١ *الحصص في المشاريع المشتركة*.

ترفق هذه الإرشادات بالمعايير التالية ٢٧ و٢٨، ٣١، لكنها ليس جزء منه.

دراسة حقوق التصويت المحتملة

مقدمة

تنفيذ ١ تتطلب الفقرات ١٤ و١٥ و١٩ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" (كما هو معدل في ٢٠٠٨)، والفقرتان ٨ و٩ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ " المحاسبة عن *الإستثمارات في المنشآت الزميلة*" من المنشأة دراسة وجود وأثر جميع حقوق التصويت المحتملة القابلة للممارسة أو التحويل حالياً. وتتطلب كذلك فحص جميع الحقائق والظروف التي تؤثر على حقوق التصويت المحتملة، بإستثناء نية الإدارة والقدرة المالية على ممارسة أو تحويل حقوق التصويت المحتملة. ولأن تعريف السيطرة المشتركة في الفقرة ٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣١ *"الحصص في المشاريع المشتركة"* يعتمد على تعريف السيطرة، ولأن المعيار مرتبط بمعيار المحاسبة الدولي ٢٨ لتطبيق طريقة حقوق الملكية، فإن هذه الإرشادات مرتبطة بمعيار المحاسبة الدولي ٣١.

الإرشادات

تنفيذ ٢ تعرف الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ السيطرة على أنها سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية في منشاة ما للحصول على منافع من أنشطتها. وتعرف الفقرة ٢ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ التأثير الهام على أنه صلاحية المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها وليست السيطرة على تلك السياسات. وتعرف الفقرة ٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣١ السيطرة المشتركة على أنها المشاركة المتفق عليها تعاقديا للسيطرة على النشاط الإقتصادي. وفي هذا السياق، تشير السلطة إلى القدرة على العمل أو التأثير على شيء ما. وبالتالي يكون للمنشأة السيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير هام عندما تملك القدرة حالياً على ممارسة تلك السلطة، بغض النظر عما إذا كانت السيطرة أو السيطرة المشتركة أو التأثير الهام يظهر بفاعلية أو سلبي في طبيعته. وتوفر حقوق التصويت المحتملة التي تحتفظ بها المنشأة القابلة للممارسة أو التحويل حالياً هذه القدرة. ولا توجد القدرة على ممارسة السلطة عندما تفتقر حقوق التصويت المحتملة للجوهر الإقتصادي (مثلاً يتم تحديد سعر الممارسة بطريقة تمنع الممارسة أو التحويل في أي سياق مجدي). وبالتالي، يتم دراسة حقوق التصويت المحتملة عندما توفر، بشكل جوهري، القدرة على ممارسة السلطة.

تنفيذ ٣ تنشأ أيضاً السيطرة والتأثير الهام في الظروف الموصوفة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والفقرتان ٦ و٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ على التوالي، التي تتضمن دراسة الملكية النسبية لحقوق التصويت. ويعتمد معيار المحاسبة الدولي ٣١ على معياري المحاسبة الدوليين ٢٧ و ٢٨ ويجب قراءة الإشارات إلى معياري المحاسبة الدوليين ٢٧ و٢٨ من هذه النقطة وصاعداً على أنها مرتبطة بمعيار المحاسبة الدولي ٣١. ومع ذلك يجب الأخذ بعين الإعتبار أن السيطرة المشتركة تتضمن المشاركة التعاقدية للسيطرة وأنه من المرجح أن يكون هذا الجانب التعاقدي عامل محدد أساسي. إن حقوق التصويت المحتملة مثل خيارات شراء الأسهم والديون القابلة للتحويل قادرة على تغيير سلطة تصويت منشأة على منشأة أخرى - إذا تمت ممارسة أو تحويل حقوق التصويت

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتملة، فإن الملكية النسبية للأسهم العادية التي تحمل حقوق التصويت تتغير. وبالتالي، يتم تحديد وجود السيطرة (الذي يسمح تعريفها لمنشأة واحدة فقط بالسيطرة على منشأة أخرى) والتأثير الهام فقط بعد تقييم جميع العوامل الموصوفة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والفقرتين ٦ و٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ على التوالي، ودراسة وجود وأثر حقوق التصويت المحتملة. بالإضافة إلى ذلك، تقوم المنشأة بفحص جميع الحقائق والظروف التي تؤثر على حقوق التصويت المحتملة بإستثناء نية الإدارة والقدرة المالية على الممارسة أو التحويل مثل الحقوق. لا تؤثر نية الإدارة على وجود السلطة ويصعب تقييم قدرة المنشأة المالية على الممارسة أو تحويل حقوق التصويت المحتملة.

تنفيذ ٤ يمكن أن تستنتج المنشأة بشكل أولي أنها تسيطر أو تؤثر بشكل هام على منشأة أخرى بعد دراسة حقوق التصويت المحتملة التي تستطيع حالياً ممارستها أو تحويلها. غير أنه قد لا يكون بإمكان المنشأة أن تسيطر أو تؤثر بشكل هام على منشأة أخرى عندما تكون حقوق التصويت المحتملة التي يحتفظ بها أطراف آخرون أيضاً قابلة للممارسة أو التحويل حالياً. وبالتالي، تدرس المنشأة جميع حقوق التصويت المحتملة التي تحتفظ بها ويحتفظ بها أطراف أخرى تكون قابلة للممارسة أو التحويل حالياً عند تحديد ما إذا كانت تسيطر على منشأة أخرى أو تؤثر عليها بشكل هام. على سبيل المثال، تتم دراسة جميع خيارات شراء الأسهم، سواء تلك التي تحتفظ بها المنشأة أو طرف آخر. وعلاوة على ذلك، يسمح تعريف السيطرة الوارد في الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ لمنشاة واحدة فقط بأن تسيطر على منشاة أخرى. لذلك، عندما تحتفظ منشأتان أو أكثر بحقوق تصويت هامة، الفعلية منها والمحتملة، يتم إعادة تقييم العوامل الواردة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ من اجل تحديد المنشاة التي تملك السيطرة.

تنفيذ ٥ إن النسبة المخصصة للشركة الأموال والحصة الغير مسيطرة في إعداد البيانات المالية الموحدة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧، والنسبة المخصصة للمستثمر التي تشكل إستثماره بإستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٨، يتم تحديدهما فقط على أساس حصص الملكية الحالية. ويتم تحديد النسبة المخصصة مع الأخذ بعين الإعتبار الممارسة النهائية لحقوق التصويت المحتملة والمشتقات الأخرى التي تتيح، بشكل جوهري، الحصول في الوقت الحالي على المنافع الإقتصادية المرتبطة بحصة الملكية.

تنفيذ ٦ في بعض الظروف يكون للمنشأة، بشكل جوهري، ملكية حالية نتيجة معاملة معينة تتيح لها الحصول على المنافع الإقتصادية المرتبطة بحصة الملكية. في مثل هذه الظروف، يتم تحديد النسبة المخصصة مع الأخذ بعين الإعتبار الممارسة النهائية لحقوق التصويت المحتملة تلك والمشتقات الأخرى التي تتيح للمنشأة، بشكل جوهري، الحصول في الوقت الحالي على المنافع الإقتصادية المرتبطة بحصة الملكية.

تنفيذ ٧ لا ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* على الحصص في الشركات التابعة، والشركات الزميلة، والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك التي يتم توحيدها، أو تتم محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية أو التوحيد التناسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ٢٧ و٢٨ و٣١ على التوالي. عندما تتيح حالياً الأدوات التي تحمل حقوق التصويت المحتملة بشكل جوهري الوصول إلى المنافع الإقتصادية المرتبطة بحصة الملكية، وتتم محاسبة الإستثمار بإحدى الطرق المذكورة أعلاه، لا تخضع الأدوات لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وفي جميع الحالات الأخرى، تتم محاسبة الأدوات التي تحمل حقوق التصويت المحتملة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أمثلة توضيحية

تنفيذ ٨ توضح كل من الأمثلة الخمس أدناه جانب واحد من حق تصويت محتمل. وتدرس المنشأة جميع الجوانب في تطبيق معايير المحاسبة الدولية ٢٧ و ٢٨ و ٣١. ويمكن تحديد وجود السيطرة، والتأثير الهام، والسيطرة المشتركة فقط بعد تقييم جميع العوامل الأخرى الموصوفة في معايير المحاسبة الدولية ٢٧ و ٢٨ و٣١. ولغرض هذه الأمثلة، يفترض عدم تأثير تلك العوامل الأخرى على التحديد، بالرغم من أنها قد تؤثر عليه عند تقييمها.

مثال ١: خيارات بدون مقابل

تملك المنشأتان (أ) و (ب) ٨٠% و ٢٠% على التوالي من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في الإجتماع العام لمساهمي المنشأة (ج). تبيع المنشأة (أ) نصف حصتها للمنشأة (د) وتشتري خيارات شراء من المنشأة (د) قابلة للممارسة في أي وقت بعلاوة على سعر السوق عند إصدارها، وإذا تمت ممارستها فتمنح المنشاة (أ) ٨٠% من حصص ملكيتها وحقوق التصويت الأصلية.

وبالرغم من أن الخيارات بدون مقابل، فإنها تمارس حالياً وتمنح المنشأة (أ) سلطة الإستمرار في تحديد السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة (ج) ، لأن المنشأة (أ) تستطيع ممارسة خياراتها الآن. وتتم دراسة وجود حقوق التصويت المحتملة وكذلك العوامل الأخرى الموصوفة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ ويتم تحديد أن المنشأة (أ) تسيطر على المنشأة (ج).

مثال ٢: إمكانية الممارسة أو التحويل

تملك المنشآت (أ) و(ب) و(ج) ٤٠% و٣٠% و٣٠% على التوالي من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في الإجتماع العام لمساهمي المنشأة (د). وتملك المنشأة (أ) أيضاً خيارات شراء قابلة للممارسة في أي وقت بالقيمة العادلة للأسهم ذات الصلة وإذا تمت ممارستها فإنها تمنحها ٢٠% إضافية من حقوق التصويت في المنشأة (د) وتقلل حصص المنشأة (ب) والمنشأة (ج) بنسبة ٢٠% لكل منها. إذا تمت ممارسة الخيارات، ستسيطر المنشأة (أ) على أكثر من نصف سلطة التصويت. ويتم دراسة وجود حقوق التصويت المحتملة وكذلك العوامل الأخرى الموصوفة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والفقرتين ٦ و ٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨، ويتم تحديد أن المنشأة (أ) تسيطر على المنشأة (د).

مثال ٣: الحقوق الأخرى التي يمكن أن تزيد من سلطة تصويت منشأة ما أو تقلل من سلطة تصويت منشأة أخرى

تملك المنشآت (أ) و(ب) و(ج) ٢٥% و٣٥% و٤٠% على التوالي من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في الإجتماع العام لمساهمي المنشأة (د). وتملك المنشأتان (ب) و(ج) أيضاً ضمانات أسهم قابلة للممارسة في أي وقت بسعر ثابت وتقدمان حقوق تصويت محتملة. تملك المنشأة (أ) خيار شراء مستقبلي لشراء ضمانات الأسهم هذه في أي وقت مقابل مبلغ إسمي. إذا تمت ممارسة خيار الشراء، فإن المنشأة (أ) يمكن أن تزيد حصة ملكيتها، وبالتالي حقوق تصويتها في المنشأة (د) إلى ٥١% (وتخفض حصة المنشأة (ب) إلى ٢٣% وحصة المنشأة (ج) إلى ٢٦%).

وعلى الرغم من أن المنشأة (أ) لا تملك سندات أسهم، إلا أنها تُؤخذ في الإعتبار في تقييم السيطرة لأنها قابلة للممارسة حالياً من قبل المنشأتين (ب) و(ج). عادة، إذا كان هناك عمل مطلوب (مثل شراء أو ممارسة حق آخر) قبل أن تملك المنشأة حق التصويت المحتمل، فلا يعتبر حق التصويت

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتمل أنه محتفظ به من قبل المنشأة. غير أن المنشأة (أ) تحتفظ، بشكل جوهري، بسندات الأسهم لأن شروط خيار الشراء مصممة لتأكيد وضع المنشأة (أ). إن الجمع ما بين خيار الشراء وسندات الأسهم يعطي المنشأة (أ) سلطة وضع السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة (د)، لأن المنشأة (أ) تستطيع حالياً أن تمارس الخيار وسندات الأسهم. ويتم أيضاً دراسة العوامل الأخرى الموصوفة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والفقرتين ٦ و٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨، ويتم تحديد أن المنشأة (أ)، وليست المنشأة (ب) أو المنشأة (ج)، تسيطر على المنشأة (د).

مثال ٤: نية الإدارة

تملك المنشآت (أ) و(ب) و(ج) ٣٣ ١/٣% من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في الإجتماع العام لمساهمي المنشأة (د). وللمنشآت (أ) و(ب) و(ج) الحق بتعيين عضوين إثنين في مجلس إدارة المنشأة (د). وتملك المنشأة (أ) أيضاً خيارات شراء قابلة للممارسة بسعر ثابت في أي وقت وإذا تمت ممارستها فإنها تمنحها جميع حقوق التصويت في المنشأة (د). ولا تنوي إدارة المنشأة (أ) ممارسة خيارات الشراء، حتى إذا لم تصوت المنشأتان (ب) و(ج) بنفس طريقة تصويت المنشأة (أ). ويتم دراسة وجود حقوق التصويت المحتملة وكذلك العوامل الأخرى الموصوفة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والفقرتين ٦ و ٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨، ويتم تحديد أن المنشأة (أ) تسيطر على المنشأة (د). ولا تؤثر نية إدارة المنشأة (أ) على التقييم.

مثال ٥: القدرة المالية

تملك المنشأتان (أ) و(ب) ٥٥% و٤٥% على التوالي من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في الإجتماع العام لمساهمي المنشأة (ج). وتملك المنشأة (ب) أيضاً أدوات دين قابلة للتحويل إلى أسهم عادية للمنشأة (ج). ويمكن تحويل الدين بسعر مرتفع، مقارنة بصافي أصول المنشأة (ب)، في أي وقت وإذا تم تحويلها فيطلب من المنشأة (ب) إقتراض أموال إضافية من اجل التسديد. وإذا تم تحويل الدين، تحتفظ المنشأة (ب) بنسبة ٧٠% من حقوق التصويت وتنخفض حصة المنشأة (أ) إلى ٣٠%.

وبالرغم من أن أدوات الدين قابلة للتحويل بسعر مرتفع، فهي قابلة للتحويل حالياً وتمنح سمة التحويل المنشأة (ب) سلطة وضع السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة (ج). ويتم دراسة وجود حقوق التصويت المحتملة وكذلك العوامل الأخرى الموصوفة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧، ويتم تحديد أن المنشأة (ب)، وليست المنشأة (أ)، تسيطر على المنشأة (ج). ولا تؤثر القدرة المالية للمنشأة (ب) على دفع سعر التحويل على التقييم.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملحق
التعديلات على الإرشادات حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

تعتبر التعديلات التالية على الإرشادات حول المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية ضرورية لضمان الاتساق مع التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والتعديلات ذات العلاقة على المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية. في الفقرات المعدلة، يظهر النص الجديد بخط تحته بينما يظهر النص المحذوف بخط في الوسط.

*****

تم دمج التعديلات التي يحتويها هذا الملحق عند إصدار *معيار المحاسبة الدولي ٢٧، كما تم تنقيحه في ٢٠٠٨، مع الإرشادات حول تطبيق المعيارين الدوليين لإعداد التقارير المالية ١ و٥ ومعيار المحاسبة الدولي١ والملحق المرافق لمعيار المحاسبة الدولي ٧ كما تم نشره في ١٠ يناير ٢٠٠٨.*

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

جدول التوافق

يبين هذا الجدول كيفية التقاء محتويات النسخة المستبدلة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والنسخة المعدلة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧. يتم اعتبار الفقرات متشابهة إذا عالجت بشكل عام نفس الموضوع حتى وإن كان هناك اختلاف بين الإرشادات المتعلقة بها.

الفقرات المستبدلة في معيار ٢٧	فقرات المعيار ١ (المعدلة في ٢٠٠٧)
١	١
٢	٢
٣	٣
٤	٤
٥	٥
٦	٦
٧	٧
٨	٨
٩	٩
١٠	١٠
١١	١١
١٢	١٢
١٣	١٣
١٤	١٤
١٥	١٥
١٦	لا يوجد

الفقرات المستبدلة في معيار ٢٣	فقرات المعيار ١ (المعدلة في ٢٠٠٧)
١٧	لا يوجد
١٨	لا يوجد
١٩	١٦
٢٠	١٧
٢١	٣٢
٢٢	١٨
٢٣	١٩
٢٤	٢٠
٢٥	٢١
٢٦	٢٢
٢٧	٢٣
٢٨	٢٤
٢٩	٢٥
٣٠	٢٦
٣١	٣٦
٣٢	٣٧
٣٣	٢٧

الفقرات المستبدلة في معيار ٢٣	فقرات المعيار ١ (المعدلة في ٢٠٠٧)
٣٤	٢٨
٣٥	٢٨
٣٦	٢٩
٣٧	٣٨
٣٨	٣٩
٣٩	٤٠
٤٠	٤١
٤١	٤٢
٤٢	٤٣
٤٣	٤٤
٤٤	٤٦
٤٥	لا يوجد
لا يوجد	٣٠، ٣١، ٣٣-٣٥، ٤٥

كانت التعديلات الرئيسية التي تمت في عام ٢٠٠٨ هي ما يلي:-

- تم إستبدال مصطلح "حصة الأقلية" بمصطلح "الحصة غير المسيطرة"، مع تعريف جديد.
- يجب على المنشاة أن تنسب الدخل إجمالي الدخل الشامل إلى مالكي الشركة الأم والحصص غير المسيطرة حتى لو أدى ذلك إلى عجز في رصيد الحصص غير المسيطرة. وإقتضت النسخة السابقة تخصيص فائض الخسائر إلى مالكي الشركة الأم، إلا بالقدر الذي يكون فيه للحصص غير المسيطرة إلتزام ملزم وكانت قادرة على عمل إستثمارات إضافية لتغطية الخسائر.
- تم إضافة متطلبات لتحدد أن التغيرات في حصة ملكية الشركة الأم في شركة تابعة والتي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة يجب أن تحاسب كمعاملات حقوق ملكية. ولم تحتوي النسخة السابقة على متطلبات لمثل هذه المعاملات.

- تم إضافة متطلبات لتحدد كيفية قياس المنشأة لأي كسب أو خسارة ناشئة عن فقدان السيطرة على شركة تابعة. ويتم الإعتراف بهذا الكسب أو الخسارة في الربح أو الخسارة. ويتم قياس أي استثمار مستبقى في شركة تابعة سابقة بقيمته العادلة في تاريخ فقدان السيطرة. وإقتضت النسخة السابقة اعتبار القيمة المسجلة للإستثمار المستبقى في الشركة التابعة السابقة على أنه التكلفة عند الإعتراف الأولي بالأصل المالي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الاعتراف والقياس*".

وغيرت التعديلات أيضاً من ترتيب معيار المحاسبة الدولي ٢٧، من خلال نقل بعض الفقرات ضمن المعيار. وتم إعادة ترقيم الفقرات لتسهيل القراءة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٢٨

المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم إصدارها حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ٢٨ *"محاسبة الإستثمارات في المنشأت الزميلة"* من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في إبريل ١٩٨٩. وقد حلّ هذا المعيار محل أجزاء من معيار المحاسبة الدولي ٣ *"البيانات المالية الموحدة"* (الصادر في يونيو ١٩٧٦) التي لم يتم إستبدالها بمعيار المحاسبة الدولي ٢٧. وقد أُعيدت صياغة معيار المحاسبة الدولي ٢٨ في العام ١٩٩٤، وتم تعديله في الأعوام ١٩٩٤ و١٩٩٨ و١٩٩٩ و٢٠٠٠.

وقد طورت لجنة التفسيرات الدائمة ثلاث تفسيرات متعلقة بمعيار المحاسبة الدولي ٢٨:-

- التفسير ٣ "*إستبعاد الأرباح أو الخسائر غير المحققة في العمليات مع الشركات الزميلة*" (الصادر في ديسمبر ١٩٩٧)
- التفسير ٢٠ "*طريقة حقوق الملكية – الإعتراف بالخسائر*" (الصادر في يوليو ١٩٩٧)
- التفسير ٣٣ " *الدمج (التوحيد) وأسلوب حقوق الملكية – حقوق التصويت الممكنة وتخصيص حقوق الملكية*" (الصادر في ديسمبر ٢٠٠١)

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

وفي ديسمبر ٢٠٠٣، أصدر المجلس معيار المحاسبة الدولي ٢٨ بعد تنقيحه تحت عنوان جديد وهو *"الإستثمارات في المنشأت الزميلة"*. وقد حلّ المعيار المنقح كذلك محل التفسيرات ٣ و٢٠ و٣٣.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٢٨ من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"* (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *"الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بريسم البيع والعمليات المتوقفة"* (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" (كما هو معدل في يناير ٢٠٠٨)
- معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" (كما هو معدل في يناير ٢٠٠٨)

أحد التفسيرات يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٢٨:-

- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية٥ *"الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٤)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
المقدمة	**مقدمة١-١٤**
معيار المحاسبة الدولي ٢٨	
المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة	
النطاق	**١**
تعاريف	**٢-١٢**
التأثير الهام	**٦-١٠**
طريقة حقوق الملكية	**١١-١٢**
تطبيق طريقة حقوق الملكية	**١٣-٣٤**
خسائر إنخفاض القيمة	**٣١-٣٤**
البيانات المالية المنفصلة	**٣٥- ٣٦**
الإفصاح	**٣٧- ٤٠**
تاريخ النفاذ	**٤١-٤١ب**
سحب بيانات أخرى	**٤٢-٤٣**

الملحق

التعديل على بيانات أخرى

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢٨

أساس الإستنتاجات

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "*المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة*" مبين في الفقرة ١-٤٣. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي ٢٨ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و "*إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٢٨ *"المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة"* محل معيار المحاسبة الدولي ٢٨ *"محاسبة الإستثمارات في المنشأت الزميلة"* (المنقح عام ٢٠٠٠) ويجب تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. ويحل المعيار أيضاً محل التفسيرات التالية:-

- التفسير ٣ *"إلغاء الأرباح والخسائر غير المحققة من المعاملات مع الشركات الزميلة"*
- التفسير ٢٠ *"طريقة محاسبة حقوق الملكية- الإعتراف بالخسائر"*
- التفسير ٣٣ *"التوحيد وطريقة حقوق الملكية– حقوق التصويت المحتملة وتوزيع حصص الملكية"*

أسباب تعديل معيار المحاسبة الدولي ٢٨

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٢٨ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ هذا المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثارها منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون وغيرهم من الجهات المهتمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ كان الهدف الرئيسي المجلس، فيما يخص معيار المحاسبة الدولي ٢٨، هو تقليل البدائل في تطبيق طريقة حقوق الملكية ومحاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة في البيانات المالية المنفصلة. ولم يعد المجلس دراسة المنهج الأساسي عند محاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة بإستخدام طريقة حقوق الملكية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٨.

التغيرات الرئيسية

مقدمة ٤ فيما يلي أدناه التغيرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨:-

النطاق

مقدمة ٥ لا ينطبق المعيار على الإستثمارات التي تكون خلافاً لذلك شركات زميلة أو حصص لمشاركين في منشآت مسيطر عليها بشكل مشترك تحتفظ بها مؤسسات ذات رأس مال مخاطر، وصناديق إستثمار مشتركة، ووحدات ائتمان، ومنشآت مماثلة عندما يتم تصنيف تلك الإستثمارات على أنها محتفظ بها للمتاجرة وتتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*. ويتم قياس تلك الإستثمارات بالقيمة العادلة، مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة في الفترة التي حدثت فيها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مقدمة ٦ وعلاوة على ذلك، يقدم المعيار إعفاءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية مشابهة لتلك المقدمة لبعض الشركات الأم بعدم إعداد بيانات مالية موحدة. وتتضمن هذه الإعفاءات الحالة التي يكون فيها المستثمر عبارة عن شركة أم معفية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"* من إعداد البيانات المالية الموحدة (الفقرة ١٣"ب")، وعندما يكون بإمكان المستثمر، رغم أنه ليس مثل تلك الشركة الأم، تلبية نفس النوع من الشروط التي تعفي شركات الأم هذه (الفقرة ١٣"ج").

التأثير الهام

حقوق التصويت المحتملة

مقدمة ٧ يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار وجود وأثر حقوق التصويت المحتملة التي يمكن حالياً ممارستها أو تحويلها عند تقييم ما إذا كانت تملك سلطة المشاركة في إتخاذ قرارات السياسة المالية والتشغيلية للمستثمر بها. وتم شمل هذا المتطلب سابقاً في التفسير رقم ٣٣، الذي تم إستبداله.

طريقة حقوق الملكية

مقدمة ٨ يوضح المعيار أنه يجب محاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة التي يكون للمستثمر تأثير هام عليها بإستخدام طريقة حقوق الملكية سواء كان للمستثمر أيضاً إستثمارات في الشركات التابعة ويقوم بإعداد بيانات مالية موحدة أم لا. إلا أن المستثمر لا يطبق طريقة حقوق الملكية عند عرض البيانات المالية المنفصلة المعدة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧.

الإعفاء من تطبيق طريقة حقوق الملكية

مقدمة ٩ لا يقتضي المعيار تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما يتم شراء الشركة الزميلة والإحتفاظ بها بقصد التصرف بها خلال ١٢ شهر من تاريخ الإندماج بالشراء. ولا بد من وجود دليل على أن الإستثمار يتم شراءه مع وجود نية التصرف به وأن الإدارة تبحث بجد عن مشتري. وقد تم إستبدال عبارة "في المستقبل القريب" بعبارة "خلال ١٢ شهر". وعندما لا يتم التصرف بهذه الشركة الزميلة خلال ١٢ شهر، فإنه يجب محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية إبتداءاً من تاريخ الإندماج بالشراء، بإستثناء ظروف محدودة جداً.*

مقدمة ١٠ لا يسمح المعيار لأي مستثمر لا يزال له تأثير هام على أحد الشركات الزميلة بعدم تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما تكون الشركة الزميلة تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل تضعف بشكل كبير من قدرتها على تحويل الأموال إلى المستثمر. ويجب فقدان التأثير الهام قبل وقف تطبيق طريقة حقوق الملكية.

* في مارس ٢٠٠٤، أصدر المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *"الأصول غير المتداولة المعدة برسم البيع والعمليات المتوقفة"*. وأزال هذا المعيار إستثناءات النطاق والآن يلغي الإستثناءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما يقصد من التأثير الهام على شركة زميلة أن يكون مؤقتاً. أنظر أساس الإستنتاج في معيار التقرير ٥ لمزيد من المناقشة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إلغاء الأرباح والخسائر غير المحققة من المعاملات مع الشركات الزميلة

مقدمة ١١ يجب إلغاء الأرباح والخسائر الناتجة من معاملات "من الأصل إلى الفرع" و"من الفرع إلى الأصل" بين المستثمر والشركة الزميلة إلى الحد الذي تبلغ فيه حصة المستثمر في الشركة الزميلة. وقد تم دمج الإجماع الوارد في التفسير رقم ٣ في المعيار.

حسابات نهاية السنة غير المتطابقة

مقدمة ١٢ عندما يتم إعداد البيانات المالية لأحد الشركات الزميلة المستخدمة في تطبيق طريقة حقوق الملكية بنهاية فترة إعداد التقارير مختلف عن ذلك التاريخ الخاص بالمستثمر، يجب أن لا يتجاوز الفرق بين التاريخين ثلاثة شهور.

السياسات المحاسبية الموحدة

مقدمة ١٣ يقتضي المعيار من المستثمر القيام بتعديلات مناسبة على البيانات المالية للشركة الزميلة لمطابقتها مع السياسات المحاسبية للمستثمر للإبلاغ عن المعاملات المماثلة والأحداث الأخرى في ظروف مماثلة. وقدمت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ إستثناء من هذا المتطلب عندما "كان من غير العملي إستخدام سياسات محاسبية موحدة".

الإعتراف بالخسائر

مقدمة ١٤ يجب على المستثمر أن يأخذ بعين الإعتبار المبلغ المسجل الخاص بإستثماره في حقوق الملكية للشركة الزميلة وحصصه الأخرى طويلة الأجل في الشركة الزميلة عند الإعتراف بحصته من خسائر الشركة الزميلة. وحدد التفسير رقم ٢٠ الإعتراف بحصة المستثمر من الخسائر بالمبلغ المسجل لإستثماره في حقوق ملكية الشركة الزميلة. لذلك تم إستبدال ذلك التفسير.

البيانات المالية المنفصلة

مقدمة ١٥ يتم وضع متطلبات إعداد البيانات المالية المنفصلة للمستثمر بالرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي ٢٧.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٢٨

المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة

النطاق

١ يجب أن يطبق هذا المعيار من قبل المستثمر في المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة.ومع ذلك لا يجوز أن يطبق في محاسبة عن الإستثمارات في المنشآت المحتفظ بها بواسطة:-

(أ) مؤسسات ذات رأس مال مخاطر، أو

(ب) صناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المماثلة التي تتـضمن صـناديق تأمين مرتبطة بالإستثمار.

التي يتم تحديدها عند الإعتراف الأولى بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو يـتم تـصنيفها على أنها محتفظ بها للمتاجرة ويتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الـدولي ٣٩ *"الأدوات الماليـة: الإعتراف والقياس"*. ويتم قياس هذه الإستثمارات بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الـدولي ٣٩، مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة في فترة التغير.

تعاريف

٢ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:-

الشركة الزميلة عبارة عن منشأة، بما في ذلك منشأة غير مساهمة مثل شـركة تـضامن، يمـارس المستثمر تأثيراً هاماً عليها، وهي ليست شركة تابعة أو حصة في مشروع مشترك.

البيانات المالية الموحدة هي البيانات المالية للمجموعة والتي يتم عرضها وكأنها لمشروع واحدة.

السيطرة هي صلاحية السيطرة على السياسات المالية والتشغيلية للمشروع لتحقيق منافع من أنشطته.

طريقة حقوق الملكية هي طريقة محاسبة تسجل بموجبها الإستثمارات مبدئياً بالتكلفة ثم تعدل بعد ذلك بالتغير الحاصل بعد التملك في نصيب المستثمر في صافي أصول المنشأة المستثمر بها، كما يظهر بيان الدخل نصيب المستثمر في نتائج أعمال المنشأه المستثمر بها.

السيطرة المشتركة عبارة عن إتفاق تعاقدي لإقتسام السيطرة على نشاط إقتصادي، وتوجد فقط عندما يتطلب إتخاذ القرارات الإستراتيجية المالية والتشغيلية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع مـن قبـل الأطراف التي تشترك في السيطرة (المشاركون في المشروع المشترك).

البيانات المالية المنفصلة هي تلك البيانات المالية التي تعرضها الشركة الأم، أو المستثمر في شركة زميلة، أو مشارك في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك، والتي يتم فيها محاسبة الإستثمارات على أساس حصة حقوق الملكية المباشرة وليس على أساس النتائج المبلغ عنها وصافي أصول الجهـات المستثمر بها.

التأثير الهام هي سلطة المشاركة في القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية للمنشاة المستثمر بها وليس السيطرة على هذه السياسات.

المنشأة التابعة هو مشروع، بما في ذلك بما في ذلك المنشأة ذات مسؤولية محدودة مثال ذلك المشروع المشترك يجري التحكم به من قبل مشروع أخر (تعرف عادة بإسم المنشاة الأم).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٣ إن البيانات المالية التي يتم فيها تطبيق طريقة حقوق الملكية لا تعتبر بيانات مالية منفصلة، كما لا تعتبر كذلك البيانات المالية لمنشأة ليس لها شركة تابعة، أو شركة زميلة، أو حصة مشارك في مشروع مشترك.

٤ إن البيانات المالية المنفصلة هي تلك التي يتم عرضها بالإضافة إلى البيانات المالية الموحدة، والبيانات المالية التي تتم محاسبة الإستثمارات فيها بإستخدام طريقة حقوق الملكية، والبيانات المالية التي يتم فيها توحيد حصص المشاركين في المشاريع المشتركة بشكل تناسبي.

٥ إن المنشآت المعفية وفقاً للفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"* من التوحيد، أو الفقرة ٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣١ *"الحصص في المشاريع المشتركة"* من تطبيق التوحيد التناسبي، أو الفقرة ١٣(ج) من هذا المعيار من تطبيق طريقة حقوق الملكية، يمكن أن تعرض البيانات المالية المنفصلة على أنها بياناتها المالية الوحيدة.

التأثير الهام

٦ إذا حاز المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال المنشآت التابعة على ٢٠% أو أكثر من قوة التصويت في المنشأة المستثمر بها، فإنه يفترض أن لديه تأثير هام ما لم يمكن إثبات أن هذا ليس هو الواقع. وبالمقابل إذا حاز المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال المنشآت التابعة، على أقل من ٢٠% من قوة التصويت في المنشأة المستثمر بها، فإنه يفترض عدم قدرة المستثمر على التأثير الهام إلا إذا أمكن إثبات وجود مثل هذا التأثير وإذا توفر لمستثمرين آخرين ملكية هامة أو ملكية أكثرية فإن ذلك لا يمنع من وجود تأثير هام للمستثمر.

٧ يمكن إثبات وجود التأثير الهام من قبل المستثمر بواحدة من الطرق التالية أو أكثر:-

(أ) التمثيل في مجلس الإدارة أو هيئة أخرى معادلة تسيطر على المنشأة المستثمر بها؛

(ب) المشاركة في عملية وضع السياسات؛

(ج) وجود عمليات هامة ما بين المستثمر والمنشأه المستثمر بها؛

(د) تبادل الموظفين الإداريين بينهما؛ أو

(هـ) مخصصات تقديم معلومات فنية ضرورية.

٨ يمكن أن تملك المنشأة ضمانات أسهم، أو خيارات شراء أسهم، أو أدوات دين أو أدوات حقوق ملكية قابلة للتحويل إلى أسهم عادية، أو أدوات مشابهة أخرى من المحتمل، إذا تم ممارستها أو تحويلها، أن تعطي المنشأة حقوق تصويت إضافية أو تخفض من حقوق تصويت الطرف الآخر على السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأخرى (أي حقوق التصويت المحتملة). إن وجود وأثر حقوق التصويت المحتملة التي يمكن حالياً ممارستها أو تحويلها، بما في ذلك حقوق التصويت المحتملة التي تحتفظ بها منشآت أخرى، تُؤخذ بعين الإعتبار عند تقييم ما إذا كان للمنشأة تأثير هام. ولا تكون حقوق التصويت المحتملة قابلة للممارسة أو التحويل حالياً عندما لا يمكن مثلاً ممارستها أو تحويلها حتى تاريخ مستقبلي معين أو وقوع حدث مستقبلي معين.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٩ أثناء تقييم ما إذا كانت حقوق التصويت المحتملة تساهم في التأثير الهام، تفحص المنشأة جميع الحقائق والظروف (بما في ذلك شروط ممارسة حقوق التصويت المحتملة وأية ترتيبات تعاقدية أخرى سواء يتم دراستها بشكل فردى أو جماعي) التي تؤثر على الحقوق المحتملة، بإستثناء نية الإدارة والقدرة المالية على الممارسة أو التحويل.

١٠ تفقد المنشأة التأثير الهام على الجهة المستثمر بها عندما تفقد سلطة المشاركة في إتخاذ قرارات السياسة المالية والتشغيلية لتلك الجهة المستثمر بها. ويمكن أن يحدث فقدان التأثير الهام مع أو بدون تغير في مستويات الملكية المطلقة أو النسبية. ويمكن أن يحدث، على سبيل المثال، عندما تصبح الشركة الزميلة خاضعة لسيطرة حكومة معينة أو محكمة أو مدير أو مُنظم. ويمكن أن يحدث أيضاً نتيجة إتفاق تعاقدي.

طريقة حقوق الملكية

١١ بموجب طريقة حقوق الملكية، يتم الإعتراف أولياً بالإستثمار في شركة زميلة بسعر التكلفة ويتم زيادة أو إنقاص المبلغ المسجل للإعتراف بحصة المستثمر من أرباح أو خسائر الجهة المستثمر بها بعد تاريخ الإندماج بالشراء. ويتم الإعتراف بحصة المستثمر من أرباح أو خسائر الجهة المستثمر بها في حساب الربح أو الخسارة للمستثمر. وتخفض التوزيعات المستلمة من الجهة المستثمر بها من المبلغ المسجل للإستثمار. ويمكن أن تكون التعديلات على المبلغ المسجل ضرورية أيضاً للتغيرات في الحصة التناسبية الخاصة بالمستثمر في الجهة المستثمر بها الناشئة من التغيرات في الدخل الشامل الآخر للجهة المستثمر بها التي لم يتم الإعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة للجهة المستثمر بها. وتتضمن هذه التغيرات تلك التي تنشأ من إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات ومن فروقات تحويل الصرف الأجنبي. ويتم الإعتراف بحصة المستثمر في تلك التغيرات مباشرة في الدخل الشامل الآخر الخاصة به، (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" (كما هو معدل في ٢٠٠٧)

١٢ عندما توجد حقوق التصويت المحتملة، يتم تحديد حصة المستثمر في أرباح أو خسائر الجهة المستثمر بها وفي التغيرات في حقوق الملكية للجهة المستثمر بها على أساس حصص الملكية الحالية، ولا تعكس إحتمالية ممارسة أو تحويل حقوق التصويت المحتملة.

تطبيق طريقة حقوق الملكية

١٣ تتم محاسبة الإستثمار في الشركة الزميلة بإستخدام طريقة حقوق الملكية فيما عدا الحالات التالية:-

(أ) عندما يتم تصنيف الإستثمار على أنه محتفظ به برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *"الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة"*، أو

(ب) عندما ينطبق الإستثناء الوارد في الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧، الذي يتيح للشركة الأم التي تملك أيضاً إستثماراً في الشركة الزميلة بعدم عرض البيانات المالية الموحدة، أو

(ج) عندما ينطبق جميع ما يلي:-

(١) يكون المستثمر عبارة عن شركة تابعة مملوكة بالكامل، أو شركة تابعة مملوكة جزئيا لمنشأة أخرى ويكون قد تم إعلام مالكيها الآخرين، بما في ذلك أولئك الذين لا يحق لهم خلافاً لذلك بالتصويت، بعدم تطبيق المستثمر لطريقة حقوق الملكية، ولم يعترضوا على ذلك؛

(٢) لا يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بالمستثمر في سوق عام (سوق بورصة محلي أو أجنبي أو خارج السوق الرسمية، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)؛

(٣) لم يقم المستثمر بإيداع، أو أنه ليس بصدد إيداع، بياناته المالية لدى هيئة أوراق مالية أو مؤسسة تنظيمية أخرى، لغرض إصدار أي صنف من الأدوات في سوق عام؛ و

(٤) تقوم الشركة الأم الأساسية أو أي شركة أم وسيطة للمستثمر بإعداد البيانات المالية الموحدة المتاحة للإستخدام العام والتي تنسجم مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

١٤ تتم محاسبة الإستثمارات الموصوفة في الفقرة ١٣(أ) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

١٥ عندما لا يعد الإستثمار في شركة زميلة مصنفة سابقاً على أنها محتفظ بها برسم البيع يلبي معايير تصنيفه على أنه كذلك، يجب محاسبته بإستخدام طريقة حقوق الملكية من تاريخ تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع. ويتم تعديل البيانات المالية للفترات منذ تصنيف الإحتفاظ برسم البيع وفقاً لذلك.

١٦ [تم إلغائها]

١٧ قد لا يكون الإعتراف بالدخل على أساس التوزيعات المستلمة مقياساً ملائماً للدخل المكتسب من الإستثمار في المنشاة الزميلة لأن التوزيعات المستلمة قد تكون ذات علاقة ضئيلة بأداء المنشأة الزميلة. وحيث أن للمستثمر تأثير هام على المنشاة الزميلة فإنه يكون مسؤولاً عن إدائها وبالتالي عن العائد على إستثماره، ويحاسب المستثمر عن هذه المسؤوليات من خلال توسيع نطاق بياناته المالية الموحدة لتشمل نصيبه من نتائج هذه المنشآت الزميلة، وهو بهذا يوفر تحليلاً للأرباح والإستثمار أكثر فائدة لإحتساب النسب المالية، ونتيجة لذلك فإن تطبيق طريقة حقوق الملكية تعطي تقاريراً ذات معلومات أفضل عن صافي أصول وصافي دخل المستثمر.

١٨ ينبغي على المستثمر وقف إستخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذي يتوقف فيه تأثيره الهام على الشركة الزميلة ويجب عليه محاسبة الإستثمار وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ إبتداءاً من ذلك التاريخ، بشرط ألا تصبح الشركة الزميلة شركة تابعة أو مشروع مشترك كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣١. عند فقدان التأثير الهام، يقوم المستثمر بقياس أي استثمار قام باستبقائه في الشركة الزميلة السابقة بالقيمة العادلة. ويعترف المستثمر في الربح أو الخسارة بأي فروقات بين:-

(أ) القيمة العادلة لأي إستثمار مستبقى وأي عوائد من التصرف بحصة جزئية من الشركة الزميلة.

(ب) القيمة المسجلة للإستثمار في تاريخ فقدان التأثير الهام.

١٩ عندما لا يعود الإستثمار عبارة عن شركة زميلة ويتم محاسبته وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، تعتبر القيمة العادلة في التاريخ الذي لم يعد فيه الإستثمار عبارة عن شركة زميلة هي قيمته العادلة عند الإعتراف الأولي به كأصل مالي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٩أ في حال فقدان المستثمر للتأثير الهام على شركة زميلة، يقوم المستثمر بمحاسبة كافة المبالغ المعترف بها في بيان الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بالشركة الزميلة على نفس الأساس المطلوب في حال تصرف الشركة الزميلة مباشرة بالأصول أو الالتزامات ذات العلاقة. لذلك، إذا تم إعادة تصنيف كسب أو خسارة معترف بهما سابقاً في بيان الدخل الشامل الآخر من الشركة الزميلة إلى الربح أو الخسارة عند التصرف بالأصول أو الالتزامات ذات العلاقة، يقوم المستثمر بإعادة تصنيف الكسب أو الخسارة من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة (كتعديل إعادة تصنيف) عند فقدانه للتأثير الهام على الشركة الزميلة. فمثلاً، إذا كان لدى الشركة الزميلة أصول مالية متوفرة برسم البيع وفقد المستثمر التأثير الهام على الشركة الزميلة، يقوم المستثمر بإعادة تصنيف الكسب أو الخسارة المعترف بهما سابقاً في بيان الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بهذه الأصول في الربح أو الخسارة. وفي حال انخفاض حصة ملكية المستثمر في الشركة الزميلة، ولكن مع استمرار الإستثمار في كونه شركة زميلة، يقوم المستثمر بإعادة تصنيف المبلغ التناسبي للكسب أو الخسارة المعترف بهما سابقا في بيان الدخل الشامل الآخر في الربح أو الخسارة.

٢٠ **إن المبلغ المسجل للإستثمار في التاريخ الذي يتوقف فيه عن كونه شركة زميلة يجب أن يعتبر على أنه تكلفته عند القياس الأولي كأصل مالي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.**

٢١ إن العديد من الإجراءات المناسبة لتطبيق طريقة حقوق الملكية تشبه إجراءات التوحيد المبينة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧، إضافة لذلك فإن المفاهيم العامة التي تبنى عليها إجراءات التوحيد المستخدمة عند تملك المنشاة التابعة تستخدم أيضاً في حالة الإستثمار في المنشأة الزميلة.

٢٢ إن حصة المجموعة في الشركة الزميلة هي إجمالي ممتلكات الشركة الأم والشركات التابعة لها في تلك الشركة الزميلة. ويتم تجاهل ممتلكات الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة الأخرى للمجموعة لهذا الغرض. وعندما تملك الشركة الزميلة شركات تابعة أو شركات زميلة أو مشاريع مشتركة، فإن الأرباح أو الخسائر وصافي الأصول التي تُؤخذ بعين الإعتبار عند تطبيق طريقة حقوق الملكية هي تلك التي يتم الإعتراف في البيانات المالية للشركة الزميلة (بما في ذلك حصة الشركة الزميلة في الأرباح أو الخسائر وصافي الأصول الخاصة بشركاتها الزميلة ومشاريعها المشتركة، بعد أي تعديلات لازمة لإنفاذ السياسات المحاسبية الموحدة. (انظر الفقرتان ٢٦ و٢٧).

٢٣ يتم الإعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة عن معاملات "من الأصل إلى الفرع" و"من الفرع إلى الأصل" بين المستثمر (بما في ذلك شركاته التابعة الموحدة) والشركة الزميلة في البيانات المالية للمستثمر فقط إلى الحد الذي تبلغ فيه حصص المستثمرين من غير ذوي العلاقة في الشركة الزميلة. ومعاملات "من الأصل إلى الفرع" هي، على سبيل المثال، مبيعات الأصول من الشركة الزميلة إلى المستثمر. في حين تكون معاملات "من الفرع إلى الأصل"، على سبيل المثال، هي مبيعات الأصول من المستثمر إلى الشركة الزميلة. ويتم إلغاء حصة المستثمر في أرباح وخسائر الشركة الزميلة الناتجة من هذه المعاملات.

٢٤ تتم المحاسبة عن الإستثمار في المنشاة الزميلة بموجب طريقة حقوق الملكية من تاريخ انطباق تعريف المنشاة الزميلة عليه، وتجري المحاسبة عن أي فرق (سواءاً موجب أو سالب) بتاريخ التملك بين تكلفة التملك ونصيب المستثمر في القيمة العادلة لصافي الأصول والإلتزامات تحسب كالآتي:-

(أ) يتم تضمين الشهرة المتعلقة بالشركة الزميلة في المبلغ المسجل للإستثمار. لكن لا يُسمح بإطفاء تلك الشهرة ولا يتم بالتالي تضمينها في تحديد حصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة.

(ب) أي زيادة في حصة المستثمر في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد الخاصة بالشركة الزميلة وإلتزاماتها وإلتزاماتها المحتملة عن تكلفة الإستثمار يتم إستثنائها من المبلغ المسجل للإستثمار، ويتم بدلا من ذلك تضمينها كدخل في تحديد حصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة في الفترة التي يتم فيها شراء الإستثمار.

يتم أيضاً إجراء تعديلات مناسبة على حصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة بعد الإندماج بالشراء لمحاسبة، مثلاً، إستهلاك الأصول القابلة للإستهلاك على أساس قيمها العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء. وعلى نحو مماثل، يتم إجراء تعديلات مناسبة على حصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة بعد الإندماج بالشراء لخسائر إنخفاض القيمة المعترف بها من قبل الشركة الزميلة مثل الشهرة والممتلكات والمصانع والمعدات.

٢٤ **يستخدم المستثمر أحدث البيانات المالية المتوفرة للشركة الزميلة في تطبيق طريقة حقوق الملكية. وعندما تختلف تواريخ نهاية إعداد التقارير للمستثمر والشركة الزميلة، تقوم الشركة الزميلة بإعداد بيانات مالية، لإستخدام المستثمر، يكون لها نفس تاريخ البيانات المالية الخاصة بالمستثمر ما لم يكن من غير العملي القيام بذلك.**

٢٥ **عندما يتم وفقاً للفقرة ٢٤ إعداد البيانات المالية للشركة الزميلة المستخدمة في تطبيق طريقة حقوق الملكية بتاريخ تقرير مختلف عن نهاية فترة إعداد المستثمر، يجب إجراء تعديلات لإستيعاب آثار المعاملات أو الأحداث الهامة التي تقع بين ذلك التاريخ وتاريخ البيانات المالية للمستثمر. ولا يجب أن يتجاوز الفرق بين تاريخي التقرير للشركة الزميلة والمستثمر في أي حال أي من الأحوال مدة ثلاثة أشهر. ويجب أن يكون طول فترات التقرير وأي فرق في فترة التقرير متساوية من فترة إلى أخرى.**

٢٦ **يجب إعداد البيانات المالية للمستثمر بإستخدام سياسات المحاسبة الموحدة للمعاملات والأحداث المماثلة في الظروف المشابهة.**

٢٧ عندما يكون للمنشاة الزميلة أسهم ممتازة تراكمية مملوكة لجهة خارجية، فإن المستثمر يحسب نصيبه من الأرباح أو الخسائر بعد التعديل لتوزيعات أرباح الأسهم الممتازة، سواء تم الإعلان عن هذه التوزيعات أم لم يعلن.

٢٨ إذا إستخدمت المنشاة الزميلة سياسات محاسبية غير تلك المطبقة من قبل المستثمر لعمليات مماثلة وأحداثاً في ظروف متشابهة، فإنه يتم إجراء تعديلات مناسبة على البيانات المالية للمنشاة الزميلة عندما تستخدم من قبل المستثمر لتطبيق طريقة حقوق الملكية.

٢٩ إذا كانت حصة المستثمر من خسائر الشركة الزميلة تساوى أو تتجاوز حصته في الشركة الزميلة، يتوقف المستثمر عن الإعتراف بحصته من الخسائر الأخرى. إن الحصة في الشركة الزميلة عبارة عن المبلغ المسجل للإستثمار في الشركة الزميلة بموجب طريقة حقوق الملكية بالإضافة إلى أي حصص أخرى طويلة الأجل تشكل، في جوهرها، جزءاً من صافي إستثمار المستثمر في الشركة الزميلة. على سبيل المثال، إن أي بند غير مخطط لتسويته أو من غير المحتمل أن يحدث في المستقبل القريب هو، في جوهره، امتداد لإستثمار المنشأة في تلك الشركة الزميلة. ويمكن أن تتضمن مثل هذه البنود أسهم ممتازة ونمم مدينة طويلة الأجل أو قروض لكنها لا تتضمن نمم مدينة تجارية أو نمم دائنة تجارية أو أي نمم مدينة طويلة الأجل يوجد لها ضمان إضافى ملائم، مثل القروض المضمونة. إن الخسائر المعترف بها بموجب طريقة الحقوق الملكية والتي تزيد عن إستثمار المستثمر في الأسهم العادية يتم تطبيقها على العناصر الأخرى لحصة المستثمر في الشركة الزميلة بترتيب عكسي من حيث أولويتها (أي الأولوية في التصفية).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٣٠ بعد تخفيض حصة المستثمر إلى الصفر، يصبح هناك خسائر إضافية ويتم الإعتراف بإلتزام معين فقط إلى الحد الذي يتكبد فيه المستثمر إلتزامات قانونية أو إستدلالية أو يسدد دفعات بالنيابة عن الشركة الزميلة. وإذا قامت الشركة الزميلة لاحقاً بالإبلاغ عن الأرباح، يستمر المستثمر في الإعتراف بحصته من تلك الأرباح فقط بعد أن تصبح حصته من الأرباح تساوى حصته من الخسائر غير المعترف بها.

خسارة إنخفاض القيمة

٣١ بعد تطبيق طريقة حقوق الملكية، بما في ذلك الإعتراف بخسائر الشركة الزميلة وفقاً للفقرة ٢٩، يطبق المستثمر متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتحديد ما إذا كان من الضروري الإعتراف بأية خسائر إنخفاض قيمة إضافية فيما يتعلق بصافي إستثمار المستثمر في الشركة الزميلة.

٣٢ يطبق المستثمر أيضاً متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتحديد ما إذا يتم الإعتراف بأية خسائر إنخفاض قيمة إضافية فيما يتعلق بحصة المستثمر في الشركة الزميلة التي لا تشكل جزءاً من صافى الإستثمار ومبلغ خسارة إنخفاض القيمة تلك.

٣٣ ولأن الشهرة المشمولة في المبلغ المسجل لإستثمار معين في الشركة الزميلة غير معترف بها بشكل منفصل، فإنه لا يتم إختبارها لإنخفاض في القيمة بشكل منفصل من خلال تطبيق متطلبات إختبار إنخفاض قيمة الشهرة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"*. وبدلاً من ذلك، يتم إختبار كامل المبلغ المسجل للإستثمار بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ فيما يخص إنخفاض القيمة، من خلال مقارنة مبلغه القابل للإسترداد (قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع، أيهما أعلى) مع مبلغه المسجل، متى كان تطبيق المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يشير إلى إمكانية إنخفاض قيمة الإستثمار:-

(أ) تقدير حصته من القيمة الحالية لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع توليدها من قبل المنشأة المستثمر فيها ككل متضمناً التدفقات النقدية من عمليات المنشأه المستثمر فيها والمتحصلات من الإستبعاد النهائي للإستثمار؛ أو

(ب) القيمة الحالية لتقديرات التدفقات النقدية المتوقع نشوءها لتوزيعات أرباح سوف يتم إستلامها من الإستثمار ومن الإستبعاد النهائي.

في ظل الفرضيات المناسبة فإن كلا الطريقتين تعطي نفس النتيجة.

٣٤ إن المبلغ القابل للإسترداد من الإستثمار في المنشأة الزميله يتم تقديره لكل منشأه زميله على إنفراد، إلا إذا لم تولد إحدى المنشآت الزميلة تدفقات نقدية داخلية من إستمرارية الإستخدام والتي ما يكون هذا النوع من المنشآت الزميله في الغالب مستقلتاً عن تلك الأصول الخاصة بالمشروع.

البيانات المالية المنفصلة

٣٥ يجب معالجة الإستثمار في المنشأة الزميلة المدرج في البيانات المالية بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣٨-٤٣و معيار المحاسبة الدولي ٢٧.

٣٦ لا ينص على المعيار على وجوب وضع بيانات مالية منفصلة متاحة للإستعمال العام.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإفصاح

٣٧ يجب على المستثمر الإفصاح عما يلي:-

(أ) القيمة العادلة للإستثمارات في الشركات الزميلة التي يكون لها عروض أسعار معلنة؛

(ب) معلومات مالية ملخصة حول الشركات الزميلة، بما في ذلك إجمالي مبالغ الأصول، والإلتزامات، والإيرادات، والأرباح أو الخسائر؛

(ج) الأسباب وراء دحض الإفتراض بأنه لا يكون للمستثمر تأثيراً هاماً إذا كان يملك، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال الشركات التابعة، أقل من ٢٠% من حقوق التصويت أو حقوق التصويت المحتملة للجهة المستثمر بها لكنه يستنتج أن لديه تأثيراً هاماً؛

(د) الأسباب وراء دحض الإفتراض بأنه يكون للمستثمر تأثيراً هاماً إذا كان يملك، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال الشركات التابعة، ما مقداره ٢٠% أو أكثر من حقوق التصويت أو حقوق التصويت المحتملة للجهة المستثمر بها لكنه يستنتج أن ليس لديه تأثيراً هاماً؛

(هـ) نهاية فترة إعداد التقارير الخاصة بالبيانات المالية للشركة الزميلة، عندما يتم إستخدام هذه البيانات المالية في تطبيق طريقة حقوق الملكية ويكون لها فترة تقرير مختلفة عن تاريخ تقرير المستثمر أو تكون لفترة تختلف عن تلك التي تخص المستثمر، والسبب وراء إستخدام تاريخ تقرير مختلف أو فترة زمنية مختلفة؛

(و) طبيعة ونطاق أية قيود هامة (تنتج مثلاً عن ترتيبات الإفتراض أو المتطلبات التنظيمية) على قدرة الشركات الزميلة على تحويل الأموال إلى المستثمر في شكل توزيعات أرباح نقدية أو تسديد لقروض أو سلف؛

(ز) الحصة غير المعترف بها في خسائر الشركة الزميلة للفترة وبشكل تراكمي، إذا توقف المستثمر عن الإعتراف بحصته في خسائره الشركة الزميلة؛

(ح) حقيقة أنه لا تتم محاسبة الشركة الزميلة بإستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً للفقرة ١٣؛ و

(ط) معلومات مالية ملخصة حول الشركات الزميلة، سواء بشكل مفرد أو ضمن مجموعات، والتي لا تتم محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية، بما في ذلك مبالغ مجموع الأصول ومجموع الإلتزامات والإيرادات والأرباح أو الخسائر.

٣٨ يتم تصنيف الإستثمارات في الشركات الزميلة التي تتم محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية على أنها أصول غير متداولة. ويجب الإفصاح عن حصة المستثمر في أرباح أو خسائر تلك الشركات الزميلة، والمبلغ المسجل لتلك الإستثمارات، بشكل منفصل. كما يجب الإفصاح أيضاً عن حصة المستثمر في أي عمليات متوقفة لتلك الشركات الزميلة.

٣٩ يعترف المستثمر بحصته في التغيرات المعترف بها مباشرة في الدخل الشامل الآخر الخاص بالشركة الزميلة ويتم الإفصاح عنها من قبل المستثمر في بيان الدخل الشامل الآخر

٤٠ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"*، يفصح المستثمر عما يلي:-

(أ) حصته في الإلتزامات المحتملة للشركة الزميلة التي يتم تكبدها بشكل مشترك مع المستثمرين الآخرين؛ و

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) **تلك الإلتزامات المحتملة التي تنشأ لأن المستثمر مسؤول بشكل مفـرد عـن جميـع أو بعـض إلتزامات الشركة الزميلة.**

تاريخ النفاذ

٤١ **على المنشأة أن تطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر لهذا المعيار. أما اذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل الفترة ١ يناير ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.**

٤١أ عدل معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة فـي المعـايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإضافة لذلك، عدل المعيار الفقرات ١١ و٣٩. ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

٤١ب عدّل معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) الفقرات ١٨ و١٩ و٣٥ وأضاف الفقرة ١٩أ. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

سحب بيانات أخرى

٤٢ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢٨ *"المحاسبة للإستثمارات في المنشآت الزميلة"* (المعدل في ٢٠٠٠).

٤٣ حل هذا المعيار محل التفسيرات التالية:-

(أ) التفسير-٣ *"إستبعاد الارباح والخسائر غير المحققة من العمليات مع الشركات الزميلة"؛*

(ب) التفسير-٢٠ *"المساعدة الحكومية –عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية"؛ و*

(ج) التفسير-٣٣ *"الدمج (التوحيد) وأسلوب حقوق الملكية-حقوق التصويت الممكنة وتخصيص حقـوق الملكية"*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق

التعديلات على بيانات أخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة أبكر، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

*****

تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عندما تم تنقيح هذا المعيار في عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢٨

لقد تمت المصادقة على معيار المحاسبة الدولي ٢٨ *"المحاسبة عن الإستثمارات في المنـشآت الزميلـة"* بواسطة أربعة عشر عضواً في مجلس معايير المحاسبة الدولية.

السير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونس	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانس-جورج برونس	
أنطوني تي كوب	
روبرت جارنيت	
جلبرت جيلارد	
جيمس جي ليسنرينج	
وارن ماكريجور	
باتريشيا أومالي	
هاري كي تشميد	
جون سميث	
جيوفري ويتينجتون	
تاتسومي يامادا	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات حول
معيار المحاسبة الدولي ٢٨ *المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة*

إن أساس الإستنتاجات هذا يرافق معيار المحاسبة الدولي ٢٨، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "*محاسبة الإستثمارات في المنشأت الزميلة*" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في يوليو ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٢٨. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي مايو ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية*، مع تحديد موعد نهائي لإستلام الملاحظات في ١٦ سبتمبر ٢٠٠٢. ولقد إستلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

إستنتاج ٣ ولأن نية المجلس لم تكن إعادة النظر في المنهج الأساسي لمحاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ٢٨، لا يناقش أساس الإستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ التي لم يعد المجلس النظر فيها.

إستثناءات نطاق التطبيق: الإستثمارات في الشركات الزميلة المحتفظ بها من قبل مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة

إستنتاج ٤ لا توجد متطلبات محددة تتناول محاسبة الإستثمارات من قبل مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة. نتيجة لذلك، وبالإعتماد على ما إذا كانت تملك المنشأة سيطرة، أو سيطرة مشتركة، أو تأثيراً هاماً على الجهة المستثمر بها، يتم تطبيق أحد المعايير التالية:

(أ) معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*"،

(ب) معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "*المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة*"، أو

(ج) معيار المحاسبة الدولي ٣١ "*الحصص في المشاريع المشتركة*".

إستنتاج ٥ أخذ المجلس بعين الإعتبار ما إذا كان يوجد منهج آخر مناسب لهؤلاء المستثمرين عندما يكون لهم سيطرة مشتركة أو تأثير هام على الجهات المستثمر بها. ولاحظ المجلس أن إستخدام طريقتي حقوق الملكية والتوحيد التناسبي للإستثمارات المحتفظ بها من قبل مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة عادة ما تنتج معلومات ليس ذات علاقة بإدارتها ومستثمريها، وأن قياس القيمة العادلة ينتج معلومات أكثر ملائمة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٦ بالإضافة إلى ذلك، لاحظ المجلس أنه يمكن أن تكون هناك تغيرات متكررة في مستوى الملكية فى هذه الإستثمارات وأن البيانات المالية تكون أقل إفادة إذا كان هناك تغيرات متكررة في طريقة محاسبة الإستثمار.

القياس بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩

إستنتاج ٧ وفقاً لذلك، قرر المجلس وجوب إستثناء الإستثمارات المحتفظ بها من قبل مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالإستثمار من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ عند قياسها بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ *" الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*. ويدرك المجلس أن معلومات القيمة العادلة تكون عادة متوفرة بسهولة لأن قياس القيمة العادلة هو ممارسة ثابتة في هذه الصناعات بما في ذلك الإستثمارات في المنشآت التي تكون في المراحل الأولى من التطور أو المنشآت غير المدرجة في البورصة.

معاملة التغيرات في القيمة العادلة

إستنتاج ٨ قرر المجلس أنه إذا كان من الضروري إستثناء مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٨، فإنه يجب حدوث ذلك فقط عندما تعترف بالتغيرات في القيمة العادلة لإستثماراتها في الشركات الزميلة في حساب الربح أو الخسارة في الفترة التي حدثت فيها تلك التغيرات. ويُقصد من هذا الحصول على نفس المعاملة كما في الإستثمارات في الشركات التابعة أو الزميلة غير الموحدة أو التي لا تتم محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية، لأنه يقصد من السيطرة أو التأثير الهام أن يكون مؤقتاً. ويميز منهج المجلس بين محاسبة الإستثمار ومحاسبة المنشأة الإقتصادية. وفيما يتعلق بالحالة الأولى، قرر المجلس أنه يجب أن يكون هناك إنسجام في معاملة جميع الإستثمارات، بما في ذلك التغيرات في القيمة العادلة لهذه الإستثمارات.

إستنتاج ٩ لاحظ المجلس أنه إذا تم تصنيف هذه الإستثمارات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإنها لا تلبي دائما تعريف الإستثمارات المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة، لأن مؤسسات رأس المال المخاطر من الممكن أن تحتفظ بإستثمار لمدة ٣-٥ سنوات. ووفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يتم تصنيف هذا الإستثمار على أنه متوفر برسم البيع (ما لم تختر المنشأة تحديد الإستثمار عند الإعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة). لا يؤدي تصنيف الإستثمار المتوفر برسم البيع إلى الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. ومن أجل تحقيق أثر معين على الدخل مشابه لأثر تطبيق طريقة حقوق الملكية، قرر المجلس إعفاء الإستثمارات المحتفظ بها من قبل مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة من هذا المعيار فقط عندما يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (إما من خلال التحديد أو لأنها تلبي التعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فيما يخص الإحتفاظ بغرض المتاجرة).

الإشارة إلى ممارسات الصناعة الثابتة

إستنتاج ١٠ اقترحت مسودة العرض تحديد توفر إستثناءات النطاق بحالات وجود ممارسة الصناعة الثابتة. ولاحظ بعض المجاوبين أن تطوير ممارسة الصناعة لقياس هذه الإستثمارات بالقيمة العادلة كان سيتم معارضته في الصناعات القائمة في البلدان التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وقد أكد المجلس أن الغرض الرئيسي من الإشارة إلى الممارسة "الثابتة" في مسودة العرض كان للتأكيد على تطبيق الإستثناء بشكل عام على تلك الإستثمارات التي تتوفر فيها القيمة العادلة.

إستنتاج ١١ وبناءاً على ذلك، قرر المجلس وجوب أن يستند توفر الإستثناء فقط إلى طبيعة أنشطة المنشأة وحذف الإشارة إلى الممارسة "الثابتة". ويدرك المجلس أن قياس هذه الإستثمارات بالقيمة العادلة هو ممارسة "ثابتة" في هذه الصناعات.

تعريف "مؤسسات رأس المال المخاطر"

إستنتاج ١٢ قرر المجلس ألا يسهب في تعريف مؤسسات رأس المال المخاطر والمنشآت المشابهة المستثناة من نطاق المعيار. وبعيدا عن الإقرار بصعوبات الوصول إلى تعريف قابل للتطبيق عالمياً، لم يشأ المجلس عن غير قصد منه أن يصعب الأمور للمنشآت في قياس الإستثمارات بالقيمة العادلة. إلا أنه قرر أن يوضح أن الإشارة إلى "المنشآت المشابهة" في إستثناءات النطاق تتضمن صناديق التأمين المرتبطة بالإستثمار.

إستنتاج ١٣ إلا أن المجلس قرر أنه إذا كانت الجهة المستثمر بها هي شركة تابعة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧، فإنه يجب توحيدها. وإستخلص المجلس أنه إذا كان المستثمر يسيطر على الجهة المستثمر بها، فإن هذه الجهة هي جزء من مجموعة معينة وجزأ من الهيكل الذي تدير المجموعة من خلاله أعمالها، وبالتالي يكون توحيد الجهة المستثمر بها أمراً مناسباً.

تطبيق طريقة حقوق الملكية

التأثير الهام المؤقت

إستنتاج ١٤ درس المجلس ما إذا يجب إلغاء الإعفاء من تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما يُقصد من التأثير الهام على الشركة الزميلة أن يكون مؤقتاً. وقرر المجلس إعتبار هذا الموضوع جزء من معيار شامل يتناول عمليات التصرف بالأصول. وقرر الإحتفاظ بإعفاء معين من تطبيق طريقة حقوق الملكية عند توفر دليل على شراء الشركة الزميلة بقصد التصرف بها خلال فترة ١٢ شهر وأن الإدارة ناشطة في البحث عن مشتري. وتقترح مسودة العرض ٤ الخاصة بالمجلس بعنوان *"التصرف بالأصول غير المتداولة وعرض العمليات المتوقفة"* قياس وعرض الأصول المحتفظ بها برسم البيع بطريقة منسجمة بغض النظر عما إذا كان محتفظاً بها من قبل المستثمر في شركة زميلة أو شركة تابعة*.

القيود الصارمة طويلة الأجل التي تضعف من القدرة على نقل الأموال إلى المستثمر

إستنتاج ١٥ قرر المجلس إلغاء إعفاء الشركة الزميلة من تطبيق طريقة حقوق الملكية والتي تم تطبيقها سابقاً عندما أضعفت القيود الصارمة طويلة الأجل من قدرة الشركة الزميلة على نقل الأموال إلى المستثمر. وقد قام المجلس بذلك لأن هذه الظروف قد لا تعيق التأثير الهام للمستثمر على الشركة الزميلة. وقرر المجلس أنه يجب على المستثمر، عند تقييم قدرته على ممارسة التأثير الهام على منشأة ما، أن يأخذ بعين الإعتبار القيود المفروضة على نقل الأموال من الشركة الزميلة إلى المستثمر. ولا تعيق هذه القيود، بحد ذاتها، من وجود التأثير الهام.

* أصدر المجلس في مارس ٢٠٠٤ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*". ويلغي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ إستثناء النطاق هذا كما يلغي الآن الإعفاء من تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما يقصد من التأثير الهام على الشركة الزميلة أن يكون مؤقتاً. انظر أساس الإستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ لمزيد من النقاش.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

حسابات نهاية السنة غير المتطابقة

إستنتاج ١٦ اقترحت مسودة العرض لشهر مايو ٢٠٠٢ تحديد الفرق بين تاريخي التقرير للمستثمر والشركة الزميلة بفترة ٣ شهور عند تطبيق طريقة حقوق الملكية. ويعتقد بعض المجاوبين على مسودة العرض أنه قد يكون من غير العملي للمستثمر إعداد بيانات مالية يكون لها نفس التاريخ عندما يتجاوز الفرق بين تاريخي البيانات المالية للمستثمر والشركة الزميلة أكثر من ٣ شهور. ولاحظ المجلس أن تحديد فترة الثلاث أشهر يتم العمل بها في عدة إختصاصات، كما أبدى قلقا من إمكانية أن تؤدي فترة أطول، مثل ٦ شهور، إلى الإعتراف بمعلومات غير هامة. لذلك، قرر الإحتفاظ بفترة الثلاث أشهر.

الإعتراف بالخسائر

إستنتاج ١٧ قيدت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ والتفسير رقم ٢٠ *"طريقة محاسبة حقوق الملكية – الإعتراف بالخسائر"* من تطبيق طريقة حقوق الملكية عند تخفيض المبلغ المسجل للإستثمار إلى الصفر، في محاسبة حصة المستثمر من الخسائر.

إستنتاج ١٨ قرر المجلس أن قاعدة التخفيض إلى الصفر يجب أن تكون أوسع نطاقا من حصص حقوق الملكية المتبقية ويجب أن تتضمن أيضاً حصص أخرى غير متعلقة بحقوق الملكية تشكل، في جوهرها، جزء من صافي الإستثمار في الشركة الزميلة، مثل الذمم المدينة طويلة الأجل. لذلك، قرر المجلس سحب التفسير رقم ٢٠.

إستنتاج ١٩ أشار المجلس أيضاً أنه إذا لم تُشمل الإستثمارات غير المتعلقة بحقوق الملكية في قاعدة التخفيض إلى الصفر، يمكن أن يعيد المستثمر هيكلة إستثماره لتمويل الأغلبية في الإستثمارات غير المتعلقة بحقوق الملكية لتفادي الإعتراف بخسائر الشركة الزميلة بموجب طريقة حقوق الملكية.

إستنتاج ٢٠ أوضح المجلس أيضاً، في توسيع القاعدة التي ينبغي وفقها الإعتراف بالخسائر، تطبيق أحكام إنخفاض القيمة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على الأصول المالية التي تشكل جزء من صافى الإستثمار.

خسارة التأثير الهام على شركة زميلة*

إستنتاج٢١ في المرحلة الثانية من مشروع إندماج الأعمال التابع للمجلس، لاحظ المجلس أن فقدان السيطرة على المنشأة وفقدان التأثير الهام على المنشأة هما حدثان إقتصاديان متشابهان؛ وبالتالي يجب محاسبتهما بصورة متشابهة. ويمثل فقدان التأثير الهام حدثاً اقتصادياً يغير طبيعة الإستثمار. واستنتج المجلس أن إرشادات المحاسبة حول فقدان السيطرة على الشركة التابعة يجب أن يمتد إلى الأحداث أو المعاملات أو التغيرات الأخرى في الظروف التي فقد فيها المستثمر التأثير الهام على الجهة المستثمر فيها. وبالتالي، عندما يفقد المستثمر التأثير الهام على المنشأة الزميلة، يقيس المستثمر الإستثمار المستبقى بالقيمة العادلة. ويتم الإعتراف بأي فروقات بين القيمة المسجلة للشركة الزميلة عند فقدان التأثير الهام وعوائد التصرف (إن وجدت) والقيمة العادلة لأي حصة مستبقاة في الربح أو الخسارة.

* تم إضافته هذه الترويسة وفقرة الإستنتاج ٢١ كتعديل لاحق لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانات المالية الموجدة والمنفصلة"* والتي تم إدراجها كجزء للمرحلة الثانية م ن إندماج الأعمال في مشروع عام ٢٠٠٨.

معيار المحاسبة الدولي ٢٩

التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم إصدارها حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "*التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع*" من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في يوليو ١٩٨٩، وأُعيدت صياغته في العام ١٩٩٤.

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- معيار المحاسبة الدولي ٢١ "*آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*" (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٣).
- معيار المحاسبة الدولي ١" *عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧)

أحد تفسيرات يتعلق بالمعيار المحاسبي الدولي ٢٩:-

- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٧ *"تطبيق أسلوب إعادة العرض بموجب* معيار المحاسبة الدولي ٢٩ التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع" (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٥).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

الفقرات

معيار المحاسبة الدولي ٢٩

التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

النطاق	**٤-١**
إعادة عرض البيانات المالية	**٣٧-٥**
البيانات المالية على أساس التكلفة التاريخية	**٢٨-١١**
بيان المركز المالي	٢٥-١١
بيان الدخل الشامل	٢٦
المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي	٢٨-٢٧
البيانات المالية على أساس التكلفة الجارية	**٣١-٢٩**
الميزانية العمومية	٢٩
بيان الدخل الشامل	٣٠
المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي	٣١
الضرائب	**٣٢**
قائمة التدفق النقدي	**٣٣**
الأرقام المقارنة	**٣٤**
البيانات المالية الموحدة	**٣٦-٣٥**
إختيار وإستخدام المؤشر العام للأسعار	**٣٧**
انتهاء أوضاع التضخم الإقتصادي المرتفع	**٣٨**
الإفصاح	**٤٠-٣٩**
تاريخ النفاذ	**٤١**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي ٢٩ *"التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع"* مبين في الفقرة ١-٤١. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي ٢٩ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و "*إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء "* يقدم أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٢٩

التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

النطاق

١ **يجب تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية الرئيسية بما في ذلك البيانات المالية الموحدة لأي مشروع يقدم تقريره بعملة إقتصاد ذو تضخم مرتفع.**

٢ أن التقرير عن نتائج العمليات والمركز المالي في إقتصاد ذو تضخم مرتفع بالعملة المحلية وبدون أعادة عرض أمر غير مفيد، فالنقد يفقد قوته الشرائية بمعدل يجعل مقارنة مبالغ العمليات والأحداث الأخرى التي تجري في أوقات مختلفة حتى في نفس الفترة المحاسبية مضللاً.

٣ لا يحدد هذا المعيار معدلاً مطلقاً لتعريف التضخم المرتفع، إن تحديد متى يصبح إعادة عرض البيانات المالية بموجب هذا المعيار أمراً ضرورياً مسألة خاضعة للإجتهاد. يتضح التضخم المرتفع بناءاً على خصائص الظروف الإقتصادية للبلد والتي تشمل على سبيل المثال لا الحصر على ما يلي:-

(أ) يفضل عامة الناس الإحتفاظ بثرواتهم بأصول غير نقدية أو بعملة مستقرة نسبياً ويتم إستثمار مبالغ العملة المحلية المستلمة حالاً للحفاظ على القوة الشرائية؛

(ب) لا تهتم عامة الناس بالمبالغ النقدية المحددة بالعملة المحلية بل بعملة أجنبية مستقرة نسبياً ويمكن أن تحدد الأسعار بتلك العملة؛

(ج) يتم تحديد المبيعات والمشتريات على الحساب بأسعار تأخذ في الحساب الخسارة المتوقعة للقوة الشرائية خلال فترة الإئتمان حتى لو كانت المدة قصيرة؛

(د) يتم ربط معدلات الفائدة والأجور والأسعار بمؤشر أسعار؛ و

(هـ) معدل التضخم التراكمي لثلاث سنوات يقارب أو يزيد عن ١٠٠%.

٤ يفضل أن تقوم كافة المشاريع التي تضع تقاريرها بنفس عملة الإقتصاد ذات التضخم المرتفع بتطبيق هذا المعيار إعتباراً من نفس التاريخ، ومع هذا ينطبق هذا المعيار على القوائم المالية لأي مشروع من بداية فترة التقرير التي تتعرف فيها على وجود تضخم مرتفع في البلد الذي تستخدم عملته في تقاريرها.

إعادة عرض البيانات المالية

٥ تتغير الأسعار خلال الزمن نتيجة لقوى سياسية، وإقتصادية وإجتماعية خاصة أو عامة. فالقوى الخاصة مثل التغيرات في العرض والطلب والتغيرات التقنية يمكن أن تسبب زيادة أو نقصاً هاماً في الأسعار الفردية وبشكل مستقل عن بعضها البعض. وإضافة لذلك، قد تسبب القوى العامة تغيرات في مستوى الأسعار العامة وعليه تسبب تغيرات في القوة الشرائية العامة للنقد.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٦ في معظم البلدان، يجري إعداد البيانات المالية الرئيسية على أساس التكلفة التاريخية دونما إعتبار للتغيرات في مستوى الأسعار العامة أو للزيادة المحددة في أسعار الأصول المملوكة بإستثناء الأصول الثابتة والإستثمارات التي قد يجري إعادة تقييمها، ولكن بعض المشاريع على كل حال، تقدم بيانات مالية رئيسية على أساس أسلوب التكلفة الجارية التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار المحددة للأصول المملوكة.

٧ في الإقتصاديات مرتفعة التضخم، تكون البيانات المالية المعدة سواء على أساس التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية، مفيدة فقط إذا تم التعبير عنها بوحدة قياس جارية بنهاية فترة إعداد التقارير. ونتيجة لذلك يطبق هذا المعيار على البيانات المالية الرئيسية للمشروع الذي تعد تقاريره في عملة الإقتصاد مرتفع التضخم، ولا يسمح بتقديم المعلومات المطلوبة بموجب هذا المعيار كمعلومات إضافية للبيانات المالية التي لم يتم إعادة عرضها. إضافة لذلك فإن تقديم البيانات المالية بصورة منفصلة قبل إعادة العرض أمراً غير مرغوب به.

٨ **يجب التعبير عن البيانات المالية للمشروع الذي يضع تقاريره بعملة الإقتصاد مرتفع التضخم ،سواء كانت معدة على أساس التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية، بوحدة قياس جارية بنهاية فترة إعداد التقارير كذلك يجب التعبير عن الأرقام المقارنة للفترة السابقة المطلوبة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"* وأنه معلومات تخص الفترات السابقة يتوجب أيضاً إعادة عرضها بوحدة قياس جارية بنهاية فترة إعداد التقارير. ولأغراض عرض المبالغ المقارنة أو النسبية في عملتي عرض مختلفتين، الفقرات ٤٢ (ب) و٤٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"* (كما تم تعديله في ٢٠٠٣).**

٩ **يجب إدراج المكسب أو الخسارة الناتجه عن صافي المركز النقدي في صافي الدخل والإفصاح عنها بشكل منفصل.**

١٠ تتطلب إعادة عرض البيانات المالية بموجب هذا المعيار تطبيق إجراءات محددة كما تتطلب الإجتهاد. أن الثبات في تطبيق هذه الإجراءات والإجتهادات من فترة لأخرى يعتبر أكثر أهمية من أحكام الدقة للمبالغ الناتجة المدرجة في البيانات المالية المعاد عرضها.

البيانات المالية على أساس التكلفة التاريخية

بيان المركز المالي

١١ إن مبالغ بيان المركز المالي التي لم يعبر عنها بوحدة قياس جارية بنهاية فترة إعداد التقارير يعاد عرضها بإستخدام مؤشر أسعار عام.

١٢ لا يتم إعادة عرض البنود النقدية لأنها أصلاً معبر عنها بوحدة نقدية جارية بنهاية فترة إعداد التقارير، فالبنود النقدية أموال محتفظ بها أو بنود سيتم إستلامها أو دفعها نقداً.

١٣ الأصول والإلتزامات المربوطة بموجب إتفاقية للتغيرات في الأسعار، مثل السندات أو القروض المربوطة بمؤشر، تعدل بموجب الإتفاقية من أجل تأكيد المبلغ القائم بنهاية فترة إعداد التقارير، وترحل هذه البنود بهذا المبلغ المعدل في بيان المركز المالي المعاد عرضها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٤ تعتبر كافة الأصول والإلتزامات الأخرى غير نقدية. بعض البنود غير النقدية تكون مرحلة بمبالغ جارية بنهاية فترة إعداد التقارير مثل صافي القيمة المتحققة أو القيمة السوقية لذلك لا يعاد عرضها، أما كافة الأصول والإلتزامات غير النقدية الأخرى فيعاد عرضها.

١٥ ترحل غالبية البنود غير النقدية بالتكلفة أو بالتكلفة ناقصاً الإستهلاك، وبالتالي فإنه قد يتم التعبير عنها بمبالغ جارية بتاريخ تملكها. تتحدد التكلفة أو التكلفة ناقصاً الإستهلاك المعاد عرضها. لكل بند بواسطة تطبيق التغير في المؤشر العام للأسعار على التكلفة التاريخية ومجمع الإستهلاك من تاريخ التملك إلى نهاية فترة إعداد التقارير. بالتالي يتم إعادة عرض الممتلكات والمصانع والمعدات والإستثمارات، ومخزون المواد الأولية والبضاعة والشهرة وحقوق الإختراع، والعلامات التجارية والأصول المشابهة من تاريخ شرائها. ويعاد عرض المخزون تحت الصنع والبضاعة تامة الصنع من التواريخ التي تم عندها تكبد تكاليف الشراء أو التحويل الصناعي لها.

١٦ قد لا تتوفر سجلات تفصيلية لتواريخ تملك بنود الممتلكات والمصانع والمعدات أو يصعب تقديرها. في مثل هذه الحالات النادرة، قد يكون ضرورياً في الفترة الأولى لتطبيق هذا المعيار. إستخدام خبير تقييم مستقل لتحديد قيمة البنود وإستخدامها كأساس لإعادة عرضها.

١٧ قد لا يتوفر مؤشر أسعار عام للفترات التي يتطلب هذا المعيار إعادة عرض الممتلكات والمصانع والمعدات فيها. في مثل هذه الحالات النادرة قد يكون من الضروري على سبيل المثال إستخدام تقدير على أساس التغيرات في معدلات أسعار الصرف بين عملة التقرير والعملة الأجنبية المستقرة نسبياً.

١٨ تظهر بعض البنود غير النقدية بمبالغ جارية بتواريخ غير تواريخ التملك أو توازيع بيان المركز المالي على سبيل المثال الممتلكات والمصانع والمعدات التي تم أعادة تقييمها بتاريخ سابق في مثل هذه الحالات يتم إعادة عرض القيم المرحلة من تاريخ إعادة التقييم.

١٩ يتم تخفيض قيمة البند غير النقدي المعاد عرضه بموجب معايير المحاسبة الدولية المناسبة عندما يزيد عن المبلغ القابل للإسترداد من الإستخدام المستقبلي للبند (بما في ذلك البيع أو الإستبعاد بشكل أخر) من هنا فإنه في مثل هذه الحالات يجري تخفيض المبالغ المعاد عرضها للممتلكات والمصانع والمعدات والشهرة وحقوق الإختراع والعلامات التجارية إلى القيمة القابلة للإسترداد وتخفيض المبالغ المعاد عرضها للمخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق وتخفيض المبلغ المعاد عرضه للإستثمارات الجارية إلى القيمة السوقية.

٢٠ قد تضع المنشاة المستثمر بها والتي تجري المحاسبة عن الإستثمار بها بطريقة حقوق الملكية تقاريرها بإستخدام عملة إقتصاد ذو تضخم مرتفع . يجب إعادة عرض بيان المركز المالي وبيان الدخل الشامل لمثل هذه المنشاة بموجب هذا المعيار من أجل إحتساب نصيب المستثمر في صافي أصولها ونتائج أعمالها، وإذا كانت البيانات المالية للمنشاة المستثمر بها معبر عنها بعملة أجنبية فيتم ترجمتها بمعدلات الإقفال.

٢١ حيث أن أثر التضخم يظهر عادة في تكاليف الإقتراض فإنه من غير الملائم القيام معاً بإعادة بيان الإنفاق الرأسمالي الممول بالإقتراض وأيضاً برسملة ذلك الجزء من تكاليف الإقتراض الذي يعوض عن التضخم خلال نفس الفترة. لذلك فإنه يعترف بهذا الجزء من تكاليف الإقتراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبد التكاليف فيها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢٢ قد يمتلك المشروع أصولاً بموجب ترتيبات تسمح له بتأجيل الدفع دون أن يتكبد أعباء ظاهرة للفائدة. حيثما لا يكون عملياً افتراض مبلغ للفائدة، فإن مثل هذه الأصول يعاد عرضها من تاريخ الدفع وليس من تاريخ الشراء.

٢٣ [تم إلغائها]

٢٤ في بداية فترة التطبيق الأولي لهذا المعيار يتم إعادة عرض مكونات حقوق المالكين ما عدا الأرباح المدورة وأي فائض إعادة تقييم وذلك بإستخدام مؤشر عام للأسعار من تواريخ المساهمة بها أو نشوئها. ويتم حذف أي فوائض إعادة تقييم نشأت في الفترات السابقة، كما يجري إشتقاق رقم الأرباح المدورة المعاد بيانها كمتمم حسابي لكافة المبالغ الأخرى المعاد عرضها في بيان المركز المالي.

٢٥ في نهاية الفترة الأولى وفي كل فترة لاحقة، يتم إعادة عرض كافة مكونات حقوق المالكين بتطبيق مؤشر عام للأسعار من بداية الفترة أو تاريخ المساهمة فيها، إذا كان هذا التاريخ لاحقاً. ويتم الإفصاح عن تحركات حقوق المالكين في الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١ .

بيان الدخل الشامل

٢٦ يتطلب هذا المعيار التعبير عن كافة البنود في بيان الدخل الشامل بوحدة القياس الجارية بنهاية فترة إعداد التقارير. وعليه يتوجب إعادة عرض كافة المبالغ بتطبيق التغير في مؤشر الأسعار العام من تواريخ القيد الأولية لبنود الدخل والمصروفات في البيانات المالية.

المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي

٢٧ في فترة التضخم يفقد المشروع قوة شرائية إذا كان لديه زيادة في الأصول النقدية عن الإلتزامات النقدية، ويكسب المشروع قوة شرائية عندما يكون لديه إلتزامات نقدية تزيد عن الأصول النقدية الى الحد الذي لا تكون فيه الأصول والإلتزامات مربوطة مع مستوى الأسعار. يتمثل المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي في الفرق الناتج عن إعادة عرض الأصول غير النقدية وحقوق المالكين وبنود بيان الدخل الشامل من ناحية وتعديل الأصول والإلتزامات المربوطة مع مؤشر أسعار من ناحية أخرى. ويمكن تقدير المكسب أو الخسارة بتطبيق التغير في مؤشر الأسعار العام على المتوسط المرجح للفرق بين الأصول النقدية والإلتزامات النقدية خلال الفترة.

٢٨ يتم إدراج المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي في صافي الدخل ويتم إجراء مقاصة بين المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي والتعديل المحدد بموجب الفقرة ١٣ للأصول والإلتزامات المربوطة بموجب إتفاقية للتغيرات في الأسعار. كذلك فإن بنود بيان الدخل والمصاريف الأخرى، مثل دخل ومصروف الفائدة وفروق صرف العملات الأجنبية المتعلقة بالأموال المستثمرة أو المقترضة فإنها تعتبر أيضاً مرتبطة بصافي المركز النقدي. ومع أنه يجري الإفصاح عن هذه البنود بشكل منفصل، فان من المفيد عرضها مع المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي في بيان الدخل الشامل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

البيانات المالية على أساس التكلفة الجارية

بيان المركز المالي

٢٩ لا يتم إعادة عرض البنود المعبر عنها بالتكلفة الجارية لأنها ظاهرة بوحدة القياس الجارية بنهاية فترة إعداد التقارير. أما باقي البنود في بيان المركز المالي فيعاد عرضها بموجب الفقرات ١١ الى ٢٥.

بيان الدخل الشامل

٣٠ يظهر عادة بيان الدخل الشامل المعد على أساس التكلفة الجارية، قبل إعادة عرضه، التكلفة الجارية بتاريخ حدوث العمليات أو الأحداث ذات العلاقة. فتكلفة المبيعات والإستهلاك تسجل بالتكلفة الجارية بتاريخ الإستخدام، والمبيعات والمصروفات الأخرى تسجل بمبالغها النقدية عند حدوثها. لذلك يجب إعادة عرض كافة المبالغ بوحدة القياس الجارية بنهاية فترة إعداد التقارير بتطبيق مؤشر أسعار عام.

المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي

٣١ تتم المحاسبة عن المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي بموجب الفقرتين ٢٧و٢٨ ولكن قد يتضمن بيان الدخل المعد على أساس التكلفة الجارية تعديلات تعكس آثار الأسعار المتغيرة على البنود النقدية بموجب الفقرة ١٦ من معيار المحاسبة الدولي ١٥ *"المعلومات التي تعكس آثار الأسعار المتغيرة"*. إن مثل هذا التعديل هو جزء من المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي.

الضرائب

٣٢ قد تؤدي إعادة عرض البيانات المالية بموجب هذا المعيار الى نشوء فروق بين المبالغ المسجلة للأصل المفرد والإلتزامات في بيان المركز المالي والدخل الضريبي. تتم المحاسبة عن هذه الفروق بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ *"ضرائب الدخل"*.

قائمة التدفق النقدي

٣٣ يتطلب هذا المعيار إظهار كافة بنود بيان التدفق النقدي بوحدة القياس الجارية بنهاية فترة إعداد التقارير.

الأرقام المقارنة

٣٤ يتم إعادة عرض الأرقام المقارنة للفترة السابقة سواء كانت مبينة على التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية، بموجب مؤشر أسعار عام بحيث تعرض البيانات المالية المقارنة بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير. كذلك يجب التعبير عن المعلومات المفصح عنها الخاصة بفترات سابقة بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير. ولغرض عرض مبالغ الأرقام المقارنة في عملتي عرض مختلفتين، الفقرات ٤٢ (ب) و٤٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢١.

البيانات المالية الموحدة

٣٥ قد يكون للمنشاة الأم التي تعد تقاريرها بعملة إقتصاد مرتفع التضخم منشات تابعة تعد أيضاً تقاريرها بعملات إقتصاديات مرتفعة التضخم، يجب إعادة عرض البيانات المالية لمثل هذه المنشآت التابعة بتطبيق مؤشر أسعار عام للبلد الذي يعد تقاريرها بعملته قبل أن يجري شمولها في البيانات المالية الموحدة التي تصدرها المنشأة الأم. وعندما تكون المنشأة التابعة منشأة أجنبية فإنه يجري ترجمة قوائمها المالية المعاد

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عرضها بمعدلات الإقفال. أما البيانات المالية للمنشات التابعة التي لا تعد تقاريرها بعملات الإقتصاديات مرتفعة التضخم فيتم التعامل معها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١.

٣٦ إذا تم توحيد البيانات المالية بنهاية فترة إعداد التقارير مختلفة فإنه يتم إعادة عرض جميع البنود، سواء كانت نقدية أو غير نقدية بوحدة القياس الجارية بتاريخ البيانات المالية الموحدة.

إختيار وإستخدام المؤشر العام للأسعار

٣٧ تتطلب إعادة عرض البيانات المالية بموجب هذا المعيار إستخدام مؤشر عام للأسعار يعكس التغيرات في القوة الشرائية العامة. من المفضل أن تقوم كافة المشاريع التي تعد تقاريرها بعملة نفس الإقتصاد بإستخدام نفس المؤشر.

إنتهاء أوضاع التضخم الإقتصادي المرتفع

٣٨ عندما يتوقف الإقتصاد عن كونه مرتفع التضخم ويتوقف المشروع عن إعداد وعرض البيانات المالية المعدة بموجب هذا المعيار، فإنه يجب معالجة المبالغ المعبر عنها بوحدة القياس الجارية بتاريخ فترة التقرير السابق كأساس للقيم المرحلة في البيانات المالية اللاحقة.

الإفصاح

٣٩ يجب القيام بالإفصاحات التالية:-

(أ) حقيقة أن البيانات المالية والأرقام المقارنة للفترات السابقة قد تم إعادة عرضها للتغيرات في القوة الشرائية العامة لعملة التقرير، وكنتيجة لذلك يتم التعبير عنها بوحدة القياس الجارية بنهاية فترة إعداد التقارير؛

(ب) ما إذا كانت البيانات المالية معدة على أساس التكلفة التاريخية أو أساس التكلفة الجارية؛ و

(ج) هوية ومستوى مؤشر الأسعار بنهاية فترة إعداد التقارير والتحرك في هذا المؤشر خلال الفترة الجارية وفترة التقرير السابق.

٤٠ إن الإفصاحات المطلوبة في هذا المعيار هي لتوضيح أساس التعامل مع آثار التضخم في البيانات المالية. ويقصد منها كذلك توفير معلومات أخرى ضرورية لفهم هذا الأساس والمبالغ الناتجة.

تاريخ النفاذ

٤١ يطبق معيار المحاسبة الدولي هذا على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٠ أو ما بعد ذلك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٣١

الحصص في المشاريع المشتركة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم إصدارها حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣١ "*الحصص في المشاريع المشتركة*" من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ١٩٩٠، وأُعيدت صياغته في العام ١٩٩٤. وقد أُجريت تعديلات محدودة على معيار المحاسبة الدولي ٣١ في الأعوام ١٩٩٨ و١٩٩٩ و٢٠٠٠.

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

وفي ديسمبر ٢٠٠٣، أصدر المجلس معيار المحاسبة الدولي ٣١ بعد تنقيحه تحت عنوان جديد وهو "*الحصص في المشاريع المشتركة*".

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣١ من خلال البيانات التالية:-

- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيـع والعمليـات المتوقفة*" (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" (كما هو معدل في يناير ٢٠٠٨)

معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧) تم تعديل المصطلحات المستخدمة من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٣١.

التفسيرات التالية تتعلق بالمعيار المحاسبي الدولي ٣١:-

- التفسير ١٣ "*الوحدات تحت السيطرة المشتركة – المساهمات غير النقدية للمشاركين في مشروع مشترك*" (الصادر في ديسمبر ١٩٩٨ والتعديلات اللاحقة)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٥ "*الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي*" (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٤)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
المقدمة	**مقدمة١-١٠**
معيار المحاسبة الدولي ٣١	
الحصص في المشاريع المشتركة	
النطاق	**٢-١**
تعاريف	**١٢-٣**
أشكال المشاريع المشتركة	**٧**
السيطرة المشتركة	**٨**
الترتيب التعاقدي	**١٢-٩**
العمليات تحت السيطرة المشتركة	**١٧-١٣**
الأصول تحت السيطرة المشتركة	**٢٣-١٨**
المنشآت تحت السيطرة المشتركة	**٤٧-٢٤**
البيانات المالية الموحدة للمشارك	**٤٥-٣٠**
معالجة نقطة المرجعية -التوحيد التناسبي	٣٧-٣٠
طريقة حقوق الملكية	٤١-٣٨
الإستثناءات لمعالجة نقطة المرجعية والمعالجة البديلة المسموح بها	٤٥-٤٢
البيانات المالية المنفصلة للمشارك	**٤٧-٤٦**
العمليات بين المشارك والمشروع المشترك	**٥٠-٤٨**
التقرير عن الحصص في المشاريع المشتركة في البيانات المالية للمستثمر	**٥١**
مشغلو المشاريع المشتركة	**٥٣-٥٢**
الإفصاح	**٥٧-٥٤**
تاريخ النفاذ	**٥٨**
سحب المعيار ٣١ (المعدل في ٢٠٠٠)	**٥٩**
الملحق:	
التعديلات على البيانات الأخرى	
مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣١	
أساس الإستنتاجات	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي ٣١ *"الحصص في المشاريع المشتركة"* مبين في الفقرة ١-٥٩. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي ٣١ في سياق الهدف منه *"مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"* و*"إطار تحضير البيانات المالية وعرضها"*. معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* يقدم أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٣١ *"الحصص في المشاريع المشتركة"* محل معيار المحاسبة الدولي ٣١ *"إعداد التقارير المالية حول الحصص في المشاريع المشتركة"* (المنقح عام ٢٠٠٠)، وينبغي تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣١

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٣١ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثارها منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون والمهنيون وغيرهم من الجهات المهتمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي ٣١، كان هدف المجلس الرئيسي هو إجراء التعديلات الضرورية ليأخذ بعين الإعتبار التغيرات الواسعة التي حصلت على معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"* ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ *"المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة"* كجزء من مشروع التحسينات. ولم يقم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الحصص في المشاريع المشتركة المشمول في معيار المحاسبة الدولي ٣١.

التغييرات الرئيسية

مقدمة ٤ فيما يلي أدناه التغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣١.

النطاق

مقدمة ٥ لا ينطبق المعيار على الإستثمارات التي تعتبر خلافاً لذلك حصصاً لشركاء المشروع المشترك في المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك المحتفظ بها من قبل مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة عندما يتم تصنيف هذه الإستثمارات كإستثمارات محتفظ بها للمتاجرة وتتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*. ويتم قياس تلك الإستثمارات بالقيمة العادلة، مع الإعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة في الفترة التي تحصل فيها.

مقدمة ٦ علاوة على ذلك، يقدم المعيار إعفاءات من تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية مشابهة لتلك المتاحة لشركات أم محددة بعدم إعداد بيانات مالية موحدة. وتشمل هذه الإعفاءات المستثمر عندما يكون أيضاً عبارة عن شركة أم معفاة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"* من إعداد البيانات المالية الموحدة (الفقرة ٢ (ب))، وعندما يكون المستثمر، وان لم يكن شركة أم، يستطيع تلبية نفس النوع من الشروط التي تعفي شركات الأم هذه (الفقرة ٢(ج)).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإعفاءات من تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية

مقدمة ٧ لا يقتضي المعيار تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية إذا تم شراء حصة معينة في مشروع مشترك وتم الإحتفاظ بها بغية التصرف بها خلال ١٢ شهراً من تاريخ شرائها. ويجب أن يكون هناك دليل على أنه تم شراء الإستثمار بنية التصرف به وأن الإدارة تبحث بجد عن مشتري. تم إستبدال عبارة "في المستقبل القريب" الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣١ بعبارة "خلال ١٢ شهر". وعندما لا يتم التصرف بهذه الحصة في المشروع المشترك خلال ١٢ شهر، يجب محاسبتها بإستخدام التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية من تاريخ الإندماج بالشراء، بإستثناء ظروف محددة على نطاق ضيق.*

مقدمة ٨ لا يسمح المعيار لمشارك في مشروع مشترك لا يزال يملك سيطرة مشتركة على حصة معينة في مشروع مشترك بأن لا يطبق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية إذا كان المشروع المشترك يعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل تضعف بشكل كبير من قدرته على نقل الأموال إلى المشارك في مشروع مشترك. ولا بد من غياب السيطرة المشتركة حتى يتوقف تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية.

البيانات المالية المنفصلة

مقدمة ٩ يتم تحديد متطلبات إعداد البيانات المالية المنفصلة للمستثمر بالرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي ٢٧.

الإفصاح

مقدمة ١٠ يقتضي المعيار من المشارك في مشروع مشترك الإفصاح عن الطريقة التي يستخدمها للإعتراف بحصصه في المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك (أي التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية).

* في مارس ٢٠٠٤، أصدر المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *"الأصول غير المتداولة المعدة برسم البيع والعمليات المتوقفة"*. وأزال هذا المعيار إستثناءات النطاق والآن يلغي الإستثناءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما يقصد من التأثير الهام على شركة زميلة أن يكون مؤقتاً. أنظر أساس الإستنتاج في معيار التقرير ٥ لمزيد من المناقشة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٣١
الحصص في المشاريع المشتركة

النطاق

١ يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة وعن التقرير عن أصول وإلتزامات ودخل مصروفات المشاريع المشتركة في البيانات المالية للمشاركين والمستثمرين بغض النظر عن الهيكل أو الشكل الذي تتم بموجبه نشاطات المشاريع المشتركة. ومع ذلك فهو لا يطبق على حصص المشاريع المشتركة المعدة لـ:-

(أ) مؤسسات رأس المال المُخاطر، أو

(ب) صناديق الإستثمار المشترك ووحدات الإئتمان والمنشآت المشابهة بما في ذلـك صـناديق التامين المرتبطة بالإستثمارات.

التي يتم تحديدها عند الإعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها للمتاجرة وتتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*. ويتم قياس مثل هذه الإستثمارات بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسـبة الـدولي ٣٩، مـع الإعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة في فترة التغيير.

٢ يتم إعفاء المشارك في مشروع مشترك الذي يملك حصة معينة في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك من الفقرة ٣٠ (التوحيد التناسبي) والفقرة ٣٨ (طريقة حقوق الملكية) عندما يلبي الشروط التالية:-

(أ) أن يتم تصنيف الحصة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*"؛

(ب) أن يكون الإستثناء الوارد في الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانات الماليـة الموحدة والمنفصلة"*، الذي يسمح للشركة الأم التي تملك أيضاً حصة معينة فـي المنـشاة المسيطر عليها بشكل مشترك بعدم عرض البيانات المالية الموحدة، قابلا للتطبيق؛ أو

(ج) عند تطبيق جميع ما يلي:-

(١) أن يكون المشارك في مشروع مشترك عبارة عن شركة تابعة مملوكـة بالكامـل، أو شركة تابعة مملوكة جزئياً لمنشأة أخرى ويكون قد تم إعلام مالكيها، بمن فيهم أولئك غير المخولين خلافاً لذلك بالتصويت، بأن المشارك في المشروع المـشترك لا يطبـق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية، وأنهم لم يعترضوا على ذلك؛

(٢) أن تكون أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخاصـة بالمـشارك فـي المـشروع المشترك غير متداولة في سوق عام (سواء في بورصة محلية أو أجنبية، أو بورصة خارج السوق الرسمية، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)؛

(٣) أن لا يكون المشارك في مشروع مشترك قد قام بإيداع بياناته الماليـة الموحـدة، أو ليست في خضم عملية الإيداع، لدى هيئة الأوراق المالية أو أي هيئة تنظيمية أخرى، بهدف إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام؛ و

(٤) أن تقوم الشركة الأم النهائية أو أي من الشركات الأم الوسيطة للمشارك في مـشروع مشترك بإصدار بيانات مالية موحدة متاحة للإستخدام العام وتلتزم بالمعـايير الدوليـة لإعداد التقارير المالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تعاريف

٣ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:-

السيطرة هو القدرة على التحكم بالسياسات المالية والتشغيلية لنشاط إقتصادي بغرض الحصول على منافع منه.

طريقة حق الملكية هي طريقة في المحاسبة والتقرير يتم بموجبها التسجيل المبدئي للإستثمار في المنشأه المسيطرة عليها بشكل مشترك بالتكلفة ثم يجري بعد ذلك التعديل للتغيير بعد التملك في نصيب المشارك في صافي أصول المنشأه المسيطر عليها بشكل مشترك. وتعكس قائمة الدخل نصيب المشارك في نتائج عمليات الوحده المسيطر عليها بشكل مشترك.

المستثمر في المشروع المشترك هو طرف في المشروع المشترك ليس لديه سيطرة مشتركة على المشروع المشترك.

السيطرة المشتركة هي المشاركة المتفق عليها تعاقدياً في السيطرة على نشاط إقتصادي ما، وتوجد فقط عندما تتطلب القرارات التشغيلية والمالية الإستراتيجية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من الأطراف المتشاركة في السيطرة (الشركاء في المشاريع المشتركة).

مشروع مشترك هو ترتيب تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط إقتصادي يخضع للرقابة المشتركة.

التوحيد التناسبي هي طريقة في المحاسبة والتقرير يتم بموجبها تجميع نصيب المشارك في كل من الأصول، والإلتزامات، والدخل والمصروفات للمنشأه المسيطر عليها بشكل مشترك على أساس إفرادي مع البنود المشابهة لها في البيانات المالية للمشارك أو التقرير عنها كبنود منفصلة في تلك القوائم.

البيانات المالية المنفصلة هي عبارة عن تلك البيانات التي تعرضها شركة أم أو مستثمر في شركة زميلة أو مشارك في مشروع مشترك في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك، والتي يتم فيها محاسبة الإستثمارات على أساس حصة الملكية المباشرة بدلاً من حسابها على أساس النتائج المبلّغ عنها والأصول الصافية للجهات المستثمر بها.

التأثير الهام هو القدرة على المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية للنشاط الإقتصادي ولكن ليس السيطرة أو السيطرة المشتركة على تلك السياسات.

المشارك هو طرف في المشروع المشترك ولديه سيطرة مشتركة على المشروع المشترك.

٤ لا تعتبر البيانات المالية التي يطبق فيها التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية بيانات مالية منفصلة، وكذلك البيانات المالية للمنشأة التي ليس لديها حصة خاصة بشركة تابعة، أو شركة زميلة، أو مشارك في مشروع مشترك في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك.

٥ إن البيانات المالية المنفصلة هي تلك التي يتم عرضها بالإضافة إلى البيانات المالية الموحدة، والبيانات المالية التي يتم فيها محاسبة الإستثمارات بإستخدام طريقة حقوق الملكية والبيانات المالية التي يتم فيها توحيد حصص المشاركين في المشروع المشترك بشكل تناسبي. ولا تحتاج البيانات المالية المنفصلة لأن يتم إرفاقها أو إلحاقها بتلك البيانات.

٦ إن المنشآت المعفاة وفقاً للفقرة ١٠ في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ من التوحيد، أو الفقرة ١٣(ج) في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ *"المحاسبةعن الإستثمارات في النشآت الزميلة"* من تطبيق طريقة حقوق الملكية، أو الفقرة ٢ في هذا المعيار من تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية يمكن أن تعرض البيانات المالية المنفصلة على أنها بياناتها المالية الوحيدة.

أشكال المشاريع المشتركة

٧ تأخذ المشاريع المشتركة العديد من الأشكال والهيكليات المختلفة، يعرف هذا المعيار ثلاثة أنواع شائعة وهي: العمليات تحت السيطرة المشتركة، والأصول تحت السيطرة المشتركة، والمنشآت تحت السيطرة المشتركة-والتي في العادة توصف بإنهاء، أو تلبي المشاريع المشتركة إن الخصائص التالية هي مشتركة بين جميع المشاريع المشتركة:-

(أ) واحد أو إثنين من المشاركين يحكمهم ترتيب تعاقدي؛ و

(ب) الترتيب التعاقدي يوجد سيطرة مشتركة.

السيطرة المشتركة

٨ يمكن منع السيطرة المشتركة عندما تكون الجهة المستثمر بها قيد إعادة التنظيم القانوني أو في حالة إفلاس، أو تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل تضعف من قدرتها على نقل الأموال إلى المشارك في المشروع المشترك. وإذا إستمرت السيطرة المشتركة، فإن هذه الأحداث ليست كافية بحد ذاتها لتبرر عدم محاسبة المشاريع المشتركة وفقاً لهذا المعيار.

الترتيب التعاقدي

٩ إن وجود الترتيب التعاقدي يفرق ما بين المصالح والتي تتضمن سيطرة مشتركة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة التي يملك المستثمر فيها تأثير هام (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢٨ *"المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة"*). لغرض هذا المعيار فإن النشاطات التي ليس لها ترتيب تعاقدي لإيجاد سيطرة مشتركة ليست مشاريع مشتركة.

١٠ يمكن الإستدلال على الترتيب التعاقدي بعدد من الطرق، فعلى سبيل المثال بعقد بين المشاركين أو بمحاضر المناقشات بين المشاركين. وفي بعض الحالات فإن الترتيب يتم تجسيدها في مواد أو لوائح داخلية للمشروع المشترك. وأياً كان الشكل، فإن الترتيب التعاقدي يكون عادة كتابياً ويتعامل مع مسائل مثل:-

(أ) نشاط وفترة وإلتزامات تقديم التقرير للمشروع المشترك؛

(ب) تعيين مجلس الإدارة أو هيئة حاكمة معادلة للمشروع المشترك وحقوق تصويت للمشاركين؛

(ج) مساهمات رأس المال من قبل المشاركين؛ و

(د) إقتسام المشاركين المشاركة للمنتج والدخل والمصاريف أو نتائج المشروع المشترك.

١١ يوجد الترتيب التعاقدي سيطرة مشتركة على المشروع المشترك، ومثل هذا المتطلب يضمن أن لا يكون أي مشارك منفرداً في وضع يمكنه من السيطرة الأحادية على المنشأة.

١٢ يمكن أن يحدد الترتيب التعاقدي أحد المشاركين كمشغل أو مدير للمشروع المشترك. لا يسيطر المشغل على المشروع المشترك وإنما يتصرف ضمن السياسات المالية والتشغيلية الموافق عليها من قبل المشاركين وفقاً للترتيب التعاقدي والتي تم تفويضها للمشغل. إذا كان للمشغل سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية في النشاط الإقتصادي، فإنه يسيطر على المشروع المشترك ويصبح المشروع المشترك منشأة تابعة للمشغل وليس مشروعاً مشتركاً.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

العمليات تحت السيطرة المشتركة

١٣ تستلزم العمليات لبعض المشاريع المشتركة إستخدام أصول ومصادر أخرى للمشاركين بدلاً من تأسيس شركة مساهمة أو تضامنية، أو منشأه أخرى، أو هيكلية مالية تكون مفصولة عن المشاركين أنفسهم، ويستخدم كل مشارك الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصه به ويحتفظ بالبضاعة الخاصه به. يتكبد أيضاً مصاريفه الخاصه به والإلتزامات ويحصل على التمويل الخاص به والتي تمثل أيضاً إلتزاماته الخاصه به، يمكن تنفيذ نشاطات المشروع المشترك بموظفي المشارك جنباً الى جنب مع النشاطات المشابهة للمشارك. تشترط إتفاقية المشروع المشترك عادة وسائل بموجبها يتم إقتسام الإيراد من مبيعات المشروع المشترك وأية مصاريف متكبدة مشتركة ما بين المشاركين.

١٤ وكمثال على العمليات تحت السيطرة المشتركة هو عندما يضم إثنين أو أكثر من المشاركين عملياتهم ومصادرهم وخبراتهم لأجل تصنيع وتسويق وتوزيع مشترك لمنتج معين مثل طائرة. إن مختلف أجزاء عملية التصنيع يتم تنفيذها من قبل المشاركين. يتحمل كل مشارك تكاليفه الخاصة به ويساهم في الإيراد من مبيعات الطائرة وهذه المساهمة يتم تحديدها وفقاً للترتيب التعاقدي.

١٥ **فيما يتعلق بالمصالح في العمليات تحت السيطرة المشتركة يجب على المشارك الإعتراف في بياناته المالية المنفصله ولاحقاً في بياناته المالية الموحدة:-**

(أ) الأصول التي يسيطر عليها والإلتزامات التي أحدثها ؛ و

(ب) المصاريف التي يتكبدها ونصيبه من الدخل الذي يتحقق من مبيعات البضائع أو الخدمات من قبل المشروع المشترك.

١٦ وحيث أن الأصول والإلتزامات، والدخل، والمصاريف قد تم الإعتراف بها في البيانات المالية المنفصلة للمشارك ولاحقاً، في بياناته المالية الموحدة، فليس مطلوباً إحداث تعديلات أو إجراءات توحيد أخرى فيما يتعلق بهذه البنود عندما يقدم المشارك بيانات مالية موحدة.

١٧ يمكن أن لا يكون مطلوباً الإحتفاظ بسجلات محاسبية منفصلة للمشروع المشترك نفسه وكذلك يمكن أن لا يتم إعداد بيانات مالية للمشروع المشترك ومهما يكن فإنه يمكن للمشاركين إعداد حسابات للإدارة تمكنهم من تقييم أداء المشروع المشترك.

الأصول تحت السيطرة المشتركة

١٨ تستلزم بعض المشاريع المشتركة السيطرة المشتركة، وفي الغالب الملكية المشتركة، من قبل المشاركين، لأحد أو أكثر من الأصول المساهم بها، أو التي تم شراؤها لهدف المشروع المشترك والمكرسة لخدمة أهداف المشروع المشترك وتستخدم الأصول للحصول على منافع للمشاركين. يمكن أن يحصل كل مشارك على نصيب من منتج الأصول ويتحمل كل مشارك نصيب متفق عليه من المصاريف المتكبده.

١٩ لا تستلزم هذه المشاريع المشتركة تأسيس شركة مساهمة، أو شركة تضامنية أو منشأة أخرى، أو هيكلية مالية منفصلة عن المشاركين أنفسهم، لكل مشارك السيطرة على نصيبه من المنافع الإقتصادية المستقبلية من خلال نصيبه في الأصول تحت السيطرة المشتركة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢٠ كثيراً من النشاطات في صناعة البترول والغاز وإستخراج المعادن تنطوي على أصول مشتركة، على سبيل المثال قد تقوم مجموعة من شركات إنتاج البترول بالسيطرة والتشغيل المشترك لخط أنابيب بترول، فيستخدم كل مشارك خط الأنابيب لينقل إنتاجه الخاص في مقابل ما يتحمله من نصيب متفق عليه من مصاريف تشغيل خط الأنابيب، وكمثال آخر على أصل مشترك هو عندما تسيطر منشأتان بشكل مشترك على عقار، كل يأخذ نصيبه من الإيجار المستلم ويتحمل نصيبه من المصاريف.

٢١ **يجب على المشارك الإعتراف في بياناته المالية المستقلة وبالتالي في بياناته المالية الموحدة بما يلي وذلك فيما يتعلق بحصصه في الأصول تحت السيطرة المشتركة:-**

(أ) نصيبه في الأصول تحت السيطرة المشتركة، مصنفة حسب طبيعة هذه الأصول؛

(ب) أية إلتزامات تكبدها؛

(ج) نصيبه من أية إلتزامات تم تكبدها بشكل مشترك مع المشاركين الآخرين فيما يخص المشروع المشترك؛

(د) أي دخل من بيع أو إستخدام نصيبه من إنتاج المشروع المشترك مع نصيبه من أية مصروفات تم تكبدها من قبل المشروع المشترك؛ و

(هـ) **أية مصروفات تكبدها بخصوص مصالحة في المشروع المشترك.**

٢٢ بخصوص إستثماره في الأصول تحت السيطرة المشتركة، يدخل كل مشارك في سجلاته المحاسبية ويعترف في بياناته المالية المنفصلة وبالتالي في بياناته المالية الموحدة بما يلي:-

(أ) نصيبه من الأصول تحت السيطرة المشتركة، مصنفة حسب طبيعة الأصول وليس كإستثمار، على سبيل المثال نصيبه من خط أنابيب البترول المشترك مصنفا كممتلكات ومصانع ومعدات.

(ب) أية إلتزامات تكبدها، على سبيل المثال تلك التي تم تكبدها في تمويل نصيبه من الأصول.

(ج) نصيبه من أية إلتزامات متكبدة بشكل مشترك مع المشاركين الآخرين فيما يخص المشروع المشترك.

(د) أي دخل من بيع أو إستخدام نصيبه من إنتاج المشروع المشترك مع نصيبه من أية مصروفات تم تكبدها من قبل المشروع المشترك.

(هـ) أية مصروفات تكبدها بخصوص حصته في المشروع المشترك، على سبيل المثال تلك التي تعود لتمويل حصة المشارك في الأصول وبيع نصيبه من الإنتاج.

نظراً لأن الأصول والإلتزامات، والدخل والمصروفات معترف بها في البيانات المالية المستقلة للمشارك من قبل وبالتالي في بياناته المالية الموحدة، فلا تطلب أية تعديلات أو إجراءات توحيد أخرى بخصوص هذه البنود عندما يعرض المشارك بياناته المالية الموحدة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢٣ تعكس معالجة الأصول تحت السيطرة المشتركة الجوهر والحقيقة الإقتصادية، وعادة الشكل القانوني للمشروع المشترك. أما السجلات المحاسبية المنفصلة للمشروع المشترك نفسه فقد تكون مقصورة على المصاريف المتكبدة عموماً من قبل المشاركين، ويتم تحملها في النهاية من قبلهم حسب حصصهم المتفق عليها. قد لا تعد بيانات مالية للمشروع المشترك، مع أن المشاركين قد يعدون حسابات إدارية بحيث يمكن لهم تقدير أداء المشروع المشترك.

المنشآت تحت السيطرة المشتركة

٢٤ المنشأه تحت السيطرة المشتركة هي مشروع مشترك يتضمن إنشاء شركة مساهمة أو شركة تضامن أو وحده أخرى يكون لكل مشارك حصة فيها. تعمل الوحدة بنفس الطريقة التي تعمل فيها المشاريع الأخرى، ما عدا أن الترتيب التعاقدي ينشئ بين المشاركين سيطرة مشتركة على النشاط الإقتصادي للوحدة.

٢٥ تسيطر المنشأة تحت السيطرة المشتركة على أصول المشروع المشترك، وتتكبد إلتزامات ومصروفات وتكسب دخلاً، ويمكن أن تدخل في عقود بإسمها وتجمع تمويلاً لأغراض نشاط المشروع المشترك. يحق لكل مشارك نصيب من نتائج المنشأة تحت السيطرة المشتركة، مع أن بعض المنشآت تحت السيطرة المشتركة تتضمن كذلك المشاركة في إنتاج المشروع المشترك.

٢٦ كمثال عام على المنشأة تحت السيطرة المشتركة هو عندما تقوم منشأتين بضم نشاطاتهما في مجال أعمال محددة بواسطة نقل الأصول والإلتزامات المناسبة الى المنشأة تحت السيطرة المشتركة. وكمثال آخر هو عندما يبدأ مشروع أعمالاً في بلد أجنبي بالإشتراك مع الحكومة أو وكالة أخرى في ذلك البلد، وذلك بإنشاء وحدة منفصلة مسيطر عليها بشكل مشترك من قبل المشروع والحكومة أو الوكالة.

٢٧ كثير من الوحدات تحت السيطرة المشتركة تشبه في جوهرها المشروعات تحت السيطرة المشتركة المشار إليها بالعمليات تحت السيطرة المشتركة أو الأصول تحت السيطرة المشتركة، على سبيل المثال يمكن أن ينقل المشاركون أصولاً تحت السيطرة المشتركة، مثل خط أنابيب بترول، الى منشأه تحت سيطرة مشتركة، لأسباب ضريبية أو أخرى. وبشكل مشابه، يمكن أن يساهم المشاركون في أصول المنشأه تحت السيطرة المشتركة والتي سيتم تشغيلها بشكل مشترك. وتتضمن بعض العمليات تحت السيطرة المشتركة إنشاء وحدة تحت سيطرة مشتركة لكي تتعامل مع نواحي محددة من النشاط، على سبيل المثال التصميم، أو التسويق، أو التوزيع أو تقديم خدمات ما بعد البيع للمنتج.

٢٨ تحتفظ المنشأة تحت السيطرة المشتركة بسجلاتها المحاسبية الخاصة وتعد وتعرض بيانات مالية بنفس الطريقة كالمشاريع الأخرى بما يتفق مع المتطلبات الوطنية الملائمة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٢٩ يساهم كل مشارك عادة بنقدية أو موارد أخرى الى المنشأه تحت السيطرة المشتركة. تدخل هذه المساهمات في السجلات المحاسبية للمشارك ويعترف بها في بياناته المالية المنفصلة كإستثمار في المنشأه تحت السيطرة المشتركة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

البيانات المالية الموحدة للمشارك

معالجة نقطة المرجعية - التوحيد التناسبي

٣٠ يجب على المشارك التقرير في بياناته المالية الموحدة عن حصصه في المنشأة تحت السيطرة المشتركة بإستخدام التوحيد التناسبي أو الطريقة البديلة الموصوفة في الفقرة ٣٨. عند إستخدام طريقة التوحيد التناسبي. واحد أو أكثر من نماذج التقرير المعرفة في الأسفل يجب أن تستعمل.

٣١ يعترف المشارك في مشروع مشترك بحصته في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك بإستخدام إحدى صيغتي الإبلاغ للتوحيد التناسبي بغض النظر عما إذا كان يملك أيضاً إستثمارات في شركات تابعة أو ما إذا يصف بياناته المالية على أنها بيانات مالية موحدة.

٣٢ عند التقرير عن حصة في منشأة تحت سيطرة مشتركة في البيانات المالية الموحدة، من الضروري أن يعكس المشارك الجوهر والحقيقة الإقتصادية للترتيب وليس البنية أو الشكل الخاص للمشروع المشترك، ففي المنشأة تحت السيطرة المشتركة، يسيطر المشارك على نصيبه من المنافع الإقتصادية المستقبلية من خلال نصيبه في أصول وإلتزامات المشروع، وينعكس الجوهر والحقيقة الإقتصادية في البيانات المالية الموحدة للمشارك عندما يبلغ المشارك عن حصته في أصول، وإلتزامات، ودخل ومصاريف المنشأة المشتركة بإستخدام أحد نموذجي التقرير في التوحيد التناسبي الموصوفة في فقرة ٣٤.

٣٣ يعني تطبيق طريقة التوحيد التناسبي أن تضم بيان المركز المالي الموحدة للمشارك نصيبه من الأصول المسيطر عليها بشكل مشترك ونصيبه من الإلتزامات المسؤول عنها بالمشاركة، ويضم بيان الدخل الشامل للمشارك نصيبه من دخل ومصروفات المنشأة تحت السيطرة المشتركة. كثيراً من الإجراءات الملائمة لتطبيق التوحيد التناسبي مشابهة لإجراءات توحيد الإستثمارات في المنشأة التابعة، والتي تم تحديدها في معيار المحاسبة الدولي ٢٧.

٣٤ يمكن أن تستخدم نماذج تقرير مختلفة في التوحيد التناسبي، فيمكن للمشارك ضم نصيبه في كل من أصول، وإلتزامات، ودخل ومصروفات المنشأة تحت السيطرة المشتركة مع البنود المشابهة في بياناته المالية الموحدة على أساس كل بند بشكل إفرادي. على سبيل المثال يمكن أن يضم نصيبه من مخزون الوحدة تحت السيطرة المشتركة مع مخزون المجموعة الموحدة ونصيبه من ممتلكات ومصانع ومعدات المنشأة تحت السيطرة المشتركة مع نفس البنود للمجموعة المشتركة. وكبديل يمكن أن يظهر نصيبه من الأصول الجارية للمنشأة تحت السيطرة المشتركة منفصلة كجزء من الأصول الجارية للمجموعة الموحدة، ويمكن أن يظهر نصيبه من ممتلكات ومصانع ومعدات المنشأة تحت السيطرة المشتركة مفصولة كجزء من ممتلكات ومصانع ومعدات المجوعة الموحدة. ويؤدي هذان النموذجان من التقرير الى التقرير عن مبالغ متماثلة لصافي الدخل ولكل صنف رئيسي من الأصول، والإلتزامات، والدخل والمصروفات، ويعتبر كلا النموذجين مقبولين لأغراض هذا المعيار.

٣٥ مهما كان النموذج المستخدم لتنفيذ التوحيد التناسبي فإن من غير الملائم تقاص أي أصول أو إلتزامات بطرح إلتزامات أو أصول أخرى أو أي دخل أو مصروفات بطرح مصروفات أو دخل آخر، إلا إذا وجد حق قانوني للمقابلة وكان التقاص يمثل التوقعات من حيث تحقق الأصل أو سداد الإلتزام.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٣٦ **على المشارك عدم الإستمرار في إستخدام التوحيد التناسبي ابتداءً من التاريخ الذي يتوقف فيه عن السيطرة المشتركة على المنشأه تحت السيطرة المشتركة.**

٣٧ يتوقف المشارك عن إستخدام التوحيد التناسبي من التاريخ الذي يتوقف فيه عن المشاركة في السيطرة على المنشأة تحت السيطرة المشتركة ويمكن أن يحدث هذا، على سبيل المثال، عندما يتخاص المشارك من إستثماره أو عندما توضع قيود خارجية على المنشأة تحت السيطرة المشتركة بحيث لا تتمكن من تحقيق أهدافها.

طريقة حقوق الملكية

٣٨ **الطريقة البديلة الموصوفة في الفقرة ٣٠، على المشارك التقرير في بياناته المالية الموحدة عن حصصه في المنشأة تحت السيطرة المشتركة. بإستخدام طريقة حق الملكية.**

٣٩ يعترف المشارك في مشروع مشترك بحصته في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك بإستخدام طريقة حقوق الملكية بغض النظر عما إذا كان يملك أيضاً إستثمارات في شركات تابعة أو ما إذا يصف بياناته المالية على أنها بيانات مالية موحدة.

٤٠ يقوم بعض المشاركين بالتقرير عن حصصهم في المنشآت تحت السيطرة المشتركة بإستخدام طريقة حق الملكية، كما وصفت في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ *"المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة"*. يدعم إستخدام طريقة حق الملكية أولئك الذين يجادلون بأنه من غير الملائم ضم بنود تحت السيطرة مع بنود تحت السيطرة المشتركة ومن قبل أولئك الذين يعتقدون أن للمشاركين تأثير هام، وليس سيطرة مشتركة، في الوحدات تحت السيطرة المشتركة. لا يوصي هذا المعيار بإستخدام طريقة حق الملكية لأن التوحيد التناسبي يعكس بشكل أفضل الجوهر والحقيقة الإقتصادية لحصة المشارك في المنشأه تحت السيطرة المشتركة، أي السيطرة على نصيب المشارك من المنافع الإقتصادية المستقبلية. ومع هذا يسمح هذا المعيار بإستخدام طريقة حق الملكية، كمعالجة بديلة مسموح بها عند التقرير عن الحصص في المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك.

٤١ **على المشارك أن يتوقف عن إستخدام طريقة حق الملكية من التاريخ الذي يتوقف فيه عن السيطرة المشتركة أو التأثير الهام على المنشأه تحت السيطرة المشتركة.**

الإستثناءات لمعالجة نقطة المرجعية والمعالجة البديلة المسموح بها

٤٢ **على المشارك أن يحاسب عن الحصص التالية بموجب ما ينص عليه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 5 الذي إعتبر في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.**

٤٣ إذا لم تعد الحصة في المنشأة المسيطر عليها بشكل مشترك المصنفة سابقاً على أنها محتفظ بها برسم البيع تلبي معايير تصنيفها على أنها كذلك، يتم محاسبتها بإستخدام التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية من تاريخ تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع. ويتم تعديل البيانات المالية للفترات منذ التصنيف على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً لذلك.

٤٤ [تم إلغائها]

٤٥ **عندما لا يعود للمستثمر سيطرة مشتركة على منشأة ما، فيجب عليه أن يحاسب أي إستثمار متبقي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ إبتداءً من ذلك التاريخ، شريطة أن لا تصبح المنشاة السابقة المسيطر عليها بشكل مشترك شركة تابعة أو شركة زميلة. وإبتداءً من التاريخ الذي تصبح فيه المنشاة السابقة المسيطر عليها بشكل مشترك شركة تابعة للمستثمر، يقوم المستثمر بمحاسبة حصته وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *إندماج الأعمال*" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨). وإبتداءً من التاريخ الذي تصبح فيه المنشاة السابقة المسيطر عليها بشكل مشترك شركة زميلة للمستثمر، يقوم المستثمر بمحاسبة حصته وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٨.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وعند فقدان السيطرة المشتركة، يقيس المستثمر بالقيمة العادلة أي إستثمار استبقاه في المنشاة السابقة المسيطر عليها بشكل مشترك. ويعترف المستثمر في الربح أو الخسارة بأي فروقات بين:-

(أ) القيمة العادلة لأي إستثمار مستبقى وأي عوائد من التصرف بحصة جزئية من المنشاة المسيطر عليها بشكل مشترك.

(ب) **القيمة المسجلة للإستثمار في تاريخ فقدان السيطرة المشتركة.**

٤٥أ عندما لا يعود الإستثمار عبارة عن منشاة مسيطر عليها بشكل مشترك ويتم محاسبته وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، تعتبر القيمة العادلة في التاريخ الذي لم يعد فيه الإستثمار عبارة عن منشاة مسيطر عليها بشكل مشترك هي قيمته العادلة عند الإعتراف الأولي به كأصل مالي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

٤٥ب في حال فقدان المستثمر للسيطرة المشتركة على منشأة، يقوم المستثمر بمحاسبة كافة المبالغ المعترف بها في بيان الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بتلك المنشأة على نفس الأساس المطلوب في حال تصرف المنشأة المسيطر عليها بشكل مشترك مباشرة بالأصول أو الالتزامات ذات العلاقة. لذلك، إذا تم إعادة تصنيف كسب أو خسارة معترف بهما سابقا في بيان الدخل الشامل الآخر إلى الربح أو الخسارة عند التصرف بالأصول أو الالتزامات ذات العلاقة، يقوم المستثمر بإعادة تصنيف الكسب أو الخسارة من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة (كتعديل إعادة تصنيف) عند فقدانه للتأثير الهام على المنشأة المسيطر عليها بشكل مشترك. فمثلا، إذا كان لدى المنشأة المسيطر عليها بشكل مشترك أصول مالية متوفرة برسم البيع وفقد المستثمر السيطرة المشتركة على المنشأة، يقوم المستثمر بإعادة تصنيف الربح أو الخسارة المعترف بهما سابقا في بيان الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بهذه الأصول في الربح أو الخسارة. وفي حال إنخفاض حصة ملكية المستثمر في المنشأة المسيطر عليها بشكل مشترك، ولكن مع استمرار الإستثمار في كونه منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك، يقوم المستثمر بإعادة تصنيف المبلغ التناسبي للكسب أو الخسارة المعترف بهما سابقا في بيان الدخل الشامل الآخر في الربح أو الخسارة.

البيانات المالية المنفصلة للمشارك

٤٦ يتم قيد المحاسبة في المنشآت تحت السيطرة المشتركة في البيانات المالية المنفصلة للمشاركين في مشاريع مشتركة بموجب الفقرات ٣٨-٤٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧.

٤٧ هذا المعيار لا يفرض وجود بيانات مالية منفصلة للإستخدام العام.

العمليات بين المشارك والمشروع المشترك

٤٨ عندما يساهم المشارك أو يبيع أصولاً للمشروع المشترك، فان الإعتراف بأي جزء من المكسب أو الخسارة من العملية يجب أن يعكس جوهر العملية. فعندما يتم الإحتفاظ بالأصول لدى المشروع المشترك، وشريطة أن ينقل المشارك المخاطر والمنافع الهامة للملكية، فإن المشارك يجب أن يعترف فقط بذلك الجزء من المكسب الذي يعزى الى حصص المشاركين الآخرين.* وعلى المشارك الإعتراف بكامل مبلغ الخسارة عندما تعطي المساهمة أو البيع إثباتاً عن حدوث إنخفاض في صافي القيمة المتحققة للأصول الجارية.

* أنظر أيضاً التفسير – ١٣ ، *الوحدات تحت السيطرة المشتركة – المساهمات غير النقدية للمشاركين في مشروع مشترك.*

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٤٩ **عندما يشتري مشارك أصولاً من مشروع مشترك فيجب عليه عدم الإعتراف بنصيبه من ربح المشروع المشترك من العملية حتى يعيد بيع الأصول الى طرف مستقل. وعلى المشارك الإعتراف بنصيبه من الخسائر الناتجة عن هذه العمليات بنفس الطريقة التي إعترف بها في الأرباح بإستثناء أن الخسائر يعترف بها حالاً عندما تمثل تخفيضاً لصافي القيمة القابلة للتحقق للأصول الجارية.**

٥٠ لأغراض تحديد فيما إذا كانت المعاملة المالية بين المشارك والمشروع المشترك يترتب عليها خسارة نتيجة إنخفاض في أحد أصول المشروع يحدد المشارك المبلغ الممكن استعادته من الأصل وفق أحكام معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"*. في حالة تحديد قيمة الأصل قيد الإستخدام يتم تحديد المبلغ النقدي الممكن الحصول عليه من ذلك الأصل مع الأخذ بالإعتبار أن الأصل لا يزال قيد الإستعمال والمدة اللازمة للإستغناء عنه.

التقرير عن الحصص في المشاريع المشتركة في البيانات المالية للمستثمر

٥١ **إن المستثمر في مشروع مشترك الذي لا توجد عليه سيطرة مشتركة يجب إظهار إستثماراته هذه في بياناته المالية الموحدة كإستثمارات في مشاريع مشتركة وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩. أما إذا كان للمستثمر تأثير هام على المشروع المشترك وفق ما يتطلبه المعيار الدولي ٢٨.**

مشغلو المشاريع المشتركة

٥٢ **يجب على مشغلي أو مديري المشروع المشترك المحاسبة عن أي رسوم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨ *"الإيراد"*.**

٥٣ يمكن أن يعمل واحد أو أكثر من المشاركين كمشغل أو مدير للمشروع المشترك. يدفع للمشغلين عادة رسوم إدارة عن هذه الواجبات، وتتم المحاسبة عن هذه الرسوم من قبل المشروع المشترك كمصروف.

الإفصاح

٥٤ **على المشارك الإفصاح عن المبلغ الإجمالي للإلتزامات المحتملة التالية بشكل منفصل عن مبلغ الإلتزامات المحتملة الأخرى ما لم يكن إحتمال الخسارة بعيداً:-**

(أ) أية إلتزامات محتملة تكبدها المشارك بخصوص حصته في المشاريع المشتركة ونصيبه في كل من الإلتزامات المحتملة التي تم تكبدها بشكل مشترك مع المشاركين الآخرين؛

(ب) نصيبه من الإلتزامات المحتملة للمشاريع المشتركة نفسها والتي هو ملتزم إحتمالاً بها؛ و

(ج) تلك الإلتزامات المحتملة التي تنشأ بسبب كون المشارك مسؤول بشكل طارئ عن إلتزامات المشاركين الآخرين في المشروع المشترك.

٥٥ **على المشارك الإفصاح عن المبلغ الإجمالي للإرتباطات التالية بخصوص حصصه في المشاريع المشتركة بشكل منفصل عن الإرتباطات الأخرى:-**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(أ) أية إرتباطات رأسمالية للمشارك بخصوص حصصه في المشاريع المشتركة ونصيبه في الإرتباطات المالية التي تم تكبدها بشكل مشترك مع مشاركين آخرين؛ و

(ب) نصيبه من الإرتباطات الرأسمالية للمشروعات المشتركة نفسها.

٥٦ **على المشارك أن يفصح عن قائمة وأوصاف حصصه في المشاريع المشتركة الهامة ونسبة الملكية في المنشآت تحت السيطرة المشتركة. يجب على المشارك الذي يقدم تقرير حصصه في المنشآت المشتركة بإستخدام نموذج التقرير على أساس البنود الإفرادية في التوحيد التناسبي أو بإستخدام طريقة حق الملكية الإفصاح عن المبالغ الإجمالية لكل من الأصول المتداولة، والأصول طويلة الأجل، والإلتزامات الجارية، والإلتزامات طويلة الأجل، والدخل والمصروفات العائدة لحصصه في المشاريع المشتركة.**

٥٧ **على المشارك الإفصاح عن طريقة المستخدمة للإعتراف بحصته في المنشأة تحت السيطرة المشتركة.**

تاريخ النفاذ

٥٨ **على المنشأة أن تطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر لهذا المعيار. أما إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل الفترة ١ يناير ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.**

٥٨أ عدّل معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما تم تنقيحه في عام ٢٠٠٨) الفقرات ٤٥ و٤٦ وأضاف الفقرة ٤٥أ. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما تم تعديله في عـام ٢٠٠٨) لفتـرة سـابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٣١ (المعدل في ٢٠٠٠)

٥٩ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣١ *"التقارير المالية عن الحصص في المشاريع المشتركة"* (المعدل في ٢٠٠٠).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق

التعديلات على البيانات الأخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير٢٠٠٥ أو بعد ذلك التـاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

*****

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا المعيار عام ٢٠٠٣ فـي البيانـات ذات الـصلة المنشورة في هذا الكتاب.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣١

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣١ *"الحصص في المشاريع المشتركة"* من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم.

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسرينغ	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي ياميادا	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات حول
معيار المحاسبة الدولي ٣١ *الحصص في المشاريع المشتركة*

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٣١، ولكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣١ "*إعداد التقارير المالية حول الحصص في المشاريع المشتركة*" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في يوليو ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة ومحاسبة الإستثمارات في الشركات التابعة*" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "*محاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة*". وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين والمهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وبسبب التغييرات التي كان سيتم إقتراحها للنسخ المنقحة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "*المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات الزميلة*"، إقترح المجلس أيضاً إجراء بعض التعديلات المترتبة المهمة على معيار المحاسبة الدولي ٣١ "*الحصص في المشاريع المشتركة*".

إستنتاج ٣ وبما أن نية المجلس لم تكن إعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة المشاريع المشتركة الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ٣١ وأن يعكس فقط تلك التغييرات المرتبطة بقراراته في مشروع التحسينات، وخاصة فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨، فإن أساس الإستنتاجات هذا لا يناقش المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣١ التي لم يقم المجلس بإعادة دراستها. ولكن وبسبب حجم التعديلات على المعيار، يعتقد المجلس أنه سيكون من المفيد للمستخدمين إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣١ مع المعايير التي تم تحديدها مسبقاً للمراجعة كجزء من مشروع التحسينات.

إستثناءات النطاق: الإستثمارات في المشاريع المشتركة التي تحتفظ بها مؤسسات رأس المال المُخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة

إستنتاج ٤ ليس هناك متطلبات محددة تتطرق إلى محاسبة الإستثمارات من قبل مؤسسات رأس المال المُخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة. ونتيجة لذلك، واعتمادا على ما إذا كان للمنشأة سيطرة، أو سيطرة مشتركة، أو تأثير هام على الجهة المستثمر بها، يتم تطبيق أحد المعايير التالية:-

(أ) معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات *المالية الموحدة والمنفصلة*"،

(ب) معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "*المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميل*"، أو

(ج) معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص *في المشاريع المشتركة*".

إستنتاج ٥ درس المجلس ما إذا كان يوجد منهج آخر مناسب لهؤلاء المستثمرين عندما لا يملكون السيطرة ولكن يملكون سيطرة مشتركة أو تأثيراً هاماً على الجهات المستثمر بها. وأشار المجلس إلى أن إستخدام التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية للإستثمارات التي تحتفظ بها مؤسسات رأس المال المُخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة يقدم عادة معلومات ليست ذات صلة بإدارتها ومستثمريها وان مقياس القيمة العادلة يقدم معلومات أكثر ملائمة في هذه الظروف. وكما لوحظ في أساس الإستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ٢٧، أكد المجلس أنه لا ينبغي إستثناء الشركة التابعة من التوحيد على أساس طبيعة المنشأة المسيطرة. فالتوحيد مبني على أساس قدرة الشركة الأم على ممارسة السيطرة على الجهة المستثمر بها ولا ينبغي أن تتأثر بما إذا كانت الإدارة تنوي الإحتفاظ بإستثمار معين في منشأة تسيطر عليها لفترة قصيرة. وإستنتج المجلس أنه بالنسبة للإستثمارات التي تخضع لسيطرة منشآت ذات حقوق ملكية خاصة، يمكن تلبية حاجات المستخدمين من المعلومات بأفضل ما يمكن من خلال البيانات المالية التي يتم فيها توحيد تلك الإستثمارات، وبالتالي يتم الكشف عن نطاق العمليات الخاصة بالمنشآت التي تسيطر عليها.

إستنتاج ٦ قرر المجلس، إضافة إلى ذلك، انه قد يكون هناك تغييرات متكررة في مستوى الملكية في هذه الإستثمارات وأن البيانات المالية تكون أقل فائدة إذا كان هناك تغييرات متكررة في طريقة محاسبة الإستثمار.

القياس بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩

إستنتاج ٧ قرر المجلس، تبعاً لذلك، أنه ينبغي إستثناء الإستثمارات التي تحتفظ بها مؤسسات رأس المال المُخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالإستثمارات من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣١ عندما يتم قياسها بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*". ويدرك المجلس أن معلومات القيمة العادلة تكون في العادة متاحة بسهولة لأن مقياس القيمة العادلة هي ممارسة ثابتة في هذه الصناعات بما في ذلك للإستثمارات في المنشآت التي تكون في المراحل المبكرة من تطورها أو المنشآت غير المسجلة في البورصة.

معاملة التغييرات في القيمة العادلة

إستنتاج ٨ قرر المجلس أنه إذا كان ينبغي إستثناء مؤسسات رأس المال المُخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣١، ينبغي أن يحدث ذلك فقط عندما تعترف بالتغييرات في القيمة العادلة الخاصة بحصصها في المشاريع المشتركة في حساب الربح أو الخسارة في الفترة التي تحدث فيها تلك التغييرات. وهذا من أجل تحقيق نفس المعاملة للإستثمارات في الشركات التابعة أو الشركات الزميلة التي لا يتم توحيدها أو محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية لأن القصد من السيطرة أو التأثير الهام هو أن يكون مؤقتاً. ويميز منهج المجلس بين محاسبة الإستثمار ومحاسبة المنشأة الإقتصادية. وفيما يتعلق بالمحاسبة الأولى، قرر المجلس أنه ينبغي أن يكون هناك انسجام في معاملة جميع الإستثمارات، بما في ذلك التغييرات في القيمة العادلة لهذه الإستثمارات.

إستنتاج ٩ أشار المجلس إلى أنه إذا تم تصنيف هذه الإستثمارات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإنها لا تلبي دائما تعريف الإستثمارات المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة لأن مؤسسات رأس المال المُخاطر قد تحتفظ بإستثمار معين لمدة ٣-٥ سنوات. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، يتم تصنيف هذا الإستثمار على أنه متوفر برسم البيع (إلا إذا إختارت المنشاة أن تحدد الإستثمار عند الإعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة). إن تصنيف معيار التوفر برسم

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

البيع لا ينتج عنه الإعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. ومن أجل تحقيق أثر معين على الدخل مشابه لذلك الناتج عن تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية، قرر المجلس أن يعفي الإستثمارات المحتفظ بها من قبل مؤسسات رأس المال المُخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة من هذا المعيار فقط عندما يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (إما من خلال التحديد أو لأنها تلبي تعريف "محتفظ به للمتاجرة" في معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

الإشارة إلى "الممارسات الصناعية الثابتة"

إستنتاج١٠ إقترحت مسودة العرض الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي ٢٨ تحديد توفر إستثناء النطاق بالحالات التي توجد فيها الممارسة الصناعية الثابتة. وأشار بعض المجاوبين إلى أن تطور الممارسة الصناعية لقياس مثل هذه الإستثمارات بالقيمة العادلة كان سيتم عرقلته في الصناعات الموجودة في البلدان التي طبقت مسبقاً المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وأكد المجلس أن الهدف الرئيسي من الإشارة إلى الممارسة "الثابتة" في مسودة العرض كان التأكيد على أن الإستثناء ينطبق عموماً على تلك الإستثمارات التي تكون فيها القيمة العادلة متوفرة مسبقاً.

إستنتاج١١ لذلك قرر المجلس أن إتاحة الإستثناء من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣١ ينبغي أن يستند فقط إلى طبيعة أنشطة المنشأة وأن يتم إلغاء الإشارة إلى الممارسات "الثابتة". ويدرك المجلس أن قياس هذه الإستثمارات بالقيمة العادلة هي ممارسة "ثابتة" في هذه الصناعات.

تعريف "مؤسسات رأس المال المُخاطر"

إستنتاج١٢ قرر المجلس أن لا يسهب في تعريف "مؤسسات رأس المال المُخاطر والمنشآت المشابهة" التي تم إستثنائها من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣١. وبعيداً عن الإعتراف بالصعوبات في الوصول إلى تعريف قابل للتطبيق عالمياً، لم يرغب المجلس وعلى نحو غير مقصود أن يجعل من الصعب على المنشآت قياس الإستثمارات بالقيمة العادلة. وعلى كل حال، قرر المجلس توضيح أن الإشارة إلى "المنشآت المشابهة" في إستثناء النطاق تشمل صناديق التأمين المرتبطة بالإستثمار.

تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية

السيطرة المشتركة المؤقتة

إستنتاج١٣ درس المجلس مسألة إلغاء الإعفاء من تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية عندما يكون القصد من السيطرة المشتركة في المشروع المشترك أن تكون مؤقتة. وقرر المجلس أن يدرس هذا الموضوع كجزء من معيار شامل يتناول عمليات التصرف بالأصول. وقرر الاحتفاظ بالإعفاء من تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية عندما يكون هناك دليل على أنه يتم شراء حصة معينة في المشروع المشترك بنية التصرف بها خلال ١٢ شهراً وأن الإدارة تبحث بجد عن مشتري. تقترح مسودة العرض ٤ "*التصرف بالأصول غير المتداولة وعرض العمليات المتوقفة*" الخاصة بالمجلس قياس وعرض الأصول المحتفظ بها برسم البيع بطريقة منسجمة بغض النظر عما إذا كان محتفظ بها من قبل مستثمر في شركة زميلة، أو مشروع مشترك، أو شركة تابعة. *

* في مارس ٢٠٠٤، أصدر المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المعدة برسم البيع والعمليات المتوقفة*". وأزال هذا المعيار إستثناءات النطاق والآن يلغي الإستثناءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما يقصد من التأثير الهام على شركة زميلة أن يكون مؤقتاً. أنظر أساس الإستنتاج في معيار التقرير ٥ لمزيد من المناقشة.

القيود الصارمة طويلة الأجل التي تضعف من القدرة على نقل الأموال إلى المستثمر

إستنتاج١٤ قرر المجلس إلغاء الإعفاء من تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية بالنسبة لحصة معينة في مشروع مشترك تم تطبيقها سابقاً عندما أضعفت القيود الصارمة طويلة الأجل من قدرة المشروع المشترك على نقل الأموال إلى المشارك في مشروع مشترك. وقد قام بذلك لأن مثل هذه الظروف قد لا تعيق السيطرة المشتركة للمشارك في مشروع مشترك على المشروع المشترك. وقرر المجلس أنه ينبغي على المستثمر، عند تقييم قدرته على ممارسة السيطرة المشتركة على منشأة معينة، دراسة القيود على نقل الأموال من المنشأة إلى المستثمر. ولا تعيق هذه القيود، بحد ذاتها، وجود السيطرة المشتركة.

حسابات نهايات السنة غير المتطابقة

إستنتاج١٥ إقترحت مسودة العرض لشهر مايو ٢٠٠٢ تحديد أي إختلاف بين تواريخ التقارير الخاصة بالمشارك في المشروع المشترك والمشروع المشترك عند تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية بمدة ثلاثة أشهر. ويعتقد بعض المجاوبون على مسودة العرض تلك أنه من غير الممكن بالنسبة للمشارك في مشروع مشترك أن يعد بياناته المالية في نفس التاريخ عندما يكون الفرق في تاريخ البيانات المالية الخاصة بكل من المشارك والمشروع المشترك يختلف بما يزيد عن ثلاثة أشهر. وأشار المجلس إلى أن تحديد مدة ثلاثة أشهر هو أمر مُطبَق في عدة إختصاصات وكان قد أبدى قلقه من أن تحديد فترة أطول، مثل ستة أشهر، قد يؤدي إلى الإعتراف بمعلومات غير ذات قيمة. لذلك، قرر الإبقاء على مدة الثلاث أشهر.

فقدان السيطرة المشتركة على المنشأة المسيطر عليها بشكل مشترك*

إستنتاج ١٦ في المرحلة الثانية من مشروع إندماج الأعمال التابع للمجلس، لاحظ المجلس أن فقدان السيطرة على الجهة المستثمر فيها وفقدان السيطرة المشتركة على الجهة المستثمر فيها هما حدثان إقتصاديان متشابهان؛ وبالتالي يجب محاسبتهما بصورة متشابهة. ويمثل فقدان السيطرة المشتركة حدثاً اقتصادياً يغير طبيعة الإستثمار. واستنتج المجلس أن إرشادات المحاسبة حول فقدان السيطرة على الشركة التابعة يجب أن يمتد إلى الأحداث أو المعاملات أو التغيرات الأخرى في الظروف التي فقد فيها المستثمر السيطرة المشتركة على الجهة المستثمر فيها. وبالتالي، عندما يفقد المستثمر السيطرة المشتركة على الجهة المستثمر فيها، يقيس المستثمر الإستثمار المستبقى بالقيمة العادلة. ويتم الإعتراف بأي فروقات بين القيمة المسجلة للمنشاة المسيطر عليها بشكل مشترك عند فقدان السيطرة المشتركة وعوائد التصرف (إن وجدت) والقيمة العادلة لأي حصة مستبقاة في الربح أو الخسارة.

* تم إضافة هذا العنوان والفقرة "إستنتاج ١٦" نتيجة للتعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانات لمالية الموحدة والمنفصلة"* والتي تمت كجزء من المرحلة الثانية من مشروع إندماج الأعمال في عام ٢٠٠٨.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٣٢

الأدوات المالية: العرض

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم إصدارها حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في يونيو ١٩٩٥. وقد أُجريت تعديلات محدودة في عامي ١٩٩٨ و٢٠٠٠.

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

وفي ديسمبر ٢٠٠٣، أصدر المجلس معيار المحاسبة الدولي ٣٢ بعد تعديله.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ والوثائق المرفقة به من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "*الدفع على أساس الأسهم*" (الصادر في فبراير ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود *التأمين*" (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- التعديل على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*محاسبة القيمة العادلة للتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائـدة*" (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- التعديل على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*خيار القيمة العادلة*" (الصادر في يونيو ٢٠٠٥)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية٧ "*الأدوات المالية: الإفصاحات*" (الصادر في أغسطس ٢٠٠٥)
- التعديل على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقـارير الماليـة ٤ "*العقـود الماليـة المضمونة*" (الصادر في أغسطس ٢٠٠٥)
- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عـرض البيانات المـاليـة*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" (كما هو معدل في يناير ٢٠٠٨)
- معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" (كما هو معدل في يناير ٢٠٠٨)

ونتيجة للتعديلات التي جرت من خلال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، عدل عنوان معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ليصبح "*الأدوات المالية: العرض*". وتشير التفسيرات التالية لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢:

التفسيرات التالية للجنة تتعلق بالمعيار المحاسبي الدولي ٣٢:-

- التفسير ١٢ "*توحيد البيانات المالية – للمنشآت ذات الغرض الخـاص*" (الـصادر فـي ديـسمبر ١٩٩٨ والتعديلات اللاحقة)
- تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية٢ "*أسهم الأعضاء في المنـشآت التعاونيـة والأدوات المماثلة*" (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٤)
- تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١١ "*المعيار الـدولي لإعـداد التقـارير الماليـة ٢- معاملات المجموعة وأسهم الخزينة*" (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٦)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية١٢ "*ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات*" (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٦ والتعديلات اللاحقة).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
المقدمة	**مقدمة١-٢٠**
معيار المحاسبة الدولي٣٢	
الأدوات المالية: العرض	
الهدف	**٢ - ٣**
النطاق	**٤ - ١٠**
تعريفات	**١١-١٤**
العرض	**١٥-٥٠**
الإلتزامات وحقوق المالكين	**١٥ -٢٧**
لا يوجد إلتزام تعاقدي لتوريد النقد أو أي أصول مالية أخرى	١٧-٢٠
تسوية أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة	٢١-٢٤
أحكام التسوية الطارئة	٢٥
خيارات التسوية	٢٦-٢٧
الأدوات المالية المركبة	**٢٨-٣٢**
أسهم الخزينة	**٣٣-٣٤**
الفوائد وأرباح الأسهم، والخسائر والمكاسب	**٣٥-٤١**
تقاص بين أصل مالي وإلتزام مالي	**٤٢-٥٠**
تاريخ النفاذ	**٩٦-٩٧ب**
سحب بيانات أخرى	**٩٨-١٠٠**
ملحق: التطبيقات الإرشادية	
تعاريف	**تطبيق ٣ -٢٤**
الأصول المالية والإلتزامات المالية	**تطبيق ٣ -١٢**
أدوات حقوق الملكية	**تطبيق ١٣-١٤**
الأدوات المالية المشتقة	**تطبيق ١٥-١٩**
عقود بيع أو شراء أدوات غير مالية	**تطبيق ٢٠-٢٣**
العرض	**تطبيق ٢٥-٣٩**
الإلتزامات وحقوق الملكية	تطبيق ٢٥-٢٩
لا يوجد إلتزام تعاقدي لتوريد النقد أو أي أصول مالية أخرى	تطبيق ٢٥- ٢٦
التسوية في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة	تطبيق ٢٧
أحكام التسوية الطارئة	تطبيق ٢٨
المعاملة في البيانات المالية الموحدة	تطبيق ٢٩
الأدوات المالية المركبة	**تطبيق ٣٠-٣٥**
أسهم الخزينة	**تطبيق ٣٦**
الفائدة وأرباح الأسهم والخسائر، والأرباح	**تطبيق ٣٧**
مقاصة الأصل المالي والإلتزام مالي	**تطبيق ٣٨-٣٩**
مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٢	
أساس الإستنتاجات	
الآراء المعارضة	
أمثلة توضيحية	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: العرض"* مبين في الفقرة ١-١٠٠ والملحق. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي ٣٢ في سياق الهدف منه *"مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"* و *"إطار تحضير البيانات المالية وعرضها"*. معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* يقدم أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقدمة

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٢

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"*[*] محل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"* (المنقح في عام ٢٠٠٠)، وينبغي تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٠٥. ويسمح بالتطبيق المسبق لذلك. ويحل المعيار أيضاً محل مسودة التفسير والتفسيرات التالية:-

- التفسير ٥ *"تصنيف الأدوات المالية – أحكام التسوية الطارئة"*؛
- التفسير ١٦ *"رأس المال المساهم – أدوات حقوق الملكية التي تم إعادة شراؤها (أسهم الخزينة)"*؛
- التفسير ١٧ *" تكاليف معاملة حقوق الملكية"*؛ و
- مسودة التفسير ٣٤ *"الأدوات المالية – الأدوات والحقوق القابلة للتسديد من قبل المالك"*.

مقدمة ٢ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بصياغة معيار المحاسبة الدولي ٣٢ المنقح كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معيار المحاسبة الدولي٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*. وكان هدف المشروع الحد من التعقيد من خلال التوضيح وإضافة الإرشاد، إزالة التناقضات الداخلية وإدراجها في عناصر المعايير لتفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة وفي دليل التطبيق لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنشور من قبل لجنة إرشادات التطبيق.

مقدمة ٣ وبالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢، فإن هدف المجلس الرئيسي كان تنقيحاً محدوداً لتوفير إرشادات إضافية حول المواضيع المختارة – مثل قياس عناصر أداة مالية مركبة عند الإعتراف الأولي، وتصنيف المشتقات بناءاً على الأسهم الخاصة بالمنشأة – وتحديد جميع الإفصاحات المتعلقة بالأدوات المالية في معيار واحد[†]. ولم يقم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي للعرض والإفصاح عن الأدوات المالية المتضمن في معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

التغييرات الأساسية

مقدمة ٤ التغييرات الأساسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ مذكورة لاحقاً.

النطاق

مقدمة ٥ يطابق نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢، حيثما كان ملائماً، نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

[*] تشير هذه المقدمة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢ كما هو معدل في ديسمبر ٢٠٠٣، وفي أغسطس ٢٠٠٥ عدل مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٣٢ بتغيير موقع جميع الإفصاحات المتعلقة بالبيانات المالية إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *الأدوات المالية: الإفصاحات*.

[†] في أغسطس ٢٠٠٥ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتغيير موقع جميع الإفصاحات المتعلقة بالأدوات المالية إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *الأدوات المالية: الإفصاحات*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المبدأ

مقدمة ٦ بإختصار، عندما تحدد المنشأة المصدرة إذا ما كانت الأداة المالية تعتبر إلتزاماً مالياً أو حقوق ملكية، تعتبر الأداة أداة حقوق ملكية إذا، وفقط إذا، تحقق الشرطان (أ) و(ب).

(أ) لا تشتمل الأداة على إلتزام تعاقدي:-

(١) لتوريد النقد أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى؛ أو

(٢) لتبادل الأصول المالية أو الإلتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط قد تكون في غير صالح المنشأة المصدرة.

(ب) إذا كان من الممكن أو سوف يتم تسوية الأداة في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المصدرة، فإنها تكون:-

(١) غير مشتقة لا تشتمل على إلتزام تعاقدي للمنشأة المصدرة بتوريد عدداً متغيراً من أدوات حقوق ملكيتها الخاصة؛ أو

(٢) مشتقة سيتم تسويتها من قبل المنشأة المصدرة بمبادلة مبلغ محدد من النقد أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق ملكيتها الخاصة. ولهذا الغرض، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المصدرة لا تشتمل على أدوات تكون هي بحد ذاتها عقوداً لتوريد أو إستلام أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المصدرة في المستقبل.

مقدمة ٧ إضافة إلى ذلك، إذا كان لدى المنشأة المصدرة إلتزام بشراء أسهمها الخاصة نقداً أو بأصل مالي آخر، فإن هناك إلتزاماً بالمبلغ الذي تكون المنشأة المصدرة ملزمةً بدفعه.

مقدمة ٨ تم تعديل تعريفات الأصل المالي والإلتزام المالي ووصف أداة حقوق الملكية بشكل متسق مع هذا المبدأ.

تصنيف العقود التي تم تسويتها في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة

مقدمة ٩ تم توضيح تصنيف العقود المشتقة وغير المشتقة المصنفة حسب، أو تم تسويتها في، أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة بشكل متسق مع المبدأ في الفقرة "مقدمة ٦" أعلاه. وعلى وجه التحديد، عندما تستخدم المنشأة أدوات حقوق الملكية الخاصة بها " كعملة" في العقد لإستلام أو توريد عدد متغير من الأسهم والتي تساوي قيمتها مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً مبنياً على التغييرات في المتغيرات الأساسية (مثل سعر السلعة)، فلا يعتبر العقد أداة حقوق ملكية، ولكن أصلاً أو إلتزاماً مالياً.

الأدوات المطروحة للتداول

مقدمة١٠ يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الإرشادات المقترحة سابقاً في مسودة التفسير ٣٤ *"الأدوات المالية – الأدوات أو الحقوق القابلة للتسديد من قبل المالك"*. ونتيجة لذلك، تعتبر الأدوات المالية التي تمنح المالك الحق بأن يعيدها للمنشأة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر (أداة مطروحة للتداول) إلتزاماً مالياً على المنشأة المصدرة. ورداً على التعليقات الواردة على مسودة العرض، يقدم المعيار إرشادات إضافية وأمثلة توضيحية للمنشآت التي، بسبب هذا المتطلب، لا تملك حقوق ملكية أو التي لا يعتبر رأس مالها المساهم حقوق ملكية كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أحكام التسوية الطارئة

مقدمة ١١ يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الإستنتاج الوارد سابقاً في التفسير ٥: *"تصنيف الأدوات المالية – أحكام التسوية الطارئة"* الذي يعتبر الأداة المالية إلتزاماً مالياً عندما تعتمد طريقة التسوية على وقوع أو عدم وقوع أحداث مستقبلية متقلبة أو على نتيجة ظروف متقلبة خارجة عن سيطرة كل من المنشأة المصدرة والمالك. ويتم تجاهل أحكام التسوية الطارئة عندما تنطبق فقط في حال تصفية المنشأة المصدرة أو إذا كانت غير قابلة التطبيق.

خيارات التسوية

مقدمة ١٢ بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، تعتبر الأداة المالية المشتقة أصلاً أو إلتزاماً ماليـاً عنـدما تمنح أحد أطرافها الخيار في كيفية تسويتها إلا إذا كانت جميع بدائل التـسوية سـتؤدي إلـى أن تصبح أداة حقوق ملكية.

قياس عناصر الأدوات المالية المركبة عند الإعتراف الأولي

مقدمة ١٣ تلغي التنقيحات الخيار الوارد سابقاً في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لقياس عنصر الإلتزام لأداة مالية مركبة عند الإعتراف الأولي إما كمبلغ متبقي بعد فصل عنصر حقوق الملكية، أو بإستخدام طريقة القيمة العادلة النسبية. وعليه، يتم فصل عناصر أي أصل و إلتزام أولاً والمتبقي هو قيمة أيٍ من عناصر حقوق الملكية. وتتطابق هذه المتطلبات لفصل عناصر الإلتزام وحقوق الملكية لأداة مالية مركبة مع كل من تعريف أدوات حقوق الملكية كمتبقي ومتطلبات القياس في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

أسهم الخزينة

مقدمة ١٤ يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الإستنتاج الوارد سابقاً في التفسير ١٦ *"رأس المال المساهم - أدوات حقوق الملكية المعاد شراؤها (أسهم الخزينة)"* الذي ينص على أن عملية الشراء أو إعادة البيع اللاحقة من قبل منشأة ما لأدوات حقوق ملكيتها الخاصة لا ينجم عنها ربحاً أو خسارة للمنشأة. بل إنها تمثل عملية نقل بين مالكي حقوق الملكية الذين تخلوا عن حصصهم في حقوق الملكية وأولئك المستمرين في الإحتفاظ بأدوات حقوق الملكية.

الفائدة وأرباح الأسهم والخسائر والأرباح

مقدمة ١٥ يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الإرشاد الوارد سابقاً في التفسير ١٧ *" حقوق الملكية – تكاليف معاملة حقوق الملكية"*. يتم محاسبة تكاليف المعاملة التي تم تكبدها كجزء ضروري لإنهاء معاملة حقوق الملكية على أنها جزء من تلك المعاملة وتقتطع من حقوق الملكية.

الإفصاح

مقدمة ١٦- [تم إلغاءه]

مقدمة ١٩

مقدمة١٩أ في أغسطس ٢٠٠٥ عدل المجلس الإفصاحات عن الأدوات المالية وقام بتغيير موقعها إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *الأدوات المالية: الإفصاحات*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

سحب بيانات أخرى

مقدمة ٢٠ نتيجةً للتنقيحات على هذا المعيار، قرر المجلس سحب التفسيرات الثلاثة و مسودة أحد تفسيرات من لجنة التفسيرات الدائمة السابقة المشار في الفقرة "مقدمة ١".

الآثار المحتملة للإقتراحات في مسودات العرض

مقدمة ٢١ [تم إلغائها]

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٣٢
الأدوات المالية: العرض

الهدف

١ [تم إلغاءه]

٢ هدف هذا المعيار تأسيس مبادئ أساسية لعرض الأدوات المالية كإلتزامات وحقوق مالكين لعملية تقاص الأصول المالية والإلتزامات المالية، وتطبق لتصنيف الأدوات المالية من وجهة نظر المصدر، من خلال الأصول المالية، الإلتزامات المالية، حقوق الملكية، وتصنيف الفائدة وأرباح أسهم وخسائر ومكاسب، والظروف التي يجب فيها إجراء مقاصة بين الأصول المالية والإلتزامات المالية.

٣ تكمل المبادئ في هذا المعيار مبادئ الإعتراف والقياس للأصول المالية والإلتزامات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* ولإيضاح البيانات عنها في المعيار الدولي *لإعداد التقارير المالية* ٧ *"الأدوات المالية: العرض"*.

النطاق

٤ يجب تطبيق هذا المعيار عند العرض والإفصاح عن المعلومات الخاصة بكافة أنواع الأدوات المالية، عدا ما يلي:-

(أ) تلك الحصص في الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تحاسب بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"* أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ *"المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة"* أو معيار المحاسبة الدولي ٣١ *"الحصص في المشاريع المشتركة"*. من جانب آخر، في بعض الحالات يسمح معيار المحاسبة الدولي ٢٧ أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ أو معيار المحاسبة الدولي ٣١ للمنشأة أن تحاسب عن الحصص في الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. في هذه الحالات، تطبق المنشآت متطلبات الإفصاح في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ بالإضافة إلى تلك الموجودة في هذا المعيار. وينبغي أن تطبق المنشآت هذا المعيار على جميع المشتقات في حصص الشركات التابعة أو الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة.

(ب) حقوق وإلتزامات الموظفين بموجب خطط منافع الموظفين، التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ١٩ *"منافع الموظفين"*.

(ج) [تم إلغاءه]

(د) عقود التامين كما هي معرفة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ *"عقود التامين"*. ولكن، ينطبق هذا المعيار على المشتقات المتضمنة في عقود التأمين إذا إقتضى معيار المحاسبة الدولي ٣٦ من المنشأة أن يتم محاسبتهم بشكل منفصل. إلى جانب ذلك على الجهة المصدرة تطبيق هذا المعيار على عقود الضمان المالي إذا قامت الجهة المصدرة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عند الإعتراف بالعقود وقياسها، إلا أنه يجب عليها تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ إذا إختارت الجهة المصدرة حسب الفقرة ٤ (د) من هذا المعيار تطبيقه عند الإعتراف بها وقياسها.

(هـ) الأدوات المالية التي تدخل ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ لأنها تشتمل على ميزة إشتراك إختيارية. وتعفى المنشأة المصدرة لهذه الأدوات من تطبيق الفقرات ١٥- ٣٢ و "تطبيق ٢٥" – "تطبيق ٣٥" لهذا المعيار على هذه الميزات فيما يتعلق بالتمييز بين الإلتزامات

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المالية وأدوات حقوق الملكية. ولكن، تخضع هذه الأدوات لجميع المتطلبات الأخرى لهذا المعيار. وعلاوةً على ذلك، ينطبق هذا المعيار على المشتقات المتضمنة في هذه الأدوات (راجع معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

(و) الأدوات المالية والعقود والإلتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع على أساس الأسهم"*، بإستثناء:-

(١) العقود ضمن نطاق الفقرات ٨-١٠ من هذا المعيار التي ينطبق عليها هذا المعيار،

(٢) الفقرات ٣٣ و٣٤ من هذا المعيار، والتي ستطبق على أسهم الخزينة المشتراة أو المباعة أو الصادرة أو الملغاة فيما يتعلق بخطط خيارات الأسهم للموظفين وخطط شراء الأسهم للموظفين و جميع ترتيبات الدفع على أساس الأسهم الأخرى.

٥-٧ [تم إلغائها]

٨ ينطبق هذا المعيار على عقود بيع وشراء بند غير مالي يمكن تسويته بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى، أو من خلال تبادل الأدوات المالية، كما لو أن العقود هي أدوات مالية، بإستثناء العقود التي أبرمت ولا يزال يحتفظ بها بغرض إستلام أو توريد بند غير مالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام التي تتوقعها المنشأة.

٩ هناك طرق عديدة يمكن من خلالها تسوية عقد لشراء أو بيع البند غير المالي بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية. وتشمل هذه الطرق ما يلي:-

(أ) عندما تجيز شروط العقد لأحد الطرفين بتسويتها بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى أو بتبادل الأدوات المالية الأخرى؛

(ب) عندما تكون القدرة على التسوية بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى، أو بتبادل الأدوات المالية، غير واردة صراحةً في شروط العقد، ولكن لدى المنشأة خبرة في تسوية عقود مشابهة بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى، أو بتبادل الأدوات المالية (سواءاً مع الطرف المقابل من خلال إبرام عقود معادلة أو من خلال بيع العقد قبل تنفيذه أو سقوطه بالتقادم)؛

(ج) عندما يكون للمنشأة، مع العقود المشابهة، خبرة في إستلام البنود المتضمنة وبيعها خلال فترة قصيرة بعد الإستلام بهدف توليد ربح من تقلبات السعر قصيرة الأمد أو من هامش التاجر؛ و

(د) عندما يكون البند غير المالي موضوع العقد قابل للتحويل إلى نقد بسهولة.

لا يتم إبرام العقد الذي تنطبق عليه (ب) و(ج) بهدف إستلام أو توريد بند غير مالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام التي تتوقعها المنشأة، وتبعاً لذلك، تكون ضمن نطاق هذا المعيار. يتم تقييم العقود الأخرى التي تنطبق عليها الفقرة ٨ لتحديد إذا ما كان قد تم إبرامها ولا يزال يحتفظ بها بغرض

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستلام أو توريد البند غير المالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام التي تتوقعها المنشأة، و بالتالي، إذا ما كانت ضمن نطاق هذا المعيار.

١٠ يعتبر الخيار المكتوب لشراء أو بيع البند غير المالي الذي يمكن تسويته بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى، أو بتبادل الأدوات المالية، وفقاً للفقرة ٩ (أ) أو (د) ضمن نطاق هذا المعيار. ولا يمكن إبرام مثل هذا العقد بهدف إستلام أو توريد البند غير المالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام التي تتوقعها المنشأة.

تعريفات (أنظر أيضاً التطبيقات الإرشادية من ٣-٢٣)

١١ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها:-

الأداة المالية **هي أي عقد يحدث أصلاً مالياً لمشروع وإلتزام مالي أو أداة ملكية، لمشروع آخر.**

الأصل المالي **هو أي أصل يكون عبارة عن:-**

(أ) نقدية؛

(ب) أدوات حقوق الملكية لمشروع آخر؛

(ج) حق تعاقدي:

(١) لإستلام نقد أو أصل مالي آخر من مشروع آخر؛ أو

(٢) حق تعاقدي لتبادل الأصول المالية أو إلتزامات مالية مع مشروع آخر بموجب شروط من المحتمل أن تكون إيجابية؛ أو

(د) العقد الذي يمكن أو ستتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة هو:-

(١) غير مشتق وتلتزم المنشأة بسببه أو قد تلتزم بإستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة؛ أو

(٢) مشتق من الممكن أن أو ستتم تسويته بطريقة أخرى عدا تبادل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا السبب، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة المنشأة لا تشمل الأدوات التي تعتبر بحد ذاتها عقوداً لإستلام أو توريد أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

الإلتزام المالي **هو أي إلتزام يكون:-**

(أ) إلتزام تعاقدي:-

(١) تسليم نقدية أو أصل مالي آخر لمشروع آخر؛ أو

(٢) تبادل الأدوات المالية مع مشروع آخر بموجب شروط من المحتمل أنها غير إيجابية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) **العقد الذي من الممكن أن أو ستتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة وهو: -**

(١) **غير مشتق وتلتزم المنشأة بسببه أو سوف تلتزم بإستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة؛ أو**

(٢) **مشتق من الممكن أن أو ستتم تسويته بطريقة أخرى عدا تبادل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا السبب، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة المنشأة لا تشمل الأدوات التي تعتبر بحد ذاتها عقوداً لإستلام أو توريد أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.**

أداة حقوق الملكية **هي أي عقد يبين الحصة المتبقية في أصول مشروع بعد خصم جميع إلتزاماته.**

القيمة العادلة **هي المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو سداد الإلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت.**

١٢ تم تعريف الشروط التالية في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وتستخدم في هذا المعيار بالمعنى المحدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

- التكلفة المطفأة للأصل المالي أو الإلتزام المالي
- الأصول المالية المتوفرة برسم البيع
- إلغاء الإعتراف
- المشتقة
- طريقة الفائدة الفعالة
- الأصل المالي أو الإلتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة
- عقد الضمانة المالية
- إلتزام الشركة
- معاملة التنبؤ
- فاعلية التحوط
- البند المحوط
- أداة التحوط
- محتفظ به لإستحقاقات الإستشارات
- القروض والذمم المدينة
- البيع أو الشراء بالطريقة العادية
- تكاليف المعاملة

١٣ في هذا المعيار، تشير العبارتان "عقد" و "تعاقدي" إلى إتفاقية بين طرفين أو أكثر لها نتائج إقتصادية واضحة والتي يملك الطرفان قدرة ضئيلة، أن وجدت، على تجنبها، وذلك لأن الإتفاقية عادة تكون قابلة للتنفيذ قانوناً. يمكن للعقود، وتبعاً لذلك الأدوات المالية، أن تتخذ أشكالاً مختلفة ولا تدعو لأن تكون كتابة.

١٤ في هذا المعيار، تشمل عبارة "المنشأة" الأفراد، وشركات التضامن، والشركات المساهمة والوكالات الحكومية.

العرض

الإلتزامات وحقوق المالكين

١٥ يجب على الجهة التي تصدر الأداة المالية تصنيف الأداة، أو الأجزاء المكونة لها، على أنها إلتزام أو حق ملكية حسب جوهر الترتيب التعاقدي عند الإعتراف الأولي بها وبناءاً على تعريفات الإلتزام المالي وأداة حق الملكية.

١٦ عندما تطبق المنشأة المصدرة التعريفات الواردة في الفقرة ١١ لتحديد إذا ما كانت الأداة المالية تعتبر أداة حقوق ملكية أكثر منها إلتزاماً مالياً، تكون الأداة أداة حقوق ملكية إذا، وفقط إذا، تحقق الشرطان (أ) و(ب) أدناه:

(أ) لا تشمل الأداة إلتزاماً تعاقدياً:-

(١) لتوريد نقد أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى؛ أو

(٢) لتبادل الأصول المالية أو الإلتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من الممكن أن لا تكون في صالح المنشأة المصدرة.

(ب) إذا كانت يمكن أو سيتم تسوية الأداة في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المصدرة فإنها تكون:-

(١) غير مشتقة ولا تشمل إلتزاماً تعاقدياً للمنشأة المصدرة بأن تورد عدداً متغيراً من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛ أو

(٢) مشتقة ويتم تسويتها فقط من خلال مبادلة المنشأة المصدرة لمبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة به. ولهذا السبب، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المصدرة لا تشتمل على الأدوات التي تعتبر بحد ذاتها عقوداً لإستلام أو توريد أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

لا يعتبر الإلتزام التعاقدي بما في ذلك الناتج عن أداة مالية مشتقة، والذي من الممكن أو سينتج عنه إستلام أو توريد لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المصدرة في المستقبل، ولكن دون أن يحقق الشروط (أ) و(ب) أعلاه، أداة حقوق ملكية.

لا يوجد إلتزامات تعاقدية لتوريد النقد أو أي أصول مالية أخرى (الفقرة ١٦(أ))

١٧ إن الناحية الهامة عند التفرقة بين الإلتزام المالي وأداة حق الملكية هي وجود إلتزام تعاقدي على طرف واحد للأداة المالية (الجهة المصدرة) إما لتسليم نقد أو أصل مالي آخر للطرف الآخر (المالك) أو لمبادلة أداة مالية أخرى مع المالك في ظروف من المحتمل أنها ليست لصالح الجهة المصدرة، وعندما يكون هذا الإلتزام التعاقدي موجوداً فإن هذه الأداة تتوافق مع تعريف الإلتزام المالي بغض النظر عن الأسلوب

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الذي سيتم فيه تسوية الإلتزام التعاقدي. إن وجود قيد على مقدرة الجهة المصدرة للوفاء بإلتزام، مثل عدم إمكانية الحصول على عملة أجنبية أو الحاجة إلى حصول موافقة على الدفع من سلطة منظمة، لا يلغي إلتزام الجهة المصدرة أو حق المالك بموجب الأداة.

١٨ إن جوهر الأداة المالية وليس شكلها القانوني هو الذي يحكم تصنيفها في بيان المركز المالي للجهة المصدرة، وبينما يكون الجوهر والشكل القانوني متوافقين بشكل عام فإن الحالة ليست كذلك دائماً، بعض الأدوات المالية تأخذ الشكل القانوني لحقوق المالكين إلا أنها إلتزامات في جوهرها، والبعض الآخر قد يجمع ملامح مرتبطة مع أدوات حقوق المالكين وملامح مرتبطة مع الإلتزامات المالية، على سبيل المثال:-

(أ) عندما ينص سهم ممتاز على التسديد الإجباري من قبل الجهة المصدرة بمبلغ ثابت أو قابل للتحديد في تاريخ مستقبلي محدد أو قابل للتحديد أو يعطي حامله الحق في الطلب من الجهة المصدرة تسديد السهم في تاريخ محدد أو بعده بمبلغ ثابت أو قابل للتحديد فإن الأداة تتفق مع تعريف الإلتزام المالي.

(ب) الأداة المالية التي تمنح المالك الحق بأن يعيدها للمنشأة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر (أداة مطروحة للتداول) تعتبر إلتزاماً مالياً. ويكون هذا حتى عندما تكون المبلغ النقدي أو الأصل المالي الآخر محدداً على أساس مؤشر أو بند آخر له إمكانية الزيادة أو النقصان، أو عندما يمنح الشكل القانوني للأداة المطروحة للتداول المالك الحق بالحصة المتبقية للأصل الخاص بالمنشأة المصدرة. إن وجود خيار للمالك بأن يعيد الأدوات للمنشأة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر يعني أن الأداة المطروحة للتداول تحقق تعريف الإلتزام المالي. على سبيل المثال، فإن صناديق الإستثمار المشتركة غير المحدودة والوحدات الإئتمانية والشراكات وبعض المنشآت التعاونية يمكن أن تمنح أصحاب وحداتها الإستثمارية أو الأعضاء الحق بإسترداد حصصهم في المنشأة المصدرة في أي وقت مقابل نقد يساوي حصصهم التناسبية في قيمة الأصل الخاص بالمنشأة المصدرة. من جانب آخر، فإن تصنيف ذلك بإعتباره إلتزاماً مالياً لا يلغي إستخدام العبارات الوصفية مثل "صافي قيمة الأصل المنسوبة إلى أصحاب الوحدات الإستثمارية" و"التغير في صافي قيمة الأصل المنسوبة إلى أصحاب الوحدات الإستثمارية" في البيانات المالية للمنشأة التي ليس لها حقوق ملكية مساهم بها (مثل بعض صناديق الإستثمار المشترك والوحدات الإئتمانية، راجع المثال التوضيحي ٧) أو إستخدام إفصاحات إضافية تبين إجمالي البنود المؤلفة لحصص الأعضاء مثل الإحتياطيات التي تحقق تعريف حقوق الملكية والأدوات المطروحة للتداول التي لا تحققه (راجع المثال التوضيحي ٨).

١٩ إذا لم يكن للمنشأة حق غير مشروط بتجنب توريد نقد أو أصل مالي آخر لتسوية إلتزام تعاقدي، فإن الإلتزام يحقق تعريف الإلتزام المالي. على سبيل المثال:-

(أ) إن القيد القائم على قدرة المنشأة على تحقيق الإلتزام التعاقدي، مثل عدم وجود وسيلة للوصول إلى العملة الأجنبية أو الحاجة للحصول على الموافقة على الدفعات من سلطة تنظيمية، لا يبطل إلتزام المنشأة التعاقدي أو حق المالك التعاقدي بموجب الأداة.

(ب) الإلتزام التعاقدي المشروط بممارسة الطرف المقابل لحقه بالإسترداد يعد إلتزاماً مالياً لأن المنشأة لا تملك الحق غير المشروط بتجنب توريد نقد أو أي أصل مالي آخر.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢٠ الأداة المالية التي تشكل صراحةً إلتزاماً تعاقدياً لتوريد نقد أو أصل مالي آخر يمكن أن تنشأ إلتزاماً بشكل غير مباشر من خلال شروطها وأحكامها. على سبيل المثال:-

(أ) يمكن أن تشتمل الأداة المالية على إلتزام غير مالي ينبغي تسويته إذا، وفقط إذا، أخفقت المنشأة في القيام بالتوزيعات أو بإستعادة الأداة. إذا إستطاعت المنشأة تجنب نقل النقد أو الأصل المالي الآخر فقط من خلال تسوية الإلتزام غير المالي، فإن الأداة المالية تعتبر إلتزاماً مالياً.

(ب) تعتبر الأداة المالية إلتزاماً مالياً إذا بينت أن المنشأة في التسوية ستورد إما:-

(١) نقد أو أصل مالي آخر؛ أو

(٢) أسهمها الخاصة والتي حددت قيمتها لتتجاوز بشكل كبير قيمة النقد أو الأصل المالي الآخر.

وعلى الرغم من عدم وجود إلتزام تعاقدي صريح على المنشأة بتوريد نقد أو أصل مالي آخر، فإن قيمة بديل تسوية الأسهم هي تلك القيمة التي ستقوم المنشأة بتسويتها نقداً. وعلى أي حال، فإن المالك قد ضمن في الجوهر إستلام مبلغ يساوي على الأقل خيار تسوية النقد (راجع الفقرة ٢١).

تسوية أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (الفقرة ١٦ (ب))

٢١ لا يعتبر العقد أداة حقوق ملكية لوحده لأنه قد ينتج عنه إستلام أو توريد لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. وقد يكون للمنشأة حق أو إلتزام تعاقدي بإستلام أو توريد عدد من أسهمها أو أدوات حقوق الملكية الأخرى المختلفة الخاصة بها بحيث أن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة التي سيتم تسليمها أو توريدها تساوي مبلغ الحق أو الإلتزام التعاقدي. ويمكن أن يكون مثل هذا الحق أو الإلتزام التعاقدي مقابل مبلغ ثابت أو مبلغ يتقلب جزئياً أو كلياً إستجابة للتغيرات في متغير آخر غير سعر السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (مثلاً، سعر الفائدة أو سعر السلعة أو سعر الأداة المالية). مثالان على ذلك: (أ) عقد لتوريد أكبر عدد ممكن من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة والتي تساوي بالقيمة ١٠٠ وحدة عملة* و (ب) عقد لتوريد أكبر عدد ممكن من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة والتي تساوي بالقيمة ١٠٠ أونصة ذهب. يعتبر مثل هذا العقد إلتزاماً مالياً على المنشأة حتى وإن كان عليها أو يمكن لها تسويته عن طريق توريد أدوات حقوق الملكية الخاصة بها. ولا يعد أداة حقوق ملكية لأن المنشأة تستخدم عدداً متغيراً من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها كوسيلة لتسوية العقد. وتبعاً لذلك، لا يثبت العقد وجود حصة متبقية في أصول المنشأة بعد إقتطاع جميع إلتزاماتها.

٢٢ يعتبر العقد الذي تتم تسويته من خلال (إستلام أو) توريد المنشأة لعدد ثابت من أدوت حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر أداة حقوق ملكية. على سبيل المثال، يعتبر خيار الأسهم الصادرة الذي يعطي الطرف المقابل الحق في شراء عدد محدد من أسهم المنشأة مقابل سعر ثابت أو مقابل المبلغ الأصلي الثابت المصرح بها لسند أداة حقوق ملكية. إن التغيرات في القيمة العادلة للعقد والناشئة من التغيرات في سعر الفائدة في السوق التي لا تؤثر على المبلغ النقدي أو

* في هذا المعيار يتم التعبير عن المبالغ النقدية "بوحدات العملة"

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأصول المالية الأخرى واجبة الدفع أو التسليم، أو عدد أدوات حقوق الملكية أو الأصول المالية الأخرى التي سيتم إستلامها أو توريدها عند تسوية العقد لا تحول دون كون العقد أداة حقوق ملكية. ويضاف أي عوض مالي مستلم (مثل العلاوة المستلمة مقابل خيار مكتوب أو ضمانات على الأسهم الخاصة بالمنشأة) مباشرةً إلى حقوق الملكية. ويقتطع أي عوض مالي مدفوع (مثل العلاوة المدفوعة مقابل الخيار الذي تم شراؤه) مباشرةً من حقوق الملكية. ولا يعترف بالتغيرات في القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية في البيانات المالية.

٢٣ إن العقد الذي يشمل على إلتزام للمنشأة بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل نقد أو أصل مالي آخر يؤدي إلى نشوء إلتزام مالي للقيمة الحالية لمبلغ الإسترداد (مثلاً، للقيمة الحالية لسعر إعادة الشراء الآجل، سعر ممارسة الخيار، أو مبلغ إسترداد آخر). وهذه هي الحال حتى لو أن العقد نفسه هو أداة حقوق ملكية. وكمثال على ذلك، إلتزام المنشأة بموجب عقد آجل لشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها نقداً. وعندما يتم الإعتراف بالإلتزام المالي أولياً بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يتم إعادة تصنيف قيمته العادلة (القيمة الحالية لمبلغ الإسترداد) من حقوق الملكية. ونتيجةً لذلك، يتم قياس الإلتزام المالي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وإذا انتهت مدة العقد دون توريد، يتم إعادة تصنيف المبلغ المسجل للإلتزام المالي في حقوق الملكية. يؤدي إلتزام المنشأة التعاقدي بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها إلى نشوء إلتزام مالي للقيمة الحالية لمبلغ الإسترداد حتى لو كان الإلتزام بالشراء مشروطاً بممارسة الطرف المقابل لحق الإسترداد (مثلاً، خيار البيع المكتوب الذي تعطي الطرف المقابل الحق ببيع أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة إلى المنشأة مقابل سعر ثابت).

٢٤ يعتبر العقد الذي سيتم تسويته من خلال إستلام أو توريد المنشأة لعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ متغير من النقد أو أصل مالي آخر أصلاً أو إلتزاماً مالياً. ومثال ذلك، عقد المنشأة بتوريد ١٠٠ من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ من النقد يحتسب ليساوي قيمة ١٠٠ أونصة ذهب.

أحكام التسوية الطارئة

٢٥ قد تقتضي الأداة المالية من المنشأة توريد نقد أو أصل مالي آخر، أو خلافاً لذلك أن يتم تسويتها بطريقة تجعلها إلتزاماً مالياً، في حالة وقوع أو عدم وقوع أحداث مستقبلية متقلبة (أو ناتج الظروف غير الثابتة) والتي تكون خارجة عن سيطرة كل من المنشأة المصدرة ومالك الأداة، مثل التغيير في مؤشر البورصة أو مؤشر سعر المستهلك أو سعر الفائدة أو متطلبات الضرائب أو إيرادات المنشأة المصدرة المستقبلية أو صافي الدخل أو نسبة الديون إلى حقوق الملكية. ولا تملك المنشأة المصدرة لمثل هذه الأداة الحق غير المشروط بتجنب توريد النقد أو الأصل المالي الآخر (أو خلافاً لذلك أن يتم تسويتها بطريقة تجعل منها إلتزاماً مالياً). ولذلك، فإنها تعد إلتزاماً مالياً على المنشأة المصدرة إلا إذا:-

(أ) كان الجزء من مخصص التسوية الطارئة الذي قد يقتضي التسوية بالنقد أو بأصل مالي آخر (أو غير ذلك بطريقة تجعل منها إلتزاماً مالياً) غير قابل للتطبيق؛ أو

(ب) كان يمكن أن يطلب من المنشأة المصدرة أن تقوم بتسوية الإلتزام نقداً أو بأصل مالي آخر (أو خلافاً لذلك أن يتم تسويتها بطريقة تجعل منها إلتزاماً مالياً) فقط في حالة تصفية المنشأة المصدرة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

خيارات التسوية

٢٦ **عندما تعطي الأداة المالية المشتقة أحد الأطراف خياراً بكيفية تسويتها (مثال أن يكون من الممكن للمنشأة المصدرة أو المالك إختيار التسوية بصافي النقد أو مبادلة الأسهم بالنقد)، فإنها تعتبر أصلاً أو إلتزاماً مالياً إلا إذا كانت جميع بدائل التسوية ستؤدي إلى إعتبارها أداة حقوق ملكية.**

٢٧ ومثال على الأداة المالية المشتقة ذات خيار التسوية والتي تعتبر إلتزاماً مالياً هو خيار الأسهم الذي تستطيع المنشأة المصدرة أن تقرر تسويته بصافي النقد أو بمبادلة أسهمها بالنقد. وبطريقة مشابهة، فإن بعض عقود شراء أو بيع البند غير المالي مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة تكون ضمن نطاق هذا المعيار لأنه يمكن تسويتها إما من خلال توريد البند غير المالي أو صافي النقد أو أداة مالية أخرى (راجع الفقرات ٨- ١٠). وتعتبر مثل هذه العقود أصولاً أو إلتزامات مالية وليست أدوات حقوق ملكية.

الأدوات المالية المركبة (أنظر أيضاً الفقرات من التطبيقات الإرشادية ٣٠-٣٥ والأمثلة التوضيحية من٩-١٢)

٢٨ **تقوم المنشأة المصدرة للأداة المالية غير المشتقة بتقييم شروط الأداة المالية لتحديد ما إذا كانت تشتمل على كل من الإلتزام وعنصر حقوق الملكية. وتصنف مثل هذه العناصر بشكل منفصل على أنها إلتزامات أو أصول مالية أو أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرة ١٥.**

٢٩ تعترف المنشأة المصدرة بشكل منفصل بالأجزاء المكونة للأداة المالية التي تحدث إلتزاماً مالياً رئيسياً على الجهة المصدرة وتمنح إختياراً لحامل الأداة لتحويلها إلى أداة حق ملكية للجهة المصدرة. السند أو الأداة المماثلة التي يمكن لحاملها تحويلها إلى أسهم عادية للجهة المصدرة هي مثال على هذه الأداة، وتشمل هذه الأداة من منظور الجهة المصدرة جزأين مكونين: إلتزاماً مالياً (ترتيباً تعاقدياً لتسليم نقد أو أصول مالية أخرى) وأداة حق ملكية، (حق إختيار يمنح حامل الأداة الحق لفترة محددة من الوقت في التحويل إلى أسهم عادية للجهة المصدرة)، والأثر الإقتصادي لإصدار هذه الأداة هو أساساً يماثل القيام في نفس الوقت بإصدار أداة دين تسمح بإمكانية إجراء تسوية مبكرة وإصدار كوبونات لشراء أسهم عادية، أو إصدار أداة دين مع كوبونات شراء أسهم قابلة للفصل، وتبعاً لذلك وفي جميع الحالات تعرض الجهة المصدرة عناصر إلتزام وحق الملكية بشكل منفصل في بيان مركزها المالي.

٣٠ لا يتم تعديل تصنيف مكونات الإلتزامات وحقوق الملكية لأداة قابلة للتحويل نتيجة للتغير في إحتمال أن تتم ممارسة إختيار تحويل حتى وإن كان من الممكن أن يظهر الإختيار مفيد إقتصادياً لبعض حملة الأدوات، وحملة الأدوات قد لا يتصرفون دائماً في الأسلوب الممكن توقعه لأنه، على سبيل المثال، قد تختلف نتائج الضرائب الناجمة عن التحويل فيما بين حملة الأدوات، وعلاوة على ذلك سيختلف إحتمال التحويل من وقت لآخر، ويبقى إلتزام الجهة المصدرة لإجراء دفعات قائما، إلى أن يتم إبطاله من خلال التحويل أو إستحقاق الأداة أو عملية أخرى.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٣١ يتعامل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ مع قياس الأصول والإلتزامات المالية. فأدوات حقوق الملكية هي تلك الأدوات التي تثبت الحصص المتبقية لأصول المنشأة بعد إقتطاع جميع إلتزاماتها. ولذلك، عندما يتم تخصيص المبلغ الأولي المسجل لأداة مالية مركبة إلى حقوق ملكيتها وعناصر إلتزامها، فإنه يتم تحديد المبلغ المتبقي على أنه عنصر حقوق الملكية بعد إقتطاع المبلغ المحدد من عنصر حقوق الملكية بشكل منفصل من القيمة العادلة للأداة ككل. ويتم شمل قيمة أي ميزات مشتقة (مثل خيار الشراء) المتضمنة في الأداة المالية المركبة عدا عنصر حقوق الملكية (مثل خيار تحويل حقوق الملكية) في عنصر الإلتزام. يكون مجموع المبالغ المسجلة المخصصة للإلتزام وعناصر حقوق الملكية عند الإعتراف الأولي مساوياً دائماً للقيمة العادلة التي تعود للأداة ككل. ولا ينشأ أي ربح أو خسارة من الإعتراف بشكل أولي بعناصر الأدوات بشكل منفصل.

٣٢ بموجب الأسلوب الموصوف في الفقرة ٣١، تحدد الجهة المصدرة للسند القابل للتحويل إلى أسهم عادية أولا المبلغ المرحل للإلتزامات المالية وذلك بخصم الدفعات المستقبلية للفائدة والمبلغ الأصلي بسعر الفائدة السائد في السوق لإلتزام مماثل ليس له مكون حق ملكية مرتبط به، ويمكن عندئذ تحديد المبلغ المرحل لأداة حق الملكية الممثلة بخيار تحويل الأداة إلى أسهم عادية وذلك بخصم المبلغ المرحل للإلتزامات المالية من مبلغ الأداة المركبة ككل.

أسهم الخزينة (أنظر أيضاً الفقرة "تطبيق ٣٦")

٣٣ إذا أعادت منشأة شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها، فيتم إقتطاع تلك الأدوات (أسهم الخزينة) من حقوق الملكية. ولا يتم الإعتراف بأي ربح أو خسارة في الربح أو الخسارة عند شراء أو بيع أو إصدار أو إلغاء أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ويمكن شراء أسهم الخزينة هذه والإحتفاظ بها من قبل المنشأة أو الأعضاء الآخرين في المجموعة الموحدة. ويتم الإعتراف بالتعويض المدفوع أو المستلم مباشرة في حقوق الملكية.

٣٤ يتم الإفصاح عن مبلغ أسهم الخزينة المحتفظ به بشكل منفصل إما في بيان المركز المالي أو في الملاحظات، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"*. وتقدم المنشأة الإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٤ *"الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"* إذا أعادت المنشأة شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها من الأطراف المعنية.

الفوائد وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب (أنظر أيضاً الفقرة تطبيق ٣٧)

٣٥ تدرج الفوائد، وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب المتعلقة بأداة مالية أو جزء منها تم تصنيفها كإلتزام مالي في بيان الدخل كمصروف أو إيراد. إن التوزيعات لحاملي الأدوات المالية المصنفة كأداة ملكية يجب قيدها من قبل المصدر على حقوق الملكية مباشرة. صافي من أي منافع ضريبة دخل ذات علاقة. تحاسب تكاليف المعاملة لمعاملة حقوق الملكية، عدا تكاليف إصدار أداة حقوق الملكية الناتجة مباشرة عن شراء مؤسسات الأعمال (والتي تحاسب بموجب معيار التقرير ٣)، على أنها إقتطاع من حقوق الملكية، صافي من أي منافع ضريبة دخل ذات علاقة.

٣٦ إن تصنيف الأداة المالية في الميزانية العمومية يحدد فيما إذا كان يجب تصنيف الفوائد، وأرباح الأسهم، والخسائر والمكاسب المتعلقة بتلك الأداة كمصروف أو إيراد وإدراجها في بيان الدخل، تبعاً لذلك تصنف كمصاريف دفعات الأرباح لأسهم تم تصنيفها كإلتزام بنفس الطريقة مثل الفائدة على السندات وإدراجها في بيان الدخل. وبالمثل فإن المكاسب والخسائر المتعلقة بإستردادات أو إعادات تمويل أدوات معينة

مصنفة كإلتزامات يجري إدراجها في بيان الدخل بينما يتم بيان الإستردادات أو إعادة التمويل للأدوات المصنفة كحقوق ملكية للمصدر كتغير في حقوق الملكية. التغير في القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية لا يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية.

٣٧ تتكبد المنشأة عادةً تكاليف مختلفة عند إصدار أو شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها. وقد تشمل تلك التكاليف رسوم التسجيل والرسوم التنظيمية الأخرى والمبالغ المدفوعة للمستشارين القانونيين والمحاسبيين وغيرهم من المستشارين المهنيين وتكاليف الطباعة ورسوم الطوابع. وتحاسب تكاليف المعاملة لمعاملة حقوق الملكية على أنها إقتطاع من حقوق الملكية (صافي أي منافع ضريبة دخل ذات علاقة) بالمقدار الذي تعتبر فيه تكاليف متزايدة ناتجة مباشرة عن معاملة حقوق الملكية التي خلافاً لذلك كان سيتم تجنبها. ويتم الإعتراف بتكاليف معاملة حقوق الملكية المتخلى عنها على أنها مصاريف.

٣٨ يتم تخصيص تكاليف المعاملات المرتبطة بإصدار أداة مالية مركبة للإلتزام وعناصر حقوق الملكية الخاصة بالأداة بالتناسب مع تخصيص العوائد. ويتم تخصيص تكاليف المعاملات المرتبطة بشكل مشترك بأكثر من معاملة واحدة (مثلاً، تكاليف العروض المشتركة لبعض الأسهم والإدراج في سوق البورصة للأسهم الأخرى) لتلك المعاملات بإستخدام أساس تخصيص منطقي ومتسق مع المعاملات المشابهة.

٣٩ يتم الإفصاح بشكل منفصل عن مبلغ تكاليف المعاملة الذي يتم محاسبته كإقتطاع من حقوق الملكية في الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١. ويتم تضمين المبلغ ذي العلاقة لضرائب الدخل المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية في إجمالي مبلغ ضريبة الدخل الحالية والمؤجلة المحملة أو المقيدة على حقوق الملكية المفصح عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ *"ضرائب الدخل"*.

٤٠ يمكن عرض أرباح الأسهم المصنفة كمصروف في بيان الدخل الشامل أو بيان الدخل المنفصل (إن عرض) إما ضمن الفائدة على الإلتزامات الأخرى أو في بند منفصل. إن الإفصاح عن الفائدة وأرباح الأسهم خاضع لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية"، ومعيار المحاسبة الدولي ٣٠ *"الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة"*. في بعض الظروف، ونظراً للفروقات الكبيرة بين الفائدة وأرباح الأسهم فيما يتعلق ببعض الأمور مثل خصم الضريبة فإن من المرغوب فيه الإفصاح عنها بشكل منفصل ضمن بيان الدخل الشامل أو بيان الدخل المنفصل (إن عرض)، أما الإفصاح عن مبالغ الضرائب فيتم تبعاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ *"ضرائب الدخل"*.

٤١ يتم الإعتراف بالأرباح والخسائر المرتبطة بالتغيرات في المبلغ المسجل للإلتزام المالي على أنها دخل أو مصاريف في الربح أو الخسارة حتى عندما ترتبط بأداة تتضمن حقاً بالحصة المتبقية في أصول المنشأة مقابل نقد أو أصل مالي آخر (راجع الفقرة ١٨ (ب)). تعرض المنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي١ أي ربح أو خسارة ينتجان عن إعادة قياس مثل هذه الأداة بشكل منفصل في بيان الدخل الشامل عندما تكون ذات صلة في شرح أداء المنشأة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التقاص بين أصل مالي وإلتزام مالي
(أنظر أيضاً الفقرات في التطبيقات الإرشادية من ٣٨ و٣٩)

٤٢ يجب إجراء تقاص بين الأصل والإلتزام المالي وإظهار صافي المبلغ في بيان المركز المالي عندما: -

(أ) يكون للمشروع حق قابل للتنفيذ قانونياً لإجراء تقاص بين المبالغ المعترف بها؛ و

(ب) ينوي المشروع إما التسديد على أساس صافي المبلغ أو تحقيق الأصول وتسديد الإلتزامات في نفس الوقت.

عند محاسبة نقل أصل مالي غير مؤهل لإلغاء الإعتراف، لا تقوم المنشأة بمعادلة الأصل المنقول والإلتزام المرتبط ٠أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٣٦).

٤٣ يتطلب هذا المعيار عرض الأصول المالية والإلتزامات المالية على أساس صافي المبلغ عندما يعكس ذلك التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للمشروع من تسديد أداتين ماليتين منفصلتين أو أكثر. وعندما يكون للمشروع الحق في إستلام أو دفع مبلغ صافي منفرد وينوي القيام بذلك فإن لها من ناحية فعلية أصلاً مالياً منفردا أو إلتزاماً منفردا فقط. في ظروف أخرى يتم عرض الأصول المالية والإلتزامات المالية بشكل منفصل عن بعضهما بما يتناسب مع خواصهما كمصادر أو إلتزامات للمشروع.

٤٤ إن المقاصة بين أصل مالي معترف به وإلتزام مالي معترف به وعرض صافي القيمة يختلف عن التوقف عن الإعتراف بأصل مالي أو إلتزام مالي، وبينما لا تخلق المقاصة تحقيقاً للكسب أو الخسارة فإن التوقف عن الإعتراف بأداة مالية لا ينجم عنه فقط إزالة البند المعترف به سابقاً من بيان المركز المالي ولكن يمكن أن ينجم عنه كذلك الإعتراف بربح أو خسارة.

٤٥ إن حق المقاصة هو حق قانوني للمدين، سواء عن طريق العقد أو خلاف ذلك، لتسوية أو خلافاً لذلك إزالة مبلغ بكامله أو جزءاً منه مستحق للدائن وذلك بخصم المبالغ المستحقة من الدائن من ذلك المبلغ، وفي الحالات غير الإعتيادية من الممكن أن يكون للمدين الحق الشرعي بخصم مبلغ مستحق على طرف ثالث مقابل المبلغ المستحق للدائن شريطة وجود إتفاقية بين الأطراف الثلاثة ترسي بشكل واضح حق المدين في المقاصة، وحيث أن حق المقاصة حق قانوني فإن الشروط التي تدعم هذا الحق قد تختلف من سلطة قانونية إلى أخرى، ويجب بذل العناية لتحديد أية قوانين تنطبق على العلاقات بين الأطراف.

٤٦ إن وجود حق يمكن تنفيذه لإجراء مقاصة لأصل مالي وإلتزام مالي يؤثر على الحقوق والإلتزامات المرتبطة مع أصل مالي وإلتزام مالي وقد يؤثر إلى حد كبير على تعرض المشروع لمخاطرة الإئتمان والسيولة، على أن وجود هذا الحق في حد ذاته ليس أساساً كافياً للمقاصة، وفي غياب النية لممارسة الحق أو التسديد في نفس الوقت فإن مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية للمشروع لا يتأثران، وعندما ينوي المشروع ممارسة هذا الحق أو إجراء تسديد في نفس الوقت فإن عرض الأصول والإلتزامات على أساس صافي المبلغ يعكس بشكل مناسب أكثر مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل وكذلك المخاطر التي تتعرض لها هذه التدفقات النقدية. إن نية طرف واحد أو كلا الطرفين إجراء التسديد على أساس صافي المبالغ بدون الحق القانوني لإجراء ذلك ليس كافياً لتبرير المقاصة حيث أن الحقوق والإلتزامات المرتبطة مع الأصول المالية والإلتزامات المالية المنفردة تبقى بدون تغيير.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٤٧ قد تتأثر نوايا المشروع فيما يتعلق بتسديد أصول وإلتزامات معينة بممارسات العمل الإعتيادية، ومتطلبات الأسواق المالية والظروف الأخرى التي قد تحد من القدرة على إجراء تسديد صافي أو تسديد في نفس الوقت، وعندما يكون للمشروع حق مقاصة ولكن لا ينوي إجراء تسديد صافي أو تحقيق الأصول وتسديد الإلتزامات في نفس الوقت فإن أثر هذا الحق على تعرض المشروع لمخاطرة الإئتمان يتم الإفصاح عنه بموجب الفقرة ٣٦ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

٤٨ قد يحدث التسديد في نفس الوقت لأداتين ماليتين مثلاً من خلال عمل بيت مقاصة في سوق مالي منظم أو مبادلة وجها لوجه، وفي هذه الظروف تكون التدفقات النقدية فعلياً مساوية لمبلغ صافي منفرد ولا يوجد تعرض لمخاطرة الإئتمان أو السيولة، وفي ظروف أخرى يمكن للمشروع أن يجري تسديد لأداتين بإستلام ودفع مبالغ منفصلة، وتصبح بذلك معرضة لمخاطرة الإئتمان لمبلغ الأصل بكاملـه أو لمخاطرة السيولة لمبلغ الإلتزام بكامله، وهذه التعرضات للمخاطرة قد تكون كبيرة بالرغم من أنها لفترة قصيرة، وتبعاً لذلك يعتبر تحقيق الأصول المالية وتسديد الإلتزامات المالية أنهما تما في نفس الوقت فقط عندما تحدث هاتان العمليتان في نفس اللحظة.

٤٩ بشكل عام لا يتم تحقق الشروط الواردة في الفقرة ٤٢ ويكون إجراء المقاصة عادة غير مناسب عندما:-

(أ) يتم إستخدام عدة أدوات مالية مختلفة لتضاهي ملامح أداة مالية منفردة (أي الأداة المركبة Synthetic instrument)؛

(ب) تنجم الأصول المالية والإلتزامات المالية من الأدوات المالية التي لها نفس التعرض الرئيسي للمخاطرة (على سبيل المثال الأصول والإلتزامات ضمن محفظة عقود آجلة أو أدوات مشتقة أخرى)، إلا أنها تتعلق بأطراف مقابلة مختلفة؛

(ج) الأصول المالية أو الأخرى المرهونة كضمان لإلتزامات مالية بدون حق الرجوع؛

(د) الأصول المالية التي تم وضعها جانبا كأمانة من قبل المدين بغرض سداد الإلتزامات دون أن يتوفر قبول الدائن لإستخدام هذه الأصول في تسديد الإلتزام (مثل إنشاء صندوق لتجميع الأموال وفوائدها بغرض الوفاء بدين معين Sinking fund arrangement)؛ أو

(هـ) إلتزامات وقعت نتيجة لأحداث نتج عنها خسائر من المتوقع إستردادها من طرف ثالث بموجب مطالبة تحت وثيقة تأمين.

٥٠ إن المشروع الذي يقوم بعدة معاملات أدوات مالية مع طرف واحد قد يدخل في "إتفاقية تصفية شاملة" master netting arrangement مع ذلك الطرف. وتنص مثل هذه الإتفاقية على إجراء تسديد صافي واحد لكل الأدوات المالية المغطاة بتلك الإتفاقية في حالة التقصير أو إلغاء في أي واحد من العقود. ويتم إستخدام هذه الترتيبات من قبل المؤسسات المالية عادة لتوفير حماية ضد الخسارة في حالة الإفلاس أو نتيجة أحداث أخرى ينتج عنها عدم قدرة الطرف المقابل على الوفاء بالإلتزامات. إن إتفاقيات التسديد الشاملة تخلق عموماً حق مقاصة يصبح قابلاً للتنفيذ ويؤثر على تحقق أو تسديد الأصول والإلتزامات المالية الإفرادية فقط بعد حدوث حالة تقصير معينة أو في حالات أخرى لا يتوقع ظهورها في ظروف العمل الإعتيادية. إن إتفاقية التسديد الشاملة لا توفر أساساً لإجراء المقاصة إلا إذا

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تم تحقيق كلا الشرطين الواردين في الفقرة ٤٢. وعندما لا يتم إجراء مقاصة بين الأصول والإلتزامات المالية الخاضعة لإتفاقية التسوية الشاملة فإنه يجب الإفصاح عن تأثير الإتفاقية على التعرض لمخاطرة الإئتمان وفقاً للفقرة ٧٦ .

الإفصاح

٩٥-٥١ [تم إلغاءها]

تاريخ النفاذ

٩٦ **على المنشأة أن تطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر لهذا المعيار. أما إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل الفترة ١ يناير ٢٠٠٥، إلا إذا كانت قد قامت بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (الذي صدر في ديسمبر ٢٠٠٣)، متضمن التعديلات التي صدرت في مارس ٢٠٠٥، أما إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار في فترات تسبق ١ يناير ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.**

٩٧ **يجب أن يطبق هذا المعيار بشكل مسبق.**

٩٧أ. عدل معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإضافة لذلك، عدل المعيار الفقرة ٤٠. ويجب على المنشأة تطبيق هذا التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

٩٧ب. عدل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) الفقرة ٤(ج). ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

سحب بيانات أخرى

٩٨ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"* (المعدل في ٢٠٠٠)*.

٩٩ حل هذا المعيار محل التفسيرات التالية:-

(أ) التفسير- ٥ *تصنيف الأدوات المالية – أحكام التسديد المحتملة؛*
(ب) التفسير- ١٦ *أسهم رأس المال – أدوات حقوق الملكية الذاتية المعاد شراؤها (أسهم الخزينة) ؛ و*
(ج) التفسير- ١٧ *حقوق الملكية – تكاليف عملية حقوق الملكية.*

١٠٠ سحب هذا المعيار التفسير د٣٤ " *الأدوات المالية – الأدوات أو الحقوق التي يمكن إستردادها من صاحبها".*

* في أغسطس ٢٠٠٥ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتغيير موقع جميع الإفصاحات المتعلقة بالأدوات المالية إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *الأدوات المالية: الإفصاحات.*

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملحق

التطبيقات الإرشادية

معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: العرض"*

هذا الملحق لا يشكل جزءاً من المعايير.

تطبيق ١ إن هذه التطبيقات الإرشادية توضح وتشرح تطبيق بعض نواحي المعيار.

تطبيق ٢ لا يتعامل هذا المعيار بالإعتراف أو بالقياس للأدوات المالية. المتطلبات حول الإعتراف والقياس للأصول المالية والإلتزامات المالية وضعت في المعيار ٣٩.

تعاريف (الفقرات من ١١-١٤)

الأصول المالية والإلتزامات المالية

تطبيق ٣ العملة (النقد) أصل مالي لأنها تمثل وسيط للتبادل وبناءاً عليه فهي الأساس الذي تقاس به جميع المعاملات ويتم إظهارها في البيانات المالية. الوديعة النقدية لدى بنك أو مؤسسة مالية شبيهة تعتبر أصلاً مالياً لأنها تمثل حقاً تعاقدياً للمودع للحصول على نقد من المؤسسة أو سحب شيك أو أداة مشابهة مقابل الرصيد لصالح دائن في عملية سداد إلتزام مالي.

تطبيق ٤ من الأمثلة الشائعة لأصول مالية تمثل حقاً تعاقدياً لإستلام نقد في المستقبل وإلتزامات مالية مقابلة تمثل إلتزاماً تعاقدياً لتسليم نقد في المستقبل ما يلي:-

(أ) ذمم مدينة تجارية وذمم دائنة تجارية؛

(ب) أوراق قبض ودفع؛

(ج) قروض مأخوذة ومقدمة؛ و

(د) سندات مدينة ودائنة.

في كل حالة يكون لواحد من الأطراف حقاً تعاقدياً لإستلام (أو إلتزاماً بدفع) نقد ويقابله إلتزام مقابل للدفع (أو حقاً بالإستلام) لدى الطرف الآخر.

تطبيق ٥ هناك نوع آخر من الأدوات المالية وهو الذي تكون المنفعة الإقتصادية التي سيتم الحصول عليها أو التخلي عنها أصل مالي آخر غير النقد. فمثلاً ورقة الدفع التي سيتم سدادها بسندات حكومة تعطي حاملها حقاً تعاقدياً بإستلام سندات حكومة والمصدر إلتزاماً تعاقدياً بتسليم سندات الحكومة بدلاً من النقد. إن السندات أصول مالية لأنها تمثل إلتزامات على الحكومة المصدرة لدفع النقد. وبناءاً على ذلك فإن ورقة الدفع تعتبر أصلاً مالياً لحاملها وإلتزاماً مالياً لمصدرها.

تطبيق ٦ تمنح أدوات الدين "الدائمة" عادةً (مثل السندات"الدائمة"، السندات غير المضمونة، سندات رأس المال) المالك حقاً تعاقدياً لإستلام دفعات على حساب الفائدة في تواريخ محددة تمتد إلى أجل غير مسمى، إما بأن لا يكون له الحق بإستلام عائد من المبلغ الأصلي أو الحق بعائد من المبلغ الأصلي بموجب شروط تجعله غير محتمل أو بعيد المنال على المدى البعيد. فعلى سبيل المثال،

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

يمكن للمنشأة أن تصدر أداةً مالية تقتضي منها أن تدفع دفعات سنوية بإستمرار تساوي سعر فائدة معلنة بنسبة ٨% تطبق على قيمة أسمية أو مبلغ أصلي يساوي ١,٠٠٠ وحدة عملة*. وعلى فرض أن نسبة ٨% هي سعر فائدة السوق للأداة وقت إصدارها. فإن المنشأة المصدرة تتحمل إلتزاماً تعاقدياً للقيام بسلسلة من دفعات الفائدة المستقبلية ذات قيمة عادلة (القيمة الحالية) تساوي ١,٠٠٠ وحدة عملة عند الإعتراف الأولي. ويملك مالك الأدوات والمنشأة المصدرة أصلاً مالياً وإلتزاماً مالياً، على التوالي.

تطبيق ٧ يعتبر الحق التعاقدي أو الإلتزام التعاقدي بإستلام أو توريد أو تبادل الأدوات المالية بحد ذاته أداة مالية. وتحقق سلسلة الحقوق التعاقدية أو الإلتزامات التعاقدية تعريف الأداة المالية إذا كانت ستؤدي في النهاية إلى إستلام أو دفع النقد أو شراء أو إصدار أداة حقوق ملكية.

تطبيق ٨ قد تكون القدرة على ممارسة الحق التعاقدي أو المتطلب لتحقيق الإلتزام التعاقدي مطلقة، أو قد تكون طارئة وفقاً على وقوع حدث مستقبلي. على سبيل المثال، تعتبر الضمانة المالية حقاً تعاقدياً للمقرض لإستلام النقد من الكفيل، وإلتزاماً تعاقدياً متماثلاً للكفيل بأن يدفع للمقرض، إذا تعثر المقترض في السداد. ويقوم الحق والإلتزام التعاقدي بسبب معاملة أو واقعة سابقة (افتراض الضمانة)، بالرغم من أن قدرة المقرض على ممارسة حقه ومتطلب الكفيل بالأداء بموجب إلتزامه يعتبران حالة طارئة لعمل مستقبلي لتعثر المقترض في السداد. ويحقق الحق والإلتزام المحتمل تعريف الأصل والإلتزام المالي، بالرغم من أن مثل هذه الأصول والإلتزامات لا يعترف بها دائماً في البيانات المالية. ويمكن أن تكون بعض هذه الحقوق وإلتزامات المحتملة عقود تأمين ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.

تطبيق ٩ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٧ *"عقود الإيجار"*، تتم معالجة عقد الإيجار التمويلي محاسبياً كبيع بشروط مؤجلة. يعتبر عقد الإيجار أساساً حقاً للمؤجر لإستلام وإلتزاماً على المستأجر لدفع سيل من الدفعات تماثل جوهرياً مزيج من دفعات مبلغ الأصل والفائدة وفقاً لإتفاقية قرض. يحتسب المؤجر إستشاره في المبلغ المستحق وفقاً لعقد الإيجار بدلاً من المحاسبة عن الأصل المؤجر نفسه. من ناحية أخرى، يعتبر عقد الإيجار التشغيلي أساساً عقدا غير تام يلتزم بموجبه المؤجر بتوفير إستعمال الأصل لفترات مستقبلية في مقابل تعويض شبيه بالرسوم مقابل الخدمات. يستمر المؤجر في المحاسبة عن الأصل المؤجر نفسه بدلاً من المبلغ المستحق في المستقبل بموجب عقد الإيجار. لذلك، يعتبر عقد الإيجار التمويلي أداة مالية إما عقد الإيجار التشغيلي فلا يعتبر أداة مالية (فيما عدا الدفعات الفردية المستحقة حالياً).

تطبيق ١٠ لا تعتبر الأصول المادية (مثل المخزون، الممتلكات والمصانع والمعدات)، الأصول المؤجرة والأصول غير الملموسة (مثل براءات الإختراع والعلامات التجارية) أصولاً مالية. وتعطى السيطرة على مثل هذه الأصول المادية والأصول غير الملموسة فرصةً لتوليد تدفقاً نقدياً أو أصل مالي آخر، ولكنها لا تؤدي إلى نشوء حق حالي لإستلام النقد أو أصل مالي آخر.

* في هذا التطبيق يتم تحديد المبالغ النقدية "بوحدة العملية" (و ن).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تطبيق ١١ لا تعتبر الأصول (مثل المصاريف المدفوعة مسبقاً) والتي تكون المنافع الإقتصادية المستقبلية لها هي إستلام البضائع أو الخدمات بدلاً من حق إستلام نقد أو أصل مالي آخر أصولاً مالية. وعلى نحو مشابه، لا تعتبر البنود مثل الإيرادات المؤجلة ومعظم إلتزامات الضمان إلتزامات مالية لأن تدفق الصادر النقدي للمنافع الإقتصادية المرتبطة بها هو توريد البضائع والخدمات بدلاً من الإلتزام التعاقدي بدفع نقد أو أصل مالي آخر.

تطبيق ١٢ لا تعتبر الإلتزامات أو الأصول غير التعاقدية (مثل ضرائب الدخل القائمة نتيجةً لمتطلبات قانونية فرضتها الحكومات) إلتزامات أو أصولاً مالية. وتم التعامل مع محاسبة ضرائب الدخل في معيار المحاسبة الدولي ١٢. وبطريقة مشابهة، فإن الإلتزامات الإستدلالية، كما هي معرفة في معيار المحاسبة ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"*، لا تنشأ عن العقود ولا تعتبر إلتزامات مالية.

أدوات حقوق الملكية

تطبيق ١٣ تشمل الأمثلة على أدوات حقوق الملكية الأسهم العادية غير المطروحة للتداول وبعض أنواع الأسهم الممتازة (راجع الفقرة "تطبيق ٢٥" والفقرة "تطبيق ٢٦")، والضمانات أو خيارات الشراء المكتوبة التي تسمح للمالك بالإشتراك في أو شراء عدد ثابت من الأسهم العادية غير المطروحة للتداول في المنشأة المصدرة مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. يعتبر إلتزام المنشأة بإصدار أو شراء عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر أداة حقوق ملكية للمنشأة. ولكن، إذا تضمن مثل هذا العقد إلتزاماً على المنشأة بدفع نقد أو أصل مالي آخر، فإنها أيضاً تنشأ إلتزاماً للقيمة الحالية الخاصة بمبلغ الإسترداد (راجع الفقرة "تطبيق ٢٧" (أ)). تتحمل المنشأة المصدرة للأسهم العادية غير المطروحة للتداول إلتزاماً عندما تقوم بشكل رسمي بالتوزيع وتصبح ملزمة قانوناً اتجاه حاملي الأسهم للقيام بذلك. وقد تكون هذه هي الحال بعد الإعلان عن توزيع أرباح الأسهم أو عندما تكون المنشأة تحت التصفية وتصبح أي أصول متبقية بعد الوفاء بالإلتزامات قابلة للتوزيع على حاملي الأسهم.

تطبيق ١٤ لا يعتبر خيار الشراء الذي تم شراؤه أو العقد المشابه المشترى من قبل المنشأة والذي يعطيها الحق بإعادة شراء عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل توريد مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر أصلاً مالياً للمنشأة. بدلاً من ذلك، يتم إقتطاع أي تعويض مدفوع عن مثل هذا العقد من حقوق الملكية.

الأدوات المالية المشتقة

تطبيق ١٥ تشمل الأدوات المالية الرئيسية (ذمم مدينة، ذمم دائنة وأدوات حقوق الملكية). ومشتقات الأدوات المالية (مثل الخيارات المالية، العقود المستقبلية والآجلة، تبادلات العملات وأسعار الفائدة وتبادلات أسعار العملة) تحقق الأدوات المالية المشتقة تعريف الأداة المالية وتبعاً لذلك، فإنها مشمولة في نطاق هذا المعيار.

تطبيق ١٦ توجد الأدوات المالية المشتقة حقوقاً وإلتزامات ذات تأثير نقل واحدة أو أكثر من المخاطر المالية المتأصلة في الأدوات المالية الأساسية المتضمنة بين أطراف الأدوات. في البداية، تمنح الأدوات المالية المشتقة واحداً من الأطراف حقاً تعاقدياً لمبادلة الأصول أو الإلتزامات المالية مع طرف آخر بموجب شروط من المحتمل أن تكون جيدة، أو إلتزاماً تعاقدياً بمبادلة الأصول أو الإلتزامات

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المالية مع طرف آخر بموجب شروط من المحتمل أن لا تكون جيدة. ولكن، لا ينتج عنها عموماً* نقل للأداة المالية الأساسية المتضمنة في بداية العقد، ولا يحدث مثل هذا النقل بالضرورة عند إستحقاق العقد. وتتضمن بعض الأدوات كلاً من الحق والإلتزام بالمبادلة. ولأنه يتم تحديد شروط المبادلة في بداية الأداة المشتقة، فإنه مع التغير في الأسعار في الأسواق المالية فإن هذه الشروط يمكن أن تصبح جيدة أو غير جيدة.

تطبيق ١٧ إن خيار البيع أو الشراء لتبادل أداة مالية يعطي حامله الحق في الحصول على فوائد إقتصادية مستقبلية مرتبطة مع التغيرات في القيمة العادلة للأداة المالية موضوع العقد. وبالعكس فإن مصدر الخيار يتحمل إلتزاماً بالتنازل عن فوائد إقتصادية مستقبلية متوقعة أو يتحمل خسارة محتملة لفوائد إقتصادية مستقبلية مرتبطة مع التغيرات في القيمة العادلة للأداة المالية موضوع العقد. أن الحق التعاقدي للمالك وإلتزام المصدر يستوفيان تعريف الأصل المالي والإلتزام المالي على الترتيب. إن الأداة المالية موضوع عقد الخيار قد تكون أي أصل مالي بما في ذلك أسهم وأدوات تحمل فائدة. إن الخيار قد يتطلب من المصدر إصدار أداة دين بدلاً من تحويل أصل مالي، إلا أن الأداة موضوع الخيار لا تزال تمثل أصل مالي للمالك إذا تمت ممارسة الخيار. إن حق حامل الخيار لتبادل الأصول تحت ظروف من المحتمل أن تكون إيجابية وإلتزام المصدر لتبادل أصول تحت ظروف من المحتمل أن تكون غير إيجابية يكونان منفصلين عن الأصول موضوع العقد التي سيتم تبادلها عند ممارسة الخيار. إن طبيعة حق المالك وإلتزام المصدر لا يتأثران بإحتمالية ممارسة الخيار. إن خيار شراء أو بيع أصل غير مالي (مثل سلعة) لا ينجم عنه أصل مالي أو إلتزام مالي لأنه لا يستوفي متطلبات التعريفات من ناحية إستلام أو تسليم أصول مالية أو تبادل أدوات مالية.

تطبيق ١٨ مثال آخر على الأدوات المالية المشتقة هو عقد آجل سيتم تسديده في خلال ستة أشهر يقدم فيه أحد الأطراف (المشتري) وعدا بتسليم ١,٠٠٠,٠٠٠ نقداً في مقابل سندات حكومية بفائدة ثابتة قيمتها الاسمية ١,٠٠٠,٠٠٠ والطرف الآخر (البائع) يقدم وعدا بتسليم سندات حكومية بفائدة ثابتة قيمتها الاسمية ١,٠٠٠,٠٠٠ مقابل ١,٠٠٠,٠٠٠ نقداً. خلال الستة أشهر يكون لكلا الطرفان حقاً تعاقدياً وإلتزاماً تعاقدياً لتبادل أدوات مالية. إذا ارتفعت القيمة السوقية للسندات الحكومية أعلى من ١,٠٠٠,٠٠٠ ستكون الظروف إيجابية للمشتري وغير إيجابية للبائع، إما إذا إنخفض سعر السوق دون ١,٠٠٠,٠٠٠ فسيكون التأثير هو العكس. للمشتري حق تعاقدي (أصل مالي) مشابه للحق الناجم بموجب خيار الشراء المحتفظ به، كما أن عليه إلتزاماً تعاقدياً (إلتزام مالي) مشابه للحق الذي ينجم بموجب خيار البيع الذي تم إصداره، وكذلك فإن للبائع حقاً تعاقدياً (أصل مالي) مشابه للإلتزام الناجم وفقاً لخيار الشراء الذي تم إصداره. وكما هو الحال بالنسبة للخيارات فإن هذه الحقوق والإلتزامات التعاقدية تمثل أصولا مالية وإلتزامات مالية منفصلة ومتميزة عن الأدوات المالية موضوع العقد (السندات والنقدية التي سيتم تبادلها). إن الفرق الرئيسي بين العقد الآجل

* وهذا صحيح بالنسبة لمعظم وليس جميع المشتقات، على سبيل المثال يتم في بعض مبادلات سعر الفائدة بين العملات تبادل المبلغ الرئيسي في البداية (ويعاد تبادله عند الإستحقاق).

وعقد الخيار هو أن كلا الطرفان في العقد الآجل ملتزمان بالتنفيذ في الوقت المحدد، بينما يقع التنفيذ تحت عقد الخيار فقط عندما ومتى يقرر حامل الخيار ممارسة حقه.

تطبيق ١٩ تتضمن العديد من أنواع الأدوات المشتقة الحق أو الإلتزام بإجراء مبادلة مستقبلية، بما في ذلك سعر الفائدة وتبادل العملات، الحدود العليا لأسعار الفائدة وخيارات الحد الأعلى والحد الأدنى وإلتزامات القروض وتسهيلات إصدار السندات وكتب الإعتماد. ويمكن النظر إلى تبادل سعر الفائدة على أنه تنوع لعقد آجل توافق أطرافه على القيام بسلسلة من عمليات التبادل المستقبلية في المبالغ النقدية، ويتم حساب مبلغ واحد بالرجوع إلى سعر الفائدة العائم، والآخر بالرجوع إلى سعر الفائدة الثابت. والعقود المستقبلية هي تنوعات أخرى من العقود الآجلة، وتختلف بشكل أساسي في أنه يتم توحيد العقود وتداولها عند المبادلة.

عقود بيع أو شراء أدوات غير مالية (الفقرة من ٨-١٠)

تطبيق ٢٠ لا تحقق عقود بيع أو شراء البنود غير المالية تعريف الأداة المالية لأن الحق التعاقدي لأحد الأطراف بإستلام أصل غير مالي أو خدمات والإلتزام المقابل للطرف الآخر لا ينشأ حقاً حالياً أو إلتزاماً لأي من الطرفين بإستلام أو توريد أو مبادلة الأصل المالي. إن العقود التي تنص على السداد بتسليم أو إستلام أصول ملموسة فقط (مثلاً عقد خيار أو عقد آجل أو مستقبلي عن معدن الفضة) ليست أدوات مالية. كثير من عقود السلع هي من هذا النوع. بعضها يكون موحدا في الشكل ومتداول في أسواق منظمة بنفس النمط كما في بعض الأدوات المالية المشتقة، فمثلاً قد تكون العقود المستقبلية للسلع جاهزة للشراء أو البيع نقداً لأنها مسجلة للتداول في بورصة وقد تتداولها الأيدي عدة مرات. إلا أن الأطراف التي تبيع أو تشتري العقد تقوم فعلياً بالتداول في السلعة موضوع العقد. القدرة على شراء أو بيع عقد سلعة مقابل نقد والسهولة التي يمكن فيها بيعها أو شراؤها وإحتمال التفاوض على تسوية نقدية لإلتزام تسليم أو إستلام السلعة لا يغير الخاصية الأساسية للعقد بحيث ينجم عنه أداة مالية. وعلى الرغم من ذلك، فإن بعض عقود بيع أو شراء البنود غير المالية التي يمكن تسويتها بالصافي أو من خلال تبادل الأدوات المالية، أو التي يكون فيها في البند غير المالي قابل للتحويل إلى نقد بسهولة، تكون ضمن نطاق هذا المعيار كما لو أنها أدوات مالية (راجع الفقرة ٨).

تطبيق ٢١ العقد الذي ينطوي على إستلام أو تسليم أصول ملموسة لا ينجم عنه أصل مالي لأحد الأطراف وإلتزام مالي لطرف آخر إلا إذا تم تأجيل الدفع المتعلق به بعد التاريخ المقرر لتحويل الأصول الملموسة. هذا هو شأن شراء أو بيع البضائع بالأجل تجارياً.

تطبيق ٢٢ بعض العقود تكون متصلة بالسلع ولكنها لا تنطوي على تسديد من خلال تسليم أو إستلام فعلي لسلعة. وتنص على القيام بالتسديد من خلال دفعات نقدية محددة وفقاً لمعادلة في العقد بدلاً من

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

طريقة دفع مبالغ ثابتة. فمثلاً يمكن حساب المبلغ الأساسي لسند بتطبيق سعر السوق السائد للنفط في تاريخ إستحقاق السد على كمية ثابتة من النفط. إن المبلغ الأساسي مربوط بفهرس سعر السلعة إلا أنها تسدد نقداً فقط، لذلك مثل هذا العقد يمثل أداة مالية.

تطبيق ٢٣ يشمل تعريف الأداة المالية أيضاً عقد ينجم عنه أصل أو إلتزام غير مالي إضافة إلى أصل أو إلتزام مالي. مثل هذه الأدوات تعطي عادة أحد الأطراف خيار لتبادل أصل مالي مقابل أصل غير مالي. مثلاً السند المربوط بالنفط قد يعطي المالك حقاً لإستلام سيل من دفعات فائدة دورية ومبلغاً ثابتاً من النقد عند الإستحقاق مع خيار تبادل المبلغ الأساسي مقابل كمية ثابتة من النفط. إن مدى الرغبة في ممارسة هذا الخيار ستختلف من وقت لآخر إستناداً إلى القيمة العادلة للنفط نسبة لمعدل تبادل (سعر تبادل) النقد مقابل النفط المتضمنة في السند، وإن نوايا حامل السند حول ممارسة الخيار لا تؤثر على جوهر الأصول المكونة. إن الأصل المالي للمالك (الحامل) والإلتزام المالي للمصدر تجعل من السند أداة مالية بغض النظر عن الأنواع الأخرى من الأصول والإلتزامات التي تم خلقها.

تطبيق ٢٤ [تم إلغاءها]

العرض

الإلتزامات وحقوق الملكية (الفقرات من ١٥-٢٧)

لا يوجد إلتزام تعاقدي لتوريد النقد أو أي أصول مالية أخرى الفقرات من (١٧-٢٠)

تطبيق ٢٥ من الممكن إصدار الأسهم الممتازة بحقوق مختلفة. عند تصنيف سهم ممتاز كإلتزام أو حقوق ملكية تقيم المنشأة الحقوق المتعلقة بالسهم لتحدد ما إذا كانت تحتوي على خصائص أساسية للإلتزام المالي. فمثلاً السهم الممتاز الذي ينص على الإسترجاع في تاريخ معين أو حسب إختيار المالك (الحامل) يستوفي تعريف الإلتزام المالي إذا كان على المصدر إلتزاماً بتحويل أصول مالية لحامل السهم. إن عدم قدرة المصدر على الوفاء بإلتزام إسترداد سهم ممتاز عندما يلتزم تعاقدياً بذلك، سواء كان لنقص الأموال أو لقيود قانونية لا يلغي هذا الإلتزام. إن خيار المصدر لاسترجاع الأسهم لا يفي بتعريف الإلتزام المالي لأنه لا يوجد على المصدر إلتزام حالي لتحويل أصول مالية للمساهمين. إن إسترداد الأسهم خاضع بالكامل لإختيار المصدر. على أنه من الممكن أن يظهر الإلتزام عندما يمارس المصدر الخيار ويكون ذلك عادة بأخطار المساهمين بنية إسترداد الأسهم.

تطبيق ٢٦ عندما تكون الأسهم الممتازة غير قابلة للإسترداد فإن التصنيف الملائم يتم تحديده من خلال الحقوق الأخرى المرتبطة بها. عندما تكون توزيعات الأرباح لحاملي الأسهم الممتازة، سواء

تراكمية أو غير تراكمية، خاضعة لإختيار المصدر فإن الأسهم تعتبر أدوات ملكية، ولا تتعامل هذه الفقرة مع الأدوات المركبة من وجهة نظر المالك:

(أ) تاريخ القيام بتوزيعات؛

(ب) نية القيام بتوزيعات في المستقبل؛

(ج) التأثير السلبي المحتمل على سعر الأسهم العادية للمنشأة المصدرة إذا لم يتم القيام بالتوزيعات (بسبب القيود على دفع أرباح الأسهم على الأسهم العادية إذا كانت أرباح الأسهم غير مدفوعة على الأسهم الممتازة)؛

(د) قيمة إحتياطيات المنشأة المصدرة؛

(هـ) توقع المنشأة المصدرة لخسارة أو ربح لفترة معينة؛ **أو**

(و) قدرة أو عدم قدرة المنشأة المصدرة على التأثير في قيمة ربحها أو خسارتها في الفترة.

التسوية في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (الفقرات ٢١-٢٤)

تطبيق ٢٧ توضح الأمثلة التالية كيفية تصنيف الأنواع المختلفة من العقود على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة: -

(أ) يعتبر العقد الذي ستتم تسويته من خلال إستلام المنشأة أو توريدها لعدد ثابت من أسهمها الخاصة بدون تعويض مستقبلي أو مبادلة عدد ثابت من أسهمها الخاصة مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر، أداة حقوق ملكية. وتبعاً لذلك، فإن أي تعويض يتم إستلامه أو دفعه مقابل مثل هذا العقد يضاف مباشرة إلى حقوق الملكية أو يقتطع منها مباشرة. ومن الأمثلة على ذلك خيار الأسهم الصادرة الذي يعطي الطرف المقابل الحق لشراء عدد ثابت من أسهم المنشأة مقابل مبلغ نقدي ثابت. من جانب آخر، إذا إقتضى العقد من المنشأة شراء (إسترداد) أسهمها الخاصة مقابل النقد أو أصل مالي آخر في تاريخ محدد أو ثابت أو عند الطلب، فتعترف المنشأة أيضاً بإلتزام مالي للقيمة الحالية لمبلغ الإسترداد. مثال آخر هو إلتزام المنشأة بموجب عقد آجل بإعادة شراء عدد ثابت من أسهمها الخاصة مقابل مبلغ نقدي ثابت.

(ب) إن إلتزام المنشأة بشراء أسهمها الخاصة مقابل النقد يوجد إلتزاماً مالياً بالنسبة للقيمة الحالية لمبلغ الإسترداد حتى لو أن عدد الأسهم التي تكون المنشأة ملزمة بإعادة شرائها غير ثابت أو أن الإلتزام مشروط بممارسة الطرف المقابل لحق الإسترداد. ومن أمثلة الإلتزام المشروط، الخيار الصادر الذي يقتضي من المنشأة إعادة شراء أسهمها الخاصة مقابل النقد إذا مارس الطرف المقابل الخيار.

(ج) يعتبر العقد الذي سيتم تسويته من خلال النقد أو أصل مالي آخر أصلاً أو إلتزاماً مالياً حتى لو أن المبلغ النقدي أو الأصل المالي الآخر الذي سيتم إستلامه أو توريده مبنياً على التغيرات في سعر السوق الخاص بحقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ومثال على ذلك، خيار صافي الأسهم التي تم تسويتها بالنقد.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(د) يعتبر العقد الذي سيتم تسويته بعدد متغير من الأسهم الخاصة بالمنشأة والتي تساوي قيمتها مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً مبنياً على التغيرات في متغير أساسي (مثلاً، سعر السلعة) أصلاً أو إلتزاماً مالياً. ومن الأمثلة على ذلك، الخيار المكتوب لشراء الذهب والذي، إذا طبق، يتم تسويته بصافي في أدوات المنشأة الخاصة من خلال توريد المنشأة لأكبر عدد من هذه الأدوات تساوي قيمة عقد الخيار. ويعتبر مثل هذا العقد أصلاً أو إلتزاماً مالياً حتى لو أن المتغير الأساسي هو سعر أسهم المنشأة الخاصة بدلاً من الذهب. وعلى نحو مشابه، فإن العقد الذي سيتم تسويته بعدد ثابت من أسهم المنشأة الخاصة، ولكن الحقوق الملحقة بهذه الأسهم ستختلف بحيث أن قيمة التسوية تساوي مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً مبنياً على التغيرات في المتغير الأساسي، يعتبر أصلاً أو إلتزاماً مالياً.

أحكام التسوية الطارئة (الفقرة ٢٥)

تطبيق ٢٨ تقتضي الفقرة ٢٥ أنه إذا كان الجزء من مخصص التسوية الطارئة الذي يمكن أن يحتاج إلى التسوية بالنقد أو بأصل مالي آخر (أو بطريقة أخرى يمكن أن ينتج عنه أن تكون الأداة إلتزاماً مالياً) غير قابل للتطبيق، فإن مخصص التسوية لا يؤثر على تصنيف الأداة المالية. وبالتالي، فإن العقد الذي يقتضي التسوية بالنقد أو بعدد متغير من أسهم المنشأة الخاصة فقط عند وقوع حدث نادر جداً، وغير طبيعي إلى حد كبير ومن غير المحتمل وقوعه، يعتبر أداة حقوق ملكية. وبصورة مشابهة، فإن التسوية بعدد متغير من أسهم المنشأة الخاصة يمكن أن يتم إعاقتها تعاقدياً في ظروف خارجة عن سيطرة المنشأة، ولكن إذا لم يكن لهذه الظروف إحتمالية حقيقية بالحدوث، فإن التصنيف كحقوق ملكية يكون ملائماً.

المعاملة في البيانات المالية الموحدة

تطبيق ٢٩ في البيانات المالية الموحدة، تعرض المنشأة حصة غير مسيطرة – أي حصص الأطراف الأخرى في حقوق الملكية ودخل شركاتها التابعة – وفقاً لمعيار المحاسبة ١ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧. عند تصنيف أداة مالية (أو عنصر منها) في البيانات المالية الموحدة، تدرس المنشأة جميع الشروط والأحكام المتفق عليها بين أعضاء المجموعة وبين مالكي الأداة لتحديد ما إذا كانت المجموعة ككل لديها إلتزام بتوريد النقد أو أصل مالي آخر في ما يخص الأداة أو من أجل تسويتها بطريقة ينتج عنها تصنيفها كإلتزام. عندما تصدر شركة تابعة في مجموعة أداة مالية وتوافق الشركة الأم أو منشأة أخرى في المجموعة على شروط إضافية مباشرة مع مالكي الأداة (مثل، الضمانة)، فقد لا يكون للمجموعة حرية التصرف بالتوزيعات أو الإسترداد. بالرغم من أن الشركة التابعة يمكن أن تصنف الأداة بشكل ملائم بدون أن تضع في الإعتبار هذه الشروط الإضافية في بياناتها المالية الخاصة، ويؤخذ تأثير الإتفاقيات الأخرى بين أعضاء المجموعة ومالكي الأدوات بعين الإعتبار من أجل التأكد من أن البيانات المالية الموحدة تعكس العقود والمعاملات المبرمة من قبل المجموعة ككل. وطالما أن هناك مثل هذا الإلتزام أو مخصص التسوية، تصنف الأداة (أو عنصرها الخاضع للإلتزام) على أنها إلتزام مالي في البيانات المالية الموحدة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأدوات المالية المركبة (الفقرات من ٢٨-٣٢)

تطبيق ٣٠ تنطبق الفقرة ٢٨ فقط على مصدرين الأدوات المركبة. لا تتعامل الفقرة ٢٨ مع الأدوات المركبة من وجهة نظر مالكي هذه الأدوات. لا تتعامل الفقرة ٢٨ مع الأدوات المالية المركبة من منظور مالكيها. يتعامل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ مع فصل المشتقات المتضمنة من منظور مالكي الأدوات المالية المركبة التي تتضمن خصائص الدَين وحقوق الملكية.

تطبيق ٣١ من الأشكال العامة للأدوات المالية المركبة ورقة دين تنطوي على خيار تحويل مثل سند قابل للتحويل إلى أسهم عادية للمصدر. بدون أي صفة مميزة للمشتقات المالية . تتطلب الفقرة ٢٨ من المعيار من مصدري مثل هذه الأداة المالية أن يقوموا بعرض جزء الإلتزامات وجزء حقوق الملكية بشكل منفصل في بيان المركز المالي منذ الإعتراف المبدئي كما يلي:-

(أ) إن إلتزام المصدر بالقيام بدفعات مجدولة من الفائدة والأصل يمثل إلتزاماً مالياً سيبقى طالما أن الأداة لم تحول. عند البداية تكون القيمة العادلة لجزء الإلتزام هي القيمة الحالية لسيل التدفقات النقدية المستقبلية المحددة تعاقدياً مخصومة بمعدل فائدة مطبق في السوق في ذلك الوقت على أدوات لها وضع ائتمان مماثل وتوفر جوهرياً نفس التدفقات النقدية بنفس الشروط ولكن دون خيار التحويل.

(ب) أما أداة حق الملكية فهي خيار تحويل الإلتزام إلى حقوق ملكية للمصدر. القيمة العادلة للخيار تشمل قيمتها الزمنية والجوهرية، إن وجدت. هذا الخيار يمتلك القيمة عند الإعتراف الأولي تماماً عندما يكون خارج نطاق النقود.

تطبيق ٣٢ عند تحول الأداة القابلة للتحويل عند الإستحقاق، تلغي المنشأة الإعتراف بعنصر الإلتزام وتعترف به على أنه حقوق ملكية. ويبقى عنصر حقوق الملكية الأصلي على أنه حقوق ملكية (بالرغم من انه يمكن أن ينقل من مستوى بند سطر ما في حقوق الملكية إلى بند سطر أخر). ولا توجد خسارة أو ربح عند التحول في تاريخ الإستحقاق.

تطبيق ٣٣ عندما تطفئ المنشأة أداة قابلة للتحويل قبل تاريخ الإستحقاق من خلال إسترداد مبكر أو إعادة شراء لا تتغير فيه ميزات التحول الأصلي، تخصص المنشأة التعويض المدفوع وأي تكاليف معاملة لإعادة الشراء أو الإسترداد إلى الإلتزام وعناصر ملكية الأدوات الخاصة بالأداة في تاريخ المعاملة. وتكون الطريقة المستخدمة في تخصيص التعويضات المدفوعة وتكاليف المعاملة للعناصر المنفصلة متوافقة مع تلك المستخدمة التخصيص الأصلي للعناصر المنفصلة للعوائد المستلمة من قبل المنشأة وقت إصدار الأداة القابلة للتحويل، وفقاً للفقرات من ٢٨–٣٢.

تطبيق ٣٤ في حال تم تخصيص التعويض، تعامل أي خسارة أو ربح وفقاً لمبادئ المحاسبة المطبقة على العناصر المرتبطة على النحو التالي:-

(أ) يتم الإعتراف بمبلغ الربح أو الخسارة المرتبطة بعنصر الإلتزام في الربح أو الخسارة؛ و

(ب) يتم الإعتراف بمبلغ التعويض المرتبط بعنصر الإلتزام في حقوق الملكية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تطبيق ٣٥ يمكن أن تعدل المنشأة شروط الأداة القابلة للتحويل لحث التحول المبكر، على سبيل المثال من خلال تقديم نسب تحول ايجابية أو دفع تعويضات إضافية أخرى في حال التحول قبل التاريخ المحدد. يتم الإعتراف بالفرق بين القيمة العادلة للتعويض الذي يستلمه المالك عند تحول الأداة بتاريخ تعديل الشروط، بموجب الشروط المنقحة وبين القيمة العادلة للتعويض الذي كان يمكن أن يستلمها المالك بموجب الشروط الأصلية كخسارةٍ في الربح أو الخسارة.

أسهم الخزينة (الفقرات ٣٣ و٣٤)

تطبيق ٣٦ لا يتم الإعتراف بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة على أنها أصول مالية بصرف النظر عن سبب إعادة شرائها. تقتضي الفقرة ٣٣ من المنشأة التي تعيد شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها بأن تقتطع أدوات حقوق الملكية تلك من حقوق الملكية. وعلى كلٍ، عندما تحتفظ المنشأة بحقوق ملكيتها نيابةً عن الآخرين، مثل المؤسسة المالية التي تحتفظ بحقوق ملكيتها نيابة عن العميل، فإن هناك علاقة وكالة ونتيجة لذلك فإن هذه البنود المحتفظ بها لا تدرج في بيان المركز المالي للمنشأة.

الفائدة وأرباح الأسهم والخسائر والأرباح (الفقرات ٣٥ - ٤١)

تطبيق ٣٧ يوضح المثال التالي تطبيق الفقرة ٣٥ على الأداة المالية المركبة. لنفترض أن الأسهم الممتازة غير المتراكمة قابلة للإسترداد مقابل النقد بشكل إلزامي خلال ٥ سنوات، ولكن أرباح الأسهم تلك تستحق الدفع بإختيار المنشأة قبل تاريخ الإسترداد. تعتبر مثل هذه الأداة أداة مالية مركبة، ويكون عنصر الإلتزام هو القيمة الحالية لمبلغ الإسترداد. يتم الإعتراف بعدم تطبيق الخصم على هذا العنصر في الخسارة أو الربح ويصنف كمصروف فائدة. وأي أرباح أسهم مدفوعة ترتبط بعنصر حقوق الملكية، وبالتالي، يتم الإعتراف بها على أنها توزيع للربح أو الخسارة. ويمكن أن تنطبق معاملة مشابهة لو لم يكن الإسترداد إلزامياً ولكن حسب إختيار المالك، أو إذا كان تحول الأسهم إلى عدد متغير من الأسهم العادية إلزامياً ومحسوباً ليساوي مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً مبنياً على التغيرات في المتغير الأساسي (مثل السلع). ولكن، إذا تم إضافة أرباح الأسهم غير المدفوعة إلى مبلغ الإسترداد، تعتبر الأداة بأكملها إلتزاماً. وفي مثل هذه الحالة، تصنف أي أرباح للأسهم كمصروف فائدة.

مقاصة الأصول المالية والإلتزامات المالية (الفقرات ٤٢ - ٥٠)

تطبيق ٣٨ لمعادلة الأصل المالي والإلتزام المالي، يجب أن تملك المنشأة حقاً قانونياً قابلاً للتطبيق حالياً للتقاص مع المبالغ المعترف بها. ويمكن أن يكون للمنشأة حق مشروط لمقاصة المبالغ المعترف بها، مثل إتفاقية تثبيت الأسعار الرئيسية أو في بعض الأشكال الدين بدون حق الرجوع، ولكن مثل هذه الحقوق مطبقة فقط عند وقوع بعض الأحداث المستقبلية، وعادةً ما تكون تعثر الطرف المقابل في السداد. وبالتالي، فإن مثل هذا الترتيب لا يحقق شروط المعادلة.

تطبيق ٣٩ لا يوفر المعيار معالجة خاصة لما يسمى بـ"الأدوات المركبة " (Synthetic Instructions) والتي هي عبارة عن تجميع لأدوات مالية منفصلة تم شراؤها والإحتفاظ بها لمحاكاة خصائص أداة أخرى. فمثلاً عند تجميع دين طويل الأجل ذا معدل فائدة عائم مع عقد تبادل أسعار فائدة يتضمن إستلام دفعات عائمة والقيام بدفعات ثابتة فإنه يتم إصطناع دين طويل الأجل بمعدل فائدة

ثابت. إن كل جزء منفصل من "الأداة المركبة " يمثل حقاً أو إلتزاماً تعاقدياً له شروطه وأحكامه الخاصة ويمكن تحويل أو سداد كل منها بصورة منفصلة. إن كل جزء مكون معرض لمخاطر قد تختلف عن المخاطر التي تتعرض لها الأجزاء الأخرى. نتيجة لذلك عندما يكون أحد مكونات الأداة المركبة أصلاً ويكون آخر إلتزام فإنه لا يتم إجراء مقاصة بينهما وعرضهما في بيان المركز المالي للمشروع على أساس صافي إلا إذا تم إستيفاء شروط المقاصة الواردة في الفقرة ٤٢ من المعيار.

الإفصاح

الأصول المالية والإلتزامات المالية عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (الفقرة ٩٤ (و))

تطبيق ٤٠ [تم إلغاءها]

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٢

لقد تمت المصادقة على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" بواسطة أربعة عشر عضوا في مجلس معايير المحاسبة الدولية. يظهر الرأي المعارض للسيد ليسنرينج بعد أساس الإستنتاج.

السير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونس	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانس-جورج برونس	
انطوني تي كوب	
روبرت جارنيت	
جلبرت جيرارد	
جيمس جي ليسنرينج	
وارن ماكريجور	
باتريشيا أومالي	
هاري كي تشميد	
جون سميث	
جيوفري ويتينجتون	
تاتسومي يامادا	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

الفقرات

أساس الإستنتاج حول

معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *الأدوات المالية: العرض* **إستنتاج١-٤٩**

التعريفات **إستنتاج٤**

الأصول المالية الإلتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية **إستنتاج٤**

العرض **إستنتاج٥-٣٣**

الإلتزامات وحقوق الملكية **إستنتاج٥-٦**

لا يوجد إلتزام تعاقدي لتوريد النقد أو أي أصول مالية أخرى **إستنتاج ٧-٢١**

الأدوات المطروحة للتداول إستنتاج ٧-٨

الإلتزامات الضمنية إستنتاج ٩

التسوية في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة إستنتاج١٠-١٥

أحكام التسوية الطارئة إستنتاج١٦-١٩

خيارات التسوية إستنتاج ٢٠

الطرق المدروسة البديلة إستنتاج ٢١

الأدوات المالية المركبة **إستنتاج٢٢-٣١**

أسهم الخزينة **إستنتاج٣٢**

الفائدة وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب **إستنتاج٣٣**

ملخص التغيرات لمسودة العرض **إستنتاج٤٩**

الآراء المعارضة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات حول
معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *الأدوات المالية: العرض*

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٣٢، لكنه ليس جزءاً منه.

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات إعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولية ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" في عام ٢٠٠٣*. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ في يوليو من عام ٢٠٠١ أعلن المجلس كجزء من جدول أعماله الأولي للمشاريع الفنية، أنه سيقوم بتنفيذ مشروع لتطوير عدد من المعايير بما فيها معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*. وكانت أهداف مشروع التطويرات التقليل من التعقيد في المعايير من خلال التوضيح وإضافة الإرشادات وإزالة التناقضات الداخلية وإدراجها في عناصر المعايير لتفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة وفي دليل التطبيق لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وفي يونيو من عام ٢٠٠٢ قام المجلس بنشر إقتراحاته في مسودة عرض للتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"* ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" مع آخر موعد لتقديم الملاحظات في ١٤ أكتوبر من عام ٢٠٠٢. وقد تلقى المجلس ما يزيد عن ١٧٠ رسالة ملاحظة حول مسودة العرض.

إستنتاج ٣ وبما أن هدف المجلس لم يكن إعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الأدوات المالية الذي وضعه معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإن أساس الإستنتاجات هذا لا يناقش المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ التي لم يقم المجلس بإعادة دراستها.

التعريفات (الفقرات ١١-١٤ وتطبيق٣-تطبيق٢٤)

الأصول المالية والإلتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية (الفقرات ١١ وتطبيق٣- تطبيق ١٤)

إستنتاج ٤ تعالج النسخة المنقحة من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ التصنيف كأصول المالية أو إلتزامات المالية أو كأدوات حقوق الملكية الخاصة بالأدوات المالية النظر إلى، أو التي تتم تسويتها في، أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. وكما هو مفصل بشكل موسع في الفقرات "إستنتاج ٦" – "إستنتاج ١٥"، قرر المجلس إلغاء تصنيف حقوق الملكية لمثل هذه العقود عندما تكون (أ) تتضمن إلتزاماً بتوريد النقد أو أصل مالي آخر أو مبادلة أصول أو إلتزامات مالية بموجب شروط من المرجح أن لا تكون في صالح المنشأة، (ب) في حالة غير المشتقات، لا تكون لإستلام أو توريد عدد ثابت من الأسهم، (ج) في حالة المشتقات، لا تكون لمبادلة عدد ثابت من الأسهم مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. وقرر المجلس أيضاً إلغاء تصنيف حقوق الملكية للعقود التي تكون مشتقات على مشتقات على حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. وبالتوافق مع هذا القرار، قرر المجلس كذلك تعديل تعريفات الأصل المالي والإلتزام المالي وأدوات حقوق الملكية في معيار

* في أغسطس ٢٠٠٥ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتغيير موقع جميع الإفصاحات المتعلقة بالبيانات المالية إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، والفقرات المتعلقة بالإفصاحات التي نشرت في الأصل في أساس الإستنتاج هذا، وتم تغيير موقعها إلى أساس الإستنتاجات للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحاسبة الدولي ٣٢ ليجعلها متسقة مع الإرشاد حول العقود على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ولم يقم المجلس بإعادة دراسة النواحي الأخرى للتعريفات كجزء من هذا المشروع لتنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٢، فعلى سبيل المثال التغيرات الأخرى للتعريفات المقترحة من قبل مجموعة العمل المشترك في مسودة معيارها *"الأدوات المالية والبنود المشابهة"* المنشورة من قبل الهيئة التي سبقت المجلس، لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٢.

العرض (الفقرات ١٥-٥٠ وتطبيق ٢٥- تطبيق ٣٩)

الإلتزامات وحقوق الملكية (الفقرات ١٥-٢٧ وتطبيق ٢٥ - تطبيق ٢٩)

إستنتاج ٥ يعالج معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ما إذا كانت العقود المشتقة وغير المشتقة المصنفة بالنظر إلى، أو التي تتم تسويتها في، أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة هي أصول أو إلتزامات مالية أو أدوات حقوق ملكية. وتعامل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الأصلي مع نواحي هذا الإصدار بالتدريج ولم تكن كيفية التعامل مع المعاملات المختلفة (مثل العقود التي يتم تسويتها بصافي الأسهم والعقود بخيارات التسوية) بموجب هذا المعيار واضحة. وإستنتج المجلس أنه بحاجة إلى توضيح المعاملة المحاسبية لمثل هذه المعاملات.

إستنتاج ٦ ويمكن تلخيص الطريقة التي وافق عليها المجلس كما يلي:-

يعتبر عقد حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة أداة حقوق ملكية إذا كان، وفقط إذا كان:

(أ) لا يتضمن إلتزاماً تعاقدياً لنقل النقد أو أصل مالي آخر أو مبادلة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل أن لا تكون في صالح المنشأة؛ و

(ب) يمكن أن تتم تسوية الأداة في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، فإنها تكون، إما (١) غير مشتقة ولا تتضمن إلتزاماً تعاقدياً على المنشأة بتوريد عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها، أو (٢) مشتقة تتم تسويتها من خلال مبادلة المنشأة لمبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها.

لا يوجد إلتزام تعاقدي بتوريد النقد أو أي أصول مالية أخرى (الفقرات١٧-٢٠ وتطبيق٢٥ وتطبيق٣٦)

الأدوات المطروحة للتداول (الفقرة ١٨ (ب))

إستنتاج ٧ قرر المجلس أن الأداة المالية التي تعطي المالك الحق بإعادة بيع الأداة إلى المنشأة مقابل نقد أو أصل مالي آخر تعتبر إلتزاماً مالياً على المنشأة. وتصدر مثل هذه الأدوات بشكل عام من قبل صناديق الإستثمار المشترك ووحدات ائتمانية والتعاونيات والمنشآت المماثلة، وعادة ما يكون مبلغ الإسترداد مساوياً للأسهم التناسبية في صافي أصول المنشأة. وبالرغم من الشكل القانوني لمثل هذه الأدوات يشتمل عادة على حق بالحصص المتبقية في أصول المنشأة المتاحة لمالكي مثل هذه الأدوات، فإن إدراج خيار للمالك بأن يقوم بإعادة بيع الأداة إلى المنشأة مقابل نقد أو أصل

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مالي آخر يعني أن الأداة تحقق تعريف الإلتزام المالي. ويكون التصنيف كإلتزام مالي بغض النظر عن إعتبارات مثل عندما يكون الحق قابلاً للممارسة، وكيف يتم تحديد إذا ما كان المبلغ مستحق الدفع أو القبض عند ممارسة الحق وما إذا كان للأداة المطروحة للتداول تاريخ إستحقاق ثابت.

إستنتاج ٨ ولاحظ المجلس أن تصنيف الأداة المطروحة للتداول على أنها إلتزام مالي لا يلغي إستخدام العبارات الوصفية مثل "صافي الأصول المنسوبة لأصحاب الوحدات الإستثمارية" و"التغير في صافي الأصول المنسوبة لأصحاب الوحدات الإستثمارية" على واجهة البيانات المالية للمنشأة التي ليس لها حقوق ملكية (مثل بعض صناديق الإستثمار المشترك والوحدات الإئتمانية) أو التي يعتبر رأس مالها المساهم إلتزاماً مالياً بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ (مثل بعض التعاونيات). ووافق المجلس أيضاً على توفير أمثلة على الكيفية التي ينبغي على المنشآت أن تعرض فيها بيانات الدخل* والميزانية العمومية† الخاصة بها (راجع الأمثلة التوضيحي ٧ و٨).

الإلتزامات الضمنية (الفقرة ٢٠)

إستنتاج ٩ لم يناقش المجلس ما إذا كان يمكن تحديد الإلتزام ضمنياً وليس صراحةً لأن هذا لا يندرج في نطاق مشروع التحسينات. وسيدرس الموضوع من قبل المجلس في مشروعه حول الإيرادات والإلتزامات وحقوق الملكية. ونتيجة لذلك، أبقى المجلس على الفكرة الموجودة وهي أن الأداة يمكن أن تنشأ إلتزاماً بشكل غير مباشر من خلال شروطها وأحكامها (راجع الفقرة ٢٠). ولكن، قرر أن المثال عن الأسهم الممتازة ذات أرباح الأسهم المتزايدة تعاقدياً والتي، في المستقبل المنظور، يتم جدولتها لترفع أرباح الأسهم عالياً جداً بحيث تصبح المنشأة ملزمة إقتصادياً بإسترداد الأداة، لم يكن واضحاً بما فيه الكفاية. ولذلك، تم إلغاء المثال وإستبداله بأمثلة أخرى أكثر وضوحاً وتتعامل مع الأوضاع التي أثبتت صعوبة واضحة لممارستها.

التسوية في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (الفقرات ٢١- ٢٤ وتطبيق ٢٧)

إستنتاج ١٠ يتضمن الأسلوب المتبع في معيار المحاسبة الدولي المنقح ٣٢ إستنتاجين رئيسيين:-

(أ) عندما يكون لدى المنشأة إلتزام بشراء أسهمها الخاصة مقابل النقد (كما بموجب عقد آجل لشراء أسهمها الخاصة)، يكون هناك إلتزام مالي بالمبلغ النقدي الذي تلزم المنشأة بدفعه.

(ب) عندما تستخدم المنشأة أدوات حقوق ملكيتها الخاصة "كعملة" في عقد ما لإستلام أو توريد عدد متغير من الأسهم التي تساوي قيمتها مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً مبنياً على التغيرات في المتغير الأساسي (مثلاً سعر السلعة)، لا يعتبر العقد أداة حقوق ملكية، ولكنه يعتبر أصلاً أو إلتزاماً مالياً. وبمعنى آخر، عندما يتم تسوية العقد بعدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، أو من خلال مبادلة المنشأة لعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ نقدي متغير أو أصل مالي آخر، لا يعتبر العقد أداة حقوق ملكية ولكنه يعتبر أصلاً أو إلتزاماً مالياً.

---

* يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) من المنشاة *عرض* كافة بنود الدخل والمصروفات في بيان دخل شامل واحد أو بيانين (بيان دخل منفصل وبيان دخل شامل).

† استبدل معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) مصطلح "الميزانية العمومية" بمصطلح "بيان المركز المالي".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عندما تكون المنشأة ملزمة بشراء أسهمها الخاصة مقابل النقد، فان هناك إلتزاماً مالياً للمبلغ النقدي الذي تلزم المنشأة بدفعه

إستنتاج١١ ينشأ إلتزام المنشأة بشراء أسهمها الخاصة تاريخ إستحقاق للأسهم الخاضعة للعقد. ولذلك، وبمقدار الإلتزام، فإن تلك الأسهم تتوقف عن كونها أدوات حقوق ملكية عندما تتحمل المنشأة الإلتزام. وتتوافق هذه المعاملة بموجب معيار المحاسبة ٣٢ مع معاملة الأسهم التي توفر إسترداداً إلزامياً من قبل المنشأة. وبدون متطلب بالإعتراف بإلتزام مالي للقيمة الحالية لمبلغ إسترداد الأسهم، فإن المنشآت ذات الإلتزامات المتطابقة بتوريد النقد مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بها يمكن أن تضع معلومات مختلفة في بياناتها المالية إعتماداً على إذا ما كان شرط الإسترداد متضمناً في أداة حقوق الملكية أو أنه عقد مشتق مستقل.

إستنتاج١٢ إقترح بعض المجاوبون على مسودة العرض أنه عندما تكتب المنشأة خياراً سينتج عنه، إذا تم ممارسته، دفع المنشأة للنقد مقابل إستلام أسهمها الخاصة، فيكون من الخطأ معاملة المبلغ الكامل لسعر الممارسة على أنه إلتزام مالي لأن الإلتزام مشروط بأن يتم ممارسة الخيار. ورفض المجلس هذا الإقتراح لأن المنشأة ملزمة بدفع مبلغ الإسترداد الكامل ولا تستطيع تجنب التسوية بالنقد أو بأصل مالي آخر مقابل مبلغ الإسترداد الكامل إلا إذا قرر الطرف المقابل عدم ممارسة حقه في الإسترداد أو وقوع أو عدم وقوع أحداث أو ظروف مستقبلية معينة خارجة عن سيطرة المنشأة. ولاحظ المجلس أيضاً أن التغير يتطلب إعادة دراسة للأحكام الأخرى لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ التي تقتضي معاملة الإلتزامات المشروطة بأحداث أو خيارات خارجة عن سيطرة المنشأة على أنها إلتزام. وتتضمن على سبيل المثال، (أ) معاملة الأدوات المالية ذات مخصصات التسوية الطارئة كإلتزامات مالية للمبلغ الكامل للإلتزام المشروط، (ب) معاملة الأسهم الممتازة القابلة للإسترداد بناءاً على خيار المالك كإلتزامات مالية للمبلغ الكامل للإلتزام المشروط، و (ج) معاملة الأدوات المالية (الأدوات المطروحة للتداول) التي تعطي المالك الحق بإعادة الأداة إلى المنشأة المصدرة مقابل النقد أو أصل مالي آخر، والتي يتحدد مبلغها بالإشارة إلى المؤشر، والذي يكون له بالتالي إمكانية الإرتفاع والإنخفاض، على أنها إلتزامات مالية للمبلغ الكامل للإلتزام المشروط.

عندما تستخدم المنشأة أدوات حقوق الملكية الخاصة بها كعملة في عقد لتسليم أو توريد عدد متغير من الأسهم، فلا يعتبر العقد أداة حقوق ملكية، ولكنه يعتبر أصلاً أو إلتزاماً مالياً

إستنتاج ١٣ وافق المجلس على أنه من غير الملائم محاسبة العقد على أنه أداة حقوق ملكية عندما تُستخدم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة كعملة في عقد لإستلام أو توريد عدد متغير من الأسهم التي تساوي قيمتها مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً مبنياً على التغيرات في متغير أساسي (مثل عقد مشتق على الذهب يتم تسويته بصافي الأسهم أو إلتزام بتوريد أكبر عدد ممكن من الأسهم تساوي بالقيمة ١٠,٠٠٠ وحدة عملة). ويمثل مثل هذا العقد حقاً أو إلتزاماً بمبلغ محدد بدلاً من حصص حقوق ملكية محددة. ولا يعتبر العقد بدفع أو إستلام مبلغ محدد (بدلاً من حصص حقوق ملكية محددة) أداة حقوق ملكية. وبالنسبة لمثل هذا العقد، فإن المنشأة لا تعرف، قبل تسوية المعاملة، الكمية التي

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ستسلمها أو توردها من أسهمها الخاصة (أو كمية النقد) وقد لا تعرف المنشأة حتى إذا ما كانت ستسلم أو تورد أسهمها الخاصة.

إستنتاج ١٤ بالإضافة لذلك، أشار المجلس إلى أن إلغاء معاملة حقوق الملكية لمثل هذا العقد يحد من الحوافز لإبرام معاملات من المحتمل أن تكون جيدة أو غير جيدة للحصول على معاملة حقوق الملكية. فعلى سبيل المثال، يعتقد المجلس أنه لا ينبغي أن تكون المنشأة قادرة على الحصول على معاملة حقوق الملكية لمعاملة ببساطة من خلال ضم بند تسوية الأسهم عندما يكون العقد بقيمة محددة، بدلاً من حصص حقوق ملكية محددة.

إستنتاج ١٥ رفض المجلس الإقتراح بأنه يجب أن يكون العقد الذي تم تسويته في أسهم المنشأة الخاصة أداة حقوق ملكية لأنه لم ينشأ تغيير في الأصول أو الإلتزامات، وبالتالي ليس هناك خسارة أو ربح عند تسوية العقد. وأشار المجلس إلى أن أي خسارة أو ربح تنشأ قبل تسوية المعاملة، وليس عندما يتم تسويتها.

أحكام التسوية الطارئة (الفقرات ٢٥ وتطبيق ٢٨)

إستنتاج ١٦ يتضمن المعيار المنقح الإستنتاج السابق في التفسير الخامس *"تصنيف الأدوات المالية – مخصصات التسوية الطارئة"* الذي يعتبر الأداة المالية التي تعتمد طريقة تسويتها على وقوع أو عدم وقوع أحداث مستقبلية غير مؤكدة، أو على ناتج ظروف غير مؤكدة خارجة عن سيطرة كل من المنشأة المصدرة والمالك (أي مخصصات التسوية الطارئة) إلتزاماً مالياً.

إستنتاج ١٧ لا تتضمن التعديلات الإستثناء المنصوص عليه سابقاً في الفقرة ٦ من التفسير ٥ للظروف التي تكون فيها إحتمالية أن يطلب من المنشأة التسوية بالنقد أو بأصل مالي آخر بعيدة في الوقت الذي تصدر فيه الأداة المالية. وتوصل المجلس إلى أن تصنيف الإلتزام بتوريد النقد أو أصل مالي آخر أو إلتزام مالي أخر فقط عندما تكون التسوية بالنقد مناسبة، لا يتوافق مع تعريفات الإلتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية. فهنالك إلتزام تعاقدي بنقل المنافع الإقتصادية كنتيجة لأحداث سابقة لأن المنشأة غير قادرة على تجنب التسوية بالنقد أو أصل مالي آخر إلا عند وقوع أو عدم وقوع حدث في المستقبل.

إستنتاج ١٨ على أي حال، توصل المجلس أيضاً إلى أن مخصصات التسوية الطارئة التي يمكن أن تنطبق فقط في حالة تصفية المنشأة لا ينبغي أن تؤثر على تصنيف الأداة لأن ذلك لا يتوافق مع افتراض المنشأة المستمر. إن مخصص التسوية الطارئة الذي يوفر الدفع بالنقد أو بأصل مالي آخر فقط عند تصفية المنشأة مشابه لأداة حقوق الملكية ذات الأولوية في التصفية ولذلك، ينبغي تجاهلها عند تصنيف الأداة.

إستنتاج ١٩ بالإضافة لذلك، قرر المجلس أنه إذا كان الجزء من مخصص التسوية الطارئة الذي يمكن أن يقتضي التسوية بالنقد أو عدد متغير من أسهمها الخاصة غير قابل للتطبيق، فينبغي تجاهله لأغراض تصنيف الأداة. ووافق المجلس أيضاً على توفير إرشادات لما تعنيه كلمة "قابل للتطبيق" في هذا السياق (راجع الفقرة تطبيق ٢٨).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

خيارات التسوية (الفقرات ٢٦ و٢٧)

إستنتاج ٢٠ يقتضي المعيار المنقح أنه إذا كان لدى أحد أطراف العقد خيار أو أكثر لكيفية تسويته (مثل صافي النقد أو بمبادلة الأسهم مقابل النقد)، فيعتبر العقد أصلاً أو إلتزاماً مالياً إلا إذا كانت جميع بدائل التسوية سينتج عنها تصنيف لحقوق الملكية. وتوصل المجلس إلى أنه لا ينبغي أن تكون المنشآت قادرة على الالتفاف على متطلبات محاسبة الأصول المالية والإلتزامات المالية بمجرد تضمين خيار تسوية العقد من خلال مبادلة عدد ثابت من الأسهم مقابل مبلغ ثابت. وقد إقترح المجلس في مسودة العرض أن الممارسة السابقة ونوايا الإدارة ينبغي وضعها بعين الإعتبار أثناء تحديد تصنيف مثل هذه الأدوات. ولكن، أشار المجاوبون على مسودة العرض إلى أنه قد يكون من الصعب تطبيق مثل هذه المتطلبات لأن بعض المنشآت ليس لديها أي ماضي بمعاملات مشابهة و أن تقييم وجود ممارسة محددة وماهية نية الإدارة من الممكن أن تكون غير موضوعية. ووافق المجلس على هذا الملاحظات وتوصل بالتالي إلى أن الممارسة السابقة ونوايا الإدارة لا ينبغي أن تكون عوامل محددة.

الطرق المدروسة البديلة

إستنتاج ٢١ في ختام تنقيحات معيار المحاسبة الدولي ٣٢، درس المجلس، ولكنه لم يقر، عدداً من الطرق البديلة: -

(أ) لتصنيف أي عقد تتم تسويته في أسهم المنشأة الخاصة على أنه أداة حقوق ملكية. وقد رفض المجلس هذه الطريقة لأنها لا تتعامل بكفاءة مع المعاملات التي تستخدم فيها المنشأة أسهمها الخاصة كعملة، مثلاً عندما يكون لدى المنشأة إلتزام بدفع مبلغ ثابت أو قابل للتحديد تتم تسويته بعدد متغير من أسهم المنشأة الخاصة.

(ب) لتصنيف العقد على أنه أداة حقوق ملكية فقط إذا كان (١) ستتم تسوية العقد في أسهم المنشأة الخاصة، و(٢) كانت التغيرات في القيمة العادلة للعقد تتحرك بنفس باتجاه التغيرات في القيمة العادلة للأسهم من منظور الطرف المقابل. وبموجب هذه الطريقة، فإن العقود التي ستتم تسويتها في أسهم المنشأة الخاصة ستعتبر أصولاً ماليةً أو إلتزامات مالية إذا، من منظور الطرف المقابل، تحركت قيمتها بشكل معاكس لسعر أسهم المنشأة الخاصة. وكمثال على ذلك، إلتزام المنشأة بشراء أسهمها الخاصة مجدداً. وقد رفض المجلس هذه الطريقة لأن إتباعها سيمثل تحولاً أساسياً في مفهوم حقوق الملكية. وأشار المجلس أيضاً إلى أنه سينتج عنها تغير في تصنيف بعض المعاملات، بالمقارنة مع *الإطار* ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢ القائمين، اللذين لم يتعرضا لأية ملاحظات.

(ج) لتصنيف أي عقد ستتم تسويته في أسهم المنشأة الخاصة إلا إذا تغيرت قيمته إستجابة لأمر غير سعر أسهم المنشأة الخاصة على أنه أداة حقوق ملكية. وقد رفض المجلس هذه الطريقة تجنبا لمبدأ أن العقود غير المشتقة التي تتم تسويتها بعدد متغير من أسهم المنشأة الخاصة ينبغي أن تعامل على أنها أصول أو إلتزامات مالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(د) لحصر التصنيف كأدوات حقوق ملكية في الأسهم العادية المعلقة، وتصنيف جميع العقود التي تتضمن إستلاماً أو توريداً مستقبلياً لأسهم المنشأة الخاصة على أنها أصول أو إلتزامات مالية. وقد رفض المجلس هذه الطريقة لأن إتباعها سيمثل تحولاً أساسياً في مفهوم حقوق الملكية. وأشار المجلس أيضاً أنه سينتج عنها تغير في تصنيف بعض المعاملات بالمقارنة مع معيار المحاسبة الدولي الموجود ٣٢ الذي لم يتعرض لأي ملاحظات.

الأدوات المالية المركبة
(الفقرات من ٢٨-٣٢ وتطبيق ٣٠ - تطبيق ٣٥)

إستنتاج ٢٢ يقتضي المعيار العرض المنفصل في الميزانية العمومية* للمنشأة لعناصر حقوق الملكية والإلتزام للأداة المالية الواحدة. وهي مسألة شكل أكثر منها مسألة جوهر حيث أن كلا الإلتزامات وحصص حقوق الملكية قد تم إيجادها من خلال أداة مالية واحدة بدلاً من أداتين منفصلتين أو أكثر. ويعتقد المجلس أن الوضع المالي للمنشأة يتمثل بشكل أكثر صدقاً من خلال العرض المنفصل للإلتزام وعناصر حقوق الملكية المشمولة في أداة واحدة.

تخصيص المبلغ المسجل الأولي للإلتزام وعناصر حقوق الملكية (الفقرات ٣١ و٣٢، و"تطبيق ٣٦" - "تطبيق ٣٨"، والأمثلة التوضيحية ٩-١٢)

إستنتاج ٢٣ لم تنص النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على طريقة معينة لتحديد المبلغ المسجل الأولي لأداة مالية مركبة إلى الإلتزام وعناصر حقوق الملكية المنفصلين الخاصين بها. وبدلاً من ذلك، فقد إقترحت طرقاً يمكن أن يتم دراستها مثل:-

(أ) تحديد القيمة المتبقية للعنصر الأقل سهولة في القياس (غالباً ما يكون عنصر حقوق الملكية) بعد إقتطاع المبلغ المحدد بشكل منفصل للعنصر الأسهل تحديداً من الأداة ككل (طريقة "مع و بدون")؛ و

(ب) قياس عناصر الإلتزام وحقوق الملكية بشكل منفصل وبمقدار ما هو ضروري، تعديل تلك المبالغ بشكل تناسبي بحيث يكون مجموع العناصر مساوياً لمبلغ الأداة ككل (طريقة "القيمة العادلة النسبية").

إستنتاج ٢٤ كان هذا الإختيار مبرراً على أساس أن معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لم يتعامل مع قياس الأصول المالية والإلتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية.

إستنتاج ٢٥ من ناحية أخرى، منذ إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تتضمن متطلبات لقياس الأصول والإلتزامات المالية. ولذلك، فإن وجهة النظر بأنه لا ينبغي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ أن يحدد طريقة معينة لفصل الأدوات المالية المركبة بسبب غياب متطلبات قياس الأدوات المالية لم تعد فاعلة. يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٤٣، أن يتم قياس الإلتزام المالي عند الإعتراف الأولي بقيمته العادلة. ولذلك، فإن طريقة القيمة العادلة النسبية قد تؤدي إلى قياس أولي لعنصر الإلتزام لا يتوافق مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

*إستبدل معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) مصطلح "الميزانية العمومية" بمصطلح "بيان المركز المالي".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٢٦ بعد الإعتراف الأولي، يتم قياس الإلتزام المالي الذي تم تصنيفه كما بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بالقيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ويتم قياس أي إلتزامات مالية أخرى بالتكلفة المطفأة. إذا تم تصنيف عنصر الإلتزام في أداة مالية مركبة كما بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فيمكن للمنشأة الإعتراف بربح أو خسارة مباشرين بعد الإعتراف الأولي إذا طبقت طريقة القيمة العادلة النسبية. وهذا يخالف معيار المحاسبة الدولي ٣٢، الفقرة ٣١، التي تنص على أنه لا ينشأ أي ربح أو خسارة من الإعتراف بعناصر الأداة بشكل منفصل.

إستنتاج ٢٧ بموجب الإطار، ومعياري المحاسبة الدوليين ٣٢ و٣٩، تعرّف أداة حقوق الملكية على أنها أي عقد يدعم الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد إقتطاع جميع إلتزاماتها. وتضيف الفقرة ٦٧ من الإطار إلى ذلك حيث تنص على أن المبلغ الذي يتم به الإعتراف بحقوق الملكية في الميزانية العمومية يعتمد على قياس الأصول والإلتزامات.

إستنتاج ٢٨ توصل المجلس إلى أنه ينبغي إلغاء البدائل في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لقياس عنصر الإلتزام في الأداة المالية المركبة عند الإعتراف الأولي كمبلغ متبقي بعد فصل عنصر حقوق الملكية أو على أساس طريقة القيمة العادلة النسبية. وبدلاً من ذلك، ينبغي قياس عنصر الإلتزام أولاً (بما في ذلك قيمة أي ميزات لمشتق غير حقوق ملكية، مثل ميزة الشراء المتضمنة)، والمبلغ المتبقي المحدد لعنصر حقوق الملكية.

إستنتاج ٢٩ إن الهدف من هذا التعديل هو جعل المتطلبات حول فصل المنشأة للإلتزام وعناصر حقوق الملكية للأداة المالية الواحدة متوافقة مع المتطلبات حول القياس الأولي للإلتزام المالي في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والتعريفات في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *والإطار* لأداة حقوق الملكية كحصة متبقية.

إستنتاج ٣٠ وتلغي هذه الطريقة الحاجة لتقدير المدخلات في، وتطبيق، نماذج خيار تسعير معقدة لقياس عنصر حقوق الملكية لبعض الأدوات المالية المركبة. وأشار المجلس أيضاً إلى أن غياب الطريقة المنصوص عليها أدى إلى نقص في القدرة على المقارنة بين المنشآت بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ وأنه لذلك كان من المحبذ تحديد طريقة واحدة.

إستنتاج ٣١ وأشار المجلس أن متطلب إستخدام طريقة "مع أو بدون"، والتي بموجبها يتم تحديد عنصر الإلتزام أولاً، تتوافق مع إقتراحات مجموعة العمل المشترك لواضعي المعيار في مسودة المعيار وأساس الإستنتاجات في "الأدوات المالية والبنود المشابهة" الخاصين بها، المنشورين من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر من عام ٢٠٠٠ (راجع مسودة المعيار، الفقرات ٧٤ و ٧٥ وملحق التطبيق، الفقرة ٣١٨).

أسهم الخزينة (الفقرات ٣٣، ٣٤ والتطبيق ٣٦)

إستنتاج ٣٢ يتضمن المعيار المنقح الإرشادات الواردة في التفسير ١٦ "*رأس المال المساهم – أدوات حقوق الملكية التي تم أعادة شراؤها (أسهم الخزينة)*". يمثل شراء المنشأة وإعادة بيعها لأدوات حقوق الملكية الخاصة بها نقلاً بين أولئك المالكين لأدوات حقوق الملكية الذين تنازلوا عن حصصهم في حقوق الملكية وأولئك المستمرين في الإحتفاظ بأدوات حقوق الملكية أكثر من كونه يمثل خسارةً أو ربحاً للمنشأة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الفائدة وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب (الفقرات من ٣٥- ٤١ و"تطبيق ٣٧")

تكاليف معاملة حقوق الملكية (الفقرات ٣٥ و٣٧- ٣٩)

إستنتاج ٣٣ يتضمن المعيار المنقح الإرشادات الواردة في التفسير ١٧ *"حقوق الملكية – تكاليف معاملة حقوق الملكية"*. تحاسب تكليف المعاملة التي تم تكبدها كجزء ضروري في إكمال معاملة حقوق الملكية على أنها جزء من المعاملة التي يرتبطون بها. إن ربط معاملة حقوق الملكية وتكاليف المعاملة يعكس إجمالي تكلفة المعاملة في حقوق الملكية.

إستنتاج٣٤- [تم إلغاءها]
إستنتاج٤٨

ملخص التغيرات لمسودة العرض

إستنتاج٤٩ التغيرات الرئيسية من إقتراحات مسودة العرض هي كما يلي:-

(أ) إقترحت مسودة العرض أن تعرّف الإلتزام المالي على أنه إلتزام تعاقدي لتوريد النقد أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى أو مبادلة أدوات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل أن لا تكون ايجابية. وتم توسيع التعريف في المعيار ليشمل بعض العقود التي سوف أو يمكن أن تتم تسويتها في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. إن تعريف المعيار للأصل المالي قد تم توسيعه بطريقة مشابهة.

(ب) إقترحت مسودة العرض أن تعتبر الأداة المالية التي تعطي المالك الحق بأن يعيدها للمنشأة مقابل نقد أو أصل مالي آخر إلتزاماً مالياً. وإحتفظ المعيار بهذا الإستنتاج، ولكنه قام بتوفير إرشادات إضافية وأمثلة توضيحية لتساعد المنشآت، التي نتيجة لهذه المتطلب، إما لا تملك حقوق ملكية كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ أو التي لا يعتبر رأس مالها المساهم به حقوق ملكية كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

(ج) إحتفظ المعيار بالإقتراح وأوضح في مسودة العرض بأن شروط وأحكام الأداة المالية يمكن أن تشكل إلتزاماً بشكل غير مباشر.

(د) إقترحت مسودة العرض أن يتم تضمين الإستنتاج السابق في التفسير ٥ في معيار المحاسبة الدولي ٣٢. وهو أن الأداة المالية التي تعتمد طريقة تسويتها على وقوع أو عدم وقوع أحداث مستقبلية غير مؤكدة أو على ناتج ظروف غير مؤكدة خارجة عن سيطرة كلا المنشأة المصدرة والمالك للإلتزام المالي تعتبر إلتزاماً مالياً. ويوضح المعيار هذا الإستنتاج من خلال طلب تجاهل مخصصات التسوية الطارئة التي تنطبق فقط في حال تصفية المنشأة أو تكون غير قابلة للتطبيق.

(هـ) إقترحت مسودة العرض بأن العقد المشتق الذي يشتمل على خيار لكيفية تسويته يحقق تعريف أداة حقوق الملكية إذا كان لدى المنشأة كل ما يلي: (١) حق غير مشروط وقدرة على تسوية إجمالي العقد، (٢) ممارسة قائمة لمثل هذه التسوية، و(٣) النية لتسوية إجمالي العقد. لم يتم ترحيل هذه الشروط إلى المعيار. وبدلاً من ذلك، يتم تصنيف المشتقة ذات

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

خيارات التسوية على أنها أصل أو إلتزام مالي إلا إذا كانت جميع بدائل التسوية سينتج عنها تصنيفها على أنها حقوق ملكية.

(و) يوفر المعيار إرشادات صريحة حول محاسبة إعادة شراء الأداة القابلة للتحويل.

(ز) يوفر المعيار إرشادات صريحة حول محاسبة تعديل شروط الأداة القابلة للتحويل لإحداث تحويل مبكر.

(ح) إقترحت مسودة العرض بأنه ينبغي إلغاء الأداة المالية التي تعتبر أداة حقوق ملكية لشركة تابعة عند التوحيد عند الإحتفاظ بها من قبل الشركة الأم، أو عرضها في الميزانية العمومية الموحدة ضمن حقوق الملكية عندما لا يحتفظ بها من قبل الشركة الأم (كحقوق أقلية* منفصلة عن حقوق ملكية الشركة الأم). يقتضي المعيار دراسة جميع الشروط والأحكام المتفق عليها بين أعضاء المجموعة ومالكي الأداة عند تحديد إذا ما كانت المجموعة ككل لديها إلتزام قد ينشأ عنه إلتزام مالي. وبمقدار مثل هذا الإلتزام، فإن الأداة (أو عنصر الأداة الخاضع للإلتزام) تعتبر إلتزاماً مالياً في البيانات المالية الموحدة.

(ط) [تم إلغاءها]

(ي) [تم إلغاءها]

(ك) في أغسطس ٢٠٠٥ أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *"الأدوات المالية: الإفصاحات"*، ونتيجة لذلك تم إعادة تغيير موقع الإفصاحات الخاصة بالأدوات المالية إذا لم يزل ذلك مناسباً إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية٧.

* في يناير ٢٠٠٨، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية نسخة معجلة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانات المالية الموحـدة والمنفصلة"*، والتي عدلت "حصة الأقلية" إلى "الحصص غير المسيطرة".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الآراء المعارضة

الرأي المعارض جيمس. جيه. ليسينرينج

أراء ١ يختلف السيد ليسينرينج مع معيار المحاسبة الدولي لأن الإستنتاجات، برأيه، حول محاسبة عقود الشراء الآجلة وخيارات البيع المكتوبة على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المصدرة التي تتطلب تسوية مادية في مقابل النقد هي غير ملائمة. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢ أن يتم الإعتراف بعقود الشراء الآجلة كما لو أن المعاملة المستقبلية قد تمت بالفعل. وبنفس الطريقة فإنه يقتضي أن يتم محاسبة خيار البيع المكتوب كما لو أنه قد تمت ممارسته بالفعل. وينتج عن كلا العقدين جمع العقد الآجل المنفصل وخيار البيع المكتوب مع الأسهم المتداولة لإيجاد إلتزام وهمي.

أراء ٢ إن تسجيل إلتزام للقيمة الحالية لسعر آجل ثابت كنتيجة لعقد آجل لا يتوافق مع محاسبة العقود الآجلة الأخرى. وينتج عن تسجيل إلتزام للقيمة الحالية لسعر التنفيذ الخاص بالخيار تسجيل إلتزام لا يتسق مع *الإطار* حيث أنه لا يوجد إلتزام حالي لسعر التنفيذ. وفي كلتا الحالتين فإن الأسهم التي تعتبر خاضعة للعقود هي متداولة، لها نفس الحقوق كأي أسهم أخرى وينبغي محاسبتها على أنها متداولة. يحقق العقد الآجل وعقد الخيار تعريف المشتقة وينبغي محاسبتها على أنها مشتقات بدلاً من إيجاد إستثناء للمحاسبة المطلوبة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبنفس الطريقة، إذا كانت ميزة الإسترداد متضمنة في أداة حقوق الملكية (مثل، الأسهم الممتازة القابلة للإسترداد) بدلاً من كونها عقد مشتق مستقل، فينبغي محاسبة ميزة الإسترداد على أنها مشتقة.

أراء ٣ ويعترض السيد ليسينرينج على الإستنتاج بأن خيارات البيع التي تم شراؤها أو خيارات الشراء التي تم شراؤها لعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المصدرة لا تعتبر أصلاً. وتحقق الحقوق التي تم إيجادها من خلال هذه العقود تعريف الأصل وينبغي أن تحاسب على أنها أصول وليس على أنها إقتطاع من حقوق الملكية. وتحقق هذه العقود أيضاً تعريف المشتقات وينبغي أن تحاسب على أنها كذلك بما يتسق مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

المحتويات

الفقرات

معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *الأدوات المالية: العرض*

الأمثلة التوضيحية

محاسبة العقود على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة	مثال ١- ٣١
المثال:١ العقود الآجلة لشراء الأسهم	مثال ٢- ٦
المثال:٢ العقود الآجلة لبيع الأسهم	مثال ٧ - ١١
المثال:٣ خيار الشراء للأسهم التي تم شراؤها	مثال ١٢- ١٦
المثال:٤ خيار الشراء للأسهم المكتوبة	مثال ١٧- ٢١
المثال:٥ خيار الشراء المشترى على الأسهم	مثال ٢٢- ٢٦
المثال:٦ خيار البيع للأسهم المكتوبة	مثال ٢٧- ٣١
المنشآت مثل صناديق الاستثمار المشترك والتعاونيات التي لا يمثل رأسمالها المساهم به حقوق ملكية كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٣٢	**مثال ٣٢- ٣٣**
المثال:٧ المنشآت التي ليس لها حقوق ملكية	مثال ٣٢
المثال:٨ المنشآت التي لها بعض حقوق الملكية	مثال ٣٣
محاسبة الأدوات المالية المركبة	**مثال ٣٤- ٥٠**
المثال٩: فصل الأداة المالية المركبة عند الاعتراف الأولي	مثال ٣٤- ٣٦
المثال:١٠ فصل الأداة المالية المركبة ذات الميزات المشتقة الضمنية المتعددة	مثال ٣٧- ٣٨
المثال:١١ إعادة شراء أداة قابلة للتحويل	مثال ٣٩- ٤٦
المثال:١٢ تعديل شروط الأداة القابلة للتحويل للحث على التحويل المبكر	مثال ٤٧- ٥٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *الأدوات المالية: العرض*

أمثلة توضيحية

ترفق هذه الأمثلة بمعيار المحاسبة ٣٢ ولكنها لا تشكل جزءاً منه.

محاسبة العقود على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة

مثال ١ توضح الأمثلة*التالية تطبيق الفقرات ١٥-٢٧ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ على محاسبة العقود على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

المثال ١: العقود الآجلة لشراء الأسهم

مثال ٢ يوضح المثال قيود دفتر اليومية لعقود الشراء الآجلة على أسهم المنشأة الخاصة والتي ستتم تسويتها (أ) بصافي النقد، (ب) بصافي الأسهم، أو (ج) من خلال توريد النقد مقابل الأسهم. ويناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (راجع (د) أدناه). ولتبسيط التوضيح، فقد تم الإفتراض بأنه لم يتم دفع أرباح الأسهم على الأسهم الأساسية (أي أن "العائد المسجل" هو صفر) وبالتالي فإن القيمة الحالية للسعر الآجل تساوي السعر الفوري عندما تكون القيمة العادلة للعقد الآجل هي صفر. وتم حساب القيمة العادلة العقد الآجل على أنها الفرق بين سعر الأسهم في السوق والقيمة الحالية لسعر آجل ثابت.

الإفتراضات

تاريخ العقد	١ فبراير ٢٠×٢
تاريخ الإستحقاق	٣١ يناير ٢٠×٣
سعر السوق لكل سهم في ١ فبراير ٢٠×٢	١٠٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	١١٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ يناير ٢٠×٣	١٠٦ وحدة عملة
السعر الآجل الثابت الواجب دفعه في ٣١ يناير ٢٠×٣	١٠٤ وحدة عملة
القيمة الحالية للسعر الآجل في ١ فبراير ٢٠×٢	١٠٠ وحدة عملة
عدد الأسهم بموجب العقد الآجل	١,٠٠٠
القيمة العادلة للعقد الآجل في ١ فبراير ٢٠×٢	٠ وحدة عملة
القيمة العادلة للعقد الآجل في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	٦,٣٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة للعقد الآجل في ٣١ يناير ٢٠×٣	٢,٠٠٠ وحدة عملة

(أ) النقد مقابل النقد (التسوية بصافي النقد)

مثال ٣ في هذا الجزء الفرعي، فإن عقد الشراء الآجل على أسهم المنشأة الخاصة ستتم تسويته بصافي النقد، أي أنه ليس هناك إستلام أو توريد لأسهم المنشأة الخاصة بناءاً على تسوية العقد الآجل.

* في هذه الأمثلة المبالغ النقدية تحدد بوحدة العملة " و . ن"

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

في ١ فبراير ٢٠×٢، تبرم المنشأة (أ) عقداً مع المنشأة (ب) لإستلام قيمة عادلة ١,٠٠٠ من الأسهم العادية المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ) إعتباراً من ٣١ يناير ٢٠×٣ مقابل دفعة نقدية تساوي ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (أي ١٠٤ وحدة عملة لكل سهم) في ٣١ يناير ٢٠×٣. وستتم تسوية العقد بصافي النقد. تسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية.

١ فبراير ٢٠×٢

سعر السهم عندما تم الإتفاق على العقد في ١ فبراير ٢٠×٢ هو ١٠٠ وحدة عملة. والقيمة العادلة الأولية للعقد الآجل في ١ فبراير ٢٠×٢ هي صفر.

لا يطلب أي قيد لأن القيمة العادلة للمشتقة هي صفر ولم يتم دفع أو إستلام أي نقد.

٣١ ديسمبر ٢٠×٢

في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢، إرتفع سعر السوق لكل سهم إلى ١١٠ وحدة عملة ونتيجةً لذلك، إرتفعت القيمة العادلة للعقد الآجل إلى ٦,٣٠٠ وحدة عملة.

منه	الأصل الآجل	٦,٣٠٠ وحدة عملة	
له	الربح		٦,٣٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإرتفاع في القيمة العادلة للعقد الآجل.

٣١ يناير ٢٠×٣

في ٣١ يناير ٢٠×٣، إنخفض سعر السوق لكل سهم إلى ١٠٦ وحدة عملة. والقيمة العادلة للعقد الآجل هي ٢,٠٠٠وحدة عملة ([١٠٦ وحدة عملة × ١,٠٠٠] - ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة).

وفي نفس اليوم، تم تسوية العقد بصافي النقد. ولدى المنشأة (أ) إلتزام بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ب) ولدى المنشأة (ب) إلتزام بتوريد ١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦ وحدة عملة × ١,٠٠٠) إلى المنشأة (أ)، وبالتالي تدفع المنشأة (ب) مبلغ صافي ٢,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (أ).

منه	الخسارة	٤,٣٠٠ وحدة عملة	
له	الأصل الآجل		٤,٣٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة للعقد الآجل (أي ٤,٣٠٠ وحدة عملة = ٦,٣٠٠ وحدة عملة – ٢,٠٠٠ وحدة عملة).

منه	النقد	٢,٠٠٠ وحدة عملة	
له	الأصل الآجل		٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل التسوية في العقد الآجل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (تسوية صافي الأسهم).

مثال ٤ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) بإستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. وتكون قيود دفتر اليومية للمنشأة (أ) هي نفس تلك المبينة في (أ) أعلاه، بإستثناء تسجيل تسوية العقد الآجل، كما يلي:

٣١ يناير ٢٠×٣

يتم تسوية العقد بصافي الأسهم. ولدى المنشأة (أ) إلتزام بتوريد ما قيمته ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من أسهمها إلى المنشأة (ب) ولدى المنشأة (ب) إلتزام بتوريد ما قيمته ١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من أسهمها إلى المنشأة (أ)، وبالتالي تقوم المنشأة (ب) بتوريد قيمة مبلغ صافي ٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة – ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة) من الأسهم إلى المنشأة (أ). أي ١٨,٩ من الأسهم (٢,٠٠٠ وحدة عملة / ١٠٦ وحدة عملة).

منه	حقوق الملكية	٢,٠٠٠ وحدة عملة	
له	الأصل الآجل		٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية العقد الآجل.

(ج) النقد مقابل الأسهم (إجمالي التسوية المادية)

مثال ٥ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) بإستثناء أن التسوية ستتم بتوريد مبلغ نقدي ثابت وإستلام عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ). وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) سابقاً، فإن سعر كل سهم ستدفعه المنشأة (أ) في السنة الواحدة ثابت عند ١٠٤ وحدة عملة. وتبعاً لذلك، يكون لدى المنشأة (أ) إلتزام بدفع ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة من النقد إلى المنشأة (ب) (١٠٤ وحدة عملة × ١,٠٠٠) ولدى المنشأة (ب) إلتزام بتوريد ١٠٠٠ من أسهم المنشأة (أ) المتداولة إلى المنشأة (أ) في سنة واحدة. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:

١ فبراير ٢٠×٢

منه	حقوق الملكية	١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	
له	الإلتزام		١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإلتزام بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة في سنة واحدة بقيمتها الحالية ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة مخصومة بإستخدام سعر الفائدة الملائم (راجع معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة "تطبيق ٦٤").

٣١ ديسمبر ٢٠×٢

منه	مصروف الفائدة	٣,٦٦٠ وحدة عملة	
له	الإلتزام		٣,٦٦٠ وحدة عملة

لتستحق الفائدة وفقاً لطريقة الفائدة الفعلية على الإلتزام لمبلغ إسترداد الأسهم.

٣١ يناير ٢٠×٣

منه	مصروف الفائدة	٣٤٠ وحدة عملة	
له	الإلتزام		٣٤٠ وحدة عملة

لتستحق الفائدة وفقاً لطريقة الفائدة الفعلية على الإلتزام لمبلغ إسترداد الأسهم.

تقوم المنشأة (أ) بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة نقداً إلى المنشأة (ب) وتقوم المنشأة (ب) بتوريد ١,٠٠٠ من أسهم المنشأة (أ) إلى المنشأة (أ).

منه	الإلتزام	١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة	
له	النقد		١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية الإلتزام بإسترداد أسهم المنشأة (أ) مقابل النقد.

(د) خيارات التسوية

مثال ٦ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد، صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه إعتبار عقد إعادة الشراء الآجل أصلاً أو إلتزاماً مالياً. وإذا كان احد بدائل التسوية هو مبادلة النقد بالأسهم ((ج) أعلاه)، تعترف المنشأة (أ) بإلتزام للإلتزام التعاقدي بتوريد النقد، كما هو موضح في (ج) أعلاه. خلافاً لذلك، تحاسب المنشأة (أ)العقد الآجل على أنه مشتقة.

المثال ٢: العقود الآجلة لبيع الأسهم

مثال ٧ يوضح المثال قيود دفتر اليومية لعقود البيع الآجلة على أسهم المنشأة الخاصة والتي سيتم تسويتها (أ) بصافي النقد، (ب) صافي الأسهم، (ج) أو من خلال إستلام النقد مقابل الأسهم. ويناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (راجع (د) أدناه). ولتبسيط الشرح، فإنه من المفترض عدم وجود أرباح أسهم مدفوعة على الأسهم الأساسية (أي أن "العائد المسجل" هو صفر) وبالتالي فإن القيمة الحالية للسعر الآجل تساوي السعر الفوري عندما تكون القيمة العادلة للعقد الآجل هي صفر. وتم حساب القيمة العادلة للعقد الآجلة على أنها الفرق بين سعر الأسهم في السوق والقيمة الحالية لسعر آجل ثابت.

الإفتراضات

تاريخ العقد	١ فبراير ٢٠×٢
تاريخ الإستحقاق	٣١ يناير ٢٠×٣
سعر السوق لكل سهم في ١ فبراير ٢٠×٢	١٠٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	١١٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ يناير ٢٠×٣	١٠٦ وحدة عملة
السعر الآجل الثابت الذي سيتم إستلامه في ٣١ يناير ٢٠×٣	١٠٤ وحدة عملة
القيمة الحالية للسعر الآجل في ١ فبراير ٢٠×٢	١٠٠ وحدة عملة
عدد الأسهم بموجب العقد الآجل	١,٠٠٠
القيمة العادلة للعقد الآجل في ١ فبراير ٢٠×٢	٠ وحدة عملة
القيمة العادلة للعقد الآجل في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	(٦,٣٠٠) وحدة عملة
القيمة العادلة للعقد الآجل في ٣١ يناير ٢٠×٣	(٢,٠٠٠) وحدة عملة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(أ) النقد مقابل النقد (التسوية بصافي النقد)

مثال ٨ في ١ فبراير ٢٠٠٢، تبرم المنشأة (أ) عقداً مع المنشأة (ب) لدفع القيمة العادلة ١,٠٠٠ من الأسهم العادية المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ) إعتباراً من ٣١ يناير ٢٠٠٣ مقابل دفعة نقدية تساوي ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (أي ١٠٤ وحدة عملة لكل سهم) في ٣١ يناير ٢٠٠٣. وسيتم تسوية العقد بصافي النقد. وتسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية:

١ فبراير ٢٠×٢

لا يطلب أي قيد لأن القيمة العادلة للمشتقة هي صفر ولم يتم دفع أو إستلام أي نقد.

٣١ ديسمبر ٢٠×٢

منه	الخسارة	٦,٣٠٠ وحدة عملة	
له	الإلتزام الآجل		٦,٣٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة للعقد الآجل.

٣١ يناير ٢٠×٣

منه	الإلتزام الآجل	٤,٣٠٠ وحدة عملة	
له	الربح		٤,٣٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإرتفاع في القيمة العادلة للعقد الآجل (أي ٤,٣٠٠ وحدة عملة = ٦,٣٠٠ وحدة عملة – ٢,٠٠٠ وحدة عملة).

يتم تسوية العقد بصافي النقد. المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (أ) والمنشأة (أ) ملزمة بتوريد ١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦ وحدة عملة × ١,٠٠٠) إلى المنشأة (ب)، وبالتالي تدفع المنشأة (أ) مبلغ صافي ٢,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ب).

منه	الإلتزام الآجل	٢,٠٠٠ وحدة عملة	
له	النقد		٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية العقد الآجل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (تسوية صافي الأسهم)

مثال ٩ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) بإستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. وتكون قيود دفتر اليومية للمنشأة(أ) هي نفسها المبينة في (أ) بإستثناء:

٣١ يناير ٢٠×٣

يتم تسوية العقد بصافي الأسهم. ولدى المنشأة (أ) حق بإستلام ما قيمته ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من أسهمها وإلتزام بتوريد ما قيمته ١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من أسهمها إلى المنشأة (ب)، وبالتالي تقوم المنشأة (أ) بتوريد قيمة مبلغ صافي ٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة – ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة) من أسهمها إلى المنشأة (ب)، أي ١٨,٩ من الأسهم (٢,٠٠٠ وحدة عملة / ١٠٦ وحدة عملة).

منه	الإلتزام الآجل	٢,٠٠٠ وحدة عملة	
له	حقوق الملكية		٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية العقد الآجل. ويعامل إصدار الأسهم المنشأة الخاصة على أنه معاملة حقوق ملكية.

(ج) الأسهم مقابل النقد (إجمالي التسوية المادية)

مثال١٠ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ)، بإستثناء أن التسوية ستتم بإستلام مبلغ نقدي ثابت وتوريد عدد ثابت من الأسهم المنشأة الخاصة. وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، فإن سعر كل سهم ستدفعه المنشأة (أ) في سنة واحدة ثابت عند ١٠٤ وحدة عملة. وتبعاً لذلك، فإن لدى المنشأة (أ) حق بإستلام ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة من النقد (١٠٤ وحدة عملة × ١,٠٠٠) وإلتزام بتوريد ١٠٠٠من أسهمها في سنة واحدة. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:

١ فبراير ٢٠×٢

لم يتم تسجيل أي قيود في ١ فبراير. ولم يتم دفع أو إستلام أي نقد لأن القيمة العادلة الأولية للعقد الآجل هي صفر. ويحقق العقد الآجل لتوريد عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر تعريف أداة حقوق الملكية لأنه لا يمكن تسويتها بغير توريد الأسهم مقابل النقد.

٣١ ديسمبر ٢٠×٢

لم يتم تسجيل أي قيود في ٣١ ديسمبر لأنه لم يتم دفع أو إستلام أي نقد ولأن العقد لتوريد عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت يحقق تعريف أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

٣١ يناير ٢٠×٣

في ٣١ يناير ٢٠٠٣، تستلم المنشأة (أ) ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة نقداً وتورد ١,٠٠٠ من الأسهم.

منه	النقد	١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة	
له	حقوق الملكية		١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية العقد الآجل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(د) خيارات التسوية

مثال١١ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد، صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه إعتبار عقد الشراء الآجل أصلاً أو إلتزاماً مالياً. وهو لا يحقق تعريف أداة حقوق الملكية لأنه لا يمكن تسويته إلا بأن تعيد المنشأة (أ) شراء عدد ثابت من أسهمها الخاصة مقابل دفع مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. وتعترف المنشأة (أ) بالأصل أو الإلتزام المشتق، كما هو موضح في (أ) و(ب) أعلاه. ويعتمد إدراج قيد المحاسبة عند التسوية على كيفية تسوية العقد الفعلية.

المثال ٣: خيار الشراء للأسهم التي تم شراؤها

مثال١٢ يوضح هذا المثال قيود دفتر اليومية لحق خيار الشراء الذي تم شراؤه على الأسهم الخاصة بالمنشأة والذي سيتم تسويته (أ) بصافي النقد، (ب) صافي الأسهم، (ج) أو من خلال توريد النقد مقابل الأسهم الخاصة بالمنشأة. ويناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية - راجع (د) أدناه.

الإفتراضات

تاريخ العقد	١ فبراير ٢٠×٢
تاريخ الممارسة	٣١ يناير ٢٠×٣ (الشروط الأوروبية، أي أنه يمكن ممارستها فقط في تاريخ الإستحقاق)
مالك حق الممارسة	المنشأة التي تقوم بالإبلاغ (المنشأة (أ))
سعر السوق لكل سهم في ١ فبراير ٢٠×٢	١٠٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	١٠٤ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ يناير ٢٠×٣	١٠٤ وحدة عملة
سعر الممارسة الثابت الواجب دفعه في ٣١ يناير ٢٠×٣	١٠٢ وحدة عملة
عدد الأسهم بموجب عقد الخيار	١,٠٠٠
القيمة العادلة للخيار في ١ فبراير ٢٠×٢	٥,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة في للخيار ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	٣,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة في للخيار ٣١ يناير ٢٠×٣	٢,٠٠٠ وحدة عملة

(أ) النقد مقابل النقد (التسوية بصافي النقد)

مثال ١٣ في ١ فبراير ٢٠×٢ ، تبرم المنشأة (أ) عقداً مع المنشأة (ب) يلزم المنشأة (ب) بالتوريد، ويعطي المنشأة (أ) الحق بإستلام القيمة العادلة ١٠٠٠ من الأسهم العادية الخاصة بالمنشأة (أ) إعتباراً من ٣١ يناير ٢٠٠٣ مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة من النقد (أي ١٠٢ لكل سهم) في ٣١ يناير ٢٠×٣، إذا مارست المنشأة (أ) الحق. وسيتم تسوية العقد بصافي النقد. وإذا لم تمارس المنشأة (أ) حقها، فلا تتم أي دفعات. وتسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية:

١ فبراير ٢٠×٢

يكون سعر السهم عندما يتم الإتفاق على العقد في ١ فبراير ٢٠×٢ هو ١٠٠ وحدة عملة. والقيمة العادلة الأولية لعقد الخيار في ١ فبراير ٢٠×٢ هي ٥,٠٠٠ وحدة عملة، والتي تدفعها المنشأة (أ) إلى المنشأة (ب) نقداً في ذلك التاريخ. وفي ذلك التاريخ، لا يكون للخيار قيمة جوهرية، بل قيمة زمنية فقط، لأن سعر الممارسة ١٠٢ وحدة عملة يتجاوز سعر السوق لكل سهم ١٠٠ وحدة عملة ولذلك يكون من غير المجدي إقتصادياً للمنشأة (أ) أن تمارس الخيار. وبمعنى آخر، يكون سعر خيار الشراء أعلى من سعر السوق.

منه	أصل خيار الشراء	٥,٠٠٠ وحدة عملة	
له	النقد		٥,٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بخيار الشراء المشترى.

٣١ ديسمبر ٢٠×٢

في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢ ، إرتفع سعر السوق لكل سهم إلى ١٠٤ وحدة عملة. وإنخفضت القيمة العادلة لخيار الشراء إلى ٣٠٠٠ وحدة عملة، والتي يكون منها ٢,٠٠٠ وحدة عملة هي القيمة الجوهرية ([١٠٤ وحدة عملة– ١٠٢ وحدة عملة] × ١,٠٠٠)، وتكون ١,٠٠٠ وحدة عملة هي القيمة الزمنية المتبقية.

منه	الخسارة	٢,٠٠٠ وحدة عملة	
له	أصل خيار الشراء		٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة لخيار الشراء.

٣١ يناير ٢٠×٣

في ٣١ ديسمبر ٢٠×٣، لا يزال سعر السوق لكل سهم هو ١٠٤ وحدة عملة. وإنخفضت القيمة العادلة لخيار الشراء إلى ٢٠٠٠ وحدة عملة، والتي تكون كلها قيمة جوهرية ([١٠٤ وحدة عملة – ١٠٢ وحدة عملة] × ١,٠٠٠)، لأنه لم يتبقى أي قيمة زمنية.

منه	الخسارة	١,٠٠٠ وحدة عملة	
له	أصل خيار الشراء		١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة لخيار الشراء.

وفي نفس اليوم، تمارس المنشأة (أ) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بصافي النقد. والمنشأة (ب) ملزمة بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة × ١,٠٠٠) إلى المنشأة (أ) مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة × ١,٠٠) من المنشأة (أ)، وبالتالي تستلم المنشأة (أ) مبلغ صافي يعادل ٢,٠٠٠ وحدة عملة.

منه	النقد	٢,٠٠٠ وحدة عملة	
له	أصل خيار الشراء		٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (التسوية بصافي الأسهم)

مثال ١٤ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) بإستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. تكون قيود دفتر اليومية للمنشأة (أ) هي نفس تلك المبينة في (أ) أعلاه، بإستثناء تسجيل تسوية عقد الخيار على النحو التالي:-

٣١ يناير ٢٠×٣

تمارس المنشأة (أ) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بصافي الأسهم. المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ما قيمته ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من أسهم المنشأة (أ) إلى المنشأة (أ) مقابل ما قيمته ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من أسهم المنشأة (أ)، وبالتالي تقوم المنشأة (ب) بتوريد قيمة مبلغ صافي يعادل ٢,٠٠٠ وحدة عملة من الأسهم إلى المنشأة (أ)، أي ١٩,٢ من الأسهم (٢,٠٠٠ وحدة عملة / ١٠٤ وحدة عملة).

منه	حقوق الملكية	٢,٠٠٠ وحدة عملة
له	أصل خيار الشراء	٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار. تحاسب التسوية على أنها معاملة أسهم خزينة (أي عدم وجود ربح أو خسارة)

(ج) النقد مقابل الأسهم (إجمالي التسوية المادية)

مثال ١٥ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) بإستثناء أن التسوية ستتم بإستلام عدد ثابت من الأسهم ودفع مبلغ نقدي ثابت، إذا قامت المنشأة (أ) بممارسة الخيار. وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، يكون سعر الممارسة لكل سهم ثابتاً عند ١٠٢ وحدة عملة. وتبعاً لذلك، لدى المنشأة (أ) حق بإستلام ١,٠٠٠ من الأسهم المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من النقد، إذا قامت المنشأة (أ) بممارسة الخيار. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:

١ فبراير ٢٠×٢

منه	حقوق الملكية	٥,٠٠٠ وحدة عملة
له	النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل النقد المدفوع مقابل الحق بإستلام الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) في سنة واحدة مقابل سعر ثابت. ويتم الإعتراف بالعلاوة المدفوعة في حقوق الملكية.

٣١ ديسمبر ٢٠×٢

لم يتم تسجيل أية قيود في ٣١ ديسمبر لأنه لم يتم دفع أو إستلام أي نقد ولأن العقد الذي يعطي الحق بإستلام عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت يحقق تعريف أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

٣١ يناير ٢٠×٣

تمارس المنشأة (أ) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بالإجمالي. المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ١,٠٠٠ من أسهم المنشأة (أ) مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة من النقد.

منه	حقوق الملكية	١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة
له	النقد	١٠٢,٠٠٠وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(د) خيارات التسوية

مثال ١٦ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد، صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه إعتبار خيار الشراء أصلاً مالياً. وهو لا يحقق تعريف أداة حقوق الملكية لأنه لا يمكن تسويته إلا بأن تعيد المنشأة (أ) شراء عدد ثابت من أسهمها الخاصة مقابل دفع مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. وتعترف المنشأة (أ) بالأصل المشتق، كما هو موضح في (أ) و(ب) أعلاه. ويعتمد تسجيل قيد المحاسبة على التسوية على كيفية تسوية العقد الفعلية.

المثال ٤: خيار الشراء للأسهم المكتوبة

مثال ١٧ يوضح المثال قيود دفتر اليومية لإلتزام خيار الشراء المكتوب على الأسهم الخاصة بالمنشأة والتي سيتم تسويتها (أ) بصافي النقد، (ب) بصافي الأسهم، (ج) أو من خلال توريد النقد مقابل الأسهم. ويناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (راجع (د) أدناه).

الإفتراضات

تاريخ العقد	١ فبراير ٢٠×٢
تاريخ الممارسة	٣١ يناير ٢٠×٣ (الشروط الأوروبية، أي أنه يمكن ممارستها فقط في تاريخ الإستحقاق)
مالك حق الممارسة	الطرف المقابل (المنشأة (ب))
سعر السوق لكل سهم في ١ فبراير ٢٠×٢	١٠٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	١٠٤ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ يناير ٢٠×٣	١٠٤ وحدة عملة
سعر الممارسة الثابت الواجب إستلامه في ٣١ يناير ٢٠×٣	١٠٢ وحدة عملة
عدد الأسهم بموجب عقد الخيار	١,٠٠٠
القيمة العادلة للخيار في ١ فبراير ٢٠×٢	٥,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة للخيار في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	٣,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة للخيار في ٣١ يناير ٢٠×٣	٢,٠٠٠ وحدة عملة

(أ) النقد مقابل النقد (التسوية بصافي النقد)

مثال ١٨ لنفترض نفس الحقائق كما في المثال ٣(أ) أعلاه بإستثناء أن لدى المنشأة (أ)خيار شراء مكتوب على أسهمها الخاصة بدلاً من أن تكون قد إشترت خيار شراء عليها. وتبعاً لذلك، في ١ فبراير ٢٠×٢، تبرم المنشأة (أ) عقداً مع المنشأة (ب) يعطي المنشأة (ب) الحق بالإستلام وعلى المنشأة (أ) إلتزام بدفع القيمة العادلة ١,٠٠٠ من الأسهم العادية الخاصة بالمنشأة (أ) إعتباراً من ٣١ يناير ٢٠×٣ مقابل دفعة نقدية تساوي ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (أي ١٠٢ لكل سهم) في ٣١ يناير ٢٠×٣، إذا قامت المنشأة (ب) بممارسة الخيار. سيتم تسوية العقد بصافي النقد. إذا لم تمارس المنشأة (ب) الحق، فلا توجد أي دفعات. وتسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية:

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١ فبراير ٢٠×٢

منه	النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة	
له	إلتزام خيار الشراء		٥,٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بخيار الشراء المكتوب.

٣١ ديسمبر ٢٠×٢

منه	إلتزام خيار الشراء	٢,٠٠٠ وحدة عملة	
له	الربح		٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة لخيار الشراء.

٣١ يناير ٢٠×٣

منه	إلتزام خيار الشراء	١,٠٠٠ وحدة عملة	
له	الربح		١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة للخيار.

في نفس اليوم، تمارس المنشأة (ب) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بصافي النقد. المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة × ١,٠٠٠) إلى المنشأة (ب) مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من المنشأة (ب)، وبالتالي تدفع المنشأة (أ) مبلغ صافي يعادل ٢,٠٠٠ وحدة عملة.

منه	إلتزام خيار الشراء	٢,٠٠٠ وحدة عملة	
له	النقد		٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (تسوية بصافي الأسهم)

مثال ١٩ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) بإستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. وتكون قيود دفتر اليومية للمنشأة (أ) هي نفس تلك المبينة في (أ)، بإستثناء تسجيل تسوية عقد الخيار، كما يلي:

٣١ يناير ٢٠×٣

تمارس المنشأة (ب) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بصافي الأسهم. المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ما قيمته ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من أسهم المنشأة (أ) إلى المنشأة (ب) مقابل ما قيمته ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من أسهم المنشأة (أ)، وبالتالي تقوم المنشأة (أ) بتوريد قيمة مبلغ صافي يعادل ٢,٠٠٠ وحدة عملة من الأسهم إلى المنشأة (ب)، أي ١٩,٢ من الأسهم (٢,٠٠٠ وحدة عملة / ١٠٤ وحدة عملة).

منه	إلتزام خيار الشراء	٢,٠٠٠ وحدة عملة	
له	حقوق الملكية		٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار. تحاسب التسوية على أنها معاملة حقوق ملكية.

(ج) النقد مقابل الأسهم (إجمالي التسوية المادية)

مثال ٢٠ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) بإستثناء أن التسوية ستتم بتوريد عدد ثابت من الأسهم وإستلام مبلغ نقدي ثابت، إذا مارست المنشأة (ب) الخيار. وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، يكون سعر الممارسة لكل سهم ثابتاً على ١٠٢ وحدة عملة. وتبعاً لذلك، لدى المنشأة (ب) حق بإستلام ١,٠٠٠ من الأسهم المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من النقد، إذا قامت المنشأة (ب) بممارسة الخيار. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:-

١ فبراير ٢٠×٢

منه	النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة	
له	حقوق الملكية		٥,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل النقد المستلم مقابل الإلتزام بتوريد عدد ثابت الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) في سنة واحدة بسعر ثابت. ويتم الإعتراف بالعلاوة المستلمة في حقوق الملكية. وبناءاً على الممارسة، فقد ينتج عن الشراء إصدار عدد ثابت من الأسهم مقابل مبلغ نقدي ثابت.

٣١ ديسمبر ٢٠×٢

لم يتم تسجيل أي قيد في ٣١ ديسمبر لأنه لم يتم دفع أو إستلام أي نقد ولأن العقد بتوريد عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت يحقق تعريف أداة حقوق الملكية الخاصة بمنشأة.

٣١ يناير ٢٠×٣

تمارس المنشأة (ب) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بالإجمالي. المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ١,٠٠٠ من الأسهم مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة من النقد.

منه	النقد	١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة	
له	حقوق الملكية		١٠٢,٠٠٠وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(د) خيارات التسوية

مثال ٢١ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد، صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه إعتبار خيار الشراء إلتزاماً مالياً. وهو لا يحقق تعريف أداة حقوق الملكية لأنه يمكن تسويته بأن تصدر المنشأة (أ) عدداً ثابتاً من أسهمها الخاصة مقابل إستلام مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. وتعترف المنشأة (أ) بالإلتزام المشتق، كما هو موضح في (أ) و(ب) أعلاه. ويعتمد تسجيل قيد المحاسبة للتسوية على كيفية تسوية العقد الفعلية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال 5: خيار الشراء المشترى على الأسهم

مثال ٢٢ يوضح المثال قيود دفتر اليومية لخيار البيع المشترى على الأسهم الخاصة بالمنشأة والتي سيتم تسويتها (أ) بصافي النقد، (ب) بصافي الأسهم، (ج) أو من خلال توريد النقد مقابل الأسهم. ويناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (راجع (د) أدناه).

الإفتراضات

تاريخ العقد	١ فبراير ٢٠×٢
تاريخ الممارسة	٣١ يناير ٢٠×٣ (الشروط الأوروبية، أي أنه يمكن ممارستها فقط في تاريخ الإستحقاق)
مالك حق الممارسة	المنشأة التي تقوم بالإيلاغ (المنشأة (أ))
سعر السوق لكل سهم في ١ فبراير ٢٠×٢	١٠٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	٩٥ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ يناير ٢٠×٣	٩٥ وحدة عملة
سعر الممارسة الثابت الواجب إستلامه في ٣١ يناير ٢٠×٣	٩٨ وحدة عملة
عدد الأسهم بموجب عقد الخيار	١,٠٠٠
القيمة العادلة للخيار في ١ فبراير ٢٠×٢	٥,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة في للخيار ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	٤,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة في للخيار ٣١ يناير ٢٠×٣	٣,٠٠٠ وحدة عملة

(أ) النقد مقابل النقد (التسوية بصافي النقد)

مثال ٢٣ في ١ فبراير ٢٠٠٢، تبرم المنشأة (أ) عقداً مع المنشأة (ب) يعطي المنشأة (أ) حق البيع، ويلزم المنشأة (ب) بشراء القيمة العادلة ١,٠٠٠ من الأسهم العادية المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ) إعتباراً من ٣١ يناير ٢٠٠٣ بسعر تنفيذ ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة (أي ٩٨ لكل سهم) في ٣١ يناير ٢٠٠٣، إذا قامت المنشأة (أ) بممارسة الحق. وسيتم تسوية العقد بصافي النقد. إذا لم تمارس المنشأة (أ) حقها، فلا توجد أي دفعات. وتسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية:-

١ فبراير ٢٠×٢

يكون السعر لكل سهم عندما يتم الإتفاق على العقد في ١ فبراير ٢٠×٢ هو ١٠٠ وحدة عملة. والقيمة العادلة الأولية لعقد الخيار في ١ فبراير ٢٠×٢ هي ٥,٠٠٠ وحدة عملة، والتي تدفعها المنشأة (أ) إلى المنشأة (ب) نقداً في ذلك التاريخ. وفي ذلك التاريخ، لا يكون للخيار قيمة جوهرية، بل قيمة زمنية فقط، لأن سعر الممارسة ٩٨ وحدة عملة أقل من سعر السوق لكل سهم ١٠٠ وحدة عملة. ولذلك يكون من غير المجدي إقتصادياً للمنشأة (أ) أن تمارس الخيار. وبمعنى آخر، يكون سعر خيار البيع أعلى من سعر السوق.

منه	أصل خيار البيع	٥,٠٠٠ وحدة عملة	
له	النقد		٥,٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بخيار البيع الذي تم شراؤه.

٣١ ديسمبر ٢٠×٢

في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢، إنخفض سعر السوق لكل سهم إلى ٩٥ وحدة عملة. وإنخفضت القيمة العادلة لخيار البيع إلى ٤,٠٠٠ وحدة عملة، منها ٣,٠٠٠ وحدة عملة هي قيمة جوهرية ([٩٨ وحدة عملة – ٩٥ وحدة عملة] × ١,٠٠٠)، وتكون القيمة الزمنية المتبقية هي ١,٠٠٠ وحدة عملة.

منه	الخسارة	١,٠٠٠ وحدة عملة	
له	أصل خيار البيع		١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة لخيار البيع.

٣١ يناير ٢٠×٣

في ٣١ ديسمبر ٢٠×٣، لا يزال سعر السوق لكل سهم هو ٩٥ وحدة عملة. وإنخفضت القيمة العادلة لخيار البيع إلى ٣,٠٠٠ وحدة عملة، والتي تكون كلها قيمة جوهرية ([٩٨ وحدة عملة – ٩٥ وحدة عملة] × ١,٠٠٠)، لأنه لم يتبقى أي قيمة زمنية.

منه	الخسارة	١,٠٠٠ وحدة عملة	
له	أصل خيار البيع		١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة للخيار.

في نفس اليوم، تمارس المنشأة (أ) خيار البيع ويتم تسوية العقد بصافي النقد. المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (أ) والمنشأة (أ) ملزمة بتوريد ٩٥,٠٠٠ وحدة عملة (٩٥ وحدة عملة × ١,٠٠٠) إلى المنشأة (ب)، وبالتالي تدفع المنشأة (ب) مبلغ صافي يعادل ٣,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (أ).

منه	النقد	٣,٠٠٠ وحدة عملة	
له	أصل خيار البيع		٣,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (التسوية بصافي الأسهم)

مثال ٢٤ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) بإستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. وتكون قيود دفتر اليومية للمنشأة (أ) هي نفس تلك المبينة في (أ) أعلاه، بإستثناء:-

٣١ يناير ٢٠×٣

تمارس المنشأة (أ) خيار البيع ويتم تسوية العقد بصافي الأسهم. وفعلياً، تكون المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ما قيمته ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة من أسهم المنشأة (أ) إلى المنشأة (أ)، والمنشأة (أ) ملزمة بتوريد ما قيمته ٩٥,٠٠٠ وحدة عملة من أسهمها (٩٥ وحدة عملة × ١,٠٠٠) إلى المنشأة (ب)، وبالتالي تقوم المنشأة (ب) بتوريد قيمة مبلغ صافي ٣,٠٠٠ وحدة عملة من الأسهم إلى المنشأة (أ)، أي ٣١,٦ من الأسهم (٣,٠٠٠ وحدة عملة / ٩٥ وحدة عملة).

منه	حقوق الملكية	٣,٠٠٠ وحدة عملة	
له	أصل خيار البيع		٣,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(ج) النقد مقابل الأسهم (إجمالي التسوية المادية)

مثال ٢٥ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) بإستثناء أن التسوية ستتم بإستلام مبلغ نقدي ثابت وتوريد عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ)، إذا قامت المنشأة (أ) بممارسة الخيار. وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، يكون سعر الممارسة لكل سهم ثابتاً عند ٩٨ وحدة عملة. وتبعاً لذلك، فإن المنشأة (ب) ملزمة بدفع ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة من النقد إلى المنشأة (أ) (ناقص ١,٠٠٠×٩٨ وحدة عملة) مقابل ١,٠٠٠ من الأسهم المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ)، إذا قامت المنشأة (أ) بممارسة الخيار. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:

١ فبراير ٢٠×٢

منه	حقوق الملكية	٥,٠٠٠ وحدة عملة	
له	النقد		٥,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل النقد المستلم مقابل الحق بتوريد الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) في سنة واحدة مقابل سعر ثابت. ويتم الإعتراف بالعلاوة المدفوعة مباشرة في حقوق الملكية. وبناءاً على الممارسة، ينتج عنها إصدار لعدد ثابت من الأسهم مقابل سعر ثابت.

٣١ ديسمبر ٢٠×٢

لم يتم تسجيل أي قيد في ٣١ ديسمبر لأنه لم يتم دفع أو إستلام أي نقد ولأن العقد بتوريد عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت يحقق تعريف أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (أ).

٣١ يناير ٢٠×٣

تمارس المنشأة (أ) خيار التداول ويتم تسوية العقد بالإجمالي. تكون المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة نقداً إلى المنشأة (أ) مقابل ١,٠٠٠ من الأسهم.

منه	النقد	٩٨,٠٠٠ وحدة عملة	
له	حقوق الملكية		٩٨,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(د) خيارات التسوية.

مثال ٢٦ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد أو صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه إعتبار خيار البيع أصلاً مالياً. وهو لا يحقق تعريف أداة حقوق الملكية لأنه يمكن تسويته بأن تصدر المنشأة (أ) عدداً ثابتاً من أسهمها الخاصة مقابل إستلام مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. وتعترف المنشأة (أ) بالأصل المشتق، كما هو موضح في (أ) و(ب) أعلاه. ويعتمد تسجيل قيد المحاسبة للتسوية على كيفية تسوية العقد الفعلية.

المثال ٦: خيار البيع للأسهم المكتوبة

مثال ٢٧ يوضح هذا المثال قيود دفتر اليومية لخيار البيع المكتوب على الأسهم الخاصة بالمنشأة والتي سيتم تسويتها (أ) بصافي النقد، (ب) صافي الأسهم، (ج) أو من خلال توريد النقد مقابل الأسهم. ويناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (راجع (د) أدناه).

الإفتراضات

تاريخ العقد	١ فبراير ٢٠×٢
تاريخ الممارسة	٣١ يناير ٢٠×٣ (الشروط الأوروبية، أي أنه يمكن ممارستها فقط في تاريخ الإستحقاق)
مالك حق الممارسة	الطرف المقابل (المنشأة (ب))
سعر السوق لكل سهم في ١ فبراير ٢٠×٢	١٠٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	٩٥ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ يناير ٢٠×٣	٩٥ وحدة عملة
سعر الممارسة الثابت الواجب دفعه في ٣١ يناير ٢٠×٣	٩٨ وحدة عملة
القيمة الحالية لسعر الممارسة في ١ فبراير ٢٠×٢	٩٥ وحدة عملة
عدد الأسهم بموجب عقد الخيار	١,٠٠٠
القيمة العادلة للخيار في ١ فبراير ٢٠×٢	٥,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة في للخيار ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	٤,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة في للخيار ٣١ يناير ٢٠×٣	٣,٠٠٠ وحدة عملة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(أ) النقد مقابل النقد (التسوية بصافي النقد)

مثال ٢٨ لنفترض نفس الحقائق كما في المثال ٥(أ) أعلاه بإستثناء أن لدى المنشأة (أ) خيار بيع مكتوب على أسهمها الخاصة بدلاً أن يكون لديها خيار بيع مشترى على أسهمها. وتبعاً لذلك، في ١ فبراير ٢٠×٢ ، تبرم المنشأة (أ) عقداً مع المنشأة (ب) يعطي المنشأة (ب) حق بالإستلام ويلزم المنشأة (أ) بدفع القيمة العادلة ١,٠٠٠ من الأسهم المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ) إعتباراً من ٣١ يناير ٢٠×٣ مقابل ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة من النقد (يعني ذلك ٩٨ وحدة عملة لكل سهم) في ٣١ يناير ٢٠×٣، إذا قامت المنشأة (ب) بممارسة الخيار. وسيتم تسوية العقد بصافي النقد. إذا لم تمارس المنشأة (ب) حقها، فلا توجد أي دفعات. وتسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية:

١ فبراير ٢٠×٢

منه	النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة	
له	إلتزام خيار البيع		٥,٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بخيار البيع المكتوب.

٣١ ديسمبر ٢٠×٢

منه	إلتزام خيار البيع	١,٠٠٠ وحدة عملة	
له	الربح		١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة لخيار البيع.

٣١ يناير ٢٠×٣

منه	إلتزام خيار البيع	١,٠٠٠ وحدة عملة	
له	الربح		١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة لخيار البيع.

وفي نفس اليوم، تمارس المنشأة (ب) خيار البيع ويتم تسوية العقد بصافي النقد. تكون المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ب) وتكون المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ٩٥,٠٠٠ وحدة عملة (٩٥ × ١,٠٠٠) من المنشأة (أ)، وبالتالي تدفع المنشأة (أ) مبلغ صافي ٣,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ب).

منه	إلتزام خيار البيع	٣,٠٠٠ وحدة عملة	
له	النقد		٣,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (التسوية بصافي الأسهم)

مثال ٢٩ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) بإستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. وتكون قيود دفتر اليومية للمنشأة (أ) هي نفس تلك المبينة في (أ)، بإستثناء ما يلي:-

٣١ يناير ٢٠×٣

تمارس المنشأة (ب) خيار البيع ويتم تسوية العقد بصافي الأسهم. فعلياً، تكون المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ما قيمته ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة من الأسهم إلى المنشأة (ب) ، والمنشأة (ب) ملزمة بتوريد ما قيمته ٩٥,٠٠٠ وحدة عملة من أسهم المنشأة (أ) (٩٥ وحدة عملة × ١,٠٠٠) إلى المنشأة (أ)، وبالتالي تقوم المنشأة (أ) بتوريد قيمة مبلغ صافي ٣,٠٠٠ وحدة عملة من أسهم المنشأة (أ) إلى المنشأة (ب)، أي ٣١,٦ من الأسهم (٣,٠٠٠ / ٩٥).

منه	إلتزام خيار البيع	٣,٠٠٠ وحدة عملة	
له	حقوق الملكية		٣,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار. يتم محاسبة إصدار المنشأة (أ) لأسهمها الخاصة على أنها معاملة حقوق ملكية.

(ج) النقد مقابل الأسهم (إجمالي التسوية المادية)

مثال ٣٠ نفترض نفس الحقائق كما في (أ) بإستثناء أن التسوية ستتم بتوريد مبلغ نقدي ثابت وإستلام عدد ثابت من الأسهم، إذا قامت المنشأة (ب) بممارسة الخيار. وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، يكون سعر الممارسة لكل سهم ثابتاً عند ٩٨ وحدة عملة. وتبعاً لذلك، تكون المنشأة (أ) ملزمة بدفع ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة من النقد إلى المنشأة (ب) (٩٨ وحدة عملة × ١,٠٠٠) مقابل ١,٠٠٠ من الأسهم المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ)، إذا قامت المنشأة (ب) بممارسة الخيار. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:-

١ فبراير ٢٠×٢

منه	النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة	
له	حقوق الملكية		٥,٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بعلاوة الخيار ٥,٠٠٠ وحدة عملة المستلمة في حقوق الملكية.

منه	حقوق الملكية	٩٥,٠٠٠ وحدة عملة	
له	الإلتزام		٩٥,٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بالقيمة الحالية للإلتزام بتوريد ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة في سنة واحدة، أي ٩٥,٠٠٠ على أنها إلتزام.

٣١ ديسمبر ٢٠×٢

منه	مصروف الفائدة	٢,٧٥٠ وحدة عملة	
له	الإلتزام		٢,٧٥٠ وحدة عملة

لتستحق الفائدة وفقاً لطريقة الفائدة الفعلية على الإلتزام لمبلغ إسترداد الأسهم.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٣١ يناير ٢٠×٣

منه	مصروف الفائدة	٢٥٠ وحدة عملة	
له	الإلتزام		٢٥٠ وحدة عملة

لتستحق الفائدة وفقاً لطريقة الفائدة الفعلية على الإلتزام لمبلغ إسترداد الأسهم.

في نفس اليوم، تمارس المنشأة (ب) خيار البيع ويتم تسوية العقد بالإجمالي. تكون المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة نقداً إلى المنشأة (ب) مقابل ما قيمته ٩٥,٠٠٠ وحدة عملة (٩٥ وحدة عملة × ١,٠٠٠).

منه	الإلتزام	٩٨,٠٠٠ وحدة عملة	
له	النقد		٩٨,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(د) خيارات التسوية

مثال ٣١ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد، صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه إعتبار خيار البيع المكتوب إلتزاماً مالياً. وإذا كان واحد من بدائل التسوية يعني مبادلة النقد بالأسهم ((ج) أعلاه)، فتعترف المنشأة (أ) بإلتزام الإلتزام التعاقدي بتوريد النقد، كما هو موضح في (ج) أعلاه. وخلافاً لذلك، تحاسب المنشأة (أ) خيار البيع على أنه إلتزام مشتق.

المنشآت مثل صناديق الإستثمار المشترك والتعاونيات التي لا يمثل رأسماله المساهم به حقوق ملكية كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٣٢

المثال ٧: المنشآت التي ليس لها حقوق ملكية

مثال٣٢ يوضح المثال التالي صيغة بيان الدخل الشامل وبيان المركز المالي التي يمكن إستخدامها من قبل المنشآت مثل صناديق الإستثمار المشترك التي ليس لديها حقوق ملكية كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٢. ومن الممكن إستخدام صيغ أخرى.

بيان الدخل الشامل للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١

	١×٢٠ *وحدة عملة*	**٠×٢٠** *وحدة عملة*
الإيرادات	٢,٩٥٦	١,٧١٨
المصاريف (مصنفة حسب طبيعتها أو وظيفتها)	(٦٤٤)	(٦١٤)
الأرباح من الأنشطة التشغيلية	٢,٣١٢	١,١٠٤
- تكاليف التمويل – تكاليف التمويل الأخرى	(٤٧)	(٤٧)
- التوزيعات على أصحاب الوحدات الإستثمارية	(٥٠)	(٥٠)
التغير في صافي الأصول المنسوب إلى أصحاب الوحدات الإستثمارية	٢,٢١٥	١,٠٠٧

بيان المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠×١

	٢٠×١		٢٠×٠	
	وحدة عملة	*وحدة عملة*	*وحدة عملة*	*وحدة عملة*
الأصول				
الأصول غير المتداولة (المصنفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١)	٩١,٣٧٤		٧٨,٤٨٤	
مجموع الأصول غير المتداولة		٩١,٣٧٤		٧٨,٤٨٤
الأصول المتداولة (المصنفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١)	١,٤٢٢		١,٧٦٩	
مجموع الأصول المتداولة		١,٤٢٢		١,٧٦٩
مجموع الأصول		٩٢,٧٩٦		٨٠,٢٥٣
الإلتزامات				
الإلتزامات المتداولة (المصنفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١)	٦٤٧		٦٦	
مجموع الإلتزامات المتداولة		(٦٤٧)		(٦٦)
الإلتزامات غير المتداولة بإستثناء صافي الأصول المنسوبة إلى أصحاب الوحدات الإستثمارية (المصنفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١)	٢٨٠		١٣٦	
		(٢٨٠)		(١٣٦)
صافي الأصول المنسوبة إلى أصحاب الوحدات الإستثمارية		٩١,٨٦٩		٨٠,٠٥١

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال ٨: المنشآت التي لها بعض حقوق الملكية

مثال ٣٣ يوضح المثال التالي صيغة بيان الدخل الشامل وبيان المركز المالي التي يمكن إستخدامها من قبل المنشآت التي لا تكون أسهم رأسمالها عبارة عن حقوق ملكية كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لأن على المنشأة إلتزام بسداد أسهم رأس المال عند الطلب. ومن الممكن إستخدام صيغ أخرى.

بيان الدخل الشامل للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١

	٢٠×١	٢٠×٠
	وحدة عملة	وحدة عملة
الإيرادات	٤٧٢	٤٩٨
المصاريف (المصنفة حسب طبيعتها أو وظيفتها)	(٣٦٧)	(٣٩٦)
الأرباح من الأنشطة التشغيلية	١٠٥	١٠٢
تكاليف التمويل – تكاليف التمويل الأخرى	(٤)	(٤)
التوزيعات على الأعضاء	(٥٠)	(٥٠)
التغير في صافي الأصول المنسوب إلى الأعضاء	٥١	٤٨

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بيان المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠×١

	٢٠×١		٢٠×٠	
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
الأصول				
الأصول غير المتداولة (المصنفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١)	٩٠٨		٨٣٠	
مجموع الأصول غير المتداولة		٩٠٨		٨٣٠
الأصول المتداولة (المصنفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١)	٣٨٣		٣٥٠	
مجموع الأصول المتداولة		٣٨٣		٣٥٠
مجموع الأصول		١,٢٩١		١,١٨٠
الإلتزامات				
الإلتزامات المتداولة (المصنفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١)	٣٧٢		٣٣٨	
أسهم رأس المال مستحقة السداد عند الطلب	٢٠٢		١٦١	
مجموع الإلتزامات المتداولة		(٥٧٤)		(٤٩٩)
مجموع الأصول مطروحا منها الإلتزامات المتداولة		٧١٧		٦٨١
الإلتزامات غير المتداولة (المصنفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١)	١٨٧		١٩٦	
		(١٨٧)		(١٩٦)
الاحتياطات (أ)				
الاحتياطات مثل فائض إعادة التقييم، الأرباح المحتجزة..الخ	٥٣٠		٤٨٥	
		٥٣٠		٤٨٥
		٧١٧		٦٨١
إشعار التذكير- مجموع حصص الأعضاء				
أسهم رأس المال مستحقة السداد عند الطلب		٢٠٢		١٦١
الاحتياطات		٥٣٠		٤٨٥
		٧٣٢		٦٤٦

(أ) في هذا المثال، لا تمتلك الحق في تسليم حصص من إحتياطياتها لأعضائها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

محاسبة الأدوات المالية المركبة

المثال ٩: فصل الأداة المالية المركبة عند الإعتراف الأولي

مثال ٣٤ تصف الفقرة ٢٨ كيفية فصل عناصر الأداة المالية المركبة من قبل المنشأة عند الإعتراف الأولي. ويوضح المثال التالي كيفية حصول الفصل.

مثال ٣٥ تصدر المنشأة ٢,٠٠٠ سند قابل للتحويل في بداية السنة الأولى. وتكون مدة السندات ٣ سنوات، ويتم إصدارها بقيمة اسمية ١,٠٠٠ وحدة عملة لكل سند، بحيث تعطي إجمالي عوائد بقيمة ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. ويستحق دفع الفائدة سنوياً في مبالغ متأخرة السداد بسعر فائدة سنوي إسمي مقداره ٦%. ويكون كل سند قابل للتحويل في أي وقت حتى تاريخ الإستحقاق إلى ٢٥٠ سهم عادي. وعندما يتم إصدار السندات، فان سعر الفائدة السائد في السوق للديون المشابهة بدون خيارات تحويل هو ٩%.

مثال ٣٦ يتم قياس عنصر الإلتزام أولا، ويتم تحديد الفرق بين عوائد إصدار السند والقيمة العادلة للإلتزام إلى عنصر حقوق الملكية. ويتم حساب القيمة الحالية لعنصر الإلتزام بإستخدام معدل خصم نسبته ٩%، وهو سعر الفائدة في السوق لسندات مشابهة ليس لها حقوق تحويل، كما هو مبين أدناه.

	وحدة عملة
القيمة الحالية للمبلغ الأصلي – ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة الدفع في نهاية الثلاث سنوات	١,٥٤٤,٣٦٧
القيمة الحالية للفائدة – ١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة الدفع سنوياً في مبالغ متأخرة السداد لثلاث سنوات	٣٠٣,٧٥٥
إجمالي عنصر الإلتزام	١,٨٤٨,١٢٢
عنصر حقوق الملكية (من خلال الإقتطاع)	١٥١,٨٧٨
عوائد إصدار السند	٢,٠٠٠,٠٠٠

المثال ١٠: فصل الأداة المالية المركبة ذات الميزات المشتقة الضمنية المتعددة

مثال ٣٧ يوضح المثال التالي تطبيق الفقرة ٣١ على فصل عناصر الإلتزام وحقوق الملكية في الأداة المالية المركبة ذات الميزات المشتقة الضمنية المتعددة.

مثال ٣٨ نفترض أن العوائد المستلمة عند إصدار سند قابل للإستدعاء وقابل للتحويل هي بقيمة ٦٠ وحدة عملة. وتكون قيمة السند المشابه بدون خيار الشراء أو خيار تحويل حقوق الملكية هي ٥٧ وحدة عملة. وبناءاً على نموذج تسعير الخيارات، تم تحديد قيمة ميزة الشراء الضمنية بالنسبة للمنشأة في السند المشابه بدون خيار تحويل حقوق الملكية هي ٢ وحدة عملة. وفي هذه الحالة، فإن القيمة المخصصة لعنصر الإلتزام بموجب الفقرة ٣١ هي ٥٥ وحدة عملة (٥٧ وحدة عملة – ٢ وحدة عملة) والقيمة المخصصة لعنصر حقوق الملكية هي ٥ وحدة عملة (٦٠ وحدة عملة – ٥٥ وحدة عملة).

المثال ١١: إعادة شراء أداة قابلة للتحويل

مثال ٣٩ يوضح المثال التالي كيفية محاسبة المنشأة لإعادة شراء الأداة القابلة للتحويل. ومن أجل التبسيط فإنه يفترض، في البداية، أن المبلغ الإسمي للأداة يساوي المبلغ المسجل الإجمالي لعناصر الإلتزام وحقوق الملكية الخاصة بها في البيانات المالية، أي أنه لا يوجد علاوة إصدار أصلية أو خصم. وكذلك، ومن أجل التبسيط، تم حذف الإعتبارات الضريبية من المثال.

مثال ٤٠ في ١ يناير ٢٠×٠، أصدرت المنشأة (أ) سند دين غير مضمون قابل للتحويل بنسبة ١٠% وبقيمة اسمية ١,٠٠٠ وحدة عملة يستحق في ٣١ ديسمبر ٢٠×٩. وسند الدين غير المضمون قابل للتحويل إلى أسهم عادية للمنشأة (أ) بسعر تحويل قيمته ٢٥ وحدة عملة لكل سهم. ويستحق دفع الفائدة نقداً بشكل نصف سنوي. وفي تاريخ الإصدار، يمكن أن تكون المنشأة (أ) قد أصدرت دين غير قابل للتحويل مدته ١٠ سنوات ويحمل سعر فائدة إسمي بنسبة ١١%.

مثال ٤١ في البيانات المالية للمنشأة (أ)، تم تخصيص المبلغ المسجل لسند الدين غير المضمون عند الإصدار كما يلي:

	وحدة عملة
عنصر الإلتزام	
القيمة الحالية لعشرين دفعة فائدة نصف سنوية بقيمة ٥٠ وحدة عملة، مخصومة بنسبة ١١%	٥٩٧
القيمة الحالية لمبلغ ١,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة خلال ١٠ سنوات، مخصومة بنسبة ١١%، ومتراكمة بشكل نصف سنوي.	٣٤٣
	٩٤٠
عنصر حقوق الملكية	
(الفرق بين إجمالي العوائد بقيمة ١,٠٠٠ وحدة عملة وقيمة ٩٤٠ وحدة عملة المخصصة أعلاه)	٦٠
إجمالي العوائد	١,٠٠٠

مثال ٤٢ في ١ يناير ٢٠٠٤، يكون لسند الدين غير المضمون القابل للتحويل قيمة عادلة تساوي ١,٧٠٠ وحدة عملة.

مثال ٤٣ تقدم المنشأة (أ) عرض عطاء إلى مالك سند الدين غير المضمون لإعادة شراء سند الدين غير المضمون مقابل ١,٧٠٠ وحدة عملة، والذي يقبله المالك. وفي تاريخ إعادة الشراء، يمكن أن تكون المنشأة (أ) قد أصدرت دين غير قابل للتحويل مدته ٥ سنوات يحمل سعر فائدة إسمي بنسبة ٨%.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال ٤٤ يتم تخصيص سعر إعادة الشراء كما يلي:-

	المبلغ المسجل	القيمة العادلة	الفرق
عنصر الإلتزام	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
القيمة الحالية لعشر دفعات فائدة متبقية نصف سنوية بقيمة ٥٠ وحدة عملة، مخصومة بنسبة ١١% و ٨% على التوالي	٣٧٧	٤٠٥	
القيمة الحالية لمبلغ ١,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة خلال ٥ سنوات، مخصومة بنسبة ١١% و ٨%، متراكمة بشكل نصف سنوياً، على التوالي	٥٨٥	٦٧٦	
	٩٦٢	١,٠٨١	(١١٩)
عنصر حقوق الملكية	٦٠	٦١٩ [أ]	(٥٥٩)
الإجمالي	١,٠٢٢	١,٧٠٠	(٦٧٨)

أ يمثل هذا المبلغ الفرق بين مبلغ القيمة العادلة المخصص لعنصر الإلتزام وسعر إعادة الشراء بقيمة ١,٧٠٠ وحدة عملة.

مثال ٤٥ تعترف المنشأة (أ) بإعادة شراء سند الدين غير المضمون كما يلي:-

منه	عنصر الإلتزام	٩٦٢ وحدة عملة
منه	مصروف تسوية الدين (بيان الدخل)	١١٩ وحدة عملة
له	النقد	١,٠٨١ وحدة عملة

للإعتراف بإعادة شراء عنصر الإلتزام.

منه	حقوق الملكية	٦١٩ وحدة عملة
له	النقد	٦١٩ وحدة عملة

للإعتراف بالنقد المدفوع مقابل عنصر حقوق الملكية.

مثال ٤٦ يبقى عنصر حقوق الملكية على أنه حقوق الملكية، ولكن يمكن أن ينتقل من بند سطر واحد ضمن حقوق الملكية إلى بند سطر آخر.

المثال ١٢: تعديل شروط الأداة القابلة للتحويل للحث على التحويل المبكر

مثال ٤٧ يوضح المثال التالي كيفية محاسبة المنشأة للمقابل الإضافي المدفوع عندما يتم تعديل شروط الأداة القابلة للتحويل للحث على التحويل المبكر.

مثال ٤٨ في ١ يناير ٢٠×٠، أصدرت المنشأة (أ) سند دين غير مضمون قابل للتحويل بنسبة ١٠% وبقيمة اسمية هي ١,٠٠٠ وحدة عملة بنفس الشروط المذكورة في المثال ١١. في ١ يناير ٢٠×١، ومن أجل حث المالك على تحويل سند الدين غير المضمون القابل للتحويل مباشرة، تخفض المنشأة (أ) من سعر التحويل الى ٢٠ وحدة عملة إذا تم تحويل سند الدين غير المضمون قبل ١ مارس ٢٠×١ (أي خلال ٦٠ يوما).

مثال ٤٩ نفترض أن سعر السوق للأسهم العادية الخاصة بالمنشأة (أ) في التاريخ الذي يتم فيه تعديل الشروط هو ٤٠ وحدة عملة لكل سهم. ويتم حساب القيمة العادلة للمقابل المتزايد المدفوع من قبل المنشأة (أ) كما يلي:-

عدد الأسهم العادية التي سيتم إصدارها لمالكي سندات الدين غير المضمونة بموجب شروط التحويل **المعدلة**:

المبلغ الإسمي	١,٠٠٠ وحدة عملة
سعر التحويل الجديد	/٢٠ وحدة عملة لكل سهم
عدد الأسهم العادية التي سيتم إصدارها عند التحويل	٥٠ سهم

عدد الأسهم العادية التي سيتم إصدارها لمالكي سندات الدين غير المضمونة بموجب شروط التحويل **الأصلية**:-

المبلغ الإسمي	١,٠٠٠ وحدة عملة
سعر التحويل الجديد	/٢٥ وحدة عملة لكل سهم
عدد الأسهم العادية التي يتم إصدارها عند التحويل	٤٠ سهم
عدد الأسهم العادية **المتزايدة** *التي يتم إصدارها عند التحويل*	١٠ أسهم
قيمة الأسهم العادية المتزايدة التي يتم إصدارها عند التحويل	٤٠٠ وحدة عملة

٤٠ وحدة عملة لكل سهم × ١٠ أسهم متزايدة

مثال ٥٠ يتم الإعتراف بالمقابل المتزايد بقيمة ٤٠٠ وحدة عملة على أنها خسارة في حساب الربح أو الخسارة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٣٣

حصة السهم من الأرباح

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم إصدارها حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٣ *"حصة السهم من الأرباح"* من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في فبراير ١٩٩٧.

طورت لجنة التفسيرات الدائمة في نوفمبر ٢٠٠٠ التفسير ٢٤ *"حصة السهم من الأرباح- الأدوات المالية والعقود الأخرى التي يتم تسويتها بالأسهم"* (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٠).

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

وفي ديسمبر ٢٠٠٣، أصدر المجلس معيار المحاسبة الدولي ٣٣ بعد تنقيحه تحت عنوان معدل وهو "*حصة السهم من الأرباح*". وقد حلّ المعيار المنقح أيضاً محل التفسير ٢٤.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٣ والوثائق المرفقة به من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع على أساس الأسهم"* (الصادر في فبراير ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"* (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *"الأدوات المالية: الإفصاحات"* (الصادر في أغسطس ٢٠٠٥)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ *"القطاعات التشغيلية"* (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٦)
- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عـرض البيانات المـاليـة* " (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"* (كما هو معدل في يناير ٢٠٠٨)
- معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"* (كما هو معدل في يناير ٢٠٠٨)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
المقدمة	**مقدمة١-٣**
معيار المحاسبة الدولي ٣٢	
حصة السهم من الأرباح	
الهدف	**١**
النطاق	**٢-٤**
تعاريف	**٥-٨**
القياس	**٩-٦٣**
حصة السهم من الأرباح الأساسية	**٩-٢٩**
الأرباح	١٢-١٨
حصة السهم	١٩-٢٩
حصة السهم من الأرباح المخفضة	**٣٠-٦٣**
الأرباح	٣٣-٣٥
حصة السهم	٣٦-٤٠
الأسهم العادية محتملة التخفيض	٤١-٦٣
الخيارات والضمانات وما يعادلها	٤٥-٤٨
الأدوات القابلة للتحويل	٤٩-٥١
الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار	٥٢-٥٧
العقود التي يمكن تسديدها بالأسهم العادية أو النقدية	٥٨-٦١
الخيارات المشتراة	٦٢
خيارات البيع المكتوبة	٦٣
التعديلات بأثر رجعي	**٦٤-٦٥**
العرض	**٦٦-٦٩**
الإفصاح	**٧٠-٧٣**
تاريخ النفاذ	**٧٤**
سحب بيانات أخرى	**٧٥-٧٦**
الملاحق	
أ إرشادات التنفيذ	
ب التعديلات على بيانات أخرى	
مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٣	
أساس الإستنتاجات	
أمثلة توضيحية	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "*حصة السهم من الأرباح*" مبين في الفقرة ١-٧٦ والملحـق أ وب. تتـساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي ٣٣ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعـايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و "*إطار تحضير البيانات المالية وعرضـها*". معيـار المحاسـبة الـدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لإختيار وتطبيـق الـسياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقدمة

مقدمة١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "*حصة السهم من الأرباح*" محل معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "*حصة السهم من الأرباح*" (الصادر عام ١٩٩٧) ويجب تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويُفضل التطبيق المبكر. ويحل المعيار أيضاً محل التفسير رقم ٢٤ "*حصة السهم من الأرباح – الأدوات المالية والعقود الأخرى التي يمكن تسويتها بالأسهم*".

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٣

مقدمة٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٣٣ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين وغيرهم من الجهات المهتمة. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقارنة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة٣ كان الهدف الرئيسي للمجلس فيما يخص معيار المحاسبة الدولي ٣٣ هو إجراء مراجعة محدودة لتقديم إرشادات إضافية وأمثلة توضيحية حول بعض القضايا المعقدة المنتقاة، مثل آثار الأسهم المشروطة القابلة للإصدار، والأسهم العادية المحتملة للشركات التابعة أو المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة، وأدوات حقوق الملكية المشتركة، وخيارات البيع المكتوبة، وخيارات الشراء والبيع المشتراة، والأدوات القابلة للتحويل إلزامياً. ولم يعد المجلس النظر في المنهج الأساسي في تحديد وعرض حصة السهم من الأرباح الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٣.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٣٣

حصة السهم من الأرباح

الهدف

١ إن الهدف من هذا المعيار هو وضع المبادئ من أجل تحديد وعرض حصة السهم من الأرباح مما يحسن من إمكانية مقارنة الأداء بين المشاريع المختلفة ضمن نفس الفترة وبين فترات محاسبية مختلفة لنفس المشروع، وبالرغم من أن البيانات الخاصة بحصة السهم من الأرباح لها محددات بسبب إختلاف السياسات المحاسبية المستخدمة لتحديد "الأرباح" فإن المقام المحدد بشكل متماثل يحسن عملية الإفصاح المالي، ويركز المعيار على حساب مقام حصة السهم من الأرباح.

النطاق

٢ ينطبق هذا المعيار على ما يلي:-

(أ) البيانات المالية المنفصلة أو المنفردة للمنشأة:-

(١) التي يتم تداول أسهمها العادية أو أسهمها العادية المحتملة في سوق عام (سوق بورصة محلي أو أجنبي أو سوق بيع مباشر، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)؛ أو

(٢) التي تودع، أو هي قيد إيداع، بياناتها المالية لدى هيئة أوراق مالية أو مؤسسة تنظيمية أخرى لغرض إصدار الأسهم العادية في سوق عام؛ و

(ب) البيانات المالية الموحدة لمجموعة ما في شركة أم:-

(١) يتم تداول أسهمها العادية أو أسهمها العادية المحتملة في سوق عام (سوق بورصة محلي أو أجنبي أو سوق بيع مباشر، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)؛ أو

(٢) تودع، أو هي قيد إيداع، بياناتها المالية لدى هيئة أوراق مالية أو مؤسسة تنظيمية أخرى لغرض إصدار الأسهم العادية في سوق عام؛ و

٣ على المنشأة التي قامت بالإفصاح عن الربح لكل سهم أن تحسب وتفصح عن الربح لكل سهم بما يتفق مع هذا المعيار.

٤ عندما يتم عرض البيانات المالية الموحدة والبيانات المالية المنفصلة التي أعدت بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"* يجب عرض الإفصاحات التي يقتضيها هذا المعيار فقط على أساس المعلومات الموحدة. إن المنشأة التي تختار الإفصاح عن حصة السهم من الأرباح على أساس بياناتها المالية المنفصلة ينبغي أن تعرض المعلومات حول حصة السهم من الأرباح تلك فقط في الدخل الشامل الآخر. ولا يمكن للمنشأة عرض هذه المعلومات عن حصة السهم من الأرباح في البيانات المالية الموحدة.

٤أ في حال عرضت المنشأة مكونات الربح أو الخسارة في بيان دخل منفصل كما هو مذكور في الفقرة ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧)، فعليها عرض حصة السهم من الأرباح فقط في بيان الدخل ذلك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تعاريف

٥ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها:-**

زيادة دخل الأسهم **زيادة في حصة السهم من الأرباح أو إنخفاض في حصة السهم من الخسائر نتيجة إفتراض أنه يتم تحويل الأدوات القابلة للتحويل، أو ممارسة الخيارات أو الضمانات، أو إصدار الأسهم العادية بعد تلبية شروط محددة.**

إتفاقية أسهم مشروطة **إتفاقية لإصدار الأسهم تعتمد على تلبية شروط محددة.**

الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار **أسهم عادية قابلة للإصدار مقابل مبلغ نقدي ضئيل أو بدون مقابل أو لقاء مقابل آخر عند تلبية شروط محددة في إتفاقية الأسهم المشروطة.**

تراجع دخل الأسهم **إنخفاض في حصة السهم من الأرباح أو زيادة في حصة السهم من الخسائر نتيجة إفتراض أنه يتم تحويل الأدوات القابلة للتحويل، أو ممارسة الخيارات أو الضمانات، أو إصدار الأسهم العادية بعد تلبية شروط محددة.**

الخيارات والضمانات وما يعادلها **هي أدوات مالية تعطي حاملها الحق في شراء أسهم عادية.**

السهم العادي **هو أداة حقوق ملكية ذا مرتبة ثانية بالنسبة لكافة فئات أدوات حقوق الملكية الأخرى.**

السهم العادي المحتمل **هو أداة مالية أو عقد آخر قد يعطي لحامله الحق في الأسهم العادية.**

حقوق شراء الأسهم أو الخيارات **هي أدوات مالية تعطي حاملها الحق في شراء أسهم عادية. بسعر محدد في في الفترة الممنوحة.**

٦ تشارك الأسهم العادية في صافي الربح للفترة بعد أنواع الأسهم الأخرى فقط مثل الأسهم الممتازة، ومن الممكن أن يكون للمشروع اكثر من فئة واحدة من الأسهم العادية. أما الأسهم من ذات الفئة فلها نفس الحقوق في إستلام أرباح الأسهم.

٧ أمثلة على الأسهم العادية المحتملة:-

(أ) أدوات الدين أو حقوق الملكية بما في ذلك الأسهم الممتازة القابلة للتحويل الى أسهم عادية؛

(ب) حقوق شراء الأسهم والخيارات؛

(ج) الأسهم التي يتم إصدارها عند تحقيق شروط معينة ناتجة عن ترتيبات تعاقدية مثل شراء منشأة أعمال أو أصول أخرى.

٨ المصطلحات التالية المعرفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: العرض"*. تستخدم في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها في الفقرة ١١ من المعيار ٣٢، ما عدا ما دون بطريقة أخرى. عرف المعيار ٣٢ الأدوات المالية، الأصول المالية، والإلتزامات المالية، أدوات حقوق الملكية والقيمة العادلة، وأصدرت توجيهاتها بتطبيق هذه التعاريف.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القياس

حصة السهم من الأرباح الأساسية

٩ **على المنشأة أن تحسب الربح الأساسي لكل مبلغ سهم للربح أو الخسارة الموزعة على حاملي الأسهم العادية للمنشأة الأم وإذا تم عرض الربح أو الخسارة من العمليات الثابتة الموزعة على حاملي حقوق الملكية.**

١٠ **يجب حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية بتقسيم صافي الربح أو الخسارة للفترة العائد الى حملة الأسهم العادية للمنشأة الأم (بسط المقام) على المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية المتداولة (المقام) خلال الفترة.**

١١ إن الهدف من المعلومات حول حصة السهم من الأرباح الأساسية هو إيجاد قياس لفوائد كل سهم عادي في الشركة الأم في أداء المنشأة خلال فترة التقرير.

الأرباح

١٢ **لغرض حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية، تكون المبالغ المنسوبة إلى حاملي الأسهم العادية في الشركة الأم فيما يتعلق بما يلي:-**

(أ) **الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم؛ و**

(ب) **الربح أو الخسارة المنسوبة إلى الشركة الأم.**

هي المبالغ في البندين (أ) و (ب) المعدلة لمبالغ أرباح الأسهم الممتازة ما بعد الضريبة، والفـروق الناشئة عن تسوية الأسهم الممتازة، والآثار المشابهة الأخرى للأسهم الممتازة المصنفة على أنها حقوق ملكية.

١٣ كافة بنود الإيرادات والمصروفات لحاملي الأسهم العادية للمنشأة الأم والمعترف بها خلال فترة، بما في ذلك مصروف الضريبة ويتم تضمين الأرباح على الأسهم الممتازة المصنفة على أنها إلتزامات في تحديد الربح أو الخسارة للفترة المنسوبة إلى حاملي الأسهم العادية في الشركة الأم. (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١).

١٤ إن مبلغ ما بعد الضريبة للأسهم الممتازة الذي يتم خصمه من صافي الربح للفترة هو كما يلي:-

(أ) مبلغ ما بعد الضريبة لأية لأسهم ممتازة غير تراكمية معلنة فيما يتعلق بالفترة؛ و

(ب) كامل مبلغ توزيعات الأرباح الممتازة المطلوبة للأسهم الممتازة التراكمية عن الفترة سواء أعلن عنها أم لم يعلن. إن مبلغ توزيعات الأرباح الممتازة عن الفترة لا يشتمل على مبلغ توزيعات الأرباح الممتازة عن الأسهم الممتازة التراكمية المدفوعة أو المعلنة خلال الفترة الحالية عن فترات سابقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٥ يشار في بعض الأحيان إلى الأسهم الممتازة التي يتأتى عنها أرباح أسهم أولية متدنية لتعويض المنشأة عن بيع الأسهم الممتازة بخصم معين، أو أرباح أسهم تزيد عن مستوى السوق في فترات لاحقة لتعويض المستثمرين عن شراء أسهم ممتازة بعلاوة معينة، على أنها أسهم ممتازة ذات معدلات متزايدة. ويتم إطفاء أي خصم أو علاوة إصدار أصلية على الأسهم الممتازة ذات معدلات متزايدة للأرباح المحتجزة بإستعمال طريقة الفائدة الفعالة وتتم معاملتها على أنها أرباح أسهم ممتازة لأغراض حساب حصة السهم من الأرباح.

١٦ ويمكن إعادة شراء الأسهم الممتازة بموجب عرض عطاء من المنشأة إلى المالكين. وتمثل زيادة القيمة العادلة للمقابل المدفوع لحاملي الأسهم الممتازة عن المبلغ المسجل للأسهم الممتازة عائداً لحاملي الأسهم الممتازة وتكلفة على الأرباح المحتجزة للمنشأة. ويتم خصم هذا المبلغ في حساب الربح أو الخسارة المنسوبة لحاملي الأسهم العادية في الشركة الأم.

١٧ يمكن أن تحث المنشأة على التحويل المبكر للأسهم الممتازة القابلة للتحويل من خلال إجراء تغييرات مواتية على بنود التحويل الأصلية أو دفع مقابل إضافي. إن الزيادة في القيمة العادلة للأسهم العادية أو المقابل الآخر المدفوع عن القيمة العادلة للأسهم العادية القابلة للإصدار بموجب بنود التحويل الأصلية تعتبر عائدا لحاملي الأسهم الممتازة، ويتم خصمها في حساب الربح أو الخسارة المنسوبة الى حاملي الأسهم العادية في الشركة الأم.

١٨ إن أية زيادة في المبلغ المسجل للأسهم الممتازة عن القيمة العادلة للمقابل المدفوع لتسويتها يتم إضافتها في حساب الربح أو الخسارة المنسوبة حاملي الأسهم العادية في الشركة الأم.

حصة السهم

١٩ **من أجل حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية يجب أن يكون عدد الأسهم العادية هو المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة.**

٢٠ يعكس المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة حقيقة أن مبلغ رأسمال المساهمين ربما يكون قد تغير خلال الفترة نتيجة لإزدياد أو إنخفاض عدد الأسهم القائمة في أي وقت، ويمثل المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة هو العدد للأسهم العادية القائمة في بداية الفترة، معدلا بمقدار عدد الأسهم العادية التي أعيد شراؤها أو إصدارها خلال الفترة مضروباً بعامل وزن زمني، وعامل الوزن الزمني هو عدد الأيام التي تكون خلالها الأسهم المحددة قائمة كنسبة من إجمالي عدد الأيام في الفترة، وفي بعض الحالات من المناسب إستخدام تقريب معقول للمعدل الموزون.

٢١ في معظم الحالات يتم إدخال الأسهم في المعدل الموزون لعدد الأسهم من تاريخ إستحقاق إستلام الثمن (الذي هو عادة تاريخ إصدارها)، مثال ذلك:-

(أ) يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة عندما يكون النقد مستحق الإستلام؛

(ب) يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة عند إعادة الإستثمار الإختياري لأرباح الأسهم العادية أو الممتازة في تاريخ دفع أرباح الأسهم؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة نتيجة لتحويل أداة دين الى أسهم عادية في التاريخ الذي يتوقف فيه إستحقاق الفائدة؛

(د) يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة بدلاً من الفائدة أو المبلغ الأصلي لأدوات مالية أخرى في التاريخ الذي يتوقف فيه إستحقاق الفائدة؛

(هـ) يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة مقابل تسديد إلتزام على المشروع في تاريخ التسديد؛

(و) يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة كثمن لإمتلاك أصل بإستثناء النقد في التاريخ الذي يتم فيه الإعتراف بالإمتلاك؛ و

(ز) يتم إدخال الأسهم الصادرة لتقديم خدمات للمشروع عند تقديم الخدمات.

في هذه الحالة وفي الحالات الأخرى يتم تحديد توقيت إدخال الأسهم العادية حسب الأحكام والشروط الخاصة بإصدارها، ويجب الأخذ في الإعتبار محتوى أي عقد له علاقة بالإصدار.

٢٢ يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة كجزء من إعتبارات النقل في إندماج الأعمال التي هي عبارة عن إمتلاك في المعدل الموزون لعدد الأسهم في تاريخ الإمتلاك. لأن المنشأة الممتلكة تدخل نتائج في بيان الدخل الشامل للربح والخسارة للمنشأة الممتلكة من ذلك التاريخ.

٢٣ يتم تضمين الأسهم العادية التي سيتم إصدارها عند تحويل أداة قابلة للتحويل إلزامياً في حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية من تاريخ إبرام العقد.

٢٤ تتم معاملة الأسهم المشروطة القابلة للإصدار على أنها متداولة ويتم تضمينها في حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية فقط من تاريخ إستيفاء جميع الشروط الضرورية (أي تكون الأحداث قد وقعت). إن الأسهم التي تكون قابلة للإصدار فقط بعد مرور الوقت لا تكون أسهم قابلة للإصدار بشكل مشروط، لأن مرور الوقت يعتبر أمراً مؤكداً.

٢٥ [تم إلغائها]

٢٦ **يجب تعديل المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة ولكافة الفترات المعروضة بالنسبة للأحداث، بإستثناء تحويل الأسهم العادية المحتملة، التي أدت الى تغيير عدد الأسهم العادية القائمة بدون أحداث تغيير مقابل في الموارد.**

٢٧ يمكن إصدار أسهم عادية أو تخفيض عدد الأسهم القائمة بدون إجراء تغيير مقابل في الموارد، والأمثلة على ذلك تشمل ما يلي:-

(أ) الرسملة أو أسهم المنحة (تعرف في بعض البلدان بأرباح موزعة على شكل أسهم)؛

(ب) عنصر المنحة في أي إصدار آخر، مثال ذلك عنصر المنحة في حقوق إصدار أسهم للمساهمين الحاليين؛

(ج) تجزئة الأسهم؛ و

(د) تجزئة أسهم عكسية (توحيد الأسهم).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢٨ عند إجراء رسملة أو إصدار أسهم منحة أو تجزئة أسهم يتم إصدار أسهم عادية للمساهمين الحاليين بدون مقابل إضافي، وعلى ذلك يتم زيادة عدد الأسهم العادية القائمة بدون زيادة في الموارد، ويتم تعديل عدد الأسهم العادية القائمة قبل هذا الإجراء بمقدار التغير النسبي في عدد الأسهم العادية القائمة كما لو أن هذا الإجراء حدث في أول بداية الفترة الأولى الواردة في التقرير، فعلى سبيل المثال في إصدار أسهم منحة على أساس سهمين لكل سهم يتم ضرب عدد الأسهم القائمة قبل الإصدار في عامل مقداره ثلاثة للحصول على العدد الإجمالي الجديد للأسهم أو بعامل مقداره إثنان للحصول على عدد الأسهم الإضافية.

٢٩ إن توحيد الأسهم العادية يقلل عموماً من عدد الأسهم العادية المتداولة دون إنخفاض مقابل في الموارد. ولكن عندما يتمثل الأثر الإجمالي في إعادة شراء الأسهم بالقيمة العادلة، فإن الإنخفاض في عدد الأسهم العادية المتداولة يكون نتيجة إنخفاض مقابل في الموارد. ومن الأمثلة على ذلك توحيد الأسهم وجمعها مع أرباح أسهم خاصة. يتم تعديل عدد المتوسط المرجح للأسهم العادية المتداولة للفترة التي تحدث فيها المعاملة المختلطة بما يتناسب والإنخفاض في عدد الأسهم العادية من التاريخ الذي يتم فيه الإعتراف بأرباح الأسهم الخاصة.

حصة السهم من الأرباح المخفضة

٣٠ **على المنشأة أن تحسب الربح المخفض لكل مبلغ سهم للربح أو الخسارة الموزعة على حاملي الأسهم العادية للمنشأة الأم، وإذا تم عرض الربح أو الخسارة من العمليات الثابتة الموزعة على حاملي حقوق الملكية.**

٣١ **من أجل حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة، يجب على المنشأة تعديل الربح أو الخسارة على حملة الأسهم العادية للمنشأة الأم، والمعدل الموزون لعدد الأسهم العادية المتداولة، لجميع تأثيرات التخفيض المحتملة على الأسهم العادية.**

٣٢ إن حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة يتفق مع حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية - للتزويد بقياس الفائدة لكل من الأسهم العادية في تمثيل المنشأة - مع الأخذ في الإعتبار تأثير كافة الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض التي كانت قائمة خلال الفترة، كنتيجة:-

(أ) تتم زيادة صافي ربح الفترة العائد للأسهم العادية بمقدار مبلغ ما بعد الضريبة الخاص بتوزيعات أرباح الأسهم والفائدة المعترف بها خلال الفترة المتعلقة بأرباح الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض وتعديله بمقدار أية تغييرات أخرى في الإيرادات أو المصروفات التي ستنجم من تحويل الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض؛ و

(ب) تتم زيادة المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية القائمة بمقدار المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية الإضافية التي ستكون قائمة على إفتراض تحويل كافة الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض.

الأرباح

٣٣ **من أجل حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة، يجب على المنشأة تعديل الربح أو الخسارة على حملة الأسهم العادية للمنشأة الأم، كما هو محسوب طبقاً للفقرة (١٢) يجب تعديله بمقدار تأثيرات ما بعد الضريبة لما يلي:**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(أ) أية توزيعات أرباح للأسهم العادية المحتملة القابلة للتخفيض التي خصمت للوصول الى صافي الربح العائد لحملة الأسهم العادية كما هو محسوب طبقاً للفقرة ١٢؛

(ب) الفائدة المعترف بها خلال الفترة للأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض؛ و

(ج) أية تغيرات أخرى في الإيرادات أو المصروفات التي ستنجم عن تحويل الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض.

٣٤ بعد تحويل الأسهم العادية المحتملة الى أسهم عادية، البنود التي تم تعريفها في الفقرة ٣٣ (أ)-(ج) التي لا تظهر مرة أخرى. وبدلاً من ذلك سيكون للأسهم العادية الجديدة الحق في المشاركة في الربح أو الخسارة الى حملة الأسهم العادية للمنشأة الأم، المحسوبة طبقاً للفقرة (١٢) لذلك يتم تعديل الربح أو الخسارة المنسوبة إلى حاملي الأسهم العادية في الشركة الأم المحسوبة وفقاً للفقرة ١٢ للبنود المحددة في الفقرة ٣٣ (أ)-(ج) وأية ضرائب ذات علاقة. وتشمل المصاريف المرتبطة بالأسهم العادية المحتملة تكاليف المعاملة والخصومات المحسوبة وفقاً لطريقة الفائدة الفعالة (أنظر الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*، كما هو منقح في العام ٢٠٠٣).

٣٥ قد يؤدي تحويل بعض الأسهم العادية المحتملة الى تغييرات مترتبة على ذلك في الإيرادات والمصروفات الأخرى، فعلى سبيل المثال قد يؤدي التخفيض في مصروف الفائدة المتعلق بالأسهم العادية المحتملة والزيادة الناتجة عن ذلك في صافي الربح للفترة الى زيادة في المصروف المتعلق بخطة المشاركة في الربح غير الإختيارية للموظفين، ومن أجل حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة للفترة لأية تغييرات مترتبة في الإيرادات أو المصروفات.

حصة السهم

٣٦ **من أجل حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة يجب أن يكون عدد الأسهم العادية هو المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية محسوب طبقاً للفقرتين ١٩ و٢٦ بالإضافة الى المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية التي سيتم إصدارها عند تحويل كافة الأسهم العادية المؤدية للتخفيض المحتملة الى أسهم عادية، ويجب إعتبار أنه قد تم تحويل الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض الى أسهم عادية في بداية الفترة أو إذا كان ذلك لاحقاً في تاريخ إصدار الأسهم العادية المحتملة.**

٣٧ يتم تحديد الأسهم العادية التي يحتمل تراجع دخلها بشكل مستقل لكل فترة معروضة. إن عدد الأسهم العادية التي يحتمل تراجع دخلها المشمول في فترة السنة حتى تاريخه هو ليس المتوسط المرجح لهذه الأسهم المشمول في كل حساب مرحلي.

٣٨ يتم قياس الأسهم العادية المحتملة خلال الفترة التي تكون فيها متداولة. ويتم تضمين الأسهم العادية المحتملة التي يتم إلغائها أو السماح بإنتهائها خلال الفترة في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم فقط لجزء من الفترة التي تكون فيها متداولة. في حين يتم تضمين الأسهم العادية المحتملة التي يتم تحويلها إلى أسهم عادية خلال الفترة في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم من بداية الفترة إلى تاريخ التحويل. ويتم تضمين الأسهم العادية الناتجة من تاريخ التحويل في الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم.

٣٩ يتم تحديد عدد الأسهم العادية التي سيتم إصدارها عند تحويل الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض حسب شروط الأسهم العادية المحتملة، ويفترض الحساب إستخدام افضل سعر تحويل أو سعر ممارسة من وجهة نظر حامل الأسهم العادية المحتملة.

٤٠ قد تصدر منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة أسهما عادية محتملة قابلة للتحويل أما الى أسهم عادية للمنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة، أو الى أسهم عادية للمشروع (معد التقرير)، وإذا كان لهذه الأسهم العادية المحتملة للمنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة تأثير تخفيضي على حصة السهم من الأرباح الأساسية الموحدة للمشروع معد التقرير فإنه يتم إدخالها في حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة.

الأسهم العادية محتملة التخفيض

٤١ **يجب معاملة الأسهم العادية المحتملة على أنها مؤدية للتخفيض فقط عندما يؤدي تحويلها الى أسهم عادية الى تخفيض في صافي ربح السهم من العمليات العادية المستمرة.**

٤٢ يستخدم المشروع الربح أو الخسارة من الأنشطة المستمرة للمنشأة الأم على أنه "رقم الضبط" المستخدم لتحديد ما إذا كانت الأسهم العادية مؤدية للتخفيض أو ضد التخفيض. الربح أو الخسارة من الأنشطة المستمرة المنسوب الى المنشأة الأم بما يتفق مع الفقرة ١٢ ويتم إستبعاد البنود الخاصة بالعمليات التي توقفت.

٤٣ تكون الأسهم العادية المحتملة مضادة للتخفيض عندما يؤدي تحويلها الى أسهم عادية الى زيادة حصة السهم من الأرباح من العمليات العادية المستمرة أو يخفض حصة السهم من الخسارة من العمليات العادية المستمرة، ويتم تجاهل تأثيرات الأسهم العادية المحتملة المضادة للتخفيض في حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة.

٤٤ عند النظر فيما إذا كانت الأسهم المحتملة مؤدية للتخفيض أو مضادة للتخفيض فإنه يتم النظر في كل إصدار أو سلسلة من الأسهم العادية المحتملة بشكل منفصل وليس بشكل إجمالي، لذلك، ومن أجل زيادة تراجع الدخل للحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم، تتم دراسة كل إصدار أو مجموعة من الأسهم العادية المحتملة بالتسلسل من الأكثر تراجعاً إلى الأقل تراجعاً من حيث الدخل، أي يتم شمل الأسهم العادية التي يحتمل تراجع دخلها "التي لها أقل نسبة ربحية من الأسهم التصاعدية" في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم قبل تلك الأسهم التي لها أعلى نسبة ربحية من الأسهم التصاعدية. ويتم عموماً شمل الخيارات والضمانات أولا لأنها لا تؤثر على قيمة بسط الحساب.

الخيارات والضمانات وما يعادلها

٤٥ **لغرض حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، تتولى المنشأة ممارسة الخيارات والضمانات المحتمل تراجع دخلها الخاصة بالمنشأة. وتعتبر العائدات المتحملة من هذه الأدوات على أنه قد تم إستلامها من إصدار الأسهم العادية حسب متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة. إن الفرق بين عدد الأسهم العادية الصادرة وعدد الأسهم العادية التى كان من الممكن إصدارها بمتوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة ينبغي معاملته على أنه إصدار أسهم عادية بدون مقابل.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٤٦ يكون من المحتمل تراجع دخل الخيارات والضمانات عندما تؤدى إلى إصدار أسهم عادية بسعر أقل من متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة. ويكون مبلغ تراجع دخل الأسهم هو متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة مطروحاً منه سعر الإصدار. لذلك، ومن أجل حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، يتم معاملة الأسهم العادية المحتملة على أنها تتألف مما يلي:-

(أ) عقد لإصدارعدد معين من الأسهم العادية حسب متوسط سعرها في السوق خلال الفترة. ويفترض أن هذه الأسهم يتم تسعيرها بشكل معتدل ولا تكون متراجعة أو مرتفعة الدخل. ويتم تجاهلها في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم.

(ب) عقد لإصدار باقي الأسهم العادية بدون مقابل. ولا تولد هذه الأسهم أية عائدات ولا تؤثر على الربح أو الخسارة المنسوبة إلى الأسهم العادية المتداولة. لذلك، تكون هذه الأسهم متراجعة الدخل وتضاف إلى عدد الأسهم العادية المتداولة في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم.

٤٧ يكون للخيارات والضمانات أثر إحتمال تراجع الدخل فقط عندما يكون متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة يزيد عن سعر الممارسة للخيارات أو الضمانات (أي أنها أقل من سعر السوق). ولا يتم تعديل حصة الأسهم من الأرباح المبلغ عنها سابقاً بأثر رجعى لكي تعكس التغيرات في أسعار الأسهم العادية.

٤٧أ بالنسبة لخيارات الأسهم والترتيبات الأخرى *للدفع على أساس الأسهم* التي ينطبق عليها المعيار الدولى لإعداد التقارير المالية ٢، يتضمن سعر الإصدار المشار إليه في الفقرة ٤٦ وسعر الممارسة المشار إليه في الفقرة ٤٧ القيمة العادلة لأية بضائع أو خدمات سيتم تزويدها للمنشاة في المستقبل بموجب خيار السهم أو ترتيب آخر للدفع على أساس الأسهم .

٤٨ تتم معاملة خيارات أسهم الموظفين التي يكون لها أجل ثابت أو قابل للتحديد والأسهم العادية غير المستحقة على أنها خيارات في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، بالرغم من أنها قد تكون مشروطة بالإستحقاق. وتُعامل على أنها متداولة في تاريخ المنح. في حين تُعامل خيارات أسهم الموظفين القائمة على أساس الأداء على أنها أسهم مشروطة قابلة للإصدار لأن إصدارها مشروط بتلبية شروط محددة بالإضافة إلى مرور الوقت.

الأدوات القابلة للتحويل

٤٩ ينعكس أثر تراجع دخل الأسهم للأدوات القابلة للتحويل في الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم وفقاً للفقرتين ٣٣ و ٣٦.

٥٠ تكون الأسهم الممتازة القابلة للتحويل ذات دخل أسهم مرتفع عندما يكون مبلغ الأرباح على هذه الأسهم المعلن عنها في الفترة الحالية أو المتراكمة للفترة الحالية لكل سهم عادي يمكن الحصول عليه عند التحويل يتجاوز الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم. وعلى نحو مماثل، يكون الدين القابل للتحويل ذو دخل أسهم مرتفع عندما تتجاوز فائدته (صافى الضريبة والتغيرات الأخرى في الدخل أو المصروف) لكل سهم عادي يمكن الحصول عليه عند التحويل الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم.

٥١ إن الإسترداد أو التحويل المستحث للأسهم الممتازة القابلة للتحويل من الممكن أن يؤثر فقط على جزء من الأسهم الممتازة القابلة للتحويل المتداولة سابقاً. وفي مثل هذه الحالات، يُنسب أي مقابل زائد مشار اليه في الفقرة ١٧ إلى تلك الأسهم التي يتم إستردادها أو تحويلها لغرض تحديد ما إذا كان من المحتمل تراجع دخل الأسهم الممتازة المتداولة المتبقية. ويتم دراسة الأسهم المستردة أو المحولة بشكل منفصل عن تلك الأسهم التي لا يتم إستردادها أو تحويلها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار

٥٢ وكما في حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم، تُعامل الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار على أنها متداولة ويتم شملها في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم إذا تم تلبية الشروط (أي أن تكون الأحداث قد حصلت). ويتم شمل الأسهم المشروطة القابلة للإصدار من بداية الفترة (أو من تاريخ إتفاقية الأسهم المشروطة، إذا كان في وقت لاحق). وفى حالة عدم تلبية الشروط، فإن عدد الأسهم المشروطة القابلة للإصدار المشمولة في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم يقوم على أساس عدد الأسهم التي سيتم إصدارها إذا كانت نهاية الفترة هي نفسها نهاية الفترة المشروطة. ولا يسمح بإعادة العرض إذا لم يتم تلبية الشروط عند إنتهاء الفترة المشروطة.

٥٣ إذا كان الحصول أو المحافظة على مبلغ محدد من الأرباح لفترة ما يعتبر شرطاً للإصدار المشروط وإذا تم الحصول على ذلك المبلغ في نهاية فترة التقرير ولكن يجب المحافظة عليه لفترة إضافية إلى ما بعد فترة التقرير، فإن الأسهم العادية الإضافية تُعامل على أنها متداولة، إذا كان الأثر هو تراجع دخل الأسهم، عند حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم. وفى تلك الحالة، يستند حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم إلى عدد الأسهم العادية التي يتم إصدارها إذا كان مبلغ الأرباح في نهاية فترة التقرير هو مبلغ الأرباح في نهاية الفترة المشروطة. ولأن الأرباح يمكن أن تتغير فى فترة مستقبلية، فإن حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم لا يتضمن هذه الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار حتى نهاية الفترة المشروطة لأنه لم يتم إستيفاء كافة الشروط اللازمة.

٥٤ يمكن أن يعتمد عدد الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار على سعر السوق المستقبلي للأسهم العادية. وفى تلك الحالة، إذا كان الأثر هو تراجع دخل الأسهم، فإن حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم يستند إلى عدد الأسهم العادية التي يتم إصدارها إذا كان سعر السوق في نهاية فترة التقرير هو سعر السوق في نهاية الفترة المشروطة. وإذا كان الشرط يقوم على أساس متوسط أسعار السوق خلال فترة زمنية تمتد إلى ما بعد نهاية فترة التقرير، يتم إستخدام متوسط الفترة الزمنية التي انقضت. ولأن سعر السوق يمكن أن يتغير في فترة مستقبلية، فإن حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم لا يتضمن هذه الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار حتى نهاية الفترة المشروطة لأنه لم يتم إستيفاء كافة الشروط اللازمة.

٥٥ من الممكن أن يعتمد عدد الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار على الأرباح المستقبلية والأسعار المستقبلية للأسهم العادية. وفى مثل هذه الحالات، فإن عدد الأسهم العادية المشمول في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم يستند إلى كلا الشرطين (أي الأرباح حتى تاريخه وسعر السوق الحالي في نهاية فترة التقرير). ولا تُشمل الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم ما لم يتم تنفيذ الشرطين معا.

٥٦ وفي حالات أخرى، يعتمد عدد الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار على شرط آخر غير الأرباح أو سعر السوق (على سبيل المثال، افتتاح عدد معين من محلات البيع بالتجزئة). وفى مثل هذه الحالات، على إفتراض أن الوضع الحالي للشرط يبقى دون تغير حتى نهاية الفترة المشروطة، تُشمل الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم وفقاً للوضع في نهاية فترة التقرير.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٥٧ ويتم شمل الأسهم العادية المحتملة المشروطة القابلة للإصدار (بإستثناء تلك التي تغطيها إتفاقية الأسهم المشروطة، مثل الأدوات المشروطة القابلة للإصدار والتحويل) في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم كما يلى:-

(أ) تحدد المنشأة ما إذا يمكن إفتراض أن الأسهم العادية المحتملة تكون قابلة للإصدار على أساس الشروط المحددة لإصدارها وفقاً لأحكام الأسهم العادية المشروطة في الفقرات ٥٢ –٥٦؛ و

(ب) إذا كان لا بد أن تنعكس تلك الأسهم العادية المحتملة في الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، تحدد المنشأة أثرها على حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم من خلال إتباع أحكام الخيارات والضمانات في الفقرات ٤٥–٤٨، أو أحكام الأدوات القابلة للتحويل في الفقرات ٤٩–٥١، أو أحكام العقود التي يمكن تسديدها بالأسهم العادية أو نقداً في الفقرات ٥٨–٦١ أو الأحكام الأخرى، حيثما يكون مناسباً.

إلا أنه لا يتم تنفيذ الممارسة أو التحويل لغرض محاسبة الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم ما لم يتم تنفيذ ممارسة أو تحويل الأسهم العادية المحتملة المتداولة المشابهة التي تكون غير مشروطة الإصدار.

العقود التي يمكن تسديدها بالأسهم العادية أو النقدية

٥٨ **عندما تصدر المنشأة عقدا يمكن تسديده بالأسهم أو نقداً حسب إختيار المنشأة، تفترض المنشاة أن العقد سيتم تسديده بالأسهم العادية، وأن الأسهم العادية المحتملة الناتجة سيتم شملها في الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم إذا كان الأثر هو تراجع دخل الأسهم.**

٥٩ وعندما يتم عرض مثل هذا العقد لأغراض المحاسبة كأصل أو إلتزام، أو يحتوي عنصر حقوق ملكية وعنصر إلتزام، تعدل المنشأة البسط لأية تغيرات في الربح أو الخسارة من الممكن أن تكون قد نتجت خلال الفترة لو تم تصنيف العقد بشكل كامل على أنه أداة حق ملكية. وذلك التعديل مشابه للتعديلات التي تقتضيها الفقرة ٣٣.

٦٠ **بالنسبة للعقود التي يمكن تسويتها بالأسهم العادية أو نقداً حسب إختيار المالك، يتم إستخدام التسوية الأكثر تراجعاً من حيث دخل الأسهم من بين التسوية النقدية أو تسوية الأسهم في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم.**

٦١ من الأمثلة على العقد الذي يمكن تسويته بالأسهم العادية أو نقداً هي أداة دين تعطى المنشاة، عند الإستحقاق، حقاً غير مقيد لتسوية المبلغ الرئيسي نقداً أو بأسهمها العادية. ومن الأمثلة الأخرى هو خيار البيع المكتوب الذي يعطى المالك حرية التسوية بالأسهم العادية أو نقداً.

الخيارات المشتراة

٦٢ لا يتم شمل العقود مثل خيارات الشراء وخيارات البيع المشتراة (أي الخيارات المحتفظ بها من قبل المنشاة في أسهمها العادية) في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم لأن شملها يؤدى إلى زيادة في دخل الأسهم. ويتم ممارسة خيار البيع فقط إذا كان سعر الممارسة أعلى من سعر السوق ويتم ممارسة خيار الشراء إذا كان سعر الممارسة أقل من سعر السوق.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

خيارات البيع المكتوبة

٦٣ **إن العقود التي تقتضي من المنشأة إعادة شراء أسهمها، مثل خيارات البيع المكتوبة وعقود الشراء الآجلة، تنعكس في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم إذا كان الأثر هو تراجع دخل الأسهم. إذا كانت هذه العقود "أقل من سعر السوق" خلال الفترة (أي أن سعر الممارسة أو التسوية أعلى من متوسط سعر السوق لتلك الفترة)، يتم حساب الأثر المحتمل لتراجع دخل الأسهم على حصة السهم من الأرباح على النحو التالي:-**

(أ) **يُفترض في بداية الفترة أن يتم إصدار عدد كافي من الأسهم العادية (بمتوسط سعر السوق خلال الفترة) بغية زيادة العائدات لتلبية شروط العقد؛**

(ب) **يُفترض أنه يتم إستخدام العائدات من الإصدار لتلبية شروط العقد (أي إعادة شراء الأسهم)؛ و**

(ج) **تُشمل الأسهم العادية المتزايدة (الفرق بين عدد الأسهم العادية التي يفترض أنها صدرت وعدد الأسهم العادية التي إستلمت نتيجة تلبية شروط العقد) في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم.**

التعديلات بأثر رجعى

٦٤ **إذا ارتفع عدد الأسهم العادية أو الأسهم العادية المحتملة المتداولة نتيجة الرسملة أو إصدار أسهم منحة أو تجزئة الأسهم، أو إنخفض نتيجة التجزئة العكسية للأسهم، يتم بأثر رجعى تعديل الحصة المتراجعة والحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم لكل الفترات المعروضة. وإذا حدثت هذه التغييرات بعد فترة إعداد التقرير ولكن قبل التصريح بإصدار البيانات المالية، فإن حسابات كل سهم لتلك البيانات المالية وأي بيانات مالية معروضة للفترة السابقة تستند إلى عدد الأسهم الجديدة. وينبغي الإفصاح عن حقيقة أن حسابات كل سهم تعكس هذه التغيرات في عدد الأسهم. وبالإضافة إلى ذلك، يتم تعديل الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم لجميع الفترات المعروضة لاستيعاب آثار الأخطاء والتعديلات الناتجة من التغيرات في سياسات المحاسبية التي تتم محاسبتها بأثر رجعى.**

٦٥ لا تعيد المنشأة عرض الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم لأي فترة سابقة معروضة للتغيرات في الإفتراضات المستخدمة في حساب حصة السهم من الأرباح أو لتحويل الأسهم العادية المحتملة إلى أسهم عادية.

العرض

٦٦ **تعرض المنشأة في بيان الدخل الشامل الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم للربح أو الخسارة من العمليات المستمرة المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية العادية في الشركة الأم وللربح أو الخسارة المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية العادية في الشركة الأم للفترة لكل صنف من الأسهم العادية التي يكون لها حقاً مختلفاً للمشاركة في ربح الفترة. وعلى المنشأة أن تعرض الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم بشكل متكافئ لجميع الفترات المعروضة.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٦٧ يتم عرض حصة السهم من الأرباح لكل فترة يتم بشأنها عرض بيان الدخل الشامل. وإذا تم الإبلاغ عن الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم على الأقل لفترة واحدة، يتم الإبلاغ عنها لجميع الفترات المعروضة، حتى لو كانت تساوى الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم. وإذا كانت الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم مساوية للحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، يمكن تقديم عرض مزدوج في سطر واحد في بيان الدخل الشامل.

٦٧أ في حال عرضت المنشأة مكونات الربح أو الخسارة في بيان دخل منفصل كما هو مذكور في الفقـرة ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧)، فعليها عرض حصة الـسهم مـن الأرباح الأساسية والحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، كما هو مطلوب في الفقرات ٦٦ و٦٧ في بيان الدخل ذلك.

٦٨ يجب على المنشأة التي تبلغ عن عملية متوقفة الإفصاح عن المبالغ الأساسية والمتراجعة لكل سـهم بالنسبة للعملية المتوقفة إما في بيان الدخل الشامل أو في الملاحظات.

٦٨أ في حال عرضت المنشأة مكونات الربح أو الخسارة في بيان دخل منفصل كما هو مذكور في الفقـرة ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧)، فعليها عرض حصة الـسهم مـن الأرباح الأساسية والحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم بالنسبة للعملية المتوقفة، كما هو مطلوب في الفقرة ٦٨ في بيان الدخل ذلك أو في الملاحظات.

٦٩ على المشروع عرض حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة حتى ولو كانت المبالغ التي تم الإفصاح عنها سالبة (خسارة في حصة السهم).

الإفصاح

٧٠ يجب على المشروع الإفصاح عما يلي:-

(أ) المبالغ المستخدمة في صورة البسط في حساب الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم، ومطابقة تلك المبالغ مع الربح أو الخسارة المنسوبة إلى الشركة الأم للفترة. وينبغي أن تتضمن المطابقة الأثر الفردي لكل صنف من الأدوات التي تؤثر على حصة السهم من الأرباح.

(ب) المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية المستخدمة كمقام في حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة ومطابقة هذه المقامات مع بعضها.

(ج) الأدوات (بما في ذلك الأسهم المشروطة القابلة للإصدار) التي من المحتمل أن تخفض من الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم في المستقبل، ولكنها لم تُشمل في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم لأنها ذات دخل أسهم مرتفع خلال الفترة (أو الفترات) المعروضة.

(د) وصف لمعاملات الأسهم العادية أو معاملات الأسهم العادية المحتملة، بإستثناء تلك التي تتم محاسبتها وفقاً للفقرة ٦٤، التي تحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية والتي كان من الممكن أن تغير بشكل كبير عدد الأسهم العادية أو الأسهم العادية المحتملة المتداولة في نهاية الفترة إذا حدثت تلك المعاملات قبل نهاية فترة التقرير.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٧١ **تتضمن الأمثلة على المعاملات في الفقرة ٧٠(د) ما يلي:-**

(أ) إصدار الأسهم مقابل النقد؛

(ب) إصدار الأسهم عند إستخدام العائدات لتسديد دين أو أسهم ممتازة متداولة في نهاية فترة إعداد التقارير؛

(ج) إسترداد الأسهم العادية المتداولة؛

(د) تحويل أو ممارسة الأسهم العادية المحتملة المتداولة في نهاية فترة إعداد التقارير إلى أسهم عادية؛

(هـ) إصدار الخيارات أو الضمانات أو الأدوات القابلة للتحويل؛ و

(و) تحقيق الشروط التي تؤدى إلى إصدار الأسهم المشروطة القابلة للإصدار.

لا يتم تعديل مبالغ حصة السهم من الأرباح للمعاملات التي تحدث بعد نهاية فترة إعداد التقارير لأن هذه المعاملات لا تؤثر على مبلغ رأس المال المستخدم لتحقيق ربح أو خسارة الفترة.

٧٢ يمكن للأدوات المالية والعقود الأخرى التي تنتج أسهما عادية محتملة أن تشتمل على شروط وأحكام تؤثر على قياس حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة، ويمكن لهذه الشروط والأحكام أن تحدد فيما إذا كانت أية أسهم عادية محتملة مؤدية للتخفيض أم لا، وإذا كانت كذلك بيان تأثيرها على المعدل الموزون لعدد الأسهم القائمة وأية تعديلات مترتبة على صافي الربح العائد لحملة الأسهم العادية، وسواء كان المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "*الأدوات المالية: الإفصاح*" يتطلب الإفصاح عن الشروط والأحكام أم لا فإن هذا المعيار يشجع على هذا الإفصاح.

٧٣ **إذا قام المشروع بالإفصاح، بالإضافة إلى حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة، عن مبالغ حصة السهم بإستخدام أحد مكونات صافي الربح الظاهر في بيان الدخل الشامل بإستثناء أحد متطلبات هذا المعيار، كالمبالغ بإستخدام المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية المحددة طبقاً لهذا المعيار، يتم بشكل متكافئ الإفصاح عن المبالغ الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم المتعلقة بهذا العنصر ويتم عرضها في الملاحظات. وعلى المنشاة أن تشير إلى الأساس الذي يتم بناءاً عليه تحديد البسط، بما في ذلك ما إذا كانت المبالغ لكل سهم قبل أو بعد الضرائب. وإذا تم إستخدام أحد عناصر بيان الدخل الشامل الذي لا يتم الإبلاغ عنه كبند سطر في بيان الدخل، يتم توفير المطابقة بين العنصر المستخدم وبند السطر الذي يتم الإبلاغ عنه في بيان الدخل الشامل.**

٧٣أ تنطبق الفقرة ٣٧ أيضا على المنشأة التي تفصح، بالإضافة إلى حصة السهم من الأرباح الأساسية والحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، المبالغ لكل سهم باستخدام مكون تم الابلاغ عنه في بيان الدخل المنفصل (كما هو مذكور في الفقرة ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧)، باستثناء ما هو مطلوب في هذا المعيار.

تاريخ النفاذ

٧٤ **على المنشأة أن تطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر لهذا المعيار. أما إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل الفترة ١ يناير ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٤٧أ. عدل معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في المعـايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإضافة لذلك، عدل المعيار الفقرات ٤أ و٦٧أ و٦٨أ و٧٣أ. ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) لفترة سابقة، فينبغي تطبيـق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

سحب بيانات أخرى

٧٥ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "*العائد على السهم*" (صدر في ١٩٩٧).

٧٦ حل هذا المعيار محل التفسير ٢٤ "*حصة السهم من الأرباح – الأدوات المالية والعقود الأخرى التي قد تتم تسويتها بالأسهم*".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق أ

التطبيقات الإرشادية

يعتبر هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من المعيار.

الربح أو الخسارة المنسوبة إلى الشركة الأم

أ١ من أجل حساب حصة السهم من الأرباح على أساس البيانات المالية الموحدة، فإن الربح أو الخسارة المنسوبة إلى الشركة الأم تشير إلى الربح أو الخسارة للمنشأة الموحدة بعد التعديل للحصة الغير مسيطرة.

إصدار الحقوق

أ٢ إن إصدار الأسهم العادية في وقت ممارسة أو تحويل الأسهم العادية المحتملة لا يؤدي عادة إلى عنصر أسهم المنحة. وهذا لأنه يتم عادة إصدار الأسهم العادية المحتملة مقابل قيمة كاملة، مما ينتج عنه تغير نسبي في الموارد المتوفرة للمنشأة. وفي إصدار الحقوق، يكون عادة سعر الممارسة أقل من القيمة العادلة للأسهم. لذلك، وكما هو مشار إليه في الفقرة ٢٧(ب)، يتضمن "إصدار الحقوق" هذا عنصر أسهم المنحة. وإذا تم تقديم إصدار الحقوق لكافة المساهمين الحاليين، يكون عدد الأسهم العادية التي ينبغي إستعمالها في حساب الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم لجميع الفترات قبل إصدار الحقوق هو عدد الأسهم العادية المتداولة قبل الإصدار، مضروباً بالعامل التالي:

$$\frac{\text{القيمة العادلة للسهم مباشرة قبل ممارسة الحقوق}}{\text{القيمة العادلة للحقوق السابقة النظرية لكل سهم}}$$

ويتم حساب القيمة العادلة للحقوق السابقة النظرية لكل سهم عن طريق إضافة قيمة السوق الإجمالية للأسهم مباشرة قبل ممارسة الحقوق إلى العائدات من ممارسة الحقوق، وتقسيمها على عدد الأسهم المتداولة بعد ممارسة الحقوق. وحيث يتم تداول الحقوق علناً وبشكل منفصل عن الأسهم قبل تاريخ الممارسة، يتم تحديد القيمة العادلة لأغراض هذا الحساب في نهاية اليوم الأخير الذي يتم فيه تداول الأسهم مع الحقوق.

الرقم الرقابي

أ٣ من أجل توضيح طريقة تطبيق مفهوم الرقم الرقابي المذكور في الفقرتين ٤٢ و ٤٣، نفترض أن لدى المنشأة ربح من العمليات المستمرة يُنسب إلى الشركة الأم بقيمة ٤,٨٠٠ * وحدة عملة، وخسارة من العمليات المتوقفة تُنسب إلى الشركة الأم بقيمة (٧,٢٠٠) وحدة عملة، وخسارة تُنسب إلى الشركة الأم بقيمة (٢,٤٠٠) وحدة عملة، و٢,٠٠٠ سهم عادى و٤٠٠ سهم عادى محتمل متداول. إن الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم تبلغ ٢,٤٠ وحدة عملة للعمليات المستمرة و (٣,٦٠) وحدة عملة للعمليات المتوقفة، و ١,٢٠ وحدة عملة للخسارة. تُشمل الأسهم العادية المحتملة التي عددها ٤٠٠ سهم في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم لأن حصة السهم من الأرباح الناتجة بقيمة ٢,٠٠ وحدة عملة للعمليات المستمرة ذات دخل متراجع من الأسهم، على إفتراض أنه لا يوجد أي أثر ربح أو

* يتم في هذه الإرشادات التعبير عن المبالغ النقدية بـ "وحدات العملة".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

خسارة لهذه الأسهم العادية المحتملة التي عددها ٤٠٠ سهم. ولأن الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى الشركة الأم هو الرقم المسيطر، تشمل المنشأة أيضاً تلك الأسهم العادية المحتملة التي عددها ٤٠٠ سهم في حساب المبالغ الأخرى لحصة السهم من الأرباح، بالرغم من أن المبالغ الناتجة لحصة السهم من الأرباح ذات دخل أسهم مرتفع إلى المبالغ المقارنة للحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم، أي أن الخسارة لكل سهم أقل من [(٣ وحدات عملة) لكل سهم عن الخسارة من العمليات المتوقفة و(١,٠٠ وحدة عملة) لكل سهم عن الخسارة)].

متوسط سعر السوق للأسهم العادية

أ٤ لغرض حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، فإن متوسط سعر السوق للأسهم العادية المفترض أنه يتم إصدارها يتم حسابه على أساس متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة. ومن ناحية نظرية، يمكن شمل كل معاملة في السوق للأسهم العادية لمنشأة ما في تحديد متوسط سعر السوق. وبطريقة عملية، إن وجود معدل بسيط للأسعار الأسبوعية أو الشهرية عادة ما يكون ملائماً.

أ٥ وبشكل عام، تُعتبر أسعار الإقفال في السوق ملائمة لحساب متوسط سعر السوق. ولكن عندما تتقلب الأسعار بشكل كبير، عادة ما ينتج عن متوسط الأسعار المتدنية والمرتفعة سعراً أكثر تمثيلاً. ويتم بشكل منسجم إستخدام الطريقة المستعملة لحساب متوسط سعر السوق ما لم تعد غير تمثيلية بسبب تغير الظروف. على سبيل المثال، إن المنشأة التي تستخدم أسعار الإقفال في السوق لحساب متوسط سعر السوق لعدة سنوات لأسعار مستقرة نسبياً، يمكن أن تنتقل إلى إستخدام متوسط الأسعار المتدنية والمرتفعة إذا بدأت الأسعار بالتقلب بشكل كبير ولم يعد ينتج عن أسعار الإقفال في السوق متوسط سعر تمثيلي.

الخيارات والضمانات وما يعادلها

أ٦ يفترض أن الخيارات أو الضمانات لشراء الأدوات القابلة للتحويل تتم ممارستها لشراء الأداة القابلة للتحويل عندما يكون متوسط أسعار الأداة القابلة للتحويل والأسهم العادية التي يتم الحصول عليها عند التحويل أعلى من سعر الممارسة للخيارات أو الضمانات. إلا أن الممارسة لا تُفترض ما لم يُفترض أيضاً تحويل الأدوات القابلة للتحويل المتداولة المشابهة.

أ٧ يمكن أن تسمح أو تقتضي الخيارات أو الضمانات عرض الدين أو أدوات أخرى للمنشاة (أو شركتها الأم أو شركتها التابعة) لتسديد كل أو جزء من سعر الممارسة. وفي حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، يكون لتلك الخيارات أو الضمانات أثر تراجع دخل الأسهم إذا: (أ) كان متوسط سعر السوق للأسهم العادية ذات العلاقة للفترة يزيد عن سعر الممارسة أو (ب) إذا كان سعر البيع للأداة التي سيتم عرضها أقل من ذلك السعر الذى يمكن به عرض الأداة بموجب إتفاقية الخيار أو الضمان، ويحدد الخصم الناتج سعر الممارسة الفعال بأقل من سعر السوق للأسهم العادية التي يمكن الحصول عليها عند الممارسة. وفي حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، يُفترض أنه تتم ممارسة تلك الخيارات أو الضمانات ويفترض أنه يتم عرض الدين أو أدوات أخرى. وإذا كان عرض النقد أكثر جدوى لمالك الخيار أو الضمان ويسمح العقد بعرض النقد، يُفترض عرض النقد. ويتم إضافة الفائدة (صافى الضريبة) على أي دين يُفترض عرضه على أنه تعديل للبسط.

أ٨ وتُمنح نفس المعاملة للأسهم الممتازة التي تكون ذات شروط مماثلة أو للأدوات الأخرى التي تشتمل على خيارات تحويل تسمح للمستثمر بالدفع نقداً من أجل الحصول على معدل تحويل أفضل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٩أ يمكن أن تقتضى البنود الأساسية لخيارات أو ضمانات معينة تطبيق العائدات المستلمة من ممارسة تلك الأدوات لإسترداد دين ما أو أدوات أخرى للمنشأة (أو شركتها الأم أو شركتها التابعة). وفي حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، يُفترض أنه تتم ممارسة تلك الخيارات أو الضمانات وأنه يتم تطبيق العائدات لشراء الدين حسب متوسط سعر السوق بدلاً من شراء أسهم عادية. إلا أن زيادة العائدات المستلمة من الممارسة المفترضة عن المبلغ المستخدم للشراء المفترض للدين تؤخذ بعين الإعتبار (أي يفترض إستعمالها لإعادة شراء الأسهم العادية) في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم. ويتم إضافة الفائدة (صافى الضريبة) على أي دين يُفترض شرائه على أنه تعديل للبسط.

خيارات البيع المكتوبة

١٠أ من أجل توضيح تطبيق الفقرة ٦٣، إفترض أن المنشأة تملك ١٢٠ خيار بيع مكتوب متداول في أسهمها العادية بسعر ممارسة ٣٥ وحدة عملة. ويكون متوسط سعر السوق لأسهمها العادية للفترة هـ و ٢٨ وحدة عملة. وفي حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، تفترض المنشأة أنها قامت بإصدار ١٥٠ سهم بسعر ٢٨ وحدة عملة للسهم في بداية الفترة لإستيفاء إلتزام البيع الخاص بها بقيمة ٤,٢٠٠ وحدة عملة. ويتم إضافة الفرق بين ١٥٠ من الأسهم العادية الصادرة و ١٢٠ من الأسهم العادية المستلمة من إستيفاء خيار البيع (٣٠ سهم عادى تصاعدي) إلى المقام في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم.

أدوات الشركات التابعة أو المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة

١١أ إن الأسهم العادية المحتملة لشركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة زميلة التي يمكن تحويلها إلى أسهم عادية للشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الزميلة أو أسهم عادية للشركة الأم أو المشارك في مشروع مشترك أو المستثمر (المنشأة المعدة للتقارير) يتم شملها في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم كما يلى:-

(أ) إن الأدوات الصادرة عن شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة زميلة والتي تُمكن مالكيها من الحصول على أسهم عادية في الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الزميلة يتم شملها في حساب بيانات الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم للشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الزميلة. من ثم يتم شمل حصة السهم من الأرباح تلك في حسابات حصة السهم من الأرباح الخاصة بالمنشأة المعدة للتقارير على أساس إحتفاظ المنشاة المعدة للتقارير بأدوات الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الزميلة.

(ب) إن أدوات الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الزميلة القابلة للتحويل إلى أسهم عادية خاصة بالمنشاة المعدة للتقارير تعتبر من بين الأسهم العادية المحتملة للمنشأة المعدة للتقارير لغرض حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم. وبطريقة مماثلة، فإن الخيارات أو الضمانات الصادرة عن الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الزميلة لشراء الأسهم العادية الخاصة بالمنشاة المعدة للتقارير تعتبر من بين الأسهم العادية المحتملة للمنشأة المعدة للتقارير لغرض حساب الحصة المتراجعة الموجدة من الأرباح لكل سهم.

١٢أ لغرض تحديد أثر حصة السهم من الأرباح للأدوات الصادرة عن المنشأة المعدة للتقارير القابلة للتحويل إلى أسهم عادية لشركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة زميلة، يُفترض أنه يتم تحويل الأدوات ويتم تعديل البسط (الربح أو الخسارة المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية العادية في الشركة الأم) حسب الحاجة وفقاً للفقرة ٣٣. بالإضافة إلى تلك التعديلات، يتم تعديل البسط لأى تغير في الربح أو الخسارة المسجلة من قبل المنشأة المعدة للتقارير (مثل دخل أرباح الأسهم أو دخل طريقة حقوق

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملكية) المنسوبة إلى الزيادة في عدد الأسهم العادية للشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الـشركة الزميلة المتداولة نتيجة التحويل المفترض. لا يتأثر المقام في حساب الحصة المتراجعة مـن الأربـاح لكل سهم لأن عدد الأسهم العادية المتداولة الخاصة بالمنشأة المعدة للتقارير لا يتغيـر عنـد التحويـل المفترض.

أدوات حقوق الملكية المشاركة والأسهم العادية المكونة من فئتين

أ١٣ تتضمن حقوق الملكية لبعض المنشأت ما يلي:-

(أ) الأدوات التي تشارك في أرباح الأسهم مع الأسهم العادية وفقاً لمعادلة محددة سابقاً (مثلاً، إثنـين مقابل واحد) مع وجود، في بعض الأحيان، حدا أعلى لنطاق المشاركة (مثلاً، إلى حد مبلغ محدد للسهم لكن لا يتجاوزه).

(ب) فئة من الأسهم العادية التي يكون لها معدل أرباح أسهم مختلف عن معدل أرباح فئة أخرى مـن الأسهم العادية ولكن بدون حقوق سابقة أو حقوق أفضل.

أ١٤ لغرض حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، يفترض التحويل لتلك الأدوات المذكورة فـي الفقرة (أ١٣) القابلة للتحويل إلى أسهم عادية إذا كان الأثر هو تراجع دخل الأسـهم. وبالنـسبة لتلـك الأدوات غير القابلة للتحويل إلى فئة من الأسهم العادية، يتم تخصيص ربح أو خسارة الفتـرة للفئـات المختلفة من الأسهم وأدوات حقوق الملكية المشاركة وفقاً لحقوق أرباح الأسهم الخاصة بها أو الحقـوق الأخرى للمشاركة في الأرباح غير الموزعة. ولحساب الحصة المتراجعة والأساسية من الأرباح لكـل سهم:-

(أ) يتم تعديل الربح أو الخسارة المنسوبة لأصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم (تخفيض الـربح وزيادة الخسارة) بمبلغ أرباح الأسهم المعلنة للفترة في كل فئة من الأسـهم وبـالمبلغ التعاقـدي لأرباح الأسهم (أو الفائدة على السندات المشاركة) التي يجـب دفعـه للفتـرة (مـثلاً، الأربـاح المتراكمة غير المدفوعة).

(ب) يتم تخصيص الربح أو الخسارة المتبقية للأسهم العادية وأدوات حقوق الملكية المشاركة إلى الحد الذي تشارك فيه كل أداة في الأرباح كما لو أنه قد تم توزيع كامل ربح أو خسارة الفترة. ويـتم تحديد مجموع الربح أو الخسارة المخصصة لكل فئة من أداة حقوق الملكية من خلال جمع المبلغ المخصص لأرباح الأسهم والمبلغ المخصص لخاصية المشاركة.

(ج) يتم تقسيم إجمالي مبلغ الربح أو الخسارة المخصصة لكل فئة من أدوات حقوق الملكية على عـدد الأدوات المتداولة التي يتم لها تخصيص الأرباح من أجل تحديد حصة السهم من الأرباح للأداة.

وبالنسبة لحساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، يتم تضمين جميع الأسهم العاديـة المحتملـة المفترض أنه قد تم إصدارها في الأسهم العادية المتداولة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأسهم المدفوعة جزئياً

أ١٥ وحيث يتم إصدار الأسهم العادية ولا يتم دفعها بالكامل، فإنها تُعامل في حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم على أنها جزء من السهم العادي إلى الحد الذي تكون فيه مؤهلة للمشاركة في أرباح الأسهم خلال الفترة مقارنة بسهم عادي مدفوع بالكامل.

أ١٦ إلى الحد الذي لا تكون فيه الأسهم المدفوعة جزئياً غير مؤهلة للمشاركة في أرباح الأسهم خلال الفترة، فإنها تُعامل على أنها مرادفة للخيارات أو الضمانات في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم. ويفترض أن الرصيد غير المدفوع يمثل عائدات تُستخدم لشراء أسهم عادية. ويكون عدد الأسهم المشمولة في الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم هو الفرق بين عدد الأسهم المكتتبة وعدد الأسهم المفترض أنه قد تم شرائها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق (ب)

التعديلات على بيانات أخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

*****

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٣

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٣ *"حصة السهم من الأرباح"* من قبل أعـضاء مجلـس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم.

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسرينغ	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات حول
معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *حصة السهم من الأرباح*

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٣٣، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٣ *"حصة السهم من الأرباح"* في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في يوليو ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٣٣. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي مايو ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية*، مع تحديد موعد نهائي لإستلام الملاحظات في ١٦ سبتمبر ٢٠٠٢. ولقد إستلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

إستنتاج ٣ ولأن نية المجلس لم تكن إعادة النظر في المنهج الأساسي لتحديد وعرض حصة السهم من الأرباح الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ٣٣، لا يناقش أساس الإستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٣ التي لم يعد المجلس النظر فيها.

عرض حصة السهم من الأرباح المنفصلة للشركة الأم

إستنتاج ٤ اقترحت مسودة العرض المنشورة في مايو ٢٠٠٢ شطب الفقرتين ٢ و٣ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٣، اللتين تنصان على أنه عندما يتم عرض البيانات المالية المنفصلة والموحدة للشركة الأم، ينبغي عرض حصة السهم من الأرباح فقط على أساس المعلومات الموحدة.

إستنتاج ٥ أبدى بعض المجاوبون قلقاً من أن عرض عددين إثنين لحصة السهم من الأرباح (واحد للبيانات المالية المنفصلة للشركة الأم والآخر للبيانات المالية الموحدة) يمكن أن يكون أمراً مضللاً.

إستنتاج ٦ لاحظ المجلس أن الإفصاح عن مبلغ حصة السهم من الأرباح المنفصلة للشركة الأم مفيد في حالات محدودة، ولذلك قرر الإحتفاظ بحرية الإختيار. إلا أن المجلس قرر أنه ينبغي على المعيار منع عرض مبالغ حصة السهم من الأرباح المنفصلة للشركة الأم في البيانات المالية الموحدة (سواء في متن البيانات المالية أو في الملاحظات).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

العقود التي يمكن تسويتها بالأسهم العادية أو نقداً

إستنتاج ٧ اقترحت مسودة العرض أنه ينبغي على المنشأة أن تشمل في حساب عدد الأسهم العادية المحتملة في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم العقود التي يمكن تسويتها بواسطة الأسهم العادية أو نقداً، حسب إختيار المنشأة المصدرة، على أساس الإفتراض القابل للدحض بأن العقود سوف يتم تسويتها بالأسهم. ويمكن دحض هذا الإفتراض المقترح إذا تصرفت المنشأة المصدرة من خلال نمط محدد من الممارسة السابقة أو سياسات معلنة أو من خلال تقديم بيان حالي محدد يوضح للأطراف الأخرى الطريقة التي تتوقع أن تتم بها التسوية. ونتيجة لذلك أوجدت المنشأة المصدرة توقعاً صحيحاً فيما يتعلق بتلك الأطراف الأخرى بأنها ستقوم بالتسوية بطرق أخرى غير إصدار الأسهم.

إستنتاج ٨ وافق أغلب المجاوبون بشأن مسودة العرض على المعاملة المقترحة للعقود التي يمكن تسويتها في الأسهم العادية أو نقداً حسب إختيار المنشأة المصدرة. إلا أن المجلس قرر سحب فكرة الإفتراض القابل للدحض ودمج متطلبات التفسير رقم ٢٤ "*حصة السهم من الأرباح - الأدوات المالية والعقود الأخرى التي يمكن تسويتها بالأسهم*" في المعيار. ويقتضي التفسير رقم ٢٤ إعتبار البيانات المالية والعقود الأخرى التي يمكن أن تؤدي إلى إصدار الأسهم العادية للمنشأة على أنها أسهم عادية محتملة خاصة بالمنشأة.

إستنتاج ٩ بالرغم من أن المعاملة المقترحة كان من الممكن أن تتوافق مع تلك المعاملة التي تقتضيها العديد من هيئات وضع المعايير التنسيقية، مثل بيان معايير المحاسبة المالية الأمريكي رقم ١٢٨ "*حصة السهم من الأرباح*"، إلا أن المجلس إستنتج أن فكرة الإفتراض القابل للدحض لا تنسجم مع الهدف المعلن للحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم. ووافق مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكي على إعتبار هذا الإختلاف جزء من مشروع المقاربة المشترك قصير الأجل مع مجلس معايير المحاسبة الدولية.

حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم للسنة حتى تاريخه

إستنتاج ١٠ اقترحت مسودة العرض المنهج التالي لحساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم للسنة حتى تاريخه:-

(أ) يكون عدد الأسهم العادية المحتملة هو المتوسط المرجح للسنة حتى تاريخه لعدد الأسهم العادية المحتملة المشمول في كل حساب مرحلي للحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، بدلاً من المتوسط المرجح للسنة حتى تاريخه لعدد الأسهم العادية المحتملة التي تم قياسها خلال الفترة التي كانت متداولة فيها (أي دون الأخذ بعين الإعتبار المعلومات حول الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم المبلغ عنها خلال الفترات المرحلية).

(ب) يتم حساب عدد الأسهم العادية المحتملة بإستخدام متوسط سعر السوق خلال الفترات المرحلية، بدلاً من إستخدام متوسط سعر السوق خلال السنة حتى تاريخه.

(ج) يتم قياس الأسهم المشروطة القابلة للإصدار للفترات المرحلية التي كانت خلالها مشمولة في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، بدلاً من شملها في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم (إذا تم تحقيق الشروط) من بداية فترة التقرير للسنة حتى تاريخه (أو من تاريخ إتفاقية الأسهم المشروطة، إذا كان في وقت لاحق).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ١١ لم يوافق أغلبية المجاوبين على مسودة العرض مع المنهج المقترح لحساب السنة حتى تاريخه للحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم. وكانت أبرز المناقشات ضد هذا المنهج هو أن الحساب المقترح للحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم يمكن أن ينتج عنه مبلغ للحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم للسنة حتى تاريخه مختلف بالنسبة للمنشآت التي تعد التقارير بشكل متكرر، على سبيل المثال،على أساس فصلي أو نصف سنوي، والمنشآت التي تعد التقارير بشكل سنوي فقط. وقد لوحظ أيضاً أن هذه المشكلة تتفاقم مع المنشآت التي تكون أعمالها موسمية.

إستنتاج ١٢ درس المجلس ما إذا يقبل بأن تؤدي الإختلافات في تكرار إعداد التقارير المرحلية إلى الإبلاغ عن مبالغ مختلفة لحصة السهم من الأرباح. إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٤ *"التقارير المالية المرحلية"* ينص على "أن تكرار إعداد التقارير للمنشأة (سنوي، أو نصف سنوي، أو فصلي) ينبغي ألا يؤثر في قياس نتائجها السنوية". ولتحقيق ذلك الهدف، ينبغي إجراء القياسات لأغراض إعداد التقارير المرحلية على أساس السنة حتى تاريخه.

إستنتاج ١٣ ودرس المجلس أيضاً ما إذا يمكنه تحديد تكرار إعداد التقارير المرحلية لضمان التوافق بين كل المنشآت التي تعد البيانات المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أي تلك التي تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٣ بمقتضى إصدار أدوات للتداول العام أو لأنها إختارت عرض حصة السهم من الأرباح. غير أن معيار المحاسبة الدولي ٣٤ ينص على "أن هذا المعيار لا يحدد أي المنشآت التي ينبغي أن يطلب منها نشر التقارير المالية المرحلية، أو مدى تكرار نشرها، أو وقت نشرها بعد نهاية الفترة المرحلية". ويتم تحديد تكرار إعداد التقارير المرحلية من قبل منظمي الأوراق المالية، وأسواق البورصة، والحكومات، وهيئات المحاسبة، وتختلف حسب الإختصاصات.

إستنتاج ١٤ بالرغم من أن المنهج المقترح لحساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم للسنة حتى تاريخه كان سيتوافق مع بيان معايير المحاسبة المالية الأمريكي رقم ١٢٨، إلا أن المجلس إستنتج أن هذا المنهج لا ينسجم مع معيار المحاسبة الدولي ٣٤ وأنه لا يستطيع تحديد تكرار إعداد التقارير المرحلية. وقد وافق مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي على إعتبار هذا الإختلاف جزءاً من مشروع المقاربة المشترك قصير الأجل مع مجلس معايير المحاسبة الدولية بالإضافة إلى المسألة المشار إليها في الفقرة "إستنتاج ٩".

التغييرات الأخرى

إستنتاج ١٥ نشأت العديد من مسائل التنفيذ منذ إصدار النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٣، وكانت عادة ما تتعلق بتطبيق المعيار على هياكل وترتيبات رأس المال المعقدة. وإستجابة على ذلك، قرر المجلس توفير إرشادات تطبيق إضافية في الملحق إلى جانب الأمثلة التوضيحية حول بعض المسائل الأكثر تعقيداً التي لم يتم تناولها في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٣. وتتضمن هذه المسائل آثار الأسهم المشروطة القابلة للإصدار والأسهم العادية المحتملة للشركات التابعة أو المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة وأدوات حقوق الملكية المشاركة وخيارات البيع المكتوبة وخيارات الشراء والبيع المشتراة.

المحتويات

الأمثلة التوضيحية

المثال ١	الأسهم الممتازة ذات المعدلات المتزايدة
المثال ٢	المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية
المثال ٣	إصدار أسهم المنحة
المثال ٤	إصدار الحقوق
المثال ٥	آثار خيارات الأسهم على الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم
المثال ٥أ	تحديد سعر الممارسة لخيارات أسهم الموظفين
المثال ٦	السندات القابلة للتحويل
المثال ٧	الأسهم المشروطة القابلة للإصدار
المثال ٨	السندات القابلة للتحويل التي تتم تسويتها بالأسهم أو نقداً حسب إختيار المنشأة المصدرة.
المثال ٩	حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم: تحديد الترتيب الذي ينبغي به شمل الأدوات التي يحتمل تراجع دخلها
المثال ١٠	أدوات الشركة التابعة: حساب الحصة المتراجعة والأساسية من الأرباح لكل سهم
المثال ١١	أدوات حقوق الملكية المشاركة والأسهم العادية المكونة من الفئتين
المثال ١٢	حساب الحصة المتراجعة والأساسية من الأرباح لكل سهم وعرض بيان الدخل (مثال شامل)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"حصة السهم من الأرباح"*
أمثلة توضيحية

هذا المثال ملحق بالمعيار ٣٣. ولكن لا يعتبر جزءاً منه.

المثال ١ - الأسهم الممتازة ذات المعدلات المتزايدة

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرتان ١٢ و١٥

أصدرت المنشأة (د) أسهم ممتازة متراكمة غير قابلة للتحويل وغير قابلة للإسترداد من الفئة (أ) بقيمة إسمية ١٠٠ وحدة عملة في ١ يناير ٢٠٠١. ويستحق للأسهم الممتازة من الفئة (أ) أرباح أسهم سنوية تراكمية بقيمة ٧ وحدات عملة للسهم من بداية عام

وفى وقت الإصدار، كان مردود أرباح الأسهم حسب معدلات السوق على الأسهم الممتازة من الفئـة (أ) مـا نسبته ٧% سنوياً. لذلك، كان من الممكن أن تتوقع المنشأة (د) إستلام عائدات بما يقارب ١٠٠ وحدة عملـة لكل سهم ممتاز من الفئة (أ) لو أن معدل أرباح الأسهم بقيمة ٧ وحدات عملة لكل سهم كان ساري المفعـول في تاريخ الإصدار.

وفيما يتعلق بشروط دفع أرباح الأسهم، تم إصدار الأسهم الممتازة من الفئة (أ) بقيمة ٨١,٦٣ وحدة عملة لكل سهم، أي بخصم قيمته ١٨,٣٧ وحدة عملة للسهم الواحد. ويمكن حساب سعر الإصدار بأخذ القيمـة الحاليـة (١٠٠ وحدة عملة)، مخصومة بنسبة ٧% خلال فترة ثلاث سنوات.

ولأنه يتم تصنيف الأسهم على أنها حقوق ملكية، يتم إطفاء خصم الإصدار الأصلي على الأرباح المحتجـزة بإستخدام طريقة الفائدة الفعالة وتتم معاملته كأرباح أسهم ممتازة لأغراض حصة السهم من الأرباح. ولحساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم، يتم خصم أرباح الأسهم المفترضة التالية لكل سهم ممتاز من الفئة (أ) لتحديد الربح أو الخسارة المنسوبة لأصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم:

السنة	*المبلغ المسجل للأسهم الممتازة من الفئة ١ يناير*	*أرباح الأسهم (أ) المفترضة*	*المبلغ المسجل للأسهم الممتازة من الفئة (ب) ٣١ ديسمبر*	*أرباح الأسهم المدفوعة*
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
٢٠x١	٨١,٦٣	٥,٧١	٨٧,٣٤	-
٢٠x٢	٨٧,٣٤	٦,١٢	٩٣,٤٦	-
٢٠x٣	٩٣,٤٦	٦,٥٤	١٠٠,٠٠	-
بعد ذلك	١٠٠,٠٠	٧,٠٠	١٠٧,٠٠	(٧,٠٠)

(أ) بنسبة ٧%.
(ب) قبل دفع أرباح الأسهم

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال ٢ المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرات ١٩-٢١

		الأسهم الصادرة	*أسهم الخزينة*[أ]	*الأسهم المتداولة*
١ يناير ٢٠×١	الرصيد في بداية السنة	٢,٠٠٠	٣٠٠	١,٧٠٠
٣١ مايو ٢٠×١	إصدار أسهم جديدة مقابل النقد	٨٠٠	-	٢,٥٠٠
١ ديسمبر ٢٠×١	شراء أسهم خزينة مقابل النقد	-	٢٥٠	٢,٢٥٠
٣١ ديسمبر ٢٠×١	الرصيد في نهاية السنة	٢,٨٠٠	٥٥٠	٢,٢٥٠

حساب المتوسط المرجح:-

(١٢/٥ x ١,٧٠٠) + (١٢/٦ x ٢,٥٠٠) + (١٢/١ x ٢,٢٥٠) = ٢,١٤٦ سهم *أو*

(١٢/١٢ x ١,٧٠٠) + (١٢/٧ x ٨٠٠) - (١٢/١ x ٢٥٠) = ٢,١٤٦ سهم

أ سهم الخزينة هي عبارة عن أدوات حقوق ملكية تم إعادة شرائها والإحتفاظ بها من قبل المنشأة المصدرة نفسها أو شركاتها التابعة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال ٣ إصدار أسهم المنح

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرات ٢٦ و ٢٧(أ) و ٢٨

الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم لعـام ٢٠×٠	١٨٠ وحدة عملة
الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم لعـام ٢٠×١	٦٠٠ وحدة عملة
الأسهم العادية المتداولة حتى ٣٠ سبتمبر ٢٠×١	٢٠٠ سهم
إصدار الأسهم المنحة ١ أكتوبر ٢٠×١	٢ سهم عادي لكـل سـهم عـادي متداول في ٣٠ سبتمبر ٢٠×١,٢٠٠ × ٢ = ٤٠٠
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم ٢٠×١	٦٠٠ وحدة عملـة / (٤٠٠+٢٠٠) عملة = ١,٠٠ وحـدة
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم ٢٠×٠	١٨٠ وحدة عملة / (٤٠٠+٢٠٠) عملة = ٠,٣٠ وحـدة

ولأن إصدار أسهم المنح كان بدون مقابل، يُعامل كما لو أنه حدث قبل بداية ٢٠x٠، أول فترة يتم عرضها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال ٤– إصدار الحقوق

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرات ٢٦ و ٢٧(ب) و أ٢

	٢٠x٠	٢٠x١	٢٠x٢
الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العاديـة في الشركة الأم	١,١٠٠ (وحدة عملة)	١,٥٠٠ (وحدة عملة)	١,٨٠٠ (وحدة عملة)

الأسهم المتداولة قبل إصدار الحقوق
٥٠٠ سهم

إصدار الحقوق
سـ ـهم واحـ ـد جديـ ـد لكـ ـل ٥ أسـ ـهم متداولـ ـة (مجموع ١٠٠ سهم جديد)
سعر الممارسة: ٥,٠٠ وحدات عملة
تاريخ إصدار الحقوق: ١ يناير ٢٠x١
آخر تاريخ لممارسة الحق: ١ مارس ٢٠x١

سعر السوق للسهم العادي الواحد مباشرة قبل الممارسة في: ١ مارس ٢٠x١ — ١١,٠٠ وحدة عملة

تاريخ التقرير — ٣١ ديسمبر

حساب قيمة الحقوق النظرية السابقة لكل سهم

القيمة العادلة لجميع الأسهم المتداولة قبل ممارسة الحقوق + المجموع الكلى المستلم من ممارسة الحقوق

عدد الأسهم المتداولة قبل الممارسة + عدد الأسهم الصادرة في الممارسة

$$\frac{(١١,٠٠ \text{ وحدة عملة} \times ٥٠٠ \text{ سهم}) + (٥ \text{ وحدة عملة} \times ١٠٠ \text{ سهم})}{٥٠٠ \text{ سهم} + ١٠٠ \text{ سهم}}$$

قيمة الحقوق النظرية السابقة لكل سهم = ١٠,٠٠ وحدات عملة

حساب عامل التعديل

القيمة العادلة لكل سهم قبل ممارسة الحقوق / قيمة الحقوق السابقة النظرية لكل سهم = ١١,٠٠ وحدة عملة / ١٠,٠٠ وحدة عملة = ١,١٠

حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم

		٢٠x٠	٢٠x١	٢٠x٢
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم للعام ٢٠x٠ كما تم الإبلاغ عنها أصلا	١,١٠٠ وحـ ـ ـدة / ٥٠٠ سهم	٢,٢٠ وحدة عملة		
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم للعام ٢٠x٠ التي تم إعـادة عرضـها لحقـوق الإصدار	١,١٠٠ وحدة عملة / (٥٠٠ سهم x ١,١)	٢,٠٠ وحدة عملة		
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم للعام ٢٠x١ بمـا في ذلك آثار إصدار الحقوق	١,٥٠٠ وحدة عملة (٥٠٠ x ١,١ x ١٢/٢) + (٦٠٠ x ١٢/١٠)		٢,٥٤ وحدة عملة	
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم للعام ٢٠x٢	١,٨٠٠ وحدة عملة / ٦٠٠ سهم			٣ وحدات عملة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال ٥ آثار خيارات الأسهم على الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرات ٤٥–٤٧

الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم للعام ٢٠×١	١,٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة
المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة خلال العام ٢٠×١	٥٠٠,٠٠٠ سهم
متوسط سعر السوق لسهم عادي واحد خلال العام ٢٠×١	٢٠,٠٠ وحدة عملة
المتوسط المرجح لعدد الأسهم بموجب الخيار خلال العام ٢٠×١	١٠٠,٠٠٠ سهم
سعر الممارسة للأسهم بموجب الخيار خلال العام ٢٠×١	١٥,٠٠ وحدة عملة

حساب حصة السهم من الأرباح

	الأرباح	*الأسهم*	*لكل سهم*
الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العاديـة فـي الشركة الأم للعام ٢٠×١	١,٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة		
المتوسط المرجح للأسهم العادية المتداولة خـلال العام ٢٠×١		٥٠٠,٠٠٠	
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم			٢,٤٠ وحدة عملة
المتوسط المرجح لعدد الأسهم بموجب الخيار		١٠٠,٠٠٠	
المتوسط المرجح لعدد الأسهم التي كان من الممكن إصدارها بمتوسط سعر الـسوق: (١٠٠,٠٠٠ × ١٥,٠٠ وحدة عملة) / ٢٠,٠٠ وحدة عملة	(أ)	(٧٥,٠٠٠)	
الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم	١,٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	٥٢٥,٠٠٠	٢,٢٩ وحدة عملة

(أ) لم تزداد الأرباح لأن مجموع عدد الأسهم إرتفع فقط بمقدار عدد الأسهم (٢٥٠٠٠) التي إعتبر أنه قد تم إصدارها بدون مقابل (أنظر الفقرة ٤٦(ب) من المعيار).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال 5(أ) تحديد سعر الممارسة لخيارات أسهم الموظفين

المتوسط المرجح لعدد خيارات الأسهم غير المستحقة لكل موظف	١,٠٠٠
مبلغ المتوسط المرجح لكل موظف ينبغي الإعتراف به خلال ما تبقى من فترة الإستحقاق لخدمات الموظفين التي سيتم تقديمها كمقابل لخيارات الأسهم، المحددة وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع على أساس الأسهم"*.	١,٢٠٠ وحدة عملة
سعر الممارسة النقدي لخيارات الأسهم غير المستحقة	١٥ وحدة عملة

حساب سعر الممارسة المعدل

القيمة العادلة للخدمات التي سيتم تقديمها فيما بعد لكل موظف	١,٢٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة للخدمات التي سيتم تقديمها فيما بعد لكل خيار (١,٢٠٠/١,٠٠٠)	١,٢٠ وحدة عملة
مجموع سعر الممارسة لخيارات الأسهم (١٥,٠٠ وحدة عملة + ١,٢٠ وحدة عملة)	١٦,٢٠ وحدة عملة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال ٦– السندات القابلة للتحويل*

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرات ٣٣، ٣٤، ٣٦ و٤٩

الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	١,٠٠٤ وحدة عملة
الأسهم العادية المتداولة	١,٠٠٠
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم	١,٠٠ وحدة عملة
السندات القابلة للتحويل	١٠٠
يتم تحويل كل مجموعة مكونة من ١٠ سندات إلى ٣ أسهم عادية	
مصروف الفائدة للسنة الحالية المتعلقة بعنصر الإلتزام للسندات القابلة للتحويل	١٠ وحدات عملة
الضريبة الحالية والمؤجلة المتعلقة بمصروف الفائدة ذلك	٤ وحدات عملة

ملاحظة: يتضمن مصروف الفائدة إطفاء الخصم الناتج من الإعتراف الأولي لعنصر الإلتزام (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٢ " الأدوات المالية: العرض").

الربح المعدل المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	١,٠٠٤ وحدة + ١٠ وحدات – ٤ وحدات = ١,٠١٠ وحدة عملة
عدد الأسهم العادية الناتجة عن تحويل السندات	٣٠
عدد الأسهم العادية المستعملة لحساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم	١,٠٠٠ + ٣٠ = ١,٠٣٠
الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم	١,٠١٠ وحدة عملة / ١,٠٣٠ = ٠,٩٨ وحدة عملة

* لا يوضح هذا المثال تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل كالتزامات وحقوق ملكية أو تصنيف الفائدة وأرباح الأسهم ذات العلاقة على أنها مصاريف وحقوق ملكية كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال ٧ الأسهم المشروطة القابلة للإصدار

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرات ١٩، ٢٤، ٣٦، ٣٧، ٤١–٤٣ و٥٢

الأسهم العادية المتداولة خلال العام ٢٠×١	١,٠٠٠,٠٠٠ (لم يكن هناك أي تداول للخيارات أو الضمانات أو الأدوات القابلة للتحويل خلال الفترة)

تنص إتفاقية معينة متعلقة بعملية حديثة لإندماج الأعمال على إصدار أسهم عادية إضافية على أساس الشروط التالية:

	٥,٠٠٠ سهم عادى إضافي لكل موقع تجزئة جديد تم إفتتاحه خلال العام ٢٠×١
	١,٠٠٠ سهم عادى إضافي لكل قيمة ١,٠٠٠ وحدة عملة من الربح الموحد بزيادة ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠x١
مواقع التجزئة التي تم إفتتاحها خلال السنة:	موقع واحد في ١ مايو ٢٠×١
	موقع واحد في ١ سبتمبر ٢٠×١
الأرباح الموحدة للسنة حتى تاريخه المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	١,١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة كما في ٣١ مارس ٢٠×١
	٢,٣٠٠,٠٠٠ وحدة عملة كما في يونيو ٢٠×١
	١,٩٠٠,٠٠٠ وحدة عملة كما في ٣٠ سبتمبر ٢٠×١ (وتتضمن ٤٥٠,٠٠٠ وحدة عملة خسارة من عملية متوقفة معينة)
	٢,٩٠٠,٠٠٠ وحدة عملة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم

	الربع الأول	*الربع الثاني*	*الربع الثالث*	*الربع الرابع*	*سنة كاملة*
البسط (وحدة عملة) المقام	١,١٠٠,٠٠٠	١,٢٠٠,٠٠٠	(٤٠٠,٠٠٠)	١,٠٠٠,٠٠٠	٢,٩٠٠,٠٠٠
الأسهم العادية المتداولة	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠
بنود طارئة لموقع التجزئة	--	٣,٣٣٣ [أ]	٦,٦٦٧ [ب]	١٠,٠٠٠	٥,٠٠٠ [ج]
بنود طارئة للأرباح[د]	--	--	--	--	--
مجموع الأسهم	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٣,٣٣٣	١,٠٠٦,٦٦٧	١,٠١٠,٠٠٠	١,٠٠٥,٠٠٠
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم (وحدة عملة)	١,١٠	١,٢٠	(٠,٤٠)	٠,٩٩	٢,٨٩

أ ٥,٠٠٠ سهم x ٣/٢

ب ٥,٠٠٠ سهم + (٥,٠٠٠ سهم x ٣/١)

ج (٥,٠٠٠ سهم x ١٢/٨) + (٥,٠٠٠ سهم x ١٢/٤)

د لا يكون للبنود الطارئة للأرباح أي أثر على الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم لأنه من غير المؤكد أنه يتم تلبية الشرط حتى نهاية الفترة المشروطة. ويتم تجاهل الأثر لحسابات الربع الرابع والسنة الكاملة لأنه من غير المؤكد أنه يتم تلبية الشرط حتى آخر يوم من الفترة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم

	الربع الأول	*الربع الثاني*	*الربع الثالث*	*الربع الرابع*	*سنة كاملة*
البسط (وحدة عملة)	١,١٠٠,٠٠٠	١,٢٠٠,٠٠٠	(٤٠٠,٠٠٠)	١,٠٠٠,٠٠٠	٢,٩٠٠,٠٠٠
المقام					
الأسهم العادية المتداولة	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠
بنود طارئة لموقع التجزئة	--	٥,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠
بنود طارئة للأرباح	-- [أ]	٣٠٠,٠٠٠ [ب]	-- [ج]	٩٠٠,٠٠٠ [د]	٩٠٠,٠٠٠ [هـ]
مجموع الأسهم	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٣٠٥,٠٠٠	١,٠١٠,٠٠٠	١,٩١٠,٠٠٠	١,٩١٠,٠٠٠
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم (وحدة عملة)	١,١٠	٠,٩٢	(٠,٤٠) [و]	٠,٥٢	١,٥٢

(أ) ليس لدى الشركة "أ" أرباح للسنة حتى تاريخه تزيد عما قيمته ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة في ٣١ مارس ٢٠x١. ولا يسمح المعيار بتقدير مستويات الأرباح المستقبلية وشمل الأسهم الطارئة ذات العلاقة.

(ب) [(٢,٣٠٠,٠٠٠ وحدة عملة – ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة) / ١,٠٠٠] x ١,٠٠٠ سهم = ٣٠٠,٠٠٠ سهم

(ج) تكون أرباح السنة حتى تاريخه أقل من ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

(د) [(٢,٩٠٠,٠٠٠ وحدة عملة – ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة) / ١,٠٠٠] x ١,٠٠٠ سهم = ٩٠٠,٠٠٠ سهم

(هـ) ولأن الخسارة خلال الربع الثالث تُنسب إلى الخسارة من العملية المتوقفة، لا تنطبق أحكام زيادة دخل الأسهم. ويكون الرقم المسيطر إيجابي (أي الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة التي تُنسب إلى أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم). وتبعا لذلك، يُشمل أثر الأسهم العادية المحتملة في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال ٨ السندات القابلة للتحويل التي يتم تسديدها بالأسهم أو نقداً حسب إختيار المنشأة المصدرة

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرات ٣١-٣٣ و٣٦ و٥٨ و٥٩

تصدر المنشأة ٢,٠٠٠ سند قابل للتحويل في بداية السنة الأولى. وتكون مدة السندات ٣ سنوات، ويتم إصدارها بالقيمة الإسمية ١,٠٠٠ وحدة عملة للسند الواحد، مما ينتج عنه مجموع عائدات بقيمة ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. ويستحق دفع الفائدة سنوياً بدفعات متأخرة السداد بسعر فائدة سنوي إسمي بنسبة ٦%. ويتم تحويل كل سند في أي وقت لغاية تاريخ الإستحقاق إلى ٢٥٠ سهم عادى. وللمنشاة الخيار في تسديد المبلغ الرئيسي للسندات القابلة للتحويل على شكل أسهم عادية أو نقداً.

وعندما يتم إصدار السندات، فإن سعر الفائدة السائد في السوق للديون المشابهة بدون خيار التحويل تبلغ نسبته ٩%. وفي تاريخ الإصدار، يكون سعر السوق للسهم العادي الواحد ٣ وحدات عملة. ويتم تجاهل ضريبة الدخل.

الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم للسنة الأولى	١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة
السهم العادية المتداولة	١,٢٠٠,٠٠٠
السندات القابلة للتحويل المتداولة	٢,٠٠٠
تخصيص عائدات إصدار السندات:	
عنصر الإلتزامات	١,٨٤٨,١٢٢ وحدة عملة[أ]
عنصر حقوق الملكية	١٥١,٨٧٨ وحدة عملة
	٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة

يتم تحديد عنصري الإلتزامات وحقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: العرض*". ويتم الإعتراف بهذه المبالغ على أنها المبالغ المسجلة الأولية لعنصري الإلتزامات وحقوق الملكية. إن المبلغ المخصص لعنصر حقوق الملكية ذو خيار التحويل للمنشأة المصدرة عبارة عن إضافة لحقوق الملكية ولا يتم تعديله.

الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم في السنة الأولى:-

$$\frac{\text{١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة}}{\text{١,٢٠٠,٠٠٠}} = \text{٠,٨٣ وحدة عملة للسهم العادي}$$

الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم في السنة الأولى:-

يفترض أن المنشأة المصدرة ستقوم بتسوية العقد من خلال إصدار الأسهم العادية. لذلك يتم حساب أثر تراجع دخل الأسهم وفقاً للفقرة ٥٩ من المعيار.

$$\frac{\text{١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة + ١٦٦,٣٣١ وحدة عملة}^{\text{أ}}}{\text{١,٢٠٠,٠٠٠ + ٥٠٠,٠٠٠}^{\text{ب}}} = \text{٠,٦٩ وحدة عملة للسهم العادي}$$

أ يتم تعديل الربح لزيادة قيمتها لزيادة ١٦٦,٣٣١ وحدة عملة(١,٨٤٨,١٢٢ وحدة عملة X ٩%) من إلتزام مرور الوقت.
ب ٥٠٠,٠٠٠ سهم عادى = ٢٥٠ سهم عادى x ٢,٠٠٠ سند قابل للتحويل .

أ هذا يمثل القيمة الحالية للمبلغ الرئيسي والفائدة المخصومة بنسبة ٩%- ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة الدفع في نهاية مدة ثلاث سنوات، ١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال ٩ حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم: تحديد الترتيب الذي ينبغي به شمل الأدوات التي يحتمل تراجع دخلها*

المرجع الرئيسي: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرة ٤٤

المرجع الثانوي: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرات ١٠، ١٢، ١٩، ٣١-٣٣، ٣٦، ٤١-٤٧، ٤٩ و٥٠

الإيرادات	**وحدة عملة**
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم	١٦,٤٠٠,٠٠٠
مطروحاً منها أرباح الأسهم على الأسهم الممتازة	(٦,٤٠٠,٠٠٠)
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	١٠,٠٠٠,٠٠٠
الخسارة من العمليات المتوقفة المنسوبة إلى الشركة الأم	(٤,٠٠٠,٠٠٠)
الأرباح المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	٦,٠٠٠,٠٠٠
الأسهم العادية المتداولة	٢,٠٠٠,٠٠٠
متوسط سعر السوق لسهم عادى واحد خلال السنة	٧٥,٠٠ وحدة عملة
الأسهم العادية المحتملة	
الخيارات	١٠٠,٠٠٠ بسعر ممارسة قيمته ٦٠ وحدة عملة
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٨٠٠,٠٠٠ سهم بقيمة إسمية ١٠٠ وحدة عملة تستحق أرباح أسهم متراكمة بقيمة ٨ وحدات عملة للسهم. ويتم تحويل كل سهم ممتاز إلى إثنين من الأسهم العادية.
سندات قابلة للتحويل بنسبة ٥%	المبلغ الإسمي ١٠٠,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. يتم تحويل كل سند بقيمة ١,٠٠٠ وحدة عملة إلى ٢٠ سهم عادى. وليس هناك إطفاء للعلاوة أو الخصم يؤثر في تحديد مصروف الفائدة.
معدل الضريبة	٤٠%

* لا يوضح هذا المثال تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل كإلتزامات وحقوق ملكية أو تصنيف الفائدة وأرباح الأسهم ذات العلاقة كمصاريف وحقوق ملكية كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢ .

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الزيادة في الأرباح المنسوبة لأصحاب الأسهم العادية عند تحويل الأسهم العادية المحتملة

	الزيادة في الأرباح (وحدة عملة)	*الزيادة في عدد الأسهم العادية*	*الأرباح المتزايدة لكل سهم (وحدة عملة)*
الخيارات			
الزيادة في الأرباح	صفر		
الأسهم المتزايدة الصادرة بدون مقابل	١٠٠,٠٠٠ x (٧٥ وحدة عملة – ٦٠ وحدة) / ٧٥ وحدة	٢٠,٠٠٠	صفر
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل			
الزيادة في الربح	٨٠٠,٠٠٠ وحدة عملة x ١٠٠ x ٠,٠٨	٦,٤٠٠,٠٠٠	
الأسهم المتزايدة السندات القابلة للتحويل بنسبة ٥%	٨٠٠,٠٠٠ x٢	١,٦٠٠,٠٠٠	٤,٠٠
الزيادة في الربح	١٠٠,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة x ٠,٠٥ x (١- ٠,٤٠)	٣,٠٠٠,٠٠٠	
الأسهم المتزايدة	١٠٠,٠٠٠ x٢٠	٢,٠٠٠,٠٠٠	١,٥٠

الترتيب الذي ينبغي فيه شمل الأدوات المالية التي يحتمل تراجع دخلها:-

١ الخيارات

٢ السندات القابلة للتحويل بنسبة ٥ %

٣ الأسهم الممتازة القابلة للتحويل

حساب الحصة المرتجعة من الأرباح لكل سهم

	الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم (الرقم الرقابي)	*الأسهم العادية*	*لكل سهم*	
	وحدة عملة		وحدة عملة	
كما هو مبلغ عنه	١٠,٠٠٠,٠٠٠	٢,٠٠٠,٠٠٠	٥,٠٠	
الخيارات	-	٢٠,٠٠٠		
	١٠,٠٠٠,٠٠٠	٢,٠٢٠,٠٠٠	٤,٩٥	ذو دخل أسهم متراجع
سندات قابلة للتحويل بنسبة ٥%	٣٠,٠٠٠,٠٠٠	٢,٠٠٠,٠٠٠		
	١٣,٠٠٠,٠٠٠	٤,٠٢٠,٠٠٠	٣,٢٣	ذو دخل أسهم متراجع
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٦,٤٠٠,٠٠٠	١,٦٠٠,٠٠٠		
	١٩,٤٠٠,٠٠٠	٥,٦٢٠,٠٠٠	٣,٤٥	ذو دخل أسهم مرتفع

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بسبب ازدياد الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم عند الأخذ بعين الإعتبار الأسهم الممتازة القابلة للتحويل (من ٣,٢٣ وحدة عملة إلى ٣,٤٥ وحدة عملة)، يكون من المحتمل تراجع دخل الأسهم الممتازة القابلة للتحويل ويتم تجاهلها في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم. وعليه، تكون الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم فيما يخص الربح من العمليات المستمرة هي ٣,٢٣ وحدة عملة:-

	الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم (وحدة عملة)	*الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم (وحدة عملة)*
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	٥,٠٠	٣,٢٣
الخسارة من العمليات المتوقفة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	(٢,٠٠) [أ]	(٠,٩٩) [ب]
الأرباح المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	٣,٠٠ [ج]	٢,٢٤ [د]

أ (٤,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة) / ٢,٠٠٠,٠٠٠ = (٢,٠٠ وحدة عملة)

ب (٤,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة) / ٤,٠٢٠,٠٠٠ = (٠,٩٩ وحدة عملة)

ج٦,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة / ٢,٠٠٠,٠٠٠ = ٣,٠٠ وحدة عملة

د (٦,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة + ٣,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة)/ ٤,٠٢٠,٠٠٠= ٢,٢٤ وحدة عملة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال ١٠ أدوات الشركة التابعة: حساب الحصة المتراجعة والأساسية من الأرباح لكل سهم *

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرات ٤٠ وأ١١ وأ١٢

الشركة الأم:	
الأرباح المنسوبة لأصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	١٢,٠٠٠وحدة عملة (بإستثناء أية أرباح للشركة التابعة أو أرباح أسهم مدفوعة من قبلها)
الأسهم العادية المتداولة	١٠,٠٠٠
أدوات الشركة التابعة المملوكة من قبل الشركة الأم	٨٠٠ سهم عادى
	٣٠ ضمانة قابلة للممارسة لشراء الأسهم العادية للشركة التابعة
	٣٠٠ سهم ممتاز قابل للتحويل
الشركة التابعة:	
الربح	٥,٤٠٠ وحدة عملة
الأسهم العادية المتداولة	١,٠٠٠
الضمانات	١٥٠، قابلة للممارسة لشراء أسهم عادية للشركة التابعة
سعر الممارسة	١٠ وحدات عملة
متوسط سعر السوق للسهم العادي الواحد	٢٠ وحدة عملة
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٤٠٠، كل واحد منها قابل للتحويل إلى سهم عادي
أرباح الأسهم على الأسهم الممتازة	وحدة عملة واحدة لكل سهم

لم تكن التعديلات أو المحذوفات بين الشركات ضرورية إلا لأرباح الأسهم. تم إغفال ضريبة الدخل لأغراض هذا التوضيح.

* لا يوضح هذا المثال تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل كإلتزامات وحقوق ملكية أو تصنيف الفائدة والأرباح ذات العلاقة كمصاريف وحقوق الملكية كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

حصة الشركة التابعة من أرباح كل سهم

الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم بقيمة ٥,٠٠ وحدة عملة محسوبة كما يلي:- $\frac{\text{٥,٤٠٠ وحدة عملة }^{أ} - \text{٤٠٠ وحدة عملة }^{ب}}{\text{١,٠٠٠ }^{ج}}$

الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم بقيمة ٣,٦٦ وحدة عملة محسوبة كما يلي:- $\frac{\text{٥,٤٠٠ وحدة عملة }^{(د)}}{(\text{١,٠٠٠} + \text{٧٥ }^{هـ} + \text{٤٠٠ }^{و})}$

أ أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم

ب أرباح الأسهم المدفوعة من قبل الشركة التابعة على الأسهم الممتازة القابلة للتحويل.

ج الأسهم العادية المتداولة لشركة التابعة.

د أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية (٥,٠٠٠ وحدة عملة) بزيادة قيمتها ٤٠٠ وحدة عملة كأرباح أسهم ممتازة لغرض حساب الحصة المتراجعة من الإرباح لكل سهم.

هـ الأسهم المتزايدة من الضمانات المسحوبة كما يلي: [(٢٠ وحدة عملة - ١٠ وحدة عملة) /٢٠ وحدة عملة] x ١٥٠.

و الأسهم العادية للشركة التابعة المفترض تداولها من تحويل الأسهم الممتازة القابلة للتحويل، المحسوبة كما يلي:

٤٠٠ سهم ممتاز قابل للتحويلx عامل التحويل.

حصة السهم من الأرباح الموحدة

الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم بقيمة ١,٦٣ وحدة عملة محسوبة كما يلي: $\frac{\text{١٢,٠٠٠ وحدة عملة }^{أ} + \text{٤,٣٠٠ وحدة عملة }^{ب}}{\text{١٠,٠٠٠ }^{ج}}$

الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم بقيمة ١,٦١ وحدة عملة محسوبة كما يلي: $\frac{\text{١,٢٠٠٠ وحدة عملة} + \text{٢,٩٢٨ }^{د} + \text{٥٥ وحدة عملة }^{هـ} + \text{١,٠٩٨ }^{و}}{\text{١٠,٠٠٠}}$

(أ) أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم.

(ب) جزء من أرباح الشرك التابعة التي ينبغي شملها في الحصة الأساسية من الأرباح الموحدة لكل سهم مسحوب كما يلي:

(ج) (٥,٠٠ x٨٠٠ وحدة عملة)+(١,٠٠ x٣٠٠ وحدة عملة).

(د) الأسهم العادية المتداولة لشركة التابعة.

(ه) الحصة التناسبية للشركة الأم في أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى الأسهم العادية، محسوبة كما يلي:

(٨٠٠ / ١,٠٠٠) x (١,٠٠٠ سهم x ٣,٦٦ وحدة عملة لكل سهم)

(هـ) للشركة الأم في أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى الضمانات، محسوبة كما يلي: (٣٠ / ١٥٠) x(٧٥ سهم متزايد x٣,٦٦ وحدة عملة لكل سهم).

(و) و الحصة التناسبية للشركة الأم في أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى الأسهم الممتازة القابلة للتحويل، محسوبة كما يلـي:

(٣٠٠ /٤٠٠) x (٤٠٠ سهم من التحويل x ٣,٦٦ وحدة عملة لكل سهم).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال ١١ أدوات حقوق الملكية المشاركة والأسهم العادية المكونة من فئتين*

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرتان ١٣ و١٤

الأرباح المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة
الأسهم العادية المتداولة	١٠,٠٠٠
الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل	٦,٠٠٠
أرباح الأسهم السنوية غير المتراكمة على الأسهم الممتازة (قبل دفع أي أرباح أسهم على الأسهم العادية)	٥,٥٠ وحدة عملة لكل سهم

بعد دفع أرباح أسهم بقيمة ٢,١٠ وحدة عملة لكل سهم من الأسهم العادية، تشارك الأسهم الممتازة في أية أرباح إضافية بنسبة ٢٠: ٨٠ مع الأسهم العادية (أي بعد دفع أرباح أسهم بقيمتي ٥,٥٠ وحدة عملة و ٢,١٠ وحدة عملة على التوالي لكل سهم من الأسهم الممتازة والأسهم العادية، تشارك الأسهم الممتازة في أية أرباح إضافية بمعدل ¼ من المبلغ المدفوع للأسهم العادية على أساس كل سهم).

أرباح الأسهم على الأسهم الممتازة المدفوعة	٣٣,٠٠٠ وحدة عملة (٥,٥٠ وحدة عملة لكل سهم)
أرباح الأسهم على الأسهم العادية المدفوعة	٢١,٠٠٠ وحدة عملة (٢,١٠ وحدة عملة لكل سهم)

يتم إحتساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم على النحو التالي:

	وحدة عملة	وحدة عملة
الأرباح المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم		١٠٠,٠٠٠
مطروحاً منها أرباح الأسهم المدفوعة		
الممتازة	٣٣,٠٠٠	
العادية	٢١,٠٠٠	
الأرباح غير الموزعة		(٥٤,٠٠٠)
		٤٦,٠٠٠

تخصيص الأرباح غير الموزعة: غير موجودة في النص الإنجليزي

تخصيص لكل سهم عادى = أ
تخصيص لكل سهم ممتاز = ب ، ب = ٤/١ أ
(أ x ١٠,٠٠٠) + (¼ × أ × ٦,٠٠٠) = ٤٦,٠٠٠ وحدة عملة
أ = ٤٦,٠٠٠ وحدة عملة / (١٠,٠٠٠ + ١,٥٠٠)
أ = ٤٠٠ وحدة عملة
ب =٤/١ أ
ب = ١٠٠ وحدة عملة

	الأسهم الممتازة	*الأسهم العادية*
الأرباح الموزعة	٥,٥٠ وحدة عملة	٢,١٠ وحدة عملة
الأرباح غير الموزعة	١,٠٠ وحدة عملة	٤,٠٠ وحدة عملة
المجموع	٦,٥٠ وحدة عملة	٦,١٠ وحدة عملة

* لا يوضح هذا المثال تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل كإلتزامات وحقوق ملكية أو تصنيف الفائدة وأرباح الأسهم ذات العلاقة كمصاريف وحقوق ملكية كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال ١٢ حساب وعرض الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سـهم (مثال شامل)*

يوضح هذا المثال الحسابات الفصلية والسنوية للحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم في العـام ٢٠x١ للشركة "أ"، التي يكون لها هيكل رأسمالي معقد. إن الرقم المسيطر هو الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم. وفيما يلي الحقائق الأخرى المفترضة:-

متوسط سعر السوق للأسهم العادية: كان متوسط أسعار السوق للأسهم العادية للسنة التقويمية ٢٠x١ كمـا يلي:-

الربع الأول	٤٩ وحدة عملة
الربع الثاني	٦٠ وحدة عملة
الربع الثالث	٦٧ وحدة عملة
الربع الرابع	٦٧ وحدة عملة

كان متوسط سعر السوق للأسهم العادية من ١ يوليو إلى ١ سبتمبر ٢٠x١ هو ٦٥ وحدة عملة.

الأسهم العادية: كان عدد الأسهم العادية المتداولة في بداية ٢٠x١ هو ٥,٠٠٠,٠٠٠ سـهم. فـي ١ مـارس ٢٠x١ تم إصدار ٢٠٠,٠٠٠ سهم عادى مقابل النقد.

سندات قابلة للتحويل: في الربع الأخير من سنة ٢٠x٠، تم بيع سندات قابلة للتحويل بنسبة ٥% بمبلغ أصلي ١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة تستحق خلال ٢٠ سنة مقابل النقد بقيمة ١,٠٠٠ وحدة عملة (قيمة إسمية). ويـستحق دفع الفائدة مرتين في السنة، في اليوم الأول من نوفمبر واليوم الأول من مايو. ويتم تحويل كل سـند بقيمـة ١,٠٠٠ وحدة عملة إلى ٤٠ سهم عادي. لم تحول أية سندات في عام ٢٠x٠. تم تحويل كامل الإصدار في ١ إبريل ٢٠x١ لان الشركة (أ) طلبت الإصدار.

الأسهم الممتازة القابلة للتحويل: في الربع الثاني من عام ٢٠x٠، تم إصدار ٨٠٠,٠٠٠ سهم ممتـاز قابـل للتحويل مقابل أصول في معاملة شراء معينة. وتبلغ أرباح الأسهم الفصلية على كل سهم ممتاز قابل للتحويل ما قيمته ٠,٠٥ وحدة عملة، يستحق دفعها في نهاية الربع للأسهم المتداولة في ذلك التاريخ. ويتم تحويل كـل سهم إلى سهم عادي واحد. وقد حوَل أصحاب ٦٠٠,٠٠٠ سهم ممتاز قابل للتحويل أسهمهم الممتازة إلى أسهم عادية في ١ يونيو ٢٠x١.

الضمانات: تم إصدار ضمانات لشراء ٦٠٠,٠٠٠ سهم عادي بقيمة ٥٥ وحدة عملة لكل سهم لمدة ٥ سـنوات في ١ يناير ٢٠x١. وتم ممارسة كافة الضمانات القائمة في الأول من سبتمبر ٢٠x١.

الخيارات: تم إصدار خيارات لشراء ١,٥٠٠,٠٠٠ سهم عادى بقيمة ٧٥ وحدة عملة لكـل سـهم لمـدة ١٠ سنوات في ١ يوليو ٢٠x١. ولم يتم ممارسة أية خيارات خلال ٢٠x١ لأن سعر الممارسة للخيارات تجـاوز سعر السوق للأسهم العادية.

معدل الضريبة: كانت ضريبة الدخل ٤٠% للسنة ٢٠x١.

* لا يوضح هذا المثال تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل كإلتزامات وحقوق ملكية أو تصنيف الفائدة وأرباح الأسهم ذات العلاقة كمصاريف وحقوق ملكية كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢٠x١	الربح (الخسارة) من العمليات المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم[أ]	الربح (الخسارة) المنسوبة إلى الشركة الأم
	وحدة عملة	وحدة عملة
الربع الأول	٥,٠٠٠,٠٠٠	٥,٠٠٠,٠٠٠
الربع الثاني	٦,٥٠٠,٠٠٠	٦,٥٠٠,٠٠٠
الربع الثالث	١,٠٠٠,٠٠٠	(١,٠٠٠,٠٠٠) [ب]
الربع الرابع	(٧٠٠,٠٠٠)	(٧٠٠,٠٠٠)
سنة كاملة	١١,٨٠٠,٠٠٠	٩,٨٠٠,٠٠٠

(أ) هذا هو الرقم المسيطر (قبل التعديل للسندات الممتازة).
(ب) تكبدت الشركة خسارة بقيمة ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة (صافى الضريبة) من العمليات المتوقفة في الربع الثالث.

الربع الأول من ٢٠x١

حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم	وحدة عملة
الربح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم	٥,٠٠٠,٠٠٠
مطروحاً منها: أرباح الأسهم الممتازة	(٤٠,٠٠٠) [أ]
الأرباح المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	٤,٩٦٠,٠٠٠

التاريخ	*الأسهم المتداولة*	*جزء من الفترة*	*المتوسط المرجح للأسهم*
١ يناير - ٢٨ فبراير	٥,٠٠٠,٠٠٠	٣/٢	٣,٣٣٣,٣٣٣
إصدار الأسهم العادية في ١ مارس	٢٠٠,٠٠٠		
١ مارس- ٣١ مارس	٥,٢٠٠,٠٠٠	٣/١	١,٧٣٣,٣٣٣
المتوسط المرجح للأسهم			٥,٠٦٦,٦٦٦
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم			٠,٩٨ وحدة عملة

يتبع...

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم

الربح المنسوب لأصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم		٤,٩٦٠,٠٠٠ وحدة عملة
إضافة إلى: تأثير الربح للتحويلات المفترضة		
أرباح الأسهم الممتازة	٤٠,٠٠٠ وحدة عملة(ب)	
الفائدة على السندات القابلة للتحويل بنسبة ٥ %	٩٠,٠٠٠ وحدة عملة (ج)	
تأثير التحويلات المفترضة		١٣٠,٠٠٠ وحدة عملة
الربح المنسوب لأصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم بما في ذلك التحويلات المفترضة		٥,٠٩٠,٠٠٠ وحدة عملة
المتوسط المرجح للأسهم		٥,٠٦٦,٦٦٦
إضافة إلى: الأسهم المتزايدة من التحويلات المفترضة		
الضمانات	صفر (د)	
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٨٠٠,٠٠٠	
سندات قابلة للتحويل بنسبة ٥%	٤٨٠,٠٠٠	
الأسهم العادية المحتمل تراجع دخلها		١,٢٨٠,٠٠٠
المتوسط المرجح المعدل للأسهم		٦,٣٤٦,٦٦٦
الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم		**٠,٨٠ وحدة عملة**

(أ) ٨٠٠,٠٠٠ سهم x٠,٠٥ وحدة عملة
(ب) ٨٠٠,٠٠٠ سهم x ٠,٠٥ وحدة عملة
(ج) (١٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة x ٥%)/٤، مطروحاً منها الضرائب بنسبة٤٠%
(د) لم يُفترض ممارسة الضمانات لأنها كانت ذات دخل مرتفع من الأسهم خلال الفترة (٥٥ وحدة عملة [سعر الممارسة] > ٤٩ وحدة عملة [متوسط السعر]).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الربع الثاني من ٢٠x١

	وحدة عملة
حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم	
الربح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم	٦,٥٠٠,٠٠٠
مطروحاً منها: أرباح الأسهم الممتازة	(١٠,٠٠٠) [أ]
الربح المنسوب لأصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	٦,٤٩٠,٠٠٠

التاريخ	*الأسهم المتداولة*	*جزء من الفترة*	*المتوسط المرجح للأسهم*
١ إبريل	٥,٢٠٠,٠٠٠		
تحويل السندات القابلة للتحويل بنسبة			
5% في ١ إبريل	٤٨٠,٠٠٠		
١ إبريل – ٣١ إبريل	٥,٦٨٠,٠٠٠	٣/٢	٣,٧٨٦,٦٦٦
تحويل الأسهم الممتازة في ١ يونيو	٦٠٠,٠٠٠		
١ يونيو – ٣٠ يونيو	٦,٢٨٠,٠٠٠	٣/١	٢,٠٩٣,٣٣٣
المتوسط المرجح للأسهم			٥,٨٨٠,٠٠٠
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم			**١,١٠ وحدة عملة**

حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم		
الربح المنسوب لأصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم		٦,٤٩٠,٠٠٠
إضافة إلى: تأثير الربح للتحويلات المفترضة		
أرباح الأسهم الممتازة	١٠,٠٠٠ وحدة عملة [ب]	
تأثير التحويلات المفترضة		١٠,٠٠٠
الربح المنسوب لأصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم بما في ذلك التحويلات المفترضة		٦,٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة
المتوسط المرجح للأسهم		٥,٨٨٠,٠٠٠
إضافة إلى: الأسهم المتزايدة من التحويلات المفترضة		
الضمانات	٥٠,٠٠٠ [ج]	
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٦٠٠,٠٠٠ [د]	
الأسهم العادية المحتمل تراجع دخلها		٦٥٠,٠٠٠
المتوسط المرجح المعدل للأسهم		٦,٥٣٠,٠٠٠
الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم		**١,٠٠ وحدة عملة**

(أ) ٢٠٠,٠٠٠ سهم x ٠,٠٥ وحدة عملة.
(ب) ٢٠٠,٠٠٠ سهم x ٠,٠٥ وحدة عملة.
(ج) ٥٥ وحدة عملة x ٦٠,٠٠٠ = ٣٣,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، ٣٣,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة / ٦٠ وحدة عملة = ٥٥٠,٠٠٠ سهم أو [(٦٠ وحدة عملة – ٥٥ وحدة عملة) / ٦٠ وحدة عملة] x ٦٠٠,٠٠٠ سهم = ٦٠٠,٠٠٠ – ٥٥٠٠٠٠ = ٥٠٠٠٠ سهم.
(د) (٨٠٠,٠٠٠ سهم x ٣/٢) + (٢٠,٠٠٠ سهم x ٣/١).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الربع الثالث من ٢٠x١

حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم		وحدة عملة
الربح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم		١,٠٠٠,٠٠٠
مطروحاً منها: أرباح الأسهم الممتازة		(١٠,٠٠٠)
الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم		٩٩٠,٠٠٠
الخسارة من العمليات المتوقفة المنسوبة إلى الشركة الأم		(٢,٠٠٠,٠٠٠)
الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم		(١,٠١٠,٠٠٠)

التاريخ	*الأسهم المتداولة*	*جزء من الفترة*	*المتوسط المرجح للأسهم*
١ يوليو – ٣١ أغسطس	٦,٢٨٠,٠٠٠	٣/٢	٤,١٨٦,٦٦٦
ممارسة الضمانات في ١ سبتمبر	٦٠٠,٠٠٠		
١ سبتمبر – ٣٠ سبتمبر	٦,٨٨٠,٠٠٠	٣/١	٢,٢٩٣,٣٣٣
المتوسط المرجح للأسهم			٦,٤٨٠,٠٠٠

الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم:		
الربح من العمليات المستمرة		**٠,١٥ وحدة عملة**
الخسارة من العمليات المتوقفة		**(٠,٣١) وحدة عملة**
الخسارة		**(٠,١٦) وحدة عملة**
حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم		
الربح من العمليات المستمرة المنسوب لأصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم		٩٩٠,٠٠٠ وحدة عملة
إضافة إلى: تأثير الربح للتحويلات المفترضة		
أرباح الأسهم الممتازة	١٠,٠٠٠ وحدة عملة	
تأثير التحويلات المفترضة		١٠,٠٠٠ وحدة عملة
الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم بما في ذلك التحويلات المفترضة		١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة
الخسارة من العمليات المتوقفة المنسوبة إلى الشركة الأم		(٢,٠٠٠,٠٠٠) وحدة عملة
الخسارة من العمليات المستمرة المنسوب لمالكي الأسهم العادية للمنشاة الأم متضمناً التحويلات المفترضة		(١,٠٠٠,٠٠٠) وحدة عملة
المتوسط المرجح للأسهم		٦,٤٨٠,٠٠٠
إضافة إلى: الأسهم المتزايدة من التحويلات المفترضة		
الضمانات		
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٦١,٥٣٨ [أ]	
	٢٠٠,٠٠٠	
الأسهم العادية المحتمل تراجع دخلها		٢٦١,٥٣٨
المتوسط المرجح المعدل للأسهم		٦,٧٤١,٥٣٨

يتبع...

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

حصة السهم المتراجعة من الأرباح لكل سهم	***٠,١٥ وحدة عملة***
الربح من العمليات المستمرة	***(٠,٣٠) وحدة عملة***
الخسارة من العمليات المتوقفة	***(٠,١٥) وحدة عملة***
الخسارة	

(أ) [(٦٥ وحدة عملة – ٥٥ وحدة عملة) / ٦٥ وحدة عملة] x ٦٠٠,٠٠٠ = ٩٢,٣٠٨ سهم، ٩٢٣٠٨ x ٣/٢ = ٦١,٥٣٨ سهم.

ملاحظة: يتم شمل الأسهم المتزايدة من التحويلات المفترضة في حساب المبالغ المتراجعة من الأرباح للخسارة من العمليات المتوقفة والخسارة رغم أنها مرتفعة من حيث دخل الأسهم. هذا لأن الرقم المسيطر (الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم، المعدل للأرباح الممتازة) كان إيجابياً (أي ربـح بدلاً من خسارة).

الربع الرابع من ٢٠x١

حساب الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم	وحدة عملة
الخسارة من العمليات المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم	(٧٠٠,٠٠٠)
إضافة إلى: أرباح الأسهم الممتازة	(١٠,٠٠٠)
الخسارة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	(٧١٠,٠٠٠)

التاريخ	*الأسهم المتداولة*	*جزء من الفترة*	*المتوسط المرجح للأسهم*
١ أكتوبر - ٣١ ديسمبر	٦,٨٨٠,٠٠٠	٣/٣	٦,٨٨٠,٠٠٠
المتوسط المرجح للأسهم			٦,٨٨٠,٠٠٠

الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم	
الخسارة المنسوبة إلى أصـحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	**(٠,١٠) وحدة عملة**

ملاحظة: لا تُشمل الأسهم المتزايدة من التحويلات المفترضة في حساب المبالغ المتراجعة من الأربـاح لكـل سهم ذلك لأن الرقم المسيطر (الخسارة من العمليات المستمرة المنسوبة إلى أصحاب الأسـهم العاديـة فـي الشركة الأم المعدلة للأرباح الممتازة) كان سلبياً (أي خسارة بدلاً من ربح).

السنة الكاملة ٢٠x١

حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم	وحدة عملة
الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى الشركة الأم	١١,٨٠٠,٠٠٠
مطروحاً منه: أرباح الأسهم الممتازة	(٧٠,٠٠٠)
الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	١١,٧٣٠,٠٠٠
الخسارة من العمليات المتوقفة المنسوبة إلى الشركة الأم	(٢,٠٠٠,٠٠٠)
الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	٩,٧٣٠,٠٠٠

التاريخ	*الأسهم المتداولة*	*جزء من الفترة*	*أسهم المعدل المرجح*
١ يناير- ٢٨ فبراير	٥,٠٠٠,٠٠٠	١٢/٢	٨٣٣,٣٣٣
إصدار الأسهم العادية في ١ مارس	٢٠٠,٠٠٠		
١ مارس- ٣١ مارس	٥,٢٠٠,٠٠٠	١٢/١	٤٣٣,٣٣٣
تحويل السندات القابلة للتحويل بنسبة ٥% في ١ إبريل	٤٨٠,٠٠٠		
١ إبريل - ٣١ مايو	٥,٦٨٠,٠٠٠	١٢/٢	٩٤٦,٦٦٧
تحويل الأسهم الممتازة في ١ يونيو	٦٠٠,٠٠٠		
١ يونيو – ٣١ أغسطس	٦,٢٨٠,٠٠٠	١٢/٣	١,٥٧٠,٠٠٠
ممارسة الضمانات في ١ سبتمبر	٦٠٠,٠٠٠		
١ سبتمبر – ٣١ ديسمبر	٦,٨٨٠,٠٠٠	١٢/٤	٢,٢٩٣,٣٣٣
المتوسط المرجح للأسهم			٦,٠٧٦,٦٦٧

الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم:

الربح من العمليات المستمرة	***١,٩٣ وحدة عملة***
الخسارة من العمليات المتوقفة	***(٠,٣٣ وحدة عملة)***
الربح	***١,٦٠ وحدة عملة***

يتبع...

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

... يتبع

حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم

الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم		١١,٧٣٠,٠٠٠
إضافة إلى: تأثير الربح للتحويلات المفترضة		
أرباح الأسهم الممتازة	٧٠,٠٠٠ وحدة عملة	
الفائدة على السندات القابلة للتحويل بنسبة 5%	٩٠,٠٠٠ وحدة عملة[أ]	
تأثير التحويلات المفترضة		١٦٠,٠٠٠ وحدة عملة
الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم بما في ذلك التحويلات المفترضة		١١,٨٩٠,٠٠٠ وحدة عملة
الخسارة من العمليات المتوقفة المنسوبة إلى الشركة الأم		(٢,٠٠٠,٠٠٠) وحدة عملة
الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم بما في ذلك التحويلات المفترضة		٩,٨٩٠,٠٠٠ وحدة عملة
المتوسط المرجح للأسهم		٦,٠٧٦,٦٦٧
إضافة إلى: الأسهم المتزايدة من التحويلات المفترضة		
الضمانات	١٤,٨٨٠ [ب]	
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٤٥٠,٠٠٠ [ج]	
سندات قابلة للتحويل 5%	١٢٠,٠٠٠ [د]	
الأسهم العادية المحتمل تراجع دخلها		٥٨٤,٨٨٠
المتوسط المرجح المعدل للأسهم		٦,٦٦١,٥٤٧
الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم:		
الربح من العمليات المستمرة		**١,٧٨ وحدة عملة**
الخسارة من العمليات المتوقفة		**(٠,٣٠) وحدة عملة**
الربح		**١,٤٨ وحدة عملة**

(أ) (١٢,٠٠٠,٠٠٠ x 5%) / ٤، مطروحاً منها الضرائب بنسبة ٤٠%.
(ب) [(٥٧,١٢٥* وحدة عملة - ٥٥ وحدة عملة) / ٥٧.١٢٥ وحدة عملة] x ٦٠٠,٠٠٠ = ٢٢,٣٢٠ سهم، x ٢٢,٣٢٠ / ١٢/٨ = ١٤,٨٨٠ سهم.
(ج) (٨٠٠,٠٠٠ سهم x ١٢/٥) + (٢٠٠,٠٠٠ سهم x ١٢/٧).
(د) ٤٨٠,٠٠٠ سهم x ١٢/٣.

يوضح المثال التالي كيف يمكن للشركة (أ) أن تعرض بيانات حصة السهم من الأربـاح فـي بيـان الـدخل الشامل. لاحظ أن القيم لكل سهم للخسارة من العمليات الغير مستمرة غير مطلوب تقديمها في بيان الدخل.

	للسنة المنتهية في ٢٠x١
حصة السهم من الأرباح	وحدة عملة
الربح من العمليات المستمرة	١,٩٣
الخسارة من العمليات المتوقفة	(٠,٣٣)
الربح	١,٦٠
الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم	
الربح من العمليات المستمرة	١,٧٨
الخسارة من العمليات المتوقفة	(٠,٣٠)
الربح	١,٤٨

يتضمن الجدول التالي البيانات الفصلية والسنوية لحصة السهم من الأرباح الخاصة بالشركة (أ). والغرض من هذا الجدول توضيح أن مجموع بيانات حصة السهم من الأرباح للفصول الأربعة ليس بالضرورة أن يـساوى البيانات السنوية لحصة السهم من الأرباح. ولا يقتضى المعيار الإفصاح عن هذه المعلومات.

	الربـ ـ ـع الأول	*الربـ ـ ـع الثاني*	*الربـ ـ ـع الثالث*	*الربع الرابع*	*سنة كاملة*
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
الحصة الأساسية من الأرباح لكـل سهم:					
الربح (الخـسارة) مـن العمليـات المستمرة	٠,٩٨	١,١٠	٠,١٥	(٠,١٠)	١,٩٣
الخسارة من العمليات المتوقفة	--	--	(٠,٣١)	--	(٠,٣٣)
الربح (الخسارة)	٠,٩٨	١,١٠	(٠,١٦)	(٠,١٠)	١,٦٠
الحصة المتراجعة من الأرباح لكـل سهم:					
الربح (الخـسارة) مـن العمليـات المستمرة	٠,٨٠	١,٠٠	٠,١٥	(٠,١٠)	١,٧٨
الخسارة من العمليات المتوقفة	--	--	(٠,٣٠)	--	(٠,٣٠)
الربح (الخسارة)	٠,٨٠	١,٠٠	(٠,١٥)	(٠,١٠)	١,٤٨

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٣٤

التقارير المالية المرحلية

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم إصدارها حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٤ *"التقارير المالية المرحلية"* من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في فبراير ١٩٩٨. وأُجري تعديل محدود في العام ٢٠٠٠.

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٤ من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"* (كما هو تعديله في ديسمبر ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٢ *"المخزون"* (كما هو تعديله في ديسمبر ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء العملات الأجنبية"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*(كما هو تعديله في ديسمبر ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"* (كما هو تعديله في ديسمبر ٢٠٠٣)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"* (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ *"القطاعات التشغيلية"* (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٦)
- معيار المحاسبة الدولي ١ " عرض البيانات المالية" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ " إندماج الإعمال" (كما هو معدل في يناير ٢٠٠٨)
-

أحد تفسيرات يتعلق بالمعيار المحاسبي الدولي ٣٤ :-

- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٠ *"إعداد التقارير المالية المرحلية وإنخفاض القيمة"* (الصادر في يوليو ٢٠٠٦)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
المقدمة	**مقدمة١-٩**
معيار المحاسبة الدولي ٣٤	
التقارير المالية المرحلية	
الهدف	
النطاق	**١-٣**
تعريفات	**٤**
محتوى التقرير المالي المرحلي	**٥-٢٥**
الحد الأدنى من مكونات التقرير المالي المرحلي	**٨**
شكل ومحتوى البيانات المالية المرحلية	**٩-١٤**
الإيضاحات التفسيرية المختارة	**١٥-١٨**
الإفصاح عن الإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	**١٩**
الفترات التي يتطلب تقديم التقارير المالية المرحلية لها	**٢٠-٢٢**
المادية	**٢٣-٢٥**
الإفصاح في البيانات المالية السنوية	**٢٦-٢٧**
الإعتراف والقياس	**٢٨-٤٢**
إتباع نفس السياسات الخاصة بالبيانات المالية السنوية	**٢٨-٣٦**
الإيرادات المستلمة فصلياً أو دورياً أو من حين لآخر	**٣٧-٣٨**
التكاليف المتكبدة بشكل غير متساو خلال السنة المالية	**٣٩**
تطبيق مبادئ الإعتراف والقياس	**٤٠**
إستخدام التقديرات	**٤١-٤٢**
إعادة عرض الفترات المرحلية المستقبلية التي قدمت عنها التقارير	**٤٣-٤٥**
تاريخ النفاذ	**٤٦-٤٨**
الملاحق	
أ **توضيح الفترات المطلوب عرضها**	
ب **أمثلة على تطبيق مبادئ الإعتراف والقياس**	
ج **أمثلة على إستخدام التقديرات**	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي ٣٤ *"التقارير المالية المرحلية"* مبين في الفقرة ١-٤٨. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي ٣٤ في سياق الهدف منه *"مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"* و *"إطار تحضير البيانات المالية وعرضها"*. معيار المحاسبة الدولية ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* يقدم أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقدمة

مقدمة ١ يتناول هذا المعيار (المعيار ٣٤) المعنون بالتقارير المالية المرحلية، مادة لم تتم تغطيتها في معيار محاسبة دولي سابق، ويصبح معيار المحاسبة الدولي ٣٤ نافذ المفعول للفترات المحاسبية التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٩ أو بعد ذلك.

مقدمة ٢ التقرير المالي المرحلي هو تقرير مالي يحتوي إما على مجموعة كاملة أو مختصرة من البيانات المالية لفترة اقل من السنة المالية الكاملة للمشروع.

مقدمة ٣ لا يحدد هذا المعيار بشكل إلزامي أية مشروع يجب عليه نشر تقارير مالية مرحلية أو عدد مرات ذلك أو في أي وقت بعد نهاية الفترة المرحلية، وحسب رأي لجنة معايير المحاسبة الدولية فإنه يجب أن يقرر هذه الأمور الحكومات الوطنية والجهات التي تضع أنظمة الأوراق المالية وأسواق الأوراق المالية والهيئات المحاسبية، وينطبق هذا المعيار إذا طلب من المشروع أو هي إختارت نشر تقرير مالي مرحلي بموجب معايير المحاسبة الدولية.

مقدمة ٤ هذا المعيار:-

(أ) يحدد الحد الأدنى من محتوى التقرير المالي المرحلي بما في ذلك الإفصاحات؛ و

(ب) يحدد مبادئ الإعتراف المحاسبي والقياس التي يجب تطبيقها في تقرير مالي مرحلي.

مقدمة ٥ يعتبر الحد الأدنى من المحتوي في التقرير المالي المرحلي بياناً موجزاً للمركز المالي، وبياناً موجزاً للدخل الشامل وبياناً موجزاً للتدفقات النقدية وبياناً موجزاً للتغيرات في حقوق الملكية وملاحظات توضيحية مختارة. في حال عرضت المنشأة مكونات الربح أو الخسارة في بيان دخل منفصل كما هو مذكور في الفقرة ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧)، فعليها عرض معلومات موجزة مرحلية من بيان الدخل ذلك.

مقدمة ٦ على إفتراض أن أي شخص يقرأ التقرير المرحلي للمشروع ستتوفر له أيضاً إمكانية الوصول الى آخر تقرير سنوي له فإنه لا يتم فعلياً إعادة أو تحديث أية إيضاحات للبيانات المالية السنوية في التقرير المرحلي، وبدلاً من ذلك تشمل الإيضاحات بشكل رئيسي تفسيراً للأحداث والتغيرات التي تعتبر هامة لفهم التغيرات في المركز المالي وفي أداء المشروع منذ فترة إعداد آخر تقرير سنوي.

مقدمة ٧ يجب على المشروع تطبيق نفس السياسات المحاسبية في تقريره المالي المرحلي كما هي مطبقة في بياناته المالية السنوية فيما عدا التغيرات في السياسة المحاسبية التي تمت بعد تاريخ أحدث البيانات المالية التي يجب أن تظهر في البيانات المالية السنوية التالية، ويجب أن لا يؤثر عدد مرات تقديم تقارير المشروع - سنوي أو نصف سنوي أو فصلي- على قياس نتائجه السنوية، ولتحقيق هذا الهدف تتم القياسات لأغراض التقارير المرحلية على أساس السنة حتى تاريخه.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مقدمة ٨ يقدم الملحق لهذا المعيار إرشاداً لتطبيق المبادئ الأساسية للإعتراف والقياس في تواريخ مرحلية لمختلف أنواع الأصول والإلتزامات والدخل والمصروف، ويكون مصروف ضريبة الدخل لفترة مرحلية بناءاً على نسبة معدل ضريبة دخل سنوية مقدرة سارية المفعول تتفق مع التقدير السنوي للضرائب.

مقدمة ٩ عند إتخاذ قرار بشأن كيفية الإعتراف ببند أو تصنيفه أو الإفصاح عنه لأغراض التقارير المالية المرحلية يجب تقييم المادية فيما يتعلق بالبيانات المالية للفترة المرحلية وليس بالنسبة للبيانات المالية السنوية المتوقعة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٣٤
التقارير المالية المرحلية

الهـدف

إن الهدف من هذا المعيار بيان الحد الأدنى من محتوى التقرير المالي المرحلي وبيان مبادئ الإعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مرحلية. إن تقديم التقارير المالية المرحلية الموثوق بها وفي حينها يحسن من قدرة المستثمرين والدائنين والجهات الأخرى على إدراك قدرة المشروع على تحقيق الأرباح والتدفقات النقدية ومركزه المالي وسيولته.

النطاق

١ لا يحدد هذا المعيار بشكل إلزامي المشاريع التي يجب أن يطلب منها نشر تقارير مالية مرحلية، وعدد مرات ذلك، أو في أي وقت بعد نهاية الفترة المرحلية، على أن الحكومات وواضعو أنظمة الأوراق المالية وأسواق الأوراق المالية والهيئات المحاسبية كثيراً ما تطلب من المشاريع التي يتم تداول أوراقها المالية الخاصة بالدين أو حقوق الملكية في سوق الأوراق المالية نشر تقارير مالية مرحلية، وينطبق هذا المعيار إذا طلب من المشروع أو إختار هو نشر تقرير مالي بموجب معايير المحاسبة الدولية، وتشجع* لجنة معايير المحاسبة الدولية المشاريع المتداولة أسهمها في سوق الأوراق المالية على تقديم تقارير مالية مرحلية تتفق مع مبادئ الإعتراف والقياس والإفصاح المذكورة في هذا المعيار، وبالتحديد تشجع اللجنة المشاريع المتداولة أسهمها في سوق الأوراق المالية على ما يلي:-

(أ) تقديم تقارير مالية مرحلية على الأقل في نهاية النصف الأول من سنتها المالية؛ و

(ب) تقديم تقاريرها المالية المرحلية خلال فترة لا تزيد عن ٦٠ يوما من نهاية الفترة المرحلية.

٢ يتم تقييم كل تقرير مالي، سواء كان سنوياً أو مرحلياً كما هو فيما يتعلق بمدى إمتثاله لمعايير المحاسبة الدولية، وحقيقة أن المشروع قد لا يكون قد قدم تقارير مالية مرحلية خلال سنة مالية معينة أو أنه قدم تقارير مالية مرحلية لا تمتثل لهذا المعيار لا يحول دون أن تكون البيانات المالية السنوية للمشروع ممتثلة لمعايير المحاسبة الدولية إذا كانت خلافاً لذلك ممتثلة لها.

٣ إذا وصف تقرير مالي مرحلي لمشروع أنه ممتثل لمعايير المحاسبة الدولية فإنه يجب أن يمتثل لكافة متطلبات هذا المعيار، وتتطلب الفقرة ١٩ إفصاحات معينة بهذا الخصوص.

* لجنة معايير المحاسبة الدولية التي تلت مجلس معايير المحاسبة الدولية، الذي بدأ أعماله في ٢٠٠١.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تعريفات

٤ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها:-**

الفترة المرحلية **هي فترة تقدم حولها التقارير المالية وتكون اقل من سنة مالية كاملة.**

التقرير المالي المرحلي **يعني تقريراً مالياً يحتوي أما على مجموعة كاملة من البيانات المالية (كما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"*) أو على مجموعة من البيانات المالية المختصرة (كما هو مبين في هذا المعيار) لفترة مرحلية.**

محتوى التقرير المالي المرحلي

٥ يعرف معيار المحاسبة الدولي ١ (كما هو معدل في ٢٠٠٧) المجموعة الكاملة من البيانات المالية على أنها تشمل المكونات التالية:-

(أ) بيان المركز المالي كما هو في نهاية الفترة القانونية؛

(ب) بيان الدخل الشامل للفترة؛

(ج) بيان التغير في حقوق الملكية للفترة.

(د) بيان التدفق النقدي للفترة؛ و

(هـ) الملاحظات، متضمنة ملخص للسياسات المحاسبية المهمة والمعلومات التفسيرية الأخرى.

(و) بيان مركز مالي كما من بداية الفترة المقارنة الأولى عند تطبيق المنشأة لـسياسة محاسـبية بـأثر رجعي أو تقوم بإعادة بيان رجعية للبنود في بياناتها المالية، أو عندما تقوم بإعادة تصنيف البنود في بياناتها المالية.

٦ من أجل مصلحة التوقيت المناسب واعتبارات التكلفة، ولتجنب تكرار المعلومات التي صدرت عنها التقارير سابقاً قد يطلب من المشروع أو قد يختار هو تقديم معلومات أقل في تواريخ مرحلية بالمقارنة مع بياناته المالية السنوية. يحدد هذا المعيار الحد الأدنى من محتوى التقرير المالي المرحلي على أنه يشمل بيانات مالية مختصرة وإيضاحات تفسيرية مختارة، ويقصد بالتقرير المالي المرحلي تقديم تحديث لآخر مجموعة من البيانات المالية السنوية، وتبعاً لذلك فهو يركز على الأنشطة والأحداث والظروف الجديدة ولا يكرر المعلومات التي جرى الإبلاغ عنها سابقاً.

٧ لا يوجد شيء في هذا المعيار ما يقصد منه منع المشروع أو عدم تشجيعه على نشر مجموعة كاملة من البيانات المالية (كما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي ١) في تقريره المالي المرحلي بدلاً من بيانات مالية مختصرة وإيضاحات تفسيرية مختارة، كما أن هذا المعيار لا يمنع المشروع أو لا يشجعه على أن يدخل ضمن بياناته المالية المختصرة أكثر من الحد الأدنى من البنود أو الإيضاحات التفسيرية المختارة كما هو مبين في هذا المعيار، وينطبق إرشاد الإعتراف والقياس في هذا المعيار كذلك على المجموعة الكاملة من البيانات المالية لفترة مرحلية، ويجب أن تتضمن هذه البيانات كافة الإفصاحات التي يتطلبها هذا المعيار (بشكل خاص إفصاحات الإيضاح المختار في الفقرة ١٦) وكذلك الإفصاحات التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية الأخرى.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الحد الأدنى من مكونات التقرير المالي المرحلي

٨ يشمل التقرير المالي المرحلي، بالحد الأدنى، المكونات التالية:-
(أ) بيان موجز للمركز المالي.
(ب) بيان موجز للدخل الشامل، ويتم عرضه إما:-
(١) كبيان موجز منفرد؛ أو
(٢) كبيان دخل منفصل موجز وبيان دخل شامل موجز.
(ج) بيان موجز للتغيرات في حقوق الملكية.
(د) بيان موجز للتدفقات النقدية.
(هـ) ملاحظات توضيحية مختارة.

٨أ. في حال عرضت المنشأة مكونات الربح أو الخسارة في بيان دخل منفصل كما هو مذكور في الفقرة ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧)، فعليها عرض معلومات موجزة مرحلية من بيان الدخل ذلك.

شكل ومحتوى البيانات المالية المرحلية

٩ إذا قام المشروع بنشر مجموعة كاملة من البيانات المالية في تقريره المالي المرحلي فإن شكل ومحتوى هذه البيانات يجب أن يمتثل لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ١ الخاصة بمجموعة كاملة من البيانات المالية.

١٠ إذا قام المشروع بنشر مجموعة بيانات مالية مختصرة في تقريره المالي المرحلي فإن هذه البيانات المختصرة يجب أن تشمل كحد أدنى كل واحد من العناوين والمجاميع الفرعية التي دخلت ضمن أحدث بياناته المالية السنوية والإيضاحات التفسيرية المختارة حسبما يتطلب هذا المعيار، ويجب إدخال بنود أو إيضاحات إضافية إذا كان حذفها من شأنه أن يجعل البيانات المالية المختصرة المرحلية مضللة.

١١ يجب على المنشاة أن تعرض حصة السهم من الأرباح الأساسية والحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم في الفترة المرحلية البيان الذي يعرض مكونات الربح أو الخسارة لتلك الفترة.

١١أ في حال عرضت المنشأة مكونات الربح أو الخسارة في بيان دخل منفصل كما هو مذكور في الفقرة ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧)، فعليها عرض حصة السهم من الأرباح الأساسية والحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم في بيان الدخل ذلك.

١٢ يقدم معيار المحاسبة الدولي١ (كما هو معدل في ٢٠٠٧) الإرشاد بشأن معيار المحاسبة الدولي١ تفسر الطرق التي من خلالها عرض بيان المركز المالي، بيان الدخل الشامل في حقوق الملكية.

١٣ [تم إلغائها]

١٤ يتم إعداد البيان المالي المرحلي على أساس موحد إذا كانت أحدث البيانات المالية السنوية بيانات موحدة، والبيانات المالية المنفصلة للشركة الأم ليست متسقة أو تقارن مع البيانات الموحدة في أحدث تقرير مالي سنوي، وإذا شمل التقرير المالي السنوي للمشروع البيانات المالية المنفصلة للمنشأة الأم

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بالإضافة الى البيانات المالية الموحدة فإن هذا المعيار لا يتطلب ولا يمنع إدخال البيانات المنفصلة للمنشأة الأم في التقرير المالي المرحلي للمشروع.

الإيضاحات التفسيرية المختارة

١٥ إن مستخدم التقرير المالي المرحلي للمشروع يمكنه كذلك الوصول الى أحدث تقرير مالي سنوي لذلك المشروع، وعلى ذلك ليس من الضروري بالنسبة لإيضاحات التقرير المالي المرحلي إجراء تحديثات غير هامة نسبياً للمعلومات التي تم الإبلاغ عنها في الإيضاحات في أحدث تقرير سنوي، وفي تاريخ مرحلي يعتبر تفسير الأحداث والعمليات التي هي هامة لفهم التغيرات في المركز المالي وأداء المشروع منذ آخر فترة تقرير سنوي أنه أكثر نفعاً.

١٦ يجب على المشروع أن يدخل المعلومات التالية كحد أدنى في إيضاحات البيانات المالية المرحلية إذا كانت مادية وإذا لم يكن قد تم الإفصاح عنها في مكان آخر في التقرير المالي المرحلي، وعادة يجب تقديم التقارير حول هذه المعلومات على أساس السنة المالية حتى تاريخه، على أنه يجب على المشروع أيضاً الإفصاح عن أية أحداث أو معاملات تعتبر مادية لفهم الفترة المرحلية الحالية:-

(أ) بيان يفيد بأن نفس السياسات المحاسبية وطرق الحساب يتم إتباعها في البيانات المالية المرحلية بالمقارنة مع أحدث البيانات المالية السنوية، أو إذا تم تغيير هذه السياسات والأحداث إجراء وصف لطبيعة وأثر التغيير؛

(ب) ملاحظات تفسيرية بشأن موسمية أو تكرار العمليات المرحلية؛

(ج) طبيعة ومبلغ البنود التي تؤثر على الأصول أو الإلتزامات أو حقوق الملكية أو صافي الدخل أو التدفقات النقدية التي تعتبر غير عادية بسبب طبيعتها أو حجمها أو عدد مرات حدوثها؛

(د) طبيعة ومقدار التغيرات في تقديرات المبالغ الواردة في التقارير في الفترات المرحلية السابقة للسنة المالية الحالية أو التغيرات في تقديرات المبالغ الواردة في التقارير في السنوات المالية السابقة إذا كان لهذه التغيرات أثر مادي في الفترة المرحلية الحالية؛

(هـ) **إصدارات وإعادة شراء وتسديدات الأوراق المالية الخاصة بالدين وحقوق الملكية؛**

(و) أرباح الأسهم المدفوعة (الإجمالية أو للسهم الواحد) منفصلة للأسهم العادية والأسهم الأخرى؛

(ز) المعلومات التالية حول القطاعات (يطلب الإفصاح عن المعلومات القطاعية في التقرير المالي المرحلي لمنشأة ما فقط إذا اقتضى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ "القطاعات التشغيلية" من تلك المنشأة الإفصاح عن المعلومات القطاعية في بياناتها المالية السنوية):-

(١) **الإيرادات من العملاء الخارجيين، في حال شُملت في قياس أرباح أو خسائر القطاع الذي يراجعه صانع القرار التشغيلي الرئيسي أو يتم تقديمه بخلاف ذلك إلى صانع القرار التشغيلي الرئيسي بشكل منتظم؛**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(٢) الإيرادات بين القطاعات، في حال شُملت في قياس أرباح أو خسائر القطاع الذي يراجعه صانع القرار التشغيلي الرئيسي أو يتم تقديمه بخلاف ذلك بشكل منتظم إلى صانع القرار التشغيلي الرئيسي؛

(٣) قياس أرباح أو خسائر القطاع؛

(٤) إجمالي الأصول التي يوجد تغيير هام في مبلغها المفصح عنه في البيانات المالية السنوية الأخيرة؛

(٥) بيان الإختلافات عن البيانات المالية السنوية الأخيرة في أساس التجزئة أو في أساس قياس أرباح أو خسائر القطاع؛

(٦) مطابقة إجمالي مقاييس أرباح أو خسائر القطاعات المشمولة في التقارير المالية مع أرباح أو خسائر المنشأة قبل مصروف الضريبة (دخل الضريبة) والعمليات المتوقفة. لكن في حال خصصت منشأة ما بنود معينة مثل مصروف الضريبة (دخل الضريبة) لقطاعات مشمولة في التقارير المالية، يجوز أن تقوم المنشأة بمطابقة إجمالي مقاييس أرباح أو خسائر القطاعات مع الأرباح أو الخسائر بعد تلك البنود. ويتم تحديد بنود المطابقة الهامة كل على حدة ويتم بيانها في تلك المطابقة.

(ح) الأحداث المادية اللاحقة لنهاية الفترة المرحلية التي لم يتم إظهارها في البيانات المالية للفترة المرحلية؛

(ط) أثر التغير في تكوين المشروع أثناء الفترة المرحلية بما في ذلك إندماج الأعمال وإمتلاك أو بيع شركات تابعة والإستثمارات طويلة الأجل وإعادة الهيكلة والعمليات غير المستمرة. في حالة إندماج الأعمال، يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي يجب الإفصاح عنها تحت الفقرة ٦٦-٧٣ بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"*؛ و

(ي) التغيرات في الإلتزامات المحتملة أو الأصول المحتملة منذ نهاية آخر فترة إعداد التقارير السنوية.

١٧ مدرج أدناه أمثلة على أنواع الإفصاحات التي تتطلبها الفقرة ١٦، وتقدم معايير المحاسبة الدولية الفردية الإرشاد بشأن الإفصاحات للعديد من هذه البنود:-

(أ) تخفيض المخزونات الى صافي القيمة الممكن تحقيقها وعكس هذا التخفيض؛

(ب) الإعتراف بخسارة من إنخفاض قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة أو الأصول الأخرى، وعكس هذه الخسارة في الإنخفاض؛

(ج) عكس أية مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة؛

(د) إمتلاك وبيع بنود الممتلكات والمصانع والمعدات؛

(هـ) إلتزامات لشراء ممتلكات ومصانع ومعدات؛

(و) تسويات التقاضي؛

(ز) تصحيحات الأخطاء الرئيسية السابقة؛

(ح) [تم إلغائها]

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ط) أي تقصير في تسديد دين أو إخلال في اتفاق دين لم يتم تصحيحه فيما بعد؛ و

(ي) العمليات ذات الصلة بالأطراف.

١٨ تحدد معايير المحاسبة الدولية الأخرى الإفصاحات التي يجب إجراؤها في البيانات المالية، وفي هذا السياق تعني البيانات المالية المجموعات الكاملة للبيانات المالية من النوع الذي يتم تضمينه عادة في تقرير مالي سنوي وفي بعض الأحيان تضمينه في تقارير أخرى، ما عدا المطلوب في الفقرة ١٦(ط)، والإفصاحات التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية الأخرى هذه ليست مطلوبة إذا كان التقرير المالي المرحلي للمشروع يشمل فقط بيانات مالية مختصرة وإيضاحات تفسيرية مختارة بدلاً من مجموعة كاملة من البيانات المالية.

الإفصاح عن الإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

١٩ **إذا كان التقرير المالي المرحلي للمشروع ممتثلا لمعيار المحاسبة الدولي هذا فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة، ويجب أن لا يوصف تقرير مالي مرحلي أنه ممتثل لمعايير المحاسبة الدولية إلا إذا كان ممتثلا لكافة متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.**

الفترات التي يتطلب عرضها التقارير المالية المرحلية لها

٢٠ **يجب أن تشمل التقارير المرحلية البيانات المالية المرحلية (مختصرة أو كاملة) للفترات كما يلي:-**

(أ) بيان المركز المالي كما من نهاية الفترة المرحلية الحالية وبيان المركز المالي المقارن كما في نهاية السنة المالية السابقة المباشرة.

(ب) بيان الدخل الشامل المقارن للفترة المرحلية الحالية وبشكل تراكمي للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع بيانات الدخل الشامل المقارنة للفترة المرحلية المماثلة (الحالية والسنة حتى تاريخه) من السنة المالية السابقة المباشرة. وحسب ما هو مسموح في معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧)، يمكن أن يعرض التقرير المحلي لكل فترة إما بيان دخل شامل منفرد أو بيان يظهر مكونات الربح أو الخسارة (بيان دخل منفصل) وبيان ثانيا يبدأ بالربح أو الخسارة ويظهر مكونات الدخل الشامل الآخر (بيان الدخل الشامل).

(ج) بيان التغيرات في حقوق الملكية بشكل تراكمي للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع بيان مقارن لفترة السنة حتى تاريخه المماثلة للسنة المالية السابقة المباشرة.

(د) بيان التدفقات النقدية بشكل تراكمي لسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع بيان مقارن لفترة السنة حتى تاريخه المماثلة للسنة المالية السابقة المباشرة.

٢١ بالنسبة للمشروع الذي عمله موسمي إلى حد كبير قد تكون المعلومات المالية للإثني عشر شهراً تصل الى نهاية الفترة المرحلي والمعلومات المقارنة لفترة الإثني عشر شهراً السابقة ناقصة، وتبعاً لذلك يشجع هذا المعيار المنشآت التي عملها موسمي الى حد كبير على النظر في تقديم التقارير حول هذه المعلومات بالإضافة الى المعلومات المطلوبة في الفقرة السابقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢٢ يوضح الملحق أ الفترات التي يطلب عرضها من قبل المشروع الذي يقدم تقارير نصف سنوية والمشروع الذي يقدم تقارير فصلية.

المادية

٢٣ **عند تقرير كيفية الإعتراف ببند أو قياسه أو تصنيفه أو الإفصاح عنه لأغراض تقديم التقارير المرحلية يجب تقييم المادية فيما يتعلق بالبيانات المالية الخاصة بالمرحلة الإنتقالية، وعند تقييم المادية يجب إدراك أن القياسات المرحلية قد تعتمد على التقديرات أكثر بكثير من إعتمادها على قياسات البيانات المالية السنوية.**

٢٤ يعرف معيار المحاسبة الدولي١ ومعيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* البنود المادية إذا كان حذفها أو تقديمها بشكل غير صحيح يمكن أن يؤثر على القرارات الإقتصادية لمستخدميها المتخذة بناءاً على البيانات المالية"، يتطلب معيار المحاسبة الدولي١ إجراء إفصاح منفصل للبنود المادية، يتضمن (على سبيل المثال) العمليات غير المستمرة، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي٨ إجراء إفصاح منفصل للبنود المادية غير العادية والبنود العادية الإستثنائية والعمليات غير المستمرة والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء الرئيسية والتغيرات في السياسات المحاسبية، ولا يحتوي معيار المحاسبة الدولي ٨ على إرشاد كمي بالنسبة للمادية.

٢٥ بينما يطلب دائماً الحكم الشخصي عند تقييم المادية لأغراض تقديم التقارير المالية فإن هذا المعيار يبني قرار الإعتراف والإفصاح على بيانات الفترة المرحلية نفسها لأغراض فهم الأرقام المرحلية، وهكذا على سبيل المثال يتم الإعتراف بالبنود الإستثنائية أو غير العادية والتغيرات في السياسات أو التقديرات المحاسبية والأخطاء الرئيسية والإفصاح عنها بناءاً على المادية فيما يتعلق ببيانات الفترة المرحلية لتجنب الإستدلالات المضللة التي قد تنجم عن عدم الإفصاح، والهدف الأكثر أهمية هو ضمان إشتمال التقرير المالي المرحلي على كافة المعلومات المتعلقة بفهم المركز المالي للمشروع وأداؤه خلال الفترة المرحلية.

الإفصاح في البيانات المالية السنوية

٢٦ **إذا تم تغيير تقييم لمبلغ ورد في تقرير مرحلي الى حد كبير خلال الفترة المرحلية النهائية للسنة المالية ولكن لم يتم نشر تقرير مالي منفصل لتلك الفترة المرحلية النهائية فإنه يجب الإفصاح عن طبيعة ومبلغ ذلك التغيير في التقدير في إيضاح البيانات المالية السنوية لتلك السنة المالية.**

٢٧ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ الإفصاح عن طبيعة (إذا كان ذلك عملياً) ومبلغ التغير في التقدير الذي إما له تأثير مادي في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير مادي في الفترات اللاحقة، وتتطلب الفقرة ١٦(د) من هذا المعيار إفصاحاً مماثلاً في التقرير المالي المرحلي، وتشمل الأمثلة على ذلك التغيرات في التقديرات في الفترة المرحلية النهائية الخاصة بتخفيض المخزون أو إعادة الهيكلة أو خسائر إنخفاض القيمة التي وردت في تقارير فترة مرحلية سابقة للسنة المالية، والإفصاح المطلوب في الفقرة السابقة يتفق مع متطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ ويقصد به أن يكون ضيقاً في نطاقه - يتعلق فقط بالتغير في التقدير، ولا يطلب من المشروع إدخال بيانات مالية خاصة بالمرحلة الإنتقالية في بياناته المالية السنوية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإعتراف والقياس

إتباع نفس السياسات الخاصة بالبيانات المالية السنوية

٢٨ يجب على المشروع تطبيق نفس السياسات المحاسبية في بياناته المالية المرحلية كما هي مطبقة في بياناته المالية السنوية، فيما عدا التغيرات في السياسة المحاسبية التي تمت بعد تاريخ أحدث بيانات مالية سنوية والتي يجب أن تظهر في البيانات المالية السنوية التالية، على أن عدد مرات إصدار تقارير المشروع يجب أن لا يؤثر على قياس نتائجه السنوية، ولتحقيق هذا الهدف يجب أن تتم القياسات لأغراض التقارير المرحلية على أساس السنة المالية حتى تاريخه.

٢٩ أن الطلب من المشروع أن يطبق نفس السياسات المحاسبية في بياناته المالية المرحلية كما في بياناته السنوية قد يبدو أنه يوحي بأن قياسات الفترة المرحلية تتم كما لو أن كل فترة مرحلية تقف وحيدة كفترة تقديم تقارير مستقلة، ومهما يكن فإن الإشتراط على أن عدد مرات إصدار تقارير المشروع يجب أن لا يؤثر على قياس نتائجه السنوية فإن الفقرة ٢٨ تقر بأن الفترة المرحلية هي جزء من سنة مالية أكبر، وقد تتضمن قياسات السنة حتى تاريخه تغيرات في تقديرات المبالغ الواردة في تقارير الفقرة المرحلية السابقة للسنة المالية الحالية، إلا أن مبادئ الإعتراف بالأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات للفترات المرحلية هي نفسها كما هي في البيانات المالية السنوية.

٣٠ للتوضيح:-

(أ) إن مبادئ الإعتراف وقياس الخسائر من تخفيضات المخزون وإعادة هيكلته وإنخفاض قيمته في فترة إنتقالية هي نفس المبادئ التي يتبعها المشروع كما لو أنها أعدت فقط البيانات المالية السنوية، على أنه إذا تم الإعتراف بهذه البنود وقياسها في فترة مرحلية واحدة وتغير التقدير في فترة مرحلية لاحقة لتلك السنة المالية فإنه يتم تغيير التقدير الأصلي في الفترة المرحلية اللاحقة أما باستحقاق مبلغ إضافي من الخسارة أو بعكس المبلغ المعترف به سابقاً؛

(ب) التكلفة التي لا تلبي تعريف الأصل في نهاية فترة مرحلية لا يتم تأجيلها في بيان المركز المالي إما لانتظار معلومات مستقبلية حول ما إذا لبت تعريف الأصل أو لتسهيل الأرباح على مدى الفترات المرحلية ضمن سنة مالية؛ و

(ج) يتم الإعتراف بمصروف ضريبة الدخل في كل فترة مرحلية بناءاً على أفضل تقدير للمتوسط الموزون لمعدل ضريبة الدخل السنوية المتوقعة للسنة المالية بكاملها، والمبالغ المستحقة لمصروف ضريبة الدخل في فترة مرحلية واحدة قد يتوجب تعديلها في فترة مرحلية لاحقة لتلك السنة المالية إذا تغير تقدير معدل ضريبة الدخل السنوية.

٣١ بموجب *إطار إعداد وعرض البيانات المالية (الإطار)* فإن الإعتراف هو "عملية تضمين الميزانية العمومية أو بيان الدخل بندا يلبي تعريف عنصر ويحقق معيار الإعتراف"، وتعريفات الأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات تعتبر جوهرية بالنسبة للإعتراف في نهاية فترتي التقرير المالي السنوي والمرحلي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٣٢ بالنسبة للأصول تنطبق نفس إختبارات المنافع الإقتصادية المستقبلية في التواريخ المرحلية وفي نهاية السنة المالية للمشروع، والتكاليف التي بسبب طبيعتها لا تستوفي الشروط الخاصة بالأصول في نهاية السنة المالية لا تستوفي الشروط في التواريخ المرحلية كذلك، وبالمثل يجب أن يمثل الإلتزام في نهاية فترة التقرير المرحلي الإلتزام القائم في ذلك التاريخ مثلما يتوجب عليه ذلك في تاريخ تقديم التقرير السنوي.

٣٣ إن أحد الخصائص الأساسية للدخل (الإيراد) والمصروفات هو أن التدفقات الداخلة والخارجة ذات العلاقة بالأصول والإلتزامات قد حصلت بالفعل، وإذا حصلت هذه التدفقات الداخلة أو الخارجة فإنه يتم الإعتراف بالإيراد والمصروف المتعلقان بذلك، وخلافاً لذلك لا يتم الإعتراف بهما، ويقول *الإطار* أنه "يتم الإعتراف بالمصروفات في بيان الدخل عند حدوث إنخفاض في المنافع الإقتصادية المستقبلية المتعلقة بإنخفاض في اصل أو زيادة في إلتزام يمكن قياسه بشكل موثوق ... *والإطار* لا يسمح بالإعتراف ببنود في الميزانية العمومية لا تلبي تعريف الإلتزامات أو الأصول".

٣٤ عند قياس الأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية الواردة في البيانات المالية فإن المشروع الذي يقدم تقاريره سنوياً فقط يستطيع أن يأخذ في الإعتبار المعلومات التي تصبح متوفرة خلال السنة المالية، وقياساتها في النهاية هي على أساس سنوي حتى تاريخه.

٣٥ المشروع الذي يقدم تقارير نصف سنوية تستخدم المعلومات المتوفرة في منتصف السنة أو بعد ذلك بقليل عند إجراء القياسات في بياناته المالية لفترة الستة أشهر الأولى، والمعلومات المتوفرة في نهاية السنة أو بعد ذلك بفترة قصيرة لفترة الإثني عشر شهراً، وتعكس قياسات الإثني عشر شهراً التغيرات المحتملة في تقديرات المبالغ الواردة في التقارير لفترة الستة أشهر الأولى، والمبالغ الواردة في التقرير المالي المرحلي لفترة الستة أشهر الأولى لا يتم تعديلها بأثر رجعي على أن الفقرتين ١٦(د) و٢٦ تتطلبان الإفصاح عن طبيعة ومبلغ أية تغيرات هامة في التقديرات.

٣٦ المشروع الذي يقدم تقاريراً أكثر من التقارير نصف السنوية تقيس الدخل والمصروفات على أساس السنة حتى تاريخه لكل فترة مرحلية بإستخدام المعلومات المتوفرة عندما يتم إعداد كل مجموعة من البيانات المالية، وتعكس مبالغ الدخل والمصروفات الواردة في تقارير الفترة المرحلية الحالية أية تغيرات في تقديرات المبالغ الواردة في الفترة المرحلية السابقة للسنة المالية، ولا يتم تعديل المبالغ الواردة في الفترات المرحلية السابقة بأثر رجعي، على أن الفقرتين ١٦(د)، ٢٦ تتطلبان الإفصاح عن طبيعة ومبلغ أية تغيرات هامة في التقديرات.

الإيرادات المستلمة فصلياً أو دورياً أو من حين لآخر

٣٧ **الإيرادات المستلمة موسمياً أو دورياً من حين لآخر خلال سنة مالية يجب عدم توقعها أو تأجيلها في تاريخ مرحلي إذا كان التوقع أو التأجيل لن يكون مناسباً في نهاية السنة المالية للمشروع.**

٣٨ تشمل الأمثلة إيراد أرباح الأسهم والجعالات والمنح الحكومية، إضافة الى ذلك تحصل بعض المشاريع بشكل ثابت على إيرادات في فترات مرحلية معينة لسنة مالية أكثر مما تحصل عليها في فترات مرحلية أخرى، مثال ذلك الإيرادات الموسمية لتجار التجزئة، وهذه الإيرادات يتم الإعتراف بها عند حدوثها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التكاليف المتكبدة بشكل غير متساو أثناء السنة المالية

٣٩ التكاليف التي يتم تكبدها بشكل غير متساو خلال السنة المالية للمشروع يجب توقعها أو تأجيلها لأغراض إعداد التقارير المرحلية إلا إذا كان أيضاً من المناسب فقط تقدير أو تأجيل ذلك النوع من التكلفة في نهاية السنة المالية.

تطبيق مبادئ الإعتراف والقياس

٤٠ يقدم الملحق ب أمثلة على تطبيق المبادئ العامة للإعتراف والقياس المذكورة في الفقرات ٢٨-٣٩.

إستخدام التقديرات

٤١ يجب أن تصمم إجراءات القياس التي سيتم إتباعها في تقرير مالي مرحلي بحيث تضمن أن المعلومات الناتجة موثوق بها وان كافة المعلومات المالية المادية اللازمة لفهم المركز المالي لمشروع أو أداؤه يتم الإفصاح عنها بشكل مناسب، وبينما كثيراً ما تكون القياسات في كل من التقارير المالية السنوية والمرحلية مبنية على تقديرات معقولة فإن إعداد التقارير المالية المرحلية يتطلب بشكل عام إستخداما لأساليب التقرير أكثر مما هو لازم للتقارير المالية السنوية.

٤٢ يقدم الملحق ج أمثلة على إستخدام التقديرات في الفترات المرحلية.

إعادة عرض الفترات المرحلية السابقة التي قدمت عنها التقارير

٤٣ يجب أن يظهر التغير في السياسة المحاسبية بإستثناء التغير المحدد له المرحلة الإنتقالية بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية جديد وذلك من خلال ما يلي:-

(أ) إعادة تقديم البيانات المالية للفترات المرحلية السابقة من السنة المالية الحالية والفترات المرحلية المقابلة من السنوات المالية السابقة إذا كان المشروع يتبع معالجة نقطة المرجعية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨؛ أو

(ب) إعادة تقديم البيانات المالية للفترات المرحلية السابقة من السنة المالية الحالية إذا كان المشروع يتبع المعاملة البديلة المسموح بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨، وفي هذه الحالة لا تتم إعادة تقديم الفترات المرحلية المقابلة للسنوات المالية السابقة.

٤٤ إن أحد أهداف المبدأ السابق ضمان تطبيق سياسة محاسبية واحدة على فئة معينة من العمليات خلال سنة مالية كاملة، وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ يتم عكس التغير في السياسة المحاسبية بالتطبيق بأثر رجعي مع إعادة تقديم البيانات المالية للفترة السابقة إذا كان ذلك عملياً، على أنه إذا كان مبلغ التعديل الخاص بالسنوات المالية لا يمكن تحديده بشكل معقول عندئذ يتم تطبيق السياسة الجديدة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ مستقبلياً، والبديل المسموح به هو إدخال التعديل المتراكم بكامله المطبق بأثر رجعي في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة التي يتم فيها تغيير السياسة المحاسبية، وأثر المبدأ المذكور في الفقرة ٤٣ هو طلب تطبيق أي تغير في السياسة المحاسبية خلال السنة المالية الحالية بأثر رجعي اعتباراً من أول السنة المالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٤٥ من اجل السماح بانعكاس التغيرات المحاسبية في تاريخ مرحلي خلال السنة المالية يسمح بتطبيق سياستين محاسبيتين مختلفتين على صنف معين من العمليات أثناء سنة مالية واحدة، وتكون النتيجة مصاعب تخصيص مرحلية ونتائج تشغيل غامضة وتحليل وإمكانية فهم معقدة للمعلومات الخاصة بالفترة المرحلية.

تاريخ النفاذ

٤٦ يصبح معيار المحاسبة الدولي هذا نافذ المفعول بالنسبة للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٩ أو بعد ذلك، ويشجع المعيار تطبيقاً أبكر لذلك.

٤٧ عدل معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإضافة لذلك، عدل المعيار الفقرات ٤ و٥ و٦٨أ و٨ و١١ و١٢ و٢٠، وحذف الفقرة ١٣ وأضاف الفقرات ٨أ و١١أ. ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

٤٨ أورد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٨) تعديل للفقرة ١٦ (١). وتطبق المنشأة ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يوليو ٢٠٠٩. وفي حال طبقت المنشأة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية٣ (المعدل في عام ٢٠٠٨) لفترة سابقة، ينبغي تطبيق التعديل أيضاً على تلك الفترة السابقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملحق أ

توضيح الفترات المطلوب عرضها

يقدم هذا الملحق الذي هو إيضاحي ولا يشكل جزءاً من هذا المعيار، أمثلة لتوضيح تطبيق المبدأ في الفقرة ٢٠.

مشروع ينشر تقاريره المالية المرحلية نصف سنوياً

أ ١ تنتهي السنة المالية في ٣١ ديسمبر (السنة التقويمية)، ويقوم المشروع بعرض البيانات المالية التالية (مختصرة أو كاملة) في تقريره المالي المرحلي نصف السنوي في ٣٠ يونيو ٢٠×١:-

بيان المركز المالي:-

في	٣٠ يونيو ٢٠×١	٣١ ديسمبر ٢٠×٠

بيان الدخل الشامل

٦ شهور تنتهي في	٣٠ يونيو ٢٠×١	٣٠ يونيو ٢٠×٠

بيان التدفق النقدي

٦ شهور تنتهي في	٣٠ يونيو ٢٠×١	٣٠ يونيو ٢٠×٠

بيان التغير في حقوق الملكية

٦ شهور تنتهي في	٣٠ يونيو ٢٠×١	٣٠ يونيو ٢٠×٠

مشروع ينشر تقاريره المالية المرحلية فصلياً

أ ٢ تنتهي السنة المالية للمشروع في ٣١ ديسمبر (السنة التقويمية)، ويقوم المشروع بعرض البيانات المالية التالية (مختصرة أو كاملة) في تقريره المالي المرحلي الفصلي في ٣٠ يونيو ٢٠٠١:-

بيان المركز المالي

في	٣٠ يونيو ٢٠×١	٣١ ديسمبر ٢٠×٠

بيان الدخل الشامل

٦ شهور تنتهي في	٣٠ يونيو ٢٠×١	٣٠ يونيو ٢٠×٠
٣ شهور تنتهي في	٣٠ يونيو ٢٠×١	٣٠ يونيو ٢٠×٠

بيان التدفق النقدي

٦ شهور تنتهي في	٣٠ يونيو ٢٠×١	٣٠ يونيو ٢٠×٠

بيان التغيرات في حقوق المساهمين:-

٦ شهور تنتهي في	٣٠ يونيو ٢٠×١	٣٠ يونيو ٢٠×٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملحق ب

أمثلة على تطبيق مبادئ الإعتراف والقياس

يقدم هذا الملحق الذي هو إيضاحي ولا يشكل جزءاً من هذا المعيار، أمثلة لتوضيح تطبيق المبادئ العامة للإعتراف والقياس الواردة في الفقرات ٢٨-٣٩.

ضرائب جدوى رواتب صاحب العمل ومساهمات التأمين

ب١ إذا كانت ضرائب جدوى رواتب صاحب العمل أو مساهماته في أموال التأمين المضمونة من قبل الحكومة يتم تقييمها على أساس سنوي فإنه يتم الإعتراف بمصروف صاحب العمل المتعلق بذلك في الفترات المرحلية بإستخدام متوسط مقدر لضريبة جدول رواتب سنوية سارية المفعول أو نسبة مساهمة بالرغم من ان جزءاً كبيراً من الدفعات يمكن إجراؤه في أوائل السنة المالية، ومن الأمثلة الشائعة على ذلك ضريبة جدول رواتب صاحب العمل أو مساهمة التأمين التي تفرض حتى مستوى أعلى معين للإيرادات لكل موظف، وبالنسبة للموظفين من ذوي الدخل الأعلى للدخل قبل نهاية السنة المالية، ولا يقوم الموظف بإجراء دفعات أخرى خلال نهاية السنة.

الصيانة أو الإصلاح الرئيسي الدوري المرسوم

ب٢ إن تكلفة الصيانة أو الإصلاح الرئيسي الدوري المرسوم أو الصرف الموسمي الآخر الذي يتوقع حدوثه في أواخر السنة ليس متوقعا لأغراض تقديم التقارير المرحلية إلا إذا تسبب حدث بحدوث إلتزام قانوني أو بنّاء، ومجرد النية أو الحاجة لتحمل مصروف متعلق بالمستقبل ليس كافيا لحدوث إلتزام.

المخصصات

ب٣ يتم الإعتراف بمخصص عندما لا يكون لدى المنشأة بديلاً فعلياً سوى إجراء تحويل للمنافع الإقتصادية نتيجة لحدث أوجد إلتزاما قانونيا أو بنّاء، ويتم تعديل مبلغ الإلتزام إما بالزيادة أو النقصان مع خسارة أو ربح مواز يعترف به في الربح والخسارة إذا تغير أفضل تقدير للمشروع لمبلغ الإلتزام.

ب٤ يتطلب هذا المعيار أن يقوم المشروع بتطبيق نفس المقياس للإعتراف بمخصص في تاريخ مرحلي وقياسه كما لو كانت ستفعل في نهاية السنة المالية، ووجود أو عدم وجود إلتزام لتحويل المنافع ليس عملا يتم ضمن الفترة التي يقدم عنها التقرير بل هي مسألة حقيقة.

مكافآت نهاية السنة

ب٥ تختلف طبيعة مكافآت نهاية السنة الى حد كبير حيث يتم الحصول على البعض منها من خلال الخدمة المستمرة خلال فترة زمنية، وبعض المكافآت يتم الحصول عليها على أساس شهري أو فصلي أو سنوي لنتيجة التشغيل، وقد تكون على أساس إختياري أو تعاقدي بحث أو بناءاً على سنوات من السوابق التاريخية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ب٦ تكون المكافأة متوقعة لأغراض تقديم التقارير المرحلية إذا وفقط إذا: (أ) كانت المكافأة إلتزاما قانونيا أو ممارسة سابقة تجعل المكافأة إلتزاما بنّاء لا يوجد أمام المنشأة بديل حقيقي له سوى إجراء الدفعات. (ب) كان من الممكن إجراء تقرير موثوق به للإلتزام، ويقدم معيار المحاسبة الدولي ١٩ " *منافع الموظفين*".

دفعات الإيجار الإحتمالية

ب٧ يمكن لدفعات الإيجار الإحتمالية أن تكون مثالاً على الإلتزام القانوني أو البنّاء المعترف به كإلتزام، وإذا نص عقد إيجار على دفعات إحتمالية بناءاً على تحقيق المستأجر مستوى معينا من المبيعات السنوية فإنه يمكن حدوث إلتزام خلال الفترات المرحلية للسنة المالية قبل تحقيق مستوى المبيعات السنوي المطلوب إذا كان يتوقع تحقيق ذلك المستوى من المبيعات، وعلى ذلك لا يوجد أمام المنشأة بديل واقعي سوى إجراء دفعة إيجار مستقبلية.

الأصول غير الملموسة

ب٨ يقوم المشروع بتطبيق تعريف ومقياس الإعتراف لأصل غير ملموس بنفس الطريقة في الفترة المرحلية كما في الفترة السنوية، والتكاليف التي تم تحملها قبل تلبية مقياس الإعتراف لأصل غير ملموس يتم الإعتراف بها كمصروف، والتكاليف التي يتم تحملها بعد النقطة الزمنية المحددة التي يتم فيها تلبية المقياس يتم الإعتراف بها كجزء من تكلفة أصل غير ملموس، "وتأجيل" التكاليف كأصول في بيان المركز المالي المرحلي على أمل تلبية مقياس الإعتراف فيما بعد في السنة المالية ليس مبررا.

التقاعـد

ب٩ يتم حساب تكلفة التقاعد لفترة مرحلية على أساس السنة حتى تاريخه بإستخدام معدل تكلفة التقاعد المحددة إكتواريا في نهاية الفترة المالية السابقة معدلة لتأخذ في الإعتبار تقلبات السوق الهامة منذ ذلك الوقت والتخفيضات الهامة والتسويات أو الأحداث الأخرى الهامة التي حدثت مرة واحدة فقط.

الإجازات والعطل وحالات الغياب الأخرى القصيرة المدفوعة

ب١٠ حالات الغياب المتراكمة المدفوعة هي تلك الحالات المرحلة ويمكن إستعمالها في الفترات المستقبلية إذا لم يكن استحقاق الفترة الحالية مستخدما بكامله، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي١٩ " *منافع الموظفين*" أن يقوم المشروع بقياس التكلفة المتوقعة والإلتزام فيما يتعلق بحالات الغياب المتراكمة المدفوعة بمقدار المبلغ الذي يتوقع المشروع دفعه نتيجة للإستحقاق غير المستخدم الذي تراكم في نهاية فترة إعداد التقارير ، ويطبق هذا المبدأ كذلك في نهاية فترات إعداد التقاريرالمرحلية، وبالعكس لا يعترف المشروع بمصروف أو إلتزام لحالات الغياب غير المتراكمة المدفوعة في نهاية فترة إعداد التقارير المرحلية مثلما لا تعترف بمصروف أو إلتزام في تاريخ تقديم تقرير سنوي.

التكاليف الأخرى المخطط لها ولكنها تحدث بشكل غير منتظم

ب١١ قد تشمل الميزانية التقديرية لمشروع تكاليف معينة يتوقع تكبدها بشكل غير منتظم خلال السنة المالية مثل المساهمات الخيرية وتكاليف تدريب الموظفين،وهذه التكاليف بشكل عام خاضعة للتقدير الشخصي بالرغم من أنها متوقعة وتميل لأن تتكرر بين سنة وأخرى، والإعتراف بإلتزام في في نهاية فترة إعداد التقارير المالية المرحلية لهذه التكاليف التي لم يتم تكبدها بشكل عام لا يتفق مع تعريف الإلتزام.

قياس مصروف ضريبة الدخل المرحلي

ب١٢ يستحق مصروف ضريبة الدخل للفترة المرحلية بإستخدام متوسط الضريبة الذي ينطبق على إجمالي المكاسب السنوية المتوقعة، أي متوسط معدل ضريبة الدخل السارية السنوية المقدرة المطبقة على الدخل قبل إحتساب ضريبة الدخل للفترة المرحلية.

ب١٣ إن هذا يتفق مع المفهوم الأساسي الوارد في الفقرة ٢٨ الذي ينص على وجوب تطبيق نفس مبادئ الإعتراف والقياس المحاسبي في تقرير مالي مرحلي كما هي مطبقة في البيانات المالية السنوية، ويتم تقييم ضرائب الدخل على أساس سنوي، كما يتم حساب مصروف ضريبة الدخل للفترة المرحلية بالتطبيق على الدخل قبل إحتساب الضريبة للفترة المرحلية معدل الضريبة الذي ينطبق على إجمالي الأرباح السنوية المتوقعة أي متوسط معدل ضريبة الدخل السنوية المقدرة سارية المفعول، ومعدل المتوسط السنوي المقدر هذا يعكس مزيجا من هيكل معدل ضريبة الدخل المتصاعدة التي يتوقع أن تنطبق على أرباح السنة الكاملة، بما في ذلك التغيرات التي تمت بالفعل في معدلات ضريبة الدخل المقرر تطبيقها فيما بعد في السنة المالية، ويقدم معيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*"، الإرشاد بشأن التغيرات التي تمت بالفعل في معدلات الضرائب، ويجب أن تتم إعادة تقدير معدل ضريبة الدخل السنوي على أساس السنة حتى تاريخه بما يتفق مع الفقرة ٢٨ من هذا المعيار، وتتطلب الفقرة ١٦(د) الإفصاح عن التغيرات الهامة في التقديرات.

ب١٤ الى الحد الممكن عملياً يتم تحديد متوسط معدل ضريبة دخل مقدرة سارية منفصلة لكل إختصاص ضريبي وتطبيقها فرديا على الدخل قبل إحتساب الضريبة للفترة المرحلية لكل إختصاص، وبالمثل إذا كانت معدلات ضريبة دخل مختلفة تنطبق على فئات مختلفة من الدخل (مثل مكاسب راس المال أو الإيراد المتحقق من صناعات معينة) فإنه يتم الى الحد الممكن عملياً تطبيق معدل منفصل على كل فئة مفردة للدخل قبل إحتساب الضريبة للفترة المرحلية، وبينما هذه الدرجة من الدقة مرغوب بها فإنه قد لا يمكن تحقيقها في جميع الحالات، ويتم إستعمال متوسط موزون للمعدلات عبر مناطق الإختصاص أو عبر فئات الدخل إذا كان إستعمال معدلات أكثر تحديدا له نتيجة تقريبية معقولة.

ب١٥ لتوضيح تطبيق المبدأ السابق يتوقع المشروع الذي يقدم تقارير ربع سنوية أن تحصل على ١٠,٠٠٠ قبل إحتساب الضريبة في كل فصل، وتعمل في إختصاص تبلغ نسبة ضريبة دخله ٢٠% على أول ٢٠,٠٠٠ من الأرباح السنوية و٣٠% على كل أرباح إضافية، والأرباح الفعلية تشابه التوقعات، ويبين الجدول التالي مبلغ مصروف ضريبة الدخل الذي تصدر عنه التقارير كل ربع سنة:-

	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	سنوياً
مصروف الضريبة	٢,٥٠٠	٢,٥٠٠	٢,٥٠٠	٢,٥٠٠	١٠,٠٠٠

يتوقع أن تستحق ضريبة مقدارها ١٠,٠٠٠ للسنة بكاملها على دخل مقداره ٤٠,٠٠٠ قبل إحتساب الضريبة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ب١٦ فيما يلي إيضاح آخر: يقوم المشروع بتقديم تقاريره فصلياً، ويحصل على ربح مقداره ١٥,٠٠٠ قبل إحتساب الضريبة في الربع الأول، إلا أنه يتوقع أن يتكبد خسائر مقدارها ٥,٠٠٠ في كل فصل من الفصول الثلاثة الباقية (وهكذا يبلغ دخلها صفراً خلال السنة)، وتعمل في إختصاص يقدر أن يبلغ فيه معدل متوسط ضريبة الدخل السنوية المقدرة ٢٠%، ويبين الجدول التالي مبلغ مصروف ضريبة الدخل الذي يرد في التقرير في كل فصل:-

	الربع الأول	**الربع الثاني**	**الربع الثالث**	**الربع الرابع**	**سنوياً**
مصروف الضريبة	٣,٠٠٠	(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)	صفر

الفرق بين سنة التقارير المالية والسنة الضريبية

ب١٧ إذا اختلفت سنة التقارير المالية عن السنة الضريبية يتم قياس مصروف ضريبة الدخل للفترة المرحلية لسنة التقارير المالية تلك بإستخدام متوسط موزون لمعدلات ضريبة سارية مقدرة لكل سنة من سنوات ضريبة الدخل المطبقة على جزء الدخل قبل إحتساب الضريبة الذي تم تحقيقه في كل سنة من سنوات ضريبة الدخل هذه.

ب١٨ لإيضاح ذلك تنتهي سنة التقارير المالية لمشروع في ٣٠ يونيو وتقدم تقاريرها فصلياً، وتنتهي سنته الخاضعة للضريبة في ٣١ ديسمبر، وبالنسبة للسنة المالية التي تبدأ في ١ يوليو السنة الأولى وتنتهي في ٣٠ يونيو السنة الثانية يحصل المشروع على ١٠,٠٠٠ قبل إحتساب الضريبة كل فصل، ويكون معدل متوسط ضريبة الدخل السنوية المقدرة ٣٠% في السنة الأولى و٤٠% في السنة الثانية.

	الربع المنتهي ٣٠ سبتمبر السنة ١	**الربع المنتهي ٣١ ديسمبر السنة ١**	**الربع المنتهي ٣١ مارس السنة ٢**	**الربع المنتهي ٣٠ يونيو السنة ٢**	**السنة المنتهية ٣٠ يونيو السنة ٢**
مصروف الضريبة	٣,٠٠٠	٣,٠٠٠	٤,٠٠٠	٤,٠٠٠	١٤,٠٠٠

الخصومات الضريبية

ب١٩ تعطي بعض الإختصاصات الضريبية دافعي الضرائب خصوما ضريبية على الضريبة المستحقة بناءاً على مبالغ المصروفات الرأسمالية أو الصادرات أو مصروفات البحث والتطوير أو بناءاً على أسس اخرى، ويتم بشكل عام إظهار المنافع الضريبية المتوقعة للسنة بكاملها في حساب معدل ضريبة الدخل السنوية السارية المقدرة لأن هذه الخصومات الضريبية تمنح وتحسب على أساس سنوي بموجب معظم قوانين وأنظمة الضرائب، ومن ناحية أخرى يتم الإعتراف بالمنافع الضريبية التي تتعلق بحدث مفرد عند حساب مصروف ضريبة الدخل في تلك الفترة المرحلية بنفس الطريقة التي لا يتم بها مزج معدلات الضريبة الخاصة التي تنطبق على فئات معينة في معدل ضريبة سنوية سارية واحدة، إضافة الى ذلك وفي بعض الإختصاصات فإن المنافع أو الخصومات الضريبية بما في ذلك تلك المتعلقة بالمصروفات الضريبية ومستويات الصادرات، بينما يتم الإبلاغ عنها في بيان ضريبة الدخل فهي مشابهة أكثر لمنحة حكومية، ويتم الإعتراف بها في الفترة المرحلية التي تنشأ بها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الخسارة والخصم الضريبي المعادة أو المرحلة

ب٢٠ يتم إظهار المنافع من الخسارة الضريبية المعادة في الفترة المرحلية التي تحدث بها الخسارة الضريبية، وينص معيار المحاسبة الدولي ١٢ على أن "المنفعة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن إعادتها لاستعادة الضريبة الحالية لفترة سابقة يجب الإعتراف بها على أنها أصل"، كما يتم كذلك الإعتراف بتخفيض مقابل في مصروف الضريبة أو زيادة في دخل الضريبة.

ب٢١ ينص معيار المحاسبة الدولي ١٢ على أنه "يجب الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل لترحيل الخسائر الضريبية غير المستعملة والخصومات الضريبية غير المستعملة الى الحد الذي يحتمل فيه أن يتوفر ربح مستقبلي خاضع للضريبة يتم مقابله إستخدام الخسائر الضريبية غير المستعملة والخصومات الضريبية غير المستعملة"، ويقدم معيار المحاسبة الدولي ١٢ معايير لتقييم إحتمال الربح الخاضع للضريبة الذي يمكن مقابله إستخدام الخسائر والخصومات الضريبية غير المستعملة، ويتم تطبيق معايير القياس هذه في نهاية كل فترة مرحلية، وإذا تم تلبيتها يتم إظهار أثر ترحيل الخسارة الضريبية في حساب معدل متوسط ضريبة الدخل السنوية المقدرة السارية.

ب٢٢ إيضاحاً لذلك، المشروع الذي يقدم تقاريره فصلياً يكون له خسارة تشغيلية مرحلة مقدارها ١٠,٠٠٠ لأغراض ضريبة الدخل في بداية السنة المالية الحالية التي لم يتم الإعتراف لها بأصل ضريبي مؤجل، ويحصل المشروع على ١٠,٠٠٠ في الربع الأول من السنة الحالية، ويتوقع أن تحصل على ١٠,٠٠٠ في كل فصل من الفصول الثلاث الباقية، وبإستثناء الخسارة التشغيلية المرحلة الى سنوات لاحقة يتقوع أن يبلغ معدل نسبة ضريبة الدخل السنوية المقدرة ٤٠%، ويكون مصروف الضريبة كما يلي:-

	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	سنوياً
مصروف الضريبة	٣,٠٠٠	٣,٠٠٠	٣,٠٠٠	٣,٠٠٠	١٢,٠٠٠

التغيرات التعاقدية أو المتوقعة في سعر الشراء

ب٢٣ إن الحسومات أو الخصومات على الحجم والتغيرات الأخرى المتعاقد عليها في أسعار المواد الخام أو العمالة أو البضائع والخدمات الأخرى المشتراة متوقعة في الفترات المرحلية من قبل كل من الدافع والمستلم إذا كان من المحتمل أنها تم اكتسابها أو أنها ستحدث، وهكذا فإن الحسومات والخصومات التعاقدية متوقعة، إلا أن الحسومات والخصومات التقديرية ليست متوقعة لأن الأصل أو الإلتزام الناتج لا يلبيان الشروط الواردة في الإطار التي تنص على وجوب أن يكون الأصل مورداً يسيطر عليه المشروع نتيجة لحدث سابق، ووجوب أن يكون الإلتزام إلتزاماً حاليا يتوقع أن ينجم عن تسويته تدفقاً خارجاً في الموارد.

الإستهلاك والإطفاء

ب٢٤ إن الإستهلاك والإطفاء لفترة مرحلية مبنيان فقط على الأصول الممتلكة خلال تلك الفترة المرحلية، وهما لا يأخذان في الإعتبار حالات إمتلاك أو بيع الأصول المرسومة لفترة لاحقة في السنة المالية.

المخزون

ب٢٥ يتم قياس المخزونات للتقارير المالية المرحلية بناءاً على نفس المبادئ كما في نهاية السنة المالية، ويحدد معيار المحاسبة الدولي ٢ "*المخزون*" معايير الإعتراف بالمخزونات وقياسها، وتشكل المخزونات مشاكل معينة في في نهاية فترة إعداد أي تقرير مالي بسبب الحاجة الى تحديد الكميات والتكاليف والقيم الصافية للمخزون الممكن تحقيقها، وبالرغم من ذلك يتم تطبيق نفس مبادئ القياس

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

على المخزونات المرحلية، ولتوفير التكلفة والوقت كثيراً ما تستخدم المشاريع التقديرات لقياس المخزونات في التواريخ المرحلية الى حد أكبر مما يتم في تواريخ تقديم التقارير السنوية، وفيما يلي أمثلة على كيفية تطبيق إختبار صافي القيمة الممكن تحقيقها في نهاية فترة إعداد التقرير المالي المرحلي، وكيفية تحديد المخزونات المرحلية المسعرة على أساس الوارد أخيراً يصرف أولاً، وكيفية معاملة التغيرات في التصنيع في التواريخ المرحلية.

صافي القيمة الممكن تحقيقها للمخزونات

ب٢٦ يتم تحديد صافي القيمة الممكن تحقيقها للمخزونات بالرجوع الى أسعار البيع والتكاليف المتعلقة بها لإكمال بيعها في تواريخ مرحلية، ويقوم المشروع بعكس التخفيض إلى صافي القيمة الممكن تحقيقها في فترة مرحلية لاحقة فقط إذا كان من المناسب إجراء ذلك في نهاية السنة المالية.

ب٢٧ [تم إلغائها]

التغيرات في تكلفة التصنيع للفترات المرحلية

ب٢٨ يتم الإعتراف بالتغيرات في السعر والكفاءة والصرف والكمية لمشروع صناعي في الدخل في تواريخ تقارير مرحلية الى نفس المدى الذي يتم فيه الإعتراف بهذه التغيرات في الدخل في نهاية السنة المالية، وتأجيل التغيرات التي يتوقع استيعابها في نهاية السنة ليس مناسباً لأنه من الممكن أن ينجم عن ذلك بيان المخزون في التقرير في التاريخ المرحلي بمقدار يزيد أو يقل عن حصته في التكلفة الفعلية للتصنيع.

أرباح وخسائر ترجمة العملات الأجنبية

ب٢٩ يتم قياس أرباح وخسائر ترجمة العملات الأجنبية للتقارير المالية المرحلية حسب نفس المبادئ كما في نهاية السنة المالية.

ب٣٠ يحدد معيار المحاسبة الدولي ٢١ "*آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*" كيفية ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية الى عملة التقرير، بما في ذلك الإرشادات الخاصة بإستعمال معدل أو أسعار إقفال صرف العملات الأجنبية والإرشادات للإعتراف بإدخال التعديلات الناجمة في الربح أو الخسارة أو بيان الدخل الشامل الآخر، ويتم إستخدام المعدل الفعلي وأسعار الإقفال للفترة المرحلية بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي٢١، ولا تتوقع المشاريع بعض التغيرات المستقبلية في أسعار الصرف الأجنبية في باقي السنة المالية الحالية عند ترجمة العمليات الأجنبية في تاريخ مرحلي.

ب٣١ إذا تطلب معيار المحاسبة الدولي ٢١ الإعتراف بتعديلات الترجمة كدخل أو كمصروفات في الفترات التي تنشأ بها فإن هذا المبدأ يطبق في كل فترة مرحلية، ولا تقوم المشاريع بتأجيل بعض التعديلات في ترجمة العملات الأجنبية في تاريخ مرحلي إذا كان يتوقع أن يعكس التعديل قبل نهاية السنة المالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التقارير المالية المرحلية في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

ب٣٢ يتم إعداد التقارير المالية المرحلية في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع بموجب نفس المبادئ كما في نهاية السنة المالية.

ب٣٣ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ *"التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع"* أن يتم تقديم البيانات المالية للمشروع الذي يقدم تقاريره بعملة إقتصاد ذات تضخم مرتفع حسب وحدة القياس السارية في نهاية فترة إعداد التقارير، وإدخال الربح أو الخسارة في صافي المركز النقدي في صافي الدخل، كذلك تتم إعادة تقديم البيانات المالية المقارنة الواردة في تقارير الفقرات السابقة حسب وحدة القياس الحالية.

ب٣٤ تتبع المشاريع نفس هذه المبادئ في التواريخ المرحلية، وبذلك تعرض كافة البيانات المرحلية في وحدة القياس في نهاية الفترة المرحلية مع إدخال الربح أو الخسارة الناجمة من صافي المركز النقدي في صافي دخل الفترة المرحلية، والمشاريع لا تجعل الإعتراف بالخسارة أو الربح سنوياً كما أنها لا تستخدم معدل تضخم سنوي مقدر لإعداد تقرير مالي مرحلي في إقتصاد ذو تضخم مرتفع.

إنخفاض قيمة الأصول

ب٣٥ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"* الإعتراف بخسارة الإنخفاض في القيمة إذا إنخفض المبلغ القابل للإسترجاع الى اقل من القيمة المرحلة.

ب٣٦ يتطلب هذا المعيار أن يقوم المشروع بتطبيق نفس معايير إختبارات إنخفاض القيمة والإعتراف والعكس في تاريخ مرحلي كما كان سيفعل في نهاية سنة مالية، على أن ذلك لا يعني أنه يجب على المشروع أن يقوم بالضرورة بإجراء حساب مفصل لإنخفاض القيمة في نهاية كل فترة مرحلية بل يقوم المشروع بإجراء مراجعة لتحديد دلائل على وجود إنخفاض مهم في القيمة منذ نهاية أحدث سنة مالية لتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لهذا الحساب.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملحق ج
أمثلة على إستخدام التقديرات

يقدم هذا الملحق الذي هو إيضاحي ولا يشكل جزءاً من المعيار ٣٤، أمثلة لإيضاح تطبيق المبدأ المذكور في الفقرة ٤١ من هذا المعيار.

ج ١ **المخزون:** قد لا تدعو الحاجة الى إجراءات كاملة للجرد والتقييم للمخزونات في التواريخ المرحلية بالرغم من أنه يمكن إجراؤها في نهاية السنة المالية، وقد يكون كافيا إجراء تقديرات في التواريخ المرحلية بناءاً على هوامش المبيعات، وبالمثل يمكن في التواريخ المرحلية تقييم المخزونات المسعرة على أساس الوارد أخيراً يصرف أولاً بإستخدام عينات تمثيلية لكل فئة أو مجموعة من المخزونات المسعرة على أساس الوارد أخيراً يصرف أولاً ومؤشرات التضخم.

ج ٢ **تصنيف الأصول والإلتزامات المتداولة وغير المتداولة:** قد تقوم المشاريع بإجراء بحث أكثر شمولاً لتصنيف الأصول والإلتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة في تواريخ التقارير السنوية وليس في التواريخ المرحلية.

ج ٣ **المخصصات:** أن تحديد المبلغ المناسب لمخصص (مثل مخصص للضمانات والتكاليف البيئية وتكاليف ترميم الموقع) قد يكون معقداً وكثيراً ما يكون مكلفاً ومستهلكاً للوقت، وفي بعض الأحيان تستخدم المشاريع خبراء خارجيين للمساعدة في الحسابات السنوية. أن عمل تقديرات مماثلة في تواريخ مرحلية كثيراً ما يستوجب تحديث المخصص السنوي السابق بدلاً من إستخدام خبراء خارجيين لعمل حساب جديد.

ج ٤ **التقاعد:** يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ *"منافع الموظفين"* أن يقوم المشروع بتحديد القيمة الحالية لإلتزامات المنفعة المحددة والقيمة السوقية لأصول خطة التقاعد في نهاية كل فترة إعداد تقارير عمومية، ويشجع المعيار المشروع على إستخدام خبير إكتواري مؤهل مهنياً لقياس الإلتزامات، ولأغراض التقارير المرحلية يمكن الحصول على قياس موثوق به بإستنتاج أحدث تقييم إكتواري.

ج ٥ **ضرائب الدخل:** يمكن للمشروع أن يقوم بحساب مصروف ضريبة الدخل ومطلوب ضريبة الدخل المؤجل في تواريخ سنوية بتطبيق معدل الضريبة لكل إختصاص فردي على قياسات الدخل لكل إختصاص، وتعترف الفقرة ١٤ من الملحق ب أنه بينما درجة الدقة تلك مطلوبة في تواريخ تقديم التقارير المرحلية إلا أنه قد يكون من غير الممكن تحقيقها في جميع الحالات، ويتم إستعمال متوسط موزون للمعدلات عبر الإختصاصات أو عبر فئات الدخل إذا كانت تقريباً معقولاً لأثر إستخدام معدلات أكثر تحديداً .

ج ٦ **البنود المحتملة:** قد يشمل قياس البنود المحتملة آراء الخبراء القانونيين أو مستشارين آخرين، ويتم في بعض الأحيان الحصول على تقارير رسمية من خبراء مستقلين فيما يتعلق بالبنود المحتملة، ومثل هذه الآراء حول المقاضاة والمطالبات والتقييمات والبنود المحتملة وحالات عدم التأكد الأخرى قد تكون مطلوبة أو لا تكون مطلوبة في التواريخ المرحلية.

ج ٧ **إعادة التقييم ومحاسبة القيمة العادلة :** يسمح معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات* كمعاملة بديلة بإعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بمقدار قيمتها العادلة، وبالمثل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ *"العقارات الإستثمارية"*، تحتاج إلى مشروع ليحدد القيمة العادلة العقارات الإستثمارية. وبالنسبة لإعادة التقييم، القياسات التي يمكن للمشروع أن يعتمد على مقيمين مؤهلين مهنياً في تواريخ تقديم التقارير السنوية وليس في تواريخ تقديم التقارير المرحلية.

ج ٨ **التسويات داخل الشركة:** بالنسبة لبعض الأرصدة داخل الشركة التي تتم تسويتها على مستوى تفصيلي في إعداد البيانات المالية الموحدة في نهاية السنة المالية يمكن تسويتها عند مستوى أقل تفصيلاً في إعداد البيانات المالية الموحدة في تاريخ مرحلي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ج ٩ **الصناعات المتخصصة:** نظراً للتعقيد وإرتفاع التكلفة والوقت قد تكون قياسات الفترة المرحلية في الصناعات المتخصصة أقل دقة مما هي عليه في نهاية السنة المالية، مثال ذلك حساب إحتياطيات التأمين من قبل شركات التأمين.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٣٦
إنخفاض قيمة الأصول

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم إصدارها حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"* من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في يونيو ١٩٩٨. وقد حلّ محل متطلبات تقييم قابلية إسترداد الأصل والإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة التي شُملت في معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* ومعيار المحاسبة الدولي ٢٢ *"إندماج الأعمال"* ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ *"محاسبة الإستثمارات في المنشآت الزميلة"* ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ *"الحصص في المشاريع المشتركة"*. وقد تم إجراء تعديلات محدودة في ١٩٩٩ و٢٠٠٠ و يناير ٢٠٠١.

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

وتم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لاحقاً من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:

- معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* (كما هو معدل في ديسمبر ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"* (كما هو معدل في ديسمبر ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* (كما هو معدل في ديسمبر ٢٠٠٣)

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في مارس ٢٠٠٤ النسخة المعدلة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، الذي تم تعديله بناءاً على الإصدارات التالية:-

- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *"الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة"* (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ *"القطاعات التشغيلية"* (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٤)
- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "*عقود التأمين*" (كما هو معدل في يناير ٢٠٠٨)

التفسيرات التالية تتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٣٦:-

- التفسير ٣٢ *"الأصول غير الملموسة – تكاليف الموقع الإلكتروني"* (الصادر في مارس ٢٠٠٢ والتعديلات اللاحقة)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية١ *"التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة"* (الصادر في مايو ٢٠٠٤)
- تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية١٠ *"إعداد التقارير المالية المرحلية وإنخفاض القيمة"* (الصادر في يوليو ٢٠٠٦والتعديلات اللاحقة).
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية١٢ *"ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات"* (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٦).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
مقدمة	**مقدمة١-١٨**
معيار المحاسبة الدولي ٣٦	
إنخفاض قيمة الأصول	
الهدف	**١**
النطاق	٢-٥
تعريفات	٦
تحديد الأصل الذي قد تنخفض قيمته	**٧-١٧**
قياس المبلغ القابل للإسترداد	**١٨-٥٧**
قياس المبلغ القابل للإسترداد لأصل غير ملموس ذو عمر انتاجي غير محدد	**٢٤**
القيمة العادلة مطروحاً منها تكلفة البيع	**٢٥-٢٩**
القيمة المستعملة	**٣٠-٥٧**
أساس تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية	٣٣-٣٨
تكوين تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية	٣٩-٥٣
التدفقات النقدية المستقبلية للعملة الأجنبية	٥٤
سعر الخصم	٥٥-٥٧
الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة وقياسها	**٥٨-٦٤**
وحدات توليد النقد والشهرة	**٦٥-١٠٨**
تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل	**٦٦-٧٣**
المبلغ القابل للإسترداد والمبلغ المرحل لوحدة توليد نقد	**٧٤-١٠٣**
الشهرة	٨٠-٩٩
توزيع الشهرة على وحدات توليد النقد	٨٠-٨٧
إختبار إنخفاض قيمة وحدات توليد النقد التي تنطوي على الشهرة	٨٨-٩٠
توقيت إختبار إنخفاض القيمة	٩٦-٩٩
أصول الشراكة	١٠٠-١٠٣
خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد	١٠٤-١٠٨
عكس خسارة إنخفاض القيمة	**١٠٩-١٢٥**
عكس خسارة إنخفاض قيمة أصل مفرد	**١١٧-١٢١**
عكس خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد	**١٢٢-١٢٣**
عكس خسارة إنخفاض قيمة الشهرة	**١٢٤-١٢٥**
الإفصاح	**١٢٦-١٣٧**
التقديرات المستخدمة لقياس المبالغ القابلة للإسترداد لوحدات توليد النقد	
المشتملة على الشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة	**١٣٤-١٣٧**
الأحكام الإنتقالية وتاريخ النفاذ	**١٣٨-١٤٠**
سحب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (المصدر في ١٩٩٨)	**١٤١**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملاحق

أ إستخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة المستعملة

ب التعديل على معيار المحاسبة الدولي ١٦

ج اختبار إنخفاض قيمة وحدات توليد النقد ذات الشهرة والحصص غير المسيطرة

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولية ٣٦

أساس الإستنتاجات

الآراء المعارضة

أمثلة توضيحية

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*" مبين في الفقرة ١-١٤١ والملحق أ -ج. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي ٣٦ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و"*إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقدمة

مقدمة١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"* محل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"* (الصادر عام ١٩٩٨)، ويجب تطبيقه:-

(أ) في حال الإندماج بالشراء على الشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في عمليات إندماج الأعمال التي يكون فيها تاريخ الإتفاقية في ٣١ مارس ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.

(ب) على جميع الأصول الأخرى، للفترات السنوية التي تبدأ في ٣١ مارس ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.

ويُفضل التطبيق المبكر.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦

مقدمة٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٣٦ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإندماج الأعمال. ويهدف المشروع إلى تحسين جودة محاسبة إندماج الأعمال والمحاسبة اللاحقة للشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال، والسعي إلى تحقيق مقاربة دولية بشأنها.

مقدمة٣ يتألف المشروع من مرحلتين. وقد نتج عن المرحلة الأولى منهما إصدار المجلس في نفس عام ٢٠٠٤ الوقت للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"* والنسخ المنقحة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"*. وتركزت مداولات المجلس في المرحلة الأولى من المشروع بشكل رئيسي على المواضيع التالية:-

(أ) طريقة محاسبة إندماج الأعمال؛

(ب) القياس المبدئي للأصول القابلة للتحديد المشتراة والإلتزامات المحتملة المضمونة في إندماج الأعمال؛

(ج) الإعتراف بمخصصات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة؛

(د) معالجة أي زيادة في حصة المنشأة المشترية في القيم العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة في إندماج الأعمال عن تكلفة الإندماج؛ و

(هـ) محاسبة الشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال.

مقدمة٤ نجم عن المرحلة الثانية من المشروع إصدار المجلس نسخة معدلة من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وتعديلات معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانات المالية الوحدة والمنفصلة"* بشكل متزامن في عام ٢٠٠٨. وكانت نية المجلس أثناء مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يعكس فقط التغيرات المتعلقة بقراراته في مشروع إندماج الأعمال، وليس إعادة دراسة كافة المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وتتعلق التغييرات التي تمت على المعيار بشكل أساسي باختبار إنخفاض قيمة الشهرة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملخص التغيرات الرئيسية

تكرار إختبار إنخفاض القيمة

مقدمة٥ إقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ قياس المبلغ القابل للإسترداد للأصل عندما يكون هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمة الأصل. وهذا المتطلب مشمول في المعيار. إلا أن المعيار يقتضي أيضاً:-

(أ) قياس المبلغ القابل للإسترداد لأصل غير ملموس ذو عمر إنتاجي غير محدد بشكل سنوي، بغض النظر عما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمته. ويمكن إستخدام آخر حساب تفصيلي للمبلغ القابل للإسترداد الذي تم تنفيذه في فترة سابقة في إختبار إنخفاض القيمة لذلك الأصل في الفترة الحالية، بشرط تلبية معايير محددة.

(ب) قياس المبلغ القابل للإسترداد لأصل غير ملموس غير متاح بعد للإستخدام بشكل سنوي، بغض النظر عما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمته.

(ج) إختبار إنخفاض قيمة الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال سنوياً.

قياس قيمة الإستخدام

مقدمة٦ يوضح المعيار أن العناصر التالية يجب أن تنعكس في حساب قيمة إستخدام الأصل:-

(أ) تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدها من الأصل؛

(ب) التوقعات حول الإختلافات المحتملة في مبلغ أو توقيت تلك التدفقات النقدية المستقبلية؛

(ج) القيمة الزمنية للنقود، المتمثلة في سعر الفائدة الحالي في السوق الخالي من المخاطر؛

(د) سعر تحمل الشكوك الكامنة في الأصل؛ و

(هـ) عوامل أخرى، مثل عدم السيولة، التي يعكسها المشاركون في السوق في تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشاة أن تستمدها من الأصل.

ويوضح المعيار أيضاً أنه يمكن أن ينعكس العنصر الثاني والرابع والخامس من هذه العناصر إما كتعديلات على التدفقات النقدية المستقبلية أو تعديلات على معدل الخصم.

مقدمة٧ ينقل المعيار من النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ المتطلب الذي يقضي بأن تستند تقديرات التدفق النقدي المستخدمة لقياس قيمة الإستخدام إلى إفتراضات معقولة ومدعومة تمثل أفضل تقدير لدى الإدارة للأوضاع الإقتصادية التي ستكون قائمة خلال العمر الإنتاجي المتبقي للأصل. غير أن المعيار يوضح أنه يجب على الإدارة:-

(أ) تقييم مدى معقولية الإفتراضات التي تستند إليها تقديرات التدفق النقدي الحالي من خلال فحص أسباب الإختلافات بين تقديرات التدفق النقدي السابق والتدفقات النقدية الفعلية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) ضمان أن تكون الإفتراضات التي تستند إليها تقديرات التدفق النقدي الحالي منسجمة مع النتائج الفعلية السابقة، شريطة أن تجعل آثار الأحداث أو الظروف اللاحقة التي لم تكن قائمة عند توليد تلك التدفقات النقدية الفعلية هذا الأمر مناسباً.

مقدمة٨ إقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن تستند تقديرات التدفق النقدي المستخدمة لقياس قيمة الإستخدام إلى أحدث التنبؤات/الموازنات المالية التي تصادق عليها الإدارة. وتبنى المعيار هذا المتطلب، لكنه يوضح أن تقديرات التدفق النقدي تستثني أي تدفقات نقدية واردة أو صادرة مقدرة يتوقع أن تنشأ من:-

(أ) عمليات مستقبلية لإعادة الهيكلة لم تلتزم بها المنشأة بعد؛ أو

(ب) تحسين أو تعزيز أداء الأصل.

مقدمة٩ يتضمن الملحق (أ) من المعيار إرشادات إضافية حول إستخدام أساليب القيمة الحالية في قياس قيمة إستخدام الأصل. بالإضافة إلى ذلك، فإن الإرشادات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ حول تقدير معدل الخصم عندما لا يكون المعدل الخاص بالأصل متاحاً من السوق مباشرة تم إعادة تضمينها في الملحق (أ).

تحديد وحدة توليد النقد التي تخص الأصل

مقدمة١٠ ينقل المعيار من النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ المتطلب الذي يقضي بأنه إذا كان يوجد سوق نشط للإنتاج المتأتي عن أصل أو مجموعة من الأصول، فإنه يجب تحديد ذلك الأصل أو مجموعة الأصول كوحدة توليد نقد، حتى لو تم إستخدام بعض أو كامل الإنتاج داخليا. غير أن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تقتضي، في مثل هذه الظروف، إستخدام أفضل تقدير لدى الإدارة لأسعار السوق المستقبلية للإنتاج في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المستخدمة لتحديد قيمة إستخدام الوحدة. ويقتضي أيضاً أنه إذا كانت المنشأة تقدر التدفقات النقدية المستقبلية لتحديد قيمة الإستخدام لوحدات توليد النقد بإستخدام الإنتاج، يجب إستخدام أفضل تقدير لدى الإدارة لأسعار السوق المستقبلية للإنتاج. ويقتضي المعيار أنه كانت التدفقات النقدية الواردة المتولدة من أي أصل أو وحدة توليد نقد تتأثر بتسعير النقل الداخلي، يجب على المنشأة أن تستخدم أفضل تقدير لدى الإدارة للسعر (الأسعار) المستقبلي الذي يمكن تحقيقه في المعاملات على أساس تجاري في تقييم:-

(أ) التدفقات النقدية الواردة المستقبلية المستخدمة في تحديد قيمة إستخدام الأصل أو وحدة توليد النقد؛ و

(ب) التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية المستخدمة في تحديد قيمة إستخدام الأصول الأخرى أو وحدات توليد النقد التي تتأثر بتسعير النقل الداخلي.

تخصيص الشهرة لوحدات توليد النقد

مقدمة١١ إقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ إختبار إنخفاض قيمة الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال كجزء من إختبار إنخفاض قيمة وحدة (وحدات) توليد النقد المتعلقة بها. وقد إستخدمت منهجا شاملا كان يتم بموجبه، فعليا، إختبار إنخفاض قيمة الشهرة من خلال تخصيص مبلغها المسجل لكل وحدة توليد نقد أو أصغر مجموعة من وحدات توليد النقد التي يمكن تخصيص نسبة من ذلك المبلغ المسجل لها على أساس معقول ومتسق. ويقتضي المعيار على نحو

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مماثل أن يتم إختبار إنخفاض قيمة الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال كجزء من إختبار إنخفاض قيمة وحدة (وحدات) توليد النقد المتعلقة بها. إلا أن المعيار يوضح أنه:-

(أ) يجب تخصيص الشهرة، من تاريخ الإندماج بالشراء، لكل وحدة توليد نقد خاصة بالمنشأة المشترية، أو مجموعات وحدات توليد النقد، المتوقع أن تنتفع من تجميعات إندماج الأعمال، بغض النظر عما إذا كانت الأصول أو الإلتزامات الأخرى للمنشأة المشتراة معينة لتلك الوحدات أو مجموعات الوحدات.

(ب) يجب على كل وحدة أو مجموعة من الوحدات التي تخصص لها الشهرة أن:-

(١) تمثل أدنى مستوى ضمن المنشأة تتم عنده مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية؛ و

(٢) أن لا تكون أكبر من القطاع التشغيلي أو االمحددة وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ "*القطاعات التشغيلية*".

مقدمة١٢ يوضح المعيار أيضاً ما يلي:-

(أ) إذا كان من غير الممكن إتمام التخصيص المبدئي للشهرة المشتراة في إندماج الأعمال قبل نهاية الفترة السنوية التي يحدث فيها إندماج الأعمال، يجب إتمام ذلك التخصيص المبدئي قبل نهاية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ بعد تاريخ الإندماج بالشراء.

(ب) عندما تتصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد (مجموعة من الوحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها، يجب أن تكون الشهرة المرتبطة بتلك العملية:-

(١) مشمولة في المبلغ المسجل للعملية عند تحديد الربح أو الخسارة من التصرف؛ و

(٢) يتم قياسها على أساس القيم النسبية للعملية التي تم التصرف بها والنسبة المحتفظ بها من وحدة توليد النقد (مجموعة من الوحدات)، ما لم تتمكن المنشأة من إثبات وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالعملية التي تم التصرف بها.

(ج) عندما تقوم المنشأة بإعادة تنظيم هيكل التقرير المالي الخاص بها بطريقة تغيِّر من تكوين وحدات توليد النقد (مجموعات الوحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها، يجب إعادة تخصيص الشهرة للوحدات (مجموعات الوحدات) المتأثرة. ويجب أداء إعادة التخصيص من خلال إستخدام منهج ذو قيمة نسبية مشابه لذلك المنهج الذي يستخدم عندما تتصرف المنشأة بعملية ما ضمن وحدة توليد النقد (مجموعة من الوحدات)، ما لم تتمكن المنشأة من إثبات وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالوحدات المعاد تنظيمها (مجموعات الوحدات).

توقيت إختبارات إنخفاض قيمة الشهرة

مقدمة١٣ يسمح المعيار بما يلي:-

(أ) أداء الإختبار السنوي لإنخفاض قيمة وحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها في أي وقت أثناء فترة التقرير المالي السنوي، شريطة أن يتم أداء الإختبار في نفس الوقت من كل عام.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) إختبار إنخفاض قيمة وحدات توليد النقد (مجموعات الوحدات) المختلفة في أوقات مختلفة.

لكن إذا تم شراء بعض الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) في إندماج الأعمال خلال الفترة السنوية الحالية، يقتضي المعيار أن يتم إختبار إنخفاض قيمة الوحدة (مجموعات الوحدات) قبل نهاية الفترة الحالية.

مقدمة١٤ يسمح المعيار بإستخدام آخر حساب تفصيلي تم تنفيذه في فترة سابقة للمبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) التي خصصت لها الشهرة في إختبار إنخفاض قيمة تلك الوحدة (مجموعة الوحدات) في الفترة الحالية، شريطة تلبية معايير محددة.

القيود العكسية لخسائر إنخفاض قيمة الشهرة

مقدمة١٥ إقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يتم عكس خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها للشهرة في فترة سابقة إذا وقعت خسائر إنخفاض القيمة بسبب حدث خارجي محدد ذو طبيعة إستثنائية لا يتوقع تكراره ووقعت أحداث خارجية لاحقة تعكس أثر ذلك الحدث. ويمنع المعيار الإعتراف بالقيود العاكسة لخسائر إنخفاض قيمة الشهرة.

الإفصاح

مقدمة١٦ يقتضي المعيار أنه إذا لم يتم تخصيص أي نسبة من الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال خلال الفترة لوحدة توليد النقد في نهاية فترة إعداد التقارير ، يجب على المنشأة أن تفصح عن مبلغ الشهرة غير المخصصة مع الأسباب وراء ذلك.

مقدمة١٧ يقتضي المعيار الإفصاح عن المعلومات لكل وحدة توليد نقد (مجموعة من الوحدات) يكون المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة لهذه الوحدة (مجموعة الوحدات) كبيراً بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار غير المحددة لدى المنشأة. وترتبط تلك المعلومات بشكل أساسي بالإفتراضات الرئيسية المستخدمة لقياس المبالغ القابلة للإسترداد لهذه الوحدات (مجموعات الوحدات).

مقدمة١٨ يقتضي المعيار أيضاً أن يتم الإفصاح عن معلومات محددة إذا تم تخصيص بعض أو كامل المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار غير المحددة عبر وحدات توليد نقد متعددة (مجموعات الوحدات)، ولا يكون المبلغ المخصص بهذه الطريقة لكل وحدة (مجموعة من الوحدات) كبيراً بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار غير المحددة. وينبغي تقديم المزيد من الإفصاحات إذا كانت المبالغ القابلة للإسترداد، في مثل هذه الظروف، لأي من تلك الوحدات (مجموعات الوحدات) مبنية على نفس الإفتراضات (الإفتراضات) الرئيسية وكان إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار غير المحددة المخصصة لها كبيراً بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار غير المحددة لدى المنشأة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٣٦
إنخفاض قيمة الأصول

الهدف

١ هدف هذا المعيار بيان الإجراءات التي يطبقها المشروع لضمان تسجيل أصوله بما لا يزيد عن مبلغها القابل للإسترداد، ويكون الأصل مرحلاً بما يزيد عن مبلغه القابل للإسترداد إذا كان مبلغه المرحل يزيد عن المبلغ الذي سيتم إسترداده من خلال إستعمال أو بيع الأصل، وإذا كان الحال كذلك يوصف الأصل بأنه إنخفضت قيمته، ويتطلب المعيار أن يقوم المشروع بالإعتراف بخسارة الإنخفاض، ويحدد المعيار كذلك إفصاحات معينة للأصول التي إنخفضت قيمتها.

النطاق

٢ **يجب تطبيق هذا المعيار في محاسبة إنخفاض قيمة كافة الأصول عدا ما يلي:-**

(أ) المخزون (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢ *"المخزون"*)؛

(ب) الأصول الناجمة من عقود الإنشاء (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١١ *"عقود الإنشاء"*)؛

(ج) أصول الضريبة المؤجلة (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٢ *"ضرائب الدخل"*)؛

(د) الأصول الناجمة من منافع الموظفين (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٩ *"منافع الموظفين"*)؛

(هـ) الأصول المالية التي تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف و القياس"*؛

(و) العقارات الإستثمارية التي تقاس بموجب القيمة العادلة (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٤٠ *"العقارات الإستثمارية"*)؛

(ز) الأصول البيولوجية العائدة لأنشطة زراعية والتي تقاس بموجب القيمة العادلة ناقصاً التكاليف حتى نقطة البيع (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٤١ *"الزراعة"*)؛

(ح) التكاليف المؤجلة للإندماج بالشراء، والأصول غير الملموسة، الناشئة من الحقـوق التعاقديـة لشركة التأمين بموجب عقود التأمين ضمن نطاق المعيار الدولي لإعـداد التقـارير الماليـة ٤ *"عقود التأمين"*؛ و

(ط) الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *"الأصول غير المتداولة المحتفظ بهـا برسـم البيـع والعمليات المتوقفة"*.

٣ لا ينطبق هذا المعيار على المخزونات أو الأصول الناشئة من عقود الإيجار أو أصول الضريبة أو الأصول الناشئة من منافع الموظفين، أو الأصول المعدة للبيع (أو التي تكون في مجموعة بيع مصنفة كأنها معد للبيع) لأن معايير المحاسبة الدولية القائمة المنطبقة على هذه الأصول تحتوي على متطلبات محددة للإعتراف بهذه الأصول وقياسها.

٤ ينطبق هذا المعيار على الأصول المالية مصنفة كالتالي:-

(أ) الشركات التابعة كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"*؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) الشركات الزميلة كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ *"المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة"*؛ و

(ج) المشاريع المشتركة كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ٣١ *"الحصص في المشاريع المشتركة"*.

بالنسبة لإنخفاض الأصول المالية الإخرى: يمكن الرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩

٥ لا ينطبق هذا المعيار على الأصول المالية الواردة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، أو العقارات الإستثمارية المقاسة بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠، أو الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي التي تقاس بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤١. ينطبق هذا المعيار على الأصول المرحلة بمقدار مبلغ أعيد تقييمه (القيمة العادلة) بموجب معايير المحاسبة الدولية الأخرى مثل المعاملة المحاسبية البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*، على أن تحديد ما إذا كان من الممكن إنخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه يعتمد على الأساس المستخدم لتحديد القيمة العادلة:-

(أ) إذا كانت القيمة العادلة لأصل هي قيمته السوقية فإن الفرق الوحيد بين القيمة العادلة للأصل وصافي سعر البيع له هي التكاليف المباشرة المتغيرة لبيع الأصل:-

(١) إذا كانت تكاليف البيع ضئيلة فإن المبلغ القابل للإسترداد للأصل المعاد تقييمه يكون بالضرورة قريباً من أو أعلى من مبلغه الذي أعيد تقييمه (القيمة العادلة)، وفي هذه الحالة بعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم من غير المحتمل أن تنخفض قيمة الأصل المعاد تقييمه ولا توجد حاجة لتقدير المبلغ القابل للإسترداد.

(٢) إذا لم تكن تكاليف البيع ضئيلة يكون صافي سعر بيع الأصل المعاد تقييمه بالضرورة أقل من قيمته العادلة، وعلى ذلك تنخفض قيمة الأصل المعاد تقييمه إذا كانت قيمته المستعملة أقل من مبلغه المعاد تقييمه (القيمة العادلة)، وفي هذه الحالة بعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم يطبق المشروع هذا المعيار لتحديد ما إذا كان من الممكن أن تنخفض قيمة الأصل.

(ب) إذا تم تحديد القيمة العادلة لأصل على أساس آخر غير قيمته السوقية فقد يكون مبلغه المعاد تقييمه (القيمة العادلة) أكبر أو أقل من مبلغه القابل للإسترداد، وعلى ذلك بعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم يطبق المشروع هذا المعيار لتحديد ما إذا كان من الممكن أن تنخفض قيمة الأصل.

تعريفات

٦ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها كما يلي:-**

السوق النشط **هو سوق يتحقق فيه جميع الشروط التالية:-**

(أ) الأشياء المتاجر بها ضمن هذا السوق هي متشابهة؛

(ب) المشترين والبائعين الراغبين بالإمكان في العادة أن يوجدوا في أي وقت؛ و

(ج) الأسعار متوفرة للعامة.

المبلغ المرحل **هو المبلغ الذي يعترف به للأصل في الميزانية العمومية بعد خصم أي إستهلاك (اطفاء) متراكم وخسائر الإنخفاض المتراكمة في قيمته.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وحدة توليد النقد هي أصغر مجموعة من الأصول القابلة للتحديد التي تولد تدفقات نقدية داخلة من الإستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول.

أصول الشراكة هي الأصول بإستثناء الشهرة التي تساهم في التدفقات النقدية المستقبلية لكل من وحدة توليد النقد التي هي تحت المراجعة ووحدات توليد النقد الأخرى.

تكاليف التصرف هي التكاليف المتزايدة التي تُنسب مباشرة إلى التصرف بأصل معين أو وحدة توليد للنقد، بإستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.

المبلغ القابل للإستهلاك هو تكلفة الأصل أو مبلغ آخر أستعيض به عن التكلفة في البيانات المالية ناقصاً قيمته المتبقية.

الإستهلاك (الإطفاء) هو التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للإستهلاك لأصل على مدى عمره النافع*.

القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع هي المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو وحدة توليد نقد في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة، مطروحاً منهـا تكـاليف التصرف.

خسارة الإنخفاض هي مقدار زيادة المبلغ المرحل لأصل عن مبلغه القابل للإسترداد.

المبلغ القابل للإسترداد القيمة العادلة للأصل أو وحدة توليد نقد مطروحاً منها التكاليف حتى البيع أو قيمة إستخدامه، أيهما أعلى.

العمر النافع هو إما:-

(أ) الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها أن يستخدم المشروع الأصل؛ أو

(ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع أن يحصل المشروع عليها من الأصل.

القيمة المستعملة هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من الإستعمال المستمر لأصل ومن الإستبعاد في نهاية عمره النافع.

تحديد الأصل الذي قد تنخفض قيمته

٧ تحدد الفقرات من ٨-١٧ متى يجب تحديد المبلغ القابل للإسترداد، وتستخدم هذه المتطلبات المصطلح "أصل" إلا أنها تنطبق بالتساوي على أصل مفرد أو وحدة توليد نقد. أما باقي الكتاب فتم تنظيمه كما يلي:-

(أ) تبين الفقرات ١٨-٥٧ متطلبات قياس المبلغ القابل للإسترداد. وتستخدم هـذه المتطلبـات أيـضاً مصطلح "الأصل" لكنها تنطبق بشكل متساوي على الأصل المفرد ووحدة توليد النقد.

(ب) تبين الفقرات ٥٨-١٠٨ متطلبات الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة وقياسها. وتتنـاول الفقـرات ٥٨-٦٤ مسألة الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة وقياسها للأصول المختلفة غير الشهرة. وتتناول الفقرات ٦٥-١٠٨ مسألة الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة وقياسها لوحدات توليد النقد والشهرة.

* في حالة أصل غير ملموس يستخدم المصطلح "اطفاء" بشكل عام بدل " الإستهلاك " وكلا المصطلحان لهما نفس المعنى.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) تبين الفقرات ١٠٩-١١٦ متطلبات عكس خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في فترات سابقة لأصل أو وحدة توليد النقد. ومرة أخرى، تستخدم هذه المتطلبات أيضاً مصطلح "الأصل" لكنها تنطبق بشكل متساوي على الأصل المفرد ووحدة توليد النقد. وتبين الفقرات ١١٧-١٢١ متطلبات إضافية للأصل المفرد، وتبين الفقرتان ١٢٢ و١٢٣ متطلبات إضافية لوحدة توليد النقد، في حين تبين الفقرتان ١٢٤ و ١٢٥ متطلبات إضافية للشهرة.

(د) تحدد الفقرات ١٢٦-١٣٣ المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول خسائر إنخفاض القيمة والقيود العاكسة لخسائر إنخفاض قيمة الأصول ووحدات توليد النقد. وتحدد الفقرات ١٣٤-١٣٧ متطلبات الإفصاح الإضافية لوحدات توليد النقد التي تم لها تخصيص الشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة لأغراض إختبار إنخفاض القيمة.

٨ تنخفض قيمة الأصل عندما يزيد المبلغ المرحل للأصل عن مبلغه القابل للإسترداد، وتبين الفقرات١٢-١٤ بعض الدلائل على إحتمال حدوث خسارة إنخفاض: إذا وجد أي دليل من هذه الدلائل فإنه يطلب من المشروع إجراء تقييم رسمي للمبلغ القابل للإسترداد. ما عدا ما وصف في الفقرة ١٠، أما إذا لم يتوفر أي مؤشر عن حدوث خسارة الإنخفاض فإن المعيار لا يتطلب أن يقوم المشروع بإجراء تقدير رسمي للمبلغ القابل للإسترداد.

٩ يتعين على المنشأة في نهاية كل فترة إعداد التقارير تقييم ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمة الأصل. وإذا وجد أي مؤشر من هذا النوع، تقوم المنشأة بتقدير المبلغ القابل للإسترداد للأصل.

١٠ بغض النظر عما إذا كان هناك مؤشر على إنخفاض القيمة، يجب على المنشأة أيضاً:-

(أ) إختبار إنخفاض قيمة أصل غير ملموس ذو عمر إنتاجي غير محدد أو أصل غير ملموس غير متاح بعد للإستخدام بشكل سنوي من خلال مقارنة مبلغه المسجل مع مبلغه القابل للإسترداد. ويمكن أداء إختبار إنخفاض القيمة هذا في أي وقت خلال الفترة السنوية شريطة تأديته في نفس الوقت من كل عام. ويمكن إختبار إنخفاض قيمة الأصول غير الملموسة المختلفة في أوقات مختلفة. لكن إذا تم الإعتراف مبدئياً بالأصل غير الملموس خلال الفترة السنوية الحالية، يتم إختبار إنخفاض قيمة ذلك الأصل غير الملموس قبل نهاية الفترة السنوية الحالية.

(ب)إختبار إنخفاض قيمة الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال سنوياً وفقاً للفقرات ٨٠-٩٩.

١١ تخضع عادة قدرة الأصل غير الملموس على توليد منافع إقتصادية مستقبلية كافية لتغطية مبلغه المسجل إلى شكوك كبيرة قبل أن يتاح الأصل للإستخدام أكثر مما هي بعد إتاحته للإستخدام. لذلك يقتضي هذا المعيار من المنشأة القيام، على الأقل سنوياً، بإختبار إنخفاض قيمة المبلغ المسجل للأصل غير الملموس الذي لم تتم بعد إتاحته للإستخدام.

١٢ لتقييم ما إذا كانت توجد أية دلالة على أن أصلاً يكون قد إنخفضت قيمته يجب على المشروع أن يأخذ في الإعتبار كحد أدنى الدلائل التالية:-

المصادر الخارجية للمعلومات

(أ) خلال الفترة إنخفضت القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير أكثر مما كان يتوقع نتيجة لمرور الوقت أو الإستعمال العادي.

(ب) حدثت تغيرات هامة ذات أثر عكسي على المشروع خلال الفترة، أو أنها ستحدث في المستقبل

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القريب في البيئة التقنية أو السوقية أو الإقتصادية أو القانونية التي يعمل فيها المشروع أو في السوق الذي ينتمي اليه الأصل.

(ج) زادت أسعار الفائدة في السوق أو معدلات العائد الأخرى في السوق على الإستثمارات خلال الفترة، ومن المحتمل أن تؤثر هذه الزيادات على سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل المستعملة وتخفض مبلغ الأصل القابل للإسترداد بشكل مادي.

(د) المبلغ المرحل لصافي أصول المشروع المقدم للتقارير أعلى من السوقية لتكوينه الرأسمالي.

المصادر الداخلية للمعلومات

(هـ) تتوفر الادلة على بطلان إستعمال الأصل أو حدوث تلف فيه.

(و) حدثت تغيرات هامة ذات أثر عكسي على المشروع خلال الفترة، أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب إلى المدى أو بالأسلوب الذي يستخدم فيه الأصل أو يتوقع إستخدامه فيه وتشمل هذه التغيرات خططاً لإيقاف أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل أو التصرف في الأصل قبل التاريخ المتوقع سابقاً. وإعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل على أنه محدد بدلاً من كونه غير محدد.*

(ز) تتوفر الأدلة من التقارير الداخلية التي تدل على أن الأداء الإقتصادي هو أسوأ أو سيكون أسوأ مما هو متوقع.

١٣ أن القائمة في الفقرة ١٢ ليست شاملة، ويمكن للمشروع أن يحدد دلائل أخرى على إمكانية إنخفاض قيمة الأصل، وهذه أيضاً تتطلب من المشروع تحديد مبلغ الأصل القابل للإسترداد أو، في حالة الشهرة، أداء إختبار إنخفاض القيمة وفقاً للفقرات ٨٠-٩٩.

١٤ تشمل الأدلة من التقارير الداخلية التي تشير إلى إمكانية إنخفاض قيمة أصل وجود ما يلي:-

(أ) تدفقات نقدية لإمتلاك الأصل، أو إحتياجات نقدية لاحقة لتشغيله أو صيانته والتي هي أعلى إلى حد كبير من الإحتياجات النقدية الواردة في الميزانية التقديرية؛

(ب) صافي التدفقات النقدية الفعلية أو الربح أو الخسارة التشغيلية المتدفقة من الأصل والتي هي أسوأ إلى حد كبير من تلك الواردة في الميزانية التقديرية؛

(ج) إنخفاض هام في صافي التدفقات النقدية أو الربح التشغيلي في الميزانية التقديرية أو زيادة كبيرة في الخسارة الواردة في الميزانية التقديرية ناجمة من الأصل؛ أو

(د) خسائر تشغيلية أو صافي تدفقات خارجة للأصل عندما تجمع أرقام الفترة الحالية مع الأرقام في الميزانية التقديرية للمستقبل.

١٥ وكما هو مشار إليه في الفقرة ١٠، يقتضي هذا المعيار أن يتم إختبار إنخفاض قيمة الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد أو غير المتاح بعد للإستخدام والشهرة، على الأقل سنوياً. ينطبق مفهوم المادية في تحديد ما إذا كان مبلغ الأصل القابل للإسترداد بحاجة إلى التقييم، فعلى سبيل المثال إذا بينت

* ما أن يحقق الأصل معايير تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتم تضمينه في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع)، يتم استثناؤه من نطاق هذا المعيار وتتم محاسبته وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *"الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة"*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الحسابات السابقة أن مبلغ الأصل القابل للإسترداد أعلى إلى حد كبير من مبلغه المرحل فإن المشروع ليس بحاجة إلى إعادة تقييم مبلغ الأصل القابل للإسترداد إذا لم تقع أحداث تزيل ذلك الفرق، وبالمثل قد يبين تحليل سابق أن مبلغ الأصل القابل للإسترداد ليس حساساً لدلالة واحدة (أو أكثر) من الدلائل الواردة في الفقرة ١٢.

١٦ كإيضاح للفقرة ١٥ إذا زادت أسعار الفائدة في السوق أو معدلات العائد الأخرى في السوق على الإستثمارات خلال الفترة فإنه لا يطلب من المشروع عمل تقييم رسمي لمبلغ الأصل القابل للإسترداد في الحالات التالية:-

(أ) إذا كان من غير المحتمل أن يتأثر سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل المستعملة بسبب الزيادة في أسعار السوق هذه ، فعلى سبيل المثال قد لا يكون للزيادات في أسعار الفائدة على المدى القصير أثر مادي على سعر الخصم المستخدم لأصل عمره الباقي النافع طويل.

(ب) إذا كان سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل المستعملة من المحتمل أن يتأثر بالزيادة في أسعار السوق هذه ولكن يبين تحليل حساسية سابقة للمبلغ القابل للإسترداد أن:-

(١) من غير المحتمل أنه سيكون هناك إنخفاض مادي في مبلغ الأصل القابل للإسترداد لأنه من المحتمل أيضاً أن تزيد التدفقات النقدية المستقبلية، (فعلى سبيل المثال في بعض الحالات قد يكون المشروع قادراً على إظهار تعديل إيراداته للتعويض عن أية زيادة في أسعار السوق)؛ أو

(٢) من غير المحتمل أن ينجم عن الإنخفاض في المبلغ القابل للإسترداد خسارة إنخفاض مادية في القيمة.

١٧ إذا كانت توجد دلالة على إمكانية إنخفاض قيمة أصل فقد يدل ذلك على أن العمر النافع المتبقي وأسلوب الإستهلاك (الإطفاء) أو القيمة المتبقية للأصل بحاجة إلى المراجعة والتعديل بموجب معيار المحاسبة الدولي الذي ينطبق على الأصل، إذا لم يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة الأصل.

قياس المبلغ القابل للإسترداد

١٨ يعرف هذا المعيار القابل للإسترداد على أنه وحدة توليد النقد أو القيمة المستعملة أيهما أعلى ناقص التكلفة للبيع والقيمة المستعملة، وقد حددت الفقرات ١٩-٥٧ متطلبات قياس المبلغ القابل للإسترداد، وتستخدم هذه المتطلبات المصطلح " أصل" إلا أنها تنطبق بالتساوي على الأصل المفرد أو وحدة توليد النقد.

١٩ ليس من الضروري دائماً تحديد القيمة العادلة مطروحاً مها التكلفة للبيع وقيمته المستعملة، إذا زاد أي من هذين المبلغين عن المبلغ المرحل للأصل فإن الأصل لا تنخفض قيمته، وليس من الضروري تقدير المبلغ الآخر.

٢٠ قد يكون من الممكن تحديد القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع، حتى ولو لم تتم المتاجرة بالأصل في سوق نشط. على أنه، ليس من الممكن في بعض الأحيان تحديد القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع لعدم وجود أساس لإجراء تقدير موثوق للمبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة، وفي هذه الحالة قد يعتبر مبلغ الأصل القابل للإسترداد أنه قيمته المستعملة .

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢١ إذا لم يوجد سبب للإعتقاد بأن قيمة الأصل المستعملة تزيد بشكل مادي عن القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع، القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع قد تستعمل كمبلغ قابل للإسترداد، وكثيراً ما ستكون الحالة كذلك بالنسبة لأصل محتفظ به لإستبعاده، ويعود ذلك إلى أن القيمة المستعملة للأصل المحتفظ به لإستبعاده ستتكون بشكل رئيسي من صافي عائدات البيع حيث أنه من المحتمل أن تكون التدفقات النقدية المستقبلية من الإستعمال المستمر للأصل إلى أن يتم إستبعاده ضئيلة.

٢٢ يتم تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل مفرد، إلا إذا لم يكن الأصل يولد تدفقات نقدية داخلة من الإستعمال المستمر مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى، وإذا كانت الحالة كذلك يتم تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحده توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل (أنظر الفقرات ٦٥-١٠٣) ، إلا إذا:-

(أ) قيمة الأصل العادلة ناقص التكلفة للبيع أعلى من مبلغه المرحل؛ أو

(ب) يمكن تقدير قيمة إستخدام الأصل بحيث تكون مقاربة من قيمتها العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع ويمكن تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع.

٢٣ في بعض الحالات قد توفر التقديرات والمعدلات وطرق الحساب المختصرة تقديراً تقريبياً معقولاً للحسابات المفصلة الموضحة في هذا المعيار لتحديد صافي سعر البيع أو القيمة المستعملة.

قياس المبلغ القابل للإسترداد لأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد

٢٤ تقتضي الفقرة ١٠ أن يتم إختبار إنخفاض قيمة الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد بشكل سنوي من خلال مقارنة مبلغه المسجل مع مبلغه القابل للإسترداد، بغض النظر عما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمته. غير أنه يمكن إستخدام آخر حساب تفصيلي للمبلغ القابل للإسترداد لهذا الأصل تم أداؤه في فترة سابقة في إختبار إنخفاض قيمة ذلك الأصل في الفترة الحالية، شرط تلبية جميع المعايير التالية:-

(أ) إذا لم يولد الأصل غير الملموس تدفقات نقدية واردة من الإستخدام المستمر تكون مستقلة إلى حـد كبير عن تلك الناتجة من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى وبالتالي يتم إختبـار إنخفـاض قيمتها كجزء من وحدة توليد النقد التي تنتمي إليها، لم تتغير الأصول والإلتزامات التي تتألف منها الوحدة إلى حد كبير منذ آخر حساب للمبلغ القابل للإسترداد؛

(ب) أن ينتج عن آخر حساب للمبلغ القابل للإسترداد مبلغ يتجاوز المبلغ المسجل للأصل بهامش كبير؛ و

(ج) على أساس تحليل الأحداث التي وقعت والظروف التي تغيرت منذ آخـر حـساب للمبلـغ القابـل للإسترداد، يكون إحتمال تحديد المبلغ القابل للإسترداد الحالي بأقل من المبلغ المسجل للأصل بعيد الحدوث.

القيمة العادلة مطروحاً منها التكلفة للبيع

٢٥ أن أفضل دليل على القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع هو السعر في إتفاقية بيع ملزمة في عملية تجارية بحتة معدلة للتكاليف الإضافية التي ستعزى مباشرة لإستبعاد الأصل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢٦ إذا لم توجد إتفاقية بيع ملزمة ولكن تمت المتاجرة بالأصل في سوق نشط فإن القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع هو سعر السوق للأصل ناقصاً تكاليف البيع، وسعر السوق المناسب هو عادة سعر العرض الحالي، وعندما لا تكون أسعار العرض الحالية غير متوفرة، فقد يوفر سعر آخر عملية أساساً لتقدير القيمة العادلة مطروحاً منها التكلفة للبيع، شريطة عدم حدوث تغير هام في الظروف الإقتصادية بين تاريخ العملية والتاريخ الذي يتم فيه التقدير.

٢٧ إذا لم تكن هناك إتفاقية بيع ملزمة أو سوق نشط لأصل، تكون القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع بناءاً على أفضل المعلومات المتوفرة لإظهار المبلغ الذي يمكن أن يحصل عليه المشروع، في نهاية فترة إعداد التقارير من إستبعاد الأصل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة، وذلك بعد خصم تكاليف التصرف، ولتحديد هذا المبلغ يأخذ المشروع في الإعتبار نتيجة العمليات الأخيرة لأصول مشابهة ضمن نفس الصناعة، والقيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع لا تعكس بيعاً إجبارياً ألا إذا كانت الإدارة مجبرة على البيع في الحال.

٢٨ تكاليف الإستبعاد بإستثناء التكاليف التي تم الإعتراف بها كإلتزامات، يتم إقتطاعها عند تحديد القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع. والأمثلة على هذه التكاليف القانونية ورسوم الدمغة والضرائب المماثلة على العمليات وتكاليف إزالة الأصل والتكاليف المباشرة الإضافية لجعل الأصل في حالة البيع، على أن منافع نهاية الخدمة (كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ١٩) والتكاليف المتعلقة بتخفيض أو إعادة هيكلة أعمال بعد التصرف في أصل لا تعتبر تكاليف مباشرة إضافية لإستبعاد الأصل.

٢٩ في بعض الأحيان يتطلب إستبعاد أصل أن يقوم المشتري بإمتلاك إلتزام، ويتوفر مفرداً فقط القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع لكل من الأصل والإلتزام، وتوضح الفقرة ٧٨ كيفية التعامل مع هذه الحالات.

القيمة المستعملة

٣٠ **العناصر التالية يجب أن تظهر عند قياس القيمة المستعملة للأصل:-**

(أ) **تقدير للتدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدها من الأصل؛**

(ب) **التوقعات حول الإختلافات المحتملة في مبلغ أو توقيت تلك التدفقات النقدية المستقبلية؛**

(ج) **القيمة الزمنية للأموال، المتمثلة في سعر الفائدة الحالي في السوق الخالي من المخاطر؛**

(د) **سعر تحمل عدم الشكوك الكامنة في الأصل؛ و**

(هـ) عوامل أخرى، مثل عدم السيولة، قد يعكسها المشاركون في السوق في تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدها من الأصل.

٣١ يشمل تقدير القيمة المستعملة لأصل الخطوات التالية:-

(أ) تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة التي تؤخذ من الإستعمال المستمر للأصل ومن الإستبعاد النهائي له؛ و

(ب) تطبيق سعر الخصم المناسب على هذه التدفقات النقدية المستقبلية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٣٢ يمكن أن تنعكس العناصر المحددة في الفقرة ٣٠ (ب) و(د) و(هـ) كتعديلات على التدفقات النقدية المستقبلية أو كتعديلات على معدل الخصم. ومهما كان المنهج الذي تتبناه المنشأة لتعكس التوقعات حول الإختلافات المحتملة في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية، يجب أن تعكس النتيجة القيمة الحالية المتوقعة للتدفقات النقدية المستقبلية، أي المتوسط المرجح لجميع النتائج المحتملة. يقدم الملحق (أ) إرشادات إضافية حول إستخدام أساليب القيمة الحالية في قياس قيمة إستخدام الأصل.

أساس تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

٣٣ **عند قياس القيمة المستعملة يجب على المنشأة أن:-**

(أ) يجب أن تكون توقعات التدفقات النقدية بناءاً على إفتراضات معقولة ومدعومة تمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الإقتصادية التي ستسود على مدى العمر النافع المتبقي للأصل، ويجب إعطاء وزن أكبر للأدلة الخارجية.

(ب) يجب أن تكون توقعات التدفقات النقدية بناءاً على أحداث الميزانيات التقديرية/ النبوءات المالية التي اعتمدتها الإدارة، ويجب أن تغطي هذه التوقعات المبنية على الميزانيات التقديرية/ النبوءات المالية فترة قصوى مقدارها خمس سنوات، إلا إذا أمكن تبرير فترة أطول.

(ج) يجب تقدير توقعات التدفقات النقدية التي تزيد عن الفترة التي تغطيها أحدث الميزانيات التقديرية/النبوءات بإستنتاج التوقعات بناءاً على الميزانيات التقديرية/ النبوءات بإستخدام معدل نمو ثابت أو متناقص للسنوات اللاحقة، إلا إذا أمكن تبرير معدل متزايد، ويجب أن لا يزيد معدل النمو هذا عن متوسط معدل النمو على المدى الطويل للمنتجات أو الصناعات أو للبلد أو للبلدان التي يعمل بها المشروع أو للسوق الذي يستخدم فيه الأصل، إلا إذا أمكن تبرير معدل أعلى.

٣٤ تُقَيم الإدارة مدى معقولية الإفتراضات التي تستند إليها تقديراتها بشأن التدفق النقدي الحالي من خلال فحص أسباب الإختلافات بين تقديرات التدفق النقدي السابق والتدفقات النقدية الفعلية. وينبغي على الإدارة ضمان أن تكون الإفتراضات التي تستند إليها تقديراتها بشأن التدفق النقدي الحالي منسجمة مع المخرجات الفعلية السابقة، شريطة أن تجعل آثار الأحداث أو الظروف اللاحقة التي لم تكن قائمة عند توليد تلك التدفقات النقدية الفعلية هذا الأمر مناسباً.

٣٥ لا تتوفر بشكل عام ميزانيات تقديرية/ نبوءات مالية مستقبلية مفصلة وصريحة وموثوقة لفترات تزيد عن خمس سنوات، ولهذا السبب تكون تقديرات الإدارة للتدفقات النقدية المستقبلية لفترة أقصاها خمس سنوات. ويمكن للإدارة إستخدام توقعات التدفقات النقدية بناءاً على الميزانيات التقديرية/ النبوءات المالية لفترة تزيد عن خمس سنوات إذا كانت الإدارة متأكدة أن هذه التوقعات موثوقة وأنها تستطيع إظهار قدرتها بناءاً على الخبرة السابقة للتنبؤ بالتدفقات النقدية بدقة على مدى الفترة الأطول تلك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٣٦ يتم تقدير توقعات التدفقات النقدية حتى نهاية العمر النافع لأصل بإستنتاج توقعات التدفقات النقدية بناءاً على الميزانيات التقديرية/ النبوءات المالية بإستخدام معدل النمو للسنوات اللاحقة، وهذا المعدل ثابت أو متناقص إلا إذا اتفقت الزيادة في المعدل مع المعلومات الموضوعية الخاصة بأنماط في دورة حياة منتج أو صناعة، وإذا كان ذلك مناسباً يكون معدل النمو يساوي صفراً أو يكون سالباً.

٣٧ عندما تكون الظروف مواتية من المحتمل أن يدخل المنافسون في السوق ويحدون من النمو، وعلى ذلك ستعاني المشاريع من الصعوبة في تجاوز متوسط معدل النمو التاريخي خلال الفترات الطويلة (تقريباً، عشرون عاماً) للمنتجات، الصناعات، أو البلد أو البلدان التي يعمل بها المشروع، أو للسوق الذي يستخدم فيه الأصل.

٣٨ عند إستخدام معلومات من الميزانيات التقديرية/ النبوءات المالية ينظر المشروع فيما إذا كانت المعلومات تعكس إفتراضات معقولة ومدعومة وتمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الإقتصادية التي ستسود خلال العمر النافع المتبقي للأصل.

تكوين تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

٣٩ **يجب أن تشمل التقديرات للتدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:-**

(أ) توقعات التدفقات النقدية الداخلة من الإستعمال المستمر للأصل؛

(ب) توقعات التدفقات النقدية الخارجة التي يتم تحملها بالضرورة لتوليد التدفقات النقدية الداخلة من الإستعمال المستمر للأصل (بما في ذلك التدفقات النقدية الخارجة لإعداد الأصل للإستخدام)، ويمكن أن ينسب أو يخصص ذلك بشكل مباشر على أساس معقول وثابت للأصل؛ و

(ج) صافي التدفقات النقدية، إن وجدت، التي سيتم إستلامها (أو دفعها) من إستبعاد الأصل في نهاية عمره النافع.

٤٠ تعكس تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية وسعر الخصم إفتراضات ثابتة للزيادات في الأسعار بسبب التضخم العام، ولذلك شمل سعر الخصم أثر الزيادات في الأسعار بسبب التضخم العام فإن التدفقات النقدية المستقبلية تقدر حسب النواحي الشكلية، وإذا لم يشمل سعر الخصم أثر الزيادات في الأسعار بسبب التضخم العام تقدر التدفقات النقدية المستقبلية حسب النواحي الفعلية (ولكنها تشمل زيادات أو إنخفاضات السعر المستقبلية محددة).

٤١ تشمل توقعات التدفقات النقدية الخارجة ادراج تلك التدفقات لعميات الخدمة الأولية (يوم- بيوم) للأصول إضافة إلى المصاريف غير المباشرة المستقبلية التي يمكن ان تعزى بشكل مباشر أو تخصص على أساس معقول وثابت لإستعمال الأصل.

٤٢ عندما لا يشمل المبلغ المرحل لأصل بعد كافة التدفقات النقدية الخارجة التي سيتم تكبدها قبل أن يكون جاهزاً للإستعمال أو البيع فإن تقدير التدفقات النقدية المستقبلية يشمل تقديراً لأي تدفق نقدي خارج آخر يتوقع أن يتم تكبده قبل أن يكون الأصل جاهزاً للإستعمال أو البيع، فعلى سبيل المثال هذا هو الحال بالنسبة لمبنى تحت الإنشاء أو لمشروع تطوير لم يتم إكماله بعد.

٤٣ لتجنب الإحتساب المزدوج لا تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:-

(أ) التدفقات النقدية الداخلة من أصول تولد تدفقات نقدية داخلة من الإستعمال المستمر والتي لا تعتمد إلى حد كبير على التدفقات النقدية الداخلة من الأصل الذي هو تحت المراجعة (مثال ذلك الأصول المالية مثل الذمم المدينة)؛ و

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) التدفقات النقدية الخارجة المتعلقة بإلتزامات تم الإعتراف بها كإلتزامات (مثال ذلك الذمم الدائنة أو التقاعد أو المخصصات).

٤٤ يجب تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل في حالته الراهنة، ويجب أن لا يشمل التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات الداخلة أو الخارجة المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ مما يلي:-

(أ) إعادة هيكلة مستقبلية لم يلتزم المشروع بها بعد؛ أو

(ب) تحسن أو زيادة قيمة أداء الأصل.

٤٥ نظراً لأن التدفقات النقدية المستقبلية مقدره للأصل في حالته الراهنة فإن القيمة المستعملة 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 يلتزم المشروع بها بعد؛ أو

(ب) المصروف الرأسمالي المستقبلي الذي سيحسن أو يزيد قيمة الأصل بما يتعدى مستوى أدائه المقدر أصلاً أو المنافع ذات العلاقة من هذا الصرف المستقبلي.

٤٦ إعادة الهيكلة هي برنامج مرسوم وتسيطر عليه الإدارة، وهو يغير بشكل مادي إما من نطاق العمل الذي يقوم به المشروع أو الأسلوب الذي يتم به القيام بالعمل، ويوفر معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"* إرشاداً يمكن أن يوضح متى يكون المشروع ملزماً بإعادة الهيكلة.

٤٧ عندما يصبح المشروع ملتزماً بإعادة هيكلة، من المحتمل أن تتأثر بعض الأصول بإعادة الهيكلة هذه، وحالما يصبح المشروع ملتزماً بإعادة الهيكلة:-

(أ) تقديرات التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية لتحديد القيمة المستعملة التي تعكس الوفورات في التكلفة والمنافع الأخرى من إعادة الهيكلة (بناءاً على أحدث ميزانية تقديرية/ نبوءات مالية اعتمدتها الإدارة)؛ و

(ب) تقديرات التدفقات النقدية الخارجة لإعادة الهيكلة في نص إعادة الهيكلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

يوضح المثال (٥) أثر إعادة هيكلة مستقبلية على حساب القيمة المستعملة.

٤٨ إلى إن يتعرض المشروع إلى تدفق نقدي خارجي يحسن أو يزيد قيمة الأصل بما يتعدى مستوى أدائه، ان تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لا تشمل التدفقات النقدية الداخلة المقدرة المستقبلية التي يتوقع أن تنشأ من المنافع الإقتصادية المرافقة للتدفق النقدي الخارج من هذا الصرف (أنظر مثال٦).

٤٩ تتضمن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية اللازمة للحفاظ على مستوى المنافع الاقتصادية المتوقع نشوئها من الأصول في وضعها الحالي. وعندما تتألف وحدة توليد النقد من أصول ذات اعمار إنتاجية مقدرة مختلفة، تعتبر جميعها أساسية للتشغيل المستمر للوحدة، فإن إستبدال الأصول ذات الأعمار الإنتاجية القصيرة يعتبر جزءاً من التخديم اليومي للوحدة عند تقدير التدفقات النقدية

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المستقبلية المرتبطة بالوحدة. وعلى نحو مماثل، عندما يتألف الأصل الواحد من عناصر ذات اعمار إنتاجية مقدرة مختلفة، يعتبر إستبدال العناصر ذات الأعمار القصيرة جزءاً من التخديم اليومي للأصل عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي تولدها الأصول.

٥٠ **يجب أن لا تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:-**

(أ) التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية؛ أو

(ب) مقبوضات ودفعات ضريبة الدخل.

٥١ تعكس التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة إفتراضات تتفق مع طريقة تحديد سعر الخصم، وخلافاً لذلك سيتم حساب أثر بعض الإفتراضات مرتين أو يتم تجاهله، ونظراً لأن القيمة الزمنية للنقود يتم إعتبارها بخصم التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة فإن التدفقات النقدية هذه لا تشمل التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية، وبالمثل حيث أنه يتم تحديد سعر الخصم على أساس قبل إحتساب الضريبة فإنه يتم أيضاً تقدير التدفقات النقدية المستقبلية على أساس قبل إحتساب الضريبة.

٥٢ **يجب أن يكون تقدير صافي التدفقات النقدية التي سيتم إستلامها (أو دفعها) لإستبعاد أصل في نهاية عمره النافع هو المبلغ الذي يتوقع المشروع أن يحصل عليه من إستبعاد الأصل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة بعد خصم التكاليف المقدرة للإستبعاد.**

٥٣ يتم تحديد صافي التدفقات النقدية المقدرة التي سيتم إستلامها (أو دفعها) لإستبعاد أصل في نهاية عمره النافع بطريقة مماثلة لتحديد صافي سعر بيع الأصل، فيما عدا أنه عند تقدير صافي التدفقات النقدية:-

(أ) يستخدم المشروع الأسعار السائدة في تاريخ التقدير لأصول مماثلة وصلت إلى نهاية عمرها النافع والتي عملت في ظروف مماثلة للظروف التي سيتم إستعمال الأصل فيها.

(ب) يتم تعديل هذه الأسعار حسب أثر كل من الزيادات المستقبلية في الأسعار الناجمة من التضخم العام والزيادات والإنخفاضات المستقبلية المحددة. على أنه، إذا إستثنت تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية من الإستعمال المستمر للأصل وسعر الخصم أثر التضخم العام فإن هذا الأثر يستثنى أيضاً من صافي التدفقات النقدية عند إستبعاد الأصل.

التدفقات النقدية المستقبلية للعملات الأجنبية

٥٤ تقدر التدفقات النقدية المستقبلية بالعملة التي سيتم توليدها بها، ثم تم خصمها بإستخدام سعر خصم مناسب لتلك العملة، ويقوم المشروع بترجمة القيمة الحالية التي تم الحصول عليها بإستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ حساب القيمة المستعملة.

سعر الخصم

٥٥ **سعر (أسعار) الخصم يجب أن تكون قبل إحتساب سعر (أسعار) الضريبة، التي تعكس التقييم السوقي لـ:-**

(أ) **القيمة الزمنية للنقود؛ و**

(ب) **المخاطر التي تم تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لها.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٥٦ إن السعر الذي يعكس التقييمات السوقية الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل هو العائد الذي يطلبه المستثمرون إذا كان عليهم إختيار إستثمار يولد تدفقات نقدية لمبالغ وتوقيت ومخاطرة مسأوية لتلك التي يتوقع المشروع الحصول عليها من الأصل، ويقدر هذا السعر من السعر الضمني في عمليات السوق الحالية لأصول مشابهة أو من تكلفة المعدل الموزون لرأس المال لمشروع مدرج في سوق الأوراق المالية له أصل منفرد (أو محفظة أصول) مشابهة من ناحية إمكانية ومخاطر الخدمة للأصل الذي هو تحت المراجعة. على أن يكون سعر (أو أسعار) الخصم المستخدمة في قياس قيمة الأصل المستعملة لا تعكس الخطر من تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لها. من ناحية أخرى، ستتم محاسبة بعض تأثير الإفتراضات بشكل مزدوج.

٥٧ عندما لا يتاح السعر الخاص بالأصل مباشرة من السوق، تستخدم المنشأة أساليب بديلة لتقدير معدل الخصم. ويقدم الملحق (أ) إرشادات إضافية حول تقدير معدل الخصم في مثل هذه الظروف.

الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة وقياسها

٥٨ حددت الفقرات ٥٩ إلى ٦٤ متطلبات الإعتراف بخسائر إنخفاض قيمة أصل مفرد وقياسها، عن الشهرة. الإعتراف بخسائر إنخفاض وقياس وحدة توليد النقد والشهرة تتناولها الفقرات٦٥ إلى ١٠٨.

٥٩ **إذا كان المبلغ القابل للإسترداد لأصل أقل من مبلغه المرحل فإنه يجب تخفيض المبلغ المرحل إلى مقدار مبلغه القابل للإسترداد، ويعتبر ذلك التخفيض خسارة في إنخفاض القيمة.**

٦٠ **يجب الإعتراف بخسارة الإنخفاض على أنها مصروف في بيان الدخل في الحال، إلا إذا رحل الأصل بمقدار مبلغ أعيد تقييمه بموجب معيار محاسبة دولي آخر (مثال ذلك بموجب المعاملة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ١٦)، ويجب معاملة أية خسارة في إنخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه على أنها إنخفاض في إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي الآخر.**

٦١ يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه على أنها مصروف في الربح والخسارة، على أنه يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة أصل في بيان الدخل الشامل الآخر مقابل أي فائض في إعادة تقييم الأصل إلى الحد الذي لا تزيد فيه خسارة الإنخفاض عن المبلغ المحتفظ به في فائض إعادة التقييم لنفس ذلك الأصل. إن خسارة إنخفاض القيمة تلك على الأصل المعاد تقييمه تؤدي إلى تخفيض فائض إعادة التقييم لذلك الأصل.

٦٢ **عندما يكون المبلغ المقدر لخسارة إنخفاض في قيمة أصل أعلى من المبلغ المرحل لذلك الأصل فإنه يجب على المشروع الإعتراف بإلتزام إذا تطلب ذلك معيار محاسبة دولي آخر.**

٦٣ **بعد الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة يجب تعديل مبلغ إستهلاك (إهلاك) الأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص المبلغ المرحل المعدل للأصل ناقصاً قيمته المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم على مدى عمره النافع المتبقي.**

٦٤ إذا تم الإعتراف بخسارة في إنخفاض القيمة فإنه يتم تحديد أية أصول أو إلتزامات ضريبة مؤجلة متعلقة بذلك بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢، وذلك بمقارنة المبلغ المرحل المعدل للأصل مع قاعدته الضريبية (أنظر المثال التوضيحي ٣).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وحدات توليد النقد والشهرة

٦٥ بينت الفقرات ٦٦-١٠٨ والملحق ج متطلبات تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل، وكذلك تحديد المبلغ المرحل والإعتراف بخسائر الإنخفاض لوحدات توليد النقد و الشهرة.

تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل

٦٦ **إذا كانت هناك أية دلالة على أن قيم أصل قد تنخفض فإنه يجب تقييم المبلغ القابل للإسترداد للأصل المفرد، وإذا لم يكن من الممكن تقدير المبلغ القابل للإسترداد للأصل المفرد فإنه يجب على المشروع تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل (وحدة توليد النقد للأصل).**

٦٧ لا يمكن تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل مفرد في الحالات التالية:-

(أ) إذا لم يكن ممكناً تقدير قيمة الأصل المستعملة لتكون مقاربة لقيمة العادلة ناقصة التكلفة للبيع (مثال ذلك إذا لم يكن ممكناً تقدير التدفقات النقدية المستقبلية من الإستعمال المستمر للأصل عل أنها ضئيلة)؛ و

(ب) إذا لم يولد الأصل تدفقات نقدية داخلة والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية من أصول أخرى.

وفي هذه الحالات يمكن تحديد القيمة المستعملة، ولذلك يمكن تحديد القيمة القابلة للإسترداد فقط لوحدة توليد النقد للأصل.

مثال
منشأة تعدين تمتلك سكة حديد خاصة لدعم أنشطتها التعدينية، ومن الممكن بيع سكة الحديد الخاصة فقط بمقدار قيمتها كخردة، ولا تولد سكة الحديد الخاصة تدفقات نقدية داخلة من الإستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى للمنجم. *ليس من الممكن تقدير المبلغ القابل للإسترداد لسكة الحديد الخاصة لأن القيمة المستعملة لسكة الحديد الخاصة لا يمكن تحديدها، ومن المحتمل أنها تختلف عن قيمتها كخردة، ولذلك يقدر المشروع القيمة القابلة للإسترداد لوحدة توليد النقد التي تنتمي إليها سكة الحديد الخاصة، أي المنجم ككل.*

٦٨ إن وحدة توليد النقد للأصل كما هي معرفة في الفقرة ٦ هي أصغر مجموعة أصول تشمل الأصل والتي تولد تدفقات نقدية داخلة من الإستعمال المستمر التي هي مستقلة إلى حد بعيد عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول، وتحديد وحدة توليد النقد للأصل تشمل الحكم الشخصي. وإذا لم يكن ممكناً تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل مفرد يحدد المشروع أصغر مجموع للأصول التي تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة إلى حد بعيد من الإستعمال المستمر.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال
تقوم شركة حافلات بتقديم الخدمات بموجب عقد مع بلدية تتطلب حداً أدنى من الخدمة في كل واحد من مسارات خمسة، ويمكن تحديد الأصول المخصصة لكل مسار والتدفقات النقدية من كل مسار بشكل منفصل، واحد المسارات يعمل بخسارة كبيرة. *نظراً لأن المشروع لا يملك خيار إيقاف أي مسار للحافلات فإن أقل مستوى للتدفقات النقدية الداخلة التي يمكن تحديدها من الإستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول أو مجموعة الأصول الأخرى هي التدفقات النقدية التي تولدها المسارات الخمسة معاً، ووحدة توليد النقد لكل مسار هي شركة الحافلات ككل.*

٦٩ التدفقات النقدية الداخلة من الإستعمال المستمر هي التدفقات الداخلة للنقد ومعادلات النقد المستلم من أطراف خارج المشروع الذي يقدم التقارير، وعند تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية الداخلة من الأصل (أو مجموعة الأصول) مستقلة إلى حد كبير من التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى (أو مجموعة الأصول) فإن المشروع يأخذ في الإعتبار مختلف العوامل بما في ذلك كيفية متابعة الإدارة لعمليات المشروع (مثل خطوط الإنتاج أو الأعمال أو المواقع الفردية أو المقاطعات أو المناطق الإقليمية أو طريقة أخرى)، أو كيفية إتخاذ الإدارة للقرارات بشأن الإستمرار في أصول وعمليات المشروع أو إستبعادها، ويعطي المثال التوضيحي١، أمثلة على تحديد وحدة توليد النقد.

٧٠ **إذا وجد سوق نشط للناتج الذي ينتجه أصل أو مجموعة أصول فإنه يجب تحديد هذا الأصل أو مجموعة الأصول على أنها وحدة توليد نقد وحتى ولو كان بعض أو كل الناتج مستخدم داخلياً.إذا كان التدفق النقدي الداخلي مولد من الأصل أو واحدات توليد النقد ومتأثر تحويلات الأسعار الداخلية، فإنه يجب على المنشأة إستخدام أفضل تقدير للإدارة (لسعر) أسعار السوق المستقبلية للناتج:-**

(أ) التدفق النقدي الداخلي المستقبلي يستخدم في تحديد القيمة المستعملة للأصل أو لوحدة توليد النقد؛ و

(ب) التدفق النقدي الخارجي المستقبلي يستخدم في تحديد القيمة المستعملة لأي أصل أو لوحدات توليد النقد التي تأثرت بأسعار التحويلات الداخلية.

٧١ حتى ولو تم إستخدام جزء أو الناتج بكامله الذي أنتجه أصل أو مجموعة من الأصول من قبل وحدات أخرى من المشروع المقدم للتقارير (مثال ذلك منتجات في المرحلة المتوسطة لعملية إنتاج) فإن هذا الأصل أو مجموعة الأصول تشكل وحدة توليد نقد منفصلة إذا إستطاع المشروع بيع هذا الإنتاج في سوق نشط. ويعود ذلك إلى أن هذا الأصل أو مجموعة الأصول يمكنها توليد تدفقات نقدية داخلة الذي هو مستقل إلى حد بعيد عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى أو مجموعة الأصول، وعند إستخدام معلومات مبنية على الميزانيات التقديرية/النبوءات المالية المتعلقة بوحدة توليد نقد، أو أي أصول أخرى أو وحدات توليد النقد متأثرة بتحويلات الأسعار الداخلية، يقوم المشروع بتعديل هذه المعلومات إذا لم تكن أسعار التحويل الداخلية تعكس أفضل تقدير للإدارة لأسعار السوق المستقبلية التي تم إنجازها عن طريق معاملة على أساس تجاري.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٧٢ **يجب تحديد وحدات توليد النقد بشكل متماثل من فترة لأخرى لنفس الأصل أو الأصول، إلا إذا كان التغيير مبرراً.**

٧٣ إذا حدد المشروع أن أصلاً ينتمي لوحدة توليد نقد مختلفة عن الفترات السابقة، أو تغير أنواع الأصول المجمعة ضمن وحدة توليد النقد لأصل فإن الفقرة ١٣٠ تتطلب إفصاحات معينة حول وحدة توليد النقد إذا تم الإعتراف بخسارة في القيمة أو تم عكسها لوحدة توليد النقد وكانت مادية بالنسبة للبيانات المالية للمشروع المقدم للتقارير ككل.

المبلغ القابل للإسترداد والمبلغ المرحل لوحدة توليد نقد

٧٤ المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد نقد هو وحدة توليد النقد للقيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع أو القيمة المستعملة لها أيهما أعلى، ولغرض تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد نقد، أية إشارة في الفقرات ١٩ إلى ٥٧ إلى "الأصل" تقرأ على أنها إشارة "لوحدة توليد نقد".

٧٥ **يجب تحديد المبلغ المرحل لوحدة توليد نقد على أساس يتفق مع طريقة تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد.**

٧٦ المبلغ المرحل لوحدة توليد النقد:-

(أ) يشمل المبلغ المرحل لتلك الأصول فقط التي يمكن أن تعزى مباشرة أو تخصص على أساس معقول وثابت لوحدة توليد النقد، والتي ستولد التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المقدرة عند تحديد القيمة المستعملة لوحدة توليد النقد؛ و

(ب) لا يشمل المبلغ المرحل لأي إلتزام معترف به إلا إذا لم يكن ممكناً تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد بدون اخذ هذا الإلتزام في الإعتبار.

يعود ذلك إلى أن القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع والقيمة المستعملة لوحدة توليد النقد يتم تحديدهما بإستثناء التدفقات النقدية المتعلقة بالأصول التي هي ليست جزءاً من وحدة توليد النقد والإلتزامات التي تم الإعتراف بها في البيانات المالية (أنظر الفقرتين ٢٨ و٤٣).

٧٧ حيث يتم جمع الأصول في مجموعات لتقييم إمكانية الإسترداد فمن المهم أن تشمل في وحدة توليد النقد كافة الأصول التي تولد التدفقات النقدية الداخلة من الإستعمال المستمر، وخلاف ذلك قد تظهر وحدة توليد النقد أنها قابلة للإسترداد تماماً عندما تكون خسارة الإنخفاض قد وقعت في الحقيقة، وفي بعض الحالات بالرغم من أن أصول معينة تساهم في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة لوحدة توليد نقد فإنه لا يمكن تخصيصها لوحدة توليد النقد على أساس معقول ومتماثل، وقد يكون الحال كذلك بالنسبة للشهرة أو أصول الشركة مثل أصول المكتب الرئيسي، وتوضح الفقرات ٨٠-١٠٣ كيفية التعامل مع هذه الأصول عند إختبار وحدة توليد نقد لمعرفة الإنخفاض في قيمتها.

٧٨ قد يكون من الضروري أخذ إلتزامات معترف بها معينة في الإعتبار لتحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد نقد، وقد يحدث ذلك إذا كان التصرف في وحدة توليد نقد يتطلب أن يقوم المشتري بأخذ على عاتقه الإلتزام، وفي هذه الحالة تكون القيمة العادلة مطروحاً منها التكلفة للبيع (أو التدفق النقدي المقدر من

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإستبعاد النهائي) لوحدة توليد النقد هو سعر البيع المقدر لأصول وحدة توليد النقد والإلتزام معاً ناقصاً تكاليف الإستبعاد، ولاجل إجراء مقارنة ذات معنى بين المبلغ المرحل لوحدة توليد النقد ومبلغها القابل للإسترداد يخصم المبلغ المرحل للإلتزام عند تحديد كل من قيمة وحدة توليد النقد المستخدمة ومبلغها المرحل.

مثال

تقوم شركة بتشغيل منجم في بلد يتطلب تشريعه وجوب أن يقوم المالك بإستعادة الموقع عند إكمال عملياته التعدينية، وتشمل تكاليف الإستعادة إستبدال المواد الموجودة فوق المنجم التي يجب إزالتها قبل بدء عمليات التعدين، وقد تم الإعتراف بمخصص لتكاليف إستبدال المواد الموجودة فوق المنجم عندما أزيلت هذه المواد، كما تم الإعتراف بالمبلغ المخصص كجزء من تكلفة المنجم ويتم إستهلاكها على مدى العمر النافع للمنجم، والمبلغ المرحل لمخصصات الإستعادة هو ٥٠٠ وحدة عملة،[أ] والتي تساوي القيمة الحالية لتكلفة الإستعادة.

يقوم المشروع بفحص المنجم من أجل إنخفاض قيمته، ووحدة توليد النقد للمنجم هي المنجم ككل، وقد استلم المشروع عروضاً مختلفة لشراء المنجم بمبلغ مقداره حوالي ٨٠٠ وحدة عملة، وهذا السعر يشمل حقيقة ان المشتري سيأخذ على عاتقه إلتزام إستعادة المواد الموجودة فوق المنجم، وتكاليف الإستبعاد للمنجم ضئيلة، وتبلغ القيمة المستخدمة للمنجم حوالي ١,٢٠٠ وحدة عملة بإستثناء تكاليف الإستعادة، والمبلغ المرحل للمنجم هو ١,٠٠٠ وحدة عملة.

يبلغ صافي سعر بيع وحدة توليد النقد ٨٠٠ وحدة عملة، وهذا المبلغ يأخذ في الإعتبار تكاليف الإستعادة التي تم وضع مخصص لها، ونتيجة لذلك يتم تحديد القيمة المستخدمة لوحدة توليد النقد بعد أخذ تكاليف الإستعادة في الإعتبار، وتقدر أنها تبلغ ٧٠٠ وحدة عملة (١,٢٠٠ وحدة عملة ناقصاً ٥٠٠ وحدة عملة)، والمبلغ المرحل لوحدة توليد النقد هو ٥٠٠ وحدة عملة وهو المبلغ المرحل للمنجم (١,٠٠٠ وحدة عملة) ناقصاً المبلغ المرحل لمخصص تكاليف الإستعادة (٥٠٠ وحدة عملة)، وبناءاً على ذلك فإن المبلغ القابل للإسترداد لوحدات توليد النقد يتجاوز المبلغ المسجل .

(أ) في هذا المعيار، الوحدات النقدية يتم تحديدها بـ بوحدات العملة "و.ن".

٧٩ لأغراض عملية يتم أحياناً تحديد المبلغ المرحل لوحدة توليد نقد بعد الأخذ في الإعتبار الأصول التي هي جزء من وحدة توليد النقد (مثال ذلك الذمم المدينة أو الأصول المالية الأخرى) أو الإلتزامات التي تم الإعتراف بها في البيانات المالية (مثال ذلك الذمم الدائنة والتقاعد والمخصصات الأخرى)، ففي هذه الحالات يزاد المبلغ المرحل لوحدة توليد النقد بمقدار المبلغ المرحل لهذه الأصول ويخفض بمقدار المبلغ المرحل لهذه الإلتزامات.

الشهرة

توزيع الشهرة على وحدات توليد النقد

٨٠ **لغرض إختبار إنخفاض القيمة، يتم تخصيص الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال، إبتداء من تاريخ الإندماج بالشراء، لكل وحدات توليد النقد الخاصة بالمنشأة المشترية، أو مجموعات وحدات توليد النقد،**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المتوقع أن تنتفع من تجميعات إندماج الأعمال، بغض النظر عما إذا كانت الأصول أو الإلتزامات الأخرى للمنشأة المشتراة معينة لتلك الوحدات أو مجموعات الوحدات. إن كل وحدة أو مجموعة من الوحدات يتم تخصيص الشهرة لها يجب:-

(أ) أن تمثل أدنى مستوى ضمن المنشأة تتم عنده مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية؛ و

(ب) أن لا تكون أكبر من القطاع التشغيلي أو المحددة وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير الماليـة ٨ *"القطاعات التشغيلية"*.

٨١ تمثل الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال دفعة تسددها المنشأة المشترية إستباقاً لمنافع إقتصادية مستقبلية تتأتى من الأصول التي لا يمكن تحديدها بشكل مفرد والإعتراف بها بشكل منفصل. ولا تولد الشهرة بشكل مستقل تدفقات نقدية للأصول أو مجموعات الأصول الأخرى، وعادة ما تساهم في التدفقات النقدية لوحدات توليد النقد المتعددة. ولا يمكن في بعض الأحيان تخصيص الشهرة على أساس غير اعتباطي لوحدات توليد النقد المختلفة، بل لمجموعات وحدات توليد النقد فقط. ونتيجة لذلك، فإن أدنى مستوى ضمن المنشأة تتم عنده مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية يشمل أحياناً عددا من وحدات توليد النقد التي ترتبط بها الشهرة لكن لا يمكن أن تخصص لها. يجب قراءة الإشارات الواردة في الفقرات ٨٣-٩٩ والملحق ج إلى وحدة توليد النقد التي خصصت لها الشهرة كإشارات أيضاً إلى مجموعة من وحدات توليد النقد التي تخصص لها الشهرة.

٨٢ ينتج عن تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ٨٠ إختبار إنخفاض قيمة الشهرة عند مستوى يعكس الطريقة التي تدير بها المنشأة عملياتها والتي ترتبط بها الشهرة عادة. لذلك، فإن تطوير أنظمة إبلاغ إضافية ليس أمراً ضرورياً.

٨٣ إن وحدة توليد النقد التي تخصص لها الشهرة لغرض إختبار إنخفاض القيمة قد لا تتوافق مع المستوى الذي تخصص عنده الشهرة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ *"آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"* لغرض قياس أرباح وخسائر العملة الأجنبية. على سبيل المثال، إذا إقتضى معيار المحاسبة الدولي ٢١ من المنشأة أن تخصص الشهرة إلى مستويات متدنية نسبياً لغرض قياس أرباح وخسائر العملة الأجنبية، فإنه لا يقتضي منها إختبار إنخفاض قيمة الشهرة عند نفس ذلك المستوى إلا إذا كانت تراقب الشهرة أيضاً عند ذلك المستوى لأغراض الإدارة الداخلية.

٨٤ **إذا كان من غير الممكن إتمام التخصيص المبدئي للشهرة المشتراة في إندماج الأعمال قبل نهاية الفترة السنوية التي يتم فيها تنفيذ إندماج الأعمال، يتم إتمام ذلك التخصيص المبدئي قبل نهاية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ بعد تاريخ الإندماج بالشراء.**

٨٥ إذا كان من الممكن، وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"* إذا تم تحديد المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال بشكل مؤقت فقط بحلول نهاية الفترة التي يتم فيها تنفيذ الإندماج، على المنشأة المشترية:-

(أ) محاسبة الإندماج بإستخدام تلك القيم المؤقتة؛ و

(ب) الإعتراف بأي تعديلات على تلك القيم المؤقتة نتيجة إتمام المحاسبة المبدئية خلال فترة القياس التي لا تزيد عن ١٢ شهر من تاريخ الإندماج بالشراء.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وقد لا يكون ممكناً أيضاً في مثل هذه الظروف إتمام التخصيص المبدئي للشهرة المشتراة في إندماج الأعمال قبل نهاية الفترة السنوية التي يتم فيها تنفيذ الإندماج. وفي مثل هذه الحالة، تفصح المنشأة عن المعلومات التي تقتضيها الفقرة ١٣٣.

٨٦ **إذا تم تخصيص الشهرة لوحدة توليد النقد وتصرفت المنشأة بعملية معينة ضمن تلك الوحدة، يجب أن تكون الشهرة المرتبطة بالعملية المتصرف بها:-**

(أ) **مشمولة في المبلغ المسجل لعملية عند تحديد الربح أو الخسارة من التصرف؛ و**

(ب) **مقاسة على أساس القيم النسبية للعملية المتصرف بها والنسبة المحتفظ بها من وحدة توليد النقد، ما لم تتمكن المنشأة من إثبات وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالعملية التي تم التصرف بها.**

مثال
تبيع إحدى المنشآت مقابل ١٠٠ وحدة عملة عملية معينة كانت جزءا من وحدة توليد نقد تم تخصيص الشهرة لها. ولا يمكن تحديد الشهرة المخصصة للوحدة أو ربطها بمجموعة أصل عند مستوى أدنى من تلك الوحدة، إلا اعتباطيا. إن المبلغ القابل للإسترداد للنسبة المحتفظ بها من وحدة توليد النقد هي ٣٠٠ وحدة عملة. *ولأنه لا يمكن تحديد الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد بشكل غير اعتباطي أو ربطها بمجموعة أصل عند مستوى أدنى من تلك الوحدة، يتم قياس الشهرة المرتبطة بالعملية المتصرف بها على أساس القيم النسبية للعملية المتصرف بها ونسبة الوحدة المحتفظ بها. لذلك، يتم تضمين ٢٥% من الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد في المبلغ المسجل للعملية التي يتم بيعها.*

٨٧ **إذا أعادت إحدى المنشآت تنظيم هيكل الإبلاغ الخاص بها بطريقة تغير من تكوين واحدة أو أكثر من وحدات توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، يجب إعادة تخصيص الشهرة للوحدات المتأثرة. ويجب أداء إعادة التخصيص هذا بإستخدام منهج ذو قيمة نسبية مشابه لذلك المنهج الذي يستخدم عندما تتصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد، ما لم تتمكن المنشأة من إثبات وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالوحدات المعاد تنظيمها.**

مثال
تم تخصيص الشهرة سابقا لوحدة توليد النقد (أ). والشهرة المخصصة للوحدة (أ). ولا يمكن تحديد الشهرة المخصصة للوحدة (أ) أو ربطها بمجموعة أصل عند مستوى أدنى من الوحدة (أ)، إلا اعتباطيا. يجب تقسيم الوحدة (أ) ودمجها في ثلاث وحدات توليد نقد أخرى وهي (ب)، (ج)، (د). *ولأنه لا يمكن بشكل غير إعتباطي تحديد الشهرة المخصصة للوحدة (أ) أو ربطها بمجموعة أصل عند مستوى أدنى من الوحدة (أ)، يتم إعادة تخصيصها للوحدات (ب)، (ج)، (د) على أساس القيم النسبية للحصص الثلاث في الوحدة (أ) قبل دمج هذه الحصص مع (ب)، (ج)، (د).*

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إختبار إنخفاض قيمة وحدات توليد النقد التي تنطوي على الشهرة

٨٨ **عندما ترتبط الشهرة بوحدة توليد النقد، كما هو مذكور في الفقرة ٨١، لكن لم يتم تخصيصها لتلك الوحدة، يجب إختبار إنخفاض قيمة الوحدة، متى كان هناك مؤشراً على إمكانية إنخفاض قيمة الوحدة، من خلال مقارنة المبلغ المسجل للوحدة، بإستثناء أي شهرة، مع مبلغها القابل للإسترداد. ويجب الإعتراف بأي خسائر لإنخفاض القيمة وفقاً للفقرة ١٠٤.**

٨٩ إذا كانت وحدة توليد النقد المذكورة في الفقرة ٨٨ تشمل في مبلغها المسجل أصل غير ملموس ذو عمر إنتاجي غير محدد أو غير متاح بعد للإستخدام ويمكن إختبار إنخفاض قيمة ذلك الأصل فقط كجزء من وحدة توليد النقد، تقتضي الفقرة ١٠ أن يتم إختبار إنخفاض قيمة الوحدة أيضاً بشكل سنوي.

٩٠ **يتم إختبار إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد التي خصصت لها الشهرة سنوياً، ومتى كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمة الوحدة، من خلال مقارنة المبلغ المسجل للوحدة، بما في ذلك الشهرة، مع المبلغ القابل للإسترداد للوحدة. إذا تجأوز المبلغ القابل للإسترداد للوحدة مبلغها المسجل، تعتبر الوحدة والشهرة المخصصة لها غير منخفضتي القيمة. وإذا تجأوز المبلغ المسجل للوحدة مبلغها القابل للإسترداد، يجب على المنشأة الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة وفقاً للفقرة ١٠٤.**

٩١-٩٥ [تم إلغائها]

توقيت إختبارات إنخفاض القيمة

٩٦ **يمكن أداء إختبار إنخفاض القيمة السنوي لوحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها في أي وقت أثناء الفترة السنوية، شريطة أن يتم أداء الإختبار في نفس الوقت من كل عام. ويمكن إختبار وحدات توليد النقد المختلفة في أوقات مختلفة. لكن إذا تم شراء بعض أو كامل الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد في إندماج الأعمال أثناء الفترة السنوية الحالية، يتم إختبار إنخفاض قيمة تلك الوحدة قبل نهاية الفترة السنوية الحالية.**

٩٧ **إذا تم إختبار إنخفاض قيمة الأصول المكونة لوحدة توليد النقد التي خصصت لها الشهرة في نفس وقت إختبار إنخفاض قيمة الوحدة المحتوية على الشهرة، يتم إختبار إنخفاض قيمتها قبل الوحدة المحتوية على الشهرة. وعلى نحو مماثل، إذا تم إختبار إنخفاض قيمة وحدات توليد النقد المكونة لمجموعة وحدات توليد النقد التي خصصت لها الشهرة في نفس وقت إختبار مجموعة الوحدات المكونة للشهرة، يتم إختبار إنخفاض قيمة الوحدات المختلفة قبل مجموعة الوحدات المحتوية على الشهرة.**

٩٨ يمكن أن يوجد في وقت إختبار إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد التي خصصت لها الشهرة مؤشر على إنخفاض قيمة أصل معين ضمن الوحدة المحتوية على الشهرة. في مثل هذه الظروف، تختبر المنشأة أولا إنخفاض قيمة الأصل، وتعترف بخسائر إنخفاض القيمة لذلك الأصل قبل إختبار إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد المحتوية على الشهرة. وعلى نحو مماثل، قد يكون هناك مؤشر على إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد ضمن مجموعة وحدات تحتوي على الشهرة. في مثل هذه الظروف، تختبر المنشأة أولا إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد، وتعترف بخسائر إنخفاض القيمة لتلك الوحدة، قبل إختبار إنخفاض قيمة مجموعة الوحدات التي تم تخصيص الشهرة لها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٩٩ **ويمكن إستخدام آخر حساب تفصيلي تم إجرائه في فترة سابقة للمبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد التي خصصت لها الشهرة في إختبار إنخفاض قيمة تلك الوحدة في الفترة الحالية، شرط تلبية المعايير التالية:-**

(أ) **لم تتغير الأصول والإلتزامات التي تكون الوحدة بشكل كبير منذ آخر حساب للمبلغ القابل للإسترداد؛**

(ب) **نتج عن آخر حساب تفصيلي للمبلغ القابل للإسترداد مبلغ تجأوز المبلغ المسجل للوحدة بهامش كبير؛ و**

(ج) **على أساس تحليل الأحداث التي وقعت والظروف التي تغيرت منذ آخر حساب للمبلغ القابل للإسترداد، يكون إحتمال تحديد المبلغ القابل للإسترداد الحالي بأقل من المبلغ المسجل للأصل بعيد الحدوث.**

أصول الشراكة

١٠٠ تشمل أصول الشركة أصول المجموعة أو أصول الأقسام مثل مبنى المقر الرئيسي أو قسم في المنشأة أو معدات معالجة البيانات الإلكترونية أو مركز بحوث. ويحدد هيكل المنشأة ما إذا يلبي الأصل تعريف أصول الشركة الوارد في هذا المعيار لوحدة توليد نقد محددة. إن السمات المميزة لأصول الشركة هي تلك التي لا تولد تدفقات نقدية واردة بشكل مستقل عن الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى ولا يمكن أن يُنسب مبلغها المسجل إلى وحدة توليد النقد قيد المراجعة.

١٠١ ولأن أصول الشركة لا تولد تدفقات نقدية واردة منفصلة، لا يمكن تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل شركة منفرد إلا إذا قررت الإدارة أن تتصرف بالأصل. ونتيجة لذلك، إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمة أصل معين للشركة، يتم تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد أو مجموعة وحدات توليد النقد التي ينتمي إليها أصل الشركة، وتتم مقارنته بالمبلغ المسجل لوحدة توليد النقد هذه أو مجموعة وحدات توليد النقد. ويتم الإعتراف بأي خسائر إنخفاض القيمة وفقاً للفقرة ١٠٤.

١٠٢ **تقوم المنشأة، في إختبار إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد، بتحديد جميع أصول الشركة المرتبطة بوحدة توليد النقد قيد المراجعة. وإذا كانت نسبة من المبلغ المسجل لأصول الشركة قابلة لأن:-**

(أ) **يتم تخصيصها لتلك الوحدة على أساس معقول ومتسق، تقوم المنشأة بمقارنة المبلغ المسجل للوحدة، بما في ذلك نسبة المبلغ المسجل لأصول الشركة المخصصة للوحدة، مع مبلغها القابل للإسترداد. ويتم الإعتراف بأي خسائر إنخفاض القيمة وفقاً للفقرة ١٠٤.**

(ب) **لا يتم تخصيصها لتلك الوحدة على أساس معقول ومتسق، ويتعين على المنشأة:-**

(١) **مقارنة المبلغ المسجل للوحدة، بإستثناء أصول الشركة، مع مبلغها القابل للإسترداد والإعتراف بأي خسائر لإنخفاض القيمة وفقاً للفقرة ١٠٤؛**

(٢) **تحديد أصغر مجموعة لوحدات توليد النقد التي تشمل وحدة توليد نقد قيد المراجعة والتي يمكن تخصيص نسبة من المبلغ المسجل لأصول الشركة على أساس معقول ومتسق؛ و**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(٣) مقارنة المبلغ المسجل لمجموعة وحدات توليد النقد، بما في ذلك نسبة المبلـغ المـسجل لأصول الشركة المخصصة لمجموعة الوحدات تلك، مع المبلغ القابل للإسترداد لمجموعة الوحدات. ويتم الإعتراف بأي خسائر لإنخفاض القيمة وفقاً للفقرة ١٠٤.

١٠٣ يبين المثال التوضيحي رقم ٨ تطبيق هذه المتطلبات على أصول الشركة.

خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد

١٠٤ يجب الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد (أصغر مجموعات وحدات توليد النقد التي من أجلها يتم تخصيص الشهرة أو أصول الشراكة) إذا، أو فقط إذا، كان مبلغها الوحدات قابل للإسترداد(مجموعة الوحدات) أقل من مبلغها الوحدات المرحل (مجموعة الوحدات)، ويجب تخصيص خسارة الإنخفاض لتخفيض مبلغ أصول الوحدة (مجموعة الوحدات) في الترتيب التالي:-

(أ) أولاً، طرق المبلغ المرحل من أي شهرة مخصصة لوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات)؛ و

(ب) بعد ذلك للأصول الأخرى للوحدة (مجموعة الوحدات) على أساس الحصة بناءاً على المبلغ المرحل لكل أصل في الوحدة.

يجب معاملة هذه التخفيضات في المبالغ المرحلة على أنها خسائر إنخفاض للأصول الفردية والإعتراف بها بموجب الفقرة ٦٠ .

١٠٥ عند تخصيص خسارة إنخفاض بموجب الفقرة ١٠٤ فإنه يجب عدم تخفيض المبلغ المرحل للأصل إلى أقل من الحد الأعلى لما يلي:-

(أ) قيمته العادلة ناقص التكلفة للبيع (إذا كان من الممكن تحديده)؛

(ب) قيمته المستعملة (إذا كان من الممكن تحديدها)؛ و

(ج) صفر.

مبلغ خسارة الإنخفاض الذي كان سيخصص خلافاً لذلك للأصل يجب تخصيصه للأصول الأخرى للوحدة على أساس الحصة (مجموعة الوحدات).

١٠٦ إذا لم توجد طريقة عملية لتقدير المبلغ القابل للإسترداد لكل أصل فردي لوحدة توليد نقد، فإن هذا المعيار يتطلب توزيعاً تقديرياً لخسارة الإنخفاض بين أصول تلك الوحدة، بإستثناء الشهرة لأن كافة أصول وحدة توليد النقد تعمل معاً.

١٠٧ إذا كان من غير الممكن تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل مفرد (أنظر الفقرة ٦٧):-

(أ) يتم الإعتراف بخسارة الإنخفاض للأصل إذا كان مبلغه المرحل أكبر من قيمته العادلة ناقص التكلفة للبيع أو نتائج إجراءات التخصيص المبينة في الفقرتين ١٠٤ و١٠٥ أيهما أعلى؛ و

(ب) لا يتم الإعتراف بأية خسارة في إنخفاض قيمة أصل إذا لم تنخفض قيمة وحدة توليد النقد المتعلقة به. وينطبق ذلك حتى ولو كان صافي سعر بيع الأصل أقل من مبلغه المرحل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال

عانت آلة من تلف مادي إلا أنها لا زالت تعمل بالرغم من ان عملها ليس جيداً كما كان، وصافي سعر بيع الآلة أقل من مبلغها المرحل، ولا تولد الآلة تدفقات نقدية داخلة مستقبلية من الإستخدام المستمر لها، وأصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد التي تشمل الآلة وتولد تدفقات نقدية داخلة من الإستخدام المستمر لها والمستقلة الى حد كبير عن التدفقات النقدية من الأصول الأخرى هي خط الإنتاج الذي تنتمي له الآلة، ويبين المبلغ القابل للإسترداد لخط الإنتاج إن خط الإنتاج ككل لم تنخفض قيمته.

الافتراض **١**: لميزانيات التقديرية/النبوءات المعتمدة من قبل الإدارة لا تعكس إلتزاماً للإدارة لاستبدال الآلة.

لا يمكن تقدير المبلغ القابل للإسترداد للآلة لوحدها حيث أن القيمة المستعملة للآلة:

(أ) قد تختلف عن صافي سعر بيعها؛ و

(ب) يمكن تحديدها فقط لوحدة تولد النقد التي تنتمي إليها الآلة (خط الإنتاج).

لم تنخفض قيمة خط الإنتاج، وعلى ذلك لا يتم الإعتراف بأية خسارة في إنخفاض قيمة الآلة، وبالرغم من ذلك قد يحتاج المشروع أن يعيد تقييم فترة الإستهلاك او أسلوب الإستهلاك للآلة، ومن المحتمل أن الحاجة تدعو الى فترة إستهلاك أقل او أسلوب إستهلاك أسرع لإظهار العمر النافع المتبقي المتوقع للآلة أو نمط إستهلاك المشروع للمنافع الإقتصادية.

الافتراض ٢: عكس الميزانيات/النبوءات المعتمدة من قبل الإدارة إلتزام الإدارة باستبدال الآلة وبيعها في المستقبل القريب، وتقدر التدفقات النقدية من الإستخدام المستمر للآلة الى أن تكون قيمة الإستبعاد ضئيلة.

يمكن تقدير القيمة المستخدمة للآلة أنها قريبة من صافي سعر بيعها، وعلى ذلك يمكن تحديد المبلغ القابل *للإسترداد للآلة ولا يعطى إعتبار لوحدة توليد النقد التي تنتمي لها الآلة (وحدة الإنتاج)، وحيث أن صافي سعر بيع الآلة أقل من مبلغها المرحل يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض في قيمة الآلة.*

١٠٨ **بعد تطبيق المتطلبات في الفقرتين ١٠٤ و١٠٥ يجب الإعتراف بإلتزام لأي مبلغ متبق لخسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد فقط إذا كان ذلك مطلوباً من قبل معيار آخر.**

عكس خسارة إنخفاض القيمة

١٠٩ تحدد الفقرات ١١٠-١١٦ متطلبات عكس خسارة إنخفاض قيمة أصل أو وحدة توليد نقد في الفترات السابقة، وهذه المتطلبات تستخدم المصطلح " أصل" إلا أنه ينطبق بالتساوي على أصل منفرد أو وحدة توليد نقد، وتحتوي الفقرات ١١٧-١٢١على متطلبات إضافية للأصل المفرد، وتحتوي الفقرتان ١٢٢ و١٢٣على متطلبات لوحدة توليد النقد، كما تحتوي الفقرات ١٢٤ و١٢٥على متطلبات للشهرة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١١٠ يجب على المشروع في نهاية كل فترة إعداد تقارير تقييم ما إذا كانت توجد أية دلالة على أن خسارة إنخفاض معترف بها لأصل في السنوات السابقة بإستثناء الشهرة لم تعد توجد أو أنها قد إنخفضت، واذا وجدت مثل هذه الدلالة، يجب على المشروع تقييم المبلغ القابل للإسترداد لذلك الأصل.

١١١ عند تقييم ما إذا كانت هناك أية دلالة على أنه من المحتمل لم تعد توجد خسارة في إنخفاض قيمة أصل في السنوات السابقة ما بإستثناء الشهرة من الممكن أن لا تكون أطول أو أنها إنخفضت، فإنه يجب على المشروع النظر كحد أدنى في الدلالات التالية:-

مصادر المعلومات الخارجية

(أ) زادت القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير خلال الفترة.

(ب) حدثت تغيرات هامة لصالح المشروع خلال الفترة أو أنها ستحصل في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو السوقية أو الإقتصادية أو القانونية التي يعمل بها المشروع أو في السوق الذي ينتمي له الأصل.

(ج) إنخفضت أسعار الفائدة في السوق أو أسعار العوائد الأخرى في السوق خلال الفترة، ومن المحتمل أن تؤثر هذه الإنخفاضات على سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل المستعملة وتزيد مبلغ الأصل القابل للإسترداد بشكل مادي.

مصادر المعلومات الداخلية

(د) حدثت تغيرات هامة لصالح المشروع خلال الفترة أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب إلى الحد أو بالأسلوب الذي يستعمل به الأصل أو يتوقع إستعماله، وتشمل هذه التغيرات المصروف الرأسمالي الذي تم تكبده خلال الفترة لتحسين الأصل أو زيادة قيمته بما يتعدى مستوى أدائه المقيم أصلاً أو إلتزاماً بإيقاف أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل.

(هـ) توفر الأدلة من التقارير الداخلية على أن الأداء الإقتصادي للأصل أفضل مما هو متوقع أو سيكون كذلك.

١١٢ تعكس بشكل رئيسي الدلائل على إنخفاض محتمل في خسارة الإنخفاض في الفقرة ١١١ الدلائل على إنخفاض محتمل في القيمة في الفقرة ١٢.

١١٣ إذا وجدت دلالة على أن خسارة في إنخفاض قيمة أصل لم تعد توجد أو أنها إنخفضت فإن ذلك قد يدل على ان العمر النافع الباقي وأسلوب الإستهلاك (الإطفاء) أو القيمة المتبقية قد تحتاج لمراجعتها وتعديلها بموجب معيار المحاسبة الدولي الذي ينطبق على الأصل حتى ولو لم يتم عكس خسارة في إنخفاض قيمة ذلك الأصل.

١١٤ يجب عكس خسارة الإنخفاض المعترف بها لأصل في السنوات السابقة فقط إذا كان هناك تغير في التقديرات المستخدمة لتحديد مبلغ الأصل القابل للإسترداد منذ الإعتراف بآخر خسارة في إنخفاض القيمة، واذا كانت الحالة كذلك يجب زيادة المبلغ المرحل للأصل إلى مبلغه القابل للإسترداد، ما عدا تم وصفه في الفقرة ١١٧، تكون الزيادة في المبلغ المرحل وهذه الزيادة هي عكس لخسارة الإنخفاض.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١١٥ يظهر عكس خسارة إنخفاض زيادة في طاقة الخدمة المقدرة للأصل إما من الإستخدام أو البيع منذ تاريخ آخر إعتراف للمشروع بخسارة إنخفاض قيمة ذلك الأصل، وتتطلب الفقرة ١٣٠ من المشروع تحديد التغيير في التقديرات الذي يسبب الزيادة في طاقة الخدمة المقدرة المحتملة، وتشمل الأمثلة على التغيرات في التقديرات ما يلي:-

(أ) تغير في أساس المبلغ القابل للإسترداد (أي ما إذا كان المبلغ المرحل مبني على صافي سعر البيع أو القيمة المستعملة)؛

(ب) إذا كان المبلغ القابل للإسترداد مبني على القيمة المستعملة: تغير في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة أو في سعر الخصم؛ أو

(ج) إذا كان المبلغ القابل للإسترداد يعتمد على صافي سعر البيع: يحدث تغيير في تقليل مكونات صافي سعر البيع.

١١٦ قد تصبح قيمة الأصل المستعملة أعلى من القيمة المرحلة للأصل بسبب أن القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة المستقبلية تزيد حينما تصبح هذه التدفقات أقرب، على أن طاقة الخدمة للأصل لم تزد، وعلى ذلك لا تعكس الخسارة في الإنخفاض فقط بسبب مرور الوقت (أحياناً تسمى "تعويم" الخصم) حتى ولو أصبح المبلغ القابل للإسترداد لأصل أعلى من مبلغه المسجل.

عكس خسارة إنخفاض القيمة لأصل مفرد

١١٧ **يجب أن لا يزيد المبلغ المرحل المزاد لأصل بسبب عكس خسارة إنخفاض القيمة عن المبلغ المرحل الذي كان سيحدد (ناقصاً الإطفاء أو الإستهلاك) لو أنه لم يتم الإعتراف بأية خسارة في إنخفاض قيمة الأصل في السنوات السابقة.**

١١٨ أية زيادة في المبلغ المرحل لأصل عن المبلغ المرحل الذي كان سيحدد (ناقصاً الإطفاء أو الإستهلاك) لو أنه لم يتم الإعتراف بأية خسارة في الإنخفاض للأصل في السنوات السابقة تعتبر أنها إعادة تقييم. وعند إجراء المحاسبة الخاصة بإعادة التقييم يطبق المشروع معيار المحاسبة الدولي الذي ينطبق على الأصل.

١١٩ **يجب الإعتراف بخسارة الإنخفاض لأصل على أنها دخل في الحال في بيان الدخل إلا إذا رحل الأصل بمقدار مبلغ أعيد تقييمه بموجب معيار محاسبة دولي آخر (مثال ذلك بموجب المعاملة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ١٦)، وأي عكس لخسارة إنخفاض في قيمة أصل أعيد تقييمه يجب معاملتها على أنه زيادة في إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي الآخر.**

١٢٠ يضاف عكس خسارة الإنخفاض لأصل أعيد تقييمه وتم الإعتراف به في بيان الدخل الشامل الآخر والزيادة في فائض إعادة التقييم لذلك الأصل. على أنه إلى المدى الذي تم به الإعتراف سابقاً بخسارة الإنخفاض في أصل أعيد تقييمه في بيان الدخل فإنه يتم الإعتراف بعكس تلك الخسارة في الإنخفاض على أنها دخل في بيان الدخل.

١٢١ **بعد الإعتراف بعكس خسارة الإنخفاض يجب تعديل تكلفة الإستهلاك (الإطفاء) للأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص القيمة المرحلة المعدلة للأصل، مخصوماً منها قيمته المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم على مدى حياته النافعة المتبقية.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عكس خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد

١٢٢ **يجب تخصيص عكس خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد، ما عدا الشهرة، على أساس تناسبي لتلك الأصوليجب معاملة هذه الزيادات في المبالغ المرحلة على أنها عكوسات لخسائر الإنخفاض في قيمة الأصول المفردة ويتم الإعتراف بها بموجب الفقرة ١١٩.**

١٢٣ **عند تخصيص عكس خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد بموجب الفقرة ١٢٢، يجب عدم زيادة المبلغ المرحل للأصل بما يزيد عن الأقل مما يلي:-**

(أ) مبلغه القابل للإسترداد (إذا كان ذلك ممكناً تحديده)؛ و

(ب) المبلغ المرحل الذي كان سيحدد (ناقصاً الإطفاء أو الإستهلاك) لو أنه لم يتم الإعتراف بأية خسارة في إنخفاض قيمة الأصل في السنوات السابقة.

مبلغ عكس الخسارة في الإنخفاض الذي كان سيخصص خلافاً لذلك للأصل يجب تخصيصه بشكل تناسبي مع الأصول الأخرى للوحدة على أساس الحصة ما عدا الشهرة.

عكس خسارة إنخفاض قيمة الشهرة

١٢٤ **خسارة إنخفاض القيمة المفصح عنها للشهرة يجب عدم عكسها في فترة لاحقة.**

١٢٥ سيمنع معيار المحاسبي الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"*، الإعتراف بالشهرة المولدة داخلياً. وأية زيادة لاحقة في المبلغ القابل للإسترداد للشهرة في الفترة تتبع الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة للشهرة ممكن أن تكون مثل الشهرة المولدة داخلياً، إلا إذا كانت الزيادة تتعلق بشكل واضح بعكس أثر حدث خارجي محدد ذا طبيعة إستثنائية.

الإفصاح

١٢٦ **يجب أن تفصح البيانات المالية لكل فئة من الأصول عما يلي:-**

(أ) مبلغ خسائر الإنخفاض المعترف بها في بيان الدخل الشامل خلال الفترة وبنود بيان الدخل التي عكست بها خسائر الإنخفاض هذه.

(ب) مبلغ عكوسات خسائر الإنخفاض المعترف بها في الربح والخسارة خلال الفترة وبنود بيان الدخل الشامل التي عكست بها خسائر الإنخفاض هذه.

(ج) مبلغ خسائر الإنخفاض المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية خلال الفترة.

(د) مبلغ العكوسات لخسائر الإنخفاض المعترف بها في بيان الدخل الشامل الآخر خلال الفترة.

١٢٧ إن فئة أصول هي مجموعة أصول ذات طبيعة وإستخدام متشابهين في عمليات المشروع.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٢٨ يمكن عرض المعلومات المطلوبة في الفقرة ١٢٦ مع المعلومات الأخرى التي أفصح عنها لفئة الأصول، فعلى سبيل المثال قد يتم إدخال هذه المعلومات في مطابقة للمبلغ المرحل للممتلكات والمصانع والمعدات في بداية ونهاية الفترة حسبما هو مطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦.

١٢٩ يجب على المشروع الذي أعد تقرير القطاع بما يتفق مع معيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ الإفصاح عما يلي لكل قطاع تصدر التقارير عنه (المرجع:المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ الفقرة ١١):-

(أ) مبلغ خسائر الإنخفاض المعترف بها في الربح والخسارة في الدخل الشامل الآخر خلال الفترة.

(ب) مبلغ عكوسات خسائر الإنخفاض المعترف بها في بيان الدخل ومباشرة في حقوق الملكية خلال الفترة.

١٣٠ على المنشأة الإفصاح عما يلي لكل من خسارة إنخفاض القيمة المادية أو عكوسات خسارة إنخفاض القيمة خلال الفترة لأصل مفرد، متضمناً الشهرة، أو وحدة توليد النقد:-

(أ) الأحداث والظروف التي أدت إلى الإعتراف بخسائر الإنخفاض أو عكسها.

(ب) مبلغ خسارة الإنخفاض المعترف بها أو المعكوسة.

(ج) بالنسبة للأصل المفرد:-

(١) طبيعة الأصل؛ و

(٢) إذا أعدت المنشأة تقرير القطاع بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨، تقارير القطاع التي ينتمي اليها الأصل.

(د) **بالنسبة لوحدة توليد النقد :**

(١) وصف لوحدة توليد النقد (مثل ما إذا كانت خط إنتاج أو مصنع أو عملية تجارية أو ناحية جغرافية أو قطاع تصدر عنه التقارير كما هو معرف في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨)؛

(٢) مبلغ خسارة الإنخفاض المعترف بها أو المعكوسة حسب فئة الأصول وحسب القطاع الذي تصدر عنه التقارير بناءاً على الشكل الرئيسي للمشروع، كما هو معرف في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية٨ بتقارير القطاع؛ و

(٣) إذا تغير تجميع الأصول لتحديد وحدة توليد النقد منذ التقدير السابق للمبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد (إن وجد) فإنه يجب على المشروع وصف الطريقة الحالية والسابقة لتجميع الأصول وأسباب تغيير طريقة تحديد وحدة توليد النقد؛

(هـ) ما إذا كان المبلغ القابل للإسترداد للأصل (وحدة توليد النقد) هو صافي سعر بيعه أو قيمته المستعملة.

(و) إذا كان المبلغ القابل للإسترداد هو القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع فإنه يجب الإفصاح عن الأساس المستخدم لتحديد القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع (مثل ما إذا كان سعر البيع قد حدد بالرجوع إلى سوق نشط)؛ و

(ز) إذا كان المبلغ المرحل هو القيمة المستعملة، فإنه يجب الإفصاح عن سعر (أسعار) الخصم المستخدمة في التقدير الحالي والتقدير السابق (إن وجد) للقيمة المستعملة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٣١ يجب أن تفصح المنشأة عن المعلومات التالية عن إجمالي خسائر إنخفاض القيمة وإجمالي القيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة المعترف بها خلال الفترة التي لم يتم الإفصاح بشأنها عن أي معلومات وفقاً للفقرة ١٣٠:-

(أ) الفئات الرئيسية للأصول التي تأثرت بخسائر الإنخفاض والفئات الرئيسية للأصول التي تأثرت بعكوسات خسائر الإنخفاض.

(ب) الأحداث والظروف الرئيسية التي أدت للإعتراف بخسائر الإنخفاض وعكس خسائر الإنخفاض.

١٣٢ يتم تشجيع المنشأة على الإفصاح عن الإفتراضات المستخدمة لتحديد المبلغ القابل للإسترداد للأصول (وحدات توليد النقد) خلال الفترة. إلا أن الفقرة ١٣٤ تقتضي من المنشأة الإفصاح عن معلومات حول التقديرات المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد عندما يتم تضمين الشهرة أو الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد في المبلغ المسجل لتلك الوحدة.

١٣٣ إذا لم يتم تخصيص أي نسبة من الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال، وفقاً للفقرة ٨٤، خلال الفترة لوحدة توليد النقد (مجموعة من الوحدات) في نهاية فترة إعداد التقارير، يتم الإفصاح عن مبلغ الشهرة غير المخصصة مع الأسباب وراء بقاء ذلك المبلغ بدون تخصيص.

التقديرات المستخدمة لقياس المبالغ القابلة للإسترداد لوحدات توليد النقد المشتملة على الشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة

١٣٤ يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تقتضيها البنود (أ)-(و) لكل وحدة توليد نقد (مجموعة من الوحدات) حيث يكون المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة لتلك الوحدة (مجموعة من الوحدات) كبيراً بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة الخاصة بالمنشأة:-

(أ) المبلغ المسجل للشهرة المخصصة للوحدة (مجموعة من الوحدات).

(ب) المبلغ المسجل للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة للوحدة (مجموعة من الوحدات).

(ج) أساس تحديد المبلغ القابل للإسترداد للوحدة (مجموعة من الوحدات) (أي قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع).

(د) إذا كانت المبلغ القابل للإسترداد للوحدة (مجموعة من الوحدات) مبني على أساس قيمة الإستخدام:-

(١) وصف لكل إفتراض رئيسي إستندت عليه الإدارة في تقديرات التدفق النقدي للفترة التي تغطيها أحدث الموازنات/التنبؤات، والإفتراضات الرئيسية هي تلك التي يكون المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (مجموعة من الوحدات) أكثر حساسية تجاهها.

(٢) وصف لمنهج الإدارة في تحديد القيمة (القيم) المعينة لكل إفتراض رئيسي، سواء كانت تلك القيمة (القيم) تعكس تجارب سابقة، أو تنسجم مع مصادر المعلومات الخارجية، إذا كان مناسباً، وان لم تكن كذلك، فكيف ولماذا تختلف عن التجارب السابقة أو مصادر المعلومات الخارجية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(٣) الفترة التي قدرت الإدارة خلالها التدفقات النقدية على أساس الموازنات/التنبؤات المالية المصادق عليها من قبل الإدارة وعندما تستخدم مدة تزيد عن 5 سنوات لوحدة توليد النقد (مجموعة من الوحدات)، كتفسير لسبب تبرير تلك الفترة الأطول.

(٤) معدل النمو المستخدم لإستقرار تقديرات التدفق النقدي فيما وراء الفترة التي تغطيها احدث الموازنات/ التنبؤات، ومبرر إستخدام أي معدل نمو يتجأوز متوسط معدل النمو طويل الأجل الخاص بالمنتجات، أو الصناعات، أو البلد أو البلدان التي تعمل فيها المنشأة، أو السوق التي تخصص له الوحدة (مجموعة من الوحدات).

(٥) معدل (معدلات) الخصم المطبق على تقديرات التدفق النقدي.

(هـ) إذا كان المبلغ القابل للإسترداد الخاصة بالوحدة (مجموعة الوحدات) مبني على أساس القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع، المنهجية المستخدمة لتحديد القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع. إذا لم يتم تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع بإستخدام سعر السوق الملحوظ الخاص بالوحدة (مجموعة الوحدات)، يتم الإفصاح أيضاً عن المعلومات التالية:-

(١) وصف لكل إفتراض رئيسي إستندت عليه الإدارة في تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع. والإفتراضات الرئيسية هي تلك التي يكون المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (مجموعة الوحدات) أكثر حساسية تجاهها.

(٢) وصف لمنهج الإدارة في تحديد القيمة (القيم) المعينة لكل إفتراض رئيسي، سواء كانت تلك القيمة (القيم) تعكس تجارب سابقة، أو تنسجم مع مصادر المعلومات الخارجية، إذا كان مناسباً، وان لم تكن كذلك، فكيف ولماذا تختلف عن التجارب السابقة أو مصادر المعلومات الخارجية.

(و) إذا أدى تغير محتمل معقول في الإفتراض الرئيسي الذي إستندت عليه الإدارة في تحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (مجموعة الوحدات) إلى تجاوز المبلغ المسجل الخاص بالوحدة (مجموعة الوحدات) مبلغها القابل للإسترداد:-

(١) المبلغ الذي يتجأوز فيه المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة مبلغها المسجل.

(٢) القيمة المعينة للإفتراض رئيسي.

(٣) المبلغ الذي يجب أن تتغير بمقداره القيمة المعينة للإفتراض الرئيسي، بعد دمج أي آثار مترتبة عن ذلك التغيير في المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد، لكي يتساوى المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (مجموعة الوحدات) مع مبلغها المسجل.

١٣٥ إذا تم تخصيص بعض أو كامل المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة عبر وحدات توليد النقد المتعددة (مجموعات الوحدات)، ولم يكن المبلغ المخصص بتلك الطريقة لكل وحدة (مجموعة وحدات) كبيراً بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة، بالإضافة إلى إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

لتلك الوحدات (مجموعات الوحدات). بالإضافة إلى ذلك، إذا كانت المبالغ القابلة للإسترداد لأي من تلك الوحدات (مجموعات الوحدات) مبنية على أساس نفس الإفتراض (الإفتراضات) الرئيسية وكان إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة لها كبيراً بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، يجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة، بالإضافة إلى:-

(أ) **إجمالي المبلغ المسجل للشهرة المخصصة لتلك الوحدات (مجموعات الوحدات).**

(ب) **إجمالي المبلغ المسجل للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة لتلك الوحدات (مجموعات الوحدات).**

(ج) **وصف الإفتراض (الإفتراضات) الرئيسية.**

(د) **وصف لمنهج الإدارة في تحديد القيمة (القيم) المعينة للإفتراض (الإفتراضات) الرئيسية، سواء كانت تلك القيمة (القيم) تعكس تجارب سابقة، أو تنسجم مع مصادر المعلومات الخارجية، إذا كان مناسباً، وان لم تكن كذلك، فكيف ولماذا تختلف عن التجارب السابقة أو مصادر المعلومات الخارجية.**

(هـ) إذا أدى تغير محتمل معقول في الإفتراض (الإفتراضات) الرئيسية إلى تجاوز المبالغ المسجلة الخاص بالوحدات (مجموعة الوحدات) إجمالي مبالغها القابلة للإسترداد:-

(١) **المبلغ الذي يتجاوز فيه إجمالي المبالغ القابلة للإسترداد الخاص بالوحدات (مجموعات الوحدات) إجمالي مبالغها المسجلة.**

(٢) **القيمة (القيم) المعينة للإفتراض (الإفتراضات) الرئيسية.**

(٣) **المبلغ الذي يجب أن تتغير بمقداره القيمة (القيم) المعينة للإفتراض (الإفتراضات) الرئيسية، بعد دمج أي آثار مترتبة عن ذلك التغيير في المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد، لكي يتساوى إجمالي المبالغ القابلة للإسترداد الخاص بالوحدات (مجموعات الوحدات) مع إجمالي مبالغها المسجلة.**

١٣٦ يمكن تبني وإستخدام آخر حساب تفصيلي تم تنفيذه في فترة سابقة للمبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات)، وفقاً للفقرة ٢٤ أو ٩٩، في إختبار إنخفاض القيمة لتلك الوحدة (مجموعة الوحدات) في الفترة الحالية، شريطة تلبية معايير محددة. وإذا كان الحال كذلك، ترتبط المعلومات بشأن تلك الوحدة (مجموعة الوحدات) التي تم دمجها في الإفصاحات التي تقتضيها الفقرتان ١٣٤ و١٣٥ بحساب المبلغ القابل للإسترداد الذي تم تبنيه.

١٣٧ يبين المثال التوضيحي ٩ الإفصاحات التي تقتضيها الفقرتان ١٣٤ و١٣٥.

الأحكام الإنتقالية وتاريخ النفاذ

١٣٨ **[تم إلغائها]**

١٣٩ وخلافاً لذلك، تطبق المنشأة هذا المعيار على:-

(أ) الشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال الذي تكون فيه تاريخ الإتفاقية في ٣١ مارس ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ؛ و

(ب) جميع الأصول الأخرى بأثر مستقبلي من بداية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ في ٣١ مارس ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.

١٤٠ يتم تشجيع المنشآت التي تنطبق عليها الفقرة ١٣٩ على تطبيق متطلبات هذا المعيار قبل تاريخ النفاذ المحدد في الفقرة ١٣٩. لكن إذا طبقت المنشأة هذا المعيار قبل تواريخ النفاذ تلك، يجب أن تطبق أيضاً المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما هو منقح عام ٢٠٠٤) في نفس الوقت.

١٤٠أ. عدل معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإضافة لذلك، عدل المعيار الفقرات ٦١ و١٢٦ و١٢٩. ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

١٤٠ب. عدل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) الفقرات ٦٥ و٨١ و١٣٩؛ وحذف الفقرات ٩١-٩٥ و١٣٨ وأضاف الملحق (ج). ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (الصادر عام ١٩٩٨)

١٤١ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*" (الصادر عام ١٩٩٨).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق (أ)

إستخدام أساليب القيمة الحالية لقياس قيمة الإستخدام

هذا الملحق هو جزءاً لا يتجزأ من المعيار. وهو يوفر الإرشادات حول إستخدام أساليب القيمة الحالية في قياس قيمة الإستخدام. وبالرغم من أن الإرشادات تستخدم مصطلح "الأصل"، فإنه ينطبق بشكل متساوي على مجموعة الأصول التي تكون وحدة توليد النقد.

مكونات قياس القيمة الحالية

أ١ تبرز العناصر التالية مجتمعة الإختلافات الإقتصادية بين الأصول:-

(أ) تقدير التدفق النقدي المستقبلي، أو في الحالات الأكثر تعقيداً، سلسلة من التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدها من الأصل؛

(ب) التوقعات حول الإختلافات المحتملة في مبلغ أو توقيت تلك التدفقات النقدية؛

(ج) القيمة الزمنية للأموال، المتمثلة في سعر الفائدة الحالي في السوق الخالي من المخاطر؛

(د) سعر تحمل الشكوك الكامنة في الأصل؛ و

(هـ) عوامل أخرى، قد لا تكون محددة في بعض الأحيان (مثل عدم السيولة) التي قد يعكسها المشاركون في السوق في تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدها من الأصل.

أ٢ يقارن هذا الملحق بين طريقتين في حساب القيمة الحالية، يمكن إستخدام أي منهما لتقدير قيمة إستخدام الأصل، إعتماداً على الظروف. وبموجب المنهج "التقليدي"، يتم تضمين التعديلات للعوامل (ب)-(هـ) المذكورة في الفقرة "١" في معدل الخصم. وبموجب منهج "التدفق النقدي المتوقع"، تسبب العوامل (ب)، (د)، (ه) إجراء تعديلات في التوصل إلى التدفقات النقدية المتوقعة المعدلة حسب المخاطر. وأي كان المنهج الذي تتبناه المنشأة لتعكس التوقعات حول الإختلافات المحتملة في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية، يجب أن تعكس النتيجة القيمة الحالية المتوقعة للتدفقات النقدية المستقبلية، أي المتوسط المرجح لكافة المخرجات المحتملة.

المبادئ العامة

أ٣ ستختلف الأساليب المستخدمة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية وأسعار الفائدة من حالة لأخرى إعتماداً على الظروف المحيطة بالأصل المعني. غير أن المبادئ العامة التالية تحكم أي تطبيق لأساليب القيمة الحالية في قياس الأصول:-

(أ) يجب أن تعكس أسعار الفائدة المستخدمة لخصم التدفقات النقدية الإفتراضات المنسجمة مع تلك المتأصلة في التدفقات النقدية المقدرة. وخلافاً لذلك، سيتم حساب أثر بعض الإفتراضات مرتين أو سيتم إهماله. على سبيل المثال، يمكن تطبيق معدل خصم بنسبة ١٢% على التدفقات النقدية التعاقدية لذمم القروض المدينة. ويعكس ذلك المعدل التوقعات حول التعثر المستقبلي في سداد قروض ذات سمات محددة. ويجب أن لا يستخدم نفس ذلك المعدل بنسبة ١٢% لخصم التدفقات النقدية المتوقعة لأن تلك التدفقات النقدية تعكس مسبقاً الإفتراضات حول التعثر المستقبلي في السداد.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) يجب أن تخلو التدفقات النقدية المقدرة ومعدلات الخصم من التحيز والعوامل غير المرتبطة بالأصل المعني. على سبيل المثال، إن تعمد التقليل من مبلغ صافي التدفقات النقدية المقدرة لتعزيز الربحية المستقبلية الواضحة للأصل يبرز تحيزاً في القياس.

(ج) يجب أن تعكس التدفقات النقدية المقدرة أو معدلات الخصم نطاق المخرجات المحتملة بدلاً من مـن مبلغ مفرد أدنى أو أقصى محتمل.

مناهج التدفق النقدي التقليدية والمتوقعة للقيمة الحالية

المنهج التقليدي

أ٤ إستخدمت التطبيقات المحاسبية للقيمة الحالية بشكل تقليدي مجموعة واحدة من التدفقات النقدية المقـدرة ومعدل خصم مفرد، يوصف عادة "بالمعدل المتناسب مع المخاطر". ويفترض المنهج التقليدي بالفعل أن أسلوب معدل الخصم المفرد يمكن أن يشمل جميع التوقعات حول التدفقات النقدية المستقبلية مع عـلأوة المخاطر المناسبة. لذلك، يركز المنهج التقليدي بشكل كبير على إختيار معدل الخصم.

أ٥ وفي بعض الظروف، مثل تلك التي يمكن فيها مراقبة الأصول القابلة للمقارنة في السوق، من الـسهل نسبياً تطبيق المنهج التقليدي. أما بالنسبة للأصول ذات التدفقات النقدية التعاقدية، فإنهـا تنـسجم مـع الطريقة التي يصف به المشاركون في السوق الأصول، مثل "سند بنسبة ١٢%".

أ٦ إلا أن المنهج التقليدي قد لا يتطرق بشكل مناسب لبعض مشاكل القياس المعقدة، مثل قيـاس الأصـول غير المالية التي لا يوجد لها سوق للبند أو البند القابل للمقارنة. ويقتضي البحث المناسب عن "المعـدل المتناسب مع المخاطر" تحليل بندين إثنين على الأقل - أصل موجود في السوق وله سعر فائدة ملحوظ والأصل الذي يتم قياسه. ويجب أن يُستنتج معدل الخصم الملائم للتدفقات النقدية التي يتم قياسـها مـن سعر الفائدة القابل للملاحظة في ذلك الأصل الآخر. ولوضع ذلك الإستنتاج، يجب أن تكـون سـمات التدفقات النقدية للأصل الآخر مشابهة لتلك الخاصة بالأصل الذي يتم قياسه. وبالتالي يجب على الجهـة التي تقوم بالقياس:-

(أ) تحديد مجموعة التدفقات النقدية التي سيتم خصمها؛

(ب) تحديد أصل آخر في السوق يبدو أن له سمات تدفق نقدي مشابهة؛

(ج) مقارنة مجموعات التدفق النقدي من البندين لضمان أنهما متشابهين (على سبيل المثال، هـل كـلا المجموعتين عبارة عن تدفقات نقدية تعاقدية، أم أن أحدهما عبارة عن تدفق نقدي تعاقدي والآخـر تدفق نقدي مقدر؟)؛

(د) تقييم ما إذا كان هناك عنصر في أحد البندين غير موجود في البند الآخر (علـى سـبيل المثـال، أحدهما أقل سيولة من الآخر؟)؛ و

(هـ) تقييم ما إذا كان من المحتمل أن تتصرف مجموعتا التدفقات النقدية بطريقة مشابهة في الظـروف الإقتصادية المتغيرة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

منهج التدفق النقدي المتوقع

٧أ إن منهج التدفق النقدي المتوقع هو، في بعض الحالات، أداة قياس أكثر فاعلية من المنهج التقليدي. وفي وضع قياس معين، يستخدم منهج التدفق النقدي المتوقع جميع التوقعات حول التدفقات النقدية المحتملة بدلاً من تدفق نقدي واحد محتمل. على سبيل المثال، يمكن أن يكون مقدار التدفق النقدي ١٠٠ وحدة عملة، أو ٢٠٠ وحدة عملة، أو ٣٠٠ وحدة عملة بإحتمالات ١٠%، و٦٠%، و٣٠%، على التوالي. إن التدفق النقدي المتوقع هو ٢٢٠ وحدة عملة. لذلك يختلف منهج التدفق النقدي المتوقع عن المنهج التقليدي من خلال التركيز على التحليل المباشر للتدفقات النقدية المعنية وعلى بيانات أكثر وضوحا للإفتراضات المستخدمة في القياس.

٨أ يسمح منهج التدفق النقدي المتوقع أيضاً بإستخدام أساليب القيمة الحالية عندما يكون توقيت التدفقات النقدية غير مؤكد. على سبيل المثال، يمكن إستلام تدفق نقدي مقداره ١,٠٠٠ وحدة عملة في سنة واحدة أو سنتين أو ثلاث سنوات بإحتمالات ١٠%، و٦٠% و ٣٠% على التوالي. ويوضح المثال أدناه حساب القيمة الحالية المتوقعة في تلك الحالة.

قيمة حالية مقدارها ١,٠٠٠ وحدة عملة في سنة واحدة بإحتمالية 5%	٩٥٢,٣٨ وحدة عملة ١٠,٠٠%	
		٩٥,٢٤ وحدة عملة
قيمة حالية مقدارها ١,٠٠٠ وحدة عملة في سنتين بإحتمالية ٥,٢٥%	٩٠٢,٧٣ وحدة عملة ٦٠,٠٠%	
		٥٤١,٦٤ وحدة عملة
قيمة حالية مقدارها ١,٠٠٠ وحدة عملة في ثلاث سنوات بإحتمالية ٥,٥٠%	٨٥١,٦١ وحدة عملة ٣٠,٠٠%	
		٢٥٥,٤٨ وحدة عملة
القيمة الحالية المتوقعة		٨٩٢,٣٦ وحدة عملة

٩أ تختلف القيمة الحالية المتوقعة بمقدار ٨٩٢,٣٦ وحدة عملة عن الفكرة التقليدية لأفضل تقدير بمقدار ٩٠٢,٧٣ وحدة عملة (إحتمالية ٦٠%). يقتضي حساب القيمة الحالية التقليدي المطبق على هذا المثال إتخاذ قرار حول إستخدام أي من التواقيت المحتملة للتدفقات النقدية، وبالتالي فلن يعكس إحتمالات التواقيت الأخرى. وهذا لأن معدل الخصم في حساب القيمة الحالية التقليدي لا يمكن أن يعكس الشكوك في التوقيت.

١٠أ إن إستخدام الإحتمالات هو عنصر أساسي في منهج التدفق النقدي المتوقع. ويتساءل البعض حول ما إذا كان تعيين إحتمالات لتقديرات غير موضوعية إلى حد كبير هو أكثر دقة مما هو موجود في الواقع. غير أن التطبيق المناسب للمنهج التقليدي (كما هو مذكور في الفقرة أ٦) يقتضي نفس التقديرات وإنعدام الموضوعية بدون تقديم شفافية الحساب المتوفرة في منهج التدفق النقدي المتوقع.

١١أ تشمل العديد من التقديرات التي تم وضعها في الممارسة الحالية عناصر التدفقات النقدية المتوقعة بشكل غير رسمي. بالإضافة إلى ذلك، يواجه المحاسبون عادة الحاجة لقياس الأصل بإستخدام معلومات محدودة حول إحتمالات التدفقات النقدية المحتملة. على سبيل المثال، قد يواجه المحاسب الحالات التالية:-

(أ) يتراوح المبلغ المقدر ما بين ٥٠ وحدة عملة و ٢٥٠ وحدة عملة، لكن لا يوجد مبلغ في النطاق أكثر أرجحية من غيره. وإعتماداً على تلك المعلومات المحدودة، يبلغ التدفق النقدي المتوقع المقدر ١٥٠ وحدة عملة [(٥٠ + ٢٥٠)/٢].

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) يتراوح المبلغ المقدر ما بين ٥٠ وحدة عملة و٢٥٠ وحدة عملة، والمبلغ الأكثر أرجحية هـو ١٠٠ وحدة عملة. غير أن الإحتمالات المرفقة بكل مبلغ غير معروفة. وإعتمادا على تلـك المعلومـات المحدودة، يبلغ التدفق النقدي المتوقع المقدر ١٣٣,٣٣ وحدة عملة [(٥٠ + ١٠٠ + ٢٥٠)/٣].

(ج) سيساوي المبلغ المقدر ٥٠ وحدة عملة (إحتمالية ١٠%)، أو ٢٥٠ وحدة عملة (إحتمالية ٣٠%)، أو ١٠٠ وحدة عملة (إحتمالية ٦٠%). وإعتمادا على تلك المعلومات المحدودة، يبلغ التـدفق النقـدي المتوقع المقدر ١٤٠ وحدة عملة [(٥٠ x ٠,١٠)+(٢٥٠ x ٠,٣٠) + (١٠٠ x ٠,٦٠)].

وفي كل حالة، من المرجح أن يقدم التدفق النقدي المقدر المتوقع تقديراً أفضل لقيمـة الإسـتخدام مـن المبلغ الأدنى أو الأكثر أرجحية أو الأقصى مأخوذاً لوحده.

١٢أ يخضع تطبيق منهج التدفق النقدي المتوقع إلى قيود التكلفة - المنفعة. وفي بعض الحـالات، تـستطيع المنشأة الوصول إلى بيانات واسعة وقد تكون قادرة على وضع عدة سيناريوهات للتدفق النقدي. وفـي الحالات الأخرى، قد لا تكون المنشأة قادرة على وضع أكثر من بيانات عامة حول التغير في التـدفقات النقدية دون تكبد تكاليف كبيرة. وتحتاج المنشأة إلى أن توازن بين تكلفة الحصول على معلومات إضافية وبين الموثوقية الإضافية التي ستوفرها المعلومات للقياس.

١٣أ يؤكد البعض أن أساليب التدفق النقدي المتوقع غير ملائمة لقياس بند مفرد أو بند ذو عدد محدود مـن النتائج المحتملة. ويقدمون مثالاً لأصل ذو نتيجتين محتملتين: إحتمالية ٩٠% بأن التدفق النقدي سيكون ١٠ وحدة عملة وإحتمالية ١٠% بأن التدفق النقدي سيكون ١,٠٠٠ وحدة عملة. وقد لاحظوا أن التدفق النقدي المتوقع في ذلك المثال يساوي ١٠٩ وحدة عملة وانتقدوا أن النتيجة لا تمثل أيا من المبالغ التـي يمكن دفعها في النهاية.

١٤أ تعكس التأكيدات كتلك التي تم تحديدها للتو إختلاف في الرأي بشأن هدف القياس. وإذا كان الهدف هـو تراكم التكاليف التي سيتم تكبدها، فقد لا تنتج التدفقات النقدية المتوقعة تقديراً صحيحاً للتكلفة المتوقعـة. إلا أن هذا المعيار يُعنى بقياس المبلغ القابل للإسترداد للأصل. ومن غير المحتمل أن يكون المبلغ القابل للإسترداد للأصل في هذا المثال يساوي ١٠ وحدات عملة، بالرغم أنه التدفق النقدي الأكثر إحتمالاً. هذا لأن قياس ١٠ وحدات عملة لا يشمل عدم تؤكد التدفق النقدي في قياس الأصل. وبدلاً من ذلـك، يـتم عرض التدفق النقدي غير المؤكد وكأنه تدفق نقدي مؤكد. ولا توجد منشأة يمكن أن تبيع أصـل معـين بهذه السمات مقابل ١٠ وحدات عملة.

معدل الخصم

١٥أ أيا كان المنهج الذي تتبناه المنشأة لقياس قيمة إستخدام الأصل، يجـب أن لا تعكـس أسـعار الفائـدة المستخدمة لخصم التدفقات النقدية المخاطر التي تم لأجلها تعديل التدفقات النقدية المقدرة. وخلافاً لذلك، سيتم حساب أثر بعض الإفتراضات مرتين.

١٦أ عندما لا يتاح السعر الخاص بالأصل مباشرة من السوق، تستخدم المنشأة وسائل بديلة لتقـدير معـدل الخصم. والهدف هو تقدير، إلى أقصى حد ممكن، تقييم السوق لما يلي:-

(أ) القيمة الزمنية للنقود للفترات حتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل؛ و

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) العوامل (أ)، (د)، (هـ) المذكورة في الفقرة أ١، إلى الحد الذي لم تسبب فيه تلك العوامل تعديلات في التوصل إلى التدفقات النقدية المقدرة.

أ١٧ وكنقطة بداية في إجراء مثل هذا التقدير، يمكن أن تأخذ المنشأة بعين الإعتبار المعدلات التالية:-

(أ) المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال المحدد بإستخدام أساليب مثل نموذج تسعير أصول رأس المال؛

(ب) معدل الإقتراض المتزايد الخاص بالمنشأة؛ و

(ج) معدلات الإقتراض الأخرى في السوق.

أ١٨ وعلى كل حال، يجب تعديل هذه المعدلات:-

(أ) لتعكس الطريقة التي يُقَيم بها السوق المخاطر المحددة المرتبطة بالتدفقات النقدية المقدرة للأصل؛ و

(ب) لإستثناء المخاطر غير المرتبطة بالتدفقات النقدية المقدرة للأصل أو التي من أجلها تم تعديل التدفقات النقدية المقدرة.

ويجب الأخذ بعين الإعتبار مخاطر محددة مثل مخاطرة البلد، ومخاطرة العملة، ومخاطرة السعر.

أ١٩ إن معدل الخصم مستقل عن هيكل رأس مال المنشأة والطريقة التي مولت بها المنشأة شراء الأصل، لأن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن تنشأ من الأصل لا تعتمد على الطريقة التي مولت بها المنشأة شراء الأصل.

أ٢٠ تقتضي الفقرة ٥٥ أن يكون معدل الخصم المستخدم هو معدل قبل الضريبة. لذلك، عندما يكون الأساس المستخدم لتقدير معدل الخصم هو ما بعد الضريبة، يتم تعديل ذلك الأساس ليعكس معدل ما قبل الضريبة.

أ٢١ تستخدم المنشأة عادة سعر خصم مفرد لتقدير قيمة إستخدام الأصل. إلا أن المنشأة تستخدم معدلات خصم منفصلة للفترات المستقبلية المختلفة حيث تكون قيمة الإستخدام حساسة تجاه الإختلاف في المخاطر للفترات المختلفة أو هيكل مدة أسعار الفائدة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق ب

التعديل على معيار المحاسبة الدولي ١٦

يتم تطبيق التعديل الوارد في هذا الملحق عندما تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" (كما هو منقح عام ٢٠٠٣). ويتم إستبداله عندما يصبح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول" (كما هو منقح عام ٢٠٠٤) نافذ المفعول. ويحل هذا الملحق محل التعديلات المترتبة التي نص عليها معيار المحاسبة الدولي ١٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٣) على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول" *(الصادر عام ١٩٩٨). ويشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٤) المتطلبات الواردة في فقرات هذا الملحق. وتبعاً لذلك، تصبح التعديلات من معيار المحاسبة الدولي ١٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٣) ليست ضرورية ما أن تخضع المنشأة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٤). ووفقاً لذلك، يتم تطبيق هذا الملحق فقط على المنشآت التي تختار تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٣) قبل تاريخ نفاذه.*

****

تم حذف نص هذا الملحق من هذا الكتاب.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق ج
اختبار إنخفاض قيمة وحدات توليد النقد ذات الشهرة والحصص غير المسيطرة

يعتبر هذا الملحق جزءا لا يتجزأ من هذا المعيار.

ج١. وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله عام ٢٠٠٨)، تقوم المنشأة المشترية بقياس الشهرة والإعتراف بها كما من تاريخ الإستملاك على أنها زيادة في القيمة الواردة في (أ) على القيمة الواردة في (ب).

(أ) إجمالي:-

(١) العوض الذي تم تحويله وقياسه وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، والذي يقتضي عموماً القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك؛

(٢) قيمة أي حصة غير مسيطرة في المنشأة المشتراة تم قياسها وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣؛ و

(٣) في عمليات إندماج الأعمال التي تتم على مراحل، القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك لحصص حقوق الملكية المحتفظ بها سابقاً من قبل المنشاة المشترية في المنشاة المشتراة.

(ب) صافي مبالغ الأصول القابلة للتحديد المستملكة والإلتزامات المتكبدة في تاريخ الإستملاك والتي تم قياسها وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

تخصيص الشهرة

ج٢. تقتضي الفقرة ٨٠ من هذا المعيار تخصيص الشهرة المستملكة في إندماج الأعمال لكل من وحدات توليد النقد الخاصة بالمنشأة المشترية، أو مجموعات وحدات توليد النقد، المتوقع أن تستفيد من توافق إندماجات الأعمال، بصرف النظر سواءً كانت أصول وإلتزامات المنشأة المشتراة معينة لتلك الوحدات، أو مجموعات وحدات توليد النقد، أم لا. ومن الممكن أن يتم تخصيص بعض التوافقات الناجمة عن إندماج الأعمال إلى وحدة توليد نقد التي لا يوجد فيها مصلحة للحصة غير المسيطرة.

اختبار إنخفاض القيمة

ج٣. يشمل اختبار إنخفاض القيمة مقارنة المبالغ القابلة للإسترداد لوحدة توليد النقد مع القيمة المسجلة لها.

ج٤. إذا قمت المنشأة بقياس حصص غير مسيطرة على أنها الحصة التناسبية في صافي الأصول القابلة للتحديد لشركة تابعة في تاريخ الإستملاك بدلاً من القيمة العادلة، فإن الشهرة المنسوبة إلى الحصص غير المسيطرة تعتبر مشمولة في المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد ذات العلاقة ولكن لا يتم الإعتراف بها في البيانات المالية الموحدة للشركة الأم. ونتيجة لذلك، تقوم المنشأة بمراكمة القيمة المسجلة للشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد لتشمل الشهرة المنسوبة إلى الحصة غير المسيطرة. ويتم بعد ذلك مقارنة القيمة المسجلة المعدلة مع المبلغ القابل للإسترداد للوحدة لتحديد ما إذا انخفضت قيمة وحدة توليد النقد.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تخصيص خسارة إنخفاض النقد

ج٥. تقتضي الفقرة ١٠٤ تخصيص أي خسارة إنخفاض قيمة محددة أولاً لتخفيض القيمة المـسجلة للـشهرة المخصصة للوحدة ومن ثم للأصول الأخرى للوحدة حسب الحصص على أساس القيمة المـسجلة لكـل أصل في الوحدة.

ج٦. إذا كانت تعتبر الشركة التابعة التي تملك حصة غير مسيطرة، أو جزء منها، بحد ذاتها وحدة توليد نقـد، فيتم تخصيص خسارة إنخفاض القيمة بين الشركة الأم والحصة غير المسيطرة على نفس الأساس الـذي يتم تخصيص الربح أو الخسارة بناء عليه.

ج٧. إذا كانت الشركة التابعة التي تملك حصة غير مسيطرة، أو جزءً منها، جزء من وحدة توليد نقد أكبـر، فيتم تخصيص خسائر إنخفاض قيمة الشهرة إلى أجزاء وحدة توليد النقد التي لها حصة غيـر مـسيطرة والأجزاء التي ليس لها. ويجب تخصيص خسائر إنخفاض القيمة إلى أجزاء وحـدة توليـد النقـد علـى أساس:-

(أ) القيمة المسجلة المعنية لشهرة الأجزاء قبل إنخفاض القيمة، بالقدر الذي يرتبط فيه إنخفاض القيمـة بالشهرة في وحدة توليد النقد، و

(ب) القيمة المسجلة المعنية لصافي الأصول القابلة للتحديد للأجزاء قبل إنخفاض القيمة، بالقـدر الـذي يرتبط فيه إنخفاض القيمة بالأصول القابلة للتحديد في وحدة توليد النقد. ويتم تخـصيص إنخفـاض القيمة هذا إلى الأصول في أجزاء وحدة توليد النقد لكل وحدة حسب الحصص على أساس القيمـة المسجلة لكل أصل في الجزء.

وفي الأجزاء التي ليس لها حصة غير مسيطرة، يتم تخصيص خسارة إنخفاض القيمة بين الـشركة الأم والحصة غير المسيطرة على نفس الأساس الذي يتم تخصيص الربح أو الخسارة بناء عليه.

ج٨. إذا كانت خسارة إنخفاض القيمة المنسوبة إلى الحصة غير المسيطرة ترتبط بالشهرة غير المعترف بهـا في البيانات المالية الموحدة للشركة الأم (أنظر الفقرة ٤ج)، فلا يتم الإعتراف بإنخفاض القيمة هذا علـى أنه إنخفاض قيمة للشهرة. وفي هذه الحالات، يتم الإعتراف فقط بخـسارة إنخفـاض القيمـة المرتبطـة بالشهرة المخصصة للشركة الأم على أنها إنخفاض قيمة للشهرة.

ج٩. يبين المثال التوضيحي ٧ اختبار إنخفاض القيمة لوحدة توليد نقد غير مملوكة بالكامل ذات شهرة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٦

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"* من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر. كما يظهر الرأي المعارض لكل من السيد كوب والسيد ليسنرينغ والبروفيسور وايتينغتون بعد أساس الإستنتاج في هذا المعيار.

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسنرينغ	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

أساس الإستنتاجات لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦
إنخفاض قيمة الأصول

	الفقرات
المقدمة	**إستنتاج١ - ٣**
النطاق	**إستنتاج٤ - ٨**
قياس المبلغ القابل للإسترداد	**إستنتاج٩ - ٣٠**
المبلغ القابل للإسترداد بناءاً على مبلغ التدفقات النقدية غير المخصومة	**إستنتاج١٢-١٣**
المبلغ القابل للإسترداد بناءاً على القيمة العادلة للأصل	**إستنتاج١٤-٢٠**
المبلغ القابل للإسترداد بناءاً على القيمة المستعملة للأصل	**إستنتاج٢١-٢٢**
المبلغ القابل للإسترداد بناءاً على صافي سعر بيع الأصل	
أو القيمة المستعملة أيهما أعلى*	**إستنتاج٢٣-٢٧**
الأصول المحتفظ بها للبيع	إستنتاج ٢٧
تنقيحات أخرى لقياس المبلغ القابل للإسترداد	**إستنتاج٢٨-٣٠**
تكلفة الإستبدال كحد أعلى	إستنتاج٢٨- ٢٩
مبالغ التقييم	إستنتاج ٣٠
صافي سعر البيع	**إستنتاج٣١-٣٩**
صافي القيمة القابلة للتحقيق	**إستنتاج٣٧-٣٩**
القيمة المستعملة	**إستنتاج٤٠-٨٠**
أسلوب القيمة المتوقعة	**إستنتاج٤١-٤٢**
التدفقات النقدية المستقبلية المستعملة من الشهرة الموادة داخلياً	
ومن التعاون مع الأصول الأخرى	**إستنتاج٤٣-٤٥**
القيمة المستعملة مقدرة بالعملة الأجنبية	**إستنتاج٤٦-٥١**
سعر الخصم	**إستنتاج٥٢-٥٥**
أدلة أضافية مضافة إلى المعايير في نسخة ٢٠٠٤	**إستنتاج٥٦-٨٠**
العوامل المؤثرة على القيمة المستعملة	إستنتاج٥٦- ٦١
التقديرات المستقبلية للتدفق النقدي	إستنتاج٦٢- ٧٥
إستخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة المستعملة	إستنتاج٧٦– ٨٠
ضرائب الدخل	**إستنتاج٨١-٩٤**
إعتبار التدفقات النقدية المستقبلية للضريبة	**إستنتاج٨١-٨٤**
تحديد سعر خصم لما قبل الضريبة	**إستنتاج٨٥**
التفاعل مع معيار المحاسبة الدولي ١٢	**إستنتاج٨٦-٨٩**
ملاحظات المشاركين في الزيارات الميدانية والمجاوبين على مسودة	
العرض في ديسمبر ٢٠٠٢	**إستنتاج٩٠-٩٤**
الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة	**إستنتاج٩٥-١١٢**
الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة بناءاً على مقياس "دائم"	**إستنتاج٩٦-٩٧**
الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة بناءاً على مقياس "إحتمال"	**إستنتاج٩٨-١٠٤**
مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية غير المخصومة (بدون تكاليف فائدة)	إستنتاج٩٩- ١٠٢
مقياس الإحتمال بناءاً على معيار المحاسبة الدولي١٠ (المعاد تصميمها في ١٩٩٤)	إستنتاج١٠٣-١٠٤

* في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، تم استبدال مصطلح "صافي سعر البيع" في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بمصطلح "القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة بناءاً على مقياس "إقتصادي" **إستنتاج١٠٥-١٠٧**
الأصول المعاد تقييمها: الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة في بيان
الدخل مقابل الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية **إستنتاج١٠٨-١١٢**
وحدات توليد النقد **إستنتاج١١٣-١١٨**
تسعير النقل الداخلي **إستنتاج١١٦-١١٨**
إختبار إنخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة **إستنتاج١١٩-١٣٠**
تكرار وتوقيت إختبار إنخفاض القيمة **إستنتاج١٢١-١٢٨**
ترحيل حساب المبلغ القابل للإسترداد إستنتاج١٢٧-١٢٨
قياس المبلغ القابل للإسترداد ومحاسبة خسائر إنخفاض القيمة
والقيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة **إستنتاج١٢٩-١٣٠**
إختبار إنخفاض قيمة الشهرة **إستنتاج١٣١أ-١٧٧**
تخصيص الشهرة لوحدات توليد النقد **إستنتاج١٣٧-١٥٩**
إتمام التخصيص المبدئي للشهرة إستنتاج١٥١ -١٥٢
التصرف بنسبة من وحدة توليد النقد التي تتضمن الشهرة إستنتاج١٥٣ -١٥٦
إعادة تنظيم هيكل الإبلاغ إستنتاج١٥٧-١٥٩
الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة وقياسها **إستنتاج١٦٠-١٧٠**
خلفية عن الإقتراحات الواردة في مسودة العرض إستنتاج١٦٠ -١٦٤
مناقشات المجلس إستنتاج١٦٥ -١٧٠
التغيرات كنتيجة لنسخة ٢٠٠٨ من المعيار الدولي لإعـداد التقـارير الماليـة (الملحق ج) إستنتاج ١٧٠أ
تحديد وقت إختبارات إنخفاض القيمة إستنتاج١٧١ -١٧٧
تسلسل إختبارات إنخفاض القيمة إستنتاج١٧٤-١٧٥
ترحيل حساب المبلغ القابل للإسترداد إستنتاج١٧٦ -١٧٧
تخصيص خسارة إنخفاض القيمة بين أصول وحدة توليد النقد **إستنتاج١٧٨-١٨١**
عكس خسائر إنخفاض القيمة للأصول بإستثناء الشهرة **إستنتاج١٨٢-١٨٦**
عكس خسائر إنخفاض قيمة الشهرة **إستنتاج١٨٧-١٩١**
الإفصاحات حول وحدات توليد النقد التي تتضمن الشهرة أو **إستنتاج١٩٢-٢٠٩**
البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة
خلفية عن الإقتراحات الواردة في مسودة العرض **إستنتاج١٩٢-٢٠٤**
إختبار التدفق النقدي اللاحق إستنتاج١٩٥ -١٩٨
تضمين متطلبات الإفصاح في المعيار المنقح إستنتاج١٩٩ - ٢٠٤
مناقشات المجلس **إستنتاج٢٠٥-٢٠٩**
الأحكام الإنتقالية **إستنتاج٢١٠-٢٢٨**
إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي للشهرة **إستنتاج٢١٦-٢٢٢**
إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي للبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجيـة غير المحددة **إستنتاج٢٢٣-٢٢٦**
التطبيق المبكر **إستنتاج٢٢٧-٢٢٨**
ملخص بالتغييرات الرئيسية عن مسودة العرض **إستنتاج ٢٢٩**
تاريخ وضع معيار معين حول إنخفاض قيمة الأصول **إستنتاج٢٣٠-٢٣٣**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ *إنخفاض قيمة الأصول*

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ كجزء من مشروعه حول عمليات إندماج الأعمال. ولم يكن في نية المجلس إعادة دراسة جميع المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ كجزء من ذلك المشروع.

وتم إرفاق النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بأساس إستنتاجات يلخص إعتبارات اللجنة السابقة لمعايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى بعض إستنتاجاتها في ذلك المعيار. وبغرض الإفادة، قام المجلس بدمج مواد في أساس الإستنتاجات الخاص به مأخوذة من أساس الإستنتاجات السابق الذي يناقش (أ) مسائل لم يقم المجلس بإعادة دراستها، و(ب) تاريخ وضع معيار معين حول إنخفاض قيمة الأصول. وتلك المواد مشمولة في الفقرات ومشار إليها بأرقام يسبقها كلمة "سابق". وتم ترقيم الفقرات التي تصف إعتبارات المجلس في التوصل إلى إستنتاجاته بكلمة "إستنتاج".

تم تعديل المصطلحات في أساس الإستنتاجات لتعكس التغيرات الحاصلة في معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧).

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى الإستنتاجات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*". وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ في العام ١٩٩٨. وتم تنقيحه من قبل المجلس كجزء من مشروعه المتعلق بإندماج الأعمال. ويتألف المشروع من مرحلتين. وقد نتج عن المرحلة الأولى منهما إصدار المجلس في نفس الوقت من عام ٢٠٠٤ للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال" والنسخ المنقحة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة". لذلك، لم يكن في نية المجلس أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ كجزء من المرحلة الأولى من المشروع إعادة دراسة جميع المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وتتعلق التغييرات التي أجريت على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بشكل رئيسي بإختبارات إنخفاض قيمة الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة (يشار إليها فيما بعد بـ "البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة) والشهرة. نجم عن المرحلة الثانية من المشروع حول إندماج الأعمال إصدار المجلس لنسخة معدلة من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ونسخة معدلة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الوحدة والمنفصلة" بشكل متزامن في عام ٢٠٠٨. وقام المجلس بتعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ليعكس قراراته حول قياس الحصة غير المسيطرة في منشأة مشتراة (أنظر الفقرة أساس ١٧٠أ). ولم يناقش المجلس المتطلبات الأخرى الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وسيتم دراسة تلك المتطلبات الأخرى كجزء من مشروع مستقبلي حول إنخفاض قيمة الأصول.

إستنتاج ٣ وتم إرفاق النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بأساس إستنتاجات يلخص إعتبارات لجنة معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى بعض إستنتاجاتها في ذلك المعيار. وبغرض الإفادة، قام المجلس بدمج مواد في أساس الإستنتاجات الخاص به مأخوذة من أساس الإستنتاجات السابق الذي يناقش أموراً لم يقم المجلس بدراستها. وتلك المواد مشمولة في الفقرات ومشار إليها بأرقام يسبقها كلمة "إستنتاج". إن وجهات النظر التي تم إبدائها في الفقرات المشار إليها بأرقام يسبقها كلمة "إستنتاج" تخص لجنة معايير المحاسبة الدولية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

النطاق (الفقرة ٢)

إستنتاج٤ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢ *"المخزون"* أن تقوم المنشأة بقياس المبلغ المسجل للمخزون بمقدار صافي قيمته القابلة للتحقيق. ويعتقد المجلس أنه لا توجد حاجة لتعديل هذا المتطلب لأنه مقبول بشكل جيد كإختبار مناسب لإمكانية إستعادة المخزونات. ولا يوجد فرق رئيسي بين معيار المحاسبة الدولي ٢ والمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (أنظر الفقرات إستنتاج ٣٧ – إستنتاج ٣٩).

إستنتاج٥ يتناول معيار المحاسبة الدولي ١١ *"عقود الانشاء"* ومعيار المحاسبة الدولي ١٢ *"ضرائب الدخل"* إنخفاض قيمة الأصول الناجم عن عقود الانشاء وأصول الضرائب المؤجلة على التوالي، وبموجب معيار المحاسبة الدولي ١١ ومعيار المحاسبة الدولي ١٢، يحدد المبلغ القابل للإسترداد في النهاية على أساس غير مخصوم. ويعترف المجلس بأن هذا لا يتفق مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦. على أن، المجلس يعتقد أنه ليس من الممكن ازالة عدم الاتساق هذا بدون تغييرات رئيسية في معيار المحاسبة الدولي١١ ومعيار المحاسبة الدولي ١٢، ولا توجد خطط حالية لدى المجلس لتعديل معيار المحاسبة الدولي١١ أو معيار المحاسبة الدولي ١٢.

إستنتاج٦ يحتوي معيار المحاسبة الدولي ١٩ *"منافع الموظفين"* على حد أعلى للمبلغ الذي يجب أن تعترف المنشأة به لأصل ناجم من منافع الموظفين. وعلى ذلك لا يتناول معيار المحاسبة الدولي ٣٦ مثل هذه الأصول. والحد المبين في معيار المحاسبة الدولي ١٩ محدد على أساس مخصوم يتفق إلى حد كبير مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦. ولا يبطل الحد الإعتراف المؤجل بخسائر اكتوارية معينة وتكاليف خدمة معينة سابقة.

إستنتاج٧ معيار المحاسبة الدولية ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* يقوم حالياً باعداد متطلبات الخسارة للأدوات المالية.

إستنتاج٨ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على كافة الأصول، إلا إذا تم إستثناؤها، بالتحديد بغض النظر عن تصنيفها كأصول متداولة أو غير متداولة. وقبل اصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لم يكن هناك معيار محاسبة دولي خاص بإنخفاض قيمة الأصول المتداولة بإستثناء المخزونات.

قياس المبلغ القابل للإسترداد (الفقرات ١٥-٥٧)

إستنتاج٩ لتحديد المبادئ التي يجب أن تحكم قياس المبلغ القابل للإسترداد، نظر المجلس، كخطوة أولى في الإجراء الذي ستقوم به المنشأة إذا إكتشفت أن أصلاً إنخفضت قيمته، وتوصل المجلس إلى أنه في مثل هذه الحالات إما أن تحتفظ المنشأة بالأصل أو تتصرف به، فعلى سبيل المثال إذا إكتشفت المنشأة أن طاقة الخدمة لأصل إنخفضت:-

(أ) قد تقرر المنشأة بيع الأصل إذا حقق صافي دخل البيع عائداً للإستثمار أعلى من الإستعمال المستمر في العمليات؛ أو

(ب) قد تقرر المنشأة الإحتفاظ بالأصل وإستعماله، حتى ولو كانت طاقة خدمته أقل مما كان متوقعاً في الأصل، وقد تكون بعض الأسباب لذلك ما يلي:-

(١) من غير الممكن بيع الأصل أو التصرف به في الحال؛

(٢) من الممكن بيع الأصل فقط بسعر منخفض؛

(٣) لا زال من الممكن إستعادة طاقة الخدمة للأصل ولكن فقط مع جهود أو مصروف أضافي؛ أو

(٤) لا زال من الممكن أن يكون الأصل مربحاً ولكن ليس إلى نفس الحد الذي كان متوقعاً في الأصل.

توصل المجلس إلى أن القرار الناجم من منشأة تتصرف بشكل معقول هو، في جوهره قرار إستثمار مبنى على صافي التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المتوقعة من الأصل.

إستنتاج١٠ نظر المجلس بعد ذلك في أي من البدائل الأربعة التالية لتحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل الذي سيظهر بأفضل شكل هذا الإستنتاج:-

(أ) المبلغ القابل للإسترداد يجب أن يكون مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية غير المخصومة.

(ب) المبلغ القابل للإسترداد يجب أن يكون القيمة العادلة للأصل: وبتحديد أكثر المبلغ القابل للإسترداد يجب إشتقاقه بشكل رئيسي من القيمة السوقية للأصل، وإذا تعذر تحديد القيمة السوقية عندئذ يجب أن يكون المبلغ القابل للإسترداد بناءاً على قيمة الأصل المستعملة كبديل للقيمة السوقية.

(ج) المبلغ القابل للإسترداد يجب أن يكون القيمة المستعملة للأصل.

(د) المبلغ القابل للإسترداد يجب أن يكون صافي سعر بيع الأصل أو القيمة المستعملة أيهما أعلى.*

فيما يلي مناقشة لكل واحد من هذه البدائل.

إستنتاج١١ تجدر الملاحظة إلى أن القيمة العادلة وصافي سعر البيع والقيمة المستعملة كلها تظهر حساب قيمة حالية (ضمنية أو صريحة) لصافي التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المتوقعة من الأصل:-

(أ) تظهر القيمة العادلة توقع السوق للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية التي ستؤخذ من الأصل؛

(ب) يظهر صافي سعر البيع توقع السوق للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية التي ستؤخذ من الأصل مخصوماً منها التكاليف المباشرة التفاضلية للتصرف بالأصل؛ و

(ج) القيمة المستعملة هي تقدير المنشأة للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية التي ستؤخذ من الإستعمال المستمر للأصل والتصرف به.

جميع هذه الأسس تأخذ في الإعتبار القيمة الزمنية للنقود ومخاطر إختلاف مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية الفعلية التي سيتم الحصول عليها من الأصل عن التقديرات، وقد تختلف القيمة العادلة وصافي سعر البيع عن القيمة المستعملة لأن السوق قد لا يستعمل نفس الإفتراضات مثل المنشأة الفردية.

المبلغ القابل للإسترداد بناءاً على مبلغ التدفقات النقدية غير المخصومة

إستنتاج١٢ يقول البعض أنه يجب قياس المبلغ القابل للإسترداد على أنه مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية غير المخصومة من أصل، ويدعمون قولهم بما يلي:-

(أ) محاسبة التكلفة التاريخية ليست معنية بقياس القيمة الإقتصادية للأصول، وعلى ذلك يجب عدم أخذ القيمة الزمنية للنقود عند تقدير المبلغ الذي سيتم إسترداده من أصل.

(ب) من السابق لأوانه إستخدام أساليب خصم بدون مزيد من البحث والمناقشات حول ما يلي:-

(١) دور الخصم في البيانات المالية؛ و

(٢) كيف يجب قياس الأصول بشكل عام.

* في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات المتوقفة*"، أصدرت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، مصطلح "صافي سعر البيع" تم إستبداله في معيار المحاسبة الدولية ٣٦ بالمصطلح " القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إذا شملت البيانات المالية أصول مسجلة بناءاً على أسس متنوعة (التكلفة التاريخية أو المبالغ المخصومة أو أسس أخرى) فإن ذلك سيكون مربكاً للمستخدمين.

(ج) إن تحديد سعر خصم مناسب كثيراً ما يكون من الصعب وبناءاً على حكم غير موضوعي.

(د) سيزيد الخصم من عدد خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها، ويدخل ذلك مع متطلب عكس خسائر الإنخفاض عنصراً متغيراً في بيان الدخل، وسيجعل من الصعب بالنسبة للمستخدمين فهم أداء المنشأة.

وقد دعمت هذا الرأي أقلية من المعلقين حول مسودة العرض إي ٥٥ "*إنخفاض قيمة الأصول*".

إستنتاج١٣ رفض المجلس قياس المبلغ القابل للإسترداد بناءاً على مبلغ التدفقات النقدية غير المخصومة للأسباب التالية:-

(أ) إن هدف قياس المبلغ القابل للإسترداد هو إظهار قرار إستثمار، والنقود لها قيمة زمنية حتى وعندما تكون الأسعار مستقرة، وإذا لم يتم خصم التدفقات النقدية المستقبلية فإن أصلين يتسببان في تدفقات نقدية بنفس المبلغ ولكن في أوقات مختلفة سيظهران نفس المبلغ القابل للإسترداد، على أن قيمها السوقية الحالية ستكون مختلفة لأن جميع العمليات الإقتصادية المتعلقة تأخذ في الإعتبار القيمة الزمنية للنقود.

(ب) القياسات التي تأخذ في الإعتبار القيمة الزمنية للنقود هي مناسبة أكثر للمستثمرين والمستخدمين الخارجيين للبيانات المالية وللادارة من اجل قرارات تخصيص الموارد بغض النظر عن أساس القياس العام المعتمد في البيانات المالية.

(ج) هناك العديد من المنشآت التي هي على علم بإستخدام أساليب الخصم، وبشكل خاص لدعم قرارات الإستثمار.

(د) الإلتزام مطلوب لنواحي أخرى في البيانات المالية المبنية على توقعات التدفقات النقدية مثل المخصصات طويلة المدى والتزامات منافع الموظفين.

(هـ) ستتحقق خدمة أفضل للمستخدمين إذا كانوا على علم في الوقت المناسب بالأصول التي لن تولد عائدات كافية لتغطي على الأقل القيمة الزمنية للنقود.

المبلغ القابل للإسترداد بناءاً على القيمة العادلة للأصل

إستنتاج١٤ يعرف معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*"*، وعدد آخر من معايير المحاسبة الدولية القيمة العادلة على أنها:-

"... المبلغ الذي يمكن مقابله إستبدال أصل، أو تسوية إلتزام، بين أطراف مطلعة وراغبة وليست لها مصلحة في تحديد القيمة السوقية العادلة ...".

إستنتاج١٥ تشمل معايير المحاسبة الدولية المتطلبات أو الإرشادات التالية لقياس القيمة العادلة:-

(أ) لغرض إعادة تقييم بند من بنود الممتلكات، أو المصانع أو المعدات بمقدار قيمتها العادلة يدل معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" على أن القيمة العادلة هي عادة

* عدل مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار ٢٣ في عام ٢٠٠٥ إلى "*الأدوات المالية : العرض*".

القيمة السوقية للأصل تحدد عادة من خلال تقييم يقوم به مقيمون مؤهلون مهنياً، وإذا لم توجد قيمة سوقية تكون القيمة العادلة بناءاً على تكلفة إستبدال الأصل المستهلكة.

(ب) لغرض إعادة تقييم أصل غير ملموس بمقدار قيمته العادلة يقترح المجلس في مسودة العرض إي ٦٠ *"الأصول غير الملموسة"* أن يتم تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى القيم السوقية التي يتم الحصول عليها من أسواق نشطة. وتقترح مسودة العرض إي ٦٠ تعريفاً للسوق النشط. *

(ج) إقترح مجلس معايير المحاسبة الدولي تعديلات على ٢٢ (أنظر مسودة العرض إي ٦١-"*ضم الأعمال*") بحيث يتم تحديد القيمة العادلة بدون الأخذ في الإعتبار نوايا الممتلك الخاصة بالإستعمال المستقبلي للأصل†.

(د) يشير معيار المحاسبة الدولي٣٩ * إلى أنه إذا وجد سوق نشط، فإن القيمة العادلة لأداة مالية تكون بناءاً على سعر السوق كما هو في سوق الأوراق المالية. وإذا لم يوجد سوق نشط، يتم تحديد القيمة العادلة بإستخدام أساليب تقدير مثل القيم السوقية لأدوات مالية ذات نوعية مماثلة وتحليل التدفقات النقدية المخصومة ونماذج تسعير الخيارات.

إستنتاج١٦ يقول البعض أن القياس المناسب الوحيد للمبلغ القابل للإسترداد لأصل هو القيمة العادلة (بناءاً على الأسعار الملاحظة في السوق أو إذا لم توجد أسعار يمكن ملاحظتها في السوق بناءاً على الأسعار التقديرية لأصول مشابهة ونتائج حسابات التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة)، ويدعم مؤيدوا القيمة العادلة رأيهم بما يلي:-

(أ) الغرض من قياس المبلغ القابل للإسترداد هو تقدير القيمة السوقية وليس القيمة المحددة كما تقدرها المنشأة، وتقدير المنشأة للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية هي بناءاً على الحكم الشخصي، وفي بعض الحالات قد يساء إستخدامها، وأسعار السوق التي يمكن ملاحظتها والتي تظهر رأي السوق هي قياس يمكن الإعتماد عليه بشكل افضل للمبالغ التي سيتم إستردادها من الأصل، وهي تقلل من إستخدام رأي الادارة.

(ب) إذا كان من المتوقع أن يولد الأصل صافي تدفقات نقدية داخلة للمنشأة أكبر مما يتوقع توليده للمشاركين الآخرين فإن العائدات الأعلى تولد دائماً تقريباً من شهرة مولدة داخلياً ناتجة من التعاون بين منشأة العمل وفريقها الاداري، ومن اجل تحقيق الاتساق مع إقتراحات المجلس في مسودة العرض إي ٦٠ *"الأصول غير الملموسة"* التي تنص على وجوب عدم الإعتراف بالشهرة المولدة داخلياً كأصل فإنه يجب إستثناء هذه التدفقات النقدية للسوق المذكورة أعلاه من التقييمات الخاصة بالمبلغ القابل للإسترداد للأصل.

(ج) إن تحديد المبلغ القابل للإسترداد على أنه صافي سعر البيع أو القيمة المستعملة أيهما أعلى هو مساو لتحديد قياسين مختلفين، بينما يجب إن يوجد فقط قياس واحد فقط لتقدير المبلغ القابل للإسترداد.

دعمت أقلية من المعلقين على مسودة العرض إي ٥٥ *"خسائر إنخفاض قيمة الأصول"* قياس المبلغ المسجل بمقدار القيمة العادلة (بناءاً على أسعار السوق القابلة للملاحظة، أو إذا لم توجد أسعار سوق قابلة للملاحظة بمقدار الأسعار المقدرة لأصول مماثلة ونتائج حسابات التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة).

---

* ينوي المجلس إعتماد معيار محاسبة دولي خاص بالأصول غير الملموسة في عام ١٩٩٨.

† صادق المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢٢ *"إندماج الأعمال"* في عام ١٩٩٨.

* نتج عن مشروع مجلس معايير المحاسبة الدولية لتنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ في العام ٢٠٠٣ تغيير موقع المتطلبات بشأن قياس القيمة العادلة من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١٧ رفض المجلس الإقتراح بوجوب تحديد المبلغ القابل للإسترداد بالرجوع إلى قيمته العادلة (بناءاً على سعر السوق القابل للملاحظة، أو إذا لم يوجد سعر سوق قابل للملاحظة الأسعار المقدرة لأصول مماثلة ونتائج حسابات التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة)، وأسباب ذلك هي ما يلي:-

(أ) يعتقد المجلس أنه يجب عدم تفضيل توقع السوق للمبلغ القابل للإسترداد لأصل (أساس للقيمة العادلة عندما تكون قيم السوق متوفرة ولصافي سعر البيع) على تقدير معقول تقوم به المنشأة الفردية التي تمتلك الأصل (أساس للقيمة العادلة عندما لا تكون أسعار السوق متوفرة وللقيمة المستعملة)، فعلى سبيل المثال قد تتوفر للمنشأة معلومات حول التدفقات النقدية المستقبلية التي تفوق المعلومات المتوفرة في السوق، وكذلك يمكن للمنشأة أن تخطط لإستعمال أصل بأسلوب يختلف عن رأي السوق حول افضل إستخدام.

(ب) إن القيم السوقية هي طريقة لتقدير القيمة العادلة، ولكن فقط إذا كانت تظهر حقيقة أن كلا الطرفين الممتلك والبائع راغبان في الدخول في عملية، وإذا كانت المنشأة قادرة على توليد تدفقات نقدية أكبر من خلال إستخدام أصل وليس من خلال بيعه فإنه سيكون امراً مضللاً أن يكون المبلغ القابل للإسترداد بناءاً على سعر الأصل في السوق لأن المنشأة المتعقلة لن تكون راغبة في بيع الأصل، وعلى ذلك يجب أن لا يشير المبلغ القابل للإسترداد فقط لعملية بين طرفين (والتي من غير المحتمل حدوثها) ولكن يجب أيضاً أن يأخذ في الإعتبار طاقة الخدمة للأصل من خلال إستعماله من قبل المنشأة.

(ج) يعتقد المجلس أنه عند تقدير المبلغ القابل للإسترداد لأصل فإن المبلغ الذي يمكن أن تتوقع المنشأة إسترداده من الأصل بما في ذلك أثر التعاون مع الأصول الأخرى هو المناسب.

يوضح المثالان التاليان الإقتراح (رفضه المجلس) بوجوب قيام المنشأة بقياس المبلغ القابل للإسترداد لمنشأة بمقدار قيمته العادلة (بشكل رئيسي بناءاً على القيم السوقية التي يمكن ملاحظتها إذا توفرت هذه القيم).

مثال ١

قبل ١٠ سنوات إشترت منشأة مبنى مقرها الرئيسي مقابل ٢,٠٠٠، ومنذ ذلك الوقت أنهار سوق العقارات وقدرت القيمة السوقية للمبنى في الميزانية العمومية بمقدار ١,٠٠٠، وتكاليف التصرف بالمبنى ستكون طفيفة، والمبلغ المسجل للمبنى في تاريخ الميزانية العمومية هو ١,٥٠٠ وعمره النافع المتبقي هو ٣٠ سنة، ويحقق المبنى كافة توقعات المنشأة، ومن المحتمل أنه ستتم تلبية هذه التوقعات في المستقبل المنظور، ونتيجة لذلك لا توجد لدى المنشأة خطط للإنتقال من مقرها الحالي، ولا يمكن تحديد القيمة المستعملة للمبنى لأن المبنى لا يولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة، وعلى ذلك تقـرر المنشأة المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد للمبنى أي المنشأة ككل، ويبين هذا الحساب أن وحدة توليد النقد للمبنى لم تنخفض قيمتها.

يتبع...

يتبع...
مثال ١

قد يقيس مؤيدوا القيمة العادلة (مبنية بشكل رئيسي على القيم السوقية التي يمكن ملاحظتها إذا توفرت هذه القيم) المبلغ القابل للإسترداد للمبنى بمقدار قيمته السوقية (١,٠٠٠) وبناءاً على ذلك يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمتها ٥٠٠ (١,٥٠٠ مطروحاً منها ١,٠٠٠) بالرغم من أن الحسابات تبين أن وحدة توليد النقد للمبنى لم تنخفض قيمتها.

لا يدعم المجلس هذا الأسلوب، ويعتقد أن المبنى لم تنخفض قيمته، ويعتقد المجلس أنه في هذا الوضع الذي تم بيانه لن تكون المنشأة راغبة في بيع المبنى مقابل ١,٠٠٠ وان إفتراض البيع ليس مناسباً.

مثال ٢

في نهاية عام ٢٠×٠ إشترت منشأة حاسباً آلياً مقابل ١٠٠ للإستعمال العام في عملياتها، وتم إستهلاك الحاسب الآلي على مدى ٤ سنوات على أساس القسط الثابت، وتقدر القيمة المتبقية بمقدار صفر، وفي نهاية عام ٢٠×٢ بلغت القيمة المسجلة للحاسب الآلي ٥٠، وهناك سوق نشط للحاسبات المستعملة من هذا النوع، والقيمة السوقية لهذا الحاسب الآلي هي ٣٠، ولا تنوي المنشأة إستبدال الحاسب قبل نهاية عمره النافع، ولم تنخفض قيمة وحدة توليد النقد للحاسب الآلي.

يقيس مؤيدوا القيمة العادلة (المبنية بشكل رئيسي على القيم السوقية التي يمكن ملاحظتها إذا كانت هذه القيم متوفرة) المبلغ القابل للإسترداد للحاسب الآلي بمقدار قيمته السوقية (٣٠) وعلى ذلك يتم الإعتراف بخسارة في إنخفاض القيمة مقدارها ٢٠ (٥٠ مطروحاً منها ٣٠) حتى ولو لم يتم إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد للحاسب الآلي.

لا يدعم المجلس هذا الأسلوب ويعتقد أن الحاسب لم تنخفض قيمته:-

(أ) ما دامت المنشأة غير ملتزمة بالتصرف بالحاسب الآلي قبل نهاية عمره النافع المتوقع؛ و
(ب) ما دامت وحدة توليد النقد للحاسب لم تنخفض قيمتها.

إستنتاج١٨ إذا لم يوجد سوق سائل وعميق لأصل فإن المجلس يعتبر أن القيمة المستعملة ستكون تقديراً معقولاً للقيمة العادلة، ومن المحتمل أن يحدث هذا لعدة أصول ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ من غير المحتمل وجود أسعار سوق من الممكن ملاحظتها للشهرة ولمعظم الأصول غير الملموسة ولعدة بنود أملاك ومصانع ومعدات، ولذلك من المحتمل أن يكون المبلغ القابل للإسترداد لهذه الأصول المحدد بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ مماثلاً للمبلغ القابل للإسترداد المبني على القيمة العادلة لهذه الأصول.

إستنتاج١٩ بالنسبة لبعض الأصول ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ توجد أسعار سوق من الممكن ملاحظتها أو من الممكن أخذ أسعار في الإعتبار لأصول مماثلة، وفي هذه الحالات سيختلف صافي سعر بيع الأصل عن القيمة العادية للأصل فقط بمقدار التكاليف المباشرة المتغيرة للتصرف به، ويقر المجلس بأن إعتبار المبلغ القابل للإسترداد هو صافي سعر البيع أو القيمة المستعملة أيهما أعلى سيختلف في بعض الأحيان عن القيمة العادلة المحددة بشكل رئيسي بناءاً على أسعار السوق (حتى وان كانت تكاليف التصرف بالأصل طفيفة)، ويعود ذلك كما هو موضح في الفقرة إستنتاج١٧(أ) إلى أن السوق قد لا يستخدم نفس الإفتراضات بشأن التدفقات النقدية المستقبلية مثل منشأة فردية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٢٠ يعتقد المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يشمل متطلبات كافية لمنع المنشأة من إستخدام إفتراضات تختلف عن السوق وغير مبررة، فعلى سبيل المثال، يطلب من المنشأة تحديد القيمة المستعملة بإستخدام:-

(أ) توقعات تدفقات نقدية مبنية على إفتراضات معقولة ومدعومة وإعطاء وزن أكبر للأدلة الخارجية؛ و

(ب) سعر خصم يظهر تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل.

المبلغ القابل للإسترداد بناءاً على القيمة المستعملة للأصل

إستنتاج٢١ يقول البعض أن القيمة المستعملة هي القياس الوحيد المناسب للمبلغ القابل للإسترداد لأصل نظراً لما يلي:-

(أ) يتم اعداد البيانات المالية على فرض إستمرارية المنشأة، ولذلك يجب عدم إيلاء أي إعتبار لقياس بديل يعكس تصرفاً في الأصل، إذا كان ذلك يظهر نوايا المنشأة.

(ب) يجب عدم تسجيل الأصول بمقدار مبالغ أعلى من طاقتها على تقديم الخدمة من إستعمال المنشأة لها، وخلافاً للقيمة المستعملة لا تظهر القيمة السوقية بالضرورة طاقة الخدمة للأصل.

وقد دعم عدد قليل من المعلقين على مسودة العرض إي ٥٥.

إستنتاج٢٢ رفض المجلس هذا الإقتراح نظراً لما يلي:-

(أ) إذا كان صافي سعر بيع الأصل أعلى من قيمته المستعملة فإن المنشأة المتعقلة تتصرف بالأصل، وفي هذه الحالة من المنطق أن نحدد المبلغ القابل للإسترداد بناءاً على صافي سعر بيع الأصل لتجنب الإعتراف بخسارة الإنخفاض التي هي غير متعلقة بالحقيقة الإقتصادية.

(ب) إذا كان صافي سعر بيع أصل أعلى من قيمته المستعملة إلا أن الادارة تقرر الإحتفاظ بالأصل فإن الخسارة الأضافية (الفرق بين صافي سعر البيع والقيمة المستعملة) تنخفض بشكل مناسب في الفترات اللاحقة لأنها تنتج من قرار الادارة في هذه الفترات اللاحقة للإحتفاظ بالأصل.

المبلغ القابل للإسترداد بناءاً على صافي سعر بيع الأصل أو القيمة المستعملة أيهما أعلى*

إستنتاج٢٣ ينجم المتطلب بأن المبلغ القابل للإسترداد يجب أن يكون صافي سعر البيع أو القيمة المستعملة ايهما أعلى من القرار الذي ينص على أن قياس المبلغ القابل للإسترداد لأصل يجب أن يظهر السلوك المحتمل لادارة متعقلة، علاوة على ذلك يجب عدم إعطاء أي تفضيل لتوقع السوق للمبلغ القابل للإسترداد لأصل (أساس صافي سعر البيع) على التقدير المعقول الذي قامت به المنشأة المفردة التي تملك الأصل (أساس القيمة المستعملة) أو العكس بالعكس (أنظر الفقرات

* في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*"، أصدرت مـن قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، مصطلح "صافي سعر البيع" تم إستبداله في معيار المحاسـبة الدوليـة ٣٦ بالمصطلح " القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١٧-إستنتاج٢٠، إستنتاج٢٢) ومن غير المؤكد ما إذا كانت إفتراضات السوق أو المنشأة هي الأكثر إحتمالاً أن تكون صحيحة، وحالياً لا توجد أسواق كاملة للعديد من الأصول ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦، كما أنه من غير المحتمل أن التنبؤات بالمستقبل ستكون دقيقة بشكل كامل بغض النظر عن الجهة التي تقوم بها.

إستنتاج٢٤ يعترف المجلس أن المنشأة ستستخدم الحكم الشخصي لتحديد ما إذا كانت خسارة الإنخفاض بحاجة لأن يتم الإعتراف بها، ولهذا السبب يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بعض وسائل الحماية للحد من مخاطرة قيام المنشأة بإجراء تقدير ايجابي (سلبي) مبالغ فيه للمبلغ القابل للإسترداد:-

(أ) يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تقديراً رسمياً للمبلغ القابل للإسترداد في أي وقت توجد فيه دلالة على ما يلي:-

(١) إن قيم الأصل قد تنخفض؛ أو

(٢) ألنه لم تعد توجد خسارة إنخفاض أو أنها قلت.

لهذا الغرض، يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على قائمة مفصلة نسبياً (بالرغم من أنها ليست شاملة) للمؤشرات على أن الأصل قد تنخفض قيمته (أنظر الفقرتين ١٢ و١١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

(ب) يقدم معيار المحاسبة الدولي ٣٦ إرشادات بشأن أساس توقعات الادارة للتدفقات النقدية المستقبلية التي سيتم إستخدامها لتقدير القيمة المستعملة (أنظر الفقرة ٣٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

إستنتاج٢٥ نظر المجلس في تكلفة الطلب من المنشأة تحديد كل من صافي سعر البيع والقيمة المستعملة إذا كان المبلغ المحدد أولاً أقل من المبلغ المسجل للأصل، وتوصل المجلس إلى أن منافع هذا المتطلب تفوق التكاليف.

إستنتاج٢٦ دعم معظم المعلقين على مسودة العرض إي ٥٥–إنخفاض قيمة الأصول رأي المجلس بوجوب قياس المبلغ القابل للإسترداد بمقدار صافي سعر البيع أو القيمة المستعملة أيهما أعلى.

الأصول المحتفظ بها للبيع

إستنتاج٢٧ نظر المجلس فيما إذا كان يجب قياس المبلغ القابل للإسترداد لأصل محتفظ به للبيع فقط بمقدار صافي سعر البيع، وعندما تتوقع المنشأة أن تتصرف في أصل ضمن المستقبل القريب فإن صافي سعر البيع للأصل يكون عادة قريبا من قيمته المستعملة، وفي الحقيقة أن القيمة المستعملة تتكون عادة في معظم الأحيان من صافي العائدات التي سيتم إستلامها من الأصل حيث أن التدفقات النقدية المستقبلية من الإستعمال المستمر هي عادة قريبة من الصفر، وعلى ذلك يعتقد المجلس أن تعريف المبلغ القابل للإسترداد كما هو وارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ مناسب للأصول المحتفظ بها للبيع بدون الحاجة إلى مزيد من المتطلبات أو الإرشادات.

تنقيحات اخرى لقياس المبلغ القابل للإسترداد

تكلفة الإستبدال كحد أعلى

إستنتاج٢٨ يقول البعض أن تكلفة إستبدال أصل يجب تبنيها كحد أعلى لمبلغه القابل للإسترداد، ويدعمون قولهم بأن قيمة الأصل بالنسبة للعمل لن تزيد عن المبلغ الذي تكون المنشأة راغبة في دفعه للأصل في تاريخ الميزانية العمومية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٢٩ يعتقد المجلس أن أساليب تكلفة الإستبدال ليست مناسبة لقياس المبلغ القابل للإسترداد لأصل، ويعود ذلك إلى أن تكلفة الإستبدال تقيس تكلفة الأصل وليس المنافع الإقتصادية المستقبلية القابلة للإسترداد من إستعماله و/أو التصرف فيه.

مبالغ التقييم

إستنتاج٣٠ في بعض الحالات قد تطلب المنشأة تقييماً خارجياً للمبلغ القابل للإسترداد، والتقييم الخارجي ليس أسلوباً منفصلاً بحد ذاته، ويعتقد المجلس أنه إذا تم إستعمال مبالغ التقييم فإنه يجب على المنشأة التحقق من أن التقييم الخارجي يتبع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

صافي سعر البيع (الفقرات ٢٥-٢٩)*

إستنتاج٣١ يعرف معيار المحاسبة الدولي ٣٦ صافي سعر البيع أنه المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل في عملية بين أطراف مطلعة وراغبة وليس لها مصلحة في تحديد القيمة مخصوماً منه التكاليف المتغيرة التي تعزى إلى التصرف بالأصل.

إستنتاج٣٢ بكلمات اخرى يظهر صافي سعر البيع توقعات السوق للتدفقات النقدية المستقبلية للأصل بعد أخذ السوق في الإعتبار للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر الملازمة لإستلام هذه التدفقات النقدية مخصوماً منه تكاليف التصرف بالأصل.

إستنتاج٣٣ يقول البعض أنه يجب عدم خصم التكاليف المباشرة المتغيرة للتصرف في الأصل من المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل، لأنه ما لم تكن الادارة قد قررت التصرف بالأصل فإنه يجب تطبيق فرضية إستمرارية المنشأة.

إستنتاج٣٤ يعتقد المجلس أنه من المناسب خصم التكاليف المباشرة المتغيرة للتصرف بالأصل عند تحديد صافي سعر البيع لأن غرض هذه الممارسة تحديد صافي المبلغ الذي يمكن للمنشأة إسترداده من بيع أصل في تاريخ القياس ومقارنته بالبديل وهو الإحتفاظ بالأصل وإستعماله.

إستنتاج٣٥ يبين معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن منافع نهاية الخدمة (كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ١٩ *"منافع الموظفين"*) والتكاليف المرتبطة بتخفيض أو إعادة تنظيم عمل بعد التصرف في الأصل ليست تكاليفا مباشرة متغيرة للتصرف في الأصل، ويعتبر المجلس هذه التكاليف أنها عرضية (وليست نتيجة مباشرة) للتصرف في الأصل، أضافة إلى ذلك فإن هذا الإرشاد يتفق مع الإرشاد الوارد في المشروع الخاص بالمخصصات. †

إستنتاج٣٦ بالرغم من أن تعريف "صافي سعر البيع" سيكون مماثلاً لتعريف "صافي القيمة العادلة" فقد قرر المجلس إستعمال المصطلح "صافي سعر البيع" بدلاً من "صافي القيمة العادلة"، ويعتقد المجلس أن المصطلح "صافي سعر البيع" يبين بشكل أفضل المبلغ الذي يجب أن تحدده المنشأة والذي ستتم مقارنته مع قيمة الأصل المستعملة.

---

* في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ " *الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة* "، أصدرت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، مصطلح "صافي سعر البيع" تم إستبداله في معيار المحاسبة الدولية ٣٦ بالمصطلح " القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع".

† إعتمد المجلس معيار المحاسبة الدولي حول المخصصات، والإلتزامات والأصول المحتملة في عام ١٩٩٨.

صافي القيمة القابلة للتحقيق

إستنتاج٣٧ يعرف معيار المحاسبة الدولي ٢ *"المخزون"*، صافي القيمة القابلة للتحقيق على أنها:-

"... سعر البيع المقدر أثناء سير العمل العادي... مخصوماً منه التكاليف المقدرة اللازمة لإجراء البيع ..."

إستنتاج٣٨ لغرض تحديد المبلغ القابل للإسترداد قرر المجلس عدم إستخدام المصطلح "صافي القيمة القابلة للتحقيق" كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٢ نظراً لما يلي:-

(أ) لأن تعريف صافي القيمة القابلة للتحقيق في معيار المحاسبة الدولي ٢ لا تشير صراحة إلى العمليات التي تتم على أساس عدم وجود مصلحة بين الأطراف لتحديد القيمة.

(ب) لأن صافي القيمة القابلة للتحقيق يشير إلى سعر بيع مقدر أثناء سير العمل العادي، وفي حالات معينة يظهر صافي سعر البيع بيعا إجبارياً إذا أجبرت الادارة على البيع في الحال.

(ج) لأنه من المهم أن يستخدم صافي صعر البيع كنقطة بداية سعر البيع المتفق عليه بين مشترين وبائعين مطلعين وراغبين، وهذا ليس مذكوراً صراحة في تعريف صافي القيمة القابلة للتحقيق.

إستنتاج٣٩ في معظم الحالات يكون صافي سعر البيع وصافي القيمة القابلة للتحقيق متماثلين، على أن المجلس لا يعتقد أنه من الضروري تغيير تعريف صافي القيمة القابلة للتحقيق المستخدم في معيار المحاسبة الدولي ٢، لأنه بالنسبة للمخزونات تعريف صافي القيمة القابلة للتحقيق مفهوم بشكل جيد ويبدو أنه يعمل بشكل مرض.

القيمة المستعملة (الفقرات ٣٠-٥٧ والملحق)

إستنتاج٤٠ يعرف معيار المحاسبة الدولي ٣٦ القيمة المستعملة على أنها القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تتدفق من لأصل.

أسلوب القيمة المتوقعة

إستنتاج٤١ يقول البعض أنه، من اجل إظهار الشكوك في التوقيت والمبالغ الملازمة للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة بشكل أفضل فإنه يجب إستخدام التدفقات النقدية المتوقعة لتحديد القيمة المستعملة، ويأخذ أسلوب القيمة المتوقعة في الإعتبار كافة التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية بدلاً من التدفقات النقدية المستقبلية المفردة الأكثر إحتمالاً.

مثال
تقدر منشأة أنه يوجد سيناريوهان للتدفقات النقدية المستقبلية: إمكانية أولى لتدفقات نقدية مستقبلية مقدارها ١٢٠ مع إحتمال قدره ٤٠% وإمكانية ثانية مقدارها ٨٠ مع إحتمال قدرة ٦٠%. *التدفقات النقدية المستقبلية الأكثر إحتمالاً ستكون ٨٠ والتدفقات النقدية المتوقعة ستكون ٩٦ (٨٠×٦٠% + ١٢٠×٤٠%).*

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٤٢ في معظم الحالات من المحتمل أن تعكس الميزانيات التقديرية/النبوءات التي هي أساس لتوقعات التدفقات النقدية تقديراً مفرداً للتدفقات النقدية المستقبلية فقط، ولهذا السبب قـرر المجلس السماح بأسلوب القيمة المتوقعة ولكنه ليس مطلوباً.

التدفقات النقدية المستقبلية من الشهرة المولدة داخلياً ومن التعاون مع الأصول الأخرى

إستنتاج٤٣ رفض المجلس إقتراحاً بوجوب أن تظهر التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية فقط التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المتعلقة بالأصل الذي تم الإعتراف به مبدئياً (أو الجزء المتبقي من ذلك الأصل إذا تم إستهلاك أو بيع جزء منه)، وهدف هذا المتطلب هو تجنب أن ندخل ضمن قيمة الأصل المستعملة التدفقات النقدية الداخلة من الشهرة المولدة داخلياً أو من التعاون مع الأصول الأخرى، وهذا سيكون متفقاً مع إقتراح المجلس في مسودة العرض إي ٦٠ *"الأصول غير الملموسة"* لمنع الإعتراف بالشهرة المولدة داخلياً على أنها أصل.*

إستنتاج٤٤ في العديد من الحالات لن يكون ممكناً من الناحية العملية التمييز بين التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية من الأصل المعترف به مبدئياً والتدفقات النقدية الداخلة المستقبلية من الشهرة المولدة داخلياً أو التعديل على الأصل، وهذا صحيح بشكل خاص عندما يتم دمج منشآت الأعمال أو عندما تتم زيادة قيمة أصل من خلال الصرف اللاحق، وتوصل المجلس إلى أن الأهم هو التركيز على ما إذا كان المبلغ المسجل للأصل سيتم إسترداده وليس على ما إذا كان الإسترداد ينجم بشكل جزئي من الشهرة المولدة داخلياً.

إستنتاج٤٥ إن الإقتراح – بوجوب أن تعكس التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية فقط التدفقات النقدية الداخلة المتعلقة بالأصل الذي تم الإعتراف به مبدئياً– سيتعارض كذلك مع متطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "بوجوب أن تعكس توقعات التدفقات النقدية إفتراضات معقولة وقابلة للدعم وتمثل أفضل تقدير للادارة لمجموعة الظروف الإقتصادية التي ستسود على مدى العمر النافع المتبقي للأصل" (أنظر الفقرة ٣٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦)، وعلى ذلك يتطلب المعيار وجوب تقدير التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية للأصل في حالته الراهنة، سواء كانت أو لم تكن هذه التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية من الأصل الذي تم الإعتراف به مبدئياً أو من ارتفاع قيمته أو تعديله لاحقا.

مثال

قبل عدة سنين إشترت منشأة قائمة عملاء تحتوي على ١٠,٠٠٠ عنوان إعترفت به على أنه أصل غير ملموس، وتستعمل المنشأة هذه القائمة للتسويق المباشر لمنتجاتها، ومنذ الإعتراف المبدئي تم حذف حوالي ٢,٠٠٠ عنوان من عناوين العملاء من القائمة وأضافة ٣,٠٠٠ عنوان جديد إليها، وتقوم المنشأة بتحديد القيمة المستعملة لقائمة العملاء.

بموجب الإقتراح (رفضه المجلس) بوجوب أن تظهر المنشأة فقط التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المتعلقة بالأصل الذي تم الإعتراف به مبدئياً فإن المنشأة ستأخذ في الإعتبار فقط هذه التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المولدة من العناوين الباقية البالغ عددها ٨,٠٠٠ (١٠,٠٠٠ مطروحاً منها ٢,٠٠٠ عميل) من القائمة التي تم الحصول عليها.

بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تأخذ المنشأة في الإعتبار التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المولدة من قائمة العملاء في حالتها الراهنة أي من خلال كافة العملاء البالغ عددهم ١١,٠٠٠ عميل (٨,٠٠٠ بالأضافة إلى ٣,٠٠٠).

* ينوي المجلس إعتماد معيار محاسبة دولي حول الأصول غير الملموسة في عام ١٩٩٨.

القيمة المستعملة مقدرة بعملة أجنبية (الفقرة ٥٤)

إستنتاج٤٦ إستجابة للملاحظات من المشاركين في الإختبار الميداني تشمل الفقرة ٥٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ إرشاداً بشأن حساب القيمة المستعملة للأصل الذي يولد تدفقات نقدية مستقبلية بعملة أجنبية. ويبين معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن القيمة المستعملة بعملة أجنبية* تتم ترجمتها إلى عملة التقرير بإستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ الميزانية العمومية.

إستنتاج٤٧ إذا كانت عملة قابلة للتحويل بحرية وتتم المتاجرة بها في سوق نشط، فإن السعر الفوري يعكس أفضل تقدير للسوق للأحداث المستقبلية التي ستؤثر على العملة. وعلى ذلك، فإن التقدير الوحيد غير المتحيز المتوفر لسعر صرف أجنبي مستقبلي هو السعر الفوري الحالي، معدل بمقدار الفرق في المعدلات المستقبلية المتوقعة للتضخم العام في البلدين اللذين تنتمي لهما العملتان.

إستنتاج٤٨ يتناول حساب القيمة المستعملة أثر التضخم العام حيث أنه تم حسابه إما:-

(أ) بتقدير التدفقات النقدية المستقبلية من الناحية الاسمية (أي بما في ذلك أثر التضخم العام والتغيرات المحددة في الأسعار) وخصمها بسعر يشمل آثار التضخم العام؛ أو

(ب) بتقدير التدفقات النقدية المستقبلية من الناحية الفعلية (أي بإستثناء أثر التضخم العام ولكن بما في ذلك أثر التغيرات المحددة في الأسعار) وخصمها بسعر يستثني أثر التضخم العام.

إستنتاج٤٩ إن إستخدام سعر آجل لترجمة القيمة المستعملة المعبر عنها بعملة أجنبية لن يكون مناسباً، ويعود ذلك إلى أن السعر الآجل يعكس تعديل السوق للتفاوت في أسعار الفائدة، وإستخدام هذا السعر ينجم عنه العد المزدوج للقيمة الزمنية للنقود (أولاً في سعر الخصم ثم بعد ذلك في السعر الآجل).

إستنتاج٥٠ حتى وان لم تكن العملة قابلة للتحويل بحرية أو لا تتم المتاجرة بها في سوق نشط – مع ما يترتب على ذلك من عدم إمكانية إفتراض أن سعر الصرف الفوري يعكس أفضل تقدير للسوق للأحداث المستقبلية التي ستؤثر على العملة – فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يدل على أن المنشأة تستعمل سعر الصرف الفوري في تاريخ الميزانية العمومية لترجمة القيمة المستعملة المقدرة بعملة أجنبية، ويعود ذلك إلى أن المجلس يعتقد أن من غير المحتمل أن تستطيع المنشأة إجراء تقدير موثوق به بشكل أفضل لأسعار الصرف المستقبلية من سعر الصرف الفوري الحالي.

إستنتاج٥١ إن أحد البدائل لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية في العملة التي تولد فيها هو تقديرها بعملة اخرى نيابة عنها وخصمها بسعر مناسب لهذه العملة الأخرى، وقد يكون هذا الحل أسهل وبشكل خاص حيث تولد التدفقات النقدية في عملة إقتصاداً مفرط التضخم (في هذه الحالات يفضل البعض إستعمال عملة صعبة كبديل) أو بعملة غير عملة التقارير، على أن هذا الحل قد يكون مضللاً إذا تغير سعر الصرف لأسباب بإستثناء التغيرات في الفرق بين معدلات التضخم العام في البلدين اللذين تنتمي لها العملتان، أضافة إلى ذلك هذا الحل لا يتفق مع الأسلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ *"التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع"* والتي لا تسمح إذا كانت عملة

* تم إستبدال مصطلح "عملة الإبلاغ" في معيار المحاسبة الدولي ٢١ *" آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"*، كما تم تنقيحه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في العام ٢٠٠٣، بمصطلح "العملة التي تستخدم في البيئـة التـي تعمـل فيهـا المنشأة".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التقارير* هي عملة الإقتصاد المفرط، التضخم بالترجمة إلى عملة صعبة كبديل لإعادة البيان حسب وحدة القياس السائدة في تاريخ الميزانية العمومية.

سعر الخصم (الفقرات ٥٥-٥٧ الملحق من١٥-٢١)

إستنتاج٥٢ هدف خصم التدفقات النقدية المستقبلية هو إظهار القيمة الزمنية للنقود والشكوك المرتبطة بهذه التدفقات النقدية:-

(أ) الأصول التي تولد تدفقات نقدية بعد وقت قصير أكثر قيمة من الأصول التي تولد نفس التدفقات النقدية فيما بعد، وجميع العمليات الإقتصادية المتعلقة تأخذ في الإعتبار القيمة الزمنية للنقود، وتكلفة عدم إستلام تدفق نقدي داخلي حتى تاريخ ما في المستقبل هي تكلفة الفرصة الضائعة التي يمكن قياسها بالأخذ في الإعتبار الدخل الذي فقد بسبب عدم إستثمار تلك النقود للفترة، وتعطى القيمة الزمنية للنقود قبل أخذ المخاطرة في الإعتبار من خلال معدل العائد على إستثمار خال من المخاطرة مثل السندات الحكومية لنفس المدة.

(ب) تتأثر قيمة التدفقات النقدية المستقبلية بالتغير (أي المخاطر) المرتبطة مع التدفقات النقدية. وعلى ذلك يجب أن تأخذ كافة العمليات الإقتصادية المتعلقة المخاطرة في الإعتبار.

إستنتاج٥٣ نتيجة لذلك قرر المجلس ما يلي:-

(أ) رفض سعر الخصم المبني على القيمة التاريخية– أي السعر الساري المفعول الضمني عندما تم امتلاك الأصل، ويجب أن يكون التقدير اللاحق للمبلغ المسجل مبنياً على أسعار الفائدة السائدة لأن قرارات الادارة بشأن ما إذا كان سيتم الإحتفاظ بالأصل مبنية على الظروف الإقتصادية السائدة، والأسعار التاريخية لا تعكس الظروف الإقتصادية السائدة.

(ب) رفض سعر الخصم المبني على سعر خال من المخاطرة، إلا إذا تم تعديل التدفقات النقدية المستقبلية لكافة المخاطر الخاصة بالأصل.

(ج) طلب وجوب أن يكون سعر الخصم سعراً يعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل، وهذا السعر هو العائد الذي يطلبه المستثمرون لو كان عليهم إختيار إستثمار يولد تدفقات نقدية ذات مبالغ وتوقيت ومخاطرة معادلة لتلك التي تتوقع المنشأة أن تحصل عليها من الأصل.

إستنتاج٥٤ من الناحية المبدئية يجب أن تكون القيمة المستعملة هي القياس الذي تستخدمه المنشأة المحدد حسب رأي المنشأة حول أفضل إستخدام لذلك الأصل. ومن ناحية منطقية يجب أن يكون سعر الخصم بناءاً على التقدير الذاتي للمنشأة لكل من القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية من الأصل. على أن المجلس يعتقد أنه لا يمكن التحقق من هذا السعر بشكل موضوعي، ولذلك يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وجوب قيام المنشأة بإجراء تقييمها للتدفقات النقدية المستقبلية إلا أن سعر الخصم يجب أن يعكس إلى الحد الممكن تقييم السوق للقيمة الزمنية للنقود. وبالمثل يجب أن يعكس سعر الخصم الزيادة التي يتطلبها السوق من التدفقات النقدية المستقبلية غير المؤكدة بناءاً على التوزيع الذي تقدره المنشأة.

---

* تم إستبدال مصطلح "عملة الإبلاغ" في معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"*، كما تم تنقيحه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في العام ٢٠٠٣، بمصطلح "العملة الوظيفية".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٥٥ يعترف المجلس أنه قلما يوجد سعر جار يحدده السوق للأصل الذي يغطيه معيار المحاسبة الدولي ٣٦، ولذلك تستخدم المنشأة الأسعار الجارية التي يحددها السوق للأصول الأخرى (مماثلة إلى أبعد حد للأصل الذي تتم مناقشته) كنقطة بداية وتقوم بتعديل هذه الأسعار لتعكس المخاطر المتعلقة بالأصل التي لم يتم بشأنها تعديل تقديرات التدفقات النقدية.

أدلة أضافية مضافة إلى المعايير في نسخة ٢٠٠٤

العوامل المؤثرة على القيمة المستعملة (الفقرات ٣٠-٣٢)

إستنتاج٥٦ إقترحت مسودة العرض الخاصة بالتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٦، في حين يشتمل المعيار المنقح، إرشادات أضافية لتوضيح ما يلي:-

(أ) العناصر التي تنعكس في قيمة إستخدام الأصل؛ و

(ب) أن بعض تلك العناصر (أي التوقعات حول الإختلافات المحتملة في مبلغ أو توقيت التـدفقات النقدية المستقبلية، وسعر تحمل الشكوك الكامنة في الأصل، والعوامل الأخرى التي قد يعكسها المشاركون في السوق في تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدها من الأصل) يمكن أن تنعكس إما كتعديلات على التدفقات النقدية المستقبلية أو كتعـديلات علـى معدل الخصم.

وقرر المجلس ضم هذه الإرشادات الأضافية إلى مسودة العرض إستجابة لعدد من الطلبات الواردة من هيئاته الفرعية لتوضيح المتطلبات في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الـدولي ٣٦ حـول قياس قيمة الإستخدام.

إستنتاج٥٧ وافق المجاوبون على مسودة العرض بشكل عام على المقترحات. وإختلف أولئك الذين لم يوافقوا بشكل كبير في وجهات نظرهم، مناقشين أنه:-

(أ) يجب تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ليسمح للمنشآت بقياس قيمة الإستخدام بإستخدام طرق أخرى عدا خصم التدفقات النقدية المستقبلية.

(ب) عند قياس قيمة إستخدام الأصل غير الملموس، يجب على المنشآت أن تعكس سـعر تحمـل الشكوك الكامنة في الأصل كتعديلات على التدفقات النقدية المستقبلية.

(ج) من غير المنسجم مع تعريف قيمة الإستخدام أن يعكس في ذلك القياس عوامـل أخـرى قـد يعكسها المشاركون في السوق في تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقـع المنـشأة أن تستمدها من الأصل - ويشير هذا العنصر إلى تسعير السوق للأصل بدلاً من قيمـة المنـشأة التي تملك الأصل. ويجب أن تنعكس العوامل الأخرى في قيمة الإستخدام فقط إلى الحد الذي تؤثر فيه على التدفقات النقدية التي يمكن أن تحققها المنشأة من الأصل.

إستنتاج٥٨ أثناء دراسة البند (أ) أعلاه، لاحظ المجلس أن قياس المبلغ القابل للإسترداد في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (أي قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع، أيهما أعلى) ينبثق عن قرار لجنة معايير المحاسبة الدولية الذي يفيد بأن المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالأصل يجب أن يعكس السلوك المحتمل للإدارة العقلانية، بدون أي أفضلية لتوقعات السوق للمبلغ القابل للإسترداد الخاص بالأصل (أي القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع) على التقدير العقلاني الذي تقوم به المنشأة التي تسيطر على الأصل (قيمة الإستخدام) أو بالعكس (أنظر الفقرة "إستنتاج ٢٣"). وأثناء وضع مسودة العرض وتنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦، إستنتج المجلس أنه من غير المناسب تعديل أساس القياس المتبع في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

لتحديد المبلغ القابل للإسترداد حتى يدرس المجلس المسألة الأوسع نطاقاً المتعلقة بهدف (أهداف) القياس المناسبة في المحاسبة. وزيادة على ذلك، لا يحول معيار المحاسبة الدولي ٣٦ دون إستخدام أساليب التقييم الأخرى في تقدير القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع. على سبيل المثال، تنص الفقرة ٢٧ من المعيار على أنه "إذا لم يكن هناك أي إتفاقية بيع ملزمة أو سوق نشط للأصل، فإن القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع تكون مبنية على أساس أفضل المعلومات المتوفرة لكي تعكس المبلغ الذي يمكن للمنشأة الحصول عليه، في تاريخ الميزانية العمومية، من التصرف بالأصل في معاملة على أساس تجاري بين الأطراف المطلعة والراغبة بعد إقتطاع تكاليف التصرف."

إستنتاج٥٩ أثناء دراسة البند (ب) أعلاه، لاحظ المجلس أن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ سمحت بأن تنعكس تعديلات المخاطر إما في التدفقات النقدية أو في معدل الخصم، بدون الإشارة إلى أفضلية. ولا يرى المجلس أي مبرر لتعديل هذا المنهج ليقتضي إستخدام التعديلات وفق المخاطر للشكوك كعامل في التدفقات النقدية، وخصوصاً بالنظر إلى رغبة المجلس تجنب تعديل المتطلبات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لتحديد المبلغ القابل للإسترداد إلى أن يدرس المسألة الأوسع نطاقاً المتعلقة بالقياس في المحاسبة. أضافة إلى ذلك، قام المجلس كجزء من عمليته الإستشارية بزيارات ميدانية ونقاشات الطاولة المستديرة خلال فترة إبداء الملاحظات على مسودة العرض*. وأشار العديد من المشاركين في الزيارات الميدانية إلى أفضلية عكس تعديلات المخاطر هذه في معدل الخصم.

إستنتاج٦٠ أثناء دراسة البند (ج) أعلاه، لاحظ المجلس أن مقياس القيمة العادلة المتبع في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ليس مقياساً "يخص المنشأة" فقط. بالرغم من أن التدفقات النقدية المستخدمة كنقطة انطلاق في الحساب تمثل التدفقات النقدية الخاصة بالمنشأة (أي يتم إشتقاقها من آخر الميزانيات/ التنبؤات المالية التي أقرتها الإدارة وتمثل أفضل تقدير للإدارة يتعلق بمجموعة الظروف الإقتصادية التي ستكون قائمة خلال العمر الإنتاجي المتبقي للأصل)، إلا أنه يجب تحديد قيمتها الحالية بإستخدام معدل خصم يعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للمال والمخاطر الخاصة بالأصل. وتوضح الفقرة ٥٦ من المعيار (الفقرة ٤٩ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦) أن "المعدل الذي يعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للمال والمخاطر الخاصة بالأصل هو العائد الذي قد يطلبه المستثمرون فيما لو إختاروا إستثماراً يولد تدفقات نقدية ذات مبالغ وتوقيت ومجموعة مخاطر مرادفة لتلك التي تتوقع المنشأة أن تستمدها من الأصل". وبعبارة أخرى، تعكس قيمة إستخدام الأصل كيفية تسعير السوق للتدفقات النقدية التي تتوقع الإدارة أن تستمدها من الأصل.

إستنتاج٦١ لذلك، إستنتج المجلس أنه:-

(أ) من المنسجم مع مقياس قيمة الإستخدام المتبع في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تضمين في قائمة العناصر العوامل الأخرى التي يعكسها المشاركون في السوق في تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدها من الأصل.

---

* تم القيام بالزيارات الميدانية ما بين أوائل ديسمبر ٢٠٠٣ وأوائل إبريل ٢٠٠٣، وقد شارك فيها أعضاء وموظفو مجلس معايير المحاسبة الدولية في إجتماعات مع واحد وأربعين شركة في أستراليا، وفرنسا، وألمانيا، واليابان، وجنوب أفريقيا، وسويسرا والمملكة المتحدة. وشارك أعضاء وموظفو مجلس معايير المحاسبة الدولية في مجموعة من نقاشات الطاولة المستديرة مع المدققين، والمعدين، وواضعي معايير المحاسبة والمنظمين في كندا والولايات المتحدة بشأن مسائل التنفيذ التي تواجهها الشركات في أمريكا الشمالية خلال التطبيق الأول لبياني معايير المحاسبة المالية الأمريكية ١٤١ "*إندماج الأعمال*" و ١٤٢ "*الشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى*"، والأقسام المقابلة من الدليل الكندي، التي تم إصدارها في يونيو ٢٠٠١.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) يجب أن تنعكس جميع العناصر المقترحة في مسودة العرض (والمدرجة في الفقرة ٣٠ من المعيار المنقح) في حساب قيمة إستخدام الأصل.

التقديرات المستقبلية للتدفق النقدي (الفقرات ٣٣، ٣٤ و٤٤)

إستنتاج٦٢ إقترحت مسودة العرض أن تستند تقديرات التدفق النقدي المستخدمة في قياس قيمة الإستخدام على أساس إفتراضات معقولة ومدعومة تأخذ بعين الإعتبار كلا من التدفقات النقدية الفعلية السابقة والقدرة السابقة للإدارة على التنبؤ بالتدفقات النقدية بدقة.

إستنتاج٦٣ لا يوافق العديد من المجاوبين على مسودة العرض على هذا الإقتراح، مناقشين أنه:-

(أ) من الممكن أن تكون أسباب إختلاف تنبؤات التدفق النقدي السابقة عن التدفقات النقدية الفعلية غير ذات صلة بالتقديرات الحالية. على سبيل المثال، إذا كان هناك تغيير رئيسي في الإدارة، فإن القدرة السابقة للإدارة على التنبؤ بالتدفقات النقدية قد تكون غير ذات صلة بالتقديرات الحالية. أضافة لذلك، فإن سجلاً سيئاً في التنبؤ بالتدفقات النقدية بدقة قد يكون نتيجة عوامل خارجة عن سيطرة الإدارة (مثل أحداث ١١ سبتمبر ٢٠٠١)، أكثر منها دلالة على تحيز الإدارة.

(ب) من غير الواضح، عملياً، كيف يمكن أن تأخذ الإفتراضات التي تستند إليها تقديرات التدفق النقدي بعين الإعتبار الفروقات السابقة بين تنبؤات الإدارة والتدفقات النقدية الفعلية.

(ج) لا ينسجم الإقتراح مع المتطلب الذي يقتضي بأن تستند تقديرات التدفق النقدي إلى آخر الميزانيات/التنبؤات المالية المصادق عليها من قبل الإدارة.

إستنتاج٦٤ لاحظ المجلس، كما ذكر، أنه كان يمكن للإقتراح أن يقتضي تعديل الإفتراضات التي تستند إليها تنبؤات التدفق النقدي للتدفقات النقدية الفعلية السابقة والقدرة السابقة للإدارة على التنبؤ بالتدفقات النقدية بدقة. ووافق المجلس مع المجاوبين أنه من غير الواضح، عملياً، كيف يمكن تحقيق هذا الأمر، وأنه يمكن في بعض الظروف أن تكون التدفقات النقدية الفعلية السابقة والقدرة السابقة للإدارة على التنبؤ بالتدفقات النقدية بدقة غير ذات صلة بوضع التنبؤات الحالية. غير أن المجلس حافظ على وجهة نظره ومفادها أنه يجب على الإدارة لدى وضع الإفتراضات التي تستند إليها تنبؤات التدفق النقدي أن تأخذ بعين الإعتبار، وتقوم عند الضرورة بعمل التعديلات اللازمة، الأداء السابق الفعلي للمنشأة أو التاريخ السابق للإدارة التي تبالغ أو تقلل بشكل منسجم من بيان تنبؤات التدفق النقدي.

إستنتاج٦٥ لذلك، قرر المجلس أن لا يتابع الإقتراح، وأن يشمل بدلاً من ذلك في الفقرة ٣٤ من المعيار إرشادات توضح أن الإدارة:-

(أ) يجب أن تُقيم معقولية الإفتراضات التي تستند إليها تقديرات التدفقات النقدية الحالية من خلال فحص أسباب الإختلافات بين تقديرات التدفقات النقدية الأسبقة والتدفقات النقدية الفعلية؛ و

(ب) يجب أن تضمن من أن الإفتراضات التي تستند إليها تقديرات التدفقات النقدية الحالية منسجمة مع المخرجات الفعلية السابقة، شريطة أن تجعل آثار الأحداث أو الظروف اللاحقة التي لم تكن قائمة عند توليد تلك التدفقات النقدية الفعلية هذا ملائماً.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٦٦ وعند صياغة المعيار بشكله النهائي، درس المجلس أيضاً موضوعين تم تحديدهما من قبل المجاوبين على مسودة العرض وتمت إحالتهما إلى المجلس من قبل لجنة تفسيرات إعداد التقارير المالية الدولية. ويرتبط كلا الموضوعين بتطبيق الفقرات ٢٧ (ب) و٣٧ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (حالياً الفقرات ٣٣ (ب) و٤٤). ولم يقم المجلس بإعادة دراسة تلك الفقرات عند وضع مسودة العرض.

إستنتاج٦٧ إقتضت الفقرة ٢٧ (ب) أن تستند تقديرات التدفق النقدي المستخدمة لقياس قيمة الإستخدام على آخر الميزانيات/التنبؤات المالية المقررة من قبل الإدارة. إلا أن الفقرة ٣٧ إقتضت أن يتم تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل [أو وحدة توليد النقد] في ظروفها الحالية وأن يتم إستثناء التدفقات النقدية الواردة أو الصادرة المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من: (أ) إعادة الهيكلة المستقبلية التي لم تلتزم بها المنشأة بعد، أو (ب) النفقات الرأسمالية المستقبلية التي ستحسن أو تعزز من الأصل [أو وحدة توليد النقد] بشكل يتجاوز معيار أدائه المقيم أصلاً*.

إستنتاج٦٨ كان أول موضوع درسه المجلس مرتبطاً بشراء وحدة توليد النقد عندما:-

(أ) يكون السعر المدفوع مقابل الوحدة مبنياً على التقديرات التي تشمل إعادة هيكلة رئيسية يتوقع أن ينتج عنها ارتفاع كبير في صافي التدفقات النقدية الواردة المستمدة من الوحدة؛ و

(ب) ليس هناك سوق ملحوظ يمكن منه تقدير القيمة العادلة للوحدة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع.

وعبر المجاوبون عن قلقهم بأنه إذا لم يتم عكس صافي التدفقات النقدية الواردة الناشئة من إعادة الهيكلة في قيمة إستخدام الوحدة، فإنه ينتج عن مقارنة المبلغ القابل للإسترداد والمبلغ المسجل للوحدة المباشرة بعد الإستملاك قد ينتج عنها الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة.

إستنتاج٦٩ ووافق المجلس، في حين تكون جميع الأمور الأخرى متساوية، مع المجاوبين على أن قيمة إستخدام الوحدة المشتراة حديثاً، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، هي أقل من السعر المدفوع مقابل الوحدة إلى الحد الذي يشمل فيه السعر صافي منافع إعادة الهيكلة المستقبلية التي لم تلتزم بها المنشأة بعد. غير أن هذا لا يعني أن مقارنة المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة مع مبلغها المسجل مباشرة بعد الإندماج بالشراء قد ينتج عنها الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة. ولاحظ المجلس ما يلي:-

(أ) يتم قياس المبلغ القابل للإسترداد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ على أنه قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع، أيهما أعلى. ويعرف المعيار القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع على أنها "المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل أو وحدة توليد النقد في معاملة على أساس تجاري بين الأطراف المطلعة والراغبة، مطروحاً منه تكاليف التصرف".

(ب) توفر الفقرات ٢٥-٢٧ من المعيار إرشادات حول تقدير القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع. ووفقاً لتلك الإرشادات، من المحتمل أن يكون أفضل دليل على قيمة الإستخدام مطروحاً منها التكاليف حتى البيع الخاصة بوحدة مشتراة حديثاً هو سعر على أساس تجاري

* تم تعديل المتطلب الذي يقضي بإستثناء النفقات الرأسمالية المستقبلية التي ستحسن أو تعزز من الأصل (أو وحدة توليد النقد) بشكل يتجاوز معيار أدائه المقيم أصلا في عام ٢٠٠٣ كتعديل مترتب ناتج من تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات". وتقتضي الآن الفقرة ٤٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن تستثني تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات النقدية الواردة أو الصادرة المستقبلية المتوقع أن تنشأ من تحسن أو تعزيز أداء الأصل.

دفعته المنشأة لشراء الوحدة، والذي تم تعديله لإستيعاب تكاليف التصرف وأي تغيرات في الظروف الإقتصادية بين تاريخ المعاملة والتاريخ الذي تم فيه إجراء التقدير.

(ج) إذا كان سيتم تقدير القيمة العادلة للوحدة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع بطريقة أخرى، فإنها تعكس أيضاً تقييم السوق لصافي المنافع المتوقعة التي تستطيع أي منشأة مشترية أن تستمدها من إعادة هيكلة الوحدة أو من النفقات الرأسمالية المستقبلية على الوحدة.

إستنتاج ٧٠ وبناءاً عليه، وفي حين تكون جميع الأمور الأخرى متساوية، فإن المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة يمكن أن يكون قيمتها العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع، وليس قيمة إستخدامها. وعليه، تنعكس صافي منافع إعادة الهيكلة في المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة، ويعني ذلك نشوء خسارة إنخفاض القيمة فقط إلى الحد الذي تبلغ فيه أية تكاليف تصرف مادية.

إستنتاج ٧١ أقر المجلس أن معاملة القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع الخاصة بالوحدة المشتراة حديثاً على أنها مبلغها القابل للإسترداد لا ينسجم مع السبب الذي يؤكد على هدف قياس المبلغ القابل للإسترداد على أنه "القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع أو قيمة الإستخدام، "أيهما أعلى. ويقصد من قياس المبلغ القابل للإسترداد على أنه القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع أو قيمة الإستخدام"، أيهما أعلى، عكس القرارات الإقتصادية التي يتم إتخاذها عند إنخفاض قيمة الأصل. أيهما أفضل بيع الأصل أو المحافظة على إستخدامه؟

إستنتاج ٧٢ بالرغم من ذلك، إستنتج المجلس أن:-

(أ) تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ليشمل في حسابات قيمة الإستخدام تكاليف ومنافع عمليات إعادة الهيكلة المستقبلية التي لم تلتزم بها المنشأة بعد هو بمثابة تغيير جوهري على مفهوم قيمة الإستخدام الذي تم تبنيه في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وذلك المفهوم هو "قيمة الإستخدام للأصل في ظروفه الحالية".

(ب) يجب أن لا يتم تعديل مفهوم قيمة الإستخدام في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ كجزء من مشروع إندماج الأعمال، لكن يجب إعادة دراسته فقط عندما يدرس المجلس المسألة الأوسع نطاقاً المتعلقة بأهداف القياس الملائمة في المحاسبة.

إستنتاج ٧٣ في حين إرتبط الموضوع الثاني الذي درسه المجلس بما إقترحه بعض المجاوبين على أنه يشكل تعارضا بين المتطلبات الواردة في الفقرتين ٢٧(ب) و٣٧ من النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ (حالياً الفقرتان ٣٣(ب) و٤٤). إقتضت الفقرة ٢٧(ب) أن تستند قيمة الإستخدام إلى آخر التنبؤات التي تصادق عليها الإدارة – التي من المرجح أن تعكس نوايا الإدارة فيما يتعلق بعمليات إعادة الهيكلة المستقبلية والنفقات الرأسمالية المستقبلية - في حين إقتضت الفقرة ٣٧ أن تستثني قيمة الإستخدام آثار إعادة الهيكلة المستقبلية التي لم تلتزم بها المنشأة بعد والنفقات الرأسمالية المستقبلية التي ستحسن أو تعزز من الأصل بشكل يتجاوز معيار أدائه المقيم أصلاً*.

* تم تعديل المتطلب الذي يقضي بإستثناء النفقات الرأسمالية المستقبلية التي ستحسن أو تعزز من الأصل (أو وحدة توليد النقد) بشكل يتجاوز معيار أدائه المقيم أصلا في عام ٢٠٠٣ كتعديل مترتب ناتج من تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*. وتقتضي الآن الفقرة ٤٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن تستثني تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات النقدية الواردة أو الصادرة المستقبلية المتوقع أن تنشأ من تحسن أو تعزيز أداء الأصل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٧٤ إستنتج المجلس أنه من الواضح من أساس الإستنتاجات في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أنه كان بنية لجنة معايير المحاسبة الدولية محاسبة قيمة الإستخدام بإستخدام تقديرات التدفقات النقدية الواردة المستقبلية للأصل في ظروفه الحالية. ومع ذلك إتفق المجلس مع بعض المجاوبين على أن المتطلب الذي يقتضي بأن تستند قيمة الإستخدام إلى آخر التنبؤات التي تقرها الإدارة لا ينسجم مع الفقرة ٣٧ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ عندما تشمل تلك التنبؤات إما عمليات إعادة الهيكلة المستقبلية التي لم تلتزم بها المنشأة بعد أو التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بتحسين أو تعزيز أداء الأصل.

إستنتاج٧٥ لذلك، قرر المجلس أن يوضح، ما يعرف الآن بالفقرة ٣٣(ب) من المعيار المنقح، وجوب أن تستند تقديرات التدفق النقدي إلى آخر الميزانيات/ التنبؤات المالية التي أقرتها الإدارة، لكن يجب أن تستثني التدفقات النقدية الواردة أو الصادرة المستقبلية المقدرة التي من المتوقع أن تنشأ من عمليات إعادة الهيكلة المستقبلية أو من تحسين أو تعزيز أداء الأصل. وقرر المجلس أيضاً توضيح أنه عندما تشتمل وحدة توليد النقد على أصول ذات أعمار إنتاجية مقدرة مختلفة (أو، على نحو مماثل، عندما يتألف الأصل من عناصر ذات أعمار إنتاجية مقدرة مختلفة)، يعتبر إستبدال الأصول (العناصر) ذات الأعمار القصيرة جزءاً من الخدمة اليومية للوحدة (الأصل) عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالوحدة (الأصل).

إستخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة المستعملة (الفقرات أ١-أ١٤)

إستنتاج٧٦ إقترحت مسودة العرض إرشادات تطبيق أضافية حول إستخدام أساليب القيمة الحالية لقياس قيمة الإستخدام. وقرر المجلس شمل هذه الإرشادات الأضافية في مسودة العرض إستجابة لطلبات توضيح المتطلبات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ حول قياس قيمة الإستخدام.

إستنتاج٧٧ وقد دعم المجاوبون على مسودة العرض بشكل عام الإرشادات الأضافية. وأولئك الذين لم يختلفوا في آرائهم إقترحوا:-

(أ) أن تحديد الإرشادات بملحق مختصر في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ هو غير كاف.

(ب) بالرغم من كون الإرشادات مفيدة، إلا أنها تضعف من الهدف الرئيـسي لمعيـار المحاسـبة الدولي ٣٦، المتمثل في وضع مبادئ محاسبية لإختبار إنخفاض قيمة الأصول. لذلك، يجـب حذف الإرشادات من المعيار.

(ج) يجب أن يطلب من المنشآت أن تستخدم منهج التدفقات النقدية المتوقعة لقياس قيمة الإستخدام.

(د) لا ينسجم منهج التدفقات النقدية المتوقعة مع كيفية تسعير المعاملات من قبل الإدارة ويجـب منعه.

إستنتاج٧٨ أثناء دراسة البندين (أ) و (ب) أعلاه، لاحظ المجلس أن المجاوبين الذين أبدوا ملاحظاتهم حول الإرشادات الأضافية يوافقون عموماً على أنها مفيدة وكافية.

إستنتاج٧٩ أثناء دراسة البندين (ج) و(د) أعلاه، لاحظ المجلس أن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لم تقتضي حساب قيمة الإستخدام من خلال إستعمال منهج التدفقات النقدية المتوقعة، كما لم تمنع ذلك المنهج. ولا يرى المجلس أي مبرر لإقتضاء أو منع إستخدام منهج التدفقات النقدية

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المتوقعة، وخصوصاً بالنظر إلى رغبته تجنب تعديل المتطلبات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لتحديد المبلغ القابل للإسترداد إلى أن يدرس مسائل القياس الأوسع نطاقاً في المحاسبة. بالأضافة إلى ذلك، وفيما يتعلق بالبند (د)، قال بعض المشاركين في الزيارات الميدانية أنهم يقومون بشكل روتيني بتحليلات الحساسية والتحليلات الإحصائية كأساس لإستخدام منهج القيمة المتوقعة في وضع الميزانيات/التنبؤات وإتخاذ القرارات الإستراتيجية.

إستنتاج٨٠ لذلك، قرر المجلس أن يضم في المعيار المنقح إرشادات التطبيق بشأن إستخدام أساليب القيمة الحالية التي تم إقتراحها في مسودة العرض.

ضرائب الدخل

إعتبار التدفقات النقدية المستقبلية للضريبة

إستنتاج٨١ قد تؤثر التدفقات النقدية المستقبلية لضريبة الدخل على المبلغ القابل للإسترداد. ومن المناسب تحليل التدفقات النقدية المستقبلية للضريبة إلى مكونين اثنين:-

(أ) التدفقات النقدية المستقبلية للضريبة التي ستنجم من أي فرق بين القاعدة الضريبية لاصل (المبلغ الذي يعزى اليها للأغراض الضريبية) ومبلغه المسجل، بعد الإعتراف بأية خسارة في إنخفاض القيمة. ويصف معيار المحاسبة الدولي ١٢ *"ضرائب الدخل"* هذه الفروقات على أنها "فروقات مؤقتة".

(ب) التدفقات النقدية المستقبلية للضريبة التي ستنجم إذا كانت القاعدة الضريبية للأصل مساوية لمبلغه القابل للإسترداد.

إستنتاج٨٢ بالنسبة لمعظم الأصول، تعترف المنشأة بالنتائج الضريبية للفروقات المؤقتة على أنها إلتزام ضريبي مؤجل أو أصل ضريبي مؤجل بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢. ولذلك من أجل تجنب العد المزدوج فإن النتائج الضريبية المستقبلية لهذه الفروقات المؤقتة–الجزء المكون الأول المشار اليه في الفقرة إستنتاج٨١- لا تؤخذ في الإعتبار عند تحديد المبلغ القابل للإسترداد (أنظر مزيداً من النقاش في الفقرات إستنتاج٨٦-إستنتاج ٨٩).

إستنتاج٨٣ القاعدة الضريبية لأصل عند الإعتراف المبدئي عادة مساوية لتكلفتها. وعلى ذلك، يعكس صافي سعر البيع* ضمنيا تقييم المشاركين في السوق للتدفقات النقدية المستقبلية للضريبة التي ستنجم لو كانت القاعدة الضريبية للأصل مساوية لمبلغه القابل للإسترداد. وعلى ذلك، لا يطلب إجراء تعديل على صافي سعر البيع لإظهار الجزء المكون الثاني المشار اليه في الفقرة إستنتاج٨١.

إستنتاج٨٤ من الناحية المبدئية، يجب أن تشمل القيمة المستعملة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للضريبة التي ستنجم لو كانت القاعدة الضريبية للأصل مساوية لقيمته المستعملة-الجزء المكون الثاني المشار اليه في الفقرة إستنتاج ٨١. وبالرغم من ذلك قد يكون من الصعب تقدير أثر ذلك الجزء المكون. ويعود ذلك إلى ما يلي:-

(أ) لتجنب العد المزدوج من الضروري استبعاد أثر الفروقات المؤقتة؛ و

(ب) تدعو الحاجة إلى تحديد القيمة المستعملة بإجراء حساب مكرر ومن الممكن أن يكون معقدا بحيث تعكس القيمة المستعملة ذاتها قاعدة ضريبية مساوية لتلك القيمة المستعملة.

* في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات المتوقفة*"، أصدرت مـن قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، مصطلح "صافي سعر البيع" تم إستبداله في معيار المحاسـبة الدوليـة ٣٦ بالمصطلح " القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

لهذه الأسباب قرر المجلس الطلب من المنشأة تحديد القيمة المستعملة بإستخدام تدفقات نقدية لما قبل الضريبة ومن ثم سعر خصم لما قبل الضريبة.

تحديد سعر خصم لما قبل الضريبة

إستنتاج٨٥ من الناحية النظرية، يجب أن يعكس خصم التدفقات النقدية لما بعد الضريبة بسعر خصم لما بعد الضريبة وخصم التدفقات النقدية لما قبل الضريبة بسعر خصم لما قبل الضريبة نفس النتيجة، ما دام سعر الخصم لما قبل الضريبة هو سعر الخصم لما بعد الضريبة معدل لإظهار المبلغ والتوقيت المحددين للتدفقات النقدية المستقبلية للضريبة. وسعر الخصم لما قبل الضريبة ليس دائماً هو سعر الخصم لما بعد الضريبة مزادا بمعدل ضريبة موحد.

مثال

يوضح هذا المثال حقيقة أن سعر الخصم لما بعد الضريبة المزاد بمعدل ضريبة موحد ليس دائماً سعر خصم مناسب لما قبل الضريبة.

في نهاية عام ٢٠×٠ بلغت القيمة المسجلة لأصل ١,٧٥٧ وعمره النافع المتبقي ٥ سنوات، والقاعدة الضريبية في عام ٢٠×٠ هي تكلفة الأصل، والتكلفة قابلة للخصم بشكل كامل في نهاية عام ٢٠×١، ومعدل الضريبة ٢٠%، ويمكن تحديد سعر الخصم للأصل فقط على أساس ما بعد الضريبة ويقدر بمقدار ١٠%، وفي نهاية عام ٢٠×٠ بلغت توقعات التدفقات النقدية المحددة على أساس ما قبل الضريبة كما يلي:

	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×٣	٢٠×٤	٢٠×٥
(١) التدفقات النقدية لما قبل الضريبة	٨٠٠	٦٠٠	٥٠٠	٢٠٠	١٠٠

القيمة المستعملة محددة بإستخدام تدفقات نقدية لما بعد الضريبة وسعر خصم لما بعد الضريبة

نهاية عام ٢٠×٢	*٢٠×١*	*٢٠×٢*	*٢٠×٣*	*٢٠×٤*	*٢٠×٥*
(٢)خصم تكلفة الأصل	*(١,٧٥٧)*	*-*	*-*	*-*	*-*
*(٣)التدفقات النقدية للضريبة [(١)-(٢)*٢٠%]*	*(١٩١)*	*١٢٠*	*١٠٠*	*٤٠*	*٢٠*
(٤)التدفقات النقدية لما بعد الضريبة [(١)-(٣)]	*٩٩١*	*٤٨٠*	*٤٠٠*	*١٦٠*	*٨٠*
(٥)التدفقات النقدية لما بعد الضريبة مخصومة بسعر ١٠%	*٩٠١*	*٣٩٦*	*٣٠١*	*١٠٩*	*٥٠*

القيمة المستعملة [مجموع البند رقم (٥)] = *١,٧٥٧*

القيمة المستعملة محددة بإستخدام تدفقات نقدية لما قبل الضريبة وسعر خصم لما قبل الضريبة (محدد بزيادة سعر الخصم لما بعد الضريبة)

سعر الخصم لما قبل الضريبة (مزاد) [١٠% (١٠٠%-٢٠%)]١٢,٥

نهاية عام ٢٠×٠	*٢٠×١*	*٢٠×٢*	*٢٠×٣*	*٢٠×٤*	*٢٠×٥*
(٦)التدفقات النقدية لما قبل الضريبة مخصومة بسعر١٢.٥	*٧١١*	*٤٧٥*	*٣٥١*	*١٢٥*	*٥٥*

القيمة المستعلمة [مجموع البند رقم (٦)]= *١,٧١٧*

يتبع...

... يتبع
مثال

تحديد سعر الخصم لما قبل الضريبة "الحقيقي"

يمكن تحديد سعر الخصم لما قبل الضريبة باجراء حساب متكرر بحيث أن القيمة المستعملة المحددة باستخدام تدفقات نقدية لما قبل الضريبة وسعر خصم لما قبل الضريبة تساوي القيمة المستعملة المحددة باستخدام تدفقات نقدية لما بعد الضريبة وسعر خصم لما بعد الضريبة، وفي هذا المثال سعر الخصم لما قبل الضريبة هو ١١,٢%.

نهاية عام ٢٠x٠	٢٠x١	٢٠x٢	٢٠x٣	٢٠x٤	٢٠x٥
(٧) التدفقات النقدية لما قبل الضريبة					
مخصومة بسعر ١١,٢%	٧١٨	٤٨٥	٣٦٤	١٣١	٥٩
القيمة المستعملة [مجموع البند (٧)]=					١,٧٥٧

يختلف سعر الخصم لما قبل الضريبة "الحقيقي" عن سعر الخصم لما بعد الضريبة الذي تمت تعليته بمقدار معدل الضريبة الموحد، الذي يعتمد على معدل الضريبة وسعر الخصم لما بعد الضريبة وتوقيت التدفقات النقدية الضريبية المستقبلية والعمر النافع للأصل. ليست تلك القاعدة الضريبية للأصل في هذا المثال وضعت مساوية لتكلفتها في نهاية عام ٢٠x٠، وعلى ذلك لا توجد ضريبة مؤجلة لأخذها في الاعتبار في الميزانية العمومية.

التفاعل مع معيار المحاسبة الدولي ١٢

إستنتاج٨٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وجوب أن يكون المبلغ القابل للإسترداد مبنياً على حسابات القيمة الحالية، بينما بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ يحدد المشروع الأصول والإلتزامات المؤجلة للضريبة بمقارنة المبلغ المسجل لأصل (بقيمته الحالية إذا كان المبلغ المسجل مبنياً على المبلغ القابل للإسترداد مع قاعدته الضريبية (مبلغ غير مخصوم).

إستنتاج٨٧ إن أحد الطرق لحل هذا الخلاف هذا هو قياس الأصول والإلتزامات المؤجلة للضريبة على أساس مخصوم. وعند تطوير النسخة المعدلة من معيار المحاسبة الدولي ١٢ (إعتمد عام ١٩٩٦)، لم يكن يوجد دعم كاف لطلب وجوب قياس الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة على أساس مخصوم. ويعتقد المجلس أنه لا يوجد إجماع بعد على دعم هذا التغيير في الممارسة الحالية. ولذلك يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن تقوم المنشأة بقياس الآثار الضريبية للفروقات المؤقتة بإستخدام المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٢.

إستنتاج٨٨ لا يسمح معيار المحاسبة الدولي ١٢ للمنشأة بالإعتراف بأصول وإلتزامات ضريبة مؤجلة معينة. وفي هذه الحالات، يعتقد البعض أنه يجب تعديل القيمة المستعملة لأصل، أو وحدة توليد نقد، لإظهار النتائج الضريبية لإسترداد قيمتها المستعملة قبل الضريبة. فعلى سبيل المثال، إذا كان معدل الضريبة ٢٥%، فإنه يجب على المنشأة إستلام تدفقات نقدية لما قبل الضريبة ذات قيمة حالية مقدارها ٤٠٠ من أجل إسترداد مبلغ مسجل مقداره ٣٠٠.

إستنتاج٨٩ يعترف المجلس بالمزايا النظرية لهذه التعديلات إلا أنه يعتقد أنها ستضيف تعقيدا ليس ضرورياً، وعلى ذلك فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لا يتطلب ولا يسمح بهذه التعديلات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملاحظات المشاركين في الزيارات الميدانية والمجاوبين على مسودة العـرض في ديسمبر ٢٠٠٢

إستنتاج٩٠ درس المجلس، في تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦، المتطلب الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ والذي يقتضي ما يلي:-

(أ) إستثناء مقبوضات ومدفوعات ضريبة الدخل مـن تقـديرات التـدفقات النقديـة المـستقبلية المستخدمة لقياس قيمة الإستخدام؛ و

(ب) أن يكون معدل الخصم المستعمل لقياس قيمة الإستخدام هو معدل قبل الضريبة يعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للمال والمخاطر الخاصة بالأصل التي لـم يـتم وفقهـا تعـديل تقديرات التدفق النقدي المستقبلي.

إستنتاج٩١ لم يقم المجلس بدراسة هذه المتطلبات عند وضع مسودة العرض. إلا أن بعض المشاركين في الزيارات الميدانية والمجاوبين على مسودة العرض صرحوا بأن إستخدام التدفقات النقدية قبل الضريبة ومعدلات الخصم قبل الضريبة هو بمثابة قضية تنفيذ هامة بالنسبة للمنشآت. هذا لأن أنظمة المحاسبة والأنظمة الإستراتيجية لإتخاذ القرارات في المنشأة هي متكاملة تماما على نحو نموذجي وتستخدم التدفقات النقدية قبل الضريبة ومعدلات الخصم بعد الضريبة للوصول إلى مقاييس القيمة الحالية.

إستنتاج٩٢ أثناء دراسة هذا الموضوع، لاحظ المجلس أن تعريف قيمة الإستخدام في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ والمتطلبات ذات العلاقة حول قياس قيمة الإستخدام لم تكون دقيقة بشكل كاف لتعطي إجابة محددة على سؤال ما هي الخاصية الضريبية التي يجب أن تعكسها المنشأة في قيمة الإستخدام. على سبيل المثال، بالرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ حدد خصم التدفقات النقدية قبل الضريبة بمعدل خصم قبل الضريبة – حيث يكون معدل الخصم قبل الضريبة هو معدل الخصم بعد الضريبة المعدل ليعكس المبلغ والتوقيت المحدد للتدفقات النقدية الضريبية المستقبلية ـ إلا أنه لم يحدد الآثار الضريبية *//التي* يجب شملها في المعدل قبل الضريبة. ويمكن أن تحتدم النقاشات حول المناهج المختلفة.

إستنتاج٩٣ قرر المجلس أن أي قرار بتعديل المتطلب الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الذي يقتضي بخصم التدفقات النقدية قبل الضريبة بمعدل خصم قبل الضريبة يجب إتخاذه فقط بعد أن يبت المجلس في مسألة تحديد الخاصية الضريبية التي يجب أن تنعكس في قيمة الإستخدام. وقرر المجلس أنه لا يجب أن يحاول حل هذه المسألة الأخيرة كجزء من مشروع إندماج الأعمال - إذ يجب إتخاذ القرارات حول معاملة الضريبة في حسابات قيمة الإستخدام فقط كجزء من مشروعه حول القياس. لذلك، إستنتج المجلس أنه لا يجب تعديل متطلب إستخدام التدفقات النقدية قبل الضريبة ومعدلات الخصم قبل الضريبة عند قياس قيمة الإستخدام كجزء من التنقيح الحالي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.

إستنتاج٩٤ غير أن المجلس لاحظ، فيما يخص المفاهيم، أن خصم التدفقات النقدية بعد الضريبة بمعدل خصم بعد الضريبة وخصم التدفقات النقدية قبل الضريبة بمعدل خصم قبل الضريبة يجب أن يتأتى عنهما نفس النتيجة، طالما كان معدل الخصم قبل الضريبة هو معدل الخصم بعد الضريبة المعدل ليعكس المبلغ والتوقيت المحدد للتدفقات النقدية الضريبية المستقبلية. إن معدل الخصم قبل الضريبة هو عموماً ليس معدل الخصم بعد الضريبة المجموع من خلال معدل موحد للضريبة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة (الفقرات ٥٨ - ٦٤)

إستنتاج٩٥ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وجوب الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة عندما يكون المبلغ القابل للإسترداد لأصل أقل من مبلغه المسجل. وقد أخذ المجلس في الإعتبار مختلف المقاييس للإعتراف بخسارة الإنخفاض في البيانات المالية:-

(أ) الإعتراف إذا إعتبرت خسارة الإنخفاض دائمة ("مقياس دائم")؛

(ب) الإعتراف إذا إعتبر أن من المحتمل أن الأصل إنخفضت قيمته، أي إذا كان من المحتمل أن المنشأة لن تسترد المبلغ المسجل للأصل ("مقياس الإحتمال")؛ و

(ج) الإعتراف الفوري عندما يكون المبلغ القابل للإسترداد أقل من المبلغ المسجل ("المقياس الإقتصادي").

الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة بناءاً على المقياس "الدائم"

إستنتاج٩٦ يدعم مؤيدوا المقياس "الدائم" رأيهم بما يلي:-

(أ) يتجنب هذا المقياس الإعتراف بالإنخفاضات المؤقتة في المبلغ المسجل لأصل.

(ب) يشير الإعتراف بخسارة الإنخفاض إلى العمليات المستقبلية؛ وهي مخالفة لنظام التكلفة التاريخية لمحاسبة الأحداث المستقبلية. كذلك، سيعكس الإستهلاك (الاطفاء) هذه الخسائر المستقبلية على مدى العمر النافع المتبقي المتوقع للأصل.

دعم هذا الرأي فقط عدد قليل من المعلقين على مسودة العرض إي ٥٥ "*إنخفاض قيمة الأصول*".

إستنتاج٩٧ قرر المجلس رفض المقياس "الدائم" بسبب ما يلي:-

(أ) من الصعب تحديد ما إذا كانت خسارة الإنخفاض دائمة. وهناك مخاطرة بأنه، عند إستعمال هذا المقياس قد يتأخر الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة.

(ب) هذا المقياس لا يتفق مع المفهوم الأساسي أن الأصل هو مورد يولد منافع إقتصادية مستقبلية. ولا يمكن لمحاسبة الاستحقاق على أساس التكلفة أن تعكس الأحداث دون الاشارة إلى التوقعات المستقبلية. واذا وقعت الأحداث التي أدت إلى إنخفاض في المبلغ القابل للإسترداد بالفعل فإنه يجب تخفيض المبلغ المسجل تبعاً لذلك.

الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة بناءاً على مقياس "الإحتمال"

إستنتاج٩٨ يقول البعض أنه يجب الإعتراف بخسارة الإنخفاض فقط إذا إعتبر أنه من المحتمل أن المبلغ المسجل لأصل لا يمكن استرجاعه بكامله. ومؤيدوا مقياس "الإحتمال" مقسمون بين:-

(أ) أولئك الذين يؤيدون إستخدام حافز للإعتراف بناءاً على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية (غير مخصومة وبدون تخصيص لتكاليف الفائدة) كأسلوب عملي لتنفيذ مقياس "الإحتمال"؛ و

(ب) أولئك الذين يؤيدون إظهار المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ١٠ (المعاد صياغته عام ١٩٩٤) "*البنود المحتملة والأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية العمومية*"*.

* تم إستبدال المتطلبات المتعلقة بالبنود المحتملة في نسخة عام ١٩٩٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٠ في العام ١٩٩٨ بالمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية غير المخصومة (بدون تكاليف الفائدة)

إستنتاج٩٩ يستخدم بعض واضعي المعايير الوطنية مقياس "الإحتمال" كأساس للإعتراف بخسارة إنخفاض، ويتطلبون كأسلوب عملي لتطبيق ذلك المقياس وجوب الإعتراف بخسارة الإنخفاض فقط إذا كان مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية من أصل (غير مخصوم وبدون تخصيص تكاليف الفائدة) أقل من المبلغ المسجل للأصل، وخسارة إنخفاض القيمة عندما يتم الإعتراف بها تقاس على أنها الفرق بين المبلغ المسجل للأصل ومبلغه القابل للإسترداد مقاس بمقدار القيمة العادلة (بناءاً على الأسعار المدرجة في السوق، أو إذا لم توجد أسعار مدرجة في السوق بناءاً على الأسعار المقدرة لأصول مشابهة ونتائج أساليب التقييم مثل مبلغ التدفقات النقدية المخصومة إلى قيمتها الحالية ونماذج تسعير الخيارات وتسعير المنظومة ونماذج فرق الخيارات المعدلة والتحليل الرئيسي).

إستنتاج١٠٠ ان أحد خصائص هذا الأسلوب هو أن أسس الإعتراف بخسارة الإنخفاض وقياسها مختلفة. فعلى سبيل المثال، حتى ولو كانت القيمة العادلة لأصل أقل من مبلغه المسجل، فإنه لا يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض إذا كان مبلغ التدفقات النقدية غير المخصومة (بدون تخصيص تكاليف الفائدة) أكبر من المبلغ المسجل للأصل. وقد يحدث هذا، وبشكل خاص إذا كان للأصل عمر نافع طويل.

إستنتاج١٠١ يقول اولئك الذين يؤيدون إستخدام مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية غير المخصومة (بدون تخصيص تكاليف الفائدة) كحافز للإعتراف ما يلي:-

(أ) إن إستخدام حافز للإعتراف بناءاً على المبالغ غير المخصومة يتفق مع اطار التكلفة التاريخية.

(ب) يتجنب الإعتراف بخسائر الإنخفاض المؤقتة وخلق ايرادات من المحتمل أنها متقلبة وقد تضلل مستخدمي البيانات المالية.

(ج) من الصعب اثبات صحة صافي سعر البيع† والقيمة المستعملة ومن الصعب تقدير سعر للتصرف في الأصل أو سعر خصم مناسب.

(د) أنه مستوى أعلى للإعتراف بخسائر الإنخفاض، ويجب أن يكون من السهل نسبياً التوصل إلى أن مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية غير المخصومة سيساوي أو يزيد عن المبلغ المسجل للأصل بدون تحمل تكلفة تخصيص تدفقات نقدية متوقعة لفترات مستقبلية محددة.

يدعم هذا الرأي أقلية من المعلقين على مسودة العرض إي ٥٥ "*إنخفاض قيمة الأصول*".

إستنتاج١٠٢ أخذ المجلس الحجج المبينة أعلاه في الإعتبار، إلا أن رفض هذا الأسلوب بسبب ما يلي:-

(أ) عندما تحدد منشأة متعقلة أن أصلاً قد تنخفض قيمته فإنها تتخذ قرارا بالإستثمار. وعلى ذلك، من المناسب أخذ القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالاصل في الإعتبار عند تحديد ما ذا كان الأصل قد إنخفضت قيمته. وهذا صحيح بشكل خاص إذا كان للأصل عمر طويل نافع.

(ب) لا يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن تقوم المنشأة بتقدير المبلغ القابل [للإسترداد] لكل أصل كل سنة ولكن فقط إذا كانت هناك دلالة على أن الأصل قد تنخفض قيمته ماديا، والأصل الذي يتم إستهلاكه (اطفاؤه) بأسلوب مناسب من غير المحتمل أن تنخفض قيمته

† في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بيرسم البيع والعمليات المتوقفة*"، أصدرت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، مصطلح "صافي سعر البيع" تم إستبداله في معيار المحاسبة الدولية ٣٦ بالمصطلح " القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع".

ماديا إلا إذا تسببت احداث أو تغيرات في الظروف في حدوث إنخفاض مفاجىء في تقدير المبلغ القابل للإسترداد.

(ج) تم إدخال عوامل الإحتمال في تحديد القيمة المستعملة، وتوقع التدفقات النقدية المستقبلية وطلب وجوب أن يكون المبلغ القابل للإسترداد مساو لصافي البيع أو القيمة المستعملة أيهما أعلى.

(د) إذا حدث تغير سلبي في الإفتراضات المستخدمة لتحديد المبلغ القابل للإسترداد فإنه سيكون من الأفضل بالنسبة للمستخدمين إذا تم اعلامهم بهذا التغير في الإفتراضات في الوقت المناسب.

مقياس الإحتمال بناءاً على معيار المحاسبة الدولي ١٠ (المعاد صياغته عام ١٩٩٤)

إستنتاج١٠٣ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٠ وجوب الإعتراف "بمبلغ خسارة الإنخفاض على أنها مصروف ومطلوب في الحالات التالية:-

(أ) إذا كان من المحتمل أن الأحداث المستقبلية ستؤكد أنه، بعد الأخذ في الإعتبار أي إسترداد محتمل تم إنخفاض قيمة أصل أو تحمل إلتزام في تاريخ الميزانية العمومية؛ و

(ب) إذا أمكن إجراء تقدير معقول لمبلغ الخسارة الناجمة.

إستنتاج١٠٤ رفض المجلس الرأي القائل بوجوب الإعتراف في خسارة الإنخفاض بناءاً على متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٠ بسبب ما يلي:-

(أ) المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ١٠ ليست مفصلة بشكل كافٍ، وتجعل من الصعب تطبيق مقياس "الإحتمال".

(ب) هذه المتطلبات ستدخل إحتمالاً آخر غير ضروري. وفي الحقيقة كما ذكر أعلاه فقد تم إدخال عوامل الإحتمال في تقديرات القيمة المستعملة وفي طلب وجوب أن يكون المبلغ القابل للإسترداد مساو لصافي سعر البيع أو القيمة المستعملة أيهما أعلى.

الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة بناءاً على المقياس "إقتصادي"

إستنتاج١٠٥ يعتمد معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على "مقياس إقتصادي" للإعتراف بخسارة الإنخفاض__أي يتم الإعتراف بخسارة الإنخفاض في أي وقت يكون فيه المبلغ القابل للإسترداد لأصل أقل من قيمته المسجلة، وقد إستخدم هذا المقياس في العديد من معايير المحاسبة الدولية قبل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ مثل معيار المحاسبة الدولي ٩ "*تكاليف البحث والتطوير*" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٢– "*إندماج الأعمال*" ومعيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*".

إستنتاج١٠٦ يعتبر المجلس أن المقياس "الإقتصادي" هو أفضل مقياس لاعطاء معلومات مفيدة للمستخدمين في تقييم التدفقات النقدية المستقبلية التي تولدها المنشأة ككل. وعند تقدير القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالاصل في تحديد ما إذا كان الأصل قد إنخفضت قيمته، فإن العوامل مثل إحتمالية أو دوام خسارة الإنخفاض يتم تصنيفها في القياس.

إستنتاج١٠٧ أيد معظم المعلقين على مسودة العرض أي ٥٥ " إنخفاض قيمة الأصول" رأي المجلس بوجوب الإعتراف بخسارة الإنخفاض بناءاً على "المقياس الإقتصادي".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأصول المعاد تقييمها: الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة في بيان الدخل مقابل الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية

إستنتاج١٠٨ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وجوب الإعتراف بأصل أعيد تقييمه على أنه مصروف في بيان الدخل* في الحال، فيما عدا أنه يجب الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية† إلى المدى الذي تعكس فيه إعادة تقييم سابقه لنفس الأصل.

إستنتاج١٠٩ يقول البعض أن عند وجود إنخفاض واضح في طاقة الخدمة (مثال ذلك تلف مادي) لأصل أعيد تقييمه، فإنه يجب الإعتراف بخسارة الإنخفاض في بيان الدخل.

إستنتاج١١٠ يقول البعض الآخر أن يجب دائماً الإعتراف بخسارة الإنخفاض على أنها مصروف في بيان الدخل، ومنطق هذه الحجة هو أن خسارة الإنخفاض تنشأ فقط حيث يوجد إنخفاض في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي تشكل جزءاً من الأنشطة التشغيلية للعمل. وفي الحقيقة وبموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦، سواء أعيد تقييم الأصل أم لا يتم دائماً الإعتراف بمبلغ الإستهلاك في بيان الدخل. ويتساءل مؤيدوا هذا الرأي لماذا يجب أن تكون معاملة خسارة الإنخفاض مختلفة عما هي بالنسبة للإستهلاك .

إستنتاج١١١ يعتقد المجلس أنه من الصعب تحديد ما إذا كانت خسارة الإنخفاض هي إعادة تقييم نحو الأقل أو إنخفاض في طاقة الخدمة. وعلى ذلك، قرر المجلس الابقاء على المعاملة المستخدمة في معيار المحاسبة الدولي ١٦، ومعاملة خسارة الإنخفاض لأصل أعيد تقييمه على أنها إنخفاض في إعادة التقييم (وبالمثل، عكس خسارة الإنخفاض على أنها زيادة لاحقة في إعادة التقييم).

إستنتاج١١٢ بالنسبة لأصل أعيد تقييمه يعتبر التمييز بين "خسارة إنخفاض" ("عكس خسارة إنخفاض") و "إنخفاض آخر في إعادة التقييم" (زيادة في إعادة التقييم") هام لاغراض الافصاح، واذا تم الإعتراف بخسارة إنخفاض مادية للمنشأة ككل أو عكسها فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يتطلب مزيداً من المعلومات حول كيفية قياس هذه الخسارة في الإنخفاض أكثر مما هي مطلوبة للإعتراف بإعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦.

وحدات توليد النقد (الفقرات ٦٦-٧٣)

إستنتاج١١٣ يؤيد البعض مبدأ تحديد المبلغ القابل للإسترداد على أساس الأصل الفردي فقط، وقد عبر عن هذا الرأي بعض المعلقين على مسودة العرض أي ٥٥، وهم يدعمون رأيهم بما يلي:-

(أ) سيكون من الصعب تحديد وحدات توليد النقد عند مستوى بإستثناء العمل ككل، وعلى ذلك لا يتم الإعتراف أبدا بخسائر الإنخفاض للأصول الفردية؛ و

(ب) يجب أن يكون ممكناً الإعتراف بخسارة الإنخفاض، بغض النظر عما إذا كان الأصل يولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة عن التدفقات النقدية للأصول الاخرى أو مجموعات الأصول التي أصبح إستعمالها ضئيلاً جداً أو قديمة، إلا أنها لا زالت مستعملة.

---

* تم في عام ١٩٩٨ استبدال المتطلبات المتعلقة بالبنود المحتملة في نسخة عام ١٩٩٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٠ بالمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخططات والأصول والإلتزامات المحتملة".

† في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، تم استبدال مصطلح "صافي سعر البيع" في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بمصطلح "القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١١٤ يعترف المجلس بأن تحديد الحد الأدنى للتدفقات النقدية الداخلة المستقلة لمجموعة من الأصول يعتمد على الحكم الشخصي. على أن المجلس يعتقد أن مفهوم وحدات توليد النقد هو أمر واقعي: الأصول تعمل معاً لتوليد تدفقات نقدية.

إستنتاج١١٥ إستجابة لطلب من المعلقين على مسودة العرض أي ٥٥، ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ إرشادات وأمثلة أضافية لتحديد وحدات توليد النقد ولتحديد المبلغ المسجل لوحدات توليد النقد، ويؤكد معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على أنه يجب تحديد وحدات توليد النقد لأقل مستوى ممكن لمجموعة الأصول.

تسعير النقل الداخلي (الفقرة ٧٠)

إستنتاج١١٦ إقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أنه في حالة وجود سوق نشط للإنتاج المتأتي من الأصل أو مجموعة من الأصول:-

(أ) يجب تحديد ذلك الأصل أو مجموعة الأصول كوحدة توليد نقد، حتى إذا كان بعض أو كامل الإنتاج يتم إستخدامه داخلياً؛ و

(ب) يجب إستخدام أفضل تقدير من قبل الإدارة لأسعار السوق المستقبلية للإنتاج في تقدير:-

(١) التدفقات النقدية الواردة المستقبلية المتعلقة بالإستخدام الداخلي للإنتاج عند تحديد قيمة إستخدام وحدة توليد النقد هذه؛ و

(٢) التدفقات النقدية الواردة المستقبلية المتعلقة بالإستخدام الداخلي للإنتاج عند تحديد قيمة إستخدام وحدات توليد النقد الأخرى في المنشأة.

إستنتاج١١٧ تم نقل المتطلب الوارد في البند (أ) أعلاه إلى المعيار المنقح. غير أن بعض المجاوبين على مسودة العرض طلب إرشادات أضافية لتوضيح دور تسعير النقل الداخلي مقابل الأسعار في معاملة على أساس تجاري عند وضع تنبؤات التدفق النقدي. وقرر المجلس أن يتناول هذا الموضوع من خلال تعديل المتطلب الوارد في البند (ب) أعلاه ليتعامل بشكل أوسع مع وحدات توليد النقد التي تتأثر تدفقاتها النقدية بتسعير النقل الداخلي، بدلاً من وحدات توليد النقد التي يمكن بيع إنتاجها المستهلك داخلياً في سوق نشط.

إستنتاج١١٨ لذلك، يوضح المعيار أنه إذا تأثرت التدفقات النقدية الواردة التي يولدها أي أصل أو وحدة توليد نقد بتسعير النقل الداخلي، يجب على المنشأة أن تستخدم أفضل تقدير من قبل الإدارة للأسعار المستقبلية يمكن تحقيقه في المعاملات على أساس تجاري في تقدير:-

(أ) التدفقات النقدية الواردة المستقبلية المستخدمة في تحديد قيمة إستخدام الأصل أو وحدة توليد النقد؛ و

(ب) التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية المستخدمة في تحديد قيمة إستخدام الأصول الأخرى أو وحدات توليد النقد المتأثرة بتسعير النقل الداخلي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إختبار إنخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة

إستنتاج١١٩ إستنتج المجلس، كجزء من المرحلة الأولى من مشروع إندماج الأعمال الخاص به، ما يلي:-

(أ) يجب أن يعتبر الأصل غير الملموس على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد عندما لا يكون هناك، على أساس تحليل العوامل ذات العلاقة (مثل القانونية والتنظيمية والتعاقدية والتنافسية والإقتصادية)، حد منظور للفترة التي يتوقع خلالها أن يولد الأصل صافي تدفقات نقدية واردة للمنشأة؛ و

(ب) لا يجب اطفاء البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد، لكن يجب إختبار إنخفاض قيمته بشكل منتظم.

ويتضمن أساس الإستنتاجات الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" ملخصاً بمناقشات المجلس حول كل من هذه المواضيع.

إستنتاج١٢٠ وبعد التوصل إلى هذه الإستنتاجات، درس المجلس الشكل الذي يجب أن يتخذه إختبار إنخفاض قيمة البنود غبر الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. وإستنتج المجلس أنه:-

(أ) يجب إختبار إنخفاض قيمة البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد سنوياً، أو بشكل أكثر تكراراً إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمته؛ و

(ب) يجب قياس المبلغ القابل للإسترداد لمثل هذه الأصول، ويجب محاسبة خسائر إنخفاض القيمة (والقيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة) فيما يتعلق بهذه الأصول، وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ للأصول الأخرى عدا الشهرة.

وتلخص الفقرات "إستنتاج ١٢١- إستنتاج ١٢٦" مناقشات المجلس في التوصل إلى إستنتاجه حول توقيت وتكرار إختبار إنخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. وتلخص الفقرتان "إستنتاج ١٢٩" و "إستنتاج ١٣٠" مناقشات المجلس في التوصل إلى إستنتاجاته حول قياس المبلغ القابل للإسترداد لمثل هذه الأصول ومحاسبة خسائر إنخفاض القيمة والقيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة.

تكرار وتوقيت إختبار إنخفاض القيمة (الفقرتان ٩ و١٠(أ))

إستنتاج١٢١ لاحظ المجلس، خلال وضع مسودة العرض، أن متطلب إعادة قياس الأصول عند إنخفاض قيمتها هو مفهوم تقييم أكثر منه لتخصيص التكلفة. ويركز هذا المفهوم، الذي إصطلح عليه البعض بـ "مفهوم التكلفة القابلة للإسترداد"، على المنافع التي سيتم إشتقاقها من الأصل في المستقبل، وليس على عملية تخصيص التكلفة أو المبلغ المسجل الآخر للأصل لفترات محاسبية محددة. لذلك، فإن الهدف من إختبار إنخفاض القيمة هو تقييم ما إذا كان سيتم إسترداد المبلغ المسجل للأصل من خلال إستخدامه أو بيعه. وبالرغم من ذلك، فإن تخصيص المبلغ القابل للإستهلاك لأصل ذو عمر إنتاجي محدد على أساس منتظم خلال ذلك العمر يوفر بعض التأكيد مقابل تجاوز المبلغ المسجل للأصل مبلغه القابل للإسترداد. وأقر المجلس أن عدم إطفاء الأصل غير الملموس يزيد من الموثوقية التي يجب أن تتوفر في مراجعات إنخفاض القيمة لذلك الأصل لضمان أن لا يتجاوز مبلغه المسجل مبلغه القابل للإسترداد.

إستنتاج١٢٢ ووفقاً لذلك، إقترحت مسودة العرض وجوب إختبار إنخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة في نهاية كل فترة التقرير سنوي. إلا أن المجلس إستنتج أن إختبار إنخفاض قيمة هذه الأصول بشكل سنوي لا يشكل بديلاً عن إدراك الإدارة للأحداث التي تقع أو الظروف التي تتغير بين الإختبارات السنوية التي تشير إلى إنخفاض قيمة محتمل. لذلك، إقترحت مسودة العرض أيضاً أنه يجب أن يطلب من المنشأة إختبار إنخفاض قيمة هذه الأصول متى كان هناك مؤشر على إنخفاض قيمة محتمل، لا أن تنتظر حتى الإختبار السنوي المقبل.

إستنتاج١٢٣ أيد المجاوبون على مسودة العرض بشكل عام إقتراح إختبار إنخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة بشكل سنوي ومتى كان هناك مؤشر على إنخفاض قيمة محتمل. وأولئك الذين أبدوا عدم موافقتهم ناقشوا بأن ضرورة إجراء إختبار إنخفاض القيمة سنوياً إنما يفرض عبئاً زائداً، وأوصوا بضرورة إجراء إختبار إنخفاض القيمة فقط متى كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمة البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد. وبعد دراسة هذه الملاحظات فإن المجلس:-

(أ) أكد مرة أخرى على رأيه بأن عدم إطفاء الأصل غير الملموس يزيد من الموثوقية التي يجب أن تتوفر في مراجعات إنخفاض القيمة لذلك الأصل لضمان أن لا يتجاوز مبلغه المسجل مبلغه القابل للإسترداد.

(ب) إستنتج أن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يجب أن يقتضي إختبار إنخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة بشكل سنوي ومتى كان هناك مؤشر على إنخفاض قيمة محتمل.

إستنتاج١٢٤ وعلى كل حال، وكما هو مشار إليه في الفقرة "إستنتاج ١٢٢"، إقترحت مسودة العرض وجوب أداء إختبارات إنخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة في نهاية كل فترة سنوية. وإعترض العديد من المجاوبين على ضرورة أن يحدد معيار المحاسبة الدولي ٣٦ توقيت إختبارات إنخفاض القيمة السنوية. حيث ناقشوا:-

(أ) أنه من غير المنسجم مع الإقتراح (حالياً المتطلب) إمكانية أداء إختبار إنخفاض القيمة السنوي لوحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها في أي وقت خلال الفترة السنوية. وليس هناك مبرر لعدم توفير المرونة في تحديد وقت إختبار إنخفاض القيمة السنوي للبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.

(ب) إذا إرتبط إختبار إنخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة بإختبار إنخفاض قيمة الشهرة (أي إذا تم تقييم إنخفاض قيمة البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد عند مستوى وحدة توليد النقد الذي يكون نفس مستوى الشهرة، بدلاً من أن تكون بشكل منفرد أو كجزء من وحدة توليد نقد أصغر)، يمكن أن ينتج عن متطلب قياس مبلغه القابل للإسترداد في نهاية الفترة السنوية إختبار إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها (والشهرة) مرتين على الأقل في كل فترة سنوية، وهذا عبء كبير. على سبيل المثال، لنفترض أن وحدة توليد النقد تشتمل على الشهرة وبند غير ملموس ذو عمر إنتاجي غير محدد، ويتم تقييم إنخفاض قيمة البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد عند مستوى وحدة توليد النقد الذي يكون نفس مستوى الشهرة. ولنفترض أيضاً أن المنشأة تعد التقارير بشكل ربع سنوي، حيث تنتهي السنة في ديسمبر، وتقرر إختبار إنخفاض قيمة الشهرة في نهاية الربع الثالث ليتزامن مع إتمام عملية التخطيط الإستراتيجي السنوي/ إعداد الموازنة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن الإقتراح بوجوب أداء إختبار إنخفاض القيمة السنوي للبند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد في نهاية كل فترة سنوية يعني أنه يجب على المنشأة:-

(١) حساب المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد في نهاية كل شهر سبتمبر، ومقارنته مع مبلغه المسجل، وإذا تجاوز المبلغ المسجل المبلغ القابل للإسترداد، الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة للوحدة من خلال تخفيض المبلغ المسجل للشهرة وتخصيص أي خسائر إنخفاض قيمة متبقية للأصول الأخرى في الوحدة، بما في ذلك البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد.

(٢) أداء نفس الخطوات مرة أخرى في كل شهر ديسمبر لإختبار إنخفاض قيمة البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد.

(٣) أداء نفس الخطوات مرة أخرى في وقت آخر خلال الفترة السنوية إذا كان هناك مؤشر على إحتمالية إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد أو الشهرة أو البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد.

إستنتاج١٢٥ أثناء دراسة هذه الملاحظات، أشار المجلس إلى أفضلية الطلب من المنشآت أداء حسابات المبلغ القابل للإسترداد لكل من الشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة في نهاية الفترة السنوية. وعلى كل حال، أقر المجلس، كما هو مبين في الفقرة "إستنتاج ١٢٤(ب)"، أن إختبارات إنخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة يمكن أن ترتبط في بعض الأحيان بإختبارات إنخفاض قيمة الشهرة، وأن العديد من المنشآت قد تجد أنه من الصعب أداء جميع هذه الإختبارات في نهاية الفترة السنوية.

إستنتاج١٢٦ لذلك، وإنسجاماً مع إختبار إنخفاض قيمة الشهرة سنوياً، سمح المعيار بأن يتم أداء إختبار إنخفاض قيمة البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد في أي وقت خلال الفترة السنوية، شريطة أن يتم أداؤه في نفس الوقت من كل سنة.

ترحيل حساب المبلغ القابل للإسترداد (الفقرة ٢٤)

إستنتاج١٢٧ يسمح المعيار بترحيل أحدث حساب تفصيلي للمبلغ القابل للإسترداد الخاص بالبند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد من فترة سابقة لإستخدامه في إختبار إنخفاض القيمة للفترة الحالية، شريطة تلبية جميع المعايير الواردة في الفقرة ٢٤ من المعيار.

إستنتاج١٢٨ إن قرار المجلس بوجوب إختبار إنخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة سنوياً ينطوي بشكل رئيسي على وجهة النظر التي مفادها أنه يجب على العديد من المنشآت الإستنتاج بأن المبلغ القابل للإسترداد لمثل هذا الأصل أكبر من مبلغه المسجل دون القيام فعلياً بإعادة حساب المبلغ القابل للإسترداد. غير أن المجلس إستنتج أن الحال قد يكون كذلك فقط إذا تجاوز تحديد آخر مبلغ قابل للإسترداد المبلغ المسجل بهامش كبير، ولم يحدث أي شيء منذ ذلك الوقت يشير إلى إحتمالية حدوث خسائر إنخفاض القيمة. وإستنتج المجلس أن السماح، في مثل هذه الظروف، بترحيل حساب تفصيلي للمبلغ القابل للإسترداد الخاص بالبند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد من فترة سابقة لإستخدامه في إختبار إنخفاض القيمة للفترة الحالية سيقلل بشكل كبير من تكاليف تطبيق إختبار إنخفاض القيمة، دون المساس بنزاهته.

قياس المبلغ القابل للإسترداد ومحاسبة خسائر إنخفـاض القيمـة والقيـود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة

إستنتاج١٢٩ لا يرى المجلس سببا مقنعا يوجب إختلاف أساس القياس المتبع لتحديد المبلغ القابل للإسترداد ومعاملة خسائر إنخفاض القيمة والقيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة لمجموعة واحدة من الأصول القابلة للتحديد عن تلك المطبقة على الأصول القابلة للتحديد الأخرى. ويمكن أن يؤدي تبني طرق مختلفة إلى تقليل فائدة المعلومات المقدمة للمستخدمين حول الأصول القابلة للتحديد للمنشأة، لأن مستوى كلا من قابلية المقارنة والموثوقية، اللتان تعتمدان على فكرة محاسبة المعاملات المتشابهة بنفس الطريقة، سينخفض. لذلك، إستنتج المجلس أنه يجب قياس المبالغ القابلة للإسترداد للبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، ويجب محاسبة خسائر إنخفاض القيمة والقيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة فيما يتعلق بتلك الأصول، بشكل ينسجم مع الأصول القابلة للتحديد الأخرى التي يغطيها المعيار.

إستنتاج١٣٠ عبر المجلس عن قلقه بشأن أساس القياس المتبع في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ حول تحديد المبلغ القابل للإسترداد (أي قيمة الإستخدام أو صافي سعر البيع، أيهما أعلى) ومعاملته لخسائر إنخفاض القيمة والقيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة لأصول عدا الشهرة. إلا أن نية المجلس من تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *لم تكن* إعادة دراسة المنهج العام في إختبار إنخفاض القيمة. وبناءاً على ذلك، قرر المجلس وجوب معالجة المخاوف بشأن ذلك المنهج العام كجزء من إعادة الفحص المستقبلي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ بمجمله، بدلاً من أن يكون جزء من مشروعه المتعلق بإندماج الأعمال.

إختبار إنخفاض قيمة الشهرة (الفقرات ٨٠-٩٩)

إستنتاج١٣١ [تم إلغائها]

إستنتاج١٣١أ. إستنتج المجلس أنه يجب عدم إطفاء الشهرة، ويجب بدلاً من ذلك اختبار إنخفاض قيمتها سنوياً، أو بصورة أكثر تكراراً، إذا كانت الأحداث أو التغيرات تشير إلى إمكانية إنخفاض قيمتها. ويقتـضي معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "إندماج الأعمال" إطفاء الشهرة المستملكة على أساس منتظم على أفضل تقدير لعمرها الإنتاجي. كان هناك إفتراض يمكن تفنيده بأن عمر الشهرة الإنتاجي لم يتجـاوز ٢٠ عاماً من تاريخ الإعتراف الأولي. وإذا تم تفنيد ذلك الإفتراض، فيتعين اختبار إنخفاض قيمة الشهرة المستملكة وفقاً للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على الأقل عند نهاية كل سنة مالية، حتى لو لم يكن هناك مؤشر على إنخفاض قيمتها.

إستنتاج١٣١ب. عند دراسة المحاسبة الملائمة للشهرة المستملكة بعد الإعتراف الأولي بها، فحص المجلس الطـرق الثلاث التالية:-

(أ) الإطفاء بطريقة القسط الثابت لكن مع إجراء اختبار إنخفاض قيمة في أي وقت يوجـد فيـه مؤشر على احتمال إنخفاض قيمة الشهرة؛

(ب) عدم الإطفاء لكن مع إجراء اختبار إنخفاض القيمة سنوياً أو بشكل متكـرر أكثـر إذا كانـت الأحداث أو التغيرات تشير إلى إمكانية إنخفاض قيمة الشهرة؛ و

(ج) السماح للمنشآت بالإختيار بين الطريقتين (أ) و(ب)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١٣١ج. إستنتج المجلس، واتفق المجاوبون على مسودة العرض ٣ "إندماج الأعمال" والتي عبرت عن وجهة نظر واضحة بهذا الصدد، عموماً على أنه ينبغي السماح للمنشآت بالإختيار من بين الطريقتين (أ) و(ب). ويقلل السماح بهذه الإختيارات من قيمة المعلومات المقدمة لمستخدمي البيانات الماليـة لأن قابلية المقارنة والموثوقية تنعدمان.

إستنتاج١٣١د. دعم المجاوبون على مسودة العرض ٣ والذين عبروا عن وجهة نظر واضحة بهذا الصدد عمومـاً الطريقة (أ). وقدموا البراهين التالية لدعم هذه الطريقة:-

(أ) تعتبر الشهرة المستملكة أصلا يتم استهلاكه واستبداله بشهرة مولدة داخليـاً. لـذلك، يـضمن الإطفاء الإعتراف بالشهرة المستملكة في الربح أو الخسارة وعدم الإعتراف بالشهرة المولـدة داخلياً كأصل بدلاً منها، بصورة تتسق مع الحظر العام الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ حول الإعتراف بالشهرة المولدة داخلياً.

(ب) من ناحية المفهوم، يعتبر الإطفاء طريقة لتخصيص تكلفة الشهرة المستملكة على الفترات التي تستهلك فيها، وهي تتسق مع الطريقة المطبقة على الأصول الثابتة الأخرى الملموسة وغيـر الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية قابلة للتحديد. وبالتأكيد، يتعين علـى المنـشآت تحديـد الأعمار الإنتاجية لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات، وتخصيص مبالغ اسـتهلاكها علـى أساس منتظم على تلك الأعمار الإنتاجية. وليس هناك سبب لمعاملة الشهرة المستملكة بطريقة مختلفة.

(ج) لا يمكن التنبؤ بالعمر الإنتاجي للشهرة المستملكة بمستوى جيد من الموثوقية، ولا يمكن كذلك معرفة النمط الذي تتضاءل الشهرة وفقاً له. غير أن الإطفاء المنتظم على فترة تعتبر مع ذلك عشوائية، يوفر توازن مناسبا بين الحكمة من ناحية المفهوم والقدرة علـى التطبيـق بتكلفـة مقبولة. وهذا هو الحل العملي الوحيد لمشكلة مستعصية.

إستنتاج١٣١هـ. عند دراسة هذه التعليقات، وافق المجلس على أن إيجاد مستوى مقبـول مـن الموثوقيـة بـصورة مصداقية تمثيلية مع إيجاد نوع من التوازن مع ما كان يعتبر عمليا كان هو المشكلة الأساسية التـي واجهها أثناء مناقشة محاسبة الشهرة اللاحقة. ولاحظ المجلس أنه لا يمكن عموماً التنبـؤ بـالعمر الإنتاجي للشهرة المستملكة والنمط التي تتناقص وفقاً له، ومع ذلك إطفاءهـا يعتمـد علـى تلـك التنبؤات. ونتيجة لذلك، فيمكن وصف المبلغ المطفأ في أي فترة على أنه أفضل تقـدير عـشوائي لاستهلاك الشهرة المستملكة خلال الفترة. وأقر المجلس أنه لو كانت الشهرة أصلا، فهناك منطـق في القول بأن الشهرة المستملكة في إندماج الأعمال يتم استهلاكها واستبدالها بشهرة مولدة داخليـاً، شريطة أن تكون المنشاة قادرة على المحافظة على القيمة الإجمالية للشهرة (مثلا، من خلال إنفـاق الموارد على الإعلان وخدمة العملاء). لكن، ظلت شكوك المجلس، التي تتسق مع وجهة لنظر التي توصل إليها عند صياغة مسودة العرض ٣، حول فائدة تكلفة الإطفاء التي تعكس استهلاك الـشهرة المستملكة عند عدم الإعتراف بالشهرة المولدة داخلياً التي تحل مكانها. لذلك، أكد المجلس مجـددا على الإستنتاج الذي توصل إليه أثناء صياغة مسودة العرض وهو أن إطفاء الشهرة بطريقة القسط الثابت خلال فترة عشوائية لم ينجح في توفير معلومات مفيدة. وأشـار المجلـس إلـى أن دلائـل الملاحظات والبحوث تدعم وجهة النظر هذه.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١٣١و. عند دراسة تعليقات المجاوبين الملخصة في الفقر أساس ١٣١د (ب)، لاحظ المجلس أنه وبـالرغم من الارتباط المباشر بين الأعمال الإنتاجية للشهرة والأصول الثابتة الملموسة والفترة التي يتوقـع خلالها أن يولدا صافي تدفقات نقدية للمنشأة، فان الفائدة المادية المتوقعة للمنشأة من الأصل الثابـت الملموس تضع حدا أعلى للعمر الإنتاجي للأصل. وبمعنى آخر، وعلى عكس الشهرة، فان العمـر الإنتاجي للأصل الثابت الملموس لا يمكن أبدا أن يتجاوز الفائدة المادية المتوقعة من الأصل.

إستنتاج ١٣١ز. أكد المجلس مجدداً وجهة النظر التي توصل إليها أثناء صياغة مسودة العرض ٣ وهي أنـه وفـي حال تم وضع اختبار إنخفاض قيمة صارم وعملي، فسيتم توفير معلومات مفيدة أكثـر لمـستخدمي البيانات المالية للمنشأة بموجب طريقة لا يتم فيها إطفاء الشهرة، بل اختبار إنخفاض قيمتها سنوياً أو بصورة متكررة إذا كانت الأحداث أو التغيرات في الظروف تشير إلى إمكانيـة إنخفـاض قيمـة الشهرة. وبعد دراسة تعليقات المجاوبين على مسودة عرض التعـديلات المقترحـة علـى معيـار المحاسبة الدولي ٣٦ حول الشكل الذي يجب أن يأخذ اختبار إنخفاض القيمة، إستنتج المجلس أنـه يمكن وضع اختبار إنخفاض قيمة صارم وعملي بما فيه الكفاية.

إستنتاج١٣٢ تبين الفقرات "إستنتاج ١٣٣- إستنتاج ١٧٧" مناقشات المجلس حول الشكل الذي يجب أن يتخذه إختبار إنخفاض قيمة الشهرة:-

(أ) تناقش الفقرات "إستنتاج ١٣٧- إستنتاج ١٥٩" المتطلبات المتعلقة بتخصيص الشهرة لوحدات توليد النقد والمستوى الذي يتم عنده إختبار إنخفاض القيمة للشهرة.

(ب) تناقش الفقرات "إستنتاج ١٦٠- إستنتاج ١٧٠" المتطلبات المتعلقة بالإعتراف بخسائر إنخفاض قيمة الشهرة وقياسها، بما في ذلك تكرار إختبار إنخفاض القيمة.

(ج) تناقش الفقرات "إستنتاج ١٧١- إستنتاج ١٧٧" المتطلبات المتعلقة بتوقيت إختبـار إنخفـاض قيمة الشهرة.

إستنتاج١٣٣ درس المجلس، كخطوة أولى في مناقشاته، الهدف من إختبار إنخفاض قيمة الشهرة وقياس المبلغ القابل للإسترداد الذي يجب تبنيه في مثل هذا الإختبار. ولاحظ المجلس أن المعايير الأخيرة في أمريكا الشمالية تستخدم القيمة العادلة كأساس لإختبار إنخفاض قيمة الشهرة، في حين تستند النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المملكة المتحدة إلى منهج يتم بموجبه قياس المبلغ القابل للإسترداد على أنه قيمة الإستخدام أو صافي سعر البيع، أيهما أعلى.

إستنتاج١٣٤ لاحظ المجلس أيضاً أن الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال تمثل دفعة تسددها المنشأة المشترية توقعا لمنافع إقتصادية مستقبلية من الأصول التي لا يمكن تحديدها بشكل منفرد والإعتراف بها بشكل منفصل. ولا تولد الشهرة تدفقات نقدية مستقلة عن الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى وبالتالي لا يمكن قياسها مباشرة. وبدلاً من ذلك، يتم قياسها على أنها مبلغ متبقي، كونها الزيادة في تكلفة إندماج الأعمال عن حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة، وإلتزاماتها، وإلتزاماتها المحتملة. وعلاوة على ذلك، لا يمكن تحديد الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال والشهرة المولدة بعد إندماج الأعمال ذلك بشكل منفصل، لأنهما تساهمان بشكل مشترك في نفس التدفقات النقدية*.

* ي المرحلة الثانية من مشروعه حول إندماج الأعمال، راجع المجلس تعريف قياس الشهرة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. أنظر الفقرة ٣٢ والملحق (أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١٣٥ إستنتج المجلس أنه ولكونه من غير المحتمل قياس الشهرة المولدة داخلياً بعد إندماج الأعمال بشكل منفصل وإستخدام ذلك القياس كعامل في إختبار إنخفاض قيمة الشهرة المشتراة، فإن المبلغ المسجل للشهرة سيكون دائماً محميا من إنخفاض القيمة من خلال تلك الشهرة المولدة داخلياً. لذلك، إعتبر المجلس أن الهدف من إختبار إنخفاض قيمة الشهرة يمكن أن يكون في أفضل الأحوال ضمان قابلية إسترداد المبلغ المسجل للشهرة من التدفقات النقدية المتوقع أن يتم توليدها من قبل الشهرة المشتراة والشهرة المولدة داخلياً بعد إندماج الأعمال.

إستنتاج١٣٦ لاحظ المجلس أنه بسبب قياس الشهرة على أنها مبلغ متبقي، فإن نقطة البداية في أي إختبار إنخفاض قيمة للشهرة يجب أن يكون المبلغ القابل للإسترداد للعملية أو الوحدة التي ترتبط بها الشهرة، بغض النظر عن أساس القياس المتبع لتحديد المبلغ القابل للإسترداد. وقرر المجلس أنه إلى حين دراسة وحل المسألة الأوسع نطاقاً المتعلقة بهدف (أهداف) القياس الملائمة في المحاسبة، فإن تحديد القياس الملائم للمبلغ القابل للإسترداد لتلك الوحدة سيكون مشكلة. لذلك، وبالرغم من أن المجلس عبر عن قلقه حول أساس القياس المتبع في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لتحديد المبلغ القابل للإسترداد، فقد قرر أنه لا يجب الإبتعاد عن ذلك الأساس عند قياس المبلغ القابل للإسترداد للوحدة التي يشمل مبلغها المسجل الشهرة المشتراة. ولاحظ المجلس أن هذا يمكن أن يضيف ميزة السماح بإندماج إختبار إنخفاض قيمة الشهرة مع إختبار إنخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ للأصول ووحدات توليد النقد الأخرى التي تشتمل على الشهرة.

تخصيص الشهرة لوحدات توليد النقد (الفقرات ٨٠-٨٧)

إستنتاج١٣٧ إقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يتم إختبار إنخفاض قيمة الشهرة كجزء من إختبار إنخفاض قيمة وحدات توليد النقد التي ترتبط بها. وقد إستخدمت منهجاً شاملاً تم بموجبه فعلياً إختبار إنخفاض قيمة الشهرة من خلال تخصيص مبلغها المسجل لكل من وحدات توليد النقد الأصغر التي يمكن تخصيص نسبة من ذلك المبلغ المسجل لها على أساس معقول ومنسجم.

إستنتاج١٣٨ إقترحت مسودة العرض، بالإنسجام مع النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، ما يلي:-

(أ) يجب إختبار إنخفاض قيمة الشهرة كجزء من إختبار إنخفاض قيمة وحدات توليد النقد التي ترتبط بها؛ و

(ب) يجب تخصيص المبلغ المسجل للشهرة لكل من وحدات توليد النقد الأصغر والتي يمكن تخصيص نسبة من ذلك المبلغ المسجل لها على أساس معقول ومنسجم.

وعلى كل حال، إقترحت مسودة العرض إرشادات أضافية توضح أنه يجب إعتبار نسبة من المبلغ المسجل للشهرة على أنه يمكن تخصيصه لوحدة توليد النقد على أساس معقول ومنسجم فقط عندما تمثل تلك الوحدة أدنى مستوى تراقب فيه الإدارة العائد على إستثمار الأصول التي تشتمل على الشهرة. إلا أن وحدة توليد النقد تلك لا يمكن أن تكون أكبر من قطاع مبني على صيغة الالتقرير الرئيسية للمنشأة المحددة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٤ *"تقديم التقارير حول القطاعات"*.

إستنتاج١٣٩ أثناء وضع هذا الإقتراح، لاحظ المجلس أنه لكون الشهرة المشتراة لا تولد تدفقات نقدية مستقلة عن الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى، فإنه يمكن إختبار إنخفاض قيمتها فقط كجزء من إختبار إنخفاض قيمة وحدات توليد النقد التي ترتبط بها. غير أن المجلس كان قلقاً أنه في حال عدم وجود أي إرشادات حول المعنى الدقيق لعبارة "مخصصة على أساس معقول ومنسجم"، قد يستنتج البعض أنه عندما يعزز إندماج الأعمال من قيمة جميع وحدات توليد النقد الموجودة سابقاً الخاصة بالمنشأة المشترية، فإنه يجب إختبار إنخفاض قيمة أي شهرة مشتراة في إندماج الأعمال ذلك فقط على مستوى المنشأة نفسها. وإستنتج المجلس أن الحال لا يجب أن يكون كذلك. وبدلاً من ذلك، يجب أن يكون هناك رابط بين المستوى الذي يتم عنده إختبار إنخفاض قيمة الشهرة ومستوى إعداد التقارير الداخلية يعكس الطريقة التي تدير بها المنشأة عملياتها التي ترتبط بها الشهرة بشكل طبيعي. لذلك، فقد كان من المهم بالنسبة للمجلس أن يتم إختبار إنخفاض قيمة الشهرة بمستوى تتوفر فيه المعلومات حول عمليات المنشأة والأصول التي تدعمها لأغراض إعداد التقارير الداخلية.

إستنتاج١٤٠ وأثناء مناقشة هذا الموضوع مرة أخرى، لاحظ المجلس أن ملاحظات المجاوبين والمشاركين في الزيارات الميدانية تشير إلى أن نية المجلس المتعلقة بتخصيص الشهرة قد تم فهمها بشكل خاطئ إلى حد كبير، وإستنتج العديد أنه يجب تخصيص الشهرة على مستوى أدنى بكثير من المستوى الذي قصده المجلس. على سبيل المثال، كان بعض المجاوبين والمشاركين في الزيارات الميدانية قلقين من أن الإقتراح بتخصيص الشهرة على مثل هذا المستوى المتدني قد يجبر المنشآت على تخصيص الشهرة إعتباطياً لوحدات توليد النقد، وبالتالي وضع أنظمة إبلاغ جديدة أو أضافية لأداء الإختبار. وأكد المجلس إن نيته كانت وجوب أن يتوفر رابط بين المستوى الذي يتم عنده إختبار إنخفاض قيمة الشهرة ومستوى إعداد التقارير الداخلية يعكس الطريقة التي تدير بها المنشأة عملياتها. لذلك، وبإستثناء المنشآت التي لا تراقب الشهرة عند مستوى القطاع أو مستوى أدنى منه، فإن الإقتراحات المرتبطة بمستوى إختبار إنخفاض قيمة الشهرة لا يجب أن تؤدي بالمنشآت إلى تخصيص الشهرة إعتباطياً لوحدات توليد النقد. كما لا يجب أن تضطر المنشآت إلى وضع أنظمة إبلاغ جديدة أو أضافية.

إستنتاج١٤١ لاحظ المجلس من مناقشاته مع المشاركين في الزيارات الميدانية أن جزءاً كبيراً من سوء الفهم نتج عن تعريف "وحدة توليد النقد"، عند إرتباطه مع الإقتراح الوارد في الفقرة ٧٣ من مسودة العرض بأن يتم تخصيص الشهرة لكل من "وحدات توليد النقد الأصغر" التي يمكن تخصيص نسبة من المبلغ المسجل للشهرة لها على أساس معقول ومنسجم". بالأضافة إلى ذلك، فإن المشاركين في الزيارات الميدانية والمجاوبين كانوا غير واضحين حول الإشارة الواردة في الفقرة ٧٤ من مسودة العرض إلى "أدنى مستوى تراقب عنده الإدارة العائد على الإستثمارات في الأصول التي تشتمل على الشهرة"، حيث كان السؤال الأكثر تردداً هو "أي مستوى من الإدارة ؟" (مثل مجلس الإدارة، أو كبير المسؤولين التنفيذيين، أو إدارة القطاع).

إستنتاج١٤٢ لاحظ المجلس أنه ما أن تم توضيح نيته حول هذا الموضوع للمشاركين في الزيارات الميدانية، أبدى جميعهم دعماً للمستوى الذي يعتقد المجلس أنه يجب عنده إختبار إنخفاض قيمة الشهرة، بإستثناء شركة واحدة تعتقد أنه يجب إختبار إنخفاض قيمة الشهرة على مستوى المنشأة.

إستنتاج١٤٣ ولاحظ المجلس أيضاً الملاحظات المقدمة من عدد من المجاوبين والمشاركين في الزيارات الميدانية أنه بالنسبة لبعض المؤسسات، وخصوصاً تلك التي يتم إدارتها على أساس مصفوفة، فإن الإقتراح

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بأن لا تكون وحدات توليد النقد التي يتم تخصيص الشهرة لها أكبر من قطاع مبني على صيغة الالتقرير *الرئيسية* للمنشأة يمكن أن ينتج عنه مخرجات غير منسجمة مع نية المجلس، أي يجب أن يكون هناك رابط بين المستوى الذي يتم فيه إختبار إنخفاض قيمة الشهرة ومستوى إعداد التقارير الداخلية يعكس الطريقة التي تدير بها المنشأة عملياتها. ويوضح المثال التالي هذه النقطة:

يتم بشكل رئيسي تنظيم شركة تدار على أساس مصفوفة معينة على أساس جغرافي، حيث توفر مجموعات المنتج أساساً ثانوياً في التقسيم إلى قطاعات. ويتم شراء الشهرة كجزء من شراء مجموعة المنتج الموجودة في عدة مناطق جغرافية، ويتم بعد ذلك مراقبتها على أساس مستمر لأغراض إعداد التقارير الداخلية كجزء من مجموعة المنتج/ القطاع الثانوي. ومن المجدي أن يكون القطاع الثانوي، إعتماداً على تعريف كلمة "أكبر"، أكبر من القطاع الرئيسي.

إستنتاج١٤٤ لذلك، قرر المجلس:-

(أ) أن المعيار يجب أن يقتضي من كل وحدة أو مجموعة وحدات يتم تخصيص الشهرة لها تمثيل أدنى مستوى ضمن المنشأة تتم عنده مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية.

(ب) أن يوضح في المعيار وجوب تخصيص الشهرة المشتراة، من تاريخ الإندماج بالشراء، لكل من وحدات توليد النقد الخاصة بالمنشاة المشترية، أو مجموعات وحدات توليد النقد، التي يتوقع أن تستفيد من الإندماج، بغض النظر عما إذا كانت الأصول أو الإلتزامات الأخرى للمنشاة المشتراة معينة لتلك الوحدات أو مجموعات الوحدات.

(ج) أن يستبدل إقتراح أن تكون وحدات توليد النقد أو مجموعات الوحدات التي يتم تخصيص الشهرة لها أكبر من القطاع المبني على صيغة الالتقرير الرئيسية للمنشأة، بمتطلب مفاده أن لا تكون أكبر من قطاع مبني على صيغة الالتقرير *الرئيسية* أو الثانوية للمنشأة. وإستنتج المجلس أن هذا التعديل ضروري لضمان أن تكون المنشآت التي تدار على أساس مصفوفة معينة قادرة على إختبار إنخفاض قيمة الشهرة عند مستوى إعداد التقارير الداخلية الذي يعكس الطريقة التي يديرون بها عملياتهم*.

إستنتاج١٤٥ أثار بعض المجاوبين على مسودة العرض المخاوف الأضافية التالية حول تخصيص الشهرة لأغراض إختبار إنخفاض القيمة:-

(أ) إن وجوب تخصيص الشهرة على الأقل لمستوى القطاع هو أمر غير ملائم حيث سينتج عنه عادة تخصيصات إعتباطية، وستحتاج المنشآت إلى وضع أنظمة إبلاغ جديدة أو أضافية.

(ب) لأسباب تحقيق المقاربة، يجب أن يكون مستوى إختبار إنخفاض قيمة الشهرة هو نفس المستوى المذكور في بيان معايير المحاسبة المالية التابع لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية رقم ١٤٢ "*الشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى*" (بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢) (أي، مستوى وحدة الإبلاغ).

(ج) يجب أن تُجمع وحدات توليد النقد التي تشكل الأعمال ذات السمات المتشابهة، كما هو مطلوب في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢، وتعامل كوحدات منفردة، بالرغم من إمكانية مراقبتها بشكل مستقل لأغراض داخلية.

* في عام ٢٠٠٦ تم إستبدال معيار المحاسبة الدولي ١٤ بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ "القطاعات التشغيلية". لا يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ إفصاحاً عن معلومات القطاع الأساسية و الثانوية. أنظراً الفقرة إستنتاج ١٥٠أ

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١٤٦ وفيما يتعلق بالبند (أ)، أكد المجلس مرة أخرى على الإستنتاج الذي توصل إليه عند وضع مسودة العرض بأن متطلب تخصيص الشهرة على الأقل لمستوى القطاع هو أمر ضروري لتجنب إستنتاج المنشآت خطأً أنه، عندما يعزز إندماج الأعمال من قيمة جميع وحدات توليد النقد الموجودة سابقاً الخاصة بالمنشأة المشترية، يمكن إختبار إنخفاض قيمة أي شهرة مشتراة في إندماج الأعمال فقط على مستوى المنشأة نفسها.

إستنتاج١٤٧ وفيما يتعلق بالبند (ب)، لاحظ المجلس أن بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ يقتضي أن يتم إختبار إنخفاض قيمة الشهرة عند مستوى إبلاغ يشار إليه على أنه "وحدة إبلاغ". ووحدة الإبلاغ هي قطاع تشغيلي (كما تم تعريفه في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ *"الإفصاحات حول قطاعات المنشأة والمعلومات ذات العلاقة"*[*]) أو مستوى أدنى من القطاع التشغيلي (يشار إليه على أنه عنصر). وعنصر القطاع التشغيلي هو وحدة إبلاغ إذا كان العنصر يشكل عملاً يتوفر بشأنه معلومات مالية منفصلة وتراجع إدارة قطاع بشكل منتظم النتائج التشغيلية لذلك العنصر. إلا أنه يجب جمع عنصرين أو أكثر للقطاع التشغيلي وإعتبارها وحدة إبلاغ منفردة إذا كانت العناصر ذات سمات إقتصادية متشابهة. ويعتبر القطاع التشغيلي على أنه وحدة إبلاغ إذا كانت جميع عناصره متشابهة، أو إذا لم يكن أي من عناصره بمثابة وحدة إبلاغ، أو إذا كان يشتمل فقط على عنصر منفرد.

إستنتاج١٤٨ لذلك، وبخلاف معيار المحاسبة الدولي ٣٦، يفرض بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ حدا على مدى تقليل الشهرة لإختبار إنخفاض القيمة (أي أدنى من القطاع التشغيلي بمستوى واحد).

إستنتاج١٤٩ أثناء إتخاذ القرار بعدم تحقيق المقاربة مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ حول مستوى إختبار إنخفاض قيمة الشهرة، أشار المجلس إلى النتائج التالية من الزيارات الميدانية ونقاشات الطاولة المستديرة في أمريكا الشمالية:-

(أ) صرح معظم المشاركين في الزيارات الميدانية من المسجلين في الولايات المتحدة أن إقتراحات المجلس حول مستوى إختبار إنخفاض قيمة الشهرة سينتج عنه، عملياً، إختبار إنخفاض قيمة الشهرة في نفس المستوى الذي تم فيه إختبارها وفقاً لبيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢. إلا أن العديد منهم صرح أنه بموجب إقتراحات المجلس سيتم إختبار إنخفاض قيمة الشهرة عند مستوى أدنى من المستوى بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢. ورغم ذلك، فهم يعتقدون أن منهج المجلس يوفر للمستخدمين والإدارة معلومات مفيدة أكثر.

(ب) صرح العديد من المشاركين في مناقشات الطاولة المستديرة (أو في حالة المشاركين في شركة التدقيق، وعملاؤهم) بأنهم يديرون إستثماراتهم في الشهرة عند مستوى أدنى من مستوى إختبار إنخفاض القيمة المذكور في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ ولديهم معلومات متوافرة بشأن هذه الإستثمارات. وعبروا عن مستوى عالي من عدم الرضا لكون بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ يمنعهم من الإعتراف بإنخفاض قيمة الشهرة التي عرفوا أنها موجودة عند هذه المستويات المتدنية، لكنها "إختفت" ما أن تم جمع وحدات المستوى الأدنى مع وحدات أخرى تحتوي "إحتياطات" كافية لمعادلة خسائر إنخفاض القيمة.

---

[*] يختلف أساس تحديد "القطاعات التشغيلية" بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ عن أساس تحديد القطاعات المبنية على صيغة التقرير الرئيسية للمنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٤. ويعرف بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ القطاع التشغيلي على أنه عنصر في المنشأة(أ) يدخل في أنشطة الأعمال التي يمكن أن تكسب منها إيرادات وتتحمل مصاريف، بما في ذلك الإيرادات والمصاريف المرتبطة بالمعاملات مع العناصر الأخرى في المنشأة، (ب) تتم مراجعة نتائجه التشغيلية بشكل منتظم من قبل مسؤول لتخاذ القرارات التشغيلية في المنشأة وذلك لإتخاذ القرارات حول الموارد التي ينبغي تخصيصها للقطاع وتقييم أدائها، (ج) تتوفر بشأنه معلومات مالية منفصلة. تم إستبدال معيار المحاسبة الدولي ١٤ بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية٨ في ٢٠٠٦. أنظر الفقرة ١٥٠أ من أساس الإستنتاج.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١٥٠ وفي دراسة الإقتراح (ج) في الفقرة "إستنتاج ١٤٥"، لاحظ المجلس أن جمع الوحدات التي تكوّن الأعمال ذات السمات المتشابهة يمكن أن يؤدي إلى إختفاء خسارة إنخفاض القيمة التي تعرف الإدارة بوجودها في وحدة توليد النقد لأن الوحدات التي تم جمعها معها تشتمل على إحتياطات كافية لمعادلة خسائر إنخفاض القيمة. ومن وجهة نظر المجلس، إذا كانت المعلومات حول خسائر إنخفاض قيمة الشهرة، بسبب الطريقة التي تدار بها المنشأة، متوافرة للإدارة على مستوى معين، يجب أن تتوفر تلك المعلومات أيضاً لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة.

إستنتاج١٥٠ أ في العام ٢٠٠٦، حلّ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ محل معيار المحاسبة الدولي ١٤ وغيّر أساس تحديد القطاعات. بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٤، تم تحديد إختبارين للقطاعات- الأول يستند إلى المنتجات والخدمات ذات العلاقة والآخر يستند إلى المناطق الجغرافية. أما بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨، فإنه يتم تحديد القطاعات التشغيلية على أساس التقارير الداخلية التي يتم مراجعتها بإنتظام من قبل صانع القرار التشغيلي الرئيسي في المنشأة من أجل توزيع الموارد على القطاع وتقييم أدائه. وكان الهدف من التغيير هو تحسين الإفصاح عن المعلومات القطاعية وليس تغيير متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ المتعلقة بتخصيص الشهرة فيما يخص إختبار إنخفاض القيمة. وتم تعديل الصياغة السابقة للمتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، ومفاده أن كل وحدة أو مجموعة وحدات يتم تخصيص الشهرة لها "لا ينبغي أن تكون أكبر من قطاع معين على أساس صيغة إعداد التقارير الرئيسية أو الثانوية للمنشأة المحددة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٤، من خلال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ لتصبح "لا ينبغي أن تكون أكبر من قطاع تشغيلي محدد وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨". وتدعم الحجج المبينة أعلاه المؤيدة للمتطلب الأصلي على أساس القطاعات المحددة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٤ المتطلبات المنقحة على أساس القطاعات المحددة وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨.

إتمام التخصيص المبدئي للشهرة (الفقرتان ٨٤ و٨٥)

إستنتاج١٥١ إذا لم يكن من الممكن إتمام التخصيص المبدئي للشهرة المشتراة في إندماج الأعمال قبل نهاية الفترة السنوية التي يتم فيها تنفيذ إندماج الأعمال، فإن مسودة العرض قد إقترحت، في حين يقتضى المعيار المنقح، وجوب إتمام التخصيص المبدئي للشهرة قبل نهاية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ بعد تاريخ الإندماج بالشراء. وعلى العكس من ذلك، إقترحت مسودة العرض ٣، في حين يقتضى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، أنه إذا كان من الممكن تحديد المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال بشكل مؤقت فقط بحلول نهاية الفترة التي يتم فيها تنفيذ إندماج الأعمال، يجب على المنشأة المشترية:

(أ) محاسبة إندماج الأعمال بإستخدام تلك القيم المؤقتة؛ و

(ب) الإعتراف بأي تعديلات على تلك القيم المؤقتة نتيجة إتمام المحاسبة المبدئية خلال ١٢ شهراً من تاريخ الإندماج بالشراء*.

إستنتاج١٥٢ تساءل بعض المجاوبين على مسودة العرض عن سبب وجوب إختلاف فترة إتمام التخصيص المبدئي للشهرة عن فترة إتمام المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال. ومن وجهة نظر رأي المجلس أنه يجب السماح للمنشآت المشترية بفترة أطول لإتمام تخصيص الشهرة، لأن ذلك التخصيص لا يمكن أداءه عادة إلا بعد إتمام المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال. وهذا لأن تكلفة الإندماج أو القيم

* في المرحلة الثانية من مشروعه حول إندماج الأعمال، وضح المجلس أن التعديلات على القيم المؤقتة يجب أن تتم فقط لـ تعكس المعلومات التي تم الحصول عليها المتعلقة بالحقائق والظروف الموجودة كما من تاريخ الإستملاك، والذي إذا كان معروفا، سيؤثر على المبالغ المعترف بها كما في ذلك التاريخ. ويجب عمل هذه التعديلات ضمن فترة القياس، والتي يجب أن تتجاوز سنة واحدة من تاريخ الإستملاك.

العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة، أو إلتزاماتها أو إلتزاماتها المحتملة، وبالتالي مبلغ الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال، لا يمكن إتمامه بالشكل النهائي إلا عند إتمام المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

التصرف بنسبة من وحدة توليد النقد التي تتضمن الشهرة (الفقرة ٨٦)

إستنتاج١٥٣ إقترحت مسودة العرض أنه عندما تتصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، يجب على الشهرة المرتبطة بتلك العملية أن:-

(أ) تكون مشمولة في المبلغ المسجل للعملية عند تحديد الربح أو الخسارة من التصرف؛ و

(ب) يتم قياسها على أساس القيم النسبية للعملية المتصرف بها والنسبة المستبقاة من وحـدة توليـد النقد.

إستنتاج١٥٤ تم تبني هذا الإقتراح في المعيار مع إجراء تعديل واحد. يقتضي المعيار أن يتم قياس الشهرة المرتبطة بالعملية المتصرف بها على أساس القيم النسبية للعملية المتصرف بها والنسبة المستبقاة من وحدة توليد النقد، ما لم تستطع المنشأة أن تثبت وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالعملية المتصرف بها.

إستنتاج١٥٥ إستنتج المجلس خلال وضع مسودة العرض أن المستوى المقترح لإختبار إنخفاض القيمة يعني أنه لا يمكن تحديد الشهرة أو ربطها بمجموعة أصل عند مستوى أدنى من وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، إلا إعتباطياً. غير أن المجلس إستنتج أيضاً أنه عندما يتم التصرف بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد تلك، فإنه من الملائم الإفتراض أن بعض مبلغ الشهرة مرتبط بتلك العملية. لذلك يجب أن يطلب تخصيص الشهرة عندما يشكل الجزء الذي يتم التصرف به من وحدة توليد النقد عملية معينة.

إستنتاج١٥٦ إقترح بعض المجاوبين على مسودة العرض أنه بالرغم أنه لا يمكن في معظم الظروف تحديد الشهرة أو ربطها بمجموعة أصل عند مستوى أدنى من وحدة توليد النقد أو مجموعة وحدات توليد النقد التي يتم تخصيص الشهرة لها لإختبار إنخفاض القيمة، إلا أنه قد يكون هناك بعض الحالات التي لا يكون فيها الوضع كذلك. على سبيل المثال، لنفترض أنه يتم دمج المنشأة المشتراة مع واحدة من وحدات توليد النقد الموجودة سابقاً الخاصة بالمنشأة المشترية التي لم تشتمل على أي شهرة في مبلغها المسجل. لنفترض أيضاً أن المنشأة المشترية، مباشرة تقريباً بعد إندماج الأعمال، تقوم بالتصرف بعملية معينة ينتج عنها خسائر ضمن وحدة توليد النقد. ووافق المجلس مع المجاوبين أنه يمكن من المعقول في مثل هذه الظروف الإستنتاج بأنه لم يتم التصرف بأي جزء من المبلغ المسجل للشهرة، وعليه لا يجب إلغاء الإعتراف بأي جزء من مبلغها المسجل من خلال تضمينه في تحديد الربح أو الخسارة من التصرف.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إعادة تنظيم هيكل الإبلاغ (الفقرة ٨٧)

إستنتاج١٥٧ إقترحت مسودة العرض أنه عندما تقوم المنشأة بإعادة تنظيم هيكل الإبلاغ الخاص بها بطريقة تغير من تكوين وحدات توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، فإنه يجب إعادة تخصيص الشهرة إلى الوحدات المتأثرة بإستخدام منهج ذو قيمة نسبية مشابه لذلك المنهج المستخدم عندما تتصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد.

إستنتاج١٥٨ إستنتج المجلس خلال وضع مسودة العرض أن إعادة التنظيم الذي يغير من تكوين وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها يؤدي إلى ظهور نفس مشكلة التخصيص التي تنشأ من التصرف بعملية معينة ضمن تلك الوحدة. لذلك، يجب إستخدام نفس منهجية التخصيص في كلتا الحالتين.

إستنتاج١٥٩ ونتيجة لذلك، وإنسجاماً مع قرار المجلس بتعديل إقتراحه حول تخصيص الشهرة عندما تتصرف المنشأة بعملية معينة، يقتضي المعيار المنقح من المنشأة التي تعيد تنظيم هيكل الإبلاغ الخاص بها بطريقة تغير من تكوين واحدة أو أكثر من وحدات توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها:-

(أ) إعادة تخصيص الشهرة إلى الوحدات المتأثرة؛ و

(ب) أداء إعادة التخصيص هذا بإستخدام منهج ذو قيمة نسبية مشابه لذلك المنهج المستخدم عندما تتصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد (مجموعة وحدات توليد النقد)، ما لـم تستطع المنشأة أن تثبت وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالوحدات المعاد تنظيمها (مجموعات الوحدات).

الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة وقياسها (الفقرات ٨٨- ٩٩ و١٠٤)

خلفية عن الإقتراحات الواردة في مسودة العرض

إستنتاج١٦٠ إقترحت مسودة العرض منهجاً يتألف من خطوتين لإختبار إنخفاض قيمة الشهرة. وتتضمن الخطوة الأولى إستخدام آلية فحص لتحديد الإنخفاض المحتمل في قيمة الشهرة، يتم وفقاً لها تحديد الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد على أنها منخفضة القيمة بشكل محتمل فقط عندما يتجاوز المبلغ المسجل للوحدة مبلغها القابل للإسترداد. إذا قامت المنشأة بتحديد الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد على أنها منخفضة القيمة بشكل محتمل، يمكن للمنشأة عندئذ أن تحدد ما إذا إنخفضت قيمة الشهرة المخصصة للوحدة من خلال مقارنة مبلغها القابل للإسترداد، الذي يتم قياسه على أنه "القيمة الضمنية" للشهرة، مع مبلغها المسجل. ويمكن قياس القيمة الضمنية للشهرة على أنها قيمة متبقية، كونها زيادة في:-

(أ) المبلغ القابل للإسترداد الخاص بوحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، عن

(ب) صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات المحتملة التي تعترف بها المنشاة لو أنها إشترت وحدة توليد النقد في إندماج الأعمال في تاريخ إختبـار إنخفـاض القيمة (بإستثناء أي أصل قابل للتحديد تم شرائه في إندماج الأعمال لكن لم يتم الإعتراف بـه بشكل منفصل عن الشهرة في تاريخ الإندماج بالشراء).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١٦١ تركزت نقاشات المجلس خلال وضع مسودة العرض أولاً على كيفية فصل المبلغ القابل للإسترداد للشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد عن المبلغ القابل للإسترداد للوحدة ككل، نظراً أنه لم يمكن قياس الشهرة المولدة داخلياً بعد إندماج الأعمال بشكل منفصل. وإستنتج المجلس أنه يمكن إستخدام طريقة مشابهة للطريقة التي تستخدمها المنشأة المشترية لتخصيص تكلفة إندماج الأعمال لصافي الأصول المشتراة لقياس المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالشهرة بعد الإعتراف بها مبدئياً. لذلك، قرر المجلس أنه يجب طرح بعض مقاييس صافي أصول وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها من المبلغ القابل للإسترداد لتلك الوحدة لتحديد القيمة الضمنية الحالية للشهرة. وإستنتج المجلس أن قياس صافي الأصول لوحدة توليد النقد المذكورة في الفقرة "إستنتاج ١٦٠(ب)" ينتج عنه أفضل تقدير للقيمة الضمنية الحالية للشهرة، نظراً أنه لم يمكن قياس الشهرة المولدة داخلياً بعد إندماج الأعمال بشكل منفصل.

إستنتاج١٦٢ بعد أن حدد المجلس المقياس الأكثر ملائمة للمبلغ القابل للإسترداد الخاص بالشهرة، قام المجلس بدراسة عدد المرات التي يجب أن يطلب فيها من المنشأة أداء إختبار إنخفاض قيمة الشهرة. وبالإنسجام مع إستنتاجاته حول البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، إستنتج المجلس أن عدم إطفاء الشهرة يزيد من الموثوقية التي يجب أن تتوفر في إختبارات إنخفاض القيمة لضمان أن لا يتجاوز المبلغ المسجل للشهرة مبلغها القابل للإسترداد. وتبعاً لذلك، قرر المجلس أنه يجب إختبار إنخفاض قيمة الشهرة بشكل سنوي. لكنه إستنتج أيضاً أن الإختبار السنوي ليس بديلاً عن وعي الإدارة بالأحداث أو الظروف التي تتغير بين الإختبارات السنوية التي تشير إلى إنخفاض قيمة محتمل للشهرة. لذلك، قرر المجلس أنه يجب أيضاً أن يطلب من المنشأة إختبار إنخفاض قيمة الشهرة متى كان هناك مؤشر على إنخفاض قيمة محتمل.

إستنتاج١٦٣ بعد أن حدد المجلس مدى تكرار إختبار إنخفاض القيمة، عبر عن بعض المخاوف من أن الإختبار المقترح لن يكون متدني التكلفة. وقد إرتبط هذا القلق بشكل رئيسي بمتطلب تحديد القيمة العادلة لكل أصل قابل للتحديد وإلتزام وإلتزام محتمل ضمن وحدة توليد النقد الذي يتم الإعتراف به من قبل المنشأة لو قامت بشراء وحدة توليد النقد في إندماج الأعمال في تاريخ إختبار إنخفاض القيمة (لتقدير القيمة الضمنية للشهرة).

إستنتاج١٦٤ لذلك، قرر المجلس أن يقترح كخطوة أولى في إختبار إنخفاض القيمة للشهرة آلية فحص شبيهة بتلك الموجودة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢. وبموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢، يتم إختبار إنخفاض قيمة الشهرة أولاً من خلال مقارنة القيمة العادلة لوحدة الإبلاغ التي تم تخصيص الشهرة لها لأغراض إختبار إنخفاض القيمة مع المبلغ المسجل لتلك الوحدة. إذا تجاوزت القيمة العادلة للوحدة مبلغها القابل للإسترداد، يتم إعتبار الشهرة غير منخفضة القيمة. وتحتاج المنشأة لتقدير القيمة العادلة الضمنية للشهرة (بإستخدام منهج ينسجم مع ذلك المنهج الموصوف في الفقرة "إستنتاج ١٦٠" فقط إذا كانت القيمة العادلة للوحدة أقل من مبلغها القابل للإسترداد.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مناقشات المجلس

إستنتاج١٦٥ لم يوافق العديد من المجاوبين على الإقتراح الذي يفيد بتبني منهج الخطوتين لإختبار إنخفاض قيمة الشهرة. وعلى وجه الخصوص، أدت الخطوة الثانية من إختبار إنخفاض القيمة المقترح وطريقة قياس أي خسائر عن إنخفاض قيمة الشهرة إلى إبداء قلق كبير. وقدم المجاوبون الحجج التالية ضد المنهج المقترح:-

(أ) من خلال الإعتماد على بعض الجوانب فقط من منهج الخطوتين الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢، تكون النتيجة هو مزيج بين القيم العادلة وقيمة الإستخدام. وبشكل أكثر تحديدا، فإن عدم قياس القيمة الضمنية للشهرة على أنها الفرق بين القيمة العادلة للوحدة وصافي القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد في الوحدة، بل قياسها بدلاً من ذلك على أنها الفرق بين المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (أي قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع، أيهما أعلى) وصافي القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد في الوحدة، ينتج عنه قياس للشهرة لا يكون قيمة عادلة ولا مبلغا قابلا للإسترداد. وهذا يطرح تساؤلات حول صحة مفاهيم قياس خسائر إنخفاض قيمة الشهرة على أنها الفرق بين القيمة الضمنية للشهرة والمبلغ المسجل.

(ب) يبدو أنه من غير المنسجم دراسة الشهرة بشكل منفصل فيما يخص إختبار إنخفاض القيمة عندما لا تدرس الأصول الأخرى ضمن الوحدة بشكل منفصل بل تُدرس كجزء من الوحدة ككل، نظراً أن الشهرة، على عكس العديد من الأصول الأخرى، لا تستطيع توليد تدفقات نقدية واردة بشكل مستقل عن الأصول الأخرى. وقد إستندت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ إلى فكرة أنه إذا كان من الممكن توليد سلسلة من التدفقات النقدية المستقلة فقط من خلال مجموعة من الأصول تعمل معاً، فإنه يجب دراسة خسائر إنخفاض القيمة فقط لتلك المجموعة من الأصول ككل ولا يجب دراسة الأصول المنفردة في المجموعة بشكل منفصل.

(ج) إن الإستنتاج بوجوب قياس المبلغ القابل للإسترداد للشهرة التي لا تستطيع توليد التدفقات النقدية بشكل مستقل عن الأصول الأخرى بشكل منفصل عن قياس خسائر إنخفاض القيمة يجعل من الصعب فهم كيف يمكن للمجلس في المستقبل أن يستنتج بشكل معقول أن مثل هذا المنهج في قياس خسائر إنخفاض القيمة هو أيضاً غير مناسب للأصول الأخرى. وبعبارة أخرى، فإنه إذا تبنى المجلس منهج الخطوتين المقترح للشهرة، يمكنه أن يلزم نفسه فعلياً بمنهج "الأصل المفرد/ القيمة العادلة" في قياس إنخفاض قيمة جميع الأصول الأخرى. ويجب إتخاذ القرار بشأن هذا الموضوع فقط كجزء من إعادة دراسة شاملة لهدف القياس الملائم لإختبار إنخفاض القيمة بشكل عام.

(د) إذا تم دراسة الشهرة بشكل منفصل لإختبار إنخفاض القيمة بإستخدام حساب القيمة الضمنية عندما يتم دراسة الأصول الأخرى ضمن الوحدة فقط كجزء من الوحدة ككل، سيكون هناك عدم تكافؤ: حيث ستحمي الشهرة غير المعترف بها القيمة المسجلة للأصول الأخرى من إنخفاض القيمة، لكن لن تحمي القيمة غير المعترف بها للأصول الأخرى المبلغ المسجل للشهرة من إنخفاض القيمة. ويبدو هذا غير معقول نظراً لأن القيمة غير المعترف بها لتلك الأصول الأخرى لن يكون من الممكن حينئذ الإعتراف بها. بالأضافة إلى ذلك، سيكون المبلغ المسجل للوحدة أقل من مبلغها القابل للإسترداد في أي وقت تتجاوز فيه خسائر إنخفاض قيمة الشهرة القيمة غير المعترف بها للأصول الأخرى في الوحدة.

إستنتاج١٦٦ بالأضافة إلى ذلك، أثار المجاوبون والمشاركون في الزيارات الميدانية والمشاركون في نقاشات الطاولة المستديرة في أمريكا الشمالية المخاوف التالية حول جدوى وتكاليف تطبيق منهج الخطوتين المقترح:-

(أ) يمكن أن يلزم العديد من الشركات بأن تقوم بشكل منتظم بأداء الخطوة الثانية من إختبار إنخفاض القيمة، وستحتاج بالتالي إلى تحديد القيم العادلة لكل أصل قابل للتحديد، وإلتزام، وإلتزام محتمل ضمن الوحدة (الوحدات) التي إنخفضت قيمتها التي تعترف بها المنشأة لو أنها إشترت الوحدة (الوحدات) في إندماج الأعمال في تاريخ إختبار إنخفاض القيمة. بالرغم من أن تحديد هذه القيم العادلة، بالنسبة لبعض الشركات، لن يفرض تحديات عملية هامة (لأنه، على سبيل المثال، تتوفر بسهولة المعلومات عن القيمة العادلة لأصولهم الهامة)، سيحتاج معظمهم إلى إشراك مقيّمين مستقلين، على نطاق واسع جداً وبتكلفة عالية، لبعض أو جميع أصول الوحدة. وهذا هو الحال خصوصاً عند تحديد وقياس القيم العادلة للأصول غير الملموسة المولدة داخلياً غير المعترف بها.

(ب) من المرجح أن يكون تحديد القيم العادلة لكل أصل قابل للتحديد، وإلتزام، وإلتزام محتمل ضمن الوحدة التي إنخفضت قيمتها امراً غير عملي بالنسبة لأصحاب المصانع في قطاعات متعددة الذين يديرون مرافق متعددة الإنتاج والتي تخدم أكثر من وحدة توليد نقد. على سبيل المثال، لنفترض أن الأساس الرئيسي عند المنشاة في تقسيم القطاعات هو أساس جغرافي (مثلاً أوروبا، وأمريكا الشمالية، وأمريكا الجنوبية، وآسيا، وأوقيانوسيا، وإفريقيا) وأن أساسها الثانوي في تقسيم القطاعات مبني على مجموعات الإنتاج (عمليات التلفيح، والأدوية التي تباع بدون وصفة، والأدوية التي تباع بوصفة والفيتامينات/ المواد الخاصة بالحمية). ولنفترض* أيضاً:-

(١) أن أدنى مستوى ضمن المنشاة يتم فيه مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية هو أدنى بمستوى واحد من القطاع الرئيسي (مثلاً الأعمال المتعلقة بتصنيع الفيتامينات في أمريكا الشمالية)، ولذلك يتم إختبار إنخفاض قيمة الشهرة على هذا المستوى؛

(٢) تقوم مرافق التوزيع والمصانع في كل منطقة جغرافية بتصنيع وتوزيع جميع مجموعات الإنتاج؛ و

(٣) من أجل تحديد المبلغ المسجل لكل وحدة توليد نقد تشتمل على الشهرة، تم تخصيص المبلغ المسجل لكل مصنع ومرفق توزيع بين كل مجموعة إنتاج تقوم بخدمتها.

على سبيل المثال، إذا كان المبلغ القابل للإسترداد لوحدة فيتامينات أمريكا الشمالية أقل من مبلغها المسجل، فإن قياس القيمة الضمنية للشهرة في تلك الوحدة قد يتطلب القيام بعملية تقييم لجميع الأصول في أمريكا الشمالية بحيث يصبح من الممكن تخصيص نسبة من القيمة العادلة لكل أصل لوحدة فيتامينات أمريكا الشمالية. ومن المرجح أن تكون هذه التقييمات عالية التكلفة ومن المستحيل إتمامها فعلياً ضمن فترة زمنية معقولة (تراوحت تقديرات المشاركين في الزيارات الميدانية من ستة إلى إثني عشر شهرا). إن درجة إنعدام الجدوى العملية ستكون أكبر بالنسبة لتلك المنشآت التي تراقب الشهرة وبالتالي تختبرها على مستوى القطاع.

* في عام ٢٠٠٦، أُستبدل معيار المحاسبة الدولي ١٤ بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ *"القطاعات التشغيلية"*. ولا يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٨ الإفصاح عن المعلومات القطاعية الرئيسية والثانوية. أنظراً الفقرة "إستنتاج ١٥٠أ".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١٦٧ لاحظ المجلس أثناء دراسة الملاحظات أعلاه ما يلي:-

(أ) أن جميع المشاركين في الزيارات الميدانية من المسجلين في الولايات المتحدة والمشاركين في نقاشات الطاولة المستديرة في أمريكا الشمالية الذين إضطروا للقيام بالخطوة الثانية من إختبار إنخفاض القيمة المذكور في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ كانوا ملزمين بإشراك مقيّمين مستقلين وبتكلفة عالية.

(ب) إن نموذج إنخفاض القيمة المقترح في مسودة العرض، رغم أنه يستند إلى منهج الخطوتين في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢، يختلف عن إختبار بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ ومن غير المرجح أن ينتج عن مقاربة للأسباب التالية:-

(١) أن المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة التي يتم تخصيص الشهرة لها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ هو قيمة إستخدام الوحدة أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع، أيهما أعلى، وليس القيمة العادلة. وصرح العديد من المشاركين في الزيارات الميدانية من المسجلين في الولايات المتحدة أن مقياس المبلغ القابل للإسترداد الذي يستخدمونه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ يختلف عن مقياس القيمة العادلة الذي ينبغي عليهم إستخدامه بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢.

(٢) إن المستوى الذي يتم فيه إختبار إنخفاض قيمة الشهرة وفقاً لبيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ سيكون عادة أعلى من المستوى الذي يتم فيه إختبارها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وصرح العديد من المشاركين في الزيارات الميدانية من المسجلين في الولايات المتحدة أنه يتم إختبار إنخفاض قيمة الشهرة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ على مستوى أقل مما هو بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ لأحد السببين التاليين (١) الحد الذي يفرضه بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ على مدى تقليل الشهرة لإختبار إنخفاض القيمة (أي أدنى من القطاع التشغيلي بمستوى واحد)،أو (٢) المتطلب الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ الذي يقتضي جمع العناصر ذات السمات الإقتصادية المشابهة. بالرغم من ذلك، وافق هؤلاء المشاركون بالإجماع على أن منهج معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يوفر للمستخدمين والإدارة معلومات مفيدة أكثر. ولاحظ المجلس أيضاً أن العديد من المشاركين في نقاشات الطاولة المستديرة في أمريكا الشمالية قد صرحوا (أو في حالة المشاركين في شركات التدقيق، عملائهم) بأنهم يديرون إستثماراتهم في الشهرة عند مستوى أدنى من وحدة الإبلاغ كما هي محددة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ ولديهم معلومات متوافرة بشأن هذه الإستثمارات. كما عبر العديد من هؤلاء المشاركين عن مستوى عالي من عدم الرضا لكون بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ يمنعهم من الإعتراف بإنخفاض قيمة الشهرة التي عرفوا أنها موجودة عند هذه المستويات المتدنية، لكنها "إختفت" ما أن تم جمع وحدات المستوى الأدنى مع وحدات أخرى تحتوي "إحتياطات" كافية لمعادلة خسائر إنخفاض القيمة.

إستنتاج١٦٨ أشار المجلس أيضاً، بخلاف بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢، أنه اتخذ كنقطة بداية له نموذج إنخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الذي يدمج إختبارات إنخفاض القيمة لجميع الأصول ضمن وحدة توليد النقد، بما في ذلك الشهرة. وخلافاً لمبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً، التي تستخدم آلية فحص التدفق النقدي غير المخصوم لإختبار إنخفاض قيمة الأصول المعمرة بإستثناء الشهرة، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يتم قياس المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالأصل أو وحدة توليد النقد متى كان هناك مؤشر على إنخفاض قيمة محتمل. لذلك، فإنه إذا كان هناك في الوقت الذي يتم فيه إختبار إنخفاض قيمة وحدة "أكبر" تم تخصيص الشهرة لها مؤشر على

إنخفاض قيمة محتمل للأصل أو وحدة توليد نقد "أصغر" مشمولة في تلك الوحدة الأكبر، يجب على المنشأة إختبار إنخفاض قيمة ذلك الأصل أو الوحدة الأصغر أولاً. وتبعاً لذلك، إستنتج المجلس أنه من المعقول في سياق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن نفترض إحتمال أن ترتبط خسائر إنخفاض القيمة للوحدة الأكبر بالشهرة في الوحدة، بعد تقييم جميع الأصول والوحدات الصغيرة الأخرى فيما يخص إنخفاض القيمة. ومثل هذا الإفتراض سيكون غير معقول إذا كانت المنشأة تتبع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً.

إستنتاج١٦٩ درس المجلس تحقيق المقاربة الكاملة مع منهج بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢. إلا أنه أبدى قلقاً، رغم دعمه للمقاربة، من أن منهج بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ لن يوفر معلومات أفضل من المنهج الذي يتم بموجبه إختبار إنخفاض قيمة الشهرة عند مستوى أقل (وبالتالي إزالة العديد من "الإحتياطات" التي تحمي الشهرة من إنخفاض القيمة) لكن مع قياس مبلغ خسارة إنخفاض قيمة الشهرة وفقاً لمنهج الخطوة الواحدة الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

إستنتاج١٧٠ إستنتج المجلس أن تعقيد وتكاليف تطبيق منهج الخطوتين المقترح في مسودة العرض ستتجاوز المنافع المتأتية من ذلك المنهج. لذلك، قرر المجلس الحفاظ على منهج قياس إنخفاض قيمة الشهرة المشمول في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وعليه، يقتضي المعيار أن يتم الإعتراف أولاً بأي زيادة في المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد (مجموعة وحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها عن مبلغها القابل للإسترداد على أنها خسارة من إنخفاض قيمة الشهرة. من ثم يتم الإعتراف بأي زيادة متبقية بعد تخفيض المبلغ المسجل للشهرة إلى صفر من خلال تخصيصها للأصول الأخرى في الوحدة بشكل تناسبي مع مبالغها المسجلة.

التغيرات كنتيجة لمراجعة عام ٢٠٠٨ للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الملحق (ج))

إستنتاج١٧٠أ. نتيجة للتغيرات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عـام ٢٠٠٨)، تـم تعديل المتطلبات الواردة في الملحق (ج) من المعيار والأمثلة التوضـيحية ذات العلاقـة لـتعكس طريقتي قياس الحصص غير المسيطرة وهما بالقيمة العادلة وكجزء من صافي الأصـول القابلـة للتحديد الخاصة بالمنشاة المشتراة. وتم أيضاً تعديل الملحق (ج) لتوضيح متطلبات المعيار.

تحديد وقت إختبارات إنخفاض القيمة (الفقرات ٩٦-٩٩)

إستنتاج١٧١ من أجل تخفيض تكاليف تطبيق الإختبار، وبالإنسجام مع الإقتراحات الواردة في مسودة العرض، يسمح المعيار بأداء إختبار إنخفاض القيمة السنوي لوحدة توليد النقد (مجموعة وحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها في أي وقت خلال الفترة السنوية، شريطة أن يتم أداء الإختبار في نفس الوقت من كل سنة. ويمكن إختبار إنخفاض قيمة وحدات توليد النقد (مجموعات الوحدات) المختلفة في أوقات مختلفة. لكن إذا تم شراء بعض أو كامل الشهرة المخصصة للوحدة (مجموعة وحدات) في إندماج الأعمال خلال الفترة السنوية الحالية، فإنه يجب إختبار إنخفاض قيمة تلك الوحدة (مجموعة وحدات) قبل نهاية الفترة السنوية الحالية.

إستنتاج١٧٢ لاحظ المجلس أنه يمكن للمنشآت المشترية في بعض الأحيان أن "تدفع زيادة" للمنشأة المشتراة، ما يؤدي إلى تجاوز المبلغ المعترف به مبدئياً لإندماج الأعمال والشهرة الناتجة المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالإستثمار. وإستنتج المجلس أنه تتوفر لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة معلومات صادقة وبالتالي مفيدة حول إندماج الأعمال إذا تم الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة تلك من قبل المنشأة المشترية في الفترة السنوية التي حصل فيها إندماج الأعمال.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١٧٣ أبدى المجلس قلقاً من إمكانية أن تقوم المنشآت بتأخير الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة تلك حتى الفترة السنوية التي تعقب إندماج الأعمال إذا تضمن المعيار فقط متطلباً لإختبار إنخفاض قيمة وحدات توليد النقد (مجموعة وحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها على أساس سنوي في أي وقت خلال الفترة. لذلك، قرر المجلس أن يشمل في المعيار المتطلب الأضافي الذي يقتضي أنه إذا تم شراء بعض أو كامل الشهرة المخصصة للوحدة (مجموعة وحدات) في إندماج الأعمال خلال الفترة السنوية الحالية، فإنه يجب إختبار إنخفاض قيمة الوحدة (مجموعة وحدات) قبل نهاية تلك الفترة.

تسلسل إختبارات إنخفاض القيمة (الفقرة ٩٧)

إستنتاج١٧٤ يقتضي المعيار أنه إذا تم إختبار إنخفاض قيمة الأصول (وحدات توليد النقد) التي تشكل وحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها في نفس وقت إختبار إنخفاض قيمة الوحدة (مجموعة الوحدات) المشتملة على الشهرة، يجب إختبار إنخفاض قيمة تلك الأصول الأخرى (الوحدات) قبل الوحدة (مجموعة الوحدات) المشتملة على الشهرة.

إستنتاج١٧٥ لاحظ المجلس أن الأصول أو وحدات توليد النقد التي تشكل وحدة أو مجموعة وحدات تم تخصيص الشهرة لها يمكن أن تحتاج إلى أن يتم إختبار إنخفاض قيمتها في نفس وقت إختبار إنخفاض قيمة الوحدة أو مجموعة الوحدات المشتملة على الشهرة إذا كان هناك مؤشر على إنخفاض قيمة محتمل للأصل أو الوحدة الأصغر. وإستنتج المجلس أنه من أجل تقييم ما إذا كانت الوحدة أو مجموعة الوحدات تشتمل على الشهرة، وبالتالي ما إذا إنخفضت قيمة الشهرة، يجب أولاً تعديل المبلغ المسجل للوحدة أو مجموعة الوحدات التي تتضمن الشهرة من خلال الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة المرتبطة بالأصول أو الوحدات الأصغر ضمن تلك الوحدة أو مجموعة الوحدات.

ترحيل حساب المبلغ القابل للإسترداد (الفقرة ٩٩)

إستنتاج١٧٦ بالإنسجام مع إختبار إنخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، يسمح المعيار بترحيل أحدث حساب تفصيلي للمبلغ القابل للإسترداد الخاص بوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها من فترة سابقة ليتم إستخدامه في إختبار إنخفاض القيمة للفترة الحالية، شريطة تلبية جميع المعايير الواردة في الفقرة ٩٩.

إستنتاج١٧٧ إن قرار المجلس بوجوب إختبار إنخفاض قيمة الشهرة سنوياً ينطوي بشكل رئيسي على وجهة النظر التي مفادها أنه يجب على العديد من المنشآت أن تكون قادرة على إستنتاج أن المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها هو أكبر من مبلغها المسجل دون القيام فعلياً بإعادة حساب المبلغ القابل للإسترداد. غير أن المجلس استخلص، ومرة أخرى بالإنسجام مع إستنتاجاته حول البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، أن الحال قد يكون كذلك فقط إذا تجاوز آخر تحديد للمبلغ القابل للإسترداد المبلغ المسجل للوحدة (مجموعة الوحدات) بهامش كبير، ولم يحدث أي شيء منذ ذلك التحديد الأخير يشير إلى إحتمالية حدوث خسائر إنخفاض القيمة. وإستنتج المجلس أن السماح، في مثل هذه الظروف، بترحيل حساب تفصيلي للمبلغ القابل للإسترداد الخاص بوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) من فترة سابقة ليتم إستخدامه في إختبار إنخفاض القيمة للفترة الحالية سيقلل بشكل كبير من تكاليف تطبيق إختبار إنخفاض القيمة، دون المساس بنزاهته.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تخصيص خسارة إنخفاض القيمة بين أصول وحدة توليد النقد (الفقرات ١٠٤-١٠٧)

إستنتاج١٧٨ يتضمن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ متطلبات تخصيص خسارة إنخفاض القيمة لوحدة توليد النقد التي تختلف عن الإقتراحات الواردة في مسودة العرض ٥٥. وقد إقترحت مسودة العرض ٥٥ بشكل خاص أنه يجب تخصيص خسائر إنخفاض القيمة:-

(أ) أولاً: للشهرة؛

(ب) ثانيا: للأصول غير الملموسة التي لا يوجد لها سوق نشط؛

(ج) ثالثا: للأصول التي يكون صافي سعر البيع* لها أقل من مبلغها المسجلة؛ و

(د) من ثم للأصول الأخرى للوحدة على أساس تناسبي بناءاً على المبلغ المسجل لكل أصل في الوحدة.

إستنتاج١٧٩ وفيما يلي الأسباب الأساسية وراء وضع هذا الإقتراح:-

(أ) يجب تخصيص خسائر إنخفاض القيمة لوحدة توليد النقد، حسب الأولوية، للأصول ذات القيم غير الموضوعية. وإعتبرت الشهرة والأصول غير الملموسة التي لا يوجد لها سوق نشط على أنهما ضمن تلك الفئة. في حين إعتبرت الأصول غير الملموسة التي لا يوجد لها سوق نشط على أنها مماثلة للشهرة (كانت لجنة معايير المحاسبة الدولية تفكر في الأسماء التجارية وعناوين النشر...الخ).

(ب) إذا كان صافي سعر البيع للأصل أقل من مبلغه المسجل، إعتبر هذا أساساً معقولاً لتخصيص جزء من خسائر إنخفاض القيمة لذلك الأصل بدلاً من الأصول الأخرى.

إستنتاج١٨٠ إعترض العديد من المعلقين على مسودة العرض ٥٥ على الإقتراح وفق الأسس التالية:-

(أ) لا تتشابه جميع الأصول غير الملموسة التي ليس لها سوق نشط مع الشهرة (مثلاً، التراخيص وحقوق الامتياز). ولم يوافقوا على أن قيمة الأصول غير الملموسة تخضع دائماً للقدير الذاتي أكثر من قيمة الأصول الملموسة (مثلاً، المصانع والمعدات المتخصصة).

(ب) يشير مفهوم وحدات توليد النقد إلى منهج شامل لأصول الوحدات وليس إلى منهج خاص بكل أصل على حدة.

وإستجابة لهذه الملاحظات، قررت لجنة معايير المحاسبة الدولية سحب إقتراح مسودة العرض ٥٥ المتعلق بتخصيص خسائر إنخفاض القيمة للأصول غير الملموسة والأصول التي يكون صافي سعر البيع لها أقل من مبالغها المسجلة.

إستنتاج١٨١ ورفضت لجنة معايير المحاسبة الدولية إقتراحاً مفاده أنه يجب تخصيص خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد أولاً لأي أصل إنخفضت قيمته بشكل واضح. وتعتقد لجنة معايير المحاسبة الدولية أنه إذا كان المبلغ القابل للإسترداد لأصل إنخفضت قيمته بشكل واضح من الممكن تحديده للأصل المفرد، ليس هناك حاجة لتقدير المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد الخاصة بالأصل. وإذا لم يكن من الممكن تحديد المبلغ القابل للإسترداد للأصل المفرد، لا يمكن القول بإنخفاض قيمة الأصل بشكل واضح لأن خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد ترتبط بجميع أصول تلك الوحدة.

* في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *"الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة"*، التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، تم إستبدال مصطلح "صافي سعر البيع" في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بمصطلح "القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عكس خسائر إنخفاض القيمة للأصول بإستثناء الشهرة (الفقرات ١١٠-١٢٣)

إستنتاج١٨٢ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وجوب عكس خسارة إنخفاض القيمة للأصل بإستثناء الشهرة فقط إذا كان هناك تغير في التقديرات المستخدمة لتحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالأصل منذ الإعتراف بآخر خسارة لإنخفاض القيمة.

إستنتاج١٨٣ وناقش معارضو عكس خسائر إنخفاض القيمة:-

(أ) أن القيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة هي مخالفة لنظام محاسبة التكلفة التاريخية. وعند تخفيض المبلغ المسجل، يصبح المبلغ القابل للإسترداد أساس التكلفة الجديد للأصل. وتبعاً لذلك، لا يختلف عكس خسارة إنخفاض القيمة عن إعادة تقييم الأصل بزيادة قيمته. وبالفعل فإن المبلغ القابل للإسترداد، في العديد من الحالات، مشابه لأساس القياس المستخدم لإعادة تقييم الأصل. لذلك، يجب إما منع القيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة أو الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية على أنها إعادة تقييم.

(ب) تؤدي القيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة إلى تباين في الأرباح المبلغ عنها. ولا يجب أن تتأثر قياسات الدخل قصيرة الأجل الدورية بالتغيرات غير المتحققة في قياس الأصل المعمر.

(ج) إن نتيجة القيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة لن تكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية بما أن مبلغ العكس بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يقتصر على مبلغ لا يزيد من المبلغ المسجل للأصل فوق تكلفته التاريخية المستهلكة. ولا يحتوي المبلغ الذي يتم عكسه أو المبلغ المسجل الذي يتم تنقيحه على أي معلومات.

(د) وفي العديد من الحالات، سينتج عن القيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة الإعتراف الضمني بالشهرة المولدة داخلياً.

(هـ) إن القيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة تتيح المجال للتلاعب وتسهيل زيادة الدخل أثناء الممارسة.

(و) المتابعة للتأكد فيما إذا كان من الضروري عكس خسائر إنخفاض القيمة هو أمر مكلف.

إستنتاج١٨٤ فيما يلي أسباب لجنة معايير المحاسبة الدولية وراء طلب القيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة:-

(أ) أنها تنسجم مع الإطار ووجهة النظر التي مفادها أن المنافع الإقتصادية المستقبلية التي لم يتوقع سابقاً أن تتدفق من الأصل قد تم إعادة تقييمها كما هو مناسب.

(ب) إن عكس خسائر إنخفاض القيمة لا يعتبر إعادة تقييم وهو ينسجم مع نظام محاسبة التكلفة التاريخية طالما أن عملية العكس لا تؤدي إلى أن يتجاوز المبلغ المسجل للأصل تكلفته الأصلية مطروحاً منها الإطفاء/الإستهلاك، لو لم يتم الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة. ووفقاً لذلك، يجب الإعتراف بعكس خسائر إنخفاض القيمة في بيان الدخل ومحاسبة أي مبلغ يزيد عن التكلفة التاريخية المستهلكة على أنه إعادة تقييم.

(ج) يتم الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة وقياسها بناءاً على التقديرات. وأي تغير في قياس خسائر إنخفاض القيمة يكون مشابها للتغير في التقدير. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٨ *السياسات*

المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أن يتم شمل التغير في التقدير المحاسبي في تحديد صافي الخسارة أو الربح في (أ) فترة التغيير، إذا أثر التغيير على الفترة فقط، (ب) فترة التغير والفترات المستقبلية، إذا أثر التغيير في كليهما.

(د) توفر القيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة للمستخدمين مؤشر أكثر فائدة حول إمكانية المنافع المستقبلية للأصل أو مجموعة الأصول.

(هـ) سيتم عرض نتائج العمليات بشكل أكثر صدقاً في الفترة الحالية والفترات المستقبلية لأن الإستهلاك أو الإطفاء لن يعكسا خسائر إنخفاض القيمة السابقة التي لم تعد ذات صلة. إن منع القيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة قد يؤدي إلى عمليات تلاعب مثل تسجيل خسارة كبيرة في سنة ما ينتج عنها تكلفة إستهلاك/ إطفاء أقل وأرباح أعلى في السنوات اللاحقة.

إستنتاج١٨٥ أيدت غالبية المعلقين على مسودة العرض ٥٥ إقتراحات لجنة معايير المحاسبة الدولية حول القيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة.

إستنتاج١٨٦ لا يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ للمنشأة بأن تعترف بعكس خسائر إنخفاض القيمة فقط بسبب تعويم الخصم. وأيدت لجنة معايير المحاسبة الدولية هذا المتطلب لأسباب عملية فقط. وخلافاً لذلك، إذا تم الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة وكان المبلغ القابل للإسترداد مبنياً على قيمة الإستخدام، يتم الإعتراف بعكس خسائر إنخفاض القيمة في كل سنة لاحقة لتعويم الخصم. ويعود سبب هذا، في معظم الحالات، إلى إختلاف نمط إستهلاك الأصل مختلفاً عن نمط قيمة الإستخدام. وتعتقد لجنة معايير المحاسبة الدولية، عندما لا يكون هناك تغير في الإفتراضات المستخدمة لتقدير المبلغ القابل للإسترداد، أن المنافع المتأتية من الإعتراف بتعويم الخصم في كل سنة بعد الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة لا تبرر التكاليف المتكبدة. لكن إذا تم الإعتراف بأحد القيود العكسية لأن الإفتراضات قد تغيرت، يتم تضمين أثر تعويم الخصم في مبلغ القيد العكس المعترف به.

عكس خسائر إنخفاض قيمة الشهرة (الفقرة ١٢٤)

إستنتاج١٨٧ بالإنسجام مع الإقتراح الوارد في مسودة العرض، يمنع المعيار الإعتراف بالقيود العكسية لخسائر إنخفاض قيمة الشهرة. وقد إقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يتم عكس خسائر إنخفاض قيمة الشهرة التي تم الإعتراف بها في فترة سابقة عندما تكون قد حصلت بسبب حدث خارجي محدد ذو طبيعة إستثنائية لم يكن يتوقع حدوثه، وعندما تقع أحداث خارجية لاحقة تعكس أثر ذلك الحدث.

إستنتاج١٨٨ وافق معظم المجاوبين على مسودة العرض على أنه يجب منع القيود العكسية لخسائر إنخفاض قيمة الشهرة. وناقش أولئك الذين لم يوافقوا أنه يجب معاملة القيود العكسية لخسائر إنخفاض قيمة الشهرة بنفس الطريقة التي تُعامل بها القيود العكسية لخسائر إنخفاض قيمة الأصول الأخرى، لكنها تقتصر على الظروف التي تحدث فيها خسائر إنخفاض القيمة بسبب أحداث محددة خارجة عن سيطرة المنشأة.

* تم إستبدال معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" في عام ٢٠٠٣ بمعيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١٨٩ لاحظ المجلس أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"* يمنع الإعتراف بالشهرة المولدة داخلياً. لذلك، إذا سمح بالقيود العاكسة لخسائر إنخفاض قيمة الشهرة، تكون المنشأة بحاجة لوضع الحد الذي تُنسب فيه الزيادة اللاحقة في المبلغ القابل للإسترداد للشهرة إلى إسترداد الشهرة المشتراة ضمن وحدة توليد النقد، بدلاً من الزيادة في الشهرة المولدة داخلياً ضمن الوحدة. وإستنتج المجلس أن هذا نادراً ما سيحدث. ولأن الشهرة المشتراة والشهرة المولدة داخلياً تساهمان بشكل مشترك في نفس التدفقات النقدية، فإن أي زيادة لاحقة في المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالشهرة المشتراة لا يمكن تمييزها عن الزيادة في الشهرة المولدة داخلياً. وحتى لو تم عكس الحدث الخارجي المحدد الذي أدى إلى الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة، فإنه من شبه المستحيل تحديد أثر عملية العكس تلك على أنها زيادة مقابلة في المبلغ القابل للإسترداد للشهرة المشتراة. لذلك، إستنتج المجلس أنه يجب منع القيود العكسية لخسائر إنخفاض قيمة الشهرة.

إستنتاج١٩٠ عبر المجلس عن بعض المخاوف حول أن منع الإعتراف بالقيود العكسية لخسائر إنخفاض قيمة الشهرة من أجل تجنب الإعتراف بالشهرة المولدة داخلياً يمكن أن ينظر إليه من قبل البعض على أنه غير منسجم مع إختبار إنخفاض قيمة الشهرة. وهذا لأنه ينتج عن إختبار إنخفاض القيمة حماية المبلغ المسجل للشهرة من إنخفاض القيمة من خلال الشهرة المولدة داخلياً. ووصف البعض هذا الأمر على أنه "رسملة غير مباشرة" للشهرة المولدة داخلياً.

إستنتاج١٩١ إلا أن المجلس لم يبد قلقه بشأن حماية الشهرة من الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة من خلال الشهرة المولدة داخلياً بقدر ما أبدى قلقه حيال الإعتراف المباشر بالشهرة المولدة داخلياً التي يمكن أن تحدث لو تم السماح بالقيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة. وكما نوقش في الفقرة "إستنتاج ١٣٥"، يرى المجلس أنه من غير الممكن صياغة إختبار إنخفاض قيمة للشهرة المشتراة يلغي الإحتياطات ضد الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة التي توفرها الشهرة المولدة داخلياً بعد إندماج الأعمال.

الإفصاحات حول وحدات توليد النقد التي تتضمن الشهرة أو البنـود غيـر الملموسـة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة (الفقرتان ١٣٤ و١٣٥)

خلفية عن الإقتراحات الواردة في مسودة العرض

إستنتاج١٩٢ إقترحت مسودة العرض ضرورة أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن مجموعة من المعلومات حول وحدات توليد النقد التي تشتمل مبالغها المسجلة على شهرة أو بنود غير ملموسة ذات أعمار غير محددة. وتتضمن تلك المعلومات ما يلي:-

(أ) المبلغ المسجل للشهرة والمبلغ المسجل للبنود غير الملموسة ذات الأعمـار الإنتاجيـة غيـر المحددة.

(ب) الأساس الذي تم بناءاً عليه تحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (أي قيمة الإستخدام أو صافي سعر البيع).

(ج) المبلغ الذي يتجاوز به المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة مبلغها المسجل.

(د) الإفتراضات والتقديرات الرئيسية المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحـدة والمعلومات حول حساسية ذلك المبلغ القابل للإسترداد تجـاه التغيـرات فـي الإفتراضـات والتقديرات الرئيسية.

إستنتاج١٩٣ إذا قامت المنشأة بالإبلاغ عن معلومات القطاع وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٤ *"تقديم التقارير حول القطاعات"*، تقترح مسودة العرض ضرورة الإفصاح عن هذه المعلومات بشكل إجمالي لكل قطاع على أساس صيغة الالتقرير الرئيسية للمنشأة. كما إقترحت مسودة العرض أيضاً أن يتم الإفصاح عن المعلومات بشكل منفصل لوحدة توليد النقد عندما:-

(أ) يكون المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غيـر المحـددة المخصصة للوحدة كبيراً فيما يتعلق بإجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسـة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة؛ و

(ب) يكون **الأساس** الذي يتم بناءاً عليه تحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة مختلفاً عـن الأساس المستخدم للوحدات الأخرى ضمن القطاع التي تشتمل مبالغها المسجلة على شهرة أو بنود غير ملموسة ذات أعمار إنتاجية غير محددة؛ و

(ج) تكون طبيعة أو القيمة المحددة للإفتراضات الرئيسية أو معدل النمو الذي قامت الإدارة بنـاءاً عليه بتحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة مختلفة بشكل كبير عن تلك المـستخدمة للوحدات الأخرى ضمن القطاع التي تشتمل مبالغها المسجلة على شهرة أو بنود غير ملموسة ذات أعمار إنتاجية غير محددة.

إستنتاج١٩٤ أثناء مناقشاته لإقتراح متطلبات الإفصاح هذه في مسودة العرض، لاحظ المجلس أن عدم إطفاء الشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة يزيد من الموثوقية التي يجب أن تتوفر في إختبارات إنخفاض قيمة تلك الأصول لضمان أن لا تتجاوز مبالغها المسجلة المبالغ القابلة للإسترداد الخـاص بهـا. وعلى كل حـال، فإن طبيعة إختبارات إنخفاض القيمة تعني أن المبالغ المسجلة لمثل هذه الأصول والتأكيد ذو العلاقة بأن تلك المبالغ المسجلة قابلة للإسترداد ستلقى عادة الدعم فقط من خلال تقديرات الإدارة. لذلك، قرر المجلس فحص الطرق التي يمكن من خلالها تحسين موثوقية إختبارات إنخفاض قيمة الشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. وكخطوة أولى، قام المجلس بدراسة أضافة إختبار تدفق نقدي لاحق في المعيار المنقح، شبيه بذلك الموجود في معيار إعداد التقارير المالية البريطانية رقم ١١ *"إنخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة"*.

إختبار التدفق النقدي اللاحق

إستنتاج١٩٥ يقتضي معيار إعداد التقارير المالية البريطانية ١١ أن تقوم المنشأة بأداء إختبار تدفق نقدي لاحق للتأكيد، في ذلك الوقت، على تقديرات التدفق النقدي المستخدمة لقياس قيمة إستخدام الوحدة عند إختبار إنخفاض قيمة الشهرة. وبموجب معيار إعداد التقارير المالية البريطانية ١١، يجب مقارنة التدفقات النقدية الفعلية المتحققة مع تلك التي تم التنبؤ بها لمدة خمس سنوات بعد كل إختبار إنخفاض قيمة للشهرة الذي إستند فيه المبلغ القابل للإسترداد إلى قيمة الإستخدام. إذا كانت التدفقات النقدية الفعلية أقل بكثير من تلك التي تم التنبؤ بها بحيث أن إستخدام التدفقات النقدية الفعلية في حساب قيمة الإستخدام كان سيتطلب الإعتراف بإنخفاض القيمة في الفترات السابقة، يجب إعادة أداء حسابات إنخفاض القيمة الأصلي بإستخدام التدفقات النقدية الفعلية، لكن دون تنقيح أي تدفقات نقدية أو إفتراضات أخرى (بإستثناء تلك التي تتغير كنتيجة مباشرة لحدوث التدفقات النقدية الفعلية،

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

على سبيل المثال، عندما يتم تأجيل تدفق نقدي وارد رئيسي لمدة سنة). من ثم يجب الإعتراف بأي إنخفاض قيمة محدد في الفترة الحالية، ما لم يتم عكس إنخفاض القيمة وتلبي عملية عكس الخسائر المعايير الواردة في معيار إعداد التقارير المالية البريطانية ١١ فيما يتعلق بالقيود العكسية لخسائر إنخفاض قيمة الشهرة.

إستنتاج١٩٦ أشار المجلس إلى الحجج التالية التي تدعم تضمين إختبار مماثل في المعيار المنقح:-

(أ) أنه يعزز من موثوقية إختبار إنخفاض قيمة الشهرة من خلال منع إحتمالية تجنب المنشآت الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة من خلال إستخدام تقديرات تدفق نقدي متفائلة جداً في حسابات قيمة الإستخدام.

(ب) أنه يوفر معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية الخاصة بالمنشأة لأن سجل التدفقات النقدية الفعلية الذي يكون دائماً أقل من التدفقات النقدية المقدرة يميل إلى إثارة الشكوك حول موثوقية التقديرات الحالية.

إستنتاج١٩٧ وعلى كل حال، يتم تصميم إختبار التدفق النقدي اللاحق فقط لمنع المنشآت من تجنب إنخفاض قيمة الشهرة. ولاحظ المجلس، نظراً للتوجهات الحالية في تكاليف إعادة الهيكلة الجذرية، أن المخاطرة الكبرى فيما يخص جودة التقرير المالي يمكن أن تكون بسبب محاولة المنشآت شطب الشهرة دون مبرر كاف في محاولة "للتلاعب" بالميزانية العمومية. ولاحظ المجلس أيضاً ما يلي:-

(أ) أن تركيز الإختبار على التدفقات النقدية يتجاهل العناصر الأخرى في قياس قيمة الإستخدام. ونتيجة لذلك، فهو لا يقدم نتائج صادقة في نظام قياس القيمة الحالية. ودرس المجلس دمج تصحيح تقديرات العناصر الأخرى في قياس قيمة الإستخدام في إعادة الحساب الذي يتم أدائه بموجب الإختبار. إلا أن المجلس إستنتج أن تحديد أي العناصر التي سيشملها سيكون مشكلة. وعلاوة على ذلك، فإن إضافة تصحيح تقديرات تلك العناصر الأخرى إلى الإختبار سيؤدي فعلياً إلى تحويل الإختبار إلى متطلب لأداء إعادة حساب شامل لقيمة الإستخدام لكل من فترات التقرير السنوية الخمس التي تلي إختبار إنخفاض القيمة.

(ب) إن المبلغ الذي يتم الإعتراف به كخسارة إنخفاض قيمة بموجب الإختبار هو مبلغ إنخفاض القيمة الذي كان يمكن أن يتم الإعتراف به، شريطة أن يتم تجاهل التغيرات في تقديرات التدفقات النقدية المتبقية والتغيرات في الخصم ومعدلات النمو. لذلك، فهو يعتبر مبلغاً إفتراضياً لا يوفر معلومات مفيدة لإتخاذ القرارات - وهو ليس تقديراً للمبلغ الحالي ولا تنبؤاً بالتدفقات النقدية النهائية.

(ج) يمكن أن ينتج عن متطلب أداء الإختبار لكل من فترات التقرير السنوية الخمس التي تلي إختبار إنخفاض القيمة أن تضطر المنشأة إلى الإحتفاظ بخمس مجموعات من حسابات الخمس سنوات لكل وحدة توليد نقد تم تخصيص الشهرة لها. لذلك، من المرجح أن يكون الإختبار عبئا ثقيلا، وخصوصاً إذا كان لدى المنشأة عدد كبير من هذه الوحدات، بدون تقديم معلومات مفهومة أو مفيدة تساعد على إتخاذ القرارات.

إستنتاج١٩٨ وبناءاً على ذلك، قرر المجلس أن لا يقترح إختبار تدفق نقدي لاحق في مسودة العرض. إلا أنه ظل ملتزما بإيجاد طريقة ما لتحسين موثوقية إختبارات إنخفاض القيمة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، وقرر أن يحاول تحسين تلك الموثوقية من خلال متطلبات الإفصاح.

تضمين متطلبات الإفصاح في المعيار المنقح

إستنتاج١٩٩ لاحظ المجلس خلال وضع مسودة العرض أن *الإطار* يحدد الموثوقية كواحدة من الخصائص النوعية الرئيسية التي يجب أن تتوفر في المعلومات حتى تكون مفيدة للمستخدمين في إتخاذ القرارات الإقتصادية. وحتى تكون المعلومات موثوقة، يجب أن تخلو من الأخطاء المادية والتحيز ويكون من الممكن الإعتماد عليها لكي تمثل بصدق ما تقصد تمثيله. ويحدد *الإطار* مدى الملائمة كخاصية نوعية رئيسية أخرى يجب أن تتوفر في المعلومات حتى تكون مفيدة للمستخدمين في إتخاذ القرارات الإقتصادية. وحتى تكون المعلومات ملائمة، يجب أن تساعد المستخدمين في تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، أو أن تؤكد أو تصحح تقييماتهم السابقة.

إستنتاج٢٠٠ لاحظ المجلس أن المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية المعلومات الأخرى المشمولة في البيانات المالية هي نفسها ملائمة، ويزيد مستوى ملائمتها كلما تناقصت موثوقية تلك المعلومات الأخرى. على سبيل المثال، إن المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية المبلغ المعترف به لمخصص معين تكون ملائمة لأنها تساعد المستخدمين في تقييم أثر حدث ماضي (أي النتائج الإقتصادية للحدث الماضي الذي ينشأ عنه إلتزام تعاقدي حالي) وحدث مستقبلي (أي مبلغ التدفق الصادر المستقبلي المتوقع للمنافع الإقتصادية المطلوبة لتسوية الإلتزام التعاقدي). ووفقاً لذلك، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*" من المنشاة الإفصاح، لكل صنف من المخصصات، عن معلومات حول الشكوك المحيطة بمبلغ وتوقيت التدفقات الصادرة المتوقعة من المنافع الإقتصادية، والإفتراضات الرئيسية التي تخص الأحداث المستقبلية التي يمكن أن تؤثر على المبلغ المطلوب لتسوية الإلتزام التعاقدي وتم عكسه في مبلغ المخصص.

إستنتاج٢٠١ إستنتج المجلس أنه لكون المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية المعلومات الأخرى هي نفسها ملائمة، فإنه يجب على المنشاة أن تفصح عن المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية التقديرات التي تستخدمها الإدارة لدعم المبالغ المسجلة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.

إستنتاج٢٠٢ إستنتج المجلس أيضاً أن مثل هذه الإفصاحات توفر معلومات أكثر فائدة للمستخدمين لتقييم موثوقية إختبارات إنخفاض القيمة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة أكثر من المعلومات التي يوفرها إختبار التدفق النقدي اللاحق.

إستنتاج٢٠٣ وبحث المجلس فيما بعد كيف يمكن تحقيق بعض التوازن بين الهدف المتمثل في توفير المعلومات المفيدة للمستخدمين لتقييم موثوقية التقديرات التي تستخدمها الإدارة لدعم المبلغ المسجل للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، وبين الضخامة المحتملة لمثل هذه الإفصاحات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٢٠٤ قرر المجلس أنه يمكن تحقيق توازن معقول بين الهدف من الإفصاحات وضخامتها المحتملة من خلال طلب ما يلي:-

(أ) الإفصاح عن المعلومات على أساس إجمالي لكل قطاع بناءاً على صيغة التقرير الرئيسية للمنشأة يشمل في مبلغه المسجل الشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة؛ لكن

(ب) إستثناء المعلومات حول وحدة توليد نقد معينة ضمن ذلك القطاع من إجمالي المعلومات والإفصاح عنها بشكل منفصل عندما:-

(١) يختلف الأساس (أي صافي سعر البيع أو قيمة الإستخدام) أو المنهجية أو الإفتراضات الرئيسية المستخدمة لقياس مبلغها القابل للإسترداد عن تلك المستخدمة لقياس المبالغ القابلة للإسترداد للوحدات الأخرى في القطاع؛ أو

(٢) يكون المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة في الوحدة كبيراً فيما يتعلق بإجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.

مناقشات المجلس

إستنتاج٢٠٥ بعد دراسة ملاحظات المجاوبين والمشاركين في الزيارات الميدانية، أكد المجلس على إستنتاجه السابق بأن المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية المعلومات الأخرى هي نفسها ملائمة، ويزيد مستوى ملائمتها كلما تناقصت موثوقية تلك المعلومات الأخرى. لذلك، فإن المنشآت ملزمة بالإفصاح عن المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية التقديرات التي تستخدمها الإدارة لدعم المبالغ المسجلة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. ولاحظ المجلس أن معظم المشاركين في الزيارات الميدانية والعديد من المجاوبين عبروا عن دعمهم الصريح لإستنتاجه الذي يفيد بأنه طالما يؤدي عدم إطفاء الشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة إلى زيادة الموثوقية التي يجب أن تتوفر في إختبارات إنخفاض قيمة تلك الأصول، تكون بعض الإفصاحات الإضافية ضرورية لتوفير المعلومات للمستخدمين من أجل تقييم موثوقية إختبارات إنخفاض القيمة تلك.

إستنتاج٢٠٦ وعلى كل حال، كان من الواضح من ردود المشاركين في الزيارات الميدانية أن الإفصاحات المقترحة لم يكن من الممكن جمعها بطريقة ذات معنى على مستوى القطاع الى الحد الذي أمل المجلس بوجوده. ونتيجة لذلك، فإن الإقتراح بطلب الإفصاح عن المعلومات على أساس إجمالي لكل قطاع، لكن مع إفصاحات منفصلة لوحدات توليد النقد في الظروف المحددة في الفقرة "إستنتاج ١٩٣" لا يؤدي إلى تحقيق توازن معقول بين الهدف من الإفصاحات والضخامة المحتملة لها.

إستنتاج٢٠٧ أبدى المجلس أيضاً تعاطفاً مع مخاوف المجاوبين والمشاركين في الزيارات الميدانية بأن الإفصاحات المقترحة قد تجاوزت هدفهم المقصود المتمثل في توفير المعلومات الملائمة للمستخدمين لتقييم موثوقية إختبارات إنخفاض القيمة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. حيث ناقش المجاوبون والمشاركون في الزيارات الميدانية على سبيل المثال بما يلي:-

(أ) سيكون من الصعب جداً صياغة حسابات المبلغ القابل للإسترداد في إفصاحات مفيدة وموجزة لأن هذه الإفصاحات تكون عادة معقدة ولا ينتج عنها عادة تقدير يتم دفعة واحدة للمبلغ القابل للإسترداد – ويتم عادة تحديد القيمة المفردة للمبلغ القابل للإسترداد فقط عندما

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

يكون الحد الأدنى في نطاق المبلغ القابل للإسترداد اقل من المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد. وتثير هذه الصعوبات شكوكاً حول إمكانية تقديم المعلومات، وخصوصاً تحليلات الحساسية، في الوقت المناسب.

(ب) إن الإفصاح عن المعلومات المقترحة، وخصوصاً القيم المحددة لكل إفتراض رئيسي وحساسيته، التي تستند إليه حسابات المبلغ القابل للإسترداد، قد يسبب ضرر تجاري جسيم للمنشأة. ويمكن أن يستعمل مستخدمو البيانات المالية، على سبيل المثال، الإفصاحات الكمية كأساس لرفع دعوى قضائية ضد المنشأة، أو مجلس إدارتها أو الإدارة في حال كان من المحتمل جداً أن تكون هذه الإفتراضات أقل دقة. وتشجع مخاطر الدعاوى القضائية المتزايدة الإدارة على إستخدام إفتراضات عالية التحفظ، ينتج عنها بالتالي تخفيض غير صحيح لقيمة الأصول، أو تضطر الإدارة لإشراك خبراء مستقلين لوضع جميع الإفتراضات الرئيسية وأداء حسابات المبلغ القابل للإسترداد. بالإضافة إلى ذلك، عبر العديد من المشاركين في الزيارات الميدانية عن مخاوفهم حيال الأثر المحتمل الذي قد يتركه الإفصاح عن مثل هذه المعلومات على قدرتهم على الدفاع عن أنفسهم في الإجراءات القانونية المختلفة.

إستنتاج٢٠٨ لذلك، قام المجلس بدراسة الموضوعين المتداخلين التاليين:-

(أ) إذا تجاوزت الإفصاحات المقترحة الهدف المقصود منها، فما هي المعلومات التي يجب الإفصاح عنها لكي يكون لدى المستخدمين معلومات كافية لتقييم موثوقية إختبارات إنخفاض القيمة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة ؟

(ب) كيف يمكن عرض هذه المعلومات بحيث يكون هناك توازن ملائم بين توفير المعلومات للمستخدمين لتقييم موثوقية إختبارات إنخفاض القيمة، والضخامة المحتملة لهذه الإفصاحات؟

إستنتاج٢٠٩ ونتيجة للمناقشات التي عقدها المجلس، فقد قرر ما يلي:-

(أ) عدم متابعة الإقتراح بطلب الإفصاح عن المعلومات لتقييم موثوقية إختبارات إنخفاض القيمة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة بشكل إجمالي لكل قطاع وبشكل منفصل عن وحدات توليد النقد ضمن القطاع في ظروف محددة. وبدلاً من ذلك، يقتضي المعيار أن يتم الإفصاح عن هذه المعلومات فقط لكل وحدة توليد نقد (مجموعة من الوحدات) التي يكون المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة لتلك الوحدة كبيراً بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة في المنشأة.

(ب) عدم متابعة الإقتراح بأن يطلب من المنشأة الإفصاح عن المبلغ الذي يتجاوز به المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد مبلغها المسجل. وبدلاً من ذلك، يقتضي المعيار أن تفصح المنشأة عن هذه المعلومات فقط إذا أدى تغير معقول ومحتمل في الإفتراض الرئيسي الذي إستندت عليه الإدارة في تحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (مجموعة من الوحدات) إلى أن يتجاوز المبلغ المسجل للوحدة (مجموعة من الوحدات) مبلغها القابل للإسترداد.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) عدم متابعة الإقتراح بأن يطلب من المنشأة الإفصاح عن القيمة المحـددة لكـل إفتـراض رئيسي إستندت عليه المنشأة في تحديد المبلغ القابل للإسترداد، والمبلغ الذي يجب أن تتغير به تلك القيمة، بعد دمج أي آثار مترتبة لذلك التغيير على المتغيرات الأخرى المـستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد، حتى يتساوى المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحـدة مـع مبلغها المسجل. وبدلاً من ذلك، يقتضي المعيار أن تفصح المنشأة عن وصف لكل إفتراض رئيسي إستندت عليه الإدارة في تحديد المبلغ القابل للإسترداد، ومنهج الإدارة في تحديـد القيمة (القيم) المعينة لكل إفتراض رئيسي، وما إذا كانت تلك القيمة (القيم) تعكس تجربـة سابقة أو تنسجم، حيثما كان ملائماً، مع المصادر الخارجية للمعلومات، وإن لم تكن كذلك، فكيف ولماذا تختلف عن التجربة السابقة أو المصادر الخارجية للمعلومات. لكـن إذا أدى تغير معقول ومحتمل في الإفتراض الرئيسي إلى أن يتجـاوز المبلـغ المـسجل للوحـدة (مجموعة من الوحدات) مبلغها القابل للإسترداد، يطلب من المنشأة أيضاً أن تفصح عـن القيمة المحددة للإفتراض الرئيسي، والمبلغ الذي يجب أن تتغير به تلك القيمة، بعد دمج أي آثار مترتبة لذلك التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد، حتى يتساوى المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (مجموعة من الوحدات) مع مبلغهـا المسجل.

(د) طلب الإفصاح أيضاً عن المعلومات حول الإفتراضات الرئيسية لأي إفتراض رئيسي لـه علاقة بتحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدات توليد النقد المتعددة (مجموعات من الوحدات) التي تشتمل بشكل منفرد على مبالغ غير هامة من الشهرة أو البنود غيـر الملموسـة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، لكنها تحتوي، بشكل إجمالي، على مبالغ هامة من الشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.

الأحكام الإنتقالية (الفقرات ١٣٨-١٤٠)

إستنتاج٢١٠ إذا إختارت المنشاة أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ إبتداءاً من أي تاريخ يسبق تواريخ النفاذ المذكورة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، يجب عليها أيضاً أن تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ من نفس ذلك التاريخ. وتحدد الفقرات "إستنتاج ١٨١- إستنتاج ١٨٤" من أساس الإستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ مناقشات المجلس حول هذا الموضوع*.

إستنتاج٢١١ وخلافا لذلك، يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦:-

(أ) على الشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في عمليات إندماج الأعمال التي يكون فيها تاريخ الإتفاقية في ٣١ مارس ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ؛ و

(ب) على جميع الأصول الأخرى بأثر مستقبلي من بداية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ في ٣١ مارس ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.

إستنتاج٢١٢ وخلال وضع المتطلبات المبينة في الفقرة "إستنتاج ٢١١"، درس المجلس ما إذا كان يجب أن يطلب من المنشآت أن:-

(أ) أن تطبق بأثر رجعي إختبار إنخفاض قيمة الشهرة المنقح؛ و

(ب) أن تطبق بأثر رجعي متطلب منع القيود العكسية لخسائر إنخفاض قيمة الـشهرة وبالتـالي إلغاء أية قيود عكسية تم الإعتراف بها قبل تاريخ إصدار المعيار المنقح.

* في عام ٢٠٠٨ أصدر المجلس نسخة معدلة من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. وترتبط هذه الفقرة بالمعيـار الـدولي لإعداد التقارير المالية ٣ كما تم إصداره في عام ٢٠٠٤.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٢١٣ إستنتج المجلس أن التطبيق بأثر رجعي لإختبار إنخفاض قيمة الشهرة المنفح سيكون مشكلة للأسباب التالية:-

(أ) كان من المستحيل تطبيقه في العديد من الحالات لأن المعلومات المطلوبة قد لا تكون موجودة أو أصبح من غير الممكن الحصول عليها.

(ب) أنه قد يتطلب تحديد التقديرات التي كان سيتم إجرائها في تاريخ سابق، وبالتالي ستنشأ مشكلة حول كيفية فصل أثر الفهم التحليلي عن العوامل الموجودة في تاريخ إختبار إنخفاض القيمة.

إستنتاج٢١٤ لاحظ المجلس أيضاً أن متطلب إختبار إنخفاض قيمة الشهرة بشكل سنوي، بغض النظر عما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها، سيضمن أنه بحلول نهاية الفترة الأولى التي يكون فيها المعيار نافذاً، يتم إختبار إنخفاض قيمة كامل الشهرة المعترف والمشتراة قبل تاريخ نفاذه.

إستنتاج٢١٥ في حالة القيود العكسية لخسائر إنخفاض قيمة الشهرة، أقر المجلس أن طلب إلغاء القيود العكسية المعترف بها قبل تاريخ نفاذ المعيار المنفح قد يبدو أمراً ملائماً، وخصوصاً بالنظر الى أسباب المجلس في منع القيود العكسية لخسائر إنخفاض قيمة الشهرة (أنظر الفقرات "إستنتاج ١٨٧-إستنتاج ١٩١). وإستخلص المجلس، على كل حال، أن الإطفاء السابق لتلك الشهرة، بالإضافة إلى متطلب إختبار إنخفاض قيمة الشهرة بشكل سنوي على الأقل، يضمن بأن لا يتجاوز المبلغ المسجل للشهرة مبلغها القابل للإسترداد في نهاية فترة التقرير التي يكون فيها المعيار نافذاً. لذلك، إستنتج المجلس أنه يجب تطبيق المعيار على أساس مستقبلي.

إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي للشهرة

إستنتاج٢١٦ حيث أن أحد أهداف المرحلة الأولى من مشروع عمليات إندماج الأعمال كان السعى الى تحقيق مقاربة دولية حول محاسبة الشهرة، درس المجلس ما إذا كان يجب لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يشتمل على إختبار إنخفاض قيمة انتقالي للشهرة مشابه لذلك المشمول في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢. ويقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ أن يتم إختبار إنخفاض قيمة الشهرة سنوياً، تبين الإختبارات السنوية إذا وقع حدث ما أو تغيرت الظروف ويكون من المرجح تخفيض القيمة العادلة لوحدة الإبلاغ الى أقل من مبلغها المسجل. في حين تقتضي الأحكام الإنتقالية الواردة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ أن يتم تطبيق إختبار إنخفاض قيمة الشهرة بأثر مستقبلي. إلا أنه يجب أداء إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي للشهرة من *بداية* السنة المالية التي يتم فيها تطبيق بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ بمجمله. ويتم الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة المعترف بها نتيجة الإختبار الإنتقالي على أنها أثر التغير في مبادئ المحاسبة، وليس كخسارة إنخفاض قيمة. بالإضافة إلى الإختبار الإنتقالي، يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ من المنشأة أن تقوم بأداء إختبار إنخفاض قيمة الشهرة السنوي المطلوب في السنة التي يتم فيها تطبيق بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ بمجمله بشكل مبدئي. وبعبارة أخرى، لا يمكن أن يعتبر إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي للشهرة على أنه إختبار سنوي للسنة الأولى ما لم تحدد المنشأة بداية سنتها المالية في تاريخ الإختبار السنوي لإنخفاض قيمة الشهرة.

إستنتاج٢١٧ إستنتج مجلس معايير المحاسبة المالية أنه يمكن تحديد الشهرة التي لم تُعتبر أنها منخفضة القيمة بموجب مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً قبل إصدار بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ على أنها منخفضة القيمة إذا تم تطبيق إختبار إنخفاض القيمة على تلك الشهرة في التاريخ الذي طبقت فيه المنشأة بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ بشكل مبدئي. ويعود سبب هذا، بموجب مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً السابقة، إلى قيام المنشآت نموذجياً بإختبار إنخفاض قيمة الشهرة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بإستخدام تقديرات غير مخصومة للتدفقات النقدية المستقبلية. وإستنتج مجلس معايير المحاسبة المالية أيضاً ما يلي:-

(أ) أن الجزء الأكبر من أي خسائر إنخفاض قيمة انتقالية قد نتج على الأرجح من التغير في الأساليب. وتكون بالتالي معاملة تلك الخسائر على أنها ناشئة من التغيرات في المبادئ المحاسبية أكثر صدقاً في التمثيل.

(ب) ولأنه يجب الإبلاغ عن خسائر إنخفاض القيمة الإنتقالية على أنها تغير في المبادئ المحاسبية، يجب تطبيق إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي للشهرة من تاريخ تطبيق بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ بشكل مبدئي.

إستنتاج٢١٨ لاحظ المجلس أنه كان من المطلوب بموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ إختبار إنخفاض قيمة الشهرة، التي تم إطفاؤها خلال فترة تتجاوز ٢٠ سنة، في نهاية كل سنة مالية على الأقل. وكان من المطلوب إختبار إنخفاض قيمة الشهرة، التي تم إطفاؤها خلال فترة لا تتجاوز ٢٠ سنة، في تاريخ الميزانية العمومية إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها. ويقتضي المعيار المنقح أن يتم إختبار إنخفاض قيمة الشهرة سنوياً أو بشكل أكثر تكراراً إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها. كما ينقل ما يلي من النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ (أ) مؤشرات إنخفاض القيمة، (ب) مقياس المبلغ القابل للإسترداد (أي قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع، أيهما أعلى)، (ج) متطلب ان يتم تخصيص خسائر إنخفاض القيمة لوحدة توليد النقد أولا من أجل تخفيض المبلغ المسجل لأي شهرة مخصصة للوحدة.

إستنتاج٢١٩ لذلك، فإن الشهرة التي تم إختبار إنخفاض قيمتها وفقاً للنسخة السابقة من المعيار المنقح مباشرة قبل بداية فترة التقرير التي يصبح فيها المعيار المنقح نافذاً (لأنه قد تم إطفاؤها خلال فترة تتجاوز ٢٠ سنة أو لأنه كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها) لا يمكن أن تُحدد على أنها منخفضة القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ في بداية الفترة التي يصبح فيها نافذاً. وهذا لأن تطبيق المعيار ينتج عنه تحديد خسائر إنخفاض القيمة للشهرة فقط إذا كان المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد (مجموعة وحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها يتجاوز مبلغها القابل للإسترداد، وكان يضمن إختبار إنخفاض القيمة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن الحال لن يكون كذلك.

إستنتاج٢٢٠ إستنتج المجلس أنه قد يكون هناك حالة واحدة فقط يمكن أن ينشأ فيها عن إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي الإعتراف بخسائر إنخفاض قيمة الشهرة. وهذه الحالة هي عندما تصبح الشهرة التي تم إطفائها خلال فترة لا تتجاوز ٢٠ سنة، مباشرة قبل بداية الفترة التي يصبح فيها المعيار المنقح نافذاً، منخفضة القيمة في غياب أي مؤشر على إنخفاض القيمة الذي كان يجب بشكل معقول دراسته من قبل المنشأة. وإستنتج المجلس أنه من المرجح أن يكون هذا حدثاً نادراً.

إستنتاج٢٢١ لاحظ المجلس أنه يمكن رغم ذلك الإعتراف بمثل هذه الخسائر لإنخفاض القيمة نتيجة تطبيق المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الذي يقتضي إختبار إنخفاض قيمة الشهرة بشكل سنوي على الأقل. لذلك، فإن الفائدة الوحيدة من تطبيق إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي سيكون، في تلك الحالات النادرة، فصل خسائر إنخفاض القيمة الناشئة قبل الفترة التي يكون فيها المعيار المنقح نافذ المفعول عن خسائر إنخفاض القيمة الناشئة بعد بداية تلك الفترة.

إستنتاج٢٢٢ إستنتج المجلس أنه ونظراً للظروف النادرة التي ينشأ فيها هذا الموضوع، أن التكاليف الإضافية للإختبار تفوق الفائدة من تطبيق إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي. لذلك قرر المجلس وجوب أن لا يقتضي المعيار المنقح إختبار إنخفاض قيمة انتقالي للشهرة.

إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي للبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجيـة غير المحددة

إستنتاج٢٢٣ يقتضي أيضاً بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ أن يتم تطبيق إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي، من بداية السنة المالية التي يتم فيها تطبيق ذلك المعيار بشكل مبدئي، على الأصول غير الملموسة المعترف بها قبل تاريخ نفاذ بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ التي يتم إعادة تقييمها على أنها ذات أعمار إنتاجية غير محددة. ويتم الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة الناشئة عن ذلك الإختبار الإنتقالي لإنخفاض القيمة على أنها أثر لتغير معين في المبادئ المحاسبية وليس على أنها خسارة إنخفاض قيمة. أما بالنسبة للشهرة:-

(أ) يتم إختبار إنخفاض قيمة الأصول غير الملموسة التي يتوقف إطفائها عند التطبيق المبدئي لبيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ وفقاً لهذا البيان بإستخدام طريقة مختلفة عن تلك التـي تم تطبيقها سابقاً على تلك الأصول. لذلك، من المحتمل بالنسبة للأصل الذي لم يعتبر سابقاً أنه منخفض القيمة أن يتم تحديده على أنه كذلك بموجب بيان معـايير المحاسـبة الماليـة ١٤٢.

(ب) إستنتج مجلس معايير المحاسبة المالية أن الجزء الأكبر من أي خـسائر إنخفـاض قيمـة انتقالية هو ناتج على الأرجح من التغير في أساليب إختبار إنخفاض القيمة. لـذلك تكـون معاملة هذه الخسائر على أنها ناشئة من التغيرات في المبادئ المحاسبية أكثر صـدقاً فـي التمثيل.

إستنتاج٢٢٤ درس المجلس ما إذا كان يجب أن يشتمل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي للبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة شبيه بذلك الموجود في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢.

إستنتاج٢٢٥ لاحظ المجلس أن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"* إقتضت إختبار إنخفاض قيمة الأصل غير الملموس الذي يتم إطفاؤه خلال فترة تتجاوز ٢٠ سنة في نهاية كل سنة مالية على الأقل وفقاً للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وبموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، يجب إختبار إنخفاض قيمة الأصل غير الملموس الذي يتم إطفاؤه خلال فترة لا تتجاوز ٢٠ سنة في تاريخ الميزانية العمومية فقط إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمة الأصل. ويقتضي المعيار المنقح أن يتم إختبار إنخفاض قيمة الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد سنوياً. كما يقتضي أيضاً متابعة قياس المبلغ القابل لإسترداد لمثل هذا الأصل على أنه قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع، أيهما أعلى.

إستنتاج٢٢٦ بالنسبة للشهرة، إستنتج المجلس وجوب أن لا يقتضي المعيار المنقح إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي للبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة لأن:-

(أ) الحالة الوحيدة التي يمكن أن ينشأ فيها عن إختبار إنخفاض القيمـة الإنتقـالي الإعتـراف بخسارة إنخفاض القيمة، هي عند إنخفاض قيمة بند غير ملموس ذو عمر إنتـاجي غيـر محدد تم إطفائه سابقاً خلال فترة لا تتجاوز ٢٠ سنة، مباشرة قبل بداية الفترة التي يـصبح فيها المعيار المنقح نافذاً، في غياب أي مؤشر على إنخفاض القيمة كان ينبغـي دراسـته بشكل معقول من قبل المنشأة.

(ب) يتم رغم ذلك الإعتراف بمثل هذه الخسائر لإنخفاض القيمة نتيجة تطبيق المتطلب الـوارد في المعيار الذي يقتضي إختبار إنخفاض قيمة هذه الأصول بشكل سنوي على الأقل. لذلك، فإن الفائدة الوحيدة من تطبيق مثل هذا الإختبار هو فصل خسائر إنخفاض القيمة الناشـئة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

قبل الفترة التي يكون فيها المعيار المنقح نافذاً عن أي خسائر إنخفاض قيمة ناشـئة بعـد بداية تلك الفترة.

(ج) نظراً للظروف النادرة جداً التي قد ينشأ فيها هذا الموضوع، تفـوق التكـاليف الإضـافية للإختبار الفائدة المتأتية من تطبيق إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي.

التطبيق المبكر (الفقرة ٤٠-١)

إستنتاج٢٢٧ لاحظ المجلس أن إصدار أي معيار إنما يوضح رأيه بأن تطبيق المعيار سينتج عنه تقديم معلومات مفيدة أكثر للمستخدمين حول المركز المالي للمنشأة أو أدائها أو تدفقاتها النقدية. وعلى ذلك الأساس، هناك حالة تسمح، بل وتشجع بالفعل، المنشآت على تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ قبل تاريخ نفاذه. إلا أن المجلس أخذ بعين الإعتبار أيضاً أن السماح بتطبيق المعيار المنقح قبل تاريخ نفاذه يمكن أن يخفض من قابلية المقارنة بين المنشآت في الفترة (الفترات) التي تسبق تاريخ النفاذ ذلك، ويكون له أثر إتاحة الخيار للمنشآت.

إستنتاج٢٢٨ إستنتج المجلس أن المنفعة المتأتية من تزويد المستخدمين بمعلومات مفيدة حول المركز المالي للمنشأة أو أدائها أو تدفقاتها النقدية من خلال السماح بالتطبيق المبكر لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ تفوق مساوئ الإنخفاض المحتمل لقابلية المقارنة. لذلك، يتم تشجيع المنشآت على تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ قبل تاريخ نفاذه. وعلى كل حال، ونظراً لأن تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ هو جزء من مجموعة متكاملة، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يتم تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما هما منقحان عام ٢٠٠٤) في نفس الوقت.

ملخص بالتغييرات الرئيسية عن مسودة العرض

إستنتاج٢٢٩ فيما يلي التغييرات الرئيسية عن مسودة العرض:-

(أ) إقترحت مسودة العرض أن يتم إختبار إنخفاض قيمة الأصل غيـر الملمـوس ذو العمـر الإنتاجي غير المحدد قبل نهاية كل فترة سنوية من خلال مقارنة مبلغه المسجل مع مبلغـه القابل للإسترداد. ويقتضي المعيار إختبار إنخفاض قيمة هذا الأصل غير الملموس بـشكل سنوي من خلال مقارنة مبلغه المسجل مع مبلغه القابل للإسترداد. ويمكن القيام بإختبـار إنخفاض القيمة في أي وقت خلال الفترة السنوية، شريطة أن يتم أداؤه في نفس الوقت من كل سنة، ويمكن إختبار إنخفاض قيمة الأصول غير الملموسة المختلفة في أوقات مختلفة. لكن إذا تم الإعتراف مبدئياً بهذا الأصل غير الملموس خلال الفتـرة الـسنوية الحاليـة، يقتضي المعيار أن يتم إختبار إنخفاض قيمة ذلك الأصل غير الملموس قبل نهايـة الفتـرة السنوية الحالية.

(ب) إقترحت مسودة العرض أن تستند تقديرات التدفق النقدي المستخدمة لقياس قيمة الإستخدام إلى إفتراضات معقولة ومدعومة تأخذ بعين الإعتبار التدفقات النقدية الفعلية السابقة والقدرة السابقة للإدارة على التنبؤ بالتدفقات النقدية بدقة. ولم يتم شمل هذا الإقتراح في المعيـار. وبدلاً من ذلك، يضم المعيار إرشادات توضح أنه يجب على الإدارة:-

(١) تقييم معقولية الإفتراضات التي تستند إليها تقديرات تدفقاتها النقدية الحالية من

خلال فحص أسباب الإختلافات بين تقديرات التدفقات النقدية السابقة والتدفقات النقدية الفعلية؛ و

(٢) ضمان أن تكون الإفتراضات التي تستند إليها تقديرات تدفقاتها النقدية الحالية منسجمة مع المخرجات الفعلية السابقة، شريطة أن تجعل آثار الأحداث أو الظروف اللاحقة التي لم تكن قائمة عند توليد تلك التدفقات النقدية الفعلية هذا الأمر مناسبا.

(ج) إقترحت مسودة العرض أنه إذا وجد سوق نشط للإنتاج المتأتى من الأصل أو مجموعة الأصول، يجب تحديد ذلك الأصل أو مجموعة الأصول على أنها وحدة توليد نقد، حتى لو كان بعض أو كامل الإنتاج يستخدم داخلياً. وفي مثل هذه الظروف، يجب إستخدام أفضل تقدير لدى الإدارة لأسعار السوق المستقبلية للإنتاج في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المستخدمة لتحديد قيمة إستخدام الوحدة. وإقترحت مسودة العرض أيضاً انه عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لتحديد قيمة إستخدام وحدات توليد النقد التي تستخدم الإنتاج، يجب إستخدام أفضل تقدير لدى الإدارة لأسعار السوق المستقبلية للإنتاج. ويقتضي المعيار بطريقة مشابهة أنه إذا وجد سوق نشط للإنتاج المتأتى من الأصل أو مجموعة الأصول، يجب تحديد ذلك الأصل أو مجموعة الأصول على أنها وحدة توليد نقد، حتى لو كان بعض أو كامل الإنتاج يستخدم داخلياً. وعلى كل حال، يوضح المعيار أنه إذا كانت التدفقات النقدية الواردة المولدة من خلال أي أصل أو وحدة توليد نقد تتأثر بتسعير النقل الداخلي، يجب على المنشأة أن تستخدم أفضل تقدير لدى الإدارة للسعر (للأسعار) المستقبلي التي يمكن أن تتحقق في المعاملات على أساس تجاري في تقدير ما يلي:-

(١) التدفقات النقدية الواردة المستقبلية المستخدمة لتحديد قيمة إستخدام الأصل أو وحدة توليد النقد؛ و

(٢) التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية المستخدمة لتحديد قيمة إستخدام الأصول أو وحدات توليد النقد الأخرى التي تتأثر بتسعير النقل الداخلي.

(د) إقترحت مسودة العرض وجوب أن يتم تخصيص الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال لواحدة أو أكثر من وحدات توليد النقد، بحيث تمثل كل من هذه الوحدات أصغر وحدة توليد نقد يمكن أن يتم تخصيص حصة من المبلغ المسجل للشهرة على أساس منسجم ومنطقي. وإقترحت مسودة العرض أيضاً:-

(١) أنه يجب النظر إلى نسبة من المبلغ المسجل للشهرة على أنها يمكن تخصيصها لوحدة توليد النقد على أساس معقول ومنسجم فقط عندما تمثل تلك الوحدة أدنى مستوى تراقب فيه الإدارة العائد على الإستثمار في الأصول التي تتضمن الشهرة.

(٢) يجب أن لا تكون وحدة توليد النقد أكبر من القطاع المبني على صيغة التقرير الرئيسية للمنشأة المحددة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٤ "*تقديم التقارير حول القطاعات*".

يقتضي المعيار أن يتم تخصيص الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال لكل من وحدات توليد النقد الخاصة بالمنشأة المشترية، أو مجموعات وحدات توليد النقد، التي يتوقع أن

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تستفيد من تجمعات الإندماج، بغض النظر عما إذا كانت الأصول أو الإلتزامات الأخرى للمنشأة المشتراة معينة لتلك الوحدات أو مجموعات الوحدات. ويقتضي المعيار أيضاً من كل وحدة أو مجموعة وحدات يتم تخصيص الشهرة لها أن: (١) تمثل أدنى مستوى في المنشأة يتم فيه مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية، (٢) لا تكون أكبر من القطاع المبني على صيغة التقرير الرئيسية أو الثانوية للمنشأة المحددة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٤.

(هـ) إقترحت مسودة العرض أنه عندما تتصرف المنشاة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، فإن الشهرة المرتبطة بالعملية يجب أن:-

(١) تكون مشمولة في المبلغ المسجل للعملية عند تحديد الربح أو الخسارة من التصرف؛ و

(٢) يتم قياسها على أساس القيم النسبية للعملية المتصرف بها والنسبة المستبقاة من وحدة توليد النقد.

تم شمل هذا الإقتراح في المعيار مع إجراء تعديل واحد. حيث يقتضي المعيار أن يتم قياس الشهرة المرتبطة بالعملية التي يتم التصرف بها على أساس القيم النسبية للعملية التي يتم التصرف بها والنسبة المستبقاة من وحدة توليد النقد، ما لم تستطع المنشأة أن تثبت وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالعملية المتصرف بها.

(و) إقترحت مسودة العرض أنه عندما تقوم المنشأة بإعادة تنظيم هيكل الإبلاغ الخاص بها بطريقة تغير من تكوين وحدات النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، فإنه يجب إعادة تخصيص الشهرة إلى الوحدات المتأثرة بإستخدام منهج ذو قيمة نسبية مشابه لذلك المنهج المستخدم عندما تتصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد. ويقتضي المعيار على نحو مماثل من المنشأة التي تعيد تنظيم هيكل الإبلاغ الخاص بها بطريقة تغير من تكوين واحدة أو أكثر من وحدات توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها أن تقوم بإعادة تخصيص الشهرة للوحدات (مجموعات الوحدات) المتأثرة. وعلى كل حال، يقتضي المعيار أداء إعادة التخصيص هذا بإستخدام منهج ذو قيمة نسبية مشابه لذلك المنهج المستخدم عندما تتصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد، ما لم تستطع المنشأة أن تثبت وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالوحدات التي تم إعادة تنظيمها (مجموعات الوحدات).

(ز) إقترحت مسودة العرض منهجاً يتألف من خطوتين لإختبار إنخفاض قيمة الشهرة. وتتضمن الخطوة الأولى إستخدام آلية فحص لتحديد الإنخفاض المحتمل في قيمة الشهرة، يتم وفقاً لها تحديد الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد على أنها منخفضة القيمة بشكل محتمل فقط عندما يتجاوز المبلغ المسجل للوحدة مبلغها القابل للإسترداد. إذا قامت المنشأة بتحديد الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد على أنها منخفضة القيمة بشكل محتمل، يمكن للمنشأة عندئذ أن تحدد ما إذا إنخفضت قيمة الشهرة المخصصة للوحدة من خلال مقارنة مبلغها القابل للإسترداد، الذي يتم قياسه على أنه "القيمة الضمنية" للشهرة، مع مبلغها المسجل. ويمكن قياس القيمة الضمنية للشهرة على أنها قيمة متبقية، كونها زيادة في المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، عن صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات المحتملة التي تعترف بها المنشاة إذا قامت بشراء

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وحدة توليد النقد في إندماج الأعمال في تاريخ إختبار إنخفاض القيمة. ويقتضي المعيار أن يتم الإعتراف بأي زيادة في المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) التي تـم تخصيص الشهرة لها عن مبلغها القابل للإسترداد أولا على أنها خسارة لإنخفـاض قيمـة الشهرة. من ثم يتم الإعتراف بأي زيادة تتبقى بعد تخفيض المبلغ المسجل للـشهرة إلـى صفر من خلال تخصيصها للأصول الأخرى في الوحدة بطريقة تناسـبية مـع مبالغهـا المسجلة.

(ح) إقترحت مسودة العرض ضرورة أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن معلومات حول وحـدات توليد النقد التي تشتمل مبالغها المسجلة على شهرة أو بنود غير ملموسة ذات أعمار إنتاجية غير محددة. وتضمنت تلك المعلومات المبلغ المسجل للشهرة والمبلغ المسجل للبنود غيـر الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، والأساس الذي تم بناءاً عليه تحديد المبلـغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (أي قيمة الإستخدام أو صافي سعر البيع)، والمبلغ الـذي يتجاوز به المبلغ القابل للإسترداد الخـاص بالوحـدة مبلغهـا المـسجل، والإفتراضـات والتقديرات الرئيسية المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة والمعلومات حول حساسية ذلك المبلغ القابل للإسترداد تجاه التغيرات فـي الإفتراضـات والتقـديرات الرئيسية. إذا قامت المنشأة بالإبلاغ عن معلومات القطاع وفقاً لمعيار المحاسـبة الـدولي ١٤، تقترح مسودة العرض ضرورة الإفصاح عن هذه المعلومات بـشكل إجمـالي لكـل قطاع على أساس صيغة التقرير الرئيسية للمنشأة. كما إقترحت مسودة العرض أيـضاً أن يتم الإفصاح عن المعلومات بشكل منفصل لوحدة توليد النقد إذا تمت تلبية معايير محـددة. إن المعيار:-

(١) لا يقتضي الإفصاح عن معلومات لتقييم موثوقية إختبارات إنخفاض القيمة للـشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة بشكل إجمالي لكل قطاع وبشكل منفصل لوحدات توليد النقد ضمن القطاع عند تلبية معايير محددة. وبدلاً من ذلك، يقتضي المعيار الإفصاح عن هذه المعلومات لكل وحدة توليد نقد (مجموعـة وحدات) التي يكون فيها المبلغ المسجل للشهرة أو البنـود غيـر الملموسـة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة لتلك الوحدة (مجموعة وحدات) كبيـراً بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمـار الإنتاجية غير المحددة في المنشأة.

(٢) لا يقتضي من المنشأة الإفصاح عن المبلغ الذي يتجاوز به المبلغ القابل للإسـترداد لوحدة توليد النقد المبلغ المسجل لها. وبدلاً من ذلك، يقتضي المعيار مـن المنـشأة الإفصاح عن هذه المعلومات فقط إذا أدى تغير معقول ومحتمـل فـي الإفتـراض الرئيسي الذي إستندت عليه الإدارة في تحديد المبلغ القابـل للإسـترداد الخـاص بالوحدة (مجموعة من الوحدات) إلى أن يتجاوز المبلغ المسجل للوحدة (مجموعـة من الوحدات) مبلغها القابل للإسترداد.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(٣) لا يقتضي من المنشأة الإفصاح عن القيمة المحددة لكل إفتراض رئيسي إستندت عليه المنشاة في تحديد المبلغ القابل للإسترداد، والمبلغ الذي يجب أن تتغير به تلك القيمة، بعد دمج أي آثار مترتبة لذلك التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد، حتى يتساوى المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة مع مبلغها المسجل. وبدلاً من ذلك، يقتضي المعيار أن تفصح المنشأة عن وصف لكل إفتراض رئيسي إستندت عليه الإدارة في تحديد المبلغ القابل للإسترداد، ومنهج الإدارة في تحديد القيمة (القيم) المعينة لكل إفتراض رئيسي، وما إذا كانت تلك القيمة (القيم) تعكس تجربة سابقة أو تنسجم، حيثما كان ملائماً، مع المصادر الخارجية للمعلومات، وإن لم تكن كذلك، فكيف ولماذا تختلف عن التجربة السابقة أو المصادر الخارجية للمعلومات. لكن إذا أدى تغير معقول ومحتمل في الإفتراض الرئيسي إلى أن يتجاوز المبلغ المسجل للوحدة (مجموعة الوحدات) مبلغها القابل للإسترداد، يطلب من المنشأة أيضاً أن تفصح عن القيمة المحددة للإفتراض الرئيسي، والمبلغ الذي يجب أن تتغير به تلك القيمة، بعد دمج أي آثار مترتبة لذلك التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد، حتى يتساوى المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (مجموعة الوحدات) مع مبلغها المسجل.

(٤) يقتضي أن يتم الإفصاح عن معلومات حول الإفتراضات الرئيسية لأي إفتراض رئيسي له علاقة بتحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدات توليد النقد المتعددة (مجموعات الوحدات) التي تشتمل بشكل منفرد على مبالغ غير هامة من الشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، لكنها تحتوي، بشكل إجمالي، على مبالغ هامة من الشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.

تاريخ وضع معيار معين حول إنخفاض قيمة الأصول

إستنتاج ٢٣٠ قررت لجنة معايير المحاسبة الدولية في يونيو ١٩٩٦ إعداد معيار محاسبي دولي حول إنخفاض قيمة الأصول. وفيما يلي الأسباب وراء وضع معيار معين حول إنخفاض قيمة الأصول:-

(أ) جمع متطلبات تحديد خسارة إنخفاض القيمة وقياسها والإعتراف بها وعكسها في معيار واحد لضمان الإنسجام بين هذه المتطلبات؛

(ب) لم تكن المتطلبات والإرشادات السابقة في معايير المحاسبة الدولية مفصلة بشكل كاف لضمان قيام المنشآت بتحديد خسارة إنخفاض القيمة وقياسها والإعتراف بها بطريقة متشابهة، مثلا كان هناك حاجة لإلغاء بدائل معينة لقياس خسارة إنخفاض القيمة، مثل الخيار السابق بعدم إستخدام الخصم؛ و

(ج) قررت لجنة معايير المحاسبة الدولية في مارس ١٩٩٦ أن تكتشف ما إذا كانت فترة إطفاء الأصول غير الملموسة والشهرة يمكن أن تتجاوز، في بعض الظروف النادرة، ٢٠ سنة إذا كانت تلك الأصول خاضعة لإختبارات إنخفاض قيمة سنوية منفصلة موثوقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٢٣١ صادقت لجنة معايير المحاسبة الدولية في إبريل ١٩٩٧ على مسودة العرض ٥٥ *"إنخفاض قيمة الأصول"*. وقد إستلمت لجنة معايير المحاسبة الدولية أكثر من ٩٠ رسالة ملاحظات من أكثر من ٢٠ بلدا. كما قامت اللجنة بأداء إختبار ميداني للإقتراحات الواردة في مسودة العرض ٥٥. وشاركت أكثر من ٢٠ شركة من قطاعات الأعمال المختلفة ومن ١٠ بلدان مختلفة في الإختبار الميداني. وقد أعد أكثر من نصف المشاركين في الإختبار الميداني بياناتهم المالية بإستخدام معايير المحاسبة الدولية وقام النصف الآخر بإعداد التقارير بإستخدام معايير أخرى. وأكمل المشاركون في الإختبار الميداني إستبياناً مفصلاً كما تمت زيارة معظمهم من قبل موظفي لجنة معايير المحاسبة الدولية لمناقشة نتائج تطبيق الإقتراحات الواردة في مسودة العرض ٥٥ على بعض أصولهم. وتم نشر ملخص موجز برسائل الملاحظات التي تم إستلامها حول مسودة العرض ٥٥ ونتائج الإختبار الميداني في النشرة الإخبارية للجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ١٩٩٧.

إستنتاج٢٣٢ قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية في أكتوبر ١٩٩٧ بالتعاون مع مجالس معايير المحاسبة في أستراليا وكندا ونيوزلندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة بنشر ورقة مناقشة بعنوان *"المراجعة الدولية لمعايير المحاسبة التي تحدد إختبار المبلغ القابل للإسترداد بالنسبة للأصول المعمرة"* (كان جيم بول، من موظفي المؤسسة الأسترالية لبحوث المحاسبة، هو المؤلف الرئيسي). ونتجت ورقة المناقشة هذه عن نقاشات "مجموعة العمل" التي تتألف من بعض أعضاء المجلس وموظفين رئيسيين من الهيئات الواضعة للمعايير المدرجة أعلاه ولجنة معايير المحاسبة الدولية. إن الورقة:-

(أ) أشارت إلى الميزات الرئيسية لمعايير المحاسبة القائمة أو المقترحة لأعضاء مجموعة العمل التي تقتضي إختبار إنخفاض القيمة، وقارنت هذه المعايير؛ و

(ب) إقترحت أراء مجموعة العمل حول القضايا الرئيسية.

إستنتاج٢٣٣ وفي إبريل ١٩٩٨، وبعد دراسة الملاحظات التي تم إستلامها حول مسودة العرض ٥٥ ونتائج الإختبار الميداني، صادقت لجنة معايير المحاسبة الدولية على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الآراء المعارضة

الآراء المعارضة لكل من أنتوني.تي. كوب، وجيمس. جيـه. ليـسنرنج، وجيوفري وايتنجتون

آراء ١ إعترض السادة كوب وليسنرنج والبروفسور وايتنجتون على موضوع معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

آراء ٢ إعترض السادة كوب وليسنرنج والبروفسور وايتنجتون لعدم موافقتهم على إختبار إنخفاض القيمـة الذي يقتضيه المعيار بالنسبة للشهرة.

آراء ٣ وافق كل من السيد كوب والسيد ليسنرنج على منع إطفاء الشهرة* الوارد ذكره في الفقرة ٥٤ مـن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *" إندماج الأعمال"*. وقد أظهرت الأبحـاث والتجـارب أن إطفاء الشهرة ينتج عنه بيانات لا معنى لها، وربما تكون مضللة. وعلى كل حال، إذا لم يتم إطفـاء الشهرة، فإن طبيعتها الخاصة تقتضي أن يتم محاسبتها بحذر. وينص أساس الإستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (الفقرة "إستنتاج ١٣١") أنه "إذا أمكن وضع إختبار دقيق وعملـي لإنخفـاض القيمة [بالنسبة للشهرة]، سيتم توفير معلومات أكثر فائدة لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة بموجـب منهج معين لا يتم فيه إطفاء الشهرة، بل يتم بدلاً من ذلك إختبار إنخفاض قيمتها سـنوياً أو بـشكل متكرر إذا كانت الأحداث أو التغيرات في الظروف تشير إلى إحتمال إنخفاض قيمتها". ووافق السادة كوب وليسنرنج على ذلك النص. غير أنهما يعتقدان أن إختبار إنخفاض القيمة الذي وافـق عليـه غالبية المجلس يفتقر إلى الدقة لتلبية ذلك الشرط.

آراء ٤ يشترك كل من السيد كوب والسيد ليسنرنج في تحفظاتهم مع بعض أعضاء المجلس، كما هو مبـين في الفقرة "إستنتاج ١٣٠"من أساس الإستنتاجات في معيار المحاسبة الـدولي ٣٦، حـول إختبـار إنخفاض القيمة المبني على قياس المبلغ القابل للإسترداد للأصل، وبالأخص أصل ذو عمـر غيـر محدد، على أنه القيمة عادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع أو قيمة الإسـتخدام، أيهمـا أعلـى. والسادة كوب وليسنرنج راضون في الوقت الحاضر، على كل حال، بتأجيل النظر فـي موضـوع القياس العام، بانتظار المزيد من البحث والنقاش حول مبادئ القياس. (وقد أشاروا إلى أن إسـتخدام القيمة العادلة يحقق مقاربة هامة مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً). لكن يجـب القيـام بالمزيد من الجهود الحثيثة لتحديد المبلغ القابل للإسترداد للشهرة، كيفما تم قياسه، بدلاً من إختبـار إنخفاض القيمة المنقح الخاص بالمجلس. لقد كانت طريقة "الخطوتين" التي إقترحها المجلس أصـلاً في مسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ عبارة عن منهج أكثر فائدة لتحديد "القيمة الضمنية" للشهرة. وكان يجـب المحافظـة علـى ذلـك الإختبار.

آراء ٥ أقر كل من السيد كوب والسيد ليسنرنج أن بعض الهيئات الفرعية قد أبدت إعتراضات حيال التعقيـد والتكاليف المحتملة للمتطلبات المقترحة في مسودة العرض. إلا أنهما يعتقدان أن العديد من المعلقين قد أساءوا فهم المستوى الذي قصد المجلس أداء إختبار إنخفاض القيمة وفقه. وقد تم توضـيح هـذا الأمر خلال الإختبار الميداني لمسودة العرض. وزيادة على ذلك، تقدم أحكام الفقرة ٩٩ من معيـار المحاسبة الدولي ٣٦، التي تحدد الوقت الذي لا يجب فيه أداء إختبار إنخفاض القيمة، إعفاءاً واسـع النطاق من ضرورة القيام بالحسابات المتكررة. وكان قد فضل كل من السيد كوب والسيد ليـسنرنج أن يتم تلبية تلك الإعتراضات من خلال تحديد وجوب أداء إختبار إنخفاض القيمة وفـق المـستوى الموضح في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ *"الشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى"* التـابع لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي.

---

* في عام ٢٠٠٨ أصدر المجلس نسخة معدلة من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. وتم حظر إطفاء الشهر ولكن مرجـع الفقرة لم يعد موجودا في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

آراء ٦ يعتقد البروفسور وايتنجتون أن هناك جانبين في إختبار إنخفاض القيمة المقترح غير مرضيين بشكل خاص. الأول، الفشل في إلغاء الحماية من إنخفاض القيمة الذي توفره الشهرة المولدة داخلياً للمنشأة الدامجة عند عملية الإندماج بالشراء. وتتم مناقشة هذا الجانب في الفقرة "آراء ٧". والثاني، الإفتقار إلى إختبار تدفق نقدي لاحق. ويتم مناقشة هذا الجانب في الفقرات "آراء ٨-آراء ١٠". كما أن عدم القدرة على إلغاء الحماية من إنخفاض القيمة الذي توفره الشهرة المولدة داخلياً والتي تحدث بعد تاريخ الإندماج بالشراء هي مشكلة أيضاً. إلا أنه لا توجد طريقة عملية واضحة للتعامل مع هذه المشكلة ضمن إطار إختبارات إنخفاض القيمة التقليدية.

آراء ٧ عندما يتم دمج مؤسسة أعمال مشتراة مع العمليات الموجودة للمنشأة المشترية، فإن إختبار إنخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لا يأخذ بعين الإعتبار الشهرة المولدة داخلياً الموجودة سابقاً الخاصة بالمنشأة المشترية. لذلك، توفر الشهرة المولدة داخلياً الموجودة سابقاً الخاصة بالمنشأة المشترية حماية ضد إنخفاض القيمة إضافة إلى تلك التي توفرها الشهرة المولدة داخلياً اللاحقة. ويعتقد البروفسور وايتنجتون أن إختبار إنخفاض القيمة سيكون أكثر دقة لو إشتمل على متطلب مشابه لذلك المشمول في معيار إعداد التقارير المالية البريطاني ١١ *"إنخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة"*، والذي ينص، لأغراض إختبار إنخفاض القيمة، على القيمة الضمنية للشهرة الخاصة بالمنشأة المشترية الموجودة في وقت الإندماج بالشراء.

آراء ٨ ويتم مناقشة إختبار التدفق النقدي اللاحق في الفقرات "إستنتاج ١٩٥ – إستنتاج ١٩٨" من أساس الإستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. ويحل إختبار التدفق النقدي اللاحق في إختبارات إنخفاض القيمة السابقة محل التدفقات النقدية التي حدثت فعلاً لتلك التي تم تقديرها في وقت إختبارات إنخفاض القيمة، ويقتضي تخفيض القيمة إذا كانت التقديرات المنقحة ستؤدي إلى خسارة من إنخفاض قيمة الشهرة. وبالتالي هو تصحيح لتقدير معين. ويتم دمج مثل هذا الإختبار في معيار إعداد التقارير المالية البريطاني ١١.

آراء ٩ تتضمن الفقرة "إستنتاج ١٩٧ (أ)-(ج)" أسباب رفض المجلس لإختبار التدفق النقدي اللاحق في الفقرة. وتنص مقدمة الفقرة "إستنتاج ١٩٧" على أن هناك خطأ في توجيه إختبار التدفق النقدي اللاحق لأن العمليات الزائدة لإنخفاض قيمة الشهرة يمكن أن تثير مشكلة يجب تفاديها. وعلى كل حال، يقتضي إختبار التدفق النقدي اللاحق تخفيضات واقعية للقيمة فقط (على أساس المخرجات الفعلية)، وليس تخفيضات قيمة زائدة. وإذا كان النص الوارد في الفقرة "إستنتاج ١٩٧" صحيحاً، فقد يشير هذا إلى نقص آخر في عملية إختبار إنخفاض القيمة يقتضي معالجة مختلفة.

آراء ١٠ تؤكد الفقرة "إستنتاج ١٩٧ (أ)" على "أن إختبار التدفقات النقدية لا يقدم نتائج صادقة" لأنه يتجاهل العناصر الأخرى في قياس قيمة الإستخدام. وكما هو موضح أعلاه، فإنه يحل فقط محل التدفق النقدي الناتج للتقدير، الذي يجب أن يكون له معنى واضح ويوفر حماية ضد المغالاة في تفاؤل تقدير التدفقات النقدية. وإذا إعتبر تصحيح تقديرات العناصر الأخرى مهما في هذا السياق، مثل التغيرات التي حصلت في أسعار الفائدة، يمكن دمجها في الحساب. ويبدو أن الفقرة "إستنتاج ١٩٧ (ب)" تثير نفس النقطة التي تثيرها الفقرة "إستنتاج ١٩٧ (أ)"، بالنسبة لمعنى خسائر إنخفاض القيمة بموجب الإختبار. وتنتقد الفقرة "إستنتاج ١٩٧ (ج)" العبء الزائد الذي قد يفرضه إختبار التدفق النقدي اللاحق. ولاحظ البروفسور وايتنجتون أن حجم العبء يعتمد، بالطبع، على مدى تكرار تطبيق الإختبار. ولاحظ أيضاً أنه يمكن التقليل من متطلبات الإفصاح الكثيرة المرتبطة حالياً بإختبار إنخفاض القيمة إذا كان سيتم تطبيق إختبار التدفق النقدي اللاحق.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

الفقرات

أمثلة توضيحية

مثال١ - تحديد وحدات توليد النقد	مثال١ - ٢٢
أ - سلسلة مخازن البيع بالتجزئة	مثال١ - ٤
ب- مصنع لخطوة وسيطة في عملية إنتاج	مثال٥ - ١٠
ج- المنشأة ذات المنتج الفرد	مثال١١ - ١٦
د- عناوين المجلات	مثال١٧ - ١٩
هـ- المبنى المؤجر نصفه للآخرين ونصفه مشغول للإستعمال الذاتي	مثال٢٠ - ٢٢
مثال٢ - حساب القيمة المستعملة والإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة	مثال٢٣ - ٣٢
مثال٣ - آثار الضريبة المؤجلة	مثال٣٣ - ٣٧
أ - آثار الضريبة المؤجلة للإعتراف بخسارة الإنخفاض	مثال٣٣ - ٣٥
ب- الإعتراف بخسارة الإنخفاض تخلق أصل ضريبة مؤجلة	مثال٣٦ - ٣٧
مثال٤ - عكس خسارة إنخفاض القيمة	مثال٣٨ - ٤٣
مثال٥ - معاملة أعاده الهيكلة المستقبلية	مثال٤٤ - ٥٣
مثال٦ - معاملة الصرف الرأسمالي المستقبلي	مثال٥٤ - ٦١
مثال٧ - إختبار إنخفاض القيمة لوحدات توليد النقد مع الشهرة والحصة والغير مسيطرة	مثال٦٢ - ٦٨
٧أ الحصص الغير مسيطرة مقاسة مبدئياً كحصص تناسبية من صافي الأصول القابلة للتحديد تم تجاهل الآثار الضريبية في هذا المثال	مثال٦٢ - ٦٨
٧ب الحصص غير المسيطرة التي تم قياسها بالقيمة العادلة والشركةالتابعة ذات العلاقة التي تعتبر وحدة توليد نقد مستقلة	مثال ٦٨أ ٦٨هـ
٧ج الحصص غير المسيطرة التي تم قياسها بالقيمـة العادلـة والـشركة التابعة ذات العلاقة التي تعتبر وحدة توليد نقد مستقلة	مثال ٦٨و-٦٨ي
مثال٨ - تخصيص أصول الشركة	مثال٦٩ - ٧٩
مثال٩– الإفصاحات حول وحدات توليد النقد مع الشهرة أو الأصول غير الملموسة مع العمر النافع غير المحدد	مثال٨٠ - ٨٩

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *إنخفاض قيمة الأصول*
أمثلة توضيحية

هذا الملحق إيضاحي فقط، ولا يشكل جزءاً من المعيار ٣٦، تفترض كافة الأمثلة في هذا الملحق أن المشروع ذات العلاقة لا يوجد له عمليات بإستثناء العمليات المبينة. المبالغ النقدية في الأمثلة تم تحديدها " بوحدة العملة " (وحدة عملة)

مثال ١ – تحديد وحدات توليد النقد

هدف هذا المثال ما يلي:-

(أ) إعطاء دلالة لكيفية تحديد وحدات توليد النقد في مختلف الحالات؛ و

(ب) إلقاء الضوء على عوامل معينة قد يأخذها المشروع في الإعتبار عند تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل.

أ - سلسلة مخازن البيع بالتجزئة

الخلفية

مثال١ ينتمي المخزن (س) لسلسلة مخازن التجزئة (م)، ويقوم المخزن (س) بإجراء كافة مشترياته بالتجزئة من خلال مركز الشراء لسلسلة المخازن (م)، وتقرر سلسلة المخازن (م) سياسات التسعير والتسويق والدعاية والموارد البشرية (فيما عدا توظيف أمناء الصناديق والبائعين للمخزن (س)) حيث يقررها المخزن (م). تملك سلسلة المخازن (م) أيضاً خمسة مخازن أخرى في نفس المدينة مثل المخزن (س) (بالرغم من أنها في مناطق مختلفة) و٢٠ مخزناً آخر في مدن أخرى، وتتم إدارة كافة المخازن الأخرى بنفس الطريقة التي يدار بها المخزن (س)، وقد تم شراء المخزن (س) و ٤ مخازن أخرى قبل ٥ سنوات وتم الإعتراف بالشهرة.

ما هي وحدة توليد النقد للمخزن (س)، (وحدة توليد النقد (س)) ؟

التحليل

مثال٢ لتحديد وحدة توليد النقد للمخزن (س)، ينظر المشروع على سبيل المثال فيما يلي:-

(أ) فيما إذا كانت تقارير الإدارة الداخلية منظمة لقياس الأداء على أساس كل مخزن على حدة؛ و

(ب) فيما إذا كانت الإعمال يتم تشغيلها على أساس الربح لكل مخزن أو على أساس المنطقة/ المدينة.

مثال٣ جميع مخازن (م) في مناطق مختلفة، ومن المحتمل أن لها قواعد عملاء مختلفة وهكذا بالرغم من أنه تتم إدارة المخزن (س) على مستوى الشركة فإن المخزن (س) يولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية للمخازن الأخرى لسلسلة المخازن (م)، وعلى ذلك من الممكن إعتبار أن المخزن (س) هو وحدة توليد النقد.

مثال٤ إذا كانت وحدة توليد النقد للمخزن (س) تمثل أدنى مستوى ضمن سلسلة المخازن (م) يتم وفقه مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية، يقوم المخزن (م) بتطبيق إختبار إنخفاض القيمة المذكور في الفقرة ٩٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على وحدة توليد النقد تلك. وإذا لم تتوفر المعلومات حول المبلغ المسجل للشهرة ولم تتم مراقبتها لأغراض الإدارة الداخلية على مستوى وحدة توليد النقد للمخزن (س)، يقوم المخزن (م) بتطبيق إختبار إنخفاض القيمة المذكور في الفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على وحدة توليد النقد تلك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ب - مصنع لخطوة وسيطة في عملية إنتاج

الخلفية

مثال٥ أحد المواد الخام الهامة المستخدمة للإنتاج النهائي للمصنع (ي) هو منتج وسيط يتم شراؤه من المصنع (س) لنفس المشروع. ويتم بيع منتجات (س) إلى (ي) بسعر التحويل الذي يتعدى الهوامش إلى (س). ويتم بيع ٨٠% من الإنتاج النهائي للمصنع (ي) إلى عملاء خارج المشروع المقدم للتقارير. ويتم بيع ٦٠% من الإنتاج النهائي للمصنع (س) إلى (ي). ويتم بيع المتبقي البالغ ٤٠% إلى عملاء خارج المشروع الذي يقدم التقارير.

بالنسبة لكل حالة من الحالات التالية ما هي وحدات توليد النقد للمصنع (س) والمصنع (ي)؟

الحالة ١ : إستطاع المخزن (س) بيع المنتجات التي يبيعها للمخزن (ي) في سوق نشط. وأسعار التحويل الداخلية أعلى من أسعار السوق.
الحالة ٢ : لا يوجد سوق نشط للمنتجات التي يبيعها المصنع (س) للمصنع (ي).

التحليل

الحالة ١

مثال٦ إستطاع المصنع (س) بيع منتجاته في سوق نشط، وهكذا، فهو يولد تدفقات نقدية داخلة من الإستخدام المستمر الذي هو مستقل إلى حد بعيد من التدفقات النقدية من (ي). ولذلك، من المحتمل أن المصنع (س) هو وحدة توليد نقد مستقلة بالرغم من أن جزءاً من إنتاجه يستخدمه المصنع (ي) (أنظر فقرة ٧٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

مثال٧ من المحتمل أن المصنع (ي) هو كذلك وحدة توليد نقد مستقلة. ويبيع المصنع (ي) ٨٠% من منتجاته إلى عملاء خارج المشروع المقدم للتقارير. ولذلك يمكن إعتبار تدفقاته النقدية الداخلة من الإستعمال المستمر أنها مستقلة إلى حد بعيد.

مثال٨ لا تعكس أسعار التحويل الداخلية أسعار السوق لإنتاج (س). ولذلك، عند تحديد القيمة المستخدمة لكل من المصنع (س) والمصنع (ي)، يقوم المشروع بتعديل الميزانيات التقديرية/النبوءات المالية لإظهار أفضل تقدير للإدارة لأسعار السوق المستقبلية لمنتجات المصنع (س) المستخدمة داخلياً (أنظر الفقرة ٧٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

الحالة ٢

مثال٩ من المحتمل أنه من غير الممكن تقييم المبلغ المرجل لكل مصنع بشكل مستقل عن المبلغ القابل للإسترداد للمصنع الآخر بسبب ما يلي:-

(أ) يتم إستخدام معظم إنتاج المصنع (س) داخلياً ولا يمكن بيعة في سوق نشط. وهكذا، تعتمد التدفقات النقدية الداخلة للمصنع (س) على الطلب على منتجات المصنع (ي)، ولذلك، لا يمكن إعتبار المصنع (س) أنه يولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة إلى حد بعيد من منتجات المصنع (ي).

(ب) تتم إدارة المصنعين معاً.

مثال١٠ نتيجة لذلك، من الممكن إعتبار المصنع (أ) والمصنع (ي) معاً أنهما أصغر مجموعة أصول تولد تدفقات نقدية داخلة من الإستعمال المستمر مستقلة إلى حد بعيد.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ج - المنشأة ذات المنتج المفرد

الخلفية

مثال١١ تنتج المنشاة (م) منتجاً مفرداً، وتملك المصانع (أ)، (ب) و(ج). وكل مصنع موقعة في قارة مختلفة. وينتج المصنع (أ) جزءاً من الإنتاج يتم تجميعه أما في المصنع (ب) أو(ج). ولا يتم إستخدام طاقة المصنعين (ب) أو (ج) بكاملها. ويتم بيع منتجات المشروع (م) أما من المصنع (ب) أو المصنع (ج) على نطاق العالم. فعلى سبيل المثال، يمكن بيع منتجات المصنع (ب) في القارة التي يوجد بها المصنع (ج) إذا أمكن تسليم المنتجات من المصنع (ج) أسرع من المصنع (ب). وتعتمد مستويات إستخدام المصنعين (ب) (ج) على توزيع المبيعات بين الموقعين.

بالنسبة لكل حالة من الحالات التالية ما هي وحدات توليد النقد للمصانع (أ)، (ب) و(ج) ؟

الحالة ١ : يوجد سوق نشط لمنتجات المصنع (أ).

الحالة ٢ : لا يوجد سوق نشط لمنتجات المصنع (أ).

التحليل

الحالة ١

مثال١٢ من المحتمل أن المصنع (أ) وحدة توليد نقد منفصلة لوجود سوق نشط لمنتجاته (أنظر المثال (ب)–المصنع لخطوة وسيطة في عملية إنتاج، الحالة الأولى).

مثال١٣ بالرغم من وجود سوق نشط للمنتجات التي يقوم المصنعان (ب)، (ج) بتجميعهما تعتمد التدفقات النقدية الداخلة للمصنعين (ب) و(ج) على توزيع الإنتاج بين الموقعين، ومن غير المحتمل أنه سيمكن تحديد التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية للمصنعين (ب) و(ج) فردياً، وعلى ذلك من غير المحتمل أن يكون المصنعان (ب) و(ج) معاً أصغر مجموعات أصول قابلة للتحديد تولد تدفقات نقدية داخلة من الإستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير.

مثال١٤ عند تحديد القيمة المستخدمة للمصنعين (أ) و(ب) بالإضافة إلى المصنع (ج) يقوم المشروع (م) بتعديل الميزانيات التقديرية/ النبوءات المالية لإظهار أفضل تقديرها لأسعار السوق المستقبلية لمنتجات المصنع (أ) (أنظر الفقرة ٧٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦) .

الحالة ٢

مثال١٥ من غير المحتمل أن لا يمكن تقييم المبلغ القابل للإسترداد لكل مصنع بشكل مستقل نظراً لما يلي:-

(أ) لا يوجد سوق نشط لمنتجات المصنع (أ)، ولذلك، تعتمد التدفقات النقدية الداخلة للمصنع (أ) على مبيعات المنتجات النهائية من قبل المصنعين (ب) و(ج).

(ب) بالرغم من وجود سوق نشط للمنتجات التي يقوم المصنعان (ب) و(ج)، بتجميعها تعتمد التدفقات النقدية الداخلة للمصنعين (ب) و(ج) على توزيع الإنتاج بين الموقعين. ومن غير المحتمل أن يكون تحديد التدفقات النقدية الداخلة للمصنعين (ب) و(ج) فردياً.

مثال١٦ نتيجة لذلك، من المحتمل أن تكون المصانع (أ)، (ب) و(ج) معاً (أي المشروع (م) ككل) هي أصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد تولد تدفقات نقدية داخلة من الإستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

د - عناوين المجلات

الخلفية

مثال١٧ يملك أحد الناشرين ١٥٠ عنوان مجلة، ٧٠ مجلة منها تم شراؤها و٨٠ مجلة قام الناشر بإنشائها بنفسه. ويتم الإعتراف بالسعر المدفوع لعنوان مجلة مشتراة على أنه أصل غير ملموس. كما يتم الإعتراف بتكاليف خلق عناوين مجلات والمحافظة على الأسماء الموجودة على أنها مصروف عندما يتم تحملها. ومن الممكن تحديد التدفقات النقدية الداخلة من المبيعات المباشرة والإعلان لكل عنوان مجلة. وتتم إدارة عناوين المجلات حسب قطاعات العملاء ويعتمد مستوى الدخل من الإعلان لعنوان المجلة على سلسلة من الأسماء في قطاع العملاء الذي يعود عنوان المجلة له. وتتبع الإدارة سياسة ترك الأسماء القديمة قبل نهاية العمل الإقتصادي لها واستبدالها في الحال بأسماء جديدة لنفس قطاع العملاء.

ما هي وحدة توليد النقد لعنوان مجلة فردية ؟

التحليل

مثال١٨ من المحتمل أنه يمكن تقييم المبلغ القابل للإسترداد لعنوان مجلة فردية. وبالرغم من أن مستوى الدخل من الإعلان لعنوان يتأثر إلى حد معين بالعناوين الأخرى في قطاع العملاء فانه يمكن تحديد التدفقات النقدية الداخلة لكل عنوان من المبيعات المباشرة والإعلان. إضافة إلى ذلك، بالرغم من أنه تتم إدارة الملكيات حسب قطاعات العملاء فأن قرارات ترك العناوين تتم على أساس العنوان الفردي.

مثال١٩ بناءاً على ذلك، من المحتمل أن عناوين المجلات الفردية تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة إلى حد كبير عن بعضها وأن عنوان كل مجلة هو وحدة توليد نقد مستقلة.

هـ - المبنى المؤجر نصفه إلى للآخرين ونصفه مشغول للإستعمال الذاتي

الخلفية

مثال٢٠ المشروع (م) هي شركة تصنيع. وهي تملك مبنى فيه مقرها الرئيسي كان مشغولاً بكامله للإستعمال الداخلي. وبعد تقليص حجم المشروع يتم حالياً إستعمال نصف المبنى داخلياً والنصف الآخر مؤجر إلى طرف ثالث، وإتفاقية الإيجار مع المستأجر هي لمدة خمس سنوات .

ما هي وحدة توليد النقد للمبنى؟

التحليل

مثال٢١ الغرض الرئيسي للمبنى هو العمل كأصل للشركة، لدعم أنشطة التصنيع للمشروع (م)، ولذلك لا يمكن إعتبار المبنى ككل أنه يولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة إلى حد كبير من التدفقات النقدية الداخلة من المشروع ككل. وهكذا، من المحتمل أن وحدة توليد النقد للمبنى هي للمشروع (م) ككل.

مثال٢٢ المبنى ليس في حيازة الشركة كإستثمار. وعلى ذلك، ليس من المناسب تحديد القيمة المستخدمة للمبنى بناءاً على التوقعات الخاصة بالإيجارات المستقبلية ذات العلاقة في السوق.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال ٢ – حساب القيمة المستعملة والإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة

في هذا المثال، تم تجاهل الآثار الضريبية.

خلفية وحساب القيمة المستعملة

مثال٢٣ في نهاية عام ٢٠×٠ يمتلك المشروع (ت) المشروع (م) مقابل ١٠,٠٠٠ والمشروع (م) له مصانع تصنيع في ثلاث بلدان.

جدول ١. البيانات في نهاية عام ٢٠×٠

نهاية عام ٢٠×٠	*تخصيص سعر الشراء (وحدة عملة)*	*القيمة العادلة للأصول (وحدة عملة) القابلة للتحديد(وحدة عملة)*	*الشهرة*
الأنشطة في البلد (أ)	٣,٠٠٠	٢,٠٠٠	١,٠٠٠
الأنشطة في البلد (ب)	٢,٠٠٠	١,٥٠٠	٥٠٠
الأنشطة في البلد (ج)	٥,٠٠٠	٣,٥٠٠	١,٥٠٠
الإجمالي	١٠,٠٠٠	٧,٠٠٠	٣,٠٠٠

(أ) الأنشطة في كل بلد تمثل أصغر وحدات توليد نقد التي يتم مراقبة الشهرة لأغراض الرقابة الداخلية يمكن تخصيص الشهرة لها على أساس معقول وثابت (التخصيص كإختلاف بناءاً على سعر شراء الأنشطة في كل بلد، كما هو محدد في إتفاقية الشراء، و القيمة الأدلة للأصل القابل للتحديد).

مثال٢٣أ لأنه تم تخصيص الشهرة للأنشطة في كل بلد، فإنه يجب إختبار إنخفاض قيمة كل من تلك الأنشطة بشكل سنوي أو متكرر إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها (أنظر الفقرة ٩٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

مثال٢٤ يتم تحديد المبالغ القابلة للإسترداد الخاصة بوحدات توليد النقد (أي قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، أيهما أعلى) على أساس حسابات قيمة الإستخدام. وتتجاوز قيمة إستخدام كل وحدة توليد نقد مبلغها المسجل في نهاية ٢٠×٠ و ٢٠×١. لذلك ينظر إلى الأنشطة في كل بلد والشهرة المخصصة لتلك الأنشطة على أنها غير منخفضة القيمة.

مثال٢٥ في عام ٢٠×٢، يتم إنتخاب حكومة جديدة في البلد (أ). وتقوم الحكومة بإصدار تشريع يحد إلى حد كبير من صادرات المنتج الرئيسي للمشروع (ت). ونتيجة لذلك، وفيما يتعلق بالمستقبل المنظور سيتم تخفيض إنتاج المشروع (ت) بمقدار ٤٠%.

مثال٢٦ يتطلب الحد الكبير من التصدير والإنخفاض الناتج في الإنتاج أن يقوم المشروع (ت) بتقدير مبلغ الشهرة القابل للإسترداد لعمليات البلد (أ)، في بداية عام ٢٠×٠.

مثال٢٧ يتبع المشروع (ت) أسلوب الإستهلاك على أساس القسط الثابت على مدى عمر مقداره ١٢ سنة لأصول البلد (أ) ولا يتوقع قيمة متبقية

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال٢٨ لتحديد القيمة المستعملة لوحدة توليد النقد للبلد (أ) " أنظر الجدول ٢" على المشروع أن يقوم بما يلي:-

(أ) إعداد نبوءات التدفق النقدي المأخوذة من أحدث ميزانيات تقديرية/نبوءات مالية للسنوات الخمس القادمة (السنوات (٢٠×٢-٢٠×٦) التي إعتمدتها الإدارة.

(ب) تقدير التدفقات النقدية التالية (الأعوام ٢٠×٧–٢٠×٢) بناءاً على معدلات نمو آخذة في الإنخفاض، ويقدر معدل النمو لعام ٢٠×٧ بمقدار ٣%، وهذا المعدل أقل من متوسط النمو على المدى الطويل للسوق في البلد (أ).

(ج) إختيار سعر خصم مقداره ١٥%، وهو يمثل سعر ما قبل الضريبة، ويعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بوحدة توليد النقد للبلد (أ).

الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة وقياسها

مثال٢٩ المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد للبلد (أ) هو ١,٣٦٠(وحدة عملة).

مثال٣٠ يقوم المشروع (ت) بمقارنة المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد للبلد (أ) مع مبلغها المرحل (أنظر الجدول ٣).

مثال٣١ لأن المبلغ المرحل يزيد عن المبلغ القابل للإسترداد بمبلغ ١,٤٧٣ (وحدة عملة) يقوم المشروع (ت) بالإعتراف بخسارة الإنخفاض البالغة ١,٤٧٣ (وحدة عملة) في الحال في بيان الدخل. ويتم تخفيض المبلغ المرحل للشهرة المتعلق بعمليات البلد (أ) الى الصفر قبل تخفيض المبلغ المرحل للأصول الأخرى القابلة للتحديد ضمن وحدة توليد النقد للبلد (أ) (أنظر الفقرة ١٠٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال٣٢ تتم محاسبة الآثار الضريبية بشكل مستقل بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ *"ضرائب الدخل"* (أنظر المثال ٣أ).

جدول ٢. حساب القيمة المستعملة لوحدة توليد النقد للبلد (أ) في نهاية عام ٢×٢٠

السنة	*معدلات النمو على المدى الطويل*	*التدفقات النقدية المستقبلية الحالية*	*عامل القيمة عند سعر خصم ١٥%*[٣]	*التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة*
٢×٢٠(ن=١)		٢٣٠[١]	٠,٨٦٩٥٧	٢٠٠
٣×٢٠		٢٥٣[١]	٠,٧٥٦١٤	١٩١
٤×٢٠		٢٧٣[١]	٠,٦٥٧٥٢	١٨٠
٥×٢٠		٢٩٠[١]	٠,٥٧١٧٥	١٦٦
٦×٢٠		٣٠٤[١]	٠,٤٩٧١٨	١٥١
٧×٢٠	%٣	٣١٣[٢]	٠,٤٣٢٣٣	١٣٥
٨×٢٠	%٢-	٣٠٧[٢]	٠,٣٧٥٩٤	١١٥
٩×٢٠	%٦-	٢٨٩[٢]	٠,٣٢٦٩٠	٩٤
٠×٢٠	%١٥-	٤٥٢[٢]	٠,٢٨٤٢٦	٧٠
١×٢٠	%٢٥-	١٨٤[٢]	٠,٢٤٧١٩	٤٥
٢×٢٠	%٦٧-	٦١[٢]	٠,٢١٤٩٤	١٣
القيمة المستخدمة				١٣٦٠

[١] بناءاً على افضل تقدير للإدارة لتوقعات صافي التدفق النقدي (بعد التخفيض البالغ ٤٠%).
[٢] بناءاً على إستنتاج من التدفق النقدي للسنة السابقة بإستخدام معدلات نمو متناقصة.
[٣] يحسب عامل القيمة الحالية ك=١/(١+أ)^{ن} حيث أ = سعر الخصم وحدة عملة = مدة الخصم.

جدول ٣. حساب وتوزيع خسارة الإنخفاض في القيمة لوحدة توليد النقد للبلد (أ) في بداية عام ٢×٢٠:-

بداية عام ٢×٢٠	*الشهرة*(وحدة عملة)	*الأصول القابلة للتعريف*(وحدة عملة)	*المجموع* (وحدة عملة)
التكلفة التاريخية	١,٠٠٠	٢,٠٠٠	٣,٠٠٠
الإستهلاك المتراكم (١×٢٠)	-	(١٦٧)	(١٦٧)
المبلغ المرحل	١,٠٠٠	١,٨٣٣	٢,٨٣٣
خسارة الإنخفاض	(١,٠٠٠)	(٤٧٣)	(١,٤٧٣)
المبلغ المرحل بعد خسارة الإنخفاض	-	١,٣٦٠	١,٣٦٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال ٣ آثار الضريبة المؤجلة

أ - آثار الضريبة المؤجلة للإعتراف بخسارة الإنخفاض

إستخدام البيانات للمشروع (ت) كما هي معروضة في المثال (٢)، مع معلومات ملحقة كما هو مبين في هذا المثال.

مثال٣٣ في نهاية عام ٢×٢٠ تبلغ القاعدة الضريبية للأصول القابلة للتحديد لوحدة توليد النقد للبلد (أ) ما مقداره ٩٠٠ (وحدة عملة)، وخسائر الإنخفاض ليست قابلة للخصم للأغراض الضريبية هو ٤٠%.

مثال٣٤ يخفض الإعتراف بخسارة الإنخفاض في قيمة وحدة توليد النقد للبلد (أ) الفروقات الضريبية المؤقتة المتعلقة بهذه الأصول، وتبعاً لذلك يخفض إلتزام الضريبة المؤجلة.

بداية عام ٢×٢٠	*الأصول القابلة للتعريف قبل خسارة الإنخفاض* (وحدة عملة)	*خسارة الإنخفاض* (وحدة عملة)	*الأصول القابلة للتعريف بعد خسارة الإنخفاض* (وحدة عملة)
المبلغ المرحل (مثال٢)	١,٨٣٣	(٤٧٣)	١,٣٦٠
القاعدة الضريبية	٩٠٠	-	٩٠٠
الفرق المؤقت الخاضع للضريبة	٩٣٣	(٤٧٣)	٤٦٠
إلتزام الضريبة المؤجل بمعدل ٤٠%	٣٧٣	(١٨٩)	١٨٤

مثال٣٥ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ *"ضرائب الدخل"*، لم يتم الإعتراف مبدئياً بضريبة مؤجلة متعلقة بالشهرة. وعلى ذلك، لا تتسبب خسارة الإنخفاض المتعلقة بالقيمة بحدوث تعديل في الضريبة المؤجلة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ب - الإعتراف بخسارة الإنخفاض يخلق أصل ضريبة مؤجلة

مثال٣٦ منشأة لها أصل قيمته المرحلة ١,٠٠٠ (وحدة عملة)، ومبلغه القابل للإسترداد ٦٥٠(وحدة عملة)، ويبلغ معدل الضريبة ٣٠% والقاعدة الضريبية للأصل ٨٠٠ (وحدة عملة). والخسائر في الإنخفاض ليست قابلة للخصم للأغراض الضريبية. وتأثير الخسارة في الإنخفاض هو كما يلي:

	قبل الإنخفاض (وحدة عملة)	*أثر الإنخفاض* (وحدة عملة)	*بعد الإنخفاض* (وحدة عملة)
المبلغ المرحل	١,٠٠٠	(٣٥٠)	٦٥٠
القاعدة الضريبية	٨٠٠	-	٨٠٠
الفرق المؤقت الخاضع للضريبة (القابل للخصم)	٢٠٠	(٣٥٠)	(١٥٠)
إلتزام (أصل) الضريبة المؤجلة عند معدل ٣٠%	٦٠	(١٠٥)	(٤٥)

مثال٣٧ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢، يعترف المشروع بأصل الضريبة المؤجلة إلى الحد الذي يحتمل فيه توفر الربح الخاضع للضريبة الذي يمكن مقابلة إستعمال الفرق المؤقت القابل للخصم.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال ٤ عكس خسارة إنخفاض القيمة

استخدم البيانات للمشروع (ت) كما هي معروضة في المثال (٢)، مع معلومات إضافية كما هي مقدمة في هذا المثال ، وفي هذا المثال تم تجاهل الآثار الضريبية.

الخلفية

مثال٣٨ في عام ٢٠×٣، لا زالت الحكومة في السلطة في البلد (أ)، إلا أن أوضاع العمل آخذة في التحسن. وتأثير قوانين التصدير أقل مما توقعت الإدارة أولاً. ونتيجة لذلك، تقدر الإدارة أن الإنتاج سيزيد بمقدار ٣٠% ويتطلب هذا التغير لصالح المشروع أن تقوم بإعادة تقدير المبلغ القابل للإسترداد لصافي أصول عمليات البلد (أ) (أنظر الفقرتين ١١٠-١١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦). ووحدة توليد النقد الصافي أصول عمليات البلد (أ) لا زالت هي عمليات البلد (أ) .

مثال٣٩ تبين حسابات مشابهة للحسابات الواردة في المثال (٢) أن المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد للبلد (أ) هو الآن ١٩١٠ (وحدة عملة).

عكس خسارة إنخفاض القيمة

مثال٤٠ يقوم المشروع (ت) بمقارنة المبلغ القابل للإسترداد مع صافي المبلغ المسجل لوحده توليد النقد للبلد (أ).

جدول ١. حساب المبلغ المرحل لوحده توليد النقد للبلد (أ) في نهاية عام ٢٠×٣.

	الشهرة	*الأصول القابلة للتحديد*	*الإجمالي*
	(وحدة عملة	(وحدة عملة)	(وحدة عملة)
نهاية عام ٢٠×٢ *(مثال ٢)*			
التكلفة التاريخية	١,٠٠٠	٢,٠٠٠	٣,٠٠٠
الإستهلاك المتراكم	-	(١٦٧)	(١٦٧)
خسارة الإنخفاض	(١,٠٠٠)	(٤٧٣)	(١,٤٧٣)
المبلغ المرحل بعد خسارة الإنخفاض	-	١٣٦٠	١٣٦٠
نهاية عام ٢٠×٣			
إستهلاك إضافي (٢ سنة)أ	-	(٢٤٧)	(٢٤٧)
المبلغ المرحل	-	١,١١٣	١,١١٣
المبلغ القابل للإسترداد			١,٩١٠
الزيادة في المبلغ القابل للإسترداد عن المبلغ المرحل			٧٩٧

(أ) بعد الإعتراف بخسارة الإنخفاض في بداية عام ٢٠×٢، قام (ت) بتعديل مبلغ الإستهلاك للأصول القابلة للتحديد للبلد (أ) (من ٧، ١٦٦ (وحدة عملة) في السنة) بناءاً على المبلغ المرحل المعدل والعمر النافع المتبقي (١١ سنة)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال٤١ حدث تغير في التقديرات المستخدمة لتحديد المبلغ القابل للإسترداد لصافي أصول البلد (أ) منذ أن تم الإعتراف بآخر خسارة إنخفاض. وعلى ذلك تبعاً للفقرة ١١٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يعترف المشروع (ت) بعكس خسارة الإنخفاض التي تم الإعتراف بها في عام ٢٠×٢. ،

مثال٤٢ بموجب الفقرتين ١٢٢، ١٢٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، يقوم المشروع (ت) بزيادة المبلغ المرحل للأصول القابلة للتعريف للبلد (أ) بمقدار ٣٨٧(وحدة عملة) (أنظر الجدول ٣)، أي أن المبلغ القابل للإسترداد (١,٩١٠(وحدة عملة)) أو التكلفة التاريخية المستهلكة (١,٥٠٠(وحدة عملة)) (أنظر الجدول ٢). للأصول القابلة للتعريف أيهما أقل، ويتم الإعتراف بهذه الزيادة في الحال في بيان الدخل.

مثال٤٣ بموجب الفقرة ١٢٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، لا يتم عكس خسارة إنخفاض قيمة الشهرة.

جدول ٢. تحديد التكلفة التاريخية المستهلكة للأصول القابلة للتحديد للبلد (أ) في نهاية عام ٢٠×٣.

نهاية عام ٢٠×٦	*الأصول القابلة للتحديد* (وحدة عملة)
التكلفة التاريخية	٢,٠٠٠
الإستهلاك المتراكم (*١٧٧,٧× ٣ سنوات*)	(٥٠٠)
التكلفة التاريخية المستهلكة	١,٥٠٠
المبلغ المسجل (جدول ١)	١,١١٣
الفرق	٣٨٧

جدول ٣. المبلغ المسجل لأصول البلد (أ) في نهاية عام ٢٠×٣

نهاية عام ٢٠×٣	*الشهرة* (وحدة عملة)	*الأصول الإجمالي القابلة للتحديد* (وحدة عملة)	(وحدة عملة)
إجمالي المبلغ المسجل	١,٠٠٠	٢,٠٠٠	٣,٠٠٠
الإطفاء المتراكم	-	(٤١٤)	(٤١٤)
خسارة الإنخفاض المتراكمة	(١,٠٠٠)	(٤٧٣)	(١,٤٧٣)
المبلغ المسجل	-	١,١١٣	١,١١٣
عكس خسارة الإنخفاض	صفر	٣٨٧	٣٨٧
المبلغ المسجل بعد عكس خسارة الإنخفاض	-	١,٥٠٠	١,٥٠٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال ٥ – معاملة إعادة الهيكلة المستقبلية

في هذا المثال، تم تجاهل الآثار الضريبية.

الخلفية

مثال٤٤ في نهاية عام ٢٠×٠ تقوم المنشاة (ك) بإختبار مصنع من أجل إنخفاض قيمته. والمصنع هو وحده توليد نقد. وأصول المصنع مسجلة بمقدار التكلفة التاريخية المستهلكة. والمبلغ المسجل للمصنع هو ٣,٠٠٠ (وحدة عملة) والعمر النافع المتبقي له هو ١٠ سنوات.

مثال٤٥ المبلغ القابل للإسترداد للمصنع (القيمة المستعملة والقيمة العادلة ناقص التكلفة أيهما أعلى) وعلى ذلك فان الأساس حساب القيمته المستعملة. وتتم حساب القيمة المستعملة بإستخدام سعر خصم لما قبل الضريبة مقداره ١٤%.

مثال٤٦ إعتمدت الإدارة ميزانيات تقديرية تعكس ما يلي:-

(أ) في نهاية عام ٣×٢٠ ستتم إعادة هيكلة المصنع بتكلفة تقديرية مقدارها ١٠٠(وحدة عملة). وحيث أن المنشأة (ك) ليست ملتزمة بعد إعادة هيكلتها، لم يتم الإعتراف بمخصص لتكاليف إعادة الهيكلة المستقبلية.

(ب) ستتحقق منافع مستقبلية من إعادة الهيكلة هذه على شكل تدفقات نقدية خارجة مستقبلية مخفضة.

مثال٤٧ في نهاية عام ٢×٢٠، تصبح المنشأة (ك) ملتزمة بإعادة الهيكلة. ولا زالت التكاليف مقدرة على أنها ١٠٠(وحدة عملة). ويتم الإعتراف بمخصص تبعاً لذلك. والتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للمصنع التي تم إظهارها في أحدث الميزانيات التقديرية المحددة في الفقرة مثال٥١ المعتمدة من الإدارة وسعر الخصم الحالي هي نفسها المقدرة في نهاية عام ٢٠×٠.

مثال٤٨ في نهاية عام ٢٠×٣ يتم تحمل ودفع تكاليف إعادة هيكلة فعلية مقدارها ١٠٠ (وحدة عملة). ومرة أخرى التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للمصنع التي تم إظهارها في أحدث الميزانيات التقديرية المعتمدة من الإدارة وسعر الخصم الحالي هي نفسها المقدرة في نهاية عام ٢٠×٠.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

في نهاية عام ٢٠×٠

جدول ١. حساب القيمة المستعملة للمصنع في نهاية عام ٢٠×٠

السنة	*التدفقات النقدية*	*مخصومة بسعر*
	المستقبلية(وحدة عملة) *١٤%* (وحدة عملة)	
٢٠×١	٣٠٠	٢٦٣
٢٠×٢	٢٨٠	٢١٥
٢٠×٣	[1]٤٢٠	٢٨٣
٢٠×٤	[2]٥٢٠	٣٠٨
٢٠×٥	[2]٣٥٠	١٨٢
٢٠×٦	[2]٤٢٠	١٩١
٢٠×٧	[2]٤٨٠	١٩٢
٢٠×٨	[2]٤٨٠	١٦٨
٢٠×٩	[2]٤٦٠	١٤١
٢٠×١٠	[2]٤٠٠	١٠٨
القيمة المستعملة		٢,٠٥١

[1] تستثنى تكاليف إعادة الهيكلة المقدرة التي تم إظهارها في الميزانيات التقديرية للإدارة .
[2] تستثنى المنافع المتوقعة من إعادة الهيكلة التي تم إظهارها في الميزانيات التقديرية للإدارة .

مثال٤٩ المبلغ القابل للإسترداد (القيمة المستعملة) للمصنع أقل من مبلغه المسجل. وعلى ذلك يعترف المشروع (ك) بخسارة إنخفاض قيمة المصنع.

جدول ٢. حساب خسارة إنخفاض القيمة في نهاية عام ٠× ٢٠

	المصنع (وحدة عملة)
المبلغ المسجل قبل خسارة الإنخفاض	٣,٠٠٠
المبلغ القابل للإسترداد (جدول ١)	٢,٠٥١
خسارة الإنخفاض	(٩٤٩)
المبلغ المسجل بعد احتساب خسارة الإنخفاض	٢,٠٥١

في نهاية عام ١×٢٠

مثال٥٠ لا يقع أي حدث يتطلب إعادة تقدير المبلغ القابل للإسترداد للمصنع. وعلى ذلك، لا تطلب إجراء حساب للمبلغ القابل للإسترداد.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

في نهاية عام ٢×٢٠

مثال٥١ المنشأة الآن ملتزمة بإعادة الهيكلة. وعلى ذلك، عند تحديد القيمة المستعملة للمصنع، تؤخذ المنافع المتوقعة من إعادة الهيكلة في الإعتبار عند التنبؤ بالتدفقات النقدية، وينجم عن ذلك زيادة في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المستخدمة لتحديد القيمة المستعملة في نهاية عام ٢٠×٠. وبموجب الفقرتين ١١٠-١١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، تتم إعادة المبلغ القابل للإسترداد للمصنع في نهاية عام ٢٠×٢.

جدول ٣. حساب القيمة المستعملة للمصنع في نهاية ٢٠×٢

السنة	*التدفقات النقدية*	*مخصومة بسعر ١٤%*
٢٠×٣	[١]٤٢٠	٣٦٨
٢٠×٤	[٢]٥٧٠	٤٣٩
٢٠×٥	[٢]٣٨٠	٢٥٦
٢٠×٦	[٢]٤٥٠	٢٦٦
٢٠×٧	[٢]٥١٠	٢٦٥
٢٠×٨	[٢]٥١٠	٢٣٢
٢٠×٩	[٢]٤٨٠	١٩٢
٢٠×١٠	[٢]٤١٠	١٤٤
القيمة المستعملة		٢,١٦٢

[١] تستثنى تكاليف إعادة الهيكلة المقدرة لأنه تم الإعتراف بإلتزام.
[٢] تشمل المنافع المقدرة من إعادة الهيكلة المتوقعة من إعادة الهيكلة التي تم إظهارها في الميزانيات التقديرية للإدارة .

مثال٥٢ المبلغ القابل للإسترداد للمصنع (القيمة المستعملة) أعلى من مبلغه المسجل (أنظر الجدول ٤) وعلى ذلك، يقوم المشروع ك بعكس خسارة الإنخفاض المعترف بها للمصنع في نهاية عـام ٢٠×٠.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

جدول ٤. حساب عكس خسارة الإنخفاض في نهاية عام ٢×٢٠

	المصنع (وحدة عملة)
المبلغ المسجل في نهاية عام ٢٠×٠ (جدول ٢)	٢,٠٥١
نهاية عام ٢×٢٠	
مبلغ الإستهلاك (لعامي ٢٠×١، ٢٠×٢– جدول ٥)	(٤١٠)
المبلغ المسجل قبل العكس	١,٦٤١
المبلغ القابل للإسترداد (جدول ٣)	٢,١٦٢
عكس خسارة الإنخفاض	٥٢١
المبلغ المسجل بعد العكس	٢,١٦٢
المبلغ المسجل : التكلفة التاريخية المستهلكة (جدول ٥)	٢,٤٠٠

في نهاية عام ٣×٢٠

مثال٥٣ يحدث تدفق نقدي خارجي مقدار ١٠٠ عندما يتم دفع تكاليف إعادة الهيكلة، وبالرغم من حدوث تدفق نقدي خارجي لا يوجد تغير في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المستخدمة لتحديد القيمة المستعملة في نهاية عام ٢×٢٠، وعلى ذلك لا يتم حساب المبلغ القابل للإسترداد للمصنع في نهاية عام ٣×٢٠.

(أ) لا ينجم عن العكس زيادة المبلغ المسجل للمصنع عما سيكون عليه المبلغ المسجل بمقدار التكلفة التاريخية المستهلكة، وعلى ذلك يتم الإعتراف بالعكس الكامل لخسارة الإنخفاض .

جدول ٥. ملخص للمبلغ المسجل للمصنع

نهاية عام (وحدة عملة)	*التكلفة التاريخية المستهلكة* (وحدة عملة)	*المبلغ القابل للإسترداد* (وحدة عملة)	*مبلغ الإستهلاك المعدل* (وحدة عملة)	*خسارة الإنخفاض* (وحدة عملة)	*خسارة المبلغ المسجل بعد الإنخفاض* (وحدة عملة)
٠×٢٠	٣,٠٠٠	٢,٠٥١	صفر	(٩٤٩)	٢,٠٥١
١×٢٠	٢,٧٠٠	غ.م	(٢٠٥)	صفر	١,٨٤٦
٢×٢٠	٢,٤٠٠	٢,١٦٢	(٢٠٥)	٥٢١	٢,١٦٢
٣×٢٠	٢,١٠٠	غ.م	(٢٧٠)	صفر	١,٨٩٢

غ.م = لا يتم إحتسابه لأنه لا يوجد دلالة على أن خسارة الإنخفاض ممكن أن تكون في الزيادة / النقصان.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال ٦ معاملة الصرف الرأسمالي المستقبلي

في هذا المثال، تم تجاهل الآثار الضريبية.

الخلفية

مثال٥٤ في نهاية عام ٢٠×٠ يقوم المشروع (و) بفحص آلة من أجل إنخفاض قيمتها. والآلة وحدة توليد نقد، وهذه مسجلة بمقدار التكلفة التاريخية المستهلكة ومبلغها المسجل هو ١٥٠,٠٠٠(وحدة عملة). ويبلغ عمرها النافع المتبقي المقدر ١٠ سنوات.

مثال٥٥ المبلغ القابل للإسترداد للآلة (هو القيمة المستعملة والقيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع أيهما أعلى) ويتم تحديده على أساس حساب القيمة المستعملة، ويتم حساب القيمة المستعملة بإستخدام سعر خصم قبل الضريبة مقداره ١٤%.

مثال٥٦ إعتمدت الإدارة ميزانيات تقديرية تعكس ما يلي:-

(أ) التكاليف المقدرة اللازمة للمحافظة على مستوى المنافع الإقتصادية المتوقع أن تنشأ من الآلة في ظروفها الحالية؛ و

(ب) في عام ٢٠×٤، سيتم تحمل صرف مقداره ٢٥,٠٠٠ (وحدة عملة) لزيادة كفاءة الآلة بزيادة قدرتها الإنتاجية.

مثال٥٧ في نهاية عام ٢٠×٤ تم تحمل تكاليف تجديد، والتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للطائرة التي تم إظهارها في أحدث ميزانيات تقديرية معتمدة من قبل مجلس الإدارة في فقرة المثال ٦٠ وسعر الخصم الحالي هي نفسها المقدرة في نهاية عام ٢٠×٠.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

في نهاية عام ٢٠×٠

جدول ١. حساب قيمة الطائرة المستعملة في نهاية عام ٢٠×٠

السنة	*التدفقات النقدية المستقبلية*	*مخصومة بسعر ١٤%*
(وحدة عملة)	(وحدة عملة)	(وحدة عملة)
٢٠×١	[١]٢٢,١٦٥	١٩,٤٤٣
٢٠×٢	[١]٢١,٤٥٠	١٦,٥٠٥
٢٠×٣	[١]٢٠,٥٥٠	١٣,٨٧١
٢٠×٤	[١,٢]٢٤,٧٢٥	١٤,٦٣٩
٢٠×٥	[١,٣]٢٥,٣٢٥	١٣,١٥٣
٢٠×٦	[١,٣]٢٤,٨٢٥	١١,٣١٠
٢٠×٧	[١,٣]٢٤,١٢٣	٩,٦٤٠
٢٠×٨	[١,٣]٢٥,٥٣٣	٨,٩٥١
٢٠×٩	[١,٣]٢٤,٢٣٤	٧,٤٥٢
٢٠×١٠	[١,٣]٢٢,٨٥٠	٦,١٦٤
القيمة المستعملة		١٢١,١٢٨

١ تشمل على التكاليف المقدرة اللازمة للمحافظة على مستوى المنافع الإقتصادية المتوقع أن تنشأ من الآلة في ظروفها الحالية.
٢ تستثني التكاليف المقدرة من زيادة كفاءة الآلة التي تظهر في الميزانيات التقديرية للإدارة .
٣ تستثني المنافع المقدرة المتوقعة من زيادة كفاءة الآلة التي تظهر في الميزانيات التقديرية للإدارة .

مثال٥٨ القيمة المرحلة للطائرة هي أقل من القيمة القابلة للإسترداد (القيمة المستعملة) وبالتالي فإن (و) تقر بالإعتراف بخسارة إنخفاض في القيمة للطائرة.

جدول ٢. إحتساب خسارة إنخفاض القيمة في نهاية عام ٢٠×٠

	الطائرة
القيمة المرحلة قبل خسارة إنخفاض القيمة	١٥٠,٠٠٠
القيمة القابلة للإسترداد	١٢١,١٢٨
خسارة إنخفاض القيمة	(٢٨,٨٧٢)
القيمة المرحلة بعد إنخفاض القيمة	١٢١,١٢٨

الأعوام ٢٠×١-٢٠×٣

مثال٥٩ لا يقع أي حدث يتطلب إعادة تقييم المبلغ القابل للإسترداد للآلة. وعلى ذلك، لا يطلب إجراء حساب للمبلغ القابل للإسترداد.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

في نهاية عام ٢٠×٤

مثال٦٠ تم تحمل المصروف الرأسمالي، وعلى ذلك عند تحديد القيمة المستعملة للطائرة يتم أخذ المنافع المستقبلية المتوقعة من تجديد المحرك في الإعتبار عند التنبؤ بالتدفقات النقدية، وينجم عن ذلك زيادة في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المستخدمة لتحديد القيمة المستعملة في نهاية عام ٢٠×٠، ونتيجة لذلك وبموجب الفقرتين ١١٠ و١١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تتم إعادة حساب المبلغ القابل للإسترداد للطائرة في نهاية عام ٢٠×٤.

جدول ٣. حساب القيمة المستعملة للطائرة في نهاية عام ٢٠×٤

السنة (وحدة عملة)	*التدفقات النقدية المستقبلية أ* (وحدة عملة)	*مخصومة بسعر ١٤%* (وحدة عملة)
٢٠×٥	٣٠,٣٢١	٢٦,٥٩٧
٢٠×٦	٣٢,٧٥٠	٢٥,٢٠٠
٢٠×٧	٣١,٧٢١	٢١,٤١١
٢٠×٨	٣١,٩٥٠	١٨,٩١٧
٢٠×٩	٣٣,١٠٠	١٧,١٩١
٢٠×١٠	٢٧,٩٩٩	١٢,٧٥٦
القيمة المستعملة		١٢٢,٠٧٢

أ تشمل المنافع المقدرة المتوقعة من زيادة كفاءة الآلة التي تم إظهارها في الميزانيات التقديرية للإدارة

مثال٦١ القابل للإسترداد للطائرة (القيمة المستعملة) أعلى من المبلغ المسجل للطائرة والتكلفة التاريخية المستهلكة (أنظر جدول ٤). وعلى ذلك، تقوم المنشاة (ك) بعكس خسارة الإنخفاض المعترف بها للطائرة في نهاية عام ٢٠×٠ بحيث تسجل الطائرة بمقدار التكلفة التاريخية المستهلكة.

جدول ٤. حساب عكس خسارة الإنخفاض في نهاية عام ٢٠×٤

	الآلة (وحدة عملة)
المبلغ المسجل في نهاية عام ٢٠×٠ (جدول ٢)	١٢١,١٢٨
نهاية عام ٢٠×٤	
مبلغ الإستهلاك (٢٠×١ الى ٢٠×٤ – جدول ٥)	(٤٨,٤٥٢)
الصرف على زيادة الكفاءة	٢٥,٠٠٠
المبلغ المسجل قبل العكس	٩٧,٦٧٦
المبلغ القابل للإسترداد (جدول ٣)	١٢٢,٠٧٢
عكس خسارة الإنخفاض	١٧,٣٢٤
المبلغ المسجل بعد العكس	١١٥,٠٠٠
المبلغ المسجل : التكلفة التاريخية المستهلكة (جدول ٥)	١١٥,٠٠٠ أ

أ تزيد القيمة المستعملة للآلة عما سيكون عليه مبلغها المسجل عند التكلفة التاريخية المستهلكة. وعلى ذلك، يقتصر العكس على مبلغ لا ينجم عنه زيادة المبلغ المسجل للطائرة عن التكلفة التاريخية المستهلكة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

جدول ٥. ملخص المبلغ المسجل للطائرة

السنة	*التكلفة التاريخية المستهلكة* (وحدة عملة)	*المبلغ القابل للإسترداد المعدل* (وحدة عملة)	*مبلغ الإستهلاك* (وحدة عملة)	*خسـ ـارة الإنخفاض* (وحدة عملة)	*المبلغ المسجل بعد الإنخفاض* (وحدة عملة)
٠×٢٠	١٥٠,٠٠٠	١٢١١٢٨	صفر	(٢٨,٨٧٢)	١٢١,١٢٨
١×٢٠	١٣٥,٠٠٠	غ.م	(١٢,١١٣)	صفر	١٠٩,٠١٥
٢×٢٠	١٢٠,٠٠٠	غ.م	(١٢,١١٣)	صفر	٩٦,٩٠٢
٣×٢٠	١٠٥,٠٠٠	غ.م	(١٢,١١٣)	صفر	٨٤,٧٨٩
٤×٢٠	٩٠,٠٠٠		(١٢,١١٣)		
الزيادة	٢٥,٠٠٠		-		
	١١٥,٠٠٠	١٢٢,٠٧٢	(١٢,١١٣)	١٧,٣٢٤	١١٥,٠٠٠
٥×٢٠	٩٥,٨٣٣	غ.م	(١٩,١٦٧)	صفر	٩٥,٨٣٣

غ.م = لا يتم إحتسابه لأنه لا يوجد دلالة على أن خسارة الإنخفاض ممكن أن تكون في الزيادة/ النقصان.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال ٧ إختبار إنخفاض القيمة لوحدات توليد النقد مع الشهرة والحصص الغير مسيطرة

مثال ٧أ الحصص الغير مسيطرة مقاسة مبدئياً كحصص تناسبية من صافي الأصول القابلة للتحديد تم تجاهل الآثار الضريبية في هذا المثال.

الخلفية

مثال٦٢ تستملك الشركة الأم ٨٠% من حصص الملكية في شركة تابعة مقابل ٢,١٠٠ وحدة عملة في ١ يناير ٣×٢٠. وفي ذلك التاريخ، كان لصافي الأصول القابلة للتحديد الخاصة بالشركة التابعة قيمة عادلة تساوي ١,٥٠٠ وحدة عملة. واختارت الشركة الأم قياس الحصص غير المسيطرة كحصة تناسبية في صافي الأصول القابلة للتحديد الخاصة بالشركة التابعة بقيمة ٣٠٠ وحدة (٢٠% من ١,٥٠٠ وحدة عملة). وتعتبر الشهرة بقيمة ٩٠٠ وحدة عملة هي الفرق بين إجمالي العوض المنقول ومبلغ الحصص غير المسيطرة (١,٢٠٠ وحدة عملة + ٣٠٠ وحدة عملة) وصافي الأصول القابلة للتحديد (١,٥٠٠ وحدة عملة).

مثال٦٣ تشكل الأصول في الشركة التابعة مجتمعة أصغر مجموعة من الأصول التي تولد التدفقات النقدية الواردة والمستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الواردة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول. لذلك، تعتبر الشركة التابعة وحدة توليد نقد. ولأنه من المتوقع أن تستفيد وحدات توليد النقد الأخرى في الشركة الأم من توافقات الإندماج، فقد تم تخصيص الشهرة التي تساوي ٥٠٠ وحدة عملة المرتبطة بتلك التوافقات إلى وحدات توليد النقد الأخرى ضمن الشركة الأم. ولان وحدة توليد النقد التي تشكل الشركة التابعة تشمل الشهرة ضمن قيمتها المسجلة، فيجب اختبار إنخفاض قيمتها سنوياً، أو بصورة متكررة إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها (أنظر الفقرة ٩٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

مثال٦٤ في نهاية عام ٣×٢٠، تحدد الشركة الأم المبلغ القابل للإسترداد للشركة التابعة التي تعتبر وحدة توليد نقد وهو ١,٠٠٠ وحدة عملة. وتساوي القيمة المسجلة لصافي صول الشركة التابعة، باستثناء الشهرة، ١,٣٥٠ وحدة عملة.

اختبار إنخفاض قيمة الشركة التابعة (وحدة توليد النقد)

مثال٦٥ تكون الشهرة المنسوبة إلى الحصص غير المسيطرة مشمولة في المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالشركة التابعة والذي يساوي ١,٠٠٠ وحدة عملة ولكن لم يتم الإعتراف بها في البيانات المالية الموحدة للشركة الأم. لذلك، ووفقاً للفقرة ج٤ من الملحق (ج) في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، يتم مراكمة القيمة المسجلة للشركة التابعة لتشمل الشهرة المنسوبة إلى الحصص غير المسيطرة، قبل مقارنتها مع المبلغ القابل للإسترداد الذي يساوي ١,٠٠٠ وحدة عملة. وتساوي الشهرة المنسوبة إلى حصة الشركة الأم في الشركة التابعة والتي تساوي ٨٠% في تاريخ الإستملاك، ٤٠٠ وحدة عملة بعد تخصيص ٥٠٠ وحدة عملة إلى وحدات توليد النقد الأخرى ضمن الشركة الأم. لذلك، تساوي الشهرة المنسوبة إلى الحصص غير المسيطرة التي نسبتها ٢٠% من الشركة التابعة في تاريخ الإستملاك، ١٠٠٠ وحدة عملة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الجدول ١- إختبار إنخفاض القيمة للشركة التابعة في نهاية ٣×٢٠

نهاية ٣×٢٠

	شهرة الشركة التابعة (وحدة عملة)	صافي الأصول القابلة للتحديد (وحدة عملة)	المجموع (وحدة عملة)
المبلغ المسجل	٤٠٠	١,٣٥٠	١,٧٥٠
الحصة الغير مسيطرة وغير المعترف بها	١٠٠	-	١٠٠
المبلغ المسجل المعدل	٥٠٠	١٣٥٠	١,٨٥٠
المبلغ القابل للإسترداد			١,٠٠٠
خسارة إنخفاض القيمة			٨٥٠

تخصيص خسارة إنخفاض القيمة

مثال٦٦ وفقاً للفقرة ١٠٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، يتم تخصيص خسارة إنخفاض القيمة البالغة ٨٥٠ وحدة عملة إلى الأصول في الوحدة من خلال تخفيض القيمة المسجلة للشهرة أولا.

مثال٦٧ لذلك، يتم تخصيص ٥٠٠ وحدة عملة من خسارة إنخفاض القيمة البالغة ٨٥٠ وحدة عملة إلى الشهرة. ووفقاً للفقرة ج٦ من الملحق (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، إذا كانت الشركة التابعة المملوكة جزئيا عبارة عن وحدة توليد نقد بذاتها، فيتم تخصيص خسارة إنخفاض قيمة الشهرة إلى الحصص المسيطرة وغير المسيطرة على نفس الأساس الذي يتم تخصيص الربح أو الخسارة بناء عليه. وفي هذا المثال، يتم تخصيص الربح والخسارة على أساس حصص الملكية النسبية. ولأنه يتم الإعتراف بالشهرة فقط بمقدار حصص ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة ونسبتها ٨٠%، تعترف الشركة الأم فقط بما نسبته ٨٠% من خسارة إنخفاض قيمة الشهرة (أي ٤٠٠ وحدة عملة).

مثال٦٨ يتم الإعتراف بباقي خسارة إنخفاض القيمة التي تساوي ٣٥٠ وحدة عملة من خلال تخفيض القيم المسجلة للأصول القابلة للتحديد الخاصة بالشركة التابعة (أنظر الجدول ٢).

الجدول ٢. تخصيص خسارة إنخفاض القيمة للشركة التابعة في نهاية ٣×٢٠.

نهاية عام ٣×٢٠	*الشهرة*	*صافي الأصول القابلة للتحديد*	*الإجمالي*
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
القيمة المسجلة	٤٠٠	١,٣٥٠	١,٧٥٠
خسارة إنخفاض القيمة	(٤٠٠٩)	(٣٥٠)	(٧٥٠)
القيمة المسجلة بعد خسارة إنخفاض القيمة	ـ ـ ـ	١,٠٠٠	١,٠٠٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال ٧ب. الحصص غير المسيطرة التي تم قياسها بالقيمة العادلة والشركة التابعة ذات العلاقة التي تعتبر وحدة توليد نقد مستقلة

تم تجاهل الآثار الضريبية في هذا المثال.

الخلفية

مثال ٦٨أ. تستملك الشركة الأم ٨٠% من حصص الملكية في شركة تابعة مقابل ٢,١٠٠ وحدة عملة في ١ يناير ٢×٢٠. وفي ذلك التاريخ، كان لصافي الأصول القابلة للتحديد الخاصة بالشركة التابعة قيمة عادلة تساوي ١,٥٠٠ وحدة عملة. واختارت الشركة الأم قياس الحصص غير المسيطرة بالقيمة العادلة، التي تساوي ٣٥٠ وحدة عملة وتعتبر الشهرة بقيمة ٩٠٠ وحدة عملة هي الفرق بين إجمالي العوض المنقول ومبلغ الحصص غير المسيطرة (١,٢٠٠ وحدة عملة + ٣٥٠ وحدة عملة) وصافي الأصول القابلة للتحديد (١,٥٠٠ وحدة عملة).

مثال ٦٨ب. تشكل الأصول في الشركة التابعة مجتمعة أصغر مجموعة من الأصول التي تولد التدفقات النقدية الواردة والمستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الواردة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول. لذلك، تعتبر الشركة التابعة وحدة توليد نقد. ولأنه من المتوقع أن تستفيد وحدات توليد النقد الأخرى في الشركة الأم من توافقات الإندماج، فقد تم تخصيص الشهرة التي تساوي ٥٠٠ وحدة عملة المرتبطة بتلك التوافقات إلى وحدات توليد النقد الأخرى ضمن الشركة الأم. ولان الشركة التابعة تشمل الشهرة ضمن قيمتها المسجلة، فيجب اختبار إنخفاض قيمتها سنوياً، أو بصورة متكررة إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها (أنظر الفقرة ٩٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

اختبار إنخفاض قيمة الشركة التابعة

مثال ٦٨ج. في نهاية عام ٢×٢٠، تحدد الشركة الأم المبلغ القابل للإسترداد للشركة التابعة التي تعتبر وحدة توليد نقد وهو ١,٦٥٠ وحدة عملة. وتساوي القيمة المسجلة لصافي صول الشركة التابعة، باستثناء الشهرة، ١,٣٥٠ وحدة عملة.

الجدول ١. اختبار إنخفاض قيمة الشركة التابعة في نهاية عام ٢×٢٠

نهاية عام ٢×٢٠	*الشهرة*	*صافي الأصول القابلة للتحديد*	*الإجمالي*
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
القيمة المسجلة	٤٥٠	١,٣٥٠	١,٨٠٠
خسارة إنخفاض القيمة			١,٦٥٠
القيمة المسجلة بعد خسارة إنخفاض القيمة			١٥٠

تخصيص خسارة إنخفاض القيمة

مثال ٦٨د. وفقاً للفقرة ١٠٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، يتم تخصيص خسارة إنخفاض القيمة البالغة ١٥٠ وحدة عملة إلى الأصول في الوحدة من خلال تخفيض القيمة المسجلة للشهرة أولا.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال٦٨هـ. لذلك، يتم تخصيص كامل خسارة إنخفاض القيمة البالغة ١٥٠ وحدة عملة من الوحدة إلى الـشهرة. ووفقاً للفقرة ج٦ من الملحق (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، إذا كانت الشركة التابعة المملوكة جزئيا عبارة عن وحدة توليد نقد بذاتها، فيتم تخصيص خسارة إنخفاض قيمة الشهرة إلى الحـصص المسيطرة وغير المسيطرة على نفس الأساس الذي يتم تخصيص الربح أو الخسارة بناء عليه.

المثال ٧ج. الحصص غير المسيطرة التي تم قياسها مبدئياً بالقيمة العادلة والشركة التابعة ذات العلاقة التي تعتبر جزء من وحدة توليد نقد أكبر

تم تجاهل الآثار الضريبية في هذا المثال.

الخلفية

مثال٦٨و. افترض، بالنسبة لإندماج الأعمال المذكور في الفقرة مثال ٦٨أ من المثال ٧، أن أصـول الـشركة التابعة ستولد تدفقات نقدية واردة بالإضافة إلى الأصول الأخرى أو مجموعات الأصـول الخاصـة بالشركة الأم. لذلك، وبدلاً من أن تكون الشركة التابعة هي وحدة توليد النقـد لأغـراض اختبـار إنخفاض القيمة، تصبح الشركة التابعة جزء من وحدة توليد نقد أكبر، وهـي (ع). وسـيكون مـن المتوقع أن تستفيد وحدات توليد النقد الأخرى من توافقات الإندماج.

المثال ٧ج. الحصص غير المسيطرة التي تم قياسـها بالقيمـة العادلـة والشركة التابعة ذات العلاقة التي تعتبر وحدة توليد نقد مستقلة

تم تجاهل الآثار الضريبية في هذا المثال.

الخلفية

مثال٦٨ز. تستملك الشركة الأم ٨٠% من حصص الملكية في شركة تابعة مقابل ٢,١٠٠ وحدة عملـة فـي ١ يناير ٢٠×٣. وفي ذلك التاريخ، كان لصافي الأصول القابلة للتحديد الخاصة بالشركة التابعة قيمـة عادلة تساوي ١,٥٠٠ وحدة عملة. واختارت الشركة الأم قياس الحصص غير المـسيطرة بالقيمـة العادلة، التي تساوي ٣٥٠ وحدة عملة وتعتبر الشهرة بقيمة ٩٠٠ وحدة عملة هي الفرق بين إجمالي العوض المنقول ومبلغ الحصص غير المسيطرة (١,٢٠٠ وحدة عملة + ٣٥٠ وحدة عملة) وصافي الأصول القابلة للتحديد (١,٥٠٠ وحدة عملة). لذلك، تم تخصيص الشهرة التي تساوي ٥٠٠ وحـدة عملة المرتبطة بتلك التوافقات إلى وحدات توليد النقد الأخرى. وتساوي شهرة (ع) المرتبطة بإندماج الأعمال السابق ٨٠٠ وحدة عملة.

مثال٦٨ح. لأن (ع) تشمل الشهرة ضمن قيمتها المسجلة، من الشركة التابعة ومن إنـدماج الأعمـال الـسابقة، فيجب اختبار إنخفاض قيمتها سنوياً، أو بصورة متكررة إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها (أنظر الفقرة ٩٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

اختبار إنخفاض قيمة الشركة التابعة

مثال٦٨ط. في نهاية عام ٢٠×٣، تحدد الشركة الأم المبلغ القابل للإسترداد لـ (ع) التي تعتبر وحدة توليد نقـد وهو ١,٦٥٠ وحدة عملة. وتساوي القيمة المسجلة لصافي صول الشركة التابعة، باستثناء الـشهرة، ٢,٢٥٠ وحدة عملة.

الجدول ١. اختبار إنخفاض قيمة (ع) في نهاية عام ٢٠×٣

نهاية عام ٢٠×٣	*الشهرة*	*صافي الأصول القابلة للتحديد*	*الإجمالي*
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
القيمة المسجلة	١,٢٥٠	٢,٢٥٠	٣,٥٠٠
خسارة إنخفاض القيمة			٣,٥٠٠
القيمة المسجلة بعد خسارة إنخفاض القيمة			٢٠٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تخصيص خسارة إنخفاض القيمة

مثال ٦٨ي. وفقاً للفقرة ١٠٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، يتم تخصيص خسارة إنخفاض القيمة البالغة ٢٠٠ وحدة عملة إلى الأصول في الوحدة من خلال تخفيض القيمة المسجلة للـشهرة أولا. لـذلك، يـتم تخصيص كامل خسارة إنخفاض القيمة البالغة ٢٠٠ وحدة عملة من لوحدة توليـد النقـد (ع) إلـى الشهرة. ووفقاً للفقرة ج٧ من الملحق (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، إذا كانت الشركة التابعة المملوكة جزئيا عبارة عن جزء من وحدة توليد نقد أكبر، فيتم تخصيص خـسارة إنخفـاض قيمـة الشهرة أولا أجزاء وحدة توليد النقد (ع) ثم إلى الحصص المسيطرة وغير المسيطرة فـي الـشركة التابعة المملوكة جزئيا.

مثال٦٨ك. تخصص الشركة الأم خسارة إنخفاض القيمة إلى أجزاء وحدة توليد النقد على أساس القيمة المسجلة النسبية للشهرة لتلك الأجزاء قبل إنخفاض القيمة. وفي هذا المثال، يتم تخصيص نـسبة ٣٦% مـن إنخفاض القيمة إلى الشركة التابعة (١,٢٥٠/٤٥٠). ويتم عندئذ تخصيص خسارة إنخفاض القيمـة إلى الحصص المسيطرة وغير المسيطرة على نفس الأساس الذي يتم تخصيص الربح أو الخـسارة بناء عليه.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال ٨ – تخصيص أصول الشركة

في هذا المثال، تم تجاهل الآثار الضريبية.

الخلفية

مثال٦٩ للمشروع (م) ثلاث وحدات توليد نقد هي (أ) و(ب) و(ج). القيمة المرحلة لهذه الوحدات لا تشمل الشهرة. وهناك تغيرات عكسية في البيئـة التقنية التي يعمل بها المشروع (م). وعلى ذلك، يقوم المشروع (م) بإجراء إختبارات خاصة بإنخفاض قيمة كل وحدة من وحدات توليد النقد الخاصة بها. وفي نهاية عام ٢٠×٠ كانت المبالغ المرحلة للوحدات (أ) و(ب) و(ج) هي ١٠٠، ١٥٠ و٢٠٠ على التوالي.

مثال٧٠ يتم إجراء العمليات من مقر رئيسي. والمبلغ المرحل لأصول المقر الرئيسي هو ٢٠٠(وحدة عملة): مبنى المقر الرئيسي ١٥٠ ومركز أبحاث ٥٠ (وحدة عملة). والمبالغ المرحلة الخاصة بوحدات توليد النقد هي دلالة معقولة على الحجم النسبي لمبنى المقر الرئيسي المخصص لكل وحدة من وحدات توليد النقد. والمبلغ المرحل لمركز الأبحاث لا يمكن تخصيصه على أساس معقول لوحدات توليد النقد الفردية.

مثال٧١ يبلغ العمر النافع الباقي المقدر لوحدة توليد النقد (أ) ما مقداره ١٠ سنوات. وتبلغ الأعمـار النافعة الباقية للوحدتين (ب) و(ج) وأصول المقر الرئيسي ٢٠ سنة. ويتم حساب إستهلاك أصول المقر الرئيسي على أساس القسط الثابت.

مثال٧٢ المبلغ القابل للإسترداد (القيمة المستعملة والقيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع أيهما أعلى) لوحدة توليد نقد على أساس القيمة المستعملة. ويتم حساب القيمة المستعملة بإستخدام سعر خصم لما قبل الضريبة مقداره ١٥%.

تحديد أصول الشركة

مثال٧٣ بموجب الفقرة ١٠٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يقوم المشروع (م) أولا بتحديد كافة أصول المشروع التي تتعلق بوحدات توليد النقد الفردية التي هي موضوع البحث. وأصول المشروع هي مبنى المقر الرئيسي ومركز الأبحاث.

مثال٧٤ يقوم المشروع (م) بعد ذلك بتقرير كيفية معاملة كل اصل من أصول المشروع:-

(أ) يمكن تخصيص المبلغ المرحل لمبنى المقر الرئيسي على أساس معقول وثابت لوحدات توليد النقد تحت المراجعة؛ و

(ب) لا يمكن تخصيص المبلغ المرحل لمركز الأبحاث على أساس معقول وثابت لوحدات توليد النقد الفردية تحت المراجعة.

تخصيص أصول الشركة

مثال٧٥ يتم تخصيص المبلغ المرحل لمبنى المقر الرئيسي للمبلغ المرحل لكل وحدة توليد نقد فردية. ويستخدم أساس تخصيص موزون لأن العمر النافع المقدر المتبقي لوحدة توليد النقد أ هو ١٠ سنوات، بينما الأعمار النافعة المقدرة المتبقية لوحدتي توليد النقد (ب) و(ج) هي ٢٠ سنة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

جدول ١ – حساب تخصيص موزون للمبلغ المسجل لمبنى المقر الرئيسي

نهاية عام ٢٠x٠	*أ* (وحدة عملة)	*ب* (وحدة عملة)	*ج* (وحدة عملة)	*الإجمالي* (وحدة عملة)
المبلغ المرحل	١٠٠	١٥٠	٢٠٠	٤٥٠
العمر النافع	١٠ سنوات	٢٠ سنة	٢٠ سنة	
الوزن بناءاً على العمر النافع	١	٢	٢	
المبلغ المرحل بعد الوزن	١٠٠	٣٠٠	٤٠٠	٨٠٠
التخصيص حسب الحصة للمبنى	%١٢	%٣٨	%٥٠	%١٠٠
	(١٠٠/٨٠٠)	*(٣٠٠/٨٠٠)*	*(٤٠٠/٨٠٠)*	
تخصيص المبلغ المرحل للمبنى (بناءاً على الحصة أعلاه)	١٩	٥٦	٧٥	(١٥٠)
المبلغ المرحل (بعد تخصيص المبنى)	١١٩	٢٠٦	٢٧٥	٦٠٠

تحديد المبلغ القابل للإسترداد وحساب خسارة إنخفاض القيمة

مثال٧٦ تقتضي الفقرة ١٠٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يتم أولا مقارنة المبلغ القابل للإسترداد لكل وحدة توليد نقد مع مبلغها المسجل، بما في ذلك حصة المبلغ المسجل لمبنى المقر الرئيسي المخصص للوحدة، والإعتراف بأية خسائر إنخفاض قيمة ناتجة. كما تقتضي الفقرة ١٠٢ من نفس المعيار بعد ذلك أن يتم مقارنة المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالمنشأة (م) ككل (أي أصغر مجموعة لوحدات توليد النقد التي تشتمل على مركز الأبحاث) مع مبلغها المسجل، بما في ذلك مبنى المقر الرئيسي ومركز الأبحاث.

جدول ٢ – حساب القيم المستعملة للوحدات (أ) و(ب) و(ج) وللمشروع (م) في نهاية عام٢٠×٠:-

	أ		*ب*		*ج*		*م*	
السنة	*التدفقات النقدية المستقبلية* وحدة عملة	*الخصم بسعر ١٥%* وحدة عملة	*التدفقات النقدية المستقبلية* وحدة عملة	*الخصم بسعر ١٥%* وحدة عملة	*التدفقات النقدية المستقبلية* وحدة عملة	*الخصم بسعر ١٥%* وحدة عملة	*التدفقات النقدية المستقبلية* وحدة عملة	*الخصم بسعر ١٥%* وحدة عملة
١	١٨	١٦	٩	٨	١٠	٩	٣٩	٣٤
٢	٣١	٢٣	١٦	١٢	٢٠	١٥	٧٢	٥٤
٣	٣٧	٢٤	٢٤	١٦	٣٤	٢٢	١٠٥	٦٩
٤	٤٢	٢٤	٢٩	١٧	٤٤	٢٥	١٢٨	٧٣
٥	٤٧	٢٤	٣٢	١٦	٥١	٢٥	١٤٣	٧١
٦	٥٢	٢٢	٣٣	١٤	٦	٢٤	١٥٥	٦٧
٧	٥٥	٢١	٣٤	١٣	٦٠	٢٢	١٦٢	٦١
٨	٥٥	١٨	٣٥	١١	٦٣	٢١	١٦٦	٥٤
٩	٥٣	١٥	٣٥	١٠	٦٥	١٨	١٦٧	٤٨
١٠	٤٨	١٢	٣٥	٩	٦٦	١٦	١٦٩	٤٢
١١			٣٦	٨	٦٦	١٤	١٣٢	٢٨
١٢			٣٥	٧	٦٦	١٢	١٣١	٢٥
١٣			٣٥	٦	٦٦	١١	١٣١	٢١
١٤			٣٣	٥	٦٥	٩	١٢٨	١٨
١٥			٣٠	٤	٦٢	٨	١٢٢	١٥
١٦			٢٦	٣	٦٠	٦	١١٥	١٢
١٧			٢٢	٢	٥٧	٥	١٠٨	١٠
١٨			١٨	١	٥١	٤	٩٧	٨
١٩			١٤	١	٤٣	٣	٨٥	٦
٢٠			١٠	١	٣٥	٢	٧١	٤
القيم المستعملة		١٩٩		١٦٤		٢٧١		٧٢٠ [أ]

أ إفترض ان مركز الأبحاث يولد تدفقات مستقبلية إضافية للمشروع ككل. وعلى ذلك، فمبلغ القيمة المستعملة لكل وحدة توليد نقد فردية هي أقل من القيمة المستخدمة للمشروع ككل. ولا تعزى التدفقات النقدية الإضافية الى مبنى المقر الرئيسي.

جدول ٣ – إختبار إنخفاض القيمة أ، ب و ج

نهاية عام ٢٠x٠	*أ*	*ب*	*ج*
	وحدة عملة	*وحدة عملة*	*وحدة عملة*
المبلغ المسجل (بعد تخصيص المبني) (جدول ١)	١١٩	٢٠٦	٢٧٥
المبلغ القابل للإسترداد (جدول ٢)	١٩٩	١٦٤	٢٧١
خسارة الإنخفاض	صفر	(٤٢)	(٤)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال٧٧ الخطوة التالية هي توزيع خسائر الإنخفاض بين أصول وحدات توليد النقد ومبنى المقر الرئيسي.

جدول رقم ٤ – تخصيص خسائر الإنخفاض لوحدتي توليد النقد (ب) و(ج):-

وحدة توليد النقد	ب	ج
	(وحدة عملة)	*(وحدة عملة)*
الى مبنى المقر الرئيسي	(١٢) *(٤٢×٢٠٦/٥٦)*	(١) *(٤×٢٧٥/٧٥)*
الى الأصول في وحدة توليد النقد	(٣٠) *(٤٢×٢٠٦/١٥٠)*	(٣) *(٤×٢٧٥/٢٠٠)*
	(٤٢)	(٤)

مثال٧٨ لا يمكن تخصيص مركز الأبحاث على أساس معقول وثابت لوحدات توليد النقد (أ) و(ب) و(ج) يقوم المشروع (م) بمقارنة المبلغ المرحل لأصغـر وحدة توليد النقد التي يمكن تخصيص المبلغ المسجل لمركز الأبحاث لها (أي المشروع (م) ككل) مع مبلغها القابل للإسترداد.

جدول ٥ – فحص الإنخفاض لأصغـر وحدة توليد النقد التي يمكن تخصيص المبلغ المسجل لمركز الأبحاث لها (أي المشروع (م) ككل) مع مبلغها القابل للإسترداد

نهاية عام ٢٠x٠	*أ*	*ب*	*ج*	*المبنى*	*مركز الأبحاث*	*م*
	وحدة عملة	*وحدة عملة*	*وحدة عملة*		*وحدة عملة*	*وحدة عملة*
المبلغ المسجل	١٠٠	١٥٠	٢٠٠	١٥٠	٥٠	٦٥٠
خسارة الإنخفاض الناجمة من إختبار "أسفل لأعلى"	-	(٣٠)	(٣)	(١٣)	-	(٤٦)
المبلغ المسجل بعد إختبار "أسفل لأعلى"	١٠٠	١٢٠	١٩٧	١٣٧	٥٠	٦٠٤
المبلغ القابل للإسترداد (جدول ٢)						٧٢٠
خسارة الإنخفاض الناجمة من إختبار "أعلى لأسفل"						صفر

مثال٧٩ بناءاً على ذلك لا تنتج خسارة إنخفاض إضافية من تطبيق إختبار إنخفاض القيمة للمشروع (م) ككل، ويتم الإعتراف فقط بخسارة إنخفاض مقدارها ٤٦(وحدة عملة) نتيجة لتطبيق الخطوة الأولى من الإختبا لـ أ، ب وج.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال ٩- الإفصاحات حول وحدات توليد النقد مع الشهرة أو الأصول غير الملموسة مع العمر النافع غير المحدد

إن الهدف من هذا المثال هو توضيح الإفصاحات التي تقتضيها الفقرتان ١٣٤ و ١٣٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

الخلفية

مثال ٨٠ إن المنشأة (م) هي شركة تصنيع متعددة الجنسيات تستخدم القطاعات الجغرافية لها في إعداد التقارير عن معلومات القطاع. والقطاعات الثلاث التابعة للمنشأة (م) والتي ينبغي إعداد التقارير حولها هي أوروبا وأمريكا الشمالية وآسيا. وتم تخصيص الشهرة لأغراض إختبار إنخفاض القيمة لثلاث وحدات توليد نقد منفصلة - إثنتان في أوروبا (الوحدتان (أ) و (ب)) وواحدة في أمريكا الشمالية (الوحدة (ج)) - ولمجموعة واحدة من وحدات توليد النقد (تشمل العملية (س ص ع)) في آسيا. وتمثل كل من الوحدات (أ) و (ب) و (ج) والعملية (س ص ع) أدنى مستوى ضمن المنشأة (م) يتم وفقه مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية.

مثال ٨١ قامت المنشأة (م) بشراء الوحدة (ج)، وهي عملية تصنيع في أمريكا الشمالية، في ديسمبر ٢٠×٠. وعلى عكس عمليات المنشأة (م) الأخرى في أمريكا الشمالية، تعمل الوحدة (ج) في صناعة ذات هوامش عالية ومعدلات نمو مرتفعة، وبمنفعة براءة لمدة ١٠ سنوات على منتجها الرئيسي. وتم منح البراءة للوحدة (ج) مباشرة قبل شرائها من قبل المنشأة (م). وكجزء من محاسبة شراء الوحدة (ج)، اعترفت المنشأة (م)، بالإضافة إلى البراءة، بالشهرة بقيمة ٣,٠٠٠ وحدة عملة وعلامة تجارية بقيمة ١,٠٠٠ وحدة عملة. وحددت إدارة المنشأة (م) أن لدى العلامة التجارية عمر إنتاجي غير محدد. وليس لدى المنشأة (م) أي أصول غير ملموسة أخرى ذات أعمار إنتاجية غير محددة.

مثال ٨٢ فيما يلي المبالغ المسجلة للشهرة والأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة للوحدات (أ) (ب) (ج) والعملية (س ص ع):-

	الشهرة وحدة عملة	*الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة* وحدة عملة
أ	٣٥٠	
ب	٤٥٠	
ج	٣,٠٠٠	١,٠٠٠
(س ص ع)	١,٢٠٠	
المجموع	٥,٠٠٠	١,٠٠٠

مثال ٨٣ خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٣×٢٠، تحدد المنشأة (م) أنه لا يوجد إنخفاض في قيمة أي من وحدات توليد النقد أو مجموعة وحدات توليد النقد الخاصة بها التي تشتمل على الشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. ويتم تحديد المبالغ القابلة للإسترداد (أي قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع) الخاصة بتلك الوحدات ومجموعة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الوحدات على أساس حسابات قيمة الإستخدام. وتحدد المنشأة (م) أن حسابات المبلغ القابل للإسـترداد هي أكثر حساسية للتغيرات في الإفتراضات التالية:-

الوحدتان (أ) و(ب)	*الوحدة (ج)*	*العملية (س ص ع)*
إجمالي هامش الربح خلال فتـرة الموازنة (فترة الموازنـة هـي ٤ سنوات)	سـعر سـندات الحكومـة الأمريكية ومدتها ٥ سـنوات خلال فترة الموازنـة (فتـرة الموازنة هي ٥ سنوات)	إجمالي هامش الـربح خـلال فترة الموازنة (فترة الموازنـة هي ٥ سنوات)
تضخم أسعار المواد الخام خـلال فترة الموازنة	تضخم أسعار المـواد الخـام خلال فترة الموازنة	سعر صرف الـين الياباني/ الدولار الأمريكي خلال فتـرة الموازنة
حصة السوق خلال فترة الموازنة	حصة الـسوق خـلال فتـرة الموازنة	حصة الـسوق خـلال فتـرة الموازنة
معدل النمو المستخدم في إستقراء التدفقات النقديـة خـارج فتـرة الموازنة	معدل النمـو المـستخدم فـي إستقراء التدفقات النقدية خارج فترة الموازنة	معدل النمـو المـستخدم فـي إستقراء التدفقات النقدية خارج فترة الموازنة

مثال ٨٤ يتم تقدير إجمالي هوامش الربح خلال فترة الموازنة للوحدتين (أ) و (ب) والعملية (س ص ع) مـن قبل المنشأة (م) على أساس متوسط إجمالي هوامش الربح المتحققة في الفترة مباشرة قبل بدايـة فتـرة الموازنة، التي تتزايد بنسبة ٥% كل سنة لتحسينات الكفاءة المتوقعة. وتنتج الوحدتان (أ) و(ب) منتجات تكميلية ويتم تشغيلها من قبل المنشأة (م) لتحقيق نفس إجمالي هوامش الربح.

مثال ٨٥ يتم تقدير حصص السوق خلال فترة الموازنة من قبل المنشأة (م) على أساس متوسط حصص السوق المتحققة في الفترة مباشرة قبل بداية فترة الموازنة، التي يتم تعديلها كل سنة لإستيعاب أي نمو أو هبوط متوقع في حصص السوق.

وتتوقع المنشأة (م):-

(أ) أن تختلف حصص السوق بالنسبة للوحدتين (أ) و (ب)، لكن ستنمو كل منهما خلال فترة الموازنة بنسبة ٣% كل سنة نتيجة للتحسينات المستمرة في جودة المنتج.

(ب) ستنمو حصة السوق الخاصة بالوحدة (ج) خلال فترة الموازنة بنسبة ٦% كل سنة نتيجـة تزايـد النفقات الإعلانية والمنافع المتأتية من الحماية التي توفرها البراءة التي مدتها ١٠ سـنوات علـى منتجها الرئيسي.

(ج) لن يطرأ أي تغير على حصة السوق الخاصة بالعملية (س ص ع) خلال فترة الموازنـة نتيجـة الجمع بين التحسينات المستمرة في جودة المنتج والزيادة المتوقعة في المنافسة.

مثال ٨٦ تشتري الوحدتان (أ) و(ب) المواد الخام من نفس الموردين الأوروبيين، في حين تشتري الوحـدة (ج) المواد الخام من موردين مختلفين في أمريكا الشمالية. ويتم تقدير تضخم أسعار المواد الخام خلال فترة الموازنة من قبل المنشأة (م) لكي تكون منسجمة مع مؤشرات أسعار المستهلك المقدرة التـي تنـشرها الوكالات الحكومية في البلدان الأوروبية وأمريكا الشمالية ذات العلاقة.

مثال ٨٧ وتقدر المنشأة (م) سعر سندات الحكومة الأمريكية التي مدتها ٥ سنوات خلال فترة الموازنـة بحيـث تكون منسجمة مع العائد على تلك السندات في بداية فترة الموازنة. كما تقدر المنشأة (م) سعر صـرف الين الياباني/الدولار الأمريكي بحيث تكون منسجمة مع متوسط سعر الصرف في السوق للعقود الآجلة خلال فترة الموازنة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال ٨٨ تستخدم المنشأة (م) معدلات نمو ثابتة لإستنتاج التدفقات النقدية خارج فترة الموازنة للوحـدتين (أ) و (ب) والعملية (س ص ع). وتقدر المنشأة (م) معدلات النمو للوحدتين (أ) و (ب) والعملية (س ص ع) بحيث تكون منسجمة مع المعلومات المتوافرة للعامة حول متوسط معدلات النمو طويلة الأجل للأسواق التي تعمل فيها الوحدتان (أ) و (ب) والعملية (س ص ع). وعلى كل حال، فان معدل نمو الوحدة (ج) يتجاوز متوسط معدل النمو طويل الأجل للسوق الذي تعمل فيه الوحدة (ج). وتعتبر إدارة المنـشأة (م) هذا الأمر معقول في ضوء الحماية التي توفرها البراءة التي مدتها ١٠ سنوات على منتجها الرئيسي.

مثال ٨٩ تشمل المنشأة (م) الإفصاح التالي في ملاحظات بياناتها المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٣.

إختبارات إنخفاض قيمة الشهرة والأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة

تم تخصيص الشهرة لأغراض إختبار إنخفاض القيمة لثلاث وحدات توليد نقد منفـردة - إثنتـان فـي أوروبا (الوحدتان أ و ب) وواحدة في أمريكا الشمالية (الوحدة ج) - ولمجموعة من وحدات توليد النقد (تشمل العملية (س ص ع)) في آسيا. إن المبلغ المسجل للشهرة المخصصة للوحدة (ج) والعمليـة (س ص ع) كبيراً بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة، فـي حـين أن المبلـغ المـسجل للـشهرة المخصصة لكل من الوحدتين (أ) و (ب) ليس كذلك. ومع ذلك، تستند المبالغ القابلة للإسترداد للوحدتين (أ) و (ب) إلى بعض الإفتراضات الرئيسية نفسها، ويكون المبلغ المسجل الإجمالي للشهرة المخصصة لتلك الوحدات كبيراً.

العملية (س ص ع)

تم تحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالعملية (س ص ع) على أساس حـساب قيمـة الإسـتخدام. ويستخدم ذلك الحساب تقديرات التدفق النقدي المبنية على الموازنات المالية التي تقرهـا الإدارة التـي تغطي فترة ٥ سنوات، ومعدل الخصم بمقدار ٨,٤%. وتم إستقراء التدفقات النقدية خارج فترة الخمس سنوات بإستخدام معدل نمو ثابت نسبته ٦,٣. ولا يتجاوز معدل النمو هذا متوسط معدل النمـو طويـل الأجل للسوق الذي تعمل فيه العملية (س ص ع). وتعتقد الإدارة أن أي تغيـر محتمـل معقـول فـي الإفتراضات الرئيسية التي يستند إليها المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالعملية (س ص ع) لا يؤدي إلى أن يتجاوز المبلغ المسجل للعملية (س ص ع) مبلغها القابل للإسترداد.

الوحدة (ج)

تم أيضاً تحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (ج) على أسـاس حـساب قيمـة الإسـتخدام. ويستخدم ذلك الحساب تقديرات التدفق النقدي المبنية على الموازنات المالية التي تقرهـا الإدارة التـي تغطي فترة ٥ سنوات، ومعدل الخصم بمقدار ٩,٢%. ويتم إستقراء التدفقات النقدية للوحدة (ج) خارج فترة الخمس سنوات بإستخدام معدل نمو ثابت نسبته ١٢%. ويتجاوز معدل النمو هذا متوسـط معـدل النمو طويل الأجل للسوق الذي تعمل فيه الوحدة (ج) بأربع نقاط مئوية. وتـستفيد الوحـدة (ج) مـن الحماية التي توفرها البراءة التي مدتها ١٠ سنوات على منتجها الرئيسي، التي منحت لها في ديـسمبر ٢٠×٢. وتعتقد الإدارة أن معدل نمو بنسبة ١٢% هو معدل معقول في ضوء تلـك البـراءة. وتعتقـد الإدارة أيضاً أن أي تغير محتمل معقول في الإفتراضات الرئيسية التي يـستند إليهـا المبلـغ القابـل للإسترداد الخاص بالوحدة (ج) لا يؤدي الى أن يتجاوز المبلغ المسجل للوحـدة (ج) مبلغهـا القابـل للإسترداد.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الوحدتان (أ) و(ب)

تم تحديد المبالغ القابلة للإسترداد الخاصة بالوحدتين (أ) و (ب) على أساس حسابات قيمة الإستخدام. وتُنتج تلك الوحدات منتجات تكميلية، تستند مبالغها القابلة للإسترداد إلى بعض الإفتراضات الرئيسية نفسها. ويستخدم كلا حسابي قيمة الإستخدام تقديرات التدفق النقدي المبنية على الموازنات المالية التي تقرها الإدارة والتي تغطي فترة ٤ سنوات، ومعدل الخصم بمقدار ٧,٩%. ويتم إستقراء كلا مجموعتي التدفقات النقدية خارج فترة الأربع سنوات بإستخدام معدل نمو ثابت نسبته ٥%. ولا يتجاوز معدل النمو هذا متوسط معدل النمو طويل الأجل للسوق الذي تعمل فيه الوحدتان (أ) و(ب). كما تقوم أيضاً تقديرات التدفق النقدي خلال فترة الموازنة لكلا الوحدتين (أ) و(ب) على أساس نفس إجمالي هامش الربح المتوقعة خلال فترة الموازنة ونفس تضخم أسعار المواد الخام خلال فترة الموازنة. وتعتقد الإدارة أن أي تغير محتمل معقول في أي من هذه الإفتراضات الرئيسية لن يؤدي الى أن يتجاوز إجمالي المبلغ المسجل للوحدتين (أ) و (ب) إجمالي المبلغ القابل للإسترداد لتلك الوحدات.

	العملية (س ص ع)	*الوحدة (ج)*	*الوحدتان (أ) و(ب) (بالإجمال)*
المبلغ المسجل للشهرة	١,٢٠٠ وحدة عملة	٣,٠٠٠ وحدة عملة	٨٠٠ وحدة عملة
المبلغ المسجل للعلامة التجارية ذات العمر الإنتاجي غير المحدد	-	١,٠٠٠ وحدة عملة	-
الإفتراضات الرئيسية المستخدمة في حسابات قيمة الإستخدام[أ]			
• الإفتراض الرئيسي • أساس تحديد القيمة (القيم) المعينة للإفتراض الرئيسي	• إجمالي هامش الربح المشمول في الموازنة. • متوسط إجمالي هامش الربح المتحققة في الفترة مباشرة قبل بداية فترة الموازنة، المتزايدة لتحسينات الكفاءة المتوقعة. • تعكس القيم المعينة للإفتراض الرئيسي التجربة السابقة، بإستثناء تحسينات الكفاءة. وتعتقد الإدارة أن التحسينات بنسبة ٥% لكل سنة يمكن تحقيقها على نحو معقول.	• سعر سندات الحكومة الأمريكية التي مدتها ٥ سنوات. • العائد على سندات الحكومة الأمريكية التي مدتها ٥ سنوات في بداية فترة الموازنة. • تنسجم القيمة المعينة للإفتراض الرئيسي مع المصادر الخارجية للمعلومات.	إجمالي هوامش الربح المشمول في الموازنة. • متوسط إجمالي هامش الربح المتحققة في الفترة مباشرة قبل بداية فترة الموازنة، المتزايدة لتحسينات الكفاءة المتوقعة. • تعكس القيم المعينة للإفتراض الرئيسي التجربة السابقة، بإستثناء تحسينات الكفاءة. وتعتقد الإدارة أن التحسينات بنسبة ٥% لكل سنة يمكن تحقيقها على نحو معقول.

يتبع...

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

... يتبع			
• الإفتراض الرئيسي. • أساس تحديد القيمة (القيم) المعينة للإفتراض الرئيسي.	• سعر صرف الين الياباني/ الدولار الأمريكي خلال فترة الموازنة. متوسط سعر الصرف في السوق للعقود الآجلة خلال فترة الموازنة. • تنسجم القيمة المعينة للإفتراض الرئيسي مع المصادر الخارجية للمعلومات.	• تضخم سعر المواد الخام. • مؤشر أسعار المستهلك المقدرة خلال فترة الموازنة لبلدان أمريكا الشمالية التي يتم شراء المواد الخام منها. • تنسجم القيمة المعينة للإفتراض الرئيسي مع المصادر الخارجية للمعلومات.	• تضخم سعر المواد الخام. • مؤشر أسعار المستهلك المقدرة خلال فترة الموازنة لبلدان أوروبا التي يتم شراء المواد الخام منها. • تنسجم القيمة المعينة للإفتراض الرئيسي مع المصادر الخارجية للمعلومات.
• الإفتراض الرئيسي. • أساس تحديد القيمة (القيم) المعينة للإفتراض الرئيسي.	• حصة السوق المشمولة في الموازنة. • متوسط حصة السوق في الفترة مباشرة قبل فترة الموازنة. • تعكس القيمة المعينة للإفتراض الرئيسي التجربة السابقة. لا يتوقع حدوث تغير في حصة السوق نتيجة التحسينات المستمرة في جودة المنتج إضافة إلى الزيادة المتوقعة في المنافسة.	حصة السوق المشمولة في الموازنة. متوسط حصة السوق في الفترة مباشرة قبل فترة الموازنة،المتزايدة في كل سنة للنمو المتوقع في حصة السوق. تعتقد الإدارة أن نمو حصة السوق بنسبة ٦% لكل سنة يمكن تحقيقها على نحو معقول بسبب الزيادة في النفقات الإعلانية والمنافع المتأتية من الحماية التي توفرها البراءة التي مدتها ١٠ سنوات على المنتج الرئيسي للوحدة (ج)، وعلاقات التعاون المتوقع تحقيقها من تشغيل الوحدة (ج) كجزء من قطاع المنشأة (م) في أمريكا الشمالية.	

[أ] إن الإفتراضات الرئيسية المبينة في الجدول للوحدتين (أ) و (ب) هي فقط تلك المستخدمة في حسابات المبلغ القابل للإسترداد لكلا الوحدتين.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعيار المحاسبي الدولي ٣٧

المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تم إصدارها حتى تاريخ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"* من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في سبتمبر ١٩٩٨. وقد حل هذا المعيار محل أجزاء من معيار المحاسبة الدولي ١٠ *"الطوارئ والأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية العمومية"* (الصادر في عام ١٩٧٨ والمعاد صياغته في عام ١٩٩٤) التي تناولت البنود الطارئة.

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

منذ ذلك الحين تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٧ في مرحلة لاحقة من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- معيار المحاسبة الدولي٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ١٠ *"الأحداث بعد فترة إعداد التقارير "* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* (المعدل في ديسمبر ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* (كما هو معدل في ديسمبر ٢٠٠٣)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"* (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ *"عقود التأمين"* (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *"الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات المتوقفة"* (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- التعديل على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ *"العقود المالية المضمونة"* (الصادر في أغسطس ٢٠٠٥)
- معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"* (كما تم تعديلها في سبتمبر ٢٠٠٧)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"* (كما هو معدل في يناير ٢٠٠٨)

التفسيرات التالية تتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٣٧:-

- التفسير ٢٧ *"تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود التأجير"* (الصادر في ديسمبر٢٠٠١)
- التفسير ٢٩ *"الإفصاح – ترتيبات امتياز تقديم الخدمات"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠١ والتعديلات اللاحقة)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية١ *"التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة"* (الصادر في مايو ٢٠٠٤)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية٥ *"الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٤)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية٦ *"الإلتزامات الناجمة من المشاركة في سوق محـدد – مخلفات المعدات الكهربائية والإلكترونية"* (الصادر في سبتمبر ٢٠٠٥)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢ *"ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات"* (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٦ والتعديلات اللاحقة)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٣ "*برامج ولاء العملاء*" (الصادر في يونيو ٢٠٠٧)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٤ " معيار المحاسبة الدولي ١٩- *حدود الأصـل ذو المنافع المحددة والمتطلبات الدنيا للتمويل وتفاعلها"* (الصادرة في يوليو ٢٠٠٧ والتعديلات اللاحقة).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
المقدمة	**مقدمة ١ - ٢٣**
معيار المحاسبة الدولي ٣٧	
المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة	
الهدف	
النطاق	**١ - ٩**
تعريفات	**١٠-١٣**
المخصصات والإلتزامات الأخرى	**١١**
العلاقة بين المخصصات والإلتزامات المحتملة	**١٢-١٣**
الإعتراف	**١٤-٣٥**
المخصصات	**١٤-٢٦**
الإلتزام الحالي	١٥-١٦
الحدث السابق	١٧-٢٢
التدفق الصادر المحتمل للموارد المجسدة للمنافع إقتصادية	٢٣-٢٤
التقدير الموثوق للإلتزام	٢٥-٢٦
الإلتزامات المحتملة	**٢٧-٣٠**
الأصول المحتملة	**٣١-٣٥**
القياس	**٣٦-٥٢**
أفضل تقدير	**٣٦-٤١**
المخاطرة وحالات عدم التأكد	**٤٢-٤٤**
القيمة الحالية	**٤٥-٤٧**
الأحداث المستقبلية	**٤٨-٥٠**
الإستبعادات المتوقعة في الأصول	**٥١-٥٢**
التعويضات	**٥٣-٥٨**
التغيرات في المخصصات	**٥٩-٦٠**
إستخدام المخصصات	**٦١-٦٢**
تطبيق قواعد الإعتراف والقياس	**٦٣-٨٣**
خسائر التشغيل المستقبلية	**٦٣-٦٥**
العقود المثقلة بالأعباء	**٦٦-٦٩**
إعادة الهيكلة	**٧٠-٨٣**
الإفصاح	**٨٤-٩٢**
أحكام انتقالية	**٩٣**
تاريخ النفاذ	**٩٥**
الملاحق	
أ الجداول – المخصصات، الإلتزامات المحتملة، الأصول المحتملة، التعويضات	
ب خارطة القرارات	
ج أمثلة: الإعتراف	
د امثلة: الإفصاحات	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"* مبين في الفقرة ١-٩٥. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي ٣٧ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و"*إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* يقدم أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقدمة

مقدمة ١ يبين معيار المحاسبة الدولي ٣٧ محاسبة وإفصاح كافة المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة، فيما عدا:-

(أ) تلك الناجمة عن الأدوات المالية المرحلة بالقيمة العادلة؛

(ب) تلك الناجمة عن العقود غير المنفذة، فيما عدا الحالات التي يكون العقد فيها مثقلاً بالإلتزامات، والعقود غير المنفذة هي العقود التي لم ينجز بموجبها أي طرف أياً من إلتزاماته أو قام كلا الطرفان بإنجاز إلتزاماتهما جزئياً إلى حد متساو؛

(ج) تلك الناشئة في منشآت التأمين من العقود مع حملة البوالص؛ أو

(د) تلك التي يغطيها معيار محاسبة دولي آخر.

المخصصات

مقدمة ٢ يعرف هذا المعيار المخصصات على أنها إلتزامات ذات توقيت أو مبلغ غير مؤكدين، ويجب الإعتراف بها فقط في الحالات التالية:-

(أ) عندما يكون على المشروع إلتزام حالي (قانوني أو إستنتاجي) نتيجة لحدث سابق؛

(ب) عندما يكون من المحتمل (أي أكثر إحتمال من عدمه) أن تدفقاً صادراً للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية سيكون مطلوباً لتسديد الإلتزام؛ و

(ج) إذا كان من الممكن إجراء تقديراً موثوقاً به لمبلغ الإلتزام، ويشير المعيار إلى أنه فقط في حالات نادرة جداً لا يكون فيها إجراء تقدير لها موثوق به أمراً ممكناً.

مقدمة ٣ يعرف المعيار الإلتزام المستنتج على أنه إلتزام ينتج عن إجراءات المشروع حيث:-

(أ) يكون المشروع قد صرح للأطراف الأخرى من خلال نمط قائم للممارسة السابقة أو سياسات معلنة أو بيان حالي محدد بشكل كاف أنها ستقبل مسؤوليات معينة؛ و

(ب) نتيجة لذلك أوجد المشروع توقعاً صحيحاً لدى الأطراف الأخرى أنها ستقوم بتنفيذ هذه المسؤوليات.

مقدمة ٤ في حالات نادرة، على سبيل المثال في قضية قانونية، قد لا يكون من الواضح ما إذا كان على المشروع إلتزام حالي، وفي هذه الحالات يعتبر أن حدثاً سابقاً سيتسبب في نشوء إلتزام حالي إذا كان هناك إحتمال أكبر، مع الأخذ في الإعتبار كافة الأدلة المتوفرة، بوجود إلتزام حالي في نهاية فترة إعداد التقارير، ويعترف المشروع بمخصص لذلك الإلتزام الحالي إذا تمت تلبية معايير الإعتراف الأخرى المبينة أعلاه، وإذا كان هناك إحتمال أكبر بعدم وجود إلتزام حالي يقوم المشروع بالإفصاح عن إلتزام محتمل، إلا إذا كانت إمكانية حدوث تدفق صادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية بعيدة الحدوث.

مقدمة ٥ يجب أن يكون المبلغ المعترف به كمخصص أفضل تقدير للصرف الإلتزام لتسديد الإلتزام الحالي في نهاية فترة إعداد التقارير، وبكلمات أخرى المبلغ الذي ستدفعه المنشأة بشكل معقول لتسديد الإلتزام في نهاية فترة إعداد التقارير أو تحويله إلى طرف آخر في ذلك الوقت.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مقدمة ٦ يتطلب المعيار وجوب قيام المشروع بما يلي عند قياس مخصص ما:-

(أ) أخذ المخاطر وحالات عدم التأكد في الإعتبار. على أن، عدم التأكد لا يبرر إنشاء مخصصات زائدة أو المبالغة المتعمدة في تحديد مبلغ الإلتزامات؛

(ب) خصم المخصصات، حيث يكون تأثير القيمة الزمنية للنقود مادياً، وذلك بإستخدام سعر (أو أسعار خصم) لما قبل الضريبة تعكس التقييمات الحالية في السوق للقيمة الزمنية للنقود وتلك المخاطر المتعلقة بالإلتزام الذي لم يتم إظهاره في أفضل تقدير للصرف، وحيث يتم إستعمال الخصم يتم الإعتراف بالزيادة في المخصص نتيجة لمرور الوقت على أنه مصروف فائدة؛

(ج) الأخذ في الإعتبار الأحداث المستقبلية، مثل التغييرات في القانون والتغييرات التقنية، حيث توجد أدلة موضوعية كافية أنها ستقع ؛ و

(د) عدم الأخذ في الإعتبار المكاسب من التصرف المتوقع في الأصول حتى ولو كان التصرف المتوقع مرتبطا بشكل وثيق بالحدث الذي يتسبب في نشوء المخصص.

مقدمة ٧ قد يتوقع المشروع إسترداد بعض أو كل الصرف الإلتزام لتسديد مخصص (مثال ذلك من خلال عقود التأمين أو بنود التعويض أو ضمانات الموردين)، ويجب على المشروع:-

(أ) الإعتراف بمبلغ مسترد فقط عندما يكون مؤكداً بالفعل أن ذلك المبلغ سيتم إسترداده إذا قام المشروع بتسديد إلتزامه، ويجب أن لا يزيد المبلغ المعترف به للإسترداد عن مبلغ المخصص؛ و

(ب) الإعتراف بالتعويض على أنه أصل منفصل. وفي بيان الدخل الشامل، يمكن عرض المصروف المتعلق بمخصص مخصوما منه المبلغ المعترف به للإسترداد.

مقدمة ٨ يجب مراجعة المخصصات في نهاية كل فترة إعداد التقارير وتعديلها لإظهار أفضل تقدير حالي، وإذا لم يعد من المحتمل أن تدفقاً صادراً للموارد المتضمنة للمنافع الإقتصادية سيكون مطلوباً لتسديد الإلتزام فإنه يجب عكس المخصص.

مقدمة ٩ يجب إستخدام مخصص فقط للمصروفات التي تم الإعتراف بالمخصص لها في الأصل.

المخصصات – تطبيقات محددة

مقدمة ١٠ يوضح المعيار كيف يجب تطبيق الإعتراف بالمخصصات وقياسها في ثلاث حالات محددة: خسائر التشغيل المستقبلية والعقود المثقلة بالإلتزامات وإعادة الهيكلة.

مقدمة ١١ يجب عدم الإعتراف بالمخصصات لخسائر التشغيل المستقبلية، وتوقع خسائر تشغيل مستقبلية هو دلالة على إحتمال إنخفاض قيم أصول معينة للعملية، وفي هذه الحالة يقوم المشروع بإختبار هذه الأصول من أجل إنخفاض قيمتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مقدمة ١٢ إذا كان للمشروع عقد مثقل بالأعباء فإنه يجب الإعتراف بالإلتزام الحالي بموجب العقد وقياسه على أنه مخصص، والعقد المثقل بالأعباء هو العقد الذي تزيد فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الإلتزامات بموجب العقد عن المنافع الإقتصادية التي يتوقع إستلامها بموجبه.

مقدمة ١٣ يعرف المعيار إعادة الهيكلة على أنها برنامج خططت له الإدارة وتحت سيطرتها، ويغير مادياً إما:-

(أ) نطاق العمل الذي تولاه المشروع؛ أو

(ب) أسلوب القيام بالعمل.

مقدمة ١٤ يتم الإعتراف بمخصص لإعادة هيكلة التكاليف فقط عندما تتم تلبية المقاييس العامة للإعتراف بالمخصصات، وفي هذا المجال ينشأ إلتزام بناء لإعادة الهيكلة فقط عندما يكون المشروع:-

(أ) له خطة مفصلة رسمية لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل ما يلي:-

(١) العمل المعني أو جزء منه؛

(٢) المواقع الرئيسية المتأثرة؛

(٣) موقع وعمل والعدد التقريبي للموظفين الذين سيتم تعويضهم عن إنهاء خدماتهم؛

(٤) الصرف الذي سيتم القيام به؛ و

(٥) متى سيتم تنفيذ الخطة؛ و

(ب) أحدثت توقعاً صحيحاً لدى أولئك المتأثرين بها بأنها ستقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة بالبدء في تنفيذ تلك الخطة أو الإعلان عن خصائصها الرئيسية لأولئك المتأثرين بها.

مقدمة ١٥ لا ينشأ عن قرار للإدارة أو لمجلس الإدارة بإعادة الهيكلة إلتزام بناء في نهاية فترة إعداد التقارير إلا إذا إتخذ المشروع قبل نهاية فترة إعداد التقارير ما يلي:-

(أ) بدأ في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة ؛ أو

(ب) أبلغ خطة إعادة الهيكلة إلى أولئك الذين يتأثرون بها بأسلوب محدد بشكل كاف لخلق توقع صحيح لديهم بأن المشروع سيقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة.

مقدمة ١٦ حيث تشمل إعادة الهيكلة بيع عملية لا ينشأ أي إلتزام للبيع حتى يلتزم المشروع بالبيع، أي توجد إتفاقية بيع ملزمة.

مقدمة ١٧ يجب أن يشمل مخصص إعادة الهيكلة فقط المصروفات المباشرة الناجمة من إعادة الهيكلة والتي هي:-

(أ) ناجمة بالضرورة عن إعادة الهيكلة؛ و

(ب) ليست متعلقة بالأنشطة القائمة للمشروع، وهكذا لا يشمل مخصص إعادة الهيكلة تكاليف مثل: إعادة تدريب أو تغيير موقع الموظفين الدائمين أو التسويق أو الإستثمار في أنظمة جديدة وشبكات التوزيع.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإلتزامات المحتملة

مقدمة ١٨ يعرف المعيار الإلتزام المحتمل على أنه:-

(أ) إلتزام محتمل يمكن أن ينشأ من أحداث سابقة ووجوده سيتأكد فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع ؛ أو

(ب) إلتزام حالي ينشأ من أحداث سابقة ولكن غير معترف به بسبب ما يلي:-

(١) ليس من المحتمل أن تدفقاً صادراً للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية سيكون مطلوباً لتسديد الإلتزام؛ أو

(٢) لا يمكن قياس مبلغ الإلتزام بموثوقية كافية.

مقدمة ١٩ يجب على المشروع عدم الإعتراف بإلتزام محتمل، ويجب على المشروع الإفصاح عن إلتزام محتمل إلا إذا كان إحتمال حدوث تدفق للموارد الصادرة المجسدة للمنافع الإقتصادية بعيداً.

الأصول المحتملة

مقدمة ٢٠ يعرف المعيار الأصل المحتمل على أنه أصل ممكن أن ينشأ عن أحداث سابقة وسيتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع، ومثال ذلك مطالبة يتابعها المشروع من خلال عمليات قانونية حيث تكون النتيجة غير مؤكدة.

مقدمة ٢١ يجب على المشروع عدم الإعتراف بأصل محتمل، ويجب الإفصاح عن أصل محتمل حيث يكون التدفق الوارد للمنافع الإقتصادية محتملاً.

مقدمة ٢٢ عندما يكون تحقيق الدخل مؤكداً بالفعل عندئذ لا يكون الأصل المتعلق بذلك أصلاً محتملاً، ويكون الإعتراف به مناسباً.

تاريخ النفاذ

مقدمة ٢٣ يصبح هذا المعيار نافذ المفعول بالنسبة للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يوليو ١٩٩٩ أو بعد ذلك، ويشجع المعيار على تطبيقه بشكل أبكر.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٣٧
المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة

الهدف

هدف هذا المعيار ضمان تطبيق مقاييس الإعتراف وأسس الإعتراف المناسبة على المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة، وأنه يتم الإفصاح عن معلومات كافية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومبلغها.

النطاق

١ **يجب أن يطبق هذا المعيار جميع المشاريع في المحاسبة عن المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة، فيما عدا:-**

(أ) تلك الناجمة من العقود غير المنفذة، فيما عدا حيث يكون العقد مثقلاً بالأعباء؛ و

(ب) [تم إلغائها]

(ج) تلك التي يغطيها معيار محاسبة دولي آخر.

٢ ينطبق هذا المعيار على الأدوات المالية (بما في ذلك الضمانات) التي هي ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*.

٣ العقود غير المنفذة هي العقود التي لم يقم بموجبها أي طرف بأداء أي من إلتزاماته أو قام كلا الطرفان بأداء إلتزاماتهما جزئياً إلى حد متساو. ولا ينطبق هذا المعيار على العقود غير المنفذة إلا إذا كانت مثقلة بالأعباء.

٤ [تم إلغائها]

٥ عندما يتناول معيار محاسبة دولي آخر نوعاً محدداً من المخصصات، أو الإلتزامات المحتملة أو الأصول المحتملة، يطبق المشروع ذلك المعيار بدلاً من هذا المعيار.وعلى سبيل المثال، يتم التطرق إلى أنواع معينة من المخصصات في المعايير الخاصة بما يلي:-

(أ) عقود الإنشاء (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١١ *"عقود الإنشاء"*)؛

(ب) ضرائب الدخل (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٢ *"ضرائب الدخل"*)؛

(ج) عقود الإيجار (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٧ *"عقود الإيجار"*)، على أنه، حيث لا يحتوي معيار المحاسبة الدولي ١٧ على متطلبات محددة لتناول العقود التشغيلية التي أصبحت مثقلة بالأعباء فإن هذا المعيار ينطبق على هذه الحالات؛

(د) منافع الموظفين (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٩ *"منافع الموظفين"*)؛ و

(هـ) عقود التأمين (أنظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ *"عقود التأمين"*). إلا أن هـذا المعيـار ينطبق على المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة لشركة التأمين، بإستثناء تلـك التي تنشأ عن إلتزاماتها وحقوقها التعاقدية بموجب عقود التأمين ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٦ قد تتعلق بعض المبالغ التي تمت معاملتها على أنها مخصصات بالإعتراف بالإيراد، مثال ذلك عندما يعطي المشروع ضمانات مقابل رسم. ولا يتناول هذا المعيار الإعتراف بالإيراد. ويحدد معيار المحاسبة الدولي ١٨ *"الإيراد"* الظروف التي يتم فيها الإعتراف بالإيراد ويقدم إرشاداً عملياً بشأن تطبيق مفاييس الإعتراف. ولا يغير هذا المعيار متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٨.

٧ يعرف هذا المعيار المخصصات على أنها إلتزامات ذات توقيت أو مبلغ غير مؤكدين. وفي بعض البلدان يستخدم المصطلح "مخصص" أيضاً في سياق بنود مثل الإستهلاك وإنخفاض قيمة الأصول والديون المشكوك فيها: وهذه تعديلات على المبالغ المرحلة للأصول ولا يتناولها هذا المعيار.

٨ تحدد معايير المحاسبة الدولية الأخرى ما إذا كانت عمليات الإنفاق تعامل كأصول أو كمصروفات. وهذه المواضيع لا يتناولها هذا المعيار. وتبعاً لذلك، لا يمنع ولا يتطلب هذا المعيار رأسملة التكاليف المعترف بها عندما يتم وضع مخصص.

٩ ينطبق هذا المعيار على المخصصات لإعادة الهيكلة (بما في ذلك العمليات المتوقفة). وحيث تلبي إعادة هيكلة تعريف العملية المتوقفة فقد يطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *"الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بربسم البيع والعمليات المتوقفة"* إفصاحات إضافية.

تعريفات

١٠ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها:-**

المخصص **هو إلتزام ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين.**

الإلتزام **هو إلتزام حالي للمشروع ناشىء من أحداث سابقة يتوقع أن ينجم عن تسديدها تدفق صادر من المشروع لموارد تجسد منافع إقتصادية.**

الحدث الملزم **هو حدث يخلق إلتزاماً قانونياً أو مستنتجاً ينجم عنه عدم وجود بديل حقيقي للمشروع لتسديد ذلك الإلتزام.**

الإلتزام القانوني **هو إلتزام مأخوذ من:-**

(أ) عقد (من خلال أحكامه الصريحه أو الضمنية)؛

(ب) تشريع؛ أو

(ج) إنطباق آخر للقانون.

الإلتزام الإستنتاجي **هو إلتزام مأخوذ من أعمال المشروع حيث:-**

(أ) من خلال نمط ثابت من الممارسة السابقة أو السياسة المعلنة أشار المشروع لأطراف أخرى أنه سيقبل مسؤوليات معينة أو بيان حالي محدد بشكل كاف؛ و

(ب) نتيجة لذلك أوجد المشروع توقعاً صحيحاً من جانب الأطراف الأخرى أنه سيقوم بأداء هذه المسؤوليات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإلتزام المحتمل **هو:-**

(أ) إلتزام محتمل يمكن أن ينجم من أحداث سابقة وسيتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع؛ أو

(ب) إلتزام حالي ينشأ من أحداث سابقة إلا أنه غير معترف به بسبب ما يلي:-

(١) ليس من المحتمل أن يطلب تدفق صادر للموارد المجسده للمنافع الإقتصادية لتسديد الإلتزام؛ أو

(٢) لا يمكن قياس مبلغ الإلتزام بموثوقية كافية.

الأصل المحتمل **هو أصل محتمل يمكن أن ينشأ من أحداث سابقة، وسيتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع.**

العقد المثقل بالأعباء **هو العقد الذي تزيد منه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الإلتزامات بموجب العقد عن المنافع الإقتصادية التي يتوقع إستلامها بموجبه.**

إعادة الهيكلة **هي برنامج مرسوم وضمن سيطرة الإدارة، ويغير مادياً إما:-**

(أ) نطاق العمل الذي تولاه المشروع؛ أو

(ب) أسلوب القيام بالعمل.

المخصصات والإلتزامات الأخرى

١١ يمكن تمييز المخصصات عن الإلتزامات الأخرى مثل الذمم التجارية الدائنة والمستحقات بسبب وجود عدم تأكد فيما يتعلق بتوقيت أو مبلغ الصرف المستقبلي الإلتزامفي التسديد، وبالمقارنة مع ذلك:-

(أ) الذمم التجارية الدائنة هي إلتزامات للدفع مقابل البضائع أو الخدمات التي تم إستلامها أو التزود بها وقدمت الفواتير لها أو تم الإتفاق رسميا بشأنها مع المورد؛ و

(ب) المستحقات هي إلتزامات للدفع مقابل البضائع أو الخدمات التي تم إستلامها أو التزود بها ولكن لم يتم دفعها أو إصدار فواتير لها أو الإتفاق رسميا بشأنها مع المورد، بما في ذلك المبالغ المستحقة للموظفين (مثال ذلك المبالغ المتعلقة براتب مستحق لإجازة)، وبالرغم من أنه من الضروري في بعض الأحيان تقدير مبلغ أو توقيت المستحقات فإن عدم التأكد بشكل عام أقل مما هو بالنسبة للمخصصات.

كثيراً ما يتم التقرير عن المستحقات على أنها جزء من الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى، بينما يتم التقرير عن المخصصات بشكل منفصل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

العلاقة بين المخصصات والإلتزامات المحتملة

١٢ بشكل عام تعتبر كافة المخصصات محتملة لأنها غير مؤكدة من ناحية التوقيت والمبلغ، على أنه ضمن هذا المعيار يستعمل المصطلح "محتمل" للأصول والإلتزامات غير المعترف بها لأن وجودها سيتأكد فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع، إضافة إلى ذلك يستعمل المصطلح "الإلتزامات المحتملة" للإلتزامات التي لا تلبي مقاييس الإعتراف.

١٣ يميز هذا المعيار بين ما يلي:-

(أ) المخصصات – المعترف بها كإلتزامات (على إفتراض إمكانية عمل تقدير موثوق به) لأنها عبارة عن إلتزامات حالية ومن المحتمل أن تدفقاً صادراً للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية سيكون مطلوباً لتسديد الإلتزامات ؛ و

(ب) الإلتزامات المحتملة – المعترف بها كإلتزامات لأنها إما:-

(١) إلتزامات ممكنة، حيث يجب تأكيد ما إذا كان على المشروع إلتزام حالي يمكن أن يؤدي إلى تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الإقتصادية ؛ أو

(٢) إلتزامات حالية لا تلبي مقاييس الإعتراف في هذا المعيار (لأنه إما ليس من المحتمل أن تدفقاً صادراً للموارد المتضمنة للمنافع الإقتصادية سيكون مطلوباً لتسديد الإلتزام، أو لأنه لا يمكن إجراء تقدير موثوق به بشكل كاف لمبلغ الإلتزام).

الإعتراف

المخصصات

١٤ **يجب الإعتراف بمخصص عندما:-**

(أ) يكون على المشروع إلتزام حالي (قانوني أو إستنتاجي) نتيجة لحدث سابق؛

(ب) من المحتمل أنه سيطلب تدفق صادر للموارد المجسده للمنافع الإقتصادية لتسديد الإلتزام؛ و

(ج) يمكن عمل تقدير موثوق به لمبلغ الإلتزام.

إذا لم يتم تلبية هذه الشروط، يجب عدم الإعتراف بمخصص.

الإلتزام الحالي

١٥ **في حالات نادرة لا يكون من الواضح وجود إلتزام حالي، وفي هذه الحالات يعتبر أن حدثاً سابقاً سيتسبب في نشوء إلتزام حالي، ومع الأخذ في الإعتبار كافة الأدلة المتوفرة إذا كان وجود إلتزام حالي أكثر إحتمال من عدمه في نهاية فترة إعداد التقارير.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٦ في معظم الحالات تقريباً سيكون من الواضح ما إذا كان حدث سابق تسبب في نشوء إلتزام حالي، وفي حالات نادرة، مثال ذلك في قضية قانونية، قد يكون هناك خلاف حول ما إذا كانت أحداث معينة قد وقعت أو ما إذا كان ينجم عن هذه الأحداث إلتزام حالي، وفي هذه الحالة يحدد المشروع ما إذا كان إلتزام حالي موجودا في نهاية فترة إعداد التقارير بأخذ كافة الأدلة المتوفرة في الإعتبار بما في ذلك على سبيل المثال رأي الخبراء، وتشمل الأدلة المأخوذة في الإعتبار أية أدلة إضافية توفرها الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية، وعلى أساس هذه الأدلة:-

(أ) حيث يكون وجود إلتزام حالي أكثر إحتمال من عدمه في نهاية فترة إعداد التقارير يعترف المشروع بمخصص (إذا تم تلبية مقاييس الإعتراف)؛ و

(ب) حيث يكون عدم وجود إلتزام حالي أكثر إحتمال في نهاية فترة إعداد التقارير يفصح المشروع عن إلتزام محتمل إلا إذا كان التدفق الصادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية بعيد الإحتمال (أنظر الفقرة ٨٦).

الحدث السابق

١٧ الحدث السابق الذي يؤدي إلى إلتزام حالي يسمى حدثاً ملزماً، وحتى يكون الحدث حدثاً ملزماً من الضروري عدم وجود بديل فعلي لدى المشروع لتسديد الإلتزام الذي أوجده الحدث، وتكون الحالة كذلك فقط:-

(أ) حيث يمكن فرض تنفيذ الإلتزام بموجب القانون؛ أو

(ب) في حالة الإلتزام الإستنتاجي حيث يوجد الحدث (الذي قد يكون إجراء للمشروع) توقعات صحيحة لدى أطراف أخرى أن المشروع سينفذ إلتزامه.

١٨ تتناول البيانات المالية المركز المالي لمشروع في نهاية فترته الخاصة بتقديم التقارير وليس مركزه الممكن في المستقبل. وعلى ذلك لا يتم الإعتراف بمخصص للتكاليف التي يلزم تحملها للعمل في المستقبل. والإلتزامات الوحيدة التي يتم الإعتراف بها في بيان المركز المالي لمشروع هي تلك القائمة في نهاية فترة إعداد التقارير.

١٩ الإلتزامات الناشئة من أحداث سابقة القائمة بشكل منفصل عن الأعمال المستقبلية لمشروع (أي الإدارة المستقبلية لعملها) هي فقط التي يتم الإعتراف بها كمخصصات، والأمثلة على هذه الإلتزامات هي العقوبات أو تكاليف التنظيف للتلف البيئي غير القانوني اللتان قد تؤديان إلى تدفق صادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية كتسديد بغض النظر عن الإجراءات المستقبلة للمشروع ، وبالمثل يعترف المشروع بمخصص لتكاليف إغلاق مشروع نفطية أو محطة توليد طاقة نووية إلى الحد الذي يجبر فيه المشروع على إصلاح التلف الذي حدث، وبالمقارنة مع ذلك نظراً للضغوطات التجارية أو المتطلبات القانونية قد ينوي المشروع أو يحتاج إلى القيام بالإنفاق للعمل بطريقة معينة في المستقبل (مثال ذلك تركيب فلترات دخان في نوع معين من المصانع)، ونظراً لأن المشروع يمكنها تجنب الإنفاق المستقبلي من خلال إجراءاته المستقبلية، مثال ذلك بتغيير أسلوب عمله لا يكون عليه إلتزام حالي لذلك الإنفاق المستقبلي ولا يتم الإعتراف بمخصص.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢٠ يتعلق الإلتزام دائماً بطرف آخر يكون الإلتزام مستحقاً له، على أنه ليس من الضروري معرفة شخصية الطرف الذي يستحق له الإلتزام – في الحقيقة قد يكون الإلتزام للجمهور بشكل عام، ونظراً لأن الإلتزام يشمل تعهدا لطرف آخر فإنه ينجم عن ذلك أن قرار الإدارة أو مجلس الإدارة لا ينشأ عنه إلتزام إستنتاجي في نهاية فترة إعداد التقارير إلا إذا تم إبلاغ القرار قبل نهاية فترة إعداد التقارير لأولئك الذين يتأثرون به بطريقة محددة بشكل كاف لإيجاد توقع صحيح لديهم أن المشروع سيقوم بتنفيذ مسؤولياته.

٢١ الحدث الذي لا ينشأ عنه إلتزام في الحال قد ينشأ عنه إلتزام في تاريخ لاحق بسبب تغيرات في القانون أو بسبب أن إجراء (مثال ذلك بيان علني محدد بشكل كاف) يقوم به المشروع يتسبب في حدوث إلتزام إستنتاجي، فعلى سبيل المثال عندما يحدث تلف بيئي قد لا يكون هناك إلتزام لتقويم النتائج، على أن السبب في التلف سيصبح حدثاً ملزماً عندما يتطلب قانون جديد إصلاح التلف الحالي أو عندما يتقبل المشروع علنا مسؤولية الإصلاح بطريق تخلق إلتزاماً إستنتاجياً.

٢٢ حيث لم يتم بعد إكمال تفاصيل قانون جديد مقترح ينشأ إلتزام عندما يكون من المؤكد بالفعل أن التشريع سيصدر كما تمت صياغته، ولغرض هذا المعيار يعامل هذا الإلتزام على أنه إلتزام قانوني، والإختلافات في الظروف المحيطة بإصدار التشريع تجعل من المستحيل تحديد حدث واحد يجعل سن القانون مؤكداً بالفعل، وفي العديد من الحالات يكون من المستحيل التأكد أن القانون سيتم إصداره إلى أن يصدر بالفعل.

التدفق الصادر المحتمل للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية

٢٣ من أجل أن يحقق إلتزامشروط الإعتراف يجب أن لا يكون هناك فقط إلتزام حالي ولكن أيضاً إحتمال التدفق الصادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية لتسديد ذلك الإلتزام، ولغرض هذا المعيار* يعتبر التدفق الصادر للموارد أو حدث آخر أنه محتمل إذا كان إحتمال حدوثه أكبر من عدمه، أي أن إحتمال وقوع الحدث أكبر من إحتمال عدم وقوعه، وحيث لا يكون من المحتمل وجود إلتزام حالي يفصح المشروع عن إلتزاممحتمل إلا إذا كانت إمكانية حدوث تدفق صادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية بعيد الإحتمال (أنظر الفقرة ٨٦).

٢٤ حيث يكون هناك عدد من الإلتزامات المتشابهة (مثال ذلك ضمانات المنتجات أو عقود مماثلة) فإن إحتمال أن يكون التدفق الصادر مطلوباً للتسديد يتم تحديده بالنظر في فئة الإلتزامات ككل، وبالرغم من أن إحتمال التدفق الصادر لأي بند واحد قد يكون ضئيلاً فقد يكون من المحتمل أنه ستكون هناك حاجة لبعض التدفق الصادر للموارد لتسديد فئة الإلتزامات ككل، وإذا لم تكن الحالة كذلك يتم الإعتراف بمخصص (إذا كانت مقاييس الإعتراف الأخرى قد تمت تلبيتها).

* إن تفسير كلمة "محتمل" في هذا المعيار على أنها "أكثر إحتمالاً" لا ينطبق بالضرورة في معايير المحاسبة الدولية الأخرى.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التقدير الموثوق للإلتزام

٢٥ إن إستخدام التقديرات هو جزء أساسي لإعداد البيانات المالية ولا يقلل من موثوقيتها، ويعتبر ذلك صحيحاً بشكل خاص في حالة المخصصات التي هي بطبيعتها غير مؤكدة أكثر من معظم بنود في بيان المركز المالي، وفيما عدا في حالات نادرة جداً سيكون المشروع قادرة على تحديد نطاق من النتائج الممكنة، ويستطيع بناءاً على ذلك عمل تقدير للإلتزام موثوق به بشكل كاف لإستخدامه في الإعتراف بمخصص.

٢٦ في الحالات النادرة جداً التي لا يمكن فيها عمل تقدير موثوق به يوجد إلتزام لا يمكن الإعتراف به، ويتم الإفصاح عن الإلتزام على أنه إلتزام محتمل (أنظر الفقرة ٨٦).

الإلتزامات المحتملة

٢٧ **يجب على المشروع عدم الإعتراف بإلتزام محتمل.**

٢٨ يتم الإفصاح عن إلتزام محتمل حسبما تتطلبه الفقرة ٨٦، إلا إذا كانت إمكانية التدفق الصادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية بعيدة.

٢٩ حيث يكون المشروع مسؤولاً جماعياً وفردياً عن إلتزام يعامل ذلك الجزء من الإلتزام الذي يتوقع أن تقوم الأطراف الأخرى بتلبيته على أنه إلتزام محتمل، ويعترف المشروع بمخصص لذلك الجزء من الإلتزام الذي يحتمل حدوث تدفق صادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية له، إلا في الحالات النادرة جداً التي لا يمكن فيها إجراء تقدير موثوق به.

٣٠ قد تتطور الإلتزامات المحتملة بطريقة غير متوقعة مبدئياً، وعلى ذلك يتم تقييمها بإستمرار لتحديد ما إذا كان التدفق الصادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية قد أصبح محتملاً، وإذا أصبح من المحتمل أنه سيطلب تدفق صادر للمنافع الإقتصادية المستقبلية لبند تم في السابق التعامل معه على أنه إلتزام محتمل فإنه يتم الإعتراف بمخصص في البيانات المالية للفترة التي يحدث فيها تغير في الإحتمال (فيما عدا في الحالات النادرة جداً التي لا يمكن فيها إجراء تقدير موثوق به).

الأصول المحتملة

٣١ **يجب على المشروع عدم الإعتراف بأصل محتمل.**

٣٢ تنشأ الأصول المحتملة عادة من أحداث غير مرسومة أو أحداث أخرى غير متوقعة تتسبب في إمكانية تدفق وارد للمنافع الإقتصادية للمشروع، ومثال ذلك مطالبة يتابعها المشروع من خلال عملية قانونية حيث تكون النتيجة غير مؤكدة.

٣٣ لا يتم الإعتراف بالأصول المحتملة في البيانات المالية حيث أنه قد ينجم عن ذلك الإعتراف بالدخل الذي قد لا يتحقق أبداً، على أنه عندما يكون تحقيق الدخل مؤكداً بالفعل عندئذ لا يكون الأصل أصلاً محتملاً ويكون الإعتراف به مناسباً.

٣٤ يتم الإفصاح عن أصل محتمل حسبما تتطلبه الفقرة ٨٩، حيث يكون التدفق الوارد للمنافع الإقتصادية محتملاً.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٣٥ يتم تقييم الأصول المحتملة بشكل مستمر لضمان إظهار التطورات بالشكل المناسب في البيانات المالية، وإذا أصبح من المؤكد بالفعل أن تدفقاً وارداً للمنافع الإقتصادية سيحدث فإنه يتم الإعتراف بالأصل وبالدخل المتعلق به في البيانات المالية للفترة التي يحدث فيها التغيير، وإذا أصبح التدفق الوارد للمنافع الإقتصادية محتملاً يقوم المشروع بالإفصاح عن الأصل المحتمل (أنظر الفقرة ٨٩).

القيـاس

أفضل تقدير

٣٦ **يجب أن يكون المبلغ المعترف به كمخصص أفضل تقدير للصرف الإلتزام لتسديد الإلتزام الحالي في نهاية فترة إعداد التقارير.**

٣٧ إن أفضل تقدير للصرف الإلتزام لتسديد الإلتزام الحالي هو المبلغ الذي يدفعه المشروع بشكل معقول لتسديد الإلتزام في نهاية فترة إعداد التقارير أو لتحويله إلى طرف آخر في ذلك الوقت، وكثيراً ما يكون مستحيلاً أو مكلفاً بشكل مانع لتسديد أو تحويل إلتزام في نهاية فترة إعداد التقارير ، على أن تقدير المبلغ الذي يدفعه المشروع بشكل معقول لتسديد أو تحويل الإلتزام يعطي أفضل تقدير للصرف الإلتزام لتسديد الإلتزام الحالي في نهاية فترة إعداد التقارير.

٣٨ يتم تحديد تقديرات النتيجة والأثر المالي حسب رأي إدارة المشروع يعززه خبرة العمليات المماثلة، وفي بعض الحالات تقارير من خبراء مستقلين، وتشمل الأدلة التي تؤخذ في الإعتبار أية أدلة إضافية توفرها الأحداث بعد فترة إعداد التقارير.

٣٩ يتم التعامل مع الشكوك المحيطة بالمبلغ الذي سيتم الإعتراف به كمخصص بطرق متعددة حسب الظروف، وحيث يتعلق المخصص الذي يتم قياسه بعدد كبير من البنود يتم تقدير الإلتزام بوزن جميع النتائج الممكنة حسب إحتمالاتها، ويسمى هذا الأسلوب الإحصائي للتقدير "القيمة المتوقعة"، وعلى ذلك يكون المخصص مختلفاً اعتماداً على ما إذا كان إحتمال خسارة مبلغ معين هو على سبيل المثال ٦٠% أو ٩٠%، وحيث يكون هناك نطاق مستمر من النتائج الممكنة وكل نقطة في ذلك النطاق محتملة مثل غيرها تستخدم نقطة الوسط في النطاق.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال
يقوم مشروع ببيع بضائع مع ضمان يغطى بموجبه العملاء عن تكلفة إصلاحات أية عيوب في الصنع تصبح ظاهرة خلال أول ستة شهور بعد البيع، وإذا تم إكتشاف عيوب صغيرة في جميع المنتجات المباعة فإنه ستنجم تكاليف إصلاح مقدارها ١ مليون، وإذا تم إكتشاف عيوب رئيسية في جميع المنتجات المباعة فإنه سينجم عن ذلك تكاليف بيع مقدارها ٤ مليون، وتدل الخبرة السابقة للمشروع والتوقعات المستقبلية على أنه بالنسبة للسنة القادمة فإن ٧٥% من البضائع المباعة لن يكون بها عيوب، ٢٠% من البضائع المباعة سيكون بها عيوب صغيرة، ٥% من البضائع المباعة سيكون بها عيوب رئيسية، وحسب الفقرة ٢٤ تقوم المنشأة بتقييم إحتمال التدفق الصادر لإلتزامات الضمان ككل. القيمة المتوقعة لتكلفة الإصلاح هي:- (٧٥% من الصفر) + (٢٠% من ١ مليون) + (٥% من ٤ ملايين) = ٤٠٠,٠٠٠

٤٠ حيث يتم قياس إلتزام مفرد فإن النتيجة الفردية الأكثر إحتمال قد تكون أفضل تقدير للإلتزام، على أنه حتى في مثل هذه الحالة يأخذ المشروع في الإعتبار النتائج الأخرى الممكنة، وحيث تكون النتائج الأخرى الممكنة إما أنها على الأغلب اعلى أو على الأغلب أقل من النتيجة الأغلب إحتمال يكون أفضل تقدير مبلغاً اعلى أو مبلغا أقل، فعلى سبيل المثال إذا كان على المنشأة إصلاح خطأ جسيم في مصنع رئيسي أقامته لعميل فإن النتيجة الفردية الأغلب إحتمال هي نجاح الإصلاح عند أول محاولة بتكلفة مقدارها ١,٠٠٠، ولكن يتم وضع مخصص لمبلغ أكبر إذا كان هناك إحتمال كبير بضرورة إجراء محاولات أخرى.

٤١ يتم قياس المخصص قبل إحتساب الضريبة حيث يتم تناول النتائج الضريبية للمخصص والتغيرات فيه بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢.

المخاطر وحالات عدم التأكد

٤٢ **يجب أخذ المخاطر وحالات عدم التأكد التي تحيط حتماً بالعديد من الأحداث والظروف في الإعتبار من أجل التوصل إلى أفضل تقدير للمخصص.**

٤٣ تصف المخاطرة تقلبات الناتج، وقد يزيد تعديل المخاطرة من المبلغ الذي يقاس بمقداره المطلوب، وتدعو الحاجة إلى إتخاذ جانب الحذر عند إصدار أحكام في ظل ظروف غير مؤكدة بحيث لا تتم المبالغة في الدخل أو الأصول وعدم تقدير المصروفات أو الإلتزامات بأقل من قيمتها، على أن عدم التأكد لا يبرر وضع مخصصات مفرطة أو مبالغة متعمدة في الإلتزامات، فعلى سبيل المثال إذا قدرت التكاليف المتوقعة لناتج عكسي بشكل خاص على أساس حصيف فإن هذا الناتج لا يعامل عندئذ بشكل متعمد على أنه أكثر إحتمال من الحالة الواقعية، وتدعو الحاجة إلى العناية لتجنب ازدواجية التعديلات للمخاطرة وعدم التأكد مع نتائجه المبالغة في المخصص.

٤٤ يتم الإفصاح عن ظروف عدم التأكد المحيطة بمبلغ الصرف الذي تم إجراؤه بموجب الفقرة ٨٥ (ب).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القيمة الحالية

٤٥ **حيث يكون أثر القيمة الزمنية للنقود مادياً يجب أن يكون مبلغ المخصص هو القيمة الحالية للمصروفات المتوقع أن تكون مطلوبة لتسديد الإلتزام.**

٤٦ بسبب القيمة الزمنية للنقود فإن المخصصات الخاصة بالتدفقات النقدية الصادرة التي تنشأ بعد وقت قصير بعد فترة إعداد التقارير تشكل عبئاً أكبر من تلك المخصصات حيث تنشأ تدفقات نقدية صادرة بنفس المبلغ فيما بعد، ولذلك يتم خصم المخصصات حيث يكون الأثر مادياً.

٤٧ **يجب أن يكون سعر (أو أسعار الخصم) هو سعر (أسعار) ما قبل الضريبة الذي يعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالإلتزام، ويجب أن لا يعكس سعر (أسعار) الخصم المخاطر التي تم تعديل تقديرات التدفق النقدي لها.**

الأحداث المستقبلية

٤٨ **يجب إظهار الأحداث المستقبلية التي قد تؤثر على المبلغ الإلتزام لتسديد إلتزام وذلك في مبلغ مخصص حيث توجد أدلة موضوعية كافية على أنها ستقع.**

٤٩ قد تكون الأحداث المستقبلية المتوقعة هامة بشكل خاص عند قياس المخصصات، فعلى سبيل المثال قد يعتقد المشروع أن تكلفة تنظيف موقع في نهاية عمره النافع ستخفضها التغيرات المستقبلية في التقنية، ويعكس المبلغ المعترف به توقعاً معقولاً لمراقبين مؤهلين فنياً وموضوعيين مع الأخذ في الإعتبار كافة الأدلة المتوفرة بالنسبة للتقنية التي ستكون متوفرة في وقت التنظيف، وهكذا من المناسب على سبيل المثال إدخال التخفيضات المتوقعة في التكلفة المرتبطة مع الخبرة الزائدة في تطبيق التقنية الحالية أو التكلفة المتوقعة لتطبيق التقنية الحالية في عملية تنظيف أكبر أو أكثر تعقيداً مما تم في السابق، على أن المشروع لا يتوقع تطوير تقنية جديدة كلية للتنظيف إلا إذا كانت هناك أدلة موضوعية كافية على ذلك.

٥٠ يؤخذ أثر التشريع الجديد الممكن في الإعتبار عند قياس إلتزام حالي عندما توجد أدلة موضوعية كافية على أن صدور التشريع مؤكد بالفعل، ومجموعة الظروف المختلفة التي تنشأ أثناء التطبيق تجعل من الصعب تحديد حدث واحد يوفر أدلة كافية وموضوعية في كل حالة، والأدلة مطلوبة بالنسبة لما سيطلبه التشريع وما إذا كان من المؤكد بالفعل أنه سيصدر وينفذ في الوقت المناسب، وفي العديد من الحالات لن توجد أدلة موضوعية كافية إلى أن يتم صدور التشريع الجديد.

الإستبعاد المتوقع للأصول

٥١ **يجب عدم أخذ المكاسب من الإستبعاد المتوقع للأصول في الإعتبار عند قياس مخصص.**

٥٢ لا تؤخذ المكاسب من الإستبعاد المتوقع للأصول في الإعتبار عند قياس مخصص حتى ولو كان التصرف المتوقع مرتبطاً بشكل وثيق بالحدث الذي يتسبب في نشوء المخصص، وبدلاً من ذلك يعترف المشروع بالمكاسب من الإستبعادات المتوقعة للأصول في الوقت الذي يحدده معيار المحاسبة الدولي الذي يتناول الأصول المعنية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التعويضات

٥٣ **حيث يتوقع أن تقوم جهة أخرى برد بعض أو جميع المصروف الإلتزام لتسديد مخصص فإنه يجب الإعتراف بالتعويض فقط عندما يكون من المؤكد بالفعل أنه سيتم إستلام مبلغ التعويض إذا قام المشروع بتسديد الإلتزام، ويجب معاملة مبلغ التعويض على أنه أصل منفصل، ويجب أن لا يزيد مبلغ التعويض المعترف به عن مبلغ المخصص.**

٥٤ **في بيان الدخل الشامل يمكن عرض المصروف المتعلق بمخصص مخصوماً منه مبلغ التعويض المعترف به.**

٥٥ في بعض الأحيان يتوقع المشروع من طرف آخر أن يقوم بدفع جزء من الصرف الإلتزام لتسديد مخصص أو كامله (مثال ذلك من خلال عقود التأمين أو بنود التعويض أو ضمانات الموردين). وقد يقوم الطرف الآخر إما برد المبالغ التي دفعها المشروع أو بدفع المبالغ مباشرة.

٥٦ في معظم الحالات يبقى المشروع مسؤولاً عن المبلغ بكامله بحيث يتوجب على المشروع تسديد المبلغ بكامله إذا لم يقم الطرف الآخر بالدفع لأي سبب. وفي هذه الحالة، يتم الإعتراف بمخصص لمبلغ الإلتزام بكامله، كما يتم الإعتراف بأصل منفصل للتعويض المتوقع عندما يكون مؤكداً بالفعل أن مبلغ التعويض سيتم إستلامه إذا قام المشروع بتسوية الإلتزام.

٥٧ في بعض الحالات، لا يكون المشروع مسؤولاً عن التكاليف إذا لم يقم الطرف الآخر بالدفع. وفي هذه الحالة لا يتحمل المشروع أي إلتزام عن هذه التكاليف ولا تدخل ضمن المخصص.

٥٨ كما هو مبين في الفقرة ٢٩، فإن الإلتزام المسؤولة عنه المشروع جماعياً وفردياً هو إلتزام محتمل إلى الحد الذي يتوقع فيه أن تقوم أطراف أخرى بتسديد الإلتزام.

التغيرات في المخصصات

٥٩ **يجب مراجعة المخصصات في نهاية كل فترة إعداد التقارير وتعديلها لإظهار أفضل تقدير حالي، وإذا لم يعد من المحتمل أنه سيطلب تدفق صادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية لتسديد الإلتزام فإنه يجب عكس المخصص.**

٦٠ حيث يتم إستخدام الخصم يزيد المبلغ المرحل لمخصص في كل فترة ليعكس مرور الوقت. ويتم الإعتراف بهذه الزيادة على أنها مصروف إقتراض.

إستخدام المخصصات

٦١ **يجب إستخدام مخصص فقط للمصروفات التي تم الإعتراف لها بالمخصص في الأصل.**

٦٢ توضع فقط المصروفات المتعلقة بالمخصص الأصلي مقابله. ووضع المصروفات مقابل مخصص تم الإعتراف به في الأصل لغرض آخر سيخفي أثر حدثين مختلفين.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تطبيق قواعد الإعتراف والقياس

خسائر التشغيل المستقبلية

٦٣ **يجب عدم الإعتراف بمخصصات لخسائر التشغيل المستقبلية.**

٦٤ لا تلبي خسائر التشغيل المستقبلية تعريف الإلتزام في الفقرة ١٠ ومقاييس الإعتراف العامة للمخصصات الواردة في الفقرة ١٤.

٦٥ إن توقع خسائر تشغيل مستقبلية هو دلالة على إحتمال إنخفاض أصول معينة للعملية، ويقوم المشروع بإختبار هذه الأصول من أجل إنخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"*.

العقود المثقلة بالأعباء

٦٦ **إذا كان المشروع داخلاً في عقد مثقل بالأعباء فإنه يجب الإعتراف بالإلتزام الحالي بموجب العقد وقياسه كمخصص.**

٦٧ يمكن إلغاء العديد من العقود (مثال ذلك بعض طلبيات الشراء الروتينية) بدون دفع تعويض للطرف الآخر، ولذلك لا يوجد إلتزام، والعقود الأخرى تحدد كلا من حقوق وإلتزامات كل طرف من أطراف العقد، وحيث تجعل الأحداث مثل هذا العقد مثقلاً بالأعباء يكون العقد ضمن نطاق هذا المعيار ويوجد إلتزام يتم الإعتراف به، والعقود غير المنفذة التي هي ليست مثقلة بالأعباء تقع خارج نطاق هذا المعيار.

٦٨ يعرف هذا المعيار العقد المثقل بالأعباء على أنه عقد تزيد فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الإلتزامات بموجب العقد عن المنافع الإقتصادية المتوقع إستلامها بموجبه، وتعكس التكاليف التي لا يمكن تجنبها بموجب عقد أقل صافي تكلفة خروج من العقد وهي تكلفة الوفاء به وأي تعويض أو عقوبات ناجمة من عدم الوفاء به، أيهما أقل.

٦٩ قبل وضع مخصص منفصل لعقد مثقل بالأعباء يقوم المشروع بالإعتراف بأية خسارة في إنخفاض القيمة حدثت لأصول مخصصة لذلك العقد (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

إعادة الهيكلة

٧٠ فيما يلي أمثلة على الأحداث التي قد تقع ضمن تعريف إعادة الهيكلة:-

(أ) بيع أو إنهاء خط عمل؛

(ب) إغلاق مواقع العمل في بلد أو منطقة أو تغيير موقع انشطة عمل من بلد أو منطقة إلى بلد أو منطقة أخرى؛

(ج) تغيرات في هيكل الإدارة ، مثال ذلك إلغاء طبقة إدارة؛ و

(د) عمليات إعادة تنظيم رئيسية لها تأثير مادي على طبيعة وتركيز عمليات المشروع.

٧١ يتم الإعتراف بمخصص لتكاليف إعادة الهيكلة فقط عندما تتم تلبية مقاييس الإعتراف العامة للمخصصات كما هي واردة في الفقرة ١٤، وتبين الفقرات ٧٢-٨٣ أدناه كيفية إنطباق مقاييس الإعتراف العامة على حالات إعادة الهيكلة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٧٢ ينشأ الإلتزام الإستنتاجي لإعادة الهيكلة فقط:-

(أ) عندما يكون للمشروع خطة مفصلة رسمية لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل ما يلي:-

(١) العمل أو جزء من العمل المعني؛

(٢) المواقع الرئيسية التي تأثرت؛

(٣) موقع وعمل الموظفين وعددهم التقريبي الذين سيتم تعويضهم عن انهاء خدماتهم؛

(٤) المصروفات التي سيتم إجراؤها؛ و

(٥) متى سيتم تنفيذ الخطة؛ و

(ب) عندما يوجد المشروع توقعاً صحيحاً لدى أولئك الذين يتأثرون به أنه سيقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة بالبدء في تنفيذ تلك الخطة أو الإعلان عن ملامحها الرئيسية لأولئك الذين يتأثرون بها.

٧٣ يتم تقديم الأدلة على أن المشروع بدأ في تنفيذ خطة إعادة هيكلة على سبيل المثال، بتفكيك مصنع أو بيع أصول أو بإعلان الملامح الرئيسية للخطة. ويشكل الإعلان عن خطة مفصلة لإعادة الهيكلة إلتزاماً إستنتاجياً بإعادة الهيكلة فقط إذا تم بطريقة وبتفصيل كاف (أي تحديد الملامح الرئيسية للخطة) بحيث يتسبب في نشوء توقعات صحيحة لدى أطراف أخرى مثل العملاء والموردين والموظفين (أو ممثليهم) أن المشروع سيقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة.

٧٤ لأجل أن تكون الخطة كافية لنشوء إلتزام إستنتاجي عند إبلاغها لأولئك الذين يتأثرون بها فإن الحاجة تدعو إلى تخطيط تنفيذها للبدء فيها بأسرع وقت ممكن ولإكمالها ضمن إطار زمني من غير المحتمل أن تحدث خلاله تغيرات هامة في الخطة. وإذا كان من المتوقع أنه سيكون هناك تأخير كبير قبل بدء إعادة الهيكلة أو أن إعادة الهيكلة ستستغرق وقتاً طويلاً بشكل غير معقول فإنه من غير المحتمل أن الخطة ستتسبب في حدوث توقع صحيح لدى الآخرين أن المشروع ملتزم في الوقت الحالي بإعادة الهيكلة، لأن الإطار الزمني يتيح الفرص أمام المشروع لتغيير خططه.

٧٥ لا يتسبب قرار إتخذته الإدارة أو مجلس الإدارة قبل نهاية فترة إعداد التقارير في نشوء إلتزام إستنتاجي في نهاية فترة إعداد التقارير إلا إذا قام المشروع قبل نهاية فترة إعداد التقارير بما يلي:-

(أ) بدأ في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة؛ أو

(ب) أعلن الملامح الرئيسية لخطة إعادة الهيكلة لأولئك الذين يتأثرون بها بأسلوب محدد بشكل كاف لخلق توقع صحيح لديهم أن المشروع سيقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة.

في بعض الحالات يبدأ المشروع في تنفيذ خطة إعادة هيكلة، أو يعلن عن ملامحها الرئيسية لأولئك الذين يتأثرون بها فقط بعد تاريخ الميزانية العمومية، وقد يكون الإفصاح مطلوباً بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠ *"الأحداث بعد تاريخ فترة إعداد التقارير"*، إذا كانت إعادة الهيكلة ذات أهمية كبيرة بحيث أن عدم الإفصاح عنها سيؤثر على قدرة مستخدمي البيانات المالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٧٦ بالرغم من أن الإلتزام الإستنتاجي لا ينشأ فقط نتيجة لقرار الإدارة فقط فقد ينجم الإلتزام عن أحداث سابقة بالاضافة إلى ذلك القرار. فعلى سبيل المثال، تكون المفاوضات مع ممثلي الموظفين من أجل دفعات نهاية الخدمة، أو مع المشترين لبيع عملية قد تمت فقط على أن تكون خاضعة لموافقة مجلس الإدارة. وعندما يتم صدور هذا القرار وإبلاغه للأطراف الأخرى يكون على المشروع إلتزام بناءاً لإعادة الهيكلة إذا تمت تلبية الشروط في الفقرة ٧٢.

٧٧ في بعض البلدان، تكون الصلاحية النهائية مسندة لمجلس تشمل عضويته ممثلين عن المصالح بإستثناء الإدارة (مثال ذلك الموظفين)، أو قد يكون إبلاغ هؤلاء الممثلين ضرورياً قبل أن يقوم المجلس بإتخاذ قرار. ونظراً لأن قراراً للمجلس يتضمن إبلاغه إلى أولئك الممثلين فقد ينجم عن ذلك إلتزام إستنتاجي بإعادة الهيكلة.

٧٨ **لا ينشأ أي إلتزام عن بيع عملية إلى أن يلتزم المشروع بالبيع، أي تكون هناك إتفاقية بيع ملزمة.**

٧٩ حتى وعندما يكون المشروع قد إتخذ قراراً ببيع عملية وأعلن عن ذلك القرار فإنه لا يمكنه الإلتزام بالبيع إلى أن يتم تحديد مشتر وكان هناك إتفاقية بيع ملزمة، والى أن تكون هناك إتفاقية بيع ملزمة سيكون المشروع قادر على تغيير رأيه، وعليه في الحقيقة إتخاذ إجراء آخر إذا لم يمكن ايجاد مشتر آخر بشروط مقبولة، وعندما يعتبر بيع عملية أنه جزء من إعادة الهيكلة فإنه تتم مراجعة أصول العملية من أجل إنخفاض قيمتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وعندما يكون البيع فقط جزءاً من إعادة الهيكلة يمكن نشوء إلتزام إستنتاجي للأجزاء الأخرى من إعادة الهيكلة قبل أن توجد إتفاقية بيع ملزمة.

٨٠ **يجب أن يشمل مخصص إعادة الهيكلة، فقط المصروفات المباشرة الناجمة من إعادة الهيكلة، والتي هي:-**

(أ) ناجمة بالضرورة عن إعادة الهيكلة؛ و

(ب) ليست مرتبطة مع الأنشطة القائمة للمشروع.

٨١ لا يشمل مخصص إعادة الهيكلة تكاليفا مثل:-

(أ) إعادة التدريب أو تغيير موقع الموظفين الدائمين؛

(ب) التسويق؛ أو

(ج) الإستثمار في أنظمة وشبكات توزيع جديدة.

تتعلق هذه المصروفات بالإجراء المستقبلي للعمل وهي ليست إلتزامات لإعادة الهيكلة في نهاية فترة إعداد التقارير. ويتم الإعتراف بهذه المصروفات على نفس الأساس كما لو أنها نشأت مستقلة عن إعادة الهيكلة.

٨٢ لا تدخل خسائر التشغيل المستقبلية التي يمكن تحديدها في مخصص، إلا إذا كانت تتعلق بعقد مثقل بالأعباء كما هو معرف في الفقرة ١٠.

٨٣ حسبما تتطلبه الفقرة ٥١، لا تؤخذ المكاسب من التصرف المتوقع بالأصول في الإعتبار عند قياس مخصص إعادة الهيكلة حتى ولو نظر إلى بيع الأصول أنه جزء من إعادة الهيكلة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإفصاح

٨٤ **بالنسبة لكل فئة من المخصصات يجب على المشروع أن يفصح عما يلي:-**

(أ) المبلغ المرحل في بداية ونهاية الفترة؛

(ب) المخصصات الإضافية التي وضعت خلال الفترة، بما في ذلك الزيادات في المخصصات الحالية؛

(ج) المبالغ المستعملة (أي التي تم تحملها وتحميلها مقابل المخصص خلال الفترة)؛

(د) المبالغ غير المستعملة المعكوسة خلال الفترة؛ و

(هـ) **الزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصوم الناشىء من مرور الوقت وأثر أي تغيير في سعر الخصم.**

المعلومات المقارنة ليست مطلوبة.

٨٥ **يجب على المشروع الإفصاح عما يلي لكل فئة من المخصصات:-**

(أ) وصف موجز لطبيعة الإلتزام والتوقيت المتوقع لأية تدفقات صادرة ناجمة للمنافع الإقتصادية؛

(ب) أشارة إلى الشكوك حول مبلغ أو توقيت هذه التدفقات الصادرة. وحيث يكون من الضروري تقديم معلومات مناسبة، يجب على المشروع الإفصاح عن الإفتراضات الرئيسية التي وضعت فيما يتعلق بالأحداث المستقبلية كما تم تناولها في الفقرة ٤٨؛ و

(ج) مبلغ أي تعويض متوقع وبيان مبلغ أصل تم الإعتراف به لذلك التعويض.

٨٦ **ما لم تكن إمكانية حدوث أي تدفق صادر كتسديد، بعيد يجب على المشروع الإفصاح لكل فئة من الإلتزامات المحتملة في نهاية فترة إعداد التقارير عن وصف موجز لطبيعة الإلتزام المحتمل، وحيث يكون ذلك عملياً:-**

(أ) تقدير لأثره المالي مقاس بموجب الفقرات ٣٦-٥٢؛

(ب) اشارة إلى الشكوك المتعلقة بمبلغ أو توقيت أي تدفق صادر؛ و

(ج) إمكانية أي تعويض.

٨٧ عند تحديد أية مخصصات أو إلتزامات محتلمة يمكن تجميعها لتكوين فئة من الضروري الأخذ في الإعتبار ما إذا كانت طبيعة البنود متشابهة بشكل كاف بحيث يلبي بيان مفرد بشأنها المتطلبات في الفقرة ٨٥(أ)، (ب) والفقرة ٨٦(أ)، (ب). وهكذا، قد يكون من المناسب معاملة المبالغ المتعلقة بضمانات لمنتجات مختلفة، على أنها فئة واحدة من المخصصات، ولكن لن يكون من المناسب معاملة المبالغ المتعلقة بالضمانات العادية والمبالغ الخاضعة للإجراءات القانونية على أنها فئة واحدة.

٨٨ حيث ينشأ مخصص وإلتزام محتمل من نفس مجموعة الظروف، يقوم المشروع بعمل الإفصاحات المطلوبة في الفقرات ٨٤-٨٦ بطريقة تبين الصلة بين المخصص والإلتزام المحتمل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٨٩ **حيث يكون التدفق الوارد للمنافع الإقتصادية محتملاً يجب على المشروع الإفصاح عن وصف موجز لطبيعة الأصول المحتملة في نهاية فترة إعداد التقارير ، وحيث يكون ذلك عملياً، الإفصاح عن تقدير لأثرها المالي مقاس بإستخدام المبادىء المبينة للمخصصات في الفقرات ٣٦-٥٢.**

٩٠ من المهم أن تتجنب الإفصاحات الخاصة بالأصول المحتملة إعطاء دلالات مضللة لإحتمال نشوء دخل.

٩١ **حيث لا يتم الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة في الفقرتين ٨٦ و٨٩ لأنه من غير العملي إجراء ذلك، فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.**

٩٢ **في حالات نادرة جداً من الممكن توقع أن يتسبب الإفصاح عن بعض أو كل المعلومات المطلوبة في الفقرات ٨٤-٨٩ في الإخلال بشكل جسيم بمركز المشروع في نزاع مع أطراف أخرى فيما يتعلق بموضوع المخصص أو الإلتزام المحتمل أو الأصل المحتمل، وفي هذه الحالات لا يكون المشروع بحاجة للإفصاح عن المعلومات، ولكن يجب عليها الإفصاح عن الطبيعة العامة للنزاع مع حقيقة أن المعلومات لم يتم الإفصاح عنها والسبب في ذلك.**

أحكام انتقالية

٩٣ **يجب التقرير عن أثر تطبيق هذا المعيار في تاريخ نفاذه (أو قبل ذلك) على أنه تعديل للرصيد الإفتتاحي للأرباح غير الموزعة للفترة التي تم تطبيقها فيها المعيار للمرة الأولى. ويشجع المعيار المنشآت، ولكن لا يطلب، منها تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح غير الموزعة لأقرب فترة معروضة وإعادة عرض المعلومات المقارنة. وإذا لم تتم إعادة عرض المعلومات المقارنة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.**

٩٤ [تم إلغائها]

تاريخ النفاذ

٩٥ **يصبح معيار المحاسبة الدولي هذا نافذ المفعول بالنسبة للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يوليو ١٩٩٩ أو بعد ذلك. ويشجع المعيار على تطبيقه بشكل أبكر. وإذا قام المشروع بتطبيق هذا المعيار للفترات التي تبدأ قبل ١ يوليو ١٩٩٩، فإنه يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.**

٩٦ [تم إلغائها]

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملحق أ
الجداول – المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة والتعويضات

هذا الملحق توضيحي، وهو لا يشكل جزء من المعيار ٣٧، وهدفه تلخيص المتطلبات الرئيسية للمعايير.

المخصصات والإلتزامات المحتملة

حيث قد، يوجد نتيجة لأحداث سابقة، تدفق صادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية لتسديد: (أ) لإلتزام حالي أو (ب) لإلتزام محتمل يتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع.		
يوجد إلتـزام حـالي يحتمـل أن يتطلب تدفقاً صادراً للموارد.	**يوجد إلتـزام محتمـل أو إلتـزام حالي قد يتطلـب تـدفقاً صـادراً للموارد ولكن لا يحتمل ذلك.**	**يوجد إلتـزام محتمـل أو إلتـزام حالي حيث يكون إحتمال التـدفق الخارج للموارد بعيداً.**
يتم الإعتراف بمخصص (الفقرة ١٤).	لا يتم الإعتراف بمخصص (الفقرة ٢٧).	لا يتم الإعتراف بمخصص (الفقرة ٢٧).
الإفصاحات مطلوبة للمخصص (الفقرتان ٨٤ ، ٨٥).	الإفـصاحات مطلوبـة للإلتـزام المحتمل (الفقرة ٨٦)	لا يطلب أي إفصاح (الفقرة ٨٦).

ينشأ الإلتزام المحتمل كذلك في الحالة النادرة جداً حيث يوجد إلتزام لا يمكن الإعتراف به لأنه لا يمكن قياسه بشكل موثوق به، والإفصاحات مطلوبة للإلتزام المحتمل.

الأصول المحتملة

يوجد، نتيجة لأحداث سابقة، أصل من المكن أن يتأكد وجوده فقط من خلال وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة.		
التدفق الوارد للمنافع الإقتـصادية مؤكد بالفعل.	**التدفق الوارد للمنافع الإقتـصادية محتمل ولكنه ليس مؤكداً بالفعل.**	**التدفق الوارد ليس محتملاً.**
الأصل ليس محتملاً (الفقرة ٣٣).	لا يـتم الإعتـراف بـأي أصـل (الفقرة٣١).	لا يتم الإعتراف بأي أصل (الفقرة ٣١).
	الإفصاحات مطلوبة (الفقرة ٨٩).	لا يطلب أي إفصاح (الفقرة ٨٩).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

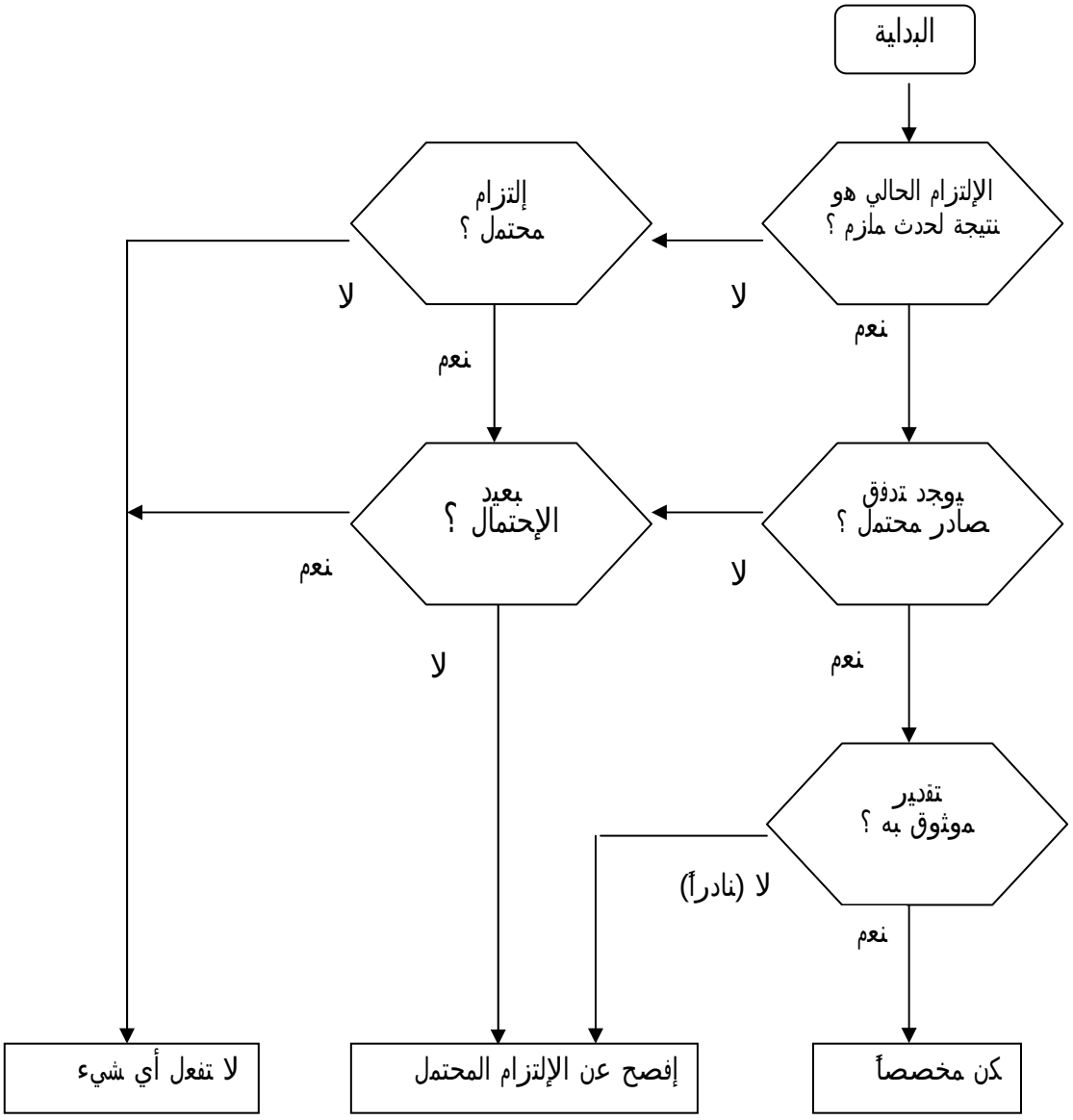
التعويضات

بعض أو كامل الصرف الإلتزام لتسديد مخصص يتوقع تعويضه من قبل طرف آخر.		
لا يوجد على المنشأة إلتزام عن الجزء من الصرف الذي سـيتم تعويضه من قبل الطرف الآخر.	**يبقى الإلتزام عن المبلـغ الـذي يتوقع تعويضه على المـشروع، ومن المؤكد بالفعل إن التعـويض سيتم إستلامه إذا قام المـشروع بتسديد المخصص.**	**يبقى الإلتزام عن المبلـغ الـذي يتوقع تعويضه على المـشروع ، والتعويض ليس مؤكداً بالفعل إذا قامت المنشأة بتسديد المخصص.**
لا يوجد على المنشأه إلتزام عـن المبلغ الذي سيتم إسترداده (الفقرة (الفقرة ٥٧).	يتم الإعتراف بالتعويض كأصـل منفصل في بيان المركـز المـالي ويمكن إجراء مقاصة بينه وبـين المصروف في بيان الدخل الشامل، والمبلغ المعترف بـه للتعـويض المتوقـ ـع لا يزيـ ـد عـ ـن المطلوب(الفقرتان ٥٣ و٥٤).	لا يتم الإعتراف بالتعويض علـى أنه أصل (الفقرة ٥٣).
لا يطلب أي إفصاح.	يتم الإفصاح عن التعـويض مـع المبلغ المعتـرف بـه للتعـويض (الفقرة ٨٥ (ج)).	يتم الإفصاح عن التعويض المتوقع (الفقرة ٨٥ (ج)).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملحق ب
خارطة القرارات

هذا الملحق توضيحي، وهو لا يشكل جزءاً من المعيار ٣٧، وغرض هذا المعيار تلخيص متطلبات الإعتراف الرئيسية للمعايير الخاصة بالمخصصات والإلتزامات المحتملة.



ملاحظة: في حالات نادرة لا يكون من الواضح ما إذا كان هناك إلتزام حالي. وفي هذه الحالات، يعتبر أن حدثاً سابقاً تسبب في نشوء إلتزام حالي، مع الأخذ في الإعتبار كافة الأدلة المتوفرة، إذا كان هناك إحتمال أكبر بوجود إلتزام حالي في نهاية فترة إعداد التقارير (أنظر الفقرة ١٥ من المعيار).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملحق ج
أمثلة: الإعتراف

هذا الملحق توضيحي، وهو لا يشكل جزءاً من من هذا المعيار.

كافة المشاريع في الأمثلة تنتهي سنتها في ٣١ ديسمبر، وفي جميع الحالات، يفترض أنه يمكن إجراء تقدير موثوق به لأية تدفقات صادرة متوقعة. وفي بعض الأمثلة من المحتمل أنه نجم عن الظروف المبينة إنخفاض في قيمة الأصول – وهذه الناحية لم يتم تناولها في الأمثلة.

تدل الإشارات المتبأدلة الواردة في الأمثلة على فقرات للمعايير مناسبة بشكل خاص.

الإشارات إلى "أفضل تقدير" هي لمبلغ القيمة الحالي، حيث يكون أثر القيمة الزمنية للنقود مادياً.

مثال ١ : الضمانات

يقوم صانع بإعطاء ضمانات في وقت البيع لمشتريي منتجاته. وبموجب شروط عقد البيع يتعهد الصانع بتقويم العيوب الصناعية، التي تظهر خلال ثلاث سنوات من تاريخ البيع وذلك من خلال الإصلاح أو الإستبدال، وبناءاً على الخبرة السابقة، من المحتمل (أي أكثر إحتمال) أنه ستكون هناك مطالبات بموجب الضمانات.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث إلزامي سابق – الحدث الإلزامي هو بيع المنتج مع ضمان، ينشأ عنه إلتزام قانوني.

التدفق الصادر للموارد يتضمن منافع إقتصادية لتسديد – محتمل بالنسبة للضمانات ككل (أنظر الفقرة ٢٤).

الخلاصة – يتم الإعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتكاليف التقويم بموجب الضمان للمنتجات المباعة قبل نهاية فترة إعداد التقارير (أنظر الفقرتين ١٤، ٢٤).

مثال ٢أ: الأرض الملوثة – التشريع المؤكد صدوره بالفعل

يتسبب مشروع يعمل في الصناعة النفطية في حدوث تلوث ويقوم بالتنظيف فقط عندما يطلب منه ذلك بموجب القوانين الخاصة في البلد الذي يعمل فيها. وأحد البلدان الذي يعمل فيه المشروع لم يكن لديه تشريعات تتطلب التنظيف. وإستمر المشروع في أحداث تلوث في ذلك البلد لعدة سنوات. وفي ٣١ ديسمبر ٢٠×٠ من المؤكد أنه سيتم بعد وقت قصير من نهاية العام صدور مشروع قانون يتطلب تنظيف الأرض التي تم تلويثها في السابق.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث إلتزام سابق الحدث الملزم هو تلويث الأرض بسبب التأكد الفعلي من صدور تشريع يتطلب التنظيف.

التدفق الصادر للموارد المتضمنة للمنافع الإقتصادية لتسديد محتمل.

الخلاصة – يتم الإعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتكاليف التنظيف (أنظر الفقرتين ١٤ و٢٢).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال ٢ب: الأرض الملوثة والإلتزام الإستنتاجي

يتسبب مشروع يعمل في الصناعة النفطية في حدوث تلوث وهو يعمل في بلد لا يوجد فيه تشريعات بيئية. على أن المشروع يتبع سياسة معلنة بشكل واسع يتعهد بموجبها بتنظيف كل التلوث الذي يحدثه. ويبين سجل هذا المشروع أنه يقوم بالوفاء بسياستها المعلنة.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – الحدث الملزم هو تلويث الأرض مما ينشأ عنه إلتزام بناء إستنتاجي لأن سلوك المشروع خلق توقعاً صحيحاً من جانب أولئك المتأثرين به أن المشروع سيقوم بتنظيف التلوث.

التدفق الصادر للموارد المتضمنة للمنافع الإقتصادية كتسوية – محتمل.

الخلاصة – يتم الإعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتكاليف التنظيف (أنظر الفقرة ١٠ (تعريف الإلتزام البناء) والفقرة ١٤ والفقرة ١٧).

مثال ٣: الحقل النفطي في عرض البحر

يقوم مشروع بتشغيل حقل نفطي في عرض البحر حيث تتطلب إتفاقية الترخيص منه أن يقوم بإزالة جهاز الحفر في نهاية الإنتاج وإصلاح قاع البحر. ويتعلق تسعون بالمائة من التكاليف النهائية بإزالة جهاز الحفر وإصلاح التلف الناجم عن تركيبه، وينشأ عشرة بالمائة من خلال إستخراج النفط، وفي نهاية فترة إعداد التقارير كان الجهاز قد تم تركيبه ولكن لم يتم إستخراج النفط.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – يخلق تركيب جهاز الحفر إلتزاماً قانونياً بموجب أحكام رخصة إزالة الجهاز واستعادة وضع قاع البحر، وهكذا فهو حدث ملزم، على أنه في نهاية فترة إعداد التقارير لا يوجد إلتزام لإصلاح التلف الذي سينتج عن إستخراج النفط.

التدفق الصادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية كتسديد – محتمل.

الخلاصة – يتم الإعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتسعين بالمائة من التكاليف النهائية المتعلقة بإزالة جهاز الحفر وإصلاح التلف الناجم من تركيبه (أنظر الفقرة ١٤)، وهذه التكاليف تدخل ضمن تكلفة جهاز الحفر كجزء منها، ويتم الإعتراف بالعشرة بالمائة الناجمة من إستخراج النفط على أنها إلتزام عندما يتم إستخراج النفط.

مثال ٤ : سياسة رد الأموال

يتبع أحد مخازن التجزئة سياسة رد الأموال للمبيعات للعملاء غير الراضين بالرغم من عدم وجود إلتزام قانوني لأن يقوم المخزن بذلك، وسياسته الخاصة برد أموال المبيعات المرتجعة معروفة.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – الحدث الملزم هو بيع المنتج مما ينشأ عنه إلتزام بناء إستنتاجي لأن سلوك المخزن خلق توقعاً صحيحاً لدى العملاء بأن المخزن سيقوم برد أثمان المبيعات المرتجعة.

التدفق الخارج للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية كتسوية – من المحتمل إعادة نسبة من المشتريات من أجل إسترداد أثمانها (أنظر الفقرة ٢٤).

الخلاصة – يتم الإعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتكاليف المبالغ التي تم ردها (أنظر الفقرة ١٠ (تعريف الإلتزام البناء)، والفقرات ١٤، ١٧ و٢٤).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال 5أ : إغلاق قسم – عدم التنفيذ قبل نهاية فترة إعداد التقارير

في ١٢ ديسمبر ٢٠×٠ قرر مجلس إدارة مشروع إغلاق أحد الأقسام. وقبل نهاية فترة إعداد التقارير (٣١ ديسمبر ٢٠×٠) لم يكن قد تم إبلاغ القرار لأي ممن يتأثرون به ولم يتم إتخاذ أية خطوات أخرى لتنفيذ القرار.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – لم يوجد حدث ملزم وهكذا لا يوجد إلتزام.

الخلاصة – لا يتم الإعتراف بمخصص (أنظر الفقرتين ١٤ و٧٢).

مثال 5ب : إغلاق قسم – الإبلاغ / التنفيذ قبل نهاية فترة إعداد التقارير

في ١٢ ديسمبر ٢٠×٠، قرر مجلس إدارة مشروع إغلاق قسم يصنع منتجاً خاصاً. وفي ٢٠ ديسمبر ٢٠×٠ وافق المجلس على خطة مفصلة لإغلاق القسم؛ وأرسلت رسائل إلى العملاء تطلب منهم البحث عن مصدر بديل للتزود وأرسلت إشعارات إلى موظفي القسم الزائدين عن الحاجة.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث سابق ملزم – الحدث الملزم هو إبلاغ القرار إلى العملاء والموظفين، مما ينشأ عنه إلتزام إستنتاجي من ذلك التاريخ، لأنه يخلق توقعاً صحيحاً أن القسم سيتم إغلاقه.

التدفق الخارج للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية لتسديد – محتمل.

الخلاصة – يتم الإعتراف بمخصص في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠ لأفضل تقدير لتكاليف إغلاق القسم (أنظر الفقرتين ١٤ و٧٢).

مثال ٦ : المتطلب القانوني لتركيب فلترات دخان

بموجب التشريع الجديد يطلب من المشروع تركيب فلترات دخان على مصانعه قبل ٣٠ يونيو ٢٠×٠، ولم يقم المشروع بتركيب فلترات الدخان.

(أ) في نهاية فترة إعداد التقارير ٣١ ديسمبر ١٩٩٩.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – لا يوجد إلتزام لعدم وجود حدث ملزم سواء بالنسبة لتكاليف تركيب فلترات الدخان أو للغرامات بموجب التشريع.

الخلاصة – لا يتم الإعتراف بمخصص لتكلفة تركيب فلترات الدخان (أنظر الفقرة ١٤ والفقرات ١٧- ١٩).

(ب) في نهاية فترة إعداد التقارير ٣١ ديسمبر ٢٠×١.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق– لا زال لا يوجد إلتزام بالنسبة لتكاليف تركيب فلترات الدخان لعدم وقوع حدث ملزم (تركيب الفلترات). على أنه، قد ينشأ إلتزام بدفع غرامات أو عقوبات بموجب التشريع لأن الحدث الملزم وقع (عملية عدم الإمتثال للمصنع).

التدفق الصادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية لتسديد – يعتمد تقييم إحتمال تحمل غرامات وعقوبات من قبل عملية غير ممتثلة على تفاصيل التشريع وشدة سلطة التنفيذ.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الخلاصة – لا يتم الإعتراف بمخصص لتركيب فلترات الدخان. على أنه، يتم الإعتراف بأفضل تقدير لأية غرامات وعقوبات إحتمال فرضها أكبر من عدمه (أنظر الفقرة ١٤ والفقرات ١٧-١٩).

مثال ٧ : إعادة تدريب الموظفين نتيجة للتغييرات في نظام ضريبة الدخل

تقوم الحكومة بإدخال عدد من التغييرات في نظام ضريبة الدخل. ونتيجة لهذه التغييرات، سيكون المشروع العامل في قطاع الخدمات المالية بحاجة إلى إعادة تدريب نسبة كبيرة من موظفيها الإداريين والعاملين في مجال المبيعات لضمان الإمتثال المستمر لأنظمة الخدمات المالية، وفي نهاية فترة إعداد التقارير لم تتم إعادة تدريب للموظفين.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – لا يوجد إلتزام لعدم وقوع حدث ملزم (إعادة التدريب).

الخلاصة – لا يتم الإعتراف بمخصص (أنظر الفقرة ١٤ والفقرات ١٧-١٩).

مثال ٨ : العقد المثقل بالأعباء

يقوم مشروع بالعمل بشكل مربح من خلال مصنع قام بتأجيره بموجب عقد إيجار تشغيلي. وخلال شهر ديسمبر عام ٢٠×٠ يقوم المشروع بتغيير موقع عملياته إلى مصنع جديد. يستمر عقد ايجار المصنع القديم للسنوات الأربع القادمة، ولا يمكن الغاؤه كما لا يمكن تأجير المصنع لمستخدم آخر.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – الحدث الملزم هو توقيع عقد الإيجار، الذي ينشأ عنه إلتزام قانوني.

التدفق الصادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية لتسديد – عندما يصبح عقد الإيجار مثقلاً بالأعباء يحتمل حدوث تدفق صادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية (والى أن يصبح عقد الإيجار مثقلاً بالأعباء يكون المشروع مسؤولاً عن عقد الإيجار بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧ *"عقود الإيجار"*).

الخلاصة – يتم الإعتراف بمخصص لأفضل تقدير لدفعات الإيجار التي لا يمكن تجنبها (أنظر الفقرات ٥(ج)، ١٤ و٦٦).

مثال ٩ : ضمان مفرد

في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠، يقوم المشروع (أ) بإعطاء ضمان لاقتراضات معينة للمشروع (ب)، التي وضعها المالي في ذلك الوقت سليم. وخلال عام ٢٠×١، يسوء الوضع المالي للمنشأة (ب)، وفي ٣٠ يونيو ٢٠×١ يقدم المشروع طلباً للحماية من دائنيه.

يلبي هذا العقد تعريف عقد التأمين في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ *"عقود التأمين"*. إلا أنه ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*، لأنه يلبي أيضاً تعريف عقد الضمان المالي في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وإذا كانت الجهة المصدرة قد أكدت في السابق صراحة أنها تعتبر هذه العقود أنها عقود تأمين وإستخدمت المحاسبة المطبقة على عقود التأمين فإنه يمكن للجهة المصدرة أن تختار تطبيق إما معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أو المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ على عقود الضمان المالي هذه. ويسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ للمنشأة المصدرة الإستمرار في سياساتها المحاسبية القائمة فيما يخص عقود التأمين إذا تم تلبية الحد الأدنى من المتطلبات المحددة. كما يسمح هذا المعيار أيضاً بتغييرات في السياسات المحاسبية التي تلبي معايير محددة. وفيما يلي مثال على سياسة محاسبية معينة يسمح بها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤. والتي تتفق كذلك مع المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لعقود الضمان المالي ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(أ) في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث سابق ملزم – الحدث الملزم هو إعطاء الضمان، الذي ينشأ عنه إلتزام قانوني.

التدفق الصادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية لتسديد – لا يحتمل حدوث تدفق صادر للمنافع في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠.

الخلاصة – يتم الإعتراف بالضمان عند القيمة العادلة.

(ب) في ٣١ ديسمبر ٢٠×١

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – الحدث الملزم هو إعطاء الضمان، الذي ينشأ عنه إلتزام قانوني.

التدفق الصادر المجسد للمنافع الإقتصادية لتسديد – في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، من المحتمل أنه سيطلب تدفق صادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية لتسديد الإلتزام.

الخلاصة – يتم قياس الضمانة لاحقاً بأي المبلغين التاليين، أيهما أعلى: أ- أفـضل تقـدير للإلتـزام (أنظـر الفقرتين ١٤ و٢٣) و ب– المبلغ المعترف به بشكل أولي مطروحاً منه، حيثما يكون مناسباً، الإطفاء التراكمي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨ *"الإيراد"*.

ملاحظة: وحيث يعطي المشروع ضمانات مقابل رسم، يتم الإعتراف بالإيراد بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨ *"الإيراد"*.

مثال أ١٠ : قضية محكمة

بعد حفل زفاف في عام ٢٠×٠، توفي عشرة اشخاص، من المحتمل نتيجة للتسمم الغذائي من منتجات باعها المشروع. وقد بدأت الإجراءات القانونية تطالب بالتعويضات من المشروع إلا أنها تعارض المسؤولية. حتى تاريخ إعتماد البيانات المالية للسنة حتى ٣١ ديسمبر ٢٠×٠، للنشر ابلغ المحامون أنه من المحتمل إعتبار المشروع غير مسؤولاً، على أنه، عند قيام المشروع باعداد البيانات المالية للسنة حتى ٣١ ديسمبر ٢٠×١، ابلغ المحامون أنه، نظراً لحدوث تطورات في القضية من المحتمل إعتبار المشروع مسؤولاً.

(أ) في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – بناءاً على الأدلة المتوفرة عندما تم إعتماد البيانات المالية، لا يوجد إلتزام نتيجة لأحداث سابقة.

الخلاصة – لا يتم الإعتراف بمخصص (أنظر الفقرتين ١٥ و١٦). ويتم الإفصاح عن الأمر على أنه إلتزام محتمل إلا إذا اعتبر إحتمال أي تدفق صادر بعيداً (الفقرة ٨٦).

(ب) في ٣١ ديسمبر ٢٠×١

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – بناءاً على الأدلة المتوفرة، هناك إلتزام حالي.

التدفق الصادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية لتسديد – محتمل.

الخلاصة – يتم الإعتراف بمخصص لأفضل تقدير للمبلغ لتسديد الإلتزام (الفقرات ١٤-١٦).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال ١١ : الإصلاحات والصيانة

تتطلب بعض الأصول إلى جانب الصيانة الروتينية، انفاقاً كبيراً كل بضع سنوات لعمليات إصلاح وتجديد وإستبدال اجزاء رئيسية. ويعطي معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*، الإرشاد بشأن توزيع الإنفاق الخاص بأصل على اجزائه المكونة له حيث أن لهذه المكونات أعمار نافعة مختلفة أو أنها تقدم منافع بأنماط مختلفة.

مثال ١١أ : تكاليف التجديد – لا يوجد متطلب تشريعي

فرن بحاجة إلى إستبدال بطانته كل خمس سنوات لأغراض فنية، وفي نهاية فترة إعداد التقارير كانت البطانة مستعملة لمدة ثلاث سنوات.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – لا يوجد إلتزام حالي.

الخلاصة – لا يتم الإعتراف بمخصص (أنظر الفقرة ١٤ والفقرات ١٧-١٩).

لا يتم الإعتراف بإستبدال البطانة لأنه، في نهاية فترة إعداد التقارير لا يوجد إلتزام بتبديل البطانة بشكل مستقل عن الإجراءات المستقبلية للشركة–حتى أن النية لتحمل الإنفاق تعتمد على قرار الشركة بالإستمرار في تشغيل الفرن أو إستبدال البطانة. وبدلاً من الإعتراف بمخصص تتم محاسبة إستهلاك البطانة من خلال إستعمالها، أي أنها يتم إستهلاكها على مدى خمس سنوات. وتتم رأسملة تكاليف إعادة تجديد البطانة التي تم تحملها عندئذ مع إستعمال كل بطانة جديدة مبينة من خلال الإستهلاك على مدى السنوات الخمسة التالية.

مثال ١١ب : تكاليف الإصلاح – متطلب تشريعي

شركة خطوط جوية يطلب منها بموجب القانون إجراء إصلاح شامل لطائراتها كل ثلاث سنوات.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – لا يوجد إلتزام حالي.

الخلاصة – لا يتم الإعتراف بمخصص (أنظر الفقرة ١٤ والفقرات ١٧-١٩).

لا يتم الإعتراف بتكاليف ترميم الطائرات على أنها مخصص لنفس الأسباب حيث أنه لا يتم الإعتراف بتكلفة إستبدال البطانة على أنها مخصص في المثال ١١أ. وحتى المتطلب القانوني للترميم لا يجعل تكاليف الترميم مطلوباً لعدم وجود إلتزام لترميم الطائرات بشكل مستقل عن الإجراءات المستقبلية للمشروع – يستطيع المشروع تجنب الصرف المستقبلي من خلال إجراءاتها المستقبلية. مثال ذلك بيع الطائرات. وبدلاً من الإعتراف بمخصص يأخذ إستهلاك الطائرات في الإعتبار حدوث التكاليف المستقبلية للصيانة، أي يتم إستهلاك مبلغ معادل لتكاليف الصيانة المتوقعة على مدى ثلاث سنوات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق د
أمثلة: الإفصاحات

هذا الملحق توضيحي، وهو لا يشكل جزء من المعيار ٣٧.

فيما يلي مثالان على الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٨٥:-

مثال ١ - الضمانات

يقوم صانع بإعطاء ضمانات في وقت البيع لمشتريي منتجات خطوط إنتاجه الثلاثة. وبموجب شروط الضمان يتعهد الصانع بإصلاح البنود التي لا تعمل بشكل مرض لمدة سنتين من تاريخ البيع أو إستبدالها. وفي نهاية فترة إعداد التقارير ، تم الإعتراف بمخصص مقداره ٦٠,٠٠٠، ولم يتم خصم المخصص حيث أن أثر الخصم ليس مادياً. ويتم الإفصاح عن المعلومات التالية:

تم الإعتراف بمخصص مقداره ٦٠,٠٠٠ للمطالبات المتوقعة للضمانات الخاصة بالمنتجات التي تم بيعها خلال السنوات المالية الثلاثة الأخيرة. ويتوقع تحمل غالبية هذا الصرف خلال السنة المالية التالية، وسيتم تحمل كافة ذلك خلال سنتين من نهاية فترة إعداد التقارير.

مثال ٢- تكاليف انهاء العمل

في عام ٢٠٠٠، يعترف مشروع يعمل في مجال الأنشطة النووية بمخصص لتكاليف انهاء العمل مقداره ٣٠٠ مليون، ويقدر المخصص بإستخدام إفتراض أن انهاء العمل سيتم خلال ٦٠-٧٠ سنة، على أنه، يوجد إحتمال بأن ذلك لن يحصل حتى ١٠٠-١١٠ سنوات، وفي هذه الحالة ستنخفض القيمة الحالية للتكاليف إلى حد كبير، ويتم الإفصاح عن المعلومات التالية:

تم الإعتراف بمخصص مقداره ٣٠٠ مليون لتكاليف إنهاء العمل، ويتوقع تحمل هذه التكاليف بين عامي ٢٠٦٠، ٢٠٧٠؛ على أنه، يوجد إحتمال بأن إنهاء العمل لن يتم حتى الأعوام ٢١٠٠-٢١١٠، وإذا تم قياس التكاليف بناءاً على توقع أنه لن يتم تحملها حتى الأعوام ٢١٠٠-٢١١٠ فإنه يتم تخفيض المخصص إلى ١٣٦ مليون، وقد تم تقدير المخصص بإستخدام التقنية الحديثة بالأسعار الحالية وخصمه بإستخدام سعر خصم حقيقي مقداره ٢%.

فيما يلي مثال على الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٩٢ حيث لم يتم إعطاء بعض المعلومات المطلوبة لأنه يمكن أن يتوقع أنها ستخل بشكل خطير بمركز المشروع.

مثال ٣- استثناء الإفصاح

مشروع بينها وبين أحد المنافسين نزاع، ويدعي هذا المنافس أن المنشأة تعدت على براءات وتطالب بتعويضات عن الأضرار مقدارها ١٠٠ مليون. ويعترف المشروع بمخصص لأفضل تقدير لها للإلتزام، إلا إنه لا يفصح عن أي من المعلومات التي تتطلبها الفقرتان ٨٤، ٨٥ من المعيار، ويتم الإفصاح عن المعلومات التالية:

تجري مقاضاة ضد الشركة تتعلق بنزاع مع منافس يدعي أن الشركة تعدت على براءات ويطالب بتعويضات عن الأضرار مقدارها ١٠٠ مليون، والمعلومات المطلوبة عادة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة" لا يتم الإفصاح عنها على أساس أنه يمكن أن يتوقع أن تخل بشكل خطير بنتيجة المقاضاة، ورأي المدراء أنه يمكن أن تقوم الشركة بمقاومة المطالبة بنجاح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٣٨

الأصول غير الملموسة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة حتى ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"* من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في سبتمبر ١٩٩٨. وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٩ *"تكاليف البحوث والتطوير"* (الصادر في عام ١٩٩٣ والذي حل محل نسخة سابقة صدرت في يوليو ١٩٧٨). وقد أُجريت تعديلات محدودة في عام ١٩٩٨.

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

وتم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في مرحلة لاحقة من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- معيار المحاسبة الدولي٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* (المعدل في ديسمبر ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"* (المعدل في ديسمبر ٢٠٠٣)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع على أساس الأسهم"* (الصادر في فبراير ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *"الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بريسم البيع والعمليات المتوقفة"* (الصادر في مارس ٢٠٠٤)

وفي مارس ٢٠٠٤، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بعد تنقيحه، والذي تم أيضاً تعديله من خلال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ وتم تعديله في مرحلة لاحقة من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ *"إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٤)
- معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "*تكاليف الإقتراض*" (كما هو معدل في مارس ٢٠٠٧)
- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" (كما هو معدل في يناير ٢٠٠٨)

التفسيرات التالية تتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٣٨، كما هو معدل في ٢٠٠٤:-

- التفسير ٢٩ *" الإفصاح- ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات "* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠١)
- التفسير ٣٢ *"الأصول غير الملموسة – تكاليف الموقع الإلكتروني"* (الصادر في مارس٢٠٠٢، والمعدل في ديسمبر ٢٠٠٣ ومارس ٢٠٠٤)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية٤ *"تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٤)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢ *"ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات"* (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٦ والتعديلات اللاحقة)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
المقدمة	**مقدمة ١ –١٣**
معيار المحاسبة الدولي ٣٨	
الأصول غير الملموسة	
الهدف	**١**
النطاق	**٧-٢**
تعريفات	**١٧-٨**
الأصول غير الملموسة	**١٧-٩**
إمكانية التحديد	١٢-١١
السيطرة	١٦-١٣
المنافع الإقتصادية المستقبلية	١٧
الإعتراف والقياس	**٦٧-١٨**
الإمتلاك المنفصل	**٣٢-٢٥**
الإمتلاك كجزء من عملية إندماج الأعمال	**٣٤-٣٣**
قياس القيمة العادلة للأصول غير الملموسة المكتسبة من إندماج الأعمال	٤١-٣٥
النفقات اللاحقة على مشروع بحث وتطوير قيد التنفيذ مشترى	٤٣-٤٢
الإمتلاك من خلال المنحة الحكومية	**٤٤**
عمليات تبادل الأصول	**٤٧-٤٥**
الشهرة المولدة داخلياً	**٥٠-٤٨**
الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً	**٦٧-٥١**
مرحلة البحث	٥٦-٥٤
مرحلة التطوير	٦٤-٥٧
تكلفة أصل غير ملموس مولد داخلياً	٦٧-٦٥
الإعتراف بمصروف	**٧١-٦٨**
المصروفات السابقة التي لا يعترف بها كأصل	**٧١**
القياس بعد الإعتراف	**٨٧-٧٢**
نموذج التكلفة	**٧٤**
نموذج إعادة التقييم	**٨٧-٧٥**
العمر النافع	**٩٦-٨٨**
الأصول غير الملموسة مع أعمار إنتاجية محددة	**١٠٦-٩٧**
فترة وطريقة الإطفاء	**٩٩-٩٧**
القيمة المتبقية	**١٠٠- ١٠٣**
مراجعة فترة وأسلوب الإطفاء	**١٠٤- ١٠٦**
الأصول غير الملموسة مع أعمار إنتاجية غير محددة	**١١٠-١٠٧**
مراجعة تقييم العمر النافع	**١١٠-١٠٩**
إمكانية إسترداد المبلغ المسجل – خسائر إنخفاض القيمة	**١١١**
الإحالة من الخدمة والإستبعاد	**١١٧-١١٢**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإفصاح	١١٨-١٢٨
عام	١١٨-١٢٣
الأصول غير الملموسة المفاسة بعد الإعتراف لإستخدامها في نموذج إعادة التقييم	١٢٤-١٢٥
الإنفاق على البحث والتطوير	١٢٦-١٢٧
معلومات أخرى	١٢٨
الأحكام الإنتقالية وتاريخ النفاذ	١٣٠-١٣٢
عمليات تبادل الأصول المتشابهة	١٣١
التطبيق المبكر	١٣٢
سحب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (الصادر في ١٩٩٨)	١٣٣
مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٨	
أساس الإستنتاج	
الرأي المعارض	
أمثلة توضيحية	
تقييم الأعمار الإنتاجية للأصول غير الملموسة	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"* مبين في الفقرة ١-١٣٣. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *"إطار تحضير البيانات المالية وعرضها"*. معيار المحاسبة الدولي٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* يقدم أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"* محل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"* (الصادر في عام ١٩٩٨) ويجب تطبيقه:-

(أ) في حالة الإندماج بالشراء على محاسبة الأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال التي يكون فيها تاريخ الإتفاقية بعد ٣١ مارس ٢٠٠٤.

(ب) على كافة الأصول غير الملموسة الأخرى، للفترات السنوية التي تبدأ في ٣١ مارس ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.

ويفضل التطبيق المبكر لهذا المعيار.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٨

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٣٨ المنقح هذا كجزء من مشروعة المتعلق بعمليات إندماج الأعمال. ويهدف المشروع إلى تحسين جودة محاسبة إندماج الأعمال والمحاسبة اللاحقة للشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال، والسعي إلى تحقيق مقاربة دولية بشأنها.

مقدمة ٣ يتألف المشروع من مرحلتين. وقد نتج عن المرحلة الأولى منهما إصدار المجلس في نفس الوقت للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"* والنسخ المنقحة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"*. وتركزت مداولات المجلس في المرحلة الأولى من المشروع بشكل رئيسي على المواضيع التالية:-

(أ) طريقة محاسبة إندماج الأعمال؛

(ب) القياس المبدئي للأصول القابلة للتحديد المشتراة والإلتزامات المحتملة المضمونة في إندماج الأعمال؛

(ج) الإعتراف بمخصصات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة؛

(د) معالجة أي زيادة في حصة المنشأة المشترية في القيم العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة في إندماج الأعمال عن تكلفة الإندماج؛ و

(هـ) محاسبة الشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال.

مقدمة ٤ وبناءاً على ذلك، كانت نية المجلس أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٨ هو أن يعكس فقط تلك التغيرات المتعلقة بقراراته في مشروع إندماج الأعمال، وليس إعادة دراسة جميع المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨. وتتعلق التغييرات التي تم إجرائها على المعيار بشكل رئيسي بتوضيح فكرة "قابلية التحديد" في إرتباطها بالأصول غير الملموسة، والعمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة وإطفائها، ومحاسبة مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة في إندماج الأعمال.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملخص بالتغيرات الرئيسية

تعريف الأصل غير الملموس

مقدمة ٥ تعرف النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصل غير الملموس على أنه أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له جوهر مادي يحتفظ به للإستخدام في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات، أو تأجيره للآخرين، أو إستخدامه لأغراض إدارية. وقد تم إلغاء متطلب الإحتفاظ بالأصل لإستخدامه في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات، أو تأجيره للآخرين، أو إستخدامه لأغراض إدارية من تعريف الأصل غير الملموس.

مقدمة ٦ لم تُعرف النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لكنها نصت على إمكانية تمييز الأصل غير الملموس بوضوح عن الشهرة إذا كان الأصل قابل للفصل، لكن لم تكن قابلية الفصل تلك شرطاً ضرورياً لقابلية التحديد. وينص المعيار على أن الأصل يستوفي معيار قابلية التحديد في تعريف الأصل غير الملموس عندما يكون:-

(أ) قابلاً للفصل، أي يمكن فصله أو قسمه عن المنشأة وبيعه أو نقله أو ترخيصه أو تأجيره أو إستبداله، إما منفرداً أو بالإرتباط مع عقد أو أصل أو إلتزام ذو علاقة؛ أو

(ب) ينشأ من حقوق تعاقدية أو قانونية أخرى، بغض النظر عما إذا كانت تلك الحقوق قابلة للنقل أو الفصل عن المنشأة أو عن حقوق وإلتزامات أخرى.

معيار الإعتراف الأولي

مقدمة ٧ إقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، إذا، وفقط إذا، كان من المحتمل تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة التي تُنسب إلى الأصل إلى المنشأة، ويمكن قياس تكلفتها بموثوقية. وتم شمل معايير الإعتراف هذه في هذا المعيار. غير أنه تم شمل إرشادات إضافية لتوضيح ما يلي:-

(أ) يعتبر معيار الإعتراف بالإحتمالية أنه يتم تلبيته دائماً بالنسبة للأصول غير الملموسة التي يتم شرائها بشكل منفصل أو في إندماج الأعمال.

(ب) يمكن قياس القيمة العادلة لأصل غير ملموس يتم شرائه في إندماج الأعمال بدرجة كافية من الموثوقية ليتم الإعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة.

النفقات اللاحقة

مقدمة ٨ بموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، إعتبرت معاملة النفقات اللاحقة على مشروع معين للبحث والتطوير قيد التنفيذ، يتم شرائه في إندماج الأعمال والإعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة، غير واضحة. ويقتضي المعيار في هذه النفقات:-

(أ) أن يتم الإعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات أبحاث؛

(ب) أن يتم الإعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات تطوير لا تستوفي المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للإعتراف بهذه النفقات كأصل غير ملموس؛ و

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) أن يتم الإعتراف بها كأصل غير ملموس إذا كانت نفقات تطوير تستوفي المعايير الـواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للإعتراف بهذه النفقات كأصل غير ملموس.

العمر الإنتاجى

مقدمة ٩ إستندت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إلى الإفتراض بأن العمر الإنتاجى للأصـل غير الملموس هو دائماً محدد، كما إشتملت على إفتراض قابل للنقض بأن العمر الإنتاجي لا يمكـن أن يتجاوز العشرين سنة من تاريخ إتاحة الأصل للإستخدام. وقد تم إلغاء ذلك الإفتـراض القابـل للنقض. في حين يقتضي هذا المعيار أن يكون للأصل غير الملموس عمر إنتاجى غير محدد عندما لا يكون هناك، على أساس تحليل لكافة العناصر ذات الصلة، حداً واضحاً للمدة التي من المتوقع أن يولد الأصل خلالها صافي تدفقات نقدية واردة للمنشأة.

مقدمة ١٠ إقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أنـه إذا تحققـت الـسيطرة علـى المنـافع الإقتصادية المستقبلية من الأصل غير الملموس من خلال الحقوق القانونية التي يـتم منحهـا لمـدة محددة، فإن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس لا يمكن أن يتجاوز مدة تلك الحقوق، ما لـم تكـن الحقوق قابلة للتجديد وكان التجديد مؤكداً تقريباً. يتطلب المعيار ما يلي:-

(أ) أن لا يتجاوز العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس الناشئ من الحقوق التعاقدية أو الحقـوق القانونية الأخرى مدة تلك الحقوق، لكن من الممكن أن يكون أقصر إعتماداً على الفترة التـي يتوقع خلالها إستخدام الأصل من قبل المنشأة؛ و

(ب) إذا تم نقل الحقوق لمدة محددة من الممكن تجديدها، يجب أن يتضمن العمر الإنتـاجى فتـرة (فترات) التجديد فقط إذا كان هناك دليل لدعم التجديد من قبل المنشأة بدون تكبد تكلفة كبيرة.

الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة

مقدمة ١١ يقتضي المعيار:-

(أ) عدم إطفاء الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجى غير محدد.

(ب) مراجعة العمر الإنتاجى لهذا الأصل في كل فترة التقرير لتحديـد مـا إذا كانـت الأحـداث والظروف تستمر في دعم تقييم العمر الإنتاجى غير المحدد لذلك الأصل. إذا لم تكن كـذلك، يجب محاسبة التغير في تقييم العمر الإنتاجى من غير محدد إلى محدد كتغيـر فـي التقـدير المحاسبي.

إختبار إنخفاض قيمة الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة

مقدمة ١٢ إقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن يتم تقدير المبلغ القابل للإسترداد للأصـل غير الملموس الذي تم إطفائه خلال فترة تزيد عن العشرين سنة من تاريخ إتاحته للإستخدام في نهاية كل سنة مالية على الأقل، حتى ولو لم يكن هناك مؤشراً على إنخفاض قيمة الأصل. وقد تم إلغاء هذا المتطلب. لذلك، تحتاج المنشأة إلى تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل غير ملموس ذو عمر إنتاجي محدد يتم إطفائه خلال فترة تزيد عن العشرين سنة من تاريخ إتاحته للإستخدام فقط عنـدما يكـون هناك، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، مؤشراً على إمكانية إنخفاض قيمة الأصل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإفصاح

مقدمة ١٣ إذا تم تقييم الأصل غير الملموس على أن له عمر انتاجى غير محدد، يقتضي المعيار مـن المنـشأة الإفصاح عن المبلغ المسجل لذلك الأصل والأسباب التي تدعم تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٣٨
الأصول غير الملموسة

الهـدف

١ هدف هذا المعيار بيان المعاملة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي آخر. ويتطلب هذا المعيار أن يعترف المشروع بالأصل إذا تم تلبية مقاييس معينة. كما يحدد هذا المعيار كيفية قياس المبلغ المرحل للأصول غير الملموسة ويتطلب إفصاحات معينة بشأن الأصول غير الملموسة.

النطـاق

٢ **يجب أن تطبق جميع المشاريع هذا المعيار في محاسبة الأصول غير الملموسة باستثناء:-**

(أ) الأصول غير الملموسة التي يغطيها معيار محاسبة دولي آخر؛

(ب) الأصول المالية، كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *الأدوات المالية: العرض"*؛

(ج) الإعتراف بأصول الإستكشاف والتقييم وقياسها (أنظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ *"إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية"*)؛ و

(د) الإنفاق على تطوير وإستخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي والموارد المماثلة غير المتجددة.

٣ إذا كان معيار محاسبة دولي آخر يتناول نوعاً معيناً من الأصول غير الملموسة، فإنه يجب على المشروع تطبيق ذلك المعيار بدلاً من هذا المعيار. فعلى سبيل المثال لا ينطبق هذا المعيار على:-

(أ) الأصول غير الملموسة التي يحتفظ بها المشروع للبيع أثناء سير العمل المعتاد (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢ *"المخزون"*، ومعيار المحاسبة الدولي ١١ *"عقود الإنشاء"*).

(ب) أصول الضريبة المؤجلة (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٢ *"ضرائب الدخل"*).

(ج) عقود الإيجار التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧ *"عقود الإيجار"*.

(د) الأصول الناشئة من منافع الموظفين (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٩ *" منافع الموظفين"*).

(هـ) الأصول المالية كما تم تعريفها في المعيار ٣٢ الإعتراف والإفصاح عن بعض الأصول المالية المغطاة بواسطة المعيار ٢٧ *"البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"*، المعيار ٢٨ *"المحاسبة عن الإستثمار في المنشآت الزميلة"* والمعيار ٣١ *"الحصص في المشاريع المشتركة"*.

(و) الشهرة الناجمة من دمج منشآت الأعمال (أنظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"*).

(ز) التكاليف المؤجلة للإندماج بالشراء، والأصول غير الملموسة، الناتجة عن الحقوق التعاقدية لشركة التأمين بموجب عقود التأمين ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ *"عقود التأمين"*. ويوضح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ متطلبات إفصاح محددة لتلك التكاليف المؤجلة للإندماج بالشراء ولكن ليس لتلك الأصول غير الملموسة. لذلك، تنطبق متطلبات الإفصاح الواردة في هذا المعيار على تلك الأصول غير الملموسة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ح) الأصول غير الملموسة وغير المتداولة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (أو المشمولة في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *"الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة"*.

٤ قد توجد بعض الأصول غير الملموسة ضمن مجسد مادي مثل قرص مضغوط (في حالة برامج الحاسب الآلي) أو في مستندات قانونية (في حالة الترخيص أو البراءة) أو فيلم، ولتحديد ما إذا كان يجب معاملة الأصل الذي يحتوي على كل من عناصر غير ملموسة وملموسة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* أو كأصل غير ملموس بموجب هذا المعيار فإنه يطلب إستخدام الحكم الشخصي لتقييم أي عنصر أكثر أهمية، مثال ذلك برامج الحاسب الآلي لآلة يتحكم بها الحاسب الآلي ولا تستطيع العمل بدون تلك البرامج المحددة تعتبر جزءاً لا يتجزأ من أجهزة الحاسب الآلي وتعامل كممتلكات أو مصانع أو معدات، وينطبق نفس الشيء على نظام التشغيل للحاسب الآلي، وحيث لا تكون البرامج جزءاً لا يتجزأ من أجهزة الحاسب الآلي ذات العلاقة تعامل برامج الحاسب الآلي على أنها أصل غير ملموس.

٥ ينطبق هذا المعيار بين أشياء أخرى على الإنفاق على أنشطة الإعلان والتدريب وبدء العمليات والبحث والتطوير، وتوجه أنشطة البحث والتطوير نحو تطوير المعرفة، وعلى ذلك بالرغم من أنه قد ينجم عن هذه الأنشطة أصل له تجسيد مادي (مثال ذلك نموذج أصلي) فإن العنصر المادي للأصل يعتبر ثانوياً لمكونه غير الملموس أي المعرفة الموجودة فيه.

٦ في حالة عقد الإيجار التمويلي قد يكون الأصل الضمني ملموساً أو غير ملموس، وبعد الإعتراف الأولي يعامل المستأجر الأصل غير الملموس المحتفظ به بموجب عقد إيجار تمويلي بموجب هذا المعيار، وتستثنى الحقوق بموجب إتفاقيات الترخيص لبنود مثل الأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق التأليف من نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧، وتقع ضمن نطاق هذا المعيار.

٧ قد تحدث الإستثناءات من نطاق معيار محاسبة دولي إذا كانت أنشطة أو عمليات معينة متخصصة الى حد تنشأ عنه مسائل محاسبية قد تحتاج الى تناولها بطريقة أخرى، وتنشأ هذه المسائل في الإنفاق على إستكشاف أو تطوير أو إستخراج النفط والغاز والترسبات المعدنية في الصناعات الإستخراجية وفي حالة العقود بين منشآت التأمين وحملة بوالصها، وعلى ذلك لا ينطبق هذا المعيار على الإنفاق على هذه الأنشطة، على أن هذا المعيار ينطبق على الأصول غير الملموسة الأخرى المستخدمة (مثل برامج الحاسب الآلي) والإنفاق الآخر (مثل تكاليف بدء العمليات) أو في الصناعات الإستخراجية أو في شركات التأمين.

تعريف-ات

٨ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها:-**

***السوق النشط* هو السوق الذي تتوفر فيه كافة الشروط التالية:-**

(أ) البنود التي تتم المتاجرة بها داخل السوق متجانسة؛

(ب) من الممكن أن يوجد فيه في أي وقت مشترون وبائعون راغبون؛ و

(ج) الأسعار متوفرة للجمهور.

***الإطفاء* هو التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للإستهلاك لأصل غير ملموس على مدى عمره الإنتاجي.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأصل هو مورد:-

(أ) يسيطر عليه المشروع نتيجة لأحداث سابقة؛ و

(ب) يتوقع أن تتدفق منه منافع إقتصادية مستقبلية للمشروع.

المبلغ المسجل هو المبلغ الذي يتم الإعتراف به كقيمة للأصل في بيان المركز المالي بعد خصم أي إطفاء متراكم وخسائر الإنخفاض المتراكمة في القيمة لذلك.

التكلفة هي مبلغ النقد أو معادلات النقد المدفوعة أو القيمة العادلة للمقابل الآخر المقدم لإمتلاك أصل في تاريخ إمتلاكه أو إنتاجه. أو حيثما كان قابلاً للتطبيق، المبلغ الذي يُنسب إلى ذلك الأصل عند الإعتراف الأولي به وفقاً للمتطلبات المحددة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى، مثل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع على أساس الأسهم"*.

المبلغ القابل للإستهلاك هو تكلفة أصل، أو مبلغ آخر بديل للتكلفة، في البيانات المالية مخصوماً منه القيمة المتبقية.

التطوير هو تطبيق نتائج البحث التي تم التوصل اليها أو المعرفة الأخرى لخطة أو نموذج لإنتاج مواد، أو أدوات، أو منتجات، أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل ملموس قبل البدء في الإنتاج أو الإستخدام التجاري.

القيمة الخاصة بمنشأة معينة هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة نشوئها من الإستخدام المستمر للأصل ومن التصرف به في نهاية عمره الإنتاجي أو التي تتوقع أن تتكبدها عند تسوية إلتزام ما.

القيمة العادلة لأصل هي المبلغ الذي يمكن مقابله إستبدال ذلك الأصل بين أطراف مطلعة، وراغبة في عملية بين أطراف محايدة.

خسارة الإنخفاض في القيمة هي مبلغ زيادة المبلغ المرحل لأصل عن مبلغه القابل للإسترداد.

الأصل غير الملموس هو أصل قابل للتحديد وغير نقدي بدون جوهر مادي.

الأصول النقدية هي نقود محتفظ بها وأصول سيتم إستلامها في مبالغ ثابتة أو قابلة للتحديد.

البحث هو إستقصاء أصلي أو مرسوم يتم القيام به بهدف الحصول على معرفة وإدراك علمي أو فني.

القيمة المتبقية هي تقدير المبلغ الذي يتوقع المشروع الحصول عليه لأصل في نهاية عمره التشغيلي، بعد خصم التكاليف المتوقعة للإستبعاد، إذا كان الأصل في ذلك الحين في العمر والظروف المتوقعة في نهاية عمره النافع.

العمر التشغيلي هو إما:-

(أ) الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها إستعمال المشروع للأصل؛ أو

(ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع أن يحصل المشروع عليها من الأصل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأصول غير الملموسة

٩ كثيراً ما تستهلك المشاريع الموارد، أو تتحمل إلتزامات، عند إمتلاك أو تطوير، أو صيانة أو تحسين الموارد غير الملموسة مثل المعرفة العلمية أو الفنية، أو تصميم وتنفيذ عمليات وأنظمة جديدة وتراخيص وملكية فكرية، ومعرفة بالسوق وعلامات تجارية (بما في ذلك الأسماء التجارية وعناوين النشر). والأمثلة العامة على البنود التي تشملها هذه العناوين العريضة هي برامج الحاسب الآلي، والبراءات، وحقوق التأليف، والأفلام السينمائية، وقوائم العملاء وحقوق خدمة الرهن، وتراخيص صيد الأسماك، وحصص الإستيراد والإمتيازات والعلاقات مع العملاء أو الموردين وولاء العملاء وحصة السوق وحقوق التسويق.

١٠ لا تلبي كافة البنود المبينة في الفقرة ٩ تعريف الأصل غير الملموس، أي قابلية التحديد والرقابة على المورد ووجود منافع إقتصادية مستقبلية. وإذا كان بند يغطيه هذا المعيار لا يلبي تعريف الأصل غير الملموس، فإنه يتم الإعتراف بالإنفاق لإمتلاكه أو توليده داخلياً. على أنه، مصروف عندما يتم تحمله، على أنه إذا تم إمتلاك بند في ضم أعمال هو عبارة عن إمتلاك فإنه يشكل جزءاً من الشهرة المعترف بها في تاريخ الإمتلاك (أنظر الفقرة ٦٨).

إمكانية التحديد

١١ يتطلب تعريف الأصل غير الملموس وجوب أن يكون الأصل غير الملموس قابلاً للتعريف لتمييزه بشكل واضح عن الشهرة. والشهرة يتم الإعتراف بها في إندماج الأعمال كأصل يمثل المنافع الإقتصادية المستقبلة الناشئة من أصول أخرى من عملية إمتلاك إندماج الأعمال الغير محددة بشكل فردي ومعترف بها بشكل منفصل. وقد تنتج المنافع الإقتصادية المستقبلية من المشاركة بين الأصول القابلة للتحديد الممتلكة أو من الأصول التي لا تحقق فردياً شروط الإعتراف بها في البيانات المالية.

١٢ **يعتبر الأصل قابل للتحديد إذا: -**

(أ) **قابلاً لفصله، ويكون الأصل قابلاً للفصل إذا إستطاع المشروع تأجير أو بيع أو إستبداله، إما مفرداً أو مع بعضه مع عقود ذات علاقة، أصول أو إلتزامات معرفة بغض النظر إذا كان ذلك أو لا؛ أو**

(ب) **ينشأ من إتفاق تعاقدي أو حقوق قانونية، بغض النظر ما إذا كانت هذه الحقوق أو قابليته للتحويل أو الفصل من المنشأة أو من حقوق وإلتزامات أخرى.**

السيطرة

١٣ يفرض المشروع السيطرة على الأصل إذا كان المشروع يملك سلطة الحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد ويستطيع كذلك الحد من إمكانية وصول الآخرين لهذه المنافع. وقدرة المشروع على السيطرة على المنافع الإقتصادية المستقبلية من أصل غير ملموس تنبع عادة من الحقوق القانونية. التي يمكن فرضها في المحكمة، وفي ظل عدم وجود حقوق قانونية يكون من الصعب إظهار السيطرة. على أن الإمكانية القانونية لفرض حق ليست شرطاً ضرورياً للسيطرة حيث قد يكون المشروع قادراً على السيطرة على المنافع الإقتصادية المستقبلية بطريقة أخرى.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٤ قد تتسبب المعرفة بالسوق والمعرفة الفنية بحدوث منافع إقتصادية مستقبلية. ويقوم المشروع بالسيطرة على هذه المنافع إذا، على سبيل المثال إذا كانت المعرفة محمية من خلال الحقوق القانونية مثل حقوق التأليف أو قيود إتفاقية تجارية (حيث يسمح بذلك) أو واجب قانوني على الموظفين للمحافظة على السرية.

١٥ قد يكون لدى المشروع فريق من الموظفين الماهرين وقد يكون قادراً على تحديد مهارات موظفين إضافية تؤدي الى منافع إقتصادية مستقبلية من التدريب. وقد يتوقع المشروع أيضاً أن يستمر الموظفون في توفير مهاراتهم للمشروع. على أن، المشروع ليس له عادة سيطرة كافية على المنافع الإقتصادية المستقبلية الناجمة من فريق من الموظفين المهرة ومن التدريب لإعتبار أن هذه البنود تلبي تعريف الأصل غير الملموس. ولسبب مماثل، من غير المحتمل أن تلبي إدارة محددة أو موهبة فنية تعريف الأصل غير الملموس إلا إذا كانت محمية من خلال حقوق قانونية لإستخدامها والحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة منها، وهي كذلك تلبي الأجزاء الأخرى من التعريف.

١٦ قد يكون للمشروع محفظة عملاء أو حصة في السوق ويتوقع أنه، بسبب الجهود الخاصة ببناء علاقات مع العملاء والولاء، فإن العملاء سيستمرون في المتاجرة مع المشروع. على أنه، في ظل عدم وجود الحقوق القانونية لحماية العلاقات مع العملاء، أو ولاء العملاء للمشروع أو وجود وسائل أخرى للسيطرة عليها فإن المشروع يكون له عادة سيطرة غير كافية على المنافع الإقتصادية من علاقات وولاء العملاء حتى يمكن إعتبار أن هذه البنود (محفظة العملاء، حصص السوق، العلاقات مع العملاء، ولاء العملاء) تلبي تعريف الأصول غير الملموسة. في غياب الحقوق القانونية لحماية علاقات العملاء، تقدم معاملات التبادل لعلاقات العملاء غير التعاقدية المتطابقة أو المتشابهة (بإستثناء كونها جزء من إندماج الأعمال) دليلاً على أن المنشأة قادرة رغم ذلك على السيطرة على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة الناتجة من علاقات العملاء. ولأن مثل معاملات التبادل هذه تقدم أيضاً دليلاً على كون علاقات العملاء قابلة للفصل، تستوفي علاقات العملاء تلك تعريف الأصل غير الملموس.

المنافع الإقتصادية المستقبلية

١٧ قد تشمل المنافع الإقتصادية المستقبلية المتدفقة من أصل غير ملموس الإيراد من بيع المنتجات أو الخدمات، أو وفورات التكلفة، أو المنافع الأخرى الناجمة من إستخدام المشروع للأصل. فعلى سبيل، المثال قد يخفض إستخدام الملكية الفكرية في عملية إنتاج من تكاليف الإنتاج المستقبلية بدلاً من زيادة الإيرادات المستقبلية.

الإعتراف والقياس

١٨ يتطلب الإعتراف ببند على أنه أصل غير ملموس أن يقوم المشروع ببيان أن البند يلبي ما يلي:-

(أ) تعريف الأصل غير الملوس (أنظر الفقرات ٨-١٧)؛ و

(ب) مقاييس الإعتراف المبينة في هذا المعيار (الفقرات ٢١-٢٣).

ينطبق هذا المتطلب أيضاً على التكاليف التي يتم تكبدها بشكل أولي لشراء أصل غير ملموس أو توليـده داخلياً وتلك التكاليف التي يتم تكبدها لاحقاً للإضافة إليه، أو إستبدال جزء منه، أو صيانته.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٩ تتناول الفقرات ٢٥-٣٢ تطبيق معيار الإعتراف على الأصول غير الملموسة المشتراة بشكل منفصل، في حين تتناول الفقرات ٣٣-٤٣ تطبيقه على الأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال. وتتناول الفقرة ٤٤ القياس الأولي للأصول غير الملموسة المشتراة بواسطة منحة حكومية، أما الفقرات ٤٥-٤٧ فتتناول عمليات تبادل الأصول غير الملموسة، في حين تتناول الفقرات ٤٨-٥٠ معاملة الشهرة المولدة داخلياً. وتتناول الفقرات ٥١-٦٧ الإعتراف والقياس الأوليين بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.

٢٠ إن من طبيعة الأصول غير الملموسة أنها، في كثير من الحالات، ليس لها إضافات أو بدائل لجزء منها. وتبعا لذلك، من المرجح أن تحافظ معظم النفقات اللاحقة على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة المتمثلة في أصل غير ملموس موجود، بدلاً من إستيفاء تعريف الأصل غير الملموس ومعايير الإعتراف في هذا المعيار. بالإضافة إلى ذلك، من الصعب عادة أن تُنسب النفقات اللاحقة مباشرة إلى أصل غير ملموس محدد بدلاً من العمل بوصفه وحدة واحدة. لذلك فمن النادر جداً أن يتم الإعتراف بالنفقات اللاحقة - النفقات التي يتم تكبدها بعد الإعتراف الأولي بأصل غير ملموس مشترى أو بعد إتمام أصل غير ملموس مولد داخلياً. وبالإنسجام مع الفقرة ٦٣، يتم دائماً الإعتراف بالنفقات اللاحقة على العلامات التجارية، وعناوين الصحف الرئيسية، وعناوين النشر، وقوائم العملاء، والبنود المشابهة في جوهرها (سواء يتم شرائها خارجياً أو توليدها داخلياً) في الربح أو الخسارة عند تكبدها. ويعود سبب هذا إلى أنه لا يمكن تمييز هذه النفقات عن نفقات تطوير العمل كوحدة واحدة.

٢١ **يجب الإعتراف بالأصل غير الملموس فقط في الحالات التالية:-**

(أ) **إذا كان من المحتمل أن المنافع الإقتصادية المستقبلية التي تعزى للأصل ستتدفق المشروع؛ و**

(ب) **إذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق به.**

٢٢ **يجب على المشروع تقييم إحتمال المنافع الإقتصادية المستقبلية بإستخدام إفتراضات معقولة ومدعومة تمثل افضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الإقتصادية التي ستسود على مدى العمر النافع للأصل.**

٢٣ يستخدم المشروع الحكم الشخصي لتقييم درجة التأكد المتعلقة بتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية التي تعزى لإستعمال الأصل بناءاً على الأدلة المتوفرة في وقت الإعتراف المبدئي، وإعطاء وزن أكبر للأدلة الخارجية.

٢٤ **يجب قياس الأصل مبدئياً بمقدار تكلفته.**

الإمتلاك المنفصل

٢٥ يعكس عادة السعر الذي تدفعه المنشأة لشراء أصل غير ملموس بشكل منفصل التوقعات حول إحتمالية تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة المتمثلة في الأصل إلى المنشأة. وبعبارة أخرى، تتوقع المنشأة أن يكون هناك تدفق وارد للمنافع الإقتصادية حتى لو كان هناك شكوك حول توقيت أو مبلغ التدفق. لذلك، يعتبر معيار الإعتراف بالإحتمالية في الفقرة ٢١(أ) على أنه يتم إستيفاؤه دائماً بالنسبة للأصول غير الملموسة المشتراة بشكل منفصل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢٦ عادةً، إذا تم إمتلاك أصل بشكل منفصل فإن تكلفة الأصل غير الملموس يمكن عادة قياسها بشكل موثوق، ويكون الأمر كذلك عندما يكون مقابل الشراء في شكل نقدي أو أصول نقدية أخرى.

٢٧ تتكون تكلفة الأصل غير الملموس الذي يتم شرائه بشكل منفصل مما يلي:-

(أ) سعر الشراء الخاص به، بما في ذلك رسوم الإستيراد وضرائب الشراء غير المستردة، بعد إقتطاع الخصومات والحسومات التجارية؛ و

(ب) أية تكلفة منسوبة مباشرة لإعداد الأصل لإستخدامه المقصود.

٢٨ فيما يلي أمثلة على التكاليف المنسوبة مباشرة:-

(أ) تكاليف منافع الموظفين (كما هي محددة في معيار المحاسبة الدولي ١٩) التي تنشأ مباشرة نتيجة إعادة الأصل إلى حالته التشغيلية؛

(ب) الرسوم المهنية التي تنشأ مباشرة نتيجة إعادة الأصل إلى حالته التشغيلية؛ و

(ج) تكاليف فحص ما إذا كان الأصل يعمل بشكل صحيح.

٢٩ فيما يلي أمثلة على النفقات التي لا تعتبر جزء من تكلفة الأصل غير الملموس:-

(أ) تكاليف تقديم منتج أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف الأنشطة الإعلانية والدعائية)؛

(ب) تكاليف ممارسة العمل في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين)؛ و

(ج) التكاليف الإدارية والتكاليف العامة الأخرى غير المباشرة.

٣٠ يتوقف الإعتراف بالتكاليف في المبلغ المسجل للأصل غير الملموس عندما يكون الأصل في الحالة التي من الضرورى له أن يكون بها قادراً على العمل بالطريقة التي تقصدها الإدارة. لذلك لا تُشمل التكاليف التي يتم تكبدها في إستخدام أو إعادة إستخدام الأصل غير الملموس في المبلغ المسجل لذلك الأصل. على سبيل المثال، لا تُشمل التكاليف التالية في المبلغ المسجل للأصل غير الملموس:-

(أ) التكاليف التي يتم تكبدها خلال إعداد الأصل، القادر على العمل بالطريقة التي تقصدها الإدارة، ليتم إستخدامه؛ و

(ب) الخسائر التشغيلية الأولية، مثل تلك التكاليف التي يتم تكبدها مع تزايد الطلب على مخرجات الأصل.

٣١ تحدث بعض العمليات فيما يتعلق بتطور الأصل غير الملموس، لكنها غير ضرورية لوضع الأصل في الحالة التي من الضروري له أن يكون بها قادراً على العمل بالطريقة التي تقصدها الإدارة ويمكن أن تحدث هذه العمليات الثانوية قبل أو خلال أنشطة التطوير. ولأن العمليات الثانوية ليست ضرورية لوضع الأصل في الحالة التي من الضروري له أن يكون بها قادراً على العمل بالطريقة التي تقصدها الإدارة، يتم الإعتراف بالدخل والمصاريف ذات العلاقة الخاصة بالعمليات الثانوية فوراً في الربح أو الخسارة، ويتم شملها في تصنيفات الدخل والمصروف الخاصة بها.

٣٢ إذا أجلت دفعة لأصل غير ملموس الى ما بعد فترة الدفع المعتادة تكون تكلفته معادلة للسعر النقدي، ويتم الإعتراف بالفرق بين هذا المبلغ وإجمالي الدفعات على أنه مصروف فائدة على مدى فترة الإئتمان إلا إذا تمت رأسملته بموجب المعاملة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ٢٣ *"تكاليف الإقتراض"*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإمتلاك كجزء من إندماج الأعمال

٣٣ وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال"، إذا تم إستملاك أصل غير ملموس في إندماج أعمال، تكون تكلفة الأصل غير الملموس بقيمته العادلة في تاريخ الإستملاك. وستعكس القيمة العادلة للأصل غير الملموس التوقعات حول إحتمالية تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة المضمنة في الأصل إلى المنشأة. وبكلمات أخرى، تتوقع المنشاة وجود تدفق وارد للمنافع الإقتصادية، حول لو كان هناك شكوك حول توقيت أو مبلغ التدفق الوارد. لذلك، يعتبر معيار الإعتراف بالإحتمالية في الفقرة ٢١ (أ) متحققاً بالنسبة للأصول غير الملموسة في إندماج الأعمال. وإذا كان الأصل المستملك في إندماج الأعمال قابلاً للفصل أو ناشئاً عن حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى، فستوجد معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل بشكل موثوق. ولذلك، يعتبر معيار القياس الموثوق في الفقرة (٢١ (ب) متحققاً دائماً بالنسبة للأصول غير الملموسة المستملكة في إندماج الأعمال.

٣٤ وفقاً لهذا المعيار والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما هو معدل في ٢٠٠٨)، تعترف المنشأة المشترية في تاريخ الإندماج بالشراء بشكل منفصل عن الشهرة بأصل غير ملموس للمنشأة المشتراة إذا كان من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل بموثوقية، بغض النظر عما إذا كان الأصل قد تم الإعتراف به من قبل المنشأة المشتراة قبل الإندماج. هذا يعني أن المنشأة المشترية تعترف بمشروع بحث وتطوير قيد التنفيذ للمنشأة المشتراة على أنه أصل بشكل منفصل عن الشهرة إذا إستوفى المشروع تعريف الأصل غير الملموس. ويستوفي مشروع البحث والتطوير قيد التنفيذ الخاص بالمنشأة المشتراة تعريف الأصل غير الملموس إذا كان:-

(أ) يلبي تعريف الأصل؛ و

(ب) كان قابلاً للتحديد، أي يمكن فصله أو أنه ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى.

قياس القيمة العادلة لأصول غير الملموس المكتسبة من إندماج الأعمال

٣٥ ٣٥. إذا تم أصل غير ملموس الذي تم إستملاكه في إندماج الأعمال قابلاً للفصل أو ناشئاً عن حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى، فستوجد معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل بشكل موثوق. . عندما يوجد هناك، بالنسبة للتقديرات التي تستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس، نطاق كبير من المخرجات الممكنة ذات إحتمالات مختلفة، تدخل تلك الشكوك في قياس القيمة العادلة للأصل، بدلاً من إظهار عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية.

٣٦ يمكن أن يكون الأصل غير الملموس الذي يتم شرائه في إندماج الأعمال قابلاً للفصل، لكن فقط بالإرتباط مع أصل ملموس أو غير ملموس ذي علاقة. على سبيل المثال، قد لا يكون من الممكن بيع عنوان نشر مجلة معينة بشكل منفصل عن قاعدة البيانات الخاصة بمشتركي المجلة، أو يمكن أن ترتبط علامة تجارية لمياه طبيعية بنبع معين ولا يمكن بيعها بشكل منفصل عن النبع. وفي مثل تلك الحالات، تعترف المنشأة المشترية بمجموعة من الأصول على أنها أصل واحد بشكل منفصل عن الشهرة إذا لم يكن من الممكن قياس القيم العادلة المختلفة للأصول في المجموعة بموثوقية.

٣٧ وعلى نحو مماثل، يتم عادة إستخدام مصطلحي "الماركة" و "الإسم التجاري" كمرادفين للعلامات التجارية والعلامات الأخرى. إلا أن المصطلحين السابقين هما مصطلحان تسويقيان عامان يتم إستعمالهما بشكل نمطي للإشارة إلى مجموعة من الأصول التكميلية مثل العلامة التجارية (أو علامة الخدمة) والإسم التجاري، والمعادلات، والوصفات، والخبرات التقنية المتعلقة بها. وتعترف المنشأة المشترية بمجموعة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

من الأصول غير الملموسة التكميلية التي تشتمل على ماركة على أنها أصل واحد إذا لم يكن من الممكن قياس القيم العادلة المختلفة للأصول التكميلية بموثوقية. وإذا كان من الممكن قياس القيم العادلة المختلفة للأصول التكميلية بموثوقية، يمكن أن تعترف المنشأة المشترية بها كأصل واحد، بشرط أن يكون للأصول المختلفة أعمار إنتاجية مماثلة.

٣٨ [تم إلغائه]

٣٩ تقدم أسعار السوق المعروضة في سوق نشط التقدير الأكثر موثوقية للقيمة العادلة لأصل غير ملموس (أنظر أيضاً الفقرة ٧٨). ويكون عادة سعر السوق المناسب هو سعر العطاء الحالي. وإذا كانت أسعار العطاء الحالية غير متوفرة، يمكن أن يقدم سعر آخر معاملة مماثلة أساسا يتم وفقاً له تقدير القيمة العادلة، بشرط عدم وجود أي تغير هام في الظروف الإقتصادية بين تاريخ المعاملة والتاريخ الذي يتم فيه تقدير القيمة العادلة للأصل.

٤٠ في حال عدم وجود سوق نشط للأصل غير الملموس، تكون قيمته العادلة هو المبلغ الذي كانت ستدفعه المنشأة مقابل الأصل، في تاريخ الإندماج بالشراء، في معاملة على أساس تجارى بين الأطراف المطلعة والراغبة على أساس أفضل المعلومات المتوفرة. وفي تحديد هذا المبلغ، تأخذ المنشأة بعين الإعتبار نتائج آخر المعاملات لأصول مشابهة.

٤١ إن المنشآت التي تشترك على نحو منتظم في شراء وبيع الأصول غير الملموسة الإستثنائية قد تكون قد وضعت أساليب لتقدير قيمها العادلة بشكل غير مباشر. ويمكن إستخدام هذه الأساليب للقياس الأولي لأصل غير ملموس يتم شرائه في إندماج الأعمال إذا كان الهدف منها تقدير القيمة العادلة وإذا كانت تعكس المعاملات والممارسات الحالية في الصناعة التي ينتمي إليها الأصل. وتتضمن هذه الأساليب، حيثما يكون مناسباً:-

(أ) تطبيق مضاعفات تعكس معاملات السوق الحالية على المؤشرات التي تحدد ربحية الأصل (مثـل الإيراد، وأسهم السوق، والربح التشغيلي) أو على خط الأتاوات التي يمكن الحصول عليهـا مـن ترخيص الأصل غير الملموس إلى طرف أخرى في معاملة على أساس تجارى (كما في مـنهج "الإعفاء من الأتاوة")؛ أو

(ب) خصم صافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الأصل.

النفقات اللاحقة على مشروع بحث وتطوير قيد التنفيذ مشترى

٤٢ **بحث و تطوير النفقات ذات أو التي:-**

(أ) المتعلقة بمشروع بحث أو تطوير قيد التنفيذ يتم شرائه بشكل منفصل أو في إنـدماج الأعمـال ويتم الإعتراف به كأصل غير ملموس؛ و

(ب) التي يتم تكبدها بعد شراء ذلك المشروع.

تتم محاسبة نفقات البحث أو التطوير التالية وفقاً للفقرات ٥٤-٦٢

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٤٣ إن تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٥٤-٦٢ تعنى أن النفقات اللاحقة على مشروع بحث أو تطوير يتم شرائه بشكل منفصل أو في إندماج الأعمال ويتم الإعتراف به كأصل غير ملموس:-

(أ) يتم الإعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات بحث؛

(ب) يتم الإعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات تطوير لا تستوفي معـايير الإعتـراف كأصل غير ملموس في الفقرة ٥٧؛ و

(ج) تتم إضافتها إلى المبلغ المسجل لمشروع بحث أو تطوير قيد التنفيذ مـشترى إذا كانـت نفقـات تطوير تستوفي معايير الإعتراف في الفقرة ٥٧.

الإمتلاك من خلال منحة حكومية

٤٤ في بعض الحالات، من الممكن إمتلاك أصل غير ملموس بدون تكلفة، أو مقابل عوض رمزي، من خلال منحة حكومية. وقد يحدث هذا عندما تقوم حكومة بتحويل أو تخصيص أصول غير ملموسة لمشروع مثل حقوق النزول في مطار، أو التراخيص لتشغيل محطات راديو أو تلفزيون، أو تراخيص أو حصص إستيراد أو حقوق الوصول الى موارد أخرى مقيدة. وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٠ *"محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"*، فقد يختار المشروع الإعتراف بكل من الأصل غير الملموس والمنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئياً. وإذا إختار المشروع عدم الإعتراف بالأصل مبدئياً بمقدار القيمة العادلة فإن المشروع تعترف بالأصل مبدئياً بمقدار مبلغ رمزي (بموجب المعاملة الأخرى التي يسمح بها معيار المحاسبة الدولي ٢٠) بالإضافة الى أي إنفاق يعزى مباشرة لإعداد الأصل لإستعماله المستهدف.

عمليات تبادل الأصول

٤٥ يمكن إمتلاك أصل أو أكثر من أصل عن طريق مبادلة أصل غير مالي أو أصول، أو مجموعة من الأصول المالية والغير مالية. يمكن شراء واحد أو أكثر من الأصول غير الملموسة مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. ويشير النقاش التالي ببساطة إلى تبادل أصل غير نقدي بآخر، لكنه ينطبق أيضاً على كافة عمليات التبادل المذكورة في الجملة السابقة. ويتم قياس تكلفة هذا الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة ما لم (أ) تفتقر معاملة التبادل إلى جوهر تجاري أو (ب) كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه بموثوقية. يتم قياس الأصل المشترى بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع المنشأة فوراً إلغاء الإعتراف بالأصل المتنازل عنه. وإذا لم يتم قياس الأصل المشترى بالقيمة العادلة، يتم قياس تكلفته بالمبلغ المسجل للأصل المتنازل عنه.

٤٦ تحدد المنشأة ما إذا كان لمعاملة التبادل أي جوهر تجاري من خلال دراسة الحد الذي يتوقع فيه أن تتغير تدفقاتها النقدية المستقبلية نتيجة المعاملة. ويكون لمعاملة التبادل جوهر تجاري إذا:-

(أ) كان شكل (أي مخاطر وتوقيت ومبلغ) التدفقات النقدية للأصل المستلم يختلف عن شكل التـدفقات النقدية للأصل المنقول؛ أو

(ب) كانت القيمة الخاصة بالمنشأة من حصة عمليات المنشأة تتأثر بتغيرات المعاملة نتيجة التبادل؛ و

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) كان الفرق في البند (أ) أو (ب) كبيراً بالمقارنة مع القيمة العادلة للأصول المتبادلة.

ولغرض تحديد ما إذا كان لمعاملة التبادل أي جوهر تجاري، تعكس القيمة الخاصة بالمنشأة من حـصة عمليات المنشأة التي تتأثر بالمعاملة التدفقات النقدية ما بعد الضريبة. ومن الممكن أن تكون نتيجة هـذه التحليلات واضحة دون قيام المنشأة بعمل حسابات مفصلة.

٤٧ تحدد الفقرة ٢١(ب) بأن أحد شروط الإعتراف بالأصل غير الملموس هو أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية. وتكون القيمة العادلة للأصل غير الملموس التي لا يوجد بشأنها معاملات سوق قابلة للمقارنة، قابلة للقياس بموثوقية إذا (أ) كان التغير في نطاق تقديرات القيمة العادلة المعقولة ليس بذي أهمية لذلك الأصل أو (ب) إذا كان من المعقول تقييم إحتمالات التقديرات المختلفة ضمن النطاق وإستخدامها في تقدير القيمة العادلة. وإذا كانت المنشأة قادرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية إما للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه، يتم حينها إستخدام القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المستلم أكثر وضوحاً.

الشهرة المولدة داخلياً

٤٨ **يجب عدم الإعتراف بالشهرة المولدة داخلياً على أنها أصل.**

٤٩ في بعض الحالات، يتم تحمل إنفاق لتوليد منافع إقتصادية مستقبلية، ولكن لا ينجم عنها خلق أصل غير ملموس يلبي مقاييس الإعتراف في هذا المعيار. وكثيراً ما يوصف هذا الإنفاق بأنه يساهم في الشهرة المولدة داخلياً. ولا يتم الإعتراف بالشهرة المولدة داخلياً على أنها أصل لأنها مصدر غير قابل (لأنه لا يمكن فصلة ولا هو ناشء من إلتزام تعاقدي أو حقوق قانونية) للتحديد يسيطر عليه المشروع ويمكن قياسه بشكل موثوق بمقدار التكلفة.

٥٠ إن الفروقات بين القيمة السوقية لمشروع والمبلغ المرحل لصافي أصوله القابلة للتحديد في أي محطة زمنية قد تجتذب سلسلة من العوامل التي تؤثر على قيمة المشروع، على أنه، لا يمكن إعتبار هذه الفروقات أنها تمثل تكلفة الأصول غير الملموسة التي تسيطر عليها المشروع.

الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

٥١ من الصعب في بعض الأحيان تقييم ما إذا كان أصل غير ملموس مولد داخلياً يستوفي شروط الإعتراف، وكثيراً ما يكون من الصعب:-

(أ) تحديد ما إذا كان هناك أصل قابل للتحديد سيولد منافع إقتصادية مستقبلية محتملة؛ و

(ب) تحديد تكلفة الأصل بشكل موثوق، وفي بعض الحالات، لا يمكن تمييز تكلفة توليد أصل غير ملموس داخلياً عن تكلفة الإحتفاظ بالشهرة المولدة داخلياً للمشروع أو زيادتها أو إجراء العمليات اليومية.

بناءاً على ذلك، بالإضافة الى الإمتثال للمتطلبات العامة للإعتراف بالأصل غير الملموس، وقياسه مبدئياً فإن المشروع تطبق المتطلبات والإرشادات في الفقرات ٥٢– ٦٧ أدناه على كافة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٥٢ لتقييم ما إذا كان أصل غير ملموس مولد داخلياً يلبي مقياس الإعتراف يقوم المشروع بتصنيف توليد الأصل الى ما يلي:-

(أ) مرحلة بحث؛ و

(ب) مرحلة تطوير.

بالرغم من أنه تم تعريف المصطلحين "البحث" و"التطوير"، فإن المصطلحين "مرحلة البحث" و"مرحلة التطوير" لهما معنى أوسع لغرض هذا المعيار.

٥٣ إذا لم يتمكن المشروع من تمييز مرحلة البحث من مرحلة التطوير لمشروع داخلي لإيجاد أصل غير ملموس، فإن المشروع يعامل الإنفاق على ذلك المشروع كما لو أنه تم تحمله في مرحلة البحث فقط.

مرحلة البحث

٥٤ يجب عدم الإعتراف بأي أصل غير ملموس ناتج من البحث (أو من مرحلة البحث لمشروع داخلي). ويجب الإعتراف بالإنفاق على البحث (أو على مرحلة البحث لمشروع داخلي) على أنه مصروف عندما يتم تحمله.

٥٥ يتبنى هذا المعيار الرأي بأنه في مرحلة البحث لمشروع، لا يستطيع المشروع إظهار وجود الأصل غير الملموس الذي سيولد منافع إقتصادية مستقبلية محتملة. ولذلك، يتم الإعتراف بهذا الإنفاق دائماً على أنه مصروف عندما يتم تحمله.

٥٦ فيما يلي أمثلة على أنشطة البحث:-

(أ) الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة؛

(ب) البحث عن تطبيقات لنتائج البحث أو المعرفة الأخرى وتقييمها وإجراء إختيار نهائي لها؛

(ج) البحث عن بدائل للمواد، الأدوات، المنتجات، العمليات، الأنظمة أو الخدمات؛ و

(د) وضع وتصميم وتقييم وإجراء إختيار نهائي للبدائل الممكنة للمواد أو الأدوات أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات الجديدة أو المحسنة.

مرحلة التطوير

٥٧ يجب الإعتراف بالأصل غير الملموس الناشىء من تطوير (أو من مرحلة التطوير لمشروع داخلي) فقط إذا تمكن المشروع من بيان ما يلي:-

(أ) الجدوى الفنية لإكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح متوفراً للإستعمال أو البيع.

(ب) نيتها لإكمال الأصل غير الملموس وإستعماله أو بيعه.

(ج) قدرتها على إستعمال أو بيع الأصل.

(د) كيف سيولد الأصل غير الملموس منافع إقتصادية مستقبلية محتملة. ويجب على المشروع بين أشياء أخرى بيان وجود سوق لإنتاج الأصل غير الملموس أو الأصل غير الملموس نفسه، أو إذا كان سيتم إستعماله داخلياً فائدة الأصل غير الملموس.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(هـ) توفر الموارد الفنية والمالية، المناسبة والموارد الأخرى لإكمال تطوير وإستعمال أو بيع الأصل غير الملموس.

(و) قدرتها على قياس الإنفاق الذي يعزى الى الأصل غير الملموس أثناء تطوره بشكل موثوق به.

٥٨ أثناء مرحلة تطوير مشروع، يستطيع المشروع في بعض الحالات، تحديد أصل غير ملموس وبيان أن الأصل سيولد منافع إقتصادية مستقبلية. ويعود ذلك الى أن مرحلة التطوير لمشروع متقدمة على مرحلة البحث.

٥٩ فيما يلي أمثلة على أنشطة التطوير:-

(أ) تصميم وبناء وإختبار نماذج أولية ونماذج سابقة للإنتاج أو لما بعد الإستعمال؛

(ب) تصميم الأدوات، وأجهزة التثبيت، والقوالب والأصبغة التي تتضمن تقنية جديدة؛

(ج) تصميم وبناء وتشغيل خطة للطيار على نطاق ليس مجدياً إقتصادياً؛ و

(د) تصميم وبناء وإختبار بديل تم إختياره لمواد أو أجهزة أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة.

٦٠ من أجل بيان كيفية توليد أصل غير ملموس لمنافع إقتصادية مستقبلية محتملة، يقوم المشروع بتقييم المنافع الإقتصادية المستقبلية التي سيتم إستلامها من الأصل بإستخدام المبادئ في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"*، وإذا كان الأصل سيولد منافع إقتصادية فقط مجتمعاً مع الأصول الأخرى، تطبق المشروع مفهوم وحدات توليد النقد كما هي واردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

٦١ يمكن إظهار توفر الموارد لإكمال، وإستخدام والحصول على المنافع من أصل غير ملموس، على سبيل المثال من خلال خطة عمل تبين الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى اللازمة وقدرة المشروع على ضمان هذه الموارد. وفي حالات معينة تظهر المشروع توفر التمويل الخارجي بالحصول على ما يدل على رغبة المقرض في تمويل الخطة.

٦٢ كثيراً ما تستطيع أنظمة التكلفة للمشروع بشكل موثوق قياس تكلفة توليد أصل غير ملموس داخلياً، مثل الرواتب والإنفاق الآخر الذي تم تحمله للحصول على حقوق التأليف أو الرخص أو تطوير برامج الحاسب الآلي.

٦٣ **يجب عدم الإعتراف بالأسماء التجارية المولدة داخلياً، والبيانات الإدارية، وعناوين النشر وقوائم العملاء والبنود المشابهة في مادتها لذلك على أنها أصول غير ملموسة.**

٦٤ يتبنى هذا المعيار الرأي بأن الإنفاق على العلامات التجارية المولدة داخلياً، والأنظمة الإدارية، وعناوين النشر، وقوائم العملاء، والبنود المشابهة في مادتها لذلك لا يمكن تمييزها عن تكلفة تطوير العمل ككل. وعلى ذلك لا يتم الإعتراف بهذه البنود على أنها أصول غير ملموسة.

تكلفة أصل غير ملموس مولد داخلياً

٦٥ إن تكلفة الأصل المولد داخلياً لغرض الفقرة ٢٤ هي مبلغ الإنفاق الذي تم تحمله من التاريخ الذي يلبي به الأصل غير الملموس للمرة الأولى مقاييس الإعتراف في الفقرات ٢١، ٢٢ و٥٧. وتمنع الفقرة ٧١ إعادة عرض الإنفاق المعترف به كمصروف في البيانات المالية السابقة أو التقارير المالية المرحلية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٦٦ تشمل تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلياً كافة الإنفاق الضرورية لإنشاء أو تصنيع أو إعداد أصل قادر على العمل بالأسلوب المقصود من الإدارة. وأمثلة مباشرة على التكلفة:-

(أ) الإنفاق على المواد والخدمات المستخدمة أو المستهلكة لتوليد الأصل غير الملموس؛

(ب) رواتب وأجور الموظفين (كما تم تعريفها في المعيار ١٩) الناشئة مباشرة من توليد الأصل غير الملموس؛

(ج) المصاريف لتسجيل حق قانوني؛ و

(د) إطفاء البراءات والتراخيص المستعملة لتوليد الأصل.

ويحدد معيار المحاسبة الدولي ٢٣ مقاييساً للإعتراف بالفائدة كجزء مكون لتكلفة أصل غير ملموس مولد داخلياً.

٦٧ البنود التالية ليست أجزاء مكونة لتكلفة أصل غير ملموس مولد داخلياً:-

(أ) البيع، والإنفاق الإداري والمصروفات الثابتة العامة الأخرى إلا إذا كان من الممكن أن تعزى هذه المصروفات مباشرة لاعداد الأصل للإستعمال؛

(ب) عدم الفعالية المحددة بوضوح وخسائر التشغيل الأولية التي تم تحملها قبل أن يحقق الأصل الأداء المرسوم؛ و

(ج) الإنفاق على تدريب الموظفين لتشغيل الأصل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال يوضح الفقرة ٦٥

يقوم مشروع بتطوير عملية إنتاج جديدة. وفي عام ٢٠x٥ بلغ الإنفاق الذي تم تحمله ١,٠٠٠[أ] (و ن) تم تحمل ٩٠٠ (و ن) منها قبل ١ ديسمبر ٢٠×٥، وتم تحمل ١٠٠(و ن) بين ١ ديسمبر ٢٠×٥ و ٣١ ديسمبر ٢٠×٥ والمشروع قادر على إظهار أنه في ١ ديسمبر ٢٠×٥ لبى عملية الإنتاج مقاييس الإعتراف كأصل غير ملموس، ويقدر المبلغ القابل للإسترداد لتقنية العملية (بما في ذلك التدفقات النقدية المستقبلية لإكمال العملية قبل توفرها للإستخدام) بمقدار ٥٠٠ (و ن) .

في نهاية عام ٢٠×٥، تم الإعتراف بعملية الإنتاج على أنها أصل غير ملموس بتكلفة مقدارها ١٠٠ (و ن) (الإنفاق الذي تم تحمله منذ التاريخ الذي تم فيه تلبية معيار الإعتراف، أي ١ ديسمبر ٢٠×٥)، وقد تم الإعتراف بالإنفاق البالغ ٩٠٠(و ن) الذي تم تحمله قبل ١ ديسمبر ٢٠×٥ على أنه مصروف لأنه لم يتم تلبية مقاييس الإعتراف حتى ١ ديسمبر ٢٠×٥. ولن يشكل الإنفاق أبداً جزءاً من تكلفة عملية الإنتاج المعترف بها في بيان المركز المالي .

خلال عام ٢٠×٦، بلغ الإنفاق الذي تم تحمله ٢,٠٠٠(و ن). وفي نهاية عام ٢٠×٦، قدر المبلغ القابل للإسترداد للمعرفة الفنية في العملية (بما في ذلك التدفقات النقدية المستقبلية لإنجاز العملية قبل توفرها للإستعمال) بمقدار ١,٩٠٠ (و ن).

في نهاية عام ٢٠×٦، بلغت تكلفة عملية الإنتاج ٢,١٠٠ (و ن) (إنفاق مقداره ١٠٠(و ن) تم الإعتراف به في نهاية عام ٢٠×٥ بالإضافة الى إنفاق مقداره ٢,٠٠٠(و ن) تم الإعتراف به في عام ٢٠×٦). ويعترف المشروع بخسارة إنخفاض في القيمة مقدارها ٢٠٠ لتعديل المبلغ المرحل للعملية قبل خسارة الإنخفاض (٢,١٠٠) (و ن) الى مبلغها القابل للإسترداد (١,٩٠٠). وسيتم عكس خسارة الإنخفاض هذه في فترة لاحقة إذا تم تلبية متطلبات خسارة الإنخفاض في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ .

أ في هذا المعيار المبالغ النقدية تقاس بوحدة النقد

الإعتراف بمصروف

٦٨ يجب الإعتراف بالإنفاق على بند غير ملموس على أنه مصروف عندما يتم تحمله، إلا إذا:-

(أ) كان يشكل جزءاً من تكلفة الأصل غير الملموس الذي يلبي مقاييس الإعتراف (أنظر الفقرات ١٨-٦٧) ؛ أو

(ب) تم إمتلاك البند في عملية إندماج أعمال هي عبارة عن إمتلاك ولا يمكن الإعتراف به على أنه أصل غير ملموس. وإذا كانت الحالة كذلك، فإنها تشكل جزءاً من المبلغ الذي يعترف للشهرة في تاريخ الإمتلاك (أنظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣).

٦٩ في بعض الحالات، يتم تحمل الإنفاق لتوفير منافع إقتصادية مستقبلية للمشروع، ولكن لا يتم إمتلاك أصل غير ملموس أو أصل آخر أو إيجاده يمكن الإعتراف به. وفي هذه الحالات يتم الإعتراف بالإنفاق عندما يتم تحمله على أنه مصروف. فعلي سبيل المثال، ما عدا عندما تكون كجزء من مصاريف ضم الأعمال، يتم دائماً الإعتراف بالإنفاق على الأبحاث على أنه مصروف عندما يتم تحمله (أنظر الفقرة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٥٤). ما عدا عندما يشكل جزءاً من إندماج الأعمال وتشمل الأمثلة على الإنفاق الآخر الذي يتم الإعتراف به كمصروف عندما يتم تحمله ما يلي:-

(أ) الإنفاق على أنشطة بدء العمل (تكاليف البدء)، إلا إذا تم إدخال هذا الإنفاق ضمن تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات، بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦. وقد تتكون تكلفة البدء من تكاليف التأسيس مثل التكاليف القانونية، وتكاليف أعمال السكرتاريا التي يتم تحملها لتأسيس وحدة قانونية، والإنفاق لفتح مرفق أو عمل جديد (تكاليف قبل الفتح) أو المصروفات لبدء عمليات جديدة أو إصدار منتجات أو عمليات جديدة (مصاريف ما قبل التشغيل).

(ب) الإنفاق على أنشطة التدريب.

(ج) الإنفاق على أنشطة الإعلان والدعاية.

(د) الإنفاق على تغيير موقع أو إعادة تنظيم جزء من المشروع أو كاملها.

٧٠ لا تمنع الفقرة ٦٨ الإعتراف بدفعة مقدمة كأصل عندما يتم الدفع لتسليم بضائع أو خدمات مقدما قبل تسليم البضائع أو تقديم الخدمات.

المصروفات السابقة التي لا يعترف بها كأصل

٧١ **الإنفاق على بند غير ملموس الذي تم الإعتراف به مقدماً يجب عدم الإعتراف به كجزء من تكلفة أصل غير ملموس في تاريخ لاحق.**

القياس بعد الإعتراف

٧٢ **تختار المنشأة إما نموذج التكلفة في الفقرة ٧٤ أو نموذج إعادة التقييم في الفقرة ٧٥ على أنه سياستها المحاسبية. وإذا تم محاسبة أصل غير ملموس بإستخدام نموذج إعادة التقييم، يتم محاسبة جميع الأصول الأخرى في فئته بإستخدام نفس النموذج، ما لم يوجد سوق نشط لتلك الأصول.**

٧٣ تعتبر فئة الأصول غير الملموسة مجموعة من الأصول ذات طبيعة وإستخدام مماثلين في عمليات المنشأة. ويتم إعادة تقييم البنود ضمن فئة الأصول غير الملموسة بشكل متزامن لتجنب إعادة التقييم الإنتقائي للأصول وإعداد التقارير حول المبالغ في البيانات المالية التي تمثل خليطاً من التكاليف والقيم في تواريخ مختلفة.

نموذج التكلفة

٧٤ **بعد الإعتراف الأولي، يتم تسجيل الأصل غير الملموس بسعر تكلفته مطروحاً منها أي إطفاء متراكم وأي خسائر إنخفاض قيمة متراكمة.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

نموذج إعادة التقييم

٧٥ بعد الإعتراف الأولي، يتم تسجيل الأصل غير الملموس بمبلغ تم إعادة تقييمه، بحيث تكون قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها أي إطفاء متراكم لاحق وأي خسائر إنخفاض قيمة متراكمة لاحقة. ولغرض إعادة التقييم بموجب هذا المعيار، يتم تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى السوق النشط. وتتم عمليات إعادة التقييم بإنتظام معين بحيث لا يختلف المبلغ المسجل للأصل في نهاية فترة إعداد التقارير بشكل كبير عن قيمته العادلة.

٧٦ لا يسمح نموذج إعادة التقييم بما يلي:-

(أ) إعادة تقييم الأصول غير الملموسة التي لم يتم الإعتراف بها مسبقاً على أنها أصول؛ أو

(ب) الإعتراف الأولي بالأصول غير الملموسة بمبالغ أخرى غير التكلفة.

٧٧ يتم تطبيق نموذج إعادة التقييم بعد أن يتم الإعتراف الأولي بالأصل بسعر التكلفة. ولكن إذا تم الإعتراف بجزء فقط من تكلفة الأصل غير الملموس على أنه أصل لأن الأصل لم يحقق معايير الإعتراف إلا من خلال العملية (أنظر الفقرة ٦٥)، يمكن تطبيق نموذج إعادة التقييم على كامل ذلك الأصل. ويمكن كذلك تطبيق نموذج إعادة التقييم على الأصل غير الملموس الذي تم إستلامه عن طريق منحة من الحكومة وتم الإعتراف به بمبلغ إسمي (أنظر الفقرة ٤٤).

٧٨ ومن غير المألوف وجود سوق نشط له السمات المذكورة في الفقرة ٨ للأصل غير الملموس، بالرغم من إمكانية حصول ذلك. على سبيل المثال، يمكن، في بعض الإختصاصات، وجود سوق نشط لرخص سيارات الأجرة المسموح نقلها، أو رخص صيد السمك أو الحصص الإنتاجية. ولكن لا يمكن وجود سوق نشط للماركات أو العناوين الرئيسية للصحف أو حقوق نشر الموسيقى والأفلام أو براءات الإختراع أو العلامات التجارية، لأن كل أصل فريد بذاته. وبالرغم أيضاً من بيع وشراء الأصول غير الملموسة، فإنه يتم التفاوض على العقود بين البائعين والمشتريين المختلفين، ولا تتكرر المعاملات بشكل كبير. ولهذه الأسباب، فإن السعر المدفوع مقابل أصل واحد قد لا يقدم دليلاً كافياً على القيمة العادلة لأصل آخر. وزيادة على ذلك، لا تتوفر الأسعار عادة للجمهور.

٧٩ يعتمد تكرار عمليات إعادة التقييم على التقلب في القيم العادلة للأصول غير الملموسة التي يتم إعادة تقييمها. وإذا اختلفت القيمة العادلة لأصل معاد تقييمه بشكل جوهري عن مبلغه المسجل، من الضروري القيام بالمزيد من إعادة التقييم. ويمكن أن تشهد بعض الأصول غير الملموسة تغيرات هامة ومتقلبة في القيمة العادلة، وتستلزم بالتالي إعادة تقييم سنوي. ولا تكون عمليات إعادة التقييم المتكررة ضرورية للأصول غير الملموسة ذات التغيرات غير الهامة في القيمة العادلة فقط.

٨٠ إذا تم إعادة تقييم الأصل غير الملموس، فإن الإطفاء المتراكم في تاريخ إعادة التقييم إما أن:-

(أ) يتم إعادة عرضه تناسبيا مع التغير في إجمالي المبلغ المسجل للأصل بحيث يساوى المبلغ المسجل للأصل بعد إعادة التقييم مبلغه الذي تم إعادة تقييمه؛ أو

(ب) يتم إلغاؤه مقابل إجمالي المبلغ المسجل للأصل وصافي المبلغ الذي تم إعادة عرضه إلى المبلغ الذي تم إعادته تقييمه للأصل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٨١ **إذا كان من غير الممكن إعادة تقييم الأصل غير الملموس في فئة الأصول غير الملموسة الذي تم إعادة تقييمها لعدم وجود سوق نشط لهذا الأصل، يتم تسجيل الأصل بسعر تكلفته مطروحاً منه أي إطفاء متراكم وخسائر إنخفاض القيمة.**

٨٢ **إذا لم يعد من الممكن تحديد القيمة العادلة للأصل غير الملموس الذي تم إعادة تقييمه من خلال الرجوع إلى سوق نشط، يكون المبلغ المسجل للأصل هو مبلغه الذي تم إعادة تقييمه في تاريخ آخر إعادة تقييم بالرجوع إلى السوق النشط مطروحاً منه أي إطفاء متراكم لاحق وأي خسائر إنخفاض قيمة متراكمة لاحقة.**

٨٣ إن حقيقة أنه لم يعد يوجد سوق نشط للأصل غير الملموس الذي تم إعادة تقييمه قد تشير إلى إمكانية إنخفاض قيمة الأصل وضرورة إختباره وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.

٨٤ إذا كان من الممكن تحديد القيمة العادلة للأصل بالرجوع إلى سوق نشط في تاريخ قياس لاحق، يتم تطبيق نموذج إعادة التقييم من ذلك التاريخ.

٨٥ **إذا إزداد المبلغ المسجل للأصل غير الملموس نتيجة إعادة التقييم، يتم الإعتراف بها في الدخل الشامل الآخر وتجمع في حقوق الملكية تحت بند فائض إعادة التقييم. ولكن يتم الإعتراف بالزيادة في حساب الربح أو الخسارة إلى الحد الذي تعكس فيه إنخفاض إعادة التقييم لنفس الأصل المعترف به سابقا في حساب الربح أو الخسارة.**

٨٦ **إذا إنخفض المبلغ المسجل للأصل غير الملموس نتيجة إعادة التقييم، يتم الإعتراف بالإنخفاض في حساب الربح أو الخسارة. إلا أنه يتم الإعتراف بالإنخفاض في الدخل الشامل الآخر تحت بند فائض إعادة التقييم إلى الحد الذي يبلغ فيه أي رصيد دائن في فائض إعادة التقييم فيما يتعلق بذلك الأصل. تقلل البنود المعترف بها في بيان الدخل الشامل الآخر المبلغ المتراكم في حقوق الملكية تحت بند إعادة تقييم الفائض.**

٨٧ يمكن نقل فائض إعادة التقييم التراكمي المشمول في حقوق الملكية مباشرة إلى الأرباح المحتجزة عند تحقيق الفائض. ويمكن تحقيق كامل الفائض عند سحب الأصل من الخدمة أو التصرف به. ولكن يمكن تحقيق بعض الفائض حيث يتم إستخدام الأصل من قبل المنشأة، وفي هذه الحالة، يكون مبلغ الفائض المتحقق هو الفرق بين الإطفاء المبني على أساس المبلغ المسجل الذي تم إعادة تقييمه للأصل والإطفاء الذي كان من الممكن الإعتراف به على أساس التكلفة التاريخية للأصل. ولا يتم النقل من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المحتجزة من خلال الربح أو الخسارة.

العمر النافع

٨٨ **تُقيم المنشأة ما إذا كان العمر النافع للأصل غير الملموس محدد أو غير محدد. وإذا كان محدداً، فإنها تُقيم طول أو عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي تؤلف ذلك العمر الإنتاجي. وتعتبر المنشأة الأصل غير الملموس على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد، على أساس تحليل لجميع العوامل ذات الصلة، عندما لا يكون هناك حد منظور على الفترة التي يتوقع خلالها أن يولد الأصل صافي تدفقات نقدية واردة للمنشأة.**

٨٩ تعتمد محاسبة الأصل غير الملموس على عمره الإنتاجي. يتم إطفاء الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد (أنظر الفقرات ٩٧-١٠٦)، في حين لا يتم إطفاء الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد (أنظر الفقرات ١٠٧-١١٠). وتبين الأمثلة التوضيحية المرافقة لهذا المعيار تحديد

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

العمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة المختلفة، والمحاسبة اللاحقة لتلك الأصول على أساس عمليات تحديد العمر الإنتاجي.

٩٠ تُؤخذ العديد من العوامل بعين الإعتبار في تحديد العمر الإنتاجي لأصل غير ملموس، ومنها:-

(أ) الإستخدام المتوقع للأصل من قبل المنشأة وما إذا كان من الممكن إدارة الأصل بكفاءة من قبل فريق إدارة آخر؛

(ب) دورات عمر المنتج النموذجية للأصل والمعلومات العامة حول تقديرات الأعمار الإنتاجية للأصول المشابهة التي يتم إستخدامها بطريقة مشابهة؛

(ج) التقادم الفني أو التقني أو التجاري أو الأنواع الأخرى من التقادم؛

(د) إستقرار الصناعة التي يعمل فيها الأصل والتغيرات في طلب السوق للمنتجات أو الخدمات الناتجة عن الأصل؛

(هـ) التصرفات المتوقعة من قبل المنافسين أو المنافسين المحتملين؛

(و) مستوى نفقات الصيانة المطلوب للحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل، وقدرة المنشأة ونيتها الوصول إلى مثل هذا المستوى؛

(ز) فترة السيطرة على الأصل والقيود القانونية أو القيود المماثلة على إستخدام الأصل، مثل تواريخ إنتهاء عقود الإيجار ذات العلاقة؛ و

(ح) ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل يعتمد على العمر الإنتاجي للأصول الأخرى في المنشأة.

٩١ إن مصطلح "غير محدد" لا يعني "لا نهائي". فالعمر الإنتاجي للأصل غير الملموس يعكس فقط مستوى نفقات الصيانة المستقبلية المطلوب للمحافظة على الأصل بمعايير أدائه التي يتم تقييمها في وقت تقدير العمر الإنتاجي للأصل، وقدرة المنشأة ونيتها الوصول إلى مثل هذا المستوى. ولا ينبغي أن يعتمد الإستنتاج الذي مفاده بأن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس هو غير محدد على النفقات المستقبلية المخطط لها التي تزيد عن تلك المطلوبة للمحافظة على الأصل بنفس معايير الأداء ذلك.

٩٢ ونظراً لتاريخ التغيرات السريعة في التقنية، تخضع برمجيات الحاسوب والعديد من الأصول غير الملموسة الأخرى للتقادم التقني. وبالتالي فإنه من المرجح أن تكون أعمارها الإنتاجية قصيرة.

٩٣ يمكن أن يكون العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس طويلاً جداً أو حتى غير محدد. وتبرر الشكوك تقدير العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على أساس عقلاني، ولكنها لا تبرر إختيار عمر قصير بشكل غير واقعي.

٩٤ **لا ينبغي أن يتجاوز العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الذي ينشأ من الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى فترة هذه الحقوق، ولكن يمكن أن يكون أقصر إعتماداً على الفترة التي تتوقع المنشأة خلالها أن تستخدم الأصل. وإذا تم نقل الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى لمدة محددة يمكن تجديدها، يتضمن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس فترة (فترات) تجديد فقط إذا كان هناك دليل يدعم التجديد من قبل المنشأة بدون تكلفة كبيرة. يعتبر العمر الإنتاجي للحق الذي تم إعادة شراؤه والمعترف به كأصل غير ملموس في إندماج الأعمال الفترة التعاقدية المتبقية من العقد التي تم منح الحق فيها ولا يشمل فترات التجديد.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٩٥ يمكن أن يكون هناك عوامل قانونية وإقتصادية تؤثر على العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس. وتحدد العوامل الإقتصادية الفترة التي ستستلم فيها المنشأة المنافع الإقتصادية المستقبلية. ويمكن أن تقيد العوامل القانونية من الفترة التي تسيطر خلالها المنشأة على وسيلة الوصول إلى هذه المنافع. ويكون العمر الإنتاجي هو الفترة الأقصر من بين الفترات التي تحددها هذه العوامل.

٩٦ يشير وجود العوامل التالية، من بين أشياء أخرى، إلى أن المنشأة يمكن أن تكون قادرة على تجديد الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى بدون تكلفة كبيرة:-

(أ) يكون هناك دليل، ربما يستند إلى الخبرة، بأنه سيتم تجديد الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى. إذا كان التجديد مشروطاً بموافقة طرف ثالث، فإن هذا يشمل وجود دليـل علـى أن الطرف الثالث سيمنح موافقته؛

(ب) يكون هناك دليل بأنه سيتم تحقيق أي شروط ضرورية للحصول على التجديد؛ و

(ج) تكون تكلفة التجديد على المنشأة ليست كبيرة إذا ما قورنت بالمنـافع الإقتـصادية المـستقبلية المتوقع تدفقها للمنشأة من التجديد.

وإذا كانت تكلفة التجديد مرتفعة إذا ما قورنت بالمنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقع تدفقها للمنشأة مـن التجديد، فإن تكلفة "التجديد" تمثل، في جوهرها، تكلفة شراء أصل غير ملموس جديد في تاريخ التجديد.

الأصول غير الملموسة مع أعمار إنتاجية محددة

فترة وطريقة الإطفاء

٩٧ **يتم تخصيص المبلغ القابل للإستهلاك للأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي. ويبدأ الإطفاء عند توفر الأصل للإستخدام، أي عندما يكون في المكان والوضع اللازمين له ليكون قادراً على العمل بالطريقة التي تريدها الإدارة. ويتوقف الإطفاء في التاريخ الذي يتم فيه تصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتم شمله في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ أو التاريخ الذي يتم فيه إلغاء الإعتراف بالأصل - أيهما يأتي أولاً. وتعكس طريقة الإطفاء المستخدمة النمط الذي يتوقع فيه أن تستهلك المنشأة المنافع الإقتصادية المستقبلية للأصل. وإذا لم يكن من الممكن تحديد ذلك النمط بشكل موثوق، يتم إستخدام طريقة القسط الثابت. ويتم الإعتراف بتكلفة الإطفاء لكل فترة في حساب الربح أو الخسارة إلا إذا كان هذا المعيار أو معيار آخر يسمح أو يقتضي شملها في المبلغ المسجل لأصل آخر.**

٩٨ يمكن إستخدام مجموعة أساليب إطفاء مختلفة لتخصيص المبلغ القابل للإستهلاك لأصل على أساس منتظم على مدة عمره الإنتاجي. وهذه الأساليب تشمل طريقة القسط الثابت، وطريقة الرصيد المتناقص وطريقة وحدة الإنتاج. ويتم إختيار الأسلوب المستخدم بناءاً على النمط المتوقع لإستهلاك المنافع الإقتصادية وتطبيقه بإستمرار من فترة لأخرى، إلا إذا كان هناك تغير في النمط المتوقع لإستهلاك المنافع الإقتصادية التي سيتم إشتقاقها مـن ذلك الأصل. وقلما ستوجد أدلة مقنعة لدعم أسلوب إطفاء للأصول غير الملموسة ينجم عنه مبلغ إطفاء متراكم أقل من المبلغ الناجم بموجب طريقة القسط الثابت.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٩٩ يتم الإعتراف عادة بالإطفاء على أنه مصروف. على أنه، في بعض الأحيان يستوعب المشروع المنافع الإقتصادية المتضمنة في أصل عند إنتاج أصول أخرى. بدلاً من احداث مصروف، وفي هذه الحالات، يشكل مبلغ الإطفاء جزءاً من تكلفة الأصل الآخر ويتم إدخاله في المبلغ المرحل. فعلى سبيل المثال، يتم إدخال إطفاء الأصول غير الملموسة المستخدمة في عملية إنتاج ضمن المبلغ المرحل للمخزونات (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢ "*المخزون*").

القيمة المتبقية

١٠٠ **يجب أن تفترض القيمة المتبقية لأصل غير ملموس مع العمر الإنتاجي صفراً إلا إذا:-**

(أ) كان هناك إلتزام من طرف ثالث لشراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي؛ أو

(ب) كان هناك سوق نشط للأصل و:-

(١) يمكن تحديد القيمة المتبقية بالرجوع الى ذلك السوق؛ و

(٢) من المحتمل أن هذا السوق سيكون موجوداً في نهاية العمر الإنتاجي للأصل.

١٠١ يتم تحديد القيمة القابلة للإستهلاك لأصل مع عمر إنتاجي محدد بعد خصم قيمته المتبقية. والقيمة المتبقية بإستثناء الصفر تعني ضمناً أن المشروع تتوقع أن يستبعد الأصل غير الملموس قبل نهاية عمره الإقتصادي.

١٠٢ تقدر القيمة المتبقية بناءاً على المبالغ القابلة للإسترداد من الإستبعاد بإستخدام الأسعار السائدة في تاريخ إمتلاك الأصل لبيع أصل مشابه وصل الى نهاية عمره النافع وعمل في ظل ظروف مشابهة للظروف التي سيستخدم الأصل فيها. والقيمة المتبقية تتم مراجعتها في نهاية كل سنة مالية. التغير في القيمة المتبقية يحسب على أساس التغيرات في التقديرات المحاسبية بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*".

١٠٣ يمكن أن تزداد القيمة المتبقية للأصل غير الملموس إلى مبلغ يساوي أو يفوق المبلغ المسجل للأصل. وإذا حصل ذلك، تكون تكلفة إطفاء الأصل صفر ما لم وحتى تنخفض قيمته المتبقية لاحقاً إلى مبلغ أقل من المبلغ المسجل للأصل.

مراجعة فترة وأسلوب الإطفاء

١٠٤ **يجب مراجعة فترة الإطفاء وأسلوب الإطفاء مع عمر إنتاجي محدد على الأقل في نهاية كل فترة مالية. وإذا كان العمر النافع المتبقي للأصل يختلف الى حد كبير عن التقديرات السابقة، فإنه يجب تغيير فترة الإطفاء تبعا لذلك، وإذا كان هناك تغير هام في النمط المتوقع للمنافع الإقتصادية من الأصل فإنه يجب تغيير أسلوب الإطفاء لإظهار النمط الذي تغير. ويجب معاملة هذه التغيرات محاسبياً على أنها تغيرات في التقديرات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي الثامن.**

١٠٥ أثناء عمر الأصل غير الملموس، قد يصبح واضحاً أن تقدير عمره النافع ليس مناسباً. فعلى سبيل المثال، فإن الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة قد يدل على أن فترة الإطفاء بحاجة لتغييرها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٠٦ على مدى الوقت، قد يتغير نمط المنافع الإقتصادية المستقبلية التي يتوقع تدفقها من أصل غير ملموس. فعلى سبيل المثال، قد يصبح من الواضح أن أسلوب الرصيد المتناقص للإطفاء مناسب بدلاً من أسلوب القسط الثابت. ومثال آخر على ذلك هو إذا تم تأجيل إستخدام الحقوق التي تمثلها رخصة بإنتظار إتخاذ إجراء بشأن الأجزاء الأخرى لخطة عمل. وفي هذه الحالة قد لا يتم إستلام المنافع الإقتصادية التي تتدفق من الأصل حتى فترات لاحقة.

الأصول غير الملموسة مع أعمار إنتاجية غير محددة

١٠٧ **الأصول غير الملموسة مع العمر الإنتاجي غير المحدد لا يجب إطفائها.**

١٠٨ بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولية ٣٦، تحتاج المنشأة الى إجراء إختبار إنخفاض القيمة للأصول غير الملموسة مع الأعمار الإنتاجية غير المحددة وذلك بمقارنة المبلغ القابل للإسترداد مع المبلغ المرحل:-

(أ) سنوياً، و

(ب) في الحالات التي يكون فيها مؤشر على أن الأصول عير الملموسة سوف تطفأ.

مراجعة تقييم العمر النافع

١٠٩ **يتم مراجعة العمر النافع للأصل غير الملموس الذي لا يتم إطفاؤه في كل فترة لتحديد ما إذا كانت تستمر الظروف والأحداث في دعم تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد لذلك الأصل. وإن لم تكن كذلك، يتم محاسبة التغير في تقييم العمر الإنتاجي من غير محدد إلى محدد على أنه تغير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨.**

١١٠ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، يعتبر إعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على أنه محدد بدلاً من كونه غير محدد مؤشراً على إمكانية إنخفاض قيمة الأصل. ونتيجة لذلك، تقوم المنشأة بإختبار الأصل فيما يخص إنخفاض القيمة من خلال مقارنة مبلغه القابل للإسترداد، المحدد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، مع مبلغه المسجل، والإعتراف بأي زيادة في المبلغ المسجل عن المبلغ القابل للإسترداد على أنها خسارة إنخفاض قيمة.

إمكانية إسترداد المبلغ المسجل – خسائر إنخفاض القيمة

١١١ لتحديد ما إذا كان أصل غير ملموس قد إنخفضت قيمته، تطبق المشروع معيار المحاسبة الدولي ٣٦. ويشرح ذلك المعيار متى وكيف تتم مراجعة المشروع للمبلغ المرحل لأصوله وكيفية تحديدها مبلغ الأصل القابل للإسترداد، ومتى تعترف أو تعكس خسارة إنخفاض القيمة.

الإحالة من الخدمة والإستبعاد

١١٢ **يجب عدم الإعتراف بالأصل غير الملموس:-**

(أ) عند الإستبعاد؛ أو

(ب) عندما يتوقع الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية من إستعماله أو إستبعاده.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١١٣ **المكاسب أو الخسائر الناجمة عن عدم الإعتراف بالأصول غير الملموسة يجب تحديدها على أنها الفرق بين صافي عائدات الإستبعاد، إذا كانت، والمبلغ المرحل للأصل، الإعتراف به في الربح أو الخسارة عندما تكون الأصول غير معترف بها (ما عدا ما جاء في المعيار ١٧ ما لم يتطلب خلافاً لذلك البيع وإعادة الإستئجار). ولا يجوز تصنيف العائد على أنه إيراد.**

١١٤ يمكن أن يتم التصرف بالأصل غير الملموس بعدة طرق (مثلاً من خلال البيع، أو إبرام عقد إيجار، أو التبرع). وفي تحديد تاريخ التصرف بمثل هذا الأصل، تطبق المنشأة المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٨ *"الإيراد"* للإعتراف بالإيرادات من بيع البضائع. وينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٧ على عملية التصرف من خلال البيع وإعادة الإستئجار.

١١٥ إذا قامت المنشأة، وفقاً لمبدأ الإعتراف في الفقرة ٢١، بالإعتراف بتكلفة إستبدال جزء من الأصل غير الملموس في المبلغ المسجل للأصل، فإنها تلغي عندئذ الإعتراف بالمبلغ المسجل للجزء المستبدل. وإذا لم يكن من الممكن بالنسبة للمنشأة تحديد المبلغ المسجل للجزء المستبدل، يمكنها إستخدام تكلفة الإستبدال كمؤشر لما كانت عليه تكلفة الجزء المستبدل في الوقت الذي تم فيه شراؤه أو توليده داخلياً.

١١٥أ. في حالة الحق الذي تم إعادة شراؤه في إندماج الأعمال، إذا تم بعد ذلك إعادة إصدار الحق (بيعه) إلى طرف ثالث، فإن القيمة المسجلة ذات العلاقة، إن وجدت، ستستخدم في تحديد الربح أو الخسارة عند إعادة الإصدار.

١١٦ يتم الإعتراف بشكل أولي بالمقابل مستحق القبض عند التصرف بالأصل غير الملموس بقيمته العادلة. وإذا تم تأجيل الدفع للأصل غير الملموس، يتم الإعتراف بشكل أولي بالمقابل المستلم بسعر النقد الذي تم إعادته. ويتم الإعتراف بالفرق بين المبلغ الإسمي للمقابل وسعر النقد الذي تم إعادته على أنه إيراد فائدة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨ بشكل يعكس العائد الفعلي على المبلغ مستحق القبض.

١١٧ لا يتوقف إطفاء الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد عندما لا يعد الأصل غير الملموس مستخدما، إلا إذا تم إستهلاك الأصل بشكل كامل أو يتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتم شمله في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

الإفصاح

عـام

١١٨ **يجب أن تفصح البيانات المالية عما يلي لكل فئة من الأصول غير الملموسة، وتميز بين الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والأصول غير الملموسة الأخرى:-**

(أ) سواءاً كان العمر النافع محدداً أو غير محدداً، إذا كان محدد، الأعمار النافعة أو معدلات الإطفاء المستخدمة؛

(ب) أساليب الإطفاء المستخدمة للأصول غير الملموسة مع أعمار نافعة محددة؛

(ج) إجمالي المبلغ المرحل والإطفاء المتراكم (مجمع مع خسائر إنخفاض القيمة المتراكمة) في بداية ونهاية الفترة؛

(د) بند (بنود) بيان الدخل الشامل الآخر الذي يدخل ضمن إطفاء الأصل غير الملموس؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(هـ) مطابقة المبلغ المرحل في بداية ونهاية الفترة مبينة ما يلي:-

(١) الإضافات، مبينة بشكل منفصل تلك الناجمة من التطور الداخلي، ومن خلال إندماج الأعمال؛

(٢) الأصول المصنفة بأنها معدة للبيع أو موجودة ضمن مجموعة البيع المصنفة بأنها معدة للبيع بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ وإلإستبعادات الأخرى.

(٣) الزيادات أو الإنخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم بموجب الفقرات ٧٥، ٨٥ و٨٦ ومن خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة في بيان الدخل الشامل الآخر بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (إن وجدت)؛

(٤) خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (إن وجدت)؛

(٥) خسائر إنخفاض القيمة المعكوسة في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (إن وجدت)؛

(٦) أية خسائر تم الإعتراف بها خلال الفترة؛ الإطفاء المعترف به خلال الفترة؛

(٧) صافي فروقات الإنفاق الناجمة من ترجمة البيانات المالية لمنشأة أجنبي من خلال عملة العرض للمنشأة؛ و

(٨) التغيرات الأخرى في المبلغ المرحل خلال الفترة.

١١٩ إن فئة أصول غير ملموسة هي عبارة عن مجموعة أصول ذات طبيعة وإستعمال متشابهين في عمليات المشروع. ومن الممكن أن تشمل الأمثلة على الفئات المنفصلة ما يلي:-

(أ) أسماء الماركات التجارية؛

(ب) البيانات الإدارية وعناوين النشر؛

(ج) برامج الحاسب الآلي؛

(د) التراخيص والإمتيازات؛

(هـ) حقوق التأليف، والبراءات وحقوق الملكية الصناعية الأخرى وحقوق الخدمة والتشغيل؛

(و) الوصفات والصيغ والرسوم والنماذج الأولية؛ و

(ز) الأصول غير الملموسة تحت التطوير.

الفئات المذكورة أعلاه غير مجمعة (مجمعة) الى فئات أصغر (أكبر) إذا كان سينجم عن ذلك معلومات مناسبة أكثر لمستخدمي البيانات المالية .

١٢٠ يفصح المشروع عن المعلومات حول الأصول غير الملموسة التي إنخفضت قيمتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بالإضافة الى المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ١١٨(هـ) (٣) الى (٥).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٢١ يحتاج معيار المحاسبة الدولي ٨ الإفصاح عن طبيعة وأثر التغير في التقدير المحاسبي الذي له تأثير مادي في الفترة الحالية أو الذي يتوقع أن يكون له تأثير مادي في الفترات اللاحقة. وهذا الإفصاح قد ينجم عن تغيرات فيما يلي:-

(أ) تقييم العمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة؛

(ب) أسلوب الإطفاء؛ أو

(ج) القيم المتبقية.

١٢٢ **يجب أن يفصح المشروع عما يلي:-**

(أ) بالنسبة للأصل غير الملموس الذي يتم تقييمه على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد، الإفصاح عن المبلغ المسجل لذلك الأصل والأسباب التي تدعم تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد. وفي تقديم هذه الأسباب، تصف المنشأة العامل (العوامل) التي لعبت دوراً هاماً في تحديد أن الأصل ذو عمر إنتاجي غير محدد، وعند إعطاء هذه الأسباب يجب على المشروع بيان العامل (العوامل) التي لعبت دوراً هاماً في تحديد العمر النافع للأصل.

(ب) وصف، وبيان بأي أصل فردي غير ملموس مادي للبيانات المالية للمشروع ككل ومبلغه المرحل وفترة الإطفاء المتبقية.

(ج) بالنسبة للأصول غير الملموسة التي تم إمتلاكها عن طريق منحة حكومية ومعترف بها مبدئياً بمقدار قيمتها العادلة (أنظر الفقرة ٤٤).

(١) القيمة العادلة المعترف بها مبدئياً لهذه الأصول؛

(٢) مبلغها المرحل؛ و

(٣) لو تم قياسها بعد الإعتراف بإستخدام نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم.

(د) وجود الأصول غير الملموسة المقيدة ملكيتها ومبالغها المرحلة وكذلك المبالغ المسجلة للأصول غير الملموسة المرهونة كضمان للإلتزامات.

(هـ) مبلغ الإلتزامات لإمتلاك الأصول غير الملموسة.

١٢٣ عندما يبين المشروع العامل (العوامل) التي لعبت دوراً هاماً في تحديد العمر النافع لأصل غير ملموس، فإن المشروع يأخذ في الإعتبار قائمة العوامل في الفقرة ٩٠.

الأصول غير الملموسة المقاسة بعد الإعتراف لإستخدامها في نموذج إعادة التقييم

١٢٤ **إذا رحلت الأصول غير الملموسة بمقدار مبالغ أعيد تقييمها فإنه يتم الإفصاح عما يلي:-**

(أ) **حسب فئة الأصول غير الملموسة:-**

(١) **تاريخ نفاذ إعادة التقييم؛**

(٢) **المبلغ المرحل للأصول غير الملموسة المعاد تقييمه؛ و**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(٣) المبلغ المسجل الذي كان من الممكن الإعتراف به لو تم قياس الفئة التي تم إعادة تقييمها من الأصول غير الملموسة بعد الإعتراف بإستخدام نموذج التكلفة في الفقرة ٧٤.

(ب) مبلغ فائض إعادة التقييم المتعلق بالأصول غير الملموسة في بداية ونهاية الفترة، مبيناً التغيرات خلال الفترة وأية قيود على توزيع الرصيد للمساهمين؛ و

(ج) طريقة و أي إفتراضات هامة تطبق في تقدير القيمة العادلة للأصول.

١٢٥ قد يكون من الضروري تجميع فئات الأصول المعاد تقييمها الى فئات أكبر لأغراض الإفصاح. على أنه، لا يتم تجميع الفئات إذا كان سينجم عن ذلك دمج فئة أصول غير ملموسة تشمل مبالغ تم قياسها بموجب نموذج التلكفة ونموذج إعادة التقييم.

الإنفاق على البحث والتطوير

١٢٦ **يجب أن تفصح المنشأة عن إجمالي مبلغ الإنفاق على البحث والتطوير المعترف به كمصروف خلال الفترة.**

١٢٧ يشمل الإنفاق على البحث والتطوير كافة الإنفاق الذي يعزى مباشرة لأنشطة البحث أو التطوير أو (أنظر الفقرتين ٦٦ و٦٧ من أجل الإرشاد الخاص بهذا النوع من الإنفاق الذي سيتم إدخاله لغرض متطلب الإفصاح في الفقرة ١٢٦).

معلومات أخرى

١٢٨ تشجع المنشأة على، ولكن ليس كمطلب، الإفصاح عن المعلومات التالية:-

(أ) بيان بأي أصل غير ملموس تم إطفاؤه كاملاً ولا زال مستعملاً؛ و

(ب) بيان موجز بالأصول غير الملموسة الهامة التي يسيطر عليها المشروع ولكن غير معترف بها كأصول لأنها لم تحقق مقياس الإعتراف في هذا المعيار أو لأنه تم إمتلاكها أو توليدها قبل أن تصبح نسخة المعيار ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"* ١٩٩٨ نافذة المفعول.

الأحكام الإنتقالية وتاريخ النفاذ

١٢٩ [تم إلغائها]

١٣٠ خلافا لذلك، تقوم المنشأة بتطبيق هذا المعيار على ما يلي:-

(أ) محاسبة الأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال التي يكون تاريخ الإتفاقية لها في أو بعد ٣١ مارس ٢٠٠٤؛ و

(ب) محاسبة جميع الأصول غير الملموسة الأخرى بأثر مستقبلي من بداية أول فترة سنوية تبدأ في أو بعد ٣١ مارس ٢٠٠٤. وبالتالي، لا ينبغي على المنشأة تعديل المبلغ المسجل للأصول غير الملموسة المعترف بها في ذلك التاريخ. ولكن تقوم المنشأة، في ذلك التاريخ، بتطبيق هذا المعيار لإعادة تقييم الأعمار الإنتاجية لهذه الأصول غير الملموسة. إذا قامت المنشأة، نتيجة إعادة التقييم ذلك، بتغيير تقييمها للعمر الإنتاجي للأصل، يتم محاسبة ذلك التغير على أنه تغير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٣٠أ على المنشأة تطبيق التعديلات الواردة في الفقرة ٢ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

١٣٠ب. عدل معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإضافة لذلك، عدل المعيار الفقرات ٨٥ ٨٦ ١١٨ (هـ)(٣). ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

١٣٠ج. عدل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) الفقرات ١٢ و٣٣-٣٥ و٦٨ و٦٩ و٩٤ و١٣٠. وحذف الفقرات ٣٨ و١٢٩ وأضاف الفقرة ١١٥أ. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر رجعي على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يونيو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. لذلك لا يتم تعديل المبالغ المعترف بها للأصول غير الملموسة والشهرة قبل إندماج الأعمال. وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

عمليات تبادل الأصول المتشابهة

١٣١ إن المتطلب الوارد في الفقرتين ١٢٩ و١٣٠(ب) لتطبيق هذا المعيار بأثر مستقبلي يعني أنه إذا تم قياس تبادل للأصول قبل تاريخ نفاذ هذا المعيار على أساس المبلغ المسجل للأصل المتنازل عنه، لا تعيد المنشأة عرض المبلغ المسجل للأصل المشترى لكي تعكس قيمته العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء.

التطبيق المبكر

١٣٢ **يتم تشجيع الشركات التي تنطبق عليها الفقرة ١٣٠ على تطبيق المتطلبات الواردة في هذا المعيار قبل تواريخ النفاذ المحددة في الفقرة ١٣٠. ولكن إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل تواريخ النفاذ تلك، ينبغي عليها أيضاً تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ و معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٤) في نفس الوقت.**

سحب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (الصادر في عام ١٩٩٨)

١٣٣ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"* (الصادر عام ١٩٩٨).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٨

لقد تمت المصادقة على معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"* بواسطة أربعة عشر عضواً في مجلس معايير المحاسبة الدولية. ولكن عارض البروفيسوف وينجتون. ويأتي رأية المعـارض بعـد أسـاس الإستنتاج في معيار المحاسبة الدولي ٣٨.

السير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونس	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانس-جورج برونس	
أنطوني تي كوب	
روبرت جارنيت	
جلبرت جيلارد	
جيمس جي ليسنرينج	
وارن ماكريجور	
باتريشيا أومالي	
هاري كي تشميد	
جون سميث	
جيوفري ويتينجتون	
تاتسومي يامادا	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

أساس الإستنتاجات لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨
الأصول الغير ملموسة

	الفقرات
المقدمة	**إستنتاج١-٣**
تعريف الأصول غير الملموسة	**إستنتاج٤-٥**
قابلية التحديد	**إستنتاج٦-١٤**
معلومات عامة حول مباحثات المجلس	**إستنتاج٧-٨**
توضيح قابلية التحديد	**إستنتاج٩-١٠**
علاقات العملاء غير التعاقدية	**إستنتاج١١-١٤**
معايير الإعتراف المبدئي	**إستنتاج١٥-٤٦**
الإستملاك كجزء من عملية إندماج الأعمال	**إستنتاج١٦أ-١٩**
معيار الإعتراف بالإحتمالية	إستنتاج ١٧ -١٨
معيار موثوقية الإعتراف بالقياس	إستنتاج ١٩أ -١٩ب
الإستملاك المنفصل	**إستنتاج٢٦-٢٨**
الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً	**إستنتاج٢٩-٤٦**
معلومات عامة حول متطلبات الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً	إستنتاج ٣٠ -٣٢
دمج معيار المحاسبة الدولي ٩ مع المعيار الخاص بالأصول غير الملموسة	إستنتاج ٣٣ -٣٥
نتائج دمج معيار المحاسبة الدولي ٩ مع معيار المحاسبة الدولي ٣٨	إستنتاج ٣٦ -٣٧
الإعتراف بالنفقات من جميع الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً على أنها مصاريف	إستنتاج ٣٨
الإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً	إستنتاج ٣٩
آراء لجنة معايير المحاسبة الدولية في المصادقة على المعيار ٣٨	إستنتاج ٤٠ -٤١
الفروقات في معايير الإعتراف للأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والأصول غير الملموسة المشتراه	إستنتاج ٤٢
الإعتراف المبدئي بالتكلفة	إستنتاج ٤٣ -٤٤
تطبيق معايير الإعتراف للأصول غير الملموسة المولدة داخلياً	إستنتاج ٤٥ -٤٦
المحاسبة اللاحقة للأصول غير الملموسة	**إستنتاج٤٧-٧٧**
محاسبة الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة المستملكة في عمليات إندماج الأعمال	**إستنتاج٥٠-٥٩**
فحص خفض القيمة للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة	إستنتاج ٥٤ -٥٦
القيمة المتبقية لأصل غير ملموس لعمر إنتاجي محدد	إستنتاج ٥٧ -٥٩
الأعمار الإنتاجية للأصول غير الملموسة	**إستنتاج٦٠ -٧٢**
العمر الإنتاجي المقيد بحقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى	إستنتاج ٦٦ -٧٢
محاسبة الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.	**إستنتاج٧٣ -٧٧**
عدم الإطفاء	إستنتاج ٧٤ - ٧٥
عمليات إعادة التقييم	إستنتاج ٧٦ - ٧٧

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مشاريع البحث والتطوير المستملكة في عمليات إندماج الأعمال	إستنتاج٧٨-٨٩
الإعتراف المبدئي بشكل منفصل عن الشهرة	إستنتاج٨٠-٨٢
المحاسبة اللاحقة لمشاريع البحث والتطوير المستملكة في إندماج الأعمال والمعترف بها كأصول غير ملموسة	إستنتاج٨٣-٨٤
النفقات اللاحقة من مشاريع البحث والتطوير المستملكة في إندماج الأعمال والمعترف بها كأصول غير ملموسة	إستنتاج٨٥-٨٩
الأحكام الإنتقالية	إستنتاج٩٠-١٠٢
التطبيق المبكر	إستنتاج١٠١-١٠٢
ملخص التغيرات الرئيسية عن مسودة العرض	إستنتاج١٠٣
تاريخ تطور المعيار الخاص بالأصول غير الملموسة	إستنتاج١٠٤ -١١٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ *الأصول غير الملموسة*

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٨ كجزء من مشروعه حول عمليات إندماج الأعمال. ولم يكن في نية المجلس إعادة دراسة جميع المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ كجزء من ذلك المشروع.

وتم إرفاق النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بأساس إستنتاجات يلخص إعتبارات لجنة معايير المحاسبة الدولية السابقة في التوصل إلى بعض إستنتاجاتها في ذلك المعيار. ومن أجل الملائمة، قام المجلس بدمج مواد في أساس الإستنتاجات الخاص به من أساس الإستنتاجات السابق يناقش (أ) أموراً لم يقم المجلس بدراستها، و(ب) تاريخ وضع معيار معين حول الأصول غير الملموسة. وتلك المواد مشمولة في الفقرات المشار إليها بالأرقام والرمز "سابق". ويتم ترقيم الفقرات التي تصف إعتبارات المجلس في التوصل إلى إستنتاجاته بالرمز "إستنتاج".

المقدمة

إستنتاج١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"*. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج٢ قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في عام ١٩٩٨. وقد تم تنقيحه من قبل المجلس كجزء من مشروعه المتعلق بعمليات إندماج الأعمال. ويتألف ذلك المشروع من مرحلتين. المرحلة الأولى نتج عنها إصدار المجلس للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"* والنسخ المنقحة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"* في الوقت نفسه. لذلك، لم تكن في نية المجلس أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٨ كجزء من المرحلة الأولى من المشروع إعادة دراسة جميع المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ٣٨. وتتعلق التغييرات على معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بشكل رئيسي بما يلي:-

(أ) فكرة "قابلية التحديد" في إرتباطها بالأصول غير الملموسة؛

(ب) العمر الإنتاجي وإطفاء الأصول غير الملموسة؛ و

(ج) محاسبة مشاريع البحث والتطوير قيد الإنجاز التي يتم شراؤها في عمليات إندماج الأعمال.

إستنتاج٣ وبإستثناء مشاريع البحث والتطوير التي يتم شراؤها في عمليات إندماج الأعمال، لم يقم المجلس بإعادة دراسة المتطلبات الواردة في النسخة السابقة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ حول الإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً. وقد تم إرفاق النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بأساس إستنتاجات يلخص إعتبارات لجنة معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى بعض إستنتاجاتها في ذلك المعيار. ومن أجل الملائمة، قام المجلس بدمج مواد في أساس الإستنتاجات هذا من أساس الإستنتاجات السابق الذي يناقش الإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً (انظر الفقرات "إستنتاج ٢٩" - " إستنتاج ٤٦") وتاريخ وضع معيار معين حول الأصول غير الملموسة (انظر الفقرات " إستنتاج ١٠٤" - " إستنتاج ١١٠"). إن الآراء المعبر عنها في الفقرات "إستنتاج ٢٩ - إستنتاج ٤٦" والفقرات "إستنتاج ١٠٤ - إستنتاج ١١٠" هي آراء لجنة معايير المحاسبة الدولية.

تعريف الأصول المالية غير الملموس (الفقرة ٨)

إستنتاج٤ تم تعريف الأصل غير الملموس في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على أنه "أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له جوهر مادي محتفظ به للإستخدام في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات، أو لتأجيره للآخرين أو للخدمات الإدارية". ويلغي التعريف في المعيار المنقح متطلب الإحتفاظ بالأصل للإستخدام في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات، أو لتأجيره للآخرين، أو للخدمات الإدارية.

إستنتاج٥ لاحظ المجلس أن السمات الأساسية للأصول غير الملموسة هي:-

(أ) أنها عبارة عن موارد تسيطر عليها المنشأة ويتوقع أن يتدفق منها منافع إقتصادية مستقبلية إلى المنشأة؛

(ب) أنه لا يوجد لها جوهر مادي؛ و

(ج) أنها قابلة للتحديد.

وإستنتج المجلس أن الهدف من احتفاظ المنشأة ببند يملك هذه السمات ليس ذو صلة بتصنيفه على أنه أصل غير ملموس، وأن جميع هذه البنود ينبغي أن تكون ضمن نطاق المعيار.

قابلية التحديد (الفقرة ١٢)

إستنتاج٦ ينبغي أن يكون الأصل غير النقدي الذي ليس له جوهر مادي، بموجب هذا المعيار، كما هو بموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، قابلاً للتحديد حتى يلبي تعريف الأصل غير الملموس. ولم تعرف النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "قابلية التحديد"، ولكنها نصت على أنه يمكن تمييز الأصل غير الملموس عن الشهرة إذا كان الأصل قابلاً للفصل، لكن لم تكن قابلية الفصل تلك شرطاً ضرورياً لقابلية التحديد. ويقتضي المعيار المنقح أن يتم معاملة الأصل على أنه قد حقق معيار قابلية التحديد الوارد في تعريف الأصل غير الملموس عندما يكون قابلاً للفصل، أو عندما ينشأ من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى، بغض النظر عما إذا كانت تلك الحقوق قابلة للنقل أو قابلة للفصل عن المنشأة أو عن الحقوق والإلتزامات الأخرى.

معلومات حول مباحثات المجلس

إستنتاج٧ سارع المجلس إلى دراسة مسألة "قابلية التحديد" كجزء من المرحلة الأولى من مشروعه المتعلق بإندماج الأعمال نتيجة التغيرات التي حدثت خلال عام ٢٠٠١ على متطلبات المعايير الكندية والأمريكية حول الإعتراف المنفصل بالأصول غير الملموسة المشتراة في عمليات إندماج الأعمال. ولاحظ المجلس أن الأصول غير الملموسة تشمل نسبة متزايدة من أصول العديد من المنشآت، وأنه عادة ما يتم شمل الأصول غير الملموسة المشتراة في عملية إندماج الأعمال في المبلغ المعترف به على أنه شهرة، بالرغم من المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ *"إندماج الأعمال"* ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ التي تقتضي الإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة. وإتفق المجلس مع الإستنتاج الذي توصلت إليها الهيئات الواضعة للمعايير الكندية والأمريكية بأنه يتم تعزيز الفائدة من البيانات المالية إذا تم تمييز الأصول غير الملموسة المشتراة في عملية إندماج الأعمال عن الشهرة. لذلك، إستنتج المجلس أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تنشأ من المرحلة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأولى من مشروع إندماج الأعمال ينبغي أن توفر أساساً حاسماً لتحديد الأصول غير الملموسة المشتراة في عملية إندماج الأعمال والإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة.

إستنتاج٨ أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ووضع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، أكد المجلس على وجهة النظر الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بأن قابلية التحديد هي سمة تميز من ناحية المفهوم الأصول غير الملموسة الأخرى عن الشهرة. وإستنتج المجلس أنه من أجل توفير أساساً حاسماً لتحديد الأصول غير الملموسة والإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة، فإنه لا بد من توضيح مفهوم قابلية التحديد أكثر.

توضيح قابلية التحديد (الفقرة ١٢)

إستنتاج٩ إستنتج المجلس، وبالإنسجام مع الإرشادات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، أنه يمكن تمييز الأصل غير الملموس عن الشهرة إذا كان قابلاً للفصل، أي يمكن فصله عن المنشأة وبيعه، أو نقله، أو ترخيصه، أو تأجيره، أو مبادلته. لذلك، وفي سياق الأصول غير الملموسة، تشير قابلية الفصل إلى قابلية التحديد، وينبغي الإعتراف بشكل منفصل عن الشهرة بالأصول غير الملموسة المشتراة في عملية إندماج الأعمال والتي لها تلك السمة على أنها أصول.

إستنتاج١٠ إلا أن المجلس إستنتج، وبالإنسجام أيضاً مع الإرشادات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، أن قابلية الفصل ليست هي المؤشر الوحيد على قابلية التحديد. ولاحظ المجلس أن قيم العديد من الأصول غير الملموسة، وعلى عكس الشهرة، تنشأ من حقوق منقولة قانونياً بموجب عقد أو قانون. وفي حالة الشهرة المشتراة، تنشأ قيمتها من جمع الأصول التي تشكل منشأة مشتراة أو القيمة التي يتم إيجادها عن طريق جمع الأصول من خلال إندماج الأعمال، مثل التجميعات المتوقعة أن تنتج عن المنشآت أو مؤسسات العمل الدامجة. ولاحظ المجلس أنه رغم أن العديد من الأصول غير الملموسة قابلة للفصل وتنشأ من الحقوق التعاقدية - القانونية، تحدد بعض الحقوق التعاقدية – القانونية تُنشأ حصص ممتلكات غير قابلة للفصل بسهولة عن المنشأة ككل. على سبيل المثال، وبموجب قوانين بعض الإختصاصات، فإن بعض التراخيص الممنوحة للمنشأة غير قابلية للنقل إلا من خلال بيع المنشأة ككل. وإستنتج المجلس أن حقيقة نشوء الأصل غير الملموس من الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى هي سمة تميزها عن الشهرة. لذلك، ينبغي الإعتراف بالأصول غير الملموسة التي لها تلك السمة والمشتراة في إندماج الأعمال على أنها أصول بشكل منفصل عن الشهرة.

علاقات العملاء غير التعاقدية (الفقرة ١٦)

إستنتاج١١ نصت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ومسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على ما يلي "تسيطر المنشأة على الأصل إذا كان للمنشأة صلاحية الحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتدفقة من المصادر ذات الصلة وتستطيع تقييد وصول الآخرين إلى تلك المنافع". ثم أوردت الوثائق المزيد من التفاصيل حيث نصت على أنه "لا يكون عادة للمنشأة سيطرة كافية على المنافع الإقتصادية من علاقات العملاء وولائهم لتعتبر أن مثل هذه البنود تحقق تعريف الأصول غير الملموسة، في حالة عدم وجود حقوق قانونية لحماية العلاقات مع العملاء أو ولاء العملاء للمنشأة، أو طرق أخرى للسيطرة عليها".

إستنتاج١٢ إلا أن مسودة الأمثلة التوضيحية المرافقة لمسودة العرض ٣ "*إندماج الأعمال*" تنص على أنه "إذا لم تنشأ علاقة العميل المشتراة في إندماج الأعمال من عقد معين، يتم الإعتراف بالعلاقة على أنها أصل غير ملموس بشكل منفصل عن الشهرة إذا حققت معيار قابلية الفصل. وتقدم معاملات التبادل لنفس الأصل أو أصل مشابه دليلاً على قابلية فصل علاقة العملاء غير التعاقدية ويمكن أن توفر أيضاً معلومات عن أسعار التبادل التي ينبغي أخذها بعين الإعتبار عند تقدير القيمة العادلة". وفي حين وافق البعض في ردهم على مسودة العرض عموماً على إستنتاجات المجلس حول تعريف قابلية التحديد، كان البعض الآخر غير متأكد بشأن العلاقة بين معيار قابلية الفصل لتحديد ما إذا كانت علاقة العميل غير التعاقدية قابلة للتحديد، وبين مفهوم السيطرة لتحديد ما إذا كانت العلاقة تحقق تعريف الأصل. إضافة إلى ذلك، إقترح البعض الإعتراف بعلاقات العملاء غير التعاقدية، بموجب الإقتراح الوارد في مسودة العرض، بشكل منفصل إذا تم شراؤها في إندماج الأعمال، ولكن ليس إن تم شراؤها في معاملة منفصلة.

إستنتاج١٣ لاحظ المجلس أن معاملات التبادل لنفس علاقات العملاء غير التعاقدية أو علاقات العملاء غير التعاقدية المشابهة تقدم دليلاً ليس فقط على أن البند قابل للفصل، ولكن أيضاً على أن المنشأة قادرة على السيطرة على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة المتدفقة من تلك العلاقة. وبطريقة مشابهة، إذا قامت المنشأة بشراء علاقة عملاء غير تعاقدية بشكل منفصل، فإن وجود معاملة صرف لتلك العلاقة يقدم إثباتا على أن البند قابل للفصل وأن المنشأة قادرة على السيطرة على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتدفقة من العلاقة. لذلك، فإن العلاقة تحقق تعريف الأصل غير الملموس ويتم الإعتراف بها على هذا الأساس. ولكن في حالة عدم وجود معاملات تبادل لنفس علاقات العملاء غير التعاقدية أو علاقات العملاء غير التعاقدية المشابهة، فإن هذه العلاقات المشتراة في إندماج الأعمال لا تحقق عادة تعريف "الأصل غير الملموس" - لأنها غير قابلة للفصل، ولا يمكن للمنشأة أن تثبت أنها تسيطر على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة المتدفقة من تلك العلاقة.

إستنتاج١٤ لذلك، قرر المجلس أن يوضح في الفقرة ١٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أنه في حالة عدم وجود حقوق قانونية لحماية علاقات العملاء، فإن معاملات التبادل لنفس علاقات العملاء غير التعاقدية أو علاقات العملاء غير التعاقدية المشابهة (بإستثناء تلك التي تكون جزءاً من إندماج الأعمال) تقدم دليلاً على أن المنشأة قادرة بكل الأحوال على السيطرة على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتدفقة من علاقات العملاء. ولأن معاملات التبادل هذه تقدم أيضاً دليلاً على أن علاقات العملاء قابلة للفصل، فإن علاقات العملاء تحقق تعريف الأصل غير الملموس.

معايير الإعتراف المبدئي

إستنتاج١٥ وفقاً للمعيار، كما هو الحال في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، يتم الإعتراف بالأصل غير الملموس إذا، وفقط إذا:-

(أ) كان من المحتمل تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة التي تنسب للأصل إلى المنشأة؛ و

(ب) كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ودرس المجلس أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٨ تطبيق معايير الإعتراف هذه على الأصـل غير الملموس المشترى في إندماج الأعمال. وتوضـح الفقـرات "إسـتنتاج ١٦ - إسـتنتاج ٢٥" مناقشات المجلس حول هذا الموضوع.

الإستملاك كجزء من عملية إندماج الأعمال (الفقرات ٣٣-٣٨)

إستنتاج ١٦ [تم إلغائها]

إستنتاج١٦أ لاحظ المجلس أن معيار الإحتمالية ومعيار موثوقية القياس في إندماج الأعمال يتحققان دائماً.

معيار الإعتراف بالإحتمالية

إستنتاج١٧ أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٨، لاحظ المجلس أن القيمة العادلة للأصـل غيـر الملمـوس تعكس توقعات السوق حول إحتمالية تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصـل غيـر الملموس إلى المنشأة المشترية. وبعبارة أخرى، ينعكس تأثير الإحتمالية في قياس القيمـة العادلـة للأصل غير الملموس. لذلك، ينظر دائماً إلى معيار الإعتراف بالإحتماليـة أنـه يتحقـق بالنـسبة للأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال.

إستنتاج١٨ لاحظ المجلس أن هذا الأمر يسلط الضوء على إنعدام الإنسجام العام بين معايير الإعتراف للأصول والإلتزامات الواردة في *الإطار* (التي تنص على أن البند الذي يلبـي تعريـف العنـصر ينبغـي الإعتراف به فقط إذا كان من المحتمل تدفق أية منافع إقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند من أو إلـى المنشأة، وكان من الممكن قياس البند بموثوقية) وعمليات قياس القيمة العادلة الذي يقتضيه إنـدماج الأعمال مثلاً. غير أن المجلس إستنتج أن دور الإحتمالية كمعيار للإعتراف في *الإطار* ينبغـي أن يؤخذ بعين الإعتبار بعمومية أكثر كجزء من مشروع المفاهيم القادم.

معيار موثوقية الإعتراف بالقياس

إستنتاج١٩ [تم إلغائها]

إستنتاج١٩أ لاحظ المجلس أثناء صياغة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ أن القيم العادلة للأصول غير الملموسة القابلة للتحديد والمستملكة في إندماج الأعمال تكون بالعادة قابلة للقياس وبمستوى كافي من الموثوقية ليتم الإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة. وتنعكس آثار عدم التأكد بسبب مدى النتائج المحتملة ذات الاحتماليات المختلفة في قياس القيمة العادلة للأصل. ولا يظهر وجود هذا المدى عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بشكل موثوق. وشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) افتراض يمكن تفنيده بأنه يمكن قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد المستملك في إندماج الأعمال بشكل موثوق. وقد استنتج المجلس انه قد لا يكون من الممكن دائماً قياس القيمة العادلة بشكل موثوق لأصل له أساس تعاقدي ضمني أو قانوني. لكن نص معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) على أن الظروف الوحيدة التي من الممكن لا يتم فيها قياس القيمة العادلة بشكل موثوق لأصل غير ملموس مستملك في إندماج الأعمال الذي ينشئ من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى هي إذا كانت القيمة العادلة

(أ) غير قابلة للفصل؛ أو

(ب) قابلة للفصل، ولكن ليس هناك تاريخ أو دليل على وجود معاملات تبادل لنفس الأصول أو أصول مشابهة، وخلافا لذلك فان تقدير القيمة العادلة سيعتمد على متغيرات غير قابلة للقياس.

إستنتاج١٩ب أثناء صياغة مسودة عرض إندماج الأعمال عام ٢٠٠٥، استنتج المجلس أن الإعتراف المنفصل بالأصول غير الملموسة، على أساس تقدير القيمة العادلة، بدلا من تصنيفها في الشهرة، يوفر معلومات أفضل لمستخدمي البيانات المالية حتى لو تتطلب الأمر درجة عالية من الرأي الشخصي في تقدير القيمة العادلة. ولهذا السبب، قرر المجلس اقتراحات تعديلات لاحقة على معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لإلغاء معيار قياس الموثوقية للأصول غير الملموسة المستملكة في إندماج الأعمال. وأثناء إعادة مناقشة الاقتراحات المطروحة في مسودة عرض إندماج الأعمال عام ٢٠٠٥، أكد المجلس على هذه التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٨.

إستنتاج٢٠-٢٥ [تم إلغائها]

الإستملاك المنفصل (الفقرتان ٢٥ و٢٦)

إستنتاج٢٦ بعد أن قرر المجلس أن يشمل الفقرات ٣٣ – ٣٨ في معيار المحاسبة الدولي ٣٨، قرر أيضاً أنه بحاجة لدراسة دور الإحتمالية وموثوقية معايير الإعتراف بالقياس للأصول غير الملموسة المشتراة بشكل منفصل.

إستنتاج٢٧ وبالإنسجام مع إستنتاجه بشأن دور الإحتمالية في الإعتراف بالأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال، إستنتج المجلس أنه ينظر دائماً إلى معيار الإعتراف بالإحتمالية للأصول غير الملموسة المشتراة بشكل منفصل على أنه يتم إستيفاؤه. وهذا لأن السعر الذي تدفعه المنشأة لتشتري بشكل منفصل أصلاً غير ملموس يعكس عادة التوقعات حول إحتمالية تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصل غير الملموس إلى المنشأة. وبمعنى آخر، ينعكس تأثير الإحتمالية في تكلفة الأصل غير الملموس.

إستنتاج٢٨ إستنتج المجلس أيضاً أنه عندما يتم شراء الأصل غير الملموس بشكل منفصل مقابل نقد أو أصول نقدية أخرى، ينبغي وجود معلومات كافية لقياس تكلفة ذلك الأصل بشكل موثوق. ولكن قد لا يكون هذا هو الحال عندما يشتمل مقابل الشراء على أصول غير نقدية. لذلك، قرر المجلس أن ينقل إرشادات من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ توضح أن تكلفة الأصل غير الملموس المشترى بشكل منفصل يمكن قياسها عادة بشكل موثوق، وخصوصاً عندما يكون مقابل الشراء عبارة عن نقد أو أصول نقدية أخرى.

الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً (الفقرات ٥١-٦٧)

إستنتاج٢٩ يدور الجدل المتعلق بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً حول ما إذا ينبغي وجود:-

(أ) متطلب للإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً في الميزانية العمومية عند تحقق معايير محددة؛

(ب) متطلب للإعتراف بنفقات جميع الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً على أنها مصاريف؛

(ج) متطلب للإعتراف بنفقات جميع الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً على أنها مصاريف، مع إستثناءات محددة ومعينة؛ أو

(د) حرية الإختيار بين المعالجات المذكورة في (أ) و(ب) أعلاه.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معلومات عامة حول متطلبات الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

إستنتاج٣٠ قبل إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في عام ١٩٩٨، تم التطرق إلى بعض الأصـول غيـر الملموسة المولدة داخلياً (تلك التي تنشأ من نفقات التطوير) بموجب معيار المحاسـبة الـدولي ٩ *"تكاليف البحث والتطوير"*. وكانت دائماً عملية صياغة وتنقيح معيار المحاسبة الدولي ٩ موضـع جدل.

إستنتاج٣١ كانت المتطلبات المقترحة والمعتمدة للإعتراف بالأصل الناشئ من نفقات التطوير والأصول غير الملموسة المولدة داخلياً الأخرى كما يلي:-

(أ) في العام ١٩٧٨، أقرت لجنة معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٩ *"محاسـبة أنشطة البحث والتطوير"*. وإقتضت الإعتراف بنفقات البحث والتطوير على أنها مـصاريف عندما يتم تكبدها، إلا إذا كان للمنشأة خيار الإعتراف بالأصل الناشئ من نفقـات التطـوير عند تلبية معايير معينة.

(ب) في عام ١٩٨٩، إقترحت مسودة العرض إي ٣٢ *"تكاليف مقارنة البيانات المالية"* الإبقاء على خيار معيار المحاسبة الدولي ٩ الخاص بالإعتراف بالأصل الناجم من نفقات التطوير إذا تم تلبية مقاييس معينة تحدد ما يلي:-

(١) كمعاملة مفضلة، الإعتراف بكافة النفقات على البحث والتطوير كمصروف عندما يتحقق؛ و

(٢) كمعاملة بديلة مسموح بها، الإعتراف بأصل ناجم من نفقات التطور عندما يتم تلبية مقاييس معينة.

لم يدعم معظم المعلقون على إي ٣٢، المحافظة على خيار معين أو المعاملة المفضلة المقترحة.

(ج) في عام ١٩٩١، إقترحت مسودة العرض إي ٣٧ *"تكاليف البحث والتطوير"* طلب الإعتراف بالأصل الناجم من نفقات التطوير عندما يتم تلبية مقاييس معينة. وفي عام ١٩٩٣، إعتمد المجلس معيار المحاسبة الدولي ٩ *"تكاليف البحث والتطوير"* بناءاً على مسودة العرض إي ٣٧.

(د) في عام ١٩٩٥ وبما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ٩ – إقترحت مسودة العرض إي ٥٠ *"الأصول غير الملموسة"* طلب الإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً بإستثناء تلك الناجمة عن نفقات التطوير التي كان معيار المحاسبة الدولي ٩ سيغطيها – كأصول عندما يتم تلبية معايير معينة.

(هـ) في عام ١٩٩٧، إقترحت مسودة العرض إي ٦٠ *"الأصول غير الملموسة"* ما يلي:-

(١) الإبقاء على إقتراحات مسودة العرض إي ٥٠ للإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً؛ ولكن

(٢) توسعة نطاق المعيار الخاص بالأصول غير الملموسة ليتناول كافة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً – بما في ذلك تلك الناجمة عن نفقات التطوير.

(و) في عام ١٩٩٨، إعتمد المجلس ما يلي:-

(١) معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"* بناءاً على مسودة المعيار إي ٦٠، مع بعض التغييرات الطفيفة؛ و

(٢) سحب معيار المحاسبة الدولي ٩.

إستنتاج٣٢ منذ عام ١٩٨٩، كانت رأي الأغلبية في مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية والمعلقين هو أنه يجب أن تكون هناك معاملة واحدة تتطلب أصلاً غير ملموس مواد داخلياً – سواء كانت تصدر من نفقات التطوير أو نفقات أخرى – ليتم الإعتراف بها كأصل عندما تتم تلبية مقاييس إعتراف معينة، وبتعارض آراء عدة أقليات هذه المعالجة ولكن لا يوجد إجماع واضح على أية معاملة أخرى مفردة.

دمج معيار المحاسبة الدولي ٩ مع المعيار الخاص بالأصول غير الملموسة

إستنتاج٣٣ أسباب عدم الإبقاء على معيار المحاسبة الدولي ٩ كمعيار منفصل:-

(أ) يعتقد المجلس أن الأصل غير القابل للتحديد الذي ينجم عن أنشطة البحث والتطوير هو أصل غير ملموس لأن المعرفة هي الناتج الرئيسي لهذه الأنشطة. وبناءاً على ذلك، يدعم المجلس معالجة نفقات البحث والتطوير بالشكل المماثل لنفقات الأنشطة التي يقصد بها خلق أية أصول أخرى غير ملموسة مولدة داخلياً.

(ب) بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٠، التي إقترحت إستثناء نفقات البحث والتطوير من نطاقها:-

(١) قالوا أنه كان من الصعب أحياناً تحديد ما إذا يجب أن ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٩ أو المعيار المقترح الخاص بالأصول غير الملموسة، و

(٢) لاحظوا الفروقات في المعالجات المحاسبية بين معيار المحاسبة الدولي ٩ وإقتراحات مسودة العرض إي ٥٠، بينما لم يكن هذا قصد المجلس.

إستنتاج٣٤ دعمت أغلبية كبيرة من المعلقين على مسودة العرض إي ٦٠ إدخال نواحي معينة لمعيار المحاسبة الدولي ٩ في المعيار المقترح حول الأصول غير الملموسة وسحب معيار المحاسبة الدولي ٩. ودعمت أقلية من المعلقين على مسودة العرض إي ٦٠ الإبقاء على معيارين منفصلين. وهذه الأقلية دعمت الرأي بأنه يجب التعامل مع الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً على أساس كل حالة لوحدها مع متطلبات منفصلة لمختلف أنواع الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً. وقد قال هؤلاء المعلقون أن مسودة العرض إي ٦٠ إقترحت مقاييس إعتراف كانت عامة جداً لأن تكون فعالة عملياً لكافة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.

إستنتاج٣٥ رفض المجلس إقتراحاً لتطوير معايير منفصلة (أو متطلبات مفصلة ضمن معيار واحد) لأنواع محددة من الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً، لأنه كما هو موضح أعلاه يعتقد المجلس أن نفس مقاييس الإعتراف يجب أن تنطبق على كافة أنواع الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.

نتائج دمج معيار المحاسبة الدولي ٩ مع معيار المحاسبة الدولي ٣٨

إستنتاج٣٦ تختلف متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"* ومعيار المحاسبة الدولي ٩ *"تكاليف البحث والتطوير"* في النواحي الرئيسية التالية:-

(أ) حدد معيار المحاسبة الدولي ٩ مبلغ النفقات التي يمكن الإعتراف بها مبدئياً لأصل والناجمة عن نفقات التطوير (أي المبلغ الذي شكل تكلفة هذا الأصل، بمقدار المبلغ الذي كان يحتمل استرداده من الأصل. وبدلاً ن ذلك تطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ما يلي:-

(١) يجب تجميع كافة النفقات المتحققة عندما يتم تلبية مقاييس الإعتراف حتى يتوفر الأصل للإستخدام وذلك لتكوين تكلفة الأصل؛ و

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(٢) يجب أن يقوم المشروع، على الأقل سنوياً، بإجراء إختبار لإنخفاض قيمة أصل غير ملموس ليس متوفراً بعد للإستخدام. وإذا زادت التكلفة المعترف بها للأصل عن مبلغه القابل للإسترداد، فإن المشروع يعترف بخسارة الإنخفاض تبعاً لذلك. ويجب عكس خسارة الإنخفاض هذه إذا تم تحقيق شروط عكس خسائر الإنخفاض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"*.

(ب) يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بديلاً مسموحاً به لقياس أصل غير ملموس بمبلغ معاد تقييمه مخصوماً منه الإطفاء اللاحق وخسائر الإنخفاض اللاحقة. ولم يسمح معيار المحاسبة الدولي ٩ بهذه المعاملة. على أنه، من غير المحتمل الى حد كبير وجود سوق نشط (الشرط المطلوب لإعادة تقييم الأصول غير الملموسة) لأصل ناجم عن نفقات التطوير.

(ج) يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأخذ في الإعتبار القيم المتبقية عند تحديد المبلغ القابل للإستهلاك لأصل غير ملموس. وقد منع معيار المحاسبة الدولي ٩ أخذ القيم المتبقية في الإعتبار. على أن معيار المحاسبة الدولي ٣٨ يحدد مقاييس تجعل من غير المحتمل الى حد بعيد أن يكون للأصل الناجم من نفقات التطوير قيمة متبقية تزيد عن الصفر.

إستنتاج٣٧ يعتقد المجلس انه، من الناحية العملية، من غير المحتمل أنه سينجم عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ فروقات من تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٩.

الإعتراف بالنفقات من جميع الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً على أنها مصروف

إستنتاج٣٨ يقول أولئك الذين يحبذون الإعتراف بنفقات كافة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً (بما في ذلك تطوير النفقات) كمصروف ما يلي:-

(أ) الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً لا تلبي متطلبات *"الإطار"* الخاصة بالإعتراف كأصل بسبب ما يلي:-

(١) المنافع الإقتصادية المستقبلية التي تنشأ من الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً لا يمكن تمييزها عن المنافع الإقتصادية المستقبلية التي تنشأ من الشهرة المولدة داخلياً؛ و/ أو

(٢) من غير الممكن التمييز بشكل موثوق به بين النفقات المرتبطة بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والنفقات المرتبطة بتحسين الشهرة المولدة داخلياً.

(ب) لن تتحقق إمكانية مقارنة البيانات المالية. وهذا يعود إلى أن الحكم الخاص بتحديد ما إذا كان من المحتمل تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية من الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً هو حكم شخصي جداً لأن ينجم عنه محاسبة مماثلة في ظروف مماثلة.

(ج) ليس من الممكن اجراء تقييم موثوق به للمبلغ الذي يمكن استعادته من أصل غير ملموس مولد داخلياً، ما لم يمكن تحديد قيمته العادلة بالرجوع الى سوق نشط. وبناءاً على ذلك، فإن الإعتراف بأصل غير ملموس مولد داخلياً لا يوجد له سوق نشط بمبلغ بإستثناء الصفر قد يضلل المستثمرين.

(د) ينجم عن متطلب الإعتراف بأصول غير ملموسة مولدة داخلياً بالتكلفة إذا تم تلبية مقاييس معينة معلومات قليلة، إن وجدت، أو معلومات تنبئوية بسبب ما يلي:-

(١) إن إظهار الجدوى التقنية أو النجاح التجاري من أجل تلبية مقاييس الإعتراف لا يتحقق بشكل عام حتى يتم الإعتراف بنفقات كبيرة كمصروف. وبناءاً على ذلك، فإن التكلفة المعترف بها لأصل غير ملموس مولد داخلياً لن تعكس إجمالي الإنفاق على ذلك الأصل.

(٢) قد لا يكون لتكلفة أصل غير ملموس مولد داخلياً أية علاقة من قيمة ذلك الأصل.

(هـ) في بعض البلدان، يتشكك المستخدمون بالمشروع الذي يعترف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.

(و) التكاليف المضافة للإحتفاظ بالسجلات اللازمة لتبرير ودعم الإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً لا تبرر المنافع.

الإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

إستنتاج٣٩ يقول أولئك الذين يدعمون الإعتراف الإجباري للأصول غير الملموسة المولدة داخلياً (بما في ذلك تلك الناجمة من نفقات التطوير) عندما يتم تلبية معايير معينة ما يلي:-

(أ) إن الإعتراف بأصل غير ملموس مولد داخلياً إذا لبى تعريف الأصل ومقاييس الإعتراف يتفق مع "*الإطار*". ويمكن للمشروع في بعض الحالات:-

(١) تحديد إحتمال إستلام منافع إقتصادية مستقبلية من أصل غير ملموس مولد داخلياً؛ و

(٢) تميز نفقات هذا الأصل عن نفقات الشهرة المولدة داخلياً.

(ب) لقد كان هناك إستثمار على نطاق واسع في الأصول غير الملموسة خلال العقدين الماضيين. وكانت هناك شكاوى بأن:-

(١) عـدم الإعتراف بالإستثمارات في الأصول غير الملموسة في البيانات المالية يشوه

قياس أداء المنشأة ولا يتيح إجراء تقييم دقيق للعائدات على الإستثمار في الأصول غير الملموسة؛ و

(٢) إذا لم تتابع المشاريع العائدات على الإستثمارات في الأصول غير الملموسة بشكل افضل، هناك مخاطرة الإفراط أو الإنخفاض في الإستثمار في الأصول الهامة. والنظام المحاسبي الذي يشجع هذا السلوك سيكون بشكل متزايد علامة غير مناسبة بشكل متزايد لكل من، أغراض الرقابة الداخلية وللأغراض الخارجية.

(ج) توصلت دراسات أبحاث معينة، بشكل خاص في الولايات المتحدة الأمريكية، إلى وجود صلة بين القيمة– التكلفة لنفقات البحث والتطوير. ووجدت الدراسات أن راسملة نفقات البحث والتطوير تعطي معلومات متعلقة بالقيمة للمستثمرين.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(د) إن حقيقة وجود بعض الشكوك حول قيمة أصل لا تبرر متطلب عدم وجود الإعتراف بتكلفة للأصل.

(هـ) يجب أن لا يهم لأغراض الإعتراف ما إذا كان قد تم شراء الأصل من الخارج أو تم تطويره داخلياً. وبشكل خاص، يجب أن لا تكون هناك فرصة موازنة محاسبية إعتماداً على ما إذا كان المشروع يقرر تطوير الأصل غير الملموس خارجياً أو تطويره داخلياً.

رأي لجنة معايير المحاسبة الدولي في المصادقة على المعيار ٣٨

إستنتاج٤٠ إن رأي المجلس – الذي إنعكس بإستمرار في الإقتراحات السابقة للأصول غير لملموسة - هو أنه يجب أن لا يكون هناك فرق بين المتطلبات لما يلي:-

(١) الأصول غير الملموسة المطلوبة خارجياً؛ و

(٢) الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً، سواء كانت تنشأ من أنشطة التطوير أو الأنواع الأخرى للأنشطة.

بناءاً على ذلك، يجب الإعتراف بأصل غير ملموس مولد داخلياً عندما يتم تلبية تعريف ومقاييس الإعتراف للأصل غير الملموس. وقد دعم هذا الرأي كذلك غالبية المعلقين على مسودة العرض إي ٦٠.

إستنتاج٤١ رفض المجلس إقتراحاً لبديل مسموح به للإعتراف بالنفقات الخاصة بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً (بما في ذلك نفقات التطوير) كمصروف في الحال، حتى ولو نجم عن النفقات أصل يلبي مقاييس الإعتراف. ويعتقد المجلس أن الإختيار الحر سيضعف إمكانية مقارنة البيانات المالية وجهود المجلس في السنوات الأخيرة لتخفيض عدد المعالجات البديلة في معايير المحاسبة الدولية.

الفروق في مقاييس الإعتراف للأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والأصول غير الملموسة المشتراة

إستنتاج٤٢ يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ مقاييس إعتراف محددة للأصول غير الملموسة المولدة داخلياً التي تتوسع بالنسبة لمقاييس الإعتراف العامة للأصول غير الملموسة. ويفترض تلبية هذه المقاييس ضمنياً عندما تمتلك المنشاة أصلاً غير ملموس. وبناءاً على ذلك يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن تظهر المنشأة أنه تم تلبية هذه المقاييس فقط للأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.

الإعتراف المبدئي بالتكلفة

إستنتاج٤٣ يقول البعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٠ ومسودة العرض إي ٦٠ أن مقاييس الإعتراف المقترحة في مسودة العرض إي ٥٠ ومسودة العرض إي ٦٠ كانت مقيدة جداً وتحول دون الإعتراف بالعديد من الأصول غير الملموسة، وبشكل خاص الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً. وبالتحديد اختلفوا مع الإقتراحات (مستبقي في معيار المحاسبة الدولي ٣٨) أن:

(أ) يجب عدم الإعتراف بأصل غير ملموس بمبلغ بإستثناء تكلفته، وحتى ولو كان من الممكن تحديد قيمته العادلة بشكل موثوق به؛ و

(ب) يجب عدم إعادة بيان نفقات أصل غير ملموس لم يتم الإعتراف به كمصروف في الفترات السابقة؛

يحتج المعلقون بأن هذه المبادئ تناقض *"الإطار"*، وإستشهدوا بالفقرة ٨٣ من *الإطار*، الذي يحدد أنه يجب الإعتراف بالبند الذي يلبي تعريف الأصل إذا، كان من الممكن بين أشياء أخرى قياس *"تكلفته أو قيمته"* بشكل موثوق به. وقد دعم هؤلاء المعلقين الإعتراف بالأصل غير الملموس – الأصل غير الملموس المولد داخلياً –بقيمته العادلة، إذا أمكن، بين أشياء أخرى قياس قيمته العادلة بشكل موثوق به.

إستنتاج٤٤ رفض المجلس إقتراحاً بالسماح بالإعتراف الأولي بأصل غير ملموس بالقيمة العادلة (إلا إذا تم الحصول على الأصل في عملية إندماج أعمال هي عبارة عن شراء، أو مقابل أصل غير مماثل* أو عن طريق هبة حكومية وذلك بسبب ما يلي:-

(أ) إن هذا متفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*. حيث يمنع معيار المحاسبة الدولي الإعتراف الأول لبند من الممتلكات، والمصانع والمعدات (فيما عدا تلك الحالات المعدودة المحددة كما في معيار المحاسبة الدولي ٣٨).

(ب) إن من الصعب تحديد القيمة العادلة لأصل غير ملموس بصورة موثوقة في غياب سوق نشط. وحيث أن الأسواق النشطة بالمواصفات المحددة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ من المستبعد جداً وجودها لأصول غير ملموسة منتجة داخلياً، فلم يقتنع المجلس بأن من الضروري أن يضع إستثناء للمبادئ المطبقة في الإعتراف والقياس الأولي للأصول غير المالية ؛

(ج) إن الأغلبية العظمى من المعلقين على المسودة ٥٠ أي أيدت الإعتراف الأولي للأصول غير الملموسة بالتكلفة ومنع إعادة إثبات النفقات المتكبدة على بند غير ملموس تم الإعتراف به مبدئياً كمصروف.

تطبيق معايير الإعتراف للأصول غير الملموسة المنتجة داخلياً

إستنتاج٤٥ معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصول غير الملموسة يمنع بشكل محدد الإعتراف بالأصول غير ملموسة بالماركات، والعناوين البارزه، وأسماء الصحف، وقوائم العملاء، وبنود شبيهة في الجوهر التي يتم إنتاجها داخلياً. ويعتقد المجلس بأن البنود غير الملموسة المنتجة داخلياً من هذا لنوع من النادر وربما لن تستوفي شروط الإعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٨. وحتى يتم تجنب أي سوء فهم فلقد قرر المجلس أن يقع هذا الإستنتاج في شكل منع صريح.

إستنتاج٤٦ يوضح معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أيضاً بأن النفقات على البحث، والتدريب، والدعاية وبدء التشغيل لن ينجم عنها أصل غير ملموس يمكن الإعتراف به في البيانات المالية. وبينما يرى البعض هذه المتطلبات على أنها مفيدة جداً أو حكيمة، فإنها مبنية على تفسير المجلس لتطبيق شروط الإعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٨. وهي تعكس أيضاً حقيقة أنه في بعض الأحيان يكون من الصعب تحديد فيما إذا كان هناك أصل غير ملموس يمكن تمييزه عن الشهرة المنتجة داخلياً.

* يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* (كما هو منقح عام ٢٠٠٣) من المنشأة قياس بند الممتلكات والمصانع والمعدات المشترى مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية، بالقيمة العادلة إلا إذا افتقرت معاملة التبادل إلى الجوهر التجاري. وقامت المنشأة مسبقاً بقياس هذا الأصل المشترى بالقيمة العادلة ما لم تكن الأصول المتبادلة متشابهة. وإستنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه ينبغي تطبيق نفس معايير القياس على الأصول غير الملموسة المشتراة مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحاسبة اللاحقة للأصول غير الملموسة

إستنتاج٤٧ قرر المجلس مبدئيا أنه ينبغي أن يشمل نطاق المرحلة الأولى من مشروع إندماج الأعمال الخاص به دراسة للمحاسبة اللاحقة للأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال. ولتلك الغاية، ركز المجلس إهتمامه بشكل أولي على المواضيع الثلاثة التالية:-

(أ) ما إذا كان ينبغي الإستمرار في محاسبة الأصل غير الملموس ذو العمـر الإنتـاجي المحـدد والمشترى في إندماج الأعمال بعد الإعتراف الأولي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨.

(ب) ما إذا كان، وتحت أي ظروف، يمكن إعتبار الأصل غير الملموس المـشترى فـي إنـدماج الأعمال على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد.

(ج) كيف ينبغي محاسبة الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد (على إفتراض وجود مثل هذه الأصل) والمشترى في إندماج الأعمال بعد الإعتراف الأولي.

إستنتاج٤٨ إلا أن المجلس قرر، أثناء مناقشاته للمواضيع الواردة في النقطتين (ب) و(ج) في الفقرة "إستنتاج ٤٧"، أنه يتم تطبيق أي إستنتاجات يتوصل إليها حول تلك المواضيع بشكل متساوي على الأصول غير الملموسة المعترف بها التي يتم الحصول عليها بطريقة أخرى غير إندماج الأعمال. ولاحظ المجلس أن تعديل المتطلبات في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ فقط للأصول غير الملموسة المشتراة في عمليات إندماج الأعمال يؤدي إلى تناقضات في محاسبة الأصول غير الملموسة بالإعتماد على طريقة الحصول عليها. وبالتالي، يتم محاسبة البنود المتشابهة بطرق مختلفة. وإستنتج المجلس أن إيجاد هذه التناقضات يقلل من فائدة المعلومات المقدمة للمستخدمين حول الأصول غير الملموسة الخاصة بالمنشأة، بسبب تدني مستوى قابلية المقارنة والموثوقية (والتي تعتمد على فكرة العرض الصادق، أي تتم محاسبة المعاملات المتشابهة بنفس الطريقة). لذلك، قرر المجلس أنه ينبغي تطبيق أي تعديلات على المتطلبات في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لمعالجة المواضيع في النقطتين (ب) و(ج) في الفقرة "إستنتاج ٤٧" على جميع الأصول غير الملموسة، سواء كانت مولدة داخلياً أم مشتراة بشكل منفصل أو كجزء من عملية إندماج الأعمال.

إستنتاج٤٩ وقبل البدء بمناقشاته حول المواضيع المحددة في الفقرة "إستنتاج ٤٧"، أشار المجلس إلى القلق الذي عبر عنه البعض، أنه وبسبب عدم الموضوعية المرتبطة بتمييز الشهرة عن الأصول غير الملموسة الأخرى كما في تاريخ الإندماج بالشراء، فإن الفروق بين المعاملة اللاحقة للشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى تزيد من إحتمالية الخطأ في تصنيف الأصول غير الملموسة في تاريخ الإندماج بالشراء. غير أن المجلس إستنتج أن إتباع معايير قابلية الفصل والحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى يوفر أساساً حاسماً بشكل معقول لتحديد الأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال والإعتراف بها بشكل منفصل. لذلك، قرر المجلس أن تحليله لمحاسبة الأصول غير الملموسة بعد الإعتراف الأولي كان ينبغي أن ينظر فقط إلى طبيعة تلك الأصول وليس إلى المعاملة اللاحقة للشهرة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

محاسبة الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة المستملكة في عمليات إندماج الأعمال

إستنتاج٥٠ لاحظ المجلس أن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إقتضت قياس الأصل غير الملموس بعد الإعتراف الأولي:-

(أ) بالتكلفة مطروحاً منها أي إطفاء متراكم وأي خسائر إنخفاض قيمة متراكمة؛ أو

(ب) بالمبلغ الذي تم إعادة تقييمه، كونه القيمة العادلة للأصل، المحدد بالرجوع إلى السوق النشط، في تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منه أي إطفاء متراكم لاحق وأي خسائر إنخفاض قيمة متراكمة لاحقة. وبموجب هذا المنهج، ينبغي أن تتم عمليات إعادة التقييم بشكل منتظم بحيث لا يختلف المبلغ المسجل للأصل في تاريخ الميزانية العمومية بشكل كبير عن قيمته العادلة.

وأيا كانت الطريقة المستخدمة من المذكور أعلاه، تقتضي النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إطفاء المبلغ القابل للإستهلاك الخاص بالأصل على أساس منتظم خلال أفضل تقدير لعمره الإنتاجي.

إستنتاج٥١ لاحظ المجلس أن ما يدعم متطلب إطفاء جميع الأصول غير الملموسة فكرة أنها جميعها قابلة للتحديد وذات أعمار إنتاجية محددة. وبعيداً عن مسألة ما إذا كان، وفي ظل أي ظروف، يمكن إعتبار الأصل غير الملموس على أن ذو عمر إنتاجي غير محدد، كان لدى المجلس قضية مهمة لدراستها ألا وهي ما إذا كان التخلي عن المتطلبات أعلاه سيكون مبرراً بالنسبة للأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال التي لها أعمار إنتاجية محددة.

إستنتاج٥٢ لاحظ المجلس أن أي تخلي عن المتطلبات أعلاه بالنسبة للأصول غير الملموسة التي لها أعمار محددة والمشتراة في إندماج الأعمال يؤدي إلى تناقضات في طرق محاسبة الأصول غير الملموسة المعترف بها المبنية بالكامل على أساس الطريقة التي يتم من خلالها الحصول عليها. وبعبارة أخرى، يتم محاسبة البنود المتشابهة بطرق مختلفة. وإستنتج المجلس أن إيجاد هذه التناقضات يقلل من فائدة المعلومات المقدمة للمستخدمين حول الأصول غير الملموسة الخاصة بالمنشأة، بسبب تدني مستوى قابلية المقارنة والموثوقية.

إستنتاج٥٣ لذلك قرر المجلس أنه ينبغي الإستمرار بمحاسبة الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة والمشتراة في إندماج الأعمال وفقاً للمتطلبات السابقة بعد الإعتراف الأولي.

فحص خفض القيمة للأصول غير الملموسة ذات الأعمال الإنتاجية المحددة

إستنتاج٥٤ إقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن يتم قياس المبلغ القابل للإسترداد للأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد والذي يتم إطفاؤه خلال فترة تزيد على ٢٠ عاماً، سواء تم شراؤه في إندماج الأعمال أم لا، على الأقل في نهاية كل سنة مالية.

إستنتاج٥٥ لاحظ المجلس أن المبلغ القابل للإسترداد للأصل الملموس المعمَر ينبغي قياسه، فقط عندما يكون هناك مؤشر، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"*، على إمكانية إنخفاض قيمة الأصل. ولا يرى المجلس أي سبب منطقي يقتضي تحديد المبالغ القابلة للإسترداد لبعض الأصول القابلة للتحديد التي يتم إطفاؤها خلال فترات طويلة جداً بشكل أكثر إنتظاماً من الأصول الأخرى القابلة للتحديد التي

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

يتم إطفاؤها أو إستهلاكها خلال فترات مشابهة. لذلك، إستنتج المجلس أنه ينبغي تحديد المبلغ القابل للإسترداد للأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد والذي يتم إطفاؤه خلال فترة تزيد على ٢٠ عاما فقط عندما يكون هناك مؤشر، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، على إمكانية إنخفاض قيمة الأصل. ونتيجة لذلك، قرر المجلس إلغاء المتطلب في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الذي يقتضي بأن يتم قياس المبلغ القابل للإسترداد للأصل غير الملموس على الأقل في نهاية كل سنة مالية.

إستنتاج٥٦ قرر المجلس أيضاً أن جميع المتطلبات المتعلقة بإختبار إنخفاض قيمة الأصول غير الملموسة ينبغي أن تكون مشمولة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بدلاً من معيار المحاسبة الدولي ٣٨. لذلك، قرر المجلس نقل المتطلب الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وهو أنه ينبغي على المنشأة تقدير المبلغ القابل للإسترداد للأصل غير الملموس غير المتوفر بعد للإستخدام في نهاية كل فترة تقرير سنوي، بغض النظر عما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمته أم لا.

القيمة المتبقية للأصل غير ملموس لعمر إنتاجي محدد

إستنتاج٥٧ أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٨، درس المجلس إمكانية الإحتفاظ بالمتطلب الذي يقتضي بإفتراض أن تكون القيمة المتبقية للأصل غير الملموس هي صفر في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بالنسبة للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة، ما لم:-

(أ) يكن هناك إلتزام من طرف ثالث بشراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي؛ أو

(ب) كان هناك سوق نشط للأصل:-

(١) كان يمكن تحديد القيمة المتبقية للأصل بالرجوع إلى السوق النشط؛ و

(٢) وكان من المحتمل وجود مثل هذا السوق في نهاية العمر الإنتاجي للأصل.

إستنتاج٥٨ لاحظ المجلس أن تعريف القيمة المتبقية في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما تم تعديله من خلال معيار المحاسبة الدولي ١٦ المنقح عام ٢٠٠٣) إقتضى تقديرها كما لو كان الأصل في العمر والوضع المتوقعين في نهاية العمر الإنتاجي للأصل. لذلك، إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس اقصر من عمره الإقتصادي لأن المنشأة كانت تتوقع أن تبيع الأصل قبل نهاية ذلك العمر الإقتصادي، فإن القيمة المتبقية للأصل لا تكون صفرا، بغض النظر عما إذا يتم تلبية الشروط المذكورة في الفقرة "إستنتاج ٥٧(أ) أو (ب)".

إستنتاج٥٩ رغم ذلك، لاحظ المجلس أن متطلب إفتراض أن القيمة المتبقية للأصل غير الملموس هي صفر ما لم يتم تلبية معايير محددة قد تم شمله في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ كوسيلة لمنع المنشآت من التحايل على المتطلب الوارد في المعيار بإطفاء جميع الأصول غير الملموسة. إن إستثناء هذا المتطلب من المعيار المنقح بالنسبة للأصول غير الملموسة ذات العمر المحدد يقدم على نحو مماثل وسيلة للتحايل على متطلب إطفاء هذه الأصول غير الملموسة - فمن خلال الإدعاء بأن القيمة المتبقية لهذا الأصل كانت مساوية أو أكبر من مبلغه المسجل، يمكن للمنشأة تجنب إطفاء الأصل، رغم أن عمره الإنتاجي محدد. وإستنتج المجلس أنه لا ينبغي له، كجزء من مشروع إندماج الأعمال، تعديل معايير

السماح للقيمة المتبقية للأصل غير الملموس ذو العمر المحدد بأن تكون غير الصفر. غير أن المجلس قرر أنه ينبغي معالجة هذه المسألة كجزء من المشروع القادم حول الأصول غير الملموسة.

الأعمار الإنتاجية للأصول غير الملموسة (الفقرات ٨٨-٦٩)

إستنتاج٦٠ يقتضي المعيار، بالإنسجام مع الإقتراحات الواردة في مسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٨، أن تنظر المنشأة للأصل غير الملموس على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد عندما لا يكون هناك، على أساس تحليل جميع العوامل ذات الصلة، حد منظور للفترة التي يتوقع أن يولد الأصل خلالها صافي تدفقات نقدية واردة للمنشأة.

إستنتاج٦١ لاحظ المجلس أثناء صياغة مسودة العرض والمعيار المنقح أن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس يرتبط بالتدفقات النقدية المتوقعة المرتبطة بذلك الأصل. ولاحظ المجلس أنه حتى تكون فترة الإطفاء للأصل غير الملموس صادقة تمثيلها ينبغي أن تعكس عموماً ذلك العمر الإنتاجي، وبالتالي، التدفقات النقدية المرتبطة بالأصل. وإستنتج المجلس أنه من الممكن أن يكون لدى الإدارة النية والقدرة على المحافظة على الأصل غير الملموس بحيث لا يوجد حد منظور للفترة التي يتوقع خلالها أن يولد ذلك الأصل المحدد صافي تدفقات نقدية واردة للمنشأة. وبعبارة أخرى، يمكن التصور بأن تحليل جميع العوامل ذات الصلة (مثلاً العوامل القانونية والتشريعية والتعاقدية والتنافسية والإقتصادية وغيرها) يمكن أن تؤدي إلى الإستنتاج بأنه لا يوجد حد منظور للفترة التي يتوقع خلالها أن يولد أصل غير ملموس محدد صافي تدفقات نقدية واردة للمنشأة.

إستنتاج٦٢ على سبيل المثال لاحظ المجلس أن بعض الأصول غير الملموسة تقوم على أساس حقوق قانونية يتم نقلها بإستمرار وليس لفترات محددة. وهكذا، يمكن أن يكون لتلك الأصول تدفقات نقدية مرتبطة بها يمكن توقع إستمرارها لعدة سنوات أو حتى لفترة غير محددة. وإستنتج المجلس أنه إذا كان من المتوقع أن تستمر التدفقات النقدية لفترة محددة، فإن العمر الإنتاجي للأصل يكون محدودا بتلك الفترة المحددة. لكن إذا كان من المتوقع أن تستمر التدفقات النقدية لفترة غير محددة، فإن العمر الإنتاجي يكون غير محدد.

إستنتاج٦٣ حددت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الحد الأعلى الإفتراضي للعمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة بمدة ٢٠ عاماً. وأثناء صياغة مسودة العرض والمعيار المنقح، إستنتج المجلس أن هذا الإفتراض لا ينسجم مع وجهة النظر التي مفادها بأن فترة الإطفاء للأصل غير الملموس ينبغي أن تعكس عمره الإنتاجي، لتكون صادقة تمثيلها، وبالتالي، التدفقات النقدية المرتبطة بالأصل. لذلك، قرر المجلس أن لا يشمل الحد الأعلى الإفتراضي للعمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة في المعيار المنقح حتى لو كان لها أعمار إنتاجية محددة.

إستنتاج٦٤ أيد المجاوبون على مسودة العرض بشكل عام إقتراح المجلس بأن يلغي الحد الأعلى الإفتراضي للعمر الإنتاجي من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ وأن يقتضي بدلاً من ذلك إعتبار العمر الإنتاجي على أنه غير محدد عندما لا يكون هناك، على أساس تحليل لجميع العوامل ذات الصلة، حد منظور للفترة الزمنية التي يتوقع خلالها أن يولد الأصل غير الملموس صافي تدفقات نقدية واردة للمنشأة. إلا أن بعض المجاوبين إقترح أن عدم القدرة على تحديد العمر الإنتاجي للأصل بوضوح ينطبق بالتساوي على العديد من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات. وعلى الرغم من ذلك، يتعين على المنشآت تحديد الأعمار الإنتاجية لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات تلك وتخصيص مبالغها القابلة للإستهلاك على أساس

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

منتظم خلال تلك الأعمار الإنتاجية. وأشار هؤلاء المجاوبون أنه لا يوجد سبب منطقي وراء معاملة الأصول غير الملموسة بطريقة مختلفة.

إستنتاج٦٥ أثناء دراسة هذه الملاحظات، أشار المجلس إلى ما يلي:-

(أ) يعتبر العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على أنه غير محدد وفقاً لمعيار المحاسبة الـدولي ٣٨ فقط عندما لا يكون هناك، على أساس تحليل لجميع العوامل ذات الصلة، حد منظور للفترة الزمنية التي يتوقع أن يولد خلالها الأصل غير الملموس صافي تدفقات نقدية واردة للمنشأة. إن الصعوبات في التحديد الدقيق للعمر الإنتاجي للأصل غير الملموس لا توفر أساساً لإعتبار ذلك العمر الإنتاجي على أنه غير محدد.

(ب) بالرغم من أن الأعمار الإنتاجية لكل من الأصول الملموسة وغير الملموسة ترتبط بشكل مباشر بالفترة التي يتوقع خلالها أن تولد صافي تدفقات نقدية واردة للمنشأة، فـإن المنفعـة الماديـة المتوقعة للمنشأة من الأصل الملموس تفرض حداً أعلى على العمر الإنتاجي للأصل. وبعبـارة أخرى، لا يمكن أن يتجاوز العمر الإنتاجي للأصل الملموس المنفعة المادية المتوقعة للمنشأة من الأصل.

وإستنتج المجلس أنه لا يمكن إعتبار الأصول الملموسة (عدا الأراضي) على أن لها أعمار إنتاجية غير محددة لأن هناك دائماً حداً منظوراً للمنفعة المادية المتوقعة للمنشأة من الأصل الملموس.

العمر الإنتاجي المقيد بحقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخـرى (الفقـرات ٩٤-٩٦)

إستنتاج٦٦ أشار المجلس إلى أن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الذي ينشأ من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى مقيد بمدة تلك الحقوق. ولا يمكن أن يتجاوز العمر الإنتاجي لهذا للأصل مدة تلك الحقوق، وقد يكون أقصر. وتبعاً لذلك، إستنتج المجلس أنه أثناء تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس، لا بد من الأخذ بعين الإعتبار الفترة التي تتوقع المنشأة فيها أن تستخدم الأصل غير الملموس، الخاضعة لانتهاء الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى.

إستنتاج٦٧ إلا أن المجلس لاحظ أيضاً أنه يتم عادة نقل هذه الحقوق لفترات محددة يمكن تجديدها. لذلك قام بدراسة ما إذا كان ينبغي إفتراض التجديد في تحديد العمر الإنتاجي لهذا الأصل غير الملموس. وأشار المجلس إلى أنه يتم بشكل أولي إصدار بعض أنواع التراخيص لفترات محددة ولكن التجديد يمنح بشكل روتيني وبتكلفة قليلة، شريطة أن تكون التراخيص متماشية مع القوانين والأنظمة المعمول بها. يتم تداول هذه التراخيص بأسعار تعكس أكثر من الفترة المتبقية، وبالتالي تشير إلى أن التجديد بأقل سعر هو التوقع العام. ولكن التجديد ليس مضموناً للأنواع الأخرى من التراخيص، وحتى لو تم تجديدها، يمكن أن يتم تكبد تكاليف مرتفعة لضمان تجديدها.

إستنتاج٦٨ توصل المجلس إلى أنه بسبب إعتماد الأعمار الإنتاجية لبعض الأصول غير الملموسة، من ناحية إقتصادية، على التجديد والتكاليف المرتبطة بالتجديد، فإن الأعمار الإنتاجية المحددة لتلك الأصول ينبغي أن تعكس التجديد عندما يكون هناك دليل يدعم التجديد بدون تكلفة عالية.

إستنتاج٦٩ أيد المجاوبون على مسودة العرض عموماً هذا الإستنتاج. وأشار أولئك الذين إعترضوا إلى ما يلي:-

(أ) أنه عندما تعتمد فترة التجديد على قرار طرف ثالث وليس فقط على تحقيق المنـشأة لـشروط محددة، فإنها تؤدي إلى نشوء أصلاً محتملاً لأن قرار الطرف الثالث لا يؤثر فقط على تكلفـة التجديد بل أيضاً على إحتمالية الحصول عليه. لذلك، ينبغي أن يعكس العمر الإنتاجي التجديـد فقط عندما لا يكون التجديد خاضعاً لموافقة طرف ثالث.

(ب) أن مثل هذا المتطلب لا ينسجم مع الأساس المستخدم لقياس الأصول غير الملموسة في تـاريخ إندماج الأعمال، وتحديداً علاقات العملاء التعاقدية. على سبيل المثال، فإنه ليس من الواضح ما إذا كانت القيمة العادلة لعلاقة العميل التعاقدية تشمل المبلغ الذي يعكس إحتمالية تجديـد العقـد. ويكون لإحتمالية التجديد قيمة عادلة بصرف النظر عن التكاليف المطلوبة للتجديد. ويعني هـذا أن العمر الإنتاجي لعلاقة العميل التعاقدية يمكن أن لا ينسجم مع الأساس المستخدم لتحديد القيمة العادلة للعلاقة.

إستنتاج٧٠ فيما يتعلق بالبند (أ) أعلاه، لاحظ المجلس أنه إذا كان التجديد من قبل المنشأة خاضعاً لموافقة طرف ثالث (مثل الحكومة)، فإن متطلب وجود دليل يدعم قدرة المنشأة على التجديد يلزم المنشأة بتقييم الأثر المحتمل لعملية موافقة الطرف الثالث على قدرة المنشأة على التجديد. ولا يرى المجلس أي أساس منطقي لتحديد المتطلب بأوضاع لا تخضع فيها الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى لموافقة الأطراف الثالثة.

إستنتاج٧١ وفيما يتعلق بالبند (ب) أعلاه، لاحظ المجلس ما يلي:-

(أ) أن المتطلبات المتعلقة بفترات التجديد تتطرق إلى الظروف التي تكون فيها *المنشأة* قادرة علـى تجديد الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى، بالرغم من أن هذا التجديد يمكـن، علـى سبيل المثال، أن يكون مشروطاً بتلبية المنشأة لشروط محددة، أو خاضعاً لموافقة طرف ثالـث. وتنص الفقرة ٩٤ من المعيار على أنه "... ينبغي أن يشتمل العمر الإنتـاجي للأصـل غيـر الملموس على فترة (فترات) التجديد فقط إذا كان هناك دليل يدعم التجديد من قبل *المنشأة* [تـم إضافة تأكيد] بدون تكلفة عالية". وتكون القدرة على تجديد عقد العميل موجودة لـدى العميـل وليس المنشأة.

(ب) يبدو أن ما يعتبره المجاوبين أصلاً غير ملموس واحد هو، في جوهره، أصلان غير ملموسـين - أحدهما يكون عقد العميل والثاني يكون علاقة العميل ذات العلاقة. ويمكن أن تؤثر عمليـات التجديد المتوقعة من قبل العميل على القيمة العادلة للأصل غير الملموس لعلاقة العميل، بـدلاً من القيمة العادلة لعقد العميل. لذلك، لا يتجاوز العمر الإنتاجي لعقد العميل، بموجب المعيـار، مدة العقد، ولا تعكس القيمة العادلة لعقد العميل توقعات التجديد من قبل العميل. وبعبارة أخرى، لا يكون العمر الإنتاجي لعقد العميل غير منسجم مع الأساس المستخدم لتحديد قيمته العادلة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٧٢ وعلى كل حال، وإستجابة لإقتراحات المجاوبين، شمل المجلس الفقرة ٩٦ في المعيار لتوفير إرشادات إضافية حول الظروف التي ينبغي أن تُعتبر فيها المنشأة قادرة على تجديد الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى بدون تكلفة عالية.

محاسبة الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة (الفقرات ١٠٧- ١١٠)

إستنتاج٧٣ إنسجاماً مع الإقتراحات الواردة في مسودة العرض، يمنع المعيار إطفاء الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. لذلك، يتم قياس مثل هذه الأصول بعد الإعتراف الأولي بما يلي:-

(أ) بالتكلفة مطروحاً منها خسائر إنخفاض القيمة المتراكمة؛ أو

(ب) بالمبلغ الذي تم إعادة تقييمه، كونه القيمة العادلة المحددة بالرجوع إلى السوق النشط مطروحـاً منه أي خسائر إنخفاض قيمة متراكمة.

عدم الإطفاء

إستنتاج٧٤ أثناء صياغة مسودة العرض والمعيار المنقح، لاحظ المجلس أن العديد من الأصول تعود بمنافع على المنشأة خلال فترات متعددة. والإطفاء هو التخصيص المنتظم لتكلفة الأصل (أو مبلغه الذي تم إعادة تقييمه)، مطروحاً منه أي قيمة متبقية، ليعكس إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية المجسدة في ذلك الأصل خلال الوقت. وبالتالي، إذا لم يكن هناك حد منظور للفترة التي تتوقع فيها المنشأة إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل، فإن إطفاء ذلك الأصل خلال، مثلاً، أقصى فترة محددة عشوائياً لا يكون صادقاً تمثيلياً. وقد أيد المجاوبون على مسودة العرض عموماً هذا الإستنتاج.

إستنتاج٧٥ تبعاً لذلك، قرر المجلس أنه لا ينبغي إطفاء الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، بل ينبغي أن تخضع لإختبار إنخفاض القيمة بشكل منتظم. ويتم تضمين مناقشات المجلس حول شكل إختبار إنخفاض القيمة، بما في ذلك تكرار إختبار إنخفاض القيمة، في أساس الإستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وقرر المجلس أيضاً إقتضاء عمليات منتظمة لإعادة فحص العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الذي لا يتم إطفاؤه لتحديد ما إذا تستمر الظروف في دعم التقييم الذي مفاده بأن العمر الإنتاجي غير محدد.

عمليات إعادة التقييم

إستنتاج٧٦ بعد أن قرر أنه لا ينبغي إطفاء الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، درس المجلس ما إذا كان ينبغي السماح للمنشأة بتسجيل هذه الأصول بالمبالغ التي تم إعادة تقييمها. ولم يجد المجلس مبررا منطقيا لمنع تسجيل بعض الأصول غير الملموسة بالمبالغ التي تم إعادة تقييمها فقط على أساس أنه لا يوجد حد منظور للفترة التي تتوقع المنشأة خلالها إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية المجسدة في تلك الأصول.

إستنتاج٧٧ ونتيجة لذلك، قرر المجلس بأنه ينبغي على المعيار أن يسمح بتسجيل الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة بالمبالغ التي تم إعادته تقييمها.

مشاريع البحث والتطوير المستملكة في عمليات إندماج الأعمال

إستنتاج٧٨ درس المجلس المسائل التالية فيما يتعلق بمشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ التي يتم شراؤها في إندماج الأعمال:-

(أ) ما إذا كان ينبغي أيضاً تطبيق المعايير المقترحة للإعتراف بالأصول غير الملموسة المـشتراة في إندماج الأعمال بشكل منفصل عن الشهرة على مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ؛

(ب) المحاسبة اللاحقة لمشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المعترف بها على أنهـا أصـول بـشكل منفصل عن الشهرة؛ و

(ج) معاملة النفقات اللاحقة على مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ والمعترف بها على أنها أصول بشكل منفصل عن الشهرة.

وبغية ذكر المعلومات كاملة نورد فيما يلي أدناه مناقشات المجلس حول المسألة الواردة في النقطة (أ)، بالرغم من ورودها في أساس الإستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

إستنتاج٧٩ لم يقم المجلس كجزء من مشروعه حول إندماج الأعمال بإعادة دراسة المتطلبات في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للبنود غير الملموسة المولدة داخلياً ونفقات مرحلة البحث والتطوير لمشروع داخلي. وقرر المجلس أن إعادة دراسة تلك المتطلبات هو خارج نطاق هذا المشروع.

الإعتراف المبدئي بشكل منفصل عن الشهرة

إستنتاج٨٠ لاحظ المجلس أن المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ *"إندماج الأعمال"* والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للإعتراف بالأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال بشكل منفصل عن الشهرة تنطبق على جميع الأصول غير الملموسة، بما في ذلك مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ. لذلك، ووفقاً لتلك المعايير، تم الإعتراف بأي بند غير ملموس مشترى في إندماج الأعمال على أنه أصل بشكل منفصل عن الشهرة عندما كان قابلاً للتحديد ويمكن قياسه بشكل موثوق، وكان من المحتمل تدفق أي منافع إقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشترية. ولو لم تتحقق تلك المعايير، لكانت النفقات على تكلفة أو قيمة ذلك البند، الذي تم شمله في تكلفة الإندماج، جزءاً من المبلغ المنسوب إلى الشهرة.

إستنتاج٨١ لم يرى المجلس أي مبرر منطقي لتغيير المنهج الموجود في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لإستخدام نفس المعايير لجميع الأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال عند تقييم ما إذا كان ينبغي الإعتراف بتلك الأصول بشكل منفصل عن الشهرة. وإستنتج المجلس أن تبني معايير مختلفة يقلل من فائدة المعلومات المقدمة للمستخدمين حول الأصول المشتراة في الإندماج لأن مستوى كلا من قابلية المقارنة والموثوقية يتدنى. لذلك، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٨ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ من المنشأة المشترية الإعتراف بأي من مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ الخاصة بالمنشأة المشتراة والتي تحقق تعريف الأصل غير الملموس على أنه أصل بشكل منفصل عن الشهرة. وسيكون هذا هو الحال عندما يستوفي مشروع البحث والتطوير قيد التنفيذ تعريف الأصل ويكون قابل للتحديد، أي قابل للفصل أو ينشأ من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٨٢ عبر بعض المجاوبين على مسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٨ عن مخاوف من أن تطبيق نفس المعايير على جميع الأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال من أجل تقييم ما إذا كان ينبغي الإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة يؤدي إلى معاملة بعض مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة في إندماج الأعمال بشكل مختلف عن مشاريع مماثلة بدأت داخلياً. وأقر المجلس هذه النقطة، ولكنه إستنتج أن هذا لا يوفر أساساً لشمل تلك الأصول غير الملموسة المشتراة ضمن الشهرة. وبدلاً من ذلك، يؤكد على ضرورة إعادة دراسة الإستنتاج الوارد في المعيار الذي يفيد بأنه لا يمكن أن يوجد الأصل غير الملموس فيما يتعلق بمشروع البحث قيد التنفيذ ويمكن أن يوجد فيما يتعلق بمشروع التطوير قيد التنفيذ فقط عند تلبية جميع معايير التأجيل في المعيار. وقرر المجلس أن إعادة الدراسة هذه هي خارج نطاق مشروع عمليات إندماج الأعمال الخاص به.

المحاسبة اللاحقة لمشاريع البحث والتطوير المستملكة في إندماج الأعمال والمعترف بها كأصول غير ملموسة

إستنتاج٨٣ لاحظ المجلس أن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إقتضت محاسبة جميع الأصول غير الملموسة بعد الإعتراف الأولي:-

(أ) بالتكلفة مطروحاً منها أي إطفاء متراكم وأي خسائر إنخفاض قيمة متراكمة؛ أو

(ب) بالمبلغ الذي تم إعادة تقييمه، كونه القيمة العادلة للأصل، المحددة بالرجوع إلى السوق النشط، في تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منه أي إطفاء متراكم لاحق وأي خسائر إنخفاض قيمة متراكمة لاحقة.

وتشمل مثل هذه الأصول: مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة في إندماج الأعمال التي تحقق معايير الإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة، ومشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة بشكل منفصل التي تحقق معايير الإعتراف بها كأصل غير ملموس، والأصول غير الملموسة المطورة داخلياً المعترف بها الناشئة من التطوير أو مرحلة التطوير في مشروع داخلي.

إستنتاج٨٤ لم يرى المجلس أي مبرر منطقي لتغيير المنهج الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الخاص بتطبيق نفس المتطلبات على المحاسبة اللاحقة لجميع الأصول غير الملموسة المعترف بها. لذلك، قرر المجلس أنه ينبغي محاسبة مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة في إندماج الأعمال والتي تلبي معايير الإعتراف بها على أنها أصل بشكل منفصل عن الشهرة بعد الإعتراف الأولي وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على المحاسبة اللاحقة للأصول غير الملموسة المعترف بها الأخرى.

النفقات اللاحقة على مشاريع البحث والتطوير المستملكة في إندماج الأعمال والمعترف بها كأصول غير ملموسة (الفقرتان ٤٢ و٤٣)

إستنتاج٨٥ يقتضي هذا المعيار فيما يخص النفقات اللاحقة على مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة بشكل منفصل أو في إندماج الأعمال والمعترف بها على أنها أصل غير ملموس ما يلي:-

(أ) أن يتم الإعتراف بها على أنها مصاريف عند تكبدها إذا كانت نفقات بحث؛

(ب) أن يتم الإعتراف بها على أنها مصاريف عند تكبدها إذا كانت نفقات تطوير لا تلبي معايير الإعتراف كأصل غير ملموس في الفقرة ٥٧؛ و

(ج) أن يتم إضافتها إلى المبلغ المسجل لمشروع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشترى إذا كانت نفقات تطوير تلبي معايير الإعتراف في الفقرة ٥٧.

إستنتاج٨٦ لاحظ المجلس أثناء صياغة هذا المتطلب أن المعاملة المطلوبة بموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للنفقات اللاحقة على مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة في إندماج الأعمال والمعترف بها كأصل بشكل منفصل عن الشهرة لم تكن واضحة. وإقترح البعض أنه ينبغي تطبيق المتطلبات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ المتعلقة بنفقات البحث أو التطوير أو مرحلة البحث أو التطوير لمشروع داخلي. في حين ناقش آخرون بأن تلك المتطلبات كان مرتبطة بشكل واضح بالإعتراف والقياس الأولي للأصول غير الملموسة المولدة داخلياً. وبدلاً من ذلك، ينبغي تطبيق المتطلبات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ التي تتناول النفقات اللاحقة. وبموجب تلك المتطلبات، كان سيتم الإعتراف بالنفقات اللاحقة على الأصل غير الملموس بعد شرائه أو إتمامه على أنه مصاريف عند تكبدها إلا إذا:-

(أ) كان من المحتمل أن تُمكن النفقات الأصل من توليد منافع إقتصادية مستقبلية تتجاوز معايير أدائه المقَيمة أصلاً؛ و

(ب) كان من الممكن قياس النفقات ونسبها إلى الأصل بشكل موثوق.

إذا تم تلبية هذه الشروط، يتم إضافة النفقات اللاحقة إلى المبلغ المسجل للأصل غير الملموس.

إستنتاج٨٧ لاحظ المجلس أن هذه الشكوك توجد أيضاً في مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة بشكل منفصل والتي حققت المعايير في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للإعتراف بها كأصل غير ملموس.

إستنتاج٨٨ أشار المجلس إلى أن تطبيق المتطلبات الواردة في المعيار المتعلقة بنفقات البحث أو التطوير أو مرحلة البحث أو التطوير لمشروع داخلي على النفقات اللاحقة على مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة في إندماج الأعمال والمعترف بها كأصول بشكل منفصل عن الشهرة يؤدي إلى معاملة النفقات اللاحقة بشكل غير منسجم مع النفقات اللاحقة على الأصول غير الملموسة الأخرى المعترف بها. إلا أن تطبيق متطلبات النفقات اللاحقة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على النفقات اللاحقة لمشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة في إندماج الأعمال والمعترف بها على أنها أصول بشكل منفصل عن الشهرة يؤدي إلى محاسبة نفقات البحث والتطوير بشكل مختلف إعتماداً على ما إذا يتم شراء المشروع أو البدء فيه داخلياً.

إستنتاج٨٩ إستنتج المجلس أنه إلى حين تسنح له الفرصة لمراجعة المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ المتعلقة بنفقات البحث أو التطوير أو مرحلة البحث أو التطوير لمشروع داخلي، سيتم توفير معلومات أكثر إفادة لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة إذا تم محاسبة جميع هذه النفقات بشكل منسجم. ويتضمن هذا النفقات اللاحقة على مشروع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشترى بشكل منفصل والذي يحقق المعايير الواردة في المعيار للإعتراف بها كأصل غير ملموس.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأحكام الإنتقالية (الفقرات ١٢٩ - ١٣٢)

إستنتاج٩٠ إذا اختارت المنشأة تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ إبتداءاً من أي تاريخ يسبق تواريخ النفاذ المحددة في المعيار المذكور آنفاً، ينبغي عليها أيضاً تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بأثر مستقبلي من نفس ذلك التاريخ. وخلافاً لذلك، ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على محاسبة الأصول غير الملموسة المشتراة في عمليات إندماج الأعمال والتي يكون تاريخ الإتفاقية لها في أو بعد ٣١ مارس ٢٠٠٤، وعلى محاسبة جميع الأصول غير الملموسة الأخرى بأثر مستقبلي من بداية أول فترة تقرير سنوية تبدأ في أو بعد ٣١ مارس ٢٠٠٤. ويقتضي أيضاً معيار المحاسبة الدولي ٣٨ من المنشأة، عند التطبيق الأولي، أن تعيد تقييم الأعمار الإنتاجية للأصول غير الملموسة. وإذا قامت المنشأة، نتيجة إعادة التقييم ذلك، بتغيير تقييمها للعمر الإنتاجي للأصل، يتم محاسبة التغير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*.

إستنتاج٩١ تم التطرق إلى مناقشات المجلس حول القضايا الإنتقالية المتعلقة بالإعتراف الأولي بالأصول غير الملموسة المشتراة في عمليات إندماج الأعمال وإختبار إنخفاض قيمة الأصول غير الملموسة في أساس الإستنتاجات الخاص بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وأساس الإستنتاجات الخاص بمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، على التوالي.

إستنتاج٩٢ أثناء وضع المتطلبات المحددة في الفقرة "إستنتاج ٩٠"، درس المجلس المسائل الثلاث التالية:-

(أ) هل ينبغي الإستمرار في تحديد الأعمار الإنتاجية وطريقة محاسبة الأصول غير الملموسة المعترف بها مسبقاً في تاريخ نفاذ المعيار وفقاً للمتطلبات في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (أي من خلال الإطفاء خلال أقصى فترة إفتراضية مدتها ٢٠ سنة)، أو وفقاً للمتطلبات في المعيار المنقح؟

(ب) إذا تم تطبيق المعيار المنقح على الأصول غير الملموسة المعترف بها مسبقاً في تاريخ نفاذه، فهل ينبغي الإعتراف بأثر إعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس نتيجة التطبيق الأولي للمعيار بأثر رجعي أو اثر مستقبلي؟

(ج) هل ينبغي أن يطلب من المنشآت تطبيق المتطلبات الواردة في المعيار المتعلقة بالنفقات اللاحقة على مشروع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشترى المعترف به كأصل غير ملموس بأثر رجعي على النفقات المتكبدة قبل تاريخ نفاذ المعيار المنقح؟

إستنتاج٩٣ فيما يتعلق بالمسألة الأولى أعلاه، أشار المجلس إلى إستنتاجه السابق بأن الطريقة المحاسبية الأكثر صدقا من حيث التمثيل فيما يخص الأصول غير الملموسة هو إطفاء تلك الأصول ذات الأعمار الإنتاجية المحددة خلال أعمارها الإنتاجية دون وجود حد لفترة الإطفاء، وليس إطفاء تلك الأصول ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. وبالتالي إستنتج المجلس أن مستوى موثوقية وقابلية المقارنة للبيانات المالية يتدنى إذا لم يتم تطبيق المعيار على الأصول غير الملموسة المعترف بها قبل تاريخ نفاذه.

إستنتاج٩٤ وبالنسبة للمسألة الثانية، لاحظ المجلس أنه ينظر إلى إعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل في مختلف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه تغيير في التقدير المحاسبي، وليس تغيير في السياسة المحاسبية. على سبيل المثال، ووفقاً للمعيار، وكذلك وفقاً للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي

٣٨، إذا كان التقدير الجديد للعمر الإنتاجي المتوقع للأصل غير الملموس مختلف بشكل كبير عن التقديرات السابقة، ينبغي محاسبة التغيير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٨ محاسبة التغيير في التقدير المحاسبي بأثر مستقبلي من خلال شمل أثر التغيير في حساب الربح أو الخسارة في:-

(أ) فترة التغيير، إذا كان التغير في التقدير يؤثر على تلك الفترة فقط؛ أو

(ب) فترة التغيير والفترات المستقبلية، إذا كان التغير في التقدير يؤثر على كليهما.

إستنتاج٩٥ وعلى نحو مماثل، ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*، إذا كان التقدير الجديد للعمر الإنتاجي المتوقع لبند الممتلكات والمصانع والمعدات يختلف بشكل كبير عن التقديرات السابقة، ينبغي محاسبة التغيير بأثر مستقبلي من خلال تعديل مصروف الإستهلاك للفترات الحالية والمستقبلية.

إستنتاج٩٦ لذلك قرر المجلس أنه ينبغي محاسبة إعادة تقييم العمر الإنتاجي الناتج عن التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨، بما في ذلك إعادة التقييم من عمر إنتاجي محدد إلى عمر إنتاجي غير محدد، على أنه تغير في التقدير المحاسبي. ونتيجة لذلك، ينبغي الإعتراف بأثر هذا التغيير بأثر مستقبلي.

إستنتاج٩٧ درس المجلس وجهة النظر التي تفيد بأن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إقتضت معاملة الأصول غير الملموسة على أن لها عمراً إنتاجياً محدداً، فإن التغير إلى تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد للأصل غير الملموس يمثل تغييراً في السياسة المحاسبية، وليس تغييراً في التقدير المحاسبي. وإستنتج المجلس أنه حتى لو كان الحال كذلك ينبغي محاسبة إعادة تقييم العمر الإنتاجي بأثر مستقبلي. وهذا لأن التطبيق بأثر رجعي يقتضي من المنشأة أن تحدد، في نهاية كل فترة تقرير قبل تاريخ نفاذ المعيار، ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس غير محدد. ويقتضي مثل هذا التقييم من المنشأة القيام بتقديرات كان من الممكن القيام بها في تاريخ سابق، وبالتالي تنشأ مشكلة فيما يتعلق بدور الفهم التحليلي، وتحديداً، ما إذا كان ينبغي شمل منفعة الفهم التحليلي أو إستثناؤها من تلك التقديرات، وإذا تم إستثناؤها، كيف يمكن فصل أثر الفهم التحليلي عن العوامل الأخرى الموجودة في التاريخ الذي تطلب فيه التقديرات.

إستنتاج٩٨ بالنسبة للمسألة الثالثة، وكما هو مشار إليه في الفقرة "إستنتاج ٨٦"، لم يكن من الواضح ما إذا إقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ محاسبة النفقات اللاحقة على مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة والمعترف بها كأصول غير ملموسة:-

(أ) وفقاً لمتطلباتها فيما يخص نفقات البحث أو التطوير أو مرحلة البحـث أو التطـوير لمـشروع داخلي؛ أو

(ب) وفقاً لمتطلباتها فيما يخص النفقات اللاحقة على الأصل غير الملموس بعد شرائه أو إتمامه.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وإستنتج المجلس أن النفقات اللاحقة على مشروع البحث والتطوير قيد التنفيذ المـشترى والتـي تـم رسملتها بموجب البند (ب) أعلاه قبل تاريخ نفاذ المعيار كان يمكن عدم رسملتها لو كان قد تم تطبيـق المعيار عند تكبد النفقات اللاحقة. وهذا لأن المعيار يقتضي رسملة هذه النفقات كأصل غيـر ملمـوس فقط عندما تكون عبارة عن نفقات تطوير ويتم تلبية جميع معايير التأجيل. ومن وجهة نظر المجلـس، تمثل تلك المعايير درجة إعتراف أعلى من البند (ب) أعلاه.

إستنتاج٩٩ وبالتالي يمكن أن يؤدي التطبيق بأثر رجعي للمعيار المنقح على النفقات اللاحقة لمشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة التي يتم تكبدها قبل تاريخ نفاذ المعيار إلى عكس النفقات التي تم رسملتها مسبقاً. ويمكن طلب مثل هذا العكس لو أن النفقات كانت نفقات بحث، أو كانت نفقات تطوير ولم يتم تلبية معيار واحد أو أكثر من معايير التأجيل في الوقت الذي تم فيه تكبد النفقات. وإستنتج المجلس أن تحديد ما إذا تم تلبية معايير التأجيل، في الوقت الذي تم فيه تكبد النفقات اللاحقة، يثير نفس مسائل الفهم التحليلي التي تم مناقشتها في الفقرة "إستنتاج ٩٧": حيث يقتضي إجراء تقييمات في تاريخ سابق، ويؤدي بالتالي إلى مشاكل فيما يتعلق بكيفية فصل أثر الفهم التحليلي عن العوامل الموجودة في تاريخ التقييم. إضافة إلى ذلك، قد يكون من المستحيل في العديد من الحالات إجراء هذه التقييمات: إذ من الممكن أن لا تكون المعلومات المطلوبة موجودة أو لم يعد من الممكن الحصول عليها.

إستنتاج١٠٠ لذلك قرر المجلس أنه ينبغي عدم تطبيق متطلبات المعيار للنفقات اللاحقة لمشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة والمعترف بها على أنها أصول غير ملموسة بأثر رجعي على النفقات المتكبدة قبل تاريخ نفاذ المعيار المنقح. وأشار المجلس إلى أن أي مبالغ مشمولة سابقاً في المبلغ المسجل لمثل هذا الأصل يمكن، في أي حال، أن تخضع لمتطلبات إختبار إنخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

التطبيق المبكر (الفقرة ١٣٢)

إستنتاج١٠١ أشار المجلس إلى أن موضوع أي معيار يعكس رأيه بأن تطبيق المعيار سيؤدي إلى توفير معلومات أكثر فائدة للمستخدمين حول المركز المالي للمنشأة أو أدائها أو تدفقاتها النقدية. وعلى ذلك الأساس، يسمح للمنشآت، ويتم بالفعل تشجيعها، على تطبيق المعيار المنقح قبل تاريخ نفاذه. إلا أن المجلس درس أيضاً التأكيد على أن السماح بتطبيق المعيار المنقح قبل تاريخ نفاذه من المحتمل أن يضعف من قابلية المقارنة بين المنشآت في الفترة (الفترات) التي تؤدي إلى تاريخ النفاذ ذلك، ويكون له اثر توفير خيار معين للمنشآت.

إستنتاج١٠٢ إستنتج المجلس أن المنفعة من توفير معلومات أكثر فائدة للمستخدمين حول المركز المالي للمنشأة وأدائها من خلال السماح بالتطبيق المبكر للمعيار تفوق سلبيات التدني المحتمل لمستوى قابلية المقارنة. لذلك، يتم تشجيع المنشآت على تطبيق متطلبات المعيار المنقح قبل تاريخ نفاذه، شريطة تطبيقها أيضاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٤) في نفس الوقت.

ملخص التغيرات الرئيسية عن مسودة العرض

إستنتاج١٠٣ فيما يلي الإختلافات الرئيسية عن مسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٨:-

(أ) يشمل المعيار إرشادات إضافية توضح العلاقة بين معيار قابلية الفصل لتحديد ما إذا كانت علاقة العميل غير التعاقدية قابلة للتحديد، ومفهوم السيطرة لتحديد ما إذا تلبي العلاقة تعريف الأصل. ويوضح المعيار، على وجه التحديد، أنه في حالة عدم وجود حقوق قانونية لحماية علاقات العملاء، فإن معاملات التبادل لنفس علاقات العملاء غير التعاقدية أو لعلاقات العملاء غير التعاقدية المماثلة (بإستثناء تلك التي هي جزء من عملية إندماج الأعمال) تقدم دليلاً على أن المنشأة قادرة رغم ذلك على السيطرة على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتدفقة من علاقات العملاء. ولأن معاملات التبادل هذه تقدم أيضاً دليلاً على أن علاقات العملاء قابلة للفصل، فإن علاقات العملاء تحقق تعريف الأصل غير الملموس (انظر الفقرات "إستنتاج ١١ - إستنتاج ١٤").

(ب) إقترحت مسودة العرض أنه، بإستثناء القوى العاملة، ينبغي الإعتراف دائماً بالأصل غير الملموس المشترى في إندماج الأعمال بشكل منفصل عن الشهرة، وكان هناك إفتراض بأن المعلومات الكافية تكون متوفرة دائماً من أجل قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق. وينص المعيار على أن القيمة العادلة للأصل غير الملموس المشترى في إندماج الأعمال يمكن *عادة* قياسها بموثوقية كافية لتكون مؤهلة للإعتراف بشكل منفصل عن الشهرة. وإذا كان للأصل غير الملموس المشترى في إندماج الأعمال عمر إنتاجي محدد، فإن هناك إفتراضاً قابلاً للدحض بأنه يمكن قياس قيمته العادلة بشكل موثوق (انظر الفقرات "إستنتاج ١٦-إستنتاج ٢٥").

(ج) إقترحت مسودة العرض، في حين يقتضي المعيار، بأنه لا ينبغي أن يتجاوز العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الناشئ من الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى مدة تلك الحقوق. ولكن إذا كان يتم نقل الحقوق لمدة محددة يمكن تجديدها، ينبغي أن يشتمل العمر الإنتاجي على فترة (فترات) التجديد فقط إذا كان هناك دليل يدعم التجديد من قبل المنشأة بدون تكلفة عالية. وتم شمل إرشادات إضافية في المعيار لتوضيح الظروف التي ينبغي فيها أن تُعتبر المنشأة أنها قادرة على تجديد الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى بدون تكلفة عالية (انظر الفقرات "إستنتاج ٦٦ - إستنتاج ٧٢").

تاريخ تطور المعيار الخاص بالأصول غير الملموسة

إستنتاج١٠٤ نشرت لجنة معايير المحاسبة الدولية مسودة بيان مبادئ للأصول غير الملموسة في يناير ١٩٩٤ ومسودة العرض أي ٥٠ *"الأصول غير الملموسة"* في يونيو ١٩٩٥، وقد كانت المبادئ في كلا الوثيقتين متسقة قدر الإمكان مع المبادئ في معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*، كما تأثرب المبادئ الى حد كبير بالقرارات التي تم التوصل اليها في عام ١٩٩٣ أثناء إجراء التعديلات على معالجة تكاليف البحث والتطوير والشهرة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١٠٥ إستلم المجلس حوالي ١٠٠ كتاب تعليق على مسودة العرض أي ٥٠ من أثر من ٢٠ بلداً، وقد بينت كتب التعليقات على مسودة العرض أي ٥٠ أن الإقتراح لفترة الإطفاء للأصول غير الملموسة- حد أعلى مقداره ٢٠ سنة لكافة الأصول غير الملموسة تقريباً كما هو مطلوب للشهرة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢-(معدل عام ١٩٩٣) قد ثار جدلاً كبيراً أو خقل إهتماماً بشأن القبول العام للمعيار المقترح حول الأصول غير الملموسة، وقد نظر المجلس في حلول بديلة وتوصل في مارس ١٩٩٦ الى أنه إذا أمكن تطوير إختبار لإنخفاض القيمة موثوق به بشكل كافٍ فإنه يمكن للمجلس إقتراح حذف الحد الأعلى البالغ ٢٠ سنة لفترة الإطفاء لكل من الأصول غير الملموسة والشهرة.

إستنتاج١٠٦ في أغسطس ١٩٩٧ نشر المجلس إقتراحات لمعاملات معدلة للأصول غير الملموسة والشهرة في مسودة العرض أي ٦٠ "الأصول غير الملموسة"، ومسودة العرض إي ٦١ *" دمج منشآت الأعمال"*، وهذا تبع نشر مسودة العرض ٦١ *"دمج منشآت الأعمال"*، وهذا تبع نشر مسودة العرض أي ٥٥ *"إنخفاض قيمة الأصول"* في مايو ١٩٩٧ التي قدمت إقتراحات مفصلة لإختبار القيمة.

إستنتاج١٠٧ إقترحت مسودة العرض إي ٦٠ تغيرات اساسيان في الإقتراحات الواردة في مسودة العرض أي ٥٠:-

(أ) كما تم إيضاحه أعلاه، إقتراحات معدلة لإطفاء الأصول غير الملموسة؛ و

(ب) دمج المتطلبات المتعلقة بكافة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً في معيار واحد، وهذا يعني إدخال نواحي معينة من معيار المحاسبة الدولي ٩ *"تكاليف البحث والتطوير"* في المعيار المقترح حول الأصول غير الملموسة وسحب معيار المحاسبة الدولي ٩.

إستنتاج١٠٨ بين التغيرات المقترحة الأخرى إقترحت مسودة العرض أي ٦١ إجراء تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٢٢ لجعل متطلبات إطفاء الشهرة تتسق مع المتطلبات المقترحة للأصول غير الملموسة.

إستنتاج١٠٩ إستلم المجلس حوال ١٠٠ كتاب تعليق على مسودة العرض أي ٦٠ ومسودة العرض أي ٦١ من أكثر من ٢٠ بلداً، وقد دعم غالبية المعلقين معظم الإقتراحات في مسودة العرض أي ٦٠ ومسودة العرض أي ٦١ بالرغم من أن بعض الإقتراحات أثارت نقاشاً كبيراً، وقد دعم معظم المعلقين على مسودة العرض أي ٥٥ الإقتراحات الخاصة بإختبارات إنخفاض القيمة.

إستنتاج١١٠ بعد النظر في التعليقات التي تم إستلامها حول مسودات العرض أي ٥٥، أي ٦٠، أي ٦١ إعتمد المجلس:-

(أ) معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*" (إبريل ١٩٩٨)؛

(ب) معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" (يوليو ١٩٩٨)؛

(ج) معيار المحاسبة الدولي ٢٢ المعدل "*إندماج الأعمال*" (يوليو)؛ و

(د) سحب معيار المحاسبة الدولي ٩ "*تكاليف البحث والتطوير*" (يوليو ١٩٩٨).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الآراء المعارضة

إعتراض جيوفري وايتنجتون

آراء ١ يعترض البروفسور وايتنجتون على موضوع هذا المعيار لأنه لا يقتضي صراحة تطبيق معيار الإعتراف بالإحتمالية الوارد في الفقرة ٢١(أ) على الأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال، بالرغم من أنها تنطبق على جميع الأصول غير الملموسة الأخرى.

آراء ٢ وسبب هذا (الفقرتان ٣٣ و "إستنتاج ١٧") هو أن القيمة العادلة هي القياس المطلوب عند شراء أصل غير ملموس كجزء من إندماج الأعمال، وأن القيمة العادلة تشمل تقييمات الإحتمالية. ولا يعتقد البروفسور وايتنجتون أن *الإطار* يعيق إمكانية إجراء إختبار إعتراف سابق على أساس الإحتمالية، حتى عندما يكون الإعتراف اللاحق بالقيمة العادلة. إضافة إلى ذلك، يمكن أن يختلف تطبيق الإحتمالية لأغراض الإعتراف: على سبيل المثال، يمكن أن يكون معيار "مرجح الحدوث أكثر من عدم حدوثه" هو المعيار المستخدم في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"*، بدلاً من منهج "القيمة المتوقعة" المستخدم في قياس القيمة العادلة.

آراء ٣ وتبين الفقرة "إستنتاج ١٨" عدم الإنسجام هذا بين معايير الإعتراف في *الإطار* والقيم العادلة. ومن وجهة نظر البروفسور وايتنجتون، ينبغي حل مسألة عدم الإنسجام قبل تغيير معايير الإعتراف للأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *الأصول غير الملموسة*

الأمثلة التوضيحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة الدولي ٣٨، لكنها ليست جزءاً منه.

تقييم الأعمار الإنتاجية للأصول غير الملموسة

تقدم الإرشادات التالية أمثلة حول تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس وفقاً لمعيار المحاسبة الـدولي ٣٨.

يصف كل من الأمثلة التالية أصلاً غير ملموس مشترى، والظروف والحقائق المحيطة بتحديد عمره الإنتاجي، والمحاسبة اللاحقة على أساس ذلك التحديد.

المثال ١: قائمة عملاء مشتراة

تقوم شركة تسويق عبر البريد المباشر بشراء قائمة عملاء وتتوقع أن تكون قادرة على الحصول على منـافع من المعلومات الواردة في القائمة لمدة سنة واحدة على الأقل، ولكن لا تزيد عن ثلاث سنوات.

ويمكن إطفاء قائمة العملاء خلال أفضل تقدير للإدارة لعمرها الإنتاجي، مثلاً ١٨ شهراً. بالرغم من أن شركة التسويق عبر البريد المباشر قد تنوي إضافة أسماء عملاء ومعلومات أخرى إلى القائمة في المـستقبل، إلا أن المنافع المتوقعة من قائمة العملاء المشتراة ترتبط فقط بالعملاء الموجودين في تلك القائمة في تاريخ شـرائها. ويتم مراجعة قائمة العملاء فيما يخص إنخفاض القيمة وفقاً لمعيار المحاسـبة الـدولي ٣٦ "*إنخفـاض قيمـة الأصول*" من خلال تقييم في نهاية كل فترة إعداد تقارير ما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمة قائمة العملاء.

المثال ٢: براءة مشتراة تنتهي خلال ١٥ عاماً

يتوقع أن يكون المنتج الذي تحميه التقنية المشمولة ببراءة مصدراً لتدفقات نقدية واردة صافية لمدة ١٥ عامـاً على الأقل. ولدى المنشأة إلتزام من طرف ثالث بشراء تلك البراءة خلال ٥ سنوات مقابل ٦٠% مـن القيمـة العادلة للبراءة في التاريخ الذي تم شراؤها فيه، وتنوي المنشأة بيع البراءة خلال ٥ سنوات.

ويمكن إطفاء البراءة خلال مدة ٥ سنوات وهي عمرها الإنتاجي لدى المنشأة، مع قيمة متبقية تـساوي القيمـة الحالية بمقدار ٦٠% من القيمة العادلة للبراءة في تاريخ شرائها. ويمكن أيضاً مراجعة البراءة فيمـا يخـص إنخفاض القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ من خلال تقييم في نهاية كل فترة إعداد تقارير مـا إذا كـان هناك أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها.

المثال ٣: حقوق مؤلف مشتراة ذات عمر قانوني متبقي مدته ٥٠ عاماً

يقدم تحليل عادات العملاء واتجاهات السوق دليلاً على أن المواد المحمية بحقوق المؤلف ستولد تدفقات نقديـة واردة صافية لمدة ٣٠ عاما فقط.

ويمكن إطفاء حقوق المؤلف خلال عمرها الإنتاجي المقدر بمدة ٣٠ عاماً. ويمكن أيضاً مراجعة حقوق المؤلف فيما يخص إنخفاض القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ من خلال تقييم في نهاية كل فترة إعداد تقارير ما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها.

المثال ٤: ترخيص بث مشترى ينتهي خلال خمس سنوات

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 إندماج بالشراء. وتنوي المنشأة الدامجة أن تجدد الترخيص لفترة غير محددة وتدعم الأدلة قدرتها على ذلك. تاريخياً، لم يكن هناك أي إعتراض صارم على تجديد الترخيص. ولا يتوقع أن يتم إستبدال التقنية المستخدمة في البث بتقنية أخرى في أي وقت في المستقبل المنظور. لذلك، من المتوقع أن يساهم الترخيص في التدفقات النقدية الواردة الصافية للمنشأة لفترة غير محددة.

ويمكن معاملة ترخيص البث على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد لأنه من المتوقع أن يساهم في التدفقات النقدية الواردة الصافية للمنشاة لفترة غير محددة. لذلك، لا يمكن إطفاء الترخيص حتى يتم تحديد عمره الإنتاجي على أنه محدد. ويتم إختبار إنخفاض قيمة الترخيص وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ سنوياً وإذا ما كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمته.

المثال 5: ترخيص البث في المثال ٤

تقرر سلطة الترخيص لاحقاً بأنها لن تقوم بتجديد تراخيص البث بعد الآن، ولكنها ستدلل على التراخيص. وفي الوقت الذي يتم فيه اتخاذ قرار سلطة الترخيص، يبقى لترخيص بث المنشأة مدة ٣ سنوات قبل أن ينتهي. وتتوقع المنشأة أن يستمر الترخيص في المساهمة في التدفقات النقدية الواردة الصافية حتى ينتهي الترخيص.

ولأنه لا يمكن تجديد ترخيص البث بعد الآن، فإن عمره الإنتاجي لا يعد غير محدد. وبالتالي، يتم إطفاء الترخيص المشترى خلال عمره الإنتاجي المتبقي ومدته ٣ سنوات ويتم إختباره مباشرة فيما يخص إنخفاض القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.

المثال ٦: سلطة خطوط جوية مشتراة بين مدينتين أوروبيتين تنتهي خلال ثلاث سنوات

يمكن تجديد سلطة الخطوط كل خمس سنوات، وتنوي المنشأة الدامجة أن تلتزم بالقوانين والأنظمة المعمول بها للتجديد. ويتم بشكل روتيني منح تجديدات سلطة الخطوط بأقل تكلفة وتم تجديدها تاريخياً عندما التزمت شركة الخطوط الجوية بالقوانين والأنظمة المعمول بها. وتتوقع المنشأة الدامجة تقديم الخدمات لفترة غير محددة بين المدينتين من مطاراتهما المركزية وتتوقع أن تبقى البنية التحتية الداعمة ذات العلاقة (بوابات المطار، والمنافذ، وإيجارات مرافق مباني المطار) في مكانها في تلك المطارات طالما أنها لا تزال تملك سلطة الخطوط. ويدعم تحليل الطلب والتدفقات النقدية تلك الإفتراضات.

ولأن الحقائق والظروف تدعم قدرة المنشأة الدامجة على الإستمرار في تقديم الخدمة الجوية لفترة غير محددة بين المدينتين، يتم معاملة الأصل غير الملموس المرتبط بسلطة الخطوط على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد. لذلك، لا يتم إطفاء سلطة الخطوط حتى يتم تحديد عمرها الإنتاجي على أنه محدد. ويتم إختبارها فيما يخص إنخفاض القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ بشكل سنوي وإذا ما كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال ٧: العلامة التجارية المشتراة المستخدمة لتحديد وتمييز المنتج الإستهلاكي الرئيسي الذي استحوذ على الحصة الرئيسية في السوق في السنوات الثمانية الماضية

تملك العلامة التجارية عمراً قانونياً متبقياً مدته ٥ سنوات ولكنه قابل للتجديد كل ١٠ سنوات بتكلفة متدنية. وتنوي المنشأة الدامجة تجديد العلامة التجارية بشكل مستمر وتدعم الأدلة قدرتها على ذلك. ويقدم تحليل (١) دراسات دورة حياة المنتج، (٢) اتجاهات السوق والإتجاهات التنافسية والبيئية، و(٣) فرص توسيع العلامة، دليلاً على أن منتج العلامة التجارية سيولد تدفقات نقدية واردة صافية للمنشأة الدامجة لفترة غير محددة.

ويمكن معاملة العلامة التجارية على أنها ذات عمر إنتاجي غير محدد لأنها من المتوقع أن تساهم في التدفقات النقدية الواردة الصافية لفترة غير محددة. لذلك، لا يتم إطفاء العلامة التجارية حتى يتم تحديد عمرها الإنتاجي على أنه محدد. ويمكن أن يتم إختبارها فيما يخص إنخفاض القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ بشكل سنوي وإذا ما كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها.

المثال ٨: العلامة التجارية المشتراة قبل ١٠ سنوات والتي تميز منتج إستهلاكي رئيسي

اعتبرت العلامة التجارية على أنها ذات عمر إنتاجي غير محدد عندما تم شراؤها لأنه كان من المتوقع أن يولد منتج العلامة التجارية تدفقات نقدية واردة صافية لفترة غير محددة. إلا أن منافسة غير متوقعة دخلت مؤخرا إلى السوق وستقلل من المبيعات المستقبلية للمنتج. وتقدر المنشأة أن التدفقات النقدية الواردة الصافية المولدة من خلال المنتج ستكون أقل بنسبة ٢٠% في المستقبل المنظور. ولكن تتوقع المنشأة أن يستمر المنتج في توليد التدفقات النقدية الواردة الصافية لفترة غير محددة بتلك المبالغ المخفضة.

ونتيجة للإنخفاض المقدر في التدفقات النقدية الواردة الصافية المستقبلية، تحدد المنشأة بأن المبلغ القابل للإسترداد المقدر للعلامة التجارية هو أقل من مبلغها المسجل، ويتم الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة. ولأنه لا يزال يعتبر أن للعلامة التجارية عمراً إنتاجياً غير محدد، فإنه لا يتم إطفاؤها ولكن يتم إختبار إنخفاض قيمتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ بشكل سنوي وإذا ما كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها.

المثال ٩: العلامة التجارية لخط من المنتجات التي تم شراؤها قبل عدة سنوات في إندماج الأعمال

في وقت إندماج الأعمال، كانت المنشأة المشتراة تنتج خط من المنتجات لمدة ٣٥ عاماً مع العديد من النماذج الجديدة المطورة التي تحمل العلامة. وفي تاريخ الإندماج بالشراء، توقعت المنشأة المشترية الإستمرار في إنتاج الخط، وأشار تحليل لعوامل إقتصادية متعددة أنه لم يكن هناك حد للفترة التي تساهم فيها العلامة التجارية في التدفقات النقدية الواردة الصافية. ونتيجة لذلك، لم تقم المنشأة المشترية بإطفاء العلامة التجارية. ولكن الإدارة قررت مؤخرا إيقاف إنتاج خط المنتج خلال السنوات الأربع القادمة.

ولأنه لم يعد يعتبر أن العمر الإنتاجي للعلامة التجارية غير محدد، يتم إختبار المبلغ المسجل للعلامة التجارية فيما يخص إنخفاض القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ ويتم إطفائه خلال عمره الإنتاجي المتبقي ومدته ٤ سنوات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٣٩

الأدوات المالية: الإعتراف والقياس

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة حتى ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في مارس ١٩٩٩. وفي نوفمبر ٢٠٠٠، أصدرت اللجنة خمس تنقيحات محدودة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

وفي مارس ٢٠٠٠، صادقت اللجنة على منهج معين في نشر الإرشادات التنفيذية حول معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على شكل أسئلة وأجوبة. ونشرت لجنة الإرشادات التنفيذية حول المعيار ٣٩، التي تم تشكيلها من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية لذلك الغرض، في مرحلة لاحقة سلسلة من الأسئلة والأجوبة حول معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ولم تنظر لجنة معايير المحاسبة الدولية في تلك الإرشادات وهي لا تعبر بالضرورة عن آرائها.

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

وأجرى مجلس معايير المحاسبة الدولية في يونيو ٢٠٠٣ تعديلاً محدوداً على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عندما أصدر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ *"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى"*.

وفي ديسمبر ٢٠٠٣، أصدر المجلس معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بعد تنقيحه، مرفقاً بالإرشادات التنفيذية التي حلت محل تلك الإرشادات التي نشرتها لجنة الإرشادات التنفيذية السابقة.

ومنذ عام ٢٠٠٣، أصدر المجلس التعديلات التالية على معيار المحاسبة الدولي ٣٩:-

- *محاسبة تحوط القيمة العادلة للتحوطات المحفظية لمخاطر سعر الفائدة* (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- *التحول والإعتراف المبدئي بالأصول والإلتزامات المالية* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٤)
- *محاسبة تحوط التدفق النقدي للمعاملات المقدرة ضمن المجموعة* (الصادر في إبريل ٢٠٠٥)
- *خيار القيمة العادلة* (الصادر في يونيو ٢٠٠٥)
- *عقود الضمان المالي* (الصادر في أغسطس ٢٠٠٥)

تم تعديل معيار المحاسبة الدولي والوثائق المتعلقة به بناءاً على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع على أساس الأسهم"* (الصادر في فبراير ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"* (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ *"عقود التأمين"* (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية٥ *"الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية٧ *"الأدوات المالية: الإفصاحات"* (الصادر في أغسطس ٢٠٠٥)
- معيار المحاسبة الدولي ١ *"عـرض البيانات المـاليـة"* (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" (كما هو معدل في يناير ٢٠٠٨)
- معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" (كما هو معدل في يناير ٢٠٠٨)

إضافة إلى تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٥، تشير التفسيرات التالية إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩:-

- التفسير ٢٧ *"تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود التأجير"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠١، أما بالسنبة لأساس الإستنتاج فعدل فيما بعد)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٢ *"أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة"* (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٤)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٩ *"إعادة تفسير المشتقات الضمنية"* (الصادر في مارس ٢٠٠٦)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٠ *"إعداد التقارير المالية المرحلية وإنخفاض القيمة"* (الصادر في يوليو ٢٠٠٦)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢ *"ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات"* (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٦والتعديلات اللاحقة)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
المقدمة	**مقدمة١-٢٦**
معيار المحاسبة الدولي ٣٩	
الأدوات المالية: الإعتراف والقياس	
الهدف	**١**
النطاق	**٢-٧**
تعريفات	**٨-٩**
المشتقات الضمنية	**١٠-١٣**
الإعتراف و إلغاء الإعتراف	**١٤-٤٢**
الإعتراف المبدئي	**١٤**
إلغاء الإعتراف بأصل مالي	**١٥-٣٧**
التنقلات المؤهل لعكس الإعتراف	٢٤-٢٨
التنقلات غير المؤهل لعكس الإعتراف	٢٩
المشاركة المستمرة في الأصول المنقولة	٣٠-٣٥
جميع التنقلات	٣٦-٣٧
طريقة القسط الثابت في شراء أو بيع الأصول المالية	**٣٨**
إلغاء الإعتراف بالإلتزامات المالية	**٣٩-٤٢**
القياس	**٤٣-٧٠**
القياس المبدئي للأصول والإلتزامات المالية	**٤٣-٤٤**
القياس اللاحق للأصول المالية	**٤٥-٤٦**
القياس اللاحق للإلتزامات المالية	**٤٧**
إعتبارات قياس القيمة العادلة	**٤٨-٤٩**
إعادة التصنيف	**٥٠-٥٤**
الأرباح والخسائر	**٥٥-٥٧**
إنخفاض قيمة الأصول المالية وعدم إمكانية تحصيلها	**٥٨-٧٠**
الأصول المالية المسجلة بمقدار التكلفة المطفأة	٦٣- ٦٥
الأصول المالية المسجلة بسعر التكلفة	٦٦
الأصول المالية المتوفرة برسم البيع	٦٧-٧٠
التحوط (Hedging)	٧١-١٠٢
أدوات التحوط	**٧٢-٧٧**
الأدوات المؤهلة	٧٢-٧٣
تحديد أدوات التحوط	٧٤-٧٧
بنود التحوط	**٧٨-٨٤**
البنود المؤهلة	٧٨-٨٠
تحديد البنود المالية كبنود محوطة	٨١-٨١أ
تحديد البنود غير المالية كبنود محوطة	٨٢
تحديد مجموعة من البنود كبنود محوطة	٨٣-٨٤

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

محاسبة التحوط	**٨٥-١٠٢**
تحوطات القيمة العادلة	٨٩- ٤٩
تحوطات التدفق النقدي	٩٥-١٠١
تحوطات صافي الإستثمار	١٠٢
تاريخ النفاذ والفترة الإنتقالية	**١٠٣-١٠٨ب**
سحب البيانات الأخرى	**١٠٩-١١٠**
الملحق أ	
التطبيقات الإرشادية	
النطاق	**تطبيقات إرشادية١-٤أ**
تعريفات	**تطبيقات إرشادية ٤ب-٢٦**
التحديد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة	**تطبيقات إرشادية ٤ب-٤ك**
سعر الفائدة الفعال	تطبيقات إرشادية ٥-٨
المشتقات	تطبيقات إرشادية ٩-١٢أ
تكاليف العمليات	تطبيقات إرشادية ١٣
الأصول المالية والإلتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة	تطبيقات إرشادية١٤-١٥
الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق	تطبيقات إرشادية١٦-٢٥
القروض والذمم المدينة	تطبيقات إرشادية ٢٦
المشتقات الضمنية	**تطبيقات إرشادية ٢٧-٣٣ب**
الأدوات المالية التي تحتوي على مشتقات ضمنية	تطبيقات إرشادية ٣٣أ-٣٣ب
الإعتراف وإلغاء الإعتراف	**تطبيقات إرشادية ٣٤-٦٣**
الإعتراف المبدئي	تطبيقات إرشادية ٣٤-٣٥
إلغاء الإعتراف بالأصول المالية	تطبيقات إرشادية ٣٦-٥٢
النقل المؤهل لعكس الإعتراف	تطبيقات إرشادية ٤٥-٤٦
النقل غير المؤهل لعكس الإعتراف	تطبيقات إرشادية ٤٧
المشاركة المستمرة في الأصول المنقولة	تطبيقات إرشادية ٤٨
جميع التنقلات	تطبيقات إرشادية ٤٩-٥٠
أمثلة	تطبيقات إرشادية ٥١-٥٢
طريقة القسط الثابت لشراء أو بيع الأصل المالي	تطبيقات إرشادية ٥٣-٥٦
إلغاء الإعتراف بالإلتزام المالي	تطبيقات إرشادية ٥٧-٦٣
القياس	**تطبيقات إرشادية ٦٤-٩٣**
القياس المبدئي للأصول المالية والإلتزامات المالية	تطبيقات إرشادية ٦٤-٦٥
القياس اللاحق للأصول المالية	تطبيقات إرشادية ٦٦-٦٨
إعتبارات قياس القيمة العادلة	تطبيقات إرشادية ٦٩-٨٢
السوق النشط: السعر المعلن	تطبيقات إرشادية ٧١-٧٣
السوق الغير النشط: تقييم التقنية	تطبيقات إرشادية ٧٤-٧٩
السوق الغير نشط: أدوات حقوق الملكية	تطبيقات إرشادية ٨٠- ٨١
مدخلات أساليب التقييم	تطبيقات إرشادية ٨٢
الأرباح والخسائر	تطبيقات إرشادية ٨٣
إنخفاض قيمة الأصول المالية وعدم إمكانية تحصيلها	تطبيقات إرشادية ٨٤-٩٣
الأصول المالية المسجلة بمقدار التكلفة المطفأة	تطبيقات إرشادية ٨٤-٩٢
دخل الفائدة بعد الإعتراف بإنخفاض القيمة	تطبيقات إرشادية ٩٣

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التحوط (Hedging)	**تطبيقات إرشادية ٩٤-١٣٢**
أدوات التحوط	تطبيقات إرشادية ٩٤-٩٧
الأدوات المؤهلة	تطبيقات إرشادية ٩٤-٩٧
بنود التحوط	تطبيقات إرشادية ٩٨-١٠١
البنود المؤهلة	تطبيقات إرشادية ٩٨-٩٩ ب
تحديد الأدوات المالية كأدوات تحوط	تطبيقات إرشادية ٩٩ج-٩٩د
تحديد الأدوات غير المالية كأدوات تحوط	تطبيقات إرشادية ١٠٠
تحديد مجموعة من الأدوات كأدوات تحوط	تطبيقات إرشادية ١٠١
محاسبة التحوط	تطبيقات إرشادية ١٠٢-١٣٢
تقييم فاعلية التحوط	تطبيقات إرشادية ١٠٥-١١٣
القيمة العادلة للتحوط المحاسبي لمحفظة تحوط خطر سعر الفائدة	تطبيقات إرشادية ١١٤-١٣٢
الإنتقال	**تطبيقات إرشادية ١٣٣**
الملحق ب: التعديلات على بيانات أخرى	
مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٩	
مصادقة التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المجلس في:	
مارس ٢٠٠٤	
ديسمبر ٢٠٠٤	
إبريل ٢٠٠٥	
يونيو ٢٠٠٥	
أغسطس ٢٠٠٥	
أساس الإستنتاجات	
الاراء المعارضة	
أمثلة توضيحية	
ارشادات التنفيذ	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" مبين في الفقرة ١-١١٠ والملحقين أ و ب. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و "*إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقدمة

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٩

مقدمة١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" محل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" (المنقح عام ٢٠٠٠) ويجب تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق المبكر. وتحل إرشادات التنفيذ المرفقة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح هذا محل الأسئلة والإجابات التي نشرتها لجنة إرشادات التنفيذ السابقة.

مقدمة٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح هذا كجزء من مشروعه لتحسين معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*[*]" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويهدف هذا المشروع إلى تقليل التعقيد من خلال توضيح وإضافة الإرشادات وإلغاء التناقضات الداخلية ودمج عناصر تفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة والأسئلة والإجابات التي نشرتها لجنة إرشادات التنفيذ في المعيار.

مقدمة٣ إما بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، فكان هدف المجلس إجراء مراجعة محدودة لتوفير إرشادات إضافية حول مواضيع منتقاة مثل إلغاء الإعتراف، متى يمكن قياس الأصول المالية والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة، كيفية تقييم إنخفاض القيمة، كيفية تحديد القيمة العادلة وبعض جوانب محاسبة التحوط. ولم يقم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الأدوات المالية الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

التغيرات الرئيسية

مقدمة٤ فيما يلي أدناه التغيرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

النطاق

مقدمة ٥ تم إجراء إستثناء في النطاق لإلتزامات القروض غير محددة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، ولا يمكن تسوية قيمتها الصافية ولا تتضمن قرضاً بسعر فائدة أقل من سعر الفائدة في السوق. يتم الإعتراف بالإلتزام لتقديم قرض بسعر فائدة أقل من سعر الفائدة في السوق مبدئياً بالقيمة العادلة، ويتم قياس لاحقا بمقدار ما يلي، أيهما أعلى: (أ) المبلغ الذي سيتم الإعتراف به حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*" (ب) المبلغ المعترف به مبدئياً مخصوماً منه عندما يكون ذلك مناسباً الإطفاء المتراكم المعترف به حسب معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*".

مقدمة ٦ يشمل نطاق المعيار عقود الضمان المالي الصادرة، غير أنه إذا أكدت في السابق صراحة الجهة المصدرة لعقود الضمان المالي أنها تعتبر هذه العقود أنها عقود تأمين وإستخدمت المحاسبة التي تنطبق على عقود التأمين فإنه يمكن للجهة المصدرة أن تختار تطبيق إما هذا المعيار أو المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين" على عقود الضمان المالي هذه، وبموجب هذا المعيار (معيار المحاسبة الدولي ٣٩) يتم الإعتراف مبدئياً بعقد الضمان المالي بالقيمة العادلة، ويتم قياس لاحقاً بمقدار ما يلي، أيهما أعلى: (أ) المبلغ المحدد حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

[*] في أغسطس ٢٠٠٥ أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية تغيير موقع جميع الإفصاحات المتعلقة بالبيانات المالية إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *الأدوات المالية: الإفصاحات*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) المبلغ المعترف به مبدئياً، مخصوماً منه عندما يكون ذلك مناسباً، الإطفاء المتراكم المعترف به حسب معيار المحاسبة الدولي ١٨، وتنطبق متطلبات مختلفة للقياس اللاحق لعقود الضمان المالي التي تمنع عدم الإعتراف بالأصول المالية أو ينجم عنها مشاركة مستمرة، وعقود الضمان المالي المحتفظ بها ليست ضمن نطاق هذا المعيار لأنها عقود تأمين وبالتالي فيها خارج نطاق هذا المعيار نتيجة لإستثناء النطاق العام لمثل هذه العقود.

مقدمة٧ لا يزال المعيار يقتضي بأن يندرج عقد شراء أو بيع بند غير مالي ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان يمكن تسويته بصافي النقد أو بأداة مالية أخرى، ما لم يتم إبرامه والإستمرار في الإحتفاظ به لغرض تسليم أو إستلام بند غير مالي وفقاً لمتطلبات البيع أو الشراء أو الإستخدام الخاصة بالمنشأة. إلا أن المعيار يوضح أن هناك عدة طرق يمكن من خلالها تسوية عقد شراء أو بيع أصل غير مالي على أساس صافي الأرصدة. وتشمل هذه الطرق: عندما يكون لدى المنشأة ممارسة في تسوية عقود مشابهة بصافي النقد أو بأداة مالية أخرى، أو من خلال تبادل الأدوات المالية، وعندما يكون لدى المنشأة ممارسة في إستلام البنود ذات الصلة وبيعها خلال فترة زمنية قصيرة بعد الإستلام بهدف توليد الربح من التقلبات قصيرة الأمد في السعر أو هامش أرباح التاجر، وعندما يكون البند غير المالي موضوع العقد قابلا للتحويل بسهولة إلى نقد. ويوضح المعيار أيضاً أن الخيار المكتوب الذي يمكن تسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخرى، أو من خلال تبادل الأدوات المالية، يندرج ضمن نطاق المعيار.

التعريفات

مقدمة٨ يعدل المعيار تعريف "القروض والذمم المدينة المشتراة" ليصبح "القروض والذمم المدينة". وبموجب المعيار المنقح، يُسمح للمنشأة بتصنيف القروض المشتراة غير المسعرة في سوق نشط على أنها قروض وذمم مدينة.

إلغاء الإعتراف بالأصل المالي

مقدمة٩ تسود العديد من المفاهيم، بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي، عند وجوب إلغاء الإعتراف بالأصل المالي. وبالرغم من أن المعيار المنقح يبقي على المفهومين الرئيسيين *للمخاطر والمكافآت والسيطرة*، إلا أنه يوضح أن تقييم نقل مخاطر ومكافآت الملكية يسبق تقييم نقل السيطرة لجميع معاملات إلغاء الإعتراف.

مقدمة١٠ تحدد المنشأة، بموجب المعيار، أي الأصول التي يجب دراسة إلغاء الإعتراف بها. ويقتضي المعيار دراسة إلغاء الإعتراف بجزء من أصل مالي أكبر فقط إذا كان الجزء أحد الأمور التالية:-

(أ) تدفقات نقدية محددة بشكل خاص من الأصل المالي؛ أو
(ب) حصة تناسبية كاملة من التدفقات النقدية من الأصل المالي؛ أو
(ج) حصة تناسبية كاملة من التدفقات النقدية المحددة بشكل خاص من الأصل المالي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وفي جميع الحالات الأخرى، يقتضي المعيار دراسة إلغاء الإعتراف بالأصل المالي بمجمله.

مقدمة١١ يقدم المعيار فكرة "نقل" الأصل المالي. ويتم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي عندما (أ) تقوم المنشأة بنقل الأصل المالي، (ب) يكون النقل مؤهل لإلغاء الإعتراف.

مقدمة١٢ ينص المعيار على أن المنشأة تقوم بنقل الأصل المالي إذا، وفقط إذا:-

(أ) تحتفظ بحقوق تعاقدية بإستلام التدفقات النقدية للأصل المالي، لكنها تتحمل إلتزاماً تعاقدياً بأن تدفع تلك التدفقات النقدية إلى واحد أو أكثر من المستلمين في إتفاق يحقق ثلاثة شروط محددة؛ أو

(ب) تنقل الحقوق التعاقدية بإستلام التدفقات النقدية للأصل المالي.

مقدمة١٣ بموجب المعيار، إذا قامت المنشأة بنقل الأصل المالي، فإنها تُقيم ما إذا كانت قد نقلت بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافآت الملكية الخاصة بالأصل المنقول. وإذا قامت المنشأة بالإحتفاظ بشكل جوهري بجميع هذه المخاطر والمكافآت، فإنها تستمر بالإعتراف بالأصل المنقول. أما إذا قامت بنقل جميع هذه المخاطر والمكافآت، فإنها تلغي الإعتراف بالأصل المنقول.

مقدمة١٤ يحدد المعيار أنه إذا لم تقم المنشأة جوهرياً بنقل جميع مخاطر ومكافآت الملكية الخاصة بالأصل المنقول أو الإحتفاظ بها، فإنها تُقيم ما إذا كانت إحتفظت بالسيطرة على الأصل المنقول. وإذا كانت إحتفظت بالسيطرة، فإنها تستمر بالإعتراف بالأصل المنقول إلى الحد الذي تشارك فيه في الأصل المنقول. وإذا لم تحتفظ بالسيطرة، فإنها تلغي الإعتراف بالأصل المنقول.

مقدمة١٥ يوفر المعيار إرشادات حول كيفية تطبيق مفاهيم المخاطر والمكافآت والسيطرة.

القياس: خيار القيمة العادلة

مقدمة١٦ التعديلات على المعيار الصادرة في يونيو ٢٠٠٥، تسمح للمنشأة بتحديد أي أصل مالي أو إلتزام مالي (أو مجموعة من الأصول والإلتزامات المالية أو كلاهما) عند الإعتراف الأولي على أنه سيتم قياسه بالقيمة العادلة، مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة. ومن أجل فرض النظام على هذا التصنيف، تُمنع المنشأة من إعادة تصنيف الأدوات المالية إلى داخل أو خارج هذه الفئة. وخيار القيمة العادلة الذي كان متوفرا في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) سمح للمنشأة أن تحدد أي أصل مالي أو إلتزام مالي عند الإعتراف المبدئي على أنه سيتم قياسه بالقيمة العادلة، مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة.

مقدمة١٧ تم إلغاء الخيار المشمول سابقاً في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (المعدل في ٢٠٠٠) الخاص بالإعتراف بالأرباح والخسائر من الأصول المالية المتوفرة برسم البيع في الربح أو الخسارة. ولم يعد مثل هذا الخيار ضرورياً لأنه بموجب التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في ديسمبر ٢٠٠٣ يونيو ٢٠٠٥، يُسمح للمنشأة الآن من خلال التحديد بأن تقيس أي أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالأرباح والخسائر في الربح أو الخسارة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

كيفية تحديد القيمة العادلة

مقدمة١٨ يوفر المعيار الإرشادات الإضافية التالية حول كيفية تحديد القيمة العادلة بإستخدام أساليب التقييم.

- إن الهدف هو تحديد ما كان سيكون عليه سعر المعاملة في تاريخ القياس في تبادل على أساس تجاري تحفزه إعتبارات العمل العادية.
- يشمل أسلوب التقييم (أ) جميع العوامل التي يأخذها المشاركون في السوق بعين الإعتبار في تحديد السعر، (ب) وينسجم مع المنهجيات الإقتصادية المقبولة لتسعير الأدوات المالية.
- تستخدم المنشأة، في تطبيق أساليب التقييم، التقديرات والإفتراضات التي تنسجم مع المعلومات المتوفرة حول التقديرات والإفتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق في تحديد سعر الأداة المالية.
- إن أفضل تقدير للقيمة العادلة عند الإعتراف الأولي بالأداة المالية غير المسعرة في سوق نشط هو سعر المعاملة ما لم يتم إثبات القيمة العادلة للأداة من خلال معاملات السوق الملحوظة الأخرى أو تكون مستندة إلى أسلوب تقييم معين تشمل متغيراته بيانات من الأسواق التي يمكن مراقبتها فقط.

مقدمة١٩ يوضح المعيار أيضاً أن القيمة العادلة للإلتزام الذي يشتمل على خاصية الطلب، مثل الوديعة تحت الطلب، ليست أقل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب، مخصوماً من أول تاريخ كان يمكن أن يُطلب فيه دفع المبلغ.

إنخفاض قيمة الأصول المالية

مقدمة٢٠ يوضح المعيار أنه يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة فقط عندما يتم تكبدها. كما يوفر أيضاً إرشادات إضافية حول ماهية الأحداث التي تقدم دليلاً موضوعياً على إنخفاض قيمة الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية.

مقدمة٢١ يوفر المعيار إرشادات إضافية حول كيفية تقييم إنخفاض القيمة المتأصل في مجموعة القروض أو الذمم المدينة أو الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق، والذي لا يمكن تحديده بعد مع أي أصل مالي مفرد في المجموعة، كما يلي:-

- إن الأصل الذي يتم تقييمه بشكل منفرد لإنخفاض القيمة ويُكتشف أنه منخفض القيمة لا يجب أن يُشمل في مجموعة أصول يتم تقييمها لإنخفاض القيمة بشكل جماعي.
- إن الأصل الذي تم تقييمه بشكل منفرد لإنخفاض القيمة تم إكتشاف أنه غير منخفض القيمة يجب أن يُشمل في التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة. ولا يجب أن يكون وقوع حدث أو مجموعة من الأحداث شرطاً مسبقاً لضم الأصل في مجموعة الأصول التي يتم تقييمها بشكل جماعي لإنخفاض القيمة.
- عند أداء التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة، تقوم المنشأة بتجميع الأصول حسب السمات المتشابهة لمخاطرة الإئتمان التي تعتبر مؤشراً على قدرة المدينين على دفع جميع المبالغ المستحقة وفقاً للشروط التعاقدية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

- تقدم التدفقات النقدية التعاقدية وخبرة الخسارة التاريخية الأساس لتقدير التدفقات النقدية المتوقعة. ويتم تعديل معدلات الخسارة التاريخية على أساس البيانات الملحوظة ذات العلاقة التي تعكس الظروف الإقتصادية الحالية.
- يجب أن تضمن المنهجية المتبعة في قياس إنخفاض القيمة عدم الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة عند الإعتراف الأولي بالأصل.

مقدمة٢٢ يقتضي المعيار أنه لا يمكن عكس خسائر إنخفاض القيمة من أدوات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع من خلال الربح أو الخسارة، أي يتم الإعتراف بأي زيادة لاحقة في القيمة العادلة في الدخل الشامل الآخر.

محاسبة التحوط

مقدمة٢٣ يتم الآن معاملة تحوطات الإلتزامات الثابتة على أنها تحوطات القيمة العادلة بدلاً من تحوطات التدفق النقدي. إلا أن المعيار يوضح أنه يمكن معاملة تحوط مخاطرة العملة الأجنبية للإلتزام الثابت على أنه تحوط تدفق نقدي أو تحوط قيمة عادلة.

مقدمة٢٤ يقتضي المعيار أنه عندما تحدث معاملة متنبأ بها محوطة وتؤدي إلى *الإعتراف بالأصل المالي أو الإلتزام المالي*، فإن الربح أو الخسارة المؤجلة المعترف به في الدخل الشامل الآخر لا يعدل المبلغ المسجل الأولي للأصل أو الإلتزام (أي أن تعديل الأساس ممنوع)، ولكن يبقى في حقوق الملكية كإعادة تصنيف التعديلات بشكل ينسجم مع الإعتراف بالأرباح أو الخسائر من الأصل أو الإلتزام. وبالنسبة لتحوطات المعاملات المتنبأ بها التي ينتج عنها الإعتراف بالأصل غير المالي أو الإلتزام غير المالي، يكون لدى المنشأة خيار تطبيق تعديل الأساس أو الإحتفاظ بربح أو خسارة التحوط في حقوق الملكية وتصنف من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة عندما يؤثر الأصل أو الإلتزام على الربح أو الخسارة كإعادة تصنيف التعديلات.

مقدمة٢٤أ يسمح هذا المعيار بإستخدام محاسبة تحوط القيمة العادلة بسهولة أكثر للتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة أكثر مما تتيحه النسخ السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويتيح هذا المعيار بشكل خاص، لمثل هذا التحوط:-

(أ) تحديد البند المحوط على أنه مبلغ من العملة (مثل مبلغ من الدولارات، أو اليورو، أو الباوند، أو الراندات) وليس كأصول (أو إلتزامات) منفردة.

(ب) عرض الربح أو الخسارة التي تنسب إلى البند المحوط إما:-

(١) في بند سطر منفصل مفرد ضمن الأصول، لتلك الفترات الزمنية لإعادة التسعير التي يكون فيها البند المحوط أصلاً؛ أو

(٢) في بند سطر منفصل مفرد ضمن الإلتزامات، لتلك الفترات الزمنية لإعادة التسعير التي يكون فيها البند المحوط إلتزاماً.

(ج) دمج مخاطر الدفع مسبقاً من خلال جدولة البنود المستحق دفعها مسبقاً في إعادة تسعير الفترات الزمنية على أساس تواريخ التسعير المتوقعة وليست التعاقدية. وعلى كل حال، عندما تكون النسبة المحوطة معتمدة على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة، فإن الأثر الذي تتركه التغيرات في سعر الفائدة المحوط على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة يتم شمله عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المحوط. وتبعا لذلك، إذا تم التحوط لمحفظة إستثمارية معينة تحتوي بنود مستحق دفعها مسبقاً بواسطة مشتقة لا يستحق دفعها مسبقاً، تنشأ عدم الفاعلية إذا تم تنقيح التواريخ التي من المتوقع أن يستحق فيها دفع البنود في المحفظة المحوطة مسبقاً، أو كانت التواريخ الفعلية للدفع مسبقاً تختلف عن تلك المتوقعة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإفصاح

مقدمة٢٥ تم نقل متطلبات الإفصاح الواردة مسبقاً في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢*.

التعديلات على البيانات الأخرى وسحبها

مقدمة٢٦ نتيجة للتنقيحات على هذا المعيار، تم إستبدال إرشادات التنفيذ التي وضعتها لجنة إرشادات التنفيـذ الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ التابعة للجنة معايير المحاسبة الدولية بهذا المعيار وإرشـادات التنفيذ المرفقة به.

التأثير المحتمل على الإقتراحات في مسودات العرض

مقدمة ٢٧ [تم إلغائها]

* في أغسطس ٢٠٠٥ أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية تغيير موقع جميع الإفصاحات المتعلقة بالبيانات المالية إلـى المعيـار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *الأدوات المالية: الإفصاحات*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٣٩

الأدوات المالية: الإعتراف والقياس

الهـدف

١ هدف هذا المعيار هو إنشاء قواعد للإعتراف وقياس الأصول المالية، الإلتزامات المالية وبعض العقود لبيع وشراء الأصول غير المالية. المتطلبات لعرض معلومات حول الأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: العرض*". والمتطلبات وإغلاق البيانات عن الأدوات المالية وضعت في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "*الأدوات المالية: العرض*".

النطـاق

٢ يجب أن تطبق كافة المشاريع هذا المعيار على جميع الأدوات المالية فيما عدا:-

(أ) **تلك الحصص في الشركات التابعة، والزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم محاسبتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "*المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة*" ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ "*الحصص في المشاريع المشتركة*". على كل حال، يجب على المشروع أن يطبق هذا المعيار على الحصص في المنشآت التابعة، والزميلة، المشاريع المشتركة بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولية ٢٧، والمعيار ٢٨ أو المعيار ٣١ الذي إعتبر تحت هذا المعيار. وعلى المنشأة أيضاً ان تقوم بتطبيق هذا المعيار على المشتقات المالية للحصص في المنشآت التابعة، والزميلة، أو المشاريع المشتركة ما عداد المشتقات التي تعنى بتعريف الأدوات المالية للمنشأة في المعيار ٣٢.**

(ب) **الحقوق والإلتزامات بموجب عقود الإيجار التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*"، على أن:-**

(١) **الذمم المدينة لعقود الإيجار المعترف بها من المؤجر عنوانها عدم الإعتراف إنخفاض قيمة المخصصات في هذا المعيار (أنظر الفقرات ١٥-٣٧، ٥٨، ٥٩، ٦٣-٦٥ والملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ٣٦-٥٢ و التطبيقات الإرشادية من ٨٤-٩٣)؛**

(٢) **تخضع المبالغ مستحقة الدفع للتأجير التمويلي التي يعترف بها المستأجر لأحكام إلغاء الإعتراف في هذا المعيار (أنظر الفقرات ٣٩ - ٤٢ والفقرات "تطبيق ٥٧ - تطبيق ٦٣" من الملحق أ)؛ و**

(٣) **تخضع المشتقات المدمجة في عقود الإيجار لأحكام المشتقات الضمنية في هذا المعيار (أنظر الفقرات ١٠ - ١٣، والفقرات "تطبيق ٢٧- تطبيق ٣٣" من الملحق أ).**

(ج) **أصول وإلتزامات أصحاب العمل بموجب خطط منافع الموظفين، التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*"؛**

(د) **الأدوات المالية الصادرة من قبل المشروع التي تعنى بتعريف أدوات حقوق الملكية في المعيار ٣٢ (بما في ذلك الخيارات والضمانات) على كل حال، على حاملي كل من أدوات حقوق الملكية يجب تطبيق هذا المعيار على تلك الأدوات، ما عدا ما يعنى في في الإستثناء في الفقرة (أ) أعلاه.**

(هـ) الحقوق والإلتزامات الناشئة بموجب الفقرة ك بموجب عقود التأمين كما هي معرفة في معيـار المحاسبة الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "*عقود التأمين*"، بإستثناء حقوق المصدر وإلتزاماتـه الناشئة بموجب عقود التأمين التي تقابل في التعريف عقود الضمانة المالية في الفرة ٩ أو (٢) أو بموجب عقد يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي لإعداد التقارير المالية-٤ لأنه يحتوي

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

على ميزة المشاركة الإختيارية. إلا أن هذا المعيار ينطبق على المشتقة المتضمنة في مثل هـذا العقد ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ إذا لم تكن المـشتقة نفـسها عقـداً ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ (أنظر الفقرات ١٠- ١٣ والفقرات "تطبيق ٢٧- تطبيق ٣٣" من الملحق أ). والملحق أ الفقرات تطبيق ٢٧ – تطبيق ٣٣ من هذا المعيار، إلى جانب ذلك أكدت في السابق صراحة الجهة المصدرة لعقود الضمان المالي أنها تعتبرها أنها عقود تأمين وإستخدمت المحاسبة على عقود التأمين فإنه يمكن للجهـة المـصدرة أن تختـار تطبيق إما هذا المعيار أو المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ على عقود الضمان المـالي هذه (انظر الفقرتين تطبيق ٤ – تطبيق ٤ أ)، ويمكن للجهة المصدرة إجراء هذا الإختيار عقـداً تلو الآخر، إلا أن الإختيار لكل عقد غير قابل للنقض.

(و) [تم إلغائه]

(ز) العقود بين المنشأة المستَملكة والبائع في إندماج الأعمال لبيع أو شراء منشأة مستَملكة في تاريخ مستقبلي

(ح) إلتزامات القروض بإستثناء إلتزامات القروض المبينة في الفقرة ٤، وعلى الجهة المصدرة لإلتزامات القروض تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"* على إلتزامات القروض التي ليست ضمن نطاق هذا المعيار، غير أن جميع إلتزامات القروض خاضعة لأحكام عدم الإعتراف لهذا المعيار (انظر الفقرات ١٥-٤٢ والملحق أ الفقرات تطبيق ٣٦ – تطبيق ٦٣).

(ط) الأدوات المالية والعقود والإلتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم التـي ينطبـق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع على أساس الأسهم"*، بإستثناء العقود التي تندرج ضمن نطاق الفقرات ٥- ٧ من هذا المعيار، التي ينطبق عليها هذا المعيار.

(ي) الحقوق في الدفعات لتعويض المنشأة عن المصروف الذي يطلب منها إجراؤه لتـسوية إلتـزام تعتبر به كمخصص حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أو الذي اعترفت من أجله في فترة أبكر بمخصص حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

٣ [تم إلغائها]

٤ إن إلتزامات القروض التالية هي ضمن نطاق هذا المعيار:-

(أ) إلتزامات القروض التي تحددها المنشأة أنها إلتزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الـربح أو الخسارة، والمنشأة التي لها ممارسة سابقة ببيع الأصول الناجمـة مـن إلتزامـات القـروض الخاصة بها بعد وقت قصير من إنشائها عليها تطبيق هذا المعيار على جميع إلتزامات القروض الخاصة بها في نفس الفئة.

(ب) إلتزامات القروض التي يمكن تسوية قيمتها الصافية نقدا أو بتسليم أو إصدار أداة مالية أخرى، وإلتزامات القروض هذه هي مشتقات، ولا يعتبر إلتزام قرض أنه تمت تسوية قيمتـه الـصافية لمجرد أنه تم دفع القرض في أقساط (على سبيل المثال قرض بناء عقاري مـدفوع بالأقـساط بالتوافق مع التقدم في البناء).

(ج) الإلتزامات بتقديم قرض بسعر أقل من سعر الفائدة في السوق، وتحدد الفقرة ٤٧ (د) القيـاس اللاحق للإلتزامات الناجمة من إلتزامات القروض هذه.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٥ يجب تطبيق هذا المعيار على تلك العقود لبيع أو شراء بند غير مالي يمكن تسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخرى، أو من خلال تبادل الأدوات المالية، كما لو أن العقود هي أدوات مالية، بإستثناء العقود التي تم إبرامها ولا يزال يحتفظ بها بهدف إستلام أو تسليم بند غير مالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام المتوقعة الخاصة بالمنشأة.

٦ هناك عدة طرق يمكن من خلالها تسوية عقد لبيع أو شراء بند غير مالي بصافي النقد أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية. وتتضمن هذه الطرق ما يلي:-

(أ) عندما تسمح شروط العقد لأي من الأطراف أن يقوم بتسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية؛

(ب) عندما لا تكون القدرة على التسوية بصافي النقد أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية، منصوص عليها بشكل صريح في شروط العقد، لكن لدى المنشأة ممارسة في تسوية عقود مشابهة بصافي النقد أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية (سواء مع الطرف المقابل، من خلال إبرام عقود المعادلة أو من خلال بيع العقد قبل ممارسته أو انتهائه)؛

(ج) عندما يكون لدى المنشأة، بالنسبة للعقود المشابهة، ممارسة في إستلام البنود ذات الصلة وبيعها خلال فترة زمنية قصيرة بعد التسليم لغرض توليد ربح من التقلبات قصيرة الأمد في الأسعار أو هامش أرباح التاجر؛ و

(د) عندما يكون البند غير المالي موضوع العقد من السهل تحويله إلى نقد.

لا يتم إبرام العقد الذي ينطبق عليه البند (ب) أو (ج) بهدف إستلام أو تسليم البند غير المالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام المتوقعة الخاصة بالمنشأة، وبالتالي فهو يندرج ضمن نطاق هذا المعيار. ويتم تقييم العقود الأخرى التي تنطبق عليها الفقرة ٥ لتحديد ما إذا كانت قد أبرمت ولا يزال يُحتفظ بها بهدف إستلام أو تسليم البند غير المالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام المتوقعة الخاصة بالمنشأة، وما إذا كانت تندرج بالتالي ضمن نطاق هذا المعيار.

٧ إن الخيار المكتوب لبيع أو شراء بند غير مالي يمكن تسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخرى، أو من خلال تبادل الأدوات المالية وفقاً للفقرة ٦(أ) أو (د) يندرج ضمن نطاق هذا المعيار. ولا يمكن إبرام مثل هذا العقد بهدف إستلام أو تسليم البند غير المالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام المتوقعة الخاصة بالمنشأة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تعريفات

٨ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها في الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢. عرف المعيار ٣٢ التعريفات التالية:-

- الأدوات المالية
- الأصل المالي
- الإلتزام المالي
- أدوات حقوق الملكية

ويقدم الإرشادات عند تطبيق هذه التعريفات

٩ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها:

تعريف المشتق

المشتق **هو أداة مالية أو عقود أخرى خلال نطاق هذا المعيار (أنظر الفقرات ٢-٧) مع المميزات الثلاثة التالية:-**

(أ) تتغير قيمتها إستجابة للتغير في سعر فائدة محدد أو سعر ورقة مالية، أو سعر سلعة، أو سعر الصرف الأجنبي، أو مؤشر الأسعار، أو تقييم إئتمان أو مؤشر إئتمان أو تغيرات مماثلة، أو متغير آخر، شريطة أنه في حالة المتغير غير المالي يكون المتغير غير محدد بطرف معين في العقد (يسمى في بعض الإحيان " ذات الصلة")؛

(ب) لا تتطلب صافي إستثمار مبدئي أو صافي إستثمار مبدئي صغير أقل مما قد يطلب لأنواع أخرى من العقود التي يتوقع أن يكون إستجابة مماثلة على التغيرات في عوامل السوق؛و

(ج) تتم تسويتها في تاريخ مستقبلي.

تعريفات أربعة فئات من الأصول المالية:

الأصول المالية أو الإلتزامات المالية عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة **هي للأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي تلائم كل من الظروف التالية.**

(أ) تصنف على أنها محتفظ بها للمتاجرة. للأصول المالية أو الإلتزامات المالية تصنف على أنها محتفظ بها للمتاجرة إذا كانت:-

(١) إذا تم شرائه أو تكبده بشكل رئيسي لغرض بيعه أو إعادة شرائه في المستقبل القريب؛

(٢) إذا كان جزءاً من محفظة أدوات مالية محددة يتم إدارتها معاً والتي يوجد بشأنها دليل على نمط فعلي حديث لجني الأرباح قصيرة الأجل؛ أو

(٣) إذا كان مشتقة (بإستثناء المشتقة التي تكون عقود ضمانة مالية أو أداة تحوط محددة وفعالة).

(ب) يتم تحديدها من قبل المنشأة عند الإعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. ويمكن للمنشأة إستخدام هذا التحديد فقط عندما تسمح به الفقرة ١١ أ، أو عند إجراء ذلك تنجم معلومات أكثر ملاءمة لأنه إما:-

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(١) يلغي أو يقلل إلى حد كبير من عدم الإتساق في القياس أو الإعتـراف (المـشار إليـه أحيانا بـ "عدم التوافق المحاسبي") الذي خلافاً لذلك سينجم من قيـاس الأصـول أو الإلتزامات أو الإعتراف بمكاسبها وخسائرها على أسس مختلفة، أو

(٢) تتم إدارة مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية أو كليهما وتقيـيم أدائهـا على أساس القيمة العادلة حسب إدارة مخاطرة موثقة أو إستراتيجية إستثمار، ويـتم تزويد المعلومات حول المجموعة داخلياً بناءاً على هذا الأساس علـى مـوظفي إدارة المنشأة الرئيسين (كما هم معرفون في معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "*إفصاحات عـن الأطراف ذات العلاقة*" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)، على سبيل المثال مجلس إدارة المنشأة ومديرها التنفيذي الرئيسي.

في المعيار الدولي لإعداد التقارير الملية ٧ تتطلب الفقرات ٩-١١، ب٤ أن تقدم المنشأة إفـصاحات عن الأصول المالية والإلتزامات المالية التي حددتها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، بمـا في ذلك كيفية تلبية لبت هذه الشروط، وبالنسبة للأدوات التي تتأهل حسب البند (٢) أعلاه يشمل ذلك الإفصاح وصفاً لكيف أن التحديد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يتفق مع إدارة المخاطرة الموثقة للمنشأة أو إستراتيجية الإستثمار.

إن الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر سوق مدرج في سوق نـشط والتـي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق به (انظر الفقرة ٤٦ ج والملحق أ الفقـرتين تطبيـق ٨٠، تطبيق ٨١) لا يتم تحديدها أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

تجدر الإشارة إلى أن الفقرات ٤٨ و٤٨ أ و٤٩ والملحق أ الفقرات تطبيق ٦٩ – تطبيـق ٨٢ التـي حددت متطلبات تحديد مقياس موثوق به للقيمة العادلة لأصل مالي أو إلتزام مالي تنطبق بشكل مساو على جميع البنود المقاسة بالقيمة العادلة، سواء بالتحديد أو خلاف ذلك، أو التي يتم الإفـصاح عـن قيمتها العادلة.

الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق هي أصول مالية مع دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد أو إستحقاق ثابت للمشروع نية إيجابية وقدرة على الإحتفاظ بها حتى الإستحقاق (انظر الملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ١٦-٢٥)، بإستثناء:-

(أ) التي تحددها المنشأة عند الإعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛

(ب) تلك التي تحددها المنشأة على أنها متوفرة برسم البيع؛ و

(ج) تلك التي تلبي تعريف القروض والذمم المدينة.

لا تقوم المنشأة بتصنيف أي أصول مالية على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق إذا قامـت المنشأة، خلال السنة المالية الحالية أو السنتين الماليتين السابقتين، ببيع أو إعادة تصنيف مبلـغ كبير من الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق قبل تاريخ الإستحقاق (مبلغ كبير فيمـا يتعلق بالمبلغ الإجمالي للإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق) بإستثناءعمليات البيع أو إعادة التصنيف التي:-

(١) تكون قريبة جداً من تاريخ الإستحقاق أو تاريخ إستدعاء الأصول المالية (مـثلاً، أقـل من ثلاثة أشهر قبل تاريخ الإستحقاق) بحيث لا يكون للتغيرات في سعر فائدة الـسوق أثر هام على القيمة العادلة للأصل المالي؛

(٢) تحدث بعد أن تقوم المنشأة بتحصيل كامل المبلغ الأصلي الخاص بالأصل المالي بشكل جوهري من خلال الدفعات أو الدفعات المسبقة المجدولة؛ أو

(٣) تُنسب إلى حدث مستقل خارج عن سيطرة المنشأة، وغير متكرر ولم يكن من الممكـن أن تتوقعه المنشأة على نحو معقول.

القروض والذمم المدينة التي أحدثها المشروع هي الأصول المالية غير المشتقة مع دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد التي لم تصنف في السوق النشط، بإستثناء:-

(أ) التي أوجدها المشروع بهدف بيعها مباشرة أو على المدى القصير، والتي يجب تصنيفها على أنها محتفظ بها للمتاجرة، وتلك التي تحدد عند الإعتراف المبدئي كالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛

(ب) تلك التي تحددها المنشأة عند الإعتراف الأولي على أنها متوفرة برسم البيع؛ أو

(ج) تلك التي لا يمكن أن يستعيد المالك مقابلها بشكل جوهري جميع إستثماراتها الأولية، غير تلك التي يكون سببها تدهور الوضع الإئتماني، التي يتم تصنيفها على أنها متوفرة برسم البيع.

إن الحصة التي يتم شراؤها في مجموعة من الأصول التي ليست قروض أو ذمم مدينة (علـى سـبيل المثال، حصة في صندوق إستثمار مشترك أو صندوق مماثل) لا تعتبر قرضاً أو ذمة مدينة.

الأصول المالية المتوفرة للبيع هي تلك للأصول المالية غير المشتقة التي تحدد بتصنيف متاحة للبيع أو أنها ليست مصنفة كـ: (أ) قروض وذمم مدينة، (ب) إستثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق، أو (ج) أصول مالية عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

تعريف عقد الضمان المالي

عقد الضمان المالي هو عقد يتطلب أن تقوم الجهة المصدرة بإجراء دفعات محددة لتعويض حامله عن الخسارة التي يتكبدها لأن مديناً محدداً لم يقم بإجراء الدفع عند إستحقاقه حسب الأحكـام الأصـلية أو المعدلة لأداة مالية.

تعريفات خاصة بالإعتراف والقياس

التكلفة المطفأة لأصول مالية أو لإلتزامات مالية هي المبلغ الذي قيست به الأصول أو الإلتزامات المالية بمقداره عند الإعتراف المبدئي ناقصا التسديدات الرئيسية، مضافا الى ذلك أو مخصوماً منه الإطفاء التراكمي لأي فرق بين ذلك المبلغ المبدئي ومبلغ الإستحقاق، ومخصوماً منه كذلك أي تخفيض (مباشرة أو من خلال استعمال حساب مخصص) خاص بإنخفاض القيمة أو عدم إمكانية التحصيل.

أسلوب الفائدة السارية المفعول هو أسلوب لحساب الإطفاء بإستخدام سعر الفائدة الساري المفعـول لأصول مالية أو إلتزامات مالية (أو مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية) وتخصيص فائدة الدخل أو فائدة المصروف على الفترات المناسبة. *وسعر الفائدة الساري المفعول* هـو الـسعر الذي يخصم بالضبط تدفق الدفعات النقدية أو المبلغ المستلمة المستقبلية خلال الفترة حتى الإستحقاق أو تاريخ إعادة التسعير التالي المبني على السوق الى صافي المبلغ المرحل الحالي للأصول الماليـة أو الإلتزامات المالية. ويجب أن يشمل ذلك الحساب كافة الرسوم والنقاط المدفوعة، أو المستلمة بين أطراف العقد للعقود ذات الأطراف المتكاملة لسعر الفائدة الفعال (أنظـر المعيـار ١٨ *"الإيـراد"*)،

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

يتضمن الحساب جميع الرسوم والنقاط المدفوعة أو المستلمة بين أطراف العقد والتي تعتبر جـزأ لا يتجزأ من سعر الفائدة الفعلي (أنظر معيار المحاسبة الـدولي ١٨)، وتكـاليف المعاملـة، وجميـع العلاوات أو الخصومات الأخرى. وهناك إفتراض بأنه يمكن تقدير التدفقات النقدية والعمـر المتوقـع لمجموعة من الأدوات المالية المشابهة بموثوقية. غير أنه في تلك الحالات النادرة التي يكون فيهـا من غير الممكن تقدير التدفقات النقدية أو العمر المتوقع للأداة الماليـة (أو مجموعـة مـن الأدوات المالية) بموثوقية، تستخدم المنشأة التدفقات النقدية التعاقدية خلال كامل المدة التعاقدية للأداة المالية (أو مجموعة من الأدوات المالية).

إلغاء الإعتراف يعني إستبعاد أصول وإلتزامات مالية أو جزء منها من بيان المركز المالي للمشروع.

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به، أو تسديد دين بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت.*

الطريقة المعتادة في الشراء أو البيع عبارة عن شراء أو بيع أصل مالي بموجب عقد تنص شروطه على تسليم الأصل ضمن إطار زمني محدد عموماً وفق نظام أو عرف في السوق المعني.

تكاليف المعاملة هي التكاليف المتزايدة التي تُنسب مباشرة إلى شراء أصل مالي أو إلتزام مـالي أو إصداره أو التصرف به (أنظر الفقرة "تطبيق ١٣" من الملحق (أ)). والتكلفة المتزايدة هـي التكلفـة التي كان من غير الممكن تكبدها في حال لم تقم المنشأة بشراء الأداة المالية أو إصدارها أو التصرف بها.

تعريفات مرتبطة بمحاسبة التحوط

الإلتزام الثابت إتفاقية ملزمة لتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محـدد فـي تـاريخ أو تـواريخ مستقبلية محددة.

معاملة متوقعة هي معاملة مستقبلية غير ملتزمة لكن متوقعة.

تعريفات خاصة بمحاسبة التحوط (Hedging)

الإلتزام الثابت هو إتفاقية ملزمة لمبادلة كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة.

أداة التحوط هي مشتق معين أو (التحوط من أخطار التغير في سعر الصرف الأجنبي فقط) للأصول أو الإلتزامات المالية غير المشتقة التي يتوقع أن تعادل (offset) قيمتها العادلة أو تدفقاتها النقدية التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند محوط معين (الفقرات ٧٢-٧٧ والملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ٩٤-٩٧ تتوسع في تعريف أداة التحوط).

البند المحوط هو إما أصل، إلتزام، أو إلتزام ثابت، أو عملية مستقبلية متوقعة أو عمليات متوقعة لصافي الإستثمار من العمليات الأجنبية: (أ) تعرض المشروع لمخاطرة التغيرات في القيمة العادلة أو لتغيرات في التدفقات النقدية المستقبلية (ب) لأغراض محاسبة التحوط محدد على أنها محوطة (الفقرات ٧٨-٨٤ والملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ٩٨-١٠١ تتوسع في تعريف البنود المحوطة).

فاعلية التحوط هي درجة لتغيرات القيمة العادلة أو التدفقات النقدية تعزى لمخاطرة تحوط التي تعادل بالقيمة العادلة أو التدفق النقدي للأدوات المالية (انظر الملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ١٠٥-١١٣).

* تتضمن الفقرات ٤٨ و٤٩ و "تطبيق٦٩– تطبيق٨٢" من الملحق "أ" متطلبات لتحديد القيمة العادلة للأصـل المـالي أو الإلتـزام المالي.

المشتقات الضمنية Embedded Derivatives

١٠ في بعض الأحيان قد يكون المشتق جزءاً من أداة مالية منوعة (مجمعة) تشمل مشتقاً وعقداً أساسياً host contract-وينجم عن ذلك أن بعض التدفقات النقدية للأداة المجمعة تختلف بطريقة مماثلة للمشتق القائم لوحده. ينتج عن المشتقة الضمنية تعديل بعض أو جميع التدفقات النقدية التي يقتضيها العقد خلافاً لذلك وفقاً لسعر فائدة محدد، أو سعر أداة مالية، أو سعر سلعة، أو سعر الصرف الأجنبي، أو مؤشر الأسعار أو المعدلات، أو ملاءة الإئتمان أو مؤشر الإئتمان، أو متغير آخر، بشرط أنه في حالة المتغير غير المالي لا يكون المتغير خاصاً بطرف ما في العقد. ولا تعتبر المشتقة المرفقة بالأداة المالية والتي يمكن نقلها تعاقدياً بشكل مستقل عن تلك الأداة، أو يكون فيها طرف مقابل مختلف عن تلك الأداة، مشتقة ضمنية بل هي أداة مالية منفصلة.

١١ يجب فصل المشتق المثبت عن العقد المضيف وإحتسابه على أنه مشتق بموجب هذا المعيار إذا توفرت كافة الشروط التالية:-

(أ) الخصائص والمخاطر الإقتصادية للمشتق المثبت لا ترتبط بشكل وثيق بالخصائص والمخاطر الإقتصادية للعقد المضيف (أنظر الملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ٣٠ و٣٣)؛

(ب) تلبي أداة منفصلة بذات الشروط مثل المشتق المثبت تعريف المشتق؛ و

(ج) الأداة المنوعة (المجمعة) ليست مقاسه بمقدار القيمة العادلة مع تغيرات في القيمة العادلة مبلغ عنها في صافي الربح أو الخسارة. (كمثال المشتقات التي ثبتت في الأصول المالية أو الإلتزامات المالية عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة غير المنفصلة).

إذا تم فصل المشتق المثبت، فانه يجب محاسبة العقد المضيف نفسه بموجب هذا المعيار إذا كـان أداة مالية، وبما يتفق مع المعايير الأخرى المناسبة إذا لم يكن أداةً مالية. لا يتناول هذا المعيار ما إذا كـان يجب عرض المشتقة الضمنية بشكل منفصل في بيان المركز المالي.

١١أ بالرغم من الفقرة ١١ إذا إحتوى العقد على مشتقة ضمنية واحدة أو أكثر فإنه يمكن للمنـشأة تحديـد العقد المختلط (المجمع) Hybrid (Combined) بكامله على أنه أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمـة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، إلا إذا:-

(أ) **كانت المشتقة (المشتقات) الضمنية لا تعدل بشكل جوهري التدفقات النقدية التي كانـت خلافـاً لذلك سيتطلبها العقد، أو**

(ب) **كان من الواضح مع تحليل بسيط أو بدون تحليل أنه عند إعتبار أداة مختلطة (مجمعة) للمـرة الأولى أن هذا الفصل للمشتقة (المشتقات) الضمنية محظور، مثل خيار دفعة مقدمـة موجـودة ضمنياً في قرض يسمح لصاحبه أن يدفع الدين مقدما بمقدار تكلفته المطفأة تقريباً.**

١٢ **يحذف طلب المنشأة بفصل مشتقة ضمنية عن عقدها الأصلي بموجب هذا المعيار، ولكنها غير قادرة على قياس المشتقة الضمنية بشكل منفصل إما عند الإمتلاك أو في نهاية فترة إعداد تقارير المالية لاحق فإن عليها تحديد العقد المختلط (المجمع) بكامله بقيمته العادلة.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٣ إذا كانت المنشأة غير قادرة على تحديد القيمة العادلة للمشتقة الضمنية بموثوقية على أساس بنودها وشروطها (على سبيل المثال، لأن المشتقة الضمنية تقوم على أساس أداة حق ملكية غير مسعرة)، تكون القيمة العادلة للمشتقة الضمنية (المركبة) هو الفرق بين القيمة العادلة للأداة المختلطة والقيمة العادلة للعقد الأساسي، إذا كان من الممكن تحديد تلك القيم بموجب هذا المعيار. وإذا كانت المنشأة غير قادرة على تحديد القيمة العادلة للمشتقة الضمنية بإستخدام هذه الطريقة، يتم تطبيق الفقرة ١٢ ويتم تحديد الأداة (المركبة) بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

الإعتراف وإلغاء الإعتراف

الإعتراف المبدئي

١٤ **يجب على المشروع الإعتراف بالأصول المالية أو الإلتزامات المالية في بيان مركزها المالي فقط عندما يصبح طرفاً في الأحكام التعاقدية للأداة (انظر الفقرة ٣٨ فيما يتعلق بمشتريات الأصول المالية "بالطريقة المنتظمة").**

إلغاء الإعتراف بأصل مالي

١٥ يتم في البيانات المالية الموحدة تطبيق الفقرات ١٦-٢٣ والفقرات "تطبيق٣٤– تطبيق٥٢" من الملحق "أ" على مستوى موحد. وبالتالي، تقوم المنشأة أولا بتوحيد جميع الشركات التابعة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ والتفسير ١٢ *" توحيد البيانات المالية للمنشآت ذات الغرض الخاص"* من ثم تطبق الفقرات ١٦- ٢٣ والفقرات "تطبيق٣٤– تطبيق٥٢" من الملحق "أ" على المجموعة الناتجة.

١٦ **تقوم المنشأة، قبل تقييم إلغاء الإعتراف كان أو سيكون مناسباً بموجب الفقرات ١٧-٢٣، بتحديد ما إذا كان يجب تطبيق تلك الفقرات على جزء من الأصل المالي (أو جزء من مجموعة أصول مالية مشابهة) أو على الأصل المالي (أو مجموعة من الأصول المالية المشابهة) بمجمله، على النحو التالي:**

(أ) **يتم تطبيق الفقرات ١٧ - ٢٣ على جزء من الأصل المالي (أو جزء من مجموعة أصول مالية مشابهة) إذا، وفقط إذا، كان الجزء الذي يتم دراسة إلغاء الإعتراف به يحقق واحد من الشروط الثلاث التالية:-**

(١) يشتمل الجزء فقط على تدفقات نقدية محددة بشكل خاص من الأصل المالي (أو جزء من مجموعة أصول مالية مشابهة). على سبيل المثال، عندما تقوم المنشأة بإبرام شريحة معدل فائدة يحصل بموجبها الطرف المقابل على الحق في التدفقات النقدية الخاصة بالفائدة، لكن ليس التدفقات النقدية الخاصة بالمبلغ الأصلي من أداة الدين، يتم تطبيق الفقرات ١٧ - ٢٣ على التدفقات النقدية الخاصة بالفائدة.

(٢) يشتمل الجزء فقط على حصة تناسبية كاملة من التدفقات النقدية من الأصل المالي(أو من مجموعة من الأصول المالية المشابهة). على سبيل المثال، عندما تقوم المنشأة بإبرام إتفاقية يحصل بموجبها الطرف المقابل على حقوق في حصة ٩٠% من جميع التدفقات النقدية لأداة الدين، يتم تطبيق الفقرات ١٧ - ٢٣ على ٩٠% من تلك التدفقات النقدية. وإذا كان هناك

أكثر من طرف مقابل، فلا يطلب من كل طرف مقابل أن يكون له حصة تناسبية في التدفقات النقدية شريطة أن يكون للمنشاة التي تقوم بالنقل حصة تناسبية كاملة.

(٣) يشتمل الجزء فقط على حصة تناسبية كاملة من التدفقات النقدية المحددة بشكل خاص من الأصل المالي (أو من مجموعة من الأصول المالية المشابهة). على سبيل المثال، عندما تقوم المنشأة بإبرام إتفاقية يحصل بموجبها الطرف المقابل على حقوق في حصة ٩٠% من التدفقات النقدية الخاصة بالفائدة، يتم تطبيق الفقرات ١٧ - ٢٣ على ٩٠% من تلك التدفقات النقدية الخاصة بالفائدة. وإذا كان هناك أكثر من طرف مقابل، فلا يطلب من كل طرف مقابل أن يكون له حصة تناسبية في التدفقات النقدية المحددة بشكل خاص شريطة أن يكون للمنشاة التي تقوم بالنقل حصة تناسبية كاملة.

(ب) في جميع الحالات الأخرى، يتم تطبيق الفقرات ١٧ - ٢٣ على الأصل المالي بمجمله (أو على مجموعة من الأصول المالية المشابهة بمجملها). على سبيل المثال، عندما تقوم المنشأ بنقل (١) الحقوق في أول وآخر ٩٠% من التحصيلات النقدية من الأصل المالي(أو من مجموعة من الأصول المالية المشابهة)، أو (٢) الحقوق في٩٠% من التدفقات النقدية من مجموعة الذمم المدينة، لكنها تقدم ضمانة بتعويض المشتري عن أي خسائر إئتمان تصل نسبتها حتى ٨% من المبلغ الأصلي للذمم المدينة، يتم تطبيق الفقرات ١٧ - ٢٣ على الأصل المالي (أو من مجموعة من الأصول المالية المشابهة) بمجملها.

ويشير مصطلح "الأصل المالي" في الفقرات ١٧ - ٢٦ إما إلى جزء من الأصل المالي (أو جزء من مجموعة أصول مالية مشابهة) كما هي محددة في البند (أ) أعلاه، أو خلافاً لذلك إلى الأصل المالي (أو مجموعة من الأصول المالية المشابهة) بمجملها.

١٧ تقوم المنشأة بإلغاء الإعتراف بالأصل المالي عندما، وفقط عندما:-

(أ) تنتهي مدة الحقوق التعاقدية في التدفقات النقدية من الأصل المالي؛ أو

(ب) تقوم بنقل الأصل المالي كما هو مبين في الفقرتين ١٨ و١٩ ويكون النقل مؤهلاً لإلغاء الإعتراف وفقاً للفقرة ٢٠.

(أنظر الفقرة ٣٨ فيما يخص الطريقة المعتادة في بيع الأصول المالية).

١٨ تقوم المنشأة بنقل الأصل المالي إذا، وفقط إذا:-

(أ) قامت بنقل الحقوق التعاقدية بإستلام التدفقات النقدية للأصل المالي؛ أو

(ب) إحتفظت بالحقوق التعاقدية بإستلام التدفقات النقدية للأصل المالي، لكنها تحملت إلتزاماً تعاقدياً بدفع التدفقات النقدية لواحد أو أكثر من المستلمين في إتفاق معين يستوفي الشروط الواردة في الفقرة ١٩.

١٩ عندما تحتفظ المنشأة بالحقوق التعاقدية بإستلام التدفقات النقدية للأصل المالي ("الأصل الأصلي")، لكنها تتحمل إلتزاماً تعاقدياً بدفع التدفقات النقدية لواحدة أو أكثر من المنشآت ("المستلمين النهائيين")، تعالج المنشأة المعاملة على أنها نقل للأصل المالي إذا، وفقط إذا، تحققت جميع الشروط الثلاث التالية:-

(أ) أن لا يكون لدى المنشأة أي إلتزام بدفع مبالغ للمستلمين النهائيين ما لم تُحصل مبالغ مقابلة من

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأصل الأصلي. ولا تعتبر السلف قصيرة الأجل من قبل المنشأة التي يحق فيها إسترداد كامل المبلغ الذي يتم إقراضه بالإضافة إلى الفائدة المستحقة حسب أسعار السوق إنتهاكاً لهذا الشرط.

(ب) أن تُمنع المنشأة بموجب بنود عقد النقل من بيع أو رهن الأصل الأصلي إلا كأوراق مالية للمستلمين النهائيين مقابل الإلتزام بدفع تدفقات نقدية لهم.

(ج) أن يكون لدى المنشأة إلتزام بتسديد أي تدفقات نقدية قامت بتحصيلها نيابة عن المستلمين النهائيين بدون تأخير مادي. بالإضافة إلى ذلك، لا تكون المنشأة مخولة بإعادة إستثمار تلك التدفقات النقدية، بإستثناء الإستثمارات في النقد أو النقد المعادل (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٧ "*بيان التدفق النقدي*") خلال فترة التسوية القصيرة من تاريخ التحصيل إلى التاريخ الذي يطلب فيه السداد إلى المستلمين النهائيين، ويتم نقل الفائدة المكتسبة من مثل هذه الإستثمارات إلى المستلمين النهائيين.

٢٠ **عندما تنقل المنشأة الأصل المالي (أنظر الفقرة ١٨)، ينبغي عليها تقييم الحد الذي تحتفظ فيه بمخاطر ومكافئات ملكية الأصل المالي. وفي هذه الحالة:-**

(أ) إذا قامت المنشأة بنقل جميع مخاطر ومكافئات ملكية الأصل المالي بشكل جوهري، يتعين عليها إلغاء الإعتراف بالأصل المالي والإعتراف بشكل منفصل بأية حقوق وإلتزامات يتم إنشائها أو الإحتفاظ بها في النقل على أنها أصول أو إلتزامات.

(ب) إذا قامت المنشأة بالإحتفاظ بجميع مخاطر ومكافئات ملكية الأصل المالي بشكل جوهري، يجب أن تستمر في الإعتراف بالأصل المالي.

(ج) إذا لم تقم المنشأة بنقل أو الإحتفاظ بجميع مخاطر ومكافئات ملكية الأصل المالي بشكل جوهري، ينبغي عليها تحديد ما إذا كانت قد إحتفظت بالسيطرة على الأصل المالي. وفي هذه الحالة:-

(١) إذا لم تحتفظ المنشأة بالسيطرة، فإنها تلغي الإعتراف بالأصل المالي وتعترف بشكل منفصل بأية حقوق وإلتزامات يتم إنشائها أو الإحتفاظ بها في النقل على أنها أصول أو إلتزامات.

(٢) إذا إحتفظت المنشأة بالسيطرة، فإنها تستمر بالإعتراف بالأصل المالي إلى حد مشاركتها المستمرة في الأصل المالي (أنظر الفقرة ٣٠).

٢١ يتم تقييم نقل المخاطر والمكافئات (أنظر الفقرة ٢٠) من خلال مقارنة تعرض المنشأة، قبل وبعد النقل، مع التغير في مبالغ وتوقيت صافي التدفقات النقدية للأصل المنقول. وتحتفظ المنشأة بشكل جوهري بجميع مخاطر ومكافئات ملكية الأصل المالي إذا كانت تعرضها للتغير في القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية من الأصل المالي لا تتغير بشكل كبير نتيجة للنقل (مثلاً لأن المنشأة قامت ببيع أصل مالي رهنا بإتفاقية معينة لإعادة شرائه بسعر ثابت أو سعر البيع مضافا إليه عائد المقرض). وتنقل المنشأة بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافئات ملكية الأصل المالي إذا لم يعد تعرضها لمثل هذا التغير مهما فيما يتعلق بمجموع التغيرات في القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالأصل المالي (مثلاً لأن المنشأة قامت ببيع أصل مالي رهناً فقط بخيار معين لإعادة شرائه بقيمته العادلة في وقت إعادة الشراء أو

أنها قامت بنقل حصة تناسبية كاملة للتدفقات النقدية من أصل مالي أكبر في إتفاق معين، مثل المشاركة الجزئية في القرض، يستوفي الشروط الواردة في الفقرة ١٩).

٢٢ سيكون من الواضح عادة ما إذا قامت المنشأة بنقل أو الإحتفاظ بجميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري ولن يكون هناك حاجة للقيام بأي حساب. وفي الحالات الأخرى، سيكون من الضروري حساب ومقارنة تعرض المنشأة للتغير في القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية قبل وبعد النقل. ويتم الحساب والمقارنة بإستخدام سعر الفائدة الحالي الملائم في السوق على أنه معدل الخصم. ويتم دراسة جميع التغيرات المعقولة والمحتملة في صافي التدفقات النقدية، مع إيداء أهمية أكبر لتلك المخرجات التي يكون حدوثها أكثر احتمالا.

٢٣ يعتمد احتفاظ المنشأة بالسيطرة على الأصل المنقول (أنظر الفقرة ٢٠ (ج)) على قدرة المنقول له على بيع الأصل. وإذا كان لدى المنقول له قدرة عملية على بيع الأصل بمجمله إلى طرف ثالث ليس له علاقة وقادر على ممارسة تلك القدرة بشكل أحادي ودون الحاجة إلى فرض قيود إضافية على عملية النقل، عندئذ لا تكون المنشأة قد إحتفظت بالسيطرة. وتحتفظ المنشأة بالسيطرة في جميع الحالات الأخرى.

النقل المؤهل لعكس الإعتراف (أنظر الفقرة ٢٠ (أ) و (ج)، (ط))

٢٤ **إذا قامت المنشأة بنقل الأصل المالي في عملية نقل مؤهلة لإلغاء الإعتراف بمجملها وإحتفظت بحق خدمة الأصل المالي مقابل رسوم معينة، فإنها تعترف إما بأصل خدمة أو إلتزام خدمة لعقد الخدمة ذلك. وإذا لم يكن من المتوقع أن تعوض الرسوم التي يجب إستلامها المنشأة بشكل كافي عن أداء الخدمة، يتم الإعتراف بإلتزام الخدمة الخاص بالإلتزام التعاقدي للخدمة بقيمته العادلة. وإذا كان من المتوقع أن تشكل الرسوم التي يجب إستلامها أكثر مما هو تعويض كاف عن الخدمة، يتم الإعتراف بأصل خدمة لحق الخدمة بمبلغ يتم تحديده على أساس تخصيص المبلغ المسجل للأصل المالي الكبير وفقاً للفقرة ٢٧.**

٢٥ **إذا تم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي بمجمله، نتيجة لعملية النقل، لكن نتج عن عملية النقل حصول المنشأة على أصل مالي جديد أو تحملها إلتزام مالي جديد أو إلتزام خدمة، تعترف المنشأة بالأصل المالي الجديد أو الإلتزام المالي الجديد أو إلتزام الخدمة بالقيمة العادلة.**

٢٦ **عند إلغاء الإعتراف بالأصل المالي بمجمله، يتم الإعتراف في الربح أو الخسارة بالفرق بين:-**

(أ) **المبلغ المسجل؛ و**

(ب) **مجموع (١) المقابل المستلم (بما في ذلك أي أصل جديد يتم الحصول عليه مطروحا منه أي إلتزام جديد يتم تحمله) و (٢) أي أرباح أو خسائر تراكمية تم الإعتراف بها مباشرة في بيان الدخل الشامل (أنظر الفقرة ٥٥(ب)).**

يجب الإفصاح عنها في الربح أو الخسارة

٢٧ **إذا كان الأصل المنقول جزء من أصل مالي اكبر (مثلاً، عندما تقوم المنشأة بنقل التدفقات النقدية الخاصة بالفائدة التي هي جزء من أداة الدين، أنظر الفقرة ١٦(أ)) ويكون الجزء المنقول مؤهلاً لإلغاء الإعتراف به بمجمله، يتم تخصيص المبلغ المسجل السابق للأصل المالي الأكبر بين الجزء الذي يستمر الإعتراف به والجزء الذي تم إلغاء الإعتراف به، على أساس القيم العادلة المختلفة لتلك الأجزاء في تاريخ النقل.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ولهذا الغرض، يتم معاملة أصل الخدمة المحتفظ به على أنه جزء يستمر الإعتراف به. يتم الإعتراف في الربح أو الخسارة بالفرق بين:-

(أ) المبلغ المسجل المخصص للجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به؛ و

(ب) مجموع (١) المقابل المستلم للجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به (بما في ذلك أي أصل جديد يتم الحصول عليه مطروحا منه أي إلتزام جديد يتم تحمله) و (٢) أي أرباح أو خسائر تراكمية مخصصة له تم الإعتراف بها مباشرة في بيان الدخل الشامل (أنظر الفقرة ٥٥(ب)).

يتم تخصيص الأرباح أو الخسائر التراكمية التي تم الإعتراف بها في بيان الدخل الشامل بين الجزء الذي يستمر الإعتراف به والجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به، على أساس القيم العادلة المختلفة لتلك الأجزاء يجب الإفصاح عنها في الربح أو الخسارة

٢٨ عندما تقوم المنشأة بتخصيص المبلغ المسجل السابق للأصل المالي الكبير بين الجزء الذي يستمر الإعتراف به والجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به، فلا بد من تحديد القيمة العادلة للجزء الذي يستمر الإعتراف به. وعندما يكون للمنشأة تاريخ في بيع أجزاء مشابهة للجزء الذي يستمر الإعتراف به أو توجد معاملات سوق أخرى لمثل هذه الأجزاء، فإن الأسعار الحديثة للمعاملات الفعلية توفر أفضل تقدير لقيمتها العادلة. وعندما لا يكون هناك عروض أسعار أو معاملات سوق حديثة تدعم القيمة العادلة للجزء الذي يستمر الإعتراف به، فإن أفضل تقدير للقيمة العادلة هو الفرق بين القيمة العادلة للأصل المالي الكبير ككل والمقابل المستلم من المنقول له لقاء الجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به.

النقل غير المؤهل لعكس الإعتراف (أنظر الفقرة ٢٠(ب))

٢٩ إذا لم ينتج عن عملية النقل إلغاء الإعتراف لأن المنشأة قامت بالإحتفاظ بشكل جوهري بجميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المنقول، فإنها تستمر بالإعتراف بالأصل المنقول بمجمله وتعترف بالإلتزام المالي للمقابل المستلم. وفي الفترات اللاحقة، تعترف المنشأة بأي دخل على الأصل المنقول وأي مصروف يتم تكبده على الإلتزام المالي.

المشاركة المستمرة في الأصول المنقولة (أنظر الفقرة ٢٠(ج)(٢))

٣٠ إذا لم تقم المنشأة بنقل أو الإحتفاظ بجميع مخاطر ومكافئات ملكية الأصل المنقول بشكل جوهري، لكنها تحتفظ بالسيطرة على الأصل المنقول، فإنها تستمر بالإعتراف بالأصل المنقول إلى حد مشاركتها المستمرة. إن مدى المشاركة المستمرة للمنشأة في الأصل المنقول هو مدى تعرضها للتغيرات في قيمة الأصل المنقول. على سبيل المثال:-

(أ) عندما تتخذ المشاركة المستمرة للمنشأة شكل ضمان للأصل المنقول، يكون مدى المشاركة المستمرة للمنشأة هو (١) مبلغ الأصل، أو (٢) الحد الأعلى للمقابل المستلم الذي قد يطلب من المنشأة تسديده ("مبلغ الضمان")، أيهما أقل.

(ب) عندما تتخذ المشاركة المستمرة للمنشأة شكل خيار مكتوب أو مشترى (أو كلاهما) على الأصل المنقول، يكون مدى المشاركة المستمرة للمنشأة هو مبلغ الأصل المنقول الذي قد تقوم المنشأة بإعادة شرائه. غير أنه في حالة خيار البيع المكتوب على الأصل الـذي يـتم قياسـه بالقيمـة العادلة، يكون مدى المشاركة المستمرة للمنشأة مقتصرا على القيمة العادلة للأصل المنقـول أو سعر ممارسة الخيار، أيهما أقل (أنظر الفقرة "تطبيق ٤٨").

(ج) عندما تتخذ المشاركة المستمرة للمنشأة شكل خيار التسوية بالنقد أو مخـصص مماثـل علـى الأصل المنقول، يتم قياس مدى المشاركة المستمرة للمنشأة بنفس الطريقة التـي نتجـت عـن خيارات التسوية بغير النقد كما هو مبين في البند (ب) أعلاه.

٣١ عندما تستمر المنشأة بالإعتراف بالأصل إلى حد مشاركتها المستمرة، فإنها تعترف أيضاً بالإلتزام ذو العلاقة. وبالرغم من متطلبات القياس الأخرى في هذا المعيار، إلا أنه يتم قياس الأصل المنقول والإلتزام ذو العلاقة على أساس يعكس الحقوق والإلتزامات التي إحتفظت بها المنشأة. ويتم قياس الإلتزام ذو العلاقة بحيث يكون صافي المبلغ المسجل للأصل المنقول والإلتزام ذو العلاقة هو:-

(أ) التكلفة المطفأة للحقوق والإلتزامات التي تحتفظ بها المنشأة، إذا تم قيـاس الأصـل المنقـول بالتكلفة المطفأة؛ أو

(ب) مساو للقيمة العادلة للحقوق والإلتزامات التي تحتفظ بها المنشأة عندما يتم قياسها على أساس مستقل، إذا تم قياس الأصل المنقول بالقيمة العادلة.

٣٢ تستمر المنشأة بالإعتراف بأي دخل ناتج عن الأصل المنقول إلى حد مشاركتها المستمرة وتعترف بأي مصروف يتم تكبده على الإلتزام ذو العلاقة.

٣٣ ولغرض القياس اللاحق، تتم محاسبة التغيرات المعترف بها في القيمة العادلة للأصل المنقول والإلتزام ذو العلاقة بالإنسجام مع بعضها وفقاً للفقرة ٥٥، ولا تتم معادلتها.

٣٤ إذا كانت المشاركة المستمرة للمنشأة هي فقط جزء من الأصل المالي (مثلاً، عندما تحتفظ المنشأة بخيار معين لإعادة شراء جزء من الأصل المنقول، أو تحتفظ بحصة متبقية لا ينتج عنها الإحتفاظ بجميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري في حين تحتفظ المنشأة بالسيطرة)، تقوم المنشأة بتخصيص المبلغ المسجل السابق للأصل المالي بين الجزء الذي تستمر بالإعتراف به بموجب المشاركة المستمرة، والجزء الذي لم تعد تعترف به على أساس القيم العادلة المختلفة لتلك الأجزاء في تاريخ النقل. لهذا الغرض، يتم تطبيق متطلبات الفقرة ٢٨. ويتم الإعتراف في الربح أو الخسارة بالفرق بين:-

(أ) المبلغ المسجل المخصص للجزء الذي لم يعد يعترف به؛ و

(ب) مجموع (١) المقابل المستلم للجزء الذي لم يعد يعترف به و (٢) أي أرباح أو خسائر تراكمية مخصصة له تم الإعتراف بها مباشرة في الدخل الشامل الآخر (أنظر الفقرة ٥٥(ب)).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

يتم تخصيص الأرباح أو الخسائر التراكمية التي تم الإعتراف بها في الدخل الشامل الآخر بين الجزء الذي يستمر الإعتراف به والجزء الذي لم يعد يعترف به، على أساس القيم العادلة المختلفة لتلك الأجزاء.

٣٥ إذا تم قياس الأصل المنقول بالتكلفة المطفأة، فإن الخيار الوارد في هذا المعيار لتحديد الإلتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة لا ينطبق على الإلتزام ذو العلاقة.

جميع التنقلات

٣٦ إذا إستمر الإعتراف بالأصل المنقول، لا يتم معادلة الأصل والإلتزام ذو العلاقة. وعلى نحو مماثل، لا تقوم المنشأة بمعادلة أي دخل ينشأ من الأصل المنقول مع أي مصروف يتم تكبده على الإلتزام ذو العلاقة (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٢، الفقرة ٤٢).

٣٧ إذا قدم النأقل ضمان إضافي غير نقدي (مثل أدوات دين أو أدوات حقوق ملكية) للمنقول إليه، فإن محاسبة الضمان الإضافي من قبل النأقل والمنقول إليه تعتمد على ما إذا كان يحق للمنقول إليه بيع أو إعادة رهن الضمان الإضافي وما إذا كان النأقل قد تعثر في السداد. وينبغي على كل من النأقل والمنقول إليه محاسبة الضمان الإضافي كما يلي:-

(أ) إذا كان يحق للمنقول إليه بموجب عقد أو وفق الأعراف بيع أو إعادة رهن الضمان الإضافي، عندئذ يقوم النأقل بإعادة تصنيف ذلك الأصل في بيان مركزها المالي بشكل منفصل عن الأصول الأخرى (مثلاً، كأصل مقدم كقرض، أو أدوات حقوق ملكية مرهونة، أو ذمم مدينة لإعادة الشراء).

(ب) إذا قام المنقول إليه ببيع الضمان الإضافي المرهون له، فإنه يعترف بالعائدات من عملية البيع والإلتزام الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة مقابل إلتزامه بإعادة الضمان الإضافي.

(ج) إذا تعثر النأقل في السداد بموجب بنود العقد ولم يعد مخولاً بإسترداد الضمان الإضافي، فإنه يلغي الإعتراف بالضمان الإضافي، ويعترف المنقول إليه بالضمان الإضافي على أنه أصل خاص به يتم قياسه مبدئياً بالقيمة العادلة، أو إذا قام مسبقاً ببيع الضمان الإضافي، فإنه يلغي الإعتراف بإلتزامه بإعادة الضمان الإضافي.

(د) بإستثناء ما ورد في البند (ج)، يستمر النأقل في تسجيل الضمان الإضافي على أنه أصل خاص به، ولا يعترف المنقول إليه بالضمان الإضافي على أنه أصل.

طريقة القسط الثابت في شراء أو بيع الأصول المالية

٣٨ يجب الإعتراف وإلغاء الإعتراف بالطريقة المعتادة في بيع أو شراء الأصول المالية، حيثما كان قابلاً للتطبيق، بإستخدام محاسبة تاريخ التجارة أو محاسبة تاريخ التسوية (أنظر الفقرات "تطبيق٥٣ - تطبيق٥٦" من الملحق أ).

إلغاء الإعتراف بالإلتزامات المالية

٣٩ ينبغي على المنشأة إستبعاد الإلتزام المالي (أو جزء من الإلتزام المالي) من بيان مركزها المالي عندما، وفقط عندما، يتم إنقضائه- أي عندما يتم إستيفاء الإلتزام التعاقدي المحدد في العقد أو إلغائه أو تنتهي مدته.

٤٠ **يتم محاسبة تبادل أدوات الدين التي يكون لها شروط مختلفة بشكل كبير بين مقرض ومستقرض موجودين على أنه إنقضاء للإلتزام المالي الأصلي وإعتراف بأصل مالي جديد. وعلى نحو مماثل، يتم محاسبة التعديل الجوهري على بنود إلتزام مالي قائم أو جزء منه (سواء كان منسوباً إلى الصعوبات المالية للمدين أم لا) على أنه إنقضاء للإلتزام المالي الأصلي وإعتراف بأصل مالي جديد.**

٤١ **يتم الإعتراف في الربح أو الخسارة بالفرق بين المبلغ المسجل للأصل المالي (أو جزء من الأصل المالي) المنقضي أو المنقول إلى طرف آخر والمقابل المدفوع، بما في ذلك أية أصول غير نقدية منقولة أو إلتزامات متكبدة.**

٤٢ إذا قامت المنشأة بإعادة شراء جزء من الإلتزام المالي، يتعين عليها تخصيص المبلغ المسجل السابق للإلتزام المالي بين الجزء الذي يستمر الإعتراف به والجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به على أساس القيم العادلة المختلفة لتلك الأجزاء في تاريخ إعادة الشراء. يتم الإعتراف في الربح أو الخسارة بالفرق بين (١) المبلغ المسجل المخصص للجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به و(٢) المقابل المدفوع، بما في ذلك أية أصول غير نقدية منقولة أو إلتزامات متكبدة، للجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به.

القيـاس

القياس المبدئي للأصول والإلتزامات المالية

٤٣ **عندما يتم الإعتراف بأحد بنود الأصول أو بأحد بنود الأصول المالية بشكل مبدئي فانه يجب على المشروع قياسه القيمة العادلة المضافة، في حالة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، عمليات التكلفة التي توزع مباشرة على إكتساب أصل مالي أو إلتزام مالي.**

٤٤ عندما تستخدم المنشأة تاريخ التسديد المحاسبي للأصول المقاسة لاحقاً بالتكلفة أو تكلفة الإستهلاك، يتم الإعتراف بالأصل مبدئياً عند قيمته العادلة بتاريخ المتاجرة (أنظر الملحق أ الفقرات من التطبيقات ٥٣-٥٦).

القياس اللاحق للأصول المالية

٤٥ **لغرض قياس الأصل المالي بعد الإعتراف المبدئي يصنف هذا المعيار الأصول المالية الى أربعة فئات:-**

(أ) القروض والذمم التي أوجدها المشروع، والتي هي غير محتفظ بها للمتاجرة؛

(ب) الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق؛

(ج) الأصول المالية المتوفرة للبيع؛ و

(د) الأصول المالية المحتفظ بها للمتاجرة.

تنطبق هذه الفئات على القياس والإعتراف بالأرباح أو الخسائر بموجب هذا المعيار. وقد تستخدم المنـشأة أوصاف أخرى لهذه الفئات أو تصنيفات أخرى عند عرض المعلومات في بيان المركز المـالي. وتفـصح المنشأة في الملاحظات عن المعلومات التي يقتضيها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية٧.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٤٦ بعد الإعتراف المبدئي يجب على المشروع قياس الأصول المالية، بما في ذلك المشتقات التي هي أصول، بمقدار قيمها العادلة بدون أي خصم لتكاليف العملية التي قد تتحملها عند البيع أو أي تصرف آخر، فيما عدا الفئات التالية من الأصول المالية التي يجب قياسها بموجب الفقرة ٧٣:-

(أ) القروض والذمم المدينة المعرفة في الفقرة ٩ التي أوجدها المشروع والتي هي غير محتفظ بها للمتاجرة؛

(ب) الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق؛ التي يجب قياسها بقيمتها المطفأة بإستخدام نظرية الفائدة الفعالة؛ و

(ج) الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر سوق معلن في السوق النشط والتي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية والمشتقات المرتبطة بأدوات حقوق الملكية غير المسعرة تلك والتي يجب تسويتها من خلال تسليم هذه الأدوات، والتي يتم قياسها بسعر التكلفة (أنظر الفقرتان "تطبيق ٨٠ و تطبيق ٨١" من الملحق أ).

الأصول المالية المسماة على أنها بنود محوطة (hedged items) تكون خاضعة للقياس بموجب أحكام محاسبة التحوط في الفقرات ٨٩-١٠٢ من هذا المعيار. جميع الأصول المالية ما عدا تلك التي تقاس بالقيمة العادةل من خلال الربح أو الخسارة هي موضوع مراجعة الإنخفاض بما يتفق مع الفقرات ٥٨-٧٠ والملحق أ الفقرات تطبيقات٨٤-تطبيقات٩٣.

القياس اللاحق للإلتزامات المالية

٤٧ بعد الإعتراف المبدئي يجب ان يقوم المشروع بقياس كافة الإلتزامات المالية بمقدار قيمتها المطفأة، بإستخدام أسلوب الفائدة الفعال: ما عدا:-

(أ) الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. ويتم قياس هذه الإلتزامات، بما في ذلك المشتقات التي تكون عبارة عن إلتزامات، بالقيمة العادلة بإستثناء إلتـزام المـشتقة المرتبط بأداة حقوق ملكية غير مسعرة والذي يجب تسويته من خلال تسليم هذه الأداة التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية، فإنه ينبغي قياسه بسعر التكلفة.

(ب) الإلتزامات المالية التي تنشأ عندما لا تكون عملية نقل الأصل المـالي غيـر مؤهلـة لإلغـاء الإعتراف أو عندما يتم تطبيق منهج المشاركة المستمرة. وتنطبق الفقرتـان ٢٩ و٣١ علـى قياس مثل هذه الإلتزامات المالية.

(ج) عقود الضمان المالي كما هي معرفة في الفقرة ٩، وبعد الإعتـراف المبـدئي تقـوم الجهـة المصدرة لهذا العقد (ما لم تنطبق الفقرة ٤٧ (أ) أو (ب)) بقياسه بمقـدار مـا يلـي، أيهمـا أعلى:-

(١) المبلغ المحدد حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧؛ و

(٢) المبلغ المعترف به مبدئياً (انظر الفقرة ٤٣) مخصوماً منه، عندما يكون ذلـك مناسـباً، الإطفاء المتراكم المعترف به حسب معيار المحاسبة الدولي ١٨.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(د) الإلتزامات بتقديم قرض بسعر فائدة أقل من سعر السوق، وبعد الإعتراف المبدئي تقوم الجهة المصدرة لهذا الإلتزام (ما لم تنطبق الفقرة ٤٧ (أ)) بقياسه بمقدار ما يلي، أيهما أعلى:-

(١) المبلغ المحدد حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧؛ و

(٢) المبلغ المعترف به مبدئياً (أنظر الفقرة ٤٣) مخصوماً منه، عندما يكون ذلك مناسباً، الإطفاء المتراكم المعترف به حسب معيار المحاسبة الدولي ١٨.

الإلتزامات المالية التي يتم تحديدها كبنود تحوط ستخضع للقياس بموجب متطلبات التحوط المحاسبي في الفقرة ٨٩-١٠٢.

إعتبارات قياس القيمة العادلة

٤٨ **عند تحديد القيمة العادلة لأصل مالي أو إلتزام مالي لأهداف تطبيق هذا المعيار أو معيار المحاسبة الدولي ٣٢ أو المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، يجب على المنشأة تطبيق الفقرات من التطبيقات الإرشادية ٦٩-٨٢ من الملحق أ.**

٤٨أ إن أفضل دليل على القيمة العادلة هو الأسعار المعروضة في سوق نشط، وإذا لم يكن سوق الأداة المالية نشطا، تقوم المنشأة بتحديد القيمة العادلة بإستخدام أسلوب تقييم، وهدف إستخدام أسلوب تقييم هو تحديد سعر المعاملة الذي من الممكن أن يكون في تاريخ القياس في تبادل تجاري دوافعه إعتبارات العمل العادية. تشمل أساليب التقييم إستخدام معاملات السوق على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة، وإذا كان ذلك متوفراً الرجوع إلى القيمة العادلة الحالية لأداة أخرى مشابهة إلى حد كبير وتحليل التدفق النقدي المخصوم ونماذج تسعير الخيار، وإذا كان هناك أسلوب تقييم مستخدم بشكل مشترك من قبل المشاركين في السوق لتسعير الأداة، وتبين أن هذا الأسلوب يوفر تقديرات موثوقة للأسعار التي يتم الحصول عليها من معاملات فعلية في السوق فإن على المنشأة إستخدام هذا الأسلوب. إن أسلوب التقييم الذي يتم إختياره يجب أن يحقق أقصى إستخدام لمدخلات السوق، وان يعتمد إلى أقل حد ممكن على المدخلات الخاصة بالمنشأة، ويجب أن يشمل جميع العوامل التي سيقوم المشاركون في السوق بأخذها في الإعتبار عند تحديد سعر، ويجب أن تكون متسقة مع المنهجيات الإقتصادية المقبولة لتسعير الأدوات المالية، وعلى المنشأة أن تقوم بشكل دوري بمعايرة أساليب التقييم وإختبار صحتها بإستخدام أسعار من أية معاملات حالية في السوق يمكن ملاحظاتها لنفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة جمعها) أو بناءاً على أية بيانات سوق متوفرة يمكن ملاحظتها.

٤٩ لا تكون القيمة العادلة للإلتزام المالي ذو خاصية الطلب (مثلاً، الوديعة تحت طلب) أقل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب، مخصوماً من أول تاريخ كان يمكن أن يطلب فيه دفع المبلغ.

إعادة التصنيف

٥٠ **لا تقوم المنشأة بإعادة تصنيف أداة مالية ضمن أو خارج فئة القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة طالما أنه يحتفظ بها أو يتم إصدارها.**

٥١ **إذا لم يعد من المناسب، نتيجة التغير في النية أو القدرة، تصنيف الإستثمار على أنه محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق، يتم إعادة تصنيفه على أنها متوفر برسم البيع ويتم إعادة قياسه بالقيمة العادلة، ويتم محاسبة الفرق بين مبلغه المسجل وقيمته العادلة وفقاً للفقرة ٥٥(ب).**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٥٢ عندما لا تستوفي عمليات بيع أو إعادة تصنيف مبلغ كبير من الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق أي من الشروط الواردة في الفقرة ٩، يجب إعادة تصنيف أي إستثمارات متبقية محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق على أنها متوفرة برسم البيع. وفي إعادة التصنيف هذا، يتم محاسبة الفرق بين مبالغها المسجلة وقيمها العادلة وفقاً للفقرة ٥٥(ب).

٥٣ إذا توفر قياس موثوق للأصل المالي أو الإلتزام المالي لم يكن متوفر في السابق، وكان يجب قياس الأصل أو الإلتزام بالقيمة العادلة إذا توافر قياس موثوق (أنظر الفقرتان ٤٦(ج) و ٤٧)، يتم إعادة قياس الأصل أو الإلتزام بالقيمة العادلة، ويتم محاسبة الفرق بين مبلغه المسجل وقيمته العادلة وفقاً للفقرة ٥٥(ب).

٥٤ إذا أصبح من المناسب تسجيل الأصل المالي أو الإلتزام المالي بسعر التكلفة أو التكلفة المطفأة بدلاً من القيمة العادلة، نتيجة التغير في النية أو القدرة أو في الظروف النادرة التي لا يتوافر فيها قياس موثوق للقيمة العادلة (أنظر الفقرتان ٤٦ (ج) و٤٧) أو بسبب إنقضاء "السنتين الماليتين السابقتين" المشار إليهما في الفقرة ٩، فإن القيمة العادلة للمبلغ المسجل للأصل المالي أو الإلتزام المالي في ذلك التاريخ تصبح هي تكلفته أو تكلفته المطفأة الجديدة، حيثما كان قابلاً للتطبيق. ويتم محاسبة أي ربح أو خسارة سابقة على ذلك الأصل تم الإعتراف بها مباشرة في الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥٥(ب) كما يلي:-

(أ) في حالة الأصل المالي ذو تاريخ الإستحقاق الثابت، يتم إطفاء الربح أو الخسارة في الأربـاح أو الخسائر خلال العمر المتبقي للإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق بإستخدام طريقة الفائدة الفعالة. ويتم أيضاً إطفاء أي فرق بين التكلفة المطفأة الجديدة ومبلغ الإستحقاق خلال العمر المتبقي للأصل المالي بإستخدام طريقة الفائدة الفعالة. وإذا إنخفضت قيمة الأصل المالي لاحقاً، يتم الإعتراف بها في بيان الدخل الشامل، يتم إعادة تصنيفه وفقـاً للفقـرة ٦٧ بـأي خسائر أو أرباح تم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية.

(ب) في حالة الأصل المالي الذي ليس له تاريخ إستحقاق ثابت، تبقى الأرباح أو الخـسائر التـي يجب الإعتراف بها في الربح أو الخسارة حتى يتم بيع الأصل المالي أو التـصرف بـه، وإذا إنخفضت قيمة الأصل المالي لاحقاً، يتم الإعتراف به في بيان الـدخل الـشامل يـتم إعـادة تصنيفها من حقوق الملكية إلى الأرباح والخسائر وفقاً للفقرة ٦٧ بأي خسائر أو أرباح سابقة تم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية.

الأرباح والخسائر

٥٥ يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة الناشئة من التغير في القيمة العادلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي الذي لا يكون جزء من علاقة التحوط (أنظر الفقرات ٨٩ - ١٠٢) كما يلي:-

(أ) يتم الإعتراف في الأرباح أو الخسائر بالربح أو الخسارة من الأصل المالي أو الإلتزام المـالي المصنف بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

(ب) يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة من الأصل المالي المتوفر برسم البيع مباشرة فـي الـدخل الشامل الآخر، بإستثناء خسائر إنخفاض القيمة (أنظر الفقرات ٦٧ - ٧٠) وأربـاح وخـسائر الصرف الأجنبي (أنظر الفقرة "تطبيق ٨٣" من الملحق أ)، حتى يتم إلغاء الإعتراف بالأصـل

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المالي، وحينها يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة المجمعة سابقاً في الدخل الشامل الآخر الذي يجب إعادة تصنيفه في حقوق الملكية للأرباح والخسائر كتعديلات إعادة التـصنيف، (أنظـر معيار المحاسبة الدولي ١" *عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في ٢٠٠٧) غير أن الفائدة المحسوبة بإستخدام طريقة الفائدة الفعالة (أنظر الفقرة ٩) في الأربـاح أو الخـسائر (أنظـر معيار المحاسبة الدولي ١٨). ويتم الإعتراف بتوزيعات الأرباح على أدوات حقـوق الملكيـة المتوفرة برسم البيع في الأرباح أو الخسائر عندما ينشأ حق المنشأة بإستلام الدفعات (راجـع معيار المحاسبة الدولي ١٨).

٥٦ **بالنسبة للأصول المالية والإلتزامات المالية المسجلة بالتكلفة المطفأة (أنظر الفقرتان ٤٦ و ٤٧)، يتم الإعتراف بالربح والخسارة في الأرباح أو الخسائر عندما يتم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي أو الإلتزام المالي أو تنخفض قيمته، ومن خلال عملية الإطفاء. أما بالنسبة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي تعتبر بنوداً محوطة (أنظر الفقرات ٧٨-٨٤ والفقرات "تطبيق ٩٨- تطبيق ١٠١" من الملحق أ) تجري محاسبة الخسارة أو الربح بموجب الفقرات٨٩- ١٠٢.**

٥٧ **إذا إعترفت المنشأة بالأصول المالية بإستخدام محاسبة تاريخ التسوية (راجع الفقرة ٣٨ والفقرتان "تطبيق ٥٣ وتطبيق ٥٦" من الملحق أ)، لا يتم الإعتراف بأي تغير في القيمة العادلة للأصل الذي يجب إستلامه خلال الفترة ما بين تاريخ التجارة وتاريخ التسوية بالنسبة للأصول المسجلة بسعر التكلفة أو التكلفة المطفأة (بإستثناء خسائر إنخفاض القيمة). وبالنسبة للأصول المسجلة بالقيمة العادلة، يتم الإعتراف بالتغير في القيمة العادلة في الأرباح أو الخسائر أو في حقوق الملكية، حسبما هو مناسب بموجب الفقرة ٥٥.**

إنخفاض قيمة الأصول المالية وعدم إمكانية تحصيلها

٥٨ **تقوم المنشأة في نهاية كل فترة إعداد التقارير بتقييم ما إذا كان هناك دليل موضوعي على إنخفاض قيمة الأصل المالي أو مجموعة الأصول المالية. وإذا وجد مثل هذا الدليل، تطبق المنشأة الفقرة ٦٣ (للأصول المالية المسجلة بالتكلفة المطفأة)، أو الفقرة ٦٦ (للأصول المالية المسجلة بسعر التكلفة)، أو الفقرة ٦٧ (للأصول المالية المتوفرة برسم البيع) لتحديد مبلغ أي خسارة إنخفاض قيمة.**

٥٩ تنخفض قيمة الأصل المالي أو مجموعة الأصول المالية ويتم تكبد خسائر إنخفاض القيمة إذا، وفقط إذا، كان هناك دليل موضوعي على إنخفاض القيمة نتيجة لواحد أو أكثر من الأحداث التي وقعت بعد الإعتراف الأولي بالأصل (حدث خسارة) ويكون لحدث (أو أحداث) الخسارة تلك أثر على التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للأصل المالي أو مجموعة الأصول المالية التي يمكن تقديرها بموثوقية. وقد لا يكون من الممكن تحديد حدث مفرد مميز أدى إلى إنخفاض القيمة. ومن الأرجح أن يكون الأثر المشترك لعدة أحداث قد أدى إلى إنخفاض القيمة. ولا يتم الإعتراف بالخسائر المتوقعة نتيجة الأحداث المستقبلية، مهما كانت محتملة. تشمل الأدلة الموضوعية على أن أصلاً مالياً أو مجموعة أصول إنخفضت قيمتها أو من غير الممكن تحصيلها المعلومات التي تصل الى حامل الأصل بشأن:-

(أ) صعوبة مالية كبيرة أمام الجهة المصدرة أو المتعهدة؛

(ب) إخلال فعلي بالعقد مثل تقصير أو إهمال في دفعات الفائدة أو المبلغ الأصلي؛

(ج) منح المقرض للمقترض لأغراض إقتصادية أو قانونية تتعلق بالصعوبة المالية للمقترض إمتيازاً لا يأخذه المقرض خلافاً لذلك في الإعتبار؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(د) إحتمال كبير للإفلاس أو إعادة تنظيم مالي آخر للجهة المصدرة؛

(هـ) إعتراف بخسارة إنخفاض في قيمة ذلك الأصل في فترة تقديم تقارير مالية سابقة؛ أو

(و) تشير البيانات الملحوظة إلى أن هناك إنخفاض قابل للقياس في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة من مجموعة من الأصول المالية منذ الإعتراف الأولي بتلك الأصول، رغم أنه لا يمكن بعد تحديد الإنخفاض للأصول المالية المختلفة في المجموعة، بما في ذلك:-

(١) التغيرات السلبية في وضع الدفع الخاص بالمقترضين في المجموعة (مثلاً عدد متزايد من الدفعات المؤجلة أو عدد متزايد من المقترضين بواسطة بطاقة الإئتمان الذين وصلوا إلى حدهم الإئتماني ويدفعون الحد الأدنى من المبلغ شهرياً)؛ أو

(٢) الظروف الإقتصادية الوطنية أو المحلية التي ترتبط بتعثرات السداد على الأصول في المجموعة (مثلاً، الزيادة في معدل البطالة في المنطقة الجغرافية للمقترضين، أو الإنخفاض في أسعار الممتلكات المخصصة للرهن في المنطقة ذات العلاقة، أو الإنخفاض في أسعار النفط لأصول القرض بالنسبة لمنتجي النفط، أو التغيرات السلبية في الظروف الصناعية التي تؤثر على المقترضين في المجموعة).

٦٠ لا يعتبر اختفاء السوق النشط بسبب عدم التداول العلني بالأدوات المالية للمنشأة دليلاً على إنخفاض القيمة. ولا يعتبر إنخفاض الملاءة الإئتمانية للمنشأة، بحد ذاته، دليلاً على إنخفاض القيمة، بالرغم من أنه قد يكون دليلاً على إنخفاض القيمة عندما يؤخذ بعين الإعتبار مع معلومات أخرى متوفرة. ولا يعتبر بالضرورة إنخفاض القيمة العادلة للأصل المالي إلى ما دون تكلفته أو تكلفته المطفأة دليلاً على إنخفاض القيمة (مثلاً، إنخفاض القيمة العادلة للإستثمار في أداة الدين الناتج عن الزيادة في سعر الفائدة الخالي من المخاطر).

٦١ بالإضافة إلى أنواع الأحداث المذكورة في الفقرة ٥٩، تتضمن الأدلة الموضوعية على إنخفاض قيمة الإستثمار في أداة حقوق الملكية معلومات حول التغيرات المهمة التي يكون لها أثر سلبي والتي حصلت في البيئة التقنية، أو الإقتصادية، أو القانونية، أو في السوق التي تعمل فيه المنشأة المصدرة، وتشير إلى أنه من غير الممكن إسترداد تكلفة الإستثمار في أداة حقوق الملكية. ويعتبر الإنخفاض الكبير أو الذي يستغرق وقتاً طويلاً في القيمة العادلة للإستثمار في أداة حقوق الملكية إلى ما دون تكلفتها دليلاً موضوعيا على إنخفاض القيمة.

٦٢ تكون البيانات الملحوظة المطلوبة لتقدير مبلغ خسارة إنخفاض القيمة للأصل المالي في بعض الحالات مقتصرة على الظروف الحالية أو أنها لم تعد لها علاقة بها تماماً. على سبيل المثال، يمكن أن يكون هذا هو الحال عندما يواجه المقترض صعوبات مالية ويكون هناك القليل من البيانات التاريخية المتوفرة المتعلقة بمقترضين مماثلين. وفي مثل هذه الحالات، تستخدم المنشأة حكمها المبني على الخبرة لتقدير مبلغ أي خسارة إنخفاض قيمة. وعلى نحو مماثل، تستخدم المنشأة حكمها المبني على الخبرة لتعديل البيانات الملحوظة لمجموعة من الأصول المالية لتعكس الظروف الحالية (أنظر الفقرة "تطبيق ٨٩"). إن إستخدام التقديرات المعقولة هو جزء أساسي في إعداد البيانات المالية ولا تقوض من موثوقيتها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأصول المالية المسجلة بالتكلفة المطفأة

٦٣ **إذا كان هناك دليل موضوعي على تكبد خسارة إنخفاض قيمة على القروض والذمم المدينة أو الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق المسجلة بالتكلفة المطفأة، يتم قياس مبلغ الخسارة على أنه الفرق بين المبلغ المسجل للأصل والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة (بإستثناء خسائر الإئتمان المستقبلية التي لم يتم تكبدها) مخصوماً بسعر الفائدة الفعلي الأصلي للأصل المالي (أي سعر الفائدة الفعلي الذي يتم حسابه عند الإعتراف الأولي). ويتم تخفيض المبلغ المسجل للأصل إما مباشرة أو من خلال إستخدام حساب علاوة معين. ويتم الإعتراف بمبلغ الخسارة في الأرباح أو الخسائر.**

٦٤ تقوم المنشأة أولا بتقييم ما إذا كان يوجد دليل موضوعي على إنخفاض القيمة بشكل منفرد للأصول المالية التي تعتبر هامة بشكل منفرد، وبشكل منفرد أو جماعي للأصول المالية التي لا تعتبر هامة بشكل منفرد (أنظر الفقرة ٥٩). وإذا حددت المنشاة عدم وجود دليل موضوعي على إنخفاض القيمة لأصل مالي يتم تقييمه بشكل منفرد، سواء كان كبيراً أم لا، تقوم بتضمين الأصل في مجموعة من الأصول المالية ذات سمات مشابهة لمخاطر الإئتمان وتُقَيمهم بشكل جماعي لإنخفاض القيمة. لا تُشمل الأصول التي يتم تقييمها بشكل منفرد لإنخفاض القيمة والتي يتم أو يستمر الإعتراف بخسائر الإنخفاض القيمة الخاصة بها في التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة.

٦٥ **إذا إنخفض مبلغ خسارة إنخفاض القيمة، في فترة لاحقة، وكان يمكن ربط الإنخفاض بشكل موضوعي بحدث معين وقع بعد الإعتراف بإنخفاض القيمة (مثل التحسن في الملاءة الإئتمانية للمدين)، يتم عكس خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها سابقاً إما مباشرة أو من خلال تعديل حساب علاوة معين. ولا ينتج عن عملية العكس تجاوز المبلغ المسجل للأصل المالي لما كانت ستكون عليه التكلفة المطفأة لو لم يتم الإعتراف بإنخفاض القيمة في التاريخ الذي يتم فيه عكس إنخفاض القيمة. ويتم الإعتراف بالقيد العاكس في الأرباح أو الخسائر.**

الأصول المالية المسجلة بسعر التكلفة

٦٦ **إذا كان هناك دليل موضوعي على تكبد خسارة إنخفاض قيمة على أداة حقوق ملكية غير مسعرة وغير مسجلة بالقيمة العادلة لأنه لا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية، أو على أصل مشتق مرتبط بأداة حقوق ملكية غير مسعرة والذي يجب تسويته من خلال تسليم هذه الأداة، يتم قياس مبلغ خسارة إنخفاض القيمة على أنه الفرق بين المبلغ المسجل للأصل المالي والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة مخصوماً بمعدل العائد الحالي في السوق لأصل مالي مشابه (أنظر الفقرة ٤٦(ج) والفقرتان "تطبيق ٨٠ وتطبيق ٨١" من الملحق أ). ولا يتم عكس خسائر إنخفاض القيمة هذه.**

الأصول المالية المتوفرة برسم البيع

٦٧ **عندما يتم الإعتراف بإنخفاض القيمة العادلة لأصل مالي متوفر برسم البيع في بيان الدخل الشامل ويكون هناك دليل موضوعي على إنخفاض قيمة الأصل (أنظر الفقرة ٥٩)، إن الخسارة التراكمية التي تم الإعتراف بها مباشرة في الدخل الشامل الآخر يجب إعادة تصنيفة من حقوق الملكية للأرباح والخسائر كتعديلات إعادة التصنيف بالرغم من أنه لم يتم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٦٨ يكون مبلغ الخسارة التراكمية التي يتم إعادة تصنيفه من حقوق الملكية والإعتراف بها في الأرباح أو الخسائر بموجب الفقرة ٦٧ هو الفرق بين تكلفة الأندماج بالشراء (صافي تسديد وإطفاء المبلغ الأصلي) والقيمة العادلة الحالية، مطروحاً منه خسارة إنخفاض القيمة على ذلك الأصل المالي المعترف به سابقاً في الأرباح أو الخسائر.

٦٩ لا يتم عكس خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في الأرباح أو الخسائر لإستثمار معين في أداة حقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع من خلال الربح أو الخسارة.

٧٠ إذا إزدادت القيمة العادلة لأداة دين مصنفة على أنها متوفرة برسم البيع، في أي فترة لاحقة، وكان من الممكن ربط الزيادة بشكل موضوعي بحدث معين وقع بعد الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة في الأرباح أو الخسائر، يتم عكس خسارة إنخفاض القيمة، مع الإعتراف بمبلغ القيد العاكس في الأرباح أو الخسائر.

التحوط

٧١ إذا كانت هناك علاقة تحوط بين أداة تحوط وبند متعلق بها محوط كما هو مبين في الفقرات ٨٥-٨٨ والملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ١٠٢-١٠٤، فإن محاسبة المكسب أو الخسارة في أدوات التحوط وبنود التحوط يجب أن تتبع الفقرات ٨٩-١٠٢.

أدوات التحوط

الأدوات المؤهلة

٧٢ لا يحدد هذا المعيار الظروف التي يمكن فيها تحديد المشتقة على أنها أداة تحوط شريطة تلبية الشروط الواردة في الفقرة ٨٨، بإستثناء بعض الخيارات المكتوبة (أنظر الفقرة "تطبيق ٩٤" من الملحق أ). إلا أنه يمكن تحديد الأصل المالي غير المشتق أو الإلتزام المالي غير المشتق على أنه أداة تحوط فقط للتحوط من مخاطر العملة الأجنبية.

٧٣ لأغراض محاسبة التحوط، يمكن تحديد الأدوات التي تنطوي على طرف خارج المنشأة معدة التقارير المالية فقط (أي خارج المجموعة أو القطاع أو المنشأة المنفردة التي يتم إعداد التقارير عنها) على أنها أدوات تحوط. بالرغم من أن المنشآت المختلفة ضمن المجموعة الموحدة أو الأقسام ضمن المنشأة يمكن أن تبرم معاملات تحوط مع منشآت أخرى ضمن المجموعة أو الأقسام ضمن المنشأة، فإنه يتم إلغاء أي من هذه المعاملات بين المجموعات عند التوحيد. لذلك، لا تكون معاملات التحوط هذه مؤهلة لمحاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة للمجموعة. غير أنها يمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط في البيانات المالية المفردة أو المنفصلة للمنشآت الفردية ضمن المجموعة أو في إعداد التقارير حول القطاع شريطة أن تكون خارجية عن المنشأة أو القطاع الذي يتم إعداد التقارير عنه.

تحديد أدوات التحوط

٧٤ يكون هناك عادة قياس مفرد للقيمة العادلة لأداة التحوط في مجملها، وتكون العوامل التي تؤدي إلى التغيرات في القيمة العادلة معتمدة على بعضها البعض. وبالتالي، يتم تحديد علاقة التحوط من قبل المنشأة لأداة التحوط في مجملها. وفيما يلي الإستثناءات الوحيدة المسموح بها:-

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(أ) فصل القيمة الجوهرية عن القيمة الزمنية لعقد الخيار وتحديد التغير في القيمة الجوهرية للخيـار على أنه أداة تحوط فقط وإستثناء التغير في قيمته الزمنية؛ و

(ب) فصل عنصر الفائدة عن السعر الفوري لعقد أجل.

ويتم السماح بهذه الإستثناءات لأنه يمكن بشكل عام قياس القيمة الجوهرية للخيار والعلاوة على العقـد الآجل بشكل منفصل. ويمكن أن تكون إستراتيجية تحوط فعالة تُقَيم كلاً من القيمة الجوهريـة والقيمـة الزمنية لعقد الخيار مؤهلة لمحاسبة التحوط.

٧٥ يمكن تحديد نسبة من كامل أداة التحوط، مثل ٥٠% من المبلغ الإسمي، على أنها أداة تحوط في علاقة تحوط معينة. إلا أنه من غير الممكن تحديد علاقة التحوط لجزء فقط من الفترة الزمنية التي تبقى فيها أداة التحوط متداولة.

٧٦ يمكن تحديد أداة تحوط مفردة على أنها تحوط لأكثر من نوع من المخاطر شريطة أن (أ) يكون من الممكن تحديد المخاطر المحوط لها بوضوح، و (ب) يكون من الممكن إثبات فاعلية التحوط، و(ج) يكون من الممكن ضمان أن يكون هناك تحديد معين لأداة التحوط وأوضاع المخاطر المختلفة.

٧٧ يمكن النظر إلى إثنين أو أكثر من المشتقات، أو نسب منها (أو في حالة التحوط من مخاطر العملة، إثنين أو أكثر من غير المشتقات أو نسب منها، أو مجموعة من المشتقات وغير المشتقات أو نسب منها)، كمجموعة واحدة وتحديدها بشكل مشترك على أنها أداة تحوط، بما في ذلك عندما تعادل المخاطرة (المخاطر) الناشئة عن بعض المشتقات تلك الناشئة من أخرى. وعلى كل حال، لا يكون خيار الحد الأعلى والحد الأدنى لسعر الفائدة أو أداة مشتقة أخرى تجمع ما بين الخيار المكتوب والخيار المشترى مؤهلة كأداة تحوط إذا كانت، فعلياً، خياراً مكتوباً صافياً (تم مقابله إستلام علاوة صافية). وعلى نحو مماثل، فإنه يمكن تحديد إثنين أو أكثر من الأدوات (أو نسب منها) كأداة تحوط فقط إذا لم يكن أي منها خيار مكتوب أو خيار مكتوب صافي.

بنود التحوط

البنود المؤهلة

٧٨ يمكن أن يكون البند المحوط أصلاً أو إلتزاماً معترفاً به، أو إلتزاماً ثابتاً غير معترف به، أو معاملة متنبأ بها محتملة جداً، أو صافي إستثمار في عملية أجنبية. ويمكن أن يكون البند المحوط (أ) أصلاً، أو إلتزاماً، أو إلتزاماً ثابتاً، أو معاملة متنبأ بها محتملة جداً، أو صافي إستثمار في عملية أجنبية، (ب) مجموعة من الأصول، أو الإلتزامات، أو الإلتزامات الثابتة، أو المعاملات المتنبأ بها المحتملة جداً، أو صافي إستثمارات في عملية أجنبية ذات سمات مخاطر مماثلة، أو (ج) في تحوط محفظي لمخاطر سعر الفائدة فقط، جزء من محفظة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي تشترك في المخاطر التي يتم التحوط لها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٧٩ بعكس القروض والذمم المدينة، فإن الإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق لا يمكن أن يكون بند محوط فيما يتعلق بمخاطر سعر الفائدة أو مخاطر التسديد لأن تحديد الإستثمار على أنه محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق يقتضي نية الإحتفاظ بالإستثمار حتى تاريخ الإستحقاق بدون النظر إلى التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لهذا الإستثمار المنسوبة إلى التغيرات في أسعار الفائدة. إلا أنه يمكن أن يكون الإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق بنداً محوطاً فيما يتعلق بالمخاطر من التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية ومخاطر الإئتمان.

٨٠ لأغراض محاسبة التحوط، يمكن فقط تحديد الأصول، أو الإلتزامات، أو الإلتزامات الثابتة، أو المعاملات المتنبأ بها المحتملة جداً التي تنطوي على طرف خارج عن المنشأة على أنها بنود محوطة. ويتبع ذلك إمكانية تطبيق محاسبة التحوط على المعاملات بين المنشآت أو القطاعات في نفس المجموعة فقط في البيانات المالية المفردة أو المنفصلة لتلك المنشآت أو القطاعات وليس في البيانات المالية الموحدة للمجموعة. وك**إستثناء**، يمكن أن تكون مخاطر العملة الأجنبية لبند نقدي ضمن المجموعة (مثلاً الذمم الدائنة / الذمم المدينة بين شركتين تابعتين) مؤهلة كبند محوط في البيانات المالية الموحدة إذا نتج عنها تعرض لأرباح أو خسائر سعر الصرف الأجنبي التي لم يتم إلغائها تماماً عند التوحيد بما يتفق معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"*. ولا يتم بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ إلغاء أرباح أو خسائر الصرف الأجنبي من البنود النقدية ضمن المجموعة تماماً عند التوحيد عندما يتم التعامل بالبند النقدي ضمن المجموعة بين منشآت مجموعتين لهما عملات وظيفية مختلفة. إلى جانب ذلك من الممكن أن تتأهل مخاطرة العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة محتملة جداً ضمن المجموعة كبند محوط في البيانات المالية المجمعة، شريطة أن تكون المعاملة مقيمة بعملة غير عملية البيئة الإقتصادية الرئيسية للمنشأة الداخلة في تلك المعاملة، وستؤثر مخاطرة العملة الأجنبية على الربح أو الخسارة المجمعة.

تحديد البنود المالية كبنود محوطة

٨١ إذا كان البند المحوط أصلاً مالياً أو إلتزاماً مالياً، فإنه يمكن أن يكون بنداً محوطاً فيما يتعلق بالمخاطر المرتبطة فقط بحصة من تدفقاته النقدية أو قيمته العادلة (مثل واحد أو أكثر من التدفقات النقدية التعاقدية المختارة أو حصص منها أو نسبة مئوية من القيمة العادلة) شريطة أن يكون من الممكن قياس الفاعلية. على سبيل المثال، يمكن تحديد حصة قابلة للتحديد والقياس بشكل منفصل من مخاطر سعر الفائدة لأصل بفائدة أو إلتزام بفائدة على أنها مخاطر محوطة (مثل سعر الفائدة الخالي من المخاطر أو عنصر سعر الفائدة الأساسي في مجموع مخاطر سعر الفائدة للأداة المالية المحوطة).

٨١ أ في عملية تحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة الخاصة بمحفظة أصول مالية أو إلتزامات مالية (وفقط في مثل هذا التحوط)، يمكن تحديد الحصة المحوطة على أساس مبلغ من العملة (مثلاً مبلغ من الدولارات، أو اليورو، أو الباوند، أو الراندات) وليس كأصول (أو إلتزامات) منفردة. وبالرغم أن المحفظة يمكن أن تشمل، لأغراض إدارة المخاطر، أصولاً وإلتزامات، إلا أن المبلغ المحدد يكون مبلغاً من الأصول أو مبلغاً من الإلتزامات. ولا يسمح بتحديد صافي المبلغ الذي يشتمل على الأصول أو الإلتزامات. ويمكن للمنشأة أن تحوط لحصة من مخاطر سعر الفائدة المرتبطة بهذا المبلغ المحدد. على سبيل المثال، في حالة التحوط لمحفظة تحتوي أصولاً يستحق دفعها مسبقاً، يمكن للمنشأة أن تحوط للتغير في القيمة العادلة الذي ينسب إلى التغير في سعر الفائدة المحوط على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة، وليس التعاقدية. وعندما تعتمد الحصة المحوطة على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة،

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

فإن الأثر الذي تتركه التغيرات في سعر الفائدة المحوط على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة يتم شمله عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المحوط. وتبعاً لذلك، فإذا تم التحوط للمحفظة التي تحتوي بنوداً يستحق دفعها مسبقاً بواسطة مشتقة لا يستحق دفعها مسبقاً، تنشأ عدم الفاعلية إذا تتم مراجعة التواريخ التي يتوقع فيها أن يتم مسبقاً تسديد البنود في المحفظة المحوطة، أو إذا كانت التواريخ الفعلية للتسديد المسبق تختلف عن تلك المتوقعة.

تحديد البنود غير المالية كبنود محوطة

٨٢ **إذا كان البند المحوط أصلاً غير مالي أو إلتزاماً غير مالي، يتم تحديده على أنه بند محوط (أ) لمخاطر العملة الأجنبية، أو (ب) في مجمله لجميع المخاطر، بسبب صعوبة عزل وقياس الحصة الملائمة من التدفقات النقدية أو تغيرات القيمة العادلة التي تُنسب إلى مخاطر محددة بدلاً من مخاطر العملة الأجنبية.**

تحديد مجموعة من البنود كبنود محوطة

٨٣ يتم تجميع الأصول المتشابهة أو الإلتزامات المتشابهة ويتم تحوطها كمجموعة فقط إذا اشتركت الأصول المختلفة أو الإلتزامات المختلفة في المجموعة في التعرض للمخاطر التي تم تحديدها على أنها محوطة. وعلاوة على ذلك، يتوقع أن يكون التغير في القيمة العادلة الذي ينسب إلى المخاطرة المحوطة لكل بند مفرد في المجموعة متناسب تقريباً مع التغير الكلي في القيمة العادلة الذي ينسب إلى المخاطرة المحوطة الخاصة بمجموعة البنود.

٨٤ ولأن المنشأة تقَيم فاعلية التحوط من خلال مقارنة التغير في القيمة العادلة أو التدفق النقدي لأداة التحوط (أو مجموعة من أدوات التحوط المتشابهة) مع البند المحوط (أو مجموعة من البنود المحوطة المتشابهة)، فإن مقارنة أداة التحوط مع المركز المالي الصافي الكلي (مثلاً صافي جميع الأصول ثابتة السعر أو الإلتزامات ثابتة السعر التي يكون لها تواريخ إستحقاق مماثلة)، بدلاً من بند محوط محدد، لا يكون **مؤهلاً** لمحاسبة التحوط.

محاسبة التحوط

٨٥ تعترف محاسبة التحوط بشكل متماثل بآثار المعادلة (offsetting) صافي الربح أو الخسارة من التغيرات في القيم العادلة لأداة التحوط والبند المتعلق بها الذي يتم تحوطه.

٨٦ **علاقات التحوط ذات ثلاثة أنواع:-**

(أ) *تحوط القيمة العادلة* هو تحوط لمخاطرة التغيرات في القيمة العادلة لأصل أو إلتزام معترف به أو إلتزام ثابت غير معترف به، أو حصة محددة لهذا الأصل أو الإلتزام أو الإلتزام الثابت، التي تُنسب إلى مخاطرة معينة ويمكن أن تؤثر على الربح أو الخسارة.

(ب) *تحوط التدفق النقدي* تحوط ضد التعرض للتغير في التدفق النقدي الذي (١) يعزى لمخاطرة معينة مرتبطة بأصل أو إلتزام معترف به (مثل كافة أو بعض دفعات الفائدة المستقبلية على دين سعره متغير) أو عملية متنبأ بها (مثل شراء أو بيع متوقع) والذي (٢) سيؤثر على صافي الربح أو الخسارة المبلغ عنها، وتتم محاسبة التحوط لإلتزام ثابت غير معترف به لشراء أو بيع اصل بسعر ثابت في عملة تقارير المشروع على أنه تحوط تدفق نقدي بالرغم من أنه يتعرض لمخاطرة في قيمته العادلة.

(ج) *تحوط لصافي إستثمار* في وحدة أجنبية كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٢١.

٨٧ التحوط لمخاطر العملة الأجنبية لتعهدات المنشأة يمكن إحتسابها كتحوط القيمة العادلة أو تحوط التدفق النقدي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٨٨ بموجب هذا المعيار تحقق علاقة التحوط الشروط اللازمة لمحاسبة التحوط الخاصة كما هو مبين في الفقرات ٨٩-١٠٢ وذلك فقط إذا تم تلبية كافة الشروط التالية:-

(أ) عند بدء التحوط هناك وثائق رسمية لعلاقة التحوط وهدف وإستراتيجية إدارة مخاطرة المشروع للقيام بالتحوط، ويجب أن تشمل تلك الوثائق تحديد أداة التحوط والبند أو العملية المحوطة ذات العلاقة وطبيعة المخاطرة المحوطة وكيف سيقوم المشروع بتقييم فاعلية أداة التحوط في معادلة التعرض للتغيرات في القيمة العادلة للبند المحوط أو التدفقات النقدية للعملية المحوطة التي تعزى للمخاطرة المحوطة.

(ب) يتوقع أن يكون التحوط فعالاً جداً (أنظر الفقرة ١٠٥-١١٣ من التطبيقات الإرشادية) في تحقيق تغيرات معادلة في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية التي تعزى للمخاطرة المحوطة وذلك بما يتفق مع إستراتيجية إدارة المخاطرة الموثقة أصلاً لعلاقة التحوط المعينة تلك.

(ج) بالنسبة لتحوطات التدفق النقدي يجب أن تكون العملية المتنبأ بها التي هي موضوع التحوط محتملة الى حد كبير، ويجب أن تقدم تعرضا للتغيرات في التدفقات النقدية التي يمكنها في النهاية أن تؤثر على صافي الربح أو الخسارة المبلغ عنها.

(د) يمكن قياس فاعلية التحوط بشكل موثوق به، أي يمكن قياس القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المحوط والقيمة العادلة لأداة التحوط (أنظر الفقرة ٤٦ و٤٧ والملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ٨٠ و٨١ من أجل الإرشاد الخاص بالقيمة العادلة).

(هـ) تم تقييم التحوط على أساس مستمر وتحديده فعلياً أنه كان فعالاً جداً خلال فترة تقديم التقارير المالية الذي كان من أجله تم تحديد التحوط.

تحوطات القيمة العادلة

٨٩ إذا لبى تحوط قيمة عادلة الشروط الواردة في الفقرة ٨٨ خلال فترة تقديم التقارير المالية، فإنه يجب محاسبته كما يلي:-

(أ) يتم الإعتراف في حساب الأرباح أو الخسائر بالربح أو الخسارة من إعادة قياس أداة التحوط بالقيمة العادلة (لأداة تحوط مشتقة) أو عنصر العملة الأجنبية في مبلغها المسجل الذي تم قياسه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ (لأداة تحوط غير مشتقة) يجب الإفصاح عنها في الربح أو الخسارة؛ و

(ب) المكسب أو الخسارة من البند المحوط التي تعزى للمخاطرة المحوطة يجب أن تعدل المبلغ المسجل للبند المحوط والإعتراف بها فوراً في الربح أو الخسارة. وينطبق ذلك حتى ولو تم خلافاً لذلك قياس بند محوط بمقدار التكلفة. الإعتراف بالربح أو الخسارة التي تعزى لمخاطر التحوط في الربح أو الخسارة تنطبق اذا كان البند المحوط أصل مالي متوفر للبيع.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٨٩ أ بالنسبة لعملية تحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة الخاصة بحصة من محفظة أصـول ماليـة أو إلتزامات مالية (وفقط في مثل هذا التحوط)، يمكن تلبية المتطلب الوارد في الفقرة ٨٩(ب) من خـلال عرض الربح أو الخسارة المنسوبة إلى البند المحوط إما:-

(أ) في بند سطر منفصل مفرد ضمن الأصول، لتلك الفترات الزمنية لإعادة التسعير التي يكون فيهـا البند المحوط أصلاً؛ أو

(ب) في بند سطر منفصل مفرد ضمن الإلتزامات، لتلك الفترات الزمنية لإعادة التسعير التـي يكـون فيها البند المحوط إلتزاماً.

يتم عرض بنود السطر المنفصلة المشار إليها في (أ) و(ب) أعلاه إلى جانب الأصول المالية أو الإلتزامات المالية. ويتم إلغاء المبالغ المشمولة في بنود السطر هذه من بيان المركز المالي عندما يتم إلغاء الإعتراف بالأصول أو الإلتزامات المرتبطة بها.

٩٠ إذا تم تحوط مخاطر معينة فقط تعزى الى بند محوط فإنه يتم الإبلاغ عن التغيرات المعترف بها في القيمة العادلة للبند المحوط التي ليس لها علاقة بالتحوط في الفقرة ٥٥.

٩١ **يجب على المشروع أن يتوقف عن محاسبة التحوط المحددة في الفقرة ٨٩ إذا حصل أي مما يلي:-**

(أ) إنتهاء مدة أداة التحوط أو بيعها، أو إنهاؤها أو ممارستها (لهذا الغرض، لا يعتبر تجديد أو إستبدال أداة تحوط بأداة تحوط أخرى إنتهاء أو إنهاء إذا كان هذا التجديد أو الإنهاء جزءاً من إستراتيجية التحوط الموثقة للمنشأة)؛

(ب) لم يعد التحوط يلبي مقاييس التأهيل لمحاسبة التحوط في الفقرة ٨٨؛ أو

(ج) إبطال التحديد من قبل المنشأة.

٩٢ **يتم إطفاء أي تعديل ينشأ من الفقرة ٨٩(ب) على المبلغ المسجل للأداة المالية المحوطة التي تستخدم لها طريقة الفائدة الفعالة (أو في حالة التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة، على بند سطر بيان المركز المالي المنفصل المذكور في الفقرة ٨٩أ) في حساب الأرباح أو الخسائر. ويمكن أن يبدأ الإطفاء حالما يوجد التعديل ويجب أن يبدأ في موعد لا يتجاوز الموعد الذي يتوقف فيه تعديل البند المحوط للتغيرات في قيمته العادلة التي تُنسب إلى المخاطر التي يتم التحوط لها. ويعتمد التعديل على سعر الفائدة الفعلي المعاد حسابه في التاريخ الذي يبدأ فيه الإطفاء. إلا أنه إذا كان الإطفاء بإستخدام سعر الفائدة الفعلي الذي تم إعادة إحتسابه، في حال تحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة الخاصة بمحفظة أصول مالية أو إلتزامات مالية (وفقط في مثل هذا التحوط)، هو أمر غير عملي، يتم إطفاء التعديل بإستخدام طريقة القسط الثابت. ويتم إطفاء التعديل بالكامل من خلال إستحقاق الأداة المالية أو في حالة التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة، بإنتهاء الفترة الزمنية لإعادة التسعير ذات العلاقة.**

٩٣ عندما يتم تحديد إلتزام ثابت غير معترف به على أنه بند تحوط، يتم الإعتراف بالتغير التراكمي اللاحق في القيمة العادلة للإلتزام الثابت الذي ينسب إلى المخاطر المحوطة في الأرباح أو الخسائر (أنظر الفقرة ٨٩(ب)). ويتم **أيضاً** الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط في الأرباح أو الخسائر.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٩٤ عندما تبرم المنشأة إلتزاماً ثابتاً لشراء أصل أو تحمل إلتزام يعتبر بنداً محوطاً في تحوط القيمة العادلة، يتم تعديل المبلغ المسجل الأولي للأصل أو الإلتزام الناتج عن إستيفاء المنشأة للإلتزام الثابت ليشمل التغير التراكمي في القيمة العادلة للإلتزام الثابت الذي ينسب إلى المخاطر المحوطة التي تم الإعتراف بها في بيان المركز المالي.

تحوطات التدفق النقدي

٩٥ **إذا لبى تحوط تدفق نقدي الشروط الواردة في الفقرة ٨٨ خلال فترة تقديم التقارير، فإنه يجب محاسبته كما يلي:-**

(أ) الجزء من المكسب أو الخسارة من أداة التحوط المحدد على أن تحوط فعال (أنظر الفقرة ٨٨) يجب الإعتراف به مباشرة في بيان الدخل الشامل من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١)؛ و

(ب) يجب الإفصاح عن الجزء غير الفعال في الأدوات المالية مباشرة في الربح أو الخسارة.

٩٦ بشكل أكثر تحديداً، تتم محاسبة تحوط التدفق النقدي كما يلي:-

(أ) يتم تعديل الجزء المكون المنفصل لحقوق الملكية المرتبط بالبند المحوط بمقدار ما يلي:-

(١) المكسب أو الخسارة المتراكمة من أداة التحوط من بداية التحوط؛ و

(٢) القيمة العادلة للتغير التراكمي (القيمة الحالية) في التدفقات النقدية المستقبلية للبند المحوط من بداية التحوط؛

(ب) أي مكسب أو خسارة متبقية من أداة التحوط أو عنصر معين (التي هي ليست تحوطاً فعالاً) يعترف بها في الربح أو الخسارة؛ و

(ج) إذا إستثنت إستراتيجية إدارة المخاطرة الموثقة لتحوط خاص بعلاقة معينة من تقييم فعالية التحوط المكون المعين للمكسب أو الخسارة أو التدفقات النقدية ذات العلاقة لأداة تحوط من تقييم فاعلية التحوط (أنظر الفقرات ٧٤، ٧٥ والفقرة ٨٨ (أ))، فإن ذلك المكون المستثنى للمكسب أو الخسارة يتم الإعتراف به بموجب الفقرة ٥٥).

٩٧ **إذا نتج لاحقاً عن التحوط للمعاملة المتنبأ بها الإعتراف بالأصل المالي أو الإلتزام المالي، يتم إعادة تصنيف الأرباح أو الخسائر ذات العلاقة التي تم الإعتراف بها مباشرة في بيان الدخل الشامل وفقاً للفقرة ٩٥ والذي يجب إعادة تصنيفه من حقوق الملكية إلى الأرباح والخسائر كتعديلات إعادة التصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١(كما هو معدل في ٢٠٠٧) في نفس الفترة أو الفترات التي يؤثر فيها الأصل الذي يتم شراؤه أو الإلتزام الذي يتم تحمله على الأرباح أو الخسائر (مثل الفترات التي يتم فيها الإعتراف بدخل الفائدة أو مصروف الفائدة). لكن إذا كانت المنشأة تتوقع أنه لن يتم إسترداد كامل الخسارة المعترف بها مباشرة في بيان الدخل الشامل أو جزء منها في واحدة أو أكثر من الفترات المستقبلية، فإنه يتعين عليها إعادة تصنيف المبلغ الذي يتوقع عدم إسترداده إلى حساب الأرباح أو الخسائر.**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٩٨ إذا نتج لاحقاً عن التحوط للمعاملة المتنبأ بها الإعتراف بأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي، أو إذا أصبحت المعاملة المتنبأ بها لأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي إلتزاماً ثابتاً ينطبق عليه محاسبة تحوط القيمة العادلة، فإن المنشأة تتبنى إما البند (أ) أو (ب) كما يلي:-

(أ) تقوم بإعادة تصنيف الأرباح أو الخسائر ذات العلاقة التي تم الإعتراف بها مباشرة في بيان الدخل الشامل وفقاً للفقرة ٩٥ إلى حساب الأرباح أو الخسائر كتعديلات إعادة التصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي١ (المعدل في ٢٠٠٧) في نفس الفترة أو الفترات التي يؤثر فيها الأصل الذي يتم شراؤه أو الإلتزام الذي يتم تحمله على الأرباح أو الخسائر (مثل الفترات التي يتم فيها الإعتراف بمصروف الإستهلاك أو تكلفة المبيعات). لكن إذا كانت المنشأة تتوقع أنه لن يتم إسترداد كامل الخسارة المعترف بها مباشرة في بيان الدخل الشامل أو جزء منها في فترة أو أكثر من الفترات المستقبلية، فإنه يتعين عليها إعادة التصنيف المبلغ الذي يتوقع عدم إسترداده من حقوق الملكية للأرباح أو الخسائر كتعديلات إعادة التصنيف.

(ب) تقوم بإلغاء الأرباح والخسائر ذات العلاقة التي تم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية وفقاً للفقرة ٩٥، وتقوم بتضمينها في التكلفة الأولية أو المبلغ المسجل الآخر للأصل أو الإلتزام.

٩٩ تتبنى المنشأة إما البند (أ) أو (ب) في الفقرة ٩٨ على أنها سياستها المحاسبية وتطبقها بشكل منسجم على جميع عمليات التحوط التي ترتبط بها الفقرة ٩٨.

١٠٠ بالنسبة لكافة تحوطات التدفقات النقدية بإستثناء تلك التي تغطيها الفقرة ٩٧ و٩٨، يجب الإفصاح المبالغ التي تم الإعتراف بها في الدخل الشامل الآخر وإعادة تصنيف من حقوق الملكية إلى الأرباح والخسائر كتعديل إعادة التصنيف الجديد في (أنظر معيار المحاسبة الدولي١ (المعدل في ٢٠٠٧) في نفس الفترة أو الفترات التي يؤثر فيها الإلتزام الثابت المحوط أو العملية المتنبأ بها على صافي الربح أو الخسارة (مثال ذلك عندما يحدث بيع متنبأ به).

١٠١ في أي من الظروف التالة يجب على المشروع إيقاف محاسبة التحوط المحددة في الفقرات ٩٥-١٠٠:-

(أ) إنتهاء فترة أداة التحوط أو بيعها، أو إنهاؤها أو ممارستها (لهذا الغرض، فإن تجديد أو إستبدال أداة تحوط بأداة تحوط أخرى لا يعتبر إنتهاء لفترة التحوط أو إستبدال لها إذا كان ذلك التجديد أو الإستبدال جزءاً من إستراتيجية التحوط الموثقة للمشروع)، وفي هذه الحالة فإن المكسب أو الخسارة التراكمية لأداة التحوط التي ابلغ عنها مبدئياً في بيان الدخل الشامل عندما كان التحوط فعالاً (أنظر الفقرة ٩٥(أ)) يجب أن تبقى بشكل منفصل في حقوق الملكية الى أن تحدث العملية المتنبأ بها. وعندما تحدث العملية تنطبق الفقرات ٩٧، ٩٨ أو ١٠٠.

(ب) التحوط لم يعد يلبي مقاييس التأهيل لمحاسبة التحوط في الفقرة ٨٨، ففي هذه الحالة فإن المكسب أو الخسارة في أداة التحوط التي ابلغ عنها مبدئياً مباشرة في الدخل الشامل الآخر عندما كان التحوط فعالاً (أنظر الفقرة ٩٥ (أ)) يجب أن تبقى بشكل منفصل في حقوق الملكية الى أن تحدث العملية الملتزم بها أو المتنبأ بها، وعندما تحدث العملية تنطبق الفقرات ٩٧، ٩٨ أو ١٠٠.

(ج) العملية الملتزم بها أو المتنبأ بها لم يعد يتوقع حدوثها، وفي هذه الحالة فإن أي مكسب أو خسارة متراكمة على الأدوات المالية تم الإبلاغ عنها مباشرة في الدخل الشامل الآخر يجب الإبلاغ عنها

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

في الفترة عندما أصبح التحوط نافذاً (أنظر الفقرة ٩٥ (أ)) يجب إعادة تصنيف من حقوق الملكية للأرباح والخسائر كتعديل إعادة التصنيف. العمليات المتوقعة ربما لا تحتاج الى وقت أطول (أنظر الفقرة ٨٨ (ج) ربما تبقى حتى تتحقق.

(د) تلغي المنشأة التحديد. وبالنسبة لتحوطات المعاملة المتنبأ بها، فإن الأرباح أو الخسائر التراكمية من أداة التحوط التي يستمر الإعتراف بها مباشرة في الدخل الشامل الآخر إبتداءاً من الفترة التي كان التحوط فيها فعالاً (أنظر الفقرة ٩٥(أ)) تبقى معترفاً بها بشكل منفصل في حقوق الملكية حتى تحدث المعاملة المتنبأ بها أو لا يعود من المتوقع حدوثها. وعندما تحدث المعاملة، يتم تطبيق الفقرة ٩٧، ٩٨ أو ١٠٠. وإذا لم يعد من المتوقع حدوث المعاملة، يتم الإعتراف في حساب الأرباح أو الخسائر بالأرباح أو الخسائر التراكمية التي تم الإعتراف بها مباشرة في الدخل الشامل الآخر يجب إعادة تصنيفها من حقوق الملكية للأرباح والخسائر كتعديل إعادة التصنيف.

تحوطات صافي الإستثمار

١٠٢ **يجب محاسبة تحوطات صافي إستثمار في مؤسسة أجنبية، بما في ذلك البنود المالية كجزء من صافي الإستثمار (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢١) بشكل مماثل لتحوطات التدفقات النقدية:-**

(أ) الجزء من المكسب أو الخسارة في أداة التحوط المحدد على أنه تحوط فعال (أنظر الفقرة ٨٨) يجب الإعتراف به مباشرة في حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١)؛ و

(ب) يجب الإفصاح عن الجزء غير الفعال في الربح أو الخسارة.

سيتم إعادة تصنيف الربح أو الخسارة على أداة التحوط المرتبطة بالجزء الفاعل من التحوط الـذي تـم الإعتراف به في بيان الدخل الشامل الآخر من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة كتعديل إعادة تصنيف (انظر معيار المحاسبة الدولي ١ (المعدل في عام ٢٠٠٧) وفقا للفقرات ٤٨-٤٩ من معيار المحاسـبة الدولي ٢١ حول التصرف أو فترة التصرف بالعمليات الأجنبية.

تاريخ النفاذ والفترة الإنتقالية

١٠٣ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار (بما في ذلك جميع التعديلات الورادة في مارس ٢٠٠٤) للفترة المالية التي تبدأ في ١ يناير عام ٢٠٠٥ أو بعد هذا التاريخ. ويسمح بالتطبيق المبكر، يجب على المنشأة عدم تطبيق هذا المعيار (بما في ذلك التعديلات الواردة في مارس ٢٠٠٤) للفترة المالية التي تبدأ في ١ يناير عام ٢٠٠٥ إلا اذا طبق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ (الوراد في ديسمبر ٢٠٠٣). أما اذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد هذا التاريخ، يجب أن تفصح عن ذلك.

١٠٣أ على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرة ٢ (م) للفترات السنوية التي تبدأ في أو قبل ١ يناير ٢٠٠٦. وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *"الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي"* للفترات الأبكر، هذه التعديلات يجب أن تطبق على لتلك الفترات.

١٠٣ب إن *عقود الضمان المالي* (التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي لإعـداد التقـارير المالية٤) الصادرة في أغسطس ٢٠٠٥ عدلت الفقرات ٢ هـ (ح)، ٤، ٤٧ وتطبيق ٤ وأضـافت الفقـرة تطبيق أ كما أضافت تعريفاً جديداً لعقود الضمان المالي في الفقرة ٩ وحذفت الفقـرة ٣، وعلـى المنـشأة تطبيق هذه التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦، ويشجع التطبيق المبكـر، وإذا قامـت

المنشأة بتطبيق هذه التغييرات لفترة مبكرة فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة وتطبيـق التعـديلات ذات العلاقة على معيار المحاسبة الدولي ٣٢* والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ في نفس الوقت.

١٣٠ج. عدل معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإضافة لذلك، عدل المعيار الفقـرات ٢٦ و٢٧ و٣٤ و٥٤ و٥٥ و٥٧ و٦٧ و٦٨ و٩٥(أ) و٩٧ و٩٨ و١٠٠ و١٠٢ و١٠٥ و١٠٨ تطبيق ٤د وتطبيـق ٤د(١) وتطبيـق ٥٦ وتطبيـق ٥٧ وتطبيق ٨٣ وتطبيق ٩٩ ب. ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عـام ٢٠٠٧) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

١٣٠د. حذف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) الفقرة ٢(و). ويجب علـى المنشأة تطبيق ذلك التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعـد ذلـك. وإذا قامـت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم تعديله في عـام ٢٠٠٨) لفتـرة سـابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

١٣٠هـ. عدل معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) الفقرة ١٠٢. المستخدمة ويجـب علـى المنشأة تطبيق هذه التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامـت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) لفترة سابقة، فينبغـي تطبيـق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

١٠٤ يتم تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي بإستثناء ما هو محدد في الفقرات ١٠٥ - ١٠٨. ويتم تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة لأول فترة سابقة معروضة وجميع المبالغ المقارنة الأخرى كما لو أن هذا المعيار كان دائما قيد الإستخدام ما لم يكن إعادة عرض المعلومات هو أمر غير عملي. وإذا كان إعادة العرض هو أمر غير عملي، تفصح المنشأة عن تلك الحقيقة وتشير إلى الحد الذي تم فيه عرض المعلومات.

١٠٥ عندما يتم تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، يسمح للمنشأة أن تحدد أصلاً مالياً أو إلتزاماً مالياً معترف به سابقاً على أنه متوفر للبيع. وبالنسبة لأي أصل مالي، تعترف المنشأة بجميع التغيرات التراكمية في القيمة العادلة في عنصر منفصل في حقوق الملكية حتى حدوث إلغاء إعتراف أو إنخفاض قيمة لاحق، عندما تقوم المنشأة بإعادة تصنيف الأرباح أو الخسائر التراكمية من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر كتعديل إعادة التصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١(المعدل في ٢٠٠٧) تقوم المنشأة:-

(أ) بإعادة عرض الأصل المالي أو الإلتزام المالي بإستخدام التحديد الجديد في البيانات المالية المقارنة؛ و

(ب) بالإفصاح عن القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي يتم تحديـدها فـي كـل فئـة والتصنيف والمبلغ المسجل في البيانات المالية السابقة.

١٠٥أ على المنشأة تطبيق الفقرات ١١أ و٤٨أ، تطبيق ٤ب – تطبيق ٤ك، تطبيق ٣٣أ وتطبيق ٣٣ب وتعديلات عام ٢٠٠٥ في الفقرات ٩ و١٢ و١٣ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق المبكر.

١٠٥ب المنشأة التي تطبق للمرة الأولى الفقرات ١١أ ، ٤٨أ، تطبيق ٤ ب– تطبيق ٤ ك، تطبيـق ٣٣ أ وتطبيـق ٣٣ب وتعديلات عام ٢٠٠٥ في الفقرات ٩، ١٢ و١٣ في فترتها السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦:-

(أ) يسمح لها عندما تطبق للمرة الأولى هذه الفقرات الجديدة والمعدلة أن تحدد بالقيمة العادلة من خـلال الربح أو الخسارة أي أصل مالي أو إلتزام مالي تم الإعتراف به في السابق تأهل حينئذ لهذا التحديد،

* عندما تطبق المنشأة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ تستبدل الإشارة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢ بالإشارة إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وعندما تبدأ الفترة السنوية قبل ١ سبتمبر ٢٠٠٥ لا يحتاج هذا التحديد لإكماله حتى ١ سبتمبر ٢٠٠٥، ويمكن أن يشمل كذلك الأصول المالية والإلتزامات المالية التي تم الإعتراف بها بين بداية تلك الفترة السنوية و ١ سبتمبر ٢٠٠٥، وبالرغم من الفقرة ٩١ أية أصول مالية أو إلتزامات مالية حددت أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة حسب هذه الفقرة الفرعية والتي حددت في السابق أنها البند المحوط في العلاقات المحاسبية لتحوط القيمة العادلة يجب إعادة تحديدها من هذه العلاقات في نفس الوقت الذي حددت فيه أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

(ب) عليها الإفصاح عن القيمة العادلة لأية أصول مالية أو إلتزامات مالية محددة حسب الفقرة الفرعية (أ) في تاريخ التحديد وتصنيفها وعن مبلغها المسجل في البيانات المالية السابقة.

(ج) إعادة تحديد أي أصل مالي أو إلتزام مالي حدد في السابق بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا لم يتأهل لهذا التحديد حسب هذه الفقرات الجديدة والمعدلة، وعندما سيتم قياس أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة المطفاة بعد إلغاء التحديد فإن تاريخ إلغاء التحديد يعتبر أنه تاريخ الإعتراف المبدئي به.

(د) عليها الإفصاح عن القيمة العادلة لأية أصول مالية أو إلتزامات مالية ألغي تحديدها حسب الفقرة الفرعية (ج) في تاريخ إلغاء التحديد وتصنيفاتها الجديدة.

١٠٥ج المنشأة التي تطبق للمرة الأولى الفقرات ١١ أ و٤٨ أ، تطبيق ٤ب- تطبيق ٤ك، تطبيق ٣٣ أ وتطبيق ٣٣ ب وتعديلات عام ٢٠٠٥ في الفقرات ٩ و١٢ و١٣ في فترتها السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك:-

(أ) عليها إعادة تحديد أي أصل مالي أو إلتزام مالي تم تحديده في السابق أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة فقط إذا لم يتأهل لهذا التحديد حسب هذه الفقرات الجديدة والمعدلة، وعندما سيتم قياس أصل مالي أو إلتزام مالي بالتكلفة المطفاة بعد إلغاء التحديد فإن تاريخ إلغاء التحديد يعتبر تاريخ الإعتراف المبدئي به.

(ب) عليها أن تلغي التحديد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أية أصول مالية أو إلتزامات مالية تم الإعتراف بها في السابق.

(ج) عليها الإفصاح عن القيمة العادلة لأية أصول مالية أو إلتزامات مالية الغي تحديدها حسب الفقرة الفرعية (أ) في تاريخ إلغاء التحديد وتصنيفاتها الجديدة.

١٠٥د على المنشأة إعادة عرض بياناتها المالية المقارنة بإستخدام التحديدات الجديدة في الفقرة ١٠٥ب أو ١٠٥ ج، شريطة أنه في حالة الأصل المالي أو الإلتزام المالي أو مجموعة الأصول المالية أو كليهما المحددة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أن تكون هذه البنود أو المجموعات قد لبت المقاييس في الفقرات ٩ (ب) (١) أو ٩ (ب)(٢) أو ١١أ في بداية فترة المقارنة، أو إذا تم أمتلاكها بعد بداية فترة المقارنة تكون قد لبت المقاييس في الفقرات ٩ (ب)(١) أو ٩(ب)(٢) أو ١١ أ في تاريخ الإعتراف المبدئي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٠٦ بإستثناء ما هو مسموح في الفقرة ١٠٧، تقوم المنشأة بتطبيق متطلبات إلغاء الإعتراف الواردة في الفقرات ١٥-٣٧ والفقرات "تطبيق ٣٦- تطبيق ٥٢" من الملحق "أ" بأثر مستقبلي. وتبعاً لذلك، إذا قامت المنشأة بإلغاء الإعتراف بالأصول المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (المنقح عام ٢٠٠٠) نتيجة المعاملة التي حدثت قبل ١ يناير ٢٠٠٤ ولم يكن ليتم الإعتراف بتلك الأصول بموجب هذا المعيار، فإنها لا تعترف بتلك الأصول.

١٠٧ بالرغم من الفقرة ١٠٦، يمكن للمنشأة أن تطبق متطلبات إلغاء الإعتراف الواردة في الفقرات ١٥- ٣٧ والفقرات "تطبيق ٣٦- تطبيق ٥٢" من الملحق "أ" بأثر رجعي من تاريخ تختاره المنشاة، شريطة أن يكون قد تم الحصول على المعلومات المطلوبة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على الأصول والإلتزامات التي تم إلغاء الإعتراف بها نتيجة معاملات سابقة في وقت المحاسبة الأولية لتلك المعاملات.

١٠٧أ بالرغم من الفقرة ١٠٤ يمكن للمنشأة أن تطبق المتطلبات في الجملة الأخيرة من الفقرة تطبيق٧٦ والفقرة تطبيق٧٦ أ بإحدى الطريقتين التاليتين:-

(أ) بأثر مستقبلي على المعاملات التي يتم الدخول بها بعد ٢٥ أكتوبر ٢٠٠٢؛ أو

(ب) بأثر مستقبلي على المعاملات التي يتم الدخول بها بعد ١ يناير ٢٠٠٤.

١٠٨ لا تقوم المنشأة بتعديل المبلغ المسجل للأصول غير المالية والإلتزامات غير المالية لكي تستثني الأرباح والخسائر المتعلقة بتحوطات التدفق النقدي التي كانت مشمولة في المبلغ المسجل قبل بداية السنة المالية التي يتم فيها تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى. وفي بداية الفترة المالية التي يتم فيها تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، يتم إعادة تصنيف أي مبلغ تم الإعتراف به خارج الربح أو الخسارة (في الدخل الشامل الآخرأو مباشرة في حقوق الملكية) لتحوط الإلتزام الثابت الذي تتم محاسبته بموجب هذا المعيار كتحوط للقيمة العادلة على أنه أصل أو إلتزام، بإستثناء التحوط لمخاطر العملة الأجنبية التي تستمر معاملتها على أنها تحوط تدفق نقدي.

١٠٨ أ على المنشأة تطبيق الجملة الأخيرة في الفقرة ٨٠ والفقرتين تطبيق ٩٩ أ وتطبيق ٩٩ب للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق المبكر، وإذا حددت المنشأة كبند محوط معاملة خارجية متوقعة أنها:-

(أ) مقيمة بعملة البيئة الإقتصادية الرئيسية للمنشأة الداخلة في المعاملة،

(ب) تتسبب في نشوء تعرض يكون له تأثير على الربح أو الخسارة المجمعة (أي مقيمة بعملة ب**إستثناء** عملة العرض للمجموعة)، و

(ج) كانت ستتأهل لمحاسبة التحوط لو أنها كانت مقيمة بعملة البيئة الإقتصادية الرئيسية للمنشأة الداخلة فيها.

فإنه يمكنها تطبيق محاسبة التحوط في البيانات المالية المجمعة في الفترة (الفترات) قبل تاريخ تطبيق الجملة الأخيرة من الفقرة ٨٠ والفقرتين تطبيق ٩٩ أ و٩٩ ب.

١٠٨ب لا تحتاج المنشأة أن تطبق الفقرة تطبيق ٩٩ ب على المعلومات المقارنة الخاصة بالفترات قبل تاريخ تطبيق الجملة الأخيرة من الفقرة ٨٠ والفقرة تطبيق ٩٩ أ.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

سحب البيانات الأخرى

١٠٩ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* المنقح في أكتوبر عام ٢٠٠٠.

١١٠ يحل هذا المعيار وإرشادات التنفيذ المرفقة به محل إرشادات التنفيذ الصادرة من قبل لجنة إرشادات التنفيذ لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، التي أنشأتها لجنة معايير المحاسبة الدولية السابقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق أ

التطبيقات الإرشادية

يعتبر هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

النطاق (الفقرات ٢ - ٧)

تطبيق١ تقتضي بعض العقود تسديد دفعة على أساس المتغيرات المناخية أو الجيولوجية أو المادية. (ويشار في بعض الأحيان إلى تلك المعتمدة على المتغيرات المناخية "بالمشتقات المناخية"). وإذا لم تندرج تلك العقود ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ فإنها تندرج ضمن نطاق هذا المعيار.

تطبيق٢ لا يغير هذا المعيار من المتطلبات المتعلقة بخطط منافع الموظفين التي تمثل لمعيار المحاسبة الدولي ٢٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"* وإتفاقيات الإتاوة المبنية على أساس حجم المبيعات أو إيرادات الخدمة التي تتم محاسبتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨.

تطبيق٣ تقوم المنشأة في بعض الأحيان بتنفيذ ما ترى أنه "إستثمار إستراتيجي" في أدوات حقوق الملكية التي تصدرها منشأة أخرى، بنية إقامة أو المحافظة على علاقة تشغيلية طويلة الأجل مع المنشأة التي يتم الإستثمار فيها. وتستخدم منشأة المستثمر معيار المحاسبة الدولي ٢٨ لتحديد ما إذا كانت طريقة حقوق الملكية في المحاسبة هي طريقة مناسبة لمثل هذا الإستثمار. وعلى نحو مماثل، تستخدم منشأة المستثمر معيار المحاسبة الدولي ٣١ لتحديد ما إذا كان التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية هي طريقة مناسبة لمثل هذا الإستثمار. وإذا لم تكن طريقة التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية مناسبة، تطبق المنشأة هذا المعيار على ذلك الإستثمار الإستراتيجي.

تطبيق٣أ ينطبق هذا المعيار على الأصول المالية والإلتزامات المالية لشركات التأمين، بإستثناء الحقوق والإلتزامات التي تستثنيها الفقرة ٢(هـ) لأنها تنشأ بموجب العقود ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.

تطبيق٤ يمكن أن يكون لعقود الضمانات المالية أشكال قانونية مختلفة، مثل الضمانة المالية، أو بعض أنواع خطاب الإعتماد، أو عقد تعثر الإئتمان أو عقد التأمين. ولا تعتمد طريقة محاسبتها على شكلها القانوني. وفيما يلي أمثلة على طرق المعاملة الملائمة (أنظر الفقرة ٢(هـ)):-

(أ) بالرغم من أن عقد الضمان المالي يلبي تعريف عقد التأمين في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ إذا كانت المخاطرة المحولة كبيرة فإن على الجهة المصدرة تطبيق هذا المعيار، وبرغم ذلك إذا أكدت الجهة المصدرة في السابق صراحة أنها تعتبر هذه العقود عقود تأمين، وإستخدمت المحاسبة التي تنطبق على عقود التأمين، فإنه يمكن للجهة المصدرة أن تختار تطبيق إما هذا المعيار أو المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ على عقود الضمان المالي هذه، وإذا إنطبق هذا المعيار فإن الفقرة ٤٣ تتطلب أن تعترف الجهة المصدرة بعقد الضمان المالي مبدئياً بالقيمة العادلة، وإذا صدر عقد الضمان المالي لطرف غير ذي علاقة في معاملة تجارية قائمة بذاتها فإنه من المحتمل أن تساوي قيمته العادلة عند إنشائه القسط المستلم، ما لم يكن هناك دليل على عكس ذلك، وبالتالي ما لم يكن عقد الضمان المالي قد حدد عند إنشائه أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو ما لم تنطبق الفقرات ٢٩ -٣٧، تطبيق ٤٧- تطبيق ٥٢ (عندما لا يتأهل تحويل أصل مالي لعدم الإعتراف أو ينطبق أسلوب المشاركة المستمرة) فإن على الجهة المصدرة قياسه بمقدار ما يلي، أيهما أعلى:

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(١) المبلغ المحدد حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧؛ و

(٢) المبلغ المعترف به مبدئياً مخصوماً منه، عندما يكون ذلك مناسباً، الإطفاء المتـراكم المعترف به حسب معيار المحاسبة الدولي ١٨ (أنظر الفقرة ٤٧(ج)).

(ب) لا تتطلب بعض الضمانات المتعلقة بالإئتمان كشرط مسبق للدفع أن يتعرض حاملها ويتكبـد خسارة عند عدم قيام المدين بإجراء دفعات عن الأصل المضمون عند إسـتحقاقها، واحـد الأمثلة على هذا الضمان هو ذلك الذي يتطلب إجراء دفعات إستجابة للتغيرات فـي تقـدير إئتماني محدد أو مؤشر إئتمان، وهذه الضمانات ليست عقود ضمان مالي كما هي معرفة في هذا المعيار، وليست عقود تأمين كما هي معرفة في المعيار الدولي لإعداد التقارير الماليـة ٤، بل هي مشتقات، وعلى الجهة المصدرة تطبيق هذا المعيار عليها.

(ج) إذا تم إصدار عقد ضمان مالي فيما يتعلق ببيع بضائع فإن على الجهة المصدرة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٨ عند تحديد متى تعترف بالإيراد من الضمان ومن بيع السلع.

تطبيق ٤أ إن التأكيدات بأن الجهة المصدرة تعتبر العقود أنها عقود تأمين موجودة عادة في اتصالات الجهة المصدرة مع العملاء والجهات المنظمة والعقود ومستندات الأعمال والبيانات المالية. إلى جانـب ذلك كثيراً ما تكون عقود التأمين خاضعة لمتطلبات محاسبية تختلف عـن المتطلبـات للأنـواع الأخرى من المعاملات، مثل العقود الصادرة عن البنوك أو الشركات التجارية، وفي هذه الحالات تشمل عادة البيانات المالية للجهة المصدرة بياناً بأن الجهة المصدرة إستخدمت هـذه المتطلبـات المحاسبية.

تعريفات (الفقرتان ٨ و٩)

التحديد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

تطبيق ٤ب تسمح الفقرة ٩ من هذا المعيار للمنشأة أن تحدد الأصل المالي أو الإلتزام المالي أو مجموعة من الأدوات المالية (أصول مالية أو إلتزامات مالية أو كليهما) أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة شريطة أن إجراء ذلك سيؤدي إلى معلومات أكثر ملاءمة.

تطبيق ٤ج إن قرار المنشأة تحديد الأصل المالي أو الإلتزام المالي أنه بالقيمة العادلة من خـلال الـربح أو الخسارة مشابه لإختيار سياسة محاسبية (بالرغم من أنه خلافاً لإختيار السياسة المحاسبية لا يطلب تطبيقه بشكل متسق على جميع المعاملات المماثلة)، وعندما يكون للمنشأة هذا الإختيار فإن الفقرة ١٤ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسـبية والأخطاء"* تتطلب أن تؤدي السياسة التي تم إختيارها إلى أن تقدم البيانـات الماليـة معلومـات موثوقة وأكثر ملاءمة حول آثار المعاملات والأحداث والشروط الأخرى الخاصة بالمركز المالي للمنشأة والأداء المالي للتدفقات النقدية، وفي حالة التحديد بالقيمة العادلة تبين الفقـرة ٩ الحـالتين عندما تتم تلبية المتطلب الخاص بمعلومات أكثر ملاءمة، وتبعاً لذلك فإنه عند إختيار هذا التحديد حسب الفقرة ٩ تكون المنشأة بحاجة لإظهار أنها تقع ضمن حالة (أو ضمن كلا هاتين الحالتين).

الفقرة ٩ (ب)(١): يلغي التحديد أو يقلل إلى حد كبير من عدم الإتساق في القياس أو الإعتـراف الذي كان خلافاً لذلك سينشأ.

تطبيق ٤د بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يتم تحديد قياس أصل مالي أو إلتزام مالي وتصنيف التغيرات في قيمته من خلال تصنيف البند، وما إذا كان البند جزءاً من علاقة تحوط تـم تحديـدها، ومـن الممكن أن تحدث هذه المتطلبات عدم اتساق في القياس أو الإعتراف (يشار إليه أحياناً بـ "عـدم التوافق المحاسبي")، على سبيل المثال عندما يتم في ظل عدم وجود تحديد بالقيمة العادلـة مـن خلال الربح أو الخسارة تصنيف أصل مالي على أنه متوفر للبيع (مع الإعتراف بمعظم التغيرات في القيمة العادلة في الدخل الشامل الآخر، والإلتزام المالي الذي تعتبره المنشأة أنه ذو علاقة يـتم قياسه بالتكلفة المطفأة (مع عدم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة) وفي هذه الحـالات مـن الممكن أن تستنتج المنشأة أن بياناتها المالية ستقدم معلومات أكثر ملاءمة لو أنه تم تصنيف كـل من الأصل والإلتزام بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

تطبيق ٤هـ تبين الأمثلة التالية متى يمكن تلبية هذا الشرط، وفي جميع الحالات يمكن للمنشأة إسـتخدام هـذا الشرط لتحديد الأصول المالية أو الإلتزامات المالية أنها بالقيمة العادلـة مـن خـلال الـربح أو الخسارة فقط إذا لبت المبدأ في الفقرة ٩ (ب) (١).

(أ) منشأة عليها إلتزامات تدفقاتها النقدية مبنية تعاقدياً على أداء الأصول التي تصنف خلافـاً لذلك أنها متوفرة للبيع، فعلى سبيل المثال قد يكون على شركة التأمين إلتزامـات تحتـوي على خاصية مشاركة تقديرية تدفع المنافع بناءاً على عائدات الإستثمار المتحققة و/أو غير المتحققة لمجموعة محددة من أصول شركة التأمين، وإذا عكس قيـاس هـذه الإلتزامـات أسعار السوق الحالية فإن تصنيف الأصول أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يعني أن التغيرات في القيمة العادلة للأصول المالية معترف بها في الربح أو الخسارة في نفس الفترة مثل التغيرات ذات العلاقة في قيمة الإلتزامات.

(ب) منشأة عليها إلتزامات بموجب عقود تأمين يتضمن قياسها معلومات حالية (كما يسمح بـه المعيار الدولي لإعداد التقارير ٤ الفقرة ٢٤)، والأصول المالية التي تعتبرها ذات علاقـة يتم خلافاً لذلك تصنيفها أنها متوفرة للبيع أو يتم قياسها بالتكلفة المطفأة.

(ج) منشأة لها أصول مالية وإلتزامات مالية أو كليهما تتشارك في المخاطرة مثل مخاطرة سعر الفائدة التي تتسبب في نشوء تغييرات مضادة في القيمة العادلـة التـي تميـل أن تعـادل بعضها، غير أن بعض الأدوات فقط يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (أي أنها مشتقات أو مصنفة أنها محتفظ بها للمتاجرة)، وقد أيضاً الحالة تكون هي أنه لـم يتم الوفاء بمتطلبات محاسبة التحوط، على سبيل المثال لان متطلبات الفاعلية فـي الفقـرة ٨٨ لم يتم الوفاء بها.

(د) منشأة لها أصول مالية وإلتزامات مالية أو كليهما تتشارك في المخاطرة، مثـل مخـاطرة سعر الفائدة التي تتسبب في نشوء تغيرات مضادة في القيمة العادلة التي تميل لأن تعـادل بعضها، ولا تتأهل المنشأة لمحاسبة التحوط لأنه ليست واحدة من الأدوات أداة مشتقة، إلى جانب ذلك في ظل عدم وجود محاسبة تحوط يكون هناك عدم اتساق كبير في الإعتـراف بالمكاسب والخسائر، على سبيل المثال:-

(١) منشأة قامت بتمويل محفظة أصول ذات سعر ثابت تصنف خلافاً لـذلك علـى أنهـا متوفرة للبيع مع سندات دين بدون ضمان Debentures تميل التغيرات في قيمتهـا العادلة أن تعادل بعضها، وإعداد التقارير حول كل من الأصول وسندات الدين غيـر

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المضمونة أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يصحح عدم الإتساق الـذي خلافاً لذلك سينشأ من قياس الأصول بالقيمة العادلة، والإبلاغ عن التغيرات المعترف بها في الدخل الشامل الآخر وسندات الدين بدون ضمان بالتكلفة المطفأة.

(٢) مولت المنشأة مجموعة محددة من القروض بإصدار سندات متداولة تميل تغيراتها في القيمة العادلة أن تعادل بعضها، وإذا قامت المنشأة إلى جانب ذلك بشكل منتظم بشراء وبيع السندات، ولكن نادراً ما تشتري وتبيع القروض إن كان ذلك سيحدث، فإن إعداد التقارير حول كل من القروض والسندات بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخـسارة سيزيل عدم الإتساق في توقيت الإعتراف بالمكاسب والخسائر التي ستنجم خلافاً لذلك من قياسها بمقدار كل من التكلفة المطفأة والإعتراف بالمكسب أو الخسارة في كل مرة يتم فيها إعادة شراء السند.

تطبيق ٤و في الحالات مثل تلك المبينة في الفقرة السابقة تحديد الأصول المالية والإلتزامات الماليـة عنـد الإعتراف المبدئي التي لم يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة من الممكـن أن يلغي أو يقلل إلى حد كبير من عدم الإتساق في القياس أو الإعتـراف وينـتج معلومـات أكثـر ملاءمة، وللأغراض العملية لا تحتاج المنشأة أن تدخل في جميع الأصـول والإلتزامـات التـي تتسبب في نشوء عدم الإتساق في القياس أو الإعتراف في نفس الوقت بالضبط، ويسمح بتـأخير معقول شريطة أن تحدد كل معاملة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة عنـد الإعتـراف المبدئي بها، وفي ذلك الوقت أية معاملات متبقية يتوقع حدوثها.

تطبيق ٤ز ليس من المقبول فقط تحديد بعض الأصول المالية والإلتزامات المالية التي تتسبب في نشوء عدم الإتساق أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان إجراء ذلك لا يزيد أو يقلل إلـى حد كبير من عدم الإتساق، وبذلك لا ينجم عنه معلومات أكثر ملاءمة، غير أنه سـيكون مقبـولاً تحديد فقط بعضاً من عدد من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية المماثلة إذا كان إجراء ذلـك يحقق تخفيضاً كبيراً (ومن المحتمل تخفيضاً اكبر من التحديدات الأخرى المسموح بها) في عـدم الإتساق، فعلى سبيل المثال لنفترض أن المنشأة لها عدد من الإلتزامات المالية المماثلة تبلغ ١٠٠* وحدة عملة (٥) وعدد من الأصول المالية المماثلة مقدارها ٥٠ وحدة عملة، ولكن يتم قياسها على أساس مختلف، يمكن للمنشأة أن تخفض إلى حد كبير من عدم الإتساق في القياس بان تحدد عنـد الإعتراف المبدئي جميع الأصول ولكن فقط بعض الإلتزامات (على سبيل المثال إلتزامات فردية مجموعها الكلي ٤٥ وحدة عملة) أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، غير أنه نظـراً لأن التحديد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يمكن تطبيقه فقط على الأداة المالية بكاملها فإنه يجب على المنشأة في هذا المثال تحديد إلتزام واحد أو أكثر بكامله، ولا يمكنها أن تحدد إمـا عنصرا من الإلتزام (على سبيل المثال التغيرات في القيمة التي تعزى فقط لمخاطرة واحدة، مثل التغيرات في سعر فائدة مرجعي Benchmark) أو نسبة (أي نسبة مئوية) من الإلتزام.

* في هذا المعيار المبالغ النقدية مقيمة "بوحدات عملة"

الفقرة ٩ (ب)(٢): مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية أو كليهما تدار وأداؤها يقيم على أساس القيمة العادلة حسب إدارة مخاطرة موثقة أو إستراتيجية إستثمار

تطبيق ٤ح يمكن للمنشأة أن تدير وتقيم مجموعة من الأصول المالية والإلتزامات المالية أو كليهما بطريقة بحيث أن قياس المجموعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يؤدي إلى معلومات أكثر ملاءمة، والتركيز في هذه الحالة هو على الطريقة التي تدير وتقيم بها المنشأة الأداء، وليس على طبيعة الأدوات المالية.

تطبيق ٤ط تبين الأمثلة التالية متى يمكن تحقيق هذه الحالة، وفي جميع الأحوال يمكن للمنشأة إستخدام هذه الحالة لتحديد أصول مالية أو إلتزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة فقط إذا حققت المبدأ في الفقرة ٩ (ب)(٢).

(أ) المنشأة هي منظمة مبتدئة Venture Capital Organization أو صندوق مشترك أو وحدة إئتمان Unit trust أو أن تكون طبيعة عملها مشابهة للإستثمار في الأصول المالية بهدف الربح من إجمالي عائدها على شكل فائدة أو أرباح أسهم والتغيرات في القيمة العادلة، ويسمح معيار المحاسبة الدولي ٢٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ إستثناء هذه الإستثمارات من نطاقهما شريطة أن يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، ويمكن للمنشأة تطبيق نفس السياسة المحاسبية على الإستثمارات الأخرى التي تدار على أساس إجمالي العائد ولكن تأثيرها عليها غير كاف لهذه الإستثمارات لأن تكون ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٨ أو معيار المحاسبة الدولي ٣١.

(ب) المنشأة لها أصول مالية وإلتزامات مالية تتشارك في مخاطرة واحدة أو أكثر، وهذه المخاطر تدار وتقيم على أساس القيمة العادلة حسب سياسة موثقة لإدارة الأصول والإلتزامات، وقد يكون المثال على ذلك منشأة أصدرت "منتجات مهيكلة" تحتوي على مشتقات ضمنية متعددة وتدير المخاطر الناجمة على أساس القيمة العادلة بإستخدام مزيج من أدوات مالية مشتقة وغير مشتقة، ومن الممكن أن يكون المثال على ذلك المنشأة التي تصدر قروضاً ذات سعر فائدة ثابت وتدير مخاطرة الفائدة المرجعية بإستخدام مزيج من أدوات مالية مشتقة وغير مشتقة.

(ج) المنشأة شركة تأمين تملك محفظة أصول مالية وتدير هذه المحفظة من أجل زيادة إجمالي دخلها (أي الفائدة أو أرباح الأسهم والتغيرات في القيمة العادلة) وتقيم أداءها بناءاً على هذا الأساس، ومن الممكن الإحتفاظ بالمحفظة لدعم إلتزامات محددة أو حقوق ملكية أو كليهما، وإذا تم الإحتفاظ بالمحفظة لدعم إلتزامات محددة فإنه يمكن تحقيق الشرط في الفقرة ٩ (ب)(٢) للأصول بغض النظر عما إذا كانت شركة التأمين كذلك تدير وتقيم الإلتزامات على أساس القيمة العادلة، والشرط في الفقرة ٩ (ب) (٢) يمكن تحقيقه عندما يكون هدف شركة التأمين زيادة إجمالي العائد على الأصول على المدى الأطول حتى ولو كانت المبالغ المدفوعة لأصحاب العقود المشاركة تعتمد على عوامل أخرى مثل مبلغ المكاسب المحققة في فترة اقصر (على سبيل المثال سنة واحدة) أو أنها خاضعة لتصرف شركة التأمين.

تطبيق ٤ي كما ورد أعلاه يعتمد هذا الشرط على الطريقة التي تدير وتقيم بها المنشأة أداء مجموعة الأدوات المالية التي هي موضع الإعتبار، وتبعاً لذلك (مع مراعاة متطلب التحديد عند الإعتراف المبدئي) فإن المنشأة التي تحدد الأدوات المالية العادلة من خلال الربح أو الخسارة بناءاً على هذا الشرط عليها أن تحدد كذلك كافة الأدوات المالية المؤهلة التي تدار وتقيم معاً.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تطبيق ٤ك إن مستندات إستراتجية المنشأة ليست بحاجة أن تكون شاملة ولكن يجب أن تكون كافية لإظهـار الإمتثال للفقرة ٩ (ب) (٢)، وهذه المستندات ليست مطلوبة لكل بند فردي ولكن من الممكـن أن تكون على أساس المحفظة، فعلى سبيل المثال إذا كان أداء النظام الإداري لدائرة – كما هو معتمد من قبل موظفي الإدارة الرئيسين يظهر بوضوح أن أداءها مقيم على أساس إجمالي العائد فإنه لا تطلب مستندات أخرى لإظهار الإمتثال للفقرة ٩ (ب)(٢)

سعر الفائدة الفعال

تطبيق٥ يتم في بعض الحالات شراء الأصول المالية بخصم كبير يعكس خسائر الإئتمان المتكبدة. وتقـوم المنشآت بشمل خسائر الإئتمان المتكبدة هذه في التدفقات النقدية المقدرة عند حساب سـعر الفائـدة الفعلي.

تطبيق٦ عند تطبيق طريقة الفائدة الفعالة، تقوم المنشأة عموماً بإطفاء أي رسوم، ونقاط مدفوعة أو مقبوضة، وتكاليف المعاملة، والعلاوات أو الخصومات الأخرى المشمولة في حساب سعر الفائدة الفعلي خلال العمر المتوقع للأداة. وعلى كل حال، يتم إستخدام فترة زمنية أقصر إذا كانت هذه هي الفترة التـي ترتبط بها الرسوم، أو النقـاط المدفوعـة أو المقبوضـة، أو تكـاليف المعاملـة أو العـلاوات أو الخصومات. ويكون هذا هو الحال عندما يتم إعادة تسعير المتغير الذي يرتبط بالرسوم، أو النقـاط المدفوعة أو المقبوضة، أو تكاليف المعاملة أو العلاوات أو الخصومات إلى أسعار السوق قبل تاريخ الإستحقاق المتوقع للأداة. وفي مثل هذه الحالة، تكون فترة الإطفاء الملائمة هي الفترة التـي تلـي تاريخ إعادة التسعير. على سبيل المثال، إذا كانت العلاوة أو الخصم على أداة ذات سعر عائم يعكس الفائدة التي إستحقت على الأداة منذ أن تم دفع الفائدة آخر مرة، أو التغيرات في أسعار السوق منـذ إعادة تحديد سعر الفائدة العائم إلى أسعار السوق، يتم إطفاؤه إلى التاريخ اللاحق الذي يتم فيه إعادة تحديد سعر الفائدة العائم إلى أسعار السوق. وهذا لأن العلاوة أو الخصم ترتبط بالفترة التـي تلـي تاريخ إعادة تحديد الفائدة لأنه، في ذلك التاريخ، يتم إعادة تحديد المتغير الذي ترتبط به العـلاوة أو الخصم (أي أسعار الفائدة) إلى أسعار السوق. لكن إذا نتجت العلاوة أو الخصم عن التغير في توزيع الإئتمان على السعر العائم المحدد في الأداة، أو المتغيرات الأخرى التي لم يتم إعادة تحديدها إلـى أسعار السوق، يتم إطفاؤها خلال العمر المتوقع للأداة.

تطبيق٧ بالنسبة للأصول المالية والإلتزامات المالية ذات السعر العائم، يؤدي إعادة التقدير الدوري للتدفقات النقدية لعكس التحركات في أسعار الفائدة في السوق إلى تغييـر سـعر الفائـدة الفعلـي. وإذا تـم الإعتراف بأصل مالي أو إلتزام مالي ذو سعر عائم بشكل أولي بمبلغ يساوي المبلغ الأصلي مستحق القبض أو مستحق الدفع عند الإستحقاق، فلا يكون لإعادة تقدير دفعات الفائدة المستقبلية عادة أي أثر هام على المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام.

تطبيق٨ إذا قامت المنشأة بمراجعة تقديراتها الخاصة بالمدفوعات أو المقبوضات، فإنها تعدل المبلغ المسجل للأصل المالي أو الإلتزام المالي (أو مجموعة من الأدوات المالية) لتعكس التدفقات النقدية المقـدرة الفعلية والمنقحة. وتعيد المنشأة حساب المبلغ المسجل من خلال حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة بسعر الفائدة الفعلي الأصلي للأداة المالية. ويتم الإعتراف بالتعديل على أنه دخـل أو مصروف في حساب الأرباح أو الخسائر.

المشتقات

تطبيق٩ من الأمثلة النموذجية على المشتقات العقود المستقبلية والعقود الآجلة، وعقود الخيار وعقود المبادلة. ويكون للمشتقة عادة مبلغ إسمي، وهو مبلغ من العملة، أو عدد من الأسهم، أو عدد من وحدات الوزن أو الحجم أو الوحدات الأخرى المحددة في العقد. وعلى كل حال، لا تقتضي الأداة المشتقة من المالك أو الكاتب أن يستثمر أو يقبض المبلغ الإسمي في بداية العقد. وكخيار بديل، يمكن أن تقتضي المشتقة تسديد دفعة ثابتة أو دفع مبلغ يمكن أن يتغير (لكن ليس بشكل تناسبي مع التغير في البنود ذات الصلة) نتيجة بعض الأحداث المستقبلية غير المرتبطة بالمبلغ الإسمي. على سبيل المثال، يمكن أن يقتضي عقد معين دفعة ثابتة بقيمة ١,٠٠٠ وحدة عملة* إذا إزداد سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن في ستة أشهر بمقدار ١٠٠ نقطة أساسية. ويعتبر مثل هذا العقد مشتقة رغم أن المبلغ الإسمي غير محدد.

تطبيق١٠ يشمل تعريف المشتقة في هذا المعيار العقود التي يتم تسويتها على أساس الإجمالي من خلال تسليم بند ذو صلة (مثلاً عقد أجل لشراء أداة دين ذات سعر ثابت). ويمكن أن يكون لدى المنشأة عقد لشراء أو بيع بند غير مالي يمكن تسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية (مثلاً عقد لشراء أو بيع سلعة بسعر ثابت في تاريخ مستقبلي). ويكون مثل هذا العقد ضمن نطاق هذا المعيار إلا إذا كان قد تم إبرامه ولا يزال محتفظاً به لغرض تسليم البند غير المالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام المتوقعة الخاصة بالمنشأة (أنظر الفقرات ٥ - ٧).

تطبيق١١ إن إحدى السمات المحددة للمشتقة هي أن لها صافي إستثمار أولي أقل مما يطلب للأنواع الأخرى من العقود التي يتوقع أن يكون لها إستجابة مشابهة للتغيرات في عوامل السوق. ويستوفي عقد الخيار ذلك التعريف لأن العلاوة أقل من الإستثمار المطلوب للحصول على الأداة المالية ذات الصلة التي يرتبط بها الخيار. وتستوفي مبادلة العملة التي تقتضي تبادلاً أولياً للعملات المختلفة ذات القيم العادلة المتساوية التعريف لأن لها صافي إستثمار أولي قيمته صفر.

تطبيق١٢ ينشأ عن الطريقة المعتادة في الشراء أو البيع إلتزام ذو سعر ثابت بين تاريخ التجارة وتاريخ التسوية يلبي تعريف المشتقة. لكن بسبب المدة القصيرة للإلتزام، فلا يتم الإعتراف به كأداة مالية مشتقة. وبدلاً من ذلك، ينص هذا المعيار على محاسبة خاصة لمثل هذه العقود (أنظر الفقرات ٣٨ و"تطبيق٥٣ - تطبيق٥٦").

تطبيق١٢أ يشير تعريف المشتقة إلى متغيرات غير مالية لا تخص طرف معين في العقد. وتتضمن هذه المتغيرات مؤشرا لخسائر الزلازل في منطقة معينة ومؤشرا لدرجات الحرارة في مدينة معينة. وتشمل المتغيرات غير المالية التي تخص طرف معين في العقد حدوث أو عدم حدوث حريق يضر أو يدمر أصلاً خاص بطرف معين في العقد. ويكون التغير في القيمة العادلة لأصل غير مالي خاصاً بالمالك إذا كانت القيمة العادلة لا تعكس فقط التغيرات في أسعار السوق لمثل تلك الأصول (المتغير المالي) بل تعكس أيضاً ظروف الأصل غير المالي المحدد المحتفظ به (المتغير غير المالي). على سبيل المثال، إذا كانت ضمانة القيمة المتبقية لسيارة محددة تعرض الكفيل لمخاطرة التغيرات في الظروف المادية للسيارة، فإن التغير في تلك القيمة المتبقية يكون خاصاً بمالك السيارة.

* يعبر عن المبالغ النقدية في هذا المعيار بـ"وحدات العملة".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تكاليف العمليات

تطبيق١٣ تشمل تكاليف المعاملة الرسوم والعمولات المدفوعة للوكلاء (بما في ذلك الموظفين الذين يقومون بدور مندوبي المبيعات)، والمستشارين والسماسرة والتجار، والرسوم من قبل الوكالات التنظيمية وأسواق الأوراق المالية، وضرائب ورسوم النقل. ولا تشمل تكاليف المعاملة علاوات أو خصومات الدين، أو تكاليف التمويل أو التكاليف الإدارية الداخلية أو تكاليف الإحتفاظ.

الأصول المالية والإلتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة

تطبيق١٤ تعكس المتاجرة عموماً الممارسة النشطة والمتكررة في الشراء والبيع، وتُستخدم الأدوات المالية المحتفظ بها للمتاجرة عموماً بهدف توليد الأرباح من التقلبات قصيرة الأجل في الأسعار أو هامش أرباح التاجر.

تطبيق١٥ تشمل الإلتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة:-

(أ) إلتزامات المشتقة التي لا تتم محاسبتها على أنها أدوات تحوط؛

(ب) الإلتزامات التعاقدية بتسليم الأصول المالية المقترضة من قبل المنشأة التي تبيع الأصول المالية التي إستقرضتها لكن لم تمتلكها بعد؛

(ج) الإلتزامات المالية التي يتم تكبدها بنية إعادة شرائها في المستقبل القريب (مثل أداة دين مسعرة يمكن أن تشتريها المنشاة المصدرة مرة أخرى في المستقبل القريب إعتماداً على التغيرات في قيمتها العادلة)؛ و

(د) الإلتزامات المالية التي هي جزء من محفظة أدوات مالية محددة يتم إدارتها معاً والتي يوجد بشأنها دليل على نمط حديث لجني الأرباح قصيرة الأجل.

إن حقيقة إستخدام الإلتزام لتمويل أنشطة المتاجرة لا تجعل بحد ذاتها من ذلك الإلتزام على أنه محتفظ به للمتاجرة.

الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق

تطبيق١٦ لا يكون لدى المنشأة نية إيجابية بالإحتفاظ بإستثمار معين حتى تاريخ الإستحقاق في أصل مالي ذو تاريخ إستحقاق ثابت إذا:-

(أ) كانت المنشأة تنوي الإحتفاظ بالأصل المالي لمدة غير محددة؛

(ب) كانت المنشاة مستعدة لبيع الأصل المالي (إلا إذا نشأ وضع غير متكرر ولم يكن بإستطاعة المنشأة التنبؤ به على نحو معقول) إستجابة للتغيرات في أسعار الفائدة في السوق أو المخاطر، أو حاجات السيولة، أو التغيرات في توفر الإستثمارات البديلة والعائد عليها، أو التغيرات في مصادر وشروط التمويل، أو التغيرات في مخاطر العملة الأجنبية؛ أو

(ج) كان يحق للمنشأة المصدرة تسوية الأصل المالي بمبلغ أقل إلى حد كبير من تكلفته المطفأة.

تطبيق١٧ يمكن لأداة الدين ذات سعر الفائدة المتغير أن تستوفي معايير الإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق. ولا يمكن لأدوات حقوق الملكية أن تكون إستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق إما لأن لها عمرا غير محدد (مثل الأسهم العادية) أو لأن المبالغ التي يمكن أن يستلمها المالك يمكن أن تتغير بطريقة لا يمكن تحديدها مسبقاً (مثل خيارات الأسهم والضمانات والحقوق المماثلة). وفيما يتعلق بتعريف الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق، فإن الدفعات الثابتة أو القابلة التحديد

وتواريخ الإستحقاق الثابتة تعني أن الإتفاق التعاقدي يحدد مبالغ وتواريخ الدفعات للمالك، مثل الفائدة ودفعات المبلغ الأصلي. ولا تمنع المخاطر الجوهرية لعدم الدفع تصنيف الأصل المالي على أنه محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق طالما أن دفعاته التعاقدية ثابتة أو قابلة للتحديد وطالما يتم إستيفاء المعايير الأخرى لذلك التصنيف. إذا كانت شروط أداة الدين الدائمة تنص على دفعات فائدة لفترة غير محددة، لا يمكن تصنيف الأداة على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق لأنه لا يوجد تاريخ إستحقاق.

تطبيق١٨ يتم إستيفاء معايير تصنيف الأصل المالي القابل للإستدعاء من قبل المنشأة المصدرة على أنه إستثمار محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق إذا كان المالك قادراً وينوي الإحتفاظ به حتى يتم إستدعاؤه أو حتى تاريخ الإستحقاق ويمكنه إسترداد كامل مبلغه المسجل بشكل جوهري. إن خيار الشراء الخاص بالمنشأة المصدرة، إذا تمت ممارسته، يعجل ببساطة من إستحقاق الأصل. لكن إذا كان الأصل المالي قابلا للإستدعاء على أساس يمكن أن ينتج عنه عدم إسترداد المالك لكامل مبلغه المسجل بشكل جوهري، فلا يمكن تصنيف الأصل المالي على أنه إستثمار محتفظ به حتى الإستحقاق. وتدرس المنشأة أي علاوة مدفوعة وتكاليف معاملة مرسملة في تحديد ما إذا كان يتم إسترداد المبلغ المسجل بشكل جوهري.

تطبيق١٩ إن الأصل المالي القابل للتداول (أي يحق للمالك أن يطلب من المنشأة المصدرة تسديد أو إسترداد الأصل المالي قبل تاريخ الإستحقاق) لا يمكن تصنيفه على أنه إستثمار محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق لأن الدفع لخاصية خيار البيع المستقبلي في الأصل المالي لا ينسجم مع إبداء النية الإحتفاظ بالأصل المالي حتى تاريخ الإستحقاق.

تطبيق٢٠ بالنسبة لمعظم الأصول المالية، تعتبر القيمة العادلة قياساً أكثر ملائمة من التكلفة المطفأة. ويعتبر تصنيف المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق إستثناءآ، ولكن فقط إذا كان لدى المنشأة نية إيجابية وقدرة على الإحتفاظ بالإستثمار حتى تاريخ الإستحقاق. وعندما تثير تصرفات المنشأة شكوكاً بشأن نيتها وقدرتها الإحتفاظ بمثل هذه الإستثمارات حتى تاريخ الإستحقاق، تمنع الفقرة ٩ إستخدام الإستثناء لفترة معقولة من الزمن.

تطبيق٢١ لا يمكن للمنشأة أن تقيم حدثاً كارثياً بعيد الإحتمال مثل السطو على بنك أو حدث مشابه يؤثر على شركة التأمين في تحديد ما إذا كان لديها نية إيجابية وقدرة على الإحتفاظ بالإستثمار حتى تاريخ الإستحقاق.

تطبيق٢٢ يمكن للمبيعات قبل تاريخ الإستحقاق أن تحقق الشرط الوارد في الفقرة ٩– وبالتالي لن تثار الأسئلة حول نية المنشأة الإحتفاظ بإستثمارات أخرى حتى تاريخ الإستحقاق - و إذا كان من الممكن أن تُنسب إلى أي من التالي:-

(أ) تدهور كبير في الملاءة المالية للمنشأة المصدرة. على سبيل المثال، ليس بالضرورة أن تثير عملية بيع معينة تتبع إنخفاض في ملاءة الإئتمان من قبل وكالة تصنيف خارجية شكوكاً حول نية المنشأة الإحتفاظ بالإستثمارات الأخرى حتى تاريخ الإستحقاق إذا قدم الإنخفاض دليلاً على تدهور كبير في الملاءة المالية للمنشأة المصدرة التي يحكم عليها من خلال الرجوع إلى ملاءة الإئتمان عند الإعتراف الأولي. وعلى نحو مماثل، إذا كانت المنشأة تستخدم تصنيفات داخلية لتقييم المخاطر، فإن التغيرات في تلك التصنيفات الداخلية قد تساعد في تحديد المنشآت المصدرة التي كان لديها تدهور كبير في ملائتها المالية، شريطة أن يقدم منهج المنشأة في تعيين التصنيفات الداخلية والتغيرات في تلك التصنيفات قياساً موثوقاً ومنسجماً وموضوعياً للجودة الإئتمانية الخاصة بالمنشآت المصدرة. وإذا كان هناك دليل على

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إنخفاض قيمة الأصل المالي (أنظر الفقرتان ٥٨ و ٥٩)، كثيراً ما يعتبر التدهور في الملاءة المالية هاماً.

(ب) تغير في قانون الضريبة يلغي أو يقلل بشكل جوهري وضع الإعفاء الضريبي من الفائدة على الإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق (ولكن ليس تغيراً في قانون الضريبة يرفع معدلات الضريبة الهامشية المطبقة على دخل الفائدة).

(ج) عملية إندماج أعمال رئيسية أو عملية تصرف رئيسية (مثل بيع قطاع معين) تقتضي بيع أو نقل الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق للمحافظة على وضع مخاطر سعر الفائدة الموجودة أو سياسة مخاطر الإئتمان الخاصة بالمنشأة (رغم أن إندماج الأعمال هو حدث يقع ضمن سيطرة المنشأة، إلا أن التغيرات في محفظتها الإستثمارية للمحافظة على وضع مخاطر سعر الفائدة أو سياسة مخاطر الإئتمان يمكن أن تكون نتيجة مترتبة وليست متوقعة).

(د) تغير في المتطلبات القانونية أو التنظيمية يعدل بشكل جوهري إما ما يشكل إستثماراً مسموحاً به أو الحد الأعلى لأنواع معينة من الإستثمارات، يؤدي بالتالي إلى أن تتصرف المنشأة بالإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق.

(هـ) تزايد كبير في متطلبات رأس المال التنظيمي للصناعة يؤدي إلى أن تقلص المنشأة من حجم عملياتها من خلال بيع الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق.

(و) تزايد كبير في حجم مخاطر الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق المستخدمة لأغراض رأس المال التنظيمي المبني على المخاطر.

تطبيق٢٣ لا يكون لدى المنشأة قدرة واضحة على الإحتفاظ بإستثمار معين حتى تاريخ الإستحقاق في أصل مالي ذو تاريخ إستحقاق ثابت إذا:-

(أ) لم يكن لدى المنشأة موارد مالية متوفرة للإستمرار في تمويل الإستثمار حتى تاريخ الإستحقاق؛ و

(ب) كانت خاضعة لقيود قانونية قائمة أو قيود أخرى تحبط نيتها الإحتفاظ بالأصل المالي حتى تاريخ الإستحقاق. (إلا أنه ليس بالضرورة أن يؤدي خيار الشراء الخاص بالمنشاة المصدرة إلى إحباط نية المنشأة الإحتفاظ بالأصل المالي حتى تاريخ الإستحقاق - أنظر الفقرة "تطبيق١٨").

تطبيق٢٤ يمكن أن تشير الظروف بإستثناء تلك المذكورة في الفقرات "تطبيق١٦- تطبيق٢٣" إلى أنه ليس لدى المنشأة نية إيجابية أو قدرة على الإحتفاظ بالإستثمار حتى تاريخ الإستحقاق.

تطبيق٢٥ تُقيم المنشأة نيتها وقدرتها على الإحتفاظ بإستثماراتها حتى تاريخ الإستحقاق ليس فقط عند الإعتراف الأولي بتلك الأصول المالية، بل أيضاً في نهاية كل فترة إعداد تقارير لاحقة.

القروض والذمم المدينة

تطبيق٢٦ إن أي أصل مالي غير مشتق ذو دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد (بما في ذلك أصول القروض، والذمم المدينة التجارية، والإستثمارات في أدوات الدين، والودائع المحتفظ بها في البنوك) يمكن أن يستوفي تعريف القروض والذمم المدينة. إلا أن الأصل المالي الذي تم تسعيره في سوق نشط (مثل أداة الدين، أنظر الفقرة "تطبيق٧١") لا يكون مؤهلاً للتصنيف كقرض أو ذمم مدينة. ويمكن تصنيف الأصول المالية التي لا تستوفي تعريف القروض والذمم المدينة على أنها إستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق إذا حققت شروط ذلك التصنيف (أنظر الفقرة ٩ والفقرات "تطبيق١٦ - تطبيق٢٥"). عند الإعتراف الأولي بالأصل المالي الذي يتم تصنيفه خلافاً لذلك على أنه قرض أو

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ذمم مدينة، يمكن أن تحدده المنشأة على أنه أصل مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، أو على أنه متوفر برسم البيع.

المشتقات الضمنية (الفقرات ١٠-١٣)

تطبيق٢٧ إذا لم يكن للعقد الأساسي تاريخ إستحقاق معلن أو محدد مسبقاً ويمثل حصة متبقية في صافي أصول المنشأة، عندئذ تكون سماته ومخاطره الإقتصادية تخص أداة حقوق ملكية، وتحتاج المشتقة الضمنية لأن يكون لها سمات حقوق ملكية مرتبطة بنفس المنشأة لكي ينظر إليها على أنها ذات علاقة وثيقة. إذا لم يكن العقد الأساسي أداة حقوق ملكية ويلبي تعريف الأداة المالية، عندئذ تكون سماته ومخاطره الإقتصادية تخص أداة دين معينة.

تطبيق٢٨ يتم فصل المشتقة الضمنية التي لا تنطوي على خيار (مثل عقد أجل ضمني أو عقد مبادلة ضمني) عن عقدها الأساسي على أساس شروطها الجوهرية المعلنة أو الضمنية لكي ينتج عن ذلك حصولها على قيمة عادلة بقيمة صفر عند الإعتراف الأولي. ويتم فصل المشتقة الضمنية المبنية على الخيار (مثل خيار بيع أو شراء أو حد أعلى أو حد أدنى ضمني أو المبادلة الضمنية) عن عقدها الأساسي على أساس الشروط المعلنة لخاصية الخيار. ويكون المبلغ المسجل الأولي للأداة الأساسية هو المبلغ المتبقي بعد فصل المشتقة الضمنية.

تطبيق٢٩ يتم عموماً معاملة المشتقات الضمنية المتعددة في الأداة الواحدة على أنها مشتقة ضمنية مركبة واحدة. إلا أنه تتم محاسبة المشتقات الضمنية التي يتم تصنيفها على أنها حقوق ملكية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٢ بشكل منفصل على تلك التي يتم تصنيفها على أنها أصول أو إلتزامات. بالإضافة إلى ذلك، إذا كان لدى الأداة أكثر من مشتقة ضمنية واحدة وكانت تلك المشتقات ترتبط بالتعرض لمخاطر مختلفة ويمكن فصلها بسهولة ومستقلة عن بعضها البعض، يتم محاسبتها بشكل منفصل عن بعضها البعض.

تطبيق٣٠ إن السمات والمخاطر الإقتصادية للمشتقة الضمنية لا ترتبط على نحو وثيق بالعقد الأساسي (الفقرة ١١(أ)) في الأمثلة التالية. وتقوم المنشأة في هذه الأمثلة، على إفتراض إستيفاء الشروط في الفقرة ١١(ب) و(ج)، بمحاسبة المشتقة الضمنية بشكل منفصل عن العقد الأساسي.

(أ) لا يكون خيار البيع الضمني في أداة تُمكن المالك من أن يطلب من المنشأة المصدرة إعادة شراء الأداة مقابل مبلغ من النقد أو أصول أخرى يختلف على أساس التغير في سعر أو مؤشر حقوق الملكية أو السلعة مرتبطاً بشكل وثيق بأداة الدين الأساسية.

(ب) لا يكون خيار الشراء الضمني في أداة حقوق ملكية تُمكن المنشأة المصدرة من إعادة شراء أداة حقوق الملكية تلك بسعر محدد مرتبطاً بشكل وثيق بأداة حقوق الملكية الأساسية من وجهة نظر المالك (من وجهة نظر المنشأة المصدرة، يعتبر خيار البيع أداة حقوق ملكية شريطة أن يحقق شروط ذلك التصنيف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، وفي تلك الحالة يتم إستثنائه من نطاق هذا المعيار).

(ج) لا يكون الخيار أو الشرط التلقائي لتمديد المدة المتبقية حتى تاريخ إستحقاق لأداة دين معينة مرتبطاً بشكل وثيق بأداة الدين الأساسية ما لم يكن هناك تعديل متزامن على سعر الفائدة الحالي التقريبي في السوق في وقت التمديد. إذا قامت منشأة معينة بإصدار أداة دين وقام مالك أداة الدين تلك بكتابة خيار شراء على أداة الدين لطرف ثالث، تعتبر المنشأة المصدرة خيار الشراء على أنه تمديد للفترة حتى تاريخ الإستحقاق لأداة الدين شريطة أن يكون من

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الممكن أن يطلب من المنشأة المصدرة المشاركة في عملية إعـادة تـسويق أداة الـدين أو تسهيلها نتيجة ممارسة خيار الشراء.

(د) لا تكون الفائدة حسب مؤشرات حقوق الملكية أو دفعات المبلغ الأصلي الضمنية في أداة دين أساسية أو عقد تأمين– الذي يستخدم من خلاله مبلغ الفائدة أو المبلغ الأصلي كمؤشر علـى قيمة أدوات حقوق الملكية - مرتبطة بشكل وثيق بالأداة الأساسية لأن المخاطر المتأصلة في المشتقة الأساسية والمشتقة الضمنية ليست متشابهة.

(هـ) لا تكون الفائدة حسب مؤشرات السلعة أو دفعات المبلغ الأصلي الضمنية في أداة دين أساسية أو عقد تأمين - الذي يستخدم من خلاله مبلغ الفائدة أو المبلغ الأصلي كمؤشر علـى سـعر السلعة (مثل الذهب) - مرتبطة بشكل وثيق بالأداة الأساسية لأن المخـاطر المتأصـلة فـي المشتقة الأساسية والمشتقة الضمنية ليست متشابهة.

(و) لا تكون خاصية تحويل حقوق الملكية الضمنية في أداة دين قابلة للتحويل مرتبطـة بـشكل وثيق بأداة الدين الأساسية من وجهة نظر مالك الأداة (من وجهة نظر المنـشأة المـصدرة، يعتبر خيار تحويل حقوق الملكية أداة حقوق ملكية ويتم إستثناؤه من نطـاق هـذا المعيـار شريطة أن يحقق شروط ذلك التصنيف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢).

(ز) لا يكون خيار الشراء أو البيع أو الدفع المسبق الضمني في عقد دين أساسي أو عقد تـأمين أساسي مرتبطاً بشكل وثيق بالعقد الأساسي ما لم يكن سعر ممارسة الخيار مساوياً تقريباً في كل تاريخ ممارسة للتكلفة المطفأة لأداة الدين الأساسية أو المبلـغ المـسجل لعقـد التـأمين الأساسي. ومن وجهة نظر المنشأة المصدرة لأداة دين قابلة للتحويل تنطوي علـى خاصـية خيار الشراء أو البيع الضمني، يتم تقييم ما إذا كان خيار الشراء أو البيع مرتبطاً على نحـو وثيق بعقد الدين الأساسي قبل فصل عنصر حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الـدولي ٣٢.

(ح) لا تكون مشتقات الإئتمان الضمنية في أداة دين أساسية والتي تسمح لطرف واحد (المستفيد) بنقل مخاطر الإئتمان لأصل مرجعي محدد، قد لا يملكه، إلى طرف آخر (الكفيل) مرتبطـة بشكل وثيق بأداة الدين الأساسية. وتسمح مشتقات الإئتمان هذه للكفيل أن يتحمـل مخـاطر الإئتمان المرتبطة بالأصل المرجعي بدون أن يمتلكه مباشرة.

تطبيق ٣١ من الأمثلة على الأداة المختلطة هي الأداة المالية التي تعطي المالك الحق بإرجاع الأداة المالية إلى المنشأة المصدرة مقابل مبلغ من النقد أو أصول مالية أخرى يختلف على أساس التغير في مؤشـر السلعة أو حقوق الملكية الذي يمكن أن يرتفع أو ينخفض (أداة قابلة للتداول). ما لم تحـدد المنـشأة المصدرة عند الإعتراف الأولي الأداة القابلة للتداول على أنها إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خـلال الربح أو الخسارة، يطلب منها فصل المشتقة الضمنية (أي دفعة المبلغ الأصـلي حـسب المؤشـر) بموجب الفقرة ١١ لأن العقد الأساسي هو أداة دين بموجب الفقرة "تطبيق٢٧" ولأن دفعـات المبلـغ الأصلي حسب المؤشر لا ترتبط بشكل وثيق بأداة الدين الأساسية بموجب الفقـرة "تطبيـق ٣٠(أ)". ولأن دفعات المبلغ الأصلي يمكن أن تزداد وتنخفض، تكون المشتقة الضمنية مشتقة بـدون خيـار تُستخدم قيمتها كمؤشر على المتغير ذو الصلة.

تطبيق٣٢ في حالة الأداة القابلة للتداول التي يمكن إرجاعها في أي وقت مقابل نقد مساوي لحصة تناسبية من صافي قيمة الأصل الخاص بالمنشأة (مثل وحدات صندوق إستثمار مشترك غير محـدد أو بعـض منتجات الإستثمار المرتبطة بالوحدات)، فإن الأثر المتأتي عن فصل المشتقة الضمنية ومحاسبة كل عنصر هو قياس الأداة المركبة بمبلغ الإسترداد الذي يستحق دفعه في نهاية فترة إعداد التقـارير إذا مارس المالك حقه بإرجاع الأداة إلى المنشأة المصدرة.

تطبيق٣٣ ترتبط السمات والمخاطر الإقتصادية للمشتقة الضمنية على نحو وثيق بالسمات والمخاطر الإقتصادية للعقد الأساسي في الأمثلة التالية. وفي هذه الأمثلة، لا تقوم المنشأة بمحاسبة المشتقة الضمنية بـشكل منفصل عن العقد الأساسي:-

(أ) إن المشتقة الضمنية، التي يكون فيها البند ذو الصلة هو سعر الفائدة أو مؤشر سعر الفائـدة الذي يمكن أن يغير مبلغ الفائدة الذي يمكن خلافاً لذلك دفعه أو قبضه على عقد دين أساسـي ينطوي على فائدة أو عقد تأمين، ترتبط بشكل وثيق بالعقد الأساسي ما لم يكن من الممكـن تسوية الأداة المركبة بطريقة لا يسترد فيها المالك بشكل جوهري جميع إستثماراته المعترف بها أو يمكن للمشتقة الضمنية على الأقل مضاعفة معدل العائد الأولي للمالـك علـى العقـد الأساسي ويمكن أن ينتج عنها معدل عائد يكون على الأقل ضعفي عائد السوق لعقد بـنفس شروط العقد الأساسي.

(ب) يكون الحد الأعلى أو الحد الأدنى الضمني على سعر الفائدة على عقد دين أو عقـد تـأمين مرتبطاً على نحو وثيق بالعقد الأساسي، شريطة أن يكون الحد الأعلى عند أو فـوق سـعر الفائدة في السوق وأن يكون الحد الأدنى عند أو أقل من سعر الفائدة في السوق عند إصـدار العقد، وأن لا يتم تعديل الحد الأعلى أو الحد الأدنى في ما يتعلق بالعقد الأساسي.

(ج) تكون مشتقة العملة الأجنبية الضمنية التي توفر مجموعة من المبالغ الأصلية أو دفعات الفائدة التي يعبر عنها بالعملة الأجنبية وتكون مدمجة في أداة دين أساسـية (مثـل سـند العملـة المزدوجة) مرتبطة على نحو وثيق بأداة الدين الأساسية. ولا يتم فصل مثل هذه المشتقة عن الأداة الأساسية لأن معيار المحاسبة الدولي ٢١ يقتضي الإعتراف بأرباح وخـسائر العملـة الأجنبية على البنود النقدية في حساب الربح أو الخسارة.

(د) إن مشتقة العملة الأجنبية الضمنية في عقد أساسي لا يكون عقد تأمين أو ليس أداة مالية (مثل عقد لشراء أو بيع بند غير مالي حيث يعبر عن السعر بالعملة الأجنبية) ترتبط علـى نحـو وثيق بالعقد الأساسي شريطة أن لا يتم تعديلها، ولا تشمل ميزة الخيار وتقتضي التعبير عن دفعات بإحدى العملات التالية:-

(١) العملة الوظيفية لأي طرف جوهري في العقد؛

(٢) العملة التي يتم بها عادة التعبير عن سعر البضائع أو الخدمات ذات العلاقة التي يتم

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

شراؤها أو توريدها في المعاملات التجارية حول العالم (مثل الدولار الأمريكي لمعاملات النفط الخام)؛ أو

(٣) العملة التي تستخدم عادة في العقود لشراء أو بيع البنود غير المالية في البيئة الإقتصادية التي تحدث فيها المعاملة (مثلاً عملة سائلة ومستقرة نسبياً تستخدم عادة في المعاملات التجارية المحلية أو التجارية الخارجية).

(هـ) يكون خيار الدفع المسبق الضمني في جزء الفائدة وحده أو جزء المبلغ الأصلي وحده مرتبط على نحو وثيق بالعقد الأساسي شريطة أن يكون العقد الأساسي (١) نشأ بشكل أولي من فصل الحق بإستلام التدفقات النقدية التعاقدية للأداة المالية التي لا تشتمل، بحد ذاتها، على مشتقة ضمنية، (٢) لا يتضمن أية شروط غير موجودة في عقد الدين الأساسي الأصلي.

(و) تكون المشتقة الضمنية في عقد الإيجار الأساسي مرتبطة على نحو وثيق بالعقد الأساسي إذا كانت المشتقة الضمنية عبارة عن (١) مؤشر متعلق بالتضخم مثل مؤشر دفعات الإيجار إلى مؤشر أسعار المستهلك (شريطة أن لا يتم زيادة الإيجار وان يرتبط المؤشر بالتضخم في البيئة الإقتصادية الخاصة بالمنشأة)، أو (٢) إيجارات طارئة تستند إلى المبيعات ذات العلاقة، أو (٣) إيجارات طارئة تستند إلى أسعار الفائدة المتغيرة.

(ز) تكون خاصية ربط الوحدات الضمنية في الأداة المالية الأساسية أو عقد التامين الأساسي مرتبطة على نحو وثيق بالأداة الأساسية أو العقد الأساسي إذا تم قياس الدفعات المعبر عنها بالوحدة بقيم الوحدة الحالية التي تعكس القيم العادلة لأصول صندوق الإستثمار. وتعتبر خاصية ربط الوحدات شرطاً تعاقدياً يقتضي التعبير عن الدفعات بوحدات صندوق إستثمار داخلي أو خارجي.

(ح) تكون المشتقة الضمنية في عقد مرتبطة على نحو وثيق بعقد التأمين الأساسي إذا كانت المشتقة الضمنية وعقد التأمين الأساسي معتمدين على بعضهما البعض بشكل كبير بحيث لا تستطيع المنشأة قياس المشتقة الضمنية بشكل منفصل (أي دون أن يؤخذ عقد التامين بعين الإعتبار).

الأدوات المالية التي تحتوي على مشتقات ضمنية

تطبيق٣٣أ عندما تصبح المنشأة طرفاً لأداة مختلطة (مجمعة) تحتوي على مشتقة واحدة أو أكثر فإن الفقرة ١١ تتطلب أن تحدد المنشأة أية مشتقة ضمنية في هذه الأداة، وتقييم ما إذا كان يطلب فصلها عن العقد الأصلي، وبالنسبة للمشتقات الضمنية التي يطلب فصلها قياس المشتقات بالقيمة العادلة عند الإعتراف المبدئي وفيما بعد، ومن الممكن أن تكون هذه المتطلبات أكثر تعقيداً أو ينجم عنها قياسات أقل موثوقية من قياس الأداة بكاملها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، ولهذا السبب يسمح هذا المعيار أن تحدد الأداة بكاملها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

تطبيق٣٣ب من الممكن إستخدام هذا التحديد سواء كانت الفقرة ١١ تتطلب فصل المشتقات الضمنية عن العقد الأصلي أو تمنع هذا الفصل، غير أن الفقرة ١١أ لا تبرر تحديد الأداة المختلطة (المجمعة) أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في الحالات المبينة في الفقرة ١١(أ)، ب لأن إجراء ذلك لن يقلل من التعقيد أو يزيد الموثوقية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإعتراف وإلغاء الإعتراف (الفقرات ١٤-٤٢)

الإعتراف المبدئي (الفقرة ١٤)

تطبيق٣٤ نتيجة المبدأ الوارد في الفقرة ١٤، تعترف المنشأة بجميع حقوقها وإلتزاماتها التعاقدية بموجب المشتقات في بيان مركزها المالي على أنها أصول وإلتزامات، على التوالي، بإستثناء المشتقات التي تعيق محاسبة نقل الأصول المالية على أنه عملية بيع (أنظر الفقرة "تطبيق٤٩"). إذا لم يكن نقل الأصل المالي مؤهلاً لإلغاء الإعتراف، فلا يعترف المنقول إليه بالأصل المنقول على أنه أصل خاص به (أنظر الفقرة "تطبيق٥٠").

تطبيق٣٥ فيما يلي أمثلة على تطبيق المبدأ الوارد في الفقرة ١٤:-

(أ) يتم الإعتراف بالذمم المدينة والذمم الدائنة غير المشروطة على أنها أصول أو إلتزامات عندما تصبح المنشأة طرفاً في العقد ويكون لها، نتيجة لذلك، حقاً قانونياً بإستلام النقد أو إلتزاماً قانونياً بدفع النقد.

(ب) لا يتم عموماً الإعتراف بالأصول التي سيتم شراؤها والإلتزامات التي سيتم تكبدها نتيجة إلتزام ثابت بشراء أو بيع البضائع أو الخدمات إلى أن يقوم واحد من الأطراف على الأقل بأداء ما يترتب عليه بموجب الإتفاقية. على سبيل المثال، إن المنشأة التي تستلم طلبية مؤكدة لا تعترف عموماً بأصل معين في وقت الإلتزام (والمنشأة التي تقدم الطلبية لا تعترف بإلتزام معين) لكنها تؤخر بدلاً من ذلك الإعتراف إلى أن يتم شحن أو تسليم أو تقديم الخدمات أو البضائع المطلوبة. وإذا كان الإلتزام الثابت بشراء أو بيع البنود غير المالية يندرج ضمن نطاق هذا المعيار بموجب الفقرات ٥ -٧، يتم الاعتراف بصافي قيمته العادلة على أنها أصل أو إلتزام في تاريخ الإلتزام (أنظر (ج) أدناه). بالإضافة إلى ذلك، إذا تم تحديد إلتزام ثابت غير معترف به مسبقاً على أنه بند محوط في تحوط القيمة العادلة، يتم الإعتراف بأي تغير في صافي القيمة العادلة ينسب إلى المخاطر المحوطة على أنه أصل أو إلتزام بعد بدء التحوط (أنظر الفقرتان ٩٣ و٩٤).

(ج) يتم الإعتراف بالعقد الآجل الذي يندرج ضمن نطاق هذا المعيار (أنظر الفقرات ٢- ٧) على أنه أصل أو إلتزام في تاريخ الإلتزام، بدلاً من التاريخ الذي تتم فيه التسوية. وعندما تصبح المنشأة طرفاً في عقد أجل، تكون عادة القيم العادلة للحق والإلتزام متساوية، بحيث يكون صافي القيمة العادلة للعقد الآجل هو صفر. وإذا لم يكن صافي القيمة العادلة للحق والإلتزام هو صفر، يتم الإعتراف بالعقد على أنه أصل أو إلتزام.

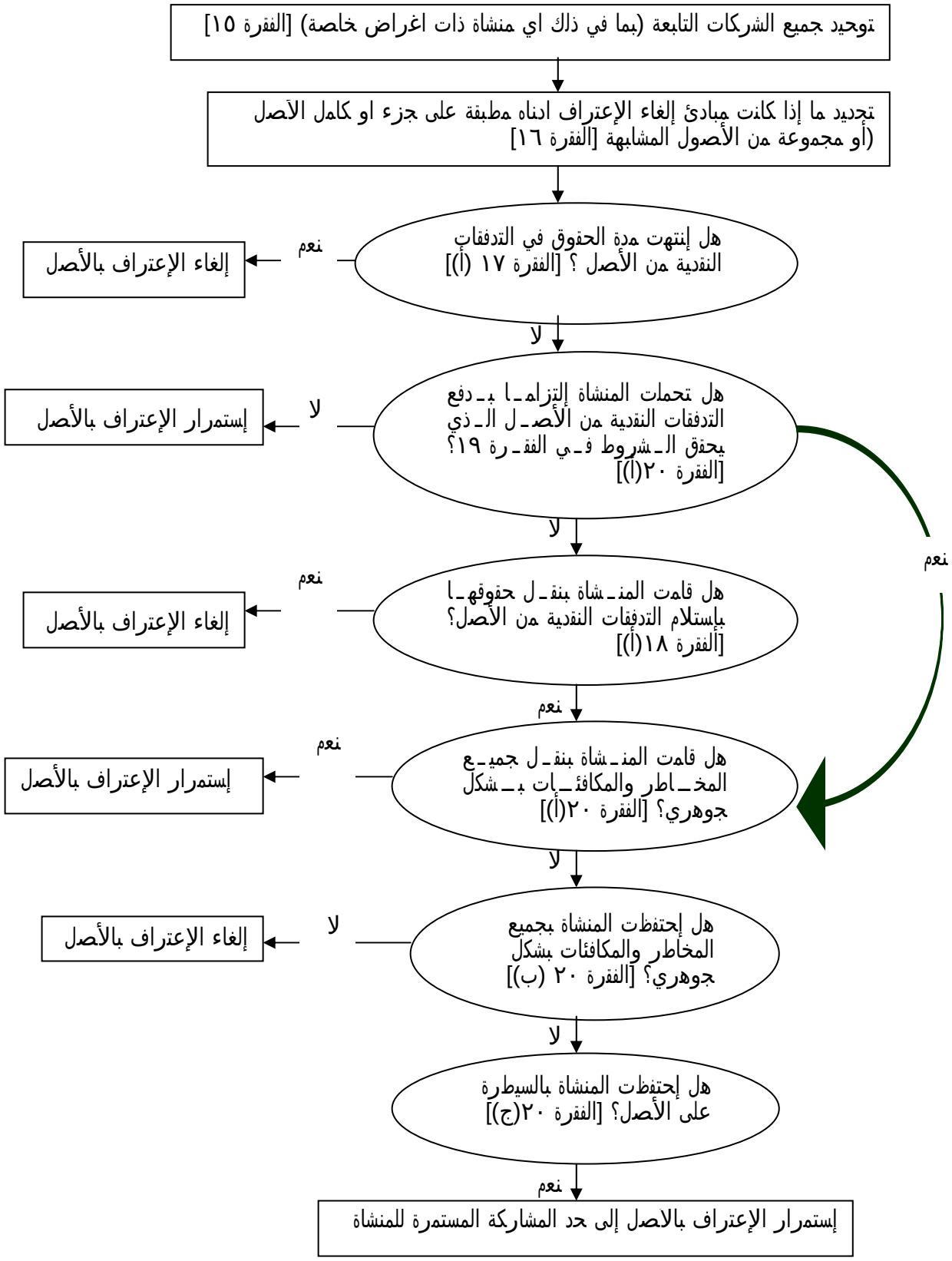
(د) يتم الإعتراف بعقود الخيار التي تندرج ضمن نطاق هذا المعيار (أنظر الفقرات ٢- ٧) على أنها أصول أو إلتزامات عندما يصبح المالك أو الكاتب طرفاً في العقد.

(هـ) لا تعتبر المعاملات المستقبلية المخطط لها، بغض النظر عن مدى إحتماليتها، أصولاً أو إلتزامات لأن المنشأة لم تصبح طرفاً في العقد.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إلغاء الإعتراف بالأصول المالية (الفقرات ١٥-٣٧)

تطبيق ٣٦ يوضح الرسم التالي تقييم ما إذا يتم، وإلى أي حد، إلغاء الإعتراف بالأصل المال.



© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الترتيبات التي تحتفظ المنشأة بموجبها بالحقوق التعاقدية بإستلام التدفقات النقدية للأصل المالي، لكنها تتحمل إلتزاماً تعاقدياً بدفع التدفقات النقدية إلى واحد أو أكثر من المستلمين (الفقرة ١٨ (ب)).

تطبيق ٣٧ يحدث الوضع المذكور في الفقرة ١٨(ب) (عندما تحتفظ المنشاة بالحقوق التعاقدية بإستلام التدفقات النقدية للأصل المالي، لكنها تتحمل إلتزاماً تعاقدياً بدفع التدفقات النقدية إلى واحد أو أكثر من المستلمين)، على سبيل المثال، إذا كانت المنشاة عبارة عن منشأة ذات أغراض خاصة أو صندوق إئتمان، وتصدر حصص إنتفاعية للمستثمرين في الأصول المالية ذات الصلة التي تملكها وتوفر الصيانة لتلك الأصول المالية. وفي تلك الحالة، تكون الأصول المالية مؤهلة لإلغاء الإعتراف إذا تحققت الشروط في الفقرتين ١٩ و٢٠.

تطبيق ٣٨ يمكن أن تكون المنشأة، خلال تطبيق الفقرة ١٩، على سبيل المثال هي المولدة للأصل المالي، أو يمكن أن تكون مجموعة تشتمل على منشأة موحدة ذات أغراض خاصة قامت بشراء الأصل المالي وتنقل التدفقات النقدية إلى مستثمرين آخرين غير ذي علاقة.

تقييم نقل مخاطر ومكافئات الملكية (الفقرة ٢٠)

تطبيق ٣٩ فيما يلي أمثلة على الحالات التي تقوم فيها المنشاة بنقل جميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري:-

(أ) بيع غير مشروط للأصل المالي؛

(ب) بيع الأصل المالي مع خيار إعادة شراء الأصل المالي بقيمته العادلة في وقت إعادة الشراء؛ و

(ج) بيع الأصل المالي مع خيار بيع أو شراء ذو سعر أعلى بكثير من سعر السوق (أي خيار لا يزال له سعر أعلى من سعر السوق ومن غير المرجح أن يصبح له سعر أقل من سعر السوق قبل إنتهاء مدته).

تطبيق ٤٠ فيما يلي أمثلة على الحالات التي تقوم فيها المنشاة بالإحتفاظ بجميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري:-

(أ) معاملة بيع وإعادة شراء حيث يكون سعر إعادة الشراء سعراً ثابتاً أو يكون سعر البيع مضافاً إليه عائد المقرض؛

(ب) إتفاقية إقراض أوراق مالية؛

(ج) بيع الأصل المالي مع مبادلة إجمالي العائد الذي يعيد نقل التعرض لمخاطر السوق إلى المنشأة؛

(د) بيع الأصل المالي مع خيار بيع أو شراء ذو سعر أقل بكثير من سعر السوق (أي خيار لا يزال له سعر أقل من سعر السوق ومن غير المرجح أن يصبح له سعر أعلى من سعر السوق قبل إنتهاء مدته)؛ و

(هـ) بيع الذمم المدينة قصيرة الأجل التي تضمن فيها المنشأة أن تعوض المنقول إليه عن خسائر الإئتمان التي من المرجح أن تحدث.

تطبيق ٤١ إذا حددت المنشأة، نتيجة عملية النقل، أنها قد نقلت بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافئات الملكية الخاصة بالأصل المنقول، فإنها لا تعترف بالأصل المنقول مجدداً في فترة مستقبلية، ما لم تعيد شراء الأصل المنقول في معاملة جديدة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تقييم نقل السيطرة

تطبيق ٤٢ لا تحتفظ المنشأة بالسيطرة على الأصل المنقول إذا كان لدى المنقول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المنقول. وتحتفظ المنشأة بالسيطرة على الأصل المنقول إذا لم يكن لدى المنقول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المنقول. ويكون لدى المنقول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المنقول إذا كان متداولا في سوق نشط لأنه بإمكان المنقول إليه إعادة شراء الأصل المنقول في السوق إذا كان بحاجة لإرجاع الأصل إلى المنشأة. على سبيل المثال، يمكن أن يكون لـدى المنقـول إليـه القدرة العملية على بيع الأصل المنقول إذا كان الأصل المنقول خاضعاً لخيار معين يسمح للمنشأة بإعادة شرائه، لكن بإستطاعة المنقول إليه الحصول بسهولة على الأصل المنقول في الـسوق إذا تمت ممارسة الخيار. ولا يكون لدى المنقول إليه القدرة العملية على بيـع الأصـل المنقـول إذا إحتفظت المنشأة بهذا الخيار ولم يكن بإستطاعة المنقول إليه الحصول بـسهولة علـى الأصـل المنقول في السوق إذا مارست المنشأة خيارها.

تطبيق ٤٣ يكون لدى المنقول إليه قدرة عملية على بيع الأصل المنقول فقط إذا كان بإمكان المنقول إليه بيع الأصل المنقول بمجمله إلى طرف ثلاث ليس له علاقة ويكون قادر على ممارسة تلـك القـدرة بشكل أحادي الجانب ودون الحاجة إلى فرض قيود إضافية على عملية النقل. والسؤال المهم هـو ماذا يستطيع المنقول إليه أن يفعل أثناء الممارسة، وليس ما هي الحقوق التعاقدية التي يملكها فيما يتعلق بما يستطيع فعله بالأصل المنقول أو ما هي المحظورات التعاقدية الموجـودة علـى وجـه الخصوص:-

(أ) يكون للحق التعاقدي بالتصرف بالأصل المنقول أثر عملي قليل إذا لم يكن هنـاك سـوق للأصل المنقول؛ و

(ب) يكون للقدرة على التصرف بالأصل المنقول اثر عملي قليل إذا لـم يكـن مـن الممكـن ممارستها بحرية. ولذلك السبب:-

(١) يجب أن تكون قدرة المنقول إليه على التصرف بالأصل المنقـول مـستقلة عـن تصرفات الآخرين (أي يجب أن تكون قدرة أحادية الجانب)؛ و

(٢) يجب أن يكون المنقول إليه قادرا على التصرف بالأصل المنقول دون الحاجة إلـى إرفاق شروط مقيدة على عملية النقل (مثال الشروط حول كيفية تخديم أصل قرض معين أو خيار يعطي المنقول إليه الحق بإعادة شراء الأصل).

تطبيق ٤٤ إن عدم إحتمالية أن يبيع المنقول إليه الأصل المنقول لا تعني بحد ذاتها أن الناقـل قـد إحـتفظ بالسيطرة على الأصل المنقول. لكن إذا أعاق خيار البيع أو الضمانة المنقول إليه من بيع الأصل المنقول، يكون الناقل قد إحتفظ بالسيطرة على الأصل المنقول. على سبيل المثال، إذا كان خيـار البيع أو الضمانة ذو قيمة كافية فإنه يقيد المنقول إليه من بيع الأصل المنقول لأن المنقول إليه لن يقوم، على الصعيد العملي، ببيع الأصل المنقول إلى طرف ثالث دون إرفـاق خيـار مـشابه أو شروط محددة أخرى. وبدلاً من ذلك، يحتفظ المنقول إليه بالأصل المنقول لكـي يحـصل علـى دفعات بموجب الضمانة أو خيار البيع. وبموجب هذه الظروف، يحتفظ الناقـل بالـسيطرة علـى الأصل المنقول.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

النقل المؤهل لعكس الإعتراف

تطبيق ٤٥ يمكن أن تحتفظ المنشأة بالحق في جزء من دفعات الفائدة على الأصول المنقولة كتعويض عن خدمة تلك الأصول. ويتم تخصيص الجزء الذي تتنازل عنه المنشأة من دفعات الفائدة عند إنهاء أو نقل عقد الخدمة إلى أصل الخدمة أو إلتزام الخدمة. والجزء الذي لا تتنازل عنه المنشأة من دفعات الفائدة هو ذمة مدينة تتعلق بدفعات فائدة فقط (لا تشمل أي دفعة من المبلغ الأصلي). على سبيل المثال، إذا لم تتنازل المنشاة عن أي فائدة عند إنهاء أو نقل عقد الخدمة، فإن توزيع الفائدة بأكمله هو ذمة مدينة تتعلق بدفعات فائدة فقط. ولأغراض تطبيق الفقرة ٢٧، يتم إستخدام القيم العادلة لأصل الخدمة والذمة المدينة التي تتعلق بدفعات الفائدة فقط لتخصيص المبلغ المسجل للذمة المدينة بين الجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به من الأصل والجزء الذي يستمر الإعتراف به. وإذا لم يكن هناك رسوم خدمة محددة أو أن الرسوم التي سيتم إستلامها لا يتوقع أن تعوض المنشأة بشكل كافي عن أداء الخدمة، يتم الإعتراف بإلتزام معين للإلتزام التعاقدي للتخديم بالقيمة العادلة.

تطبيق ٤٦ أثناء تقدير القيم العادلة للجزء الذي يستمر الإعتراف به والجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به لأغراض تطبيق الفقرة ٢٧، تقوم المنشأة بتطبيق متطلبات قياس القيمة العادلة في الفقرات ٤٨ و ٤٩ و"تطبيق٦٩- تطبيق٨٢" بالإضافة إلى الفقرة ٢٨.

النقل غير المؤهل لعكس الإعتراف

تطبيق ٤٧ ما يلي هو تطبيق للمبدأ المحدد في الفقرة ٢٩. فإذا كانت الضمانة المقدمة من المنشأة لخسائر التعثر في السداد من الأصل المنقول تمنع إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول لأن المنشأة قد إحتفظت بشكل جوهري بجميع مخاطر ومكافئات ملكية الأصل المنقول، يستمر الإعتراف بالأصل المنقول في مجمله ويتم الإعتراف بالمقابل المستلم على أنه إلتزام.

المشاركة المستمرة في الأصول المنقولة

تطبيق ٤٨ في ما يلي أمثلة على كيفية قياس المنشأة للأصل المنقول والإلتزام ذو العلاقة بموجب الفقرة ٣٠.

جميع الأصول

(أ) إذا كانت الضمانة المقدمة من المنشأة لدفع خسائر التعثر في السداد من الأصل المنقول تمنع إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول إلى حد المشاركة المستمرة، يتم قياس الأصل المنقول في تاريخ عملية النقل (١) بالمبلغ المسجل للأصل، أو (٢) بالحد الأعلى للمقابل المستلم في عملية النقل الذي يمكن أن يطلب من المنشأة تسديده (مبلغ الضمانة)، أيهما أقل. ويتم قياس الإلتزام ذو العلاقة بشكل أولي بمبلغ الضمانة مضافاً إليه القيمة العادلة للضمانة (والذي يكون عادة المقابل المستلم للضمانة). ونتيجة لذلك، يتم الإعتراف بالقيمة العادلة الأولية للضمانة في حساب الربح أو الخسارة على مبدأ القسمة الزمنية (أنظر الفقرة ١٨) ويتم تخفيض القيمة المسجلة للأصل من خلال أي خسائر إنخفاض قيمة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأصول التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة

(ب) إذا كان إلتزام خيار البيع المكتوب من قبل المنشأة أو حق خيار الشراء المحتفظ به من قبل المنشأة يمنع إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول وتقيس المنشاة الأصل المنقول بالتكلفة المطفأة، يتم قياس الإلتزام ذو العلاقة بسعر تكلفته (أي المقابل المستلم) التي يتم تعديلها لإطفاء أي فرق بين تلك التكلفة والتكلفة المطفأة للأصل المنقول في تاريخ إنتهاء الخيار. على سبيل المثال، نفترض أن التكلفة المطفأة والمبلغ المسجل للأصل في تاريخ عملية النقل قيمتهما ٩٨ وحدة عملة وان المقابل المستلم هو ٩٥ وحدة عملة. ستكون التكلفة المطفأة للأصل في تاريخ ممارسة الخيار قيمتها ١٠٠ وحدة عملة. أما المبلغ المسجل الأولي للإلتزام ذو العلاقة فقيمته ٩٥ وحدة عملة ويتم الإعتراف بالفرق بين قيمتي ٩٥ وحدة عملة و١٠٠ وحدة عملة في حساب الربح أو الخسارة بإستخدام طريقة الفائدة الفعالة. وإذا تم ممارسة الخيار، يتم الإعتراف بأي فرق بين المبلغ المسجل للإلتزام ذو العلاقة وسعر الممارسة في حساب الربح أو الخسارة.

الأصول التي يتم قياسها بالقيمة العادلة

(ج) إذا كان حق خيار الشراء المحتفظ به من قبل المنشأة يمنع إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول وتقيس المنشاة الأصل المنقول بالقيمة العادلة، يستمر قياس الأصل بقيمته العادلة. ويتم قياس الإلتزام ذو العلاقة بما يلي (١) سعر ممارسة الخيار مطروحاً منه القيمة الزمنية للخيار إذا كان سعر الخيار أقل أو مساوي لسعر السوق، أو (٢) القيمة العادلة للأصل المنقول مطروحاً منها القيمة الزمنية للخيار إذا كان سعر الخيار أعلى من سعر السوق. ويضمن التعديل على قياس الإلتزام ذو العلاقة أن صافي المبلغ المسجل للأصل والإلتزام ذو العلاقة هو القيمة العادلة لحق خيار الشراء. على سبيل المثال، إذا كانت القيمة العادلة للأصل ذو الصلة هي ٨٠ وحدة عملة، وسعر ممارسة الخيار هو ٩٥ وحدة عملة والقيمة الزمنية للخيار هي ٥ وحدات عملة، يكون المبلغ المسجل للإلتزام ذو العلاقة هو ٧٥ وحدة عملة (٨٠ وحدة عملة - ٥ وحدات عملة) ويكون المبلغ المسجل للأصل المنقول هو ٨٠ وحدة عملة (أي قيمته العادلة).

(د) إذا كان خيار البيع المكتوب من قبل المنشأة يمنع إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول وتقيس المنشاة الأصل المنقول بالقيمة العادلة، يتم قياس الإلتزام ذو العلاقة بسعر ممارسة الخيار مضافاً إليه القيمة الزمنية للخيار. ويكون قياس الأصل بالقيمة العادلة مقتصرا على القيمة العادلة أو سعر ممارسة الخيار - أيهما أقل، لأنه ليس لدى المنشأة الحق بالزيادات في القيمة العادلة للأصل المنقول عن سعر ممارسة الخيار. وهذا يضمن أن صافي المبلغ المسجل للأصل والإلتزام ذو العلاقة هو القيمة العادلة لإلتزام خيار البيع. على سبيل المثال، إذا كانت القيمة العادلة للأصل ذو الصلة هي ١٢٠ وحدة عملة، وسعر ممارسة الخيار هو ١٠٠ وحدة عملة والقيمة الزمنية للخيار هي ٥ وحدة عملة، يكون المبلغ المسجل للإلتزام ذو العلاقة هو ١٠٥ وحدة عملة (١٠٠ وحدة عملة + ٥ وحدات عملة) ويكون المبلغ المسجل للأصل هو ١٠٠ وحدة عملة (في هذه الحالة هو سعر ممارسة الخيار).

(هـ) إذا كان خيار الحد الأعلى والحد الأدنى، على شكل خيار شراء مشترى وخيار بيع مكتوب، يمنع إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول وتقيس المنشاة الأصل بالقيمة العادلة، فإنها تستمر بقياس الأصل بالقيمة العادلة. ويتم قياس الإلتزام ذو العلاقة (١) بمجموع سعر ممارسة خيار الشراء والقيمة العادلة لخيار البيع مطروحاً منه القيمة الزمنية لخيار الشراء، إذا كان سعر

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

خيار الشراء أقل أو مساوي لسعر السوق، أو (٢) مجموع القيمة العادلة للأصل والقيمة العادلة لخيار البيع مطروحاً منه القيمة الزمنية لخيار الشراء إذا كان سعر خيار الشراء أعلى من سعر السوق. ويضمن التعديل على قياس الإلتزام ذو العلاقة أن صافي المبلغ المسجل للأصل والإلتزام ذو العلاقة هو القيمة العادلة للخيارات المحتفظ بها والمكتوبة من قبل المنشأة. على سبيل المثال، نفترض أن المنشأة تنقل أصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة وتشتري في نفس الوقت خيار شراء بسعر ممارسة قيمته ١٢٠ وحدة عملة وتكتب خيار بيع بسعر ممارسة قيمته ٨٠ وحدة عملة. ونفترض أيضاً أن القيمة العادلة للأصل هي ١٠٠ وحدة عملة في تاريخ عملية النقل. والقيمة الزمنية لخيار البيع وخيار الشراء هي ١ وحدة عملة و٥ وحدات عملة على التوالي. وفي هذه الحالة، تعترف المنشأة بأصل قيمته ١٠٠ وحدة عملة (القيمة العادلة للأصل) وإلتزام قيمته ٩٦ وحدة عملة [(١٠٠ وحدة عملة + ١ وحدة عملة] – ٥ وحدات عملة). وهذا يعطي صافي قيمة أصل يساوي ٤ وحدة عملة، وهي القيمة العادلة للخيارات المحتفظ بها والمكتوبة من قبل المنشأة.

جميع التنقلات

تطبيق ٤٩ إلى الحد الذي لا تكون فيه عملية نقل الأصل المالي مؤهلة لإلغاء الإعتراف، لا يتم محاسبة الحقوق أو الإلتزامات التعاقدية للناقل المتعلقة بعملية النقل بشكل منفصل على أنها مشتقات إذا كان سينتج عن الإعتراف بكل من المشتقة والأصل المنقول أو الإلتزام الناشئ من عملية النقل الإعتراف بنفس الحقوق أو الإلتزامات مرتين. على سبيل المثال، يمكن أن يمنع خيار الشراء المحتفظ به من قبل الناقل محاسبة نقل الأصول المالية على أنها عملية بيع. وفي تلك الحالة، لا يتم الإعتراف بخيار الشراء بشكل منفصل على أنه أصل مشتق.

تطبيق ٥٠ إلى الحد الذي لا تكون فيه عملية نقل الأصل المالي مؤهلة لإلغاء الإعتراف، لا يعترف المنقول إليه بالأصل المنقول على أنه أصل خاص به. ويقوم المنقول إليه بإلغاء الإعتراف بالنقد أو المقابل الآخر المدفوع ويعترف بالذمة المدينة من الناقل. وإذا كان للناقل الحق والإلتزام بإعادة شراء السيطرة على كامل الأصل المنقول مقابل مبلغ ثابت (مثل أن تكون بموجب إتفاقية إعادة شراء)، يمكن للمنقول إليه محاسبة ذمته المدينة على أنها قرض أو ذمة مدينة.

أمثلة

تطبيق ٥١ توضح الأمثلة التالية تطبيق مبادئ إلغاء الإعتراف في هذا المعيار:-

(أ) *إتفاقيات إعادة الشراء وإقراض الأوراق المالية*. إذا تم بيع الأصل المالي بموجب إتفاقية معينة لإعادة شرائه بمبلغ ثابت أو بسعر البيع مضافاً إليه عائد المقرض أو إذا تم إقراضه بموجب إتفاقية معينة لإعادته إلى الناقل، فلا يلغى الإعتراف به لأن الناقل يحتفظ بجميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري. وإذا حصل المنقول إليه على الحق ببيع أو رهن الأصل، يقوم الناقل بإعادة تصنيف الأصل في بيان مركزها المالي، مثلاً، على أنه أصل مقدم كقرض أو ذمة لإعادة الشراء.

(ب) *إتفاقيات إعادة الشراء وإقراض الأوراق المالية* - الأصول المتطابقة بشكل جوهري. إذا تم بيع الأصل المالي بموجب إتفاقية معينة لإعادة شراء نفس الأصل أو أصل مشابه بشكل جوهري بمبلغ ثابت أو بسعر البيع مضافاً إليه عائد المقرض أو إذا تم إقراض أو إقتراض

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأصل المالي بموجب إتفاقية معينة لإعادة نفس الأصل أو أصل مشابه بشكل جوهري إلى الناقل، فلا يلغى الإعتراف به لأن الناقل يحتفظ بجميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري.

(ج) *إتفاقيات إعادة الشراء وإقراض الأوراق المالية* - حق الإستبدال. إذا منحت إتفاقية إعادة الشراء بسعر إعادة شراء ثابت أو سعر مساوي لسعر البيع مضافاً إليه عائد المقرض، أو معاملة إقراض أوراق مالية مشابهة، المنقول إليه الحق بإستبدال الأصول المشابهة والتي لها قيمة عادلة مساوية للأصل المنقول في تاريخ إعادة الشراء، فلا يلغى الإعتراف بالأصل الذي يتم بيعه أو إقراضه بموجب معاملة إعادة الشراء أو إقراض الأوراق المالية لأن الناقل يحتفظ بجميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري.

(د) *حق الرفض الأول لإعادة الشراء بالقيمة العادلة*. إذا قامت المنشأة ببيع الأصل المالي وإحتفظت فقط بحق الرفض الأول لإعادة شراء الأصل المنقول بالقيمة العادلة إذا قام المنقول إليه لاحقا ببيعه، تلغي المنشأة الإعتراف بالأصل لأنها نقلت بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافئات الملكية.

(هـ) *عملية البيع وإعادة الشراء*. يشار أحياناً لعملية إعادة شراء الأصل المالي بعد فترة قصيرة من بيعه بعملية البيع وإعادة الشراء. ولا تحول عملية إعادة الشراء هذه دون إلغاء الإعتراف شريطة أن تحقق المعاملة الأصلية متطلبات إلغاء الإعتراف. لكن إذا تم إبرام إتفاقية لبيع الأصل المالي بشكل متزامن مع إتفاقية لإعادة شراء نفس الأصل بسعر ثابت أو بسعر البيع مضافاً إليه عائد المقرض، عندئذ لا يتم إلغاء الإعتراف بالأصل.

(و) *خيارات البيع وخيارات الشراء التي لها سعر أقل بكثير من سعر السوق*. إذا كان من الممكن إعادة شراء الأصل المالي المنقول من قبل الناقل وكان سعر خيار الشراء أقل بكثير من سعر السوق، فإن عملية النقل لا تكون مؤهلة لإلغاء الإعتراف لأن الناقل إحتفظ بجميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري. وعلى نحو مماثل، إذا كان من الممكن إعادة بيع الأصل المالي من قبل المنقول إليه وكان سعر خيار البيع أقل بكثير من سعر السوق، فإن عملية النقل لا تكون مؤهلة لإلغاء الإعتراف لأن الناقل قد إحتفظ بشكل جوهري بجميع مخاطر ومكافئات الملكية.

(ز) *خيارات البيع وخيارات الشراء التي لها سعر أعلى بكثير من سعر السوق*. يتم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي الذي يتم نقله والخاضع فقط لخيار بيع ذو سعر أعلى بكثير من سعر السوق يحتفظ به المنقول إليه أو خيار شراء ذو سعر أعلى بكثير من سعر السوق يحتفظ به الناقل. هذا لأن الناقل قد نقل بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافئات الملكية.

(ح) *الأصول التي يمكن بسهولة الحصول عليها الخاضعة لخيار شراء لا يكون سعره أقل بكثير من سعر السوق أو أعلى بكثير من سعر السوق*. ويتم إلغاء الإعتراف بالأصل إذا إحتفظت المنشأة بخيار شراء على أصل يمكن بسهولة الحصول عليه في السوق ولا يكون سعر شرائه أقل بكثير من سعر السوق أو أعلى بكثير من سعر السوق. وهذا لأن المنشأة (١) لم تحتفظ أو تنقل بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافئات الملكية، و (٢) لم تحتفظ بالسيطرة. لكن إذا لم يكن من الممكن الحصول بسهولة على الأصل في السوق، يمنع إلغاء الإعتراف إلى حد مبلغ الأصل الخاضع لخيار الشراء وذلك لأن المنشأة إحتفظت بالسيطرة على الأصل.

(ط) *الأصل الذي لا يمكن بسهولة الحصول عليه والخاضع لخيار بيع مكتوب من قبل المنشأة لا يكون سعره أقل بكثير من سعر السوق أو أعلى بكثير من سعر السوق.* إذا قامت المنشأة بنقل الأصل المالي الذي لا يمكن بسهولة الحصول عليه في السوق، وقامت بكتابة خيار بيع لا يكون سعره أعلى بكثير من سعر السوق، لا تحتفظ المنشأة ولا تنقل بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافئات الملكية بسبب خيار البيع المكتوب. وتحتفظ المنشأة بالسيطرة على الأصل إذا كان خيار البيع قيما بشكل كاف لمنع المنقول إليه من بيع الأصل، وفي هذه الحالة يستمر الإعتراف بالأصل إلى الحد الذي تستمر فيه مشاركة الناقل (أنظر الفقرة "تطبيق ٤٤"). وتقوم المنشأة بنقل السيطرة على الأصل إذا لم يكن خيار البيع قيما بشكل كاف لمنع المنقول إليه من بيع الأصل، وفي هذه الحالة يتم إلغاء الإعتراف بالأصل.

(ي) *الأصول الخاضعة لخيار بيع أو شراء بالقيمة العادلة أو إتفاقية إعادة شراء أجل.* يؤدي نقل الأصل المالي الخاضع فقط لخيار بيع أو شراء أو إتفاقية إعادة شراء آجلة يكون لها سعر ممارسة أو سعر إعادة شراء مساو للقيمة العادلة للأصل المالي في وقت إعادة الشراء إلى إلغاء الإعتراف بسبب نقل جميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري.

(ك) *خيارات البيع أو الشراء التي يتم تسويتها نقداً.* تُقيم المنشأة عملية نقل الأصل المالي الخاضع لخيار بيع أو شراء أو إتفاقية إعادة شراء آجلة الذي سيتم تسويته بصافي النقد لتحديد ما إذا إحتفظت أو نقلت جميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري. وإذا لم تحتفظ المنشأة بشكل جوهري بجميع مخاطر ومكافئات الملكية الخاصة بالأصل المنقول، فإنها تحدد ما إذا إحتفظت بالسيطرة على الأصل المنقول. إن تسوية خيار البيع أو الشراء أو إتفاقية إعادة الشراء الآجل بصافي النقد لا تعني تلقائيا أن المنشأة قد نقلت السيطرة (أنظر الفقرات "تطبيق٤٤" و(ز) و(ح) و(ط)).

(ل) *إلغاء مخصص الحساب.* إن إلغاء مخصص الحساب هو خيار إعادة شراء (شراء) غير مشروط يعطي المنشأة الحق بإعادة المطالبة بالأصول المنقولة الخاضعة لقيود معينة. ويحول هذا الخيار دون إلغاء الإعتراف فقط إلى حد المبلغ الخاضع لإعادة الشراء (على إفتراض أن المنقول إليه لا يستطيع بيع الأصول)، شريطة أن ينتج عن هذا الخيار عدم إحتفاظ المنشأة أو نقلها لجميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري. على سبيل المثال، إذا كان المبلغ المسجل والعوائد من عملية نقل أصول القرض قيمتها ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة ويمكن إعادة شراء أي قرض منفرد ولكن المبلغ الإجمالي للقروض التي يمكن إعادة شراؤها لا يمكن أن يتجاوز ١٠,٠٠٠ وحدة عملة، فإن ٩٠,٠٠٠ وحدة عملة من القروض يمكن أن تكون مؤهلة لإلغاء الإعتراف.

(م) *عملية شراء الأوراق المتوفرة.* إن المنشأة، التي يمكن أن تكون الناقل، التي تقوم بخدمة الأصول المنقولة يمكن أن تحتفظ بعملية شراء الأوراق المتوفرة لشراء الأصول المنقولة المتبقية عندما ينخفض مبلغ الأصول المتداولة إلى مستوى محدد تصبح عنده تكلفة خدمة تلك الأصول عبئاً بالقياس إلى منافع الخدمة. وتحول عملية شراء الأوراق المتوفرة دون إلغاء الإعتراف فقط إلى حد مبلغ الأصول الخاضعة لخيار الشراء، شريطة أن ينتج عن هذه العملية عدم إحتفاظ المنشأة أو نقلها لجميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري وعدم قدرة المنقول إليه على بيع الأصول.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ن) *الفوائد المحتجزة الملحقة وضمانات الإئتمان الملحقة*. يمكن أن تقدم المنشأة للمنقول إليه تحسين إئتماني من خلال إلحاق بعض أو جميع فوائدها المحتجزة في الأصل المنقول. وكخيار بديل، يمكن أن تقدم المنشأة تحسينا إئتمانياً للمنقول إليه على شكل ضمانة إئتمان يمكن أن تكون محددة أو غير محددة بمبلغ معين. وإذا إحتفظت المنشأة بشكل جوهري بجميع مخاطر ومكافئات ملكية الأصل المنقول، يستمر الإعتراف بالأصل بمجمله. وإذا إحتفظت المنشأة ببعض، ولكن ليس بشكل جوهري جميع، مخاطر الملكية وإحتفظت بالسيطرة، يمنع إلغاء الإعتراف إلى حد مبلغ النقد أو الأصول الأخرى التي يمكن أن يطلب من المنشأة دفعها.

(س) *مبادلات إجمالي العائد*. يمكن للمنشأة أن تبيع أصلاً مالياً إلى المنقول إليه وتدخل في مبادلة إجمالي عائد مع المنقول إليه، يتم بموجبها تسديد جميع التدفقات النقدية لدفعات الفائدة من الأصل ذو الصلة إلى المنشأة مقابل دفعة ثابتة أو دفعة سعر متغير وتتحمل المنشأة أي زيادة أو نقصان في القيمة العادلة للأصل ذي الصلة. وفي هذه الحالة، يمنع إلغاء الإعتراف بكامل الأصل.

(ع) *مبادلات سعر الفائدة*. يمكن أن تنقل المنشأة إلى المنقول إليه أصلاً مالياً ذو سعر ثابت وتدخل في مبادلة سعر فائدة مع المنقول إليه لإستلام سعر فائدة ثابت ودفع سعر فائدة متغير على أساس المبلغ الإسمي المساوي للمبلغ الأصلي الخاص بالأصل المالي المنقول. ولا تحول مبادلات سعر الفائدة دون إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول شريطة أن لا تكون الدفعات على المبادلة مشروطة بدفعات يتم تسديدها على الأصل المنقول.

(ف) *مبادلات سعر الفائدة المطفأة*. يمكن أن تنقل المنشأة إلى المنقول إليه أصلاً مالياً ذو سعر ثابت يتم دفعه عبر الوقت، ويمكن أن تبرم عملية مبادلة سعر فائدة مطفأة مع المنقول إليه لإستلام سعر فائدة ثابت ودفع سعر فائدة متغير على أساس المبلغ الإسمي. وإذا إنخفض المبلغ الإسمي للمبادلة بحيث يساوي المبلغ الأصلي للأصل المالي المنقول غير المسدد في أي مرحلة من الوقت، ينتج عن المبادلة عموماً إحتفاظ المنشأة بمخاطر كبيرة فيما يتعلق بالدفع المسبق، وفي هذه الحالة تستمر المنشأة بالإعتراف بكامل الأصل المنقول أو تستمر بالإعتراف بالأصل المنقول إلى حد إستمرار مشاركتها. وعلى العكس من ذلك، إذا لم يكن إطفاء المبلغ الإسمي للمبادلة مرتبطاً بالمبلغ الأصلي غير المسدد للأصل المنقول، لا ينتج عن المبادلة إحتفاظ المنشأة بمخاطر الدفع المسبق على الأصل. وعليه، فإنه لا يحول دون إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول شريطة أن لا تكون الدفعات على المبادلة مشروطة بدفعات فائدة يتم تسديدها على الأصل المنقول ولا ينتج عن المبادلة إحتفاظ المنشأة بأي مخاطر ومكافئات ملكية أخرى كبيرة على الأصل المنقول.

تطبيق ٥٢ توضح هذه الفقرة تطبيق منهج المشاركة المستمرة عندما تكون المشاركة المستمرة للمنشأة جزء من الأصل المالي.

نفترض أن لدى المنشأة محفظة قروض مستحقة الدفع مسبقاً ذات قسيمة وسعر فائدة فعلي مقدارهما ١٠% وذات مبلغ أصلي وتكلفة مطفأة بقيمة ١٠,٠٠٠ وحدة عملة. وتقوم بإبرام معاملة يحصل فيها المنقول إليه، مقابل دفعة قيمتها ٩,١١٥ وحدة عملة، على الحق بقيمة ٩,٠٠٠ وحدة عملة من أي تحصيلات للمبلغ الأصلي مضافاً إليه فائدة بنسبة ٩,٥%. وتحتفظ المنشأة بحقوق في ١,٠٠٠ وحدة عملة من أي تحصيلات للمبلغ الأصلي مضافاً إليه فائدة بنسبة ١٠%، مضافاً إليها توزيع الزيادة ومقدارها ٠,٥% على وحدات العملة المتبقية من المبلغ الأصلي بقيمة ٩,٠٠٠. ويتم تخصيص التحصيلات من الدفعات المسبقة بين المنشأة والمنقول إليه بشكل تناسبي بنسبة ١:٩، لكن يتم اقتطاع أي تعثرات في السداد من فائدة المنشأة وقيمتها ١,٠٠٠ وحدة عملة إلى أن يتم إستنفاذ تلك الفائدة. وتكون القيمة العادلة للقروض في تاريخ المعاملة هي ١٠,١٠٠ وحدة عملة وتكون القيمة العادلة المقدرة لتوزيع الزيادة بنسبة ٠,٥% هي ٤٠ وحدة عملة.

وتحدد المنشأة أنها قامت بنقل بعض مخاطر ومكافئات الملكية الهامة (مثلاً، مخاطر هامة للدفع المسبق) ولكنها إحتفظت أيضاً ببعض مخاطر ومكافئات الملكية الهامة (بسبب فوائدها المحتجزة الملحقة) وإحتفظت السيطرة، لذلك فإنها تطبق منهج المشاركة المستمرة.

ومن أجل تطبيق هذا المعيار، تقوم المنشأة بتحليل المعاملة على أنها (أ) إحتفاظ بفائدة محتجزة تناسبية كاملة بقيمة ١,٠٠٠ وحدة عملة، إضافة إلى (ب) إلحاق تلك الفائدة المحتجزة لتوفير التحسين الإئتماني للمنقول إليه عن خسائر الإئتمان.

تقوم المنشأة بحساب أن ٩,٠٩٠ وحدة عملة (٩٠% × ١٠,١٠٠ وحدة عملة) من المقابل المستلم بقيمة ٩,١١٥ وحدة عملة تمثل مقابل لحصة تناسبية كاملة مقدارها ٩٠%. ويمثل ما يتبقى من المقابل المستلم (٢٥ وحدة عملة) المقابل المستلم لإلحاق فائدتها المحتجزة لتوفير التحسين الإئتماني للمنقول إليه عن خسائر الإئتمان. بالإضافة إلى ذلك، يمثل توزيع الزيادة بنسبة ٠,٥% المقابل المستلم للتحسين الإئتماني. وتبعاً لذلك، يكون إجمالي المقابل المستلم للتحسين الإئتماني هو ٦٥ وحدة عملة (٢٥ وحدة عملة + ٤٠ وحدة عملة).

تقوم المنشأة بحساب الأرباح أو الخسائر من بيع الحصة التي مقدارها ٩٠% من التدفقات النقدية. وعلى إفتراض أن القيم العادلة المنفصلة للجزء المنقول بنسبة ١٠ % والجزء المحتجز بنسبة ٩٠% لم تكن متوفرة في تاريخ عملية النقل، تقوم المنشأة بتخصيص المبلغ المسجل للأصل وفقاً للفقرة ٢٨ كما يلي:

	القيمة العادلة المقدرة	*النسبة المئوية*	*المبلغ المسجل المخصص*
الحصة المنقولة	٩,٠٩٠	%٩٠	٩,٠٠٠
الحصة المحتجزة	١,٠١٠	%١٠	١,٠٠٠
المجموع	**١٠,١٠٠**		**١٠,٠٠٠**

يتبع...

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

تقوم المنشأة بحساب أرباحها أو خسائرها من بيع الحصة التي مقدارها ٩٠% من التدفقات النقدية من خلال اقتطاع المبلغ المسجل المخصص للحصة المنقولة من المقابل المستلم، أي ٩٠ وحدة عملة (٩,٠٩٠ وحدة عملة – ٩,٠٠٠ وحدة عملة). ويكون المبلغ المسجل للحصة المحتجزة من قبل المنشأة % هو ١٠٠ وحدة عملة.

بالإضافة إلى ذلك، تعترف المنشأة بالمشاركة المستمرة التي تنتج من إلحاق فائدتها المحتجزة لخسائر الإئتمان. وتبعاً لذلك، فإنها تعترف بأصل قيمته ١,٠٠٠ وحدة عملة (الحد الأعلى من التدفقات النقدية التي لا تستلمها بموجب الإلحاق)، وإلتزام ذو علاقة قيمته ١,٠٦٥ (الحد الأعلى من التدفقات النقدية التي لا تستلمها بموجب الإلحاق، أي ١,٠٠٠ وحدة عملة مضافاً إليها القيمة العادلة للإلحاق وهي ٦٥ وحدة عملة).

تستخدم المنشأة جميع المعلومات المذكورة أعلاه لمحاسبة المعاملة كما يلي:

	المدين	*الدائن*
الأصل الأصلي	-	٩,٠٠٠
الأصل المعترف به للإلحاق أو الحصة المتبقية	١,٠٠٠	-
الأصل للمقابل المستلم على شكل توزيع زيادة	٤٠	-
الربح أو الخسارة (الأرباح من النقل)	-	٩٠
الإلتزام	-	١,٠٦٥
النقد المستلم	٩,١١٥	-
المجموع	**١٠,١٥٥**	**١٠,١٥٥**

يكون المبلغ المسجل للأصل، مباشرة بعد المعاملة، هو ٢,٠٤٠ وحدة عملة تشمل ١,٠٠٠ وحدة عملة تمثل التكلفة المخصصة للحصة المحتجزة، و١,٠٤٠ وحدة عملة تمثل المشاركة المستمرة الإضافية للمنشأة من إلحاق فائدتها المحتجزة لخسائر الإئتمان (والتي تشمل توزيع الزيادة بقيمة ٤٠ وحدة عملة).

وتعترف المنشأة، في الفترات اللاحقة، بالمقابل المستلم للتحسين الإئتماني (٦٥ وحدة عملة) على مبدأ القسمة الزمنية، وتراكم الفائدة على الأصل المعترف به بإستخدام طريقة الفائدة الفعالة وتعترف بأي إنخفاض قيمة إئتماني على الأصول المعترف بها. وكمثال على الحالة الأخيرة، نفترض أنه يوجد في السنة اللاحقة خسائر إنخفاض قيمة إئتمانية على القروض ذات الصلة بقيمة ٣٠٠ وحدة عملة. وتخفض المنشأة أصلها المعترف به بقيمة ٦٠٠ وحدة عملة (٣٠٠ وحدة عملة مرتبطة بفائدتها المحتجزة و ٣٠٠ وحدة عملة مرتبطة بالمشاركة المستمرة الإضافية التي تنشأ من إلحاق فائدتها المحتجزة لخسائر الإئتمان)، وتخفض من إلتزامها المعترف به بقيمة ٣٠٠ وحدة عملة. وتكون النتيجة الصافية هي تكلفة على حساب الربح أو الخسارة لإنخفاض قيمة الإئتمان بمقدار ٣٠٠ وحدة عملة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

طريقة القسط الثابت لشراء أو بيع الأصل المالي (الفقرة ٣٨)

تطبيق ٥٣ يتم الإعتراف بالطريقة المعتادة لشراء أو بيع الأصل المالي أما بإستخدام محاسبة تاريخ التجـارة أو محاسبة تاريخ التسوية كما هو مذكور في الفقرة "تطبيق٥٥" و"تطبيق٥٦". ويتم تطبيق الطريقة المستخدمة بشكل منسجم على جميع عمليات بيع وشراء الأصول المالية التي تنتمي إلى نفس فئة الأصول المالية المحددة في الفقرة ٩. ولهذا الغرض، فإن الأصول المحتفظ بها للمتاجرة تـشكل فئة منفصلة عن الأصول المحددة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

تطبيق ٥٤ إن العقد الذي يقتضي أو يسمح بالتسوية على أساس صافي الأرصدة للتغير في قيمـة العقـد لا يعتبر عقدا بالطريقة المعتادة. وبدلاً من ذلك، يتم محاسبة مثل هذا العقد على أنه مشتقة في الفترة ما بين تاريخ التجارة وتاريخ التسوية.

تطبيق ٥٥ إن تاريخ التجارة هو التاريخ الذي تلزم فيه المنشأة نفسها بشراء أو بيع الأصل. وتشير محاسـبة تاريخ التجارة إلى (أ) الإعتراف بالأصل الذي سيتم إستلامه والإلتزام الذي سـيدفع مقابلـه فـي تاريخ التجارة، و(ب) إلغاء الإعتراف بالأصل الذي يتم بيعه، والاعتراف بأي أرباح أو خـسائر من التصرف والاعتراف بذمة دائنة من المشتري مقابل الدفع في تاريخ التجارة. وعموما، لا تبدأ الفائدة بالإستحقاق على الأصل والإلتزام المقابل حتى تاريخ التسوية عندما يتم نقل الملكية.

تطبيق ٥٦ إن تاريخ التسوية هو التاريخ الذي يتم فيه تسليم الأصل إلى أو من قبل المنشأة. وتشير محاسـبة تاريخ التسوية إلى (أ) الإعتراف بالأصل في التاريخ الذي يتم فيه إستلامه من قبل المنشأة، و(ب) إلغاء الإعتراف بالأصل والاعتراف بأي أرباح أو خسائر من التصرف في تاريخ تسليمه من قبل المنشأة. وعند تطبيق محاسبة تاريخ التسوية، تقوم المنشأة بمحاسبة أي تغير في القيمـة العادلـة للأصل الذي سيتم إستلامه خلال الفترة ما بين تاريخ التجارة وتاريخ التسوية بنفس الطريقة التي تحاسب فيها الأصل المشترى. وبعبارة أخرى، لا يتم الإعتراف بالتغير في قيمة الأصول التي يتم تسجيلها بسعر التكلفة أو التكلفة المطفأة، بل يتم الإعتراف به في حـساب الـربح أو الخـسارة للأصول المصنفة على أنها أصول مالية بالقيمة العادلة من خـلال الـربح أو الخـسارة، ويـتم الإعتراف به في الدخل الشامل الآخر للأصول المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع.

إلغاء الإعتراف بالإلتزام المالي (الفقرات ٣٩-٤٢)

تطبيق ٥٧ يتم إنقضاء الإلتزام المالي (أو جزء منه) عندما يقوم المدين بأي مما يلي:-

(أ) يفي بالإلتزام (أو جزء منه) بأن يدفع للدائن، عادة بالنقد، أو بأصول مالية أخرى، أو بضائع أو خدمات؛ أو

(ب) يتم إعفاؤه قانونياً من المسؤولية الرئيسية عن الإلتزام (أو جزء منه) إما من خـلال إجـراء قانوني أو من خلال الدائن. (إذا منح المدين ضمانة معينة، فإنه لا يزال يمكن تحقيـق هـذا الشرط).

تطبيق ٥٨ إذا قامت المنشأة المصدرة لأداة الدين بإعادة شراء تلك الأداة، يتم إنقضاء الدين حتى لو كانـت المنشأة المصدرة أحد صناع السوق في تلك الأداة أو تنوي إعادة بيعها على المدى القريب.

تطبيق ٥٩ لا تعفي الدفعات إلى طرف ثالث، بحد ذاتها، بما في ذلك صندوق إئتمان (تسمى أحياناً بتـسديد الدين من ناحية جوهرية)، المدين من إلتزامه الرئيسي تجاه الدائن، في غياب إعفاء قانوني.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تطبيق ٦٠ إذا دفع المدين إلى طرف ثالث لتحمل إلتزام معين وقام بإعلام دائنه أن الطرف الثالث قد تحمل إلتزام دينه، عندئذ لا يقوم المدين بإلغاء الإعتراف بإلتزام الدين ما لم يتم تلبية الشرط في الفقرة "تطبيق ٥٧(ب)". إذا دفع المدين إلى طرف ثالث لتحمل إلتزام معين وحصل على إعفاء قانوني من دائنه، يكون المدين قد قضى الدين. لكن إذا وافق المدين على تقديم دفعات على الدين إلى طرف ثالث أو مباشرة إلى دائنه الأصلي، يعترف المدين بإلتزام دين جديد تجاه الطرف الثالث.

تطبيق ٦١ بالرغم أنه ينتج عن الإعفاء القانوني، سواء كان قضائياً أو من قبل الدائن، إلغاء الإعتراف بالإلتزام، يمكن أن تعترف المنشأة بالإلتزام الجديد إذا لم يتم إستيفاء معايير إلغاء الإعتراف في الفقرات ١٥ - ٣٧ للأصول المالية المنقولة. وإذا لم تتحقق تلك المعايير، فلا يلغى الإعتراف بالأصول المنقولة، وتعترف المنشأة بالإلتزام الجديد المرتبط بالأصول المنقولة.

تطبيق ٦٢ لأغراض الفقرة ٤٠، تختلف الشروط بشكل جوهري إذا كانت القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية بموجب الشروط الجديدة، بما في ذلك أي رسوم مدفوعة مطروحاً منها أي رسوم مستلمة ومخصومة بإستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي، تختلف بمقدار ١٠ % على الأقل عن القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المتبقية من الإلتزام المالي الأصلي. إذا تم محاسبة تبادل أدوات الدين أو تعديل الشروط على أنه إنقضاء، يتم الإعتراف بأي تكاليف أو رسوم متكبدة على أنها جزء من الأرباح أو الخسائر من الإنقضاء. وإذا لم يتم محاسبة التبادل أو التعديل على أنه إنقضاء، تعدّل أي رسوم أو تكاليف متكبدة المبلغ المسجل للإلتزام ويتم إطفاؤها خلال المدة المتبقية للإلتزام المعدل.

تطبيق ٦٣ في بعض الحالات، يعفي الدائن المدين من إلتزامه الحالي بتسديد الدفعات، ولكن يتحمل المدين إلتزام ضمانة بالدفع إذا تعثر الطرف الثالث الذي يتحمل المسؤولية الرئيسية عن السداد. وفي هذه الظروف فإن المدين:-

(أ) يعترف بالإلتزام المالي الجديد على أساس القيمة العادلة لإلتزامه بالضمانة؛ و

(ب) يعترف بالأرباح أو الخسائر على أساس الفرق بين (١) أي عائدات مدفوعة، (٢) والمبلغ المسجل للإلتزام المالي الأصلي مطروحاً منه القيمة العادلة للإلتزام المالي الجديد.

القياس (الفقرات ٤٣ - ٧٠)

القياس المبدئي للأصول المالية والإلتزامات المالية (الفقرة ٤٣)

تطبيق ٦٤ تكون القيمة العادلة للأداة المالية عند الإعتراف الأولي هي عادة سعر المعاملة (أي القيمة العادلة للمقابل المقدم أو المستلم، أنظر أيضاً الفقرة "تطبيق ٧٦"). لكن إذا كان جزء من المقابل المقدم أو المستلم هو لشيء آخر عدا الأداة المالية، يتم تقدير القيمة العادلة للأداة المالية بإستخدام أسلوب تقييم (أنظر الفقرات "تطبيق٧٤- تطبيق٧٩"). على سبيل المثال، يمكن تقدير القيمة العادلة لقرض أو ذمة مدينة طويلة الأجل لا تحمل أي فائدة على أنها القيمة الحالية لجميع المقبوضات النقدية المستقبلية المخصومة بإستخدام سعر (أسعار) الفائدة السائدة في السوق لأداة مشابهة (مشابهة من حيث العملة، والمدة، ونوع سعر الفائدة، وعوامل أخرى) ذات ملاءة إئتمانية مشابهة. ويعتبر أي

مبلغ إضافي يتم إقراضه على أنه مصروف أو تخفيض في الدخل ما لم يكن مؤهلاً للاعتراف على أنه نوع آخر من الأصول.

تطبيق ٦٥ إذا قامت المنشأة بإنشاء قرض ذي سعر فائدة خارج السوق (مثلاً ٥% عندما يكون سعر السوق لقروض مشابهة هو ٨%)، وإستلمت رسوم مقدمة كتعويض، فإنها تعترف بالقرض بقيمته العادلة، أي صافي الرسوم التي تستلمها. وتسجل المنشأة الخصم في حساب الربح أو الخسارة بإستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلي.

القياس اللاحق للأصول المالية (الفقرتان ٤٥ و٤٦)

تطبيق ٦٦ إذا تم قياس أداة مالية معترف بها سابقاً على أنها أصل مالي بالقيمة العادلة وكانت قيمتها العادلة ما دون الصفر، فإنها تكون إلتزاماً مالياً وفقاً للفقرة ٤٧.

تطبيق ٦٧ توضح الأمثلة التالية محاسبة تكاليف المعاملة عند القياس الأولي واللاحق لأصل مالي متوفر برسم البيع. يتم شراء الأصل مقابل ١٠٠ وحدة عملة مضافاً إليها علاوة شراء بقيمة ٢ وحدة عملة. يتم الإعتراف بشكل أولي بالأصل بقيمة ١٠٢ وحدة عملة. وتصادف نهاية فترة إعداد التقارير بعد يوم واحد، عندما يكون سعر السوق المعلن للأصل هو ١٠٠ وحدة عملة. وإذا كان قد تم بيع الأصل، يتم دفع عمولة بقيمة ٣ وحدة عملة. وفي ذلك التاريخ، يتم قياس الأصل بقيمة ١٠٠ وحدة عملة (دون النظر إلى العمولة المحتملة من البيع) ويتم الإعتراف بخسارة قيمتها ٢ وحدة عملة في الدخل الشامل الآخر. وإذا كان للأصل المالي المتوفر برسم البيع دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد، يتم إطفاء تكاليف المعاملة في حساب الربح أو الخسارة بإستخدام طريقة الفائدة الفعالة. وإذا لم يكن للأصل المالي المتوفر برسم البيع دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد، يتم الإعتراف بتكاليف المعاملة في حساب الربح أو الخسارة عندما يتم إلغاء الإعتراف بالأصل أو تنخفض قيمته.

تطبيق ٦٨ يتم قياس الأدوات المصنفة على أنها قروض وذمم دائنة بالتكلفة المطفأة دون النظر إلى نية المنشأة الإحتفاظ بها حتى تاريخ الإستحقاق.

إعتبارات قياس القيمة العادلة (الفقرتان ٤٨ و٤٩)

تطبيق ٦٩ يتضمن تعريف القيمة العادلة إفتراض مفاده أن المنشأة هي منشأة مستمرة بدون نية أو حاجة لتصفية أو تقليص حجم عملياتها بشكل كبير أو تنفيذ معاملة بشروط غير مواتية. وبالتالي لا تكون القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن تستلمه المنشأة أو تدفعه في معاملة قسرية أو تصفية إلزامية أو بيع جبري بأسعار مخفضة. إلا أن القيم العادلة تعكس الجودة الإئتمانية للأداة.

تطبيق٧٠ يستخدم هذا المعيار مصطلحي "سعر العرض" و"السعر المطلوب" (ويشار إليه أحياناً "بسعر العرض الحالي") في سياق أسعار السوق المعلنة، ومصطلح "الفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب" ليشمل تكاليف المعاملة فقط. ولا يتم شمل التعديلات الأخرى للوصول إلى القيمة العادلة (مثلاً مخاطر الإئتمان الخاصة بالطرف المقابل) في مصطلح " الفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

السوق النشط: السعر المعلن

تطبيق٧١ تعتبر الأداة المالية على أنها مسعرة في السوق النشط إذا كانت الأسعار المعلنة متوفرة بسهولة وبشكل منتظم عن طريق التبادل، أو التاجر، أو السمسار، أو مجموعة صناعية، أو خدمة التسعير أو وكالة تنظيمية، وكانت تلك الأسعار تمثل معاملات السوق الفعلية والتي تحدث بشكل منتظم على أساس تجاري. ويتم تحديد القيمة العادلة من حيث السعر المتفق عليه بين المشتري الراغب والبائع الراغب في معاملة على أساس تجاري. والهدف من تحديد القيمة العادلة لأداة مالية متداولة في السوق النشط هو الوصول إلى السعر الذي تحصل به المعاملة في نهاية فترة إعداد التقارير في تلك الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة تحديد شروط الأداة) في السوق النشط الأكثر جدوى الذي تملك المنشأة وسيلة وصول مباشرة له. غير أن المنشأة تعدل السعر في السوق الأكثر جدوى لتعكس أي إختلافات في مخاطر إئتمان الطرف المقابل بين الأدوات المتداولة في ذلك السوق والأدوات التي يتم تقييمها. إن وجود عروض أسعار معلنة في السوق النشط هو أفضل دليل على القيمة العادلة ويتم إستخدامها متى كانت موجودة لقياس الأصل المالي أو الإلتزام المالي.

تطبيق٧٢ يكون سعر السوق المعلن المناسب للأصل المحتفظ به أو الإلتزام الذي سيتم إصداره هو عادة سعر العرض الحالي، وبالنسبة للأصل الذي سيتم شراؤه أو الإلتزام المحتفظ به فيكون السعر المطلوب. عندما يكون لدى المنشأة أصول وإلتزامات ذات مخاطر سوقية متعلقة بالمعادلة، يمكنها إستخدام أسعار سوق متوسط كأساس لتحديد القيم العادلة للأوضاع التي تتطلب معادلة المخاطر وتطبيق سعر العرض أو السعر المطلوب على صافي المركز المفتوح، حيثما يكون مناسباً. وعندما تكون أسعار العرض والأسعار المطلوبة غير متوفرة، يقدم سعر أحدث معاملة دليلاً على القيمة العادلة الحالية طالما أنه لم يحدث تغيير جوهري في الظروف الإقتصادية منذ وقت المعاملة. وإذا تغيرت الظروف منذ وقت المعاملة (مثلاً تغير في سعر الفائدة الخالي من المخاطر يلي أحدث سعر معلن لسند الشركة)، تعكس القيمة العادلة التغير في الظروف من خلال الرجوع إلى الأسعار أو المعدلات الحالية للأدوات المالية المشابهة، حيثما يكون مناسباً. وعلى نحو مماثل، إذا كان بإمكان المنشأة أن تثبت أن سعر آخر معاملة ليس هو القيمة العادلة (مثلاً لأنه عكس المبلغ الذي تستلمه المنشأة أو تدفعه في معاملة قسرية أو تصفية إلزامية أو بيع جبري بأسعار مخفضة)، يتم تعديل ذلك السعر. إن القيمة العادلة لمحفظة من الأدوات المالية تنتج عن عدد من وحدات الأداة وسعر السوق المعلن الخاص بها. وإذا كان عرض الأسعار المعلن في سوق نشط غير موجود لأداة مالية بمجملها، لكن يوجد سوق نشط لأجزائها المكونة، يتم تحديد القيمة العادلة على أساس أسعار السوق ذات العلاقة لأجزائها المكونة.

تطبيق٧٣ إذا تم الإعلان عن معدل ما (بدلاً من السعر) في سوق نشط، تستخدم المنشأة ذلك المعدل المعلن عنه في السوق على أنه أحد معطيات أسلوب التقييم لتحديد القيمة العادلة. وإذا لم يتضمن المعدل المعلن عنه في السوق مخاطر الإئتمان أو العوامل الأخرى التي يشملها المشاركون في السوق في تقييم الأداة، تقوم المنشأة بالتعديل لإستيعاب تلك العوامل.

السوق الغير نشط: تقنية التقييم

تطبيق٧٤ إذا لم يكن سوق الأداة المالية نشطاً، تقوم المنشأة بتحديد القيمة العادلة بإستخدام أسلوب تقييم معين. وتتضمن أساليب التقييم إستخدام أحدث معاملات السوق على أساس تجاري بين الأطراف الراغبة والمطلعة، إذا توفرت، وإشارة إلى القيمة العادلة الحالية أداة أخرى تكون متطابقة إلى حد

كبير، وتحليل التدفق النقدي المخصوم، ونماذج تسعير الخيار. وإذا كان هناك أسلوب تقييم مستخدم بشكل شائع من قبل المشاركين في السوق لتسعير للأداة وتبين أن ذلك الأسلوب يقدم تقديرات موثوقة للأسعار التي يتم الحصول عليها في معاملات السوق الفعلية، تستخدم المنشأة ذلك الأسلوب.

تطبيق٧٥ إن الهدف من إستخدام أسلوب التقييم هو تحديد ماذا يمكن أن يكون سعر المعاملة في تاريخ القياس في تبادل على أساس تجاري ناتج عن اعتبارات العمل العادية. ويتم تقدير القيمة العادلة على أساس نتائج أسلوب التقييم الذي يستفيد من معطيات السوق إلى أقصى حد، ويعتمد بأقل ما يمكن على المعطيات الخاصة بالمنشأة. ويتوقع أن يصل أسلوب التقييم إلى تقدير واقعي للقيمة العادلة إذا (أ) كان يعكس بشكل معقول كيف يمكن أن يتوقع من السوق تسعير الأداة، و(ب) كانت معطيات أسلوب التقييم تمثل على نحو معقول توقعات السوق ومقاييس عوامل المخاطر المتعلقة بالعائد المتأصلة في الأداة المالية.

تطبيق ٧٦ لذلك، فإن أسلوب التقييم (أ) يشمل جميع العوامل التي يدرسها المشاركون في السوق أثناء تحديد السعر، (ب) ينسجم مع المنهجيات الإقتصادية المقبولة لتسعير الأدوات المالية. وتقوم المنشأة بشكل دوري بقياس أسلوب التقييم وفحص فاعليته بإستخدام أسعار من أي معاملات سوق حالي ملحوظ في نفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة تحديد شروط) أو بناءاً على أي بيانات سوق ملحوظ متوفرة. وتحصل المنشأة على بيانات السوق بشكل منسجم من نفس السوق الذي تم فيه إنشاء أو شراء الأداة. إن أفضل دليل على القيمة العادلة للأداة المالية عند الإعتراف الأولي هو سعر المعاملة (أي القيمة العادلة للمقابل المستلم أو المدفوع) ما لم يتم إثبات القيمة العادلة لتلك الأداة المالية من خلال المقارنة مع معاملات السوق الحالي الملحوظ الأخرى في نفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة تحديد شروط) أو بناءاً على أسلوب التقييم الذي تشمل متغيراته فقط البيانات من الأسواق الملحوظة.

تطبيق٧٦أ يجب أن يكون القياس اللاحق للأصل المالي أو الإلتزام المالي والإعتراف اللاحق للمكاسب والخسائر متفقاً مع متطلبات هذا المعيار، وقد لا ينجم عن تطبيق الفقرة تطبيق ٧٦ الإعتراف بمكسب أو خسارة عند الإعتراف الأولي بأصل مالي أو إلتزام مالي، وفي هذه الحالة يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وجوب الإعتراف بالمكسب أو الخسارة بعد الإعتراف الأولي فقط إلى المدى الذي تنشأ به من تغير في عامل (بما في ذلك الوقت) على المشاركين في السوق أخذه في الإعتبار عند تحديد السعر.

تطبيق ٧٧ يعتبر الشراء أو الإنشاء الأولي لأصل مالي أو تكبد إلتزام مالي هو معاملة سوق توفر أساساً لتقدير القيمة العادلة للأداة المالية. وبشكل خاص، إذا كانت الأداة المالية هي أداة دين (مثل قرض معين)، يمكن تحديد قيمتها العادلة بالرجوع إلى ظروف السوق التي كانت موجودة في تاريخ شرائها أو إنشائها وظروف السوق الحالية أو أسعار الفائدة المحملة حالياً من قبل المنشأة أو من قبل آخرين لأدوات الدين المشابهة (أي فترة الإستحقاق المتبقية المماثلة، نمط التدفق النقدي، العملة، مخاطر الإئتمان، الضمانات الإضافية، أساس الفائدة). وكخيار بديل، وبشرط أن لا يكون هناك تغيير في مخاطر الإئتمان الخاصة بالمدين وتوزيعات الإئتمان المطبقة بعد إنشاء أداة الدين، يمكن اشتقاق تقدير لسعر الفائدة الحالي في السوق من خلال إستخدام سعر فائدة أساسي يعكس

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

جودة إئتمانية أفضل من أداة الدين ذات الصلة، ويحافظ على ثبات توزيع الإئتمان، ويعدل لإستيعاب التغير في سعر الفائدة الأساسي عن تاريخ الإنشاء. وإذا تغيرت الظروف منذ آخر معاملة سوق، يتم تحديد التغير المقابل في القيمة العادلة للأداة المالية التي يتم تقييمها من خلال الرجوع إلى الأسعار أو المعدلات الحالية للأدوات المالية المشابهة، المعدلة حسبما هو مناسب، لإستيعاب أي إختلافات عن الأداة التي يتم تقييمها.

تطبيق ٧٨ قد لا تتوافر نفس المعلومات في كل تاريخ قياس. على سبيل المثال، في التاريخ الذي تقدم فيه المنشأة قرضاً أو تشتري أداة دين غير متداولة بشكل نشط، يكون لدى المنشأة سعر معاملة هو أيضاً سعر السوق. إلا أنه قد لا تتوفر معلومات جديدة عن المعاملة في تاريخ القياس التالي، وبالرغم أنه بإمكان المنشأة تحديد المستوى العام لأسعار الفائدة في السوق، غير أنها قد لا تعرف ما هو مستوى الإئتمان أو المخاطر الأخرى الذي يأخذه بعين الإعتبار المشاركون في السوق أثناء تسعير الأداة في ذلك التاريخ. وقد لا تملك المنشأة معلومات من احدث المعاملات لتحديد توزيع الإئتمان المناسب على سعر الفائدة الأساسي لإستخدامه في تحديد معدل خصم معين لحساب القيمة الحالية. ومن المعقول الإفتراض بأنه، في غياب دليل بخلاف ذلك، لم تحدث تغيرات في التوزيع الذي كان قائما في التاريخ الذي تم فيه تقديم القرض. وعلى كل حال، يتوقع من المنشأة أن تبذل جهودا معقولة لتحديد ما إذا كان هناك دليل على حصول تغيير في تلك العوامل. وعند وجود دليل على التغيير، تقوم المنشأة بدراسة آثار التغيير في تحديد القيمة العادلة للأداة المالية.

تطبيق ٧٩ أثناء تطبيق تحليل التدفق النقدي المخصوم، تستخدم المنشأة واحد أو أكثر من معدلات الخصم المساوية لنسب العائد السائدة للأدوات المالية التي يكون لها بشكل أساسي نفس الشروط والخصائص، بما في ذلك جودة إئتمان الأداة، والمدة المتبقية التي يتم خلالها تحديد سعر الفائدة التعاقدي، والمدة المتبقية لتسديد المبلغ الأصلي، والعملة التي ينبغي بها تسديد الدفعات. ويمكن قياس الذمم المدينة والذمم الدائنة قصيرة الأجل التي ليس لها سعر فائدة معلن بمبلغ الفاتورة الأصلية إذا كان أثر الخصم غير هام.

السوق الغير نشط: أدوات حقوق الملكية

تطبيق ٨٠ تكون القيمة العادلة للإستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر سوق معلن في السوق النشط والمشتقات المرتبطة بأداة حقوق الملكية غير المسعرة والتي يجب تسويتها من خلال تسليم هذه الأداة (أنظر الفقرتين ٤٦(ج) و٤٧) قابلة للقياس بشكل موثوق إذا (أ) كان التغير في نطاق التقديرات المعقولة للقيمة العادلة غير هام بالنسبة لتلك الأداة، أو إذا (ب) كان من الممكن تقييم إحتمالات التقديرات المختلفة ضمن النطاق بشكل معقول وإستخدامها في تقدير القيمة العادلة.

تطبيق ٨١ هناك العديد من الحالات التي من المحتمل أن يكون فيها التغير في نطاق التقديرات المعقولة للقيمة العادلة الخاصة بالإستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر سوق معلن والمشتقات المرتبطة بأداة حقوق الملكية غير المسعرة والتي يجب تسويتها من خلال تسليم هذه الأداة (أنظر الفقرتين ٤٦(ج) و٤٧) هو غير هام. ومن الممكن عادة تقدير القيمة العادلة للأصل المالي الذي قامت المنشأة بشرائه من طرف خارجي. لكن إذا كان نطاق التقديرات المعقولة للقيمة العادلة هاماً وليس من الممكن على نحو معقول تقييم إحتمالات التقديرات المختلفة، تُمنع المنشأة من قياس الأداة بالقيمة العادلة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية ٢٠٠٥

مدخلات أساليب التقييم

تطبيق ٨٢ يشمل الأسلوب الملائم لتقدير القيمة العادلة لأداة مالية معينة بيانات السوق الملحوظ حول ظروف السوق مع العوامل الأخرى التي من المرجح أن تؤثر على القيمة العادلة للأداة. وتستند القيمة العادلة للأداة المالية إلى واحد أو أكثر من العوامل التالية (وربما عوامل أخرى):-

(أ) *القيمة الزمنية للأموال (أي الفائدة بالسعر الأساسي أو السعر الخالي من المخاطر)*. يمكن عادة اشتقاق أسعار الفائدة الأساسية من أسعار السندات الحكومية الملحوظة وكثيراً ما يتم الإعلان عنها في المنشورات المالية. وتختلف هذه الأسعار نمطيا بإختلاف التواريخ المتوقعة للتدفقات النقدية المقدرة على طول منحنى العائد لأسعار الفائدة للآفاق الزمنية المختلفة. ولأسباب عملية، يمكن أن تستخدم المنشأة سعراً عاماً مقبولاً وسهل الملاحظة، مثل سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن أو سعر المبادلة، على أنه السعر الأساسي. (ولأن سعراً مثل سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن ليس سعر فائدة خالي من المخاطر، يتم تحديد تعديل مخاطر الإئتمان الملائمة للأداة المالية المعينة على أساس مخاطر الإئتمان الخاصة بها فيما يتعلق بمخاطر الإئتمان في هذا السعر الأساسي). وفي بعض البلدان، يمكن أن تنطوي سندات الحكومة المركزية على مخاطر إئتمان كبيرة وقد لا توفر سعر فائدة أساسي معياري مستقر للأدوات المعبر عنها بتلك العملة. ويمكن أن يكون لبعض المنشآت في هذه البلدان موقف إئتماني أفضل ومعدل إقتراض أقل من الحكومة المركزية. وفي هذه الحالة، يمكن تحديد أسعار الفائدة الأساسية بشكل مناسب بالرجوع إلى أسعار الفائدة الخاصة بسندات الشركات ذات أعلى سعر الصادرة في عملة ذلك الإختصاص.

(ب) *مخاطر الإئتمان*. يمكن اشتقاق الأثر على القيمة العادلة لمخاطر الإئتمان (أي العلاوة على سعر الفائدة الأساسي لمخاطر الإئتمان) من أسعار السوق الملحوظة للأدوات المتداولة ذات الجودة الإئتمانية المختلفة أو من أسعار الفائدة الملحوظة التي يحملها المقرضون عن القروض التي تختلف في ملائتها الإئتمانية.

(ج) *أسعار صرف العملة الأجنبية*. توجد الأسواق النشطة لصرف العملة لمعظم العملات الرئيسية، ويتم الإعلان عن الأسعار بشكل يومي في المنشورات المالية.

(د) *أسعار السلع*. يوجد أسعار سوق ملحوظة للعديد من السلع.

(هـ) *أسعار حقوق الملكية*. تكون أسعار (ومؤشرات أسعار) أدوات حقوق الملكية المتداولة سهلة الملاحظة في بعض الأسواق. ويمكن إستخدام الأساليب التي تقوم على أساس القيمة الحالية لتقدير سعر السوق الحالي لأدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار ملحوظة.

(و) *التقلبات (أي العدد الكبير من التغيرات المستقبلية في سعر الأداة المالية أو بند آخر)*. يمكن عادة وعلى نحو معقول تقدير مقاييس تقلبات البنود المتداولة بشكل نشط على أساس بيانات السوق التاريخية أو من خلال إستخدام التقلبات المتضمنة في أسعار السوق الحالية.

(ز) *مخاطر الدفع المسبق ومخاطر التنازل*. يمكن تقدير أنماط الدفع المسبق المتوقعة للأصول المالية وأنماط التنازل المتوقعة للإلتزامات المالية على أساس البيانات التاريخية. (لا يمكن أن تكون القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي يمكن التنازل عنه من قبل الطرف المقابل أقل من القيمة الحالية للمبلغ المتنازل عنه - أنظر الفقرة ٤٩).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ح) *تكاليف خدمة الأصل المالي أو الإلتزام المالي. يمكن تقدير تكاليف الخدمة بإستخدام المقارنات مع الرسوم الحالية التي يحملها المشاركون الآخرون في السوق.* إذا كانت تكاليف خدمة الأصل المالي أو الإلتزام المالي كبيرة ويواجه المشاركون الآخرون في السوق تكاليف مقارنة، فإن المنشأة المصدرة تأخذها بعين الإعتبار أثناء تحديد القيمة العادلة لذلك الأصل المالي أو الإلتزام المالي. من المرجح أن تساوي القيمة العادلة في بداية الحق التعاقدي بالرسوم المستقبلية تكاليف الإنشاء المدفوعة لها، ما لم تكن الرسوم المستقبلية والتكاليف ذات العلاقة غير معقولة بالنسبة للبنود القابلة للمقارنة في السوق.

الأرباح والخسائر (الفقرات ٥٥-٥٧)

تطبيق ٨٣ تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٢١ على الأصول المالية والإلتزامات المالية التي تعتبر بنوداً نقدية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ والمعبر عنها بعملة أجنبية. وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١، يتم الإعتراف بأي أرباح أو خسائر للصرف الأجنبي على الأصول النقدية والإلتزامات النقدية في حساب الربح أو الخسارة. ويتم إستثناء البند النقدي الذي يتم تحديده على أنه أداة تحوط إما في تحوط التدفق النقدي (أنظر الفقرات ٩٥ - ١٠١) أو تحوط لصافي إستثمار (أنظر الفقرة ١٠٢). وبهدف الإعتراف بأرباح وخسائر الصرف الأجنبي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١، يتم معاملة الأصل المالي النقدي المتوفر برسم البيع كما لو تم تسجيله بالتكلفة المطفأة بالعملة الأجنبية. وتبعاً لذلك، بالنسبة لمثل هذا الأصل المالي، يتم الإعتراف بفروقات التبادل الناتجة عن التغيرات في التكلفة المطفأة في حساب الربح أو الخسارة ويتم الإعتراف بالتغيرات الأخرى في المبلغ المسجل وفقاً للفقرة ٥٥(ب). وبالنسبة للأصول المالية المتوفرة برسم البيع التي لا تعتبر بنوداً نقدية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ (مثلاً، أدوات حقوق الملكية)، تتضمن الأرباح أو الخسائر التي يعترف بها في الدخل الشامل الآخر بموجب الفقرة ٥٥(ب) أي عنصر صرف أجنبي ذو علاقة. وإذا كان هناك علاقة تحوط بين الأصل النقدي غير المشتق والإلتزام النقدي غير المشتق، يتم الإعتراف بالتغيرات في عنصر العملة الأجنبية لتلك الأدوات المالية في حساب الربح أو الخسارة.

إنخفاض قيمة الأصول المالية وعدم إمكانية تحصيلها (الفقرات ٥٨-٧٠)

الأصول المالية المسجلة بمقدار التكلفة المطفأة (الفقرات ٦٣-٦٥)

تطبيق ٨٤ يتم قياس إنخفاض قيمة الأصل المالي المسجل بالتكلفة المطفأة بإستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي للأداة المالية لأن الخصم بسعر الفائدة الحالي في السوق يفرض، فعلياً، قياس القيمة العادلة على الأصول المالية التي يتم قياسها خلافاً لذلك بالتكلفة المطفأة. إذا تم إعادة التفاوض بشأن شروط قرض معين، أو ذمة مدينة، أو إستثمار محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق أو تم خلافاً لذلك تعديلها بسبب الصعوبات المالية التي يواجهها المقرض أو المنشأة المصدرة، يتم قياس إنخفاض القيمة بإستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي قبل تعديل الشروط. ولا يتم خصم التدفقات النقدية المتعلقة بالذمم المدينة قصيرة الأجل إذا كان أثر الخصم غير هام. إذا كان للقرض، أو الذمة المدينة، أو الإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق سعر فائدة متغير، يكون معدل الخصم لقياس أي خسائر إنخفاض قيمة بموجب الفقرة ٦٣ هو سعر (أسعار) الفائدة الفعلي الحالي المحدد بموجب العقد. وكوسيلة عملية، يمكن أن يقيس الدائن إنخفاض قيمة الأصل المالي المسجل بالتكلفة المطفأة على أساس القيمة العادلة للأداة بإستخدام سعر سوق ملحوظ. ويعكس حساب

القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للأصل المالي المضمون بالرهن التدفقات النقدية التي يمكن أن تنتج عن غلق الرهن مطروحاً منها تكاليف الحصول على الضمان الإضافي وبيعه، سواء كان غلق الرهن ممكنا أم لا.

تطبيق ٨٥ تتطرق عملية تقدير إنخفاض القيمة إلى جميع مخاطر الإئتمان، وليس فقط تلك التي لها جودة إئتمانية متدنية. على سبيل المثال، إذا إستخدمت المنشأة نظام تصنيف إئتماني داخلي فإنها تدرس جميع درجات الإئتمان، وليس فقط تلك التي تعكس تدهور الإئتمان الحاد.

تطبيق ٨٦ يمكن أن ينتج عن عملية تقدير مبلغ خسارة إنخفاض القيمة مبلغ واحد أو مجموعة من المبالغ المحتملة. وفي الحالة الثانية، تعترف المنشأة بخسارة إنخفاض قيمة مساوية لأفضل تقدير ضمن المجموعة* مع الأخذ بعين الإعتبار جميع المعلومات ذات الصلة المتوفرة قبل إصدار البيانات المالية حول الظروف القائمة في نهاية فترة إعداد التقارير.

تطبيق ٨٧ ولغرض التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة، يتم جمع الأصول المالية على أساس الخصائص المتشابهة لمخاطر الإئتمان التي تشير إلى قدرة المدين على دفع جميع المبالغ المستحقة وفقاً للشروط التعاقدية (مثلاً، على أساس تقييم مخاطر الإئتمان أو عملية التصنيف التي تتناول نوع الأصل، والصناعة، والموقع الجغرافي، ونوع الضمان الإضافي، ووضع إستحقاق الدفع سابقاً، والعوامل الأخرى ذات الصلة). وترتبط الخصائص المنتقاة بتقدير التدفقات النقدية المستقبلية لمجموعات من هذه الأصول لكونها تشير إلى قدرة المدين على دفع جميع المبالغ المستحقة وفقاً للشروط التعاقدية الخاصة بالأصول التي يتم تقييمها. إلا أن إحتمالات الخسارة وإحصائيات الخسائر الأخرى تختلف وفق مستوى المجموعة بين (أ) الأصول التي تم تقييمها بشكل مفرد لإنخفاض القيمة ووجد أنه لم تنخفض قيمتها و(ب) الأصول التي لم يتم تقييمها بشكل مفرد لإنخفاض القيمة، وتنتج عنها إمكانية طلب مبلغ مختلف لإنخفاض القيمة. إذا لم يكن لدى المنشأة مجموعة من الأصول ذات خصائص مخاطر متشابهة، فإنها لا تجري تقييماً إضافياً.

تطبيق ٨٨ تمثل خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها على أساس المجموعة خطوة مرحلية بإنتظار تحديد خسائر إنخفاض القيمة على الأصول المختلفة في مجموعة الأصول المالية التي يتم تقييمها بشكل جماعي لإنخفاض القيمة. وحالما تتوافر المعلومات التي تحدد على وجه الخصوص خسائر الأصول التي إنخفضت قيمتها بشكل مفرد في المجموعة، يتم إلغاء تلك الأصول من المجموعة.

تطبيق ٨٩ يتم تقدير التدفقات النقدية المستقبلية في مجموعة الأصول المالية التي تيم تقييمها بشكل جماعي على أساس تاريخ الخسائر للأصول التي لها خصائص مخاطر إئتمان مشابهة لتلك التي في المجموعة. وتستخدم المنشآت، التي ليس لها تاريخ خسائر خاص بها أو تجربة كافية، تجارب المجموعة النظيرة للمجموعات المقارنة من الأصول المالية. ويتم تعديل تاريخ الخسائر على أساس البيانات الملحوظة الحالية لعكس آثار الظروف الحالية التي لم تؤثر على الفترة التي يستند إليها تاريخ الخسائر وإلغاء آثار الظروف في الفترة التاريخية التي لا توجد حالياً. وتعكس تقديرات التغيرات في التدفقات النقدية المستقبلية، وتنسجم من حيث الإتجاهات مع، التغيرات في

* تتضمن الفقرة ٣٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ إرشادات حول كيفية تحديد أفضل تقدير ضمن مجموعة من المخرجات المحتملة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

البيانات الملحوظة ذات العلاقة من فترة إلى أخرى (مثل التغيرات في معدلات البطالة، أو أسعار الممتلكات، أو أسعار السلع، أو حالة الدفع، أو العوامل الأخرى التي تشير إلى الخسائر المتكبدة في المجموعة وأهميتها). وتتم مراجعة المنهجية والإفتراضات المستخدمة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية بشكل منتظم لتقليل الإختلافات بين تقديرات الخسائر وتجارب الخسارة الفعلية.

تطبيق ٩٠ وكمثال على تطبيق الفقرة "تطبيق٨٩"، يمكن أن تحدد المنشأة، على أساس التجربة التاريخية، أن من الأسباب الرئيسية للتعثر في سداد قروض بطاقة الإئتمان هو وفاة المقترض. ويمكن أن تلاحظ المنشأة أن معدل الوفاة يبقى ثابتاً من سنة إلى أخرى. وبالرغم من ذلك، يمكن أن يكون بعض المقترضين في مجموعة المنشأة لقروض بطاقة الإئتمان قد توفوا في تلك السنة، مما يشير إلى حصول خسارة إنخفاض قيمة على تلك القروض، حتى لو لم تعلم المنشأة، في نهاية السنة، من هم المقترضين الذين توفوا. ويكون من المناسب الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة لهذه الخسائر التي "تم تكبدها لكن لم يبلغ عنها". غير أنه لا يكون من الملائم الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة لحالات الوفاة المتوقع حصولها في الفترة المستقبلية، لأن حدث الخسارة الضروري (وهو وفاة المقترض) لم يقع بعد.

تطبيق ٩١ عند إستخدام معدلات الخسارة التاريخية في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية، من المهم تطبيق المعلومات حول معدلات الخسارة التاريخية على المجموعات التي يتم تحديدها بطريقة تنسجم مع المجموعات التي تم ملاحظة معدلات الخسارة التاريخية فيها. لذلك، يجب أن تُمكن الطريقة المستخدمة من إرتباط كل مجموعة بمعلومات حول تاريخ الخسائر في مجموعات الأصول التي يكون لها خصائص مخاطر إئتمان مشابهة وبيانات ملحوظة ذات علاقة تعكس الظروف الحالية.

تطبيق ٩٢ يمكن إستخدام المناهج القائمة على أساس الصيغ أو الأساليب الإحصائية لتحديد خسائر إنخفاض القيمة في مجموعة الأصول المالية (مثلاً للقروض ذات الرصيد الأقل) طالما أنها منسجمة مع المتطلبات في الفقرات ٦٣ - ٦٥ و"تطبيق٨٧ - تطبيق٩١". ويشمل أي نموذج مستخدم أثر القيمة الزمنية للأموال، ويتطرق إلى التدفقات النقدية لكامل العمر المتبقي للأصل (وليس فقط السنة التالية)، كما يتناول عمر القروض ضمن المحفظة، ولا يؤدي إلى نشوء خسائر إنخفاض قيمة عند الإعتراف الأولي بالأصل المالي.

دخل الفائدة بعد الإعتراف بإنخفاض القيمة

تطبيق ٩٣ ما أن يتم تخفيض قيمة الأصل المالي أو مجموعة الأصول المالية المشابهة نتيجة لخسارة إنخفاض القيمة، يتم الإعتراف بعد ذلك بدخل الفائدة بإستخدام سعر الفائدة المستخدم لخصم التدفقات النقدية المستقبلية بهدف قياس خسارة إنخفاض القيمة.

التحوط (الفقرات ٧١ - ١٠٢)

أدوات التحوط (الفقرات ٧٢-٧٧)

الأدوات المؤهلة (الفقرتان ٧٢ و٧٣)

تطبيق٩٤ يمكن أن تكون الخسارة المحتملة من الخيار الذي تكتبه المنشأة أكبر بكثير من الربح المحتمل في قيمة بند التحوط ذو العلاقة. وبعبارة أخرى، فإن الخيار المكتوب ليس فاعلاً في تخفيض التعرض للربح أو الخسارة لبند التحوط. لذلك، لا يكون الخيار المكتوب مؤهلاً كأداة تحوط ما لم يتم تحديده كمعادلة لخيار مشترى، بما في ذلك البند المتضمن في أداة مالية أخرى (مثلاً خيار

الشراء المكتوب المستخدم في التحوط لإلتزام قابل للإستدعاء). وعلى العكس من ذلك، يكون للخيار المشترى أرباح محتملة مساوية للخسائر أو تزيد عنها وبالتالي فإنه يمكن أن يخفض من التعرض للربح أو الخسارة من التغيرات في القيم العادلة أو التدفقات النقدية. وتبعاً لذلك، يمكن أن يكون مؤهلاً كأداة تحوط.

تطبيق ٩٥ يمكن تحديد الإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق والمسجل بالتكلفة المطفأة على أنه أداة تحوط في تحوط لمخاطر العملة الأجنبية.

تطبيق ٩٦ إن الإستثمار في أداة حقوق ملكية غير مسعرة والذي لا يتم تسجيله بالقيمة العادلة لأنه لا يمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية أو المشتقة المرتبطة بأداة حقوق ملكية غير مسعرة والتي يجب تسويتها من خلال تسليم هذه الأداة لا يمكن تحديد أي منهما على أنه أداة تحوط (أنظر الفقرتين ٤٦(ج) و ٤٧).

تطبيق ٩٧ لا تعتبر أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة أصولاً مالية أو إلتزامات مالية لها وبالتالي لا يمكن تحديدها على أنها أدوات تحوط.

بنود التحوط (الفقرات ٧٨-٨٤)

البنود المؤهلة (الفقرات ٧٨ - ٨٠)

تطبيق ٩٨ إن الإلتزام الثابت بشراء مؤسسة أعمال في عملية إندماج الأعمال لا يمكن أن يكون بند محوط، بإستثناء لمخاطر الصرف الأجنبي، لأنه لا يمكن تحديد وقياس المخاطر الأخرى التي يتم التحوط لها. وهذه المخاطر الأخرى هي مخاطر أعمال عامة.

تطبيق ٩٩ إن إستثمار طريقة حقوق الملكية لا يمكن أن يكون بند محوط في تحوط القيمة العادلة لأن طريقة حقوق الملكية تعترف بحصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة في حساب الربح أو الخسارة، بدلاً من التغيرات في القيمة العادلة للإستثمار. ولسبب مشابه، لا يمكن أن يكون الإستثمار في الشركة التابعة الموحدة بند محوط في تحوط القيمة العادلة لأن التوحيد يعترف بأرباح أو خسائر الشركة التابعة في حساب الربح أو الخسارة، بدلاً من التغيرات في القيمة العادلة للإستثمار. ويختلف تحوط صافي الإستثمار في العملية الأجنبية لأنه عبارة عن تحوط لمخاطر العملة الأجنبية، وليس تحوط قيمة عادلة للتغير في قيمة الإستثمار.

تطبيق٩٩أ تبين الفقرة ٨٠ أن مخاطرة العملة الأجنبية في البيانات المالية المجمعة لمعاملة متوقعة جداً ضمن المجموعة قد تتأهل كبند محوط في تحوط التدفق النقدي، شريطة أن تكون المعاملة مقيمة بعملة بإستثناء عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية للمنشأة الداخلة في المعاملة، وأن مخاطرة 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 مخاطرة العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة ضمن المجموعة على الربح أو الخسارة المجمعة فإن المعاملة ضمن المجموعة لا يمكن أن تتأهل كبند محوط، وهذه هي عادة الحالة بالنسبة لدفعات الأتاوة أو دفعات الفائدة أو رسوم الإدارة بين الأعضاء في نفس المجموعة، إلا إذا كانت هناك معاملة خارجية ذات علاقة، غير أنه عندما تؤثر مخاطرة العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة ضمن المجموعة على الربح أو الخسارة المجمعة فإن المعاملة ضمن المجموعة يمكن أن تتأهل كبند محوط، ومن الأمثلة على ذلك مبيعات أو مشتريات متوقعة للمخزون بين أعضاء نفس المجموعة إذا كان هناك بيع فيما بعد للمخزون

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

لجهة خارجية بالنسبة للمجموعة، وبالمثل فإن البيع المتوقع ضمن المجموعة لمصنع ومعدات من منشأة المجموعة التي صنعتها إلى منشأة المجموعة التي ستستخدم المصنع والمعدات في عملياتها قد يؤثر على الربح أو الخسارة المجمعة، ومن الممكن أن يحدث ذلك على سبيل المثال لأن المصنع والمعدات سيتم إستهلاكها من قبل المنشأة المشترية، وقد يتغير المبلغ المعترف به مبدئياً للمصنع والمعدات إذا كانت المعاملة المتوقعة ضمن المجموعة مقيمة بعملة بإستثناء عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية للمنشأة المشترية.

تطبيق٩٩ب إذا تأهل تحوط معاملة متوقعة ضمن المجموعة لمحاسبة التحوط فإن أي ربح أو خسارة معترف بها في الدخل الشامل الآخر حسب الفقرة ٩٥ (أ) سيتم تصنيفها من حقوق الملكية إلى ربح أو خسارة في نفس الفترة أو الفترات التي تؤثر بها مخاطرة العملة الأجنبية للمعاملة المحوطة على الربح أو الخسارة المجمعة.

تحديد الأدوات المالية كأدوات تحوط (الفقرتان ٨١ و٨١أ)

تطبيق٩٩ج إذا تم تحديد حصة من التدفقات النقدية للأصل المالي أو الإلتزام المالي على أنها بند محوط، يجب أن تكون تلك الحصة المحددة أقل من إجمالي التدفقات النقدية للأصل أو الإلتزام. على سبيل المثال، في حالة الإلتزام الذي يكون سعر الفائدة الفعلي له أقل من سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن، لا يمكن أن تحدد المنشأة (أ) حصة من الإلتزام تساوي 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 الإلتزام المالي على أنها بند محوط وتتحوط بشأنها فيما يتعلق بمخاطرة محددة واحدة فقط (مثلاً للتغيرات التي تنسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن فقط). على سبيل المثال، في حالة الإلتزام المالي الذي يكون سعر الفائدة الفعلي له هو ١٠٠ نقطة أساس دون سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن، بإمكان المنشأة أن تحدد كامل الإلتزام على أنه بند محوط (أي المبلغ الأصلي مضافاً إليه الفائدة حسب سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن مطروحاً منها ١٠٠ نقطة أساس) وتقوم بالتحوط للتغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لكامل ذلك الإلتزام الذي ينسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن. ويمكن أن تختار المنشأة أيضاً نسبة تحوط غير نسبة ١:١ من أجل تحسين فاعلية التحوط كما هو موضح في الفقرة "تطبيق ١٠٠".

تطبيق٩٩د بالإضافة إلى ذلك، إذا تم التحوط لأداة مالية ذات سعر ثابت في وقت ما بعد إنشائها وتكون أسعار الفائدة قد تغيرت في غضون ذلك، تستطيع المنشأة تحديد 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 بناءاً على إفتراض أن المنشأة قد قامت بشراء الأداة في اليوم الذي قامت فيه أولا بتحديد البند المحوط. على سبيل المثال، نفترض أن المنشاة قد أنشئت أصلاً مالياً ذو سعر ثابت بقيمة ١٠٠ وحدة عملة وله سعر فائدة فعلي مقداره ٦% في الوقت الذي كان فيه سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن هو ٤%. تبدأ المنشأة بالتحوط لذلك الأصل في وقت لاحق عندما يكون سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن قد ارتفع إلى ٨% وإنخفضت القيمة العادلة للأصل إلى ٩٠ وحدة عملة. وتحسب المنشأة أنها لو قامت بشراء الأصل في التاريخ الذي تقوم فيه أولا بتحديده على أنه بند محوط مقابل قيمته العادلة في ذلك الوقت بمقدار ٩٠ وحدة عملة، فإن العائد الفعلي كان سيبلغ ٩,٥%. ولأن سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن أقل من هذا العائد الفعلي، بإمكان المنشأة تحديد حصة من سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن بنسبة ٨% تتألف جزئياً من التدفقات النقدية المتعلقة بالفائدة التعاقدية وجزئياً من الفرق بين القيمة العادلة (أي ٩٠ وحدة عملة) والمبلغ القابل للتسديد في تاريخ الإستحقاق (أي ١٠٠ وحدة عملة).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تحديد الأدوات غير المالية كأدوات تحوط (الفقرة ٨٢)

تطبيق ١٠٠ إن التغيرات في سعر مكون أو عنصر الأصل غير المالي أو الإلتزام غير المالي لا يكون لها عموماً أثر يمكن توقعه وقياسه بشكل منفصل على سعر البند القابل للمقارنة مع أثر، مثلاً، التغير في أسعار الفائدة السوقية على سعر السند. وبالتالي، يعتبر الأصل غير المالي أو الإلتزام غير المالي أنه بند محوط فقط في مجمله أو لمخاطر الصرف الأجنبي. وإذا كان هناك إختلاف بين شروط أداة التحوط والبند المحوط (مثل التحوط لشراء متوقع للقهوة البرازيلية بإستخدام عقد أجل لشراء القهوة الكولومبية وفق شروط مشابهة بخلاف ذلك)، فإن علاقة التحوط رغم ذلك تكون مؤهلة على أنها علاقة تحوط شريطة أن تتحقق جميع الشروط في الفقرة ٨٨، بما في ذلك أنه من المتوقع أن يكون التحوط عالي الفاعلية. ولهذا الغرض، يمكن أن يكون مبلغ أداة التحوط أعلى أو أقل من مبلغ البند المحوط إذا كان هذا يحسن من فاعلية علاقة التحوط. على سبيل المثال، يمكن أداء تحليل تراجع لتحديد العلاقة الإحصائية بين البند المحوط (مثلاً معاملة القهوة البرازيلية) وأداة التحوط (مثلاً معاملة القهوة الكولومبية). وإذا كان هناك علاقة إحصائية صحيحة بين هذين المتغيرين (أي بين أسعار وحدة القهوة البرازيلية والقهوة الكولومبية)، يمكن إستخدام الانحدار في خط التراجع لتحديد نسبة التحوط التي ستزيد من الفاعلية المتوقعة. على سبيل المثال، إذا كان الانحدار في خط التراجع هو ١,٠٢، فإن نسبة التحوط على أساس ٠,٩٨ كم من البنود المحوطة إلى ١,٠٠ كم من أدوات التحوط ستزيد من الفاعلية المتوقعة. إلا أن علاقة التحوط يمكن أن ينتج عنها انعدام فاعلية يتم الإعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة خلال مدة علاقة التحوط.

تحديد مجموعة من الأدوات كأدوات تحوط (الفقرتان ٨٣ و٨٤)

تطبيق١٠١ لا يكون التحوط لإجمالي المركز المالي الصافي (مثلاً صافي جميع الأصول ذات السعر الثابت والإلتزامات ذات السعر الثابت التي لها تواريخ إستحقاق مماثلة)، بدلاً من بند محدد، مؤهلاً لمحاسبة التحوط. إلا أنه يمكن تحقيق نفس الأثر تقريباً على أرباح أو خسائر محاسبة التحوط لهذا النوع من علاقة التحوط من خلال تحديد جزء من البنود ذات الصلة على أنها بند محوط. على سبيل المثال، إذا كان لدى البنك ١٠٠ وحدة عملة من الأصول و٩٠ وحدة عملة من الإلتزامات ذات مخاطر وشروط متشابهة في طبيعتها وقام بالتحوط لصافي المخاطر بمقدار ١٠ وحدات عملة، فإنه يمكنه تحديد ١٠ وحدات عملة من تلك الأصول على أنها بند محوط. ويمكن إستخدام مثل هذا التحديد إذا كانت هذه الأصول والإلتزامات أدوات ذات سعر ثابت، فيكون في هذه الحالة تحوط قيمة عادلة، أما إذا كانت أدوات ذات سعر متغير، فيكون في هذه الحالة تحوط تدفق نقدي. وعلى نحو مماثل، إذا كان لدى المنشأة إلتزام ثابت بتنفيذ شراء بعملة أجنبية بقيمة ١٠٠ وحدة عملة وإلتزام ثابت بتنفيذ بيع بالعملة الأجنبية بقيمة ٩٠ وحدة عملة، يمكنها التحوط لصافي مبلغ ١٠ وحدات عملة من خلال شراء مشتقة معينة وتحديدها على أنها أداة تحوط مرتبطة بما قيمته ١٠ وحدات عملة من إلتزام الشراء الثابت بقيمة ١٠٠ وحدة عملة.

محاسبة التحوط (الفقرات ٨٥ - ١٠٢)

تطبيق١٠٢ من الأمثلة على تحوط القيمة العادلة هو تحوط التعرض للتغيرات في القيمة العادلة لأداة دين ذات سعر ثابت نتيجة التغيرات في أسعار الفائدة. ويمكن إبرام مثل هذا التحوط من قبل المنشأة المصدرة أو المالك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تطبيق١٠٣ من الأمثلة على تحوط التدفق النقدي هو إستخدام المبادلة لتغيير دين ذو سعر عائم إلى دين ذو سعر ثابت (أي تحوط لمعاملة مستقبلية حيث تكون التدفقات النقدية المستقبلية التي يتم التحوط لها هي دفعات فائدة مستقبلية).

تطبيق١٠٤ يعتبر تحوط الإلتزام الثابت (مثلاً التحوط للتغير في أسعار الوقود المرتبط بإلتزام تعاقدي غير معترف به من قبل شركة الكهرباء لشراء الوقود بسعر ثابت) هو تحوط التعرض للتغير في القيمة العادلة. وتبعاً لذلك، يعتبر مثل هذا التحوط هو تحوط قيمة عادلة. إلا أنه يمكن بموجب الفقرة ٨٧ ، كخيار بديل، محاسبة التحوط لمخاطر العملة الأجنبية للإلتزام الثابت على أنه تحوط تدفق نقدي.

تقييم فاعلية التحوط

تطبيق ١٠٥ يعتبر التحوط عالي الفاعلية فقط إذا تحقق الشرطان التاليان:-

(أ) في بداية التحوط وفي الفترات اللاحقة، يتوقع أن يكون التحوط عالي الفاعلية في تحقيق تغيرات معادلة في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية التي تُنسب إلى المخاطر المحوطة خلال الفترة التي تم تحديد التحوط لها. ويمكن إثبات مثل هذا التوقع بطرق مختلفة، بما في ذلك مقارنة التغيرات الماضية في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المحوط المنسوبة إلى المخاطر المحوطة مع التغيرات الماضية في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التحوط، أو من خلال إثبات وجود إرتباط إحصائي قوي بين القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المحوط مع تلك الخاصة بأداة التحوط. ويمكن أن تختار المنشأة نسبة تحوط غير نسبة ١:١ من أجل تحسين فاعلية التحوط كما هو مبين في الفقرة "تطبيق ١٠٠".

(ب) تكون النتائج الفعلية للتحوط ضمن نطاق يتراوح بين ٨٠ إلى ١٢٥%. على سبيل المثال، إذا كانت النتائج الفعلية تتمثل في خسائر من أداة التحوط بقيمة ١٢٠ وحدة عملة وأرباح من أداة النقد بقيمة ١٠٠ وحدة عملة، يمكن قياس المعادلة من خلال ١٠٠/١٢٠، وهي ١٢٠%، أو من خلال ١٢٠/١٠٠، وهي ٨٣%. وفي هذا المثال، بإفتراض أن التحوط يحقق الشرط الوارد في البند (أ)، تستنتج المنشأة أن التحوط كان عالي الفاعلية.

تطبيق١٠٦ يتم تقييم الفاعلية، بالحد الأدنى، في الوقت الذي تعد فيه المنشأة بياناتها المالية السنوية أو المرحلية.

تطبيق١٠٧ لا يحدد هذا المعيار طريقة واحدة لتقييم فاعلية التحوط. وتعتمد الطريقة التي تتبعها المنشأة في تقييم فاعلية التحوط على إستراتيجيتها في إدارة المخاطر. على سبيل المثال، إذا كانت إستراتيجية المنشأة في إدارة المخاطر هي تعديل مبلغ أداة التحوط بشكل دوري ليعكس التغيرات في المركز المحوط، فإن المنشأة بحاجة إلى أن تثبت أنه من المتوقع أن يكون التحوط عالي الفاعلية فقط للفترة التي يتم فيها تعديل مبلغ أداة التحوط مرة أخرى. وفي بعض الحالات، تتبنى المنشأة طرق مختلفة للأنواع المختلفة من التحوط. ويشمل توثيق المنشأة لإستراتيجيتها في التحوط إجراءاتها في تقييم الفاعلية. وتنص تلك الإجراءات على ما إذا كان التقييم يشمل جميع أرباح أو خسائر أداة التحوط أو ما إذا يتم إستثناء القيمة الزمنية للأداة.

تطبيق١٠٧أ إذا تحوطت المنشأة بنسبة تقل عن ١٠٠% من التحوط لمخاطرة بند واحد، مثل ٨٥%، ينبغي أن تحدد البند المحوط بنسبة ٨٥% من المخاطر وتقيس انعدام الفاعلية على أساس التغير في تلك المخاطر المحددة بنسبة ٨٥%. غير أن المنشأة يمكن أن تستخدم، عند تحوط المخاطر المحددة بنسبة ٨٥%، نسبة تحوط غير نسبة ١:١ إذا أدى ذلك إلى تحسين الفاعلية المتوقعة للتحوط، كما هو مبين في الفقرة "تطبيق ١٠٠".

تطبيق١٠٨ إذا كانت الشروط الرئيسية لأداة التحوط والأصل المحوط أو الإلتزام أو التعهد الثابت أو المعاملة المتنبأ بها المحتملة جداً هي نفس الشروط، فإن التغيرات في القيمة العادلة والتدفقات النقدية التي تُنسب إلى المخاطر التي يتم التحوط بشأنها من المرجح أن تعادل بعضها البعض بشكل تام، عند إبرام التحوط وفيما بعد. على سبيل المثال، من المرجح أن تكون مبادلة سعر الفائدة تحوطا فاعلاً إذا كانت المبالغ الإفتراضية والمبالغ الأصلية، والمدة، وتواريخ إعادة التسعير، وتواريخ مقبوضات ومدفوعات الفائدة والمبلغ الأصلي، وأساس قياس أسعار الفائدة هي نفس تلك التي تخص أداة التحوط والبند المحوط. بالإضافة إلى ذلك، من المرجح أن يكون تحوط الشراء المتنبأ به والمحتمل جداً لسلعة معينة بعقد أجل هو عالي الفاعلية إذا:-

(أ) كان العقد الآجل هو لغرض شراء نفس الكمية من نفس السلعة وفي نفس الزمان والمكان كما هو في الشراء المتنبأ به المحوط؛

(ب) كانت القيمة العادلة للعقد الآجل في البداية هي صفر؛ و

(ج) تم إستثناء التغير في الخصم أو العلاوة على العقد الآجل من تقييم الفاعلية وتم الإعتراف به في حساب الربح أو الخسارة أو إذا إستند التغير في التدفقات النقدية المتوقعة من المعاملة المتنبأ بها والمحتملة جداً على السعر الآجل للسلعة.

تطبيق١٠٩ عدالة أداة التحوط في بعض الأحيان جزء من المخاطر المحوطة فقط. على سبيل المثال، لا يكون التحوط فاعلاً بالكامل إذا كانت أداة التحوط والبند المحوط معبر عنهما بعملات مختلفة لا يوجد تناغم في أسعار صرفها. كذلك لا يكون تحوط مخاطر سعر الفائدة بإستخدام مشتقة معينة فاعلاً بالكامل إذا كان جزء من التغير في القيمة العادلة للمشتقة ينسب إلى مخاطر الإئتمان الخاصة بالطرف المقابل.

تطبيق١١٠ حتى يكون التحوط مؤهلاً لمحاسبة التحوط، يجب أن يرتبط بمخاطرة محددة ومعينة، لا أن يرتبط فقط بمخاطر الأعمال العامة للمنشاة، كما يجب أن يؤثر بشكل أساسي على أرباح أو خسائر المنشأة. ولا يكون التحوط لمخاطرة تقادم الأصل المادي أو مخاطر مصادرة الممتلكات من قبل الحكومة مؤهلاً لمحاسبة التحوط، ولا يمكن قياس الفاعلية لأنه لا يمكن قياس تلك المخاطر بشكل موثوق.

تطبيق١١١ في حالة مخاطر سعر الفائدة، يمكن تقييم فاعلية التحوط من خلال إعداد جدول إستحقاق للأصول المالية والإلتزامات المالية يبين صافي مخاطر سعر الفائدة لكل فترة زمنية، شريطة أن يرتبط صافي المخاطر بأصل أو إلتزام محدد (أو مجموعة محددة من الأصول أو الإلتزامات أو حصة محددة منها) يؤدي إلى نشوء صافي المخاطر، ويتم تقييم فاعلية التحوط مقابل ذلك الأصل أو الإلتزام.

تطبيق١١٢ تدرس المنشأة عموماً، أثناء تقييم فاعلية التحوط، القيمة الزمنية للنقود. وليس بالضرورة أن يطابق سعر الفائدة الثابت على البند المحوط تماما سعر الفائدة الثابت على المبادلة المحددة على

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أنها تحوط قيمة عادلة. كما أنه ليس من الضروري أن يكون سعر الفائدة المتغير على الأصل أو الإلتزام الذي ينطوي على فائدة هو نفس سعر الفائدة المتغير على المبادلة المحددة على أنها تحوط تدفق نقدي. وتُشتق القيمة العادلة للمبادلة من عمليات التسوية الصافية الخاصة بها. ويمكن أن تتغير الأسعار الثابتة والمتغيرة على المبادلة بدون التأثير على التسوية الصافية إذا تغير كل منهما بنفس المبلغ.

تطبيق ١١٣ إذا لم تلبي المنشأة معايير فاعلية التحوط، فإنها تتوقف عن محاسبة التحوط منذ آخر تاريخ تم فيه إثبات الإلتزام بفاعلية التحوط. لكن إذا حددت المنشأة الحدث أو التغير في الظروف الذي أدى إلى عدم إستيفاء علاقة التحوط للمعايير، وأثبتت أن التحوط كان فاعلاً قبل وقوع الحدث أو التغير في الظروف، تتوقف المنشأة عن محاسبة التحوط من تاريخ الحدث أو التغير في الظروف.

القيمة العادلة للتحوط المحاسبي لمحفظة تحوط خطر سعر الفائدة

تطبيق ١١٤ بالنسبة لتحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة المرتبطة بمحفظة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية، تلبي المنشأة متطلبات هذا المعيار إذا إلتزمت بالإجراءات المبينة في البنود (أ) - (ط) والفقرات "تطبيق١١٥- تطبيق١٣٢" أدناه.

(أ) تحدد المنشأة كجزء من عملية إدارة المخاطر فيها محفظة من البنود التي ترغب بالتحوط لمخاطر سعر فائدتها. ويمكن أن تتألف المحفظة من أصول فقط، أو إلتزامات فقط، أو أصول وإلتزامات. ويمكن أن تحدد المنشأة محفظتين أو أكثر (على سبيل المثال، يمكن أن تجمع المنشأة أصولها المتوفرة برسم البيع في محفظة منفصلة)، وفي هذه الحالة تطبق الإرشادات أدناه على كل محفظة بشكل منفصل.

(ب) تحلل المنشأة المحفظة إلى فترات زمنية لإعادة التسعير بناءاً على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة، وليس التعاقدية. ويمكن أداء التحليل إلى فترات زمنية لإعادة التسعير بطرق مختلفة تشمل جدولة التدفقات النقدية إلى الفترات الزمنية المتوقع أن تحدث فيها، أو جدولة المبالغ الأصلية إلى جميع الفترات الزمنية إلى أن يتوقع حدوث إعادة التسعير.

(ج) وعلى أساس هذا التحليل، تقرر المنشأة المبلغ الذي ترغب بتحوطه. وتحدد المنشأة كبند محوط مبلغ من الأصول أو الإلتزامات (ولكن ليس مبلغ صافي) من المحفظة المحددة يساوي المبلغ الذي ترغب بتحديده على أنه محوط. ويحدد هذا المبلغ أيضاً قياس النسبة المئوية المستخدمة في إختبار الفاعلية وفقاً للفقرة "تطبيق١٢٦(ب)".

(د) تحدد المنشأة مخاطر سعر الفائدة التي تحوطها. ويمكن أن تكون هذه المخاطر حصة من مخاطر سعر الفائدة في كل من بنود المركز المحوط، مثل سعر الفائدة الأساسي (مثلاً سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن).

(هـ) تحدد المنشأة واحدة أو أكثر من أدوات التحوط لكل فترة زمنية لإعادة التسعير.

(و) بإستخدام التحديدات في البنود (ج) - (هـ) أعلاه، تُقيم المنشأة في البداية وفي الفترات اللاحقة ما إذا كان من المتوقع أن يكون التحوط عالي الفاعلية خلال الفترة التي تم تحديد التحوط لها.

(ز) تقيس المنشأة بشكل دوري التغير في القيمة العادلة للبند المحوط (كما هو محدد في البند (ج)) المنسوب إلى المخاطر المحوطة (كما هي محددة في البند (د))، على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة والمحددة في (ب). و شريطة أن يتم تحديد التحوط فعلياً

على أنه كان ذو فاعلية عالية عند تقييمه بإستخدام طريقة المنشأة الموثقة في تقييم الفاعلية، تعترف المنشأة بالتغير في القيمة العادلة للبند المحوط على أنه ربح أو خسارة في حساب الربح أو الخسارة في واحد من بندي السطر في بيان المركز المالي كما هو مبين في الفقرة ٨٩أ. ولا يحتاج هذا التغير في القيمة العادلة لأن يتم تخصيصه إلى الأصول أو الإلتزامات المنفردة.

(ح) تقيس المنشأة التغير في القيمة العادلة لأداة (أدوات) التحوط (كما هي محددة في (هـ)) وتعترف به على أنه ربح أو خسارة في حساب الربح أو الخسارة. ويتم الإعتراف بالقيمة العادلة لأداة (أدوات) التحوط على أنها أصل أو إلتزام في بيان المركز المالي.

(ط) سيتم الاعتراف بأي انعدام فاعلية* في حساب الربح أو الخسارة على أنها الفرق بين التغير في القيمة العادلة المشار إليه في (ز) وذلك المشار إليه في (ح).

تطبيق١١٥ ويوصف هذا المنهج بشكل أكثر تفصيلا أدناه. ويتم تطبيق المنهج فقط على تحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة المرتبطة بمحفظة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية.

تطبيق١١٦ يمكن أن تشمل المحفظة المحددة في الفقرة "تطبيق١١٤(أ)" أصولاً وإلتزامات. وكخيار بديل، يمكن أن تكون محفظة تشمل أصولاً فقط، أو إلتزامات فقط. وتُستخدم المحفظة لتحديد مبالغ الأصول أو الإلتزامات الذي ترغب المنشأة بتحوطه. إلا أن المحفظة ليست نفسها محددة على أنها بند محوط.

تطبيق١١٧ أثناء تطبيق الفقرة "تطبيق١١٤(ب)"، تحدد المنشاة تاريخ إعادة التسعير المتوقع لبند معين على أنه أول تاريخ من المتوقع فيه إستحقاق ذلك البند أو إعادة تسعيره إلى أسعار السوق. ويتم تقدير تواريخ إعادة التسعير المتوقعة في بداية التحوط وخلال فترة التحوط، بناءاً على الخبرة التاريخية والمعلومات الأخرى المتوفرة، بما في ذلك المعلومات والتوقعات المتعلقة بمعدلات الدفع المسبق وأسعار الفائدة والتفاعل ما بينها. وتستخدم المنشآت التي ليس لها خبرة خاصة بها أو خبرة كافية خبرة المجموعة النظيرة للأدوات المالية المقارنة. ويتم مراجعة هذه التقديرات وتحديثها بشكل دوري في ضوء الخبرة. وفي حالة بند ذو سعر ثابت يستحق الدفع مسبقاً، يكون تاريخ إعادة التسعير المتوقع هو التاريخ المتوقع أن يتم فيه دفع البند مسبقاً ما لم يتم إعادة تسعيره إلى أسعار السوق في تاريخ أقرب. وبالنسبة لمجموعة من الأصول المتشابهة، فإن التحليل إلى فترات زمنية بناءاً على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة يمكن أن يتخذ شكل تخصيص نسبة مئوية للمجموعة، بدلاً من البنود المنفردة، لكل فترة زمنية. ويمكن أن تطبق المنشأة منهجيات أخرى لأغراض التخصيص هذه. على سبيل المثال، يمكن أن تستخدم المنشأة مضاعف سعر الدفع المسبق لتخصيص قروض الإطفاء للفترات الزمنية على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة. لكن يجب أن تكون المنهجية لمثل هذا التخصيص تنسجم مع إجراءات وأهداف إدارة مخاطر المنشأة.

تطبيق١١٨ وكمثال على التحديد المبين في الفقرة "تطبيق١١٤(ج)"، إذا قدرت المنشأة في فترة زمنية معينة لإعادة التسعير أن لديها أصولاً بسعر ثابت بقيمة ١٠٠ وحدة عملة وإلتزامات بسعر ثابت بقيمة ٨٠ وحدة عملة وقررت أن تحوط كامل المركز المالي الصافي بقيمة ٢٠ وحدة عملة، فإنها تحدد

* تنطبق نفس اعتبارات المادية في هذا السياق مثلما تنطبق في باقي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

كبند محوط أصولاً بمبلغ ٢٠ وحدة عملة (حصة من الأصول)[†]. ويعبر عن التحديد على أنه "مبلغ من العملة" (مثلاً مبلغ من الدولارات، أو اليورو، أو الباوند، أو الراندات) وليس كأصول مفردة. وهذا يستتبع وجوب أن تكون جميع الأصول (أو الإلتزامات) التي سحب منها المبلغ المحوط- أي كامل قيمة ١٠٠ وحدة عملة للأصول في المثال أعلاه:-

(أ) بنوداً تتغير قيمتها العادلة إستجابة للتغيرات في سعر الفائدة الذي يتم تحوطه؛ و

(ب) بنوداً كان من الممكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة تحوط القيمة العادلة لو تم تحديدها على أنها محوطة بشكل منفرد. ولأن المعيار[*] يحدد على وجه الخصوص بأن القيمة العادلة للإلتزام المالي بخاصية الطلب (مثل الودائع تحت الطلب وبعض أنواع الودائع الزمنية) ليست أقل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب، المخصوم من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه دفع المبلغ، لا يمكن أن يكون هذا البند مؤهلاً لمحاسبة تحوط القيمة العادلة لأي فترة زمنية تلي أقصر فترة يمكن فيها للمالك أن يطالب بالدفع. وفي المثال أعلاه، يكون المركز المحوط هو مبلغ من الأصول. لذلك لا تشكل هذه الإلتزامات جزء من البند المحوط المحدد، ولكن المنشأة تستخدمها لتحديد مبلغ الأصل الذي يتم تحديده على أنه محوط. وإذا كان المركز الذي ترغب المنشأة بتحوطه هو مبلغ من الإلتزامات، يجب سحب المبلغ الذي يمثل البند المحوط المحدد من الإلتزامات ذات السعر الثابت وليس من الإلتزامات التي يمكن أن يطلب من المنشأة تسديدها في فترة زمنية مبكرة، ويتم حساب مقياس النسبة المئوية المستخدم في تقييم فاعلية التحوط وفقاً للفقرة "تطبيق ١٢٦(ب)" على أنها النسبة المئوية لهذه الإلتزامات الأخرى. على سبيل المثال، نفترض أن المنشأة تقدر أنه في فترة زمنية معينة لإعادة التسعير كان لديها إلتزامات ذات سعر ثابت بقيمة ١٠٠ وحدة عملة، تشمل ما قيمته ٤٠ وحدة عملة للودائع تحت الطلب، و٦٠ وحدة عملة لإلتزامات بدون خاصية الطلب، و٧٠ وحدة عملة لأصول ذات سعر ثابت. وإذا قررت المنشأة أن تحوط كامل المركز المالي الصافي بقيمة ٣٠ وحدة عملة، فإنها تحدد كبند محوط إلتزامات بقيمة ٣٠ وحدة عملة أو ٥٠%[§] من الإلتزامات التي لا تنطوي على خاصية الطلب.

تطبيق١١٩ وتلتزم المنشأة أيضاً بالمتطلبات الأخرى للتحديد والتوثيق المبينة في الفقرة ٨٨(أ). وبالنسبة للتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة، تحدد متطلبات التحديد والتوثيق هذه سياسة المنشأة لجميع المتغيرات التي تستخدم في تحديد المبلغ المحوط وكيفية قياس الفاعلية، بما في ذلك ما يلي:-

(أ) تحديد الأصول والإلتزامات التي سيتم تضمينها في التحوط المحفظي والأساس الذي سيتم إستخدامه لإلغائها من المحفظة.

(ب) كيفية تقدير المنشأة لتواريخ إعادة التسعير، بما في ذلك تحديد إفتراضات سعر الفائدة التي تشكل أساس تقديرات أسعار الدفع المسبق وأساس تغيير تلك التقديرات. ويتم إستخدام نفس الطريقة لكل من التقديرات الأولية التي تجري في الوقت الذي يتم فيه تضمين الأصل أو الإلتزام في المحفظة المحوطة وأي مراجعات لاحقة لتلك التقديرات.

(ج) عدد الفترات الزمنية لإعادة التسعير ومدتها.

[†] يسمح المعيار للمنشأة بتحديد أي مبلغ من الأصول أو الالتزامات المؤهلة المتوفرة، وفي هذا المثال أي مبلغ من الأصول بين ما قيمته صفر وحدة عملة و١٠٠ وحدة عملة.

[*] أنظر الفقرة ٤٩.

[§] ٣٠ وحدة عملة / (١٠٠ وحدة عملة – ٤٠ وحدة عملة) = ٥٠%.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(د) مدى تكرار المنشأة لإختبار الفاعلية وأي من الطريقتين في الفقرة "تطبيق١٢٦" ستستخدم.

(هـ) المنهجية التي تستخدمها المنشأة لتحديد مبلغ الأصول أو الإلتزامات التي يتم تحديدها على أنها بند محوط، ووفقاً لذلك، مقياس النسبة المئوية المستخدم عندما تختبر المنشاة الفاعلية بإستخدام الطريقة المذكورة في الفقرة "تطبيق١٢٦(ب)".

(و) عندما تختبر المنشأة الفاعلية بإستخدام الطريقة المذكورة في الفقرة "تطبيق١٢٦(ب)"، سواءً كانت المنشأة ستختبر الفاعلية لكل فترة زمنية لإعادة التسعير بشكل مفرد، أو لجميع الفترات الزمنية، أو من خلال الجمع ما بين الطريقتين.

يجب أن تكون السياسات المعينة في تحديد وتوثيق علاقة التحوط منسجمة مع إجراءات وأهداف إدارة المخاطر في المنشأة. ويجب عدم إجراء التغيرات في السياسات بشكل اعتباطي. إذ يجب تبريرها على أساس التغيرات في ظروف السوق والعوامل الأخرى ويجب أن تكون مبنية على أساس إجراءات وأهداف إدارة المخاطر في المنشأة ومنسجمة معها.

تطبيق١٢٠ يمكن أن تكون أداة التحوط المشار إليها في الفقرة "تطبيق١١٤(هـ)" عبارة عن مشتقة واحدة أو محفظة مشتقات تشتمل جميعها على تعرض لمخاطر سعر الفائدة المحوطة المحددة في الفقرة "تطبيق١١٤(د)" (على سبيل المثال، محفظة من مبادلات سعر الفائدة التي تشتمل جميعها على تعرض لسعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن). ويمكن أن تشتمل محفظة مشتقات كهذه على أوضاع تتطلب معادلة المخاطر. إلا أنها قد لا تشتمل على خيارات مكتوبة أو خيارات مكتوبة صافية، لأن المعيار* لا يسمح بتحديد مثل هذه الخيارات على أنها أدوات تحوط (بإستثناء عندما يتم تحديد الخيار المكتوب على أنه معادلة لخيار المشترى). وإذا وفرت أداة التحوط للمبلغ المحدد في الفقرة "تطبيق١١٤(ج)" لأكثر من فترة زمنية واحدة لإعادة التسعير، فإنه يتم تخصيصها لجميع الفترات الزمنية التي توفر التحوط لها. إلا أنه يجب تخصيص كامل أداة التحوط لتلك الفترات الزمنية لإعادة التسعير لأن المعيار† لا يسمح بتحديد علاقة التحوط لجزء فقط من الفترة الزمنية التي تبقى فيها أداة التحوط معلقة.

تطبيق١٢١ عندما تقيس المنشأة التغير في القيمة العادلة لبند مستحق الدفع مسبقاً وفقاً للفقرة "تطبيق١١٤(ز)"، فإن التغير في أسعار الفائدة يؤثر على القيمة العادلة للبند المستحق دفعه مسبقاً بطريقتين: إذ يؤثر على القيمة العادلة للتدفقات النقدية التعاقدية والقيمة العادلة لخيار الدفع المسبق المشمول في البند المستحق دفعه مسبقاً. وتسمح الفقرة ٨١ من المعيار للمنشأة بتحديد جزء من الأصل المالي أو الإلتزام المالي، يشترك في التعرض لمخاطر مشتركة، على أنها بند محوط، شريطة أن يكون من الممكن قياس الفاعلية. وبالنسبة للبنود التي يستحق دفعها مسبقاً، تسمح الفقرة ٨١أ بتحقيق هذا من خلال تحديد البند المحوط فيما يتعلق بالتغير في القيمة العادلة الذي ينسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المحدد على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة وليس التعاقدية. إلا أنه يتم تضمين الأثر الذي تسببه التغيرات في سعر الفائدة المحوط على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة تلك عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المحوط. وتبعاً لذلك، إذا تمت مراجعة تواريخ إعادة التسعير المتوقعة (مثلاً لتعكس التغير في الدفعات المسبقة المتوقعة)، أو إذا كانت تواريخ إعادة التسعير الفعلية تختلف عن تلك المتوقعة، ستنشأ عدم الفاعلية كما هو مبين في الفقرة "تطبيق١٢٦". وعلى

* أنظر الفقرتين ٧٧ و"تطبيق٩٤".
† أنظر الفقرة ٧٥.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

العكس من ذلك، يتم إستثناء التغيرات في تواريخ إعادة التسعير المتوقعة التي (أ) تنشأ بوضوح من عوامل أخرى بإستثناء التغيرات في سعر الفائدة المحوط، (ب) وتكون غير مرتبطة بالتغيرات في سعر الفائدة المحوط، و(ج) يمكن فصلها بشكل موثوق عن التغيرات المنسوبة إلى سعر الفائدة المحوط (مثل التغيرات في أسعار الدفع المسبق الناشئة بوضوح من التغير في العوامل الديموغرافية أو الأنظمة الضريبية بإستثناء التغيرات في سعر الفائدة) عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المحوط، لأنها لا تُنسب إلى المخاطر المحوطة. وإذا كان هناك شك حول العامل الذي أدى إلى نشوء التغير في تواريخ إعادة التسعير المتوقعة أو كانت المنشأة غير قادرة بشكل موثوق على فصل التغيرات الناشئة من سعر الفائدة المحوط عن تلك الناشئة من عوامل أخرى، يفترض بأن التغير نشأ من التغيرات في سعر الفائدة المحوط.

تطبيق١٢٢ لا يحدد المعيار الأساليب المستخدمة في تحديد المبلغ المشار إليه في الفقرة "تطبيق١١٤(ز)"، وهو بالتحديد التغير في القيمة العادلة للبند المحوط الذي ينسب إلى المخاطر المحوطة. وإذا كانت أساليب التقدير الإحصائية أو غيرها من الأساليب تُستخدم في مثل هذا القياس، يجب أن تتوقع الإدارة أن تكون النتيجة مقاربة جداً لتلك التي كان من الممكن الحصول عليها من قياس جميع الأصول أو الإلتزامات المختلفة التي تشكل البند المحوط. وليس من المناسب الإفتراض بأن التغيرات في القيمة العادلة للبند المحوط تساوي التغيرات في قيمة أداة التحوط.

تطبيق١٢٣ تقتضي الفقرة "٨٩أ" أنه إذا كان البند المحوط لفترة زمنية معينة لإعادة التسعير هو أصل، يتم عرض التغير في قيمته في بند سطر منفصل ضمن الأصول. وعلى العكس من ذلك، إذا كان البند المحوط لفترة زمنية معينة لإعادة التسعير هو إلتزام، يتم عرض التغير في قيمته في بند سطر منفصل ضمن الإلتزامات. وهذه هي بنود السطر المنفصلة التي تمت الإشارة إليها في الفقرة "تطبيق ١١٤(ز)". وليس مطلوباً أن يتم تخصيص محدد للأصول (أو الإلتزامات) المختلفة.

تطبيق١٢٤ تشير الفقرة "تطبيق ١١٤(ط)" إلى أن عدم الفاعلية ينشأ إلى الحد الذي يختلف فيه التغير في القيمة العادلة للبند المحوط الذي ينسب إلى المخاطر المحوطة عن التغير في القيمة العادلة لمشتقة التحوط. ويمكن أن ينشأ مثل هذا الفرق لعدد من الأسباب، منها:-

(أ) إختلاف تواريخ إعادة التسعير الفعلية عن تلك المتوقعة، أو مراجعة تواريخ إعادة التسعير المتوقعة؛

(ب) إنخفاض قيمة البنود في المحفظة المحوطة أو إلغاء الإعتراف بها؛

(ج) إختلاف تواريخ الدفع لأداة التحوط والبند المحوط؛ و

(د) أسباب أخرى (مثلاً عندما يحمل عدد قليل من البنود المحوطة فائدة بسعر أقل من السعر الأساسي التي خصصت لها على أنها محوطة، وعدم الفاعلية الناتجة ليست كبيرة جداً بحيث أن المحفظة ككل لا تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط).

ويتم تحديد عدم الفاعلية* هذه والاعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة.

* تنطبق نفس إعتبارات المادية في هذا السياق مثلما تنطبق في باقي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تطبيق١٢٥ سيتم عموماً تحسين فاعلية التحوط:-

(أ) إذا قامت المنشأة بجدولة البنود التي يكون لها سمات مختلفة فيما يخـص الـدفع المـسبق بطريقة تأخذ بعين الإعتبار هذه الإختلافات.

(ب) عندما يكون عدد البنود في المحفظة كبير. وعندما يكون هناك عدد قليل فقط مـن البنـود المشمولة في المحفظة، من المرجح أن تكون هناك درجة عالية نسبياً من عـدم الفاعليـة مرتبطة إذا إستحق دفع أحد البنود مسبقاً بشكل مبكر أو متأخر عن المتوقع. وعلى العكس من ذلك، عندما تشتمل المحفظة على العديد من البنود، فإنه يمكن التنبـؤ بطريقـة الـدفع المسبق بشكل أكثر دقة.

(ج) عندما تكون الفترات الزمنية لإعادة التسعير المستخدمة اقصر (مثلاً شهر واحد مقابل ثلاثة أشهر من الفترات الزمنية لإعادة التسعير). وتقلل الفترات الزمنية الأقصر لإعادة التسعير من أثر أي سوء مطابقة بين تواريخ الدفع وتواريخ إعادة التسعير (ضمن الفترة الزمنيـة لإعادة التسعير) للبند المحوط وتلك الخاصة بأداة التحوط.

(د) التكرار الكبير الذي يتم فيه تعديل مبلغ أداة التحوط ليعكس التغيرات في البنـد المحـوط (مثلاً بسبب التغيرات في توقعات الدفع المسبق).

تطبيق١٢٦ تختبر المنشأة الفاعلية بشكل دوري. وإذا تغيرت تقديرات تواريخ إعادة التسعير بـين التـاريخ الذي تُقيم فيه المنشأة الفاعلية وتاريخ لاحق له، تحسب المنشأة مبلغ الفاعلية إما:-

(أ) على أنه الفرق بين التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط (أنظر الفقرة "تطبيـق ١١٤(ح)" والتغير في قيمة كامل البند المحوط الذي ينسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المحوط (بما في ذلك أثر التغيرات في سعر الفائدة المحوط على القيمة العادلة لأي خيار دفـع مـسبق ضمني)؛ أو

(ب) بإستخدام التقريب التالي. فإن المنشأة:-

(١) تحسب النسبة المئوية للأصول (أو الإلتزامات) في كل فترة زمنية لإعادة التـسعير تم التحوط لها، على أساس تواريخ إعادة التسعير المقدرة في آخر تاريخ قامت فيه بإختبار الفاعلية.

(٢) تطبق هذه النسبة المئوية على تقديرها المنقح للمبلغ في تلك الفترة الزمنية لإعـادة التسعير لحساب مبلغ البند المحوط على أساس تقديرها المنقح.

(٣) تحسب التغير في القيمة العادلة لتقديرها المنقح للبند المحوط الـذي ينـسب إلـى المخاطر المحوطة وتعرضه كما هو محدد في الفقرة "تطبيق ١١٤ (ز)".

(٤) تعترف بعدم الفاعلية المساوية للفرق بين المبلغ المحدد في البند (٣) والتغيـر فـي القيمة العادلة لأداة التحوط (أنظر الفقرة "تطبيق ١١٤(ح)").

تطبيق١٢٧ تميز المنشأة، عند قياس الفاعلية، التعديلات على تواريخ إعادة التسعير المقـدرة للأصـول (أو الإلتزامات) الموجودة عن إنشاء الأصول (أو الإلتزامات) الجديدة، فقط في أن تلـك التعـديلات تؤدي إلى عدم الفاعلية. ويتم تضمين جميع التعديلات على تـواريخ إعـادة التـسعير المقـدرة (بإستثناء تلك المستثنية وفقاً للفقرة "تطبيق١٢١")، بما في ذلك أي إعادة تخصيص للبنود القائمـة بين الفترات الزمنية، عنـد تنقـيح المبلـغ المقـدر فـي فتـرة زمنيـة معينـة وفقـاً للفقـرة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

"تطبيق١٢٦(ب)(٢)" وبالتالي عند قياس الفاعلية. وحالما يتم الإعتراف بعدم الفاعلية كما هو محدد سابقاً، تجري المنشأة تقديراً جديداً لإجمالي الأصول (أو الإلتزامات) في كل فترة زمنية لإعادة التسعير، بما في ذلك الأصول (أو الإلتزامات) الجديدة التي تم إنشاؤها منذ آخر إختبار لفاعليتها، وتحدد مبلغا جديداً على أنه بنداً محوطاً ونسبة مئوية جديدة على أنها نسبة مئوية محوطة. من ثم يتم تكرار الإجراءات المبينة في الفقرة "تطبيق١٢٦(ب)" في التاريخ التالي الذي تختبر فيه الفاعلية.

تطبيق١٢٨ يمكن إلغاء الإعتراف بالبنود التي تمت جدولتها أصلاً إلى فترة زمنية لإعادة التسعير بسبب الدفع المسبق في وقت أبكر من المتوقع أو شطب الحساب الذي سببه إنخفاض القيمة أو البيع. وعندما يحدث هذا، فإن مبلغ التغير في القيمة العادلة المشمول في بند السطر المنفصل المشار إليه في الفقرة "تطبيق١١٤(ز)" المرتبط بالبند الذي تم إلغاء الإعتراف به يتم إلغائه من بيان المركز المالي، ويتم شمله في الأرباح أو الخسائر الناشئة عن إلغاء الإعتراف بالبند. ولهذا الغرض، من الضروري معرفة (الفترة) الفترات الزمنية لإعادة التسعير التي تم فيها جدولة البند الذي تم إلغاء الإعتراف به، لأن هذا يحدد (الفترة) الفترات الزمنية لإعادة التسعير التي يتم إلغائه منها وبالتالي المبلغ الذي يتم إلغائه من بند السطر المنفصل المشار إليه في الفقرة "تطبيق ١١٤(ز)". عندما يتم إلغاء الإعتراف ببند معين، إذا كان من الممكن تحديد أي فترة زمنية تم شمله فيها، يتم إلغائه من تلك الفترة الزمنية. وان لم يكن من الممكن ذلك، يتم إلغائه من أول فترة زمنية إذا نتج إلغاء الإعتراف عن دفعات مسبقة أعلى من المتوقع، أو تم تخصيصه لجميع الفترات الزمنية التي تشتمل على البند الذي تم إلغاء الإعتراف به على أساس معقول ومنتظم إذا كان البند قد بيع أو إنخفضت قيمته.

تطبيق١٢٩ بالإضافة إلى ذلك، إن أي مبلغ يرتبط بفترة زمنية معينة لم يتم إلغاء الإعتراف به عند إنتهاء الفترة الزمنية يتم الإعتراف به في حساب الربح أو الخسارة في ذلك الوقت (أنظر الفقرة ٨٩أ). على سبيل المثال، نفترض أن المنشأة قامت بجدولة البنود إلى ثلاث فترات زمنية لإعادة التسعير. وفي العملية السابقة لإعادة التحديد، كان التغير في القيمة العادلة المبلغ عنه في بند السطر الواحد في بيان المركز المالي هو عبارة عن أصل بقيمة ٢٥ وحدة عملة. ويمثل ذلك المبلغ المبالغ المنسوبة إلى الفترات ١، ٢ و٣ بقيمة ٧ وحدة عملة، و٨ وحدة عملة، و١٠ وحدة عملة على التوالي. وفي العملية التالية لإعادة التحديد، يكون قد تم تحقيق الأصول المنسوبة إلى الفترة ١ أو إعادة جدولتها إلى فترات أخرى. لذلك، يتم إلغاء الإعتراف بقيمة ٧ وحدة عملة من بيان المركز المالي ويتم الإعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة. وتنسب الآن قيمتي ٨ وحدة عملة و١٠ وحدة عملة إلى الفترتين ١ و٢ على التوالي. ويتم بعد ذلك تعديل هذه الفترات المتبقية، حسبما هو لازم، للتغيرات في القيمة العادلة كما هو مذكور في الفقرة "تطبيق ١١٤(ز)".

تطبيق١٣٠ وكتوضيح لمتطلبات الفقرتين السابقتين، نفترض أن المنشأة قامت بجدولة الأصول من خلال تخصيص نسبة مئوية من المحفظة إلى كل فترة زمنية لإعادة التسعير. ونفترض أيضاً أنها قامت بجدولة ١٠٠ وحدة عملة إلى كل من الفترتين الزمنيتين الأوليتين. وعندما تنتهي الفترة الزمنية الأولى لإعادة التسعير، يتم إلغاء الإعتراف بقيمة ١١٠ وحدة عملة من الأصول بسبب التسديد المتوقع وغير المتوقع. وفي هذه الحالة، يتم إلغاء كامل المبلغ المشمول في بند السطر المنفصل المشار إليه في الفقرة "تطبيق ١١٤(ز)" المرتبط بالفترة الزمنية الأولى من الميزانية العمومية، بالإضافة إلى ١٠% من المبلغ المرتبط بالفترة الزمنية الثانية.

تطبيق١٣١ إذا تم تخفيض المبلغ المحوط لفترة زمنية معينة لإعادة التسعير بدون إلغاء الإعتراف بالأصول (أو الإلتزامات) ذات العلاقة، يتم إطفاء المبلغ المشمول في بند السطر المنفصل المشار إليه في الفقرة "تطبيق ١١٤(ز)" المرتبط بالتخفيض وفقاً للفقرة ٩٢.

تطبيق١٣٢ يمكن أن ترغب المنشأة بتطبيق المنهج المبين في الفقرات "تطبيق ١١٤- تطبيـق١٣١" علـى التحوط المحفظي الذي تم محاسبته سابقاً على أنه تحوط تدفق نقدي وفقاً لمعيار المحاسبة الـدولي ٣٩. وتلغي هذه المنشأة التحديد السابق لتحوط التدفق النقـدي وفقـاً للفقـرة ١٠١(د)، وتطبـق المتطلبات المبينة في الفقرات "تطبيق١١٤ - تطبيق١٣١" بأثر مستقبلي على فتـرات المحاسـبة اللاحقة.

الإنتقال (الفقرات ١٠٣– ١٠٨ ب)

تطبيق١٣٣ من الممكن أن تكون المنشأة قد حددت معاملة متوقعة ضمن المجموعة أنها بند محوط في بداية الفترة السنوية التي تبدأ في ١يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك (أو لأغراض إعادة عرض المعلومات المقارنة في مستهل فترة مقارنة أبكر) في تحوط يتأهل لمحاسبة التحوط حسب هذا المعيار (كما هو معدل من قبل الجملة الأخيرة من الفقرة ٨٠)، وهذه المنشأة من الممكن أن تستخدم هذا التحديد لتطبيق محاسبة التحوط في البيانات المالية المجمعة من بداية الفترة السنوية التي تبدأ في ١يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك، (أو بداية فترة المقارنة الأبكر)، وعلى هذه المنشأة أن تطبق كذلك الفقرتين تطبيق ٩٩أ وتطبيق ٩٩ ب من بداية الفترة السنوية التي تبدأ في ١يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك، غير أنه حسب الفقرة ١٠٨ب لا تحتاج لتطبيق الفقرة تطبيق ٩٩ب على المعلومات المقارنة للفترات الأبكر.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق ب
التعديلات على بيانات أخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. إذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

****

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانـات ذات العلاقـة المنشورة في هذا الكتاب.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مصادقة المجلس على التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" من قبل ١١ عضواً من أصل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر. حيث أبدى كل من السادة كوب، وليسترينغ، وماكريجور معارضتهم لذلك. وترد آرائهم المعارضة بعد أساس الإستنتاجات.

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز - جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسترينغ	
وارن ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مصادقة المجلس على التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩

تمت الموافقة على إصدار هذه التعديلات على معيار المحاسبة الـدولي ٣٩ *"الأدوات الماليـة: الإعتـراف والقياس"* بعنوان *محاسبة تحوط القيمة العادلة للتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة* من قبل ١٤ عضواً مـن أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر. وقد أبدى السيد سميث معارضـته لـذلك. ويرد رأيه المعارض بعد أساس الإستنتاجات.

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز - جورج بروينز	
أنتوني تي كوب	
جان أنجستروم	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسرينغ	
وارن ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مصادقة المجلس على التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩

تمت الموافقة على إصدار هذه التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* *الإنتقال والإعتراف المبدئي بالأصول المالية والإلتزامات المالية* من قبل ١٤ عضواً من أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية.

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز - جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
جان أنجستروم	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسرينغ	
وارن ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي ياميادا	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مصادقة المجلس على التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩

هذه التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأدوات المالية: الإعتراف والقياس – *محاسبة تحوط التدفق النقدي للمعاملات المتوقعة ضمن المجموعة* تم إعتمادها للإصدار من قبل الأربع عشر عضو في مجلس معايير المحاسبة الدولية.

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز - جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
جان أنجستروم	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسرينغ	
وارن ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

مصادقة المجلس على التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩

هذه التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *الأدوات المالية: الإعتراف والقياس – خيار القيمة* العادلة تم إعتمادها للإصدار من قبل أحد عشر عضواً من بين الأربعة عشر عضو في مجلس معايير المحاسبة الدولية، وقد عارض البروفسور بارث والسيد جارنيت والبروفسور ويتنجتون هذه التعديلات، وقد وضعت آراؤهم المعارضة بعد أساس الإستنتاجات.

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز - جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
جان أنجستروم	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسرينغ	
وارن ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مصادقة المجلس على التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

هذه التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* وعلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ عقود التأمين – *عقود الضمان المالي* تم إعتمادها للإصدار من قبل الأربعة عشر عضو في مجلس معايير المحاسبة الدولية.

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز - جورج بروينز	
أنتوني تي كوب	
جان أنجستروم	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسرينغ	
وارن ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي ياميادا	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

أساس الإستنتاجات حول **الفقرات**
معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*

الخلفية **إستنتاج٤ – ١٤**
النطاق **إستنتاج١٥-٢٤**
إلتزامات القروض **إستنتاج١٥ – ٢٠أ**
عقود الضمانات المالية **إستنتاج٢١ – ٢٣هـ**
عقود شراء أو بيع البند غير المالي **إستنتاج٢٤**
التعريفات **إستنتاج٢٥– ٣٦**
القروض والذمم المدينة إستنتاج٢٥ – ٢٩
سعر الفائدة الفعلي إستنتاج٣٠ – ٣٥
محاسبة التغير في التقديرات إستنتاج٣٦
المشتقات الضمنية **إستنتاج٣٧ –٤٠**
مشتقات العملة الأجنبية الضمنية إستنتاج٣٧ – ٤٠
الإعتراف وإلغاء الإعتراف **إستنتاج٤١ –٧٠**
إلغاء الإعتراف بالأصل المالي **إستنتاج٤١ – ٥٣**
معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي إستنتاج٤١ – ٤٣
مسودة العرض إستنتاج٤٤ – ٤٥
الملاحظات المستلمة إستنتاج٤٦ – ٤٧
التنقيحات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إستنتاج٤٨ – ٥٣
الترتيبات التي تحتفظ المنشأة بموجبها بالحقوق التعاقدية لإستلام التدفقات النقدية من الأصل المالي ولكنها تتحمل إلتزاماً تعاقدياً بدفع التدفقات النقدية إلى مستقبل واحد أو أكثر من المستلمين **إستنتاج٥٤ –٦٤**
النقل غير المؤهل لعكس الإعتراف **إستنتاج٦٥ –٦٦**
المشاركة المستمرة في الأصل المنقول **إستنتاج٦٧ –٧٠**
القياس **إستنتاج٧١ –١٣٠**
خيار قياس القيمة العادلة **إستنتاج٧١ –٩٤**
التحديد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يزيل أو يقلل إلى حد كبير من عدم الإتساق في القياس أو الإعتراف إستنتاج٧٥-٧٥ب
مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية أو كليهما تدار ويقيم أداؤها على أساس القيمة العادلة حسب إدارة مخاطرة موثقة أو إستراتيجية إستثمار إستنتاج٧٦-٧٦ب
الأداة تحتوي على مشتقة ضمنية تلبي شروطاً معينة إستنتاج٧٧-٧٨
دور الإشراف العقلاني إستنتاج٨٧أ-٧٩أ
الأمور الأخرى إستنتاج٨٠-٨٤
تطبيق خيار قياس القيمة العادلة على جزء من (وليس كامل) الأصل المالي أو الإلتزام المالي إستنتاج٨٥ – ٨٦أ
إلتزامات مخاطر الإئتمان إستنتاج٨٧ –٩٢
قياس الإلتزامات المالية ذات خاصية الطلب إستنتاج٩٣ –٩٤

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إرشادات قياس القيمة العادلة	**إستنتاج٩٥ –١٠٤**
إستخدام الأسعار المعلنة في الأسواق النشطة	إستنتاج٩٦ – ١٠١
عدم وجود سوق نشط	إستنتاج١٠٢ –١٠٤
إنخفاض قيمة الأصول المالية وعدم قابلية تحصيلها	**إستنتاج١٠٥– ١٣٠**
إنخفاض قيمة الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية	إستنتاج١٠٥ – ١٣٠
التحوط	**إستنتاج١٣١– ٢٢٠**
دراسة الطريقة المختصرة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣	إستنتاج١٣٢ – ١٣٥
تحوطات أجزاء من الأصول المالية والإلتزامات المالية	إستنتاج١٣٥ أ
الفاعلية المتوقعة	إستنتاج١٣٦ –١٣٦ب
تحوطات أجزاء من الأصول غير المالية والإلتزامات غير المالية لمخاطر غير مخاطر العملة الأجنبية	إستنتاج١٣٧ –١٣٩
حقوق خدمة القروض	إستنتاج١٤٠ –١٤٣
إمكانية السماح بمحاسبة التحوط بإستخدام الأدوات النقدية	إستنتاج١٤٤ –١٤٥
إمكانية السماح بمعالجة تحوطات معاملات التنبؤ على أنها تحوطات قيمة عادلة	إستنتاج١٤٦ –١٤٨
تحوطات الإلتزامات الثابتة	إستنتاج١٤٩ –١٥٤
تعديلات الأساس	**إستنتاج١٥٥ –١٦٤**
تعديلات الأساس لتحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الإعتراف بأصل مالي أو إلتزام مالي	إستنتاج ١٦١
تعديلات الأساس لتحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الإعتراف بأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي	إستنتاج ١٦٢-١٦٤
التحوط بإستخدام العقود الداخلية	**إستنتاج١٦٥ –١٧٢**
محاسبة القيمة العادلة للتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة	**إستنتاج١٧٣–٢٢٠**
الخلفية	إستنتاج١٧٣ –١٧٤
النطاق	إستنتاج١٧٥
المسألة: لماذا كانت محاسبة تحوط القيمة العادلة صعبة التحقيق وفقاً للنسخ السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩	إستنتاج١٧٦ –١٧٧
مخاطرة الدفع المسبق	إستنتاج١٧٨ –١٨١
تحديد البند المحوط والإلتزامات ذات خاصية الطلب	إستنتاج١٨٢ –١٩٢
أي جزء من الأصول ينبغي تحديده والتأثير على حالة عدم الفاعلية	إستنتاج١٩٣ –٢٠٦
المبلغ المسجل للبند المحوط	إستنتاج٢٠٧ –٢٠٩
إلغاء الإعتراف بالمبالغ المشمولة في بنود السطر المنفصلة	إستنتاج٢١٠ –٢١٢
أدوات التحوط	إستنتاج٢١٣ –٢١٥
فاعلية التحوط للتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة	إستنتاج٢١٦– ٢١٨
التحول إلى محاسبة تحوط القيمة العادلة لمحافظ مخاطرة سعر الفائدة	إستنتاج٢١٩– ٢٢٠
إلغاء الإختلافات المختارة عن مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً	**إستنتاج٢٢١**
ملخص التغييرات لمسودة العرض	**إستنتاج٢٢٢**
الآراء المعارضة	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات حول
معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٣٩، لكنه ليس جزءاً منه.

لم يتم تعديل المصطلحات في أساس الإستنتاجات ليعكس التغيرات الحاصلة على معيار المحاسبة الـدولي ١ "عرض البيانات المالية" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧).

إستنتاج١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدوليـة فـي التوصـل إلـى إستنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* في عـام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج٢ أعلن المجلس في يوليو من عام ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنيـة، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الـدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"* ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتـراف والقياس"*. وقد هدف مشروع التحسينات إلى التقليل من التعقيد في المعايير من خـلال توضـيح وإضافة الإرشادات وإزالة التناقضات الداخلية ودمج عناصر تفسيرات لجنة التفـسيرات الدائمـة وإرشادات تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في المعايير. وفي يوليو من عام ٢٠٠٢، قام المجلس بنشر إقتراحاته في مسودة العرض الخاصة بالتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"* ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتـراف والقياس"*، مع تحديد آخر موعد لتقديم الملاحظات في ١٤ أكتوبر عام ٢٠٠٢. وفي أغسطس من العام ٢٠٠٣، قام المجلس بنشر مسودة عرض أخرى بالتعديلات المقترحة على معيار المحاسـبة الدولي ٣٩ *حول محاسبة تحوط القيمة العادلة لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة*، مع تحديـد آخر موعد لتقديم الملاحظات في ١٤ نوفمبر عام ٢٠٠٣.

إستنتاج٣ ولأن نية المجلس لم تكن إعادة النظر في المنهج الأساسي لمحاسبة الأدوات المالية الـذي يـنص عليه معياري المحاسبة الدوليين ٣٢ و٣٩، لا يناقش أساس الإستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التي لم يعد المجلس النظر فيها.

الخلفية

إستنتاج٤ أصبحت النسخة الأصلية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ سارية المفعول للبيانات الماليـة التـي تغطي السنوات المالية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠١ أو بعد ذلك التاريخ. وقد عكست نموذج قياس مختلط يتم فيه قياس بعض الأصول المالية والإلتزامات المالية بالقيمة العادلـة وقيـاس الـبعض الآخر بسعر التكلفة أو التكلفة المطفأة، بالإعتماد جزئياً على نية المنشأة بالإحتفاظ بأداة معينة.

إستنتاج٥ يقر المجلس بأن محاسبة الأدوات المالية هي مسألة صعبة وموضع خلاف. وقـد بـدأت الهيئـة السابقة للمجلس، ألا وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية، عملها بخصوص هذه المسألة منـذ ١٥ عاماً مضت، أي في العام ١٩٨٨. وخلال الثماني سنوات اللاحقة قامت بنشر مسودتي عـرض، تتناولان موضوع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ حول الإفصاح والعرض في عام ١٩٩٥. وقررت لجنة معايير المحاسبة الدولية عدم صياغة إقتراحاتها الأولية حول الإعتراف والقياس في معيـار معين، نظرا لما يلي:-

- الإستجابة الأساسية التي حصلوا عليها؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

- الممارسات المتطورة في الأدوات المالية؛ و
- التفكير المتطور من قبل الهيئات الوطنية لوضع المعايير.

إستنتاج٦ وتبعاً لذلك، نشرت لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام ١٩٩٧، بالإشتراك مع مجلس معـايير المحاسبة الكندي، ورقة نقاش إقترحت منهجاً مختلفاً، وهو أنه يجب قياس جميع الأصول الماليـة والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة. وأشارت الردود على تلك الورقة إلى نطاق واسع مـن عـدم الإرتياح حيال بعض المقترحات الواردة فيها وأنه ينبغي إنجاز المزيد من العمل قبل دراسة وضع معيار يقتضي منهجاً كاملاً للقيمة العادلة.

إستنتاج٧ وفي غضون ذلك، إستنتجت لجنة معايير المحاسبة الدولية أن وجود معيـار حـول الإعتـراف بالأدوات المالية وقياسها هو ضرورة ملحة. وأوضحت أنه بالرغم أنه كان يتم الإحتفاظ بالأدوات المالية وإستعمالها على نطاق واسع في العالم، إلا أن عدداً قليلاً من البلدان إلى جانب الولايـات المتحدة لديها معايير حول الإعتراف والقياس بالأدوات المالية. وبالإضافة إلى ذلك، اتفقت لجنـة معايير المحاسبة الدولية مع المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية بأنها سـتعمل علـى وضـع مجموعة من معايير المحاسبة الدولية "الرئيسية" يمكن المصادقة عليها من قبل المنظمـة الدوليـة لغرض جمع رؤوس الأموال عبر جميع الأقطار والإدراج فـي أسـواق البورصـة العالميـة. وتضمنت تلك المعايير الرئيسية معياراً حول الإعتراف بالأدوات المالية وقياسها. وتبعـاً لـذلك، صاغت لجنة معايير المحاسبة الدولية نسخة معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التي تم إصدارها في عام ٢٠٠٠.

إستنتاج٨ وفي ديسمبر من عام ٢٠٠٠ قامت مجموعة عمل مشتركة من هيئات وضـع المعـايير حـول الأدوات المالية، تتألف من ممثلي وأعضاء هيئات وضع المعايير المحاسبية والمنظمات المهنيـة من مجموعة من البلدان، بنشر مسودة معيار وأساس إستنتاجات بعنوان *الأدوات المالية والبنـود المشابهة*. وإقترحت مسودة المعيار تلك تغيرات واسعة النطاق في محاسبة الأدوات المالية والبنود المشابهة، بما في ذلك قياس جميع الأدوات المالية تقريباً بالقيمة العادلة. وفي ضوء الردود علـى إقتراحات مجموعة العمل المشتركة، من الواضح ضرورة إنجاز المزيد من العمـل قبـل تقـديم نموذج شامل لمحاسبة القيمة العادلة.

إستنتاج٩ وأعلن المجلس في يوليو ٢٠٠١ أنه سيقوم بتنفيذ مشروع لتحسين المتطلبات القائمة حول محاسبة الأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وتتناول التحسينات قضايا الممارسة التي تحددها شركات التدقيق، والهيئات الوطنية لوضع المعـايير، والمنظمـون، وآخرون، والقضايا المحددة في عملية إرشادات تنفيذ معيار المحاسبة الـدولي ٣٩ أو مـن قبـل موظفي مجلس معايير المحاسبة الدولية.

إستنتاج١٠ كما نشر المجلس في يونيو ٢٠٠٢ مسودة عرض بالتعديلات المقترحة على معيـار المحاسـبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ مع فترة لتقديم الملاحظات مدتها ١١٦ يوماً. وقـد تـم إستلام ما يزيد على ١٧٠ رسالة ملاحظة.

إستنتاج١١ وتبعاً لذلك، اتخذ المجلس خطوات تمكن الهيئات الفرعية من إبلاغه بشكل أفضل عـن القـضايا الرئيسية الناتجة عن عملية إبداء الملاحظات، وتمكن المجلس من توضيح آرائـه فـي القـضايا وإستنتاجاته غير النهائية. وتضمنت هذه المشاورات ما يلي:-

(أ) المناقشات مع المجلس الإستشاري للمعايير حول القضايا الرئيسية التي نشأت خلال عملية إبداء الملاحظات.

(ب) مناقشات الطاولة المستديرة التسع مع الهيئات الفرعية خلال شهر مارس ٢٠٠٣ المعقودة في بروكسل ولندن. وقد شارك ما يزيد على ١٠٠ منظمة وفرد في تلك المناقشات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) المناقشات مع هيئات وضع المعايير التابعة للمجلس حول القضايا المطروحة في مناقشات الطاولة المستديرة.

(د) الإجتماعات بين أعضاء المجلس وموظفيه والمجموعات المختلفة من الهيئـات الفرعيـة لبحث القضايا الأخرى المطروحة في رسائل الملاحظات ومناقشات الطاولة المستديرة.

إستنتاج١١أ أثارت بعض رسائل الملاحظة حول مسودة العرض لشهر يونيو ٢٠٠٢ والمشاركين في مناقشات الطاولة المستديرة موضوعاً هاماً لم تقترح مسودة العرض لشهر يونيو ٢٠٠٢ أي تغيرات عليه. وكان هذا الموضوع هو محاسبة التحوط لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة (الذي يشار إليه أحياناً "بالتحوط الشامل") والمسألة ذات العلاقة بمعاملة الودائع ذات خاصية الطلب في محاسبة التحوط (التي يشار إليها أحياناً "بالودائع تحت الطلب" أو "الإلتزامات برسم الطلب"). وبالتحديد، أبدى البعض قلقه حيال الصعوبة الكبيرة في تحقيق محاسبة تحوط القيمة العادلة لتحوط الشامل وفقاً للنسخ السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج١١ب قرر المجلس في ضوء هذه المخاوف أن يبحث ما إذا كان من الممكن وكيـف يمكـن تعـديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ليصبح من الممكن إستخدام محاسبة تحوط القيمة العـادل بـسهولة أكبر لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة. وقد نتج عن هذا مسودة عرض أخرى بالتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والتي نُشرت في أغسطس ٢٠٠٣ والتي تم إسـتلام ما يزيد على ١٢٠ رسالة ملاحظة بشأنها. وتم صياغة التعديلات المقترحة في مسودة العرض بشكل نهائي في مارس ٢٠٠٤.

إستنتاج١١ج بعد صدور هذه التعديلات في مارس ٢٠٠٤ إستلم المجلس مزيـداً مـن الملاحظـات مـن المشاركين تدعو إلى تعديلات أخرى على المعيار، وبشكل خاص ونتيجة للمناقشة المستمرة مع المشاركين أصبح المجلس على علم بأن البعض، بما في ذلك المـشرفون العقلانيـون لبنـوك وشركات أوراق مالية وشركات تأمين، كانوا متخوفين من أنه من الممكن إستخدام خيار القيمة العادلة بشكل غير مناسب، وكان هؤلاء المشاركون قلقين بشأن ما يلي:-

(أ) من الممكن أن تطبق المنشآت خيار القيمة العادلة على الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي من غير الممكن التحقق من قيمتها العادلة، وإذا كان الأمر كذلك، ونظراً لأن تقييم هذه الأصول المالية والإلتزامات المالية يعود للحكم الشخصي فإن المنشآت قد تحدد قيمتها العادلة بطريقة تؤثر بشكل غير مناسب على الربح أو الخسارة.

(ب) من الممكن أن يزيد إستخدام الخيار من التقلب في الربح أو الخسارة بدلاً من أن يقلله، على سبيل المثال إذا طبقت المنشأة الخيار على جزء واحد فقط من مركز مماثل.

(ج) إذا طبقت المنشأة خيار القيمة العادلة على الإلتزامات المالية فإنه قد ينجم عن ذلك أن تعترف المنشأة بالمكاسب أو الخسائر في الربح أو الخسارة المرتبطة بالتغيرات في قيمتها الإئتمانية.

إستجابة لهذه المخاوف نشر المجلس في إبريل ٢٠٠٤ مسودة عرض للقيود المقترحة على خيار القيمة العادلة، وفي مارس ٢٠٠٥ عقد المجلس سلسلة من إجتماعات الطاولة المستديرة لمناقشة المقترحات مع المشاركين المدعوين، ونتيجة لهذه العملية أصدر المجلس تعديلاً على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في يونيو ٢٠٠٥ يتعلق بخيار القيمة العادلة.

إستنتاج١٢ لم يقم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الأدوات المالية المشمول فـي معيـار المحاسبة الدولي ٣٩. إن بعض التعقيد الموجود في المتطلبات القائمة لا يمكن تفاديه في نموذج

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

قياس مختلط يستند جزئياً إلى نوايا الإدارة الإحتفاظ بالأدوات المالية ونظراً لتعقيد مفاهيم التمويل الموجودة وقضايا تقدير القيمة العادلة. وتقلص التعديلات من بعض التعقيد من خلال توضيح المعيار وإلغاء التناقضات الداخلية ودمج إرشادات إضافية في المعيار.

إستنتاج١٣ كما تلغي التعديلات أيضاً أو تقلل من بعض الإختلافات بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً المتعلقة بقياس الأدوات المالية. وتماثل متطلبات القياس في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، إلى حد كبير، المتطلبات المقابلة في مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً، وبالأخص، تلك الواردة في بيانات معايير المحاسبة المالية التابعة لمجلس معايير المحاسبة المالية رقم ١١٤ *"المحاسبة من قبل الدائنين لإنخفاض قيمة القرض"* ورقم ١١٥ *"محاسبة إستثمارات معينة في الأوراق المالية للدين وحقوق الملكية"* ورقم ١٣٣ "محاسبة الأدوات المشتقة وأنشطة التحوط".

إستنتاج١٤ سيتابع المجلس دراسته للقضايا المتعلقة بمحاسبة الأدوات المالية. إلا أنه يتوقع أن يتم تنفيذ المبادئ الأساسية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المحسن لفترة طويلة.

النطاق

إلتزامات القروض (الفقرتان ٢(ح) و٤)

إستنتاج١٥ تعتبر إلتزامات القروض إلتزامات ثابتة لتوفير الإئتمان بموجب شروط وأحكام محددة مسبقاً. وفي عملية إرشادات تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩، كان السؤال المطروح هو ما إذا كانت إلتزامات القروض لبنك معين تعتبر مشتقات تتم محاسبتها بالقيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وينشأ هذا التساؤل لأن الإلتزام بتقديم قرض بسعر فائدة محدد خلال فترة ثابتة من الزمن يلبي تعريف المشتقة. وبالفعل يكون الحصول على قرض بسعر محدد خياراً مكتوباً للمقترض المحتمل.

إستنتاج١٦ وبغية تبسيط المحاسبة لحاملي ومُصدري إلتزامات القروض، قرر المجلس إستثناء إلتزامات قروض معينة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويتمثل أثر الإستثناء في أن المنشأة لن تعترف ولن تقيس التغيرات في القيمة العادلة لإلتزامات القروض هذه التي تنتج عن التغير في أسعار الفائدة في السوق أو توزيعات الإئتمان. وينسجم هذا مع قياس القرض الذي ينتج إذا مارس حامل إلتزام القرض حقه في الحصول على التمويل، لأن التغيرات في أسعار الفائدة في السوق لا تؤثر على قياس الأصل الذي يتم قياسه بالتكلفة المطفأة (على إفتراض أنه ليس محدداً في فئة أخرى غير القروض والذمم المدينة).

إستنتاج ١٧ إلا أن المجلس قرر أنه ينبغي السماح للمنشأة بقياس إلتزام القرض بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة على أساس التحديد في بداية إلتزام القرض على أنه إلتزام مالي من خلال الربح أو الخسارة. وقد يكون هذا مناسباً، على سبيل المثال، إذا إستطاعت المنشأة إدارة التعرض للمخاطر المرتبطة بإلتزامات القروض على أساس القيمة العادلة.

إستنتاج١٨ وقرر المجلس أيضاً أنه ينبغي إستثناء إلتزام القرض من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فقط إذا لم يكن من الممكن تسويته على أساس صافي الأرصدة. وإذا كان من الممكن تسوية قيمة إلتزام القرض بصافي النقد أو أداة مالية أخرى، بما في ذلك عندما يكون لدى المنشأة ممارسة سابقة في بيع أصول القروض الناتجة بعد فترة قصيرة من إنشائها، من الصعب تبرير إستثنائه من المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لقياس الأدوات المشابهة التي تلبي تعريف المشتقة بالقيمة العادلة.

إستنتاج١٩ إختلفت بعض الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض مع إقتراح المجلس الذي يفيد بأنه ينبغي على المنشأة التي لديها ممارسة سابقة في بيع الأصول الناتجة عن إلتزامات القروض الخاصة بها بعد فترة قصيرة من إنشائها تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على جميع إلتزامات القروض الخاصة بها. وقد درس المجلس هذه المخاوف ووافق على أن الصياغة في مسودة العرض لم تعكس نية المجلس. لذلك، أوضح المجلس أنه إذا كان لدى المنشأة ممارسة سابقة في بيع الأصول الناتجة عن إلتزامات القروض الخاصة بها بعد فترة قصيرة من إنشائها، فإنها ينبغي أن تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على إلتزامات القروض الخاصة بها في نفس الصنف فقط.

إستنتاج٢٠ وفي النهاية، قرر المجلس أن الإلتزامات بتقديم قرض معين بسعر فائدة أقل من سعر السوق ينبغي قياسها بشكل أولي بالقيمة العادلة، وقياسها لاحقاً بالقيمة الأعلى مما يلي (أ) المبلغ الذي يتم الإعتراف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ و(ب) المبلغ المعترف بها أولياً مطروحاً منه، حيثما كان ملائماً، الإطفاء التراكمي المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*". كما أشار المجلس إلى أنه بدون وجود مثل هذا المتطلب، لا يمكن الإعتراف بالإلتزامات الناتجة عن مثل هذه التعهدات في الميزانية العمومية، لأنه في العديد من الحالات لا يتم إستلام مقابل نقدي.

إستنتاج٢٠أ كما تمت مناقشته في الفقرات إستنتاج ٢١ – إستنتاج ٢٣ه عدل المجلس معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في عام ٢٠٠٥ لمعالجة عقود الضمان المالي، وبإجراء هذه التعديلات نقل المجلس المادة الخاصة بإلتزامات القروض من الجزء الخاص بالنطاق إلى الجزء التالي الخاص بالقياس (الفقرة ٤٧ (د))، وكان غرض هذا التغيير هو جعل عرض هذه المادة منطقياً بدون إجراء تغييرات أساسية.

عقود الضمانات المالية (الفقرات ٢ه، ٩، ٤٧ (ج)، تطبيق٤ وتطبيق٤أ)

إستنتاج٢١ عند إكمال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "*عقود التأمين*" في أوائل عام ٢٠٠٤ توصل المجلس إلى الإستنتاجات التالية:-

(أ) يمكن أن تأخذ عقود الضمان المالي أشكالاً قانونية مختلفة مثل الكفالات أو بعض أنواع خطاب الإعتماد أو عقد التقصير عن أداء إئتمان أو عقد تأمين، غير أنه برغم أن هذا الإختلاف في الشكل القانوني قد يعكس في بعض الحالات إختلافات في المحتوى فإن محاسبة هذه الأدوات يجب أن لا تعتمد على شكلها القانوني.

(ب) إذا كان عقد الضمان المالي ليس عقد تأمين كما هو معرف في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ فإنه يجب أن يكون ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وقد كانت الحالة كذلك قبل إكمال المجلس للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.

(ج) كما كان مطلوباً قبل إكمال المجلس للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ إذا تم الدخول في عقد ضمان مالي أو تم الإحتفاظ به عند تحويل أصول مالية أو إلتزامات مالية لطرف آخر ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن على الجهة المصدرة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على ذلك العقد إذا كان عقد تأمين كما هو معرف في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.

(د) ما لم ينطبق البند (ج) تكون المعالجة التالية مناسبة لعقد الضمان المالي الذي يلبي تعريف عقد التأمين:-

(١) عند إنشاء عقد الضمان المالي على الجهة المصدرة إلتزام معترف به، ويجب عليها قياسه بالقيمة العادلة، وإذا صدر عقد الضمان المالي في معاملة تجارية قائمة بذاتها

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

لطرف غير ذي علاقة فإنه يحتمل أن تساوي قيمته العادلة عند إنشائه القسط المستلم ما لم تكن هناك أدلة على عكس ذلك.

(٢) لاحقاً لذلك يجب على الجهة المصدرة قياس العقد بمقدار المبلغ المحدد حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة"* أو بمقدار المبلغ المعترف به مبدئياً مخصوماً منه عندما يكون ذلك مناسباً الإطفاء المتراكم المعترف به حسب معيار المحاسبة الدولي ١٨ *"الإيراد"*، أيهما أعلى.

إستنتاج٢٢ حرصاً على الحاجة لتطوير "منبر ثابت" لمعايير ٢٠٠٥ أكمل المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ في أوائل عام ٢٠٠٤ بدون تحديد المحاسبة لهذه العقود، وبعد ذلك قام بنشر مسودة العرض *عقود الضمان المالي وتأمين الإئتمان* في يوليو ٢٠٠٤ ليعرض للجمهور من أجل ملاحظاته الإستنتاج الوارد في الفقرة إستنتاج ٢١ (د)، وقد حدد المجلس موعداً نهائياً لذلك هو ٨ أكتوبر ٢٠٠٤، وإستلم أكثر من ٦٠ كتاباً للملاحظات، وقبل مراجعة كتب الملاحظات عقد المجلس جلسة تعليم عامة إستلم خلالها ملاحظات مختصرة من ممثلي الإتحاد الدولي لتأمين الإئتمان والكفلاء وإتحاد مؤمني الضمان المالي.

إستنتاج٢٣ قدم بعض المستجيبين لمسودة عرض يوليو ٢٠٠٤ الحجة أنه كانت هناك إختلافات إقتصادية هامة بين عقود تأمين الإئتمان والأشكال الأخرى من العقود التي لبت التعريف المقترح لعقد الضمان المالي، على أنه عند تطوير مسودة العرض وفيما بعد مناقشة الملاحظات المستلمة لم يستطع المجلس تحديد إختلافات تبرر إختلافات في المعالجة المحاسبية.

إستنتاج٢٣أ أشار بعض المستجيبين لمسودة عرض يوليو ٢٠٠٤ إلى أن بعض عقود تأمين الإئتمان تحتوي على خصائص مثل حقوق الإلغاء والتجديد وخصائص المشاركة في الربح التي لن يتناولها المجلس حتى المرحلة الثانية من مشروعه الخاص بعقود التامين، وقدموا الحجة أن مسودة العرض لم تقدم إرشادات كافية لتمكينهم من محاسبة هذه الخصائص، وتوصل المجلس إلى أنه لا يستطيع تناول هذه الخصائص في المدى القصير، وأشار المجلس إلى أنه عندما تصدر الجهة التي تؤمن عقود تأمين إئتمان فإنهم عادة يعترفون بالإلتزام بالقياس إما على أنه القسط المستلم أو تقدير للخسائر المتوقعة، غير أن المجلس كان معنياً بأن بعض مصدري عقود الضمان المالي الآخرين قد يجادلون أنه لم يكن يوجد إلتزام عند إنشاء العقد، ولتوفير حل مؤقت يحقق التوازن بين هذه الإهتمامات المتنافسة قرر المجلس ما يلي:-

(أ) إذا أكدت في السابق الجهة المصدرة صراحة أنها تعتبر هذه العقود أنها عقود تأمين وإستخدمت المحاسبة المنطبقة على عقود التأمين فإنه يمكن للجهة المصدرة أن تختار تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أو المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ على عقود التأمين هذه.

(ب) في جميع الحالات الأخرى يجب على الجهة المصدرة لعقد الضمان المالي تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٢٣ب لا يعتبر المجلس المقاييس مثل تلك المبينة في الفقرة إستنتاج ٢٣أ أنها مناسبة للمدى الطويل لأنها يمكن أن تؤدي إلى محاسبة مختلفة للعقود التي لها آثار إقتصادية متشابهة، غير أن المجلس لم يستطع إيجاد أسلوب أكثر إثارة للإهتمام لمعالجة مخاوفه للمدى القصير. إلى جانب ذلك بالرغم من أن المقاييس المبينة في الفقرة إستنتاج ٢٣أ قد تبدو غير دقيقة فإن المجلس يعتقد أن المقاييس ستقدم إجابة واضحة في الغالبية العظمى من الحالات، وتقدم الفقرة تطبيق ٤أ إرشادات بشأن تطبيق هذه المقاييس.

إستنتاج٢٣ج نظر المجلس في التقارب مع المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية، ففي هذه المبادئ المتطلبات لعقود الضمان المالي (بإستثناء تلك التي تعطيها المعايير الأمريكية الخاصة بقطاع التأمين) موجودة في التفسير ٤٥ *لمجلس معايير المحاسبة المالية متطلبات الضامن للمحاسبة والإفصاح للضمانات، بما في ذلك الضمانات غير المباشرة لمديونية الآخرين* (التفسير ٤٥)، ولا تنطبق متطلبات الإعتراف والقياس للتفسير ٤٥ على الضمانات الصادرة بين الشركات الأم وشركاتها التابعة وبين المنشآت تحت السيطرة المشتركة أو من قبل شركة أم أو شركة تابعة نيابة عن شركة تابعة أو الشركة الأم، وقد طلب بعض المستجيبين لمسودة عرض يوليو ٢٠٠٤ أن يقدم المجلس إستثناء مشابهاً، وقدموا الحجة بأن متطلب الإعتراف بعقود الضمان المالي هذه في بيانات مالية منفصلة أو فردية سيتسبب في تكاليف لا تتناسب مع المنافع المحتملة على إفتراض أن المعاملات ضمن المجموعة ملغاة أو موحدة، غير أنه لتجنب حذف الإلتزامات الهامة من البيانات المالية المنفصلة أو الفردية لم ينشئ المجلس هذا الإستثناء.

إستنتاج ٢٣د أصدر المجلس التعديلات لعقود الضمان المالي في أغسطس ٢٠٠٥، وبعد هذه التعديلات تصبح متطلبات الإعتراف والقياس لعقود الضمان المالي ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ متفقة مع التفسير ٤٥ في بعض النواحي، ولكن تختلف في نواحي أخرى:-

(أ) يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ مثل التفسير ٤٥ الإعتراف المبدئي بالقيمة العادلة.

(ب) يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الإطفاء المنهجي، حسب معيار المحاسبة الدولي ١٨، للإلتزام المعترف به مبدئياً، وهذا يتفق مع التفسير ٤٥، بالرغم من أن التفسير ٤٥ يحتوي على متطلبات توجيهية للقياس اللاحق، ويشمل كل من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والتفسير ٤٥ إختبار كفاية الإلتزام (أو الإعتراف بالخسارة) بالرغم من أن الإختبارات تختلف بسبب إختلافات ذاتية في المعايير التي تشير إليها هذه الإختبارات (معيار المحاسبة الدولي ٣٧ وبيان معايير المحاسبة المالية ٥).

(ج) يسمح معيارا لمحاسبة الدولي ٣٩ مثل التفسير ٤٥ بمعاملة مختلفة لعقود الضمان المالي التي تصدرها شركات التامين.

(د) خلافاً للتفسير ٤٥ لا يحتوي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على إستثناءات للشركات الأم أو الشركات التابعة أو المنشآت الأخرى تحت السيطرة المشتركة، غير أنه يتم عكس أية إختلافات فقط في البيانات المالية المنفصلة أو الفردية للشركة الأم أو الشركات التابعة أو المنشآت تحت السيطرة المشتركة.

إستنتاج٢٣هـ طلب بعض المستجيبين لمسودة عرض يوليو ٢٠٠٤ الإرشادات بشأن معالجة عقود الضمان المالي من قبل حاملها، غير أن ذلك كان خارج النطاق المحدود للمشروع.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عقود شراء أو بيع البند الغير المالي
(الفقرات ٥- ٧ و"تطبيق١٠")

إستنتاج٢٤ قبل إجراء التعديلات، لم يكن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢ منسجمين فيما يتعلق بالظروف التي يستوفي فيها العقد المبني على أساس السلعة تعريف الأداة المالية وتـتم محاسبته على أنه مشتقة. وإستنتج المجلس أن التعديلات ينبغي أن تجعل المعيارين منسجمين على أساس الفكرة بأنه يجب محاسبة عقد بيع أو شراء البند غير المالي على أنه مشتقة عندما يكـون (١) من الممكن تسويته على أساس صافي الأرصدة أو من خلال تبـادل الأدوات الماليـة و (٢) عندما لا يتم الإحتفاظ به بغرض إستلام أو تسليم البند غير المالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيـع أو الإستخدام المتوقعة الخاصة بالمنشأة (البيع أو الشراء "العادي"). إضافة إلـى ذلـك، إسـتنتج المجلس أن فكرة تحديد الوقت الذي يمكن فيه تسوية العقد على أساس صافي الأرصدة يجـب أن تشمل العقود:-

(أ) التي يكون فيها لدى المنشأة ممارسة في تسوية عقود مشابهة بصافي النقـد أو أداة ماليـة أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية؛

(ب) لتي يكون فيها لدى المنشأة ممارسة في إستلام البند ذو الصلة وبيعه خلال فترة قـصيرة بعد التسليم لغرض جني أرباح من التقلبات قصيرة الأجل في الأسعار أو هـامش أربـاح التاجر؛ و

(ج) التي يكون فيها البند غير المالي موضوع العقد قابل للتحويل بسهولة إلى نقد.

ولأن ممارسات التسوية على أساس صافي الأرصدة للبند ذو الصلة أو إستلامه وبيعه خلال فترة قصيرة بعد التسليم تشير أيضاً إلى أن العقود هي ليست عمليات بيع أو شراء "عادية"، تندرج مثل هذه العقود ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وتتم محاسبتها على أنهـا مـشتقات. وقـرر المجلس أيضاً توضيح أن الخيار المكتوب الذي يمكن تسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخرى، أو من خلال تبادل الأدوات المالية، يندرج ضمن نطاق المعيار ولا يكون مؤهلاً على أنه عملية بيع أو شراء "عادية".

التعريفات

القروض والذمم المدينة (الفقرات ٩، ٤٦(أ)، و"تطبيق٢٦")

إستنتاج٢٥ أن الفرق الرئيسي بين القروض والذمم المدينة والأصول المالية الأخرى هو أن القروض والذمم المدينة ليست خاضعة لأحكام الإفساد التي تنطبق على الإستثمارات المحتفظ بهـا حتـى تـاريخ الإستحقاق. ويمكن قياس القروض والذمم المدينة غير المحتفظ بها للمتاجرة بالتكلفة المطفأة حتى لو لم يكن لدى المنشأة النية الإيجابية والقدرة على الإحتفاظ بأصل القرض حتى تاريخ الإستحقاق.

إستنتاج٢٦ قرر المجلس أن القدرة على قياس الأصل المالي بالتكلفة المطفأة دون الأخذ بعين الإعتبـار نيـة المنشأة وقدرتها على الإحتفاظ بالأصل حتى تاريخ الإستحقاق يكون أكثر ملائمة عندما لا يكـون هناك سوق سائل للأصل. ومن غير الملائم توسيع الفئة لتشمل أدوات الدين المتداولة في الأسواق السائلة. ومن الصعب تبرير التمييز لأغراض القياس بين أدوات الدين السائلة التي يتم شـراؤها عند الإصدار وأدوات الدين السائلة التي يتم شراؤها بعد ذلك بفترة قصيرة على أسس مفهومـة. لماذا يجب معاملة أداة الدين السائلة التي يتم شراؤها في يوم الإصدار بطريقة مختلفـة عـن أداة الدين السائلة التي يتم شراؤها بعد أسبوع واحد من الإصدار؟ ولماذا ليس من الممكن تصنيف أداة

الدين السائلة التي يتم شراؤها مباشرة من المنشاة المُصدرة على أنها متوفرة برسم البيـع، مـع الإعتراف بأرباح وخسائر القيمة العادلة في حقوق الملكية؟ لماذا ينبغـي أن تخـضع أداة الـدين السائلة التي يتم شراؤها بعد الإصدار بفترة قصيرة لأحكام الإفساد، إذا لم تكن أداة الدين الـسائلة التي يتم شراؤها في وقت الإصدار غير خاضعة لأحكام الإفساد؟

إستنتاج٢٧ لذلك قرر المجلس إضافة شرط معين إلى تعريف القرض أو الذمة المدينة. وبشكل أكثر تحديـداً، لا ينبغي السماح للمنشأة بتصنيف إستثمار ما في أداة دين مسعرة في السوق النـشط علـى أنـه قرض أو ذمة مدينة. وبالنسبة لهذا الإستثمار، يجب أن يطلب من المنشأة إثبات نيتهـا الإيجابيـة وقدرتها على الإحتفاظ بالإستثمار حتى تاريخ الإستحقاق حتى يسمح لها بقياس الإستثمار بالتكلفة المطفأة من خلال تصنيفه على أنه محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق.

إستنتاج٢٨ درس المجلس الملاحظات التي تم إستلامها حول الإقتراح الوارد في مسودة العرض (والذي لـم يختلف عن المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي) بأنه يجب إنشاء "القـروض والذمم المدينة" (بدلاً من شرائها) لإستيفاء ذلك التصنيف. وإقترحت هذه الملاحظات أنه ينبغي أن تكون القروض المشتراة مؤهلة لأن يتم تصنيفها على أنها قروض وذمم مدينة، على سبيل المثال، إذا قامت المنشأة بشراء محفظة قروض، وكانت القروض المشتراة تلبي التعريف بإسـتثناء أنهـا قروض تم شراؤها. وأشارت هذه الملاحظات أيضاً إلى أن (أ) بعض المنـشآت تـدير بطريقـة نمطية القروض المُرتهنة والمشتراة معاً، و (ب) أن هناك مشاكل في أنظمـة فـصل القـروض المُرتهنة عن القروض المشتراة نظرا أنه اربما يتم التمييز بينهما فقط لأغراض المحاسبة. وفـي ضوء هذه المخاوف، قرر المجلس إلغاء متطلب وجوب ضمان القروض أو الذمم المدينة بـرهن من قبل المنشأة لإستيفاء تعريف "القروض والذمم المدينة".

إستنتاج٢٩ إلا أن المجلس كان قلقاً حيال إمكانية أن ينتج عن إلغاء هذا المتطلب إستيفاء بعض الأدوات التي ينبغي قياسها بالقيمة العادلة لتعريف القروض والذمم المدينة وبالتالي قياسها بالتكلفـة المطفـأة. وبشكل خاص، كان المجلس قلقاً من أن يكون هذا هو الحال لأداة دين قد لا يستطيع فيها المشتري إسترداد إستثماره، مثل شريحة فائدة فقط بسعر ثابت تنشأ في التوريق المالي وتخضع لمخـاطر الدفع المسبق. لذلك قرر المجلس أن يستثني من تعريف القروض والذمم المدينة الأدوات التي قد لا يستطيع المالك فيها أن يسترد بشكل جوهري كامل إستثماره الأولي، بإستثناء سـبب التـدهور الإئتماني. وتتم محاسبة هذه الأصول على أنها متوفرة برسم البيع أو بالقيمة العادلة مـن خـلال الربح أو الخسارة.

سعر الفائدة الفعلي (الفقرات ٩ و"تطبيق٥ - تطبيق٨")

إستنتاج٣٠ درس المجلس ما إذا يجب حساب سعر الفائدة الفعلي لجميع الأدوات المالية على أساس التدفقات النقدية المقدرة (بشكل منسجم مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي) أو أن يقتـصر إسـتخدام التدفقات النقدية المقدرة على مجموعات الأدوات المالية ذات التدفقات النقدية التعاقدية المستخدمة للأدوات المالية المختلفة. ووافق المجلس على إعادة التأكيد على الوضع المـذكور فـي معيـار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي لأنه يحقق تطبيقاً منسجماً لطريقة الفائدة الفعالة في المعيار.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٣١ ولاحظ المجلس أنه يمكن تقدير التدفقات النقدية المستقبلية والعمر المتوقع بشكل موثوق لمعظم الأصول المالية والإلتزامات المالية، وعلى وجه الخصوص لمجموعة من الأصول المالية المتشابهة أو الإلتزامات المالية المتشابهة. إلا أنه أقر أنه في بعض الحالات النادرة قد لا يكون من الممكن تقدير توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية بشكل موثوق. لذلك فقد قرر أنه إذا لم يكن من الممكن تقدير التدفقات النقدية المستقبلية أو العمر المتوقع للأداة المالية بشكل موثوق، ينبغي على المنشأة أن تستخدم التدفقات النقدية التعاقدية خلال المدة التعاقدية الكاملة للأداة المالية.

إستنتاج٣٢ وقرر المجلس أيضاً أن يوضح أنه لا ينبغي شمل تعثرات السداد المستقبلية المتوقعة في تقديرات التدفقات النقدية لأن هذا سيكون إبتعاداً عن نموذج الخسائر المتكبدة للإعتراف بإنخفاض القيمة. وفي نفس الوقت، أشار المجلس إلى أنه في بعض الحالات، على سبيل المثال عندما يتم شراء الأصل المالي بخصم كبير، فإن خسائر الإئتمان تحصل وتنعكس في السعر. وإذا لم تأخذ المنشأة بعين الإعتبار خسائر الإئتمان هذه في حساب سعر الفائدة الفعلي، فإنها تعترف بدخل فائدة أعلى من ذلك المتأصل في السعر المدفوع. لذلك قرر المجلس أن يوضح أنه يتم شمل خسائر الإئتمان هذه في التدفقات النقدية المقدرة عند حساب سعر الفائدة الفعلي.

إستنتاج٣٣ يشير معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح إلى جميع الرسوم "التي تعتبر جزء لا يتجزأ من سعر الفائدة الفعلي". وقد قام المجلس بتضمين هذه الإشارة ليوضح أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يرتبط فقط بتلك الرسوم التي يتم تحديدها كجزء لا يتجزأ من سعر الفائدة الفعلي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨.

إستنتاج٣٤ أشار بعض المعلقين إلى أنه لم يكن من الواضح دائماً كيفية تفسير المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي الذي ينص على أن سعر الفائدة الفعلي يجب أن يستند إلى التدفقات النقدية المخصومة خلال مدة الإستحقاق أو تاريخ إعادة التسعير التالي القائم على أساس السوق. وبشكل خاص، لم يكن من الواضح دائماً ما إذا كان يجب إطفاء الرسوم وتكاليف المعاملة والعلاوات أو الخصومات الأخرى المشمولة في حساب سعر الفائدة الفعلي خلال الفترة حتى تاريخ الإستحقاق أو الفترة حتى تاريخ إعادة التسعير التالي القائم على أساس السوق.

إستنتاج٣٥ ولتحقيق الإنسجام مع منهج التدفقات النقدية المقدرة، قرر المجلس أن يوضح أنه يتم حساب سعر الفائدة الفعلي خلال العمر المتوقع للأداة أو، حيثما كان قابلاً للتطبيق، خلال فترة زمنية أقصر. وتُستخدم الفترة الزمنية الأقصر عندما يتم إعادة تسعير المتغير (مثل أسعار الفائدة) الذي ترتبط به الرسوم، أو تكاليف المعاملة، أو الخصم أو العلاوة، إلى أسعار السوق قبل تاريخ الإستحقاق المتوقع للأداة. وفي هذه الحالة، تكون فترة الإطفاء المناسبة هي الفترة التي تلي تاريخ إعادة التسعير هذا.

محاسبة التغير في التقديرات

إستنتاج٣٦ درس المجلس محاسبة التغير في التقديرات المستخدمة في حساب سعر الفائدة الفعلي. ووافق المجلس على أنه إذا قامت المنشأة بمراجعة تقديراتها الخاصة بالمدفوعات أو المقبوضات، فإنه ينبغي عليها تعديل المبلغ المسجل للأداة المالية لتعكس التدفقات النقدية المقدرة الفعلية والمنقحة. ويتم الإعتراف بالتعديل على أنه دخل أو مصروف في حساب الربح أو الخسارة. وتعيد المنشأة حساب المبلغ المسجل من خلال حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتبقية بسعر الفائدة الفعلي الأصلي للأداة المالية. وأشار المجلس أن لهذا المنهج ميزة عملية وهي أنه لا يقتضي إعادة حساب سعر الفائدة الفعلي، أي أن المنشاة تعترف ببساطة بالتدفقات النقدية المتبقية بالسعر

الأصلي. ونتيجة لذلك، يتفادى هذا المنهج التضارب المحتمل مع المتطلب عند تقييم إنخفاض القيمة لخصم التدفقات النقدية المقدرة بإستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي.

المشتقات الضمنية

مشتقات العملة الأجنبية الضمنية (الفقرتان ١٠ وتطبيق٣٣(د))

إستنتاج٣٧ أن أساس متطلبات المشتقات الضمنية هو أنه لا يجب أن تكون المنشأة قادرة على التملص من متطلبات الإعتراف والقياس للمشتقات فقط من خلال تضمين مشتقة معينة في أداة مالية غير مشتقة أو عقد آخر، على سبيل المثال، عقد سلع أجل في أداة الدين. ولتحقيق الإنسجام في محاسبة هذه المشتقات الضمنية، ينبغي محاسبة جميع المشتقات المتضمنة في الأدوات المالية التي لا يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الأرباح والخسائر المعترف بها في حساب الربح أو الخسارة بشكل منفصل على أنها مشتقات. وكوسيلة عملية، ينص معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أنه ليس من الضروري فصل المشتقة الضمنية إذا إعتبر أنها مرتبطة على نحو وثيق بعقدها الأساسي. وعندما تحمل المشتقة الضمنية علاقة إقتصادية وثيقة بالعقد الأساسي، مثل الحد الأعلى أو الحد الأدنى لسعر الفائدة على قرض معين، فإن الإحتمال يكون ضئيل بأنه قد تم تضمين المشتقة لتحقيق نتيجة محاسبية مرغوبة.

إستنتاج٣٨ حدد معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي أنه لا يتم فصل مشتقة العملة الأجنبية المتضمنة في العقد الأساسي غير المالي (مثل عقد التوريد المعبر عنه بالعملة الأجنبية) إذا إقتضى تسديد دفعات يُعبر عنها بعملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي يعمل فيها أي طرف هام في العقد (عملاتهم الوظيفية) أو العملة التي يعبر بها بشكل روتيني عن سعر البضائع أو الخدمات ذات العلاقة التي يتم شراؤها أو تسليمها في التجارة الدولية (مثل الدولار الأمريكي لمعاملات النفط الخام). وينظر إلى مشتقات العملة الأجنبية هذه على أنها تحمل علاقة إقتصادية وثيقة مع عقودها الأساسية بحيث لا يكون من الضروري فصلها.

إستنتاج٣٩ يمكن أن يكون متطلب فصل مشتقات العملة الأجنبية الضمنية عبئاً على المنشآت التي تعمل في الإقتصاديات التي تكون فيها عقود الأعمال المعبر عنها بالعملة الأجنبية أمراً شائعاً. على سبيل المثال، يمكن أن تجد المنشآت الموجودة في بلدان صغيرة أنه من الملائم أن تعبر عن عقود الأعمال مع المنشآت من البلدان الصغيرة الأخرى بعملة دولية سائلة (مثل الدولار الأمريكي أو اليورو أو الين) بدلاً من العملة المحلية لأي من أطراف المعاملة. بالإضافة إلى ذلك، يمكن لمنشأة تعمل في إقتصاد مفرط التضخم أن تستخدم قائمة أسعار بالعملة الصعبة للحماية من التضخم، مثلاً، المنشأة التي لديها عملية أجنبية في إقتصاد مفرط التضخم وتعبر عن العقود المحلية بالعملة الوظيفية للشركة الأم.

إستنتاج٤٠ أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٩، إستنتج المجلس أن مشتقة العملة الأجنبية الضمنية يمكن أن تكون جزء لا يتجزأ من الإتفاقيات التعاقدية في الحالات المذكورة في الفقرة السابقة. وقرر أنه لا ينبغي إقتضاء فصل مشتقة العملة الأجنبية في العقد إذا تم التعبير عنها بعملة شائعة الإستخدام في المعاملات التجارية (لا تكون أدوات مالية) في البيئة التي تحدث فيها المعاملة. ويمكن أن ينظر إلى مشتقة العملة الأجنبية على أنها مرتبطة بشكل وثيق بالعقد الأساسي إذا كانت العملة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

شائعة الإستخدام في المعاملات التجارية المحلية، على سبيل المثال، عندما ينظر إلى المبالغ النقدية من قبل الجمهور العام على أساس العملة الأجنبية المستقرة نسبياً وليس على أساس العملة المحلية، ويمكن إعلان الأسعار بتلك العملة الأجنبية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢٩ *"التقرير المالية في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع"*).

الإعتراف وإلغاء الإعتراف

إلغاء الإعتراف بالأصل المالي (الفقرات ١٥-٣٧)

معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي

إستنتاج٤١ بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي، يسود عدد من المفاهيم عند ضرورة إلغاء الإعتراف بالأصل المالي. ولم يكن من الواضح دائماً متى وبأي ترتيب ينبغي تطبيق هذه المفاهيم. ونتيجة لذلك، لم يتم تطبيق متطلبات إلغاء الإعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي بشكل منسجم عند الممارسة.

إستنتاج٤٢ وكمثال على ذلك، لم يكن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي واضحاً حول الحد الذي يجب فيه دراسة مخاطر ومكافئات الأصل المنقول بهدف تحديد ما إذا كان إلغاء الإعتراف ملائماً وكيف ينبغي تقييم المخاطر والمكافئات. وفي بعض الحالات (مثل عمليات النقل مع إجمالي مبادلات العوائد أو خيارات البيع المكتوبة غير المشروطة)، أشار المعيار بشكل محدد ما إذا كان إلغاء الإعتراف ملائماً، في حين أنه لم يكن واضحاً في حالات أخرى (مثل ضمانات الإئتمان). وكذلك فقد تساءل البعض ما إذا كان ينبغي أن يركز التقييم على المخاطر والمكافئات أم على المخاطر فقط وكيف ينبغي جمع وقياس المخاطر والمكافئات المختلفة.

إستنتاج٤٣ وللتوضيح، نفترض أن المنشأة تبيع محفظة من الذمم المدينة قصيرة الأجل بقيمة ١٠٠ وحدة عملة* وتوفر ضمانة للمشتري من خسائر الإئتمان بمبلغ محدد (مثلاً ٢٠ وحدة عملة) يكون أقل من إجمالي مبلغ الذمم المدينة، ولكنه أعلى من المبلغ المتوقع للخسائر (٥ وحدات عملة). في هذه الحالة، (أ) هل يجب إستمرار الإعتراف بالمحفظة ككل، أو (ب) هل يجب إستمرار الإعتراف بالجزء المضمون، أو (ج) هل يجب إلغاء الإعتراف بالمحفظة ككل والإعتراف بالضمانة على أنها إلتزام مالي؟ ولم يقدم معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي جوابا واضحاً ولم تكن لجنة إرشادات تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ -وهي مجموعة تم إنشائها من قبل الهيئة السابقة للمجلس لحل القضايا التفسيرية المطروحة أثناء الممارسة - قادرة على الوصول إلى إتفاقية حول كيفية وجوب تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في هذه الحالة. وأثناء وضع الإقتراحات لتحسين معيار المحاسبة الدولي ٣٩، إستنتج المجلس أنه كان من المهم وجوب أن يقدم معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إرشادات واضحة ومنسجمة حول كيفية محاسبة هذه المعاملة.

* في أساس الإستنتاجات هذا، يتم التعبير عن المبالغ النقدية "بوحدات العملة".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مسودة العرض

إستنتاج٤٤ إقترحت مسودة العرض بغية حل المشاكل منهجاً لإلغاء الإعتراف يستمر بموجبه ناقل الأصل المالي بالإعتراف بالأصل إلى حد مشاركته المستمرة فيه. ويمكن تحديد المشاركة المستمرة بطريقتين: (أ) مخصص إعادة الاندماج بالشراء (مثل خيار الشراء، أو خيار البيع، أو إتفاقية إعادة الشراء) و(ب) مخصص لدفع أو إستلام تعويض بناءاً على التغيرات في قيمة الأصل المنقول (مثل ضمانات الإئتمان أو الخيار الذي يتم تسويته بصافي النقد).

إستنتاج٤٥ كان الغرض من المنهج المقترح في مسودة العرض هو تسهيل التطبيق والتنفيذ المنسجم لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ من خلال إلغاء المفاهيم المتعارضة ووضع منهج واضح وعملي ومنسجم داخلياً لإلغاء الإعتراف. وقد تمثلت المنافع الرئيسية للمنهج المقترح في أنه يوضح بشكل كبير معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ويوفر الشفافية في متن الميزانية العمومية حول أي مشاركة مستمرة في الأصل المنقول.

الملاحظات المستلمة

إستنتاج٤٦ وافق العديد من المجاوبين على أنه كان هناك عدم إنسجام في متطلبات إلغاء الإعتراف الموجودة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. إلا أنه كان هناك دعم محدود لمنهج المشاركة المستمرة المقترح في مسودة العرض. وعبر المجاوبون عن مخاوف عملية ومفهومية منها:-

(أ) أن أي منافع للتغيرات المقترحة لم تتجاوز عبء تبني منهج مختلف فيه مجموعة من المشاكل (لم يتم حلها وتحديدها بعد)؛

(ب) أن المنهج المقترح كان تغيراً أساسياً عن ذلك الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي؛

(ج) أن الإقتراح لم يحقق المقاربة مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً؛

(د) أنه لم يتم إختبار الإقتراح؛ و

(هـ) أن الإقتراح لم يكن منسجماً مع *الإطار*.

إستنتاج٤٧ عبر العديد من المجاوبين عن وجهة النظر التي تفيد بأنه ينبغي الإحتفاظ بالمنهج الأساسي الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي في المعيار المنقح وإلغاء التناقضات. وتضمنت الأسباب ما يلي: (أ) أنه ثبت أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ القائم يشتمل على مفاهيم معقولة ومن العملي تطبيقه، و(ب) أنه لا يجب تغيير المنهج إلى أن يضع المجلس منهجاً بديلاً شاملاً.

التنقيحات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩

إستنتاج٤٨ إستجابة للملاحظات التي تم إستلامها، قرر المجلس أن يعود إلى مفاهيم إلغاء الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي وأن يوضح كيفية تطبيق هذه المفاهيم وبأي ترتيب ينبغي تطبيقها. وقرر المجلس بالتحديد أن يسبق تقييم نقل المخاطر والمكافئات تقييم نقل السيطرة لجميع أنواع المعاملات.

إستنتاج٤٩ بالرغم من أنه قد تم تعديل هيكل وصياغة متطلبات إلغاء الإعتراف بشكل جوهري، إلا أن المجلس إستنتج أن المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح لا تختلف كثيراً عن تلك الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي. وتأكيداً لهذا الإستنتاج، أشار المجلس إلى أن

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح يؤدي عموماً إلى الإجابات التي كان من الممكن الحصول عليها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي. وبالإضافة إلى ذلك، وبالرغم من أنه ستكون هناك حاجة لتطبيق الحكم لتقييم ما إذا تم الإحتفاظ بجميع المخاطر والمكافئات بشكل جوهري، فإن هذا النوع من الحكم لا يعتبر جديدا بالمقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي. وعلى كل حال، توضح المتطلبات المنقحة تطبيق المفاهيم في الظروف التي لم يكن من الواضح مسبقاً فيها كيفية تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وإستنتج المجلس أنه سيكون من غير الملائم العودة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي بدون هذه الإيضاحات.

إستنتاج٥٠ قرر المجلس أيضاً أن يضم في هذا المعيار إرشادات توضح كيفية تقييم مفاهيم المخاطر والمكافئات والسيطرة. ويعتبر المجلس أن مثل هذه الإرشادات مهمة من أجل توفير إطار عمل لتطبيق المفاهيم الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبالرغم من أن الحكم لا يزال ضرورياً لتطبيق المفاهيم على الصعيد العملي، إلا أن الإرشادات ينبغي أن تزيد من مستوى الإنسجام حول كيفية تطبيق المفاهيم.

إستنتاج٥١ وبشكل أكثر تحديداً، قرر المجلس أنه ينبغي تقييم نقل المخاطر والمكافئات من خلال مقارنة تعرض المنشأة قبل وبعد النقل إلى التغير في توقيت ومبالغ صافي التدفقات النقدية للأصل المنقول. وإذا لم يتغير تعرض المنشأة بشكل كبير، على أساس القيمة الحالية، تستنتج المنشأة أنها قد إحتفظت بشكل جوهري بجميع المخاطر والمكافئات. وفي هذه الحالة، إستنتج المجلس أنه يجب إستمرار الإعتراف بالأصل. وتنسجم هذه المعالجة المحاسبية مع معالجة معاملات إعادة الشراء وبعض الأصول الخاضعة لخيارات الشراء التي يكون لها سعر أقل بكثير من سعر السوق بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي. كما تنسجم أيضاً مع كيفية تفسير البعض لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي عندما تبيع المنشأة محفظة من الذمم المدينة قصيرة الأجل لكنها تحتفظ بجميع المخاطر الجوهرية من خلال إصدار ضمانة للتعويض عن جميع خسائر الإئتمان المتوقعة (أنظر المثال في الفقرة "إستنتاج ٤٣").

إستنتاج٥٢ قرر المجلس أنه ينبغي تقييم السيطرة من خلال النظر ما إذا كان لدى المنقول إليه قدرة عملية على بيع الأصل. فإذا كان المنقول إليه يستطيع بيع الأصل (مثلاً لأنه من السهل الحصول على الأصل في السوق ويمكن للمنقول إليه الحصول على أصل بديل إذا ما اضطر إلى إعادة الأصل إلى الناقل)، لا يحتفظ الناقل بالسيطرة لأنه لا يسيطر على طريقة إستخدام الأصل من قبل المنقول إليه. وإذا لم يستطع المنقول إليه بيع الأصل (مثلاً لأن الناقل يملك خيار شراء ولا يمكن الحصول على الأصل بسهولة في السوق، بحيث لا يمكن للمنقول إليه الحصول على أصل بديل)، يحتفظ الناقل بالسيطرة لأن ليس لدى المنقول إليه خياراً بإستخدام الأصل على أنه ملكاً له.

إستنتاج٥٣ لم يشمل أيضاً معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي إرشادات حول متى يمكن دراسة إلغاء الإعتراف بجزء من الأصل المالي. وقرر المجلس ضم هذه الإرشادات في المعيار لتوضيح المسألة. وقرر أنه ينبغي على المنشأة تطبيق مبادئ إلغاء الإعتراف على جزء من الأصل المالي فقط إذا لم يشمل ذلك الجزء على مخاطر ومكافئات مرتبطة بالجزء الذي لا يتم دراسة إلغاء الإعتراف به. وتبعاً لذلك، يتم دراسة إلغاء الإعتراف بجزء من الأصل المالي فقط إذا كان يشتمل على:-

(أ) تدفقات نقدية محددة بشكل خاص من الأصل المالي فقط (أو مجموعة من الأصول المالية المماثلة)؛

(ب) حصة تناسبية كاملة من التدفقات النقدية من الأصل المالي فقط (أو مجموعة من الأصول المالية المماثلة)؛ أو

(ج) حصة تناسبية كاملة من التدفقات النقدية المحددة بشكل خاص من الأصل المالي فقط (أو مجموعة من الأصول المالية المماثلة).

وتنطبق مبادئ إلغاء الإعتراف في جميع الحالات الأخرى على الأصل المالي بمجمله.

الترتيبات التي تحتفظ المنشأة بموجبها بالحقوق التعاقدية لإستلام التدفقات النقدية من لأصل المالي ولكنها تتحمل إلتزاماً تعاقدياً بدفع التدفقات النقدية إلى مستقبل واحد أو أكثر من المستلمين (الفقرة ١٩)

إستنتاج٥٤ لم يقدم معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي إرشادات واضحة حول مدى ملائمة إلغاء الإعتراف بالنسبة للترتيبات التعاقدية التي تحتفظ فيها المنشأة بحقوقها التعاقدية لإستلام التدفقات النقدية من أصل معين، ولكنها تتحمل إلتزاماً تعاقدياً بدفع تلك التدفقات النقدية إلى منشأة أخرى (إتفاقية ضمان تمريري). وقد تم طرح الأسئلة أثناء الممارسة حول المعالجة المحاسبية الملائمة والتفسيرات المختلفة الموضوعة لهياكل أكثر تعقيداً.

إستنتاج٥٥ ولتوضيح المسألة بإستخدام مثال بسيط، نفترض ما يلي: تقدم المنشأة (أ) قرضاً بفائدة مدته ٥ سنوات (الأصل الأصلي) بقيمة ١٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ب). بعد ذلك تبرم المنشأة (أ) إتفاقية مع المنشأة (ج) توافق فيها المنشأة (أ)، مقابل دفعة نقدية بقيمة ٩٠ وحدة عملة، على أن تنقل للمنشأة (ج) ما مقداره ٩٠% من جميع دفعات المبلغ الأصلي والفائدة التي يتم تحصيلها من المنشأة (ب) (حيث، وعندما، وإذا تم تحصيلها). لا تقبل المنشأة (أ) إلتزاماً بتقديم أي دفعات للمنشأة (ج) عدا نسبة ٩٠% من ما تم إستلامه بالتحديد من المنشأة (ب). ولا تقدم المنشأة (أ) أي ضمانات للمنشأة (ج) حول أداء القرض وليس لها الحق بالإحتفاظ بنسبة ٩٠% من النقد الذي يتم تحصيله من المنشأة (ب) وليس لديها إلتزام بدفع النقد للمنشأة (ج) إذا لم يتم إستلام النقد من المنشأة (ب). في المثال أعلاه، هل تملك المنشأة (أ) أصلاً للقرض بقيمة ١٠٠ وحدة عملة وإلتزاماً بقيمة ٩٠ وحدة عملة أم أنها تملك أصلاً بقيمة ١٠ وحدة عملة؟ ومن أجل جعل المثال أكثر تعقيداً، ماذا لو قامت المنشأ (أ) أولاً بنقل القرض إلى منشأة ذات أغراض خاصة موحدة، والتي تقوم هذه المنشاة بدورها بتمرير (بشكل مضمون) التدفقات النقدية من الأصل إلى المستثمرين؟ هل تتغير المعالجة المحاسبية لأن المنشأة (أ) قامت أولاً ببيع الأصل إلى منشأة ذات أغراض خاصة؟

إستنتاج٥٦ وبغية تناول هذه المسائل، تضمنت مسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إرشادات توضح الظروف التي يمكن بموجبها معاملة ترتيبات الضمان التمريري على أنها عملية نقل للأصل المالي ذو الصلة. وإستنتج المجلس أنه لا يكون لدى المنشأة أصل وإلتزام، كما هو محدد في *الإطار*، عندما تبرم إتفاق معين لتمرير التدفقات النقدية من الأصل ويحقق ذلك الإتفاق شروط محددة. وفي هذه الحالات، تتصرف المنشأة على أنها وكيل للمستقبلين النهائيين للتدفقات النقدية أكثر من كونها مالك للأصل. وتبعاً لذلك، وإلى الحد الذي يتم فيه تلبية تلك الشروط، يتم معاملة الإتفاق على أنه عملية نقل ويتم دراسة إلغاء الإعتراف به رغم أن المنشأة يمكن أن تستمر بتحصيل التدفقات النقدية من الأصل. وعلى العكس من ذلك، وإلى الحد الذي لا يتم فيه تلبية الشروط، تتصرف المنشأة على أنها مالك للأصل ونتيجة لذلك ينبغي إستمرار الإعتراف بالأصل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٥٧ أبدى المجاوبون على مسودة العرض عموماً دعماً للتغيرات المقترحة. وطلب بعض المجـاوبين المزيد من الإيضاحات حول المتطلبات والتفاعل مع متطلبات توحيد المنـشآت ذات الأغـراض الخاصة (في التفسير ١٢). وأشار المجاوبون في قطاع التوريق المـالي إلـى أنـه وبموجـب الإرشادات المقترحة فإن العديد من هياكل التوريق المالي يمكـن أن لا تكـون مؤهلـة لإلغـاء الإعتراف.

إستنتاج٥٨ وبدراسة هذه الملاحظات وغيرها، قرر المجلس أن يتابع إقتراحاته في إصدار الإرشادات حـول ترتيبات الضمان التمريري وأن يوضح تلك الإرشادات في الصياغة النهائية لمعيـار المحاسـبة الدولي ٣٩ المنقح.

إستنتاج٥٩ إستنتج المجلس أنه لا بد من تحقيق الشروط الثلاثة التالية لمعاملة الترتيـب التعاقـدي لتمريـر التدفقات النقدية من الأصل المالي على أنه عملية نقل لذلك الأصل:-

(أ) أن لا يكون لدى المنشأة إلتزام بدفع مبالغ للمستقبلين النهائيين ما لم تقم بتحصيل مبالغ مقابلة من الأصل الأصلي. إلا أنه يُسمح للمنشأة تقديم سلف قصيرة الأجل للمـستقبلين النهـائيين طالما أن لديها الحق بإسترداد كامل المبلغ الذي يتم إقراضه بالإضافة إلى الفائدة المستحقة.

(ب) يُحظر على المنشأة بموجب بنود عقد النقل بيع أو رهن الأصل الأصلي للمستقبلين النهائيين إلا كضمان مقابل الإلتزام بدفع التدفقات النقدية لهم.

(ج) أن لا يكون لدى المنشأة إلتزام بتسديد أية تدفقات نقدية تقوم بتحصيلها نيابة عن المـستقبلين النهائيين بدون تأخير مهم. إضافة إلى ذلك، خلال فترة التسوية القصيرة، لا تكون المنـشأة مخولة بإعادة إستثمار هذه التدفقات النقدية بإستثناء الإستثمارات في النقد أو النقـد المعـادل وحيث يتم تسديد أي فائدة مكتسبة من هذه الإستثمارات إلى المستقبلين النهائيين.

إستنتاج٦٠ تُستمد هذه الشروط من تعريفات الأصول والإلتزامات في *الإطار*. يشير الشرط (أ) إلـى أنـه لا يكون لدى الناقل إلتزام معين (لأنه لا يوجد إلتزام تعاقدي حالي بدفع النقد) ويشير الشرطان (ب) و(ج) إلى أنه لا يكون لدى الناقل أصل معين (لأن الناقل لا يسيطر علـى المنـافع الإقتـصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل المنقول).

إستنتاج٦١ قرر المجلس أن إختبارات إلغاء الإعتراف التي تنطبق على العمليات الأخـرى لنقـل الأصـول المالية (أي إختبارات نقل جميع المخاطر والمكافئات والسيطرة بشكل جوهري) يجب أن تنطبـق أيضاً على ترتيبات تمرير التدفقات النقدية التي تحقق الشروط الثلاثة ولكنهـا لا تنطـوي علـى حصة تناسبية كاملة من جميع التدفقات النقدية أو التدفقات النقدية المحددة بشكل خاص. لذلك، إذا تحققت الشروط الثلاثة وقامت المنشأة بتمرير حصة تناسبية كاملة، سواء مـن جميـع التـدفقات النقدية (كما في المثال في الفقرة "إستنتاج ٥٥") أو من التدفقات النقدية المحددة بشكل خاص (مثلاً ١٠% من جميع التدفقات النقدية للفائدة)، يتم إلغاء الإعتراف بالحصة المباعة، شريطة أن تكـون المنشأة قد قامت بنقل جميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري. وبالتالي تقوم المنشأة، فـي المثال في الفقرة "إستنتاج ٥٥"، بالإبلاغ عن أصل قرض بقيمـة ١٠ وحـدات عملـة وتلغـي الإعتراف بقيمة ٩٠ وحدة عملة. وعلى نحو مماثل، إذا قامت المنشأة بإبرام ترتيب معـين يلبـي الشروط الثلاثة أعلاه، لكن الترتيب لا يستند إلى أساس الحصة التناسبية، ينبغي أن يلبي الترتيب

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التعاقدي الشروط العامة لإلغاء الإعتراف حتى يكون مؤهلاً لإلغاء الإعتـراف. وهـذا يـضمن الإنسجام في تطبيق نموذج إلغاء الإعتراف، سواء يتم هيكلة المعاملة على أنها عملية نقل للحـق التعاقدي بإستلام التدفقات النقدية من الأصل المالي أو كترتيب لتمرير التدفقات النقدية.

إستنتاج٦٢ ولتوضيح الترتيب غير التناسبي بإستخدام مثال بسيط، نفترض ما يلي: تنشأ المنشأة (أ) محفظـة قروض بفائدة مدتها ٥ سنوات بقيمة ١٠,٠٠٠ وحدة عملة. بعد ذلك تبرم المنشأة (أ) إتفاقية مـع المنشأة (ج) توافق فيها المنشأة (أ)، مقابل دفعة نقدية بقيمة ٩,٠٠٠ وحدة عملة، علـى أن تـدفع للمنشأة (ج) أول ٩,٠٠٠ وحدة عملة (مضافاً إليها الفائدة) من النقد الذي يتم تحصيله من محفظة القروض. وتحتفظ المنشأة (أ) بالحقوق في آخر ١,٠٠٠ وحدة عملة (مضافاً إليها الفائدة)، أي أنها تحتفظ بفائدة متبقية ملحقة. إذا قامت المنشأة (أ) بتحصيل مثلاً ٨,٠٠٠ وحدة عملـة فقـط مـن قروضها البالغ قيمتها ١٠,٠٠٠ وحدة عملة لأن بعض المدينين تعثروا في السداد، تقوم المنـشأة (أ) بتمرير كامل قيمة ٨,٠٠٠ وحدة عملة التي يتم تحصيلها إلى المنشأة (ج) ولا تحتفظ المنـشأة (أ) بأي شيء من قيمة ٨,٠٠٠ وحدة عملة المحصلة. إذا قامت المنـشأة (أ) بتحـصيل ٩,٥٠٠ وحدة عملة، فإنها تقوم بتمرير ٩,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ج) وتحتفظ بقيمـة ٥٠٠ وحـدة عملة. في هذه الحالة، إذا إحتفظت المنشأة (أ) بجميع مخاطر ومكافئات الملكية بـشكل جـوهري لأن الفائدة المتبقية الملحقة تستوعب جميع التغيرات المحتملة في صافي التدفقات النقدية، يـستمر الإعتراف بالقروض بمجملها حتى لو تحققت الشروط الثلاثة الخاصة بالضمان التمر يري.

إستنتاج٦٣ يقر المجلس بأن العديد من عمليات التوريق المالي يمكن أن لا تكون مؤهلة لإلغاء الإعتراف إما لأن واحدا أو أكثر من الشروط الثلاثة في الفقرة ١٩ لم يتحقق أو لأن المنشأة قد إحتفظت بجميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري.

إستنتاج٦٤ إن مسألة ما إذا كانت عملية نقل الأصل المالي مؤهلة لإلغاء الإعتراف لا تختلف إعتماداً على ما إذا كان النقل مباشراً للمستثمرين أو من خلال منشأة موحدة ذات أغراض خاصـة أو صـندوق إئتمان يحصل على الأصول المالية، ويقوم بالمقابل بنقل جزء من تلـك الأصـول الماليـة إلـى مستثمرين آخرين.

النقل غير المؤهل لعكس الإعتراف (الفقرة ٢٩)

إستنتاج٦٥ لم يقدم معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي إرشادات حول كيفية محاسبة عمليـة نقـل الأصـل المالي غير المؤهلة لإلغاء الإعتراف. وتشمل التعديلات هذه الإرشادات. ولـضمان أن تعكـس المحاسبة حقوق وإلتزامات الناقل فيما يتعلق بالأصل المنقول، لا بد من دراسة محاسبة الأصـل بالإضافة إلى محاسبة الإلتزام ذو العلاقة.

إستنتاج٦٦ عندما تحتفظ المنشأة بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافئات الأصل (مثلاً فـي معاملـة إعـادة الشراء)، لا يوجد عموماً إعتبارات محاسبية خاصة لأن المنشأة تحـتفظ بـالتعرض للأربـاح أو الخسائر الناتجة من الأصل المنقول. لذلك، يستمر الإعتراف بالأصل في مجمله ويتم الإعتـراف بالعوائد المستلمة على أنها إلتزام. وبطريقة مشابهة، تستمر المنشأة بالإعتراف بـأي دخـل مـن الأصل وكذلك بأي مصاريف متكبدة على الإلتزام ذو العلاقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المشاركة المستمرة في الأصل المنقول (الفقرات ٣٠-٣٥)

إستنتاج٦٧ قرر المجلس أنه إذا قامت المنشأة بتحديد أنها لم تحتفظ أو تنقل جميع مخاطر ومكافئات الأصل بشكل جوهري وأنها إحتفظت بالسيطرة، ينبغي أن تستمر المنشاة بالإعتراف بالأصل إلى حد مشاركتها المستمرة. وهذا لكي يتم عكس التعرض المستمر للناقل لمخاطر ومكافئات الأصل وأن هذا التعرض لا يرتبط بكامل الأصل، بل أنه محدود المبلغ. وأشار المجلس إلى أن منع إلغاء الإعتراف إلى حد المشاركة المستمرة مفيد لمستخدمي البيانات المالية في هذه الحالات، لأنه يعكس التعرض المحتفظ به للمنشأة لمخاطر ومكافئات الأصل المالي بشكل أفضل من إلغاء الإعتراف الكامل.

إستنتاج٦٨ عندما تقوم المنشأة بنقل بعض المخاطر والمكافئات الهامة وتحتفظ بالبعض الآخر ويُمنع إلغاء الإعتراف لأن المنشاة تحتفظ بالسيطرة على الأصل المنقول، لا تستمر المنشاة في الإحتفاظ بكامل التعرض الايجابي والسلبي للأرباح أو الخسائر الناتجة من الأصل المنقول. لذلك، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح قياس الأصل والإلتزام ذو العلاقة بطريقة تضمن عدم إعتراف المنشأة بأي تغيرات في قيمة الأصل المنقول لا تُنسب إلى المنشأة.

إستنتاج٦٩ على سبيل المثال، تنشأ مسائل القياس الخاص والإعتراف بالدخل إذا تم منع إلغاء الإعتراف لأن الناقل قد إحتفظ بخيار شراء أو خيار بيع مكتوب وتم قياس الأصل بالقيمة العادلة. وفي تلك الحالات، وفي غياب الإرشادات الإضافية، يمكن أن ينتج عن تطبيق متطلبات القياس العام والإعتراف بالدخل بالنسبة للأصول المالية والإلتزامات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ محاسبة لا تمثل حقوق وإلتزامات الناقل المتعلقة بعملية النقل.

إستنتاج٧٠ وكمثال آخر، إذا قام الناقل بالإحتفاظ بخيار شراء على أصل مالي منقول متوفر برسم البيع وإنخفضت القيمة العادلة للأصل إلى ما دون سعر الممارسة، لا يتحمل الناقل خسارة لأنه ليس لديه إلتزام بممارسة خيار الشراء. وفي تلك الحالة، قرر المجلس أنه من الملائم تعديل قياس الإلتزام ليعكس عدم تعرض الناقل لإنخفاض القيمة العادلة للأصل إلى ما دون سعر ممارسة الخيار. وبطريقة مشابهة، إذا قام الناقل بكتابة خيار بيع وتجاوزت القيمة العادلة للأصل سعر الممارسة، فإن المنقول إليه ليس بحاجة لممارسة خيار البيع. ولأنه ليس للناقل حق في زيادة القيمة العادلة للأصل فوق سعر ممارسة الخيار، فإنه من الملائم قياس الأصل (أ) بسعر ممارسة الخيار أو (ب) القيمة العادلة للأصل، أيهما أقل.

القياس

خيار قياس القيمة العادلة (الفقرة ٩)

إستنتاج٧١ إستنتج المجلس أنه بإمكانه تبسيط تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في ٢٠٠٠) لبعض المنشآت من خلال السماح بإستخدام قياس القيمة العادلة لأي أداة مالية. وبإستثناء وحيد (أنظر الفقرة ٩)، يعتبر هذا الإستخدام الكبير للقيمة العادلة أمراً إختيارياً. ولا يقتضي خيار قياس القيمة العادلة من المنشآت قياس المزيد من الأدوات المالية بالقيمة العادلة.

إستنتاج٧٢ لم تسمح النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في ٢٠٠٠) للمنشأة بقياس فئات معينة من الأدوات المالية بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. وتضمنت الأمثلة ما يلي:-

(أ) القروض والذمم المدينة التي يتم إنشاؤها، بما في ذلك أداة الدين التي يتم شراؤها مباشرة من المنشأة المُصدرة، ما لم تحقق شروط التصنيف في الفقرة ٩ على أنها محتفظ بها للمتاجرة.

(ب) الأصول المالية المصنفة على أنها متوفرة للبيع، إلا إذا تم الإعتراف كسياسة محاسبية بمكاسب وخسائر جميع الأصول المالية المتوفرة للبيع في الربح أو الخسارة، أو أنها لبت شروط التصنيف على أنها محتفظ بها للمتاجرة في الفقرة ٩.

(ج) الإلتزامات المالية غير المشتقة حتى إذا كان لدى المنشأة سياسة وممارسة لإعادة شراء هذه الإلتزامات أو إذا شكلت جزء من إستراتيجية المراجحة /تسهيلات العملاء أو أنشطة التبادل في صناديق الإستثمار.

إستنتاج٧٣ قرر المجلس في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في ٢٠٠٠) السماح للمنشآت بتحديد أي أداة مالية بشكل غير قابل للنقض عند الإعتراف الأولي على أنها أداة مالية واحدة يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالأرباح أو الخسائر في حساب الربح أو الخسارة (القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة). ومن أجل فرض النظام في هذا المنهج، قرر المجلس أنه ينبغي عدم إعادة تصنيف الأدوات المالية إلى داخل أو خارج فئة القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. وقد إقترحت بعض الملاحظات التي تم إستلامها بشأن مسودة العرض للتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي٣٩ (كما هو معدل في ٢٠٠٠)، بالتحديد، إمكانية إستخدام المنشآت لخيار القيمة العادلة للإعتراف بشكل إنتقائي بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. وأشار المجلس إلى أنه ينتج عن متطلب تحديد الأدوات المالية بشكل غير قابل للنقض عند الإعتراف الأولي التي ينبغي تطبيق خيار القيمة العادلة عليها عدم قدرة المنشأة على "جني الأرباح" بهذه الطريقة. لأنه لن يكون معلوماً عند الإعتراف الأولي ما إذا كانت القيمة العادلة سترتفع أم تنخفض.

إستنتاج٧٣أ متابعة لموضوع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) ونتيجة للمناقشات المستمرة مع المشاركين حول خيار القيمة العادلة أصبح المجلس على علم بأن البعض، بما في ذلك المشرفين العقلانيين على بنوك وشركات أوراق مالية وشركات تأمين، كانوا متخوفين من إحتمال إستخدام خيار القيمة العادلة بشكل غير مناسب (كما تمت مناقشته في الفقرة إستنتاج ١١ج)، وإستجابة لهذا التخوف نشر المجلس في إبريل ٢٠٠٤ مسودة عرض للقيود المقترحة على خيار القيمة العادلة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)، وبعد مناقشة الملاحظات المستلمة من المشاركين وعقد سلسلة من إجتماعات الطاولة المستديرة أصدر المجلس تعديلاً على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في يونيو ٢٠٠٥ يسمح للمنشآت أن تحدد بشكل غير قابل للنقض عند الإعتراف المبدئي الأدوات المالية التي تلبي شرطاً واحداً من ثلاثة شروط (أنظر الفقرات ٩ (ب) (١)، ٩ (ب) (٢)، ١١أ) على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

إستنتاج٧٤ في التعديل على خيار القيمة حدد المجلس ثلاث حالات يؤدي فيها السماح بالتحديد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إلى معلومات أكثر ملاءمة (الحالتان (أ) و(ب) أدناه)، أو أنها مبررة على أساس تقليل التعقيد أو زيادة موثوقية القياس (الحالة ج أدناه)، وهي كما يلي:-

(أ) عندما يزيل هذا التحديد أو يخفض إلى حد كبير من عدم الإتساق في القياس أو الإعتراف (يشار إليه أحياناً "بعدم التوافق المحاسبي") الذي كان خلافاً لذلك سينشأ (الفقرات إستنتاج ٧٥ – إستنتاج ٧٥ب)؛

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) عندما تدار مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية أو كليهما ويقيم أداءها على أساس القيمة العادلة حسب إدارة مخاطرة موثقة أو إستراتيجية إستثمار (الفقرات إستنتاج ٧٦ – إستنتاج ٧٦ب)؛ و

(ج) عندما تحتوي الأداة على مشتقة ضمنية تلبي شروطاً معينة (الفقرتان إستنتاج ٧٧ – إستنتاج ٧٨).

إستنتاج٧٤أ قدرة المنشأة على إستخدام خيار القيمة العادلة يوضح التغير تطبيق معيار المحاسبة الـدولي ٣٩ من خلال تقليل الإختلافات الناتجة عن خصائص القياس المختلفة في المعيار. وبالتحديد للأدوات المالية التي يتم تحديدها بهذه الطريقة فإنه:-

(أ) يلغي الحاجة لمحاسبة التحوط بالنسبة للتحوطات من مخاطر القيمة العادلة عنـدما يكـون هناك معادلات طبيعية، وبالتالي فإنه يلغي العبء ذو العلاقـة لتحديـد فاعليـة التحـوط ومتابعته وتحليله.

(ب) يلغي عبء فصل المشتقات الضمنية.

(ج) يلغي المشاكل الناتجة من نموذج القياس المختلط عند قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلـة ويتم قياس الإلتزامات المالية ذات العلاقة بالتكلفة المطفأة. كما يلغي بالتحديد التقلـب فـي الربح أو الخسارة وحقوق الملكية التي تنتج عندما لا يتم قياس المراكز المتطابقة للأصول المالية والإلتزامات المالية بشكل منسجم.

(د) لا يعود خيار الإعتراف بالأرباح والخسائر غير المتحققة من الأصول الماليـة المتـوفرة برسم البيع في حساب الربح أو الخسارة أمراً ضرورياً.

(هـ) يقلل من إبراز المسائل التفسيرية حول ما يشكل المتاجرة.

التحديد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يزيل أو يقلل إلى حد كبير من عدم الإتساق في القياس أو الإعتراف (الفقرة ٩(ب) (١))

إستنتاج٧٥ يفرض معيار المحاسبة الدولي ٣٩ مثل المعايير المماثلة في بعـض الإختـصاصات الوطنيـة نموذج قياس مختلط الصفات، وهو يتطلب أن يتم قياس بعض الأصول المالية والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة، وأن يتم قياس البعض الآخر بالتكلفة المطفأة، كما يتطلب أن يتم الإعتراف ببعض المكاسب والخسائر في الربح أو الخسارة والإعتراف بالبعض الآخر مبدئياً كعنصر فـي حقـوق الملكية*، وهذا الجمع بين متطلبات الإعتراف والقياس من الممكن أن يؤدي إلى عدم إتساق يشير إليها البعض "بعدم التوافق المحاسبي" بين محاسبة أصل (أو مجموعـة أصـول) أو إلتـزام (أو مجموعة إلتزامات)، ويتضمن مفهوم عدم التوافق المحاسبي بالـضرورة إقتـراحين، أولهمـا أن المنشأة لها أصول وإلتزامات معينة تم قياسها أو معترف بمكاسبها وخسائرها بشكل غير متـسق، وثانيهما هناك علاقة إقتصادية ملاحظة بين هذه الإلتزامات، فعلى سبيل المثال يمكن إعتبار إلتزام أنه ذو علاقة بأصل عندما يتشاركان في مخاطرة تتسبب في نشوء تغيرات مقابلـة فـي القيمـة العادلة تميل لأن تتعادل، أو عندما تعتبر المنشأة أن الإلتزام يمول الأصل.

إستنتاج٧٥أ تستطيع بعض المنشآت التغلب على عدم الإتساق في القياس أو الإعتراف بإستخدام محاسبة التحوط، أو في حالة شركات التأمين إستخدام محاسبة إعتبارية، غير أن المجلس يدرك أن هذه

* نتيجة لمراجعة معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" في عام ٢٠٠٧، تم الإعتراف بالأرباح والخسائر الأخرى في بيان الدخل الشامل الآخر.

الأساليب معقدة ولا تعالج جميع الحالات. عند تطوير التعديل على خيار القيمة العادلة نظر المجلس فيما إذا كان يجب عليه فرض شروط لتحديد الحالات التي تستطيع فيها المنشأة إستخدام الخيار لإزالة عدم توافق محاسبي، فعلى سبيل المثال نظر المجلس فيما إذا كان يجب أن يطلب من المنشآت إظهار أن أصولاً وإلتزامات معينة تتم إدارتهما معاً، أو أن إستراتيجية الإدارة فعالة في تقليل المخاطرة (كما هو مطلوب إستخدام محاسبة التحوط) أو أن محاسبة التحوط أو الطرق الأخرى للتغلب على عدم الإتساق غير متوفرة.

إستنتاج٧٥ب توصل المجلس إلى أن عدم التوافق المحاسبي ينشأ في مجموعة متنوعة من الحالات، وفي رأي المجلس تقدم المنفعة بأفضل شكل للتقارير المالية بتوفير الفرصة للمنشآت لإزالة عدم التوافق المحاسبي الذي تتم ملاحظته عندما يؤدي ذلك إلى معلومات أكثر ملاءمة، إلى جانب ذلك توصل المجلس إلى أن خيار القيمة العادلة من الممكن أن تستخدم بشكل فعال بدلاً من محاسبة التحوط لتحوطات تعرض القيمة العادلة، وبذلك يتم إزالة عبء تحديد ومتابعة وتحليل فاعلية التحوط، وعليه قرر المجلس عدم تطوير إرشادات توجيهية منفصلة بشأن متى يمكن تطبيق خيار القيمة العادلة (مثل طلب إختبارات فاعلية مماثلة للإختبارات المطلوبة لمحاسبة التحوط) في تعديل خيار القيمة العادلة، وبدلاً من ذلك قرر المجلس طلب الإفصاحات في معيار المحاسبة الدولي ٣٢* تغير شكل النجمة عما يلي:-

- المقاييس التي تستخدمها المنشأة لتحديد الأصول المالية والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة
- كيفية تلبية المنشأة للشروط في هذا المعيار لهذا التحديد
- طبيعة الأصول والإلتزامات المحددة أنها كذلك
- أثر إستخدام هذا التحديد على البيان المالي، أي القيم المسجلة وصافي مكاسب وخسائر الأصول والإلتزامات المحددة أنها كذلك، والمعلومات حول أثر التغيرات في نوعية إئتمان الإلتزام المالي على التغيرات في قيمته العادلة، ومعلومات حول مخاطرة إئتمان القروض أو الذمم المدينة وأية مشتقات إئتمان ذات علاقة أو أدوات مماثلة.

مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية أو كليهما تدار ويقيم أداؤها على أساس القيمة العادلة حسب إدارة مخاطرة موثقة أو إستراتيجية إستثمار (الفقرة ٩ (ب) (٢))

إستنتاج٧٦ يتطلب المعيار أن يتم قياسها الأدوات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في حالتين فقط، أي عندما يحتفظ بالأداة للمتاجرة أو عندما تحتوي على مشتقة ضمنية لا تستطيع المنشأة قياسها بشكل منفصل، غير أن المجلس أدرك أن بعض المنشآت تدير وتقيس أداء الأدوات المالية على أساس القيمة العادلة في حالات أخرى. إلى جانب ذلك بالنسبة للأدوات التي يتم إدارتها وتقيم بهذه الطريقة يمكن لمستخدمي البيانات المالية إعتبار قياس القيمة العادلة أنه يوفر معلومات أكثر ملاءمة، وأخيراً يعتبر الإعتراف بكافة الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

* في أغسطس ٢٠٠٥ أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولي تغيير موقع جميع الإفصاحات المتعلقة بالأدوات المالية إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *"الأدوات المالية: الإفصاحات"*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أنه ممارسة راسخة، (هذه الممارسة كان مسموحاً بها لعدة أصول في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٠) غير أنه إختيار لممارسة محاسبية كان يتم بناءاً عليها إعداد التقارير حول مكاسب وخسائر جميع الأصول المالية المتوفرة للبيع أنها في الربح أو الخسارة).

إستنتاج٧٦أ في التعديل على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المتعلق بخيار القيمة العادلة والصادر في يونيو ٢٠٠٥ قرر المجلس السماح للأدوات المالية المدارة والمقيمة على أساس القيمة العادلة أن يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، كما قرر المجلس إدخال متطلبين لجعل هذه الفئة فعالة، وهذه المتطلبات تنص على أن إدارة وقياس الأدوات المالية على أساس القيمة العادلة حسب إدارة مخاطرة موثقة أو إستراتيجية إستثمار وتزويد المعلومات حول الأدوات المالية داخلياً بناءاً على هذا الأساس لموظفي الإدارة الرئيسيين.

إستنتاج٧٦ب عند النظر إلى إدارة المخاطرة الموثقة أو إستراتيجية الإستثمار لمنشأة لا يصدر المجلس أي حكم بشأن كيف يجب أن تكون إستراتيجية المنشأة، غير أن المجلس أشار إلى أن المستخدمين عند إتخاذ قرارات إقتصادية سيجدون أن من المفيد الحصول على وصف للإستراتيجية التي تم إختيارها وكيف أن التحديد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يتفق معها، وتبعاً لذلك يتطلب معيار المحاسبة الدولي٣٢* هذه الإفصاحات. أشار المجلس كذلك إلى أن الوثائق المطلوبة لإستراتيجية المنشأة ليست بحاجة أن تكون بناءاً على كل بند على حدة، كما إنها ليست بحاجة أن تكون على مستوى التفاصيل المطلوبة لمحاسبة التحوط، غير أنه يكفي إظهار أن إستخدام خيار القيمة العادلة يتفق مع إدارة المخاطرة أو إستراتيجية الإستثمار للمنشأة الموجودة كما هي معتمدة من قبل موظفي الإدارة الرئيسيين كافية لهذا الغرض.

الأداة تحتوي على مشتقة ضمنية تلبي شروطاً معينة (الفقرة ١١أ)

إستنتاج٧٧ يتطلب المعيار عملياً أن يتم قياس جميع الأدوات المالية المشتقة بالقيمة العادلة، ويشمل هذا المتطلب *المشتقات الضمنية* في أداة تشمل أيضاً عقداً أساسياً غير مشتق إذا كانت المشتقة الضمنية تلبي الشروط في الفقرة ١١، وبالعكس إذا لم تكن المشتقة الضمنية تلبي هذه الشروط فإنه تمنع المحاسبة المنفصلة مع قياس المشتقة بالقيمة العادلة، وبناءاً على ذلك ولتلبية هذه المتطلبات يجب على المنشاة ما يلي:-

(أ) تحديد ما إذا كانت الأداة تحتوي على مشتقة ضمنية واحدة أو أكثر،

(ب) تحديد ما إذا كانت كل مشتقة ضمنية هي واحدة يجب فصلها عن الأداة الأساسية أو هـي واحدة يمنع الفصل بالنسبة لها، و

(ج) إذا كانت المشتقة الضمنية هي واحدة يجب فصلها تحديد قيمتها العادلة عند الإعتراف المبدئي وفيما بعد.

* في أغسطس ٢٠٠٥ أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولي تغيير موقع جميع الإفصاحات المتعلقة بالأدوات المالية إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *"الأدوات المالية: الإفصاحات"*.

إستنتاج٧٧أ بالنسبة لبعض المشتقات الضمنية مثل خيار الدفع المسبق في عملية رهن سكني عادي تعتبر هذه العملية بسيطة، غير أن المنشآت التي تكون أدواتها أكثر تعقيداً أبلغت أن البحث عن المشتقات الضمنية وتحليلها (الخطوتان (أ) و(ب) في الفقرة إستنتاج ٧٧) يزيد إلى حد كبير من تكلفة الإمتثال للمعيار، وأبلغت أنه يمكن إزالة هذه التكلفة لو كان لديها الخيار أن تقيم بالقيمة العادلة العقد المشترك.

إستنتاج٧٧ب أبلغت منشآت أخرى أن أحد أكثر الإستخدامات شيوعاً لخيار القيمة العادلة هو إحتمال أن يكون الإستخدام للمنتجات المهيكلة التي تحتوي على عدة مشتقات ضمنية، ويتم عادة التحوط لهذه المنتجات المهيكلة بمشتقات تعادل جميع (أو تقريباً جميع) المخاطر التي تحتوي عليها، سواء كانت أو لم تكن المشتقات الضمنية التي تتسبب في نشوء هذه المخاطر منفصلة لأغراض محاسبية، وبذلك فإن أبسط طريقة لمحاسبة هذه المنتجات هي تطبيق خيار القيمة العادلة بحيث يتم قياس العقد المشترك (وكذلك المشتقات التي تحوطه) بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. وإلى جانب ذلك بالنسبة لهذه الأدوات الأكثر تعقيداً من الممكن أن تكون القيمة العادلة للعقد المشترك أكثر سهولة في القياس إلى حد كبير، وبذلك يكون أكثر موثوقية من القيمة العادلة لهذه المشتقات الضمنية فقط التي يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فصلها.

إستنتاج٧٨ حاول المجلس تحقيق توازن بين تخفيض تكاليف الإمتثال لأحكام المشتقات الضمنية لهذا المعيار والحاجة إلى الإستجابة للمخاوف التي تم إبداؤها فيما يتعلق بالإستخدام المحتمل غير المناسب لخيار القيمة العادلة، وقد حدد المجلس أن السماح بإستخدام خيار القيمة العادلة *لأية* أداة ذات مشتقة ضمنية سيجعل القيود الأخرى على إستخدام الخيار غير فعالة لأن العديد من الأدوات المالية تشمل مشتقة ضمنية، وعلى العكس من ذلك تحديد إستخدام خيار القيمة العادلة ليقتصر على الحالات التي يجب فيها خلافاً لذلك فصل المشتقات الضمنية لن يخفض إلى حد كبير من تكاليف الإمتثال ومن الممكن أن يؤدي إلى شمول إجراءات أقل موثوقية في البيانات المالية، وبناءاً على ذلك قرر المجلس أن يحدد الحالات التي لا تستطيع فيها المنشأة تبرير إستخدام خيار القيمة العادلة بدلاً من تقييم المشتقات الضمنية – عندما لا تعدل المشتقة الضمنية إلى حد كبير التدفقات النقدية التي سيتطلبها خلافاً لذلك العقد، أو يكون واضحاً بالنسبة للمشتقة الضمنية بتحليل بسيط أو بدون تحليل عندما يتم إعتبار أداة مختلطة مماثلة للمرة الأولى أن الفصل ممنوع.

دور الإشراف العقلاني

إستنتاج٧٨أ نظر المجلس في أحوال المؤسسات المالية الخاضعة للأنظمة مثل البنوك وشركات التأمين عند تحديد المدى الذي يجب به فرض شروط على إستخدام خيار القيمة العادلة، وقد أدرك المجلس أن المؤسسات المالية الخاضعة للأنظمة هي حاملة ومصدرة على نطاق واسع للأدوات المالية، وهكذا فإنها من المحتمل أن تكون ضمن أكبر عدد من المستخدمين المحتملين لخيار القيمة العادلة غير أن المجلس أشار إلى أن بعض المشرفين الذين يشرفون على هذه المنشآت أبدوا المخاوف من أنه قد يستخدم خيار القيمة العادلة بشكل غير مناسب.

إستنتاج٧٩ أشار المجلس إلى أن الهدف الرئيسي للمشرفين هو المحافظة على سلامة المؤسسات المالية الفردية وإستقرار النظام المالي ككل، ويحقق المشرفون هذا الهدف جزئياً بتقييم وضع المخاطرة لكل مؤسسة خاضعة للأنظمة وفرض متطلب لرأس المال بناءاً على المخاطرة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٧٩أ أشار المجلس إلى أن أهداف المشرفين هذه تختلف عن أهداف التقارير الماليـة ذات الغـرض العام، حيث يقصد بالأخيرة تقديم المعلومات حول المركز والأداء المالي والتغيرات في المركـز المالي للمنشاة النافعة لسلسلة واسعة من المستخدمين عند إتخاذ قـرارات إقتـصادية، غيـر أن المجلس إعترف أنه لأغراض تحديد ذلك المستوى لرأس مال يجب على المنشاة أن تحتفظ به فإن المشرفين قد يرغبون في فهم الظروف التي إختارت فيها المنشأة تطبيق خيار القيمة العادلة وتقييم ممارسات قياس المنشأة للقيمة العادلة وقوة إستراتيجياتها الخاصـة بـإدارة المخـاطرة الذاتيـة وسياساتها وممارساتها. إلى جانب ذلك وافق المجلس على أن إفصاحات معينة تساعد كـلا مـن المشرفين المتعقلين في تقييمهم لمتطلبات رأس المال والمستثمرين في إتخاذ قرارات إقتـصادية، وبشكل خاص قرر المجلس أن يطلب من المنشأة الإفصاح عن كيفية تلبيتها للشروط في الفقرات ٩(ب) و١١أ و١٢ لإستخدام خيار القيمة العادلة، بما في ذلك بالنسبة للأدوات في الفقرة ٩(ب)(٢) وصف لكيف أن التحديد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يتفـق مـع إدارة المخـاطرة الموثقة أو إستراتيجية الإستثمار.

الأمور الأخرى

إستنتاج٨٠ احتوى معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في عـام ٢٠٠٠) علـى إختيـار للـسياسة المحاسبية للإعتراف بمكاسب وخسائر الأصول المالية المتوفرة للبيع – وهذه المكاسب والخسائر من الممكن الإعتراف بها أما في حقوق الملكية أو في الربح أو الخسارة، وقد توصل المجلس إلى أن خيار القيمة العادلة ألغى الحاجة لهذا الإختيار للسياسة المحاسـبية. يمكـن للمنـشاة تحقيـق الإعتراف بمكاسب وخسائر هذه الأصول في الربح أو الخسارة في الحالات المناسـبة بإسـتخدام خيار القيمة العادلة، وتبعاً لذلك قرر المجلس أن الخيار الذي كان في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٠) تجب إزالته وأن مكاسب وخسائر الأصول المالية المتوفرة للبيـع يجب الإعتراف بها في حقوق الملكية عندما تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في عام ٢٠٠٣.

إستنتاج٨٠أ يسمح خيار القيمة العادلة (لكنه لا يتطلب) أن تقيس المنشآت الأدوات المالية بالقيمة العادلة مـع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة، وتبعاً لذلك فهو لا يقيد قدرة المنشأة على إستخدام أساليب محاسبة أخرى (مثل التكلفة المطفأة)، وبعض المستجيبين لمسودة العـرض الخاصة بالتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التي نشرت في يونيو ٢٠٠٢ كانوا سيفضلون تغييرات أكثر إنتشاراً لتوسعة إستخدام القيم العادلة وتحديد الخيارات المتوفرة للمنشآت، مثل إزالة فئة المحتفظ به حتى الإستحقاق أو أسلوب محاسبة تحوط التدفق النقدي، وبالرغم مـن أن هذه التغييرات لها القدرة على جعل المبادئ في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أكثر تماسكاً وأقل تعقيداً فإن المجلس لم يعتبر هذه التغييرات جزءاً من مشروع تحسين معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج٨١ تساءلت كذلك الملاحظات التي تم إستلامها بشأن مسودة العرض الخاصة بالتعديلات المقترحـة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ التي نشرت في يونيو ٢٠٠٢ عن الإقتراح بأن جميع البنود التي تـم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يجب أن يكـون لهـا وصـف "محـتفظ بهـا للمتاجرة"، وأشارت بعض الملاحظات إلى أن "محتفظ به للمتاجرة" يستخدم بشكل عـام بمعنـى أضيق، وقد يكون مربكاً للمستخدمين إذا كانت الأدوات المحددة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة تسمى كذلك "محتفظ بها للمتاجرة"، وبناءاً على ذلك نظر المجلس في إستخدام فئة خاصة من الأدوات المالية – "القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة" – لتمييز هذه الأدوات التي طبق عليها خيار القيمة العادلة من الأدوات المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة. رفض المجلس هذه الإمكانية لأنه يعتقد أن إضافة فئة خاصة من الأدوات المالية سيعقد المعيار بشكل غير ضروري،

وبدلاً من ذلك توصل المجلس إلى أنه يجب إستخدام "القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة" لوصف فئة تشمل أدوات مالية مصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة وتلك التي يطبق عليها خيار القيمة العادلة.

إستنتاج٨٢ إلى جانب ذلك قرر المجلس إدخال متطلب بأن تقوم المنشأة بتصنيف الإلتزام المالي على أنه محتفظ به للمتاجرة إذا تم تحمله بشكل رئيسي لغرض إعادة شرائه على المدى القريب، أو أنه جزء من محفظة أدوات مالية محددة تدار معاً وهناك أدلة على أن لها نمطا حديثا لتحقيق الربح على المدى القصير، وفي هذه الحالات عدم وجود متطلب لقياس هذه الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة يسمح بإختيار الأفضل من المكاسب والخسائر غير المحققة، فعلى سبيل المثال إذا رغبت منشأة في الإعتراف بمكسب فإنه يمكنها إعادة شراء أداة دين ذات سعر ثابت كانت قد صدرت في بيئة كانت فيها أسعار الفائدة أقل مما هي في فترة إعداد التقارير، وإذا رغبت في الإعتراف بالخسارة يمكنها إعادة شراء أداة دين صادرة كانت قد صدرت في بيئة كانت أسعار الفائدة فيها أعلى من فترة إعداد التقارير، غير أن الإلتزام المالي لا يصنف على أنه محتفظ به للمتاجرة لمجرد أنه يمول أصولاً كانت محتفظ بها للمتاجرة.

إستنتاج٨٣ قرر المجلس أن يدخل في معيار المحاسبة الدولي ٣٢* المعدل متطلب الإفصاح عن مبلغ التسوية القابل للسداد عند الإستحقاق لإلتزام محدد أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، وهذا من شأنه أن يعطي مستخدمي البيانات المالية معلومات حول المبالغ التي تدين بها المنشاة لدائنيها في حالة تصفيتها.

إستنتاج٨٤ قرر المجلس أن يدخل في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) القدرة للمنشآت على تحديد قرض أو ذمة مدينة أنها متوفرة للبيع (أنظر الفقرة ٩)، وقرر المجلس أنه في سياق نموذج القياس المختلط الحالي لا توجد أسباب لجعل القدرة على تحديد أصل أنه متوفر للبيع تقتصر على أي نوع محدد من الأصول.

تطبيق خيار القيمة العادلة على جزء من(وليس على كامل) الأصل المالي أو الإلتزام المالي

إستنتاج٨٥ قدمت بعض الملاحظات التي تم إستلامها حول مسودة العرض للتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الذي نشر في يونيو ٢٠٠٢ الحجج أنه يجب توسعة خيار القيمة العادلة بحيث يمكن كذلك تطبيقه على عنصر لأصل مالي أو إلتزام مالي (على سبيل المثال التغيرات في القيمة العادلة التي تعزى لمخاطرة واحدة مثل التغيرات في سعر فائدة مرجعي)، وشملت الحجج (أ) مخاوفاً فيما يتعلق بإدخال مخاطرة الإئتمان الذاتية في قياس الإلتزامات المالية. (ب) منع إستخدام غير المشتقات كأدوات تحوط (تحوط أداة النقد).

إستنتاج٨٦ توصل المجلس إلى أنه يجب أن يوسع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ خيار القيمة العادلة ليشمل عناصر الأصول المالية أو الإلتزامات المالية، وكان مهتماً بما يلي: (أ) صعوبات قياس التغير في قيمة العنصر بسبب مواضيع خاصة بالترتيب والآثار المشتركة (أي إذا تأثر العنصر بأكثر من مخاطرة واحدة فإنه قد يكون من الصعب فصل العنصر وقياسه بدقة). (ب) إن المبالغ المعترف

* في أغسطس ٢٠٠٥ أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية تغيير موقع جميع الإفصاحات المتعلقة بالأدوات المالية إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *"الأدوات المالية: الإفصاحات"*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بها في الميزانية العمومية لن تكون قيمة عادلة ولا تكلفة. (ج) إن تعديل القيمة العادلة لعنصر قد ينقل المبلغ المسجل لأداة بعيداً عن قيمتها العادلة. عند إكمال تعديلات عام ٢٠٠٣ على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ نظر المجلس بشكل منفصل في موضوع تحوط الأداة النقدية (أنظر الفقرتين إستنتاج ١٤٤ وإستنتاج ١٤٥).

إستنتاج٨٦أ إقترحت الملاحظات الأخرى التي تم إستلامها حول مسودة عرض إبريل ٢٠٠٤ للقيود المقترحة على خيار القيمة العادلة الوارد في معيار الحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) أنه يجب توسعة خيار القيمة العادلة بحيث يمكن تطبيقه على جزء (أي نسبة) من الأصل المالي أو الإلتزام المالي، وقد كان المجلس معنياً بأن هذه التوسعة ستتطلب إرشادات تصف الآلية بشأن كيفية تحديد هذه النسبة، فعلى سبيل المثال إذا كانت المنشأة ستصدر سنداً قيمته الإجمالية ١٠٠ مليون وحدة عملة على شكل ١٠٠ شهادة كل شهادة قيمتها ١ مليون وحدة عملة فهل ستحدد نسبة ١٠% على أنها ١٠% لكل شهادة، و ١٠ ملايين وحدة عملة شهادة محددة، أول (أو آخر) ١٠ ملايين وحدة عملة شهادة يتم إسترداد قيمتها، أو على أساس آخر؟ كان المجلس كذلك معنياً بأن النسبة المتبقية التي هي ليست خاضعة لخيار القيمة العادلة من الممكن أن تتسبب في نشوء حوافز للمنشأة "لإختيار الأفضل" (أي تحقيق الأصول المالية أو الإلتزامات المالية إختيارياً من اجل تحقيق نتيجة محاسبية مرغوب بها). لهذه الأسباب قرر المجلس عدم السماح بتطبيق خيار القيمة العادلة على نسبة من أصل مالي أو إلتزام مالي مفرد، على أنه إذا أصدرت المنشأة في نفس الوقت أداتين ماليتين متماثلتين أو أكثر فإنها غير ممنوعة من أن تحدد بعض هذه الأدوات المالية أنها خاضعة لخيار القيمة العادلة (على سبيل المثال إذا كان إجراء ذلك سيحقق تخفيضاً كبيراً في عدم الإتساق في الإعتراف أو القياس كما تم إيضاحه في الفقرة تطبيق ٤ ز)، وهكذا في المثال أعلاه يمكن للمنشاة أن تحدد ١٠ ملايين وحدة عملة شهادة معينة إذا كان إجراء ذلك سيلبي مقياساً واحداً من المقاييس الثلاثة في الفقرة إستنتاج ٧٤.

إلتزامات مخاطرة الإئتمان

إستنتاج٨٧ ناقش المجلس موضوع إدخال التغيرات في مخاطرة الإئتمان لإلتزام مالي في قياس قيمته العادلة، ونظر في ردود الفعل على مسودة العرض للتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الذي نشر في يونيو ٢٠٠٢ التي أبدت المخاوف بشأن أثر إدخال هذا العنصر في قياس القيمة العادلة والتي إقترحت أنه يجب أن يقيد خيار القيمة العادلة ليستثني جميع الإلتزامات المالية أو بعضا منها، غير أن المجلس توصل إلى أنه يمكن تطبيق خيار القيمة العادلة على أي إلتزام مالي، وقرر عدم تقييد الخيار في المعيار (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) لأن إجراء ذلك سيبطل بعض منافع خيار القيمة العادلة الواردة في الفقرة إستنتاج ٧٤أ.

إستنتاج٨٨ درس المجلس الملاحظات حول مسودة العرض التي تخالف وجهة النظر التي تفيد بأنه ينبغي على المنشأة أثناء تطبيق خيار القيمة العادلة على الإلتزامات المالية أن تعترف بالدخل نتيجة تدهور الجودة الإئتمانية (وبمصروف القرض نتيجة لتحسن الجودة الإئتمانية). وأشار المعلقون أنه من غير المفيد الإبلاغ عن إلتزامات أقل عندما تواجه المنشأة صعوبة مالية بالتحديد لأن مستوى ديونها مرتفع جدا، وانه من الصعب الشرح لمستخدمي البيانات المالية أسباب الإعتراف بالدخل عند تدهور الملاءة المالية للمنشأة. وإقترحت هذه الملاحظات أنه ينبغي على القيمة العادلة إستثناء آثار التغيرات في مخاطر الإئتمان الذاتية.

إستنتاج٨٩ غير أن المجلس أشار إلى أنه بسبب إعداد البيانات المالية على أساس المنشأة المستمرة، تؤثر مخاطر الإئتمان على القيمة التي من الممكن بها أن يتم إعادة شراء أو تسوية الإلتزامات. وتبعاً لذلك، تعكس القيمة العادلة للإلتزام المالي مخاطر الإئتمان المرتبطة بذلك الإلتزام. لذلك قرر المجلس أن يشمل مخاطر الإئتمان المرتبطة بالإلتزام المالي في قياس القيمة العادلة لذلك الإلتزام للأسباب التالية:-

(أ) تدرك المنشآت التغيرات في القيمة العادلة، بما في ذلك القيمة العادلة المنسوبة إلى مخاطر الإئتمان الذاتية، مثلاً، من خلال إعادة التفاوض أو إعادة شراء الإلتزامات أو من خلال إستخدام المشتقات؛

(ب) تؤثر التغيرات في مخاطر الإئتمان على سعر السوق الملاحظ للإلتزام المالي وبالتالي على قيمته العادلة؛

(ج) أنه من الصعب من منطلق عملي إستثناء التغيرات في مخاطر الإئتمان من سعر السوق الملاحظ؛ و

(د) تعكس القيمة العادلة للإلتزام المالي (أي سعر ذلك الإلتزام في تبادل بين المشتري والبائع المطلعين والراغبين) عند الإعتراف الأولي مخاطر الإئتمان المرتبطة بذلك الإلتزام. ويعتقد المجلس أنه من غير الملائم تضمين مخاطر الإئتمان في القياس الأولي للقيمة العادلة للإلتزامات المالية، ولكن ليس لاحقاً.

إستنتاج٩٠ درس المجلس أيضاً ما إذا كان يجب الإفصاح بشكل محدد عن العناصر الأساسية من القيمة العادلة للإلتزام المالي المنسوب إلى التغيرات في جودة الإئتمان، أو عرضه بشكل منفصل في بيان الدخل، أو عرضه بشكل منفصل في حقوق الملكية. وقرر المجلس أنه بينما يتم عرض هذه التغيرات بشكل منفصل أو الإفصاح عنها لن يكون ممكنا عادة لأنه قد لا يكون من الممكن فصل وقياس ذلك الجزء من التغير في القيمة العادلة بشكل موثوق. إلا أن المجلس أشار إلى إمكانية صعوبة ممارسة الإفصاح عن هذه المعلومات سيكون مفيدا لمستخدمي البيانات المالية وسيساعد في التخفيف من المخاوف المطروحة. لذلك فقد قرر إحتواء معيار المحاسبة الدولي ٣٢* الإفصاح لتعريف المساعدة عن التغيرات في القيمة العادلة للإلتزام المالي الناشئة عن مخاطر إئتمان الإلتزام. ويعتقد المجلس أن هذا مبرر معقول للتغير في القيمة العادلة الذي يُنسب إلى التغيرات في مخاطر الإئتمان الخاصة بالإلتزام، وخصوصاً عندما تكون هذه التغيرات كبيرة، وسيوفر للمستخدمين معلومات يفهمون من خلالها تأثير الربح أو الخسارة لهذا التغير في مخاطر الإئتمان.

إستنتاج٩١ قرر المجلس أن يوضح أن هذا الموضوع يرتبط بمخاطر الإئتمان للإلتزام المالي، وليس الملاءة المالية للمنشأة. وأشار المجلس إلى أن هذا يصف بشكل أكثر ملائمة الهدف مما تم شمله في قياس القيمة العادلة للإلتزامات المالية.

إستنتاج٩٢ وأشار المجلس أيضاً إلى أن القيمة العادلة للإلتزامات المضمونة من خلال ضمان إضافي ذو قيمة، أو المضمونة من قبل أطراف ثالثة، أو التي تُصنف في مقدمة جميع الإلتزامات الأخرى لا تتأثر عموماً بالتغيرات في الملاءة المالية للمنشأة.

قياس الإلتزامات المالية ذات خاصية الطلب

إستنتاج٩٣ طالبت بعض الملاحظات المستلمة حول مسودة العرض بتوضيح كيفية تحديد القيمة العادلة للإلتزامات المالية ذات خاصية الطلب (مثلاً الودائع تحت الطلب)، عندما يتم تطبيق خيار قياس

* في أغسطس ٢٠٠٥ أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولي تغيير موقع جميع الإفصاحات المتعلقة بالأدوات المالية إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *"الأدوات المالية: الإفصاحات"*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القيمة العادلة أو يتم خلافاً لذلك قياس الإلتزام بالقيمة العادلة. وبعبارة أخرى، هل يمكن أن تكون القيمة العادلة أقل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب، والمخصوم من أول تاريخ يمكن فيه أن يُطلب دفع المبلغ (المبلغ تحت الطلب)، مثل مبلغ الوديعة المخصوم للفترة التي تتوقع فيها المنشأة أن تكون الوديعة معلقة؟ ويعتقد بعض المعلقين أن القيمة العادلة للإلتزامات المالية ذات خاصية الطلب هي أقل من المبلغ تحت الطلب، لأسباب تشمل إنسجام هذا القياس مع كيفية معاملة تلك الإلتزامات المالية بالنسبة لأغراض إدارة المخاطر.

إستنتاج٩٤ ووافق المجلس أنه لا بد من توضيح هذه المسألة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وأكد أن القيمة العادلة للإلتزام المالي ذو خاصية الطلب ليست أقل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب والمخصوم من أول تاريخ يمكن فيه أن يُطلب دفع المبلغ. وهذا الإستنتاج هو نفسه الموجود في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الأصلي. وأشار المجلس أنه في العديد من الحالات، يكون سعر السوق الملاحظ لهذه الإلتزامات المالية هو السعر الذي يتم به إنشائها بين العميل ومحصل الودائع- أي المبلغ تحت الطلب. وأشار أيضاً إلى أن الإعتراف بالإلتزام المالي ذو خاصية الطلب بأقل من المبلغ تحت الطلب يؤدي إلى نشوء ربح مباشر من إنشاء هذه الوديعة، وهذا ما يعتقد المجلس أنه غير ملائم.

إرشادات قياس القيمة العادلة
(الفقرات "تطبيق٦٩- تطبيق٨٢")

إستنتاج٩٥ قرر المجلس أن يشمل في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ المنقح إرشادات موسعة حول كيفية تحديد القيم العادلة، وخصوصاً للأدوات المالية التي لا يتوفر لها سعر سوق معلن (الفقرات "تطبيق ٧٤- تطبيق٨٢" من الملحق (أ)). وقرر المجلس أنه من المرغوب توفير إرشادات واضحة ومفصلة بشكل معقول حول هدف وإستخدام أساليب التقييم لتحقيق تقديرات موثوقة وقابلة للمقارنة للقيم العادلة عندما يتم قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة.

إستخدام الأسعار المعلنة في الأسواق النشطة
(الفقرات "تطبيق٧١- تطبيق٧٣")

إستنتاج٩٦ درس المجلس الملاحظات المستلمة التي لا توافق على الإقتراح في مسودة العرض بأن السعر المعلن هو المقياس الملائم للقيمة العادلة للأداة المسعرة في سوق نشط. وناقش بعض المجاوبين أن (أ) أساليب التقييم هي أكثر ملائمة لقياس القيمة العادلة من السعر المعلن في سوق نشط (مثلاً للمشتقات) و (ب) أن نماذج التقييم منسجمة مع أفضل ممارسة في الصناعة، وهي مبررة بسبب قبولها لأغراض رأس المال التنظيمي.

إستنتاج٩٧ غير أن المجلس أكد على أن السعر المعلن هو المقياس الملائم للقيمة العادلة للأداة المسعرة في سوق نشط، وذلك لأن (أ) السعر المعلن في السوق النشط هو أفضل دليل على القيمة العادلة، نظرا أنه يتم تحديد القيمة العادلة على أساس سعر متفق عليه من قبل المشتري والبائع الراغبين والمطلعين، (ب) وأنه ينتج عنه مقياس منسجم عبر المنشآت، و(ج) أن القيمة العادلة كما ورد تعريفها في المعيار لا تعتمد على العوامل الخاصة بالمنشأة. وأوضح المجلس أيضاً أن السعر المعلن يشمل معدلات السوق المعلنة وكذلك الأسعار.

المنشآت التي يمكنها الوصول إلى أكثر من سوق نشط واحد (الفقرة "تطبيق٧١")

إستنتاج٩٨ درس المجلس الأوضاع التي تعمل فيها المنشاة في أسواق مختلفة. وكمثال على ذلك، التـاجر الذي يُنشأ مشتقة في شركة معينة في سوق التجزئة النشط للشركات ويقوم بمعادلة المـشتقة مـن خلال فصل مشتقة لدى تاجر معين في سوق الجملة النشط للتجار. وقرر المجلس أن يوضـح أن الهدف من قياس القيمة العادلة هو إيجاد سعر تحدث فيه المعاملة في تاريخ الميزانية العمومية في نفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة تحديد شروط) في السوق النشط الأكثـر جـدوى والـذي تستطيع المنشأة الوصول إليه مباشرة. لذلك، إذا أبرم التاجر أداة مشتقة في الشركة، وكان لديـه وصول مباشر إلى سوق تجار ذو أسعار أفضل، تعترف المنشأة بالربح عند الإعتـراف الأولـي بالأداة المشتقة. غير أن المنشأة تعدل السعر الملاحظ في سوق التجار لأي فورقات في مخـاطر إئتمان الطرف المقابل بين الأداة المشتقة لدى الشركة وتلك التي في سوق التجار.

الفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب في الأسواق النشطة (الفقرة "تطبيق٧٢")

إستنتاج٩٩ أكد المجلس على الإقتراح الوارد في مسودة العرض بأن سعر السوق المعلـن الملائـم للأصـل المحتفظ به أو الإلتزام الذي سيتم إصداره هو عادة سعر العرض الحالي، وبالنسبة للأصل الـذي سيتم شراؤه أو الإلتزام المحتفظ به يكون هو السعر المطلوب. وإستنتج أن تطبيق أسعار الـسوق المتوسط على الأداة المفردة هو غير ملائم لأنه يؤدي إلى إعتراف المنشآت بالأرباح أو الخسائر مقدما بالنسبة للفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب وسعر السوق المتوسط.

إستنتاج١٠٠ ناقش المجلس ما إذا كان ينبغي تطبيق الفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب على المركـز المالي الصافي المفتوح لمحفظة تحتوي على أوضاع معادلة لمخاطر السوق، أو على كل أداة في المحفظة. وقد لاحظ المجلس أن المخاوف المطروحة من قبل الهيئات الفرعية بأن تطبيق الفـرق بين سعر العرض والسعر المطلوب على المركز المالي الصافي المفتوح يعكس بـشكل أفـضل القيمة العادلة للمخاطر المحتجزة في المحفظة. وإستنتج المجلس أنه بالنـسبة لأوضـاع معادلـة المخاطر، يمكن للمنشآت أن تستخدم أسعار السوق المتوسط لتحديد القيمة العادلة، وبالتالي يمكـن أن تطبق سعر العرض أو السعر المطلوب على المركز المالي الصافي المفتوح كما هو مناسب. ويعتقد المجلس أنه عندما يكون لدى المنشأة أوضاع معادلة للمخاطر، يكون إستخدام سعر السوق المتوسط هو أمر ملائم لأن المنشأة (أ) قد أغلقت تدفقاتها النقدية مـن الأصـل والإلتـزام (ب) ويحتمل أن تبيع الوضع المطابق بدون تحمل الفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب.

إستنتاج١٠١ كشفت الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض أن البعض يفسر مصطلح "الفرق بـين سـعر العرض والسعر المطلوب" بشكل مختلف عن الآخرين وعن المجلـس. لـذلك، يوضـح معيـار المحاسبة الدولي ٣٩ أن الفرق يمثل تكاليف المعاملة.

عدم وجود سوق نشط (الفقرات "تطبيق٧٤ - تطبيق٨٢")

إستنتاج١٠٢ إقترحت مسودة العرض تسلسلاً هرمياً لقياس القيمة العادلة من ثلاثة مستويات كما يلي:-

(أ) بالنسبة للأدوات المتداولة في الأسواق النشطة، يتم إستخدام السعر المعلن.

(ب) بالنسبة للأدوات التي لا يوجد لها سوق نشط، يتم إستخدام معاملة سوق حديثة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) بالنسبة للأدوات التي لا يوجد لها سوق نشط ولا معاملة سوق حديثة، يتم إستخدام أسلوب التقييم.

إستنتاج١٠٣ قرر المجلس أن يبسط التسلسل الهرمي المقترح لقياس القيمة العادلة من خلال إقتضاء أن يـتم تحديد القيمة العادلة للأدوات المالية التي لا يوجد لها سوق نشط على أساس أساليب التقييم، بمـا في ذلك إستخدام معاملات السوق الحديثة بين الأطراف الراغبة والمطلعة في معاملة على أساس تجاري.

إستنتاج١٠٤ درس المجلس أيضاً ملاحظات الهيئات الفرعية المتعلقة بما إذا كان يجب الإعتراف دائماً بالأداة عند الإعتراف الأولي بسعر المعاملة أو ما إذا كان يمكن الإعتراف بالأرباح أو الخـسائر عنـد الإعتراف الأولي عندما تستخدم المنشأة أسلوب تقييم معين لتقدير القيمة العادلة. وإستنتج المجلس أنه يمكن للمنشأة أن تعترف بالربح أو الخسارة في البداية فقط إذا تم إثبات القيمـة العادلـة مـن خلال المقارنة مع معاملات السوق الحالية الملحوظة الأخرى في نفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة تحديد شروط) أو إذا كانت تقوم على أساس أسلوب التقييم الذي يشمل فقط بيانات الـسوق الملحوظة. وإستنتج المجلس أن تلك الظروف كانت ضرورية وكافية لتوفير تأكيد معقـول بـأن القيمة العادلة كانت، بإستثناء سعر المعاملة، لغرض الإعتراف بالأرباح أو الخسائر مقدما. وقرر المجلس أن سعر المعاملة في الحالات الأخرى قد وفر أفضل دليل على القيمة العادلـة. ولاحـظ المجلس أيضاً أن قراره قد حقق المقاربة مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً.

إنخفاض قيمة الأصول المالية وعدم قابلية تحصيلها

إنخفاض قيمة الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية (الفقرة ٦١)

إستنتاج١٠٥ بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، تخضع الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع والإستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير المسعرة والتي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق لتقييم إنخفاض القيمة. لم يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصـلي إرشادات حول مؤشرات إنخفاض القيمة الخاصة بالإستثمارات في أدوات حقوق الملكية. وقد تـم طرح تساؤلات حول وقت إنخفاض قيمة هذه الإستثمارات أثناء الممارسة.

إستنتاج١٠٦ ووافق المجلس على أنه بالنسبة للإستثمارات في أدوات حقوق الملكية المتداولة في السوق مـن المحتمل أن يكون أي مسبب لإنخفاض القيمة، بإستثناء الإنخفاض في القيمة العادلة إلى مـا دون التكلفة، عشوائياً إلى حد ما. وإذا كانت الأسواق فعالة بشكل معقول، يكون سعر السوق اليوم هو أفضل تقدير للقيمة المخصومة من سعر السوق المستقبلي. ومع هذا، فقد إستنتج المجلس أيضاً أنه من المهم توفير إرشادات تعالج المسائل المطروحة في الممارسة.

إستنتاج١٠٧يشتمل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح على مسببات إنخفاض القيمة التي إعتبرهـا المجلـس معقولة في حالة الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية (الفقرة ٦١). وتنطبـق هـذه المـسببات بالإضافة إلى تلك المسببات المحددة في الفقرة ٥٩، والتي تركز على تقييم إنخفاض القيمـة فـي أدوات الدين.

الخسائر المتكبدة مقابل الخسائر المتوقعة

إستنتاج١٠٨ شعر البعض في ردهم على مسودة العرض بالإرتباك حول ما إذا كانت مـسودة العـرض قـد عكست نموذج "خسائر متكبدة" أو "خسائر متوقعة". في حين عبر آخرون عن مخاوفهم حول الحد الذي يمكن فيه الإعتراف "بالخسائر المستقبلية" على أنها خسائر إنخفاض قيمة. وإقترحـوا أنـه

ينبغي الإعتراف بالخسائر فقط عند تكبدها (أي تدهور الجودة الإئتمانية للأصل أو مجموعة من الأصول بعد الإعتراف الأولي بها). وفضّل بعض المجاوبين الآخرين إستخدام منهج الخسائر المتوقعة. وإقترحوا أن الخسائر المستقبلية المتوقعة ينبغي أن تؤخذ بعين الإعتبار عند تحديد خسائر إنخفاض القيمة لمجموعة من الأصول حتى لو لم تتدهور الجودة الإئتمانية لمجموعة الأصول من التوقعات الأصلية.

إستنتاج١٠٩ أثناء دراسة هذه الملاحظات، قرر المجلس أنه ينبغي الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة فقط عند تكبدها. وإستنتج المجلس أنه كان من غير المنسجم مع نموذج التكلفة المطفأة الإعتراف بإنخفاض القيمة على أساس المعاملات والأحداث المستقبلية المتوقعة. وقرر المجلس أيضاً أنه ينبغي توفير إرشادات حول ما تعنيه كلمة "متكبدة" عند تقييم ما إذا يوجد إنخفاض القيمة في مجموعة من الأصول المالية. وقد أبدى المجلس قلقه من أنه قد يكون هناك، في غياب الإرشادات، مجموعة من التفسيرات حول متى يتم تكبد الخسارة أو ما هي الأحداث التي تسبب تكبد الخسارة في مجموعة من الأصول.

إستنتاج١١٠ لذلك، قام المجلس بتضمين إرشادات في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تحدد أنه من أجل تكبد الخسارة يجب أن يكون الحدث الذي يقدم دليلاً موضوعياً على إنخفاض القيمة قد وقع بعد الإعتراف الأولي بالأصل المالي، ويحدد الآن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أنواع هذه الأحداث. ولا تقدم الاتجاهات المستقبلية المحتملة أو المتوقعة التي يمكن أن تؤدي إلى خسارة في المستقبل (مثلاً توقع إرتفاع البطالة أو حصول ركود) دليلاً موضوعياً على إنخفاض القيمة. إضافة إلى ذلك، يجب أن يكون لحدث الخسارة تأثير يمكن قياسه بشكل موثوق على القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة وأن يكون مدعوماً ببيانات حالية ملحوظة.

الأصول التي يتم تقييمها بشكل مفرد ويثبت أنه لم تنخفض قيمتها (الفقرتان ٥٩ (و) و٦٤)

إستنتاج١١١ لم يكن من الواضح في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي ما إذا كان يمكن أو ينبغي لاحقاً شمل القروض والذمم المدينة وبعض الأصول المالية الأخرى، عند مراجعتها لإنخفاض القيمة وتحديد أنها لم تنخفض قيمتها، في تقييم إنخفاض القيمة لمجموعة من الأصول المالية ذات السمات المشابهة.

إستنتاج١١٢ إقترحت مسودة العرض بأن أصل قرض معين أو أصل مالي آخر يتم قياسه بالتكلفة المطفأة وتم تقييمه بشكل مفرد لإنخفاض القيمة ووجد أنه لم تنخفض قيمته ينبغي شمله في التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة. كما تضمنت مسودة العرض أيضاً إرشادات مقترحة حول كيفية تقييم إنخفاض القيمة المتأصل في مجموعة من الأصول المالية.

إستنتاج١١٣ أشارت رسائل الملاحظات المستلمة حول مسودة العرض إلى وجود دعم كبير للإقتراح بضم الأصل المالي الذي تم تقييمه بشكل مفرد ووجد أنه لم تنخفض قيمته في التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة.

إستنتاج١١٤ وأشار المجلس إلى المناقشات التالية التي تؤيد تقييم محفظي إضافي الأصول التي يتم تقييمها بشكل مفرد والتي يثبت أن قيمتها لم تنخفض.

(أ) إن إنخفاض القيمة الذي لا يمكن تحديده مع قرض مفرد يمكن تحديده على أساس المحفظة. وينص *الإطار* أنه بالنسبة لعدد كبير من الذمم المدينة، يعتبر وجود درجة معينة من عدم الدفع أمراً محتملاً. وفي تلك الحالة، يتم الإعتراف بمصروف معين يمثل الإنخفاض المتوقع في المنافع الإقتصادية (*الإطار*، الفقرة ٨٥). على سبيل المثال، قد

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

يكون لدى المقرض بعض المخاوف حول القروض المحددة ذات السمات المتشابهة، لكـن لا يكون لديه أدلة كافية ليستنتج أن خسارة إنخفاض القيمة قد حدثت لأي من تلك القروض عل أساس التقييم المنفرد. ويمكن أن تشير التجربة إلى أن بعض تلك القروض تـنخفض قيمتها بالرغم من أن التقييم المنفرد قد لا يظهر هذا الأمر. ويمكن تقدير حجم الخسارة في عدد كبير من البنود على أساس التجربة والعوامل الأخرى من خلال قياس جميع النتـائج المحتملة حسب إحتماليتها ذات العلاقة.

(ب) قد ينقضي بعض الوقت بين الحدث الذي يؤثر على قدرة المقترض على سـداد القـرض وتعثره الفعلي عن السداد. على سبيل المثال، إذا كان السعر الآجل فـي الـسوق للقمـح ينخفض بنسبة ١٠%، فإن التجربة قد تشير إلى أن الدفعات المقدرة من المقترضين وهـم مزارعو القمح ستنخفض بنسبة ١% خلال فترة سنة واحدة. وعندما ينخفض السعر الآجل، قد لا يكون هناك دليل موضوعي على أن أي مزارع قمح سيتخلف عن سداد قرض هـام منفرد. وعلى أساس المحفظة، فإن الإنخفاض في السعر الآجـل يمكـن أن يقـدم دليـل موضوعياً على أن التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة على القروض لمزارعي القمـح قـد إنخفضت بنسبة ١% خلال فترة سنة واحدة.

(ج) بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يتم قياس إنخفاض قيمة القروض على أساس القيمـة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة. ويمكن أن تتغير تقـديرات التـدفقات النقديـة المستقبلية بسبب العوامل الإقتصادية التي تؤثر على مجموعة القروض، مثل عوامل البلـد والصناعة، حتى لو لم يكن هناك دليل موضوعي على إنخفاض قيمة الأصل المفرد. على سبيل المثال، إذا إزدادت البطالة بنسبة ١٠% خلال فصل ما في منطقة معينة، يمكـن أن تكون قد إنخفضت التدفقات النقدية المستقبلية من القروض للمقترضين في تلـك المنطقـة للفصول القادمة بالرغم من عدم وجود دليل موضوعي على إنخفاض القيمة يـستند إلـى التقييم المنفرد للقروض المقدمة للمقترضين في تلك المنطقة. في تلك الحالة، يوجد دليـل موضوعي على إنخفاض القيمة لمجموعة من الأصول المالية، حتى لو لم يكـن موجـوداً للأصل المفرد. إن المتطلب الذي يقتضي وجود دليل موضوعي مـن أجـل الإعتـراف بإنخفاض القيمة وقياسها في القروض المهمة المختلفة قد يؤدي إلـى تـأخير الإعتـراف بإنخفاض قيمة القرض التي حصلت مسبقاً.

(د) تهدف الممارسة المحاسبية المقبولة في بعض البلدان إلى إنشاء مخصص معـين لتغطيـة خسائر إنخفاض القيمة المعلوم من خلال التجربة أنها موجودة في محفظة قروض كما في تاريخ الميزانية العمومية، رغم أنها ليست محددة بشكل خاص للأصول المختلفة.

(هـ) إذا تم بشكل جماعي تقييم الأصول غير المهمة على نحو منفرد لإنخفاض القيمة ولـم يـتم تقييم الأصول المهمة على نحو منفرد، لن يتم قياس الأصول على أساس منسجم لأنه مـن الصعب تحديد خسائر إنخفاض القيمة لكل أصل على حدة.

(و) إن ما يشكل قرض مهم منفرد يتم تقييمه على حدة سيختلف من منشأة إلى أخرى. لـذلك، سيتم تقييم المخاطر المتطابقة على أسس مختلفة (بشكل جماعي أو فردي)، علـى أسـاس أهميتها للمنشأة التي تحتفظ بها. وإذا لم يطلب التقييم الجماعي، يمكن للمنشأة التي ترغـب بتقليل خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها أن تختار تقييم جميع القروض بشكل منفرد. إن إقتضاء التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة لجميع المخاطر التي تعتبر أنها لم تنخفض قيمتها بشكل منفرد يعزز من الإنسجام بين المنشآت بدلاً من تقليله.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١١٥ فيما يلي أدناه الآراء المعارضة لتقييم المحفظة الإضافي للقروض التي يتم تقييمها بشكل مفـرد والتي يثبت أن قيمتها لم تنخفض:-

(أ) يبدو من غير المنطقي إنشاء مخصص لإنخفاض القيمة على مجموعة من القروض التي تم تقييمها لإنخفاض القيمة على أساس منفرد وثبت أنها لم تنخفض قيمتها.

(ب) لا ينبغي أن يعتمد مقياس إنخفاض القيمة على ما إذا كان لدى المقرض قرض واحد فقط أم مجموعة من القروض المتشابهة. وإذا تأثر قياس إنخفاض القيمة في إذا مـا كـان لـدى المقرض مجموعات من القروض المتشابهة، يمكن قياس القروض المتطابقة بشكل مختلف من قبل المقرضين المختلفين. ولضمان الإنسجام في قياس القـروض المتطابقـة، ينبغـي الإعتراف بإنخفاض القيمة في الأصول المالية المهمة بشكل مفرد وقياسها على حدة.

(ج) يحدد *الإطار* أنه يتم إعداد البيانات المالية على أساس الإستحقاق المحاسبي، والذي يتم بناءاً عليه الإعتراف بآثار المعاملات والأحداث عندما تحدث ويتم الإعتراف بها فـي البيانـات المالية في الفترات التي ترتبط بها. وينبغي أن تعكس البيانات المالية نتيجة الأحداث التـي حصلت قبل تاريخ الميزانية العمومية ولا ينبغي أن تعكس الأحداث التي لم تحصل بعـد. وإذا لم يكن من الممكن نسب خسارة إنخفاض القيمة إلى أصل مالي محدد بشكل خاص أو مجموعة من الأصول المالية غير المهمة بشكل مفرد، فإن هذا يطرح تساؤلاً حول وقـوع حدث يبرر الإعتراف بإنخفاض القيمة. وبالرغم من أن مخاطر الخسارة يمكن أن تكون قد إزدادت، فإن الخسارة لم تتحقق بعد.

(د) يقتضي *الإطار*، في الفقرة ٩٤، الإعتراف بمصروف معين فقط إذا كان من الممكن قياسه بشكل موثوق. إن عملية تقدير إنخفاض القيمة في مجموعة من القروض التي تم تقييمهـا بشكل مفرد لإنخفاض القيمة وثبت أنه لم تنخفض قيمتها تنطوي على درجة كبيـرة مـن إنعدام الموضوعية. وعلى الصعيد العملي ينظر إلى إنشاء مخصـصات عامـة لخـسائر القرض على أنه فن أكثر منه علما. وينبغي تطبيق منهج المحفظـة هـذا فقـط إذا كـان ضرورياً على أسس عملية وليس لإلغاء تقييم تم تنفيذه على قرض مفرد، والذي يجـب أن يقدم تحديداً أفضل لما إذا كان البدل ضرورياً.

(هـ) يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ قياس إنخفاض القيمة علـى أسـاس القيمـة الحاليـة بإستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي. وقد لا يكون من الواضح كيفية القيام بهذا لمجموعة من القروض ذات السمات المتشابهة والتي يكون لها أسعار فائدة فعلية مختلفة. وإضـافة إلى ذلك، فإن قياس إنخفاض القيمة في مجموعة من القروض المبنية على أساس القيمـة الحالية للتدفقات النقدية المقدرة المخصومة بإستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي يمكـن أن يؤدي إلى حساب مزدوج للخسائر التي كانت متوقعة على أساس المحفظة عندما تم إنشاء القروض لأن المقرض شمل تعويضاً عن تلك الخسائر في سعر الفائدة التعاقـدي المقيـد. ونتيجة لذلك، يمكن أن ينتج عن تقييم المحفظة لإنخفاض القيمة الإعتراف بالخسارة حالما يتم إصدار القرض. (وينشأ هذا التساؤل أيضاً في قياس إنخفـاض القيمـة علـى أسـاس المحفظة للقروض التي لا يتم تقييمها بشكل مفرد لإنخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١١٦ واقتنع المجلس بالآراء الداعمة للتقييم على أساس المحفظة للأصول التي يتم تقييمها بشكل مفرد والتي ثبت أنه لم تنخفض قيمتها وقرر التأكيد على أن القرض أو الأصل المالي الآخر الذي يتم قياسه بالتكلفة المطفأة ويتم تقييمه بشكل مفرد لإنخفاض القيمة ويثبت أنه لم تنخفض قيمته ينبغي أن يشمل في مجموعة من الأصول المالية المتشابهة التي يتم تقييمها لإنخفاض القيمة على أساس المحفظة. وهذا يعكس، في ضوء قانون الأرقام الكبيرة، أن إنخفاض القيمة قد يكون واضحاً في مجموعة من الأصول، لكنه لم يلبي بعد عتبة الإعتراف عند تقييم أي أصل منفرد في تلك المجموعة. وأكد المجلس أيضاً أنه من المهم توفير إرشادات حول كيفية تقييم إنخفاض القيمة على أساس المحفظة لإيجاد النظام في تقييم المحفظة. وتعزز هذه الإرشادات من الإنسجام في الممارسة والقدرة على مقارنة المعلومات بين المنشآت. وينبغي أن تقلل أيضاً من المخاوف بأن التقييمات الجماعية لإنخفاض القيمة لا ينبغي أن تُستخدم لإخفاء التغيرات في قيم الأصل أو كوسيلة حماية من الخسائر المستقبلية المتوقعة.

إستنتاج١١٧ عبر بعض المجاوبين عن مخاوفهم حول بعض الإرشادات المفصلة المقترحة في مسودة العرض، مثل الإرشادات حول تعديل معدل الخصم للخسائر المتوقعة. وأشارت العديد من المنشآت إلى أنها لا تملك البيانات والأنظمة الضرورية لتنفيذ المنهج المقترح. وقرر المجلس إلغاء بعض إرشادات التطبيق المفصلة (مثلاً ما إذا كان ينبغي إجراء تعديل على معدل الخصم للخسائر المتوقعة أصلاً وتوضيح تطبيق الإرشادات).

الأصول التي يتم تقييمها بشكل مفرد ويثبت أنه إنخفضت قيمتها (الفقرة ٦٤)

إستنتاج١١٨ أثناء إجراء تقييم المحفظة لإنخفاض القيمة، ينشأ موضوع واحد ألا وهو ما إذا كان ينبغي أن يشمل التقييم الجماعي الأصول التي تم تقييمها بشكل مفرد وتم تحديدها على أن قيمتها قد إنخفضت.

إستنتاج١١٩ وتفيد إحدى وجهات النظر بأن الطرق المستخدمة لتقدير خسائر إنخفاض القيمة على أساس المحفظة هي صحيحة بشكل متساو سواء تم تحديد الأصل بشكل خاص على أنه قد إنخفضت قيمته أم لا. ويشير أولئك الذين يدعمون وجهة النظر هذه إلى أن قانون الأرقام الكبيرة ينطبق بشكل متساو سواء تم تحديد الأصل بشكل خاص على أنه قد إنخفضت قيمته أم لا وأن تقييم المحفظة يمكن أن يوفر تنبؤا أكثر دقة للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة.

إستنتاج١٢٠ وتفيد وجهة نظر أخرى أنه لا ينبغي أن تكون هناك حاجة إلى إكمال التقييم المفرد لإنخفاض القيمة للأصل الذي يتم تحديده بشكل خاص على أنه قد إنخفضت قيمته بتقييم محفظة إضافي، لأنه الدليل الموضوعي على إنخفاض القيمة يوجد على أساس منفرد ولأن من الممكن دمج توقعات الخسائر في قياس إنخفاض القيمة للأصول المفردة. ولا ينبغي السماح بالحساب المزدوج للخسائر فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة. وعلاوة على ذلك، لا ينبغي أن يكون الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة لمجموعات الأصول بديلاً عن الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة من الأصول المفردة.

إستنتاج١٢١ قرر المجلس بأن الأصول التي يتم تقييمها بشكل مفرد لإنخفاض القيمة ويتم تحديدها على أنها قد إنخفضت قيمتها لا ينبغي أن تُستثنى من تقييم المحفظة لإنخفاض القيمة. وينسجم إستثناء الأصول التي يتم تحديدها بشكل مفرد على أنها قد إنخفضت قيمتها من تقييم المحفظة لإنخفاض القيمة مع وجهة النظر التي تفيد بأن التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة هو خطوة مرحلية بانتظار تحديد خسائر إنخفاض القيمة من الأصول المفردة. ويحدد التقييم الجماعي الخسائر التي تم تكبدها

على أساس المجموعة كما في تاريخ الميزانية العمومية، ولكن لا يمكن تحديدها بعد مع الأصول المفردة. وحالما تتوافر المعلومات لتحديد الخسائر من الأصول التي إنخفضت قيمتها بشكل مفرد، يتم إلغاء تلك الأصول من المجموعة التي يتم تقييمها بشكل جماعي لإنخفاض القيمة.

جمع الأصول التي يتم تقييمها بشكل جماعي لإنخفاض القيمة (الفقرتان ٦٤ و "تطبيق٨٧")

إستنتاج١٢٢ درس المجلس كيف ينبغي جمع الأصول التي يتم تقييمها بشكل جماعي لإنخفاض القيمة لغرض تقييم إنخفاض القيمة على أساس المحفظة. وعلى الصعيد العملي، توجد طرق مختلفة يمكن من خلالها جمع الأصول لأغراض تقييم إنخفاض القيمة وحساب معدلات الخسارة التاريخية والمتوقعة. على سبيل المثال، يمكن جمع الأصول على أساس واحدة أو أكثر من الخصائص التالية: (أ) إحتمالات تعثر السداد المتوقعة أو درجات مخاطر الإئتمان، (ب) النوع (مثلاً، قروض الرهن أو قروض بطاقات الإئتمان)، (ج) الموقع الجغرافي، (د) نوع الضمان الإضافي، (هـ) نوع الطرف المقابل (مثلاً، مستهلك، أو تجاري، أو ذو سيادة)، (و) وضع إستحقاق الدفع مسبقاً، (ز) تاريخ الإستحقاق. ويمكن أن تجمع نماذج أو منهجيات مخاطر الإئتمان الأكثر تقدماً لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة عدة عوامل، منها على سبيل المثال، تقدير مخاطر الإئتمان أو عملية تصنيف تأخذ بعين الإعتبار نوع الأصل، الصناعة، الموقع الجغرافي، نوع الضمان الإضافي، وضع إستحقاق الدفع مسبقاً، والسمات الأخرى للأصول التي يتم تقييمها وبيانات الخسارة ذات العلاقة.

إستنتاج١٢٣ قرر المجلس أنه لغرض تقييم إنخفاض القيمة على أساس المحفظة، ينبغي أن تضمن الطريقة المستخدمة لجمع الأصول، كحد أدنى، تخصيص الأصول المفردة إلى مجموعات الأصول التي تتشارك في سمات مشابهة لمخاطر الإئتمان. وقرر أن يوضح أيضاً أنه عندما يتم جمع الأصول التي يتم تقييمها بشكل مفرد ويثبت أنه لم تنخفض قيمتها مع الأصول التي لها سمات مشابهة لمخاطر الإئتمان والتي يتم تقييمها فقط على أساس جماعي، فإن إحتمالات الخسارة وإحصائيات الخسارة الأخرى تختلف بين نوعي الأصول وينتج عن هذا طلب مبلغ مختلف لإنخفاض القيمة.

تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية في المجموعات (الفقرات "تطبيق٨٩ - تطبيق٩٢")

إستنتاج١٢٤ قرر المجلس أنه من أجل زيادة الإنسجام في تقدير إنخفاض القيمة في مجموعات الأصول المالية التي يتم تقييمها بشكل جماعي لإنخفاض القيمة، فلا بد من توفير إرشادات حول عملية تقدير التدفقات النقدية المستقبلية في هذه المجموعات. وحدد المجلس العناصر التالية على أنها عناصر أساسية في عملية التقدير الملائمة:-

(أ) ينبغي أن توفر تجربة الخسارة التاريخية أساساً لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية في مجموعة من الأصول المالية التي يتم تقييمها بشكل جماعي لإنخفاض القيمة.

(ب) ينبغي على المنشآت التي ليس لها تجربة خسارة خاصة بها أو لديها خبرة غير كافية أن تستخدم خبرة المجموعة النظيرة لمجموعات مقارنة من الأصول المالية.

(ج) ينبغي تعديل تجربة الخسارة التاريخية، على أساس البيانات الملحوظة، لعكس آثار الظروف الحالية التي لم تؤثر على الفترة التي تبنى على أساسها تجربة الخسارة التاريخية وإلغاء آثار الظروف في الفترة التاريخية التي لا توجد حالياً.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(د) يجب أن تكون التغيرات في تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية منسجمة من حيث الاتجاهات مع التغيرات في البيانات الملحوظة ذات الصلة.

(هـ) ينبغي تعديل طرق التقدير للتقليل من الإختلافات بين تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية والتدفقات النقدية الفعلية.

إنخفاض قيمة الإستثمارات في الأصول المالية المتوفرة برسم البيع (الفقرات ٦٧ - ٧٠)

إستنتاج١٢٥ إقترح المجلس في مسودة العرض أنه ينبغي عدم عكس خسائر إنخفاض القيمة على أدوات الدين وحقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع من خلال الربح أو الخسارة إذا تغيرت الظروف بعد الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة. وقد توصل المجلس إلى هذا القرار بسبب الصعوبات في التحديد الموضوعي لوقت إسترداد خسائر إنخفاض القيمة على أدوات الدين وحقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع وبالتالي تمييز القيد العاكس لإنخفاض القيمة (المعترف بها في حساب الربح أو الخسارة) عن الزيادات الأخرى في القيمة (المعترف بها في حقوق الملكية). وبناءاً على ذلك، إقترح المجلس الإعتراف بأي زيادة في القيمة العادلة للأصل المالي المتوفر برسم البيع مباشرة في حقوق الملكية بالرغم من أن المنشأة قد إعترفت سابقاً بخسارة إنخفاض القيمة على ذلك الأصل. ولاحظ المجلس أن هذا كان منسجماً مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للأصول المالية المتوفرة برسم البيع مباشرة في حقوق الملكية* (أنظر الفقرة ٥٥(ب)).

إستنتاج١٢٦ درس المجلس الملاحظات المستلمة بشأن إقتراحه منع القيود العاكسة لإنخفاض القيمة على الأصول المالية المتوفرة برسم البيع. وإستنتج أنه يجب معاملة أدوات الدين المتوفرة برسم البيع وأدوات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع بطريقة مختلفة.

القيود العاكسة لإنخفاض القيمة على أدوات الدين المتوفرة برسم البيع

إستنتاج١٢٧ قرر المجلس، بالنسبة لأدوات الدين المتوفرة برسم البيع، أنه ينبغي عكس إنخفاض القيمة من خلال الربح أو الخسارة عندما تزداد القيمة العادلة ويكون من الممكن بشكل موضوعي ربط الزيادة بحدث يحصل بعد الإعتراف بالخسارة.

إستنتاج١٢٨ أشار المجلس إلى ما يلي (أ) تقتضي المعايير الأخرى عكس خسائر إنخفاض القيمة إذا تغيرت الظروف (مثلاً معيار المحاسبة الدولي ٢ *"المخزون"*، معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*، معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"*)، (ب) يوفر القرار إنسجاماً مع متطلب عكس خسائر إنخفاض القيمة على القروض والذمم المدينة والأصول المصنفة على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق، (ج) من الممكن تحديد القيود العاكسة لإنخفاض القيمة في أدوات الدين (أي تحديد زيادة في القيمة العادلة تُنسب إلى تحسن في الوضع الإئتماني) بطريقة أكثر موضوعية من تلك الموجودة في أدوات حقوق الملكية.

القيود العاكسة لإنخفاض القيمة على أدوات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع (الفقرة ٦٩)

إستنتاج١٢٩ إستنتج المجلس أنه إذا تم الإعتراف بإنخفاض القيمة بالنسبة لأدوات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع، وإرتفعت لاحقاً القيمة العادلة، يتم الإعتراف بزيادة القيمة في حقوق الملكية (وليس على أنها عكس لخسارة إنخفاض القيمة من خلال الربح أو الخسارة).

---

* نتيجة لمراجعة معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" في عام ٢٠٠٧، تم الإعتراف بالأرباح والخسائر الأخرى في بيان الدخل الشامل الآخر.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١٣٠ لم يتمكن المجلس من إيجاد طريقة مقبولة لتمييز القيود العاكسة لخسائر إنخفاض القيمة عن الزيادات الأخرى في القيمة العادلة. لذلك قرر أن منع القيود العاكسة لإنخفاض القيمة على أدوات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع هو الحل الوحيد الملائم. ودرس المجلس أثناء مناقشاته ما يلي:-

(أ) تحديد القيود العاكسة بتلك الحالات التي أدت فيها حقائق معينة إلى عكس إنخفاض القيمة الأصلي. غير أن المجلس شكك في جدوى تطبيق هذا المنهج (أي كيفية تحديد ما إذا كان الحدث الذي سبب إنخفاض القيمة هو نفس الحدث الذي سبب عملية العكس).

(ب) الإعتراف بجميع التغيرات في القيمة العادلة ما دون التكلفة على أنها إنخفاض في القيمة وقيود عاكسة لإنخفاض القيمة من خلال الربح أو الخسارة، أي الإعتراف بجميع التغيرات في القيمة العادلة ما دون التكلفة في حساب الربح أو الخسارة، والإعتراف بجميع التغيرات فوق التكلفة في حقوق الملكية. وبالرغم من أن هذا المنهج يحقق إنسجاماً مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨، ويلغي أي وجهات نظر غير موضوعية في تحديد ما يشكل إنخفاض القيمة أو عكس لإنخفاض القيمة، إلا أن المجلس أشار إلى أنه يغير بشكل كبير من فكرة "التوفر برسم البيع" أثناء الممارسة. وإعتقد المجلس أن القيام بمثل هذا التغير على فئة التوفر برسم البيع لم يكن ملائماً في هذا الوقت.

التحوط

إستنتاج١٣١ إقترحت مسودة العرض إجراء تغييرات قليلة على إرشادات محاسبة التحوط في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي. وأثارت الملاحظات حول مسودة العرض عدة مسائل في مجال محاسبة التحوط وإقترحت أنه ينبغي على المجلس دراسة هذه المسائل في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح. وتعرض الفقرات التالية قرارات المجلس فيما يتعلق بهذه المسائل.

دراسة الطريقة المختصرة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣

إستنتاج١٣٢ يسمح بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣ "*محاسبة الأدوات المشتقة وأنشطة التحوط*" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية للمنشأة بضمان عدم أوجه قصور في التحوط لمخاطر سعر الفائدة بإستخدام مبادلة سعر الفائدة على أنه أداة تحوط، شريطة تحقيق معايير محددة ("الطريقة المختصرة").

إستنتاج١٣٣ منع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي ومسودة العرض إستخدام الطريقة المختصرة. وناقشت الكثير من الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض بأن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينبغي أن يسمح بإستخدام الطريقة المختصرة. ودرس المجلس الموضوع أثناء وضع مسودة العرض، كما ناقشها في نقاشات الطاولة المستديرة التي عقدت أثناء عملية الصياغة النهائية لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج١٣٤ أشار المجلس إلى أنه، لو تم السماح بإستخدام الطريقة المختصرة، ينبغي أن يوجد إستثناء من المبدأ الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وهو أنه يتم قياس عدم الفاعلية في علاقة التحوط والإعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة. ووافق المجلس على عدم تقديم أي إستثناء من هذا المبدأ، وإستنتج بالتالي أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا ينبغي أن يسمح بإستخدام الطريقة المختصرة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١٣٥ بالإضافة إلى ذلك، يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتحوط أجزاء من الأصول المالية والإلتزامات المالية في الحالات التي لا تسمح فيها مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. وأشار المجلس إلى أنه يمكن للمنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن تحوط جزء من الأداة المالية (مثلاً مخاطر سعر الفائدة أو مخاطر الإئتمان)، وانه إذا كانت الشروط الأساسية لأداة التحوط هي نفسها للبند المحوط، يمكن للمنشأة في العديد من الحالات عدم الإعتراف بإنعدام الفاعلية.

تحوطات أجزاء من الأصول المالية والإلتزامات المالية (الفقرات ٨١، ٨١ أ، "تطبيق ٩٩أ" و"تطبيق ٩٩ب")

إستنتاج١٣٥أ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتحديد البند المحوط على أنه جزء من التدفقات النقدية أو القيمة العادلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي. وأثناء الصياغة النهائية لمسودة العرض "*محاسبة تحوط القيمة العادلة لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة*"، إستلم المجلس ملاحظات حول عدم وضوح ما تعنيه كلمة "جزء" في هذا السياق. وتبعاً لذلك، قرر المجلس تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتوفير إرشادات إضافية حول ما يمكن تحديده على أنه جزء محوط، بما في ذلك التأكيد على عدم إمكانية تحديد جزء أكبر من إجمالي التدفقات النقدية للأصل أو الإلتزام.

الفاعلية المتوقعة (الفقرات "تطبيق١٠٥- تطبيق١١٣")

إستنتاج١٣٦يعتمد التأهيل لمحاسبة التحوط على توقعات الفاعلية المستقبلية (بأثر مستقبلي) وتقييم الفاعلية الفعلية (بأثر رجعي). وتم التعبير عن الإختبار بأثر المستقبلي، في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي، على أنه "مُعادل شبه تام"، في حين أن الإختبار بأثر رجعي كان "ضمن مدى يتراوح ما بين ٨٠- ١٢٥%". ودرس المجلس ما إذا يجب تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ليسمح بأن تكون الفاعلية بأثر مستقبلي ضمن مدى يتراوح ما بين ٨٠- ١٢٥% بدلاً من "المعادلة شبه التامة". وأشار المجلس إلى أن إحدى النتائج غير المرغوبة لهذا التعديل هو أن المنشآت يمكن أن تتعمد تقليل التحوط لبند محوط في تحوط التدفق النقدي من أجل تخفيض عدم الفاعلية المعترف بها. لذلك قرر المجلس مبدئياً أن يحتفظ بالإرشادات في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي.

إستنتاج١٣٦أ إلا أن المجلس إستلم، عند الصياغة النهائية لمتطلبات التحوطات المحفظية لمخاطر سعر الفائدة لاحقاً، بيانات من الهيئات الفرعية بأن بعض التحوطات تخفق في إختبار "المعادلة شبه التامة" في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، بما في ذلك بعض التحوطات المؤهلة للطريقة المختصرة في مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً ويفترض بالتالي أن تكون فعالة بنسبة ١٠٠%. واقتنع المجلس بأن المخاوف المذكورة في الفقرة السابقة من أن المنشأة يمكن أن تتعمد تقليل التحوط يتم التغلب عليها بواسطة بيان صريح يفيد بأنه لا يمكن للمنشأة أن تتعمد التحوط لأقل من نسبة ١٠٠% من المخاطر على بند معين وتحدد التحوط على أنه تحوط لما نسبته ١٠٠% من المخاطر. لذلك قرر المجلس تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩:-

(أ) إلغاء عبارة "المعادلة شبه التامة" من إختبار الفاعلية المستقبلي، وإستبدالها بمتطلب وهو أنه من المتوقع من التحوط أن يكون "عالي الفاعلية". (وهذا التعديل ينسجم مع نص مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً).

(ب) ضم بيان في إرشادات التطبيق في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بأنه إذا قامت المنشأة بالتحوط لأقل من ١٠٠% من المخاطر على بند معين، مثل نسبة ٨٥%، فإنها تقوم بتحديد البند المحوط على أنه ٨٥% من المخاطر وتقيس عدم الفاعلية على أساس التغير في كامل تلك المخاطر المحددة بنسبة ٨٥%.

إستنتاج١٣٦ب الإضافة إلى ذلك، أشارت الملاحظات المستلمة حول مسودة العرض *"محاسبة تحوط القيمة العادلة لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة"* عدم وضوح كيفية تطبيق إختبار الفاعلية المستقبلي. وأشار المجلس إلى أن الهدف من الإختبار كان ضمان وجود دليل قاطع يدعم توقعات الفاعلية العالية. لذلك قرر المجلس تعديل المعيار ليوضح أن توقعات الفاعلية العالية يمكن إثباتها بطرق مختلفة، بما في ذلك مقارنة التغيرات السابقة في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المحوط المنسوبة إلى المخاطر المحوطة مع التغيرات السابقة في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التحوط، أو من خلال إثبات وجود إرتباط إحصائي وثيق بين القيمة العادلة للتدفقات النقدية للبند المحوط وتلك الخاصة بأداة التحوط. وأشار المجلس إلى إمكانية إختيار المنشأة لنسبة تحوط أخرى غير نسبة الواحد إلى واحد من أجل تحسين فاعلية التحوط كما هو مبين في الفقرة "تطبيق ١٠٠".

تحوطات أجزاء من الأصول غير المالية والإلتزامات غير المالية لمخاطر غير مخاطر العملة الأجنبية (الفقرة ٨٢)

إستنتاج١٣٧ درس المجلس الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض التي إقترحت بأنه ينبغي على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ السماح بتحديد جزء من مخاطر بند غير مالي بإستثناء مخاطر العملة الأجنبية على أنه مخاطرة محوطة.

إستنتاج١٣٨ إستنتج المجلس أنه لا ينبغي تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لكي يسمح بهذا التحديد. وأشار إلى أنه من الصعب في العديد من الحالات عزل وقياس التغيرات في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لجزء من البند غير المالي المحوط. وعلاوة على ذلك، أشار المجلس إلى أن السماح بتحديد أجزاء من الأصول غير المالية والإلتزامات غير المالية على أنها بند محوط لمخاطر غير مخاطر العملة الأجنبية يمكن أن يخل بمبادئ تحديد البند المحوط وإختبار الفاعلية التي أكد عليها المجلس لأنه يمكن تحديد الجزء بحيث لا تنشأ أبدا أي حالة من عدم الفاعلية.

إستنتاج١٣٩ أكد المجلس على إمكانية تحوط البنود غير المالية بمجملها عندما يكون البند الذي تحوطه المنشأة ليس هو البند القياسي المتضمن في العقود المتداولة في السوق. وفي هذا السياق، قرر المجلس توضيح أن نسبة تحوط غير نسبة الواحد إلى واحد يمكن أن تزيد من الفاعلية المتوقعة، وشمل إرشادات حول كيفية تحديد نسبة التحوط التي تزيد من الفاعلية المتوقعة.

حقوق خدمة القروض

إستنتاج١٤٠ درس المجلس أيضاً ما إذا كان معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينبغي أن يسمح بتحديد جزء من مخاطر سعر الفائدة في حقوق خدمة القروض على أنه بند محوط.

إستنتاج١٤١ درس المجلس النقاش حول إمكانية تحديد وقياس مخاطر سعر الفائدة بشكل منفصل في حقوق خدمة القروض، وأن التغيرات في أسعار الفائدة في السوق يكون لها أثر يمكن توقعه وقياسه بشكل منفصل على قيمة حقوق خدمة القروض. ودرس المجلس أيضاً إحتمالية معاملة حقوق خدمة القروض على أنها أصول مالية (وليس أصول غير مالية).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١٤٢ إلا أن المجلس إستنتج أنه لا ينبغي السماح بأي إستثناءات في هذه المسألة. وأشار المجلس إلى (أ) أن مخاطر سعر الفائدة ومخاطر الدفع المسبق في حقوق خدمة القروض تعتمد على بعضها البعض، وبالتالي لا ينفصلان (ب) وأن القيم العادلة لحقوق خدمة القروض لا تتغير بأسلوب خطي مثل إرتفاع أو إنخفاض أسعار الفائدة (ج) وأن المخاوف موجودة حول كيفية عزل وقياس جزء من مخاطر سعر الفائدة لحقوق خدمة القروض. وعبر المجلس أيضاً عن مخاوف حول عدم القدرة على قياس جزء من مخاطر سعر الفائدة في الإختصاصات التي لا توجد فيها أسواق لحقوق خدمة القروض.

إستنتاج١٤٣ درس المجلس أيضاً ما إذا ينبغي تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ليسمح، على أساس إنتقائي، بشمل حقوق خدمة القروض في نطاقه شريطة أن يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة مباشرة في حساب الربح أو الخسارة. وأشار المجلس إلى أن هذا ينتج عنه إستثناءين من المبادئ العامة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. أولاً، سينتج عنه إستثناء من النطاق لأن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينطبق فقط على الأصول المالية والإلتزامات المالية، وتعتبر حقوق خدمة القروض أصولاً غير مالية. ثانياً، أن الطلب من المنشأة قياس حقوق خدمة القروض بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يؤدي إلى إستثناء إضافي، لأن هذه المعاملة إختيارية (بإستثناء البنود المحتفظ بها للمتاجرة). لذلك قرر المجلس عدم تعديل نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لحقوق خدمة القروض.

إمكانية السماح بمحاسبة التحوط بإستخدام الأدوات النقدية

إستنتاج١٤٤ ناقش المجلس، أثناء الصياغة النهائية للتعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ما إذا ينبغي أن يسمح للمنشأة بتحديد أصل مالي أو إلتزام مالي غير المشتقة (أي أداة نقدية) على أنه أداة تحوط في تحوطات المخاطر غير مخاطر العملة الأجنبية. ومنع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي هذا التحديد بسبب الأسس المختلفة لقياس المشتقات والأدوات النقدية. ولم تقترح مسودة العرض أي تغيير على هذا القيد. إلا أن بعض المعلقين إقترح تغيراً، مشيرين إلى أن المنشآت لا تميز بين الأدوات المالية المشتقة وغير المشتقة في تحوطها وأنشطة إدارة المخاطر الأخرى وأنه يمكن أن تضطر المنشآت إلى إستخدام أداة مالية غير مشتقة لتحوط من المخاطر إذا لم توجد أداة مالية مشتقة مناسبة.

إستنتاج١٤٥ أقر المجلس بأن بعض المنشآت تستخدم أدوات غير مشتقة لإدارة المخاطر. لكنه قرر الإحتفاظ بالقيد على تحديد الأدوات غير المشتقة على أنها أدوات تحوط في تحوطات المخاطر غير مخاطر العملة الأجنبية. وأشار المجلس إلى الآراء التالية التي تدعم هذا الإستنتاج:-

(أ) تنشأ الحاجة إلى محاسبة التحوط جزئياً لأنه يتم قياس المشتقات بالقيمة العادلة، في حين أن البنود التي تحوطها يمكن أن يتم قياسها بسعر التكلفة أو يمكن عدم الإعتراف بها على الإطلاق. وبدون محاسبة التحوط، يمكن أن تعترف المنشأة بالتقلب في الربح أو الخسارة للأوضاع المتطابقة. وبالنسبة للبنود غير المشتقة التي لا يتم قياسها بالقيمة العادلة أو التي لا يتم الإعتراف بالتغيرات في قيمتها العادلة في حساب الربح أو الخسارة، لا يكون عموماً هناك حاجة إلى تعديل محاسبة أداة التحوط أو البند المحوط لتحقيق إعتراف متطابق في الأرباح والخسائر في حساب الربح أو الخسارة.

(ب) إن السماح بتحديد الأدوات النقدية على أنها أدوات تحوط يبتعد عن مبادئ المحاسبة

الأمريكية المقبولة عموماً: حيث يمنع بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣ تحديد الأدوات غير المشتقة على أنها أدوات تحوط بإستثناء بعض تحوطات العملة الأجنبية.

(ج) إن السماح بتحديد الأدوات النقدية على أنها أدوات تحوط يمكن أن يضيف المزيد من التعقيد على المعيار. ويتم قياس المزيد من الأدوات المالية بمبلغ لا يمثل أي من التكلفة المطفأة أو القيمة العادلة. وتعتبر محاسبة التحوط، بل وينبغي أن تكون، إستثناء من متطلبات القياس العادية.

(د) إذا سمح بتحديد الأدوات النقدية على أنها أدوات تحوط، سيكون هناك انضباط أقل في نموذج المحاسبة لأن الأداة غير المشتقة، في غياب محاسبة التحوط، يمكن أن لا تقاس بشكل إنتقائي بالقيمة العادلة. وإذا قررت المنشأة لاحقاً عدم تطبيق مقياس القيمة العادلة على الأداة النقدية التي تم تحديدها على أنها أداة تحوط، فإنها تستطيع خرق واحد من متطلبات محاسبة التحوط، وإستنتاج أن الأداة غير المشتقة لم تعد مؤهلة كأداة تحوط، والتجنب الإنتقائي للإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للأداة غير المشتقة في حقوق الملكية (بالنسبة لتحوط التدفق النقدي) أو حساب الربح أو الخسارة (بالنسبة لتحوط القيمة العادلة).

(هـ) إن الإستخدام الأكثر أهمية للأدوات النقدية على أنها أدوات تحوط هو التحوط لمخاطر العملة الأجنبية، المسموح به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إمكانية السماح بمعالجة تحوطات معاملات التنبؤ على أنها تحوطات قيمة عادلة

إستنتاج١٤٦ درس المجلس إقتراحاً ورد في بعض رسائل الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض بأنه ينبغي معالجة تحوط معاملة التنبؤ على أنه تحوط للقيمة العادلة، بدلاً من معالجته على أنه تحوط للتدفق النقدي. وناقش البعض بأن أحكام محاسبة التحوط يجب أن تكون مبسطة من خلال وجود نوع واحد من محاسبة التحوط. وأثار البعض أيضاً مخاوف حول قدرة المنشأة، في بعض الحالات، على الإختيار بين طريقتي محاسبة التحوط لنفس إستراتيجية التحوط (أي الإختيار بين تحديد عقد أجل لبيع أصل موجود على أنه تحوط قيمة عادلة للأصل أو تحوط تدفق نقدي لبيع متوقع للأصل).

إستنتاج١٤٧ أقر المجلس أن أحكام محاسبة التحوط يمكن تبسيطها وأن تطبيقها يمكن أن يكون أكثر إنسجاماً في بعض الحالات، إذا سمح المعيار بنوع واحد فقط من محاسبة التحوط. لكن المجلس إستنتج أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينبغي أن يستمر في التمييز بين محاسبة تحوط القيمة العادلة ومحاسبة تحوط التدفق النقدي. وأشار إلى أن إلغاء أي من نوعي محاسبة التحوط سيحد من نطاق إستراتيجيات التحوط التي يمكن أن تتأهل لمحاسبة التحوط.

إستنتاج١٤٨ أشار المجلس أيضاً إلى أن معالجة تحوط معاملة التنبؤ على أنه تحوط للقيمة العادلة هو أمر غير مناسب للأسباب التالية: (أ) أنها تؤدي إلى الإعتراف بأصل أو إلتزام قبل أن تصبح المنشأة طرفا في العقد؛ (ب)الإعتراف بالمبالغ في تاريخ الميزانية العمومية التي لا تلبي تعريف الأصول والإلتزامات في *الإطار*؛ (ج) تتم معالجة المعاملات التي ليس فيها مخاطر قيمة عادلة كما لو أنه توجد مخاطر قيمة عادلة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تحوطات الإلتزامات الثابتة (الفقرتان ٩٣ و٩٤)

إستنتاج١٤٩ إقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ محاسبة تحوط الإلتزام الثابت على أنه تحوط للتدفق النقدي. وبعبارة أخرى، تم الإعتراف بشكل أولي بأرباح وخسائر التحوط، إلى الحد الذي يكون فيه التحوط فعالا، في حقوق الملكية وتم لاحقاً "إعادة ترحيلها" إلى حساب الربح أو الخسارة في نفس الفترة (الفترات) التي أثر فيها الإلتزام الثابت المحوط على الربح أو الخسارة (بالرغم من تعديل المبلغ المسجل الأولي، عند إستخدام تعديل الأساس، للأصل أو الإلتزام المعترف به في غضون ذلك). ويعتقد البعض أن هذا ملائم لأن محاسبة تحوط التدفق النقدي بالنسبة لتحوطات الإلتزامات الثابتة تتجنب الإعتراف الجزئي بالإلتزام الثابت الذي لا يتم الإعتراف به خلافاً لذلك. وعلاوة على ذلك، يعتقد البعض أنه من غير الصحيح الإعتراف بمخاطر القيمة العادلة المحوطة للإلتزام الثابت على أنها أصل أو إلتزام فقط لأنه قد تم التحوط له.

إستنتاج١٥٠ درس المجلس ما إذا كان ينبغي معاملة تحوطات الإلتزامات الثابتة على أنها تحوطات تدفق نقدي أو تحوطات قيمة عادلة. وإستنتج المجلس أنه ينبغي محاسبة تحوطات الإلتزامات الثابتة على أنها تحوطات قيمة عادلة.

إستنتاج١٥١ أشار المجلس إلى أن تحوط الإلتزام الثابت، من حيث المفهوم، هو تحوط للقيمة العادلة. وهذا لأن القيمة العادلة للبند الذي يتم تحوطه (الإلتزام الثابت) تتغير مع التغيرات في المخاطر المحوطة.

إستنتاج١٥٢ لم يقتنع المجلس بوجهة النظر التي تفيد بأنه من الخطأ الإعتراف بأصل أو إلتزام معين للإلتزام الثابت فقط لأنه قد تم التحوط له. وأشار إلى أنه بالنسبة لجميع تحوطات القيمة العادلة، ينتج عن تطبيق محاسبة التحوط الإعتراف بالمبالغ على أنها أصول أو إلتزامات لا يتم الإعتراف بها خلافاً لذلك. على سبيل المثال، نفترض أن المنشأة تحوط لأصل قرض ذو معدل فائدة ثابت مع عملية مقايضة ثابتة الدفعة ومتغيرة المبلغ المقبوض. وإذا كان هناك خسارة من المقايضة، فإن تطبيق محاسبة تحوط القيمة العادلة يقتضي الإعتراف بالأرباح المعادلة على القرض، أي زيادة المبلغ المسجل للقرض. لذلك، ينتج عن تطبيق محاسبة التحوط الإعتراف بجزء من الأصل (الزيادة في قيمة القرض المنسوبة إلى التحركات في سعر الفائدة) الذي لم يكن ليتم الإعتراف به خلافاً لذلك. والفرق الوحيد في حالة الإلتزام الثابت هو أنه لا يتم الإعتراف بأي إلتزام، بدون محاسبة التحوط، أي أن المبلغ المسجل يكون صفر. ولكن هذا الفرق يعكس فقط أن التكلفة التاريخية للإلتزام الثابت هي عادة صفر. وهو ليس فرقاً أساسياً في المفهوم.

إستنتاج١٥٣ بالإضافة إلى ذلك، يتفق قرار المجلس مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣، ويلغي بالتالي المشاكل العملية ويسهل عملية التنفيذ للمنشآت التي تقوم بإعداد التقارير بموجب كلا المعيارين.

إستنتاج١٥٤ إلا أن المجلس أوضح أنه يمكن معاملة تحوط مخاطر العملة الأجنبية للإلتزام الثابت على أنه تحوط القيمة العادلة أو تحوط التدفق النقدي لأن مخاطر العملة الأجنبية تؤثر على كل من التدفقات النقدية والقيمة العادلة للبند المحوط. وتبعاً لذلك، لا تكون هناك حاجة لإعادة تحديد تحوط التدفق النقدي للعملة الأجنبية لمعاملة التنبؤ على أنه تحوط للقيمة العادلة عندما تصبح معاملة التنبؤ إلتزاماً ثابتا.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تعديلات الأساس (الفقرات ٩٧-٩٩)

إستنتاج١٥٥ تبرز مسألة تعديل الأساس عندما تتحوط المنشأة لعملية شراء مستقبلية لأصل معين أو عملية إصدار مستقبلية لإلتزام معين. ومن الأمثلة على ذلك منشأة أمريكية تتوقع القيام بعملية شراء مستقبلية لماكينات ألمانية ستدفع ثمنها باليورو. وتقوم المنشأة بإبرام مشتقة لتتحوط من التغيرات المستقبلية المحتملة في سعر صرف الدولار الأمريكي مقابل اليورو. ويتم تصنيف هذا التحوط على أنه تحوط تدفق نقدي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وينتج عن ذلك الإعتراف الأولي بالأرباح والخسائر من أداة التحوط (إلى الحد الذي يكون فيه التحوط فعالاً) في حقوق الملكية*. وتمثلت المسألة التي درسها المجلس في تحديد طريقة المحاسبة عند حصول المعاملة المستقبلية. وقد ناقش المجلس المناهج التالية أثناء مداولاته حول هذه المسألة:-

(أ) إلغاء ربح أو خسارة التحوط من حقوق الملكية والإعتراف بها على أنها جزء من المبلغ المسجل الأولي للأصل أو الإلتزام (في المثال أعلاه، الماكينات). ويتم الإعتراف تلقائيا في الفترات المستقبلية بربح أو خسارة التحوط في حساب الربح أو الخسارة من خلال شملها في مبالغ مثل مصروف الإستهلاك (للأصل الثابت)، أو دخل أو مصروف الفائدة (للأصل المالي أو الإلتزام المالي)، أو تكلفة المبيعات (للمخزون). ويشار إلى هذه المعاملة عادة على أنها "تعديل الأساس".

(ب) الإبقاء على ربح أو خسارة التحوط في حقوق الملكية. وفي الفترات المستقبلية، يتم "إعادة ترحيل" الربح أو الخسارة من أداة التحوط إلى حساب الربح أو الخسارة في نفس الفترة (الفترات) على أنه أصل أو إلتزام مشترى يؤثر على الربح أو الخسارة. وتقتضي عملية إعادة الترحيل هذه تعديلاً منفصلاً ولا تكون تلقائية.

إستنتاج١٥٦ تجدر الإشارة إلى أن كلا المنهجين لهما نفس التأثير على حساب الربح أو الخسارة وصافي الأصول لجميع الفترات المتأثرة، طالما يتم محاسبة التحوط على أنه تحوط للتدفق النقدي. وتتعلق الإختلافات بعرض الميزانية العمومية ومن المحتمل أن تتعلق ببند السطر في بيان الدخل.

إستنتاج١٥٧ إقترح المجلس في مسودة العرض بأن منهج "تعديل الأساس" لمعاملات التنبؤ (المنهج (أ)) ينبغي إلغائه وإستبداله بالمنهج (ب) السابقة. وأشار أيضاً إلى أن إلغاء منهج تعديل الأساس يتيح تحقيق المقاربة بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣.

إستنتاج١٥٨ لم توافق العديد من الملاحظات المستلمة من الهيئات الفرعية على الإقتراح الوارد في مسودة العرض. وناقشت تلك الردود أن الإبقاء على ربح أو خسارة التحوط في حقوق الملكية عند حصول المعاملة المتوقعة المحوطة يؤدي إلى تعقيد عملية المحاسبة بدون مبرر. وقد أشارت بالتحديد إلى أن تتبع آثار تحوطات التدفق النقدي بعد شراء الأصل أو الإلتزام هو أمر معقد ويتطلب إجراء تغييرات على الأنظمة. كما أشارت أيضاً إلى أن معاملة تحوطات الإلتزامات الثابتة على أنها تحوطات القيمة العادلة له نفس الأثر الذي يكون لتعديل الأساس عندما ينتج عن الإلتزام الثابت الإعتراف بالأصل أو الإلتزام. على سبيل المثال، بالنسبة لتحوط فعال تماما من مخاطر العملة الأجنبية للإلتزام الثابت بشراء ماكينة ما، تكون النتيجة هي الإعتراف بالماكينة بشكل أولي بسعر عملتها الأجنبية الذي يتم تحويله بالسعر الآجل المعمول به عند بداية التحوط بدلاً من السعر الفوري. لذلك، تضمنت الردود تساؤلاً عما إذا كان من الملائم معاملة تحوط الإلتزام الثابت على أنه تحوط للقيمة العادلة في حين تُمنع تعديلات الأساس لتحوطات معاملات التنبؤ.

* نتيجة لمراجعة معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" في عام ٢٠٠٧، تم الإعتراف بالأرباح والخسائر الأخرى في بيان الدخل الشامل الآخر.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١٥٩ ويعتقد آخرون أنه من الصعب تبرير تعديل الأساس بشكل رئيسي بالنسبة لمعاملات التنبؤ، كما يناقشون أيضاً بأن تعديلات الأساس هذه تضعف من قابلية مقارنة المعلومات المالية. وبعبـارة أخرى، لا ينبغي الإعتراف بأصلين متطابقين يتم شرائهما في نفس الوقت وبـنفس الطريقـة، بإستثناء التحوط لأحدهما، بمبالغ مختلفة.

إستنتاج١٦٠ إستنتج المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينبغي أن يميز بين تحوطات معـاملات التنبـؤ التي ينتج عنها الإعتراف بأصل مالي أو إلتزام مالي وتلك التي ينتج عنها الإعتـراف بأصـل *غير مالي* أو *إلتزام غير مالي*.

تعديلات الأساس لتحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الإعتراف بأصل مالي أو إلتزام مالي

إستنتاج١٦١ فيما يخص تحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الإعتراف بأصل مالي أو إلتـزام مـالي، إستنتج المجلس أن تعديلات الأساس غير ملائمة. وكانت حجته هي أن تعديلات الأساس تؤدي إلى إبتعاد المبلغ المسجل الأولي للأصول المشتراه (أو الإلتزامات المـضمونة) الناشـئة مـن معاملات التنبؤ عن القيمة العادلة وبالتالي إلغاء المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الذي يقتضي قياس الأداة المالية بشكل أولي بقيمتها العادلة.

تعديلات الأساس لتحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الإعتراف بأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي

إستنتاج١٦٢ فيما يخص تحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الإعتراف بأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي، قرر المجلس السماح للمنشآت بأن تختار تطبيق تعديل الأساس.

إستنتاج١٦٣ درس المجلس وجهة النظر التي تفيد بأن التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط يـتم شـملها بشكل مناسب في المبلغ المسجل الأولي للأصل أو الإلتزام المعترف به لأن هذه التغيرات تمثل جزء من "تكلفة" ذلك الأصل أو الإلتزام. ورغم أن المجلس لم يدرس بعد المسألة الأوسع نطاقا المتعلقة بتحديد التكاليف التي يمكن رسملتها عند الإعتراف الأولي، إلا أنـه يعتقـد أن قـراره بتوفير خيار لتعديلات الأساس في حالة البنود غير المالية لن يمنع ذلك القرار المستقبلي. وأقر المجلس أيضاً أنه لا يتم بالضرورة قياس البنود المالية والبنود غير المالية بنفس المبلـغ عنـد الإعتراف الأولي، لأنه يتم قياس البنود المالية بالقيمة العادلة في حين يتم قياس البنـود غيـر المالية بالتكلفة المطفأة.

إستنتاج١٦٤ إستنتج المجلس أن منح المنشآت الخيار في هذه الحالة كان أمراً مناسباً من جميـع الجوانـب. وإعتبر المجلس أن السماح بتعديلات الأساس يعالج المخاوف المتعلقة بما يسببه منع تعـديلات الأساس من تعقيد لمحاسبة معاملات التنبؤ. بالإضافة إلى ذلك، يكون عدد بنود الـسطر التـي يمكن أن تتأثر في الميزانية العمومية هو عدد قليل، حيث عموماً ما تكون فقـط بنـود سـطر للممتلكات والمصانع والمعدات والمخزون وتحوط التدفق النقدي في حقـوق الملكيـة. أشـار المجلس أيضاً إلى أن مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً تمنع تعـديلات الأسـاس وأن تطبيق تعديل أساس معين هو أمر لا ينسجم مع محاسبة تحوطات معاملات التنبؤ التـي ينـتج عنها الإعتراف بأصل مالي أو إلتزام مالي. وأقر المجلس ميزات مثل هذه النقاشات وأشار إلى أنه بإمكان المنشآت من خلال إتاحة الخيار في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تطبيـق المعالجـة المحاسبية التي تقتضيها مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً.

التحوط بإستخدام العقود الداخلية

إستنتاج١٦٥ لا يمنع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنشآت من إستخدام العقود الداخلية كأداة لإدارة المخاطر، أو وسيلة تتبع عند تطبيق محاسبة التحوط للعقود الخارجية التي تحوط الأوضاع الخارجية. ويسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أيضاً بتطبيق محاسبة التحوط على المعاملات بين المنشآت في نفس المجموعة أو بين القطاعات في نظام إعداد *التقارير المنفصل* لتلك القطاعات أو المنشآت. إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يسمح بمحاسبة التحوط للمعاملات بين المنشآت في نفس المجموعة في البيانات المالية الموحدة. ويعود سبب ذلك إلى المتطلب الأساسي للتوحيد الذي يفيد بأنه ينبغي إلغاء الآثار المحاسبية للعقود الداخلية في البيانات المالية الموحدة، بما في ذلك أي أرباح أو خسائر مولدة داخلياً. ويمكن أن ينتج عن تحديد العقود الداخلية على أنها أدوات تحوط عدم إلغاء الأرباح والخسائر الداخلية ووجود آثار محاسبية أخرى. ولم تقترح مسودة العرض أي تغيير في هذا الشأن.

إستنتاج١٦٦ وللتوضيح، نفترض أن قسم السجلات المصرفية في البنك (أ) يبرم مبادلة سعر فائدة داخلية مع قسم السجلات التجارية في نفس البنك. والغرض من ذلك هو التحوط من صافي التعرض لمخاطر سعر الفائدة في السجلات المصرفية لمجموعة من أصول القرض المماثلة ذات السعر الثابت الممولة بواسطة الإلتزامات ذات السعر العائم. وبموجب المبادلة، يدفع قسم السجلات المصرفية دفعات فائدة ثابتة إلى قسم السجلات التجارية ويستلم دفعات سعر فائدة متغيرة بالمقابل. ويرغب البنك بتحديد مبادلة سعر الفائدة الداخلية في قسم السجلات المصرفية على أنها أداة تحوط في بياناته المالية الموحدة.

إستنتاج١٦٧ إذا تم تحديد عملية المبادلة الداخلية في قسم السجلات المصرفية على أنها أداة تحوط في تحوط التدفق النقدي للإلتزامات، وتم تصنيف عملية المبادلة الداخلية في قسم السجلات التجارية على أنها محتفظ بها للمتاجرة، لا يتم إلغاء الأرباح والخسائر الداخلية من عملية المبادلة الداخلية تلك. وهذا لأنه يتم الإعتراف بالأرباح والخسائر من المبادلة الداخلية في قسم السجلات المصرفية في حقوق الملكية* إلى الحد الذي يكون فيه التحوط فعالا ويتم الإعتراف بالأرباح والخسائر من المبادلة الداخلية في قسم السجلات التجارية في حساب الربح أو الخسارة.

إستنتاج١٦٨ إذا تم تحديد عملية المبادلة الداخلية في قسم السجلات المصرفية على أنها أداة تحوط في تحوط القيمة العادلة لأصول القرض وتم تصنيف عملية المبادلة الداخلية في قسم السجلات التجارية على أنها محتفظ بها للمتاجرة، فإن التغيرات في القيمة العادلة لعملية المبادلة الداخلية تعادل إجمالي صافي الأصول في الميزانية العمومية وإجمالي الربح أو الخسارة. لكن بدون إلغاء عملية المبادلة الداخلية، يكون هناك تعديل على المبلغ المسجل لأصل القرض المحوط في قسم السجلات المصرفية ليعكس التغير في القيمة العادلة المنسوب إلى المخاطر المحوطة بواسطة العقد الداخلي. بالإضافة إلى ذلك، يقوم البنك فعلياً لكي يعكس تأثير عملية المبادلة الداخلية بالإعتراف بالقرض ذو السعر الثابت بسعر فائدة عائم والإعتراف بربح أو خسارة التجارة المعادل في بيان الدخل.

إستنتاج١٦٩ إعترض البعض في ردهم على مسودة العرض وبعض المشاركين في نقاشات الطاولة المستديرة حيال عدم قدرتهم الحصول على محاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة للعقود الداخلية بين الشركات التابعة أو بين شركة تابعة وشركة أم (كما هو موضح أعلاه). وقد

* نتيجة لمراجعة معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" في عام ٢٠٠٧، تم الإعتراف بالأرباح والخسائر الأخرى في بيان الدخل الشامل الآخر.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أكدوا، من بين أمور أخرى، على أن إستخدام العقود الداخلية هي أداة رئيسية لإدارة المخـاطر وأن المحاسبة ينبغي أن تعكس الطريقة التي يتم بها إدارة المخاطر. وإقترح البعض أنه ينبغـي تغيير معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لكي ينسجم مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عمومـاً، التي تسمح بتحديد العقود المشتقة الداخلية على أنها أدوات تحوط في تحوطات التـدفق النقـدي لمعاملات التنبؤ بالعملة الأجنبية في ظروف معينة ومحدودة.

إستنتاج ١٧٠ أثناء دراسة هذه الملاحظات، أشار المجلس إلى أن المبادئ التالية تنطبق على البيانات الماليـة الموحدة:-

(أ) تقدم البيانات المالية معلومات مالية حول المنشأة أو المجموعة ككل (كتلك التـي تخـص منشأة واحدة). ولا تقدم البيانات المالية معلومات مالية حول المنشأة كما لو أنها منـشأتين منفصلتين.

(ب) إن المبدأ الأساسي في التوحيد هو الإلغاء التام للأرصدة ضمن المجموعـة والمعـاملات ضمن المجموعة. كما أن السماح بتحديد العقود الداخلية على أنها أدوات تحـوط يقتـضي تغيير مبادئ التوحيد.

(ج) يعتبر السماح للمنشأة بالإعتراف بالأرباح والخسائر المولدة داخليـاً أو القيـام بتعـديلات محاسبية أخرى بسبب المعاملات الداخلية أمراً خاطئاً من حيث المفهوم. حيث لم يقـع أي حدث خارجي.

(د) إن القدرة على الإعتراف بالأرباح والخسائر المولدة داخلياً يمكن أن ينتج عنه إساءة فـي الكيفية التي ينبغي بها للمنشآت إدارة المخاطر ذات العلاقة والسيطرة عليهـا وذلـك فـي غياب المتطلبات. وليس الغرض من معايير المحاسبة تحديد الكيفيـة التـي ينبغـي بهـا للمنشآت إدارة المخاطر والسيطرة عليها.

(هـ) إن السماح بتحديد العقود الداخلية على أنها أدوات تحوط تخالف المتطلبـات التاليـة فـي معيار المحاسبة الدولي ٣٩:-

(١) منع تحديد الأصل المالي غير المشتق أو الإلتزام المالي غير المشتق على أنـه أداة تحوط لمخاطر غير مخاطر العملة الأجنبية. ولتوضيح ذلك، إذا كان لدى المنـشأة عقدين داخليين معادلين وكان إحداهما عبارة عن أداة تحوط محددة في تحوط القيمة العادلة لأصل غير مشتق والثاني هو أداة تحوط محددة في تحوط القيمـة العادلـة لإلتزام غير مشتق، تكون النتيجة من وجهة نظر المنشأة هي تحديد علاقة تحـوط بين الأصل والإلتزام (أي يتم إستخدام الأصل غير المشتق أو الإلتزام غير المشتق على أنه أداة تحوط).

(٢) منع تحديد صافي مركز الأصول والإلتزامات على أنه بند محوط. ولتوضيح ذلك، يكون لدى المنشأة عقدين داخليين. يتم تحديد أحدهما في تحـوط القيمـة العادلـة للأصل ويتم تحديد الآخر في تحوط القيمة العادلة للإلتـزام. ولا يعـادل العقـدان الداخليان تماماً، وبالتالي تتخلص المنشأة من صافي التعرض للمخاطر من خـلال اللجوء إلى إبرام صافي مشتقة خارجية. وفي تلك الحالة، تكون النتيجة من وجهـة نظر المنشأة هو تحديد علاقة تحوط بين صافي المشتقة الخارجية وصافي مركـز الأصل أو الإلتزام.

(٣) إن خيار أصول وإلتزامات القيمة العادلة لا يمتد ليـشمل أجـزاء مـن الأصـول والإلتزامات.

(و) يدرس المجلس بشكل منفصل ما إذا يقوم بتعديل على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتسهيل محاسبة تحوط القيمة العادلة للتحوطات المحفظية لمخاطر سعر الفائدة. ويعتقد المجلس أن معالجة المخاوف الناشئة حول التماثل مع أنظمة إدارة المخاطر هو أفضل من السماح بتحديد العقود الداخلية على أنها أدوات تحوط.

(ز) قرر المجلس السماح بإختيار قياس أي أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. وهذا يُمكن المنشأة من قياس الأوضاع المتطابقة للأصل/ الإلتزام بالقيمة العادلة دون الحاجة إلى محاسبة التحوط.

إستنتاج١٧١ وأعاد المجلس التأكيد على أن إلغاء أي أثر محاسبي للعقود الداخلية عند التوحيد هو مبدأ أساسي للتوحيد. وقرر المجلس عدم تقديم أي إستثناء من هذا المبدأ في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وإنسجاماً مع هذا القرار، قرر المجلس أيضاً عدم النظر في إجراء تعديل يسمح بتحديد العقود المشتقة الداخلية على أنها أدوات تحوط في تحوطات بعض معاملات التنبؤ بالعملة الأجنبية، كما هو مسموح به في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٨ *"محاسبة أدوات مشتقة معينة وأنشطة تحوط معينة"*.

إستنتاج١٧٢ وقرر المجلس أيضاً أن يوضح أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يمنع محاسبة التحوط للمعاملات بين المنشآت في نفس المجموعة أو المعاملات بين القطاعات في البيانات المالية المفردة أو المنفصلة لتلك المنشآت أو القطاعات المعدة للتقارير لأنها ليست داخلية بالنسبة للمنشاة (أي المنشأة الواحدة أو القطاع الواحد).

محاسبة القيمة العادلة لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة الخلفية

إستنتاج١٧٣ لم تقترح مسودة عرض التحسينات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنشور في يونيو ٢٠٠٢ أي تغييرات جوهرية على متطلبات محاسبة التحوط كما يتم تطبيقها على التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة. إلا أن بعض رسائل الملاحظات حول مسودة العرض والمشاركين في نقاشات الطاولة المستديرة أثارت هذا الموضوع. وبالتحديد كان البعض قلقاً من أن إستراتيجيات التحوط المحفظي التي إعتبروها تحوطات فعالة لم تكن مؤهلة لمحاسبة تحوط القيمة العادلة وفقاً للنسخ السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبدلاً من ذلك، فإنها تكون إما:-

(أ) غير مؤهلة لمحاسبة التحوط على الإطلاق، وينتج عن ذلك تقلب في الربح أو الخسارة المبلغ عنها؛ أو

(ب) مؤهلة فقط لمحاسبة التحوط التدفق النقدي، وينتج عن ذلك تقلب في حقوق الملكية المبلغ عنها.

إستنتاج١٧٤ وفي ضوء هذه المخاوف، قرر المجلس دراسة ما إذا كان من الممكن وكيف من الممكن تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ليصبح من الممكن إستخدام محاسبة تحوط القيمة العادلة بسهولة أكثر للتحوطات المحفظية لمخاطر سعر الفائدة. ونتيجة لذلك، نشر المجلس في أغسطس ٢٠٠٣ مسودة عرض ثانية بعنوان "*محاسبة تحوط القيمة العادلة لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة*"، مع تحديد موعد نهائي لإستلام الملاحظات في ١٤ نوفمبر ٢٠٠٣. وقد تم إستلام ما يزيد على ١٢٠ رسالة ملاحظة. وتم صياغة التعديلات المقترحة في مسودة العرض الثانية هذه بشكلها النهائي في مارس ٢٠٠٤. وتلخص الفقرات "إستنتاج ١٣٥أ- إستنتاج ١٣٦ب" والفقرات "إستنتاج ١٧٥- إستنتاج ٢٢٠" إعتبارات المجلس في التوصل إلى إستنتاجاته حول القضايا المطروحة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

النطاق

إستنتاج١٧٥ قرر المجلس أن تقتصر أية تعديلات تجري على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على تطبيق محاسبة تحوط القيمة العادلة على التحوط لمخاطر سعر الفائدة في محفظة من البنود. وأثناء إتخاذ هذا القرار، أشار المجلس إلى ما يلي:-

(أ) توضح إرشادات التنفيذ حول معيار المحاسبة الدولي ٣٩* كيفية تطبيق محاسبة تحوط التدفق النقدي على التحوط لمخاطر سعر الفائدة في محفظة من البنود.

(ب) تختلف المسائل التي تنشأ فيما يخص التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة عن تلك التي تنشأ لتحوطات البنود المختلفة وتحوطان المخاطر الأخرى. وتحديداً، لا تنشأ المسائل الثلاثة التي يتم مناقشتها في الفقرة "إستنتاج ١٧٦" مجتمعة فيما يخص ترتيبات التحوط الأخرى.

المسألة: لماذا كانت محاسبة تحوط القيمة العادلة صعبة التحقيق وفقاً للنسخ السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩

إستنتاج١٧٦ حدد المجلس الأسباب الرئيسية الثلاث التالية وراء عدم كون التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة مؤهلاً لمحاسبة تحوط القيمة العادلة وفقاً للنسخ السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(أ) عادة ما تكون العديد من الأصول المشمولة في التحوط المحفظي مستحقة الدفع مسبقاً، أي يكون لدى الطرف المقابل حقا بتسديد البند قبل تاريخ إعادة التسعير التعاقدي الخاص به. وتحتوي هذه الأصول خيار الدفع المسبق الذي تتغير قيمته العادلة بتغير أسعار الفائدة. إلا أن المشتقة التي تُستخدم كأداة تحوط لا تكون عادة مستحقة الدفع مسبقاً، أي أنها لا تحتوي على خيار دفع مسبق. وعندما تتغير أسعار الفائدة، يختلف التغير الناتج في القيمة العادلة للبند المحوط (الذي يستحق دفعه مسبقاً) عن التغير في القيمة العادلة لمشتقة التحوط (غير مستحقة الدفع مسبقاً)، وينتج عن ذلك أن التحوط قد لا يستوفي إختبارات الفاعلية† في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن ينتج عن مخاطر الدفع المسبق أن لا تلبي البنود المشمولة في التحوط المحفظي المتطلب§ الذي يقتضي بأن تكون مجموعة الأصول أو الإلتزامات المحوطة "متشابهة" والمتطلب ذو العلاقةø الذي يقتضي "بأنه يتوقع أن يكون التغير في القيمة العادلة المنسوب إلى المخاطر المحوطة لكل بند مفرد في المجموعة متناسب تقريباً مع التغير الإجمالي في القيمة العادلة المنسوب إلى المخاطر المحوطة لمجموعة البنود".

(ب) يمنع معيار المحاسبة الدولي٣٩ ‡ تحديد إجمالي المركز المالي الصافي (مثلاً صافي الأصول ذات الأسعار الثابتة والإلتزامات ذات الأسعار الثابتة) على أنه بند محوط. وبدلاً من ذلك، فإنه يقتضي أن يتم تحديد الأصول (أو الإلتزامات) المختلفة، أو مجموعات الأصول المتشابهة (أو الإلتزامات المتشابهة)، التي تشترك في التعرض لمخاطر تتساوى في مقدارها مع المركز المالي الصافي، على أنها بند محوط. على سبيل المثال، إذا كان

---

* أنظر الأسئلة والإجابات. الإطار ٦-١ والإطار ٦-٢.
† أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة "تطبيق١٠٥".
§ أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٧٨.
ø أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٨٣.
‡ أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة "تطبيق١٠١".

لدى المنشأة محفظة بقيمة ١٠٠ وحدة عملة من الأصول و٨٠ وحدة عملة من الإلتزامات، فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يقتضي تحديد الأصول المختلفة أو مجموعة الأصول المتشابهة بقيمة ٢٠ وحدة عملة على أنها بند محوط. ولكن لأغراض إدارة المخاطر، تسعى المنشآت عادة إلى تحوط المركز المالي الصافي. ويتغير هذا المركز المالي الصافي كل فترة حيث يتم إعادة تسعير البنود أو إلغاء الإعتراف بها وحيث يتم إنشاء بنود جديدة. وبالتالي، فإن البنود المختلفة المحددة على أنها بند محوط تحتاج أيضاً لان يتم تغييرها كل فترة. وهذا يقتضي إلغاء وإعادة تحديد البنود المختلفة التي تشكل البند المحوط، والتي ينشأ عنها حاجة إلى الأنظمة الهامة.

(ج) تقتضي محاسبة تحوط القيمة العادلة تعديل المبلغ المسجل للبند المحوط لاستيعاب أثر التغيرات في المخاطر المحوطة*. ويمكن أن ينطوي هذا، من خلال تطبيقه على التحوط المحفظي، على تغيير المبالغ المسجلة لعدة آلاف من البنود المختلفة. وكذلك بالنسبة لأي بنود يتم إلغاء تحديدها لاحقاً من التحوط، لا بد من إطفاء المبلغ المسجل المنقح خلال العمر المتبقي للبند†. وينشأ عن هذا أيضاً حاجة إلى الأنظمة الهامة.

إستنتاج١٧٧ قرر المجلس أن أي تغيير على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يجب أن يكون منسجماً مع المبادئ التي تنطوي عليها متطلبات هذا المعيار حول المشتقات ومحاسبة التحوط. وفيما يلي المبادئ الثلاثة الأكثر إرتباطاً بالتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة:-

(أ) ينبغي قياس المشتقات بالقيمة العادلة؛

(ب) ينبغي تحديد فاعلية التحوط والإعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة§؛ و

(ج) ينبغي الإعتراف فقط بالبنود التي تكون أصولاً أو إلتزامات على أنها كذلك في الميزانية العمومية. ولا تعتبر الخسائر المؤجلة أصولاً كما لا تعتبر الأرباح المؤجلة إلتزامات. لكن إذا تم التحوط لأصل أو إلتزام معين، ينبغي الإعتراف بأي تغير في قيمته العادلة يُنسب إلى المخاطر المحوطة في الميزانية العمومية.

مخاطر الدفع المسبق

إستنتاج١٧٨ أثناء دراسة الموضوع المذكور في الفقرة "إستنتاج ١٧٦(أ)"، أشار المجلس إلى أنه من الممكن النظر إلى البند مستحق الدفع مسبقاً على أنه مزيج بين بند غير مستحق الدفع مسبقاً وخيار دفع مسبق. وهذا يستتبع أن تغير القيمة العادلة لبند مستحق الدفع مسبقاً ذو سعر ثابت يحدث لسببين عندما تتحرك أسعار الفائدة:-

(أ) تغيرات القيمة العادلة للتدفقات النقدية التعاقدية إلى تاريخ إعادة التسعير التعاقدي (لأن السعر المستخدم لخصمها يتغير)؛ و

(ب) تغيرات القيمة العادلة لخيار الدفع المسبق (والتي تعكس، من بين أشياء أخرى، تأثير إحتمالية الدفع المسبق بأسعار الفائدة).

إستنتاج١٧٩ أشار المجلس أيضاً إلى أن العديد من المنشآت، لأغراض إدارة المخاطر، لا تدرس هذين الأثرين بشكل منفصل. بل تقوم بدلاً من ذلك بدمج أثر الدفعات المسبقة من خلال تصنيف المحفظة المحوطة إلى فترات زمنية لإعادة تسعير على أساس تواريخ السداد *المتوقعة* (بدلاً من تواريخ السداد التعاقدية). على سبيل المثال، يمكن أن تتوقع منشأة لديها محفظة رهونات مدة كل

* أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٨٩(ب).
† أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٩٢.
§ تخضع لنفس اعتبارات المادية التي تنطبق في هذا السياق كما تنطبق في جميع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

منها ٢٥ عاماً بقيمة ١٠٠ وحدة عملة أن يتم سداد 5% من تلك المحفظة في السنة الواحدة، وفي هذه الحالة تقوم بجدولة مبلغ ٥ وحدات عملة على فترة ١٢ شهراً. وتقوم المنشأة بجدولة جميع البنود الأخرى المشمولة في محفظتها بطريقة مشابهة (أي على أساس تواريخ السداد المتوقعة) وتحوط كامل أو جزء إجمالي المركز المالي الصافي الناتج في كل فترة زمنية لإعادة تسعير.

إستنتاج١٨٠ قرر المجلس السماح بإستخدام الجدولة المستخدمة لأغراض إدارة المخاطر، أي على أساس تواريخ السداد المتوقعة، كأساس للتحديد الضروري لمحاسبة التحوط. ونتيجة لذلك، لا يُطلب من المنشأة أن تقوم بحساب أثر التغير في أسعار الفائدة على القيمة العادلة لخيار الدفع المسبق المتضمن في البند مستحق الدفع مسبقاً. وبدلاً من ذلك، يمكنها دمج أثر التغير في أسعار الفائدة على الدفعات المسبقة من خلال تصنيف المحفظة المحوطة إلى فترات زمنية لإعادة تسعير على أساس تواريخ السداد المتوقعة. وأشار المجلس أن لهذا المنهج فوائد عملية هامة لمعدي البيانات المالية، لأنها تسمح لهم بإستخدام البيانات التي يستخدمونها لإدارة المخاطر. وأشار المجلس أيضاً إلى أن المنهج ينسجم مع الفقرة ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، والذي يسمح بمحاسبة التحوط لجزء من الأصل المالي أو الإلتزام المالي. إلا أن المجلس إستنتج أيضاً، كما ستتم المناقشة لاحقاً في الفقرات "إستنتاج١٩٣ - إستنتاج٢٠٦"، أنه إذا قامت المنشأة بتغيير تقديراتها للفترات الزمنية التي يتوقع فيها سداد البنود (مثلاً في ضوء تجربة الدفع المسبق الأخيرة)، سينشأ عن ذلك حالة من عدم الفاعلية، بغض النظر عما إذا نتج عن مراجعة التقديرات جدولة أكثر أو أقل في فترة زمنية محددة.

إستنتاج١٨١ أشار المجلس أيضاً إلى أنه إذا كانت البنود في المحفظة المحوطة تخضع إلى مبالغ مختلفة من مخاطر السداد، فإنها قد تخفق في الإختبار الوارد في الفقرة ٧٨ بأن تكون متشابهة والمتطلب ذو العلاقة في الفقرة ٨٣ بأن التغير في القيمة العادلة المنسوب إلى المخاطر المحوطة لكل بند مفرد في المجموعة من المتوقع أن يكون متناسب تقريباً مع التغير الإجمالي في القيمة العادلة المنسوب إلى المخاطر المحوطة لمجموعة البنود. وقرر المجلس، في سياق التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة، أنه يمكن أن تكون هذه المتطلبات غير منسجمة مع قرار المجلس، المحدد في الفقرة السابقة، حول كيفية دمج آثار مخاطر الدفع المسبق. وتبعاً لذلك، قرر المجلس أنه ينبغي عدم تطبيقها. وبدلاً من ذلك، فإن الأصول المالية أو الإلتزامات المالية المشمولة في التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة تحتاج فقط إلى الاشتراك في المخاطر التي يتم التحوط بشأنها.

تحديد البند المحوط والإلتزامات ذات خاصية الطلب

إستنتاج١٨٢ درس المجلس طريقتين رئيسيتين للتغلب على المسألة المشار إليها في الفقرة "إستنتاج١٧٦(ب)"، وهما:-

(أ) تحديد البند المحوط على أنه إجمالي المركز المالي الصافي الذي ينتج من محفظة تحتوي على الأصول والإلتزامات. على سبيل المثال، إذا اشتملت فترة زمنية لإعادة التسعير على ١٠٠ وحدة عملة من الأصول ذات السعر الثابت و٩٠ وحدة عملة من الإلتزامات ذات السعر الثابت، يتم تحديد المركز المالي الصافي بقيمة ١٠ وحدة عملة على أنه البند المحوط.

(ب) تحديد البند المحوط على أنه جزء من الأصول (أي الأصول بقيمة ١٠ وحدة عملة في المثال أعلاه)، لكن ليس وجوب تحديد الأصول المختلفة.

إستنتاج١٨٣ فضل البعض في ردهم على مسودة العرض تحديد إجمالي المركز المالي الصافي في محفظة تحتوي على الأصول والإلتزامات. ومن وجهة نظرهم، تعامل أنظمة إدارة الأصل - الإلتزام الموجودة الأصول والإلتزامات المحددة على أنها تحوط طبيعي. وتركز قرارات الإدارة حول التحوط الإضافي على صافي التعرض المتبقي لدى المنشأة. كما يلاحظون أن التحديد المبني على جزء من الأصول أو الإلتزامات لا ينسجم مع أنظمة إدارة الأصل - الإلتزام الموجودة كما يفرض تكاليف أنظمة إضافية.

إستنتاج١٨٤ أثناء دراسته لمسائل التحديد، كان المجلس قلقاً أيضاً حيال مسائل القياس. وعلى وجه التحديد، لاحظ المجلس أن محاسبة تحوط القيمة العادلة يقتضي قياس التغير في القيمة العادلة للبند المحوط المنسوب إلى المخاطر التي يتم التحوط بشأنها. ويقتضي التحديد المبني على المركز المالي الصافي قياس كل من الأصول والإلتزامات في المحفظة بالقيمة العادلة (للمخاطر التي يتم التحوط بشأنها) من أجل حساب القيمة العادلة للمركز المالي الصافي. ورغم أنه من الممكن إستخدام الأساليب الإحصائية وغيرها من الأساليب لتقدير هذه القيم العادلة، فقد إستنتج المجلس أنه من غير الملائم إفتراض أن التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط يساوي التغير في القيمة العادلة للمركز المالي الصافي.

إستنتاج١٨٥ كما أشار المجلس إلى أنه، وبموجب المنهج الأول في الفقرة "إستنتاج ١٨٢" (تحديد إجمالي المركز المالي الصافي)، تبرز مسألة معينة إذا كان لدى المنشأة إلتزامات مستحقة الدفع عند الطلب أو بعد فترة التبليغ (التي يشار إليها أدناه بـ"الإلتزامات برسم الطلب"). وهذا يشمل بنود مثل الودائع تحت الطلب وبعض أنواع الودائع الآجلة. وتم إبلاغ المجلس، عند إدارة مخاطر سعر الفائدة، أن العديد من المنشآت التي يكون لديها إلتزامات برسم الطلب تقوم بشملها في التحوط المحفظي من خلال جدولتها إلى التاريخ الذي *يتوقع* فيه أن يستحق المبلغ الإجمالي للإلتزامات برسم الطلب في المحفظة بسبب صافي عمليات السحب من الحساب في المحفظة. ويكون عادة تاريخ السداد المتوقع هذا عبارة عن فترة تغطي عدة سنوات في المستقبل (مثلاً ٠ - ١٠ سنوات من تاريخه). وتم إبلاغ المجلس أيضاً بأن بعض المنشآت ترغب في تطبيق محاسبة تحوط القيمة العادلة على أساس هذه الجدولة، أي أنها ترغب بشمل الإلتزامات برسم الطلب في تحوط محفظة القيمة العادلة من خلال جدولتها على أساس تواريخ سدادها المتوقعة. وفيما يلي الآراء التي تؤيد وجهة النظر هذه:-

(أ) أنها منسجمة مع كيفية جدولة الإلتزامات برسم الطلب لأغراض إدارة المخاطر. وتتضمن إدارة مخاطر سعر الفائدة تحوط هامش سعر الفائدة الناتج من الأصول والإلتزامات وليس القيمة العادلة لكامل أو جزء من الأصول والإلتزامات المشمولة في المحفظة المحوطة. ويخضع هامش سعر الفائدة الخاص بفترة معينة للتغير حالما يتغير مبلغ الأصول ذات السعر الثابت في تلك الفترة عن مبلغ الإلتزامات ذات السعر الثابت في تلك الفترة.

(ب) أنها منسجمة مع معاملة الأصول مستحقة الدفع مسبقاً لشمل الإلتزامات برسم الطلب في التحوط المحفظي على أساس تواريخ السداد المتوقعة.

(ج) وكما هو الأمر بالنسبة للأصول مستحقة الدفع مسبقاً، تستند تواريخ الإستحقاق المتوقعة للإلتزامات برسم الطلب إلى السلوك التاريخي للعملاء.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(د) لا يستتبع تطبيق إطار محاسبة تحوط القيمة العادلة على المحفظة التي تضم إلتزامات برسم الطلب ربح مباشر من إنشاء الإلتزامات لأن جميع الأصول والإلتزامات تدخل المحفظة المحوطة بمبالغها المسجلة. وإضافة إلى ذلك ، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ * أن يكون المبلغ المسجل للإلتزام المالي عند الإعتراف الأولي به هي قيمته العادلة، والتي تساوي عادة سعر المعاملة (أي المبلغ المودع).

(هـ) يظهر التحليل التاريخي أن مستوى الأساس لمحفظة إلتزامات برسم الطلب، مثل حساب الشيكات، هو مستقر جدا. وفي حين أن جزء من الإلتزامات برسم الطلب يتغير مع أسعار الفائدة، فإن الجزء المتبقي- مستوى الأساس- لا يتغير. وبالتالي، تعتبر المنشآت مستوى الأساس هذا على أنه بند ذو سعر ثابت طويل الأجل وتشمله كما هو في عملية الجدولة المستخدمة لأغراض إدارة المخاطر.

(و) لا يعتبر التمييز بين الأموال "القديمة" و"الجديدة" ذو أهمية على مستوى المحفظة. ويتم معاملة المحفظة على أنها بند طويل الأجل حتى لو لم تكن الإلتزامات المختلفة كذلك.

إستنتاج١٨٦ أشار المجلس إلى أن هذا الموضوع مرتبط بكيفية قياس القيمة العادلة للإلتزام برسم الطلب. وبالتحديد، فهو يرتبط بشكل تبادلي مع المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي٣٩ † الذي يقتضي بأن لا تكون القيمة العادلة للإلتزام ذو خاصية الطلب أقل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب المخصوم من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه دفع المبلغ. وينطبق هذا المتطلب على جميع الإلتزامات ذات خاصية الطلب، وليس فقط تلك المشمولة في التحوط المحفظي.

إستنتاج١٨٧ أشار المجلس أيضاً إلى ما يلي:-

(أ) بالرغم من أن المنشآت يمكن أن تقوم، عند إدارة المخاطر، بجدولة الإلتزامات برسم الطلب على أساس تاريخ السداد المتوقع لإجمالي رصيد محفظة الحساب، إلا أنه من غير المرجح أن تكون إلتزامات الودائع المشمولة في ذلك الرصيد معلقة لفترة ممتدة (مثلاً لعدة سنوات). بل يُتوقع عادة سحب هذه الودائع خلال فترة زمنية قصيرة (مثلاً خلال بضعة أشهر أو اقل)، بالرغم من إحتمالية إستبدالها بودائع جديدة. وبعبارة أخرى، يكون رصيد المحفظة مستقرا نسبياً فقط لأنه يتم معادلة عمليات السحب في بعض الحساب (والتي تحدث عادة بسرعة نوعا ما) من خلال ودائع جديدة في حساب أخرى. وبالتالي، يكون الإلتزام الذي يتم تحوطه هو فعلياً البديل المتوقع للودائع الموجودة من خلال إستلام ودائع جديدة. ولا يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتحوط معاملة التنبؤ هذه لتكون مؤهلة لمحاسبة تحوط القيمة العادلة. وعلى العكس من ذلك، يمكن تطبيق محاسبة تحوط القيمة العادلة فقط على الإلتزام (أو الأصل) أو الإلتزام الثابت الموجود حالياً.

(ب) إن محفظة الإلتزامات برسم الطلب مماثلة لمحفظة الذمم الدائنة التجارية. حيث تحتوي كلتاهما أرصدة مختلفة يتوقع أن يتم دفعها عادة خلال فترة زمنية قصيرة (مثلاً خلال بضعة أشهر أو أقل) وتستبدل بأرصدة جديدة. وبالنسبة لكلتيهما أيضاً يوجد مبلغ – مستوى الأساس - يتوقع أن يكون مستقراً وموجوداً لفترة غير محدودة. وبالتالي، إذا سمح المجلس بشمل الإلتزامات برسم الطلب في تحوط القيمة العادلة بناءاً على مستوى الأساس

* أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة "تطبيق٧٦"
† أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٤٩

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المستقر الذي تم إيجاده من خلال البدائل المتوقعة، فإنه يجب أن يسمح أيضاً بـأن يكـون تحوط محفظة الذمم الدائنة التجارية مؤهلاً لمحاسبة تحوط القيمة العادلة على هذا الأساس.

(ج) لا تختلف محفظة الودائع الرئيسية المشابهة عن الوديعة المفردة، إلا أنه وفي ضوء "قانون الأرقام الكبيرة"، يعتبر سلوك المحفظة أكثر قابلية للتنبؤ به. وليس هناك آثار إختلاف من جمع العديد من البنود المتشابهة.

(د) يكون من غير المنسجم مع المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بأن لا تكـون القيمة العادلة للإلتزام ذو خاصية الطلب أقل من المبلغ مـستحق الـدفع عنـد الطلـب، المخصوم من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه دفع المبلغ، لجدولة هذه الإلتزامات لأغراض التحوط بإستخدام تاريخ مختلف. على سبيل المثال، يمكن سحب وديعة بقيمة ١٠٠ وحـدة عملة عند الطلب بدون غرامة. وينص معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن القيمة العادلة لهـذه الوديعة هي ١٠٠ وحدة عملة. ولا تتأثر تلك القيمة العادلة بأسعار الفائدة ولا تتغير عندما تتحرك أسعار الفائدة. وبناءاً عليه، لا يمكن شمل الودائع تحت الطلب في تحـوط القيمـة العادلة لمخاطر سعر الفائدة - فليس هناك مخاطر للقيمة العادلة ليتم تحوطها.

إستنتاج١٨٨ ولهذه الأسباب، إستنتج المجلس أنه لا ينبغي شمل الإلتزامات برسم الطلب في التحوط المحفظي على أساس تاريخ السداد المتوقع *لإجمالي رصيد محفظة الإلتزامات* برسم الطلـب، أي شـمل العمليات المتوقعة نقل أو إستبدال الودائع الموجودة بأخرى جديدة. لكن وكجزء مـن دراسـته للملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض، درس المجلس أيضاً ما إذا كان من الممكن شـمل الإلتزام برسم الطلب، مثل وديعة تحت الطلب، في التحوط المحفظي على أساس تاريخ الـسداد المتوقع *للرصيد القائم من الودائع المختلفة*، أي تجاهل أي عمليات نقـل أو إسـتبدال للودائـع الموجودة بأخرى جديدة. وأشار المجلس إلى ما يلي:-

(أ) بالنسبة للعديد من الإلتزامات برسم الطلب، يشير هذا المنهج إلى تاريخ سداد متوقع مبكـر أكثر مما يُفترض عادة بالنسبة لأغراض إدارة المخاطر. وبالتحديد، وفيما يخص حـساب الشيكات فإنه من المحتمل أن يشير إلى تاريخ إستحقاق متوقع يمتد لبضعة أشهر أو اقـل. ولكن بالنسبة للإلتزامات برسم الطلب الأخرى، مثل الودائع لأجل التي يمكن سحبها فقـط من خلال تكبد المودع عقوبة هامة، فإنه يمكن أن يشير إلى تاريخ سداد متوقع أقرب إلـى التاريخ المفترض لإدارة المخاطر.

(ب) يشير هذا المنهج إلى أن القيمة العادلة للإلتزام برسم الطلب ينبغي أن تعكس أيضاً تـاريخ السداد المتوقع للرصيد القائم، أي أن تكون القيمة العادلة لإلتزام الوديعة برسم الطلب هي القيمة الحالية لمبلغ الوديعة المخصوم من تاريخ السداد المتوقع. وأشار المجلس إلى أنـه من غير المنسجم السماح بأن تستند محاسبة تحوط القيمة العادلة إلى تاريخ السداد المتوقع، ولكن قياس القيمة العادلة للإلتزام عند الإعتراف الأولي على أسـاس مختلـف. وأشـار المجلس أيضاً إلى أن هذا المنهج يؤدي إلى نشوء فرق عند الإعتراف الأولي بين المبلـغ المودع والقيمة العادلة المعترف بها في الميزانية العمومية. وهذا يؤدي بالمقابل إلى نشوء مسألة ماذا يمثل الفرق. وتشمل الإحتمالات التي درسها المجلس ما يلي: (١) قيمة خيـار المودع لسحب أمواله قبل تاريخ الإستحقاق المتوقع، (٢) تكاليف التخديم المدفوعة مسبقاً، (٣) الربح. ولم يتوصل المجلس إلى إستنتاج حول ماذا يمثل الفرق، لكنه وافق على أنه لو طلب الإعتراف بهذه الفروق، فإن هذا سينطبق على جميع الإلتزامات برسم الطلب، وليس

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

فقط على تلك المشمولة في التحوط المحفظي. ويمثل هذا المتطلب تغيراً هاماً عن الممارسة الحالية.

(ج) إذا إعتبرت القيمة العادلة لإلتزام الوديعة برسم الطلب في تاريخ الإعتراف الأولي مساوية للمبلغ المودع، فإنه من غير المرجح أن يكون التحوط المحفظي للقيمة العادلة المبني على أساس تاريخ السداد المتوقع فعالاً. هذا لأن الودائع عادة تدفع فائدة بمعدل أقل بكثير من ذلك الذي يتم تحوطه (على سبيل المثال، يمكن أن تدفع الودائع فائدة بمعدل صفر أو بمعدلات متدنية جداً، في حين أن سعر الفائدة المحوط يمكن أن يكون حسب سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن أو سعر أساسي مشابه). وبالتالي، فإن القيمة العادلة للوديعة ستكون اقل حساسية بكثير تجاه تغيرات سعر الفائدة مما هي تجاه التغيرات في أداة التحوط.

(د) ترتبط مسألة كيفية تحديد القيمة العادلة للإلتزام برسم الطلب على نحو وثيق بمسائل يناقشها المجلس في مشاريع أخرى، بما في ذلك التأمين (المرحلة ٢)، والإعتراف بالإيرادات، وعقود الإيجار والقياس. وما تزال مناقشات المجلس في هذه المشاريع الأخرى مستمرة ولكنه من السابق لأوانه الوصول إلى إستنتاج في سياق تحوط المحفظة بدون دراسة حيثيات هذه المشاريع الأخرى.

إستنتاج١٨٩ قرر المجلس نتيجة لذلك ما يلي:-

(أ) التأكيد على المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي٣٩ * الذي يقتضي "بأن لا تكون القيمة العادلة للإلتزام المالي ذو خاصية الطلب (مثلاً وديعة تحت الطلب) أقل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب المخصوم من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه دفعه"؛ و

(ب) وتبعاً لذلك، لا يكون الإلتزام برسم الطلب مؤهلاً لمحاسبة تحوط القيمة العادلة لأي فترة تتجاوز أقصر فترة زمنية يمكن أن يطلب فيها الطرف المقابل الدفع.

وأشار المجلس إلى أنه، إعتماداً على نتيجة مناقشاته في المشاريع الأخرى (بشكل رئيسي التأمين (المرحلة ٢)، والإعتراف بالإيرادات، وعقود الإيجار والقياس)، يمكن أن يعيد دراسة هذه القرارات في وقت لاحق في المستقبل.

إستنتاج١٩٠ أشار المجلس أيضاً إلى أن ما يتم تحديده على أنه بند محوط في تحوط المحفظة يؤثر على مدى ملائمة هذا الموضوع، إلى حد ما على الأقل. وبالتحديد، إذا تم تحديد البند المحوط على أنه جزء من *الأصول* في محفظة معينة، فإن هذه المسألة ليست ذات صلة. وللتوضيح، نفترض أنه في فترة إعادة تسعير محددة كان لدى المنشأة ١٠٠ وحدة عملة من الأصول ذات السعر الثابت و٨٠ وحدة عملة مما تعتبره إلتزامات ذات سعر ثابت وترغب المنشأة بالتحوط لصافي مخاطرها بقيمة ٢٠ وحدة عملة. نفترض أيضاً أن جميع الإلتزامات هي إلتزامات برسم الطلب وأن الفترة الزمنية تلي تلك الفترة التي تشمل أول تاريخ يمكن فيه سداد البنود. وإذا تم تحديد البند المحوط على أنه بقيمة ٢٠ وحدة عملة من *الأصول*، فإنه لا يتم شمل الإلتزامات برسم الطلب في البند المحوط، بل يتم إستخدامها فقط لتحديد عدد الأصول التي ترغب المنشأة بتحديدها على أنها محوطة. وفي هذه الحالة، تكون إمكانية تحديد أو عدم تحديد الإلتزامات برسم الطلب على أنها بند محوط في تحوط القيمة العادلة أمراً غير ذي صلة. ولكن إذا كان ينبغي تحديد إجمالي المركز المالي الصافي على أنه بند محوط، لأن المركز المالي الصافي يتألف من ١٠٠ وحدة عملة من الأصول و ٨٠ وحدة عملة من الإلتزامات برسم الطلب، فإن إمكانية تحديد أو عدم تحديد الإلتزامات برسم الطلب على أنها بند محوط في تحوط القيمة العادلة يصبح أمراً هاماً.

---

* أنظر الفقرة ٤٩.

إستنتاج١٩١ ونظراً للنقاط المذكورة أعلاه، قرر المجلس أنه من الممكن تحديد جزء من الأصول أو الإلتزامات (بدلاً من إجمالي المركز المالي الصافي) على أنها بنود محوطة، للتغلب على جزء من مسألة الإلتزامات برسم الطلب. وأشار أيضاً إلى أن هذا المنهج ينسجم مع معيار المحاسبة الدولي٣٩ †، على خلاف تحديد إجمالي المركز المالي الصافي. ويمنع معيار المحاسبة الدولي٣٩ § تحديد إجمالي المركز المالي الصافي على أنه بند محوط، لكنه يسمح بتحقيق أثر مماثل من خلال تحديد مبلغ من الأصول (أو الإلتزامات) مساوٍ للمركز المالي الصافي.

إستنتاج١٩٢ إلا أن المجلس إعترف أيضاً أن هذه الطريقة في التحديد لن تحل بشكل تام مسألة الإلتزامات برسم الطلب. وعلى وجه التحديد، يبقى الموضوع ذو صلة إذا كان لدى المنشأة، في فترة إعادة تسعير محددة، العديد من الإلتزامات برسم الطلب التي يكون أقرب تاريخ سداد لها قبل تلك الفترة الزمنية والتي (أ) تشتمل تقريباً على جميع ما تعتبره المنشأة إلتزامات ذات سعر ثابت و(ب) التي تتجاوز إلتزاماتها ذات السعر الثابت (بما في ذلك الإلتزامات برسم الطلب) أصولها ذات السعر الثابت في تاريخ إعادة التسعير هذا. وفي هذه الحالة، تكون المنشأة في مركز مالي صافي للإلتزام. لذلك، فإنها تحتاج إلى تحديد مبلغ من الإلتزامات على أنه بند محوط. وما لم يكن لديها *إلتزامات* كافية ذات سعر ثابت غير تلك التي يمكن طلبها قبل تلك الفترة الزمنية، فإن هذا يشير إلى تحديد الإلتزامات برسم الطلب على أنها بند محوط. وبالإنسجام مع قرار المجلس الذي نوقش أعلاه، فإن مثل هذا التحوط لا يكون مؤهلاً لمحاسبة تحوط القيمة العادلة. (إذا لم تحمل الإلتزامات أي فائدة، لا يمكن تحديدها على أنها بند محوط في تحوط التدفق النقدي لأن تدفقاتها النقدية لا تتغير مع التغيرات في أسعار الفائدة، أي لا يوجد مخاطرة تدفق نقدي لأسعار الفائدة.* إلا أن علاقة التحوط يمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة تحوط التدفق النقدي إذا تم تحديدها على أنها تحوط للأصول ذات العلاقة).

أي جزء من الأصول ينبغي تحديده والتأثير على حالة عدم الفاعلية

إستنتاج١٩٣ بعد أن قرر المجلس أنه يمكن تحديد جزء من الأصول (أو الإلتزامات) على أنه بند محوط، درس كيفية التغلب على مشاكل الأنظمة المشار إليها في الفقرة "إستنتاج١٧٦ (ب) و(ج)". وأشار المجلس إلى أن هذه المشاكل تنشأ من تحديد الأصول (أو الإلتزامات) المختلفة على أنها بند محوط. وتبعاً لذلك، قرر المجلس أنه من الممكن التعبير عن البند المحوط على أنه مبلغ (من الأصول أو الإلتزامات) بدلاً من أنه أصول أو إلتزامات مختلفة.

إستنتاج١٩٤ أشار المجلس إلى أن هذا القرار - أنه يمكن تحديد البند المحوط على أنه مبلغ من الأصول أو الإلتزامات وليس كبنود محددة - يطرح قضية كيفية تعيين المبلغ المحدد. ودرس المجلس الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض التي تفيد بأنه ينبغي عدم تعيين أي طريقة لتحديد البند المحوط وبالتالي قياس الفاعلية. ولكن المجلس إستنتج أن أنه إذا لم يقدم أي إرشادات، فمن الممكن أن تقوم المنشآت بالتحديد بطرق مختلفة، مما يؤدي إلى إمكانية مقارنة ضئيلة بينها. وأشار المجلس أيضاً إلى أن هدفه، عندما سمح بتحديد مبلغ معين، كان التغلب على مشاكل الأنظمة المرتبطة بتحديد البنود المختلفة وتحقيق نتيجة محاسبية مشابهة جداً. وتبعاً لذلك، إستنتج المجلس أنه ينبغي أن يقتضي طريقة تحديد تقارب بشكل كبير النتيجة المحاسبية التي يمكن تحقيقها من خلال تحديد البنود المختلفة.

---

* أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٨٤.
† أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة "تطبيق ١٠١".
§ أنظر الإرشادات حول تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الأسئلة والإجابات "الإطار ٦-٣".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١٩٥ إضافة إلى ذلك، أشار المجلس إلى أن التحديد يوضح حالة عدم الفاعلية، إن وجدت، التي تنشأ إذا إختلفت تواريخ إعادة التسعير الفعلية في فترة إعادة تسعير محددة عن تلك المقدرة أو إذا تم مراجعة تواريخ إعادة التسعير المقدرة. وفيما يخص المثال أعلاه لفترة إعادة التسعير التي يوجد فيها ١٠٠ وحدة عملة من الأصول ذات السعر الثابت وتحدد المنشأة مبلغ ٢٠ وحدة عملة من الأصول على أنه بند محوط، درس المجلس منهجين اثنين (منهج الطبقات ومنهج النسبة المئوية) ملخصين أدناه.

منهج الطبقات

إستنتاج١٩٦ يحدد المنهج الأول، الموضح في الشكل ١، البند المحوط على أنه "طبقة" (مثلاً (أ) الطبقة السفلى، أو (ب) الطبقة العليا، أو (ج) جزء من الطبقة العليا) من الأصول أو (الإلتزامات) في فترة إعادة التسعير. وفي هذا المنهج، تعتبر محفظة بقيمة ١٠٠ وحدة عملة في المثال أعلاه أنها مكونة من طبقة محوطة بقيمة ٢٠ وحدة عملة وطبقة غير محوطة بقيمة ٨٠ وحدة عملة.

الشكل ١: توضيح تحديد مبلغ من الأصول على أنه طبقة

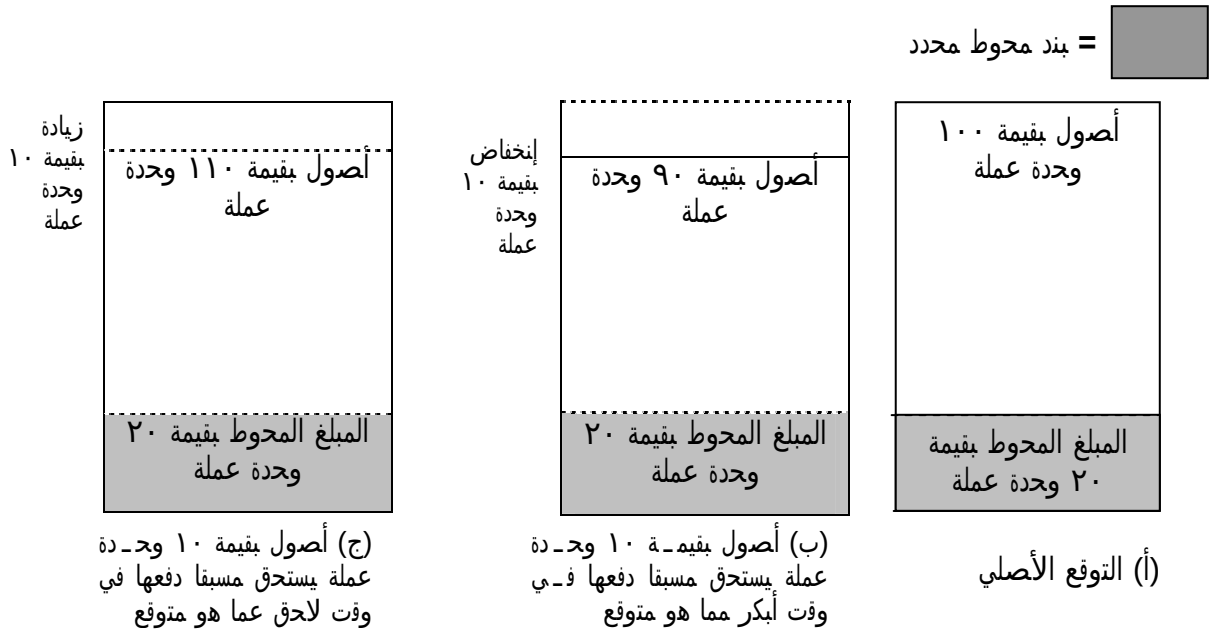


(أ) الطبقة السفلى (ب) الطبقة العليا (ج) جزء من الطبقة العليا

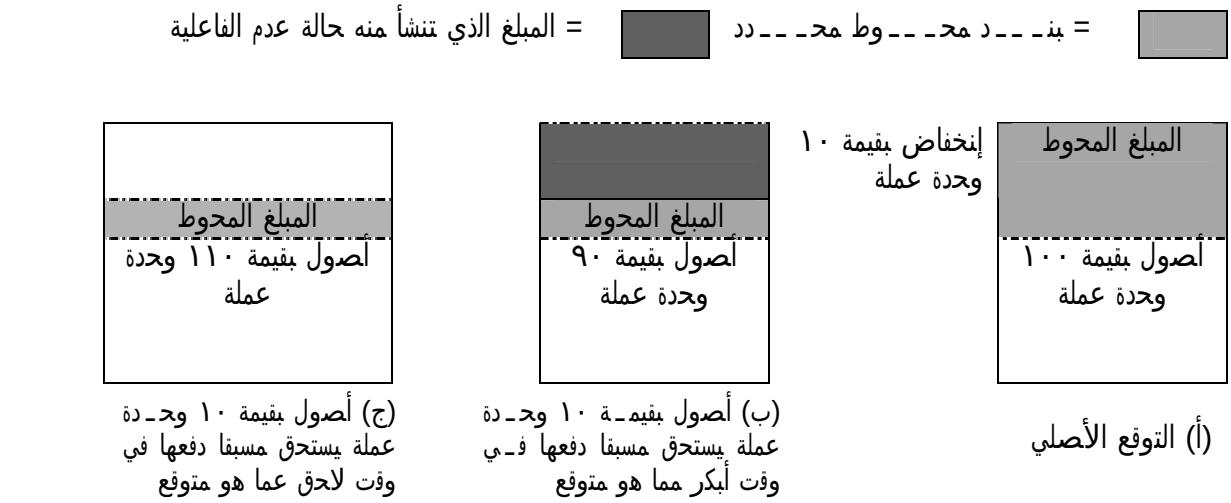
إستنتاج١٩٧ أشار المجلس إلى أن منهج الطبقات لا ينتج عنه الإعتراف بحالة عدم الفاعلية في جميع الحالات عندما يتغير المبلغ المقدر للأصول أو (الإلتزامات). على سبيل المثال، في منهج الطبقة السفلى (الشكل ٢)، إذا استحق مسبقاً دفع بعض الأصول في وقت أبكر من المتوقع بحيث تقوم المنشأة تنازلياً بتعديل تقديرها لمبلغ الأصول في فترة إعادة التسعير (مثلاً من ١٠٠ وحدة عملة إلى ٩٠ وحدة عملة)، يُفترض أن تأتي هذه التخفيضات أولاً من الطبقة العليا غير المحوطة (الشكل ٢(ب)). ويعتمد وجود أي حالة من عدم الفاعلية على ما إذا يصل التعديل التنازلي إلى الطبقة المحوطة بقيمة ٢٠ وحدة عملة. وبالتالي، إذا تم تحديد الطبقة السفلى على أنها بند محوط، فإنه من غير المرجح أن يتم الوصول إلى الطبقة (السفلى) المحوطة ومن غير المرجح أن تنشأ أي حالة من عدم الفاعلية. وعلى العكس من ذلك، إذا تم تحديد الطبقة العليا (الشكل ٣)، فإن أي تعديل تنازلي للمبلغ المقدر في فترة إعادة التسعير سيخفض الطبقة (العليا) المحوطة وستنشأ حالة من عدم الفاعلية (الشكل ٣(ب)).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الشكل ٢: توضيح الأثر على التغيرات في الدفعات المسبقة في منهج الطبقة السفلى



الشكل ٣: توضيح الأثر على التغيرات في الدفعات المسبقة في منهج الطبقة العليا



إستنتاج١٩٨ أخيرا، إذا استحق مسبقاً دفع بعض الأصول في وقت *لاحق* عما هو متوقع بحيث تقوم المنشأة *تصاعديا* بتعديل تقديرها لمبلغ الأصول في فترة إعادة التسعير هذه (مثلاً من ١٠٠ وحدة عملة إلى ١١٠ وحدة عملة، أنظر الشكل ٢(ج) و٣(ج))، لا تنشأ حالة من عدم الفاعلية بغض النظر عن كيفية تحديد الطبقة، على أساس أن الطبقة المحوطة بقيمة ٢٠ وحدة عملة ما تزال هناك وأنها هي كل ما تم تحوطه.

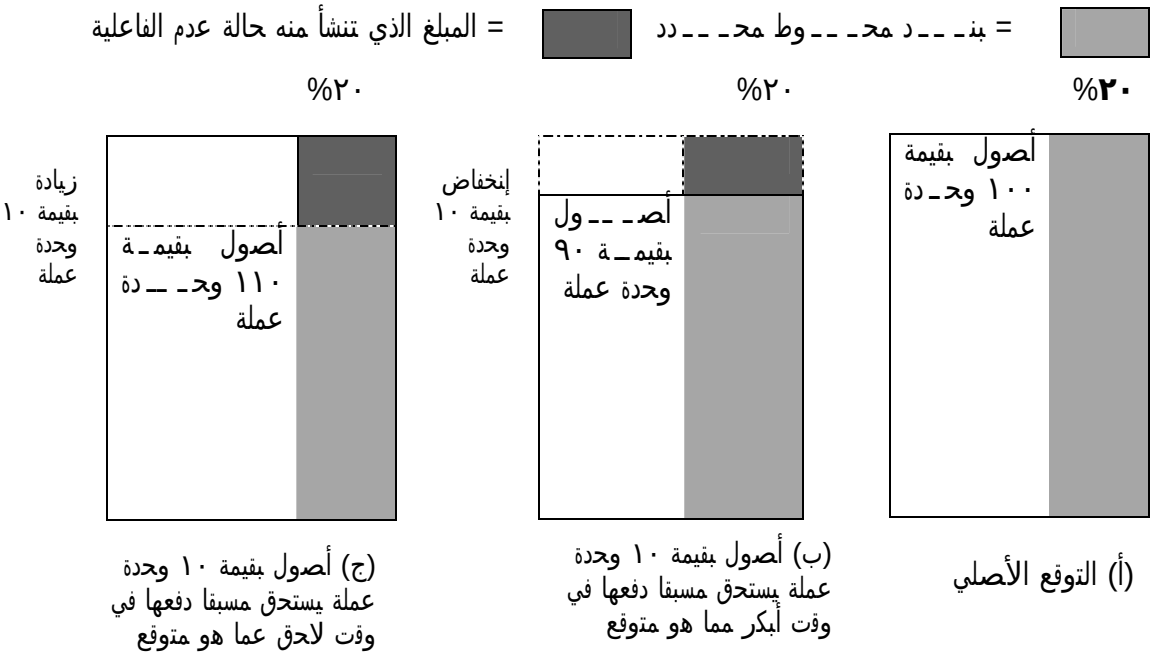
منهج النسبة المئوية

إستنتاج١٩٩ يحدد منهج النسبة المئوية، الموضح في الشكل ٤، البند المحوط على أنه نسبة مئوية من الأصول (أو الإلتزامات) في فترة إعادة التسعير. وفي هذا المنهج، يتم تحديد نسبة ٢٠% من الأصول بقيمة ١٠٠ وحدة عملة، في المحفظة الواردة في المثال أعلاه، في فترة إعادة التسعير هذه على أنها البند المحوط (الشكل ٤(أ)). ونتيجة لذلك، إذا إستحق مسبقاً دفع بعض الأصول في وقت *أبكر* مما هو متوقع بحيث تقوم المنشأة تنازليا بتعديل تقديرها لمبلغ الأصول في فترة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إعادة التسعير هذه (مثلاً من ١٠٠ وحدة عملة إلى ٩٠ وحدة عملة)، الشكل ٤(ب))، تنشأ حالة من عدم الفاعلية على نسبة ٢٠% من الإنخفاض (في هذه الحالة تنشأ عدم الفاعليـة علـى ٢ وحدة عملة). وبطريقة مشابهة، إذا استحق مسبقاً دفع بعض الأصول في وقت *لاحق* عما هـو متوقع بحيث تقوم المنشأة *تصاعديا* بتعديل تقديرها لمبلغ الأصول في فترة إعادة التسعير هـذه (مثلاً من ١٠٠ وحدة عملة إلى ١١٠ وحدة عملة، الشكل ٤(ج))، تنشأ حالة من عدم الفاعليـة على نسبة ٢٠% من الزيادة (وفي هذه الحالة تنشأ عدم الفاعلية على ٢ وحدة عملة).

الشكل ٤: توضيح تحديد مبلغ من الأصول على أنه نسبة مئوية



(أ) التوقع الأصلي

(ب) أصول بقيمة ١٠ وحدة عملة يستحق مسبقا دفعها في وقت أبكر مما هو متوقع

(ج) أصول بقيمة ١٠ وحدة عملة يستحق مسبقا دفعها في وقت لاحق عما هو متوقع

الآراء المؤيدة والمعارضة لمنهج الطبقات

إستنتاج٢٠٠ فيما يلي الآراء المؤيدة لمنهج الطبقات:-

(أ) يكون تحديد الطبقة السفلى منسجماً مع الأسئلة والإجابات "الإطار ٦-١" و "الإطار ٦-٢" من إرشادات تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩، والذي يسمح، بالنسبة لتحـوط التـدفق النقـدي، بتحديد الجزء "السفلي" من إعادة إستثمار التحصيلات من الأصول على أنه البند المحوط.

(ب) تحوط المنشأة مخاطر سعر الفائدة بدلاً من مخاطر الدفع المسبق. ولا تؤثر أي تغيرات فـي المحفظة بسبب التغيرات في الدفعات المسبقة على فاعلية التحوط في التقليل من مخاطر سعر الفائدة.

(ج) يمثل المنهج جميع حالات عدم الفاعلية في الجزء المحوط. ويسمح فقط للجزء المحوط بـأن يتم تعريفه بطريقة ترتبط فيها أول حالة من حالات عدم فاعلية المحتملة، على الأقـل فـي منهج الطبقة السفلى، بالجزء غير المحوط.

(د) من الصحيح أنه لا تنشأ حالة من عدم الفاعلية إذا أدت التغيرات في تقديرات الدفعات المسبقة إلى جدولة المزيد من الأصول في فترة إعادة التسعير تلك. وطالما أن الأصـول المـساوية للطبقة المحوطة تبقى، لا يكون هناك حالة من عدم الفاعلية ولا تؤثر التعديلات التـصاعدية على المبلغ في فترة إعادة التسعير على الطبقة المحوطة.

(هـ) يمكن النظر إلى البند المستحق دفعه مسبقاً على أنه مزيج بين بند غير مستحق الدفع مـسبقاً وخيار الدفع المسبق. ويمكن النظر إلى تحديد الطبقة السفلى على أنه تحوط لجزء من عمـر البند غير مستحق الدفع مسبقاً، ولكن ليس جزء من خيار الدفع المسبق. على سبيل المثـال،

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

يمكن النظر إلى رهن مستحق الدفع مسبقاً مدته ٢٥ عاماً على أنه مزيج بين (١) رهن غير مستحق الدفع مسبقاً ذو مدة ثابتة مدته ٢٥ عاماً و(٢) خيار دفع مسبق مكتوب يسمح للمقترض بتسديد الرهن مبكرا. إذا قامت المنشأة بتحوط هذا الأصل بواسطة مشتقة مدتها ٥ سنوات، فإن هذا يكون مكافئا لتحوط أول ٥ سنوات من العنصر (١). وإذا تم النظر إلى الوضع بهذه الطريقة، لا تنشأ أي حالة من عدم الفاعلية عندما تؤدي تغيرات سعر الفائدة إلى تغير قيمة خيار الدفع المسبق (ما لم يتم ممارسة الخيار ودفع الأصل مسبقاً) لأن خيار الدفع المسبق لم يتم تحويطه.

إستنتاج٢٠١ فيما يلي الآراء المعارضة لمنهج الطبقات:-

(أ) إن الإعتبارات التي تنطبق على تحوط القيمة العادلة تختلف عن تلك التي تنطبق على تحوط التدفق النقدي. ففي تحوط التدفق النقدي، يتم تحوط التدفقات النقدية المرتبطة بإعادة إستثمار التحصيلات المستقبلية المحتملة. أما في تحوط القيمة العادلة، يتم تحوط القيمة العادلة للأصول الموجودة حاليا.

(ب) إن حقيقة أنه لا يتم الإعتراف بحالة عدم الفاعلية إذا تم إعادة تقدير المبلغ في فترة إعادة التسعير تصاعديا (بحيث تصبح المنشأة تشمل تحوطات أقل) لا تنسجم مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبالنسبة لتحوط القيمة العادلة، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الإعتراف بعدم الفاعلية عندما تكون التحوطات في المنشأة مبالغ فيها (أي أن المشتقة تتجاوز البند المحوط) وعندما تصبح التحوطات في المنشأة أقل (أي تكون المشتقة أصغر من البند المحوط).

(ج) وكما هو مشار إليه في الفقرة "إستنتاج ٢٠٠(هـ)"، يمكن النظر إلى البند مستحق الدفع مسبقاً على أنه مزيج بين بند غير مستحق الدفع مسبقاً وخيار الدفع المسبق. وعندما تتغير أسعار الفائدة، تتغير القيمة العادلة لكلا هذين العنصرين.

(د) إن الهدف من تطبيق محاسبة تحوط القيمة العادلة على البند المحوط المحدد على أساس مبلغ معين (وليس كأصول أو إلتزامات المختلفة) هو الحصول على نتائج قريبة جدا من تلك التي كان من الممكن الحصول عليها لو تم تحديد الأصول أو الإلتزامات المختلفة على أنها بند محوط. ولو تم تحديد الأصول المختلفة مستحقة الدفع مسبقاً على أنها بند محوط، يتم الإعتراف بالتغير في كلا العنصرين المشار إليهما في (ج) أعلاه (إلى الحد الذي ينسبان فيه إلى المخاطر المحوطة) في حساب الربح أو الخسارة، عندما ترتفع وتنخفض أسعار الفائدة. وتبعاً لذلك، يختلف التغير في القيمة العادلة للأصل المحوط عن التغير في القيمة العادلة لمشتقة التحوط (ما لم تشتمل تلك المشتقة على خيار دفع مسبق مقابل) ويتم الإعتراف بحالة عدم الفاعلية للفرق. وهذا يستتبع في المنهج المبسط لتحديد البند المحوط على أنه مبلغ وجوب أن تنشأ حالة من عدم الفاعلية على نحو مماثل.

(هـ) تشتمل جميع الأصول مستحقة الدفع مسبقاً في فترة إعادة التسعير، وليس فقط طبقة منها، على خيار دفع مسبق تتغير قيمته العادلة مع التغيرات في أسعار الفائدة. وتبعاً لذلك، عندما تتغير أسعار الفائدة، فإن القيمة العادلة للأصول المحوطة (التي تشتمل على خيار دفع مسبق تغيرت قيمته العادلة) ستتغير بمبلغ يختلف عن مشتقة التحوط (والتي لا تشتمل عادة على خيار الدفع المسبق)، وستنشأ حالة من عدم الفاعلية. ويحدث هذا التأثير بغض النظر عما إذا إرتفعت أو إنخفضت أسعار الفائدة - أي بغض النظر عما إذا تؤدي عمليات إعادة تقدير الدفعات المسبقة إلى مبلغ أكبر أو أصغر في فترة زمنية معينة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(و) ترتبط مخاطر سعر الفائدة ومخاطر الدفع المسبق على نحو وثيق بحيث أنه من غير الملائم فصل العنصرين المشار إليهما في الفقرة "إستنتاج ٢٠٠(هـ)" وتحديد واحد منهما فقط (أو جزء من واحد منهما) على أنه بند محوط. وعادة ما يكون أهم سبب للتغيرات في أسعار الدفع المسبق هي التغيرات في أسعار الفائدة. وهذه العلاقة الوثيقة هي السبب وراء منع معيار المحاسبة الدولي٣٩ * الأصل المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق من أن يكون بنداً محوطاً فيما يتعلق بأي من مخاطر سعر الفائدة أو مخاطر الدفع المسبق. وزيادة على ذلك، لا تفصل معظم المنشآت بين العنصرين لأغراض إدارة المخاطرة. وبدلاً من ذلك، فإنها تدمج خيار الدفع المسبق من خلال جدولة المبالغ على أساس تواريخ الإستحقاق المتوقعة. وعندما تختار المنشآت إستخدام ممارسات إدارة المخاطر- بناءاً على عدم الفصل بين مخاطر الدفع المسبق ومخاطر سعر الفائدة - كأساس التحديد لأغراض محاسبة التحوط، فإنه من غير الملائم فصل العنصرين المشار إليهما في الفقرة "إستنتاج ٢٠٠(هـ)" وتحديد واحد منهما فقط (أو جزء من واحد منهما) على أنه بند محوط.

(ز) إذا تغيرت أسعار الفائدة، سيختلف التأثير على القيمة العادلة لمحفظة بنود مستحقة الدفع مسبقاً عن التأثير على القيمة العادلة لمحفظة بنود متطابقة لكنها غير مستحقة الدفع مسبقاً. ولكن عند إستخدام منهج الطبقات، فإنه لا يتم الإعتراف بهذا الإختلاف - وإذا تم تحويط المحفظتين بنفس المقدار، فإنه يتم الإعتراف بكلتيهما في الميزانية العمومية بنفس المبلغ.

إستنتاج٢٠٢ اقتنع المجلس بالآراء الواردة في الفقرة "إستنتاج ٢٠١" ورفض منهج الطبقات. وبالتحديد، إستنتج المجلس أنه ينبغي تحديد البند المحوط بطريقة تضمن نشوء حالة من عدم الفاعلية في حال قامت المنشأة بتغيير تقديراتها لفترات إعادة التسعير التي يُتوقع فيها سداد أو إستحقاق البنود (مثلاً على ضوء تجربة الدفع المسبق الحديثة). وإستنتج أيضاً أن حالة عدم الفاعلية يجب أن تنشأ عندما تنخفض الدفعات المسبقة المقدرة، مما يؤدي إلى المزيد من الأصول في فترة إعادة تسعير محددة، وأيضا عندما تنخفض مما يؤدي إلى أصول اقل.

آراء تطالب بمنهج ثالث - قياس التغير مباشرة في القيمة العادلة لكامل البند المحوط

إستنتاج٢٠٣ درس المجلس أيضاً الملاحظات التالية حول مسودة العرض:-

(أ) تقوم بعض المنشآت بتحويط مخاطر الدفع المسبق ومخاطر سعر الفائدة بشكل منفصل، من خلال التحوط لتاريخ الدفع المسبق المتوقع بإستخدام مبادلات سعر الفائدة، وتحويط الإختلافات المحتملة في تواريخ الدفع المسبق المتوقعة هذه بإستخدام حقوق خيار المبادلة.

(ب) تقتضي مخصصات المشتقات الضمنية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فصل بعض الأصول مستحقة الدفع مسبقاً إلى خيار دفع مسبق وعقد أساسي غير مستحق الدفع مسبقاً† (ما لم تكن المنشأة غير قادرة على قياس خيار الدفع المسبق بشكل منفصل، وفي هذه الحالة فإنها تعامل الأصل بالكامل على أنه محتفظ بها للمتاجرة §). ويبدو أن هذا يتعارض مع وجهة النظر الواردة في مسودة العرض التي تفيد أنه من الصعب جدا فصل المخاطرتين لأغراض تحوط المحفظة.

---

* أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٧٩.
† أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ١١ والفقرة "تطبيق ٣٠(ز).
§ أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٢٠٤ وفي دراسة هذه الآراء، أشار المجلس إلى أن منهج النسبة المئوية المذكور في الفقرة "تطبيق١٢٦(ب)" هو بديل لقياس التغير في القيمة العادلة لكامل الأصل (أو الإلتزام) - بما في ذلك أي خيار دفع مسبق ضمني - الذي ينسب إلى التغيرات في أسعار الفائدة. ووضع المجلس هذا البديل في مسودة العرض لأنه قد تم إعلامه بأن معظم المنشآت (ا) لا تفصل مخاطر الدفع المسبق عن مخاطر أسعار الفائدة لأغراض إدارة المخاطر وبالتالي (ب) لم تكن قادرة على تقييم التغير في قيمة كامل الأصل (بما في ذلك أي خيار دفع مسبق ضمني) الذي ينسب إلى التغيرات في أسعار الفائدة المحوطة. إلا أن الملاحظات المذكورة في الفقرة "إستنتاج٢٠٣" أشارت إلى أنه يمكن في بعض الحالات أن تكون المنشآت قادرة على قياس هذا التغير في القيمة مباشرة. وأشار المجلس إلى أن مثل هذه الطريقة المباشرة في القياس مفضلة من حيث المفهوم على البديل المطروح في الفقرة "تطبيق١٢٦(ب)"، وقرر تبعاً لذلك الإعتراف بها صراحة. لذلك، وعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة التي تحوط الأصول مستحقة الدفع مسبقاً بإستخدام مزيج بين مبادلات سعر الفائدة وحقوق خيار المبادلة قادرة على قياس التغير في القيمة العادلة لكامل الأصل مباشرة، فإنه يمكنها قياس الفاعلية من خلال مقارنة التغير في قيمة المبادلات وحقوق خيار المبادلة مع التغير في القيمة العادلة لكامل الأصل (بما في ذلك التغير في قيمة خيار الدفع المسبق المتضمن فيها) المنسوب إلى التغيرات في أسعار الفائدة. إلا أن المجلس قرر أيضاً السماح بالبديل المقترح في مسودة العرض لتلك المنشآت غير القادرة على قياس التغير في القيمة العادلة لكامل الأصل مباشرة.

دراسة متطلبات الأنظمة

إستنتاج٢٠٥ وأخيرا، تم إعلام المجلس أنه من أجل أن تكون الأمور عملية فيما يتعلق بحاجات الأنظمة، فإنه لا ينبغي أن يقتضي أي منهج تتبع المبلغ في فترة إعادة تسعير محددة للفترات المتعددة. لذلك قرر المجلس أنه يجب حساب عدم الفاعلية من خلال تحديد التغير في المبلغ المقدر في فترة إعادة تسعير معينة بين التاريخ الذي يتم فيه قياس الفاعلية والتاريخ التالي لذلك، كما هو منصوص عليه بشكل كامل في الفقرتين "تطبيق ١٢٦" و "تطبيق ١٢٧". ويقتضي هذا من المنشأة أن تتبع حجم التغير في كل فترة إعادة تسعير بين هذين التاريخين المنسوب إلى مراجعة التقديرات وحجم التغير المنسوب إلى إنشاء أصول (أو إلتزامات) جديدة. لكن ما أن يتم تحديد عدم الفاعلية كما هو مبين أعلاه، تبدأ المنشأة بشكل أساسي من جديد، أي أنها تحدد المبلغ الجديد في كل فترة إعادة تسعير (بما في ذلك البنود الجديدة التي تم إنشائها منذ آخر إختبار لفاعليتها)، وتحدد بندا محوطاً جديدا، وتكرر إجراءات تحديد حالة عدم الفاعلية في التاريخ التالي الذي تختبر فيه عدم الفاعلية. لذلك تقتصر عملية التتبع على التحركات بين التاريخ الذي يتم فيه قياس الفاعلية والتاريخ التالي لذلك. وليس من الضروري التتبع للفترات المتعددة. إلا أن المنشأة ستحتاج للاحتفاظ بسجلات تتعلق بكل فترة إعادة تسعير (أ) لمطابقة المبالغ لكل فترة إعادة تسعير مع إجمالي المبالغ في بندي السطر المنفصلين في الميزانية العمومية (أنظر الفقرة "تطبيق ١١٤(و)) (ب) ولضمان إلغاء الإعتراف بالمبالغ في بندي السطر المنفصلين في موعد أقصاه التاريخ الذي تنتهي فيه فترة إعادة التسعير التي ترتبط بها.

إستنتاج٢٠٦ أشار المجلس أيضاً إلى أن مبلغ التتبع الذي يقتضيه منهج النسبة المئوية لا يكون أكثر مما قد تقتضيه أي من مناهج الطبقات. لذلك إستنتج المجلس أنه لم يتم بشكل واضح تفضيل أي منهج من وجهة نظر حاجات الأنظمة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المبلغ المسجل للبند المحوط

إستنتاج٢٠٧ إن آخر موضوع تمت الإشارة إليه في الفقرة "إستنتاج ١٧٦" هو كيفية عرض التغير في القيمة العادلة للبند المحوط في الميزانية العمومية. وأشار المجلس إلى مخاوف المجاوبين حول إمكانية أن يحتوي البند المحوط على العديد - وربما الآلاف - من الأصول (أو الإلتزامات) المختلفة وأن تغير المبالغ المسجلة لكل من هذه البنود المختلفة هو أمر غير عملي. ودرس المجلس مسألة التعامل مع هذه المخاوف من خلال السماح بعرض التغير في القيمة في بند سطر واحد في الميزانية العمومية. إلا أن المجلس أشار إلى أن هذا قد يؤدي إلى إنخفاض في القيمة العادلة للأصل المالي (الإلتزام المالي) المعترف به على أنه إلتزام مالي (أصل مالي). بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن يكون البند المحوط بالنسبة لبعض فترات إعادة التسعير عبارة عن أصل، في حين يمكن أن يكون عبارة عن إلتزام بالنسبة لفترات أخرى. وإستنتج المجلس أنه من غير الصحيح عرض التغيرات في القيمة العادلة لفترات إعادة التسعير هذه معاً، لأنه هذا يجمع التغيرات في القيمة العادلة للأصول مع التغيرات في القيمة العادلة للإلتزامات.

إستنتاج٢٠٨ بناءاً على ذلك، قرر المجلس أنه ينبغي عرض بندي السطر كما يلي:-

(أ) بالنسبة لفترات إعادة التسعير تلك التي يكون فيها البند المحوط أصلاً، يتم عرض التغير في قيمته العادلة في بند سطر واحد منفصل ضمن الأصول؛ و

(ب) بالنسبة لفترات إعادة التسعير تلك التي يكون فيها البند المحوط إلتزاماً، يتم عرض التغير في قيمته العادلة في بند سطر واحد منفصل ضمن الإلتزامات.

إستنتاج٢٠٩ أشار المجلس إلى أن بنود السطر هذه تمثل التغيرات في القيمة العادلة للبند المحوط. ولهذا السبب، قرر المجلس أنه ينبغي عرضها إلى جانب الأصول المالية أو الإلتزامات المالية.

إلغاء الإعتراف بالمبالغ المشمولة في بنود السطر المنفصلة

إلغاء الإعتراف بالأصل (أو الإلتزام) في المحفظة المحوطة

إستنتاج٢١٠ ناقش المجلس كيف ومتى ينبغي إلغاء المبالغ المعترف بها في بنود السطر المنفصلة من الميزانية العمومية. وأشار المجلس إلى أن الهدف هو إلغاء هذه المبالغ من الميزانية العمومية في نفس الفترات التي كان سيتم إلغائها منها لو تم تحديد الأصول أو الإلتزامات المختلفة (وليس مبلغ معين) على أنها بند محوط.

إستنتاج٢١١ أشار المجلس إلى أنه من الممكن تحقيق هذا الهدف بشكل تام إذا قامت المنشأة بجدولة الأصول أو الإلتزامات المختلفة في فترات إعادة التسعير وتتبعت طول المدة التي تكون فيها البنود المختلفة المجدولة محوطة ومقدار ما تم تحوطه من البند في كل فترة زمنية. وفي غياب هذه الجدولة والتتبع، لا بد من وضع بعض الإفتراضات حول هذه المسائل، وبالتالي حول ما ينبغي إلغائه من بنود السطر المنفصل في الميزانية العمومية عندما يتم إلغاء الإعتراف بأصل (أو إلتزام) في المحفظة المحوطة. بالإضافة إلى ذلك، لا بد من وجود بعض الإجراءات الوقائية لضمان إلغاء المبالغ المشمولة في بنود السطر المنفصل من الميزانية العمومية خلال فترة

معقولة وأن لا تبقى في الميزانية العمومية لفترة غير محددة. ومع أخذ هذه النقاط بعين الإعتبار، قرر المجلس أن يقتضي ما يلي:-

(أ) متى يتم إلغاء الإعتراف بالأصل (أو الإلتزام) في المحفظة المحوطة - سواء من خلال دفع مسبق قبل الموعد المتوقع أو البيع أو الشطب من إنخفاض القيمة - ينبغي إلغاء أي مبلغ مشمول في بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية يكون مرتبط بذلك الأصل (أو الإلتزام) الذي يتم إلغاء الإعتراف به من الميزانية العمومية وأن يُشمل في الأرباح أو الخسائر عند إلغاء الإعتراف.

(ب) إذا لم تستطع المنشأة أن تحدد في أي فترة (فترات) تم جدولة الأصل (أو الإلتزام) الذي تم إلغاء الإعتراف به:-

(١) فإنها ينبغي أن تفترض أن دفعات مسبقة ذات قيمة أعلى من المتوقع تحصل على الأصول المجدولة في أول فترة زمنية متوفرة؛ و

(٢) ينبغي أن تخصص المبيعات وعمليات إنخفاض القيمة للأصول المجدولة في جميع الفترات الزمنية التي تحتوي على البند الذي تم إلغاء الإعتراف به على أساس معقول ونظامي.

(ج) ينبغي على المنشأة أن تتبع مقدار ما يرتبط من إجمالي المبلغ المشمول في بنود السطر المنفصل بكل فترة إعادة تسعير، كما ينبغي أن تلغي المبلغ المرتبط بفترة محددة من الميزانية العمومية في موعد أقصاه تاريخ انتهاء تلك الفترة الزمنية.

الإطفاء

إستنتاج٢١٢ أشار المجلس أيضاً إلى أنه إذا تم تخفيض المبلغ المحوط المحدد لفترة إعادة تسعير معينة، يقتضي معيار المحاسبة الدولي٣٩* إطفاء بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية المذكور في الفقرة "٨٩أ" والمرتبط بذلك التخفيض على أساس سعر الفائدة الفعلي المعاد حسابه. وأشار إلى أنه بالنسبة لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة، يمكن أن يكون الإطفاء على أساس سعر الفائدة الفعلي المعاد حسابه صعب التحديد وقد يقتضي متطلبات أنظمة إضافية هامة. وتبعاً لذلك، قرر المجلس أنه في حالة التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة (وفقط في هذه الحالة من التحوط)، يمكن إطفاء رصيد بند السطر بإستخدام طريقة القسط الثابت عندما تكون الطريقة المبنية على أساس سعر الفائدة الفعلي المعاد حسابه غير ممكنة.

أداة التحوط

إستنتاج٢١٣ طالب المعلقون من المجلس توضيح ما إذا كان من الممكن أن تكون أداة التحوط عبارة عن محفظة مشتقات تحتوي على أوضاع معادلة للمخاطر. وقد أشار المعلقون إلى أن النسخ السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لم تكون واضحة بهذا الشأن.

إستنتاج٢١٤ وقد نشأ هذا الموضوع بسبب تغير الأصول والإلتزامات في كل فترة زمنية لإعادة التسعير عبر الوقت مع تغير توقعات الدفعات المسبقة، ولأنه يتم إلغاء البنود وإنشاء بنود جديدة. لذلك فإن المركز المالي الصافي والمبلغ الذي ترغب المنشأة بتحديده على أنه بند محوط يتغيران أيضاً بمرور الوقت. وإذا إنخفض البند المحوط، فإنه لا بد من تخفيض أداة التحوط. إلا أن المنشآت لا تخفض عادة أداة التحوط من خلال التصرف ببعض المشتقات المشمولة فيها. وبدلاً من ذلك، تعدل المنشآت أداة التحوط من خلال الدخول في مشتقات جديدة ذات محفظة من المخاطر المعادلة.

* أنظر الفقرة ٩٢.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٢١٥ قرر المجلس السماح بان تكون أداة التحوط عبارة عن محفظة مشتقات تحتوي على أوضاع معادلة للمخاطر لكلا التحوطات المنفردة وتحوطان المحفظة. وأشار إلى أنه يتم قياس جميع المشتقات المعنية بالقيمة العادلة. وأشار أيضاً إلى أن طريقتي تعديل أداة التحوط المذكورتين في الفقرة السابقة يمكن أن تحققا نفس التأثير بشكل جوهري. لذلك وضح المجلس الفقرة ٧٧ لهذا الغرض.

فاعلية التحوط للتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة

إستنتاج٢١٦ تساءل البعض في ردهم على مسودة العرض ما إذا كان ينبغي تطبيق إختبارات الفاعلية* في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة. وأشار المجلس إلى أن هدفه من تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالنسبة لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة هو السماح بإستخدام محاسبة تحوط القيمة العادلة بسهولة أكثر، مع الإستمرار في تحقيق مبادئ محاسبة التحوط. وأحد هذه المبادئ هو أن التحوط عالي الفاعلية. وعليه إستنتج المجلس أن متطلبات الفاعلية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنطبق بشكل متساو على التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة.

إستنتاج٢١٧ وسعى بعض المجاوبين على مسودة العرض إلى إيجاد إرشادات حول كيفية تطبيق إختبارات الفاعلية على تحوط المحفظة. وعلى وجه التحديد، فقد تساءلوا عن كيفية تطبيق إختبار الفاعلية المستقبلي عندما تقوم المنشأة بشكل دوري "بإعادة موازنة" التحوط (أي تقوم بتعديل مبلغ أداة التحوط لعكس التغيرات في البند المحوط). وقرر المجلس أنه إذا كانت إستراتيجية المنشاة لإدارة المخاطر هي تغيير مبلغ أداة التحوط بشكل دوري لعكس التغيرات في الوضع المحوط، فإن تلك الإستراتيجية تؤثر على تحديد مدة التحوط. وبالتالي، فإن المنشأة تحتاج لأن تثبت أنه من المتوقع أن يكون التحوط عالي الفاعلية فقط خلال الفترة حتى يتم تعديل مبلغ أداة التحوط للمرة التالية. وأشار المجلس إلى أن هذا القرار لا يتعارض مع المتطلب الوارد في الفقرة ٧٥ وهو أن "علاقة التحوط لا يمكن "تحديدها" فقط لجزء من الفترة الزمنية التي تبقى خلالها أداة التحوط معلقة". وهذا لأنه يتم تحديد كامل أداة التحوط (وليس فقط بعض من تدفقاتها النقدية، على سبيل المثال، خلال الفترة حتى يتم تعديل التحوط للمرة التالية). ولكن يتم تقييم الفاعلية المتوقعة من خلال دراسة التغير في القيمة العادلة لكامل أداة التحوط فقط للفترة حتى يتم تعديلها للمرة التالية.

إستنتاج٢١٨ وكان الموضوع الثالث الذي أثارته رسائل الملاحظات فيما يخص تحوط المحفظة هو ما إذا كان ينبغي تقييم إختبار الفاعلية ذات الأثر الرجعي لجميع الفترات الزمنية بشكل إجمالي أو فردي لكل فترة زمنية. وقرر المجلس أنه يمكن للمنشآت إستخدام أي طريقة لتقييم الفاعلية ذات الأثر الرجعي، ولكنه أشار إلى أن الطريقة المختارة تشكل جزءاً من توثيق علاقة التحوط في بداية التحوط وفقاً للفقرة ٨٨(أ) وبالتالي لا يمكن إتخاذ القرار في الوقت الذي يتم فيه القيام بإختبار الفاعلية ذات الأثر الرجعي.

---

* أنظر الفقرة "تطبيق١٠٥"..

التحول إلى محاسبة تحوط القيمة العادلة لمحافظ مخاطر سعر الفائدة

إستنتاج٢١٩ أثناء الصياغة النهائية للتعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩، درس المجلس ما إذا يمكن توفير إرشادات إضافية للمنشآت الراغبة بتطبيق محاسبة تحوط القيمة العادلة على تحوط المحفظة الذي تم محاسبته سابقاً بإستخدام محاسبة تحوط التدفق النقدي. وأشار المجلس إلى أنه يمكن لهذه المنشآت تطبيق الفقرة ١٠١(د) لإلغاء تحديد تحوط التدفق النقدي وإعادة تحديد تحوط قيمة عادلة جديد بإستخدام نفس البند المحوط وأداة التحوط، وقرر توضيح هذا في إرشادات التطبيق. بالإضافة إلى ذلك، إستنتج المجلس أن التوضيح لم يكن مطلوبا بالنسبة للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى لأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ كان قد اشتمل مسبقاً على إرشادات كافية.

إستنتاج٢٢٠ درس المجلس أيضاً إمكانية السماح بتحديد تحوط المحفظة بأثر رجعي. وأشار المجلس أن هذا قد يتعارض مع المبدأ الوارد في الفقرة ٨٨(أ) والذي يفيد "بأنه يوجد في بداية التحوط تحديد وتوثيق رسميين لعلاقة التحوط" وبناءاً على ذلك، قرر عدم السماح بالتحديد بأثر رجعي.

إلغاء الإختلافات المختارة عن مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً

إستنتاج٢٢١ درس المجلس فرص إلغاء الإختلافات بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. وتتشابه عموماً إرشادات القياس ومحاسبة التحوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح مع تلك التي بموجب مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. وستقلل التعديلات أو تلغي الإختلافات بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً في النواحي المدرجة أدناه. إلا أن سيبقى هناك إختلافات في نواح أخرى. على سبيل المثال، تكون مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً أكثر تفصيلا في العديد من النواحي، لكن ليس جميعها، مما قد يؤدي إلى إختلاف في المحاسبة عندما تطبق المنشأة منهج محاسبي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يكون مسموحاً به بموجب مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً.

عقود بيع أو شراء بند غير مالي

(أ) قرر المجلس إعتبار عقد بيع أو شراء البند غير المالي على أنه مشتقة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان البند غير المالي موضوع العقد قابلاً للتحويل بسهولة إلى نقد ولم يكن العقد عبارة عن عقد بيع أو شراء "عادي". ويمكن مقارنة هذا المتطلب مع تعريف المشتقة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣، والذي يشمل أيضاً عقودا تكون بنودها ذات الصلة قابلة للتحويل بسهولة إلى نقد، ومع إستثناء النطاق في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣ لعمليات البيع والشراء "العادية".

النطاق: إلتزامات القروض

(ب) قرر المجلس إضافة فقرة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لإستثناء إلتزامات القروض المحددة التي لا يتم تسويتها على أساس صافي الأرصدة. وكانت مثل هذه القروض ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي. وأدى التعديل إلى جعل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أقرب إلى مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأرباح والخسائر غير المتحققة من الأصول المالية المتوفرة برسم البيع

(ج) قرر المجلس إلغاء خيار الإعتراف بالأرباح والخسائر من الأصول المالية المتوفرة برسم البيع في حساب الربح أو الخسارة (معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٥٥(ب))، وبالتالي يقتضي الإعتراف بهذه الأرباح والخسائر في حقوق الملكية*. وينسجم التغيير مع بيان معايير المحاسبة المالية ١١٥، الذي لا يوفر الخيار الموجود في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي للإعتراف بالأرباح والخسائر من الأصول المالية المتوفرة برسم البيع في حساب الربح أو الخسارة. ويقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١١٥ الإعتراف بتلك الأرباح والخسائر غير المتحققة في دخل شامل آخر (وليس في حساب الربح أو الخسارة).

القيمة العادلة في الأسواق النشطة

(د) قرر المجلس تعديل الصياغة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة "تطبيق ٧١"، لتنص على أن سعر السوق المعلن "هو" أفضل دليل على القيمة العادلة، بدلاً من عبارة أن سعر السوق المعلن يكون "عادة" أفضل دليل على القيمة العادلة. وهذا يماثل بيان معايير المحاسبة المالية ١٠٧ "*الإفصاحات حول القيمة العادلة للأدوات المالية*".

القيمة العادلة في الأسواق غير النشطة

(هـ) قرر المجلس ضم متطلب معين في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يقتضي بأن يكون "أفضل دليل على القيمة العادلة للأداة غير المتداولة في السوق النشط هو سعر المعاملة، ما لم يتم إثبات القيمة العادلة من خلال المقارنة مع معاملات السوق الحالية الملحوظة الأخرى في نفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة تحديد شروط) أو بناءاً على أسلوب تقييم يشمل فقط بيانات السوق الملحوظة. وهذا يماثل متطلبات فريق عمل المسائل المستجدة ٠٠ - ٢٣ "*المسائل المرتبطة بمحاسبة العقود المشتقة المحتفظ بها لأغراض المتاجرة والعقود المرتبطة بتجارة الطاقة وأنشطة إدارة المخاطر*".

القروض ذات السعر الثابت منخفضة القيمة: سعر السوق الملاحظ

(و) قرر المجلس السماح بقياس قرض ذو سعر فائدة ثابت إنخفضت قيمته بإستخدام سعر السوق الملاحظ. ويسمح بيان معايير المحاسبة المالية ١١٤ بقياس إنخفاض القيمة على أساس سعر السوق الملاحظ للقرض.

عكس خسائر إنخفاض القيمة على الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية

(ز) قرر المجلس أنه إذا إعترفت المنشأة بخسارة إنخفاض القيمة على إستثمار في حقوق الملكية متوفر برسم البيع وإرتفعت لاحقاً القيمة العادلة للإستثمار، ينبغي الإعتراف بالإرتفاع في القيمة العادلة في حقوق الملكية. ويمكن مقارنة هذا مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً والتي لا يسمح بموجبها بالقيود العاكسة لخسائر إنخفاض القيمة.

تحوطات الإلتزامات الثابتة

(ح) يقتضي المجلس أن يتم معاملة تحوطات الإلتزامات الثابتة على أنها تحوطات للقيمة العادلة وليس كتحوطات للتدفق النقدي، كما كان مطلوبا بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي (بإستثناء مخاطر العملة الأجنبية عندما يكون من الممكن تحديد التحوط على أنه

* نتيجة لمراجعة معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" في عام ٢٠٠٧، تم الإعتراف بالأرباح والخسائر الأخرى في بيان الدخل الشامل الآخر.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تحوط للقيمة العادلة أو تحوط للتدفق النقدي). ويجعل هذا التغيير معيار المحاسبة الـدولي ٣٩ أقرب إلى بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣.

تعديلات الأساس على الأصول المالية أو الإلتزامات المالية الناتجـة مـن تحوطـات معاملات التنبؤ

(ط) لا يسمح بتعديلات الأساس على الأصول المالية أو الإلتزامات المالية الناتجة من تحوطات معاملات التنبؤ بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣. كما يمنـع معيـار المحاسـبة الدولي ٣٩ المنقح أيضاً تعديلات الأساس هذه.

تعديلات الأساس على الأصول غير المالية أو الإلتزامات غير المالية الناتجة مـن تحوطـات معاملات التنبؤ

(ي) قرر المجلس السماح للمنشآت بتطبيق تعديلات الأساس على الأصـول غيـر الماليـة أو الإلتزامات غير المالية الناتجة من تحوطات معاملات التنبـؤ. وبـالرغم مـن أن مبـادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً تمنع تعديلات الأساس، غير أن السماح بإختيار معـين في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يتيح للمنشآت تلبية متطلبات مبادئ المحاسـبة الأمريكيـة المقبولة عموماً.

ملخص التغييرات لمسودة العرض

إستنتاج٢٢٢ فيما يلي التغييرات الرئيسية عن إقتراحات مسودة العرض: -

النطاق

(أ) يتبنى المعيار الإقتراح الوارد في مسودة العرض بأن الإلتزامات التي لا يمكن تسويتها على أساس صافي الأرصدة والتي لا يتم تصنيفها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يتم إستثناؤها من نطاق المعيار. إلا أن المعيار يقتضي الإعتراف بشكل أولي بـإلتزام تمديـد القرض بسعر فائدة دون سعر السوق بالقيمة العادلة، وقياسه لاحقاً بالقيمة الأعلى مما يلي (١) المبلغ المحدد بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ (٢) المبلـغ المعتـرف بـه أوليـاً مطروحاً منه، حيثما كان ملائماً، الإطفاء التراكمي المعترف به وفقـاً لمعيـار المحاسـبة الدولي ١٨.

(ب) يتبنى المعيار الإقتراح الوارد في مسودة العرض الذي يفيد بالإعتراف بالضمانات المالية بشكل أولي بالقيمة العادلة، ولكنه يوضح أنه يتم لاحقاً قياسها بالقيمة الأعلى مما يلـي (أ) المبلغ المحدد بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ (ب) المبلغ المعترف به أولياً مطروحـاً منه، حيثما كان ملائماً، الإطفاء التراكمي المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨.

التعريفات

(ج) يعدل المعيار تعريف "القروض والذمم المدينة المنشأة" إلى "القـروض والـذمم المدينـة". وبموجب التعريف الجديد، يسمح للمنشأة بتصنيف القروض المشتراة التي يتم تسعيرها في السوق النشط على أنها قروض وذمم مدينة.

(د) يعدل المعيار تعريف تكاليف المعاملة في مسودة العرض ليشمل التكاليف الداخلية، شريطة أن تكون متزايدة ومنسوبة مباشرة إلى عملية شراء أو إصدار أو التصرف بالأصل المالي أو الإلتزام المالي.

(هـ) يعدل المعيار تعريف سعر الفائدة الفعلي المقترح في مسودة العرض بحيث يـتم حـساب سعر الفائدة الفعلي بإستخدام التدفقات النقدية المقدرة لجميع الأدوات. وهناك إستثناء لتلـك الحالات النادرة يكون فيها من غير الممكن تقدير التدفقات النقدية بشكل موثـوق، عنـدما

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

يقتضي المعيار إستخدام التدفقات النقدية التعاقدية خلال العمر التعاقدي لـلأداة. ويقتـضي المعيار أيضاً أنه عند محاسبة التغير في التقديرات، تقوم المنشآت بتعديل المبلغ المـسجل للأداة في فترة التغير مع الإعتراف بالأرباح أو الخسائر المقابلة فـي حـساب الـربح أو الخسارة. ولحساب المبلغ المسجل الجديد، تقوم المنشآت بخصم التدفقات النقديـة المقـدرة المنقحة بسعر الفائدة الفعلي الأصلي.

إلغاء الإعتراف بالأصل المالي

(و) إقترحت مسودة العرض بان تستمر المنشأة بالإعتراف بالأصل المالي إلى حد مـشاركتها المستمرة في ذلك الأصل. وبالتالي، تلغي المنشأة الإعتراف بالأصل المالي فقط إذا لم يكن لديها أي مشاركة مستمرة في ذلك الأصل. ويستخدم المعيار مفاهيم الـسيطرة ومخـاطر ومكافئات الملكية لتحديد ما إذا يتم، وإلى أي حد يتم، إلغاء الإعتراف بالأصـل المـالي. وينطبق منهج المشاركة المستمرة فقط إذا إحتفظت المنشأة ببعض، ولكـن لـيس بـشكل جوهري جميع، مخاطر ومكافئات الملكية وإحتفظت كذلك بالسيطرة (أنظـر أيـضاً (ط) أدناه).

(ز) وخلافاً لمسودة العرض، يوضح المعيار متى ينبغي دراسة إلغاء الإعتراف بجزء من أصل مالي كبير. ويقتضي المعيار دراسة إلغاء الإعتراف بجزء من أصل مالي كبير إذا، وفقط إذا، كان الجزء واحد مما يلي:-

- تدفقات نقدية محددة بشكل خاص فقط من الأصل المالي؛
- حصة تناسبية كاملة فقط من التدفقات النقدية من الأصل المالي؛ أو
- حصة تناسبية كاملة فقط من التدفقات النقدية المحددة بشكل خـاص مـن الأصـل المالي.

وفي جميع الحالات الأخرى، يقتضي المعيار دراسة إلغاء الإعتـراف بالأصـل المـالي بمجمله.

(ح) أبقى المجلس على الشروط المقترحة في مسودة العـرض بالنـسبة "لترتيبـات الـضمان التمريري" والتي تحتفظ بموجبها المنشأة بالحقوق التعاقدية لإستلام التدفقات النقديـة مـن الأصل المالي، لكنها تتحمل إلتزاماً تعاقدياً بدفع تلك التدفقات النقدية إلى واحدة أو أكثر من المنشآت. ولكن بسبب اللبس حول معنى مصطلح "ترتيبات الـضمان التمريـري"، فـإن المعيار لا يستخدم هذا المصطلح.

(ط) يقتضي المعيار أن تقوم المنشأة أولاً بتقييم ما إذا قامت بنقل جميـع مخـاطر ومكافئـات الملكية بشكل جوهري. وإذا إحتفظت المنشأة بجميع المخاطر والمكافئات بشكل جوهري، فإنها تستمر بالإعتراف بالأصل المنقول. وإذا قامت بنقل جميع هذه المخاطر والمكافئـات بشكل جوهري، فإنها تلغي الإعتراف بالأصل المنقول. وإذا لـم تقـم المنـشأة بنقـل أو الإحتفاظ بجميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري، فإنها تقيم ما إذا قـد إحتفظـت بالسيطرة على الأصل المنقول. وإذا كانت قد إحتفظت بالسيطرة، يقتضي المعيار إستمرار المنشأة بالإعتراف بالأصل المنقول إلى حد مشاركتها المستمرة في الأصل المنقـول. وإذا لم تحتفظ بالسيطرة، فإنها تلغي الإعتراف بالأصل المنقول.

(ي) يوفر المعيار إرشادات حول كيفية تقييم مفاهيم المخاطر والمكافئات والسيطرة لأغـراض إلغاء الإعتراف.

القياس

(ك) يتبنى المعيار الخيار المقترح في مسودة العرض بان يتم السماح بتحديد أي أصل مالي أو إلتزام مالي عند الإعتراف الأولي على أنه يتم قياسه بالقيمـة العادلـة، مـع الإعتـراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. إلا أن المعيار يوضح أن القيمة العادلة للإلتزامات ذات خاصية الطلب، مثل الودائع تحت الطلب، ليست اقل مـن المبلـغ الذي يستحق دفعه عند الطلب المخصوم من أول تاريخ يمكن فيه أن يُطلب دفع المبلغ.

(ل) يتبنى المعيار الإقتراح في مسودة العرض بأنه ينبغي إسـتخدام الأسـعار المعلنـة فـي الأسواق النشطة لتحديد القيمة العادلة المفضلة على أساليب التقيـيم الأخـرى. ويـضيف المعيار إرشادات بأنه إذا تم الإعلان عن معدل معين، (بدلاً من سعر معين)، فـإن هـذه المعدلات المعلنة تُستخدم كمدخلات في أساليب التقييم لتحديد القيمـة العادلـة. ويوضـح المعيار أيضاً أنه إذا كانت المنشأة تعمل في أكثر من سوق نشط واحـد، فإنهـا تـستخدم السعر الذي يمكن أن تحصل به المعاملة في تاريخ الميزانية العمومية في نفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة تحديد شروط) في السوق النشط الأكثر جدوى الذي يمكـن للمنـشأة الوصول إليه مباشرة.

(م) يبسط المعيار التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة في سوق غير نشط بحيـث لا تكـون لمعاملات السوق الحديثة الأولوية على أساليب التقييم. بل عندما لا يكون هناك سعر فـي السوق النشط، يتم إستخدام أسلوب التقييم. وتتضمن أساليب التقييم هذه إستخدام معـاملات السوق الحديثة على أساس تجاري.

(ن) ويوضح المعيار أيضاً أن أفضل تقدير للقيمة العادلة عند الإعتراف الأولي بالأداة الماليـة غير المعلن عنها في السوق النشط هو سعر المعاملة، ما لم يتم إثبات القيمة العادلة للأداة من خلال معاملات السوق الملحوظة الأخرى أو إذا كانت القيمة العادلة مبنية على أساس أسلوب تقييم تتضمن متغيراته فقط بيانات من أسواق مرئية.

إنخفاض قيمة الأصول المالية

(س) يوضح المعيار أنه يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة فقط عند تكبدها. ويلغي المعيـار بعض الإرشادات المفصلة في مسودة العرض، وتحديداً، المثال حول كيفية حساب معـدل الخصم بهدف قياس إنخفاض القيمة في مجموعة من الأصول المالية.

(ع) إقترحت مسودة العرض أنه لا يمكن عكس خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع من خـلال الـربح أو الخسارة. ويقتضي المعيار بالنسبة لأدوات الدين المتوفرة برسم البيع، أن يتم عكس خسارة إنخفاض القيمة من خلال الربح أو الخسارة عندما تزداد القيمة العادلة ويكون من الممكـن ربط الزيادة بشكل موضوعي بحدث يحصل بعد الإعتراف بالخسارة. ولا يمكن عكس

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في أدوات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع من خلال الربح أو الخسارة، أي أنه يتم الإعتراف بأي زيادة لاحقة في القيمة العادلة في حقوق الملكية*.

محاسبة التحوط

(ف) يقتضي المعيار أنه عندما تحصل بالفعل معاملة تنبؤ محوطة وينتج عن ذلك الإعتراف بالأصل المالي أو الإلتزام المالي، فإن الأرباح أو الخسائر المؤجلة في حقوق الملكية لا تعدل المبلغ المسجل الأولي للأصل أو الإلتزام (أي أنه يُمنع "تعديل الأساس")، ولكنها تبقى في حقوق الملكية ويتم الإعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة بما يتسجم مع الإعتراف بالأرباح والخسائر من الأصل أو الإلتزام. وبالنسبة لتحوطات معاملات التنبؤ التي سينتج عنها الإعتراف بأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي، فإن للمنشأة خيار تطبيق تعديل الأساس أو الاحتفاظ بأرباح أو خسائر التحوط في حقوق الملكية والإعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة عندما يؤثر الأصل أو الإلتزام على حساب الربح أو الخسارة.

(ص) إقترحت مسودة العرض معاملة تحوطات الإلتزامات الثابتة على أنها تحوطات القيمة العادلة (بدلاً من معاملتها على أنها تحوطات التدفق النقدي). ويتبنى المعيار هذا المتطلب لكنه يوضح أنه يمكن محاسبة تحوط مخاطر العملة الأجنبية للإلتزام الثابت إما على أنه تحوط القيمة العادلة أو تحوط التدفق النقدي.

(ق) أبقت مسودة العرض على الإرشادات السابقة بأنه يمكن تحديد معاملة متوقعة ضمن المجموعة على أنها البند المحوط في تحوط تدفق نقدي لعملة أجنبية، شريطة أن تكون المعاملة عالية الإحتمال وتلبي كافة مقاييس محاسبة التحوط، وستؤدي إلى الإعتراف بالبند النقدي ضمن المجموعة، والمعيار (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) لم يشتمل على هذا الإرشاد في ضوء الملاحظات التي تم إستلامها من بعض المشاركين الذين تساءلوا عن أساس مفهومها، وبعد صدور المعيار المعدل أثار المشاركون المخاوف أن تعتبر ممارسة عامة للمنشآت أن تحدد معاملة متوقعة ضمن المجموعة أنها البند المحوط وأن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المعدل أحدث إختلافاً عن المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية، وإستجابة لهذه المخاوف نشر المجلس مسودة عرض في يوليو ٢٠٠٤، وإقترحت مسودة العرض هذه السماح للمنشأة أن تطبق محاسبة التحوط في البيانات المالية المجمعة على معاملة خارجية متوقعة محتملة جدا مقيمة بعملة البيئة الإقتصادية الرئيسية للمنشأة الداخلة في المعاملة، شريطة أن المعاملة أدت إلى نشوء تعرض سيكون له أثر على الربح أو الخسارة المجمعة (أنها كانت مقيمة بعملة غير عملة العرض للمجموعة)، وبعد مناقشة كتب الملاحظات المستلمة حول مسودة العرض هذه قرر المجلس السماح لمخاطرة العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة ضمن المجموعة أن تكون البند المحوط في تحوط التدفق النقدي في البيانات المالية الموحدة شريطة أن تكون المعاملة مقيمة بعملة بإستثناء عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية للمنشأة الداخلة في المعاملة، وأن تؤثر مخاطرة العملة الأجنبية على الربح أو الخسارة المجمعة، وعند إصدار هذا التعديل توصل المجلس إلى ما يلي:-

(١) إن السماح أن تحدد معاملة متوقعة ضمن المجموعة على أنها بند محوط في البيانات المالية المجمعة يتفق مع إطار عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة في معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"آثار التغيرات في أسعار صرف*

* نتيجة لمراجعة معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" في عام ٢٠٠٧، تم الإعتراف بالأرباح والخسائر الأخرى في بيان الدخل الشامل الآخر.

العملات الأجنبية" الذي يعترف بتعرض عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة في أي وقت تكون فيه المعاملة (بما في ذلك المعاملة المتوقعة) مقيمة بعملة تختلف عن عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية للمنشأة الداخلة في المعاملة.

(٢) إن السماح بمعاملة متوقعة (ضمن المجموعة أو خارجية) أن تحدد بأنها البند المحوط في البيانات المالية المجمعة لن يكون متفقاً مع إطار عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة في معيار المحاسبة الدولي ٢١ إذا كانت المعاملة مقيمة بعملة البيئة الإقتصادية الرئيسية للمنشأة الداخلة فيها، وتبعاً لذلك يجب أن لا يسمح أن تحدد هذه المعاملات أنها بنود محوطة في تحوط تدفق نقدي لعملة أجنبية.

(٣) إن ما يتفق مع الفقرتين ٩٧ و٩٨ أن أي مكسب أو خسارة معترف بها مباشرة في حقوق الملكية* في تحوط تدفق نقدي في معاملة متوقعة ضمن المجموعة يجب إعادة تصنيفها إلى ربح أو خسارة مجمعة في نفس الفترة أو الفترات التي تؤثر فيها مخاطرة العملة الأجنبية للمعاملة المحوطة على الربح أو الخسارة المحوطة.

الإنتقال

(ر) يتبنى المعيار المعدل الإقتراح في مسودة العرض أنه عند الإنتقال يسمح للمنشأة أن تحدد أصلاً مالياً أو إلتزاماً مالياً معترفا به في السابق كأصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو متوفرا للبيع، غير أنه تمت إضافة متطلب إفصاح لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢† لتقديم المعلومات حول القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية المحددة في كل فئة والتصنيف والمبلغ المسجل في البيانات المالية السابقة.

(ش) إقترحت مسودة العرض التطبيق بأثر رجعي لأحكام عدم الإعتراف بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ على الأصول المالية غير المعترف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي، ويتطلب المعيار التطبيق بأثر مستقبلي، أي أن لا تعترف المنشآت بالأصول التي لم يتم الإعتراف بها بموجب المعيار الأصلي، ولكنه يسمح بالتطبيق بأثر رجعي من تاريخ تختاره المنشأة، شريطة أن المعلومات اللازمة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي على الأصول والإلتزامات التي لم يتم الإعتراف بها نتيجة لمعاملات سابقة تم الحصول عليها في الوقت الذي تمت فيه مبدئياً محاسبة هذه المعاملات.

(ت) إقترحت مسودة العرض وتطلب في الأصل المعيار المعدل التطبيق بأثر رجعي لمتطلبات الإعتراف بمكاسب أو خسائر "اليوم الأول" في الفقرة تطبيق ٧٦، وبعد صدور المعيار المعدل أثار المشاركون المخاوف أن التطبيق بأثر رجعي سيخرج عن متطلبات المبادئ

* نتيجة لمراجعة معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" في عام ٢٠٠٧، تم الإعتراف بالأرباح والخسائر الأخرى في بيان الدخل الشامل الآخر.

† في أغسطس ٢٠٠٥ أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية تغيير موقع الإفصاحات المتعلقة بالأدوات المالية إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "*الأدوات المالية: الإفصاحات*".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية، وسيكون تنفيذه صعبا ومكلفاً، وقد يتطلب الحكـم الشخصي بشأن ما كان أو لم يكن ممكناً ملاحظتـه، وإسـتجابة لهـذه المخـاوف قـرر المجلس:-

(١) السماح للمنشآت تطبيق المتطلبات في الجملة الأخيرة في الفقرة تطبيق ٧٦ بأية طريقة من الطرق التالية:-

- بأثر رجعي كما كان مطلوبا في السابق في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.
- بأثر مستقبلي على المعاملات التي تم الدخول بها بعد ٢٥ أكتوبر ٢٠٠٢، وهو تاريخ النفاذ للمتطلبات المعادلة للمبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية.
- بأثر مستقبلي على المعاملات التي تم الدخول بها بعد ١ يناير ٢٠٠٤، وهو تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للعديد من المنشآت.

(٢) إيضاح أنه يجب الإعتراف بمكسب أو خسارة بعد الإعتراف المبدئي فقط إلى المدى الذي تنشأ فيه من تغير في العامل (بما في ذلك الوقت) الذي يأخذه المشاركون في الإعتبار عند تحديد سعر، وقد طلب بعض المشاركين من المجلس إيضاح أن الإطفاء بطريقة القسط الثابت أسلوب مناسب للإعتراف بالفروقات بين سعر معاملة (مستخدماً كقيمة عادلة حسب الفقرة تطبيق ٧٦) وتقييم تم في وقت المعاملة ولم يكن مبنيا فقط على البيانات من الأسواق التي تمت ملاحظتها، وقد قرر المجلس عدم إجراء ذلك، وتوصل إلى أنه بالرغم من أن الإطفاء بطريقة القسط الثابت هو أسلوب مناسب في بعض الحالات فإنه لن يكون

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الآراء المعارضة

إعتراض أنتوني.تي. كوب، جيمس. جيه. ليسنرنج، وارن. جيه. ماكجريجور على موضوع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في ديسمبر ٢٠٠٣

آراء١ إعترض السادة كوب وليسنرنج وماكجريجور على موضوع هذا المعيار.

آراء٢ إعترض السيد ليسنرنج لعدم موافقته على الإستنتاجات المتعلقة بإلغاء الإعتراف، وانخفاض قيمة أصول محددة، وإعتماد محاسبة تحوط تعديل الأساس في ظروف محددة.

آراء٣ يقتضي المعيار في الفقرتين ٣٠ و٣١ أنه ينبغي الإعتراف بالإلتزام لقاء المقابل المستلم إلى حد المشاركة المستمرة للمنشأة في الأصل. ويعتقد السيد ليسنرنج أن نتيجة تلك المحاسبة هي الإعتراف بأصول تخفق في تلبية تعريف الأصول وتسجيل إلتزامات تخفق في تلبية تعريف الإلتزامات. وزيادة على ذلك، يخفق المعيار في الإعتراف بالعقود الآجلة وخيارات البيع أو الشراء والضمانات التي يتم إنشاؤها، ولكنه يسجل بدلاً من ذلك "افتراضاً" مفترضا نتيجة الحقوق والإلتزامات التي توجدها تلك العقود. وهناك نتائج أخرى لمنهج المشاركة المستمرة تم تبنيها. فبالنسبة للناقلين، ينتج عنه محاسبة مختلفة جداً من قبل منشأتين عندما يكون لديهما حقوق وإلتزامات تعاقدية مطابقة فقط لأن أحد المنشأتين قد إمتلكت ذات مرة الأصل المالي المنقول. بالإضافة إلى ذلك، لا يتم محاسبة "الإقتراض" الذي يتم الإعتراف به مثل القروض الأخرى، وبالتالي لا يمكن تسجيل مصروف فائدة. وبالفعل يقتضي تنفيذ المنهج المقترح التجاوز المحدد عن معايير القياس والعرض المطبقة على الأدوات المالية المشابهة الأخرى التي لا تنشأ من معاملات إلغاء الإعتراف. على سبيل المثال، لا يتم محاسبة المشتقات التي توجدها معاملات إلغاء الإعتراف بالقيمة العادلة. وبالنسبة للمنقول إليهم، يقتضي المنهج أيضاً تجاوز متطلبات الإعتراف والقياس المطبقة على الأدوات المالية المشابهة الأخرى. وإذا تم شراء أداة معينة في معاملة النقل لا تحقق معايير إلغاء الإعتراف، فإن المنقول إليه يعترف بها ويقيسها بشكل مختلف عن الأداة التي يتم شراؤها من نفس الطرف المقابل بشكل منفصل.

آراء٤ ويعترض السيد ليسنرنج أيضاً على المتطلب الوارد في الفقرة ٦٤ الذي يقضي بضم الأصل الذي إعتبر منفردا بأنه غير منخفض القيمة في محفظة من الأصول المشابهة من اجل تقييم محفظي إضافي لإنخفاض القيمة. وما أن يُعتبر الأصل غير منخفض القيمة، فإن مسألة ما إذا تمتلك المنشأة واحداً أو أكثر من الأصول المشابهة لا يكون أمراً ذو صلة حيث أن تلك الأصول لا يكون لها أي مدلولات على ما إذا كان الأصل الذي تم دراسته بشكل منفرد لإنخفاض القيمة تنخفض أو لا تنخفض قيمته. وينتج عن هذه المحاسبة إمكانية أن تملك كل منشأة ٥٠% من القرض الواحد. ويمكن أن تستنتج المنشأتان أنه لم تنخفض قيمة القرض. ولكن إذا كان لدى إحدى المنشأتين قروض أخرى مشابهة، فإنه يسمح لها بالإعتراف بإنخفاض القيمة فيما يتعلق بالقرض في حين لا يسمح للمنشأة الأخرى بذلك. ومن غير المقبول محاسبة المخاطر المتطابقة بطرق مختلفة. ويرى السيد ليسنرنج أن الآراء الواردة في الفقرة "إستنتاج١١٥" مقنعة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

آراء٥ ويعترض السيد ليسنرنج أيضاً على الفقرة ٩٨ التي تسمح ولكن لا تقتضي تعديل الأساس لتحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الإعتراف بأصول أو إلتزامات غير مالية. وينتج عن هذه المحاسبة دائماً تعديل الأصل أو الإلتزام المسجل في تاريخ الإعتراف الأولي بعيدا عن قيمته العادلة. وهي تسجل أيضاً أصلاً معينا، إذا تم إختيار بديل تعديل الأساس، بمبلغ غير تكلفته كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* وكما هو مبين أيضاً في الفقرة ١٦ من ذلك المعيار. وإذا كان سيتم إعتبار المشتقة على أنها جزء من تكلفة شراء الأصل، لا ينبغي أن تكون محاسبة التحوط في هذه الظروف إنتقائية لتنسجم مع مشروع التحسينات الذي يهدف بكل وضوح إلى التقليل من البدائل. وعدم القدرة على المقارنة التي تنشأ من هذا البديل هي أمر غير مرغوب وغير ضروري.

آراء٦ ويعترض السيد ليسنرنج أيضاً على إرشادات التطبيق في الفقرة "تطبيق ٧١" وخصوصاً الإستنتاج الوارد في الفقرة "إستنتاج ٩٨". فهو لا يعتقد أنه ينبغي على المنشأة التي تقوم بإنشاء عقد ما في سوق معين قياس القيمة العادلة للعقد بالرجوع إلى سوق آخر لم تحصل فيه المعاملة. وإذا تغيرت الأسعار في سوق التعامل، فإنه ينبغي الإعتراف بذلك التغير في الأسعار عندما يحدث لاحقاً قياس القيمة العادلة للعقد. ولكن هناك العديد من المدلولات الضمنية فيما يخص التبديل بين الأسواق عند قياس القيمة العادلة لم يتطرق المجلس إليها بعد. ويرى السيد ليسنرنج أنه لا ينبغي الإعتراف بالأرباح أو الخسائر على أساس حقيقة أن المعاملة يمكن أن تحدث في سوق مختلف.

آراء٧ يعترض السيد كوب على الفقرة ٦٤ ويتفق مع تحليل السيد ليسنرنج وإستنتاجاته حول إنخفاض قيمة القرض كما هو محدد في الفقرة "آراء ٤". ويرى أنه من غير المألوف أن يتم لاحقاً محاسبة القرض الذي تم تحديده على أنه لم تنخفض قيمته بعد تحليل دقيق كما لو أنه إنخفضت قيمته عند شمله في المحفظة.

آراء٨ يعترض السيد كوب أيضاً على الفقرة ٩٨، وخصوصاً قرار المجلس السماح بحرية إستخدام أو عدم إستخدام تعديل الأساس عند محاسبة تحوطات معاملات التنبؤ التي تؤدي إلى الإعتراف بأصول غير مالية أو إلتزامات غير مالية. ومن وجهة نظره، ومن بين الخيارات الثلاثة المتاحة أمام المجلس - وهي الإحتفاظ بالمتطلب في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بإستخدام تعديل الأساس، أو منع تعديل الأساس كما هو مقترح في مسودة العرض الصادرة في يونيو ٢٠٠٢، أو توفير حرية الإختيار- إختار المجلس أسوأ خيار. ويعتقد السيد كوب أن أفضل منهج هو منع تعديل الأساس، كما هو مقترح في مسودة العرض، لأن تعديلات الأساس، في رأيه، تؤدي إلى الإعتراف بالأصول والإلتزامات بمبالغ غير ملائمة.

آراء٩ ويعتقد السيد كوب أن زيادة عدد الخيارات في المعايير الدولية هو سياسة سيئة. ومن المحتمل أن يؤدي قرار المجلس إلى إختلافات رئيسية بين المنشآت التي تنتقي خياراً معيناً والمنشآت التي تنتقي خياراً آخرا. كما أن هذا الافتقار إلى قابلية المقارنة سيؤثر بشكل سلبي على قدرة المستخدمين على إتخاذ قرارات إقتصادية سليمة.

آراء١٠ إضافة إلى ذلك، يشير السيد كوب إلى أنه بإمكان المنشآت المسجلة في الولايات المتحدة الأمريكية أن تختار عدم تبني تعديل الأساس من اجل تفادي إختلاف مطابق كبير مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. ويعتقد السيد كوب أن زيادة الإختلافات بين المنشآت الملتزمة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تكون مسجلة في الولايات المتحدة والمنشآت التي ليست كذلك هو أمر غير مرغوب.

آراء١١ يعترض السيد ماكجريجور على الفقرة ٩٨، ويتفق مع تحليل كل من السيد كوب والسيد ليسنرنج وإستنتاجاتهما كما هو مبين أعلاه في الفقرات "آراء ٥" و"آراء ٨ - آراء ١٠".

آراء١٢ يعترض السيد ماكجريجور أيضاً على هذا المعيار لأنه لا يوافق على الإستنتاجات المتعلقة بإنخفاض قيمة أصول معينة.

آراء١٣ يعترض السيد ماكجريجور على الفقرتين ٦٧ و ٦٩، اللتان تتناولان إنخفاض قيمة إستثمارات حقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع. وتقتضي هذه الفقرات الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة من هذه الأصول في حساب الربح أو الخسارة عندما يكون هناك دليل موضوعي على إنخفاض قيمة الأصل. ولا ينبغي عكس خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها سابقاً من خلال حساب الربح أو الخسارة عندما تزداد القيمة العادلة للأصول. ويشير السيد ماكجريجور إلى أن أسباب المجلس وراء منع القيود العاكسة من خلال الربح أو الخسارة لإستثمارات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع التي إنخفضت قيمتها سابقاً، المبينة في الفقرة "إستنتاج١٣٠" من أساس الإستنتاجات، هي "أنه لم يتمكن من إيجاد طريقة مقبولة لتمييز القيود العاكسة لخسائر إنخفاض القيمة عن الزيادات الأخرى في القيمة العادلة". وهو يوافق على هذه الأسباب لكنه يعتقد أنها تنطبق بشكل متساو على الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة في المقام الأول. ويعتقد السيد ماكجريجور أن السمة الذاتية الهامة المرتبطة بتقييم ما إذا يمثل تخفيض القيمة العادلة انخفاضا للقيمة (وبالتالي ينبغي الإعتراف به في حساب الربح أو الخسارة) أو تناقص آخر في القيمة (وينبغي الإعتراف به مباشرة في حقوق الملكية) ستؤدي في أفضل الأحوال إلى نقص في قابلية المقارنة ضمن المنشأة مع مرور الوقت وبين المنشآت، وستتيح في أسوأ الأحوال فرصة للمنشآت لإدارة الأرباح أو الخسائر المبلغ عنها.

آراء١٤ يعتقد السيد ماكجريجور أنه ينبغي الإعتراف بجميع التغيرات في القيمة العادلة للأصول المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع في حساب الربح أو الخسارة. إلا أن مثل هذا التغير الرئيسي في المعيار سيحتاج لأن يخضع لكامل إجراءات المجلس. وهو يعتقد أنه من أجل التغلب على المخاوف المعبر عنها في الفقرة "آراء ١٣" في هذا الوقت بالنسبة لإستثمارات حقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع، ينبغي أن يقتضي المعيار الإعتراف بجميع التغيرات في القيمة العادلة التي ما دون التكلفة في حساب الربح أو الخسارة على أنها عمليات إنخفاض في القيمة وقيود عاكسة لعمليات إنخفاض القيمة والإعتراف بجميع التغيرات في القيمة التي ما فوق التكلفة في حقوق الملكية. ويعامل هذا المنهج جميع التغيرات في القيمة بنفس الأسلوب، مهما كان سببها. ويتم إلغاء مشكلة التمييز بين خسارة إنخفاض القيمة والنقص الآخر في القيمة (وتحديد ما إذا كان هناك إنخفاض قيمة في المقام الأول) لأنه لم يعد يوجد أية سمة شخصية ذات علاقة. بالإضافة إلى ذلك، ينسجم المنهاج مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"*.

آراء١٥ يعترض السيد ماكجريجور على الفقرة ١٠٦ من المعيار وعلى التعديلات المترتبة على الفقرة ٢٧ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ *"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى"*. وتقتضي الفقرة ١٠٦ من المنشآت تطبيق أحكام إلغاء الإعتراف بأثر مستقبلي على الأصول المالية. وتقتضي الفقرة ٢٧ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ من المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية تطبيق أحكام إلغاء الإعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو منقح عام ٢٠٠٣) بأثر مستقبلي على الأصول المالية والإلتزامات المالية غير المشتقة. ويعتقد السيد ماكجريجور أنه ينبغي على المنشآت المطبقة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ القائمة تطبيق أحكام إلغاء الإعتراف بأثر رجعي على الأصول المالية، وأنه ينبغي على المنشآت التي تتبنى للمرة الأولى

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعايير الدولية تطبيق أحكام إلغاء الإعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بأثر رجعي على جميع الأصول المالية والإلتزامات المالية. كما أبدى السيد ماكجريجور قلقه من إمكانية إلغاء الإعتـراف بالأصول المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي من قبل المنشآت التي كانت خاضـعة له، والتي من الممكن أنه لم يتم إلغاء الإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح. كما أبدى أيضاً قلقه أيضاً من إمكانية إلغاء الإعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية غير المشتقة من قبل المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومـاً السابقة والتي من الممكن أنه لم يتم إلغاء الإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح. ومن الممكن أن تكون هذه المبالغ مهمة في العديد من الحالات. وسيؤدي عدم طلب الإعتراف بهذه المبالغ إلى خسارة معلومات ملائمة كما سيضعف من قدرة مستخدمي البيانات المالية علـى إتخـاذ قرارات إقتصادية سليمة.

إعتراض جون. تي. سميث على موضوع إصدار التعديلات في مارس ٢٠٠٤ على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ حول محاسبة تحوط القيمة العادلة وللتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة

آراء١ يعترض السيد سميث على هذه التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"، *فيما يخص محاسبة تحوط القيمة العادلة للتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة*. وهو يتفق مع هدف إيجاد حل تحوط شامل يقلل من مطالب الأنظمة بدون تقويض مبادئ المحاسبة الأساسية المرتبطة بالأدوات المشتقة وأنشطة التحوط. إلا أن السيد سميث يعتقد أن دعم بعض المجاوبين لهذه التعديلات وإستعدادهم لقبول معيار المحاسبة الدولي ٣٩ مرتكز أكثر على الحد الذي تقلل فيه التعديلات من الإعتراف بحالة عدم الفاعلية، والتقلب في الأرباح أو الخسائر، والتقلب في حقوق الملكية، أكثر مما يرتكز على ما إذا تقلل هذه التعديلات من مطالب الأنظمة دون تقويض مبادئ المحاسبة الأساسية.

آراء٢ يعتقد السيد سميث أن بعض القرارات التي تم إتخاذها أثناء مناقشات المجلس تؤدي إلى منهج في محاسبة تحوط المحفظة لا يحقق الهدف الأصلي الذي يتمثل بالتحديد في نتيجة مكافئة بشكل جوهري لتحديد أصل أو إلتزام منفرد على أنه بند تحوط. ويدرك السيد سميث أن بعض المجاوبين لن يقبلوا معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ما لم يقدم المجلس بديلاً آخرا يقلل من التقلبات المبلغ عنها. كما يعتقد أن التعديلات تتجاوز الهدف المقصود منها. وعلى وجه التحديد، يرى أنه من الممكن تطبيق سمات هذه التعديلات للتخفيف من حالة عدم الفاعلية وتحقيق نتيجة مكافئة بشكل جوهري للطرق الأخرى في قياس حالة عدم الفاعلية التي قام المجلس بدراستها أثناء صياغة مسودة العرض. وقد رفض المجلس تلك الطرق لأنها لم تقتضي إعتراف فورياً بكامل حالة عدم الفاعلية. ويعتقد السيد سميث أيضاً أنه يمكن إستخدام تلك السمات لإدارة الأرباح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معارضة ماري إي بارث وروبرت بي جارنيت وجيفري ويتينجتون لإصدار التعديلات في يونيو ٢٠٠٥ على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فيما يتعلق بخيار القيمة العادلة

آراء ١ يعارض البروفسور بارث والسيد جارنيت والبروفسور ويتنجتون التعديل على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس" – *خيار القيمة العادلة*، وقد تم عرض آرائهم المعارضة أدناه.

آراء ٢ أشار هؤلاء الأعضاء في المجلس إلى أن المجلس نظر في المخاوف التي أبداها المشرفون المتعقلون بشأن خيار القيمة العادلة كما ورد في نسخة ديسمبر ٢٠٠٣ لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، عندما أكمل المجلس معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وقد توصل المجلس في ذلك الوقت إلى أن هذه المخاوف فاقتها المنافع من ناحية تبسيط التطبيق العملي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ وتوفير المعلومات المناسبة لمستخدمي البيانات المالية التي تنجم من السماح بإستخدام خيار القيمة العادلة لأي أصل مالي أو إلتزام مالي، وفي رأي أعضاء المجلس هؤلاء لم يتم تقديم حجج جديدة جوهرية تجعلهم يعيدون النظر بهذا الإستنتاج. إلى جانب ذلك أبدى غالبية المشاركين تفضيلهم لخيار القيمة العادلة كما ورد في نسخة ديسمبر ٢٠٠٣ لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ على خيار القيمة العادلة كما ورد في التعديل.

آراء ٣ أشار أعضاء المجلس هؤلاء إلى أن التعديل يدخل سلسلة من القواعد المعقدة، بما في ذلك تلك تحكم الإنتقال، وهي غير ضرورية كلية في ظل عدم وجود التعديل، وستترتب على ذلك تكاليف على معدي البيانات المالية من أجل الحصول فعلياً في العديد من الحالات على نفس النتيجة مثل خيار القيمة العادلة الأكثر بساطة والأسهل في فهمه والذي تم إدخاله في نسخة معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لشهر ديسمبر ٢٠٠٣، وهم يعتقدون أن القواعد المعقدة ستؤدي حتما كذلك لتفسيرات مختلفة لمقاييس التأهيل لخيار القيمة العادلة الوارد في التعديل.

آراء ٤ أشار أعضاء المجلس هؤلاء كذلك إلى أنه بالنسبة للفقرة ٩(ب)(١) قد لا يخفف تطبيق التعديل على أساس مستمر من إنحراف التقلب في الربح أو الخسارة الذي قد ينجم من خصائص القياس المختلفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أكثر مما يفعله الخيار في نسخة ديسمبر ٢٠٠٣ لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، وهذا يعود إلى أن تحديد القيمة العادلة مطلوب أن يستمر حتى ولو لم يتم الإعتراف بأداة من الأدوات المعادلة. إلى جانب ذلك بالنسبة للفقرات ٩(ب)(١) و٩(ب)(٢) و١١أ يستمر تحديد القيمة العادلة في الفترات اللاحقة بغض النظر عما إذا كانت الشروط المبدئية التي سمحت بإستخدام الخيار لازالت قائمة، وبناءاً على ذلك يتساءل أعضاء المجلس عن الغرض والحاجة لطلب أن تلبى المقاييس عند التحديد المبدئي.

معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*
مثال توضيحي

يرافق هذا المثال معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ولكنه ليس جزءاً منه.

الحقائق

مثال١ في ١ يناير ٢٠×١، تحدد المنشأة (أ) محفظة تتألف من أصول وإلتزامات ترغب بتحويط مخاطر سعر فائدتها. وتشمل الإلتزامات إلتزامات الودائع برسم الطلب التي يمكن أن يسحبها المودع في أي وقت بدون إشعار. وتعتبر المنشأة، لأغراض إدارة المخاطر، جميع البنود في المحفظة على أنها بنود ذات سعر ثابت.

مثال٢ تقوم المنشأة (أ)، لأغراض إدارة المخاطر، بتحليل الأصول والإلتزامات في المحفظة إلى فترات زمنية لإعادة التسعير على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة. وتستخدم المنشأة فترات زمنية شهرية وتقوم بجدولة البنود للسنوات الخمس القادمة (أي أن لديها ٦٠ فترة زمنية شهرية منفصلة).* والأصول التي في المحفظة هي أصول تستحق الدفع مسبقاً تقوم المنشأة (أ) بتخصيصها إلى فترات زمنية على أساس تواريخ الدفع المسبق المتوقعة، من خلال تخصيص نسبة مئوية من جميع الأصول، بدلاً من البنود المفردة، في كل فترة زمنية. وتشمل المحفظة أيضاً إلتزامات برسم الطلب تتوقع المنشأة أن تسددها، على أساس المحفظة، بين شهر واحد وخمس سنوات، ويتم جدولتها، لأغراض إدارة المخاطر، إلى فترات زمنية بناءاً على هذا الأساس. وعلى أساس هذا التحليل، تحدد المنشأة (أ) المبلغ الذي ترغب بتحويطه في كل فترة زمنية.

مثال٣ يتناول هذا المثال فقط الفترة الزمنية لإعادة التسعير التي تنتهي خلال مدة ثلاثة أشهر، أي الفترة الزمنية التي تستحق في ٣١ مارس ٢٠×١ (من الممكن تطبيق إجراء مماثل لكل من الفترات الزمنية الأخرى البالغ عددها ٥٩). وقامت المنشأة (أ) بجدولة أصول بقيمة ١٠٠ مليون وحدة عملة وإلتزامات بقيمة ٨٠ مليون وحدة عملة في هذه الفترة الزمنية. ويستحق دفع جميع الإلتزامات عند الطلب.

مثال٤ تقرر المنشأة (أ)، لأغراض إدارة المخاطر، تحويط المركز المالي الصافي بقيمة ٢٠ مليون وحدة عملة وتدخل وفقاً لذلك في مبادلة سعر فائدة† في ١ يناير ٢٠×١ لدفع سعر ثابت وإستلام سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن، مع مبلغ أصلي مفترض بقيمة ٢٠ مليون وحدة عملة وعمر ثابت مدته ثلاثة أشهر.

مثال٥ يقدم هذا المثال الإفتراضات المبسطة التالية:-

(أ) تساوي القسيمة على الجانب الثابت من عملية المبادلة القسيمة الثابتة على الأصل؛

(ب) تصبح القسيمة على الجانب الثابت من عملية المبادلة مستحقة الدفع في نفس تواريخ دفعات الفائدة على الأصل؛ و

* تم في هذا المثال جدولة التدفقات النقدية الخاصة بالمبلغ الأصلي إلى فترات زمنية ولكن تم شمل التدفقات النقدية للفائدة ذات العلاقة عند حساب التغير في القيمة العادلة للبند المحوط. ومن الممكن إستخدام طرق أخرى لجدولة الأصل والإلتزامات. وتم أيضا في هذا المثال إستخدام فترات زمنية شهرية لإعادة التسعير. ويمكن للمنشأة أن تختار فترات زمنية أطول أو أقصر.

† ستخدم المثال المبادلة على أنها أداة تحوط. ويمكن للمنشأة أن تستخدم اتفاقيات السعر الآجل أو مشتقات أخرى على أنها أدوات تحوط.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) تكون الفائدة على الجانب المتغير من عملية المبادلة هي المعدل السابق لسعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن. ونتيجة لذلك، ينشأ كامل التغير في القيمة العادلة للمبادلة من الجانب الثابت فقط، لأن الجانب المتغير ليس معرضا للتغيرات في القيمة العادلة بسبب التغيرات في أسعار الفائدة.

وفي الحالات التي لا يتم فيها تطبيق هذه الإفتراضات، سينشأ المزيد من عدم الفاعلية. (يمكن إلغاء عدم الفاعلية الناشئة من البند (أ) من خلال تحديد جزء من التدفقات النقدية على الأصل والمكافئة للجانب الثابت من عملية المبادلة على أنها بند محوط).

مثال٦ يفترض أيضاً أن المنشأة (أ) تقوم بإختبار الفاعلية بشكل شهري.

مثال٧ تكون القيمة العادلة لأصل مكافئ غير مستحق الدفع مسبقاً بقيمة ٢٠ مليون وحدة عملة، مع تجاهل التغيرات في القيمة غير المنسوبة إلى التحركات في أسعار الفائدة، في فترات مختلفة خلال فترة التحوط كما يلي:

	١ يناير ٢٠×١	**٣١ يناير ٢٠×١**	**١ فبراير ٢٠×١**	**٢٨ فبراير ٢٠×١**	**٣١ مارس ٢٠×١**
القيمة العادلة (الأصل) (وحدة عملة)	٢٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٠,٠٤٧,٤٠٨	٢٠,٠٤٧,٤٠٨	٢٠,٠٢٣,٧٩٥	صفر

مثال٨ تكون القيمة العادلة للمبادلة في فترات مختلفة خلال فترة التحوط هي كما يلي:

	١ يناير ٢٠×١	**٣١ يناير ٢٠×١**	**١ فبراير ٢٠×١**	**٢٨ فبراير ٢٠×١**	**٣١ مارس ٢٠×١**
القيمة العادلة (الأصل) (وحدة عملة)	صفر	(٤٧,٤٠٨)	(٤٧,٤٠٨)	(٢٣,٧٩٥)	صفر

المعاملة المحاسبية

مثال٩ في ١ يناير ٢٠×١، تحدد المنشأة (أ) مبلغا بقيمة ٢٠ مليون وحدة عملة من الأصول على أنه بند محوط في فترة الثلاثة أشهر. وتحدد التغير في قيمة البند المحوط (أي ٢٠ مليون وحدة عملة من الأصول) الذي ينسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المعروض بين بنك لندن على أنها مخاطر محوطة. كما تمتثل المنشأة لمتطلبات التحديد الأخرى المبينة في الفقرتين ٨٨(د) و"تطبيق ١١٩" من المعيار.

مثال١٠ تحدد المنشأة (أ) مبادلة سعر الفائدة المذكورة في الفقرة "مثال ٤" على أنها أداة تحوط.

نهاية الشهر الأول (٣١ يناير ٢٠×١)

مثال١١ في ٣١ يناير ٢٠×١ (نهاية الشهر الأول) عندما تقوم المنشأة بإختبار الفاعلية، ينخفض سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن. وبناءاً على تاريخ الدفع المسبق، تقدر المنشأة (أ)، كنتيجة، أن الدفعات المسبقة ستحصل بشكل أسرع من تلك المقدرة سابقا. ونتيجة لذلك فإنها تعيد تقدير مبالغ الأصول المجدولة في هذه الفترة الزمنية (بإستثناء الأصول الجديدة التي يتم إنشاؤها خلال الشهر) بقيمة ٩٦ مليون وحدة عملة.

مثال١٢ تكون القيمة العادلة لمبادلة سعر الفائدة المحددة ذات مبلغ أصلي مفترض بقيمة ٢٠ مليون وحـدة عملة هي (٤٧,٤٠٨ وحدة عملة)* (المبادلة تعتبر إلتزاماً).

مثال١٣ تقوم المنشأة (أ) بحساب التغير في القيمة العادلة للبند المحوط، آخذة بالإعتبار التغير فـي الـدفعات المسبقة المقدرة، كما يلي:-

(أ) أولاً، تقوم بحساب النسبة المئوية للتقدير الأولي للأصول في الفترة الزمنية التي تم تحوطها. والنسبة هي ٢٠% (٢٠ مليون وحدة عملة/ ١٠٠ مليون وحدة عملة).

(ب) ثانياً، تقوم بتطبيق هذه النسبة المئوية (٢٠%) على تقديرها المنقح للمبلغ فـي تلـك الفتـرة الزمنية (٩٦ مليون وحدة عملة) لحساب المبلغ الذي يرتكز البند المحوط على تقديره المنقح. وهذا المبلغ هو ١٩,٢ مليون وحدة عملة.

(ج) ثالثاً، تقوم بحساب التغير في القيمة العادلة لهذا التقدير المنقح للبند المحـوط (١٩,٢ مليـون وحدة عملة) الذي ينسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن. وهو بقيمة ٤٥,٥١١ وحدة عملة (٤٧,٤٠٨ † x (١٩,٢ مليون وحدة عملة / ٢٠ مليون وحدة عملة).

مثال١٤ تقوم المنشأة (أ) بعمل القيود المحاسبية التالية المرتبطة بهذه الفترة الزمنية:

منه	النقد	١٧٢,٠٩٧ وحدة عملة
له	الربح أو الخسارة (دخل الفائدة)	١٧٢,٠٩٧ وحدة عملة

للإعتراف بالفائدة المستلمة على المبلغ المحوط (١٩,٢ مليون وحدة عملة).

منه	الربح أو الخسارة (مصروف الفائدة)	١٧٩,٢٦٨ وحدة عملة
له	الربح أو الخسارة (دخل الفائدة)	١٧٩,٢٦٨ وحدة عملة
له	النقد	صفر

للإعتراف بالفائدة المستلمة والمدفوعة على المبادلة المحددة على أنها أداة تحوط.

منه	الربح أو الخسارة (الخسارة)	٤٧,٤٠٨ وحدة عملة
له	الإلتزام المشتق	٤٧,٤٠٨ وحدة عملة

للإعتراف بالتغير في القيمة العادلة للمبادلة.

منه	بند السطر المنفصل في بيان المركـز المالي	٤٥,٥١١ وحدة عملة
له	الربح أو الخسارة (الربح)	٤٥,٥١١ وحدة عملة

للإعتراف بالتغير في القيمة العادلة للمبلغ المحوط.

(أ) لا يبين هذا المثال كيفية حساب مبالغ دخل الفائدة ومصروف الفائدة.

مثال١٥ تكون النتيجة الصافية للربح أو الخسارة (بإستثناء دخل الفائدة ومصروف الفائدة) هـي الإعتـراف بخسارة قيمتها (١,٨٩٧ وحدة عملة). وهذا يمثل حالة عدم الفاعلية في علاقة التحوط التي تنشأ من التغير في تواريخ الدفع المسبق المقدرة.

---

* أنظر الفقرة "مثال ٨".

† أي ٢٠,٠٤٧,٤٠٨ وحدة عملة – ٢٠,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. أنظر الفقرة "مثال ٧".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بداية الشهر الثاني

مثال١٦ في ١ فبراير ٢٠×١، تبيع المنشأة (أ) جزء من الأصول في فترات زمنية مختلفة. وتحسب المنشأة (أ) أنها قد باعت ٨ ٣/١ % من إجمالي محفظة الأصول. ولأنه قد تم تخصيص الأصول في فترات زمنية من خلال تخصيص نسبة مئوية من الأصول (بدلاً من الأصول المنفردة) في كل فترة زمنية، فإن المنشأة (أ) تحدد أنها لا تستطيع التأكيد في أي فترة زمنية محددة تم جدولة الأصول المباعة. وبالتالي فإنها تستخدم أساس منطقيا ومنتظما للتخصيص. وبناءاً على حقيقة أنها باعت مجموعة تمثيلية من الأصول في المحفظة، تخصص المنشأة (أ) عملية بيع تناسبية على الفترات الزمنية.

مثال١٧ وعلى هذا الأساس، تقوم المنشأة (أ) بحساب أنها قد باعت٨ ٣/١ % من الأصول المخصصة لفترة الثلاثة أشهر، ويعني هذا ٨ مليون وحدة عملة (٣/١ ٨% من ٩٦ مليون وحدة عملة). والعوائد المستلمة هي ٨,٠١٨,٤٠٠، تساوي القيمة العادلة للأصول*. وعند إلغاء الإعتراف بالأصول، تقوم المنشأة (أ) بإلغاء المبلغ الذي يمثل التغير في القيمة العادلة للأصول المحوطة التي تم بيعها الآن من بنود السطر المنفصل في بيان المركز المالي. وهذه هي نسبة ٨ ٣/١ % من إجمالي رصيد بند السطر لقيمة ٤٥,٥١١ وحدة عملة، ويعني هذا ٣,٧٩٣ وحدة عملة.

مثال١٨ تقوم المنشأة (أ) بعمل القيود المحاسبية التالية للإعتراف ببيع الأصل وإلغاء جزء من الرصيد في بند السطر المنفصل في بيان المركز المالي:-

المدين	النقد	٨,٠١٨,٤٠٠	وحدة عملة
الدائن	الأصل	٨,٠٠٠,٠٠٠	وحدة عملة
الدائن	بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية	٣,٧٩٣	وحدة عملة
الدائن	بيان الدخل (الأرباح)	١٤,٦٠٧	وحدة عملة

للإعتراف ببيع الأصل بالقيمة العادلة والإعتراف بالأرباح على البيع.

لأن التغير في مبلغ الأصول ليس منسوباً إلى التغير في سعر الفائدة المحوط، فإنه لا تنشأ عدم فاعلية.

مثال١٩ لدى المنشأة (أ) الآن قيمة ٨٨ مليون وحدة عملة من الأصول وقيمة ٨٠ وحدة عملة من الإلتزامات في هذه الفترة. وبالتالي فإن صافي المبلغ الذي تريد المنشأة أن تحوطه الآن هو ٨ مليون وحدة عملة وبناءاً على ذلك، فإنها تعين قيمة ٨ مليون وحدة عملة على أنها بند محوط.

مثال٢٠ تقرر المنشأة (أ) تعديل أداة التحوط من خلال تعيين جزء من المبادلة الأصلية فقط على أنه أداة تحوط. وبناء على ذلك، فإنها تعين قيمة ٨ مليون وحدة عملة أو ٤٠% من المبلغ الاسمي للمبادلة الأصلية على أنها أداة التحوط مع عمر متبقي مدته شهران وقيمة عادلة تساوي ١٨,٩٦٣ وحدة عملة‡. وهي تتماشى أيضاً مع متطلبات التعيين الأخرى في الفقرات ٨٨ (أ) تنفيذ ١١٩ من المعيار. ويتم تصنيف قيمة ١٢ مليون وحدة عملة للمبلغ الاسمي للمبادلة التي لم تعد معينة على أنها أداة تحوط إما على أنها محتفظ بها للتداول مع تغيرات في القيمة العادلة المعترف بها في حساب الربح أو الخسارة أو يتم تعينها على أنها أداة تحوط في تحوط آخر§.

---

* المبلغ المتحقق عند بيع الأصل هو القيمة العادلة للأصل المدفوع مسبقا، وهو أقل من القيمة العادلة للأصل المكافئ غير المدفوع مسبقا الموضح في الفقرة مثال ٧.

‡ ٤٧,٤٠٨ وحدة عملة X ٤٠%.

§ يمكن للمنشأة بدلاً من ذلك أن تبرم مبادلة معادلة مع المبلغ الإسمي وقيمته ١٢ مليون وحدة عملة لتعديل وضعها وتعين كامل قيمة ٢٠ مليون وحدة عملة من المبادلة الموجودة وكامل ١٢ مليون وحدة عملة لمبادلة المعادلة الجديدة على أنها أداة تحوط.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال٢١ وكما في ١ فبراير ٢٠×١ وبعد محاسبة بيع الأصول، يكون بند السطر المنفصل في بيان المركز المالي هو ٤١,٧١٨ وحدة عملة (٤٥,٥١١- ٣,٧٩٣)، والذي يمثل التغير التراكمي في القيمة العادلة لقيمة ١٧,٦مليون وحدة عملة* من الأصول. ولكن كما في ١ فبراير ٢٠×١، تقوم المنشأة (أ) بتحويط ٨ مليون وحدة عملة من الأصول فقط والتي لها تغير تراكمي في القيمة العادلة قيمته ١٨,٩٦٣ وحدة عملة†. وترتبط قيمة بند السطر المنفصل في بيان المركز المالي المتبقي هي ٢٢,٧٥٥ وحدة عملة§ بمبلغ الأصول الذي لا تزال المنشأة (أ) تحتفظ به ولكنها لم تعد تحوطه. وتبعا لذلك، تقوم المنشأة (أ) بإطفاء هذا المبلغ على العمر المتبقي للفترة، ويعني ذلك إطفاء ٢٢,٧٥٥ وحدة عملة خلال شهرين.

مثال٢٢ تحدد المنشأة (أ) أنه ليس من العملي إستخدام طريقة الإطفاء بناءاً على عائد إعادة الحساب الفعال وبالتالي إستخدام طريقة القسط الثابت.

نهاية الشهر الثاني (٢٨ فبراير ٢٠×١)

مثال٢٣ في ٢٨ فبراير ٢٠×١، عندما تقوم المنشأة (أ) بإختبار الفاعلية مرة أخرى، فإن سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن لا يتغير. ولا تراجع المنشأة (أ) توقعاتها للدفع المسبق. وتكون القيمة العادلة لمبادلة سعر الفائدة المعينة مع المبلغ الإسمي وقيمته ٨ مليون وحدة عملة هي (٩,٥١٨ وحدة عملةØ) (تعتبر المبادلة إلتزاماً). وتقوم المنشأة (أ) أيضاً بحساب القيمة العادلة لقيمة ٨ مليون وحدة عملة من الأصول المحوطة على كما في ٢٨ فبراير ٢٠×١ على أنها ٨,٠٠٩,٥١٨ وحدة عملة‡.

مثال٢٤ تقوم المنشأة (أ) بعمل القيود المحاسبية التالية المرتبطة بالتحوط في هذه الفترة الزمنية:

المدين	النقد	٧١,٧٠٧ وحدة عملة
الدائن	بيان الدخل (دخل الفائدة)	٧١,٧٠٧ وحدة عملة

للإعتراف بالفائدة المستلمة على المبلغ المحوط (٨ مليون وحدة عملة).

المدين	بيان الدخل (مصاريف الفائدة)	٧١,٧٠٧ وحدة عملة
الدائن	بيان الدخل (دخل الفائدة)	٦٢,١١٥ وحدة عملة
الدائن	النقد	٩,٥٩٢ وحدة عملة

للإعتراف بالفائدة المستلمة والمدفوعة على جزء من المبادلة المعينة على أنها أداة تحوط (٨ مليون وحدة عملة).

المدين	الإلتزام المشتق	٩,٤٤٥ وحدة عملة
الدائن	الربح أو الخسارة (الأرباح)	٩,٤٤٥ وحدة عملة

للإعتراف بالتغير في القيمة العادلة لجزء من المبادلة المعينة على أنها أداة تحوط (٨ مليون وحدة عملة) (٩,٥١٨ وحدة عملة – ١٨,٩٦٣ وحدة عملة).

المدين	الربح أو الخسارة (الخسائر)	٩,٤٤٥ وحدة عملة
الدائن	بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية	٩,٤٤٥ وحدة عملة

للإعتراف بالتغير في القيمة العادلة للمبلغ المحوط (٨,٠٠٩,٥١٨ وحدة عملة – ٨,٠١٨,٩٦٣ وحدة عملة).

مثال٢٥ صافي تأثير على حساب الربح أو الخسارة (بإستثناء دخل الفائدة ومصاريف الفائدة) هو صفر ويعكس أن التحوط فاعل تماماً.

---

* ١٩,٢ مليون وحدة عملة - (٣/١ ٨ X% ١٩,٢ مليون وحدة عملة).
† ٤١,٧١٨ وحدة عملة X (٨ مليون وحدة عملة/ ١٧,٦ مليون وحدة عملة).
§ ٤١,٧١٨ وحدة عملة - ١٨,٩٦٣ وحدة عملة.
Ø ٢٣,٧٩٥ وحدة عملة (راجع الفقرة IE8) X (٨ مليون وحدة عملة / ٢٠ مليون وحدة عملة).
‡ ٢٠,٠٢٣,٧٩٥ وحدة عملة (راجع الفقرة IE7) X (٨ مليون وحدة عملة / ٢٠ مليون وحدة عملة).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال٢٦ تقوم المنشأة (أ) بعمل القيد المحاسبي التالي لإطفاء رصيد السطر المنفصل في هذه الفترة:-

المدين	الربح أو الخسارة (الخسائر)	١١,٣٧٨ وحدة عملة
الدائن	بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية	١١,٣٧٨ وحدة عملة[أ]

للإعتراف بكلفة الإطفاء في الفترة.

٢٢,٧٥٥ وحدة عملة / ٢.

نهاية الشهر الثالث

مثال٢٧ لا يطرأ تغيير جديد على مبلغ الأصول أو الإلتزامات خلال الشهر الثالث في فترة الثلاثة أشهر. وفي ٣١ مارس ٢٠×١ تستحق الأصول والمبادلة ويتم الإعتراف بجميع الأرصدة في حساب الربح أو الخسارة.

مثال٢٨ تقوم المنشأة (أ) بعمل القيود المحاسبية التالية المرتبطة بهذه الفترة:-

المدين	النقد	٨,٠٧١,٧٠٧ وحدة عملة
الدائن	الأصل (بيان المركز المالي)	٨,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة
الدائن	الربح أو الخسارة (الأرباح)	٧١,٧٠٧ وحدة عملة

للإعتراف بالفائدة والنقد المستلمين عند تاريخ استحقاق المبلغ المحوط (٨ مليون وحدة عملة)

المدين	الربح أو الخسارة (دخل الفائدة)	٧١,٧٠٧ وحدة عملة
الدائن	الربح أو الخسارة (مصاريف الفائدة)	٦٢,١١٥ وحدة عملة
الدائن	النقد	٩,٥٩٢ وحدة عملة

للإعتراف بالفائدة المستلمة والمدفوعة على جزء من المبادلة المعينة على أنها أداة تحوط (٨ مليون وحدة عملة).

المدين	الإلتزام المشتق	٩,٥١٨ وحدة عملة
الدائن	الربح أو الخسارة (الأرباح)	٩,٥١٨ وحدة عملة

للإعتراف بنهاية صلاحية الجزء من المبادلة المعينة على أنها أداة تحوط (٨ مليون وحدة عملة).

المدين	الربح أو الخسارة (الخسائر)	٩,٥١٨ وحدة عملة
الدائن	بند السطر المنفصل في بيان المركز المالي	٩,٥١٨ وحدة عملة

لإلغاء رصيد بند السطر المنفصل عند نهاية صلاحية الفترة.

مثال٢٩ صافي تأثير على حساب الربح أو الخسارة (بإستثناء دخل الفائدة ومصاريف الفائدة) هو صفر ويعكس أن التحوط فاعل تماماً.

مثال٣٠ تقوم المنشأة (أ) بعمل القيد المحاسبي التالي لإطفاء رصيد السطر المنفصل في هذه الفترة:

المدين	الربح أو الخسارة (الخسائر)	١١,٣٧٧ وحدة عملة	
الدائن	بند السطر المنفصل في بيان المركز المالي		١١,٣٧٧ وحدة عملة

للإعتراف بكلفة الإطفاء في الفترة.

٢٢,٧٥٥ وحدة عملة / ٢.

الملخص

مثال٣١ يلخص الجدول أدناه ما يلي:-

(أ) التغيرات في بند السطر المنفصل في بيان المركز المالي؛

(ب) القيمة العادلة للمشتقة؛

(ج) تأثير حساب الربح أو الخسارة للتحوط خلال فترة الثلاثة أشهر للتحوط كاملة؛ و

(د) دخل الفائدة ومصاريف الفائدة المرتبطين بالمبلغ المعين على أنه محوط.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الوصف	١ يناير ٢٠×١	٣١ يناير ٢٠×١	١ فبراير ٢٠×١	٢٨ فبراير ٢٠×١	٣١ مارس ٢٠×١
مبلغ الأصول المحوطة	**٢٠,٠٠٠,٠٠٠**	**١٩,٢٠٠,٠٠٠**	**٨,٠٠٠,٠٠٠**	**٨,٠٠٠,٠٠٠**	**٨,٠٠٠,٠٠٠**
(أ) التغيرات في بند السطر المنفصل في بيان المركز المالي					
الرصيد المطلوب إطفاؤه	صفر	صفر	صفر	٢٢,٧٥٥	١١,٣٧٧
الرصيد المتبقي	صفر	صفر	٤٥,٥١١	١٨,٩٦٣	٩,٥١٨
يطرح:التعديلات على بيع الأصل	صفر	صفر	(٣,٧٩٣)	صفر	صفر
التعديلات للتغير في القيمة العادلة للبند المحوط	صفر	٤٥,٥١١	صفر	(٩,٤٤٥)	(٩,٥١٨)
الإطفاء	صفر	صفر	صفر	(١١,٣٧٨)	(١١,٣٧٧)
مرحل إلى لاحق					
الرصيد المطلوب إطفاؤه	**صفر**	**صفر**	**٢٢,٧٥٥**	**١١,٣٧٧**	**صفر**
الرصيد المتبقي	**صفر**	**٤٥,٥١١**	**١٨,٩٦٣**	**٩,٥١٨**	**صفر**

(ب) القيمة العادلة للمشتقة.

	١ يناير ٢٠×١	٣١ يناير ٢٠×١	١ فبراير ٢٠×١	٢٨ فبراير ٢٠×١	٣١ مارس ٢٠×١
٢٠,٠٠٠,٠٠٠ مليون وحدة عملة	صفر	٤٧,٤٠٨	-	**-**	**-**
١٢,٠٠٠,٠٠٠ مليون وحدة عملة	صفر	-	٢٨,٤٤٥	لم يعد معينا على أنه أداة تحوط	
٨,٠٠٠,٠٠٠ مليون وحدة عملة	صفر	**-**	١٨,٩٦٣	٩,٥١٨	صفر
الإجمالي	**صفر**	**٤٧,٤٠٨**	**٤٧,٤٠٨**	**٩,٥١٨**	**صفر**

(ج) تأثير حساب الربح أو الخسارة للتحوط

	١ يناير ٢٠×١	٣١ يناير ٢٠×١	١ فبراير ٢٠×١	٢٨ فبراير ٢٠×١	٣١ مارس ٢٠×١
التغير في بند السطر: الأصل	صفر	٤٥,٥١١	لا ينطبق	(٩,٤٤٥)	(٩,٥١٨)
التغير في القيمة العادلة للمشتقة	صفر	(٤٧,٤٠٨)	لا ينطبق	٩,٤٤٥	٩,٥١٨
صافي التأثير	**صفر**	**(١,٨٩٧)**	**لا ينطبق**	**صفر**	**صفر**
الإطفاء	**صفر**	صفر	**لا ينطبق**	**(١١,٣٧٨)**	**(١١,٣٧٧)**

إضافة إلى ذلك، فإن هناك أرباح على بيع الأصول قيمتها ١٤,٦٠٧ وحدة عملة في ١ فبراير ٢٠×١.

يتبع...

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

(د) دخل الفائدة ومصاريف الفائدة المرتبطين بالمبلغ المعين على أنه محوط.

حـــساب الـــربح أو الخسارة المعترف بها للمبلغ المحوط	**١ يناير ٢٠×١**	**٣١ يناير ٢٠×١**	**١ فبراير ٢٠×١**	**٢٨ فبراير ٢٠×١**	**٣١ مارس ٢٠×١**
دخل الفائدة					
-على الأصل	صفر	١٧٢,٠٩٧	لا ينطبق	٧١,٧٠٧	٧١,٧٠٧
-على المبادلة	صفر	١٧٩,٢٦٨	لا ينطبق	٦٢,١١٥	٦٢,١١٥
مصاريف الفائدة					
على المبادلة	صفر	(١٧٩,٢٦٨)	لا ينطبق	(٧١,٧٠٧)	(٧١,٧٠٧)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

إرشادات التنفيذ لمعيار المحاسبي الدولي ٣٩ *الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*

الفقرات

القسم أ: النطاق

أ.١ ممارسة التسوية بالصافي : العقد الأجل لشراء سلعة
أ.٢ خيار بيع أصل غير مالي

القسم ب: تعريفات

ب.١ تعريف الأداة المالية : سبيكة ذهبية
ب.٢ تعريف المشتقة : أمثلة على المشتقات وأسسها
ب.٣ تعريف المشتقة : التسوية في تاريخ مستقبلي، مبادلة أسعار فائدة مع التسديد بالصافي أو الإجمالي
ب.٤ تعريف المشتقة : مبادلة سعر الفائدة المدفوع مقدماً (الإلتزام بدفع سعر فائدة ثابت يدفع عند إجراء الإتفاق أو بتاريخ لاحق)
ب.٥ تعريف المشتقة : مبادلة سعر الفائدة المدفوعة مقدماً أو المدفوعة متغيره والمقبوضة الثابتة
ب.٦ تعريف المشتقة : إجراء التقاص بين القروض
ب.٧ تعريف المشتقة : الخيار الذي من غير المتوقع ممارسته
ب.٨ تعريف المشتقة : عقد العملة الأجنبية المبني على حجم المبيعات
ب.٩ تعريف المشتقة : العقد الآجل المدفوع مقدماً
ب.١٠ تعريف المشتقة: الإستثمار المبدئي الصافي
ب.١١ تعريف الإستثمار المحتفظ به للمتاجرة : المحفظة ذات نمط فعلي حديث يقوم على جني الأرباح على المدى القصير
ب.١٢ تعريف المحتفظ به للمتاجرة: ترصيد (موازنة) المحفظة
ب.١٣ تعريف الأصول المالية النقدية المحتفظ بها حتى الإستحقاق : الأصل المرتبط بمؤشرات الأسعار
ب.١٤ تعريف الأصول المالية النقدية المحتفظ بها حتى الإستحقاق : الفائدة المرتبطة بمؤشر أسعار
ب.١٥ تعريف الأصول المالية النقدية المحتفظ بها حتى الإستحقاق: البيع اللاحق لعملية تخفيض التصنيف
ب.١٦ تعريف الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق : المبيعات المسموح بها
ب.١٧ تعريف الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق: المبيعات إستجابة لمتطلبات رأس المال الخاصة بمنشأة معينة
ب.١٨ تعريف الأصول المالية المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق : الرهن الضامن للقروض وإتفاقيات إعادة الشراء (الريبو) وإتفاقية إقراض الأوراق المالية
ب.١٩ تعريف الأصول المالية المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق : الإخلال
ب.٢٠ تعريف الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق : التصنيف الفرعي لأغراض تطبيق حكم "الإخلال"
ب.٢١ تعريف الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق : تطبيق أحكام الإخلال عند إعداد البيانات المالية الموحدة
ب.٢٢ تعريف القروض والذمم المدينة : أدوات حقوق الملكية
ب.٢٣ تعريف القروض والذمم المدينة المنشأة: ودائع البنوك في البنوك الأخرى
ب.٢٤ تعريف التكلفة المطفأة: أدوات الدين طويلة الأجل بسعر فائدة ثابت أو متغير بناءاً على سعر السوق

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ب.٢٥ تعريف التكلفة المطفأة : أدوات الدين طويلة الأجل ذات سعر فائدة متناقص
ب.٢٦ مثال على إحتساب التكلفة المطفأة : الأصل المالي
ب.٢٧ مثال على حساب التكلفة المطفأة : أدوات الدين ذات دفعات الفوائد المتدرجة
ب.٢٨ عقود "الأسلوب المنتظم" : عدم وجود سوق ثابتة محددة
ب.٢٩ عقود "الأسلوب المنتظم" : العقود المستقبلية
ب.٣٠ عقود "الأسلوب المنتظم" : ما هي شروط التسديد المعتادة الواجبة التطبيق؟
ب.٣١ عقود "الأسلوب المنتظم" : شراء أسهم من خلال شراء عقد خيار شراء
ب.٣٢ الإعتراف وإلغاء الإعتراف بالإلتزامات المالية بإستخدام محاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد

القسم ج : المشتقات الضمنية

ج.١ المشتقات الضمنية : فصل أداة الدين الأساسية
ج.٢ المشتقات الضمنية : فصل حق الخيار المثبت
ج.٣ المشتقات الضمنية : محاسبة السند القابل للتحويل
ج.٤ المشتقات الضمنية : حوافز حقوق الملكية
ج.٥ المشتقات الضمنية : عقد الدين أو حق الملكية الأساسي
ج.٦ المشتقات الضمنية : الأدوات المركبة
ج.٧ المشتقات الضمنية : عقود البيع والشراء بالعملات الأجنبية
ج.٨ المشتقات الضمنية : شرط العملة الأجنبية غير ذات العلاقة
ج.٩ مشتقات العملة الأجنبية الضمنية :عملة التجارة العالمية
ج.١٠ المشتقات الضمنية : يسمح لحامل الأداة (ولكن غير مطلوب منه) التسديد بدون إستعادة كامل إستثماره المسجل
ج.١١ المشتقات الضمنية : التقدير الموثوق للقيمة العادلة

القسم د : الإعتراف وإلغاء الإعتراف

د.١ الإعتراف المبدئي
د.١.١ الإعتراف : الضمانات النقدية
د.٢ الأسلوب المنتظم في شراء أو بيع أصل مالي
د.٢.١ تاريخ المتاجرة مقابل تاريخ التسديد : المبالغ الواجب تسجيلها مقابل الشراء
د.٢.٢ تاريخ المتاجرة مقابل تاريخ التسديد : المبالغ الواجب تسجيلها مقابل البيع
د.٢.٣ محاسبة تاريخ التسديد : تبادل الأصول المالية غير النقدية

القسم هـ: القياس

هـ.١ القياس المبدئي للأصول والإلتزامات المالية
هـ.١.١ القياس المبدئي : تكاليف إجراء العملية
هـ.٢ إعتبارات قياس القيمة العادلة
هـ.٢.١ إعتبارات قياس القيمة العادلة لصناديق الإستثمار
هـ.٢.٢ قياس القيمة العادلة : الحيازات الكبيرة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

هـ.٣ الأرباح والخسائر

هـ.١.٣ الأصول المالية المتوفرة للبيع : تبادل الأسهم

هـ.٢.٣ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار ٢١- الأصول المالية المتوفرة للبيع: فصل مكون العملة الأساسية

هـ.٣.٣ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار ٢١- فورقات الصرف الناجمة عن ترجمة البيانات المالية لمشاريع أجنبية: حقوق ملكية أو الدخل؟

هـ.٤.٣ التداخل فيما بين معيار المحاسبة الدول ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٢١

هـ.٤ النقصان وعدم قابلية الأصول المالية للتحصيل

هـ.١.٤ الدليل الموضوعي على حالة إنخفاض المنافع

هـ.٢.٤ النقصان : الخسائر المستقبلية

هـ.٣.٤ تقدير الإنخفاض : في الأصل والفائدة

هـ.٤.٤ تقدير الإنخفاض في القيمة : تحوط القيمة العادلة

هـ.٥.٤ الإنخفاض في القيمة : مصفوفة التخصيص

هـ.٦.٤ الإنخفاض في القيمة : الخسائر الزائدة

هـ.٧.٤ الإعتراف بإنخفاض القيمة على أساس المحفظة

هـ.٨.٤ الإنخفاض في القيمة : الإعتراف بالضمان

هـ.٩.٤ الإنخفاض في قيمة الأصول غير المالية المتوفرة للبيع

هـ.١٠.٤ الإنخفاض في القيمة: ما إذا كان الأصل المالي المتوفر للبيع محتجز في حقوق الملكية سالباً؟

القسم و : التحـــوط

و.١ أدوات التحوط

و.١.١ التحوط لمخاطر القيمة العادلة لسند صادر بعملة أجنبية

و.٢.١ التحوط بإستخدام أصول مالية أو إلتزامات مالية غير مشتقة

و.٣.١ محاسبة التحوط : إستخدام الخيارات المكتوبة في أدوات التحوط المجمعة

و.٤.١ التحوطات الداخلية

و.٥.١ تقاص عقود المشتقات الداخلية المستخدمة لمعالجة مخاطر أسعار الفائدة

و.٦.١ تقاص عقود المشتقات الداخلية المستخدمة لإدارة مخاطر العملات الأجنبية

و.٧.١ المشتقات الداخلية: أمثلة على تطبيق السؤال و.١. ٦

و.٨.١ إجتماع الخيارات المشتراه والخيارات المكتوبة

و.٩.١ إستراتيجية التحوط ذات الدالية الحيادية

و.١٠.١ أداة تحوط: خيار البيع غير المجزي

و.١١.١ نسبة التدفقات النقدية لأداة مالية نقدية

و.١٢.١ التحوط لأكثر من نوع واحد من المخاطر

و.١٣.١ أداة تحوط: عقد صرف عملات مستقبلي بعملات أجنبية مزدوجة

و.١٤.١ مبادلات التسوية المتزامنة وإستعمال إحداهما كأداة تحوط

و. ٢ بنود التحوط

و.١.٢ هل يمكن تغيير المشتقات كبند تحوط

و.٢.٢ تحوط التدفق النقدي: الإصدار المتوقع لدين ذو فائدة ثابتة

و.٣.٢ محاسبة التحوط : مركز الودائع غير الملموسة

و.٢.٤ محاسبة التحوط: التحوط لموارد الدخل المستقبلية بالعملة الأجنبية
و.٢.٥ تحوطات التدفق النقدي : التحوط الكلي المفرد
و.٢.٦ علاقات التحوط: المخاطر على مستوى كامل المشروع
و.٢.٧ تحوط التدفق النقدي: عملية متوقعة متعلقة بحقوق ملكية المشروع
و.٢.٨ محاسبة التحوط: خطر عدم تحقق عملية
و.٢.٩ الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق- التحوط لدفعات فوائد لأداة مالية ذات سعر فائدة متغيرة
و.٢.١٠ البنود المتحوط بها: شراء إستثمار محتفظ به حتى الإستحقاق
و.٢.١١ تحوط التدفق النقدي: إعادة إستثمار الأموال التي يتم تحصيلها من الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق
و.٢.١٢ محاسبة التحوط: الأصل المالي القابل للدفع المسبق
و.٢.١٣ تحوط القيمة العادلة: المخاطر التي قد تؤثر على الدخل المعلن
و.٢.١٤ عمليات التحوط عبر المجموعة وعبر المشروع
و.٢.١٥ العقود الداخلية : مشتقة التقاص الخارجية المفردة
و.٢.١٦ العقود الداخلية: عقود المشتقات الخارجية التي يتم تسديدها بالصافي
و.٢.١٧ التحوط لجزء من الفترة
و.٢.١٨ أداة تحوط: مبادلة أسعار الفائدة لعملات متداخلة
و.٢.١٩ البنود المتحوط لها: التحوط لمخاطر العملات الأجنبية لأسهم تتم المتاجرة بها بشكل عمومي
و.٢.٢٠ محاسبة التحوط : مؤشر الأسهم
و.٢.٢١ محاسبة التحوط : التحوط لصافي الأصول والإلتزامات

و. ٣ التحوط المحاسبي

و.٣. ١ تحوط التدفق النقدي: التدفقات النقدية لأداة مالية ذات سعر فائدة ثابت
و.٣. ٢ تحوط التدفق النقدي: إعادة إستثمار التدفقات النقدية ذات سعر فائدة ثابت
و.٣. ٣ تحوطات العملة الأجنبية
و.٣. ٤ تحوطات التدفق النقدي لعملة أجنبية
و.٣. ٥ تحوط القيمة العادلة : أداة الدين ذات سعر فائدة متغير
و.٣. ٦ تحوط القيمة العادلة : المخزون
و.٣. ٧ محاسبة التحوط : العملية المتوقعة
و.٣. ٨ تصنيف التحوطات بأثر رجعي
و.٣. ٩ محاسبة التحوط : التخصص عند بداية التحوط
و.٣. ١٠ محاسبة التحوط : التعرف على العملية المتوقعة المتحوط لها
و.٣. ١١ تحوط التدفق النقدي : توثيق توقيت العملية المتوقعة

و. ٤ عدم فاعلية التحوط

و.٤. ١ التحوط على أساس ما بعد الضريبة
و.٤. ٢ فاعلية التحوط: التقييم على أساس تراكمي
و.٤. ٣ فعالية التحوط : مخاطر إئتمان النظير
و.٤. ٤ فاعلية التحوط : إختبارات الفعالية
و.٤. ٥ فاعلية التحوط : التقاص بنسبة أقل من ١٠٠%
و.٤. ٧ إفتراض فاعلية التحوط كاملة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

و.٥ تحوط التدفق النقدي

و.٥. ١ محاسبة التحوط : الأصل النقدي غير المشتقة والإلتزام النقدي غير المشتق المستخدم كأداة تحوط

و.٥. ٢ تحوطات التدفق النقدية : أداء أداة التحوط (١)

و.٥. ٣ تحوطات التدفق النقدية : أداء أداة التحوط (٢)

و.٥. ٤ تحوطات التدفق النقدية : العملية المتوقعة تحدث قبل الفترة المحددة

و.٥. ٥ تحوطات التدفق النقدية : قياس فاعلية عملية التحوط لعملية متوقعة في أداة الدين

و.٥. ٦ تحوطات التدفق النقدية : الإلتزام المؤكد بشراء بضاعة بعملة أجنبية

و.٦ التحوط : نتائج أخرى

و.٦. ١ محاسبة التحوط : إدارة مخاطر أسعار الفائدة في المؤسسات المالية

و.٦. ٢ إعتبارات محاسبة التحوط عندما تعالج مخاطر أسعار الفائدة بالصافي

و.٦. ٣ مثال توضيحي لتطبيق الأسلوب الوارد بالسؤال و.٢.٦

و.٦. ٤ محاسبة التحوط: الفائض أو العجز في عقد أسعار صرف مستقبلي

و.٦. ٥ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار ٢١- تحوط القيمة العادلة لأصل مقيم بالتكلفة

القسم ز: أخرى

ز. ١ الإفصاح عن التغيرات في القيمة العادلة

ز. ٢ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار ٧- محاسبة التحوط: بيان التدفقات النقدية

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إرشادات التنفيذ

معيار المحاسبة الدولي ٣٩:

الأدوات المالية: الإعتراف والقياس

هذا الدليل ملحق، ولا يعتبر جزءاً من معيار المحاسبة الدولي ٣٩

القسم أ: النطاق

أ.١ أسلوب التسديد بالصافي : العقد الآجل لشراء سلعة

يتعاقد المشروع هـ و ي بعقد أجل ذا سعر ثابت لشراء مليون كيلو غرام من النحاس. العقد يسمح للمشروع هـ و ي بأن يستلم فعلاً كمية من النحاس بعد ١٢ شهر، أو **أن يستلم** أو **يدفع مبلغ نقدي كتسوية صافية، على أساس التغير في القيمة العادلة للنحاس. فهل يعتبر هذا العقد مشتقة؟**

رغم أن هذا العقد تتوفر فيه عناصر تعريف المشتقة، فليس بالضرورة إعتباره مشتقة. فالعقد هو أداه مشتقة لأنه يوجد إستثمار مبدئي صافي، وأنه مبني على سعر النحاس، وسيتم تسديده بتاريخ لاحق. ولكن على أية حال، إذا كان المشروع هـ و ي ينوي تسديد العقد بإستلام البضاعة ولا يوجد ممارسة تاريخية للتسوية لعقد مماثل للتسديد بالصافي نقدا أو إستلام بضاعة النحاس وبيعها في فترة قصيرة قبل التسليم لغرض توليد الربح في فترة قصيرة من تقلبات الأسعار قصيرة الأجل أو التعامل بالهامش، فإن العقد لا يعامل كمشتقة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وبدلاً من ذلك، يعتبر كعقد معد للتنفيذ.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أ.٢ خيار بيع أصل غير مالي

المشروع هـ و ي يمتلك مبنى مكاتب. المشروع هـ و ي دخل في إتفاق خيار بيع مع مستثمر يسمح للمشروع هـ و ي ببيع المبنى للمستثمر بمبلغ ١٥٠ مليون. والقيمة الحالية للمبنى [*] ١٧٥ مليون. وينتهي حق الخيار خلال ٥ سنوات. إذا ما تمت ممارسة الخيار يمكن أن يتم تسديده إما بالتسليم الفعلي أو نقداً بالصافي وذلك حسب رغبة مشروع هـ و ي. فكيف يتم إعتبار هذا الخيار ومعالجته من قبل كل من مشروع هـ و ي والمستثمر؟

بالنسبة للمحاسبة لدى مشروع هـ و ي فهي تعتمد على نيته وممارسته السابقة فيما يتعلق بالتسديد. ورغم أن العقد يستوفي شروط تعريف المشتقة، فإن مشروع هـ و ي لا يتعامل معه كمشتقة إذا كان ينوي تسديد العقد بتسليم المبنى، إذا مارس مشروع هـ و ي الخيار ولم توجد خبرة سابقة بالتسديد بالصافي (المعيار ٣٩ الفقرة ٥ و المعيار ٣٩ الفقرة من التطبيقات الإرشادية ١٠).

أما المستثمر، فهو على أي حال، لا يستطيع أن يستنتج أن حق الخيار لم يتم الدخول فيه من أجل الوفاء بقصد المستثمر في الشراء، أو البيع، أو الإستعمال لأن المستثمر لا يستطيع المطالبة بالتسليم (الفقرة ٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). ولذلك، فإن على المستثمر أن يتعامل مع العقد كمشتقة وبغض النظر عن الممارسات السابقة، فإن نية المستثمر ليس لها تأثير سواء كان التسديد بالتسليم أو بالنقد. فالمستثمر قد أعطى خياراً، والخيار المكتوب الذي يكون فيه للحامل إختيار التسليم الفعلي أو التسديد نقداً بالصافي لا يمكن أبداً أن يفي بمتطلبات التسليم العادي المؤهلة للإعفاء من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالنسبة للمستثمر وذلك لأن كاتب الخيار لا يمتلك القدرة لتلبية متطلبات التسليم.

وعلى كل حال، إذا كان العقد عقد أجل بدلاً من أن يكون خياراً، و إذا كان العقد يتطلب تسليماً مادياً وتقارير المنشأة لا تمتلك ممارسة سابقة بالتسديد نقداً أو إستلام بضاعة المبنى وبيعها في فترة قصيرة قبل التسليم لغرض توليد الربح في فترة قصيرة من تقلبات الأسعار قصيرة الأجل أو التعامل بالهامش، فإن العقد لا يعامل كمشتقة.

[*] في هذا الدليل، المبالغ النقدية تحدد بـ " وحدة النقد" (و ن).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القسم ب: تعريفات

ب. ١تعريف الأداة المالية: سبيكة ذهبية

هل السبيكة الذهبية أداة مالية (مثل النقد) أم إنها سلعة؟

هي سلعة.، فرغم السيولة العالية، فإن السبيكة الذهبية لا تعطي حقاً تعاقدياً بإستلام نقد أو أصل مالي أخرى.

ب.٢ تعريف المشتقة : أمثلة على المشتقات وأسسها

ما هي أمثلة عقود المشتقات العادية وأسسها المعروفة؟

إن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يعرف المشتقة على النحو التالي:

إن *//مشتقة* **هي أداة مالية** أو **عقود أخرى ضمن نطاق هذا المعيار تتصف بالصفات الثلاثة التالية:-**

(أ) **تتغير قيمتها تبعاً للتغير في سعر فائدة محدد،** أو **في سعر ورقة مالية،** أو **في سعر سلعة،** أو **في سعر صرف عملة أجنبية،** أو **في مؤشر أسعار** أو **أسعار فائدة،** أو **أسعار** أو **تصنيف إئتماني** أو **مؤشر تصنيف** أو **متغير مشابه يزود في حالة الأصول المالية غير المتغيرة ولا يحدد كجزء من العقد (يطلق عليه أحياناً تعبير "الأساس")؛**

(ب) **لا يلزمها إستثمار صافي أولي** أو **إستثمار أولي صافي بسيط نسبة إلى الأنواع الأخرى من العقود التي لها رد فعل مشابه للتغيرات في أوضاع السوق؛**

(ج) **ويتم تسديدها في تاريخ مستقبلي.**

نوع العقد	**متغير التسعير / التسديد الرئيسي (المتغير الأساسي)**
عقد مقايضة سعر الفائدة	أسعار الفائدة
عقد مقايضة عملة (مبادلة عملة أجنبية)	أسعار الصرف
مقايضة سلع	أسعار السلع
مقايضة أسهم	أسعار الأسهم (أسهم مشروع آخر)
مقايضة إئتمان	التصنيف الإئتماني/مؤشر الإئتمان أو سعر الإئتمان
مقايضة العائد الإجمالي	مجموع القيمة العادلة بمرجع الأصل وأسعار الفائدة
خيار سندات خزينة مشترى أو مسدد (شراء أو بيع)	أسعار الفائدة
خيار عملة مشترى أو مسدد (شراء أو بيع)	أسعار العملات
خيار سلعة مشترى أو مسدد (شراء أو بيع)	أسعار السلع
خيار أسهم مشترى أو مباع (شراء أو بيع)	سعر السهم (أسعار أسهم مشروع آخر)

... يتبع

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

... يتبع

نوع العقد	متغير التسعير / التسديد الرئيسي (المتغير الأساسي)
عقود سلع مستقبلية	أسعار السلع
عقود مالية آجلة لأسعار الفائدة مرتبطة بالديون الحكومية (عقود الخزينة الآجلة)	أسعار الفائدة
عقود عملة آجلة	أسعار العملة
عقود سلع آجلة	أسعار السلع
عقود أسهم آجلة	أسعار الأسهم (أسهم مشروع آخر)

القائمة أعلاه تعطى أمثلة للعقود التي تعتبر عادة كمشتقات بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. هذه القائمة ليست شاملة لجميع العقود. كل عقد مرتبط بسعر فائدة أو بسعر عمله أو سلعة يمكن أن يكون مشتق. وعلاوة على ذلك، وحتى لو كانت الأداة ينطبق عليها تعريف عقد المشتقة، فإنه قد ينطبق عليها نصوص خاصة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ كأن تكون مثلاً مشتقة حق (أنظر الفقرة ١ التطبيقات الإرشادية من المعيار ٣٩ والفقرة ٢ من التطبيقات الإرشادية من المعيار ٣٩) أو عقد سلع (أنظر الفقرة ٥ التطبيقات الإرشادية من المعيار٣٩، الفقرة ١٠ أو الفقرة ٢١ التطبيقات الإرشادية من المعيار،٣٢ والفقرة ٢٤ التطبيقات الإرشادية من المعيار ٣٢). لذلك فإن على المشروع تقييم العقد ليقرر ما إذا كانت هناك خصائص أخرى من خصائص المشتقة وما إذا كانت تنطبق عليها نصوص خاصة.

ب.٣ تعريف المشتقة: التسديد في تاريخ مستقبلي، مبادلة أسعار فائدة مـع التـسديد بالصافي أو الإجمالي.

لغرض تحديد ما إذا كانت مبادلة أسعار فائدة هي أداة مشتقة مالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، هل يختلف الأمر إذا كان الفريقان يدفعان دفعات الفوائد كل منهما إلى الأخر (التسديد بالإجمالي) أو أن تكون التسديد على أساس الصافي.

كلا. إن تعريف المشتقة لا يعتمد على التسديد بالصافي أو الإجمالي.

لإيضاح ذلك: المشروع أ ب ج دخل في عقد مقايضة أسعار فائدة مع المشروع المناظر (هـ و ي) ويقضي العقد بأن يدفع المشروع أ ب ج سعر فائدة ثابت يبلغ ٨% وأن يستلم مبلغاً متغيراً مبني على سعر الفائدة بين البنوك لثلاثة أشهر ويتغير كل ثلاثة أشهر، وتحدد المبالغ الثابتة والمتغيرة على أساس مبلغ إسمي قدره ١٠٠ مليون. ولا يتبادل المشروعان أ ب ج، هـ و ي المبالغ الاسمية. فيدفع المشروع أ ب ج أو يستلم مبالغ نقدية صافية كل ٣ شهور على أساس الفرق بين الفائدة البالغة ٨% وسعر الفائدة بين البنوك لثلاثة شهور، وبالتناوب يمكن أن يكون التسديد بالإجمالي.

ينطبق على هذا العقد تعريف المشتقة بغض النظر عما إذا كان هناك تسديد بالصافي أو بالإجمالي لأن القيمة تتغير تبعاً للتغير في متغير أساسي ضمني (وهو سعر الفائدة بين البنوك)، ولأنه لا يوجد إستثمار أولي صافي ولأن التسديد يحصل في تواريخ مستقبلية.

ب. ٤ تعريف المشتقة: مبادلة سعر الفائدة المدفوع مقدماً (الإلتزام بدفع سعر فائدة ثابت يدفع عند إجراء الإتفاق أو بتاريخ لاحق)

إذا قام أحد الفريقين مقدماً بدفع إلتزامات بموجب عقد مقايضة أسعار فائدة على أساس الدفع الثابت، والقبض المتغير، وذلك بتاريخ إنشاء العقد، فهل تعتبر هذه المقايضة أداة مالية مشتقة؟

نعم.

ولإيضاح ذلك: المشروع س دخل بـ ١٠٠ مليون نظرية بدفع ثابت لمدة خمس سنوات. في مقايضة أسعار الفائدة المدفوعة ثابتة والمقبوضة متغيرة، مع المشروع المناظر ج، وإن سعر الفائدة على الجزء المتغير من المقايضة يتم تثبيته على أساس ربع سنوي وبسعر الفائدة بين البنوك لمدة ٣ شهور. أما سعر الفائدة على الجزء الثابت من المقايضة فهو ١٠% سنوياً. ويدفع المشروع س مقدماً إلتزامه الثابت بموجب المقايضة مبلغ ٥٠ مليون (١٠٠ مليون × ١٠ بالمائة × ٥ سنوات) وذلك عند إجراء الإتفاق، وخصمها بإستعمال أسعار الفائدة في السوق، مع إحتفاظه بحقه بإستلام دفعات فوائد على مبلغ ١٠٠ مليون، التي تربط ربع سنوياً على أساس سعر الفائدة بين البنوك لثلاثة شهور وذلك على مدى عمر المقايضة.

إن الإستثمار الصافي المبدئي في عقد مقايضة أسعار الفائدة هو أقل كثيراً من القيمة الاسمية التي تحسب عليها الدفعات المتغيرة من الجانب المتغير. ويتطلب العقد إستثماراً مبدئياً صافياً بسيطاً بالمقارنة مع الأنواع الأخرى من العقود، التي تستجيب بشكل مماثل للتغيرات في عوامل السوق مثل السندات ذات الفائدة المتغيرة. لذلك، فإن عقد المقايضة يحقق " لا يوجد إستثمار صافي أو إستثمار مبدئي صافي يشبه ما قد يحتاجه نوع آخر من العقود المستثناه للحصول على نفس الإستجابة للتغير في عوامل السوق للشرط الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ورغم أن المشروع س ليس عليه إلتزام أداء مستقبلي فإن التسديد النهائي للعقد هو بتاريخ مستقبلي وقيمة العقد تتغير تبعاً للتغيرات في مؤشر الفائدة بين البنوك، وبالتالي فإن العقد يعتبر عقد مشتقة.

هل تتغير الإجابة إذا تم الوفاء بإلتزام دفع الفائدة الثابتة في تاريخ لاحق للإعتراف المبدئي؟

إذا تم رفع الجزء الثابت خلال المدة، فإن ذلك يعتبر إنهاء لإتفاق المقايضة وإنشاء لأداه جديدة سيتم تقيمها (بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

ب.٥ تعريف المشتقة: مبادلة أسعار فائدة مدفوعة مقدماً أو المدفوعة متغيرة والمقبوضة ثابتة

إذا دفع فريق مقدماً وعند إنشاء العقد أو لاحقاً له إلتزامه بالدفع بموجب مقايضة أسعار فائدة مستلمة ثابتة ومدفوعة متغيرة فهل عقد المقايضة يعتبر أداة مالية مشتقة؟

كلا. فإن العقد مقايضة أسعار فائدة مدفوعة مقدماً مدفوعة متغيرة ومستلمة ثابتة لا يعتبر مشتقة إذا تم الدفع عند إنشاء العقد ولا يعود مشتقة إذا تم الدفع مقدماً وبعد إنشاء العقد لأنها تغطي عائداً على المبلغ المدفوع مقدماً (الإستثمار) بالمقارنة مع العائد على أداة الدين ذات التدفق النقدي الثابت. "لا يوجد إستثمار صافي أو إستثمار مبدئي صافي يشبه ما قد يحتاجه نوع آخر من العقود المستثناه للحصول على نفس الإستجابة للتغير في عوامل السوق" هو معيار إعتبار العقد أداة مشتقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

لإيضاح ذلك: المشروع س دخل في مقايضة أسعار فائدة مدفوعة متغيرة ومستلمة ثابتة بقيمة إسمية ١٠٠ مليون ولمدة خمس سنوات مع الجهة المناظرة ج. إن الجانب المتغير من المقايضة يستند بشكل ربع سنوي على أسعار الفائدة بين البنوك لمدة ٣ شهور. أما دفعات الفائدة الثابتة بموجب المقايضة فتحتسب على أساس ١٠% من القيمة الاسمية للمقايضة أي ١٠ ملايين كل سنة. يقوم مشروع س بالدفع مقدماً لإلتزامه بموجب الجانب المتغير من المقايضة وذلك عند إنشاء المقايضة وبأسعار السوق الجارية، بينما يحتفظ بحقه في إستلام دفعات فوائد ثابتة سنوياً بنسبة ١٠% على مبلغ ١٠٠ مليون.

إن التدفقات النقدية الواردة بموجب العقد تعادل تلك الواردة من أداة مالية ثابتة يعرف المشروع س أنه سيستلم ١٠ ملايين سنوياً خلال فترة حياة عقد المقايضة. بناءاً عليه، الإستثمار الأولى في العقد لا بد أن يكون مساوياً لأداة مالية مؤلفة من قسط سنوي ثابت. وبالتالي، فإن صافي إستثمار بفائدة مدفوعة مقدماً مدفوعة متغيرة ومستلمة ثابتة يكون مساوياً لصافي الإستثمار الذي يتطلب العقود الغير مشتقة التي يكون لها نفس الإستجابة يتأثر نفس التأثير بالتغير في عوامل السوق. لهذا السبب فإن الأداة لا ينطبق عليها عدم وجود إستثمار صافي أو وجود إستثمار صافي مبدئي يشبه ما قد يحتاجه نوع آخر من العقود المستثناه للحصول على نفس الإستجابة للتغير في عوامل السوق للشرط الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. لذلك فإن العقد لا يعامل كمشتقة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبالوفاء بإلتزامه بدفع دفعات أسعار فائدة متغيرة يكون المشروع س قد قام في الواقع بمنح قرض للمشروع ج. وفي هذا الوضع فإن الأداة تعامل كقرض أنشأه المشروع ما لم يكن لدى المشروع ج.

ب.٦ تعريف المشتقة: إجراء التقاص بين القروض

قد يمنح المشروع أ المشروع ب قرضاً لمدة خمس سنوات بسعر فائدة ثابت، بينما يمنح المشروع ب للمشروع أ في نفس الوقت قرضاً لخمس سنوات وبمبلغ مماثل بسعر فائدة متغير، ولا يكون هناك تحويل رأسمال عند إنشاء العقدين لأن المشروعين أ وب بينهما إتفاقية تصفيه، فهل هذه تعتبر مشتقة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩؟

نعم. هذا ينطبق عليه تعريف المشتقة (أي أنه يوجد متغير أساسي ضمني ولا يوجد إستثمار صافي مبدئي التي تشبه ما قد يحتاجه عقود أخرى التي يكون لها نفس الإستجابة يتأثر نفس التأثير بالتغير في عوامل السوق والتسديد في المستقبل)، وأن الأثر التعاقدي للقرضين يعادل عملية مقايضة أسعار صرف بدون إستثمار مبدئي صافي. وأن العمليات غير المشتقة يتم تجميعها وتعامل كمشتقة عندما تؤول العمليات في جوهرها إلى مشتقة، وأن المؤشرات على ذلك تشمل ما يلي :-

- أنها تحصل في نفس الوقت وتقابل إحداها الآخر
- لكل منها نفس النظير
- تتصلان بنفس المخاطرة
- لا توجد حاجة إقتصادية ظاهرة أو غرض عملي هام لهيكلة العمليتين بشكل منفصل بحيث لا يمكن تحقيق هذه الحاجة أو الغرض في عملية منفردة

ولا تتغير الإجابة إذا لم يكن لدى المشروع أ والمشروع ب إتفاقية تصفية، لأن تعريف الأداة المشتقة في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يستلزم تسوية صافية.

ب.٧ تعريف المشتقة: الخيار الذي من غير المتوقع ممارسته

إن تعريف المشتقة بموجب الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يتطلب (أن يتم تسديد أداة الدين في تاريخ مستقبلي). هل هذا الشرط يعتبر متوفراً إذا كان هناك حق خيار من المتوقع أن لا تتم ممارسته لأنه – على سبيل المثال – غير مربح؟

نعم. فالخيار يتم تسديده عند ممارسته أو بتاريخ إستحقاقه، وإن إنتهاء الخيار بحلول الإستحقاق هو نوع من التسديد حتى ولم لم يكن هناك أي تبادل إضافي مفترض.

ب.٨ تعريف المشتقة: عقد العملة الأجنبية المبني على حجم المبيعات

المشروع ﻫ و ي الذي يصدر البيانات المتعلقة بالعملات بالدولار الأمريكي، يبيع منتجاته في فرنسا باليورو. يتعاقد المشروع ﻫ و ي مع بنك إستثمار لتحويل اليورو إلى دولارات أمريكية بسعر تحويل ثابت، ويتطلب العقد أن يحول مشروع ﻫ و ي اليورو على أساس حجم مبيعاته في فرنسا مقابل دولارات أمريكية بسعر صرف ثابت قدرة ٦,٠٠، فهل هذا العقد يعتبر مشتقة؟

نعم. فالعقد يستند إلى أساسيين متغيرين (سعر صرف العملة الأجنبية وحجم المبيعات)، ولا ينطوي على صافي إستثمار أو صافي إستثمار مبدئي الذي يشبه ما قد يحتاجه عقود أخرى التي يكون لها نفس الإستجابة يتأثر نفس التأثير بالتغير في عوامل السوق ويوجد شرط دفع. ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩، لا يستثني من نطاقه المشتقات المبيعات المبنية على حجم المبيعات.

ب. ٩ تعريف المشتقة: العقد الآجل المدفوع مقدماً

دخل مشروع في عقد أجل لشراء أسهم مشروع آخر خلال عام واحد بالسعر الآجل، ودفع القيمة عند إنشاء العقد وبالسعر الجاري للأسهم. هل يعتبر هذا العقد الآجل مشتقة؟

كلا. فالعقد الآجل لا يتوفر فيه إشتراط (أن لا يكون هناك إستثمار صافي مبدئي أو إستثمار صافي بسيط) ليعتبر مشتقة.

لإيضاح ذلك : المشروع ﻫ و ي دخل في عقد أجل لشراء مليون سهم من الأسهم العادية للمشروع ك خلال مدة سنة واحدة. والقيمة الحالية للسهم ٥٠ لكل سهم بينما السعر الآجل لمدة سنة هو ٥٥ للسهم الواحد. ومطلوب من المشروع ﻫ و ي أن يدفع مقدماً قيمة العقد الآجل عند إنشاء العقد بمبلغ ٥٠ مليون، وأن الإستثمار المبدئي في هذا العقد الآجل وهو ٥٠ مليون، هو أقل من القيمة الاسمية للأساس الضمني وهو ١ مليون سهم بسعر أجل ٥٥ لكل سهم والإجمالي ٥٥ مليون. على كل حال فإن الإستثمار المبدئي الصافي يقارب المطلوب لأنواع أخرى من العقود يتوقع أن يكون لها نفس التجاوب مع عوامل السوق لأن أسهم المشروع ك يمكن شراؤها منذ البداية بنفس السعر ٥٠. بالتالي فإن العقد الآجل المدفوع مقدماً لا ينطبق عليه معيار الإستثمار المبدئي الصافي للأداة المشتقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ب.١٠ تعريف المشتقة: الإستثمار المبدئي الصافي

العديد من الأدوات المشتقة مثل العقود المستقبلية والخيارات المكتوبة المتعامل بها في البورصة تتطلب وجود حسابات هامش. هل حساب الهامش يعتبر جزءاً من الإستثمار المبدئي الصافي؟

كلا. حساب الهامش ليس جزءاً من الإستثمار المبدئي الصافي في الأداة المشتقة. فحسابات الهامش هي شكل من أشكال الضمانات للجهة المناظرة أو لغرفة المقاصة ويمكن أن تكون على شكل نقـد أو أوراق ماليـة أو أصول محددة أخرى عادة أصول سائلة، وحسابات الهامش هي أصول مستقلة يـتم التعامـل معهـا بـشكل منفصل.

ب. ١١ تعريف المحتفظ به للمتاجرة : المحفظة ذات نمط فعلي حديث يقوم على جني الأرباح على المدى القصير

إن تعريف الأدوات المالية أو الإلتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة ينص على أن (الأصول المالية أو الإلتزامات المالية يجب تصنيفها على أنها للمتاجرة إذا كان امتلاكها – جزءاً من محفظة مطابقة للأدوات المالية المستخدمة معاً أو التي يتوفر فيها دليل على نمط فعلي جديد لجني الأرباح على المدى القصير – بغض النظر عن سبب امتلاك الأداة – فما هو المقصود بالمحفظة لغرض تطبيق هذا التعريف؟

رغم أن مصطلح "المحفظة" لم يتم تعريفه بشكل محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فـإن الـسياق الـذي استعمل فيه يدل على أن المحفظة هي مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي يـتم التعامـل معها كجزء من مجموعة (الفقرة ٩من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، وإذا وجد دليل على وجود نمـط فعلـي حديث لجني الأرباح من الأدوات المالية الموجودة في مثل هذه المحفظة، فإن تلـك الأدوات الماليـة يمكـن تصنيفها على أنها محتفظ بها للمتاجرة حتى لو وجد ضمن المحفظة أداه مالية مفرده يمكن الإحتفاظ بها فعـلاً لفترة زمنية أطول.

ب.١٢ تعريف المحتفظ به للمتاجرة: ترصيد (موازنة) المحفظة

المشروع أ لديه محفظة إستثمارية تتضمن أوراق مالية للديون وحقوق الملكية. وأن التوجيهات الموفقة لإدارة المحفظة تتضمن على أن مخاطر حقوق الملكية في المحفظة يجب أن تنحصر بين ٣٠ و٥٠ بالمائة من إجمالي قيمة المحفظة. ومدير الإستثمار في المحفظة مفوض بموازنة (ترصيد) المحفظة في حدود الإرشادات الموضوعة وذلك من خلال شراء وبيع أوراق مالية للديون وحقوق الملكية، فهل يحق للمشروع أ تصنيف الأوراق المالية على إنها متوفرة للبيع؟

الأمر يعتمد على نية المنشأة وممارستها السابقة. إذا كان مدير المحفظة مخولاً بيع وشراء الأوراق المالية لمعادلة وموازنة المخاطر في المحفظة، ولكن لا توجد نية للمتاجرة ولا توجد ممارسة سابقة للبيع لتحقيق الربح على المدى القصير، فإن الأوراق المالية عندئذ تصنيف على أنها متوفرة للبيع. أما إذا كان مدير المحفظة ينشط في بيع وشراء الأوراق المالية لتحقيق الربح على المدى القصير فإن الأوراق المالية في المحفظة تصنف على إنها محتفظ بها للمتاجرة.

ب.١٣ تعريف الأصول المالية النقدية المحتفظ بها حتى الإستحقاق: الأصل المرتبط بمؤشر الأسعار

المشروع أ يشتري سنداً ذا خمس سنوات مرتبطاً بمؤشر أسعار بسعر إصدار أصلي يبلغ ١٠ وسعر السوق ١٢ بتاريخ الشراء. ولا يطلب السند أي دفعات فوائد قبل الإستحقاق. أما بتاريخ الإستحقاق، فيطلب السند دفع سعر الإصدار الأصلي البالغ ١٠ زائداً مبلغ إطفاء تكميلي يعتمد على ما إذا كان مؤشر أسعار البورصة المحدد يتجاوز المستوى المقرر سابقاً وذلك بتاريخ الإستحقاق. أما إذا كان مؤشر أسعار الأسهم لا يتجاوز

أو يعادل المستوى المحدد سابقاً فلا يدفع أي مبلغ إطفاء تكميلي. وإذا تجاوز مؤشر أسعار الأسهم المستوى المحدد، فإن مبلغ الإطفاء التكميلي يعادل حاصل ضرب ١,١٥ في الفرق بين مستوى مؤشر أسعار الأسهم بتاريخ الإستحقاق ومستواه عند إصدار السند أصلاً مفسوماً على مستوى مؤشر أسعار الأسهم عند الإصدار الأصلي. وأن المشروع (أ) لديه النية الإيجابية والقدرة على الإحتفاظ بالسند حتى تاريخ الإستحقاق. هل يستطيع المشروع تصنيف السند على أنه إستثمار محتفظ به لحين الإستحقاق؟

نعم. يمكن تصنيف السند على أنه محتفظ به لحين الإستحقاق لأن له دفعة ثابتة قدرها ١٠ وتاريخ إستحقاق ثابت والمشروع أ لديه النية الإيجابية والقدرة على الإحتفاظ به لحين الإستحقاق (الفقرة ٩من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وعلى كل حال، فإن عنصر مؤشر أسعار الأسهم هو خيار شراء غير متصل إتصالاً كبيراً بالعقد الأساسي ويمكن فصله كمشتقة مثبتة بموجب الفقرة ١١من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويخصص سعر الشراء البالغ ١٢ بين أداة الدين الأساسية والمشتقة الضمنية. فعلى سبيل المثال، تكون القيمة العادلة للخيار المثبت عند الشراء ٤، وتقاس أداة الدين الأساسية عند الإعتراف المبدئي بسعر ٨. وفي هذه الحالة فإن الخصم البالغ ٢ المشمول بالسند الأساسي (الأصل البالغ ١٠ مخصوماً منه القيمة الأصلية المسجلة البالغة ٨) يتم إطفاؤه في الأرباح والخسائر الصافية على مدى عمر السند بإستعمال أسلوب سعر الفائدة الحقيقي.

ب.١٤ تعريف الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق: الفائدة المرتبطة بمؤشر أسعار

هل يمكن لسند ذي دفعة ثابتة في الإستحقاق وذي تاريخ إستحقاق ثابت أن يصنف على أنه إستثمار محتفظ به إلى الإستحقاق، إذا كانت دفعات فوائد السند مرتبطة بمؤشر أسعار سلعة أو سهم، وكان لدى المشروع النية الإيجابية والقدرة على الإحتفاظ بالسند حتى تاريخ الإستحقاق؟

نعم. على كل حال، فإن دفعات الفائدة المرتبطة بمؤشر أسعار أسهم ينتج عنها مشتقة مثبتة يتم فصلها ومعالجتها كمشتقة بالقيمة العادلة (الفقرة ١١من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). إن الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يتم تطبيقها حيث يجب أن يتم مباشرة فصل الإستثمار الأصلي في الدين الأساسي (الدفعة الثابتة في الإستحقاق) عن المشتقة الضمنية (دفعات الفائدة المرتبطة بمؤشر الأسعار).

ب.١٥ الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق : البيع اللاحق لعملية تخفيض التصنيف

هل يؤدي بيع إستثمار محتفظ به حتى الإستحقاق نتيجة لتخفيض درجة الإئتمان للمصدر من قبل مؤسسة تصنيف التساؤل حول نية المشروع الإحتفاظ بإستثمارات أخرى محتفظ بها حتى الإستحقاق؟

ليس بالضرورة. إن تخفيض التصنيف من المحتمل أن يكون مؤشراً على إنخفاض الملاءة الإئتمانية للمصدر. ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ يحدد أن البيع الناتج من تراجع الملاءة الإئتمانية للمصدر قد يفي بالشروط في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. لذلك فهو لا يثير تساؤلاً حول نية المشروع في الإحتفاظ بإستثمارات أخرى حتى الإستحقاق. وعلى كل حال، فإن تراجع الملاءة الإئتمانية يجب أن يكون كبيراً قياساً بالتصنيف الإئتماني عند الإعتراف المبدئي. كذلك، لم يكن من الممكن إلى الحد المعقول توقع تخفيض التصنيف الإئتماني عندما قام المشروع بتصنيف الإستثمار على أنه محتفظ به حتى الإستحقاق وذلك مراعاة للمعيار ٣٩. وأن تخفيض التصنيف الإئتماني لوحدة ضمن طبقة معينة أو ذات تصنيف مماثل إلى الطبقة الأقل تصنيفاً مباشرة يمكن إعتباره في الغالب أمراً من الممكن توقعه إلى حد معقول. أما إذا كان تخفيض التصنيف مقترناً مع معلومات أخرى توفر دليلاً على وجود تراجع في التصنيف الإئتماني فإن إنخفاض الملاءة الإئتمانية في الغالب يعتبر هاماً.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ب.١٦ تعريف الأصول المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق : عمليـات البيـع المسموحة

هل يمكن أن تغير الأصول المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق بسبب التغيـر فـي الإدارة أن تهـدد تصنيف الأصول المالية الأخرى على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق؟

نعم، فالتغير في الإدارة ليس معرفاً في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تطبيق ٢٢ يتم فيه عمليات بيـع أو نقـل البنود المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق لا تهدد تصنيف الأصول المالية الأخرى على أنها محتفظ بها حتـى تاريخ الإستحقاق. وكإستجابة على التغير في الإدارة، فإن عمليات البيع يمكن أن تطرح مسألة نية الإدارة في الإحتفاظ بالإستثمارات حتى تاريخ الإستحقاق.

وللتوضيح، فإن لدى المنشأة (س) محفظة أصول مالية مصنفة على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الإسـتحقاق. في الفترة الحالية، وبناءاً على توجه مجلس الإدارة فقد تم إستبدال فريق الإدارة العليا. وترغب الإدارة ببيـع جزء من الأصول المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق من أجل تنفيذ الإستراتيجية الموضوعة والموافق عليها من قبل الإدارة. وبالرغم من أن فريق الإدارة السابق قد شغل موقعه منذ بداية المنشأة ولم تقم المنـشأة (س) باس عمليات إعادة هيكلة رئيسية من قبل، ولكن البيع يطرح مسألة نية المنـشأة (س) فـي الإحتفـاظ بالأصول المالية المتبقية حتى تاريخ الإستحقاق.

ب.١٧ تعريف الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق: المبيعات إستجابة لمتطلبات رأس المال الخاصة بمنشأة معينة

في بعض البلدان، يمكن أن تضع السلطات المنظمة للبنوك أو غيرها من السلطات متطلبات خاصة *لرأسمال المشروع تحديداً* بناءاً على تقييم المخاطر في ذلك المشروع. وينص التطبيق٢٢(ﻫ) من **معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إن المشروع الذي يبيع إستثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق إستجابة لزيادة كبيرة في متطلبات رأس المال قد تفرضها السلطة التنظيمية المختصة يمكن له أن يفعل ذلك بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ دون أن يثير بالضرورة تساؤلاً حول نيته الإحتفاظ بالإستثمارات الأخرى حتى الإستحقاق. فهل أن مبيعات الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق بسبب الزيادة الكبيرة في متطلبات رأس المال *الخاص تحديداً للمشروع* والمفروضة من قبل السلطة التنظيمية المختصة (أي متطلبات رأس المال التي تطبق على مشروع بعينه ولكن ليس على الصناعة بكاملها) يثير مثل هذا الشك؟**

نعم، مثل هذه المبيعات تخلق شبهة على نية المشروع الإحتفاظ بأصول مالية أخرى على أساس إنها محتفظ بها حتى الإستحقاق، إلا إذا أمكن إثبات أن المبيعات تستوفي الشرط الوارد في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من حيث إنها ناتجة عن متطلبات زيادة رأس المال، وهو حادث مستقل خارج سيطرة المشروع، وهو لا يتصف بالتكرار ولم يكن ممكناً للمشروع في الأحوال العادية أن يتوقع حدوثه.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ب.١٨ تعريف الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق: الرهن الضامن للقروض وإتفاقيات إعادة الشراء (الريبو) وإتفاقيات إقراض الأوراق المالية

لا يستطيع المشروع أن يكون لديه قدرة مؤكدة على الإحتفاظ بإستثمار حتى الإستحقاق إذا كان معرضاً لعوائق قد تحول دون نيته الإحتفاظ بالأصل المالي إلى الإستحقاق، فهل هذا يعني أن سندات الدين التي كانت قد رهنت على سبيل الضمان أو بيعت إلى فريق آخر بموجب إتفاقية إعادة شراء (ريبو) أو عملية إقراض أوراق مالية وإستمر الإعتراف بها فإن تلك السندات لا يمكن تصنيفها على إنها محتفظ بها حتى الإستحقاق؟

كلا. فإن نية المشروع وقدرته على الإحتفاظ بسندات الدين إلى الإستحقاق لا تعتبر قد أعيقت بالضرورة إذا تم رهن تلك السندات أو إنها موضوع إتفاقية إعادة شراء أو إتفاقية إقراض أوراق مالية. وعلى كل حال، فإن المشروع لا تكون له النية الإيجابية والقدرة للإحتفاظ بسندات الدين حتى الإستحقاق إذا كان المشروع لا يتوقع أن يستطيع الإحتفاظ بتلك السندات أو أن يستعيد حق السيطرة عليها.

ب.١٩ تعريف الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق : "الإخلال"

تجاوباً مع عروض عطاء غير مستدرجة يقوم المشروع (أ) ببيع جزء كبير من أصول مالية مصنفة على إنها محتفظ بها حتى الإستحقاق وذلك بشروط إقتصادية مناسبة. لا يقوم المشروع (أ) بتصنيف أي أصول مالية يحوزها بعد البيع على إنها محتفظ بها حتى الإستحقاق. وعلى أي حال، فإنه لا يعيد تصنيف المتبقي من الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق بحجة أنه لا يزال لديه النية للإحتفاظ بها إلى الإستحقاق. هل يكون المشروع (أ) قد راعى وإلتزم بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩؟

كلا. إذا حصل بيع أو تحويل لأكثر من جزء بسيط من أصول محتفظ بها حتى الإستحقاق ونتج عنه عدم إلتزام بالشروط الواردة في الفقرة ٩ والفقرة ٢٢ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإنه يجب عدم تصنيف أية أدوات في تلك الفئة. وبالتالي، فإن المتبقي من الأصول المحتفظ بها حتى الإستحقاق يعاد تصنيفها إما على أنها متوفرة للبيع أو أنها محتفظ بها للمتاجرة. وتسجل إعادة التصنيف في الفترة المحاسبية التي يتم فيها البيع أو التحويل وتعامل كتغيير في التصنيف بموجب الفقرة ٥١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. توضح الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أنه يجب مرور سنتين ماليتين على الأقل قبل أن يستطيع المشروع مرة أخرى أن يصنف أصول مالية على أنه يحتفظ بها حتى الإستحقاق.

ب.٢٠ تعريف الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق : التصنيف الفرعي لأغراض تطبيق حكم "الإخلال"

هل يمكن لمشروع تطبيق الشروط الواردة في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بشكل منفصل على فئات مختلفة من الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق مثل سندات دين صادرة بالدولار الأمريكي وسندات دين صادرة باليورو؟

كلا. شرط أو حكم (الإخلال Tainting) الوارد في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ واضح. إذا باع مشروع أو أعاد تصنيف جزء يتجاوز القدر البسيط من إستثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق، فإنه لا يستطيع تصنيف أية أصول مالية على إنها أصول مالية محتفظ بها حتى الإستحقاق.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ب.٢١ تعريف الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق: تطبيق أحكام الإخلال عند إعداد البيانات المالية الموحدة

هل يمكن لمشروع تطبيق الشروط الواردة في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بشكل منفصل على الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق من قبل شركات مختلفة في مجموعة موحدة. على سبيل المثال، كأن تكون تلك الشركات في المجموعة موجودة في أقطار مختلفة ذات بيئات إقتصادية وقانونية متباينة؟

كلا. فإذا قام مشروع ببيع أو إعادة تصنيف أكثر من إستثمار ذي قيمة بسيطة مصنف على أنه محتفظ به حتى الإستحقاق في البيانات المالية الموحدة، فإنه لا يستطيع تصنيف أي أصول مالية كأصول مالية محتفظ بها حتى الإستحقاق في البيانات المالية الموحدة ما لم تتم مراعاة الشروط الواردة في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

ب.٢٢ تعريف القروض والذمم المدينة: أداة حقوق الملكية

هل يمكن أن يصنف المالك أداة حقوق الملكية، مثل الأسهم الممتازة، ذات الدفعات الثابتة أو المحددة ضمن القروض والذمم المدينة؟

نعم. إذا كان من الممكن للجهة المصدرة تسجيل أداة حقوق الملكية غير المشتقة على أنها إلتزام، وله دفعـات ثابتة أو محددة وليس مسعرة في السوق النشط، فمن الممكن أن يصنفها المالك ضمن القروض والذمم المدينة، شريطة أن يتحقق التعريف خلافاً لذلك. ويوفر معياراً المحاسبة الدوليان ٣٢ و١٥، ومعياراً المحاسبة الدوليان ٣٢ و٢٢. إرشادات حول تصنيف الأداة المالية على أنها إلتزام أو على أنها حقوق ملكية من منظور الجهـة المصدرة للأداة المالية. فإذا حققت الأداة تعريف أداة حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، فـلا يمكن تصنيفها ضمن القروض والذمم المدينة من قبل الجهة المصدرة.

ب. ٢٣ تعريف القروض والذمم المدينة المنشأة : ودائع البنوك في البنوك الأخرى

قد تودع البنوك ودائع لأجل لدى البنك المركزي أو بنوك أخرى. وأحياناً، يكون دليل الوديعة (الإيصال) قابلاً للتداول، ولا يكون كذلك أحياناً أخرى، وحتى لو كان قابلاً للتداول، فإن البنك المودع قد ينوي أو لا ينوي بيعه، فهل يمكن تصنيف مثل هذه الوديعة كقرض و ذمم مدينة كما ورد في الفقرة ٩ من معيار ٣٩؟

إن مثل هذه الوديعة المقابلة للتعريف القروض والذمم المدينة، سواء كان الدليل (الإيصال) قابلاً أو غير قابل للتداول، ما لم يكن البنك المودع ينوي بيع الأداة فوراً أو على المدى القصير، وفي هذه الحالة تعتبر الوديعة أداة مالية للمتاجرة.

ب. ٢٤ تعريف التكلفة المطفأة : أدوات الدين طويلة الأجل بسعر فائدة ثابت أو متغير بناءاً على سعر السوق

أحياناً يشتري المشروع أو يصدر أدوات دين يلزم قياسها بالتكلفة المطفأة ولا يوجد على المصدر أي إلتزام بدفع القيمة الأولية (رأس المال). ويمكن دفع الفائدة أما بسعر ثابت أو بسعر متغير. فهل يمكن للفرق بهذا المبلغ الأساسي المدفوع أو المستلم وبين الصفر (القيمة في الإستحقاق) أن يتم إطفاءه فوراً عند الإعتراف الأولى بغرض تحديد التكلفة المطفأة إذا كان سعر الفائدة ثابت أو متغير على أساس سعر السوق؟

كلا. فحيث أنه لا توجد دفعات من المبلغ الأساسي (رأس المال)، فإنه لا يكون هناك إطفاء للفرق بين المبلغ الأساسي ومبلغ الإطفاء إذا كان سعر الفائدة ثابتاً أو متغير حسب سعر السوق. وحيث أن دفعات الفوائد ثابتة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أو حسب سعر السوق ولن تدفع سنوياً على مدى العمر، فإن التكلفة المطفأة (أي القيمة الحالية لسلسلة الدفعات النقدية المستقبلية بسعر فائدة فعلي، تساوي القيمة الأساسية في كل فترة (الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

ب. ٢٥ تعريف التكلفة المطفأة : أدوات الدين طويلة الأجل ذات سعر فائدة متناقص

إذا كان سعر الفائدة المذكور على أداة دين طويلة الأجل يتناقص مع مرور الزمن فهل تكون التكلفة المطفأة مساوية للقيمة الأساسية (رأس المال) في كل فترة؟

كلا. فمن وجهة نظر إقتصادية، فإن بعض أو جميع دفعات الفوائد هي تسديد للمبلغ الأساسي. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يكون سعر الفائدة ١٦% لأول عشر سنوات وصفر% في الفترات اللاحقة. في هذه الحالة، يتم إطفاء المبلغ الأساسي ليصل إلى الصفر على مدى السنوات العشر الأولى بإستخدام أسلوب الفائدة الفعلية، لأن جزءاً من الفوائد المدفوعة تمثل دفعات سنوية لأن القيمة الحالية لسلسلة الدفعات النقدية المستقبلية للفترات اللاحقة هي صفر (أي لا وجود للمزيد من الدفعات اللاحقة للمبلغ الأساسي أو للفائدة في الفترات اللاحقة).

ب.٢٦ مثال على إحتساب التكلفة المطفأة: الأصل المالي

إن الأصول المالية المستثناة من تقدير القيمة العادلة ولها تاريخ إستحقاق محدد يجب قياسها بالتكلفة المطفأة، فكيف يتم قياس التكلفة المطفأة؟

بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، تقاس التكلفة المطفأة بإستخدام أسلوب سعر الفائدة الحقيقي. وأن سعر الفائدة الملازم للأداة المالية هو السعر الذي يخصم بالضبط التدفقات النقدية المرتبطة بالأداة المالية (عبر صلاحياتها أو بتاريخ إعادة التسعير التالي) إلى القيمة المسجلة الصافية عند الإعتراف المبدئي، ويتضمن الإحتساب جميع الرسوم والنقاط المدفوعة أو المقبوضة.

لإيضاح ذلك : البنك (أ) إشترى أداة دين باقي على استحقاقها خمس سنوات وذلك بقيمتها العادلة البالغة ١,٠٠٠ (بما في ذلك تكاليف إجراء العملية). وأن المبلغ الأساسي للأداة ١٢٥٠ وتعطى فائدة بسعر ثابت قدره ٤,٧ بالمائة يدفع سنوياً (١,٢٥٠ × ٤,٧% = ٥٩ لكل سنة). يحدد العقد أيضاً أن للمستقرض خياراً بالدفع المسبق للأداة وعدم إيقاع أي عقوبة على الدفعات المسبقة. وفي البداية، تتوقع المنشأة أن لا يقوم المستقرض بالدفع المسبق.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ويمكن بيان أنه من أجل تخصيص دفعات الفائدة والخصم المبدئي عبر مدة أداة الدين بسعر ثابت على القيمة المسجلة فإنه يجب تراكمها بنسبة ١٠%سنوياً، ويعطي الجدول أدناه معلومات عن التكلفة المطفأة، وإيراد الفائدة والتدفقات النقدية لأداة الدين في كل فترة محاسبية.

السنة	(أ) القيمة المطفأة بداية السنة	(ب = أ × ١٠%) الإيراد من الفوائد	(ج) التدفقات النقدية	(د = أ + ب – ج) التكلفة المطفأة بنهاية السنة
٠×٢٠	١,٠٠٠	١٠٠	٥٩	١,٠٤١
١×٢٠	١,٠٤١	١٠٤	٥٩	١,٠٨٦
٢×٢٠	١,٠٨٦	١٠٩	٥٩	١,١٣٦
٣×٢٠	١,١٣٦	١١٣	٥٩	١,١٩٠
٤×٢٠	١,١٩٠	١١٩	٥٩ + ١,٢٥٠	-

في اليوم الأول من عام ٢×٢٠ قامت المنشأة بتعديل تقديراتها للتدفقات النقدية. فإن المنشأة تتوقع بـأن ٥٠% من المبلغ سيدفع مقدماً في نهاية العام ٢×٢٠ و باقي المبلغ ٥٠% سيدفع في نهاية العام ٤×٢٠. بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩. الفقرة ٨ من التطبيقات الإرشادية، تم تعديل الرصيد الإفتتاحي لأداة الـدين فـي ٢x٢٠. وتم حساب المبلغ الذي تم تعديله من خلال خصم المبلغ الذي تتوقع المنـشأة إسـتلامه فـي ٢x٢٠ والسنوات اللاحقة بإستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي (١٠%). ويؤدي هذا إلى رصيد إفتتاحي جديـد فـي ٢x٢٠ بقيمة ١١٣٨ وحدة عملة. ويتم تسجيل تعديل قيمة ٥٢ وحدة عملة (١,١٣٨- ١,٠٨٦ وحدة عملة) في حساب الربح أو الخسارة في ٢x٢٠. ويقدم الجدول أدناه معلومات حـول التكلفـة المطفـأة ودخـل الفائـدة والتدفقات النقدية كما من الممكن تعديلها مع الأخذ بعين الإعتبار التغير في التقدير.

السنة	(أ) القيمة المطفأة بداية السنة	(ب = أ × ١٠%) الإيراد من الفوائد	(ج) التدفقات النقدية	(د = أ + ب – ج) التكلفة المطفأة بنهاية السنة
٠×٢٠	١,٠٠٠	١٠٠	٥٩	١,٠٤١
١×٢٠	١,٠٤١	١٠٤	٥٩	١,٠٨٦
٢×٢٠	٥٢+١,٠٨٦	١١٤	٥٩+٩٢٥	٥٦٨
٣×٢٠	٥٦٨	٥٧	٣٠	٥٩٥
٤×٢٠	٥٩٥	٦٠	٣٠ +٦٢٥	-

فإذا تم تخفيض أداة الدين بنهاية العام ٢×٢٠ على سبيل المثال فإن الخسارة الناتجة عن التخفيض تحتسب بالفرق بين القيمة المسجلة (١,١٣٦) والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة مخصومة بسعر الفائدة الحقيقي الأصلي (١٠%).

ب.٢٧ مثال على حساب التكلفة المطفأة : أدوات الدين ذات دفعات الفوائد المتدرجة

أحياناً يقوم المشروع بشراء أو إصدار أدوات دين بسعر فائدة محدد مسبقاً ويزداد أو ينقص بإستمرار (بسعر فائدة متدرج) خلال عمر أداة الدين. فإذا كانت هناك أداة دين بفائدة متدرجة ودون وجود مشتقة مندمجة مصدرة بسعر ١,٢٥٠ ولها قيمة عند الإستحقاق تبلغ ١,٢٥٠ فهل تكون تكلفة الإطفاء تساوي ١,٢٥٠ في كل فترة من الفترات التي تصدر عنها تقارير خلال مدة الأداة؟

كلا. بالرغم من عدم وجود فرق بين القيمة الأولية والقيمة عند الإستحقاق فإن المشروع يستعمل أسلوب سعر الفائدة الفعلي لتخصيص دفعات الفائدة خلال مدة أداة الدين للوصول إلى حصيلة مساوية في الإستحقاق أي سعر فائدة ثابت على المبلغ المرحل (الفقرات ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

المثال التالي يوضح كيف تتم عملية حساب التكلفة المطفأة بإستخدام أسلوب الفائدة الفعال لأداة مع الإفتـراض سلفاً بأن سعر الفائدة ينخفض أو يرتفع خلال عمر الأداة (بسعر فائدة متدرج).

بتاريخ ١ يناير ٢٠٠٠ أصدر المشروع أ أداة دين بسعر ١,٢٥٠. القيمة الأصلية (رأس المال) هـي ١,٢٥٠ وأداة الدين تستحق الدفع بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤. سعر الفائدة محدد في إتفاقية الدين كنسبة مئوية من رأس المال على النحو التالي: ٦% لعـام ٢٠٠٠ (٧٥)، ٨% لعـام ٢٠٠١ (١٠٠)، ١٠% لعـام ٢٠٠٢ (١٢٥)، ١٢% لعام ٢٠٠٣ (١٥٠) و١٦,٤% لعام ٢٠٠٤ (٢٠٥). في هذه الحالة فإن سعر الفائـدة الـذي يحقـق بالضبط الدفعات النقدية المستقبلية هو ١٠%. في كل فترة يعاد تخصيص دفعات الفائدة النقدية على مدة أداة الدين بغرض تحديد التكلفة المطفأة، وفي كل فترة يتم ضرب تكلفة الإطفاء في كل فترة بسعر الفائدة الفعلـي البالغ ١٠% ويضاف الناتج إلى التكلفة المطفأة، وإذا دفعت أي مبالغ نقدية خلال الفترة فإنها تخصم من الرقم الناتج، وعليه، تكون التكلفة المطفأة لكل فترة كما يلي:

السنة	(أ) التكلفة المطفأة بداية العام	(ب) أ ×١٠% الفائدة المعلنة	(ج) التدفقات النقدية	(د) التكلفة المطفأة بنهاية العام
٢٠٠٠	١,٢٥٠	١٢٥	٧٥	١,٣٠٠
٢٠٠١	١,٣٠٠	١٣٠	١٠٠	١,٣٣٠
٢٠٠٢	١,٣٣٠	١٣٣	١٢٥	١,٣٣٨
٢٠٠٣	١,٣٣٨	١٣٤	١٥٠	١,٣٢٢
٢٠٠٤	١,٣٢٢	١٣٣	١,٢٥٠ + ٢٠٥	-

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ب.٢٨ عقود "الأسلوب المنتظم" : عدم وجود سوق ثابتة محددة

هل يمكن لعقد شراء أصل مالي أن يعتبر عقد "أسلوب منتظم" إذا لم تكن هناك سوق ثابتة محددة للمتاجرة بمثل هذا العقد؟

نعم. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يشير إلى الشروط التي تتطلب تسليم الأصل ضمن الإطار الزمني المحدد بصفة عامة بموجب النظام أو الإتفاق والعرف في السوق المعني. وأن السوق كما استعمل في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، لا ينحصر بسوق تداول أسهم رسمي أو سوق منتظم خارج السوق الرسمي. بل أن يعني، البيئة التي يتم فيها في المعتاد تداول الأصل المالي. وأن الإطار الزمني المقبول هو الفترة المعقولة والمطلوبة في المعتاد ليقوم الأطراف بالعملية وإعداد وتنفيذ مستندات إتمام الصفقة.

على سبيل المثال، فإن سوق الإصدارات الخاصة للأسهم يمكن أن يكون الساحة العامة.

ب.٢٩ عقود الأسلوب المنتظم : العقود المستقبلية

المشروع أ ب ج دخل في عقد مستقبلي لشراء مليون سهم من أسهم ط المصدرة للعامة خلال شهرين بسعر ١٠ لكل سهم. والعقد هو من أحد الأفراد وهو ليس من العقود المتداولة في البورصة. ويتطلب العقد من المشروع أ ب ج أن يستلم الأسهم إستلاماً فعلياً وأن يدفع للجهة المناظرة ١٠ مليون نقداً. وأن أسهم ط يتم تداولها في سوق أسهم عامة نشيط بمعدل ١٠٠,٠٠٠ سهم يومياً. وأن مده التسليم المنتظم هي ٣ أيام. فهل العقد المستقبلي يعتبر عقد أسلوب منتظم؟

كلا. يجب إعتبار هذا العقد كمشتقة لأنه يتم تسديده بالطريقة المقررة بالتشريع أو الإتفاق والعرف في مكان السوق المعني.

ب.٣٠ عقود الأسلوب المنتظم : ما هي شروط التسديد المعتادة الواجبة التطبيق؟

إذا كانت أسهم المشروع يتم تداولها في أكثر من سوق نشط، وشروط التسديد مختلفة بإختلاف الأسواق النشطة المتعددة، فأي الشروط يتم تطبيقها لتقييم ما إذا كان بحق عقد من عقود شراء تلك الأسهم هو من عقود الأسلوب المنتظم؟

النصوص المطبقة في السوق الذي يتم فيه الشراء فعلاً.

ولإيضاح ذلك : المشروع هـ و ي إشترى مليون سهم من أسهم المشروع أ ب ج المدرجة في بورصة الأوراق المالية الأمريكية من خلال وسيط. على سبيل المثال، وتاريخ تسديد العقد بعد ستة أيام عمل. والمتاجرة بالأوراق المالية الخاصة بحقوق الملكية في البورصات يتم في المعتاد خلال ٣ أيام عمل. وحيث أن الصفقة يتم تسديدها خلال ستة أيام، عمل فإنها لا تنطبق عليها الإعفاء كصفقة أسهم بالأسلوب المنتظم.

إلا أنه، لو أن المشروع هـ و ي أتم الصفقة لدى بورصة أجنبية يكون التسديد المعتاد فيها خلال ستة أيام عمل، فإن العقد ينطبق عليه الإعفاء كصفقة أسهم بالأسلوب المنتظم.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ب.٣١ عقود الأسلوب المنتظم : شراء أسهم من خلال شراء عقد خيار شراء

المشروع أ يشتري خيار شراء في سوق عامه تسمح بشراء ١٠٠ سهم من الأسهم الخاصة بالمشروع ھ و ي في أي وقت من الأشهر الثلاثة التالية بسعر ١٠٠ لكل سهم. فإذا مارس المشروع أ حقه في الخيار، يكون أمامه ١٤ يوماً لتسديد العملية طبقاً للتعليمات أو الإتفاقيات في سوق الخيارات. ويتم تداول أسهم مشروع ھ و ي في سوق عامة نشطه تطلب التسديد خلال ثلاثة أيام. فهل شراء الأسهم من خلال ممارسة الخيار يعتبر شراء أسهم بالأسلوب المنتظم؟

نعم. إن تسديد الخيار تحكمه التعليمات والإتفاقيات في سوق الخيارات، ولذلك فبعد ممارسة الخيار لا يمكن إعتباره كمشتقة لأن التسديد من خلال تسليم الأسهم خلال ١٤ يوماً يعتبر عملية الأسلوب المنتظم.

ب.٣٢ الإعتراف وإلغاء الإعتراف بالإلتزامات المالية بإستخدام محاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد

يتضمن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أحكاماً خاصة تتعلق بالإعتراف وإلغاء الإعتراف بالأصول المالية بإستعمال محاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد. هل هذه الأحكام تنطبق على التعامل بالأدوات المالية المصنفة على إنها إلتزامات مالية، مثل معاملات إلتزامات الودائع وإلتزامات المتاجرة؟

كلا. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يتضمن أي متطلبات معينة تتعلق بمحاسبة تاريخ المتـاجرة أو محاسـبة تاريخ التسديد في حالة التعامل بالأدوات المالية المصنفة كإلتزامات مالية. فإن المتطلبات العامة للإعتـراف وإلغاء الإعتراف الواردة في الفقرة ١٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والفقرة ٣٩ مـن معيـار المحاسـبة الدولي ٣٩ هي الواجبة التطبيق. تنص الفقرة ١٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أن الإلتزامات المالية يعترف بها في التاريخ (الذي يصبح فيه المشروع طرفاً في الشروط التعاقدية المتعلقة بالأداة). ومثـل هـذه العقود لا يعترف بها في المعتاد إلا إذا قام أحد الأطراف بالتنفيذ أو أن العقد هو عقد مثبت (مشتق) غير معفى من أحكام معيار المحاسبة الدولي ٣٩، أما الفقرة ٣٩ من معيـار المحاسـبة الـدولي ٣٩ فتـنص علـى أن الإلتزامات المالية يلغى الإعتراف بها عند الوفاء بها تماماً فقط أي عندما يتم الإبراء منها أو إلغائها أو إنتهاء مفعولها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القسم ج: المشتقات الضمنية

ج.١ المشتقات الضمنية: فصل أداة الدين الأساسية

إذا ما أريد فصل مشتقة مثبتة (ليست خياراً) عن أداة دين أساسية، فكيف يكون التعرف على شروط أداة الدين الأساسي والمشتقة الضمنية؟ على سبيل المثال، هل يمكن أن تكون أداة الدين الأساسي أداة ذات سعر فائدة ثابت أو أداة ذات سعر فائدة متغير أو أداة ذات فسيمة قيمتها صفر؟

إن شروط أداة الدين الأساسية تعكس الشروط الجوهرية الصريحة والضمنية للأداة المنوعة (المجمعة). وإذا لم تكن هناك شروط ضمنية أو صريحة فإن المشروع يكون له حكمه الخاص على الشروط. وعلى كل حال، فإن المشروع قد لا يتعرف على عنصر غير محدد أو تضع شروط أداة الدين الأساسي بكيفية تؤدي إلى فصل المشتقة الضمنية التي هي أساساً غير موجودة بوضوح في المشتقة المنوعة (المجمعة)، أي أنها، لا تستطيع خلق تدفق نقدي لا وجود له. فعلى سبيل المثال، إذا كانت هناك أداة دين مدتها خمس سنوات لها دفعات فوائد ثابتة قدرها ٤٠,٠٠٠ سنوياً ومبلغ أساسي (رأسمال) يستحق الدفع عند الإستحقاق ويبلغ ١,٠٠٠,٠٠٠ مضروباً في التغير في مؤشر أسعار الأسهم فإنه سيكون من غير المناسب التعرف على عقد سعر فائدة أساسي عائم ومبادلة حقوق ملكية مثبتة ذات سعر فائدة عائم بدلاً من التعرف على سعر فائدة أساسي ثابت. وفي ذلك المثال فإن العقد الأساسي هو أداة دين ذات سعر فائدة ثابت ينتج عنها ٤٠,٠٠٠ سنوياً لأنه لا توجد تدفقات نقدية سعر الفائدة العائم في الأداة المنوعة (المجمعة).

علاوة على ذلك، فإن شروط المشتقة الضمنية، التي ليست خياراً مثل عقد أجل أو مبادلة يجب تحديدها بحيث تؤدي إلى أن المشتقة الضمنية تكون قيمتها العادلة صفراً عند إنشاء الأداة المنوعة (المجمعة). وإذا ما سمح بفصل المشتقات الضمنية الغير خيارية، وذلك بشروطها فإنه يمكن تفكيك الأداة المنوعة (المجمعة) إلى عدد غير محدود من تجمعات أدوات الدين الأساسية والمشتقات الضمنية، من خلال أن يتم (على سبيل المثال) فصل المشتقات الضمنية ذات الشروط التي تخلق إقتراض مربح أو عدم تماثل أو التعرض لمخاطر غير موجودة أساساً في الأداة المنوعة (المجمعة). ولذلك فمن غير المناسب فصل مشتقة مثبتة غير خيارية بشروط تؤدي إلى قيمة عادلة عدا الصفر عند إنشاء الأداة المنوعة (المجمعة). وأن تحديد شروط المشتقة الضمنية يبنى على الظروف القائمة عند إصدار الأداة المالية.

ج.٢ المشتقات الضمنية : فصل حق الخيار المثبت

جاء في الإستجابة على السؤال ج.١ أن شروط المشتقة الضمنية غير الخيارية يجب وضعها بحيث تؤدي إلى أن تكون القيمة العادلة للمشتقة الضمنية صفراً بتاريخ الإعتراف المبدئي بالأداة المنوعة (المجمعة). وعند فصل المشتقة الضمنية غير الخيارية، هل يجب وضع شروط الخيار المثبت بشكل يؤدي بالمشتقة الضمنية إما إلى أن تكون قيمة عادلة تساوي صفراً أو قيمة حقيقية تبلغ صفراً (أي بالسعر الجاري) عند بداية إنشاء الأداة المنوعة (المجمعة)؟

كلا. فالسلوك الاقتصادي للأداة المنوعة (المجمعة) ذات المشتقة الضمنية الخيارية (المبنية على خيار) يعتمد بشكل حاسم على سعر تنفيذ الخيار المحدد لخاصية الخيار كما هو موضح أدناه. لذلك، فإن فصل المشتقة الضمنية المبنية على خيار (بما في ذلك أي صفة بيع أو شراء أو سقف أعلى أو حد أدنى أو تحديد حد أعلى أو أدنى أو تبادل في صفات الأداة المنوعة) يجب أن يبنى على الشروط المبينة لصفة الخيار والموثقة في

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأداة المنوعة. ونتيجة لذلك، فإن المشتقة الضمنية ليس بالضرورة أن يكون لها قيمة عادلة أو قيمة حقيقية تعادل الصفر وقت الإعتراف بالأداة المنوعة.

وإذا طلب من مشروع التحقق من شروط المشتقة الضمنية المبنية على حق خيار من أجل الحصول على سعر عادل يعادل الصفر للمشتقة الضمنية، فإن السعر الحقيقي عموماً يجب تحديده بحيث يكون الخيار غير مربح بشكل غير محدود. وهذا يعني أن يستبعد تماماً إحتمال ممارسة صفة الخيار. إلا أنه، نظراً لأن إحتمال ممارسة صفة الخيار في الأداة المجمعة هو عموماً ليس مستبعداً تماماً (ليس صفراً)، فإنه مما لا ينسجم مع السلوك الاقتصادي المحتمل للأداة المجمعة أن نفترض أن القيمة العادلة المبدئية تساوي صفراً. وبالمثل، إذا طلب من المشروع التحقق من شروط مشتقة مثبتة مبنية على خيار من أجل الوصول إلى قيمة حقيقية للمشتقة الضمنية تساوي صفراً، فإن السعر الفعلي يجب إفتراض أنه يساوي المتغير الضمني عند الإعتراف بالأداة المجمعة، وفي هذه الحالة فإن القيمة العادلة للخيار ستتكون فقط من القيمة الزمنية وإحتمال إرتفاعها مستقبلاً، وعلى كل حال فإن هذا الإفتراض لا ينسجم مع السلوك الاقتصادي المحتمل للأداة المجمعة بما في ذلك إحتمال ممارسة صفة الخيار إلا إذا كان السعر الحقيقي المتفق عليه يساوي سعر المتغير الضمني عند الإعتراف المبدئي بالأداة المجمعة.

إن الطبيعة الإقتصادية للمشتقة الضمنية المبنية على الخيار هي أساساً تختلف عن المشتقة الضمنية المنية على عقد أجل (ويشمل ذلك العقود الأصلية والمقايضات)، لأن شروط العقد الآجل تقتضي أنه سيكون هناك في تاريخ معين عمل دفعة مبنية على الفرق بين سعر الأساس الضمني والسعر الآجل، بينما شروط الخيار هي أن الدفعة التي تبنى على الفرق بين سعر الأساس الضمني والسعر الحقيقي للخيار قد تتحقق وقد لا تتحقق اعتماداً على العلاقة بين السعر المتفق عليه وسعر الأساس الضمني وذلك في تاريخ محدد في المستقبل، ولذلك فإن تعديل السعر الحقيقي لمشتقة مثبتة مبنية على حق خيار يغير طبيعة الأداة المنوعة، فمن ناحية إذا كانت شروط مشتقة مثبتة مبنية على حق خيار ضمن أداة دين أساسية قد حددت بحيث ينتج عنها قيمة عادلة بأي مبلغ عدا الصفر عند إنشاء الأداة المجمعة فإن ذلك المبلغ هو أساساً يمثل إقتراضاً أو إقراضاً، وبالتالي، وكما نوقشت في السؤال ج.١، فإنه ليس من المناسب فصل المشتقة الضمنية غير المبنية على حق خيار والمتضمنة في أداة دين رئيسية وذلك بشروط تؤدي إلى قيمة عادلة خلاف الصفر بتاريخ الإعتراف بالأداة المجمعة.

ج.٣ المشتقات الضمنية : محاسبة السند القابل للتحويل

ما هي المعالجة المحاسبية للإستثمار في سند (أصل مالي) قابل للتحويل قبل الإستحقاق إلى أسهم في المشروع المصدر أو مشروع آخر؟

إن الإستثمار في سند قابل للتحويل قبل الإستحقاق لا يمكن بصفة عامة تصنيفه كإستثمار محتفظ به لتاريخ الإستحقاق لأن ذلك لا ينسجم مع خاصية الحق — في التحويل إلى أسهم حقوق الملكية قبل الإستحقاق.

إن الإستثمار في سند قابل للتحويل يمكن تصنيفه كأصل مالي جاهزة للبيع شريطة أن لا يكون قد تم شراؤها لأغراض المتاجرة. فإن خيار التحويل إلى حقوق ملكية هو مشتقة مثبتة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إذا تم تصنيف السند على أنه جاهز للبيع واعترف بتغيرات القيمة العادلة في الدخل الشامل الآخر إلى حين بيع السند، فإنه يتم بصفة عامة فصل خيار التحويل إلى حقوق ملكية (المشتقة الضمنية). ويجرى توزيع المبلغ المدفوع لقاء السند بين سند الدين بدون خيار التحويل وبين خيار. التحويل إلى حق ملكيه، والتغيرات في القيمة العادلة لخيار التحويل إلى حق ملكية يتم الإعتراف بها في بيان الدخل ما لم يكن الخيار هو جزء من علاقة مقايضة تدفق نقدي.

إذا سجل السند بالقيمة العادلة مع إظهار التغيرات في القيمة العادلة في الأرباح أو الخسائر، فإنه لا يسمح بفصل المشتقة الضمنية على السند الأساسي.

ج.٤ المشتقات الضمنية : حوافز حقوق الملكية

في بعض الحالات، توافق الجهات المقرضة على منح قروض ذات مخاطر، إذا قام المقترض أو عندما يقوم المقترض بإدراج أسهمه في بورصة أوراق مالية فإن جهة إستثمار المخاطر يحق لها الحصول على أسهم من أسهم المقترض إما مجاناً أو بسعر منخفض جداً (حافز) إضافة إلى تسديد أصل القرض والفوائد. ونتيجة لخاصية الحافز فإن الفائدة على القرض الثانوي تكون أقل مما يجب بدون ذلك الحافز. فإذا إفترضنا أن القرض الثانوي لم يتم قياسه بالقيمة العادلة وحصول تغييرات في القيمة العادلة المعلن عنها في حساب الأرباح والخسائر (الفقرة ١١(ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، هل (حافز) حقوق الملكية ينطبق عليه تعريف المشتقة الضمنية حتى لو كان محتملاً ومتوقفاً على الأدراج المستقبلي لأسهم المقترض؟

نعم. فإن المخاطر والخصائص الإقتصادية للعائد على حقوق الملكية لا ترتبط كثيراً بالمخاطر والخـصائص الإقتصادية لأداة الدين الأساسية (الفقرة ١١ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). إن حـافز حقـوق الملكيـة ينطبق عليه تعريف المشتقة، لأن له قيمه تتغير تبعاً لتغير أسعار أسهم المقترض، وأنه لا يلزمـه أو يلزمـه قليل من الإستثمار الصافي المبدئي، وإنه يتم تسديده في تاريخ مستقبلي (الفقـرة ١١(ب) والفقـرة ٩(أ) مـن معيار المحاسبة الدولي ٣٩). إن حافز حقوق الملكية ينطبق عليه تعريف المشتقة حتى لو كان حق إسـتلام الأسهم متوقف على الإدراج المستقبلي لأسهم المقترض، وتنص الفقرة ٩ من التطبيقات الإرشادية من معيـار المحاسبة الدولي ٣٩ على أن المشتقة قد تتطلب دفع مبلغ ثابت نتيجة لحادث مستقبلي ما وأن المبلغ لا يرتبط بقيمة إسمية، وإن خاصية حافز حقوق الملكية مشابهة لمثل هذه المشتقة فيما عدا إنها لا تعطي الحق بدفع مبلغ ثابت وإنما حق خيار إذا تحقق الحادث المستقبلي.

ج.٥ المشتقات الضمنية : عقد الدين أو حق الملكية الأساسي

المشروع أ يشترى أداة دين فئة خمس سنوات إصدارها المشروع ب بقيمة أساسية ١٠٠,٠٠٠ مرتبطة بمؤشر أسعار أسهم المشروع ج. عند الإستحقاق سيستسلم المشروع أ من المشروع ب القيمة الأساسية مضافاً إليها أو مطروحاً منها التغير في القيمة العادلة لعدد ١٠,٠٠٠ سهم من أسهم المشروع ج. إن سعر السهم حالياً هو ١١٠. لا يقوم المشروع ب بدفع أية مبالغ فوائد منفصلة، وسعر الشراء هو ١,٠٠٠,٠٠٠. يقوم المشروع أ بتصنيف أداة الدين بأنها متوفرة للبيع، ومن سياسته أن يظهر في حقوق الملكية الأرباح والخسائر وأصوله المالية المعدة للبيع في حقوق الملكية. يفصح المشروع أ بأن الأداة هي أداة منوعة بها مشتقة مثبتة لأن المبلغ الأصلي مرتبط بمؤشر أسعار الأسهم. هل يعتبر العقد الأساسي أداة حقوق ملكية أم أداة دين لأغراض فصل المشتقة الضمنية؟

إن العقد الأساسي هو أداة دين لأن الأداة المنوعة لها تاريخ إستحقاق لا ينطبق عليه تعريف أداة حقوق الملكية حسب الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ والفقرة ١٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢. هو يعامل كأداة دين ذات قسمه قيمتها صفر. وهكذا فعند التعامل مع الأداة الأساسية يقوم المشروع أ بأخذ فوائد إعتبارية على مبلغ ١,٠٠٠,٠٠٠ لمدة خمس سنوات مستخدماً سعر الصرف السائد في السوق عند الإعتراف المبدئي. يـتم فصل المشتقة الضمنية غير القائمة على خيار وذلك من أجل الوصول إلى قيمة عادلة أوليـة قـدرها صـفر (انظر السؤال ج.١).

ج.٦ المشتقات الضمنية : الأدوات المركبة

المشروع أ يتملك (يشتري) أداة دين ذات فائدة معوقة وذات أجل ٥ سنوات أصدرها المشروع ب. وفي الوقت نفسه، يدخل مع البنك ج في إتفاقية مبادلة أسعار صرف مدتها خمس سنوات الفائدة المقبوضة ثابتة والمدفوعة متغيرة. والمشروع أ يعتبر أن اندماج أداة الدين مع إتفاقية المبادلة يشكل أداة مركبة ذات سعر فائدة ثابت ويصنف تلك الأداة على أنها إستثمار، يحتفظ به للاستحقاق لأن لديه النية الإيجابية والقدرة على الإحتفاظ بها لحين الإستحقاق. ويتيح المشروع أ أن المحاسبة على المبادلة بشكل مستقل هو أمر غير مناسب لأن الفقرة ٣٣ من التطبيقات الإرشادية(أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تطلب تصنيف المشتقة الضمنية مع أداتها الأساسية إذا كانت المشتقة مرتبطة بسعر فائدة بما يؤدي إلى تغير مبلغ الفائدة التي كان يمكن دفعها أو إستلامها عن عقد الدين الأساسي فهل تحليل المشروع صحيح؟

كلا. إن أدوات المشتقة الضمنية هي شروط يتم إدخالها في العقود الأساسية غير المشتقة. ومن غير الملائم معاملة أداتين ماليتين أو أكثر كأداة مالية مجمعة (**"الأدوات المركبة محاسبياً"**) لأغراض تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. فلكل من الأدوات المالية شروطها وأحوالها الخاصة بها ويمكن تحويلها أو تسديدها بشكل مستقل. لذلك، فإن أداة وإتفاقية المبادلة يتم تصنيفهما منفصلتين إحداهما عن الأخرى. وإن العمليات المصروفة هنا تختلف عن العمليات التي سبق بحثها في القسم ب.٦، والتي لا يوجد لها مطلب جوهري عدا مبادلة أسعار الصرف الحاصلة.

ج.٧ المشتقات الضمنية : عقود البيع والشراء بالعملات الأجنبية

ينص عقد توريد على الدفع بعملة غير العملة (أ) العملة الوظيفية المستعملة لكل من أطراف العقد، و(ب) العملة التي تستعمل عادة لتسعير المنتج في الأسواق العالمية، و(ج) العملة المستعملة عادة في العقود لبيع أو شراء بنود غير مالية في البيئة الإقتصادية الأصلية حيث تأخذ كل عملية مكانها. فهل يعتبر أن هناك مشتقة مثبتة يجب فصلها طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩؟

نعم. لإيضاح ذلك : تعاقد مشروع نرويجي على بيع بترول لمشروع في فرنسا. وقد اعتمـد العقـد سـعراً بالفرنك السويسري، رغم أن عقود النفط في العادة تكون بالدولار الأمريكي في التجارة العالمية، ولـيس لأي من المشروعين أية نشاطات كبيرة بالفرنك السويسري، في هذه الحالة فإن المشروع النرويجي يعتبـر عقـد التوريد كعقد أساس مع عقد عملة أجنبية مثبت أجل لشراء فرنك سويسري. أما المشروع الفرنسي فيعتبر عقد التوريد عقد أساس مع عقد عملة أجنبية مثبت أجل لبيع فرنك سويسري، وكل من المشروعين يقـوم بإدخـال التغييرات في القيمة العادلة لعقود العملة الآجلة في أرباحه أو خسائره الـصافية إلا إذا إعتبرهـا المـشروع مصدر التقرير المالي إنها أداة تحوط للتدفقات النقدية إذا كان ذلك مناسباً.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ج.٨ المشتقات الضمنية : شرط العملة الأجنبية غير ذات علاقة

المشروع أ، الذي يقيس البنود المدرجة في قوائمه المالية على أساس اليورو (عملة القياس الخاصة به) دخل في عقد المشروع ب، الذي عملة قياسه الكرون النرويجي لشراء نفط خلال ست شهور بمبلغ ١,٠٠٠ دولار أمريكي. عقد النفط الأساسي لا يدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، لأنه سيتم تسديدة بالإستلام والتسليم حسب أسلوب التعامل المعتاد (الفقرة ٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والفقرة ١٠ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). يتضمن عقد النفط شرط عملة أجنبية ينص على أن الفرقاء إضافة إلى توريد النفط وإستلام قيمته سيبادلون مبلغاً معادلاً للإختلاف في سعر صرف الدولار الأمريكي والكرون النرويجي المطبق على مبلغ إسمي قدره ١٠٠,٠٠٠ دولار أمريكي. بموجب الفقرة ١١ (د) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، هل تلك المشتقة الضمنية (شرط سعر صرف العملة الأجنبية الرافع) تعتبر متصلة إتصالاً وثيقاً بعقد النفط الأساسي؟

كلا. إن شرط صرف العملة الأجنبية الرافع منفصل عن عقد النفط الأساسي لأنه ليس متصلاً إتصالاً وثيقاً بذلك العقد (الفقرة ٣٣(د) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

إن شرط دفع ١,٠٠٠ دولار أمريكي بموجب عقد النفط الأساسي يمكن النظر إليه كمشتقة عمله أجنبية لأن الدولار ليس هو عملة القياس للمشروع أ ولا للمشروع ب. لا يتم فصل مشتقة العملة الأجنبية هذه لأنه بموجب الفقرة ٣٣(د) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن عقد النفط الخام الذي يطلب الدفع بالدولار الأمريكي لا يعتبر عقد أساسي يتضمن مشتقة عملة أجنبية.

إن شرط العملة الأجنبية الرافع الذي ينص على أن الفرقاء سيتبادلون مبلغاً يعادل التذبذب في سعر صـرف الدولار الأمريكي والكرون النرويجي على مبلغ إسمي بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ دولار وهو دفعه إضافية فوق المبلغ الذي يدفع مقابل عملية بيع وشراء النفط ويعامل مشتقة مثبته بموجب الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الـدولي ٣٩.

ج.٩ مشتقات العملة الأجنبية الضمنية : عملة التجارة العالمية

تشير الفقرة ٣٣ من التطبيقات الإرشادية (د) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إلى العملة التي تحرر بها أسعار البضائع والخدمات في عمليات التجارة الدولية. فهل يمكن أن تكون تلك العملة هي العملة المستعملة لمنتج معين أو خدمة معينة في التجارة الدولية في النطاق المحلي لأحد الأطراف الرئيسيين في العقد؟

كلا. إن العملة التي يحدد بها سعر البضائع أو الخدمات في المعتاد في التجارة الدولية هي فقط العملة التي تستعمل في العمليات المشابهة حول العالم وليس فقط في منطقة محلية واحدة. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المعاملات عبر الحدود في أمريكا الشمالية والمتعلقة بالغاز الطبيعي تتم عادة بالدولار الأمريكي ومثل هذه المعاملات هي في العادة باليورو في أوروبا، فلا يعتبر الدولار ولا اليورو العملة التي تنفذ بها عمليات الخدمات أو السلع في التجارة الدولية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ج.١٠ المشتقات الضمنية: يسمح للحامل (ولكن ليس مطلوباً منه) التسديد بدون إستعادة كامل إستثماره المسجل.

إذا كانت شروط الأداة المنوعة تسمح، ولكن لا تستلزم، أن يقوم حاملها بالتسديد بكيفية تؤدي إلى عدم إستعادته لكامل إستثماره المسجل، ومصدر الأداة لا يتمتع بمثل هذا الحق (على سبيل المثال : أداة دين قابلة للبيع)، هل العقد يفي بالشرط الوارد في الفقرة ٣٣(أ) من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الذي ينص على ألا يستعيد الحامل جميع إستثماره المسجل؟

كلا. إن شرط عدم إستعادة "حامل الأداه كامل إستثماره المسجل" لا يكون قد روعي تطبيقه إذا كانت شروط الأداة المنوعة تسمح، ولكن لا تستلزم، أن يقوم حاملها بالتسديد بكيفية تؤدي إلى عدم إستعادة كامل إستثماره المسجل ومصدر الأداة لا يتمتع بمثل هذا الحق. وبالتالي فإن العقد الأساسي الخاضع للفائدة ومعه مشتقة أسعار فائدة مثبتة تتضمن مثل هذه الشروط تعتبر متصلة إتصالاً وثيقاً بالعقد الأساسي. وإن شرط (عدم إستعادة حامل الأداه لكامل إستثماره المسجل) ينطبق على الحالات التي يمكن فيها إجبار الحامل أن يقبل التسديد بمبلغ لا يكفي لإستعادته كامل إستثماره المسجل.

ج.١١ المشتقات الضمنية : التقدير الموثوق للقيمة العادلة

إذا كان مطلوباً فصل مشتقة مثبتة وكان من غير الممكن قياسها بشكل موثوق لأنه يتم تسديدها بأداة حقوق ملكية غير متداولة وقيمتها العادلة لا يمكن قياسها قياساً موثوقاً، هل تقاس المشتقة الضمنية بالتكلفة؟

كلا. في هذه الحالة، يتم معاملة العقد المجمع بكامله كأداة مالية محتفظ بها للمتاجرة (الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). فإذا كان بالإمكان قياس القيمة العادلة للأداة المجمعة فإنه يجري قياس العقد المجمع بالقيمة العادلة. ويمكن أن يتضح للمشروع أن الجزء الخاص بحقوق الملكية (الأسهم) في الأداة المجمعة قد يكون من الأهمية إلى الحد الذي لا يجوز إستبعاده في الحصول على تقدير موثوق للأداة بكاملها، وفي تلك الحالة، تقاس الأداة المجمعة بالتكلفة مطروحاً منها إنخفاض القيمة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القسم د: الإعتراف وإلغاء الإعتراف

د.١ الإعتراف المبدئي

د.١.١ الإعتراف: الضمانات النقدية

يقوم المشروع ب بتحويل نقد إلى المشروع أ كضمان لعملية أخرى تتم مع المشروع أ (على سبيل المثال، معاملة إقتراض أوراق مالية)، فالنقد لا ينفصل قانونياً عن أصول المشروع أ. هل يجب على المشروع أ الإعتراف بالضمان النقدي الذي إستلمه كأصل؟

نعم. فإن التصفية النهائية لأصل مالي هي تحويلها إلى نقد، ولذلك، فلا يلزم أي تحويل آخر كي يقوم المشروع أ بتصفية المنافع الإقتصادية للنقد المستلم من المشروع ب، وعليه فإن المشروع أ يعترف بالنقد كأصل وكمبلغ مستحق الدفع للمشروع ب بينما يلغي المشروع ب اعترافه بالنقد ويعترف بمبالغ مستحقة من المشروع أ.

د.٢ الأسلوب المنتظم لشراء وبيع أصل مالي

د.١.٢ تاريخ المتاجرة مقابل تاريخ التسديد: المبالغ الواجب تسجيلها مقابل الشراء

كيف يمكن تطبيق هذا المعيار على شراء أصول مالية بإستعمال محاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد؟

المثال التالي يوضح كيف يمكن تطبيق هذا المعيار على شراء أصول مالية بإستعمال محاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد. بتاريخ ٢٩ ديسمبر ٢٠×١، دخل مشروع في عقد لبيع لأصل مالي بقيمتها العادلة البالغة ١,٠٠٠، وكانت قيمته العادلة على أساس (تاريخ المتاجرة). تكاليف العملية كانت غير أساسية. وبتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠×٢ (نهاية السنة المالية) وفي ٤ يناير٢٠×٢ (تاريخ التسديد)، كانت القيمة العادلة للأصل ١,٠٠٢ و ١,٠٠٣ على التوالي. المبالغ المسجلة تعتمد على كيف يتم تصنيف الأصول وأي من تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد يستخدم في إظهار الجدولان التاليان (مع إهمال أي فائدة قد تكون تحققت من الأصل).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحاسبة بتاريخ التسديد			
الأرصدة	**إستثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق مسجلة بالقيمة المطفأة**	**أصول المتاحة للبيع معاد قياسها بالقيمة العادلة مع التغيير في الدخل الشامل الآخر**	**الأصول عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة معاد قياسها بالقيمة العادلة مع التغييرات في الأرباح والخسائر**
٢٩ ديسمبر ٢٠×١			
أصل مالية	-	-	-
إلتزامات مالية	-	-	-
٣١ ديسمبر ٢٠×١			
ذمة مدينة	-	٢	٢
أصل مالي	-	-	-
إلتزامات مالية	-	-	-
أسهم (تعديل القيمة العادلة)	-	(٢)	-
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر)	-	-	(٢)
٤ يناير ٢٠×٢			
ذمة مدينة	١,٠٠٠	-	-
أصل مالية	-	١,٠٠٣	١,٠٠٣
إلتزامات مالية	-	-	-
أسهم (تعديل القيمة العادلة)	-	(٣)	-
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر)	-	-	(٣)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحاسبة بتاريخ المتاجرة			
الأرصدة	**إستثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق مسجلة بالقيمة المطفأة**	**أصول المتاحة للبيع معاد قياسها بالقيمة العادلة مع التغيير في الدخل الشامل الآخر**	**الأصول عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة معاد قياسها بالقيمة العادلة مع التغييرات في الأرباح والخسائر**
٢٩ ديسمبر ٢٠×١			
أصل مالي	١,٠٠٠	١,٠٠٠	١,٠٠٠
إلتزامات مالية	(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)
٣١ ديسمبر ٢٠×١			
ذمة مدينة	-	-	-
أصل مالي	١,٠٠٠	١,٠٠٢	١,٠٠٠
إلتزامات مالية	(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)
أسهم (تعديل القيمة العادلة)			
أرباح محتجزة (من خلال	-	(٢)	-
الأرباح والخسائر)	-	-	(٢)
٤ يناير ٢٠×٢			
ذمة مدينة	-	-	-
أصل مالي	١,٠٠٠	١,٠٠٣	١,٠٠٣
إلتزامات مالي	-	-	-
أسهم (تعديل القيمة العادلة)			
أرباح محتجزة (من خلال	-	(٣)	-
الأرباح والخسائر)	-	-	(٣)

د.٢.٢ تاريخ المتاجرة مقابل تاريخ التسديد: المبالغ الواجب تسجيلها مقابل البيع

كيف يمكن تطبيق هذا المعيار على شراء أصول مالية بإستعمال محاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد؟

المثال التالي يوضح كيف يمكن تطبيق هذا المعيار على شراء أصول مالية بإستعمال محاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد. بتاريخ ٢٩ ديسمبر ٢٠×٢ (تاريخ المتاجرة) دخل مشروع في عقد لبيع أصل مالي بقيمتها العادلة البالغة ١,٠١٠. وكان قد تم شراء الأصل قبل ذلك بعام وإن قيمتها المطفأة هي ١٠٠. وبتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠×٢ (نهاية السنة المالية)، كانت القيمة العادلة للأصل ١,٠١٢. وفي ٤ يناير٢٠×٢ (تاريخ التسديد)، كانت القيمة العادلة ١,٠١٣. المبالغ المسجلة تعتمد على كيف يتم تصنيف الأصول وأي من تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد يستخدم في إظهار الجدولان التاليان (مع إهمال أي فائدة قد تكون تحققت من الأصل).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

فإن التغيير في القيمة العادلة لأصل مالي بيعت على أساس "الأسلوب المنتظم" لا يسجل في البيانات المالية بين تاريخ المتاجرة وتاريخ التسديد حتى لو استخدم المشروع أسلوب محاسبة تاريخ التسديد وذلك لأن البائع له الحق في أن يغير إلى القيمة العادلة ويتوقف عن تاريخ المتاجرة.

المحاسبة بتاريخ التسديد			
الأرصدة	**إستثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق مسجلة بالقيمة المطفأة**	**أصول للمتاجرة معاد قياسها بالقيمة العادلة مع التغيير في الدخل الشامل الآخر**	**الأصول المعدة للمتاجرة والمتوفرة للبيع معاد قياسها بالقيمة العادلة مع التغييرات في الأرباح والخسائر**
٢٩ ديسمبر ٢×٢٠			
ذمة مدينة	-	-	-
أصل مالي	١,٠٠٠	١,٠١٠	١,٠١٠
أسهم (تعديل القيمة العادلة)	-	١٠	-
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر)	-	-	١٠
٣١ ديسمبر ٢×٢٠			
ذمة مدينة	-	-	-
أصل مالي	١,٠٠٠	١,٠١٠	١,٠١٠
أسهم (تعديل القيمة العادلة)	-	١٠	-
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر)	-	-	١٠
٤ يناير ٣×٢٠			
أسهم (تعديل القيمة)	-	-	-
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر الصافية)	١٠	١٠	١٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحاسبة بتاريخ المتاجرة			
الأرصدة	إستثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق مسجلة بالقيمة المطفأة	أصول للمتاجرة معاد قياسها بالقيمة العادلة مع التغيير في حقوق الملكية	الأصول المعدة للمتاجرة والمتوفرة للبيع معاد قياسها بالقيمة العادلة مع التغييرات في الأرباح والخسائر
٢٩ ديسمبر ٢×٢٠			
ذمة مدينة	١,٠١٠	١,٠١٠	١,٠١٠
أصل مالي	-	-	-
أسهم (تعديل القيمة العادلة)	-	-	-
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر الصافية)	١٠	١٠	١٠
٣١ ديسمبر ٢×٢٠			
ذمة مدينة	١,٠١٠	١,٠١٠	١,٠١٠
أصل مالي	-	-	-
أسهم (تعديل القيمة العادلة)	-	-	-
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر الصافية)	١٠	١٠	١٠
٤ يناير ٣×٢٠			
أسهم (تعديل القيمة العادلة)	-	-	-
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر الصافية)	١٠	١٠	١٠

د.٣.٢ محاسبة تاريخ التسديد : تبادل الأصول المالية غير النقدية

إذا اعترف مشروع ما بمبيعات أصول مالية مستخدماً أسلوب محاسبة تاريخ التسديد، فهل يتم الإعتراف بالتغيير في القيمة العادلة لأصل مالي يتم إستلامها بدلاً من الأصل المالي التي بيعت وذلك طبقاً للفقرة ٥٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان الأصل المالي التي ستستلم ليست نقداً؟

الأمر يختلف بحسب الحال. أي تغير في القيمة العادلة للأصل المالي التي سيتم إستلامها يتم التعامل معه طبقاً للفقرة ٥٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا قام المشروع بتطبيق أسلوب محاسبة تاريخ التسديد لتلك الفئة من الأصول المالية. وعلى كل حال، إذا قام المشروع بتصنيف الأصل المالي التي سيتم إستلامها في فئة يطبق عليها أسلوب محاسبة تاريخ المتاجرة، فإنه يتم الإعتراف بالأصل التي سيتم إستلامها طبقاً لما هو وارد في الفقرة ٥٥ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وفي هذه الحالة، يعترف المشروع بإلتزام قيمته تساوي القيمة المسجلة للأصل المالي التي سيتم إستلامها بتاريخ التسديد.

لإيضاح ذلك : بتاريخ ٢٩ ديسمبر ٢×٢٠ (تاريخ المتاجرة) دخل المشروع أ في عقد لبيع سند دين أ المسجل بالتكلفة المطفأة وذلك مقابل السند ب، وكل من السندين له قيمة عادلة تبلغ ١,٠١٠ بتاريخ ٢٩ ديسمبر في حين أن التكلفة المطفأة لسند الدين أ هي ١,٠٠٠. والمشروع أ يطبق أسلوب محاسبة تاريخ التسديد للقروض المنشأة ومحاسبة تاريخ المتاجرة بالنسبة للأصول المعدة للمتاجرة. بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢×٢٠ (نهاية السنة المالية) كانت القيمة العادلة لسند الدين أ تساوي ١,٠١٢ والقيمة العادلة للسند ب ١,٠٠٩، بتاريخ ٤ يناير

٢٠×٣، كانت القيمة العادلة للسند أ تساوي ١,٠١٣ والقيمة العادلة للسند ب تساوي ١,٠٠٧. وعليه يتم إجراء القيود التالية :

٢٩ ديسمبر ٢٠×٢	**مدين**	**دائن**
السند (ب)	١,٠١٠	
المستحق الدفع		١,٠١٠
٣١ ديسمبر ٢٠×٢	**مدين**	**دائن**
خسارة متاجرة	١	
السند ب		١
٤ يناير ٢٠×٣	**مدين**	**دائن**
المستحق الدفع	١,٠١٠	
خسارة المتاجرة	٢	
السند (أ)		١,٠٠٠
السند (ب)		٢
الربح المتحقق		١٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القسم : هـ القياس

هـ. ١ القياس المبدئي للأصول والإلتزامات المالية

هـ.١.١ القياس المبدئي: تكاليف إجراء العملية

تكاليف إجراء العملية يجب إدخالها في القياس المبدئي للأصول المالية والإلتزامات المالية بإستثناء تلك التي تقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. كيف يجب تطبيق هذا المتطلب عملياً؟

بالنسبة للأصول المالية، فإن التكاليف الإضافية التي تعزى مباشرة إلى عملية حيازة الأصول المالية، مثل الرسوم والعمولات فهي تضاف إلى القيمة التي تم الإعتراف بها (أساساً). وبالنسبة للإلتزامات المالية، فإن التكاليف المتعلقة مباشرة بإصدار الدين فيجب خصمها من قيمة الدين التي تم الإعتراف بها أصلاً. أما الأدوات المالية التي تقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، تكاليف العملية لا تضاف إلى القيمة العادلة التي تم قياسها في الإعتراف المبدئي.

وبالنسبة للأدوات المالية المسجلة بالتكلفة المطفأة، مثل الإستثمارات المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق، والقروض المنشأة، ومعظم الإلتزامات المالية، فإن تكاليف إجراء إضافتها العملية يجري إدخالها في القيمة المطفأة بإستخدام أسلوب الفائدة الفعلية ويجري فعلاً إطفاؤها، في بيان الدخل على مدى عمر الأداة.

أما الأصول المالية المعدة للبيع، فإن تكاليف إجراء العملية يتم الإفصاح بها في الدخل الشامل الآخر كجزء من التغير في القيمة العادلة عند إعادة القياس. إذا كانت الأصول المالية المتاحة للبيع ذات دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد ولا يمتلك عمر غير محدد، تكاليف العملية يتم إطفائها في الربح أو الخسارة بإستخدام أسلوب الفائدة الفعال. إذا كانت الأصول المالية المتاحة للبيع ذات غير دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد وتمتلك عمر غير محدد، تكاليف العملية يتم الإفصاح عنها في الربح أو الخسارة عندما لا يتم الإعتراف بالأصل أو عند إنخفاض قيمة الأصل.

أما تكاليف إجراء العملية المتوقعة نتيجة تحويل أداة مالية أو التنازل عنها فإنها لا تدخل في قياس قيمة الأداة المالية.

هـ.٢ إعتبارات قياس القيمة العادلة

هـ.٢. ١ إعتبارات قياس القيمة العادلة لصناديق الإستثمار

الفقرة ٧٢ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن سعر الطلب الحالي هو في العادة السعر المناسب الذي يستعمل لقياس القيمة العادلة للأصل المحتفظ به. والأحكام المطبقة على بعض صناديق الإستثمار تنص على وجوب أن يعرض على المستثمرين قيم الأصول الصافية مبنية على متوسط أسعار السوق. في هذه الحالات هل يكون من المناسب لصندوق إستثمار قياس ومجوداته بناءاً على متوسط أسعار السوق؟

كلا. وجود تعليمات تستلزم قياساً مختلفاً لأغراض خاصة لا يبرر الإنصراف عن المتطلب العام حسب الفقرة ٧٢ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الذي يقضي بإستعمال سعر الطلب الحالي في غياب حالة مطلوبة مماثلة. أما في بياناته المالية، فإن الصندوق الإستثماري يقيس أصوله بأسعار الطلب الجارية في السوق. أما عند عرض تقاريره، عن قيمة أصوله الصافية إلى مساهميه فإن الصندوق الإستثماري قد يرغب في إعطاء مطابقة ومقارنة بين القيم العادلة الواردة في بيان مركزها المالي وبين الأسعار المستعملة لقياس القيم العادلة الصافية.

هـ.٢.٢ قياس القيمة العادلة: الحيازات الكبيرة

يمتلك المشروع (أ) ١٥ بالمائة من أسهم رأس المال للمشروع (ب). ويتم تداول الأسهم في سوق نشطة. والسعر المعروض حالياً هو ١٠٠ ويتم التداول حالياً بما نسبته ٠,١ من أسهم المشروع الحالي. ولأن المشروع (أ) يعتقد أن القيمة العادلة لأسهم المشروع (ب) الذي يمتلكه، لو تم بيعها صفقة واحدة، هي أكبر من سعر السوق المعروض، فإن المشروع (أ) يحصل على تقديرات عديدة مستقلة للسعر الذي يحصل عليه لو باع الأسهم التي بحوزته. وقد أظهرت هذه التقديرات أن المشروع (أ) بإستطاعته أن يحصل على سعر قدره ١٠٥ أي بعلاوة ٥ بالمائة فوق السعر المعروض. فأي تقدير يجب على المشروع (أ) أن يستخدمه لقياس ما بحوزته من الأسهم بالقيمة العادلة؟

بموجب الفقرة ٧١ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يفترض أن وجود سعر معروض منشور في سوق نشطة هو أفضل تقدير للقيمة العادلة. لذلك، فإن المشروع (أ) يستعمل عرض الأسعار المنشور (أي ١٠٠). ولا يستطيع المشروع (أ) منفرداً الخروج على سعر السوق المعروض لأن التقديرات المنفصلة تدل على أن المشروع (أ) سيحصل على سعر أعلى (أو أقل) من خلال بيع ما بحوزته من أسهم مرة واحدة

هـ.٣ الأرباح والخسائر

هـ.٣.١ الأصول المالية المتوفرة للبيع : تبادل الأسهم

المشروع (أ) يمتلك عدداً بسيطاً من أسهم المشروع (ب). وتلك الأسهم مصنفه على أنها متوفرة للبيع. وبتاريخ ٢٠ ديسمبر ٢٠٠٠ كانت القيمة العادلة للأسهم ١٢٠ والأرباح المتراكمة التي دخلت في الدخل الشامل الآخر ٢٠ في نفس اليوم إستملك المشروع (ب) بواسطة المشروع (ج) مشروع عام كبير. ونتيجة لذلك، إستلم المشروع (أ) أسهماً في المشروع (ج) بدلاً من الأسهم التي يمتلكها في المشروع (ب) وبنفس قيمتها العادلة، وبموجب الفقرة ٥٥ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، هل يجب على المشروع (أ) أن يعيد تصنيف الربح المتراكم البالغ (٢٠) والمعترف به في الدخل الشامل الآخر حقوق الملكية وذلك في الأرباح والخسائر الصافية للفترة كتعديلات إعادة التصنيف.

نعم. إن هذه المعاملة تتوفر فيها الخصائص اللازمة لإلغاء الإعتراف بموجب الفقرة ٥٥ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. تتطلب الفقرة ٥٥ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن الأرباح أو الخسائر المتراكمة التي تم إدخالها في حقوق المساهمين على الأصل المالي المعد للبيع والتي تم الإعتراف بها في الدخل الشامل الآخر لإعادة تصنيفها من حقوق الملكية للأرباح والخسائر الصافية إذا لم تم الإعتراف بها. وفي حالة تبادل الأسهم، فإن المشروع (أ) قد تنازل عن أسهم المشروع (ب) وإستلم أسهما في المشروع (ج).

هـ.٣.٢ من معيار المحاسبي الدولي ٣٩ والمعيار المحاسبي الدولي ٢١-الأصول المالية المتوفرة للبيع: فصل مكون العملة الأساسية

الأصول المالية النقدية المتوفرة للبيع، فإن المشروع مع ذلك يعترف بالتغيرات في القيمة المسجلة المتعلقة بتغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية في الأرباح أو الخسائر الصافية طبقاً للفقرة ٢٣(أ) والفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢١، وأي تغيرات أخرى في القيمة المرحلة للدخل الشامل الآخر طبقاً للمعيار ٣٩. فكيف يتحدد الربح أو الخسارة المتراكمين اللذين يتم إظهارهما في الدخل الشامل الآخر؟

إنها الفرق بين القيمة المطفأة (معدلة بإنخفاض القيمة إن وجد) وبين القيمة العادلة للأصل المالي النقدي المتوفر للبيع وذلك بعملة القياس المستعملة من قبل المشروع المعد للتقرير. ولأغراض تطبيق الفقرة ٢٨ من المعيار المحاسبي الدولي ٢١ تعامل الأصل كأصل مقيم بالتكلفة المطفأة بالعملة الأجنبية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

لإيضاح ذلك : بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ إشترى المشروع (أ) سنداً صادراً بالعملة الأجنبية (FC) بقيمته العادلة البالغة ١,٠٠٠ وحدة (FC). أن مدة السند المتبقية على إستحقاقه هي خمس سنوات وقيمته الأساسية ١,٢٥٠ وحدة (FC)، ويعطي فائدة ثابتة بنسبة ٤,٧% تدفع سنوياً (١,٢٥٠FC × ٤,٧% = ٥٩FC سنوياً)، وله سعر فائدة ثابتة فعلي يبلغ ١٠%. والمشروع (أ) يصنف السند على أنه معد للبيع، وتظهر الأرباح والخسائر الناتجة عن الأصول المالية المعدة للبيع في بيان الدخل الشامل. وسعر الصرف هو وحدة FC واحدة تساوي ١,٥ وحدة من عملة القياس (LC) والقيمة المسجلة للسند تبلغ ١٥٠٠ وحدة LC (=١,٠٠٠ FC ×١,٥).

	مدين	دائن
السند	LC١,٥٠٠	
النقد		LC١,٥٠٠

وبتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢، إرتفع سعر العملة الأجنبية وأصبح سعر الصرف من FC1 إلى LC2. والقيمة العادلة للسند ١,٠٦٠ FC وهكذا فالقيمة المسجلة هي ٢,١٢٠ LC (١,٠٦٠FC × ٢). والتكلفة المطفأة هي ١,٠٤١ FC (= ٢,٠٨٢ LC). في هذه الحالة، فإن الربح أو الخسارة المتراكمة التي يجب إدخالها في الدخل الشامل الآخر والمجمع في حقوق الملكية هي الفرق بين القيمة العادلة والتكلفة المطفأة بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ أي ٣٨ LC (=٢,١٢٠LC - ٢,٠٨٢LC).

الفائدة المستلمة على السند في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ هي ٥٩ FC (=١١٨ LC). والدخل من الفوائد المحدد طبقاً لأسلوب سعر الفائدة الفعلي هو ١٠٠FC (=١,٠٠٠ × ١٠%). ومتوسط سعر الصرف خلال السنة هو ١,٧٥ وحدة FC1 مقابل كل وحدة LC1. ولأغراض هذا المثال التوضيحي يفترض أن إستعمال سعر الصرف الوسطي يوفر تقديرا موثوقاً للأسعار الفورية القابلة للتطبيق على الدخل المتجمع من الفوائد خلال الفترة (الفقرة ٢٢ المعيار المحاسبي الدولي ٢١). وهكذا يكون الدخل من الفوائد الذي تم إظهاره ١٧٥ LC (= ١٠٠FC × ١,٧٥) شاملاً تراكم الخصم المبدئي البالغ ٧٢LC (= [١٠٠FC-٥٩FC] × ١,٧٥)، وبالتالي، فإن فرق سعر الصرف للسند والذي يتم إدخاله في الأرباح أو الخسائر الصافية هو ٥١٠ (=٧٢LC-١,٥٠٠LC-٢,٠٨٢LC). وكذلك فهناك ربح على سعر الصرف للفائدة المستحقة عن العام يبلغ ١٥ وحدة MC (= ٥٩ FC× [٢,٠٠ – ١,٧٥]).

	مدين	دائن
السند	LC٦٢٠	
النقد	LC١١٨	
الإيراد من الفوائد		LC١٧٥
ربح سعر الصرف		LC٥٢٥
تغير القيمة العادلة في بيان الدخل الشامل الآخر		LC٣٨

بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠×٣ إرتفعت العملة الأجنبية مرة أخرى وأصبح سعر الصرف ٢,٥٠ وحدة LC لكل وحدة1 FC. والقيمة العادلة للسند هي ١٠٧٠ FC وهكذا فالقيمة المسجلة هي ٢٦٧٥ LC2 (=١٠٧٠FC × ٢,٥٠). والتكلفة المطفأة ١٠٨٦ FC (= ٢٧١٥ LC). والربح (أو الخسارة) المتراكم الذي يجب تجميعه في حقوق الملكية هو الفرق بين القيمة العادلة والتكلفة المطفأة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٣، أي ٤٠ وحدة LC بالسالب (= ٢٦٧٥ LC - ٢٧١٥LC). وهكذا، إن المبلغ المعترف به في الدخل الشامل الآخر يساوي التغير في الفرق خلال عام ٢٠×٣ والبالغ ٧٨ LC (= ٤٠LC + ٣٨LC).

الفائدة المستلمة على السند في ٣١ ديسمبر ٢٠×٣ هي ٥٩ FC (= ١٤٨ LC). وإيراد الفائدة المحدد طبقاً لأسلوب سعر الفائدة الفعلي هو ١٠٤ FC (= ١٠٤١FC ×١٠%). ومتوسط سعر الصرف خلال العام هو ٢,٢٥ LC لكل وحدة واحدة FC. ولأغراض هذا المثال الإيضاحي يفترض أن إستعمال سعر الصرف الوسطي يعطي تقديراً موثوقاً لأسعار الفائدة الفورية التي تطبق على الدخل المتجمع من الفوائد خلال العام (الفقرة ٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٢١). وهكذا فدخل الفوائد الذي تم إظهاره هو ٢٣٤ LC (=١٠٤FC

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

× ٢,٢٥) شاملاً تراكم الخصم المبدئي البالغ ١٠١ LC (= [FC٥٩ – FC١٠٤] × ٢,٢٥)، وبالتالي ففرق سعر الصرف للسند والذي يتم إدخاله في الأرباح والخسائر الصافية هو ٥٣٢ LC (=LC٢,٧١٥-LC١٠١-LC٢,٠٨٢). وكذلك، هناك ربح سعر صرف على الفوائد المستحقة عن العام يبلغ ١٥LC (=FC٥٩× [٢,٥٠ - ٢,٢٥]).

	مدين	دائن
السند	LC٥٥٥	
النقد	LC١٤٨	
تغير القيمة العادلة في الدخل الشامل الآخر	LC٧٨	
الدخل من الفوائد		LC٢٣٤
أرباح الصرف		LC٥٤٧

هـ.٣.٣ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٢١- فروقات الصرف الناجمة عن ترجمة البيانات المالية لمشاريع أجنبية: الدخل الشامل الآخر أو الربح أو الخسارة؟

الفقرة ٣٢ و الفقرة ٤٨ من معيار المحاسبي الدولي ٢١ تنص على أن جميع فروقات الصرف الناجمة عن ترجمة البيانات المالية لمشروع أجنبي يجب الإفصاح عنها كدخل شامل آخر إلى أن يتم التخلص من الإستثمار الصافي. وهذا يشمل فروقات صرف ناتجة عن الأدوات المالية المسجلة بالقيمة العادلة والتي تضم كلاً من الأصول المالية المحتفظ بها للمتاجرة والأصول المالية المعدة للبيع.

الفقرة ٥٥ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ تقضي بالإفصاح عن التغييرات في القيمة العادلة للأصول المالية في الأرباح والخسائر والتغييرات في القيمة العادلة للإستثمارات المعدة للبيع في الدخل الشامل الآخر.

إذا كان المشروع الأجنبي هو شركة تابعة يتم توحيد بياناتها مع بيانات شركته الأم، فكيف يتم تطبيق الفقرة ٥٥ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ والفقرة ٢١ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ في البيانات المالية الموحدة؟

إن المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ يطبق في المحاسبة المتعلقة بالأدوات المالية في البيانات المالية للمشروع الأجنبي. أما معيار المحاسبة الدولي ٢١ يطبق لترجمة البيانات المالية للمشروع الأجنبي لغرض توحيدها مع البيانات المالية للمشروع المصدر للبيانات المالية.

لإيضاح ذلك : المشروع (أ) موطنه في القطر (س)، العملة الوظيفية أو الحالية وعرضها هي العملة المحلية للبلد (س) وهي LCX. والمشروع (أ) له شركة تابعة (ب) في القطر (ص) والعملة الوظيفية أو الحالية وعرضها هي العملة المحلية للبلد (ص) وهي LCY. والشركة التابعة (ب) هي المالكة لأداة دين محتفظ بها للمتاجرة ولذلك فهي مسجلة بالقيمة العادلة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٩.

في البيانات المالية للشركة التابعة (ب) لعام ٢٠×٠، كانت القيمة العادلة لأداة الدين مبلغ (١٠٠) بالعملة المحلية للقطر (ص). وفي البيانات المالية الموحدة للمشروع (أ) تم ترجمة الأصل بعملة القطر (س) بسعر الصرف الفوري القائم بنهاية فترة إعداد التقارير وهو (٢). وهكذا فالقيمة المسجلة هي ٢٠٠ LC(١٠٠LC×٢) في البيانات المالية الموحدة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وبنهاية العام ٢٠×١، إرتفعت القيمة العادلة لأداة الدين إلى ١١٠ بالعملة المحلية للقطر (ص). وتقوم الشركة التابعة (ب) بتسجيل الأصل المالي المحتفظ به للمتاجرة بقيمة LCY١١٠ في بيان المركز المالي وتعترف بربح قيمة عادلة يبلغ (LCY١٠) في الربح والخسارة الخاص بها. وخلال السنة إرتفع سعر الصرف الفوري من (٢) إلى (٣) مما نتج عنه زيادة القيمة العادلة للأداة من ٢٠٠ LC إلى٣٣٠ LC(LC١١٠ × ٣) بعملة القطر (س). لذلك، فالمشروع (أ) يقوم بإظهار الأصل المحتفظ به للمتاجرة بسعر (LC٣٣٠) في بياناته المالية الموحدة.

المشروع (أ) يقوم بترجمة بيان الدخل الشامل للشركة التابعة (ب) " بأسعار الصرف في تواريخ حدوث العمليات"(المعيار ٢١ الفقرة ٣٩(ب)). وحيث أن مكاسب القيمة العادلة قد تراكمت خلال العام، فإن المشروع (أ) يستعمل السعر الوسطي كتقدير عملي أي ([٣+٢] ÷ ٢ = ٢,٥) بما يتفق مع "(المعيار ٢١ الفقرة ٢٢)، ولذلك بينما القيمة العادلة لأصول المتاجرة ازداد بنسبة LCX١٣٠(=LCX-LCX٣٣٠)، فإن المشروع أ يعترف فقط بمبلغ ٢٥ (١٠×٢,٥) من هذه الزيادة في الأرباح أو الخسائر الموحدة إلتزاماً بالفقرة ٣٩- ب من المعيار المحاسبي الدولي ٢١. أما فرق سعر الصرف الحاصل أي المتبقي من زيادة القيمة العادلة لأداة الدين (١٣٠ LCX– ٢٥ =LCX١٠٥) فيتم تجميعها في حقوق ملكية إلى حين التخاص من الإستثمار الصافي في المنشأة الأجنبية وفقاً للفقرة ٤٨ من المعيار المحاسبي الدولي ٢١.

هـ.٣.٤ التداخل فيما بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار المحاسبي الدولي ٢١

يتضمن المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ متطلبات لقياس الأصول المالية والإلتزامات المالية والإعتراف بالأرباح والخسائر عند إعادة القياس في الأرباح أو الخسائر. ويتضمن المعيار المحاسبي الدولي ٢١ أحكاماً تتعلق ببيان بنود العملات الأجنبية والإعتراف بفروقات أسعار الصرف في الأرباح أو الخسائر. فبأي ترتيب يجب تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٢١ والمعيار المحاسبي الدولي ٣٩.

بيان المركز المالي

بصورة عامة فإن قياس الأصل المالي أو الإلتزام بالقيمة العادلة أو بالتكلفة أو بالتكلفة المطفأة يتقرر أولاً بالعملة الأجنبية المحرر بها البند طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي ٣٩. ثم يتم إظهار مبلغ العملة الأجنبية بعملة التقرير بإستعمال سعر الإقفال أو السعر التاريخي طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي ٢١ (والمعيار المحاسبي الدولي ٣٩ الفقرة ٨٣ من التطبيقات الإرشادية). على سبيل المثال إذا كانت أصل مالي نقدية (كأداة دين) مسجلة بالقيمة المطفأة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٩، فإن القيمة المطفأة تحتسب بعملة ذلك الأصل المالي. وبعد ذلك يجري إظهار مبلغ العملة الأجنبية في البيانات المالية للمشروع بإستعمال سعر الإقفال (الفقرة ٢٣ من المعيار المحاسبي الدولي ٢١). وهذا ينطبق بغض النظر عما إذا كان البند النقدي مقاسا بالتكلفة أو بالتكلفة المطفأة أو بالقيمة العادلة بالعملة الأجنبية (الفقرة ٢٤ من المعيار المحاسبي الدولي ٢١). أما الأصل المالي غير النقدي (مثل إستثمار في أسهم حقوق ملكية) فتتم ترجمتها بإستعمال سعر الإقفال إذا كانت مسجلة بالقيمة العادلة بالعملة الأجنبية (الفقرة ٢٣ (ج) من المعيار المحاسبي الدولي ٢١) وبالسعر التاريخي إذا لم تكن مسجلة بالقيمة العادلة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ لأن قيمتها العادلة لا يمكن قياسها قياساً يعتمد عليه (الفقرة ٢٣(ب) من المعيار المحاسبي الدولي ٢١ والفقرة ٤٦ (ج) من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩).

وكحالة إستثنائية، إذا كان الأصل المالي أو الإلتزام المالي مخصصة كبند متحوط له في تحوط القيمة العادلة ضد أخطار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٩. فإنه يعاد قياس التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية للبند المتحوط له حتى ولو كان خلافاً لذلك قد تم إظهاره بإستعمال السعر التاريخي بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٢١ (الفقرة ٨٩ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩)، أي أن مبلغ العملة الأجنبية يتم إظهاره بإستعمال سعر الإقفال. وهذا الإستثناء ينطبق على البنود غير النقدية المسجلة بالتكلفة التاريخية بالعملة الأجنبية ومتحوط لها ضد مخاطر أسعار صرف العملات الأجنبية (الفقرة ٢٣(ب) من المعيار المحاسبي الدولي ٢١).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الربح أو الخسارة

إن الإعتراف بالتغير في القيمة المسجلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي في الأرباح أو الخسائر. يتوقف على عدد من العوامل، بما في ذلك ما إذا كان فرق سعر صرف أو أي فرق آخر في القيمة المسجلة، وسواء تعلق ببند نقدي (على سبيل المثال معظم أدوات الدين) أو بند غير نقدي (على سبيل المثال معظم الإستثمارات في حقوق الملكية)، سواء كان الأصل أو الإلتزام المعين مخصص كتحوط تدفق نقدي لمخاطر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، وسواء نتجت من ترجمة البيانات المالية لمنشأة أجنبية. وإن موضوع إفصاح عن التغييرات في القيمة المسجلة لأصل مالي أو إلتزام مالي تحتفظ بها منشأة أجنبية قد تم تناوله في فصل مستقل (أنظر السؤال هـ.٣.٣).

وأية فورقات أسعار صرف ناتجة عن *إظهار بند نقدي* بسعر مختلف عن ذلك الذي سجلت به خلال الفترة أو ورد في بيانات مالية سابقة يتم إظهاره في الأرباح أو الخسائر الصافية أو في الدخل الشامل الآخر وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي ٢١ (الفقرة ٨٣ من التطبيقات الإرشادية والفقرة ٢٨ من التطبيقات الإرشادية من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ والفقرة ٢٨ والفقرة ٣٢ من المعيار المحاسبي الدولي ٢١)، وذلك ما لم يكن البند النقدي مخصصاً كتحوط تدفق نقدي لإلتزام مؤكد لم يعترف به أو عملية متوقعة بعملة أجنبية، حيث تطبق حينئذ الأحكام المتعلقة بإظهار الأرباح والخسائر المرتبطة بتحوطات التدفقات النقدية الواردة في المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ (الفقرة ٩٥ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩). ويتم بنفس الطريقة التعامل مع الفروقات الناتجة من إظهار بند نقدي بمبلغ بالعملة الأجنبية مختلف عن ذلك الذي سبق إظهاره به، ذلك لأن جميع التغيرات في القيمة المسجلة المرتبطة بتحركات أسعار الفائدة يجب معالجتها بشكل منتظم (متسق)، وجميع التغيرات الأخرى للبند النقدي في قياس بيان المركز المالي يتم إدخاله في الأرباح أو الخسائر الصافية أو في الدخل الشامل الآخر طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي ٣٩، فعلى سبيل المثال إذا قام مشروع بإظهار الأرباح والخسائر المتعلقة بالأصول المالية النقدية المعدة للبيع في الدخل الشامل الآخر (الفقرة ٥٥ ب من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩) فإن المشروع يظهر التغييرات في القيمة المسجلة والمرتبطة بالتغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية في الأرباح أو الخسائر الصافية (الفقرة ٢٣ (أ) من المعيار المحاسبي الدولي ٢١).

وأية تغييرات في القيمة المسجلة *لبند غير نقدي* يتم إظهارها في الأرباح أو الخسائر طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي ٣٩ (الفقرة ٨٣ من التطبيقات الإرشادية من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩). فعلى سبيل المثال تدخل الأرباح والخسائر المتعلقة بالأصول المالية المعدة للبيع، بما في ذلك تأثير التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية في الدخل الشامل الآخر. وإذا كان البند غير النقدي قد تم تخصيصه كتحوط تدفق نقدي لإلتزام مؤكد معترف به أو عملية متوقعة بعملة أجنبية، فإنه تطبق الأحكام المتعلقة بإظهار الأرباح والخسائر الناتجة عن تحوطات التدفقات النقدية كما هي في المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ (الفقرة ٩٥ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩).

وفي الحالات التي يكون فيها جزء من التغير في القيمة المسجلة قد تم إظهاره في الدخل الشامل الآخر وجزء آخر تم إظهاره في الأرباح أو الخسائر الصافية (كأن تكون القيمة العادلة لسند قـد زادت بالعملـة الأجنبيـة ونقصت بعملة التقرير) الناتجة عن الخسائر في الدخل الشامل الآخر فإن المشروع لا يمكنه إجراء التقـاص بين هذين العنصرين لأغراض تحديد الأرباح أو الخسائر التي يجب إظهارها في الأرباح أو الخسائر الصافية أو في الدخل الشامل الآخر.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

هـ.٤ النقصان وعدم قابلية الأصول المالية للتحصيل

هـ.١,٤ الدليل الموضوعي على حالة إنخفاض المنافع

هل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يتطلب أن يكون المشروع قادراً على التعرف على حادث متميز سببي سابق ليستنتج أنه يحتمل ألا يكون قادراً على تحصيل جميع المبالغ المستحقة من أصل مالي؟

كلا. تنص الفقرة ٥٩ من المعيار ٣٩ أنه في بعض الحالات "ليس من الممكن يطابق بمفرده" الأحداث المنفصلة ربما تكون سبب في إنخفاض القيمة. بإستثناء ذلك العوامل المجمعة لأحداث متنوعة ربما تكون سبب في إنخفاض القيمة. على سبيل المثال الفقرة ٦٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص "على أن تخفيض تصنيف المشروع إئتمانياً هو ليس في حد ذاته دليلاً على وجود حالة إنخفاض المنافع رغم أنه قد يكون دليلاً على وجود حالة إنخفاض إذا ما تم أخذه في الإعتبار مع معلومات أخرى متوفرة"، ومن الحالات الأخرى التي يأخذها المشروع في الإعتبار لتقرير ما إذا كان لديه دليل موضوعي على حدوث إنخفاض منافع المعلومات المتعلقة بالمدينين أو المصدرين مثل السيولة والملاءة والمخاطر المالية والعملية ومستويات واتجاهات العجز عن الوفاء لأصول مالية مشابهة، والاتجاهات والظروف الاقتصادية الوطنية والمحلية والقيمة العادلة للضمانات والكفالات. فهذه العوامل وغيرها إما أن تعطي مجتمعة أو متفرقة دليلاً موضوعياً كافياً على حصول خسارة إنخفاض في أصل مالي أو مجموعة من الأصول المالية.

هـ. ٢.٤ النقصان : الخسائر المستقبلية

هل يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالإعتراف بخسارة إنخفاض من خلال بناء علاوة لتغطية الخسائر المستقبلية وذلك عند إعطاء القرض؟ على سبيل المثال، إذا قام البنك (أ) بإقراض العميل (ب) مبلغ ١,٠٠٠ وحدة عملة. هل بإمكان البنك (أ) الإعتراف بخسارة إنخفاض فورية قدرها ١٠وحدة عملة إذا كان البنك – بناءاً على خبرته التاريخية – يتوقع أن لا يستطيع تحصيل وإستعادة ١% من القروض المعطاة؟

كلا. الفقرة ٤٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب أن يقاس الأصل المالية قياساً مبدئياً بالتكلفة التي هي القيمة العادلة للدين الممنوح، وبالنسبة لأصل القرض فإن القيمة العادلة للدين هي مبلغ النقد المقرض مع تعديله بأية رسوم أو نفقات (ما لم يكن جزء من المبلغ المقرض هو تعويض عن حقوق أو منافع أخرى صريحة أو ضمنية)، وانه مما لا ينسجم مع الفقرة ٤٣ والفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تخفيض القيمة المسجلة بها أصل القرض عند الإعتراف المبدئي من خلال الإعتراف بخسارة إنخفاض فورية.

هـ. ٣.٤ تقدير الإنخفاض: في الأصل والفائدة

نظراً للصعوبات الإقتصادية التي يواجهها العميل (ب) فإن المنشأة (أ) يساوره القلق أن العميل (ب) لن يستطيع أن يسدد جميع دفعات الأصل والفوائد المتعلقة بقرض منشأ في المواعيد المحددة. ولذلك فهو يتفاوض على إعادة هيكلة القرض. والمنشأة (أ) يتوقع أن العميل (ب) سيتمكن من الوفاء بإلتزاماته بموجب شروط إعادة الهيكلة. هل يعترف البنك (أ) بخسارة الإنخفاض إذا كانت شروط إعادة الهيكلة هي كما هو مبين في أي من الحالات التالية :-

(أ) العميل (ب) سيدفع كامل أصل القرض بعد خمس سنوات من تاريخ الإستحقاق الأصلي ولكن لن يدفع أي جزء من الفوائد المترتبة بموجب الشروط الأصلية.

(ب) العميل (ب) سيدفع كامل أصل القرض الأساسي في التاريخ المحدد ولكن لن يدفع شيئاً من الفوائد المستحقة بموجب الشروط الأصلية.

(ج) العميل (ب) سيدفع كامل أصل القرض بتاريخ الإستحقاق الأصلي والفائدة ولكن بسعر أقل من سعر الفائدة المتفق عليه في القرض الأصلي.

(د) العميل (ب) سيدفع كامل أصل القرض بعد خمس سنوات من تاريخ الإستحقاق الأصلي وجميع الفوائد المستحقة عن مدة القرض الأصلية ولكن لن يدفع فوائد عن مدة القرض الإضافية.

(هـ) العميل (ب) سيدفع كامل أصل القرض بعد خمس سنوات من تاريخ الإستحقاق الأصلي كما سيدفع كامل الفوائد عن كل من المدة الأصلية والمدة الإضافية.

الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن خسارة الإنخفاض تكون حاصلة إذا كان من المحتمل أن لا يستطيع المشروع تحصيل جميع المبالغ المستحقة بموجب الشروط التعاقدية للقرض. لذلك فإذا كان مبلغ وتوقيت الدفعات قد تغير كما في الفقرات من (أ) إلى (د) أعلاه، فيجب عندئذ تقدير الإنخفاض على أساس التوقعات الحالية بشأن تحصيل أصل القرض والفوائد، وفي الحالات من (أ) حتى (د) أعلاه فإن القيمة الحالية من أصل القرض والفوائد مخصومة بسعر الفائدة الحقيقي الأصلي للقرض (أي المبلغ القابل للإسترداد) ستكون أقل.

في الحالة (هـ) أعلاه، ورغم أن توقيت الدفعات قد تغير، فإن المقرض سيقبض فائدة على الفائدة بحيث أن القيمة الحالية للأصل والفوائد المستقبلية مخصومة بسعر الفائدة الحقيقي الأصلي للقرض ستكون مساوية لقيمة القرض المسجلة. ولذلك لا يكون هناك خسارة إنخفاض، إلا أن هذا النمط من الحقيقة ليس من المحتمل حدوثه على ضوء الصعوبات المالية التي يواجهها العميل (ب).

هـ. ٤.٤ تقدير الإنخفاض في القيمة : تحوط القيمة العادلة

قرض منشأ بدفعات سعر فائدة ثابت تم التحوط له ضد مخاطر أسعار الفائدة من خلال مبادلة أسعار فوائد مستلمة متغيرة ومدفوعة ثابتة. وإن علاقة التحوط تبرر محاسبة التحوط للقيمة العادلة ويتم إظهارها كتحوط قيمة عادلة، وهكذا فالقيمة المسجلة للقرض تشمل التعديل. هل يلزم أن يأخذ تقدير الإنخفاض في القرض في الإعتبار تعديل القيمة العادلة بسبب مخاطر أسعار الفائدة؟

نعم. إن سعر الفائدة الفعلي للقرض قبل التحوط يصبح غير ذي بال بمجرد أن يتم تعديل القيمة المسجلة للقرض بأي تغير في القيمة العادلة سببه تحركات أسعار الفائدة، ولذلك فسعر الفائدة الحقيقي الأصلي وتكلفة القرض المطفأة يتم تعديلها ليؤخذ في الإعتبار تغييرات القيمة العادلة المعترف بها، ويحسب سعر الفائدة الحقيقي المعدل بإستخدام القيمة المسجلة المعدلة للقرض.

وتحسب خسارة الإنخفاض على القرض المحوط له على إنها الفرق بين قيمته المسجلة بعد تعديلها بتغيرات القيمة العادلة الناتجة عن التحوط للمخاطر وبين التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للقرض مخصومة بسعر الفائدة الحقيقي المعدل. عندما يكون القرض مشمولاً في محفظة تحوط مخاطر أسعار العملات، على المنشأة تخصيص التغيرات في القيمة العادلة لمحفظة تحوط القروض (أو لمجموعة مشابه من القروض) مع وجود تحديد نظامي وأساس لإنخفاض القيمة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

هـ. ٥.٤ الإنخفاض في القيمة : مصفوفة التخصيص

تقوم مؤسسة مالية بإحتساب الإنخفاض في قيمة الجزء غير مضمون التحصيل من قروضها ونممها المدينة على أساس معادلة ثابتة يتم بموجبها إحتساب المخصص الواجب أخذه لمواجهة ذلك الجزء غير مضمون التحصيل بموجب عدد الأيام التي مضت على إستحقاقه، دون أن يتم تحصيله (صفر% إذا كانت المدة أقل من ٩٠ يوم و٢٠% إذا كانت المدة بين ٩٠–١٨٠ يوم و٥٠% إذا كانت المدة بين ١٨١ و٣٦٥ يوم و١٠٠% إذا كانت المدة أكثر من ٣٦٥ يوم). هل يمكن أن نعتبر النتائج مناسبة لأغراض إحتساب المبلغ القابل للإسترداد من القروض والذمم المنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الفقرة ٦٣؟

ليس بالضرورة. الفقرة ٦٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب إحتساب الإنخفاض أو خسائر الديون الرديئة كالفرق بين القيمة المسجلة للأصل والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية مخصومة بسعر الفائدة الحقيقية الأصلية للأداة المالية.

هـ. ٦.٤ الإنخفاض في القيمة : الخسائر الزائدة

هل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح لمشروع بالإعتراف بإنخفاض أو خسائر ديون رديئة إضافة إلى خسائر الإنخفاض التي تقررت على أساس الدليل الموضوعي عن الإنخفاض في أصول مالية إفرادية معروفة أو في مجموعات معروفة من أصول مالية مشابهة؟

لا. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يسمح للمشروع بالإعتراف بإنخفاض أو خسائر ديون رديئة إضافة إلى تلك التي يمكن نسبتها إلى الأصل المالي الإفرادي المعروف أو المجموعات المعروفة من أصول مالية مشابهة (الفقرة ٦٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) على أساس الدليل الموضوعي حول وجود إنخفاض في قيمة تلك الأصول (الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). والمبالغ التي قد يرغب المشروع في أخذها كإحتياطي لتغطية إنخفاض إضافي ممكن في أصول مالية كالإحتياطات التي لا يمكن تأييدها بدليل موضوعي عن الإنخفاض، فهي لا يمكن الإعتراف بها كإنخفاض أو خسائر ديون رديئة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. على كل حال، إذا حددت المنشأة أنه لا يوجد دليل موضوعي على إنخفاض القيمة لتحديد الأصل مفرداً، سواء كان مهماً أو لا، فهو يشمل الأصل في مجموعة الأصول المالية مع ضمان إئتماني للمخاطر مميز (معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الفقرة ٦٤).

هـ. ٧.٤ الإعتراف بإنخفاض القيمة على أساس المحفظة

الفقرة ٦٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب الإعتراف بالإنخفاض للأصول المالية المسجلة بالتكلفة المطفأة. تنص الفقرة ٦٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أن الإنخفاض يمكن قياسه والإعتراف به بصورة إفرادية أو على أساس محفظة تحتوي مجموعة من الأصول المالية المشابهة. فإذا كانت قيمة أصل واحد في المحفظة قد إنخفضت بينما أن القيمة العادلة لأصل آخر في المجموعة كانت أعلى من تكلفته المطفأة، فهل يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بعدم الإعتراف بإنخفاض قيمة الأصل الأولى؟

كلا. فإذا علم المشروع أن أصل مالي إفرادي مسجل بالتكلفة المطفأة قد تعرض لإنخفاض فإن الفقرة ٦٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تستلزم الإعتراف بالإنخفاض في ذلك الأصل. وينص معيار المحاسبة الدولي على أن (قيمة الخسارة هي الفرق بين قيمة *الأصل* المسجل والقيمة القابلة للإسترداد) –زيادة أكيدة-. يطبق قياس الإنخفاض على أساس المحفظة بموجب الفقرة ٦٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عندما يكون هناك ما يشير إلى وجود إنخفاض في مجموعة من الأصول المماثلة ولا يمكن التحقق من الإنخفاض في مجموعة محددة مفردة من المجموعة.

هـ. ٨.٤ الإنخفاض في القيمة: الإعتراف بالضمان

إذا كان أصل مالي منخفض مضمونة ولا يقابل معايير إعتراف الأصول في المعايير الدولية الأخرى. هل يعترف بالضمان كأصل مستقل عن الأصل المالي المنخفض؟

كلا. إن قياس الأصل المالي المنخفض يعكس القيمة العادلة للضمان. ولا يستوفي الضمان المعايير المطلوبة للإعتراف إلى أن يتم تحويله إلى المقرض. وبالتالي، لا يعترف بالضمان كأصل منفصل عن الأصل المالي المنخفضة حتى **يقابل معايير الإعتراف للأصول في المعايير الأخرى**.

هـ. ٩.٤ الإنخفاض في قيمة الأصول غير المالية المتوفرة للبيع

إذا كان هناك أصل مالي غير نقدي، مثل إحدى أدوات حقوق الملكية، وقيست بالقيمة العادلة ودخلت أرباحها وخسائرها في الدخل الشامل الآخر وقد إنخفضت قيمة ذلك الأصل. هل يتم الإعتراف في الأرباح والخسائر للفترة بالخسائر المتراكمة الصافية التي كانت قد أدخلت في حقوق الملكية بما في ذلك أي جزء سببه تغيرات أسعار صرف العملة الأجنبية؟

نعم. الفقرة ٦٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أنه إذا كان قد تم الإعتراف في الدخل الشامل الآخر بخسارة من أصل مالي مسجل بالقيمة العادلة، ويوجد دليل موضوعي أن الأصل إنخفض قيمته، فإن الخسارة المتراكمة الصافية التي كان قد اعترف بها في الدخل الشامل الآخر يجب إعادة تصنيفها من حقوق الملكية والإعتراف بها في الأرباح والخسائر الصافية للفترة رغم أنه لم يتم إلغاء الإعتراف بالأصل، وأي جزء من الخسائر الصافية المتراكمة يكون سببه تغيرات أسعار العملة الأجنبية يتعلق بالأداة وسبق إدخاله في حقوق الملكية يدخل أيضاً إعادة تصنيف حقوق الملكية في الأرباح والخسائر الصافية للفترة. وأية خسائر لاحقة بما في ذلك أي جزء يعود لتغيرات أسعار صرف العملة الأجنبية تدخل أيضاً إعادة تصنيف حقوق الملكية في الأرباح والخسائر الصافية إلى أن يتم إلغاء الإعتراف بالأصل.

هـ.١٠.٤ الإنخفاض في القيمة : ما إذا كان الأصل المالي المتوفر للبيع محتجز في حقوق الملكية سالباً؟

تتطلب الفقرة ٣٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن يدخل في الدخل الشامل الآخر الأرباح والخسائر الناتجة عن تغيرات القيمة العادلة للأصول المالية المتوفرة للبيع. فإذا كانت القيمة العادلة الإجمالية لمثل هذه الأصول أقل من قيمتها المسجلة، هل يمكن للخسارة الإجمالية الصافية التي سبق الإعتراف بها في الدخل الشامل الآخر أن يتم إعادة تصنيفها من حقوق الملكية إلى الأرباح والخسائر كتعديلات إعادة التصنيف؟

ليس بالضرورة. معيار المحاسبة الدولي المناسب ليس هو ما إذا كانت القيمة العادلة الإجمالية أقل من القيمة المسجلة، بل ما إذا كان هناك دليل موضوعي على أن أصل مالي أو مجموعة من الأصول قد إنخفضت قيمتها، ويقوم المشروع بنهاية كل فترة إعداد تقرير بتقييم ما إذا كان هناك دليل موضوعي على أن أصل مالي أو مجموعة من الأصول قد تكون إنخفضت بناءاً على الفقرة ٥٩-٦١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وتوضح الفقرة ٦٠ من معيار المحاسبة الدولي أن تراجع القيمة السوقية لأداة من حقوق الملكية إلى ما دون التكلفة ليس بالضرورة دليلاً على الإنخفاض. وبالمثل فإذا هبوط القيمة العادلة لسند دين إلى أقل من قيمته المطفأة ليس بالضرورة دليلاً على الإنخفاض فقد يحصل الهبوط على (سبيل المثال نتيجة لزيادة أسعار الفائدة الأساسية الخالية من المخاطر).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القسم و: التحوط

و.١ أدوات التحوط

و.١.١ التحوط لمخاطرة القيمة العادلة لسند صادر بعملة أجنبية

المشروع (ي) الذي عملة القياس لديه هي الين الياباني أصدر ديناً بمبلغ خمسة ملايين دولار لمدة خمس سنوات بسعر فائدة ثابت. كما إنه يمتلك سنداً مدته خمس سنوات وقيمته خمسة ملايين دولار ذا سعر فائدة ثابت ومصنف على أنه متاح للبيع. فهل يستطيع المشروع (ي) تخصيص دينه (إلتزاماته) بالدولار الأمريكي كأداة تحوط في علاقة تحوط قيمة عادلة لكامل مخاطرة القيمة العادلة لسندها بالدولار؟

كلا. الفقرة ٧٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح للأداة غير المشتقة بأن تستخدم كأداة تحوط فقط للتحوط لأخطار أسعار صرف العملة الأجنبية، وإن السند الموجود لدى المشروع (ي) معرضة قيمته العادلة لتغيرات أسعار العملات الأجنبية وأسعار الفائدة ومخاطر الإئتمان.

كذلك، هل يمكن تخصيص الإلتزام الصادر بالدولار الأمريكي كتحوط قيمة عادلة أو تحوط تدفق نقدي لعنصر العملة الأجنبية في السند؟

نعم. على كل حال، لا لزوم لمحاسبة التحوط لأن القيمة المطفأة لأداة التحوط وللبند المتحوط له يعاد قياسهما كلاهما بإستخدام أسعار الإقفال، وسواء قام المشروع (ي) بتخصيص العلاقة كتحوط للتدفق النقدي أو تحوط للقيمة العادلة فإن تأثير الربح الصافي أو الخسارة الصافية هو نفسه. وأي ربح أو خسارة ناتجة عن أداة تحوط مخصصة كتحوط للتدفق النقدي يعترف به فوراً في الأرباح والخسائر الصافية مع الإعتراف بالتغير في السعر الفوري (النقدي) للبند المتحوط له في الأرباح والخسائر الصافية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١.

و.١.٢ التحوط بإستخدام أصول مالية أو إلتزامات مالية غير مشتقة

عملة القياس للمشروع (ي) هي الين الياباني. وقد أصدر المشروع أداة دين ذات سعر فائدة ثابت والفائدة تدفع نصف سنوية وتستحق بعد سنتين والأصل يدفع بتاريخ الإستحقاق ومبلغ الأداة خمسة ملايين دولار أمريكي. كما إن المشروع دخل في إلتزام مبيعات ذي سعر ثابت بمبلغ خمسة ملايين دولار يستحق بعد سنتين ولم يعتبر كمشتقة لأنه تنطبق عليه شروط الإعفاء الخاصة بالمبيعات العادية الواردة بالفقرة ٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. هل يستطيع المشروع (ي) تخصيص إلتزاماته بالدولار الأمريكي كتحوط قيمة عادلة لكامل مخاطرة القيمة العادلة لإلتزاماتها بالبيع بسعر ثابت وتكون مؤهلة لمحاسبة التحوط؟

كلا. الفقرة ٧٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح بإستخدام الأصول أو الإلتزامات غير المشتقة كأداة تحوط فقط لمخاطر عملة أجنبية.

كذلك، هل يستطيع المشروع (ي) تخصيص إلتزاماته بالدولار الأمريكي كتحوط قيمة عادلة لمخاطر العملة الأجنبية المرتبطة بالإستلام المستقبلي للدولارات الأمريكية في عقد المبيعات ذي السعر الثابت؟

نعم. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح بتخصيص الأصول أو الإلتزامات غير المشتقة كأداة تحوط في علاقة تحوط تدفق نقدي من التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية لإلتزام ثابت (الفقرة ٨٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وأي ربح أو خسارة يتعلق بأداة التحوط غير المشتقة والذي يسجل في الدخل الشامل الآخر خلال الفترة السابقة لحدوث المبيعات المستقبلية التي يجب الإعتراف بها من حقوق الملكية إلى الأرباح والخسائر الصافية كتعديلات إعادة التصنيف عند تحقيق البيع (الفقرة ٩٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

كذلك، هل يستطيع المشروع (ي) تخصيص إلتزام المبيعات كأداة التحوط بدلاً من البند المتحوط له؟

كلا. إن الأداة المشتقة أو الأصل أو الإلتزام غير المشتق يمكن تخصيصها كأداة تحوط في علاقة تحوط مخاطر العملة الأجنبية. أما الإلتزام الثابت (المؤكد) فلا يمكن تخصيصه كأداة تحوط. إلا أنه، إذا كان عنصر العملة الأجنبية في إلتزام البيع مطلوب فصله كمشتقة مثبتة بموجب الفقرة من معيار المحاسبة الدولي والفقرة ١١ والفقرة ٣٣ (د) من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإنه يمكن تخصيصه كأداة تحوط في علاقة التحوط لتغييرات القيمة العادلة في القيمة المستحقة من الدين والتي تعزى لمخاطر العملة الأجنبية.

و.٣.١ محاسبة التحوط : إستخدام الخيارات المكتوبة في أدوات التحوط المجمعة

النتيجة (أ) -هل الفقرة ٩٤ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تمنع إستعمال طوق أسعار الفائدة (الحد بين الأعلى والأدنى) أو أداة مشتقة أخرى تنطوي على خيار مكتوب وخيار مشترى كأداة تحوط؟

حسب الحالة. طوق أسعار الفائدة (الحد بين الأعلى والأدنى) أو أي أدلة مشتقة أخرى تنطوي على خيار مكتوب وخيار مشترى لا يمكن تخصيصها كأداة تحوط إذا كانت خياراً مكتوباً صافياً، لأن الفقرة ٩٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تستثنى إستعمال الخيار المكتوب كأداة تحوط إلا إذا كان مخصصاً كتسوية (تسديد) لخيار مشترى. أما طوق أسعار الفائدة أو أداة مشتقة أخرى تتضمن خياراً مكتوباً فيمكن تخصصيها كأداة تحوط إذا كانت عبارة عن خيار مشترى صافي أو طوق قيمته صفر.

النتيجة (ب) ما هي العوامل التي تبين أن طوق سعر الفائدة أو أداة مشتقة أخرى تجمع بين خيار مكتوب وخيار مشترى ليس خياراً مكتوباً صافياً؟

العوامل التالية إذا أخذت مجتمعة تبين أن طوق أسعار فائدة أو أداة مشتقة أخرى تتضمن خياراً مكتوباً لا تعتبر خياراً مكتوباً صافياً: -

(أ) لا توجد علاوة صافية مستلمة عند بداية الخيارات أو على مدى عمرها. وإن السمة المميزة للخيار المكتوب هي إستلام علاوة لتعويض الكاتب عن تحمله للمخاطرة.

(ب) فيما عدا سعر تنفيذ الخيار، فإن شروط عنصر الخيار المكتوب وعنصر الخيار المشترى هي نفسها (بما في ذلك المتغير أو المتغيرات الأساس وفئة العملة وتاريخ الإستحقاق). وكذلك، فإن القيمة الوهمية لعنصر الخيار المكتوب ليست أكبر من القيمة الوهمية لعنصر الخيار المشترى.

و.٤.١ التحوطات الداخلية

بعض المشاريع تستخدم عقود المشتقات الداخلية (التحوطات الداخلية) لتحويل المخاطر بين شركات مختلفة في مجموعة أو أقسام داخل وحدة قانونية واحدة. هل الفقرة ٧٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تمنع محاسبة التحوط في حالات كهذه؟

نعم. إذا تم تقديم تقرير عن العقود الداخلية المشتقة. فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يحدد كيف يجب على المشروع إدارة مخاطره. مع أنه، وعلى كل حال يذكر أن عمليات التحوط الداخلي ليست مؤهلة لمحاسبة التحوط. هذا ينطبق على كل من (أ) توحيد عمليات التحوط عبر المجموعة، و (ب) وفي البيانات المالية الموحدة والمفردة لوحدة قانونية لغرض عمليات التحوط عبر الشركات. وإن مبادئ إعداد البيانات المالية

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الموحدة تقتضي آن تحذف بالكامل الأرصدة عبر المجموعة والعمليات عبر المجموعة والأرباح غير المتحققة الناتجة. (الفقرة ٢٤ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧).

ومن جهة أخرى، فإن عملية تحوط عبر المجموعة يمكن تخصيصها كتحوط في البيانات المالية المنفصلة لمشروع في المجموعة، لأن العملية هي عملية خارجية من منظور ذلك المشروع في المجموعة. ومن جهة أخرى فإذا تم تقاص العقد الداخلي مع طرف خارجي فإن العقد الخارجي يمكن إعتباره أداة تحوط وتكون علاقة التحوط مؤهلة لمحاسبة التحوط.

وفيما يلي ملخص لتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على عمليات التحوط الداخلية :-

- معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يحول دون قيام مشروع ما بإستخدام عقود مشتقة داخلية لأغراض إدارة المخاطر ولا يمنع من تجميع المشتقات الداخلية على مستوى الخزينة أو أي موقع آخر مركزي ليمكن إدارة المخاطر على أساس المشروع بكامله أو على مستوى أعلى من الوحدة أو القسم.
- إن العقود المشتقة الداخلية بين وحدتين منفصلتين ضمن مجموعة موحدة يمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط من قبل الوحدتين في بياناتهما المالية المنفصلة حتى لو لم يتم التقاص بين تلك العقود الداخلية مع عقود مشتقة مع فريق خارج المجموعة الموحدة
- يمكن أن تتأهل عقود المشتقات الداخلية بين قسمين منفصلين داخل نفس الكيان القانوني إلى محاسبة التحوط في البيانات المالية المنفصلة لذلك الكيان القانوني فقط إذا كانت تلك العقود مقابل عقود المشتقات مع طرف خارجي عن ذلك الكيان القانوني.
- ويمكن أن تتأهل عقود المشتقات الداخلية بين أقسام منفصلة داخل نفس الكيان القانوني وبين منشآت منفصلة داخل مجموعة شركات موحدة إلى محاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة فقط إذا كانت العقود الداخلية مقابل العقود المشتقة مع طرف خارجي عن مجموعة الشركات الموحدة.
- أما إذا كانت العقود الداخلية المشتقة لا يجري تقاصها مع عقود مشتقة مع أطراف خارجية فإن إستخدام محاسبة التحوط من قبل شركات وأقسام المجموعة يجب عكسه في التوحيد.

لإيضاح ذلك : قسم العمليات المصرفية في المنشأة (أ) يدخل في مبادلات أسعار فائدة داخلية مع قسم التـداول في نفس البنك. والهدف هو التحوط لمخاطر أسعار الصرف لقرض (أو لمجموعة من القروض المتشابهة) في محفظة القروض. وبموجب المبادلة، يدفع قسم العمليات دفعات فائدة ثابتة لقسم المتـاجرة وبالمقابـل يـستلم دفعات فائدة ذات سعر فائدة متغير.

وإذا لم يتم الحصول على أداة تحوط من جهة خارجية، فإن معيار المحاسبة الـدولي ٣٩ لا يـسمح بتطبيـق محاسبة التحوط في عملية التحوط التي أجراها قسم العمليات المصرفية وقسم المتاجرة. وتذكر الفقرة ٧٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أنه يمكن فقط تخصيص المشتقة التي يدخل فيها فريق خارجي عن المشروع كأداة تحوط، وعلاوة على ذلك، فإن أية أرباح أو خسائر ناتجة عن العمليات عبر المجموعة أو عبر المشروع يجب حذفها عند التوحيد. لذلك فالعمليات ضد الأقسام المختلفة للبنك (أ) غير مؤهلة لمحاسبة التحوط في البيانـات المالية للبنك (أ)، وبالمثل فإن العمليات التي تجرى بين الشركات المختلفة ضمن المجموعـة غيـر مؤهلـة لمحاسبة التحوط عند التوحيد.

وعلى كل حال فإذا حصل بالإضافة للمبادلة الداخلية المذكورة في المثال أعلاه إن دخل قسم المتـاجرة فـي مبادلة أسعار فائدة أو عقد آخر مع فريق خارجي بما يؤدي إلى تسوية المخاطرة المتحوط لها فـي المبادلـة الداخلية فإنه يسمح بمحاسبة التحوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. لأغراض معيار المحاسبة الـدولي ٣٩ فإن البند المتحوط له هو القرض (أو مجموعة قروض متشابهة) في قسم العمليات المصرفية وأداة التحوط هي مبادلة أسعار الفائدة الخارجية أو عقد آخر.

ويمكن لقسم المتاجرة تجميع مبادلات داخلية عديدة أو أجزاء منها لا يعادل (يسدد) بعضها بعضا ويدخل فـي عقد مشتق واحد مع فريق ثالث بما يؤدي إلى التقاص مع المخاطرة الإجمالية. بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإن مثل عمليات التحوط الخارجية هذه يمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط شريطة أن تكون البنـود المتحوط لها في قسم العمليات المصرفية معروفة وتحقق الشروط الأخرى لمحاسبة التحوط، ويجب أن يلاحظ على كل حال أن الفقرة ٧٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا تسمح بمحاسبة التحوط للإستثمارات المحـتفظ بها للاستحقاق إذا كانت المخاطرة المتحوط لها هي التعرض لتغيرات أسعار الصرف.

و.٥.١ تقاص عقود المشتقات الداخلية المستخدمة لمعالجة مخاطر أسعار الفائدة

إذا دخلت دائرة الخزينة المركزية في عقود مشتقة داخلية مع شركات تابعة وأقسام مختلفة ضمن المجموعة الموحدة من أجل إدارة *مخاطر أسعار الفائدة* على أساس مركزي، هل يمكن أن تكون تلك العقود مؤهلة لمحاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة إذا تم – قبل تجاوز المخاطر – تصفية العقود الداخلية بعضها مع بعض وتسوية الخسارة الصافية في السوق مع عقود مشتقة خارجية؟

كلا. العقد الداخلي الذي يتم تخصيصه على مستوى المشروع التابع أو القسم كعلاقة تحوط يؤدي إلى الإعتراف بالتغير في القيمة العادلة للبند المتحوط له في الأرباح أو الخسائر الصافية (تحوط قيمة عادلة) أو إلى الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للمشتقة الداخلية في الدخل الشامل الآخر (تحوط تدفق نقدي). ولا يوجد أساس لتغيير الخاصية المميزة لقياس البند المتحوط له في علاقة تحوط القيمة العادلة ما لم يتم تسوية المخاطرة وتسديدها بمشتقة خارجية، كما أنه لا يوجد أساس للإعتراف به في الربح أو خسارة المشتقة الداخلية في الدخل الشامل الآخر لإحدى الوحدات والإعتراف بها في الأرباح أو الخسائر الصافية لوحدة أخرى ما لم يتم تقاصها مع مشتقة خارجية. وفي حالة وجود مشتقتين داخليتين أو أكثر مستعملة لمعالجة مخاطر أسعار الفائدة على الأصول أو الإلتزامات على مستوى المشروع التابع أو القسم ويتم تقاص تلك المشتقات على مستوى الخزينة فإن أثر تخصيص المشتقات الداخلية كأدوات تحوط هو أن المخاطر غير المشتقة المتحوط لها على مستوى المشروع التابع أو القسم يتم تقاصها بعضها مع بعض في التوحيد، وبالتالي، وحيث أن الفقرة ٧٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا تسمح بتخصيص غير المشتقات كأدوات تحوط إلا لمخاطر العملات الأجنبية فإن نتائج محاسبة التحوط الناتجة من إستعمال المشتقات الداخلية على مستوى المشروع التابعة أو القسم والتي لم يتم تسديدها مع أطراف خارجيين يجب أن يجري عكسها عند التوحيد.

ويجب ملاحظة أنه لن يكون هناك على كل حال اثر على الدخل الشامل الآخر نتيجة عكس تأثير محاسبة التحوط في التوحيد للمشتقات الداخلية التي التقاص فيما بينها على مستوى التوحيد إذا استعملت لنفس نوع علاقة التحوط على مستوى المشروع التابع أو الوحدة، وكما أن المشتقات الداخلية يتم التقاص بينها على مستوى الخزينة فإن إستعمالها كتحوط للقيمة العادلة من قبل مشروعين تابعين أو وحدتين ضمن المجموعة الموحدة سينتج عنه أيضاً التقاص بين القيم العادلة المعترف بها في الأرباح أو الخسائر الصافية، وإستعمالها كتحوطات تدفق نقدي من قبل مشروعين تابعين أو قسمين ضمن المجموعة الموحدة ينتج عنه أيضاً التقاص

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بين القيم العادلة في الدخل الشامل الآخر، وعلى كل حال فإن المدى الذي يستعمل فيه أحد العقود الداخلية كتحوط للقيمة العادلة والأخر للتحوط للقيمة العادلة فإن أثرها على الدخل الشامل الآخر لا يتم تقاصه لأن ربح (أو خسارة) المشتقة الداخلية المستخدمة كتحوط قيمة عادلة يدخل في الأرباح أو الخسائر الصافية بينما يدخل الربح (أو الخسارة) المقابلة الناتج عن المشتقة الداخلية المستعملة كتحوط للقيمة العادلة يدخل في الربح أو الخسارة، كما أنه لا يكون هناك تقاص إذا كانت أرباح أو خسائر العقد الداخلي (المستعملة في علاقة تحوط تدفق نقدي) قد تم تحويلها خارج الدخل الشامل الآخر كأساس لتسديد العملية التحوطية المتوقعة عندما تحدث.

السؤال و.٤.١ يصف كيفية تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على عمليات التحوط الداخلية.

و.٦.١ تقاص عقود المشتقات الداخلية المستخدمة لإدارة مخاطر العملات الأجنبية

إذا دخلت دائرة الخزينة المركزية في عقود مشتقة داخلية مع شركات تابعة وأقسام مختلفة ضمن المجموعة الموحدة وذلك لإدارة مخاطر العملات الأجنبية على أساس مركزي، هل يمكن إستعمال تلك العقود كأساس لمحاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة إذا تم – قبل تجاوز المخاطرة– تصفية العقود الداخلية أولا بعضها مقابل بعض وتسوية الخسارة الصافية من خلال الدخول في عقد مشتقة مع طرف خارجي؟

يعتمد ذلك على عدة أمور. فمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"* إلغاء جميع المعاملات الداخلية في البيانات المالية الموحدة. وكما هو منصوص عليه في معياري المحاسبة الدوليين ٣٩ و٧٣، فإن معاملات التحوط الداخلية لا تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط للبيانات المالية الموحدة للمجموعة. ولذلك، فإذا رغبت المنشأة بعمل محاسبة التحوط للبيانات المالية الموحدة، فيجب عليها تعيين علاقة تحوط بين أداة التحوط الداخلية المؤهلة والبند المحوط المؤهل.

الأمر يتوقف حسب الحالة. كما جاء عند مناقشة السؤال **و.٥.١**، فإن الأثر المحاسبي لمشتقين داخليتين أو أكثر مستعملة لإدارة مخاطر أسعار الفائدة على مستوى المشروع التابع أو القسم والذي يجري التقاص بالنسبة له على مستوى الخزينة هو أن المخاطر غير المشتقة المتحوط لها وعلى تلك المستويات يجري التقاص فيما بينها عند التوحيد. ولا يوجد أثر لذلك في الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر إذا (أ) استعملت المشتقات الداخلية في نفس نوع علاقة التحوط (أي تحوطات القيمة العادلة أو تحوطات التدفقات النقدية) (ب) في حالة تحوطات التدفقات النقدية، يتم الإعتراف بأي أرباح وخسائر على المشتقة تم الإعتراف بها أولياً أو في الدخل الشامل الآخر في حساب الربح أو الخسارة في نفس الفترة. وعند هذان الشرطان، يتم تعادل الأرباح أو الخسائر على المشتقات الداخلية المعترف بها أولياً في حساب الربح أو الخسارة أو في الدخل الشامل الآخر عند التوحيد وينتج عن ذلك نفس حساب الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر كما لو تم إلغاء المشتقات. ولكن قد يكون هناك تأثير على بنود السطر المنفصل، في كلا بيان الدخل الموحد وبيان المركز المالي الموحد، إضافة للإلغاء، فإن هناك تأثيراً على حساب الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر إذا تم إستخدام مشتقات المعادلة الداخلية في تحوطات التدفقات النقدية، بينما يتم إستخدام الآخرين في تحوطات القيمة العادلة. هناك تأثيراً على حساب الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر لمشتقات المعادلة الداخلية المستخدمة في تحوطات التدفقات النقدية إذا تم الإعتراف بالأرباح والخسائر على المشتقة المعترف بها أولياً في الدخل الشامل الآخر فيتم إعادة تصنيفها من حقوق الملكية للربح أو الخسارة في فترات مختلفة (لأن البنود المحوطة تؤثر على حساب الربح أو الخسارة في الفترات المختلفة).

وإذا كانت المشتقات الداخلية تمثل تحويل مخاطر العملات الأجنبية على الأصول أو الإلتزامات المالية غير المشتقة الأساسية فإنه يمكن تطبيق محاسبة التحوط لأن الفقرة ٧٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح للأصل أو الإلتزام غير المشتق بأن تخصص كأداة تحوط لأغراض محاسبة التحوط في علاقة تحوط لمخاطر العملة الأجنبية. وبالتالي، يمكن في هذه الحالة إستعمال العقود المشتقة الداخلية كأساس لمحاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة حتى في حالة تقاصها بعضها مع بعض. على أية حال فإن القوائم المالية الموحدة، مهمة في تحديد علاقة التحوط المنطوية فقط على العمليات الخارجية.

إضافة إلى ذلك، لا يمكن للمنشأة تطبيق محاسبة التحوط بمقدار تمثيل مشتقة معادلة داخلية أو إثنتين عملية النقل مخاطر العملة الأجنبية على معاملات التنبؤ المتضمنة أو الإلتزامات الثابتة غير المعترف بها. وهذا لأن الإلتزامات الثابتة أو معاملات التنبؤ ليست مؤهلة على أنها أداة تحوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبناء على ذلك، فإنه لا يمكن إستخدام المشتقات الداخلية في هذه الحالة كأساس لتحديد المعاملات الداخلية المؤهلة لمحاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة. وعلى كل حال فأي ربح (أو خسارة) متراكم ناتج عن مشتقة داخلية كان قد دخل في القيمة المسجلة المبدئية لأصل أو إلتزام (تعديل الأساس) أو الإعتراف به في الدخل الشامل الآخر يجب عكسها عند التوحيد إذا لم يكن بالإمكان إثبات أن المشتقة الداخلية المعادلة تمثل تحويلاً لمخاطر عملة أجنبية موجودة أو إلتزام مالي لتحوط الأداة الداخلية.

و. ٧,١ المشتقات الداخلية: أمثلة على تطبيق السؤال و.١. ٦

في جميع الأمثلة فإن FC تعني العملة الأجنبية و LC تعني عملة التقرير و TC تعني مركز الخزينة.

الحالة ١: تقاص تحوطات القيمة العادلة

الشركة التابعة أ لديها أوراق قبض للمتاجرة بمبلغ ١٠٠ FC تستحق بعد ٦٠ يوماً تقوم بالتحوط لها بإستعمال عقد أجل مع مركز الخزينة TC، والشركة التابعة ب عليها أوراق دفع بمبلغ ٥٠ FC تستحق أيضاً بعد ٦٠ يوماً وتقوم بالتحوط لها من خلال عقد أجل مع TC.

يقوم TC بتصفية المشتقتين الداخليتين والدخول في عقد أجل خارجي يدفع بموجبه مبلغ ٥٠ FC ويستلمه مقابلها مبلغ بعملة التقرير RC خلال ٦٠ يوماً.

وبنهاية الشهر ١ تضعف العملة FC مقابل العملة LC. وبذلك تلحق بالشركة أ خسارة ١٠LC على ذممها المدينة، تعاد مقاصة ١٠LC في عقدها الآجل مع TC. أما الشركة ب فتحقق ربح صرف عملة أجنبية يبلغ ٥ LC على أوراق الدفع لديها ويتم تقاصها مع خسارة ٥ على عقدها الآجل مع TC. أما مركز الخزينة TC فيحقق خسارة ١٠ LC عن عقده المشتق الداخلي مع الشركة أ، وربح ٥ LC على عقده الداخلي مع الشركة ب وربح ٥ LC على عقده المشتق الخارجي.

بنهاية شهر ١، المدخلات التالية تم إدخالها بشكل فردي أو منفصل في القوائم المالية لكل من أ، ب و TC. المدخلات التي تعكس العمليات داخل المجموعة أو الأحداث موجودة بالخط المائل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القيود التي تجريها الشركة أ

مدين	خسارة عملة أجنبية	LC١٠	
دائن	أوراق القبض		LC١٠
مدين	*العقد الداخلي مع TC*	LC١٠	
دائن	*ربح العقد الداخلي مع TC*		LC١٠

القيود التي تجريها الشركة ب

مدين	أوراق الدفع	LC٥	
دائن	أرباح عملة أجنبية		LC٥
مدين	*خسارة العقد الداخلي مع TC*	LC٥	
دائن	*العقد الداخلي مع TC*		LC٥

القيود التي يجريها مركز الخزينة TC

مدين	*خسارة داخلية مع الشركة أ*	*LC١٠*	
دائن	*العقد الداخلي مع الشركة أ*		*LC١٠*
مدين	*العقد الداخلي مع الشركة ب*	*LC٥*	
دائن	*ربح داخلي مع الشركة ب*		*LC٥*
مدين	العقد الخارجي الآجل	LC٥	
دائن	أرباح عملات أجنبية		LC٥

وتستطيع كل من الشركتين أ، ب تطبيق محاسبة التحوط في بياناتهما المالية المنفصلة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية شريطة توفر جميع الشروط الواردة في المعيار المحاسبي الدولي ٣٩، وعلى كل حال، في هذه الحالة، لا لزوم لمحاسبة التحوط لأن الأرباح والخسائر من المشتقات الداخلية والتي يجري تقاصها مع أرباح وخسائر أوراق القبض وأوراق الدفع المتحوط لهما يجري الإعتراف بها فوراً في الربح أو الخسارة لـ أ، و ب بدون محاسبة التحوط.

أما على مستوى المجموعة، فإن العمليات المشتقة الداخلية يتم شطبها، وبعبارة إقتصادية أوراق القبض للشركة ب تحقق التقاص مع ٥٠ FC الخاصة بأوراق القبض للشركة أ، والعقد الآجل الخارجي لمركز الخزينة TC يتحوط لمبلغ ٥٠ FC للأوراق المدينة. محاسبة التحوط ليست ضرورية في البيانات المالية الموحدة لأن البنود النقدية يتم قياسها بسعر صرف العملات الأجنبية الفوري بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ من غير أهمية تطبيق التحوط المحاسبي.

الأرصدة الصافية قبل عملية إلغاء القيود المحاسبية المرتبطة بالمشتقات الداخلية هي نفسها، كما هـو محـدد أدناه. وتبعا لذلك، فليس هناك حاجة لعمل قيود محاسبية مستقبلية لتحقيق متطلبات معيار المحاسـبة الـدولي ٣٩.

	مدين	دائن
أوراق القبض	-	LC ١٠
أوراق الدفع	LC ٥	-
العقد الآجل الخارجي	LC ٥	-
الأرباح والخسائر	-	-
العقود الداخلية	-	-

الحالة ٢: تقاص تحوطات التدفق النقدي

امتداداً للمثال السابق، الشركة أ لديها إيرادات محتملة جداً بمبلغ ٢٠٠ FC تتوقع أن تستلمها نقداً بعد ٩٠ يوماً. والشركة ب لديها عقد لشراء مساحة إعلانية بمبلغ ٥٠٠ FC (مصاريف الإعلان)، تدفع أيضاً بعد ٩٠ يوماً. وتدخل كل من الشركتين أ،ب في عقد أجل منفصل مع TC للتحوط لهذه المخاطر ويدخل مركز الخزينة TC في عقد مستقبل أجل لإستلام ٣٠٠ FC بعد ٩٠ يوماً.

وكما حصل سابقاً ضعف سعر العملة FC بنهاية الشهر ١ فتحقق الشركة أ خسارة تبلغ ٢٠ LC على إيراداتها المتوقعة لأن قيمة هذه الإيرادات بالعملة LC تتناقص، ويتم تقاص ذلك مع ربح ٢٠ LC من عقدها الآجل مع TC.

وتحقق الشركة ب ربحاً قدره ٥٠ LC على عقدها الإعلاني المتوقع لأن قيمة التكلفة بالعملة LC قد نقصت، ويتم تقاص هذا الربح مع الخسارة البالغة ٥٠ LC من عمليتها مع TC.

أما مركز الخزينة TC فيحقق ربحا قدره ٥٠ LC من عمليته الداخلية مع الشركة ب وخسارة قدرها ٢٠ LC من عمليته الداخلية مع الشركة أ وخسارة قدرها ٣٠ LC من عقده الآجل الخارجي.

تستطيع كل من الشركتين أ، ب استكمال التوثيق اللازم، والتحوطات فاعلة، وكل من الشركة أ والشركة ب يحق لها إستعمال محاسبة التحوط في بياناتها المالية. وتقوم الشركة أ بالإعتراف بربحها البالغ ٢٠ LC من عملياتها المشتقة الداخلية في إحتياطي تحوطي في الدخل الشامل الآخر. كما تقوم الشركة ب بالإعتراف بخسارتها البالغة ٥٠ LC في إحتياطها التحوطي في في الدخل الشامل الآخر ، أما مركز الخزينة TC فلا يطلب محاسبة التحوط بل يجري قياساً لكل من مراكزه المشتقة الداخلية والخارجية وذلك بالقيمة العادلة، ويكون صافي النتيجة صفراً.

بنهاية شهر ١، المدخلات التالية تم إدخالها بشكل فردي أو منفصل في القوائم المالية لكل من أ، ب و TC. المدخلات التي تعكس العمليات داخل المجموعة أو الأحداث موجودة بالخط المائل.

قيود الشركة أ

مدين	*العقد الداخلي مع TC*	*LC٢٠*	
دائن	*الدخل الشامل الآخر*		*LC٢٠*

قيود الشركة ب

مدين	*العقد الداخلي مع TC*	*LC٥٠*	
	دائن الدخل الشامل الآخر		*LC٥٠*

قيود مركز الخزينة Tc

مدين	*خسارة داخلية مع الشركة أ*	*LC٢٠*	
دائن	*العقد الداخلي مع الشركة أ*		*LC٢٠*
مدين	*العقد الداخلي مع الشركة ب*	*LC٥٠*	
دائن	*ربح داخلي مع الشركة ب*		*LC٥٠*
مدين	*خسائر عملة أجنبية*	*LC٣٠*	
دائن	*العقد الخارجي الآجل*		*LC٣٠*

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بالنسبة للبيانات المالية الموحدة، فقد تم تعيين العقود الآجلة الداخلية TC على٣٠٠ FC، في بداية الشهر، على أنها أداة تحوط لأول٣٠٠ FC خاصة بالمصاريف المستقبلية العالية المتوقعة ب. ويقتضي معيـار المحاسـبة الدولي ٣٩ إلغاء تأثيرات المحاسبة على معاملات المشتقات الداخلية في البيانات المالية الموحدة فـي نهايـة الشهر الأول.

ولكن الأرصدة الصافية قبل وبعد عملية إلغاء القيود المحاسبية المرتبطة بالمشتقات الداخلية هي نفسها، كمـا هو محدد أدناه. وتبعا لذلك، فليس هناك حاجة لعمل قيود محاسبية مستقبلية لتحقيق متطلبات معيار المحاسـبة الدولي ٣٩.

	مدين	دائن
العقد الآجل الخارجي	-	LC٣٠
الدخل الشامل الآخر	LC ٣٠	-
الأرباح والخسائر	-	-
العقود الداخلية	-	-

الحالة ٣: تقاص القيمة العادلة وتحوطات القيمة العادلة

إذا إفترض أن التعرضات (المخاطر) والعمليات المشتقة الداخلية هي نفسها كما كانت في الحالتين الأولى والثانية، وبدلاً من الدخول في مشتقتين خارجيتين إثنتين للتحوط بشكل منفصل لمخاطر القيمة العادلة ومخاطر التدفق النقدي قام مركز الخزينة TC بالدخول في مشتقة خارجية صافية واحدة لإستلام ٢٥٠ وحدة FC مقابل مبلغ LC بعد ٩٠ يوماً.

مركز الخزينة TC لديه أربعة مشتقات داخلية إثنتان منهما تستحقان بعد ٦٠ يوماً وإثنتان بعد ٩٠ يوماً، ويتم تقاص هذه المشتقات مع مشتقة خارجية صافية تستحق بعد ٩٠ يوماً. فيكون فرق سعر الفائدة بين أل FC وأل LC بسيطاً ولذلك فإن عدم الفاعلية الناتج من إختلاف تواريخ الإستحقاق من المتوقع أن يكون له أثر بسيط على الربح أو الخسارة الصافية لمركز الخزينة.

وكما في الحالتين الأولى والثانية فإن الشركتين أ،ب تطبقان محاسبة التحوط على تحوطات التدفق النقدي الخاصة بها ويقوم مركز الخزينة TC بقياس مشتقاته بالقيمة العادلة. وتقوم الشركة أ بالإعتراف بربحها البالغ ٢٠ LC الناتج من عمليتها المشتقة الداخلية في الدخل الشامل الآخر وتقوم الشركة ب بالإعتراف خسارتها البالغة ٥٠ LC الناتجة من عمليتها الداخلية في الدخل الشامل الآخر.

بنهاية شهر ١، المدخلات التالية تم إدخالها بشكل فردي أو منفصل في القوائم المالية لكل من أ، ب و TC. المدخلات التي تعكس العمليات داخل المجموعة أو الأحداث موجودة بالخط المائل.

قيود الشركة أ

مدين	خسارة عملة أجنبية	LC١٠	
دائن	أوراق القبض		LC١٠
مدين	*العقد الداخلي مع TC*	*LC١٠*	
دائن	*ربح داخلي من TC*		*LC١٠*
مدين	*العقد الداخلي مع TC*	*LC٢٠*	
دائن	*الدخل الشامل الآخر*		*LC٢٠*

يتبع...

...يتبع

قيود الشركة ب

مدين	أوراق الدفع	LC٥	
دائن	أرباح عملة أجنبية		LC٥
مدين	*خسارة داخلية مع TC*	*LC٥*	
دائن	*أرباح عقد داخلي مع TC*		*LC٥*
مدين	*الدخل الشامل الآخر*	*LC٥٠*	
دائن	*أرباح عقد داخلي مع TC*		*LC٥٠*

قيود مركز الخزينة Tc

مدين	*خسارة داخلية أ*	*LC١٠*	
دائن	*العقد الداخلي أ*		*LC١٠*
مدين	*خسارة داخلية أ*	*LC٢٠*	
دائن	*العقد الداخلي أ*		*LC٢٠*
مدين	*العقد الداخلي ب*	*LC٥*	
دائن	*أرباح داخلية ب*		*LC٥*
مدين	*العقد الداخلي ب*	*LC٥٠*	
دائن	*أرباح داخلية ب*		*LC٥٠*
مدين	خسائر عملة أجنبية	LC٢٥	
دائن	العقد الآجل الخارجي		LC٢٥

المجموع (للمشتقات الداخلية)	LC*أ*	LC*ب*	LC*الإجمالي*
الربح أو الخسارة (تحوطات القيمة العادلة)	١٠	(٥)	٥
الدخل الشامل الآخر	٢٠	(٥٠)	(٣٠)
المجموع	٣٠	(٥٥)	(٢٥)

إن جمع هذه المبالغ مع المعاملات الخارجية (أي تلك غير المكتوبة بخط مائل أعلاه) ينـتج عنـه مجمـوع صافي الأرصدة قبل إلغاء المشتقات الداخلية على النحو التالي:

	مدين	دائن
أوراق القبض	-	LC١٠
أوراق الدفع	LC ٥	-
العقد الآجل الخارجي	-	LC٢٥
الدخل الشامل الآخر	LC ٣٠	-
الأرباح والخسائر	-	-
العقود الداخلية	-	-

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

فيما يخص البيانات المالية الموحدة، يتم إجراء التحديدات التالية في بداية الشهر الأول:-

- يتم تحديد مبلغ ٥٠ عملة أجنبية مستحقة الدفع في المنشأة "ب" كتحوط لأول ٥٠ عملة أجنبية خاصة بالإيرادات المستقبلية المحتملة جدا في المنشأة "أ". لذلك يتم في نهاية الشهر الأول إجراء القيود التالية في البيانات المالية الموحدة: منه ذمة دائنة ٥ عملة محلية: له الدخل الشامل الآخر ٥ عملة محلية؛
- يتم تحديد مبلغ ١٠٠ عملة أجنبية مستحقة القبض في المنشأة "أ" كتحوط لأول ١٠٠ عملة أجنبية خاصة بالمصاريف المستقبلية المحتملة جدا في المنشأة "ب". لذلك في نهاية الشهر الأول، ١٠ عملة محلية، له ذمة مدينة ١٠ عملة محلية؛ و
- يتم تحديد العقد الآجل الخارجي على ٢٥٠ عملة أجنبية في "TC" كتحوط للمبلغ التالي بقيمة ٢٥٠ عملة أجنبية الخاص بالمصاريف المستقبلية المحتملة جدا في المنشأة "ب". لذلك في نهاية الشهر الأول، يتم إجراء القيود التالية في البيانات المالية الموحدة: منه الدخل الشامل الآخر ٢٥ عملة محلية، له عقد أجل خارجي ٢٥ عملة محلية.

يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في البيانات المالية الموحدة في نهاية الشهر الأول إلغاء الآثار المحاسبية لمعاملات المشتقة الداخلية.

إلا أن مجموع صافي الأرصدة قبل وبعد إلغاء القيود المحاسبية المرتبطة بالمشتقات الداخلية هو نفس المجموع كما هو مبين أدناه. وعليه ليس هناك حاجة إلى إجراء أية قيود محاسبية أخرى لتلبية متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

	مدين	دائن
أوراق القبض	-	LC١٠
أوراق الدفع	LC ٥	-
العقد الآجل الخارجي	-	LC٢٥
الدخل الشامل الآخر	LC ٣٠	-
الأرباح والخسائر	-	-
العقود الداخلية	-	-

الحالة ٤: تقاص تحوطات القيمة العادلة والتدفق النقدي مع تعديل القيمة المسجلة للبضاعة

نفترض حصول عمليات مشابهة كما في الحالة الثالثة باستثناء أن التدفق النقدي الصادر والبالغ ٥٠٠ FC لدى الشركة ب يتعلق بشراء بضاعة يتم تسليمها بعد ٦٠ يوماً. وبنهاية الشهر الثاني لم تكن هناك أية تغييرات في أسعار الصرف أو القيمة العادلة، وبذلك التاريخ تم تسليم البضاعة، وبالنسبة للخسارة البالغة ٥٠ LC على مشتقة الشركة ب الداخلية، والتي تم الإعتراف خلال شهراً في الدخل الشامل الآخر ، فيتم تعديلها على مشتقة الشركة أ الداخلية فيتم تعديلها على القيمة المسجلة للبضاعة لدى الشركة ب. أما الربح البالغ ٢٠ LC على مشتقة الشركة أ فيتم الإعتراف في الدخل الشامل الآخر.

على مستوى البيانات المالية الموحدة فإنه يوجد الآن عدم توافق بالمقارنة مع النتيجة التي كان من الممكن تحقيقها من خلال فك وإعادة تخصيص التحوطات. والمشتقة الخارجية (٢٥٠ FC) وجزء من ورقة القبض (٥٠ FC) تجري التقاص مع مبلغ ٣٠٠ FC الذي من المتوقع أن تشترى به البضاعة، ويوجد تحوط طبيعي بين المبلغ المتبقي من التدفق النقدي الصادر المتوقع لدى الشركة ب والبالغ ٢٠٠ FC والتدفق النقدي الوارد البالغ ٢٠٠ FC لدى الشركة أ، وأن هذه العلاقة غير مؤهلة لمحاسبة التحوط بموجب المعيار المحاسبي

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الدولي ٣٩ وفي هذه المرة يوجد تقاص جزئي فقط بين أرباح وخسائر المشتقات الداخلية المخصصة للتحوط لهذه المبالغ.

بنهاية شهر ١و٢ المدخلات التالية تم إدخالها بشكل فردي أو منفصل في القوائم المالية لكل من أ، ب و TC. المدخلات التي تعكس العمليات داخل المجموعة أو الأحداث موجودة بالخط المائل.

قيود الشركة أ

مدين	خسارة عملة أجنبية	LC١٠	
دائن	أوراق القبض		LC١٠
مدين	*العقد الداخلي مع TC*	*LC١٠*	
دائن	*أرباح داخلية من TC*		*LC١٠*
مدين	*العقد الداخلي مع TC*	*LC٢٠*	
دائن	*الدخل الشامل الآخر*		*LC٢٠*

قيود الشركة ب

في نهاية الشهر ١:-

مدين	*أوراق الدفع*	*LC٥*	
دائن	*أرباح عملة أجنبية*		*LC٥*
مدين	*خسارة داخلية مع TC*	*LC٥*	
دائن	*العقد داخلي مع TC*		*LC٥*
مدين	*الدخل الشامل الآخر*	*LC٥٠*	
دائن	*العقد الداخلي TC*		*LC٥٠*

في نهاية الشهر ٢:

مدين	*المخزون*	*LC٥٠*	
دائن	*الدخل الشامل الآخر*		*LC٥٠*

قيود مركز الخزينة TC (الجميع في نهاية الشهر ١)

مدين	*خسارة داخلية أ*	*LC١٠*	
دائن	*العقد الداخلي أ*		*LC١٠*
مدين	*خسارة داخلية أ*	*LC٢٠*	
دائن	*العقد الداخلي أ*		*LC٢٠*
مدين	*العقد الداخلي ب*	*LC٥*	
دائن	*أرباح داخلية ب*		*LC٥*
مدين	*العقد الداخلي ب*	*LC٥٠*	
دائن	*أرباح داخلية ب*		*LC٥٠*
مدين	*خسائر العملة الأجنبية*	*LC٢٥*	
دائن	*العقد الآجل*		*LC٢٥*

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المجاميع للمشتقات الداخلية	*أLC*	*بLC*	*الإجماليLC*
الربح أو الخسارة (تحوطات القيمة العادلة)	١٠	(٥)	٥
الدخل الشامل الآخر (تحوطات التدفق النقدي)	٢٠	-	٢٠
تعديل الأساس والبضاعة	-	(٥٠)	(٥٠)
المجموع	٣٠	(٥٥)	(٢٥)

ينتج عن جمع هذه المبالغ مع المعاملات الداخلية (يعني تلك الموضحة بالخط المائل أعلاه) إجمـالي أرصـدة صافية قبل عملية إلغاء المشتقات الداخلية كما يلي:-

	مدين	دائن
	مدين	دائن
أوراق القبض	-	*LC*١٠
أوراق الدفع	*LC* ٥	-
العقد الآجل	-	*LC* ٢٥
الدخل الشامل الآخر	-	*LC*٢٠
تعديل الأساس (البضاعة)	*LC ٥٠*	-
الأرباح والخسائر	-	-
العقود الداخلية	-	-

بالنسبة للبيانات المالية الموحدة، فقد تمت التعيينات التالية في بداية الشهر الأول:-

- تم تعيين البند المدفوع٥٠ FC في B على أنه تحوط لأول٥٠ FC للإيـرادات المـستقبلية العاليـة المتوقعة في أ. ولذلك، في نهاية الشهر الأول، يتم عمل القيد التالي في البيانات الماليـة الموحـدة: الذمم الدائنة للمدين٥ LC: الدخل الشامل الآخر للدائن٥ LC.
- تم تعيين البند المقبوض١٠٠ FC في A على أنه تحـوط لأول١٠٠ FC للمـصاريف المـستقبلية العالية المتوقعة في ب. ولذلك، في نهاية الشهر الأول، يتم عمل القيود التالية في البيانـات الماليـة الموحدة: الدخل الشامل الآخر للمدين١٠ LC، البند المقبوض١٠ LC، وفي نهاية الشهر الثـاني، مخزون المدين١٠ LC، الدخل الشامل الآخر للدائن١٠ LC.
- تم تعيين العقود الآجلة الداخلية على ٢٥٠ FC في TC على أنها تحوط٢٥٠ FC القادم للمصاريف المستقبلية العالية المتوقعة في ب. ولذلك، في نهاية الشهر الأول، يتم عمل القيد التالي في البيانـات المالية الموحدة: الدخل الشامل الآخر للمدين٢٥ LC، العقود الآجلة الداخلية للـدائن٢٥ LC، وفـي نهاية الشهر الثاني، مخزون المدين٢٥ LC، الدخل الشامل الآخر للدائن٢٥ LC.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

يكون إجمالي الأرصدة الصافية بعد عملية إلغاء القيود المحاسبية المرتبطة بالمشتقات الداخلية ما يلي:-

	مدين	دائن
أوراق القبض	-	LC١٠
أوراق الدفع	LC ٥	-
العقد الآجل	-	LC ٢٥
الدخل الشامل الآخر	-	LC٥
تعديل الأساس (البضاعة)	LC٣٥	-
الأرباح والخسائر	-	-
العقود الداخلية	-	-

تختلف هذه الأرصدة الصافية الإجمالية عن تلك التي يمكن الإعتراف بها إذا لم يتم إلغاء المشتقات الداخلية، وهذه هي الأرصدة التي يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ شملها في البيانات المالية الموحدة. والقيود المحاسبية المطلوبة لتعديل الأرصدة الصافية الإجمالية قبل إلغاء المشتقات الداخلية هي كما يلي:-

(أ) إعادة تصنيف١٥ LC للخسارة على المشتقة الداخلية الخاصة ب المشمولة في المخزون لتعكس أن١٥٠ FC لشراء التنبؤ للمخزون ليس محوطاً بأداة داخلية (ولا العقد الآجل الداخلي٢٥٠ FC في TC ولا البند المدفوع الداخلي١٠٠ FC في أ)؛ و

(ب) إعادة تصنيف أرباح١٥ LC على المشتقة الداخلية الخاصة أ لتعكس إيرادات التنبؤ١٥٠ FC التي ترتبط بها ليس محوطة بأداة داخلية.

والتأثير الصافي لهذين التعديلين هو كما يلي:-

مدين	الدخل الشامل الآخر	LC١٥
دائن	المخزون	LC١٥

و.٨.١ إجتماع الخيارات المشتراه و الخيارات المكتوبة

في معظم الأحيان، تمنع الفقرة ٩٤ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إستعمال الخيارات المكتوبة كأدوات تحوط. فإذا إجتمع خيار مكتوب مع خيار مشترى (مثل طوق أسعار فائدة) وجرى تنفيذها معاً كأداة مع فريق مناظر واحد. هل يستطيع المشروع تجزئة الأداة المشتقة إلى جزأين الخيار المكتوب والخيار المشترى وتخصيص جزء الخيار المشترى كأداة تحوط؟

كلا. الفقرة ٧٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تحدد أن المشروع يخصص علاقة التحوط لأداة تحوط بكاملها، والاستثناءات الوحيدة المسموح بها هي تجزئة القيمة الزمنية والقيمة الحقيقية للخيار وتجزئة عنصر الفائدة والسعر الفوري للعقد الآجل، والسؤال و.٣.١ يتناول ويعالج ما إذا كان إجتماع الخيارات يعتبر كخيار مكتوب ومتى يكون ذلك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

و.٩.١ إستراتيجية التحوط ذات الدالية الحيادية

هل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح للمشروع بتطبيق محاسبة التحوط على إستراتيجية التحوط ذات الإستراتيجية الحيادية وإستراتيجيات التحوط الديناميكية (المتغيرة) الأخرى والتي يتم فيها تعديل كمية أداة التحوط بشكل ثابت للمحافظة على نسبة التحوط المرغوب، مثلاً تحقيق بوضع دلتا حيادي غير حساس للتغيرات في القيمة العادلة للبند المتحوط له؟

نعم. الفقرة ٧٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن (إستراتيجية التحوط الديناميكي التي يتم فيها تقييم كل من القيمة الحقيقية والقيمة الزمنية للخيار يمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط). مثلاً إستراتيجية التأمين على محفظة التي تهدف إلى ضمان أن القيمة العادلة للبند المتحوط له لا تهبط إلى ما دون مستوى معين بينما تسمح للقيمة العادلة بالإرتفاع – تلك الإستراتيجية مؤهلة لمحاسبة التحوط.

ومن أجل التأهل لمحاسبة التحوط يجب على المشروع توثيق كيف يقوم بمراقبة وتحديث التحوط ويقيس فاعلية التحوط، وكيف يتابع بدقة جميع نهايات وإعادة تخصيصات أداة التحوط وإثبات توفر جميع الشروط الأخرى لمحاسبة التحوط طبقاً للفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، كذلك يجب أن يكون المشروع قادراً على إثبات توقعه أن فاعلية التحوط ستكون عالية لفترة محددة قصيرة لا يتوقع خلالها تعديل التحوط.

و.١٠.١ أداة تحوط : خيار البيع غير المجزي

المشروع (أ) لديه إستثمار في سهم واحد من أسهم المشروع (ب)، والذي قام بتصنيفه على أنه معد للبيع. ومن أجل حماية نفسه جزئياً ضد إنخفاض سعر سهم المشروع (ب) يقوم المشروع (أ) بشراء خيار بيع على أحد أسهم المشروع (ب) ويصنف التغيير في القيمة الحقيقية للخيار كأداة تحوط للقيمة العادلة للتغييرات في القيمة العادلة للسهم الذي يمتلكه في المشروع (ب)، والخيار يعطي المشروع (أ) الحق في بيع سهم واحد من أسهم المشروع (ب) بسعر تنفيذ قدره (٩٠وحدة عملة). وعند إنشاء علاقة التحوط كان سعر العرض للسهم (١٠٠ وحدة عملة). وحيث أن خيار البيع يعطي الحق للمشروع (أ) في التخاص من السهم بسعر (٩٠وحدة عملة)، فإن الخيار يجب بطبيعة الحال أن يكون ذا فاعلية عالية في تعادل (تقاص) هبوط السعر إلى ما دون (٩٠وحدة عملة) على أساس القيمة الحقيقية الفعلية. أما تغييرات السعر فوق (٩٠وحدة عملة). فهي ليست داخلة في التحوط، وفي هذه الحالة هل تغييرات القيمة العادلة لسهم المشروع (ب) فوق مستوى (٩٠وحدة عملة) تعتبر فاعلية تحوط بموجب الفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ويدخل في الأرباح والخسائر الصافية بموجب الفقرة ٨٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩؟

كلا. الفقرة ٧٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح للمشروع (أ) بتصنيف التغيرات في القيمة الحقيقية للخيار كأداة تحوط. والتغييرات في القيمة الحقيقية للخيار توفر حماية ضد قابلية التغير في القيمة العادلة لسهم واحد من أسهم المشروع (أ) تحت مستوى أو بما يعادل سعر التنفيذ للخيار البالغ (٩٠ **وحدة عملة**). وبالنسبة للأسعار التي تزيد عن (٩٠**وحدة عملة**)، يكون الخيار غير مربح وليست له قيمة حقيقية. وبالتالي، فالأرباح أو الخسائر الناتجة عن سهم واحد من أسهم المشروع (ب) لا تعزى إلى المخاطرة المتحوط لها لأغراض تقييم فاعلية التحوط وإظهار أرباح أو خسائر البند المتحوط له.

لذلك، فالمشروع (أ) يعترف بالتغييرات في القيمة العادلة للسهم في الدخل الشامل الآخر إذا كانت مرتبطة بتغير سعرها فوق (٩٠**وحدة عملة**) (الفقرة ٥٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والفقرة ٩٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). أما التغيرات في القيمة العادلة للسهم المرتبطة بإنخفاض السعر دون مستوى ٩٠**وحدة عملة**) فهي تشكل الجزء المخصص لتحوط القيمة العادلة وتدخل في الأرباح والخسائر الصافية بموجب الفقرة ٨٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. أما التغيرات في القيمة الزمنية للخيار فتستثنى من علاقة التحوط المخصصة ويعترف بها في الأرباح والخسائر الصافية بموجب الفقرة ٨٩ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. التغير في وقت وضع القيمة العادلة مستثنى من العلاقة الهامة ويتم الإعتراف به في الربح أو الخسارة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الفقرة ٥٥ (أ).

و.١١.١ أداة التحوط : نسبة التدفقات النقدية لأداة مالية نقدية

في حالة وجود خطر أسعار صرف العملة الأجنبية يمكن للإلتزام المالي أو الأصل المالي غير المشتق أن تكون أداة تحوط. هل يمكن للمشروع أن يعامل التدفقات النقدية من تلك الأداة المالية للفترة التي يظل خلالها الأصل المالي أو الإلتزام المالي المخصص كأداة تحوط قائمة، وذلك بموجب الفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ واستثناء التدفقات النقدية الأخرى من علاقة التحوط المخصصة؟

كلا. الفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن علاقة التحوط لا يمكن تخصيصها لجزء فقط من الفترة الزمنية التي تكون فيها أداة التحوط قائمة. على سبيل المثال، التدفقات النقدية للسنوات الثلاثة الأولى من قرض مدته عشر سنوات صادر بعملة أجنبية تكون مؤهلة كأداة تحوط في تحوط تدفقات نقدية لإيراد السنوات الثلاثة الأولى بالعملة الأجنبية نفسها، من جهة أخرى الأصل المالي أو الإلتزام المالي غير المشتق الصادر بعملة أجنبية يمكن إلى حد كبير أن تكون مؤهلة كأداة تحوط في علاقة تحوط لمخاطر العملات الأجنبية المرتبطة بأداة التحوط ولفترة تساوي أو أطول من فترة الإستحقاق المتبقية لأداة التحوط (أنظر السؤال و.١٧.٢).

و.١٢.١ التحوطات لأكثر من نوع واحد من المخاطر

النتيجة (أ) في العادة تخصص علاقة التحوط بين أداة تحوط كاملة وبند متحوط له بحيث يكون هناك مقياس واحد للقيمة العادلة لأداة التحوط. هل هذا يمنع تخصيص أداة مالية واحدة في نفس الوقت كأداة تحوط في كل من علاقة تحوط تدفق نقدي وعلاقة تحوط قيمة عادلة؟

كلا. على سبيل المثال، يستعمل المشروع عموماً مبادلة مركبة لأسعار الفائدة وأسعار العملات لتحويل مركز بسعر فائدة متغير بعملة أجنبية لمركز بسعر فائدة ثابت بعملة التقرير. الفقرة ٧٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح بتخصيص مبادلة بشكل منفصل كتحوط قيمة عادلة لمخاطرة أسعار العملة وتحوط مخاطرة التدفق النقدي لأسعار الفائدة شريطة توفر الشروط المنصوص عليها في الفقرة ٧٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

النتيجة (ب) إذا كان أصل مالي هو أداة التحوط في علاقتي تحوط منفصلتين. هل هناك إفصاح خاص مطلوب؟

الفقرة ٥٨ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ تتطلب إفصاحات منفصلة للتحوطات المخصصة للقيمة العادلة وللتدفق النقدي وللإستثمار الصافي في منشأة أجنبية. والأداة موضوع السؤال يتم ذكرها في الإفصاحات المذكورة في الفقرة ٥٨ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية٧ وبشكل منفصل لكل نوع من أنواع التحوط.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

و.١٣.١ أداة تحوط : عقد صرف عملات مستقبلي بعملات أجنبية مزدوجة

عملة القياس للمشروع أ هي الين الياباني. المشروع أ عليه إلتزام مدته خمس سنوات بسعر فائدة عائم بالدولار الأمريكي وله ذمة مدينة (ورقة قبض) مدتها عشر سنوات بسعر فائدة ثابت بالجنيه الإسترليني، وإن أصل المبالغ للأصل والإلتزام إذا حولت إلى الين الياباني تكون هي نفسها. يدخل المشروع أ في عقد عملة أجنبية أجل مفرد للتحوط لتعرضها لمخاطر العملة الأجنبية لكل من الأداتين وبموجب العقد تستلم دولارات أمريكية وتدفع جنيهات إسترلينية بعد خمس سنوات، فإذا قام المشروع (أ) بتخصيص عقد العملة الأجنبية الآجل في علاقة تحوط تدفق نقدي ضد مخاطر العملة الأجنبية لدفعات الأساس في كل من الأداتين. هل يمكنها أن تكون خاضعة لمحاسبة التحوط؟

نعم. الفقرة ٧٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح بتخصيص أداة تحوط واحدة كتحوط لأنواع متعددة من المخاطر إذا تم تحقق ثلاثة شروط، وفي مثالنا هذا فإن أداة التحوط المشتقة تستوفي الشروط الثلاثة جميعها وهي:-

(أ) المخاطر المتحوط لها يمكن التعرف عليها بوضوح، والمخاطر هي التعرض لتغيرات في أسعار الصرف بين الدولار والين وبين الين والجنيه الإسترليني، كالتالي.

(ب) يمكن إثبات فاعلية التحوط، وبالنسبة للقرض بالجنيه الإسترليني فإن الفاعلية تقاس بدرجة التعادل (التقاص) بين القيمة العادلة لتسديد المبلغ الأصلي بالجنيهات الإسترليني والقيمة العادلة لدفعة الجنيهات الإسترلينية في عقد العملة الأجل، وبالنسبة للإلتزام بالدولار فإن الفاعلية تقاس بأنها بالدولار الأمريكي والدولارات الأمريكية المستلمة بموجب عقد العملة الآجل، ورغم أن الذمة المدينة (ورقة القبض) لها أجل يبلغ عشر سنوات، والعقد الآجل يحمي لخمس سنوات فقط فإن محاسبة التحوط يسمح بها لجزء فقط من المخاطر كما جاء في الإجابة على السؤال و.١٧.٢.

(ج) أن يكون ممكنا التأكد من وجود تخصيص محدد لأداة التحوط وأوضاع المخاطر المختلفة، وأن المخاطر المتحوط لها معروف إنها المبالغ الأساسية للإلتزام وورقة القبض بالعملتين المحررتين بهما.

و.١٤.١ مبادلات التسوية المتزامنة وإستعمال إحداها كأداة تحوط

الشركة (أ) تدخل في مبادلة أسعار فائدة وتصنيفها كتحوط لمخاطرة القيمة العادلة المرتبطة بأداة دين ذات سعر فائدة ثابت. وإن علاقة تحوط القيمة العادلة مستوفية لشروط التحوط بحسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وتدخل الشركة (أ) في الوقت نفسه في مبادلة أسعار فائدة ثانية مع نفس الفريق المناظر في المبادلة الأولى وبنفس شروطها بما يحقق تقاصاً كاملاً مع مبادلة أسعار الفائدة الأولى. هل يطلب من الشركة (أ) أن تعتبر المبادلتين كوحدة واحدة ولذلك يمتنع عليها تطبيق محاسبة تحوط القيمة العادلة على المبادلة الأولى؟

الأمر يتوقف على الحالة. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يبنى على أساس العملية. فإذا كانت المبادلة الثانية قد تم الدخول فيها مع أخذ المبادلة الأولى في الإعتبار أو كان هناك سبب موضوعي جوهري لهيكلة العمليتين بشكل منفصل فعندئذ لا ينظر إلى المبادلتين كوحدة واحدة.

على سبيل المثال، بعض المشاريع من سياستها الطلب من وسيط متعامل مركزي أو وحدة خزينة تابعة الدخول في عقود مشتقة مع طرف ثالث نيابة عن شركات تابعة أخرى داخل المجموعة للتحوط لمخاطر أسعار الفائدة للشركات التابعة، ويدخل الوسيط أو وحدة الخزينة التابعة أيضاً في عمليات مشتقة داخلية مع تلك الشركات التابعة لكي يتابع تشغيلياً تلك التحوطات داخل المجموعة، وحيث أن الوسيط أو وحدة الخزينة التابعة تدخل أيضاً في عقود مشتقة كجزء من عملياتها أو لأنها ترغب في إعادة توازن مخاطر محفظتها الكلية، فإنها يمكن أن تدخل في عقد مشتقة مع نفس الطرف الثالث خلال نفس يوم العمل والى حد كبير بنفس

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

شروط عقد أبرم كأداة تحوط نيابة عن مشروع تابع آخر، وفي هذه الحالة يوجد سبب صحيح مقبول للدخول في كل من العقود.

ويتم تطبيق الاجتهاد والتقدير لتحديد ما إذا كان هناك هدف عملي جوهري موضوعي لهيكلة العمليات بـشكل منفصل، على سبيل المثال إذا كان الهدف المطلق هو الحصول على معالجة محاسبة القيمة العادلة للدين فإنـه لا يوجد غرض عملي جوهري.

و.٢ بنود التحوط

و.١. ٢ هل يمكن تعيين المشتقات كبند تحوط

هل يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتعيين أداة مشتقة (سواء قائمة بذاتها أو يتم ملاحظتها بشكل منفصل كمشتقات مدمجة) كبند تحوط إما بمفرده أو كجزء من مجموعة تحوط في قيمة عادلة أو تحوط تدفق نقدي، مثلاً بموجب تعيين إتفاقية السعر الآجل دفع - متغير، قبض - ثابت كتحوط تدفق نقدي لإتفاقية السعر الآجل دفع - ثابت، قبض- متغير؟

كلا. يتم الإحتفاظ بالأدوات المشتقة دائماً من أجل التجارة ويتم قياسها بالقيمة العادلة مع الأرباح والخسائر التي تم الإبلاغ عنها في بيان صافي الأرباح أو الخسائر ما لم يتم تعيينها وتفعيل أدوات التحوط (فقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وكحالة إستثنائية، تسمح الفقرة ٩٤ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتعيين الخيار الذي تم شراءه كبند التحوط في تحوط القيمة العادلة.

و.٢.٢ تحوط التدفق النقدي : الإصدار المتوقع لدين ذو فائدة ثابتة

هل يسمح بمحاسبة التحوط لغرض التحوط لإصدار متوقع لدين ذي فائدة ثابتة؟

نعم. إن هذا يعتبر تحوط تدفق نقدي لعملية متوقعة سوف يؤثر على الربح الصافي أو الخسارة الصافية (الفقرة ٨٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) شريطة مراعاة الشروط الواردة بالفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

لإيضاح ذلك : الشركة (س) تصدر سندات جديدة لإعادة تمويل السندات التي تستحق وتأمين رأسمال تشغيلي ولأغراض أخرى عديدة. وعندما تقرر الشركة (س) أنها ستقوم بإصدار سندات جديدة فإنها قد تتحوط لمخاطر تقلبات أسعار الفائدة على المدى البعيد من التاريخ الذي تقرر فيه إصدار السندات إلى التاريخ الذي يتم فيه فعلاً إصدار السندات، فإذا إرتفعت أسعار الفائدة على المدى البعيد فإن السند سيصدر إما بقيمة أعلى أو بخصم أعلى أو بعلاوة أقل مما كان متوقعاً في الأصل، وإن الفائدة الأعلى المدفوعة أو النقص في العائد يتم في العادة تقاصه مع المكسب المتحقق من عملية التحوط، أما إذا إنخفضت أسعار الفائدة على المدى البعيد فإنه سيتم إصدار السند إما بسعر أقل أو بعلاوة أعلى أو بخصم أقل مما كان متوقعاً، وإن السعر الأقل المدفوع أو زيادة العائد يتم عادة تقاصه مع خسارة عملية التحوط.

على سبيل المثال في شهر أغسطس ٢٠٠٠ قررت الشركة (س) أنها سوف تصدر سندات بمبلغ ٢٠٠ مليون مدتها ٧ سنوات وذلك في شهر يناير ٢٠٠١. فقامت الشركة (س) بإجراء دراسات ارتباطيه وتوصلت إلـى أن سند الخزينة إستحقاق ٧ سنوات يتناسب بشكل معقول مع السندات التي تتوقـع الـشركة (س) إصـدارها مفترضة نسبة تحوط قدرها ٠,٩٣ للعقود المستقبلية لكل وحدة من وحدات الدين. لذلك، قامت الـشركة (س) بإجراء تحوط للإصدار المتوقع من السندات من خلال بيع أجل (تغطية قصيرة–بيع على المكشوف) لما يعادل

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٨٦ مليون من سندات ذات إستحقاق ٧ سنوات وفي الفترة من أغسطس ٢٠٠٠ حتى يناير ٢٠٠١، إرتفعت أسعار الفائدة، وتم إغلاق مراكز التغطية القصيرة في يناير ٢٠٠١، بتاريخ إصدار السندات ونتج عـن ذلـك ربح قدره ١,٢ مليون وهو ما يكفي لتقاص دفعات العائدة المستحقة على السندات وبذلك تؤثر على الأرباح أو الخسائر على مدى عمر السندات. وإن عملية التحوط هذا مؤهلة للإعتبار كتحوط الدفعات النقديـة لمخـاطر أسعار الفائدة المستحقة على الإصدار المتوقع للسندات.

و.٣.٢ محاسبة التحوط : مركز الودائع غير الملموس

هل معاملة محاسبة التحوط مسموح بها للتحوط من مخاطر القيمة العادلة للبنود غير الملموسـة الخاصـة بالإيداع الرئيسي؟

هذا يعتمد على ما إذا كان البند غير الملموس للإيداع الرئيسي يتم توليده داخليا أو يتم شرائه (مثلاً كجزء من اندماج الأعمال).

لا يتم الإعتراف بالبنود غير الملموسة للإيداع الرئيسي التي يتم توليدها داخليا على أنها أصول غير ملموسـة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨. ولأنه لا يتم الإعتراف بها، فلا يمكن تحديدها كبند محوط.

إذا تم شراء البند غير الملموس للإيداع الرئيسي إلى جانب محفظة ذات علاقة من الإيداعات، يجب الإعتراف بالبند غير الملموس للإيداع الرئيسي بشكل منفصل كأصل غير ملموس (أو كجزء من محفظـة الإيـداعات المشتراة ذات العلاقة) إذا إستوفى معايير الإعتراف في الفقرة ٢١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"*. ويمكن تحديد الأصل غير الملموس للإيداع الرئيسي المعترف به على أنه بند محـوط، لكـن فقط إذا إستوفى الشروط الواردة في الفقرة ٨٨، بما في ذلك المتطلب الوارد في الفقرة ٨٨ الذي يفيد (د) بأنه يمكن قياس فعالية التحوط بموثوقية. لأنه من الصعب عادة قياس القيمة العادلة بموثوقية لبند رئيسي.

و.٤.٢ محاسبة التحوط : التحوط لموارد الدخل المستقبلية بالعملة الأجنبية

هل يسمح بمحاسبة التحوط لفرص عملات يشكل تحوطاً لموارد دخل متوقعة ولكن غير تعاقدية بالعملات الأجنبية؟

نعم، إذا كانت الموارد محتملة جداً، بموجب الفقرة ٨٦ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن التحوط لعملية بيع متوقعة يمكن أن يكون تحوطاً للتدفق النقدي، فعلى سبيل المثال شركة طيران يمكن أن تستعمل أساليب معقدة مبنية على خبرتها السابقة والبيانات الإقتصادية لغرض التنبؤ بإيراداتها من مختلف العملات، فإذا إستطاعت أن تبرهن على أن الإيرادات المتوقعة خلال فترة من الزمن في المستقبل وبعملة معينة هي محتملة جداً حسب متطلبات الفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإنها يمكنها تصنيف عملية إقتراض عملة كتحوط للتدفق النقدي لموارد دخل مستقبلية، وبالنسبة لجزء الربح أو الخسارة من عملية الإقتراض التي تقرر أن تكون تحوطاً فعلياً فيتم الإعتراف به في الدخل الشامل الآخر من خلال بيان التغيرات في الدخل الشامل الآخر إلى أن تتحقق تلك الإيرادات.

ومن غير المحتمل أن مشروعاً عاماً يمكنه أن يتنبأ بنسبة ١٠٠% من الإيرادات لسنة قادمة. ومن جهة أخرى فإن من المحتمل أن جزءاً من الإيرادات المتوقعة (وخاصة تلك المتوقعة للمدى القصير) يمكن أن ينطبق عليها معيار "المحتمل جداً".

و.٥.٢ تحوطات التدفق النقدي : التحوط الكلي المفرد

إذا كان من المتوقع لأداة مشتقة أن يتم تسديدها بتسليم الأصل الأساس في مقابل دفع سعر ثابت هل يمكن تصنيف الأداة المشتقة كأداة تحوط في علاقة تحوط للتدفق النقدي لتلك التسوية الإجمالية على إفتراض توفر الشروط الأخرى لمحاسبة تحوط التدفق النقدي؟

نعم. الأداة المشتقة التي سيتم تسديدها بالإجمالي يمكن تصنيفها كأداة تحوط في علاقة تحوط تدفق نقدي لتغير المقابل (العوض) الذي سيدفع أو يقبض في العملية المستقبلية التي ستحدث عند تسديد العقد المشتقة نفسه، لأنه سيكون هناك تعرض للتغير في سعر الشراء أو البيع بدون تلك المشتقة، وينطبق هذا على جميع العقود ذات السعر الثابت التي تعامل كمشتقات بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

على سبيل المثال : إذا دخل مشروع في عقد ذي سعر ثابت لبيع سلعة وعومل ذلك العقد كمشتقة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لأنه (على سبيل المثال) لا ينطبق عليه الإستثناء المتعلق بالبيع العادي، فإن المشروع يمكنه تصنيف العقد ذي السعر الثابت كتحوط للتدفق النقدي لتغير العوض (المقابل) الذي سيتم قبضه من بيع الأصل (عملية مستقبلية) حتى لو كان العقد ذو السعر الثابت هو العقد الذي سيتم بموجبه بيع الأصل، وكذلك إذا دخلت شركة في عقد أجل لشراء أداة دين سيتم تسديده بالتسليم ولكن العقد الأجل هو مشتقة لأن مدته تتجاوز مدة التسليم المعتادة في السوق، فإن الشركة يمكنها تصنيف العقد الأجل كتحوط تدفق نقدي لتغير العوض (الثمن) الذي سيدفع لحيازة أداة الدين (عملية مستقبلية)، حتى لو كانت المشتقة هي العقد الذي سيتم بموجبه حيازة أداة الدين.

و.٦.٢ علاقات التحوط : المخاطر على مستوى كامل المشروع

مشروع لديه أصل ذا سعر ثابت وإلتزام ذات سعر ثابت، وكل منهما لها نفس القيمة الأساسية، وبموجب شروط الأداتين فإن دفعات الفائدة على الأصل وعلى الإلتزام تحصل في نفس الفترة والتدفق النقدي الصافي يكون دائماً موجباً لأن سعر الفائدة على الأصل أعلى من سعر الفائدة على الإلتزام، ويدخل المشروع في عملية مبادلة أسعار فائدة، سعر الفائدة المستلمة عائم وسعر الفائدة المدفوعة ثابت على مبلغ وهمي يساوي رأسمال الأصل ويقوم المشروع بتصنيف مبادلة أسعار الفائدة كتحوط القيمة العادلة للأصل ذا سعر الفائدة الثابت. هل علاقة التحوط هذه مؤهلة لمحاسبة التحوط حتى لو كان أثر مبادلة سعر الفائدة على أساس المشروع بكامله يخلق تعرضاً لتغيرات أسعار الفائدة التي لم تحصل في السابق؟

نعم. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يتطلب تصنيف المخاطرة على مستوى المشروع بكامله كشرط لمحاسبة التحوط. ويتم تقدير المخطرة على أساس العملية، وفي هذا المثال فإن الأصل الذي تم التحوط له هو ذا قيمة عادلة معرضة لزيادات سعر الفائدة والتي يتم تقاصها مع مبادلة أسعار الفائدة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

و.٧.٢ تحوط التدفق النقدي : عملية متوقعة متعلقة بحقوق الملكية للمشروع

هل يمكن أن تصنف كبند متحوط له في علاقة تحوط قيمة عادلة لعملية متوقعة في أسهم المشروع ذاته أو دفعات توزيع الأرباح المتوقعة؟

كلا. فإن العملية المتوقعة من أجل أن تكون مؤهلة لإعتبارها بنداً متحوطاً له يجب أن تعرض المشروع إلى خطر معين يمكن أن يؤثر على الأرباح أو الخسائر الصافية (الفقرة ٨٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وإن تصنيف الأدوات المالية كأصول أو كإلتزامات يوفر بصفة عامة الأساس لتقرير ما إذا كانت العمليات أو الدفعات الأخرى المتعلقة بهذه الأدوات قد أدخلت في الأرباح أو الخسائر الصافية (معيار المحاسبة الدولي ٣٢). فعلى سبيل المثال يسجل على حساب حقوق الملكية مباشرة من قبل المصدر المبالغ الموزعة على حاملي الأداة المالية المصنفة كأداة حقوق ملكية (الفقرة ٣٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢)، ولذلك فإن مثل هذه التوزيعات لا يمكن تصنيفها كبند متحوط له، إلا أن الأرباح المعلن عن توزيعها ولم تدفع بعد ومعترف بها كإلتزام مالي قد يكون مؤهلة كبند متحوط له – على سبيل المثال – ضد مخاطر العملة الأجنبية إذا كانت صادرة بعملة أجنبية.

و.٨.٢ محاسبة التحوط : خطر عدم تحقق عملية

هل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح لمشروع بتطبيق محاسبة التحوط لخطر عدم تحقق عملية، مثلاً، إذا كان سينتج عن ذلك دخل أقل مما هو متوقع للمشروع؟

كلا. إن خطر عدم تحقق عملية هو خطر عملي إجمالي لا يصلح لأن يكون بنداً متحوطاً له، ويسمح بمحاسبة التحوط فقط للمخاطر المرتبطة مع أصول وإلتزامات معترف بها للعمليات المتوقعة المحتملة جداً (الفقرة ٨٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

و.٩.٢ الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق – التحوط لدفعات فوائد لأداة مالية ذات سعر فائدة متغيرة

هل يمكن لمشروع أن يصنف مبادلة أسعار فائدة مدفوعة متغيرة بأسعار فائدة ثابتة مستلمة كتحوط لتدفق نقدي لإستثمار محتفظ به للاستحقاق ذي سعر فائدة متغير؟

كلا. فإنه لا ينسجم تصنيف أداة الدين على إنها محتفظ بها للاستحقاق مع تصنيف مبادلة كتحوط تدفق نقدي لدفعات أداة دين ذات أسعار فائدة متغيرة. تنص الفقرة ٧٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إن الإستثمار المحتفظ به حتى الإستحقاق لا يمكن أن يكون بند تحوط فيما يتعلق بمخاطرة سعر الفائدة (لأن تصنيف إستثمار على أنه محتفظ به لتاريخ الإستحقاق لا يترتب عليه اخذ إعتبار للتغيرات المرتبطة بأسعار الفائدة).

و.١٠.٢ البنود المتحوط بها : شراء إستثمار محتفظ به حتى الإستحقاق

مشروع ما يتوقع شراء أصل مالي ينوي تصنيفها على إنها محتفظ بها حتى الإستحقاق عند تحقق الحادثة المتوقعة. ويدخل المشروع في عقد مشتقة بنية تجميد وتثبيت سعر الفائدة وتخصيص المشتقة كتحوط للشراء المتوقع للأصل المالي. هل تصلح علاقة التحوط لمحاسبة تحوط التدفق النقدي رغم أن الأصل المالي مصنف على إنه محتفظ بها حتى الإستحقاق؟

نعم. بالنسبة لمخاطرة أسعار الفائدة فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يمنع محاسبة التحوط للأصول المالية المصنفة على إنها محتفظ بها للاستحقاق (معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الفقرة ٧٩). وعلى كل حال ورغم أن المشروع ينوي تصنيف الأصل على إنه محتفظ بها حتى الإستحقاق إلا أن الأصل لا تعتبر مصنفة على هذا الشكل إلى أن تتحقق العملية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

و.١١.٢ تحوط التدفق النقدي: إعادة إستثمار الأموال التي تم تحصيلها من الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق

يمتلك المشروع أصل ذو سعر متغير تم تصنيفه كأصل تم الإحتفاظ به حتى الإستحقاق. يدخل المشروع في عقد مشتقات بهدف إقفال سعر الفائدة الحالي على إعادة إستثمار سعر التدفقات النقدية المتغير ويعين المشتقات كتحوط للتدفق النقدي لمقبوضات سعر الفائدة المستقبلي المقدر على أداوت الدين الناتجة عن إعادة إستثمار مقبوضان سعر الفائدة على الأصل الذي تم الإحتفاظ به حتى الإستحقاق. وعلى فرض أنه قد تم تلبية معيار محاسبة التحوط الآخر. هل يمكن أن تتأهل علاقة التحوط إلى محاسبة تحوط التدفق النقدي على الرغم من أن دفعات الفائدة التي يجري إعادة إستثمارها تأتي من أصل تم تصنيفه كأصل تم الإحتفاظ به حتى الإستحقاق؟

نعم. تنص الفقرة ٧٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أن الإستثمار الذي تم الإحتفاظ به حتى الإستحقاق لا يمكن أن يكون بند تحوط فيما يتعلق بمخاطر سعر الفائدة. ويحدد السؤال و.٩.٢ بشكل خاص أن ذلك لا ينطبق فقط على تحوط القيمة العادلة، بمعنى تحوط مخاطرة التعرض إلى "مخاطر سعر فائدة القيمة العادلة" المرتبطة بالإستثمارات التي تم الإحتفاظ بها حتى تاريخ الإستحقاق والتي تدفع فائدة ثابتة، بل أيضاً على تحوط التدفق النقدي، بمعنى تحوط مخاطرة التعرض إلى "مخاطر سعر فائدة التدفق النقدي" المرتبط بالإستثمارات التي تم الإحتفاظ بها حتى تاريخ الإستحقاق التي تدفع فائدة متغيرة بأسعار السوق الحالية. لكن، في هذه الحالة، تم تعيين المشتقات مقابل مخاطرة التعرض لمخاطر التدفق النقدي المرتبطة بمقبوضات الفائدة المستقبلي المقدرة على أدوات الدين الناتجة عن إعادة الإستثمار المقدر على سعر التدفقات النقدية المتغير على الإستثمار الذي تم الإحتفاظ به حتى تاريخ الإستحقاق. إن منشأ الأموال المقدرة التي سيتم إعادة إستثمارها ليس له علاقة في تحديد ما إذا كان بالإمكان تحوط مخاطر إعادة الإستثمار. وتبعا لذلك، فإن تعيين المشتقات كتحوط تدفق نقدي هو مسموح. وتنطبق هذه الإجابة أيضاً على تحوط مخاطرة التعرض لمخاطر التدفق النقدي المرتبطة بمقبوضات الفائدة المستقبلية المقدرة على أدوات الدين الناتجة عن إعادة إستثمار مقبوضان الفائدة على أصل بسعر ثابت تم تصنيفه كأصل تم الإحتفاظ به حتى الإستحقاق.

و.١٢.٢ محاسبة التحوط : الأصل المالي القابل للدفع المسبق

إذا كان المصدر له الحق في أن يدفع الأصل المالي مقدماً فهل يحق للمستثمر بعد تاريخ الدفعة المقدمة تخصيص التدفقات النقدية كجزء من بند متحوط له؟

إن الدفعات النقدية بعد تاريخ الدفعة المقدمة يمكن تخصيصها كبند متحوط له إلى المدى الذي يمكن فيه إثبات إنها محتملة جداً (الفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). فعلى سبيل المثال، التدفقات النقدية بعد تاريخ الدفعة المقدمة يمكن أن تعتبر (محتملة جداً) إذا كانت ناتجة من مجموعة أو تجمع من الأصول المتشابهة (على سبيل المثال، قروض عقارية) التي يمكن تقدير دفعاتها المقدمة بقدر كبير من الدقة أو إذا كان خيار الدفعة المقدمة هو – إلى حد كبير- غير مربح، وعلاوة على ذلك فإن التدفقات النقدية بعد تاريخ الدفعة المقدمة يمكن تخصيصها كبند متحوط له إذا وجد خيار قابل للمقارنة في الأداة المتحوط لها.

و.١٣.٢ تحوط القيمة العادلة : المخاطرة التي قد تؤثر على الدخل المعلن

هل يسمح بمحاسبة تحوط القيمة العادلة لمواجهة التعرض لأخطار أسعار الفائدة في القروض المنشأة بسعر فائدة ثابت المصنفة على أنها قروض وذمم مدينة؟

نعم. بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ القروض والذمم المنشأة تسجل بتكلفتها المطفأة، والمؤسسات المصرفية في العديد من الأقطار تحتفظ بقروضها المنشأة حتى الإستحقاق. وهكذا فالتغيرات في القيمة العادلة لمثل هذه القروض والناتجة عن تغيرات أسعار الفائدة في السوق لا تؤثر على الربح أو الخسارة، وتحدد الفقرة ٨٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن تحوط القيمة العادلة هو تحوط ضد مخاطر تغيرات القيمة العادلة التي تعزى إلى مخاطرة معينة والتي تؤثر على الربح أو الخسارة، ولذلك، الفقرة ٨٦ من معيار

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحاسبة الدولي ٣٩ فقد يظهر أن هذه الفقرة تمنع محاسبة تحوط القيمة العادلة للقروض والذمم المدينة المنشأة. إلا أنه طبقاً للفقرة ٧٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن القروض والذمم المدينة المنشأة يمكن أن تكون بنوداً متحوطاً لها فيما يتعلق بمخاطرة أسعار الفائدة لأنها ليست مخصصة كإستثمارات محتفظ بها للاستحقاق. ويمكن للمشروع بيعها وأي تغير في القيمة العادلة سيؤثر على الإيراد، وهكذا فإنه يسمح بمحاسبة تحوط القيمة العادلة للقروض والذمم المدينة المنشأة.

و.١٤.٢ عمليات التحوط عبر المجموعة وعبر المشروع

مشروع أسترالي، عملة القياس لديه هي الدولار الأسترالي يتوقع حصول مشتريات بالين الياباني وذلك بشكل محتمل جداً. والمشروع الأسترالي مملوك بالكامل لمشروع سويسري يعد بياناته المالية الموحدة (بما فيها المشروع الأسترالي التابع) بالفرنك السويسري. ويدخل المشروع السويسري الأم في عقد أجل للتحوط للتغير في سعر صرف الين على الدولار الأسترالي. هل هذا التحوط مؤهل لمحاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة أم أن المشروع الأسترالي التابع والذي يعتبر معرضا لمخاطر صرف العملات الأجنبية يجب أن يكون طرفاً في عملية التحوط؟

نعم. عملية التحوط يمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط شريطة توفر معايير محاسبة التحوط الأخرى الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. حيث أن المشروع الأسترالي لم يتحوط لمخاطرة أسعار صرف العملات الأجنبية المرتبطة بالمشتريات بالين، فإن آثار تغيرات سعر الصرف بين الدولار الأسترالي والين الياباني سوف تؤثر على الأرباح والخسائر الصافية للمشروع الأسترالي، لذلك فهي ستؤثر على الأرباح أو الخسائر الموحدة. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يتطلب أن تكون الوحدة العاملة المعرضة للمخاطرة المتحوط لها طرفاً في أداة التحوط.

و.١٥.٢ العقود الداخلية : مشتقة التقاص الخارجية المفردة

يستعمل مشروع ما يصفه بأنها عقود مشتقة داخلية لتوثيق تحويل المسؤولية عن مخاطر أسعار الفائدة من الأقسام كل على انفراد إلى عملية من عمليات الخزينة المركزية. وتقوم الخزينة المركزية بتجميع العقود المشتقة الداخلية ثم تدخل في عقد مشتقة خارجي واحد يعادل العقود المشتقة الداخلية بالصافي، على سبيل المثال: إذا **كانت الخزينة المركزية قد دخلت في ثلاث مبادلات داخلية لأسعار الفائدة المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة وهي تلغي خطر التعرض لتدفقات نقدية متغيرة من إلتزامات ذات سعر فائدة متغير في الأقسام الأخرى وكذلك مبادلة داخلية لأسعار الفائدة المستلمة متغيرة والمدفوعة ثابتة تلغي خطر التعرض لتدفقات نقدية متغيرة من أصول ذات سعر فائدة متغير في قسم آخر، فإنها تدخل في مبادلة أسعار فائدة مع طرف خارجي ويتم بتلك المبادلة التقاص تماماً مع المبادلات الداخلية الأربع. وعلى إفتراض أن شروط محاسبة التحوط متوفرة، ففي البيانات المالية للمشروع هل المشتقة الخارجية المفردة مؤهلة كأداة تحوط في علاقة تحوط لجزء من البنود الأساسية على أساس القيمة الإجمالية؟**

نعم، لكن فقط إلى المدى الذي تكون فيه المشتقة الخارجية مخصصة لتسوية (تقاص) التدفقات النقدية الواردة أو التدفقات النقدية الصادرة وذلك على أساس الإجمالي. الفقرة ٨٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن عملية التحوط لمركز كلي بالصافي لا تؤهل لمحاسبة التحوط ولكنها على كل حال، تسمح بتخصيص جزء من البنود الأساسية كمركز متحوط له على أساس إجمالي. لذلك وحتى مع كون الغرض من الدخول في مشتقة خارجية هو لتسديد (تقاص) عقود مشتقة داخلية بالصافي فإنه يسمح بمحاسبة التحوط إذا تم تعريف وتوثيق علاقة التحوط كتحوط لجزء من أساس التدفقات النقدية الواردة أو التدفقات النقدية الصادرة وذلك على أساس إجمالي. ويتبع المشروع المنهج الوارد في الفقرة ٨٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والفقرة ١٠١ من التطبيقات الإرشادية لتخصيص جزء من التدفقات النقدية الأساسية على إنها المركز المتحوط له.

و.١٦.٢ العقود الداخلية : عقود المشتقات الخارجية التي يتم تسديدها بالصافي

النتيجة (أ) - يستعمل مشروع ما عقوداً مشتقة داخلية لتحويل مخاطر التعرض لتغيرات أسعار الفائدة من الأقسام المفردة إلى دائرة خزينة مركزية. ومقابل كل عقد مشتق داخلي تدخل الخزينة المركزية في عقد مشتق مع نظير خارجي منفرد، ويكون هناك تقاص بين هذا العقد المشتق الخارجي والعقد المشتق الداخلي، على سبيل المثال، إذا دخلت الخزينة المركزية في مبادلة أسعار فائدة ثابتة مستلمة بنسبة 0% ثابتة ومستلمة بسعر الفائدة السائد بين البنوك بنفس الشروط مع نظير خارجي، ورغم أن كلا من العقدين المشتقين الخارجيين موثق رسمياً على أنه عقد مستقل، فإن صافي الدفعات من جميع العقود الخارجية يتم تسديده نظرا لوجود إتفاقية تسوية وتسديد مع النظير الخارجي، فعلى إفتراض تحقق الشروط الأخرى لمحاسبة التحوط هل يمكن للعقود المشتقة الخارجية المفردة (مثل مبادلة أسعار الفائدة المدفوعة بنسبة 0% ثابتة والمستلمة بسعر الفائدة بين البنوك)، أن تخصص كأدوات تحوط للمخاطر الإجمالية الأساسية مثل مخاطرة التغيرات في دفعات أسعار الفائدة المتغيرة على القرض ذي الفائدة بسعر الفوائد بين البنوك حتى لو تم تسديد وتقاص المشتقات الخارجية بالصافي؟

بصورة عامة، نعم. العقود المشتقة الخارجية التي هي قانونياً عقود منفصلة وتخدم غرضاً عملياً ثابتاً مثل أبعاد المخاطر الإجمالية بالإجمالي، تلك العقود تصلح لأن تكون أدوات تحوط حتى لو كانت تتم تسويتها بالصافي مع نفس النظير الخارجي شريطة توفر معايير محاسبة التحوط الأخرى الواردة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، انظر أيضاً (السؤال و.١٤.١).

النتيجة (ب)- تلاحظ الخزينة المركزية إنها بالدخول في عقود تقاص خارجية وإدخالها في المحفظة المركزية فإنها لا تعود قادرة على تقييم المخاطر بالصافي، وترغب الخزينة في إدارة محفظة المشتقات الخارجية المعادلة بشكل منفصل عن المخاطر الأخرى للمشروع، لذلك فهي تدخل بشكل إضافي في مشتقة واحدة لتحقيق تقاص مخاطر المحفظة. هل يمكن للعقود المشتقة الخارجية المفردة والداخلة في المحفظة أن تصنف كأدوات تحوط للمخاطر الأساسية الإجمالية حتى لو استعملت مشتقة خارجية واحدة لتحقيق التقاص الكامل مع مخاطر السوق التي نشأت من الدخول في عقود خارجية؟

بصورة عامة نعم. الغرض من هيكلة العقود المشتقة الخارجية على هذا الشكل ينسجم مع أهداف وإستراتيجيات إدارة المخاطر لدى المؤسسة، وكما ذكرنا فالعقود والمشتقة الخارجية التي تعتبر قانونياً عقوداً منفصلة وتخدم غرضاً عملياً مبرراً يمكن أن تكون مؤهلة كأدوات تحوط، وعلاوة على ذلك فإن الإجابة على السؤال و.١٤.١ تذكر تحديداً أن محاسبة التحوط لا تستبعد ببساطة لأن المشروع قد دخل في مبادلة لها نفس شروط مبادلة أخرى مع نفس النظير إذا كان هناك هدف عملي واقعي لهيكلة العمليات بشكل منفصل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

و.١٧.٢ التحوط لجزء من الفترة

الفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تبين أن علاقة التحوط لا يجوز تخصيصها لجزء فقط من الفترة الزمنية التي تكون فيها أداة التحوط قائمة. هل من المسموح به تخصيص مشتقة للتحوط لجزء فقط من الفترة الزمنية المتبقية على إستحقاق البند المتحوط له؟

نعم. فيمكن للأداة المالية أن تكون بنداً متحوطاً له لجزء فقط من تدفقاتها النقدية أو قيمتها العادلة إذا كان من الممكن قياس الفاعلية والوفاء بالمتطلبات الأخرى لمحاسبة التحوط.

لإيضاح ذلك: المشروع أ يمتلك سند دين حكومي ذي فائدة ثابتة قدرها عشرة بالمائة والمدة المتبقية على إستحقاقه عشر سنوات. يقوم المشروع أ بتصنيف السند على أنه متاح للبيع، ومن أجل التحوط لنفسه ضد تعرضه لمخاطر القيمة العادلة للسند والمرتبطة بالقيمة الحالية لدفعات الفوائد حتى السنة الخامسة يشتري المشروع أ مبادلة ذات خمس سنوات الفوائد المدفوعة ثابتة والمستلمة عائمة، يمكن تخصيص المبادلة للتحوط لمخاطر القيمة العادلة لدفعات الفوائد على السند الحكومي حتى السنة الخامسة والتغيير في دفعة الأصل المستحقة بنهاية مدة الإستحقاق إلى المدى الذي تتأثر فيه في منحنى الإيراد المتعلق بالسنوات الخمس للمبادلة.

و.١٨.٢ أداة تحوط : مبادلة أسعار الفائدة لعملات متداخلة

عملة القياس للمشروع أ هي الين الياباني، ولدى المشروع إلتزام بالدولار الأمريكي لمدة خمس سنوات بسعر فائدة عائم وذمة مدينة (أوراق قبض) مدتها عشر سنوات بالجنيه الإسترليني بسعر فائدة ثابت. ويرغب المشروع أ بالتحوط لمخاطر العملة الأجنبية لأصولها وإلتزاماتها ولمخاطرة سعر الفائدة للقيمة العادلة للذمة المدينة ويدخل في عقد مبادلة أسعار فائدة لعملات متداخلة ليستلم دولارات أمريكية بسعر فائدة عائم ويدفع جنيهات إسترلينية بسعر فائدة ثابت ولمبادلة الدولارات بجنيهات إسترلينية في نهاية مدة الخمس سنوات. هل يستطيع المشروع أ تخصيص المبادلة كأداة تحوط في علاقة تحوط قيمة عادلة لمخاطر كلتي العمليتين الأجنبيتين ومخاطرة سعر الفائدة رغم أن كل من العمليتين – الدولار والإسترليني- هما عملتان أجنبيتان بالنسبة للمشروع أ؟

نعم. الفقرة ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح بمحاسبة التحوط لأجزاء المخاطر إذا كان من الممكن قياس الفاعلية، كذلك الفقرة ٧٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح بتخصيص أداة تحوط منفردة كتحوط لأكثر من نوع واحد من المخاطر إذا كان من الممكن التعرف على المخاطر بشكل واضح، واثبات الفاعلية، وضمان التخصيص المحدد لأداة التحوط ومراكز الخطر، لذلك فالمبادلة يمكن تخصيصها كأداة تحوط في علاقة تحوط قيمة عادلة للجنيهات الإسترلينية التي ستستلم من التغيرات المتعلقة بقيمتها العادلة المرتبطة بتغير أسعار الفائدة في المملكة المتحدة للفترة الجزئية الأولى البالغة خمس سنوات وسعر الصرف بين الجنيه الإسترليني والدولار الأمريكي، وتقاس المبادلة بالقيمة العادلة وتدخل التغيرات في القيمة العادلة في الأرباح والخسائر الصافية ويتم تعديل القيمة المسجلة للذمة المدينة للتغيرات في القيمة العادلة الناتجة عن تغير أسعار فائدة الجنيه الإسترليني للسنوات الخمس الأولى من منحنى الدخل، ويعاد قياس أوراق القبض وأوراق الدفع بإستعمال أسعار الصرف الفورية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ والتغييرات في قيمتها الدفترية تدخل في الأرباح والخسائر الصافية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

و.١٩.٢ البنود المتحوط لها : التحوط لمخاطر العملات الأجنبية لأسهم تتم المتاجرة بها بشكل عمومي

المشروع أ إشترى أسهما في المشروع ب من بورصة أوراق مالية أجنبية بالقيمة العادلة البالغة ١٠٠٠ بالعملة الأجنبية (FC). وقام بتصنيف تلك الأسهم على إنها متاحة للبيع، يتبع المشروع أ سياسة تقضي بأن الأرباح والخسائر للأصول المالية المتاحة للبيع تدخل في حقوق الملكية، ومن أجل أن يحمي المشروع نفسه من مخاطر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية المرتبطة بالأسهم يدخل المشروع أ في عقد أجل لبيع الأسهم ٧٥٠ وحدة من العملة الأجنبية. وينوي المشروع أ تدوير عقد سعر الصرف الآجل لكامل المدة التي تحتفظ فيها بالأسهم، فعلى إفتراض توفر جميع الشروط الأخرى لمحاسبة التحوط هل يعتبر عقد العملة الأجنبية الآجل مؤهلاً ليكون علاقة تحوط لمخاطر العملة الأجنبية المرتبطة بالأسهم؟

نعم، لكن فقط في حالة وجود خطر واضح وقابل للتعرف عليه للتعرض لتقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية، لذلك فمحاسبة التحوط هنا مسموح بها إذا: (أ) أداة حقوق الملكية – الأسهم - لا يتم تداولها في البورصة (أو أي سوق آخر ثابت) يكون التعامل فيه بنفس عملة القياس للمشروع أ. (ب) العوائد المستحقة للمشروع أ ليست بالعملة المذكورة وعليه فإذا كانت الأسهم متداولة بعملات عديدة وإذا كانت إحدى تلك العملات هي عملة القياس للمشروع معد التقرير المالي فإنه عندئذ لا يسمح بمحاسبة التحوط لعنصر العملة الأجنبية في سعر الأسهم.

إذا كان الأمر كذلك ؛ هل يمكن تخصيص عقد العملة الأجنبية الآجل كأداة تحوط في أداة تحوط لمخاطر سعر صرف العملة الأجنبية المرتبط بجزء من القيمة العادلة للأسهم وفي حدود ٧٥٠ بالعملة الأجنبية؟

نعم. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح بتخصيص جزء من التدفق النقدي أو القيمة العادلة لأصل مالي كبند متحوط له إذا كان من الممكن قياس الفاعلية (الفقرة ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ولذلك فالمشروع أ يمكنه تخصيص عقد العملة الأجنبية الآجل كتحوط لمخاطر أسعار صرف العملات الأجنبية المرتبطة بجزء فقط من القيمة العادلة للأسهم بعملة أجنبية، ويمكن تخصيصه إما كتحوط للقيمة العادلة لخطر العملة الأجنبية البالغة ٧٥٠ وحدة (FC) المرتبطة بالأسهم أو كتحوط للتدفق النقدي للبيع المتوقع للأسهم شريطة أن يكون توقيت البيع معروفاً. وأي تغيير في القيمة العادلة للأسهم بالعملة الأجنبية سوف لا يؤثر على تقييم فاعلية التحوط إلا إذا هبطت القيمة العادلة للأسهم بالعملة الأجنبية عن ٧٥٠ وحدة (FC).

و.٢٠.٢ محاسبة التحوط : مؤشر الأسهم

يمكن لمشروع أن يشتري محفظة من الأسهم لتحصين مؤشر أسهم وخيار بيع معروض مرتبط بمؤشر الأسهم وذلك لحماية نفسه من خسائر القيمة العادلة. هل يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتخصيص ذلك الخيار المعروض كأداة تحوط لمحفظة الأسهم؟

كلا. إذا تم تجميع أدوات مالية متشابهة والتحوط لها كمجموعة فإن الفقرة ٨٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن التغيير في القيمة العادلة الذي يعزى إلى المخاطرة المتحوط لها لكل بند من المجموعة بمفرده يتوقع منه أن يكون متناسباً تقريباً مع التغير الكلي في القيمة العادلة والذي يعزى إلى المخاطرة المتحوط لها للمجموعة. وفي السيناريو أعلاه فإن التغير في القيمة العادلة الذي يعزى للمخاطرة المتحوط لها لكل بند في المجموعة بمفرده (أسعار الأسهم الإفرادية) لا يتوقع أن يكون متناسبا تقريباً مع التغير الكلي في القيمة العادلة الذي يعزى إلى المخاطرة المتحوط لها للمجموعة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

و.٢١.٢ محاسبة التحوط : التحوط لصافي الأصول والإلتزامات

هل يمكن لمشروع إظهار أصوله المالية وإلتزاماته المالية بالصافي لغرض تحديد مخاطر التدفق النقدي الصافي الواجب التحوط لها وذلك لأغراض محاسبة التحوط؟

إن إستراتيجية التحوط لدى المشروع وخبراته في إدارة المخاطر يمكن بها تقدير مخاطرة التدفق النقدي على أساس صافي، إلا أن الفقرة ٨٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا تسمح بتخصيص مخـاطرة تـدفق نقـدي صافية كبند متحوط له لأغراض محاسبة التحوط. الفقرة ١٠١ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسـبة الدولي ٣٩ تعطي مثالاً على الكيفية التي يمكن بها للبنك أن يقيم مخاطرة على أساس صافي (بتجميع الأصول والإلتزامات المتشابهة) وبعد ذلك التأهل لمحاسبة التحوط من خلال التحوط على أساس إجمالي.

و.٣ التحوط المحاسبي

و.١.٣ تحوط التدفق النقدي : التدفقات النقدية لأداة مالية ذات سعر فائدة ثابت

مشروع يقوم بإصدار سند دين ذي سعر فائدة ثابت، ويدخل في مبادلة أسعار فائدة مستلمة ثابتة ومدفوعة متغيرة من أجل تقاص مخاطرة أسعار الفائدة المتعلقة بأداة الدين، فهل يستطيع المشروع تصنيف المبادلة كتحوط للتدفق النقدي للتدفقات النقدية المستقبلية الصادرة والمتعلقة بأداة الدين؟

كلا. الفقرة ٨٦ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن تحوط التدفق النقدي هو "تحوط التعرض لتغيرات التدفقات النقدية"، وفي الحالة، هذه فإن أداة الدين المصدرة لا تسبب زيادة لأي من مخاطر التعرض للتغيرات في التدفقات النقدية لأن دفعات الفائدة ثابتة. ويمكن للمشروع تصنيف المبادلة كتحوط للقيمة العادلة لأداة الدين ولكنه لا يستطيع تصنيف المبادلة كتحوط تدفق نقدي للتدفقات النقدية المستقبلية الصادرة لأداة الدين.

و.٢.٣ تحوط التدفق النقدي : إعادة إستثمار التدفقات النقدية ذات سعر فائدة ثابت

مشروع يعالج مخاطر أسعار الفائدة لديه بالصافي. بتاريخ ١ يناير ٢٠٠١ توقع المشروع تدفقات نقدية إجمالية واردة بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة على أصول ذات سعر ثابت وتدفقات نقدية إجمالية صادرة بمبلغ ٩٠ وحدة عملة على إلتزامات ذات سعر فائدة ثابت خلال الربع الأول من عام ٢٠٠٢. ولأغراض إدارة المخاطر يستعمل المشروع إتفاقية أسعار فائدة آجلة (FRA) المستلمة متغيرة والمدفوعة ثابتة وذلك من أجل التحوط للتدفق النقدي الصافي البالغ ١٠ وحدة عملة. ويخصص المشروع كبند متحوط له أول مبلغ ١٠ وحدة عملة من التدفقات النقدية الواردة من الأصول ذات سعر الفائدة الثابت في الربع الأول من عام ٢٠٠٢. هل يستطيع تصنيف إتفاقية أسعار الفائدة الآجلة (FRA) المستلمة متغيرة والمدفوعة ثابتة كتحوط تدفق نقدي لخطر التعرض لتغيرات التدفقات النقدية في الربع الأول من عام ٢٠٠٢ والمرتبطة بالأصول ذات سعر الفائدة الثابت؟

كلا. إن إتفاقية أسعار الفائدة الآجلة (FRA) غير مؤهلة لتحوط تدفق نقدي لتغطية التدفق النقدي الخاص بالأصول ذات سعر الفائدة الثابتة لأنها غير معرضة لخطر التدفق النقدي. إلا أن المشروع يستطيع تصنيف إتفاقية أسعار الفائدة الآجلة (FRA) كتحوط للقيمة العادلة للخطر الذي يوجد قبل تحويل التدفقات النقدية.

في بعض الحالات يستطيع المشروع أيضاً أن يتحوط لمخاطر أسعار الفائدة المرتبطة بإعادة الإستثمار المتوقع للأصل والفوائد التي يستلمها من الأصول ذات سعر الفائدة الثابت (أنظر السؤال و.٢.٦)، وفي هذا المثال، فإن إتفاقية أسعار الفائدة الآجلة (FRA) على كل حال ليست مؤهلة لمحاسبة تحوط التدفقات النقدية لأنها تزيد بدلاً من أن تنقص التغيرات في التدفقات النقدية للفوائد الناتجة عن إعادة إستثمار التدفقات النقدية للفوائد "على سبيل المثال: (إذا إرتفعت أسعار السوق سيكون هناك تدفق نقدي وارد من إتفاقية أسعار الفائدة الآجلة وزيادة في التدفقات النقدية الواردة المتوقعة من إعادة إستثمار التدفقات النقدية الواردة من الأصول ذات سعر الفائدة الثابت"). وهي على كل حال قد تكون مؤهلة بشكل كبير لتحوط للتدفق النقدي لجزء من إعادة تمويل التدفقات النقدية الصادرة على أساس إجمالي.

و.٣.٣ تحوط العملة الأجنبية

الشركة (أ) لديها إلتزام بالعملة الأجنبية تستحق الدفع بعد ٦ شهور وترغب في التحوط ضد تقلبات أسعار العملات الأجنبية وذلك للمبلغ المستحق الدفع بتاريخ التسديد. ولذلك فهي تدخل في عقد أجل لشراء عملات أجنبية خلال ستة شهور. فهل يجب التعامل مع التحوط على أنه:-

(أ) **تحوط قيمة عادلة لإلتزام بعملة أجنبية مع الإعتراف في الربح أو الخسارة في نهاية العام بالأرباح والخسائر الناتجة عن إعادة تقدير الإلتزام والعقد الآجل؛ أو**

(ب) **أم تحوط تدفق نقدي للمبلغ الذي يتم تسديده في المستقبل مع الإعتراف في الدخل الشامل الآخر بالأرباح والخسائر الناتجة عن إعادة تقدير العقد الآجل؟**

معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يمنع أياً من هذين الأسلوبين، فإذا عومل التحوط على أنه تحوط قيمة عادلة فإن الربح أو الخسارة المتحققين من إعادة قياس القيمة العادلة لأداة التحوط والبند المتحوط له يعترف بها فوراً في الأرباح أو الخسائر الصافية، وإذا عومل التحوط على أنه تحوط تدفق نقدي مع الإعتراف في الدخل الشامل الآخر بالأرباح أو الخسائر المتحققة من إعادة قياس العقد الآجل فإن الربح أو الخسارة يدخلان في الأرباح أو الخسائر الصافية للفترة أو الفترات التي يؤثر فيها البند المتحوط له (الإلتزام) على الأرباح أو الخسائر الصافية، لذلك فإذا تحقق التحوط فعلياً فإن الربح أو خسارة المشتقة يحول إلى الأرباح أو الخسائر الصافية لنفس الفترات التي يتم فيها إعادة قياس الإلتزام وليس عندما يحصل الدفع. انظر السؤال (و.٤.٣).

و.٤.٣ تحوط التدفق النقدي لعملة أجنبية

يقوم مشروع بتصدير منتج ما بسعر محسوب بالعملة الأجنبية. وبتاريخ البيع يحصل المشروع على إلتزام (ورقة قبض) بثمن البيع تدفع بعد تسعين يوماً ويدخل في عقد عملة أجنبية أجل مدته تسعون يوماً بنفس عملة ورقة القبض للتحوط لمخاطر سعر صرف العملة الأجنبية.

بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ يتم تسجيل البيع بالسعر الفوري بتاريخ البيع ويتم إعادة إظهار ورقة القبض خلال فترة التسعين يوماً على ضوء التغيرات في أسعار الصرف وينقل الفرق إلى الأرباح أو الخسائر الصافية (الفقرة ٢٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢١ والفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢١).

إذا تم تصنيف عقد العملة الأجنبية كأداة تحوط. هل يكون للمشروع الخيار بين تصنيف عقد العملة الأجنبية كتحوط للقيمة العادلة لمخاطر أسعار صرف العملة الأجنبية على ورقة القبض أو تصنيفه كتحوط للتدفق النقدي الناتج من تحصيل ورقة القبض؟

نعم. إذا قام المشروع بتخصيص عقد العملة الأجنبية كتحوط للقيمة العادلة فإن الربح أو الخسارة الناتجة عن إعادة قياس عقد العملة الأجنبية الآجل بالقيمة العادلة يعترف به في الأرباح أو الخسائر الصافية وكذلك الربح أو الخسارة عند إعادة قياس ورقة القبض يعترف به أيضاً في الأرباح أو الخسائر الصافية.

وإذا قام المشروع بتخصيص عقد العملة الأجنبية كتحوط تدفق نقدي لمخاطر العملة المرتبطة بتحصيل ورقة القبض فإن جزء الربح أو الخسارة الذي يتقرر أنه تحوط فعال يعترف به في الدخل الشامل الآخر والجزء غير الفعال يعترف به في الأرباح أو الخسارة الصافية (الفقرة ٩٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). والمبلغ الذي يعترف به في الدخل الشامل الآخر يتم إعادة تصنيفه إلى الأرباح أو الخسائر الصافية في نفس الفترة أو الفترات التي تتأثر فيها الأرباح أو الخسائر الصافية بالتغيرات في إعادة قياس ورقة القبض كتعديلات إعادة التصنيف (الفقرة ١٠٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

و.٥.٣ تحوط القيمة العادلة : أداة الدين ذات سعر فائدة متغير

هل يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تصنيف جزء من مخاطر أداة دين ذات سعر فائدة متغير كبند متحوط له في علاقة تحوط القيمة العادلة؟

نعم. أداة الدين ذات سعر الفائدة المتغير قد تكون معرضة لتغيرات في قيمتها نتيجة للمخاطر الإئتمانية، كما إنها قد تكون أيضاً عرضة لتغيرات في قيمتها العادلة بسبب تحركات أسعار الفائدة في السوق في الفترات التي يتم بينها تعديل وتثبيت وضع أداة الدين ذات سعر الفائدة المتغير، فعلى سبيل المثال إذا كانت شروط أداة الدين تتضمن تعديل دفعات الفائدة السنوية سنوياً على أساس أسعار الفائدة في السوق كل عام فإن جزءاً من أداة الدين يكون عرضة لتغييرات في القيمة العادلة خلال العام.

و.٦.٣ تحوط القيمة العادلة : المخزون

الفقرة ٨٦(أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن تحوط القيمة العادلة هو "تحوط لمخاطر التغيرات في القيمة العادلة في أصل أو... إلتزام معترف به والتي تعزى إلى خطر معين وتؤثر على الدخل الصافي المعلن". هل يستطيع مشروع تصنيف المخزونات مثل مخزون النحاس كبند متحوط له في تحوط قيمة عادلة لمخاطر التغيرات في أسعار المخزونات مثل سعر النحاس رغم أن المخزون يقاس بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢ *"المخزون"*؟

نعم. المخزون يمكن التحوط للتغيرات في قيمته العادلة نتيجة لتغيرات أسعار النحاس لأن التغير في القيمة العادلة للمخزون سوف يؤثر في الأرباح أو الخسائر الصافية عند بيع المخزون أو تخفيض قيمته المسجلة. وتصبح القيمة المسجلة المعدلة هي أساس التكلفة لغرض تطبيق مبدأ الأقل بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢. وأن أداة التحوط المستعملة في تحوط القيمة العادلة للمخزون يمكن أيضاً أن تكون مؤهلة كتحوط تدفق نقدي للبيع المستقبلي للمخزون.

و.٧.٣ محاسبة التحوط : العملية المتوقعة

بالنسبة لتحوطات التدفق النقدي، العملية المتوقعة موضوع التحوط يجب أن يكون محتملاً جداً وقوعها، فكيف يجب تفسير مصطلح (محتملاً جداً)؟

إن المصطلح (محتملاً جداً) يدل دلالة أكبر بكثير لإحتمال الحدوث مما يعطيه مصطلح (الحدوث أكثر إحتمالاً من عدم الحدوث). وإن تقييم إحتمال حدوث العملية المتوقعة لا يبنى فقط على نية الإدارة لأن النية هي أمر لا يمكن التحقق منه. وإن إحتمالية حدوث العملية يجب أن تدعم بحقائق يمكن ملاحظتها وكذلك الظروف المحيطة.

عند تقييم إحتمال حدوث العملية المتوقعة يجب أخذ الأمور التالية بعين الإعتبار:-

(أ) تكرار حدوث عمليات سابقة مشابهة؛

(ب) القدرة المالية والتشغيلية للمنشأة لتنفيذ العملية؛

(ج) تخصيص جوهري للموارد من أجل نشاط محدد (على سبيل المثال وجود مرفق تصنيعي يمكن إستخدامه على المدى القصير لإنتاج نوع محدد من السلع)؛

(د) مدى الخسائر أو المعوقات للعمليات الذي قد تحصل إذا لم تتحقق العملية؛

(هـ) إحتمال أن عمليات أخرى ذات خصائص مختلفة جداً يمكن إستخدامها لتحقيق نفس الغرض العملي (مثلاً، المشروع الذي ينوي توفير أموال قد يكون له أساليب عديدة لتحقيق ذلك، بدءاً من قرض بنكي قصير الأجل وصولاً إلى طرح أسهم للاكتتاب العام)؛ و

(و) خطة العمل للمشروع.

فعندئذ كلما كانت العملية بعيدة كلما قل إحتمال أن العملية يمكن إعتبارها "محتملة جداً" ولزم أيضاً دليل أقوى لدعم الإدعاء بأن العملية محتملة جداً. العوامل الأخرى المهمة على نحو مماثل هو أنه كلما كانـت المعاملـة المتنبأ بها بعيدة الإحتمال، كلما كان أقل إحتمالا أن تُعتبر المعاملة مرجحة إلى حد كبير وكلما كـان الـدليل اللازم أقوى لدعم تأكيد بأنها مرجحة إلى حد كبير.

فعلى سبيل المثال، العملية المتوقعة بعد خمس سنوات يكون حدوثها أقل إحتمالاً من عملية متوقعة خلال سنة واحدة. وعلى كل حال، فإن دفعات الفوائد المتوقعة لعشرين سنة قادمة على أداة دين ذات سعر فائدة متغير تعتبر محتملة جداً إذا كانت مدعمة بإلتزام تعاقدي قائم.

علاوة على ذلك، إذا تساوت العوامل الأخرى، كلما زادت الكمية المادية (الفعلية) أو القيمة المستقبلية لعملية متوقعة منسوبة إلى عمليات المشروع من ذات النوعية كلما نقصت إمكانية إعتبار العملية محتمل حدوثها جداً ولزم دليل أقوى لدعم الادعاء بأن العملية محتملة جداً. على سبيل المثال يلزم عموماً دليل أقل لدعم مبيعات محتملة تبلغ ١٠,٠٠٠ وحدة خلال الشهر التالي من إحتمال بيع ٩٥٠,٠٠٠ وحدة في ذلك أشهر عندما يكون معدل المبيعات حديثاً هو ٩٥٠,٠٠٠ وحدة شهرياً خلال الشهور الثلاث الأخيرة.

وإذا وجدت سوابق لتخصيص تحوطات لعمليات متوقعة ثم اتخاذ قرار بأن تلك العمليات لم تعد متوقعة سيضع محل تساؤل قدرة المنشأة على أن تتنبأ بدقة بالعمليات المتوقعة وما إذا كان من المناسب إستعمال محاسبة التحوط مستقبلاً لعمليات متوقعة مشابهة.

و.٨.٣ تصنيف التحوطات بأثر رجعي

هل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح بتخصيص علاقة تحوط بأثر رجعي؟

كلا. تصنيف علاقات التحوط يكون تأثيره للمستقبل إعتباراً من تاريخ توفر جميع شروط محاسـبة التحـوط الواردة بالفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبصفة خاصة، يمكن تطبيق محاسبة التحوط فقـط مـن التاريخ الذي يستكمل فيه التوثيق اللازم لعلاقة التحوط، بما في ذلك التعرف على أداة التحوط وبند أو عمليـة التحوط، ذات العلاقة وطبيعة المخاطرة المتحوط لها، وكيف سيقوم المشروع بتقييم فاعلية التحوط.

و.٩.٣ محاسبة التحوط : التخصيص عند بداية التحوط

هل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح بأن يخصص عقد مشتق ويوثق بشكل رسمي كأداة تحوط بعد الدخول في العقد المشتق؟

نعم. بأثر مستقبلي، ولأغراض محاسبة التحوط، يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تخصيص أداة التحـوط وتوثيقها رسمياً كذلك منذ إنشاء علاقة التحوط (الفقرة ٨٨ من معيار المحاسـبة الـدولي ٣٩) أي أن علاقـة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التحوط لا يمكن تخصيصها بأثر رجعي، كذلك فهو يمنع تخصيص علاقة تحوط لجزء فقط من الفترة التي تظل فيها علاقة التحوط قائمة (الفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). إلا أنه ليس إلتزاماً أن تتم حيازة أداة التحوط عند إنشاء علاقة التحوط.

و.١٠.٣ محاسبة التحوط : التعرف على العملية المتوقعة المتحوط لها

هل يمكن التعرف على العملية المتوقعة على إنها شراء أو بيع آخر ١٥,٠٠٠ وحدة من منتج ما في فترة محددة أو نسبة مئوية من المشتريات أو المبيعات خلال فترة معينة؟

كلا. يجب التعرف على العملية المتوقعة المتحوط لها وتوثيقها بشكل محدد بما فيه الكفاية حتى إذا تحققت العملية المتوقعة يكون من الواضح ما إذا كانت العملية هي العملية المتحوط لها أم لا. لذلك، يمكن التعرف على عملية متوقعة على أنها أول ١٥,٠٠٠ وحدة تباع خلال فترة محددة قدرها ثلاثة شهور ولكن لا يمكن التعرف عليها على إنها آخر ١٥,٠٠٠ وحدة بيعت من المنتج خلال ثلاثة شهور لأن الخمسة عشر ألف وحدة لم يكن ممكناً التعرف عليها عندما تحدث. ولنفس السبب، فإن العملية المتوقعة لا يمكن تحديدها فقط بنسبة مئوية من المبيعات أو المشتريات خلال فترة ما إذا كانت علاقة التحوط فاعلة وما إذا كانت مؤهلة لمواصلة محاسبة التحوط.

و.١١.٣ تحوط التدفق النقدي : توثيق توقيت العملية المتوقعة

من أجل التحوط لعملية متوقعة، هل توثيق علاقة التحوط التي يتم إنشاؤها عند بداية التحوط يجب أن يبين التاريخ أو الفترة الزمنية التي يتوقع فيها تحقق العملية المتوقعة؟

نعم. من أجل التأهل لمحاسبة التحوط، يجب أن يكون التحوط عائداً لخطر معروف ومحدد (الفقرة ١١٠ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) كما أنه يجب أن يكون ممكناً قياس فاعليته بشكل يعتمد عليه (الفقرة ٨٨ (د) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). كما أن العملية المتوقعة المتحوط لها يجب أن يكون تحققها محتملاً إلى حد كبير (الفقرة ٨٨ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). ولتحقيق هذه الشروط، لا يطلب من المشروع أن يتنبأ ويوثق التاريخ الذي ستتحقق فيه العملية المتوقعة بالضبط، إلا أنه على كل حال يطلب من المشروع تعريف وتوثيق الفترة الزمنية التي يتوقع فيها تحقق العملية المتوقعة وذلك ضمن مجال زمني محدد بشكل معقول وضيق بشكل عام إعتباراً من تاريخ محتمل جداً، وذلك كأساس لتقييم فاعلية التحوط، ومن أجل تقرير أن التحوط سيكون ذا فاعلية مرتفعة طبقاً للفقرة ٨٨ (د) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، قد يكون من الضروري ضمان أن يتم تقاص التغييرات في القيمة العادلة للتدفقات النقدية المتوقعة مع التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط، ويمكن أن يتحقق هذا فقط إذا كانت التدفقات النقدية مبرمجة زمنياً بحيث تحصل في أوقات متقاربة بعضها من بعض. وإذا لم يعد من المتوقع حصول العملية المتوقعة فإنه يتم إيقاف محاسبة التحوط طبقاً للفقرة ١٠١ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

و.٤ عدم فاعلية التحوط

و.١.٤ التحوط على أساس ما بعد الضريبة

يتم إجراء التحوط في العادة على أساس ما بعد الضريبة. فهل يتم تقدير فاعلية التحوط بعد الضرائب؟

معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح، ولكن لا يفرض، بتقييم فاعلية التحوط على أساس ما بعد الضريبة. فإذا تم إجراء التحوط على أساس ما بعد الضريبة فإنه يتم تصنيفها هكذا منذ البداية كجزء من توثيق رسمي لعلاقة وإستراتيجية التحوط.

و.٢.٤ فاعلية التحوط: التقييم على أساس تراكمي

الفقرة ٨٨(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب أن التحوط يفترض أن يكون عالي الفعالية. هل يجب تقييم فاعلية التحوط المتوقعة بشكل منفصل لكل فترة أو بشكل تراكمي على مدى عمر علاقة التحوط؟

يمكن تقييم فاعلية علاقة التحوط المتوقعة على أساس تراكمي إذا كان قد تم تخصيص التحوط على ذلك الأساس وكان ذلك متضمناً في توثيق التحوط المناسب. ولذلك، وحتى لو كان التحوط ليس متوقعاً جداً أن يكون فاعلاً جداً في فترة معينة فإنه لا يمنع تطبيق محاسبة التحوط إذا كان من المتوقع أن تظل الفاعلية عالية بما فيه الكفاية عبر عمر علاقة التحوط، إلا أن أي عدم فاعلية يجب الإعتراف بها في الإيرادات عند حصولها.

لإيضاح ذلك : قامت شركة بتصنيف مبادلة أسعار فائدة مبنية على أساس سعر الفائدة بين البنوك كتحوط لقرض بسعر الفائدة الأساسية في المملكة المتحدة مضافاً إليه هامشاً معيناً. ويتغير سعر الفائدة في المملكة المتحدة ربما مرة كل ثلاثة شهور أو أقل بزيادة ٢٥ إلى ٥٠ نقطة أساسية، بينما سعر الفائدة بين البنوك يتغير يومياً. وعلى مدى فترة سنة أو سنتين يتوقع أن يكون التحوط سليماً تقريباً، إلا أنه على كل حال ستكون هنالك فترات ربعية (ثلاثة شهور) لا يتغير فيها سعر الفائدة في المملكة المتحدة بينما يتغير سعر الفائدة بين البنوك تغيراً كبيراً، وإن هذا لا يمنع بالضرورة محاسبة التحوط.

و.٣.٤ فعالية التحوط: مخاطر إئتمان النظير

هل يجب على المشروع أن يأخذ بعين الإعتبار إحتمال تقصير النظير لأداة التحوط عند تقييم فعالية التحوط؟

نعم. لا يستطيع المشروع أن يتجاهل ما إذا كان قادر على جمع كافة المبـالغ المـستحقة بموجـب الأحكـام التعاقدية لأداة التحوط أم لا. وعند تقييم فعالية التحوط عند بداية التحوط وعلى أساس مستمر، يجـب علـى المشروع أن يأخذ بعين الإعتبار مخاطر أن النظير لأدوات التحوط سيقوم بالتقصير عن طريق الإخفاق فـي عمل أية دفعات تعاقدية للمشروع. إذا كان من المحتمل أن يقوم النظير بالتقصير عند تحوط التدفق النقـدي، فلن يستطيع المشروع أن يستنتج أنه من المتوقع أن تكون علاقة التحوط ذات فعالية عالية في تحقيق تـدفقات نقدية متوازنة. وكنتيجة لذلك، فإنه لن يتم الإستمرار بمحاسبة التحوط. ومن أجل تحوط قيمة عادلة، فإن القيمة العادلة لأداة التحوط سوف تتغير، ويؤثر ذلك على تقييم ما إذا كانت علاقة التحوط فعالة وما إذا كانت تتأهـل لإستمرار محاسبة التحوط، إذا كان هناك تغيراً في الإئتمان المالي للنظير.

و.٤.٤ فاعلية التحوط : إختبارات الفعالية

كيف يجب قياس فعالية التحوط لأغراض التأهيل المبدئي لمحاسبة التحوط وللتأهيل المستمر؟

معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يعطي توجيها معينا حول كيفية إجراء إختبارات الفاعلية. وتنص الفقرة ١٠٥ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أن التحوط عادة يعتبر ذا فاعلية عالية إذا كان المشروع عند إنشائه وطيلة مدته، يمكنه أن يتوقع أن تغير القيم العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التحوط والبند المتحوط له ستكون تقريباً متعادلة تماماً، وعلاوة على ذلك فالفقرة ١٠٥ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب (ب) أن تكون النتائج الفعلية هي ضمن نطاق ٨٠% - ١٢٥% (أ) وأن يتم تحديده بطرق مختلفة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن ملاءمة أسلوب معين من أساليب تقييم فاعلية التحوط تعتمد على طبيعة الخطر المتحوط له ونوع أداة التحوط المستعملة. ويجب أن يكون أسلوب تقييم الفاعلية معقولاً ومنسجماً مع التحوطات الأخرى المشابهة إلا إذا كان هناك مبرر واضح لإستعمال أساليب مختلفة. ويطلب من المشروع عند إنشاء التحوط توثيق كيفية قياس الفاعلية وتطبيق ذلك الأسلوب من إختبارات الفاعلية على أساس ثابت طيلة مدة التحوط.

يمكن إستعمال أساليب فنية حسابية متعددة لقياس فاعلية التحوط، بما في ذلك تحليل النسب، أي المقارنة بين أرباح وخسائر التحوط والأرباح والخسائر المقابلة للبند المتحوط له في وقت معين، وأساليب القياس للإحصائية مثل التحليل التراجعي. وإذا استخدم أسلوب التحليل التراجعي، فإن السياسات الموثقة للمشروع فيما يتعلق بتقييم الفاعلية يجب أن تحدد كيف يتم تقييم نتائج التراجع.

و.٥.٤ فاعلية التحوط : التقاص بنسبة أقل من ١٠٠%

إذا تم إعتبار تحوط تدفق نقدي على إنه ذو فاعلية عالية لأن تقاص الخطر الفعلي هو ضمن نطاق الانحراف ٨٠% - ١٢٥% عن التقاص الكامل. هل الربح أو الخسارة الناتجين عن الجزء غير الفاعل من التحوط يعترف به في الدخل الشامل الآخر ؟

كلا. الفقرة ٩٥ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أنه يتم الإعتراف بالجزء الفاعل فقط في الدخل الشامل الآخر. والفقرة ٩٥ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب إدخال الجزء غير الفاعل في الأرباح أو الخسائر.

و.٧.٤ إفتراض فاعلية التحوط كاملة

إذا كانت الشروط الأساسية لأداة التحوط هي نفسها بالنسبة للأصول أو الإلتزامات المتحوط لها بالكامل أو العملية المتوقعة المتحوط لها، هل يمكن للمشروع أن يفترض وجود فاعلية تحوط كاملة دون حاجة لإختبارات فاعلية أخرى؟

كلا. الفقرة ٨٨ (هـ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب من المشروع تقييم التحوطات على أساس مستمر لفاعلية التحوط. ولا يستطيع المشروع إفتراض فاعلية التحوط حتى ولو كانت الشروط الأساسية لأداة التحوط والبند المتحوط له هي نفسها، لأن عدم فاعلية التحوط قد تحصل لأسباب أخرى مثل سيولة الأدوات أو مخاطرها الإئتمانية (الفقرة ١٠٩ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). لكن المشروع، يمكنه على كل حال تصنيف مخاطر معينة فقط (من بين مخاطر إجمالية) على إنها متحوط لها وبذلك تزيد من فاعلية علاقة التحوط. على سبيل المثال بالنسبة لتحوط القيمة العادلة لأداة دين إذا كانت أداة التحوط المشتقة مخاطرها الإئتمانية تعادل تصنيف أأ فإنه يمكن أن يخصص الخطر المتعلق بتحركات أسعار الفائدة المصنفة أأ كبند متحوط له، وفي تلك الحالة لا يكون لتغيرات هوامش الإئتمان تأثير على فاعلية التحوط.

و.٥ تحوط التدفق النقدي

و.١.٥ محاسبة التحوط: الأصول النقدية غير المشتقة والإلتزامات النقدية غير المشتقة المستخدمة كأداة تحوط

إذا خصص مشروع أصل نقدي غير مشتق كأداة تحوط تدفقات نقدية عملة أجنبية لتسديد رأسمال إلتزام نقدي غير مشتق، فهل يتم الإعتراف في الأرباح والخسائر الصافية بفروقات أسعار الصرف على البند المتحوط له (الفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢١) في حين أن فروقات سعر الصرف على أداة التحوط سيعترف بها في الدخل الشامل الآخر إلى حين تسديد الإلتزام (الفقرة ٩٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)؟

كلا. إن فروقات سعر الصرف على الأصل النقدي والإلتزام النقدي كلها يتم الإعتراف بها في الأرباح والخسائر الصافية خلال الفترة التي تتحقق فيها الفروقات (الفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢١). تحدد

الفقرة ٨٣ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أنه إذا كانت هناك علاقة تحوط بين أصل مالي غير مشتق، وإلتزام نقدي غير مشتق، فإن التغييرات في القيم العادلة لتلك الأصول تدخل في الأرباح والخسائر الصافية.

و.٢.٥ تحوطات التدفق النقدي : أداء أداة التحوط (١)

المشروع (أ) لديه إلتزام بمبلغ ١,٠٠٠ وحدة عملة ذات سعر فائدة عائم ويوافي على استحقاقها خمس سنوات. فيدخل المشروع في مبادلة أسعار فائدة مستلمة ثابتة، ومدفوعة عائمة مدتها خمس سنوات بنفس العملة وبنفس شروط الإلتزام وذلك لتحوط للتعرض لدفعات التدفق النقدي المتغيرة على الإلتزام ذا سعر الفائدة العائم والتي تعزى إلى مخاطر أسعار الفائدة، وفي البداية كانت القيمة العادلة للمبادلة صفراً. ولاحقاً كان هناك زيادة قدرها ٤٩ وحدة عملة في القيمة العادلة للمبادلة. وأن هذه الزيادة كانت حصيلة تغيير قدرها (٥٠ وحدة عملة) ناتج عن زيادة أسعار الفائدة في السوق وتغيير سلبي قدره (١ وحدة عملة) ناتج عن زيادة المخاطر الإئتمانية للطرف المناظر في المبادلة، ولم تتغير القيمة العادلة للإلتزام ذا سعر الفائدة العائم لكن القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية (اللازمة لتقاص التعرض للتدفقات النقدية ذات سعر الفائدة المتغير على الإلتزام) زادت بمقدار٥٠ وحدة عملة. فعلى إفتراض أن المشروع قرر أن علاقة التحوط لا تزال فاعلة إلى حد كبير. هل يوجد هناك عدم فاعلية يلزم إدخاله في الأرباح أو الخسائر الصافية؟

كلا. إن التحوط لمخاطر أسعار الفائدة ليس فاعلاً تماماً إذا كان جزء من التغيير في القيمة العادلة للمشتقة ناتج عن المخاطر الإئتمانية للفريق المناظر (الفقرة ١٠٩ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، على كل حال، بما أن المشروع (أ) قد قرر أن علاقة التحوط لا تزال فاعلة إلى حد كبير فإنه يجري والمعترف بها في الدخل الشامل الآخر بالجزء الفاعل من التغير في القيمة العادلة للمبادلة أي التغير الصافي في القيمة العادلة والبالغ (٤٩وحدة عملة). ولا يجري أي قيد على حساب الأرباح أو الخسائر الصافية بسبب التغيير في القيمة العادلة للمبادلة الذي يعزى إلى تراجع النوعية الإئتمانية للفريق المناظر في المبادلة لأن التغير المتراكم في القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية اللازمة لتقاص خطر التعرض لتدفقات نقدية ذات سعر فائدة متغير للبند المتحوط له، أي ٥٠ وحدة عملة، يتجاوز التغيير في قيمة أداة التحوط أي ٤٩ وحدة عملة.

	مدين	دائن
المبادلة	٤٩ وحدة عملة	
الدخل الشامل الآخر		٤٩ وحدة عملة

وإذا استنتج المشروع (أ) أن علاقة التحوط لم تعد عالية الفاعلية فإنه يوقف محاسبة التحوط بالنسبة للمستقبل إعتباراً من التاريخ الذي لم تعد فيه علاقة التحوط عالية الفاعلية طبقاً للفقرة ١٠١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

هل تتغير الإجابة إذا حصل بدلاً من ذلك أن القيمة العادلة للمبادلة قد إرتفعت إلى (٥١ وحدة عملة) منها (٥٠ وحدة عملة) نتجت عن زيادة أسعار الفائدة في السوق و(١ وحدة عملة) نتج عن إنخفاض المخاطر الإئتمانية للفريق المناظر في المبادلة؟

نعم. في هذه الحالة يكون هناك قيد دائن بقيمة (١ **وحدة عملة**) إلى حساب الأرباح أو الخسائر الصافية نتيجة التغيير في القيمة العادلة للمبادلة والذي يعزى إلى التحسن في النوعية الإئتمانية للفريق المناظر في المبادلة. وذلك لأن التغير المتراكم في القيمة العادلة لأداة التحوط، أي ٥١ **وحدة عملة**، يتجاوز التغير المتراكم في القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية اللازمة لتقاص التعرض لخطر التدفقات النقدية ذات السعر المتغير من البند المتحوط له (أي٥٠ **وحدة عملة**) والفرق البالغ (١ **وحدة عملة**) يمثل عدم الفاعلية الإضافي الذي يعزى إلى أداة التحوط المشتقة (أي المبادلة) ويدخل في الأرباح أو الخسائر.

	مدين	دائن
المبادلة	٥١ وحدة عملة	
الدخل الشامل الآخر		٥٠ وحدة عملة
الأرباح أو الخسائر الصافية		١ وحدة عملة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

و.٣.٥ تحوطات التدفق النقدي : أداء أداة التحوط (٢)

بتاريخ ٣٠ سبتمبر ٢٠×١، أجرى المشروع (أ) تحوطاً للبيع المتوقع لكمية ٢٤ طناً من عجينة الورق بتاريخ ١ مارس ٢٠×٢ وذلك من خلال الدخول في عقد أجل قصير الأمد لكمية ٢٤ طناً من العجينة. ويقضي العقد بالتسديد الصافي بالنقد الذي يتحدد بالفرق بين السعر الفوري المستقبلي للعجينة في بورصة سلع محددة وبين ١,٠٠٠ وحدة عملة. ويتوقع المشروع (أ) أن يبيع العجينة في سوق محلية مختلفة. ويقرر المشروع (أ) أن العقد الأجل هو تحوط فاعل للبيع المتوقع كما أن الشروط الأخرى لمحاسبة التحوط قد توفرت. ويقوم المشروع بتقييم فاعلية التحوط بمقارنة التغيير الكلي في القيمة العادلة للعقد الآجل مع التغيير في القيمة العادلة للتدفقات النقدية الواردة المتوقعة. وبتاريخ ٣١ ديسمبر إرتفع السعر الفوري للعجينة في كل من السوق المحلي والبورصة، وكان الإرتفاع في السوق المحلي أكثر من الإرتفاع في البورصة، ونتيجة لذلك فإن القيمة الحالية للتدفق النقدي الوارد المتوقع من البيع في السوق المحلي هو ١,١٠٠ وحدة عملة. فالقيمة العادلة للعقد الآجل للمشروع (أ) هي ناقص ٨٠ وحدة عملة. فعلى إفتراض أن المشروع أ يقرر أن التحوط لا يزال عالي الفاعلية فهل هناك عدم فاعلية يجب إدخاله في الأرباح أو الخسائر.

كلا. في تحوط التدفق النقدي، لا يعترف بعدم الفاعلية في البيانات المالية عندما يكون التغير المتراكم في القيمة العادلة للتدفقات النقدية المتحوط لها أكثر من التغير المتراكم في قيمة أداة التحوط، وفي الحالة، هذه فإن التغير المتراكم في القيمة العادلة للعقد الآجل هو ٨٠ **وحدة عملة**، بينما أن القيمة العادلة للتغير المتراكم في التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للبند المتحوط له هي ١٠٠ **وحدة عملة**، وحيث أن القيمة العادلة للتغير المتراكم في التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للبند المتحوط له منذ إنشاء التحوط يتجاوز التغير المتراكم في القيمة العادلة لأداة التحوط (بالمبالغ المطلقة)، فإنه لا يعترف في الأرباح أو الخسائر الصافية بأي جزء من الربح أو الخسائر الناتجة عن أداة التحوط (الفقرة ٩٥(أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، وبما أن المشروع (أ) يرى أن علاقة التحوط لا تزال عالية الفاعلية فإنه يعترف به في الدخل الشامل الآخر كامل التغير في القيمة العادلة للعقد الآجل والبالغ ٨٠ **وحدة عملة**.

	مدين	دائن
	٨٠ وحدة عملة	
العقد الآجل		٨٠ وحدة عملة

أما إذا استنتج المشروع (أ) أن التحوط لم يعد عالي الفاعلية فإنه يتوقف عن محاسبة التحوط للمستقبل إعتباراً من التاريخ الذي لا تعود فيه علاقة التحوط عالية الفاعلية وطبقاً للفقرة ١٠١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

و.٤.٥ تحوطات التدفق النقدي : العملية المتوقعة تحدث قبل الفترة المحددة

قام مشروع بتخصيص مشتقة كأداة تحوط تدفق نقدي لعملية متوقعة، كبيع متوقع لسلعة ما مثلاً، وتتوفر في علاقة التحوط جميع شروط محاسبة التحوط بما في ذلك إشتراط معرفة وتوثيق الفترة التي يتوقع حصول العملية فيها خلال زمن معقول وقصير بصفة عامة (انظر السؤال و.١٧.٢). فإذا، أصبح من المتوقع لاحقاً أن العملية المتوقعة قد تتحقق في موعد أقرب مما هو متوقع أصلاً، هل يستطيع المشروع أن يستنتج أن هذه العملية هي مشابهة لتلك التي كان قد تم تخصيصها على إنها متحوط لها؟

نعم. فإن التغيير في توقيت العملية المتوقعة لا يؤثر على سريان التخصيص إلا أنه على كل حال، قد يؤثر على تقييم فاعلية علاقة التحوط. كذلك فإن أداة التحوط يلزم تخصيصها كأداة تحوط لكامل الفترة المتبقية من

مدتها لكي تظل مؤهلة كأداة تحوط (أنظر الفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والسؤال و.١٧.٢).

و.٥.٥ تحوطات التدفق النقدي : قياس فاعلية عملية التحوط لعملية متوقعة في أداة الدين

إن الإستثمار المتوقع في أصل ذا سعر فائدة يخلق خطر التعرض لتغيرات أسعار الفائدة لأن دفعات الفائدة المتعلقة بذلك ستكون على أساس سعر السوق الذي يكون قائماً عند حصول العملية المتوقعة. والهدف من تحوط التدفق النقدي ضد خطر تذبذب أسعار الفائدة هو تقاص آثار التغيرات المستقبلية في أسعار الفائدة من أجل الحصول على سعر ثابت واحد–وهو في العادة السعر الذي كان قائماً عند إنشاء التحوط والذي ينطبق مع مدة وموعد حدوث العملية المتوقعة، وخلال فترة التحوط ليس بالإمكان تحديد سعر الفائدة في السوق للعملية المتوقعة عندما يتم إنهاء التحوط أو عند حدوث العملية المتوقعة. في هذه الحالة، كيف يتم تقييم وقياس فاعلية التحوط؟

خلال هذه الفترة، يمكن قياس الفاعلية على أساس تغيرات أسعار الفائدة التي حصلت في الفترة بين تاريخ التخصيص وتاريخ قياس الفاعلية المؤقت. وإن أسعار الفائدة التي تستخدم لإجراء هذا القياس هي أسعار الفائدة التي تقابل مدة وموعد حدوث العملية المتوقعة والتي كانت قائمة عند إنشاء التحوط وتلك القائمة بتاريخ القياس كما يبينه الهيكل الزمني لأسعار الفائدة.

ولا يكفي عموماً مجرد المقارنة البسيطة بين التدفقات النقدية للبند المتحوط له والتدفقات النقدية الناتجة عن أداة التحوط المشتقة كما يتم دفعها أو إستلامها لأن مثل هذا الأسلوب يتجاهل توقعات المشروع حول ما إذا كانت التدفقات النقدية سيتم تقاصها في الفترات اللاحقة وما إذا كان سيحصل أي عدم فاعلية.

وتوضح المناقشة التالية آلية إنشاء علاقة تحوط تدفق نقدي وقياس فاعليتها. ولغرض الإيضاح نفترض أن مشروعاً يتوقع إصدار أداة دين مدتها سنة واحدة بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ **وحدة عملة** وذلك خلال ثلاثة شهور. وستدفع الأداة فوائد على أساس ربع سنوي والمبلغ الأساسي عند الإستحقاق. والمشروع معرض لإرتفاع أسعار الفائدة فيقيم علاقة تحوط التدفقات النقدية للفوائد لأداة الدين من خلال عقد أجل لمبادلة أسعار فائدة إفتتاحية ومدة المبادلة سنة واحدة وتبدأ بعد ٣ شهور لتتطابق مع شروط الإصدار المتوقع لأداة الدين. ويدفع المشروع فائدة ثابتة ويستلم فائدة متغيرة ويقوم المشروع بتخصيص المخاطرة المتحوط لها على إنها جزء الفائدة المبنى على أساس سعر الفائدة بين البنوك من الإصدار المتوقع لأداة الدين.

منحنى العائد

يشكل منحنى العائد الأساس لإحتساب التدفقات النقدية المستقبلية والقيمة العادلة لهذه التدفقات وذلك عند إنشاؤه وخلال سريان علاقة التحوط. وهو مبني على أساس العائد الحالي في السوق على السندات المشابهة والتي يتم تداولها في السوق، ويتم تحويل عوائد السوق إلى أسعار فائدة فورية (أسعار فورية أو أسعار الكوبونات التي بدون فوائد) من خلال حذف أثر دفعات الكوبونات على عائد السوق. وتستخدم أسعار الفائدة الفورية، لخصم التدفقات النقدية المستقبلية مثل دفعات رأس المال والفوائد للوصول إلى قيمتها العادلة، كما تستخدم

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأسعار الفورية لحساب أسعار العوائد الآجلة التي تستخدم لإحتساب التدفقات النقدية المستقبلية المتغيرة والمستقبلية. وإن العلاقة بين الأسعار الفورية والأسعار الآجلة لفترة واحدة توضحها المعادلة التالية :-

العلاقة بين الأسعار الفورية والآجلة

$$F = \frac{(1+SR_t)^t}{(1+SR_{t-1})^{t-1}} - 1$$

حيث، F = السعر المستقبلي (%)
SR = السعر الفوري (%)
t = هي الفترة الزمنية (مثلاً ١، ٢، ٣، ٤، ٥)

كذلك، لأغراض هذا الإيضاح نفترض فيما يلي على أساس ربع سنوي هيكل أسعار الفائدة بإستخدام الحساب المركب على أساس ربعي بتاريخ إنشاء التحوط.

منحنى العائد عند إنشاء التحوط – (بداية المرحلة ١)					
الفترات الآجلة	١	٢	٣	٤	٥
الأسعار الفورية	%٣,٧٥	%٤,٥	%٥,٥	%٦	%٦,٢٥
الأسعار الآجلة	%٣,٧٥	%٥,٢٥	%٧,٥١	%٧,٥	%٧,٢٥

الأسعار الآجلة لفترة واحدة تحتسب على أساس الأسعار الفورية بتواريخ الإستحقاق المقابلة، على سبيل المثال السعر الآجل الحالي للفترة ٢ محسوباً بإستخدام المعادلة أعلاه هو [١,٠٤٥٠٢/ ١,٠٣٧٥] - ١ = ٥,٢٥%. بذلك، فسعر الفائدة الجاري الأجل للفترة الحالية ٢ يختلف عن السعر الفوري للفترة ٢ لأن السعر الفوري هو سعر فائدة من بداية الفترة ١ (فوري) لنهاية الفترة ٢ بينما السعر الآجل هو سعر الفائدة من بداية الفترة ٢ حتى نهاية الفترة ٢.

البند المتحوط له

في هذا المثال، يتوقع المشروع إصدار أداة دين بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ مدتها سنة واحدة وذلك خلال ٣ شهور بدفعات فوائد ربع سنوية. والمشروع معرض لخطر إرتفاع أسعار الفائدة ويود حذف تأثير التدفقات النقدية لتغيرات أسعار الفائدة التي قد تحصل قبل تحقق العملية. فإذا إستبعاد ذلك الخطر سيحصل المشروع على سعر فائدة عند إصدار الدين يساوي سعر الفائدة على الكوبونات الآجلة ذات السنة الواحدة والسائدة في السوق حالياً وذلك خلال ٣ شهور. وإن ذلك السعر الآجل للكوبون، والذي يختلف عن السعر الآجل (الفوري)، هو ٦,٨٦% محسوباً من الهيكل الزمني لأسعار الفائدة المبين أعلاه، وهو سعر الفائدة في السوق القائم عند إنشاء علاقة التحوط على أساس شروط أداة الدين المتوقعة. وينتج عن ذلك أن القيمة العادلة للدين عند الإصدار تكون معادلة للقيمة الاسمية.

عند إنشاء علاقة التحوط يمكن إحتساب التدفقات النقدية لأداة الدين على أساس الهيكل الزمني الحالي لأسعار الفائدة. ولهذا الغرض يفترض أن أسعار الفائدة لا تتغير، وأن الدين سيصدر بسعر فائدة ٦,٨٦% عند بداية

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الفترة ٢. وفي هذه الحالة فإن التدفقات النقدية والقيمة العادلة لأداة الدين ستكون كما هي موضحة فيما يلي مع بداية الفترة ٢ :-

إصدار أداة دين بسعر فائدة ثابت **بداية الفترة ٢ – لا تغيير في السعر (السعر الفوري مبني على السعر الآجل)**						
		المجموع				
الفترات الآجلة الأصلية		*١*	*٢*	*٣*	*٤*	*٥*
الفترات المتبقية			*١*	*٢*	*٣*	*٤*
الأسعار الفورية			%٥,٢٥	%٦,٣٨	%٦,٧٥	%٦,٨٨
الأسعار الآجلة			%٥,٢٥	%٧,٥١	%٧,٥٠	%٧,٢٥٠
التدفقات النقدية:	*و ن*					
فائدة ثابتة بسعر@ ٦,٨٦%			١,٧١٦	١,٧١٦	١,٧١٦	١,٧١٦
المبلغ الأصلي						١٠٠,٠٠٠
القيمة العادلة:						
الفائدة	٦,٥٩٢		١,٦٩٤	١,٦٦٣	١,٦٣٢	٦,٠٣٠
المبلغ الأساسي	٩٣,٤٠٨					٩٣,٤٠٨
المجموع أ ١٠٠,٠٠٠/(١ +[٤/٠,٠٦٨٨])^{٤}	١٠٠,٠٠٠					

وحيث أن المفترض أن أسعار الفائدة لا تتغير فإن القيمة العادلة للفائدة ورأس المال تعادل القيمة الاسمية للعملية المتوقعة. وإن مبالغ القيمة العادلة تحتسب على أساس الأسعار الفورية السائدة عند إنشاء التحوط للفترات المنطبقة التي سيحصل فيها التدفق النقدي لو أن الدين قد تم إصداره بتاريخ العملية المتوقعة. وهي تعكس أثر خصم تلك التدفقات على أساس الفترات المتبقية بعد إصدار أداة الدين، على سبيل المثال يستعمل السعر الفوري البالغ ٦,٣٨% لغرض خصم التدفق النقدي للفوائد التي يتوقع دفعها في الفترة ٣، ولكنها تخصم فقط لفترتين لأنها ستحصل بعد مرور فترتين بعد حدوث العملية المتوقعة.

أما أسعار الفوائد الآجلة فهو نفسها المبنية سابقاً لأنه يفترض أن أسعار الفائدة لا تتغير. أما الأسعار الفورية فهي مختلفة ولكنها واقعياً لم تتغير. فهي تمثل الأسعار الفورية أجله بعد فترة واحدة ومبنية على أسعار الفائدة السارية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أداة التحوط

إن الهدف من التحوط هو الحصول على سعر فائدة إجمالي على العملية المتوقعة وأداة التحوط بما يعادل ٦,٨٦% وهو سعر الفائدة في السوق عند إنشاء التحوط للمدة من الفترة ٢ حتى الفترة ٥. وهذا الهدف يتم تحقيقه من خلال الدخول في مبادلة سعر فائدة إفتتاحي أجل ومبادلة سعر فائدة ثابت قدره ٦,٨٦%. وبناء على الهيكل الزمني لأسعار الفائدة عند بداية التحوط فإن القيمة العادلة لدفعات الفائدة على مبادلة أسعار الفائدة ستكون مساوية للقيمة العادلة لدفعات أسعار الفائدة المتغيرة مما ينتج عنه أن القيمة العادلة لمبادلة أسعار الفائدة هي صفر. وإن التدفقات النقدية المتوقعة من مبادلة أسعار الفائدة ومبالغ القيمة العادلة الخاصة بها موضحة في الجدول التالي:

سعر الفائدة على المبادلة					
		المجموع			
الفترات الآجلة الأصلية		*١*	*٢*	*٣*	*٤*	*٥*
الفترات المتبقية			*١*	*٢*	*٣*	*٤*
التدفقات النقدية:	*و ن*		*و ن*	*و ن*	*و ن*	*و ن*
فائدة ثابتة بسعر ٦,٨٦%			١,٧١٦	١,٧١٦	١,٧١٦	١,٧١٦
الفائدة المتغيرة المتوقعة			١,٣١٣	١,٨٧٧	١,٨٧٦	١,٨١٣
المتوقع على أساس السعر الأجل			*%٥,٢٥*	*%٧,٥١*	*%٧,٥٠*	*%٧,٢٥*
الفائدة الصافية			(٤٠٣)	١٦١	١٦٠	٩٧
القيمة العادلة:						
سعر الخصم (الفوري)			*%٥,٢٥*	*%٦,٣٨*	*%٦,٧٥*	*%٦,٨٨*
الفائدة الثابتة	٦,٥٩٢		١,٦٩٤	١,٦٦٣	١,٦٣٢	١,٦٠٣
الفائدة المتغيرة المتوقعة	٦,٥٩٢		١,٢٩٦	١,٨١٩	١,٧٨٤	١,٦٩٣
القيمة العادلة لمبادلة أسعار الفائدة	٠		(٣٩٨)	١٥٦	١٥٢	٩٠

عند إنشاء التحوط كان سعر الثابت على المبادلة الآجلة مساوياً للسعر الثابت الذي سيستلمه المشروع لو إستطاع إصدار الدين خلال ثلاثة شهور بالسعر السائدة اليوم.

إذا تغيرت أسعار الفائدة في الفترة التي يكون فيها التحوط لا يزال قائماً يمكن قياس فاعلية التحوط بطرق عديدة.

لنفترض أن أسعار الفائدة قد تغيرت كما هو موضح أدناه مباشرة قبل إصدار الدين في بداية الفترة ٢.

منحنى العائد – أسعار الفائدة زادت بمقدار ٢٠٠ نقطة

قياس فاعلية التحوط					
الفترات الآجلة	*١*	*٢*	*٣*	*٤*	*٥*
الفترات المتبقية		*١*	*٢*	*٣*	*٤*
الأسعار الفورية		%٥,٧٥	%٦,٥٠	%٧,٥٠	%٨,٠٠
الأسعار الآجلة		%٥,٧٥	%٧,٢٥	%٧,٢٥	%٩,٥٠

بموجب بيئة أسعار الفائدة الجديدة، تكون القيمة العادلة لمبادلة أسعار الأسهم (المدفوعة ثابتة بنسبة ٦,٨٦% والمستلمة متغيرة) التي خصصت كأداة تحوط على النحو التالي:-

القيمة العادلة لسعر الفائدة على المبادلة					
			المجموع		
الفترات الآجلة الأصلية	*١*	*٢*	*٣*	*٤*	*٥*
الفترات المتبقية		*١*	*٢*	*٣*	*٤*
التدفقات النقدية:	*و ن*	*و ن*	*و ن*	*و ن*	*و ن*
فائدة ثابتة بسعر @٦,٨٦%		١,٧١٦	١,٧١٦	١,٧١٦	١,٧١٦
الفائدة المتغيرة المتوقعة		١,٤٣٨	١,٨١٣	٢,٣٧٧	٢,٣٧٦
المتوقع على أساس السعر الجديد		*٥,٢٥%*	*٧,٢٥%*	*٩,٥١%*	*٩,٥٠%*
الفائدة الصافية		(٢٧٩)	٩٧	٦٦١	٦٦٠
القيمة العادلة:					
سعر الخصم الجديد (الفوري)		*٥,٧٥%*	*٦,٥٠%*	*٧,٥٠%*	*٨,٠٠%*
الفائدة الثابتة	٦,٥٦٢	١,٦٩٢	١,٦٦٢	١,٦٢٣	١,٥٨٥
الفائدة المتغيرة المتوقعة	٧,٦١٥	١,٤١٧	١,٧٧٥	٢,٢٤٨	٢,١٩٥
القيمة العادلة للفائدة الصافية	١,٠٥٣	(٢٧٥)	٩٣	١٥٢	٦١٠

ومن أجل إحتساب فاعلية التحوط، من الضروري قياس التغير في القيمة العادلة للتدفقات النقدية أو قيمة العملية المتوقعة المتحوط لها، ويوجد أسلوبان على الأقل لإجراء هذا القياس.

الأسلوب أ- قياس التغيير في القيمة العادلة للدين					
			المجموع		
الفترات الآجلة الأصلية	*١*	*٢*	*٣*	*٤*	*٥*
الفترات المتبقية		*١*	*٢*	*٣*	*٤*
التدفقات النقدية:	*و ن*	*و ن*	*و ن*	*و ن*	*و ن*
الفائدة الثابتة ٦,٨٦%		١,٧١٦	١,٧١٦	١,٧١٦	١,٧١٦
المبلغ الأساسي					١٠٠,٠٠٠
القيمة العادلة:					
سعر الخصم الجديد (الفوري)		*٥,٧٥%*	*٦,٥٠%*	*٧,٥٠%*	*٨,٠٠%*
الفائدة	٦,٥٦٢	١,٦٩٢	١,٦٦٢	١,٦٢٣	١,٥٨٥
المبلغ الأساسي	٩٢,٣٨٥				٩٢,٣٨٥[أ]
المجموع	٩٨,٩٤٧				
القيمة العادلة في البداية	١٠٠,٠٠٠				
الفرق في القيمة العادلة	(١,٠٥٣)				

أ ١٠٠,٠٠٠ / (١+ [٤ / ٠,٨٠]) [٤]

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بموجب الأسلوب أ يتم إحتساب القيمة العادلة في بيئة الفوائد الجديدة للدين ذو فائدة تعادل سعر فائدة الكوبون والسائدة عند إنشاء علاقة التحوط (٦,٨٦%). وهذه القيمة العادلة تقارن بالقيمة العادلة المتوقعة إعتباراً من بداية الفترة ٢ والمحتسبة على أساس الهيكل الزمني لأسعار الفائدة عند إنشاء علاقة التحوط، كما هو موضح أعلاه، من أجل الوصول إلى التغير في القيمة العادلة. ويلاحظ أن الفرق بين القيمة العادلة للمبادلة والتغير في القيمة العادلة المتوقعة للدين يتم تقاصه بالضبط في هذا المثال، وعليه فإن شروط المبادلة والعملية المتوقعة متطابقة.

الأسلوب ب : إحتساب التغير في القيمة العادلة للتدفقات النقدية					
		المجموع			
الفترات الآجلة الأصلية	*١*	*٢*	*٣*	*٤*	*٥*
الفترات المتبقية		*١*	*٢*	*٣*	*٤*
سعر السوق عند الإنشاء		٦,٨٦%	٦,٨٦%	٦,٨٦%	٦,٨٦%
السعر الآجل الحالي		٥,٧٥%	٧,٢٥%	٩,٥١%	٩,٥٠%
فرق سعر الفائدة		١,١١%	(٠,٣٩%)	(٢,٦٤%)	(٢,٦٤%)
فرق التدفق النقدي		٢٧٩	(٩٧)	(٦٦١)	(٦٦٠)
(الأصل × سعر الفائدة)					
سعر الخصم (الفوري)		*٥,٧٥%*	*٦,٥٠%*	*٧,٥٠%*	*٨,٠٠%*
القيمة العادلة للفرق	(١,٠٥٣)	٢٧٥	(٩٣)	(٦٢٥)	(٦١٠)

بموجب الأسلوب ب، القيمة العادلة للتغير في التدفقات النقدية تحتسب على أساس أسعار الفائدة الآجلة للفترات المقابلة وذلك بتاريخ إجراء قياس الفاعلية وسعر الفائدة الذي كان يمكن الحصول عليه لو أن الدين قد تم إصداره بسعر الفائدة في السوق عند إنشاء التحوط. وأن سعر الفائدة في السوق بتاريخ إنشاء التحوط كان هو سعر الكوبون أجل ذي السنة الواحدة وذلك بعد ثلاثة أشهر. أما القيمة الحالية للتغير في التدفقات النقدية فيحسب على أساس أسعار الفائدة الفورية الحالية السارية بتاريخ إجراء قياس الفاعلية للفترات المقابلة التي يتوقع فيها تحقق التدفقات النقدية، ويمكن الإشارة إلى هذا الأسلوب أيضاً بمصطلح "أسلوب المبادلة النظرية" (أو أسلوب المشتقة الإفتراضي) لأن المقارنة هي بين سعر الفائدة الثابت المتحوط له للدين والسعر الحالي المتغير، وهو نفس المقارنة للتدفقات النقدية للجانبين الثابت والمتغير من مبادلة أسعار الفائدة.

وكما سبق فإن الفرق بين تغير القيمة العادلة للمبادلة والفرق في تغير القيمة الحالية للتدفقات النقدية يجري تقاصهما تماماً في هذا المثال لأن شروطهما متطابقة.

الإعتبارات الأخرى

هناك عملية إحتساب إضافية يجب القيام بها لإحتساب عدم الفاعلية قبل التاريخ المتوقع للعملية المتوقعة حيث لم تؤخذ بعين الإعتبار لأغراض هذا الإيضاح، ففرق القيمة العادلة قد تقرر في كل من الإيضاحات كما في التاريخ المتوقع للعملية فوراً قبيل حصول العملية المتوقعة أي في بداية الفترة ٢، ولو تم تقييم فعالية التحوط قبل تحقق العملية المتوقعة فإن الفرق يجب خصمه حتى التاريخ الحالي للوصول إلى القيمة الفعلية لعدم

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الفاعلية، على سبيل المثال إذا تم القياس بعد شهر واحد من إنشاء علاقة التحوط وأصبحت العملية متوقعاً تحققها بعد شهرين، فإن المبلغ يجب خصمه للشهرين المتبقيين على التاريخ المتوقع لتحقق العملية المتوقعة للوصول إلى القيمة العادلة الحقيقية. وهذه الخطوة ليست ضرورية في الأمثلة أعلاه لأنه لا يوجد عدم فاعلية. لذلك، الخصم الإضافي للمبالغ الذي هو صفر بالصافي لا يغير النتيجة.

بموجب الأسلوب (ب)، يجري قياس عدم الفاعلية بناءاً على الفرق بين أسعار فائدة الكوبون الآجلة للفترات المقابلة بتاريخ إجراء قياس الفاعلية وسعر الفائدة الذي كان يمكن الحصول عليه لو تم إصدار الدين بسعر السوق الذي كان سائداً بتاريخ إنشاء التحوط. وإن إحتساب التغير في التدفقات النقدية على أساس الفرق بين أسعار الفائدة الآجلة عند إنشاء التحوط وأسعار الفائدة الآجلة بتاريخ قياس الفاعلية هو إحتساب لا لزوم له إذا كان الهدف من التحوط هو إيجاد سعر فائدة واحد ثابت لسلسلة من دفعات الفوائد المتوقعة. وإن هذا الهدف يتحقق من خلال التحوط للمخاطر بواسطة مبادلة أسعار فائدة كما تم إيضاحه في المثال أعلاه، وإن سعر الفائدة الثابت على المبادلة هو سعر فائدة وسطي يتكون من أسعار الفائدة عبر مدة المبادلة. وما لم يكن منحنى العائد مقطوعاً (ثابتاً) فإن المقارنة بين مخاطر أسعار الفائدة الآجلة عبر مدة المبادلة والسعر الثابت للمبادلة سينتج عنها تدفقات نقدية مختلفة تكون قيمها العادلة متساوية فقط عند إنشاء علاقة التحوط. وهذا الفرق موضح في الجدول التالي:

	المجموع				
الفترات الآجلة الأصلية	*١*	*٢*	*٣*	*٤*	*٥*
الفترات المتبقية		*١*	*٢*	*٣*	*٤*
السعر الآجل في البداية		%٥,٢٥	%٧,٥١	%٧,٥٠	%٧,٢٥
السعر الأجل الحالي		%٥,٧٥	%٧,٢٥	%٩,٥١	%٩,٥٠
فرق سعر الفائدة		(%٠,٥٠)	(%٠,٢٦)	(%٢,٠٠)	(%٢,٢٥)
فرق التدفق النقدي		(١٢٥)	٦٤	(٥٠١)	(٥٦٣)
(المبلغ الأساسي × سعر الفائدة)					
سعر الخصم (الفوري)		%٥,٧٥	%٦,٥٠	%٧,٥٠	%٨,٠٠
القيمة العادلة للفرق	(١,٠٥٥)	(١٢٣)	٦٢	(٤٧٤)	(٥٢٠)
القيمة العادلة لمبادلة أسعار الصرف	١,٠٥٣				
عدم الفاعلية	(٢)				

وإذا كان الهدف من التحوط الحصول على أسعار فائدة آجلة كانت سارية عند إنشاء التحوط، فإن مبادلة أسعار الفائدة تكون غير فاعلة لأن المبادلة لها سعر كوبون ثابت مقطوع واحد لا يمكنه تقاص سلسلة من أسعار الفائدة الآجلة المختلفة. وعلى كل حال، إذا كان الهدف من التحوط هو الحصول على سعر فائدة كوبون أجل كان سارياً بتاريخ إنشاء التحوط فإن التحوط يكون فاعلاً، والمقارنة المبنية على الفروقات بين أسعار الفوائد الآجلة قد تظهر عدم فاعلية في حين قد لا يكون هناك شيء من ذلك. وإحتساب عدم الفاعلية على أساس الفرق بين أسعار الفوائد الآجلة بتاريخ إنشاء التحوط وأسعار الفوائد الآجلة بتاريخ قياس الفاعلية يكون هو القياس المناسب لعدم الفاعلية إذا كان الهدف من التحوط هو تجميد أسعار الفائدة الآجلة تلك. وفي هذه

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الحالة تكون أداة التحوط المناسبة هي سلسلة من العقود الآجلة كل منها يستحق إعادة تسعير بتاريخ يقابل تحقق العمليات المتوقعة.

ويجب أن يلاحظ أيضاً أنه من غير المناسب أن يتم فقط مقارنة التدفقات النقدية المتغيرة لمبادلة أسعار الفائدة مع التدفقات النقدية للفوائد على الدين والتي ستنتج عن أسعار فوائد آجلة. فتلك المنهجية ينتج عنها قياس عدم الفاعلية على جزء فقط من المشتقة ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يسمح بتجزئة مـشتقة لأغـراض قيـاس الفاعلية في هذه الحالة (الفقرة رقم ٧٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). ومن المعترف، به على كل حال أنه إذا كان سعر الفائدة الثابت على مبادلة أسعار فائدة مساوياً لسعر الفائدة الثابت الذي كان من الممكن الحصول عليه عند إنشاء الدين فإنه لا يكون هناك عدم فاعلية على إفترض أنه لا توجد هناك فوارق في الـشروط ولا تغيير في المخاطر الإئتمانية أو إنها غير مخصصة في علاقة التحوط.

و.٦.٥ تحوطات التدفقات النقدية : الإلتزام المؤكد بشراء بضاعة بعملة أجنبية

المشروع (أ) يستعمل العملة (LC) كعملة القياس في تقاريره المالية. وبتاريخ ٣٠ يونيو ٢٠×١ دخل في عقد عملة أجنبية أجل يستلم بموجبه ١٠٠,٠٠٠ وحدة من العملة الأجنبية (FC) ويدفع ١٠٩,٦٠٠ وحدة من عملة القياس (LC) بتاريخ ٣٠ يونيو ٢٠×٢ بتكلفة مبدئية وقيمة عادلة تبلغ صفراً. ويقوم بتخصيص عقد العملة الآجل كأداة تحوط في علاقة تحوط تدفق نقدي في إلتزام مؤكد بشراء كمية معينة من الورق في ٣١ مارس ٢٠×٢ وما ينتج عن ذلك من دفع ١٠٠,٠٠٠ وحدة FC تدفع في ٣٠ يونيو ٢٠×٢. وجميع شروط محاسبة التحوط الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ متوفرة.

وكما هو موضح في الجدول أدناه في ٣٠ يونيو ٢٠×١، كان سعر الصرف الفوري ١,٠٧٢ وحدة LC لكل وحدة واحدة FC بينما كان سعر الصرف الآجل لمدة ١٢ شهراً هو LC١١,٠٩٦ إلىFC1 وبتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠×١ كان سعر الصرف الفوري LC١١,٠٨٠إلىFC1 بينما سعر الصرف الآجل لستة شهور LC١١,٠٩٢ إلىFC1، وبتاريخ ٣١ مارس ٢٠×٢ كان سعر الصرف الفوري LC١١,٠٧٤ إلىFC1 بينما سعر الصرف الآجل لثلاثة شهور ١,٠٧٦، وبتاريخ ٣٠ يونيو ٢٠×٢ كان سعر الصرف الفوري١,٠٧٢ LC1إلىFC1، وكان منحنى العائد لعملة القياس ثابتاً دون تغيير بنسبة ٦ بالمائة سنوياً طيلة الفترة. وكانت القيمة العادلة لعقد الصرف الآجل LC٣٨٨ بالسالب بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠×١ {([١,٠٩٢ × ١٠٠,٠٠٠] – ١٠٩,٦٠٠) / ١,٠٦ (١٢/٦)}، وكان LC١,٩٧١ بالسالب في ٣١ مارس ٢٠×٢ {([١,٠٧٦ × ١٠٠,٠٠٠] – ١٠٩,٦٠٠) / ١,٠٦(١٢/٣)} وكان LC٢,٤٠٠ بالسالب في ٣١ يونيو ٢٠×٢ {١,٠٧٢ × ١٠٠,٠٠٠ – ١٠٩,٦٠٠}.

التاريخ	السعر الفوري	السعر الآجل حتى ٣٠ يونيو ٢٠×٢	القيمة العادلة للعقد الآجل
٣٠ يونيو ٢٠×١	١,٠٧٢	١,٠٩٦	-
٣١ ديسمبر ٢٠×١	١,٠٨٠	١,٠٩٢	(٣٨٨)
٣١ مارس ٢٠×٢	١,٠٧٤	١,٠٧٦	(١,٩٧١)
٣٠ يونيو ٢٠×٢	١,٠٧٢	-	(٢,٤٠٠)

النتيجة (أ) كيف تكون محاسبة هذه العمليات إذا كانت علاقة التحوط قد خصصت على أنها للتغييرات في القيمة الآجلة لعقد الصرف الآجل؟

تكون القيود المحاسبية على النحو التالي:-

٣٠ يونيو ٢٠×١

مدين	الآجل		صفر LC
	دائن	النقد	صفرLC

لقيد عقد الصرف الآجل بقيمته المبدئية البالغة صفر (الفقرة ٤٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). ويتوقع أن يكون التحوط فاعلاً تماماً لأن الشروط الحرجة لعقد الصرف الآجل وعقد الشراء وتقييم فاعلية التحوط مبنية على السعر الآجل (الفقرة ١٠٨ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

٣١ ديسمبر ٢٠×١

مدين	الدخل الشامل الآخر		LC٣٨٨
	دائن	الإلتزام الآجل	LC٣٨٨

لتسجيل التغير في القيمة العادلة لعقد الصرف الآجل بين ٣٠ يونيو ٢٠×١ و٣١ ديسمبر ٢٠٠١ أي ٣٨٨ - صفر = ٣٨٨ في الدخل الشامل الآخر (الفقرة ١٥٨ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩)، والتحوط فاعل تماماً لأن الخسارة من عقد الصرف الآجل) ٣٨٨ (تحقق التقاص تماماً مع التغير في التدفقات النقدية المرتبطة بعقد الشراء المبني على السعر الآجل، (– ٣٨٨ = {([١,٠٩٢ × ١٠٠,٠٠٠] – ١٠٩,٦٠٠) / ١,٠٦ $^{(١٢/٦)}$} - {([١,٠٩٦ × ١٠٠,٠٠٠] – ١٠٩,٦٠٠) / ١٠٦} $^{١٢/٦}$ = -٣٨٨

٣١ مارس ٢٠×٢

مدين	الدخل الشامل الآخر		LC١,٥٨٣
	دائن	الإلتزام الآجل	LC١,٥٨٣

لتسجيل التغير في القيمة العادلة لعقد الصرف الآجل بين ١ يناير ٢٠×٢ و٣١ مارس ٢٠×٢ (أي LC١,٩٧١ – LC٣٨٨ = LC١,٥٨٣) في الدخل الشامل الآخر (الفقرة ٩٤ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩) والتحوط فاعل تماماً لأن الخسارة من عقد الصرف الآجل (LC١,٥٨٣) يجري تقاصها بالضبط مع التغير في التدفقات النقدية المرتبطة بعقد الشراء المبني على سعر الشراء (–LC١,٥٨٣= {([١,٠٧٦ × ١٠٠,٠٠٠]– ١٠٩,٦٠٠)/١,٠٦$^{(١٢/٣)}$} - {([١,٠٩٢ × ١٠٠,٠٠٠] – ١٠٩,٦٠٠)/ ١,٠٦ $^{(١٢/٦)}$}).

مدين	الورق (ثمن الشراء)		LC١٠٧,٤٠٠
مدين	الورق (خسارة التحوط)		LC١,٩٧١
	دائن	الدخل الشامل الآخر	LC١,٩٧١
	دائن	قابل للدفع	LC١٠٧,٤٠٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وذلك للإعتراف بشراء الورق بالسعر الفوري (١,٠٧٤ × ١٠٠,٠٠٠) وحذف الخسارة المتراكمة على عقد الصرف الآجل والتي اعترف بها في الدخل الشامل الآخر (١,٩٧١) وشمولها في القياس المبدئي للورق المشترى، وبالتالي إن القياس المبدئي للورق المشترى هو LC١٠٩,٣٧١ ويتكون من سعر الشراء البالغ LC١٠٧,٤٠٠ وخسارة التحوط البالغة LC ١,٩٧١.

٣٠ يونيو ٢٠×٢

مدين	أوراق الدفع		LC١٠٧,٤٠٠
دائن	النقد		LC١٠٧,٢٠٠
دائن	الأرباح والخسائر الصافية		LC٢٠٠

لتسجيل تسديد أوراق الدفع بالسعر الفوري (FC١٠٠,٠٠٠× ١,٠٧٢ = ١٠٧,٢٠٠) وأرباح الصرف المرتبطة بها والبالغة LC٢٠٠ (LC١٠٧,٤٠٠– LC١٠٧,٢٠٠).

مدين	الأرباح والخسائر الصافية		LC٤٢٩
دائن	الإلتزام المؤجل		LC٤٢٩

لتسجيل خسارة عقد الصرف الآجل بين ١ إبريل ٢٠×٢ و٣٠ يونيو ٢٠×٢ (أي LC٢,٤٠٠- LC١,٩٧١= LC٤٢٩) في الأرباح والخسائر الصافية، ويعتبر التحوط فاعلاً لأن الخسارة في عقد الصرف الآجل (LC٤٢٩) يجري تقاصها بالضبط مع التغير في القيمة العادلة لورقة الدفع على أساس السعر الآجل حيث (LC ٤٢٩= ([١,٠٧٢ × ١٠٠,٠٠٠] – ١٠٩٦٠٠ -{[١,٠٧٦ × ١٠٠,٠٠٠] – ١٠٩,٦٠٠)/ ١,٠٦) {}[١٢/٣].

مدين	الإلتزام الآجل		LC٢,٤٠٠
دائن	النقد		LC٢,٤٠٠

لتسجيل التسديد الصافي لعقد الصرف الآجل.

النتيجة (ب) كيف تكون محاسبة هذه العمليات إذا تم بدلاً من ذلك تخصيص علاقة التحوط على إنها للتغيرات في العنصر الفوري من عقد الصرف الآجل واستثناء عنصر الفائدة من علاقة التحوط المخصصة (الفقرة ٧٤ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩)؟

تكون القيود على النحو التالي:-

٣٠ يونيو ٢٠×١

مدين	الآجل		صفرLC
دائن	النقد		صفرLC

لتسجيل عقد الصرف الآجل بقيمته المبدئية البالغة صفراً (الفقرة ٤٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ومن المتوقع أن يكون التحوط فاعلاً تماماً لأن الشروط الحرجة لعقد الصرف الآجل وعقد الشراء متماثلة والتغير في العلاوة أو الخصم على العقد الآجل مستثناة من تقييم الفاعلية (الفقرة ١٠٨تطبيقات إرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

٣١ ديسمبر ٢٠×١

مدين	الأرباح والخسائر الصافية (عنصر الفائدة)		LC١,١٦٥
دائن	الدخل الشامل الآخر (العنصر الفوري)		LC٣٧٧
دائن	الإلتزام الآجل		LC٣٨٨

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

لتسجيل التغير في القيمة العادلة لعقد الصرف الآجل بين ٣٠ يونيو ٢٠٠١ و٣١ ديسمبر ٢٠٠١ أي ٣٨٨ LC - صفر = ٣٨٨ LC. أما التغير في القيمة الحالية للتسديد الفوري لعقد الصرف الآجل فهو LC٧٧٧({[١,٠٨٠ × ١٠٠,٠٠٠]– ١٠٧,٢٠٠)/ ١,٠٦ ^(١٢/٦)} - {[١,٠٧٢ × ١٠٠,٠٠٠]– ١٠٧,٢٠٠) / ١,٠٦}) ويعترف به في الدخل الشامل الآخر (الفقرة ٩٥ (أ) من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩)، والتغير في عنصر الفائدة من عقد الصرف الفوري (المتبقي من التغيير في القيمة العادلة) هو خسارة LC١,١٦٥ (٣٨٨+٧٧٧) ويعترف به في الأرباح أو الخسائر الصافية (الفقرة ٧٤ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ والفقرة ٥٥ أ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩)، والتحوط فاعل تماماً لأن الربح في العنصر الفوري بالعقد الآجل (LC٧٧٧) يحقق التقاص بالضبط مع التغيير في أسعار الشراء بالأسعار الفورية، أي أن (LC٧٧٧= {[١,٠٨٠ × ١٠٠,٠٠٠] – ١٠٧,٢٠٠)/ ١,٠٦ ^(١٢/٦)} - {[١,٠٧٢ × ١٠٠,٠٠٠] – ١٠٧,٢٠٠)/ ١,٠٦ }).

٣١ مارس ٢٠×٢

مدين	الدخل الشامل الآخر (العنصر الفوري)	LC٥٨٠	
مدين	الأرباح أو الخسائر الصافية (عنصر الفائدة)	LC١,٠٠٣	
دائن	الإلتزام الآجل		LC١,٥٨٣

لتسجيل التغير في القيمة العادلة لعقد الصرف الآجل بين ١ يناير ٢٠×٢ و ٣١ مارس ٢٠×٢ وهو ١٩٧١ LC – LC٣٨٨ =LC١,٥٨٣. أما التغير في القيمة الحالية للتسديد الفوري لعقد الصرف الآجل فهو LC٥٨٠: ({[١,٠٧٤×١٠٠,٠٠٠]–١٠٧,٢٠٠)/ ١,٠٦ ^(١٢/٣)} - {[١,٠٨٠×١٠٠,٠٠٠] – ١٠٧,٢٠٠)/ ١,٠٦ ^(١٢/٦)}). ويعترف به في الدخل الشامل الآخر (الفقرة ٩٥ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، أما التغير في عنصر الفائدة لعقد الصرف الآجل (التغير المتبقي في القيمة العادلة) فهو خسارة LC١,٠٠٣ (LC٥٨٠–LC١٥٨٣) ويعترف به في الأرباح أو الخسائر الصافية (الفقرة ٧٤ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ والفقرة ٥٥ (أ) من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩). والتحوط فاعل تماماً لأن الخسارة في العنصر الفوري للعقد الآجل (LC٥٨٠) تحقق التقاص تماماً مع التغير في ثمن الشراء بالأسعار الفورية حيث (٥٨٠ = {[١,٠٧٤×١٠٠,٠٠٠] – ١٠٧,٢٠٠)/ ١,٠٦ ^(١٢/٣)} - {[١,٠٨٠×١٠٠,٠٠٠] – ١٠,٧٢٠٠)/ ١,٠٦ ^(١٢/٦)}).

مدين	الورق (ثمن الشراء)	LC١٠٧,٤٠٠	
مدين	الدخل الشامل الآخر	LC١٩٧	
دائن	الورق (ثمن الشراء)		LC١٩٧
دائن	ورقة الدفع		LC١٠٧,٤٠٠

للاعتراف بشراء الورق بالسعر الفوري (= ١,٠٧٤ × ١٠٠,٠٠٠) وحذف الربح المتراكم في العنصر الفوري لعقد الصرف الآجل الذي كان قد اعترف به في الدخل الشامل الآخر (LC٧٧٧– LC٥٨٠= LC١٩٧) وتضمينه في القياس المبدئي للورق المشترى، وبالتالي فإن القياس المبدئي للورق المشترى هو LC١٠٧,٢٠٣ يتكون من بدل الشراء البالغ LC ١٠٧,٤٠٠ وربح التحوط البالغ LC١٩٧.

٣٠ يونيو ٢٠×٢

مدين	ورقة الدفع	LC١٠٧,٤٠٠	
دائن	النقد		LC١٠٧,٢٠٠
دائن	الأرباح والخسائر الصافية		LC٢٠٠

لتسجيل تسديد ورقة الدفع بالسعر الفوري (١٠٠,٠٠٠ FC× ١,٠٧٢ = LC١٠٧,٢٠٠) وربح سعر الصرف المرتبط بها والبالغ LC٢٠٠ (- [١,٠٧٢– ١,٠٧٤] × ١٠٠,٠٠٠FC).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مدين	الأرباح أو الخسائر الصافية(العنصر الفوري)	LC١٩٧	
مدين	الأرباح أو الخسائر الصافية(عنصر الفائدة)	LC٢٣٢	
دائن	الإلتزام المؤجل		LC٤٢٩

لتسجيل التغير في القيمة العادلة لعقد الصرف الآجل بين ١ إبريل ٢٠×٢ و٣٠ يونيو ٢٠×٢ (أي LC٢,٤٠٠ – LC١,٩٧١ = LC٤٢٩). أما التغير في القيمة الحالية للتسديد الفوري لعقد الصرف الآجل فهو خسارة LC ١٩٧([١,٠٧٢ × ١٠٠,٠٠٠] – ١٠٧,٢٠٠ - {[١,٠٧٤ × ١٠٠,٠٠٠] – ١٠٧,٢٠٠)/ ١,٠٦[١٢/٣] })، ويعترف به في الدخل الشامل الآخر ، أما التغير في عنصر الفائدة لعقد الصرف الآجل (المتبقي من التغير في القيمة العادلة) فهو خسارة LC ٢٣٢ (LC ٤٢٩ - LC١٩٧) ويعترف به في الأرباح أو الخسائر الصافية، والتحوط فاعل تماماً لأن الخسارة في العنصر الفوري للعقد الآجل (LC١٩٧) تجري التقاص بالضبط مع التغيير في القيمة الحالية للتسديد الفوري لورقة الدفع (-LC١٩٧ = {[١,٠٧٢ × ١٠٠٠٠٠] – ١٠٧,٢٠٠ - {[١,٠٧٤ × ١٠٠,٠٠٠] – ١٠٧,٢٠٠)/ ١,٠٦[١٢/٣]}).

مدين	الإلتزام الآجل	LC٢,٤٠٠	
دائن	النقد		LC٢,٤٠٠

لتسجيل التسديد الصافي لعقد الصرف الآجل.

ويعطي الجدول التالي عرضاً شاملاً لمكونات تغييرات القيمة العادلة لأداة التحوط عبر مدة علاقة التحوط ويوضح أن الطريقة التي يتم بها تخصيص علاقة التحوط تؤثر على المحاسبة اللاحقة لعلاقة التحوط تلك، بما في ذلك تقييم فاعلية التحوط والإعتراف بالأرباح والخسائر.

نهاية الفترة	*التغير في التسديد الفوري* *LC*	*القيمة العادلة للتغير في التسديد الفوري* *LC*	*التغير في التسديد الآجل* *LC*	*القيمة العادلة للتغير في التسديد الآجل* *LC*	*القيمة العادلة للتغير في عنصر الفائدة* *LC*
يونيو ٢٠×١	-	-	-	-	-
ديسمبر ٢٠×١	٨٠٠	٧٧٧	(٤٠٠)	(٣٨٨)	(١,١٦٥)
مارس ٢٠×٢	(٦٠٠)	(٥٨٠)	(١,٦٠٠)	(١,٥٨٣)	(١,٠٠٣)
يونيو ٢٠×٢	(٢٠٠)	(١٩٧)	(٤٠٠)	(٤٢٩)	(٢٣٢)
المجموع	صفر	صفر	(٢,٤٠٠)	(٢,٤٠٠)	(٢,٤٠٠)

و.٦ التحوط: نتائج أخرى

و.١.٦ محاسبة التحوط : إدارة مخاطر أسعار الفائدة في المؤسسات المالية

البنوك والمؤسسات المالية تقوم في الغالب بمعالجة تعرضها لمخاطر أسعار الفائدة على أساس صاف لجميع نشاطاتها أو جزء منها. فهي لديها أنظمة لتجميع المعلومات الحساسة الهامة عبر المشروع عن أصولها المالية وإلتزاماتها المالية وإلتزاماتها الآجلة بما في ذلك إلتزامات القروض، وتستخدم هذه المعلومات لتقدير وتجميع التدفقات النقدية ومبرمجة مثل هذه التدفقات النقدية التقديرية في الفترات المستقبلية التي يتوقع دفعها أو قبضها. وتعطي الأنظمة تقديرات للتدفقات النقدية المبنية على شروط تعاقدية (للأدوات والعوامل الأخرى) بما في ذلك تقدير المدفوعات مقدماً والتقصير في الدفع، ولأغراض إدارة المخاطر يستعمل العديد من المؤسسات المالية عقوداً مشتقة لتسوية جميع أو بعض مخاطرها المتعلقة بأسعار الفائدة على أساس صاف.

إذا كانت مؤسسة مالية تدير مخاطر أسعار الفائدة بالصافي،فهل يمكن أن تكون نشاطاتها مؤهلة لمحاسبة التحوط حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩؟

نعم. على أي حال، فحتى تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط يجب أن تكون أداة التحوط المشتقة التي تحوط المركز الصافي لأغراض مخاطر الإدارة يجب أن تكون مخصصة لأغراض المحاسبة كتحوط لمركز إجمالي يتعلق بأصول وإلتزامات وتدفقات نقدية واردة متوقعة أو تدفقات نقدية صادرة متوقعة تزيد من التعرض الصافي للمخاطر (الفقرة ٨٤، ١٠١، ١١١ تطبيقات إرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وليس بالإمكان تخصيص مركز صافي كبند تحوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لعدم إمكانية ربط أرباح وخسائر التحوط مع بند محدد متحوط له، وبالتالي، التقرير الموضوعي للفترة التي يجب فيها الإعتراف بتلك الأرباح والخسائر في الأرباح والخسائر الصافية.

إن التحوط للقرض الصافي لمخاطر أسعار الفائدة يمكن في الغالب تحديده وتوثيقه بما يفي بمعايير التأهيل لمحاسبة التحوط في الفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان الهدف من النشاط تسوية مخاطر محتملة معينة معروفة ومخصصة تؤثر في النهاية على أرباح المشروع أو خسائره (الفقرة ١١٠ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ويخصص المشروع ويوثق تعرضه لمخاطر أسعار الفائدة على أساس إجمالي. وكذلك، ومن أجل التأهل لمحاسبة التحوط يجب أن تتضمن أنظمة المعلومات بيانات كافية عن مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية وفعالية نشاطات إدارة المخاطر في تحقيق أهدافها.

يتضمن السؤال و.٢.٦ مناقشة للعناصر الرئيسية التي يجب على المشروع أخذها فـي الإعتبـار لأغـراض محاسبة التحوط إذا كان يدير مخاطر أسعار الفائدة بالصافي.

و.٢.٦ إعتبارات محاسبة التحوط عندما تعالج مخاطر أسعار الفائدة بالصافي

إذا كان المشروع يدير مخاطره المتعلقة بأسعار الفائدة بالصافي، فما هي المسائل الرئيسية التي يجب أخذها في الإعتبار لتحديد وتوثيق نشاطاته في إدارة مخاطر أسعار الفائدة من أجل التأهل لمحاسبة التحوط وإنشاء وتفسير علاقة التحوط؟

المسائل (أ)-(١) إ أدناه تتناول الأمور الرئيسية. فأولاً المسألتان (أ) و(ب) تناقشان تحديد المشتقات المستخدمة في نشاطات إدارة مخاطر أسعار الفائدة كتحوطات القيمة العادلة أو تحوطات التدفق النقدي. وكما هو مذكور هناك، فإن معايير محاسبة التحوط ونتائجها تختلف في تحوطات القيمة العادلة عما هي عليه في تحوطات التدفقات النقدية، وحيث أنه قد يكون من الأسهل تحقيق معالجة محاسبة التحوط إذا كانت المشتقات المستخدمة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

في نشاطات إدارة مخاطر أسعار الفائدة مخصصة كأدوات تحوط التدفقات النقدية، أما المسائل من (ج)-(١) فهي تتوسع في النواحي المختلفة لمحاسبة تحوطات التدفق النقدي، وتناقش المسائل من (ج)-(و) تطبيق معايير محاسبة التحوط على تحوطات التدفق النقدي في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بينما المسألتان (ز)-(ح) تناقشان المعالجة المحاسبية، وأخيراً فإن المسائل من (ط)-(ل) تتوسع في الأمور المحددة الأخرى المتعلقة بمحاسبة تحوط التدفق النقدي.

المسألة(أ): هل يمكن للمشتقة المستعملة لإدارة مخاطر أسعار الفائدة بالصافي أن تستخدم كأداة تحوط في تحوط قيمة عادلة أو تحوط تدفق نقدي لمخاطر إجمالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩؟

كلا النوعين من التخصيص ممكن بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. يمكن للمشروع أن يستخدم المشتقة المستخدمة في نشاطات إدارة مخاطر أسعار الفائدة إما كتحوط للقيمة العادلة للأصول أو الإلتزامات أو كتحوط للتدفقات النقدية للعمليات المتوقعة مثل إعادة الإستثمار المتوقع للتدفقات النقدية الواردة وإعادة التمويل أو التدوير المتوقع لإلتزام مالي والتأثيرات الحاصلة على التدفق النقدي نتيجة تعديل أسعار الفائدة لأصل أو إلتزام، أما الإلتزامات الثابتة المؤكدة لشراء أو بيع أصول بأسعار ثابتة فهي تخلق التعرض لمخاطر القيمة العادلة ولكنها تعامل كتحوطات تدفق نقدي حسب الفقرة ١٣٧ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

وبعبارة إقتصادية، لا يهم أن نعتبر الأداة المشتقة تحوطاً للقيمة العادلة أو تحوطاً للتدفق النقدي، فمن الناحتين فإن للمشتقة نفس الأثر الاقتصادي وهو التقليل من المخاطر الصافية، فعلى سبيل المثال يمكن إعتبار مبادلة (SWAP) أسعار فائدة مدفوعة متغيرة كتحوط تدفق نقدي لأصل ذا سعر فائدة متغير أو كتحوط للقيمة العادلة لإلتزام ذا سعر فائدة ثابت، ومن الناحتين فإن القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لمبادلة أسعار الفائدة تحمي من مخاطر تغيرات أسعار الفائدة، وعلى كل حال فإن النتائج المحاسبية تختلف في حالة إعتبار المشتقة كتحوط قيمة عادلة أو إعتبارها كتحوط تدفق نقدي كما سيتم بحثه في المسألة (ب).

لإيضاح ذلك : يوجد لدى أحد المصارف الأصول والإلتزامات التالية التي تستحق بعد سنتين:-

	سعر فائدة متغير	**سعر فائدة ثابت**
	ون	**ون**
الأصول	٦٠	١٠٠
الإلتزامات	(١٠٠)	(٦٠)
الصافي	(٤٠)	٤٠

البنك يدخل في مبادلة مدتها سنتان بقيمة إسمية ٤٠ وحدة عملة ليستلم سعر فائدة متغير ويدفع سعر فائدة ثابت حتى يتحوط للمخاطر الصافية، وكما تمت مناقشته أعلاه فإن المبادلة يمكن إعتبارها وإستخدامها إما كأداة تحوط في عملية تحوط قيمة عادلة أو كتحوط تدفق نقدي للمخاطر الإجمالية.

المسألة(ب): ما هي الإعتبارات الهامة الحرجة التي تراعى عند تقرير ما إذا كانت مشتقة ما تستعمل لإدارة مخاطر أسعار فائدة على أساس الصافي تستخدم كأداة تحوط في عملية تحوط للقيمة العادلة أو عملية تحوط ضد المخاطر الإجمالية؟

إن الإعتبارات الحرجة تشمل فعالية التحوط في وجود مخاطر دفعة مقدمة وقدرة أنظمة المعلومات على إنتاج تغيرات قيمة عادلة أو تدفقات نقدية لأدوات التحوط للقيمة العادلة أو تغيرات التدفق النقدي على التوالي للبنود المتحوط لها كما سيتم بحثه أدناه.

وللأغراض المحاسبية فإن تخصيص مشتقة على إنها تحوط لمخاطر القيمة العادلة أو مخاطر التدفق النقدي هو أمر مهم لأن كلا من متطلبات التأهيل لمحاسبة التحوط والإعتراف بمكاسب وخسائر التحوط تختلف بالنسبة لكل من الفئتين، وفي الغالب يكون من الأسهل إثبات فعالية أعلى لعملية التحوط للتدفق النقدي أكثر من التحوط للقيمة العادلة.

تأثير الدفعات المقدمة

إن مخاطرة الدفعة المقدمة الملازمة للعديد من الأدوات المالية تؤثر على القيمة العادلة لأداة ما وعلى توقيت تدفقاتها النقدية كما تؤثر على فحص الفعالية لتحوطات القيمة العادلة وفحص الإحتمالات لتحوطات التدفق النقدي على التوالي.

إن الفعالية من الصعب في الغالب تحقيقها لتحوطات القيمة العادلة أكثر من تحوطات التدفق النقدي عندما تكون الأداة التي يجري التحوط لها معرضة لمخاطرة الدفعة المقدمة، وحتى يكون تحوط القيمة العادلة مؤهلاً لمحاسبة التحوط فإن التغييرات في القيمة العادلة لأداة التحوط المشتقة يجب توقّع إنها عالية الفعالية في معادلة وتسوية التغييرات في القيمة العادلة للبند المتحوط له (الفقرة ٨٨ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) وقد يكون من الصعب تجاوز هذا الإختبار إذا كانت أداة التحوط المشتقة على سبيل المثال عبارة عن عقد أجل ذي مدة محددة والأصول المالية الجاري التحوط لها تتضمن دفعة مقدمة من قبل المقترض. كذلك قد يكون من الصعب أن نستنتج–بالنسبة لمحفظة من الأصول ذات سعر فائدة ثابت والتي تتضمن دفعة مقدمة–إن التغييرات في القيمة العادلة لكل بند في المجموعة على حدة من المتوقع أن تكون متناسبة مع التغيرات الكلية في القيمة العادلة المنسوبة إلى المخاطرة المتحوط لها في المجموعة، وحتى لو كانت المخاطرة الجاري التحوط لها هي سعر فائدة إسنادي، فإنه حتى يمكن استنتاج أن تغيرات القيمة العادلة ستكون متناسبة بالنسبة لكل بند في المحفظة قد يكون من الضروري تجزئة وتفكيك محفظة الأصول إلى مجموعات على أساس المدة والقيمة والإئتمان ونوع القرض والخصائص الأخرى.

من الناحية الإقتصادية، يمكن إستعمال أداة المشتقة الآجلة للتحوط لأصول ذات دفعة مقدمة ولكنها تكون فعالة فقط للتحركات البسيطة في أسعار الفائدة. ويمكن إجراء تقدير أولى للدفعات المقدمة في بيئة أسعار فائدة معينة ويمكن تعديل وضع المشتقة عندما تتغير بيئة أسعار الفائدة. إذا كانت إستراتيجية إدارة المخاطر لدى المنـشأة تهدف إلى تعديل مبلغ أداة التحوط الذي يعكس بشكل دوري التغيرات في الوضع المحوط، فإن المنشأة تحتاج لأن تعرض أن التحوط الذي يتوقع أن يكون عالي الفاعلية فقط للفترة الحالية حتى يتم التعديل اللاحـق علـى مبلغ أداة التحوط.

وعلى كل حال، ولأغراض المحاسبة، يجب أن يبنى توقّع الفعالية على مخاطر القيمة العادلة الحالية وإمكانية تحرك أسعار الفائدة دون إعطاء إعتبار للتعديلات المستقبلية لهذه الأوضاع. وأن مخاطر القيمة العادلة التي تنسب بها مخاطر الدفعات المقدمة يمكن التحوط لها بحقوق خيار.

وحتى تكون عملية التحوط للتدفق النقدي مؤهلة لمحاسبة التحوط فإن التدفقات النقدية المتوقعة، بما في ذلك إعادة إستثمار التدفقات النقدية الواردة أو إعادة تمويل التدفقات النقدية الصادرة، يجب أن تكون محتملة جداً (الفقرة ٨٨ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) والتحوط المتوقع يجب أن يكون عالي الفعالية في تحقيق التغييرات المعادلة في التدفقات النقدية للبند المتحوط له وأداة التحوط (الفقرة ٨٨(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). إن الدفعات المقدمة تؤثر على التدفقات النقدية، وبالتالي تؤثر على إحتمال حصول العملية المتوقعة. وإذا تم إنشاء التحوط لأغراض إدارة المخاطر على أساس الصافي، فإن المشروع قد يكون لديه مستويات كافية من التدفقات النقدية المحتملة جداً وذلك على أساس إجمالي لدعم التخصيص لأغراض المحاسبة للعمليات المتوقعة المرتبطة بجزء من التدفقات النقدية الإجمالية مثل البند المتحوط له، وفي هذه الحالة فإن الجزء من التدفقات النقدية الإجمالية المخصص للتحوط له يمكن إختياره ليكون مساوياً للتدفقات النقدية الصافية المتحوط لها لأغراض إدارة المخاطر.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إعتبارات الأنظمة

تختلف محاسبة تحوطات القيمة العادلة عن محاسبة تحوطات التدفقات النقدية، وإن إستخدام أنظمة المعلومات القائمة لإدارة وتتبع تحوطات التدفق النقدي هو في العادة أسهل من إستخدامها لتحوطات القيمة العادلة.

وبموجب محاسبة تحوط القيمة العادلة فإن الأصول والإلتزامات التي تم تخصيصها بأنها متحوط لها يعاد قياسها لتلك التغيرات في القيم العادلة خلال فترة التحوط والتي تعزى إلى المخاطرة الجاري التحوط لها، وإن مثل هذه التغيرات تؤدي إلى تعديل القيمة المسجلة للبنود المتحوط لها وبالنسبة للأصول والإلتزامات التي تتصف بالحساسية لأسعار الفائدة فإن تلك التغييرات قد ينتج عنها تعديل العائد الحقيقي للبند المتحوط له (الفقرة٨٩ من معيار المحاسبة الدولي٣٩). وكنتيجة لنشاطات التحوط للقيمة العادلة فإن التغيرات في القيمة العادلة يجب تخصيصها للأصول والإلتزامات المتحوط لها ليمكن إعادة قياس مردودها الحقيقي وتحديد إطفاء تعديل القيمة العادلة اللاحق في الأرباح والخسائر الصافية وتحديد المبلغ الذي يجب إعادة تصنيفه في الأرباح والخسائر الصافية عندما يتم بيع الأصول أو إطفاء الإلتزامات (الفقرة ٨٩ والفقرة ٩٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، ومن أجل الإلتزام بمتطلبات محاسبة تحوط القيمة العادلة من الضروري عموماً وضع نظام لمتابعة التغييرات في القيمة العادلة التي تعزى للمخاطرة المتحوط لها وربط تلك التغيرات بالبنود الإفرادية المتحوط لها وإعادة إحتساب العائد الفعلي للبنود المتحوط لها وإطفاء التغييرات في الأرباح والخسائر الصافية على مدى عمر البند المتحوط له المعني.

بموجب محاسبة تحوط التدفق النقدي، فإن التدفقات النقدية العائدة للعمليات المتوقعة والمخصصة من أجل التحوط لها تعكس التغيرات في أسعار الفائدة. وأن التعديلات التي تتم مقابل التغييرات في القيمة العادلة للأداة المشتقة المستخدمة للتحوط يتم الإعتراف بها مبدئياً في الدخل الشامل الآخر (الفقرة ٩٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وتمشياً مع متطلبات محاسبة تحوط التدفقات النقدية من الضروري تحديد الوقت الذي يجب إعادة تصنيفه الأرباح والخسائر الصافية بالتعديلات في الدخل الشامل الآخر نتيجة التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط (الفقرتان ١٠٠–١٠١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وبالنسبة لتحوطات التدفق النقدي فإن من الضروري إيجاد نظام منفصل لإيجاد هذا التحديد، وإن النظام المستخدم لتحديد مدى المخاطر الصافية يوفر الأساس لجدولة التغيرات في التدفقات النقدية للمشتقة والإعتراف بهذه التغيرات في الأرباح والخسائر الصافية.

إن توقيت الإعتراف بالمكاسب يمكن تحديده عندما يكون التحوط مرتبطاً بمخاطر التغيرات في التدفقات النقدية. وإن العمليات المتنبأ بها والتي يجري التحوط لها يمكن أن تكون مرتبطة بمبلغ أساسي محدد في فترات مستقبلية محددة ويتألف من أصول فوائد متغيرة وتدفقات نقدية واردة يجري إستثمارها أو إلتزامات ذات سعر فائدة متغير وتدفقات نقدية يجري إعادة تمويلها وكل منها تخلق مخاطر تدفق نقدي ناتج عن تغير أسعار الفائدة. وإن المبالغ الأساسية المحددة في الفترات الزمنية المستقبلية المحددة تساوي القيمة الاسمية لأدوات التحوط المشتقة ويتم التحوط لها فقط للفترة المقابلة لإعادة التسعير أو الإستحقاق لأدوات التحوط المشتقة بحيث تكون تغيرات التدفق النقدي الناتجة عن تغيرات أسعار الفائدة تقابل أداة التحوط المشتقة، وتحدد الفقرة ١٠٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن المبالغ المعترف بها في الدخل الشامل الآخر يجب إعادة تصنيفه في الأرباح والخسائر الصافية لنفس الفترة أو الفترات التي يؤثر فيها البند المتحوط له في الأرباح أو الخسائر.

المسألة (ج)- إذا تم تخصيص علاقة تحوط على إنها تحوط تدفق نقدي يتعلق بتغييرات في التدفقات النقدية ناتجة عن تغير أسعار الفائدة، فما الذي يجب أن يشمله التوثيق المطلوب حسب الفقرة ٨٨ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩؟

يجب أن يشمل التوثيق على ما يلي :-

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

علاقة التحوط – فإن جدول إستحقاق التدفقات النقدية المستخدم لأغراض إدارة المخاطر لتقدير مخاطر التعرض لانحرافات وتباين التدفق النقدي على أساس صافي سوف يشكل جزءاً من التوثيق لعلاقة التحوط.

هدف المشروع من إدارة المخاطر والإستراتيجية المتبعة لتنفيذ التحوط – إن الهدف الكلي للمشروع من إدارة المخاطر وكذلك إستراتيجية التحوط للتعرض لأخطار أسعار الفائدة تشكل جزءاً من توثيق أهداف وإستراتيجية التحوط.

نوع التحوط - التحوط يجري توثيقه على أنه تحوط للتدفق النقدي.

البند المتحوط له – يجري توثيق البند المتحوط له على أنه مجموعة من العمليات المتوقعة (تدفقات نقدية من الفوائد) المتوقع حدوثها إلى درجة كبيرة من الإحتمال في فترات مستقبلية محددة كان تكون على سبيل المثال مجدولة على أساس شهري، وأن البند المتحوط له قد يشمل التدفقات النقدية من الفوائد الناتجة من إعادة إستثمار التدفقات النقدية الواردة بما في ذلك تعديل أسعار الفائدة على الأصول أو من إعادة تمويل التدفقات النقدية الصادرة بما في ذلك تعديل الفائدة على الإلتزامات المالية، وكما تم مناقشته في المسألة (هـ) فإن العمليات المتوقعة تجتاز فحص الإحتمالية إذا كانت هناك مستويات كافية من التدفقات النقدية المحتملة جداً في الفترات المستقبلية المحددة لتشمل المبالغ المخصصة على إنها متحوط لها على أساس إجمالي.

الخطر المتحوط له – إن الخطر المخصص على أنه متحوط له يتم توثيقه كجزء من المخاطر الكلية للتغيرات في أسعار الفائدة في سوق معينة – في الغالب سعر الفائدة الخالي من المخاطر أو سعر الفائدة المعروضة فيما بين البنوك – والمشتركة بين جميع البنود في المجموعة، وللمساعدة في ضمان نجاح إختبار فعالية التحوط عند بداية إنشاء التحوط وبعد ذلك فإن الجزء المتحوط له من مخاطر أسعار الفائدة يمكن توثيقه على أنه موضوع متنحياً عن نفس منحنى المردود الخاص بأداة التحوط المشتقة.

أداة التحوط – كل أداة تحوط مشتقة يجري توثيقها كتحوط ذي مبالغ محددة في فترات زمنية مستقبلية معينة تقابل العمليات المتوقع حدوثها في فترات زمنية مستقبلية محددة ومخصصة على إنها متحوط لها.

أسلوب تقييم الفاعلية – يتم توثيق الفاعلية على أنها تقاس من خلال مقارنة التغيرات في التدفقات النقدية للفترات العائدة لها والتي تكون خلالها مخصصة على أنها تحوط للتغيرات في التدفقات النقدية للعملية المستقبلية المتوقعة والجاري التحوط لها، وإن قياس تغيرات التدفق النقدي يبنى على منحنيات الإيراد الخاصة بالمشتقات والبنود المتحوط لها.

المسألة (د)- إذا كانت علاقة التحوط قد حددت بأنها تحوط للتدفق النقدي، فكيف يستطيع المشروع الوفاء بمتطلبات توقع فاعلية عالية في تحقيق تغييرات معادلة كما في الفقرة ٨٨ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩؟

يمكن للمشروع أن يوضح توقعاته لإرتفاع الفاعلية من خلال إعداد تحليل يدلل على العلاقة التاريخية والمستقبلية المتوقعة بين مخاطر أسعار الفائدة المعينة على إنها متحوط لها وبين مخاطر وأسعار الفائدة لأداة التحوط، وإن التوثيق القائم لنسبة التحوط المستخدمة في العقود المشتقة يمكن أيضاً أن تعمل على إثبات توقع الفعالية.

المسألة (هـ)- إذا كانت علاقة التحوط قد خصصت كتحوط تدفق نقدي، فكيف يوضح المشروع الإحتمالية العالية لحدوث العمليات المتوقعة كما هو مطلوب في الفقرة ٨٨ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩؟

يمكن للمشروع أن يفعل ذلك من خلال إعداد جدول مواعيد إستحقاق التدفقات النقدية يوضح أن هناك فعلاً مستويات إجمالية كافية من التدفقات النقدية المتوقعة بما في ذلك تأثير تعديل أسعار الفائدة بالنسبة للأصول أو

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإلتزامات لإثبات أن العمليات المتنبأ بها والتي يجري التحوط لها هي فعلاً محتمل حدوثها بدرجة عالية، وأن مثل هذا الجدول يمكن دعمه بنية الإدارة المعلنة وبالخبرة السابقة في إعادة إستثمار التدفقات النقدية الواردة وإعادة تمويل التدفقات النقدية الصادرة.

على سبيل المثال، يمكن للمشروع أن يتنبأ بتدفقات نقدية إجمالية واردة قدرها ١٠٠ وتدفقات نقدية إجمالية صادرة قدرها ٩٠ في فترة زمنية معينة في المستقبل القريب. في هذه الحالة، قد يرغب المشروع في تخصيص إعادة الإستثمار المتوقع لمبلغ ١٠ من التدفقات النقدية الواردة كبند متحوط له في الفترة الزمنية المستقبلية المشار إليها. وإذا تجاوزت التدفقات النقدية الواردة المتوقعة مبلغ ١٠٠ تعاقدياً وكانت مخاطرها الإئتمانية قليلة، فإن المشروع يكون لديه دليل قوي جداً يدعم حجته أن التدفقات النقدية الإجمالية البالغة ١٠ محتمل تحققها إلى حد كبير وتدعم تخصيص إعادة الإستثمار المتوقع لتلك التدفقات النقدية على أنه يجري التحوط له كجزء معين من فترة إعادة الإستثمار، كما أن الإحتمالية العالية لحدوث العمليات المتنبأ بها يمكن التدليل عليها في أحوال أخرى.

المسألة (و)- إذا كانت علاقة التحوط مخصصة كتحوط تدفق نقدي، كيف يقوم المشروع بتقييم وقياس الفاعلية بموجب الفقرة ٨٨ (د) و(هـ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩؟

الفاعلية مطلوب قياسها كحد أدنى وقت قيام المشروع بإعداد تقاريره المالية السنوية والفصلية، وقد يرغب المشروع على أي حال أن يقوم بالقياس بشكل متكرر أكثر من ذلك على أساس كل فترة محددة كنهاية كل شهر مثلاً أو كل فترة يتم فيها إعداد تقارير، كما أن القياس يجري أيضاً عند تغير أوضاع المشتقات المخصصة كأدوات تحوط أو عند إنهاء التحوط لضمان ملائمة الإعتراف في الأرباح والخسائر الصافية بالتغييرات في مبالغ القيمة العادلة للأصول والإلتزامات أو الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للأدوات المشتقة المخصصة كتحوطات تدفق نقدي.

ويجري حساب التدفقات النقدية من المشتقة وتخصيصها إلى الفترات المقابلة التي تم فيها إعتبار المشتقة كتحوط وتقارن نتائج الحساب مع حسابات التدفق النقدي للعمليات المتنبأ بها، وتبنى الحسابات على منحنيات المردود القابلة للتطبيق على البنود المتحوط لها وعلى أدوات التحوط المشتقة وأسعار الفائدة التي تخص الفترات المحددة لتحوط.

وأن الجدول المستخدم لتقرير الفاعلية يمكن الإحتفاظ به وإستخدامه كأساس لتحديد الفترة التي يتم فيها إعادة تصنيف أرباح وخسائر التحوط المعترف بها مبدئياً في الدخل الشامل الآخر بحيث يعاد تصنيفها من الملكية الى الأرباح أو الخسائر.

المسألة (ز)- إذا تم تخصيص علاقة التحوط كتحوط تدفق نقدي، كيف يقوم المشروع بالتعامل مع التحوط؟

يعامل التحوط كتحوط تدفق نقدي حسب نصوص الفقرات ٩٥–١٠٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على النحو التالي:-

(أ) جزء الأرباح والخسائر من مشتقات التحوط المقرر إنها ناتجة من التحوطات الفاعلة يعترف بها في الدخل الشامل الآخر كلما تم قياس الفاعلية؛ و

(ب) الجزء غير الفاعل من الأرباح والخسائر الناتجة عن مشتقات التحوط يعترف به في الأرباح والخسائر الصافية.

الفقرة ١٠٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تحدد أن المبالغ المعترف بها في الدخل الشامل الآخر من حقوق الملكية الى الأرباح أو الخسائر في نفس الفترة أو الفترات التي اثر فيها البند المتحوط له في الأرباح أو الخسائر الصافية، وبالتالي عندما تحدث العمليات المتنبأ بها فإن المبالغ التي سبق الإعتراف بها في حقوق الملكية يعترف بها في حساب الأرباح أو الخسائر الصافية، على سبيل المثال إذا كانت مبادلة أسعار فائدة SWAP قد خصصت كأداة تحوط لسلسلة من التدفقات النقدية المتنبأ بها، فإن التغييرات في التدفقات النقدية

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

للمبادلة يعترف بها في الأرباح أو الخسائر في الفترات التي يتم فيها التقاص بين التدفقات النقدية المتنبأ بها والتدفقات النقدية للمبادلة.

المسألة (ح)- إذا كانت علاقة التحوط مخصصة كتحوط تدفق نقدي، فكيف تتم معالجة أي مكاسب أو خسائر متراكمة تم الإعتراف بها في الدخل الشامل الآخر إذا تم فسخ أداة التحوط قبل الموعد المحدد لها أو أن الإلتزام بمعايير محاسبة التحوط لم يعد سليماً، أو أن العمليات المتوقعة المتحوط لها لم يعد من المتوقع حدوثها؟

إذا تم فسخ أداة التحوط قبل الموعد المحدد أو أن التحوط لم يعد متفقاً مع معايير التأهيل لمحاسبة التحوط على سبيل المثال، العمليات المتوقعة المتحوط لها لم يعد من المحتمل كثيراً حدوثها، فإن الأرباح والخسائر الصافية المتراكمة التي دخلت في حقوق الملكية تبقى في الدخل الشامل الآخر حتى تحصل الأحداث المتنبأ بها، وذلك حسب الفقرة ١٠١ (أ) و(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، أما إذا كانت العمليات المتحوط لها والمتوقعة لم يعد من المتوقع حدوثها، فإنه يتم تسجيل الأرباح أو الخسائر المتراكمة من حقوق الملكية الى الأرباح أو الخسائر الصافية للفترة (الفقرة ١٠١ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

المسألة (ط)- معيار المحاسبة الدولي ٣٩-٧٥ ينص على أن علاقة التحوط قد لا تكون مخصصة فقط لجزء من الفترة التي تكون فيها أداة التحوط قائمة. فإذا كانت علاقة التحوط مخصصة كأداة تحوط تدفق نقدي ثم في وقت لاحق فشل التحوط في إختبار الفاعلية. هل الفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يمنع إعادة تصنيف أداة التحوط؟

كلا. الفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينص على أن أداة التحوط قد لا تكون مخصصة كأداة تحوط لجزء فقط من المدة الباقية على الإستحقاق. والفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يشير إلى الفترة المتبقية الأصلية على إستحقاق الأداة المشتقة. فإذا كان هناك تصور في فاعلية التحوط فإن الجزء غير الفاعل من أرباح وخسائر أداة التحوط يعترف به فوراً في الأرباح أو الخسائر الصافية (الفقرة ٩٥ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ولا يجوز الإستمرار في محاسبة التحوط على أساس التخصيص السابق لعلاقة التحوط (الفقرة ١٠١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وفي هذه الحالة يمكن إعادة تصنيف الأداة المشتقة للمستقبل كأداة تحوط في علاقة تحوط جديدة شريطة أن تستوفي علاقة التحوط هذه الشروط الموضوعة، ويجب إعادة تصنيف الأداة المشتقة لكامل المدة المتبقية.

المسألة (ي)- فإذا تم إستخدام مشتقة لإدارة التعرض الصافي لمخاطر أسعار الفائدة وكانت المشتقة مخصصة كتحوط تدفق نقدي لتدفقات نقدية من الفوائد أو جزء منها على أساس إجمالي. هل هناك تعديل أساسي عندما يتحقق التدفق النقدي المتوقع يعطي إرتفاع للأصل أو الإلتزام كنتيجة في حصة الربح أو الخسارة المتحوط التي كان قد اعترف بها في الدخل الشامل الآخر والباقي في حقوق الملكية.؟

كلا. ففي علاقة التحوط الموصوفة في المسألة (ج) البند المتحوط له هو مجموعة من العمليات المتنبـأ بهـا تتكون من تدفقات نقدية في فترات زمنية مستقبلية محددة. ولا يوجد تعديل أساسي لأن العمليـات المتوقعـة والمتحوط لها لا ينتج عنها الإعتراف بأصول أو إلتزامات وإن اثر تغيرات أسعار الفائدة المتحوط لهـا يـتم إعادة تصنيفه إلى الأرباح والخسائر الصافية في الفترة التي حصلت فيها العمليات المتوقعة. ورغم أن أنـواع التحوطات الموصوفة هنا لا ينتج عنها تعديل أساس، فإذا خصصت المشتقة بدلاً من ذلك كتحوط لشراء متوقع أصل مالي أو إصدار متوقع لإلتزام فإن الربح أو الخسارة إذا كانت إستراتيجية إدارة المخاطر لدى المنـشأة تهدف إلى تعديل مبلغ أداة التحوط الذي يعكس بشكل دوري التغيرات في الوضع المحوط، فإن المنشأة تحتاج لأن تعرض أن التحوط الذي يتوقع أن يكون عالي الفاعلية فقط للفترة الحالية حتى يتم التعديل اللاحـق علـى مبلغ أداة التحوط.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المسألة(ك)- جاء في الإجابة على المسألة (ج) أعلاه أن البند المخصص المتحوط له هو جزء من مخاطرة تدفق نقدي. هل يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتخصيص جزء من مخاطرة تدفق نقدي كبند متحوط له؟

نعم. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يعالج بصورة محددة موضوع التحوط لجزء من مخاطرة تدفق نقدي لعملية متوقعة، وعلى كل حال، فإن الفقرة ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يحدد أن الأصل أو الإلتزام المالي يمكن أن تكون بنداً متحوطاً له فيما يتعلق بالمخاطر المرتبطة بجزء من تدفقاته النقدية أو قيمته العادلة، إذا كان من الممكن قياس الفاعلية. وإن إمكانية التحوط لجزء من مخاطرة التدفق النقدي الناتج عن تعديل أسعار الفائدة على الأصول أو الإلتزامات تعني أنه يمكن أيضاً التحوط لجزء من مخاطرة التدفق النقدي الناتج من إعادة إستثمار التدفقات النقدية الواردة أو إعادة تمويل أو تدوير الإلتزامات، وإن الأساس لتأهيل جزء من المخاطر كبند متحوط له هو القدرة على قياس الفاعلية. ويؤيد هذا الطرح أيضاً الفقرة ٨٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الذي ينص على أن الأصل أو الإلتزام غير المالي يمكن التحوط لها فقط بكاملها أو لمخاطر العملة الأجنبية وليس لجزء من المخاطر الأخرى بسبب صعوبة فصل وقياس المخاطر التي تعزى إلى مخاطرة معينة، وبالتالي فعلى إفتراض أن الفاعلية يمكن قياسها فإن جزء مخاطرة تدفق نقدي لعمليات متوقعة مرتبطة، على سبيل المثال، بتعديل أسعار الفائدة على أصل أو إلتزام ذا سعر فائدة متغير، ذلك الجزء من المخاطرة يمكن تصنيفه كبند متحوط له.

المسألة (ل)- ورد في الإجابة على المسألة (ج) أن البند المتحوط له يجري توثيقه كمجموعة من العمليات المتوقعة، وحيث أن هذه العمليات سيكون لها شروط مختلفة عند حدوثها بما في ذلك مخاطر الإئتمان وتواريخ الإستحقاق وخصائص الخيارات، فكيف يستطيع المشروع أن يفي بمتطلبات الفحوصات التي تنص عليها الفقرة ٧٨ والفقرة ٨٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والتي تتطلب أن تكون للمجموعة المتحوط لها خصائص مخاطر متشابهة؟

الفقرة ٧٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتناول موضوع التحوط لمجموعة من الأصول والإلتزامات المؤكدة أو العمليات المتوقعة ذات الخصائص المماثلة من جهة المخاطر، والفقرة ٨٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تقدم توجيهات إضافية وينص على أن التحوط للمحفظة يسمح به إذا تم الوفاء بشرطين وهما: أن البنود الإفرادية في المحفظة تشترك في نفس المخاطرة التي خصصت من اجلها، وإن التغير في القيمة العادلة المنسوب إلى المخاطرة المتحوط لها لكل بند في المجموعة بمفرده يتوقع أن تكون متناسبة تقريباً مع التغير الإجمالي في القيمة العادلة.

عندما يقوم مشروع بربط أداة تحوط مشتقة مع مخاطرة إجمالية فإن البند المتحوط له هو– على نحو نموذجي-مجموعة من العمليات المتوقعة. وبالنسبة لتحوطات مخاطر التدفقات النقدية الخاصة بمجموعة من العمليات المتوقعة فإن المخاطر الكلية للعمليات المتوقعة والأصول أو الإلتزامات المعاد تسعيرها يمكن أن تتضمن مخاطر متباينة جداً، وقد تختلف مخاطر العمليات المتوقعة بناءاً على الشروط المتوقعة عندما تخص مخاطر الإئتمان وتواريخ الإستحقاق والخيارات والخصائص الأخرى، ورغم أن التعرض الإجمالي للمخاطر قد يكون مختلفاً بالنسبة للبنود الإفرادية في المجموعة فإنه يمكن أن تكون هناك مخاطرة معينة في كل بند في المجموعة ويمكن تصنيف تلك المخاطرة على إنها متحوط لها.

إن بنود المحفظة ليس بالضرورة أن تتضمن نفس المخاطرة الإجمالية على إفتراض إنها تتقاسم نفس المخاطرة التي خصصت من اجلها كبند متحوط له، وأن النموذج والمثال العام للمخاطرة المشتركة في أدوات محفظة مالية هي التعرض للتغيرات في أسعار الفائدة الخالية من المخاطر أو إلى التغيرات في التصنيف المحدد الذي يجعل مخاطرة الإئتمان تساوي الأداة ذات التصنيف الإئتماني الأعلى في المجموعة (أي الأداة الأقل مخاطرة إئتمانية). فإذا كان لكل من الأدوات الداخلة كمجموعة في محفظة مخاطر إئتمانية مختلفة فإنه يمكن التحوط لها كمجموعة وذلك لجزء من المخاطر، وأن المخاطرة المشتركة بينها والمصنفة على إنها

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

متحوط لها هي التعرض لتغيرات أسعار الفائدة للأداة ذات التصنيف الإئتماني الأعلى في المحفظة، وهذا يضمن أن التغير في القيمة العادلة المنسوب إلى المخاطرة المتحوط لها لكل بند في المجموعة بمفرده يكون متناسباً تقريباً مع التغير الكلي في القيمة العادلة المنسوب للمخاطرة المتحوط لها في المجموعة، ومن المحتمل أن يكون هناك شيء من عدم الفاعلية إذا كانت أداة التحوط لها تصنيف إئتماني أدنى من التصنيف الإئتماني لأداة متحوط لها في المجموعة وهي أعلى أدوات المجموعة تصنيفاً لأن الموضوع هو لعلاقة تحوط مخصصة لأداة التحوط بمجملها (الفقرة ٧٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، فعلى سبيل المثال إذا كانت هناك محفظة أصول تصنيفها أ،ب ب، ب وأسعار الفائدة الحالية لتلك الأصول هي سعر الفائدة بين البنوك زائداً عشرين نقطة أو أربعين نقطة أو ستين نقطة أساس على التوالي فإن المشروع قد يستخدم مبادلة (SWAP) تعطي سعر فائدة ثابت ودفعات الفوائد لها متغيرة بناءاً على سعر الفائدة بين البنوك وذلك للتحوط لمخاطر أسعار الفائدة المتغير، فإذا كان سعر الفائدة بين البنوك هو المصنف كمخاطرة يجري التحوط لها فإن شرائح أسعار الفائدة التي فوق سعر الفائدة بين البنوك على البنود المتحوط لها تستثنى من علاقة التحوط المصنفة ومن تقييم فعالية التحوط.

و.٣.٦ مثال توضيحي لتطبيق الأسلوب الوارد بالسؤال و.٢.٦

الغرض من هذا المثال هو إيضاح منهجية إنشاء ومراقبة وتعديل أوضاع التحوطات والتأهل لمحاسبة تحوط التدفقات النقدية في تطبيق الأسلوب على محاسبة التحوط الموصوفة في السؤال و.٢.٦ عندما تقوم المؤسسة المالية بمعالجة مخاطر أسعار الفائدة لديها على أساس كامل المشروع، ومن هذه الناحية يتعرف هذا المثال على منهجية تسمح بإستخدام محاسبة التحوط ويستفيد من أنظمة إدارة المخاطر القائمة لتحاشي تغيراتها غير الضرورية وتجنب عمليات إمساك الدفاتر والمتابعة التي لا لزوم لها.

إن الأسلوب الذي يتم إيضاحه هنا يعكس واحداً فقط من العديد من أساليب إدارة المخاطر التي يمكن توظيفها ويمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط. وإن إستخدامه لا يعني أن البدائل الأخرى لا يمكن أو لا يجوز إستخدامها. كما أن الأسلوب الجاري إيضاحه يمكن أيضاً تطبيقه في حالات أخرى (مثل تحوطات التدفقات النقدية للشركات التجارية). على سبيل المثال تحوط تدوير تمويل الأوراق التجارية كالكمبيالات والأسناد.

التعرف على مخاطر التدفق النقدي وتقييمها وتخفيضها

المناقشة والإيضاحات التالية تسلط الضوء على نشاطات إدارة المخاطر للمؤسسة المالية التي تعالج مخاطر أسعار الفائدة لديها من خلال تحليل التدفقات النقدية بعملة معينة على أساس كامل المشروع. وأن تحليل التدفق النقدي يشكل الأساس للتعرف على مخاطر أسعار الفائدة للمشروع والدخول في عمليات تحوط لإدارة هذه المخاطر، وتقييم فاعلية نشاطات إدارة المخاطر والتأهل لمحاسبة تحوط التدفق النقدي وتطبيقها.

والإيضاحات التي سيأتي ذكرها تفترض أن المشروع، وهو مؤسسة مالية، توجد لديه التدفقات النقدية المستقبلية الصافية المتوقعة والمراكز التحوطية القائمة بعملة معينة والتي تتكون من مبادلات أسعار فائدة في بداية الفترة س× صفر. والتدفقات النقدية الموضحة متوقع تحققها في نهاية الفترة ولذلك فإنها تخلق خطر فوائد التدفقات النقدية في الفترة التالية كنتيجة لإعادة إستثمار أو إعادة تسعير التدفقات النقدية الواردة وإعادة تمويل أو إعادة تسعير التدفقات النقدية الصادرة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وتفترض الإيضاحات أن المشروع لديه برنامج مستمر لإدارة مخاطر أسعار الفائدة، ويبين الجدول ١ التدفقات النقدية المتوقعة والمراكز التحوطية القائمة في بداية الفترة (صفر). وقد تم إيرادها هنا لتشكل نقطة البداية للتحليل، وهي توفر الأساس لغاية إعتبار التحوطات النقدية فيما يتعلق بالتقييم الذي يتم في بداية الفترة (١).

التدفقات النقدية والمراكز التحوطية المتوقعة							
الفترة الربع سنوية (وحدات)	*س-٠* *ون*	*س-١* *ون*	*س-٢* *ون*	*س-٣* *ون*	*س-٤* *ون*	*س-٥* *ون*	*س-ن* *ون*
التدفقات النقدية الصافية المتوقعة		١,١٠٠	١,٥٠٠	١,٢٠٠	١,٤٠٠	١,٥٠٠	××××
مبادلات أسعار الفائدة القائمة:							
المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة (القيمة الوهمية)	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	١,٢٠٠	١,٢٠٠	١,٢٠٠	××××
المدفوعة ثابتة والمستلمة متغيرة (القيمة الوهمية)	(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)	(٥٠٠)	(٥٠٠)	(٥٠٠)	××××
المخاطر الصافية بعد المبادلات القائمة		١٠٠	٥٠٠	٥٠٠	٧٠٠	٨٠٠	××××

الجدول يتصور ويعرض لخمس فترات ربع سنوية، أما التحليل الفعلي فيستمر لفترة تمتد لعدة سنوات ويعبر عنها بالرمز..."ن"، وإن المؤسسة المالية التي تدير مخاطر أسعار الفائدة لديها على أساس كامل المشروع تعيد تقييم مخاطر تدفقاتها النقدية دورياً، وإن مدى تكرار التقييم يعتمد على سياسة المشروع في إدارة مخاطره.

ولأغراض هذا الإيضاح فإن المشروع يقوم بإعادة تقييم مخاطر تدفقاته النقدية في نهاية الفترة صفر. والخطوة الأولى في هذا الأسلوب هو استخراج مخاطر التدفقات النقدية المتوقعة من الأصول الحالية المنتجة للفوائد والإلتزامات الحالية التي تترتب عليها الفوائد، بما في ذلك تدوير الأصول ذات المدى القصير والإلتزامات ذات المدى القصير. ويوضح الجدول رقم ٢ التالي إيضاح توقع مخاطر التدفق النقدي الصافية. وإن من الأساليب العامة لتقييم مخاطر أسعار الفائدة لأغراض إدارة المخاطر هو أسلوب تحليل فجوة حساسية سعر الفائدة الذي يوضح الفجوة بين الأصول الحساسة لأسعار الفائدة والإلتزام الحساس لأسعار الفائدة عبر الفترات الزمنية المختلفة. ويمكن إستعمال مثل هذا التحليل كنقطة بداية للتعرف على تعرض التدفق النقدي لخطر أسعار الفائدة لأغراض محاسبة التحوط.

الجدول ٢ - التدفقات النقدية الصافية ومخاطر إعادة التسعير المتوقعة

الفترات الربع سنوية (وحدات)		*س-٠*	*س-١*	*س-٢*	*س-٣*	*س-٤*	*س-٥*	*... ن*
		ون	*ون*	*ون*	*ون*	*ون*	*ون*	*ون*
التدفقات النقدية الواردة ومخاطر إعادة التسعير من الأصول								
دفعات المبلغ الأصلي والفوائد								
سعر ثابت طويل الأجل		(١)	٢,٤٠٠	٣,٠٠٠	٣,٠٠٠	١,٠٠٠	١,٢٠٠	××××
الأجل القصير (التدوير)		(١)(٢)	١,٥٧٥	١,٥٧٩	١,٥٨٢	١,٥٨٦	١,٥٩١	××××
دفعات المبلغ الأساسي ذات السعر المتغير		(١)	٢,٠٠٠	١,٠٠٠	-	٥٠٠	٥٠٠	××××
الفائدة المقدرة بالسعر المتغير		(٢)	١٢٥	١١٠	١٠٥	١١٤	١١٨	××××
إجمالي التدفقات النقدية الواردة المتوقعة			*٦,١٠٠*	*٥,٦٨٩*	*٤,٦٨٧*	*٣,٢٠٠*	*٣,٤٠٩*	××××
			٦,١٠٠	٥,٦٨٩	٤,٦٨٧	٣,٢٠٠	٣,٤٠٩	××××
أرصدة الأصول ذات السعر المتغير		(٣)	٨,٠٠٠	٧,٠٠٠	٧,٠٠٠	٦,٥٠٠	٦,٠٠٠	××××
التدفقات النقدية الواردة وإعادة التسعير		(٤)	**١٤,١٠٠**	**١٢,٦٨٩**	**١١,٦٨٧**	**٩,٧٠٠**	**٩,٤٠٩**	××××
التدفقات النقدية الصادرة ومخاطر إعادة التسعير/ من الإلتزامات								
دفعات المبلغ الأساسي والفوائد								
سعر ثابت طويل الآجل		(١)	٢,١٠٠	٤٠٠	٥٠٠	٥٠٠	٣٠١	××××
الآجل القصير (التدوير)		(١)(٢)	٧٣٥	٧٣٧	٧٣٨	٧٤٠	٧٤٢	××××
دفعات المبلغ الأساسي ذات السعر المتغير		(١)	-	-	٢,٠٠٠	-	١,٠٠٠	××××
الفائدة المقدرة بالسعر المتغير		(٢)	١٠٠	١١٠	١٢٠	٩٨	١٠٩	××××
إجمالي التدفقات النقدية الصادرة المتوقعة			*٢,٩٣٥*	*١,٢٤٧*	*٣,٣٥٨*	*١,٣٣٨*	*٢,١٥٢*	××××
أرصدة الإلتزامات ذات السعر المتغير		(٣)	٨,٠٠٠	٨,٠٠٠	٦,٠٠٠	٦,٠٠٠	٥,٠٠٠	××××
التدفقات النقدية الصادرة وإعادة التسعير		**(٤)**	**١٠,٩٣٥**	**٩,٢٤٧**	**٩,٣٥٨**	**٧,٣٣٨**	**٧,١٥٢**	××××
المخاطر الصافية		*(٥)*	*٣,١٦٥*	*٣,٤٤٢*	*٢,٣٢٩*	*٢,٣٦٢*	*٢,٢٥٧*	××××

(١) التدفقات النقدية تم تقديرها بإستعمال الشروط والإفتراضات التعاقدية بناءاً على نية الإدارة وعوامل السوق. ويفترض أن الأصول والإلتزامات القصيرة الأجل سيستمر تدويرها في الفترات التالية، والإفتراضات حول الدفعات المقدمة وحالات التقصير وسحب الودائع مبنية على بيانات السوق والبيانات التاريخية. ويفترض أن التدفقات الواردة والصادرة للمبلغ الأساسي والفوائد سيعاد إستثمارها وإعادة تمويلها، على التوالي، في نهاية كل فترة بأسعار الفائدة الجارية في السوق حينئذ وتشارك في مخاطر أسعار الفوائد الإسنادية التي هي معرضة لها.

(٢) أسعار الفوائد الآجلة المستقاة من الجدول رقم ٤ تستعمل لغاية التنبؤ بدفعات الفائدة على الأدوات المالية ذات سعر الفائدة المتغير والتدويرات المتوقعة للأصول والإلتزامات ذات الآجال القصيرة. وجميع

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التدفقات النقدية المتوقعة هي مرتبطة بالفترات الزمنية المعينة (٣ شهور، ٦ شهور، ٩ شهور و١٢ شهراً) والتي يتوقع تحققها

خلالها، وللإستكمال فإن تدفقات الفوائد النقدية الناتجة من عمليات إعادة الإستثمار وإعادة التمويل وإعادة التسعير تدخل في الجدول وتظهر بالإجمالي حتى لو كان الهامش الصافي فقط هو الذي قد يعاد إستثماره فعلاً، وبعض المؤسسات قد تختار صرف النظر عن تدفقات الفوائد النقدية لأغراض إدارة المخاطر لأنها قد تستخدم لامتصاص النفقات التشغيلية وأية مبالغ تتبقى بعد ذلك هي ليست مهمة بما يكفي للتأثير على قرارات إدارة المخاطر.

(٣) يتم تعديل توقعات التدفق النقدي لتشمل أرصدة الأصول والإلتزامات ذات السعر المتغير في كل فترة يتم فيها إعادة تسعير أرصدة هذه الأصول والإلتزامات ذات السعر المتغير، والمبالغ الأساسية لهذه الأصول والإلتزامات لا يتم دفعها في الواقع وهي لذلك لا تنتج تدفقاً نقدياً، وعلى كل حال بما أن الفوائد على المبالغ الأساسية تحتسب كل فترة على أساس سعر الفائدة السائد في حينه فإن هذه المبالغ الأساسية تعرض المؤسسة لنفس مخاطر أسعار الفائدة كما لو كانت تدفقات نقدية أعيد إستثمارها أو أعيد تمويلها.

(٤) إن المخاطر المتوقعة للتدفقات النقدية وإعادة التسعير والتي يتم التعرف عليها خلال الفترة تمثل المبالغ الأساسية للتدفقات النقدية الواردة التي سيعاد إستثمارها أو يعاد تسعيرها والتدفقات النقدية الصادرة التي سيعاد تمويلها أو يعاد تسعيرها وذلك بأسعار فائدة السوق التي تكون سارية عند تحقق تلك العمليات المتوقعة.

(٥) إن المخاطر الصافية للتدفقات النقدية وإعادة التسعير هي الفرق بين مخاطر التدفقات النقدية الواردة وإعادة التسعير للأصول ومخاطر التدفقات النقدية وإعادة التسعير للإلتزامات، وجاء في المثال الإيضاحي أن المشروع معرض لإنخفاض أسعار الفائدة لأن المخاطر المتعلقة بالأصول تفوق المخاطر المتعلقة بالإلتزامات والمبلغ الزائد (أي القيمة الصافية) يعاد إستثماره أو يعاد تسعيره بسعر الفائدة الجاري ولا يوجد تقاص لإعادة التمويل أو إعادة التسعير مع التدفقات الصادرة.

يلاحظ أن بعض البنوك تعتبر جزءاً من أصولها من ودائع تحت الطلب غير الخاضعة للفائدة مساوية من الناحية الإقتصادية لديونها الطويلة الآجل، على كل فإن هذه الودائع لا تخلق مخاطر أسعار فائدة للتدفق النقدي ولذلك فهي مستثناة من هذا التحليل للأغراض المحاسبية.

الجدول ٢ الخاص *بالتدفقات النقدية الصافية ومخاطر إعادة التسعير* يوفر فقط نقطة بداية لتقييم مخاطر أسعار فائدة التدفق ولتعديل مراكز التحوط. والتحليل الكامل يشمل أوضاع التحوط القائمة وهي مبينة في الجدول رقم ٣ الخاص *بتحليل مخاطر التدفقات النقدية الصافية ومراكز التحوط.* وهو يقارن مخاطر التدفقات النقدية الصافية المتوقعة لكل فترة كما هي في (الجدول ٢)، مع أوضاع التحوط الحالية التي يمكن استخلاصها من (الجدول ١) ويوفر الأساس للتفكير فيما إذا كان يجب إجراء تعديل على علاقة التحوط.

الجدول ٣ – تحليل المخاطر الصافية المتوقعة ونشاطات التحوط						
الفترات الربع سنوية	*س-١ ون*	*س-٢ ون*	*س-٣ ون*	*س-٤ ون*	*س-٥ ون*	*س-ن ون*
مخاطر التدفقات النقدية الصافية وإعادة التسعير (الجدول ٢)	٣,١٦٥	٣,٤٤٢	٢,٣٢٩	٢,٣٦٢	٢,٢٥٧	××××
المبادلات الموجودة سابقاً والقائمة:						
المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة (القيم الوهمية)	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	١,٢٠٠	١,٢٠٠	١,٢٠٠	××××
المدفوعة ثابتة والمستلمة متغيرة (القيم الوهمية)	١,٠٠٠-	١,٠٠٠-	٥٠٠-	٥٠٠-	٥٠٠-	××××
المخاطرة الصافية بعد المبادلات الموجودة سابقاً	*٢,١٦٥*	*٢,٤٤٢*	*١,٧٢٩*	*١,٦٦٢*	*١,٥٥٧*	××××
عمليات تعديل أوضاع التحوط القائمة:	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	××××
المبادلة ١ مستلمة ثابتة مدفوعة متغيرة (القيمة الوهمية، ١٠ سنوات)						
المبادلة ٢ مدفوعة ثابتة مستلمة متغيرة (القيمة الوهمية، ٣ سنوات)			١,٠٠٠-	١,٠٠٠-	١,٠٠٠-	××××
مبادلات ... س						××××
مخاطر التدفقات النقدية وإعادة التسعير الغير متحوط لها	*١٦٥*	*٤٤٢*	*٧٢٩*	*٦٦٢*	*٥٥٧*	××××

المبالغ الوهمية لمبادلات أسعار الفائدة القائمة بتاريخ التحليل تدخل في كل من الفترات التي تكون فيها مبادلات أسعار الفائدة قائمة لتوضيح تأثير مبادلات أسعار الفائدة القائمة على مخاطر التدفق النقدي التي تم التعرف عليها، وتدخل المبالغ الوهمية لمبادلات أسعار الفائدة القائمة في كل فترة لأن الفائدة تحتسب على المبالغ الوهمية كل فترة والأجزاء ذات سعر الفائدة المتغير من المبادلات القائمة يعاد تسعيرها بأسعار السوق الجارية في كل فترة، وإن المبالغ الوهمية تخلق مخاطر لأسعار الفائدة التي هي مماثلة للأرصدة الأساسية للأصول ذات السعر المتغير والإلتزامات ذات السعر المتغير.

أما المخاطر التي تتبقى بعد أخذ الأوضاع القائمة بعين الإعتبار فيتم تقييمها لتحديد المدى الذي تكون فيه تعديلات أوضاع التحوط القائمة ضرورية، وإن الجزء الأسفل من الجدول رقم (٣) يبين بداية الفترة س١ إستخدام عمليات مبادلات أسعار الفائدة لتحقيق المزيد من التخفيض للمخاطر الصافية لتكون ضمن المستويات المقبولة المقررة بموجب سياسة إدارة المخاطر التي يتبعها المشروع.

ويلاحظ أنه في الإيضاح لم يتم حذف كامل خطر التدفق النقدي، والعديد من المؤسسات المالية لا تحذف الخطر بالكامل ولكنها تخفضه إلى الحدود المحتملة.

ويمكن إستخدام أنواع متعددة من الأدوات المشتقة لإدارة مخاطر تعرض التدفق النقدي لمخاطر أسعار الفائدة المعرفة في جدول التدفقات النقدية الصافية المتوقعة (الجدول رقم ٢)، وعلى كل حال، ولغايات هذا الإيضاح، يفترض أن مبادلات أسعار الفائدة تستخدم لجميع النشاطات التحوطية. كما يفترض أيضاً أنه في الفترات التي يتم خلالها إنقاص مبادلات أسعار الفائدة تضاف مبادلة جديدة بخصائص عائد معاكسة إلى المحفظة بدلاً من إنهاء بعض مراكز مبادلات أسعار الفائدة القائمة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وفي الإيضاح الذي تضمنه الجدول ٣ أعلاه، المبادلة ١ (وهي مبادلة أسعار فائدة مستلمة ثابتة ومدفوعة متغيرة) تستعمل لتخفيض المخاطر الصافية في الفترتين س ١، س ٢. وحيث أن مدتها ١٠ سنوات فهي أيضاً تخفض المخاطر غير المذكورة التي يتم التعرف عليها في فترات مستقبلية. كما أن لها على كل حال التأثير المتمثل في خلق مركز تحوط فائض في الفترات من س٣ إلى س٥. أما المبادلة ٢ وهي مبادلة آجلة وهي مبادلة أسعار فائدة المدفوعة ثابتة والمستلمة متغيرة فهي تستخدم لتخفيض المبلغ الوهمي لمبادلات أسعار الفائدة المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة وذلك في الفترات من س٣ إلى س٥ وبالتالي تخفيض مراكز التحوط الفائضة.

ويلاحظ أيضاً أنه في حالات عديدة لا يلزم أي تعديل أو أنه يلزم تعديل واحد فقط للوضع التحوطي القائم وذلك للوصول بالمخاطر إلى الحد المقبول. وعلى كل حال، في الحالات التي تكون فيها إمكانية تحمل المخاطر منخفضة جداً حسب سياسة إدارة المخاطر للمشروع،تكون هناك حاجة لعدد أكبر من التعديلات على الأوضاع التحوطية خلال فترة التوقع وذلك لتحقيق المزيد من التخفيض للمخاطر المتبقية.

والى المدى الذي تكون فيه بعض مبادلات أسعار الفائدة تحقق التقاص التام مع مبادلات أسعار الفائدة الأخرى التي تم إنشاؤها لأغراض التحوط، فإنه ليس من الضروري إدخالها في علاقة تحوط مخصصة لأغراض محاسبة التحوط. فهذه الأوضاع التقاصية يمكن ربطها وتخصيصها كأدوات تحوط (عند اللزوم) وإعادة تصنيفها للأغراض المحاسبية من محفظة التحوط إلى محفظة المتاجرة. وهذا الأسلوب يحد من المدى الذي يجب أن يستمر فيه تخصيص ومتابعة المبادلات الإجمالية في علاقة تحوطيه لأغراض محاسبية. ولأغراض هذا الإيضاح يفترض أن ٥٠٠ من مبادلات أسعار الفائدة المدفوعة ثابتة والمستلمة متغيرة تحقق التقاص تماماً مع ٥٠٠ من مبادلات أسعار الفائدة المستلمة الثابتة والمدفوعة متغيرة في بداية الفترة س١ والفترات من س١ إلى س٥ ويتم إلغاء تخصيصها كأدوات تحوط ويعاد تصنيفها في حساب المتاجرة.

و بعد عكس هذه المراكز التقاصية، فإن المتبقي من مراكز مبادلات أسعار الفائدة الإجمالية من الجدول رقم ٣ يوضحها الجدول رقم ٤ التالي:

الجدول ٤ – مبادلات أسعار الفائدة المصنفة كتحوطات

الفترات الربع سنوية	*س١*	*س٢*	*س٣*	*س٤*	*س٥*	*س٦*
	ون	*ون*	*ون*	*ون*	*ون*	*ون*
المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة (المبالغ الوهمية)	٣,٥٠٠	٣,٥٠٠	٢,٧٠٠	٢,٧٠٠	٢,٧٠٠	××××
المدفوعة ثابتة والمستلمة متغيرة (المبالغ الوهمية)	(٥٠٠)	(٥٠٠)	(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)	××××
مراكز المبادلة القائمة الصافية	*٣,٠٠٠*	*٣,٠٠٠*	*١,٧٠٠*	*١,٧٠٠*	*١,٧٠٠*	××××

ولغرض الإيضاحات يفترض أن المبادلة ٢ التي تم الدخول فيها في بداية الفترة س-٤ تحقق التقاص جزئياً فقط مع مبادلة أخرى يجري إعتبارها كتحوط ولذلك يستمر تصنيفها كأداة تحوط.

إعتبارات محاسبة التحوط

إيضاح تصنيف العلاقة التحوطية

إن المناقشة والإيضاحات حتى الآن قد سلطت الضوء على الإعتبارات الإقتصادية وإعتبارات إدارة المخاطر المتعلقة بالتعرف على المخاطر في الفترات المستقبلية ومواجهة تلك المخاطر من خلال مبادلات أسعار الفائدة. وإن هذه النشاطات تشكل الأساس لتصنيف علاقة تحوط للأغراض المحاسبية.

والأمثلة الواردة في المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ تركز بصفة رئيسية على علاقات التحوط التي تتضمن بنداً واحداً متحوطاً له وأداة تحوط واحدة، ولكن يوجد فقط القليل من البحث والإرشادات المتعلقة بعلاقات تحوط التدفق النقدي لمحفظة عندما يتم التعامل مع المخاطرة على أساس مركزي. وفي هذا الإيضاح تستخدم المبادئ العامة على علاقات التحوط التي تتضمن عنصر المخاطرة في محفظة تشتمل على مخاطر عديدة ناتجة عن عمليات أو مراكز عديدة.

وفي حين أن التصنيف ضروري لتحقيق محاسبة التحوط فإن الأسلوب الذي يجري به وصف التحوط يؤثر أيضاً على المدى الذي تعتبر فيه علاقة التحوط فاعلة للأغراض المحاسبية والمدى الذي يكون فيه نظام المشروع الحالي الخاص بإدارة المخاطر بحاجة إلى تعديل لتتبع النشاطات التحوطية لأغراض محاسبية. وبالتالي، فقد يرغب المشروع بتصنيف علاقة تحوط بطريقة تتحاشى التغييرات غير اللازمة للأنظمة وذلك من خلال الاستفادة من المعلومات التي سبق توفيرها من قبل نظام إدارة المخاطر وتتجنب عمليات إمساك الدفاتر والمتابعة غير الضرورية، وعند تصنيف علاقات التحوط يمكن للمشروع أن يفكر في المدى الذي يمكن عنده التعرف على عدم الفاعلية لأغراض محاسبية بموجب التصنيفات البديلة.

هنالك العديد من الأمور التي يجب تحديدها عند تصنيف علاقة التحوط، وهذه أوضحت ونوقشت هنا من منظور تحوط مخاطر أسعار الفائدة المرتبطة بالتدفقات النقدية الواردة، ولكن الإرشادات يمكن أيضاً تطبيقها على تحوط المخاطر المرتبطة بالتدفقات النقدية الصادرة. ويوضح الجدول ٥ *علاقة التحوط العامة* تصنيف جزء مخاطر إعادة الإستثمار المعرفة في الجدول ٢ والتي يجري التحوط لها بمبادلات أسعار الفائدة.

الجدول ٥ – علاقة التحوط العامة

الفترات الربع سنوية	*س-١*	*س-٢*	*س-٣*	*س-٤*	*س-٥*	*....ن*
	ون	*ون*	*ون*	*ون*	*ون*	*ون*
مخاطر إعادة تسعير التدفقات النقدية الواردة (الجدول ٢)	١٤,١٠٠	١٢,٦٨٩	١١,٦٨٧	٩,٧٠٠	٩,٤٠٩	××××
المبادلات المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة (الجدول ٤)	٣,٥٠٠	٣,٥٠٠	٢,٧٠٠	٢,٧٠٠	٢,٧٠٠	××××
النسبة المئوية للمخاطر المتحوط لها	*%٢٤,٨*	*%٢٧,٦*	*%٢٣,١*	*%٢٧,٨*	*%٢٨,٧*	××××

وقد إحتسبت النسبة المئوية لمخاطر التحوط على أنها النسبة بين المبلغ الوهمي للمبادلات (المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة) القائمة مقسومة على المخاطر الإجمالية. ويلاحظ أنه في الجدول ٥ توجد مستويات كافية من عمليات إعادة الإستثمار المتوقعة في كل فترة بما يزيد عن الحاجة للتقاص مع القيمة الوهمية للمبادلة المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة وبما يفي بالمتطلب المحاسبي القاضي بان العملية المتوقعة هي محتملة التحقق.

وأنه ليس من الواضح بنفس القدر، على كل حال كيف أن مبادلات أسعار الفائدة تتصل تحديداً بمخاطر فوائد التدفق النقدي المصنفة على إنها متحوط لها وكيف أن مبادلات أسعار الفائدة فاعلة في تخفيض هذه المخاطر، أما التصنيف الأكثر تحديداً فهو موضح في الجدول رقم ٦ *علاقة التحوط المحددة* الوارد أدناه. فهو يوفر وسيلة ذات معنى لتصوير التصنيف المحدد الأكثر تعقيداً للتحوط من خلال التركيز على هدف التحوط للتخلص من قابلية تغير وتفاوت التدفق النقدي المرتبطة بالتغيرات المستقبلية لأسعار الفائدة والحصول على سعر فائدة يعادل السعر الثابت المتأصل في الهيكل الزمني لأسعار الفائدة عند بداية التحوط.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن سعر الفائدة المتوقع من إعادة إستثمار التدفقات النقدية الواردة وإعادة تسعير الأصول يحتسب من خلال ضرب المبالغ الإجمالية المكشوفة بسعر الفائدة الآجل للفترة. على سبيل المثال، الكشف الإجمالي للفترة رقم س٢ والبالغ ١٤,١٠٠ يضرب في سعر الفائدة الآجل للفترات من س٢ إلى س٥ وهو ٥,٥٠% و ٦,٠٠% و ٦,٥٠% و ٧,٢٥% على التوالي لإحتساب الفوائد المتوقعة لتلك الفترات الربع سنوية على أسعار الهيكل الحالي لأسعار الفائدة. ويتم إحتساب الفائدة المتوقعة المتحوط لها بضرب الفائدة المتوقعة لفترة الشهور الثلاثة المعنية بالنسبة المئوية للمخاطر المتحوط لها.

الجدول ٦ علاقة التحوط المحدد

الجدول الزمني لأسعار الفائدة

الفترة الفصلية	*١x*	*٢x*	*٣x*	*٤x*	*٥x*	*ن*
الأسعار الفورية	٥,٠٠%	٥,٢٥%	٥,٥٠%	٥,٧٥%	٦,٠٥%	x.xx%
الأسعار الآجلة	٥,٠٠%	٥,٥٠%	٦,٠٠%	٦,٥٠%	٧,٢٥%	x.xx%

مخاطر التدفق النقدي ومبالغ الفائدة المتوقعة

فترة إعادة التسعير	الوقت لتوقع المعاملة	إجمالي المبالغ المعرضة	الفائدة المتوقعة				
			وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
٢	٣ شهور	١٤,١٠٠ ←	**١٩٤**	٢١٢	٢٢٩	٢٥٦	
٣	٦ شهور	١٢,٦٨٩		**١٩٠**	٢٠٦	٢٣٠	xxx
٤	٩ شهور	١١,٦٨٧			**١٩٠**	٢١٢	xxx
٥	١٢ شهر	٩,٧٠٠				**١٧٦**	xxx
٦	١٥ شهر	٩,٤٠٩					**xxx**
النسبة المحوطة (الجدول ٥) في الفترة السابقة			٢٤,٨%	٢٧,٦%	٢٣,١%	٢٧,٨%	x.xx%
المتوقعة المتحوط لها			٤٨	٥٢	٤٤	٤٩	xxx

(أ) أسعار الفائدة الآجلة تحتسب من أسعار الفائدة الفورية وتم تدويرها لأغراض العرض، والعمليات الحسابية المبينة على أسعار الفائدة الآجلة تتم بناءا على أساس سعر الفائدة الآجل المحتسب ثم يتم تدويره لأغراض العرض.

ولا يهم إذا كان المبلغ الإجمالي المكشوف قد أعيد إستثماره في دين طويل الأجل ذي سعر فائدة ثابت أو ذي سعر فائدة متغير، أو في دين قصير الأجل يتم تدويره في كل فترة لاحقة، فخطر التعرض للتغير في سعر الفائدة الآجل يكون هو نفسه. على سبيل المثال، إذا كان مبلغ ألـ ١٤,١٠٠ قد أعيد إستثماره بسعر فائدة ثابت في بداية الفترة ٢ لمدة ستة شهور فإنه يعاد إستثماره بفائدة تبلغ ٥,٧٥%. وإن الفائدة المتوقعة تبنى على أسعار الفائدة الآجلة للفترة ٢ والبالغة ٥,٥٠% وللفترة ٣ البالغة ٦% وذلك يعادل سعراً وسطياً يبلغ ٥,٥٠% (١,٠٥٥ × ١,٠٦٠) أس ٠,٥ وهو السعر الفوري للفترة ٢ للشهور الستة القادمة.

وعلى كل حال، فإن الفائدة المتوقعة من إعادة إستثمار التدفقات النقدية الواردة أو إعادة تسعير المبلغ الإجمالي لأول فترة ثلاثة شهور بعد تحقق العملية المتوقعة يتم تصنيفها على أنها متحوط لها. وإن الفائدة المتوقعة الجاري التحوط لها هي المتمثلة بالخانات المظللة. أما الكشف الخاص بالفترات اللاحقة فلا يتم التحوط له. وفي المثال، فإن جزء خط سعر الفائدة الذي يجري التحوط له هو السعر الآجل البالغ ٥,٥٠% للفترة ٢، ومن أجل تقييم فاعلية التحوط وإحتساب عدم فاعلية التحوط الفعلي على أساس مستمر، يمكن للمشروع إستخدام المعلومات الخاصة بالتدفقات النقدية الواردة المتحوط لها والمبينة في الجدول ٦ ومقارنتها بالتقديرات المتوقعة للتدفقات النقدية الواردة من الفوائد (على سبيل، المثال في جدول مشابه للجدول رقم ٢)، وطالما كانت التدفقات النقدية المتوقعة الواردة من الفوائد تزيد عن المتحوط له من التدفقات النقدية الواردة من الفوائد. يمكن للمشروع مقارنة التغير المتراكم في القيمة العادلة للتدفقات النقدية الواردة المتحوط لها مع التغير المتراكم في

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القيمة العادلة لأداة التحوط لإحتساب الفاعلية الحقيقية للتحوط. وتقاس بمقارنة التغير المتراكم في القيمة العادلة للتدفقات النقدية المتوقعة من الفوائد (إلى المدى الذي تكون فيه أقل من التدفقات النقدية المتحوط لها) مع التغير المتراكم في القيمة العادلة لأداة التحوط.

وصف تصنيف علاقة التحوط

كما ذكر سابقاً، يوجد العديد من الأمور التي يجب تحديدها في تصنيف علاقة التحوط والتي تؤدي إلى تعقيد التصنيف ولكنها ضرورية للحد من عدم الفاعلية الواجب الإعتراف به للأغراض المحاسبية ولتجنب التغييرات غير اللازمة في الأنظمة وإمساك الدفاتر. والمثال التالي يصف التصنيف بشكل أكمل ويتعرف على النواحي الإضافية للتصنيف والتي لم تظهر في الإيضاحات السابقة.

مثال على التصنيف

الهدف من التحوط

إن الهدف من التصنيف هو إزالة خطر تقلبات أسعار الفائدة خلال مدة التحوط التي هي عمر مبادلة أسعار الفائدة، والحصول فعلياً على سعر فائدة ثابت خلال هذه الفترة يعادل سعر الفائدة الثابت لمبادلة أسعار الفائدة.

نوع التحوط

تحوط التدفق النقدي

أداة التحوط

إن مبادلات أسعار الفائدة المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة يتم تصنيفها كأداة تحوط، وهي تحوط لتعرض التدفقات النقدية لمخاطر أسعار الفائدة.

كل عملية إعادة تسعير للمبادلة تحقق التحوط لفترة ٣ شهور من التدفقات النقدية للفوائد والناتجة من:-

- إعادة الإستثمار المتوقع أو إعادة تسعير المبالغ الأساسية المبينة في الجدول ٥.
- الإستثمارات أو عمليات إعادة التسعير غير المرتبطة والتي تحصل بعد تواريخ إعادة تسعير المبادلة طيلة مدة عمرها ويدخل فيها مقترضون أو مقرضون آخرون.

البند المتحوط له- عام

البند المتحوط له هو جزء من التدفقات النقدية الواردة الإجمالية من الفوائد التي ستتحقق من إعادة إستثمار أو إعادة تسعير التدفقات النقدية المعروضة في الجدول رقم ٥ والمتوقع تحققها خلال الفترات الواردة في ذلك الجدول. وأن الجزء الجاري التحوط له من التدفقات النقدية من الفوائد له ثلاث عناصر:

- المبلغ الأساسي (رأس المال) الذي يؤدي إلى إرتفاع التدفقات النقدية للفوائد والفترة التي يحصل خلالها،

يتبع...

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

... يتبع

مثال على التصنيف

- عنصر سعر الفائدة، و
- العنصر الزمني أو الفترة التي يغطيها التحوط.

البند المتحوط له- عنصر المبلغ الأساسي (رأس المال)

إن جزء التدفقات النقدية للفوائد والذي يجري التحوط له هو المبلغ المتأتي من أول جزء من المبالغ الأساسية الجاري إستثمارها أو إعادة تسعيرها في كل فترة:

- والذي يساوي مجموع المبالغ الوهمية لمبادلات أسعار الفائدة المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة والمخصصة كأدوات تحوط وتكون قائمة في الفترة التي يعاد فيها الإستثمار أو التسعير، و
- والذي يقابل المبالغ الأساسية الأولى لمخاطر التدفق النقدي التي تستثمر أو يعاد إستثمارها بتاريخ أو بعد مبادلات أسعار الفائدة.

البند المتحوط له- عنصر سعر الفائدة

إن الجزء الجاري التحوط له من تغير أسعار الفائدة هو التغير في:-

- الجزء الدائن من سعر الفائدة التي تدفع على المبلغ الأساسي المستثمر أو المعاد تسعيره والمساوي للخطر الإئتماني الضمني في مبادلة أسعار الفائدة، وهو الجزء من سعر الفائدة عند الإستثمار الذي يساوي هامش الفائدة في مبادلة أسعار الفائدة مثل سعر الفائدة بين البنوك، و
- عنصر منحنى العائد لأسعار الفائدة المساوي لفترة إعادة التسعير لمبادلة أسعار الفائدة المخصصة كأداة تحوط.

البند المتحوط له- مدة التحوط

إن فترة التعرض لتغيرات أسعار الفائدة على جزء مخاطر التدفق النقدي الجاري التحوط لها هي:

- الفترة من تاريخ التخصيص إلى تاريخ إعادة تسعير مبادلة أسعار الفائدة التي تحصل خلال الفترة الربع سنوية التي تتحقق فيها العملية المتوقعة وليس قبل ذلك،
- يسري مفعولها للفترة ما بعد تحقق العملية المتوقعة والمساوية لمدة إعادة تسعير مبادلة أسعار الفائدة.

من المهم الإعتراف أن المبادلات لا تتحوط لمخاطر التدفق النقدي لإستثمار منفرد طيلة مدة وجوده. فالمبادلات تخصص للتحوط لأخطار التدفق النقدي الناتجة عن الإستثمارات المختلفة للمبالغ الأساسية وعمليات إعادة التسعير التي تحصل خلال كل فترة إعادة تسعير للمبادلات لكامل مدتها. والمبادلات تتحوط فقط للفوائد المتراكمة التي تحصل في الفترة الأولى التالية لإعادة الإستثمار. وهي تتحوط لأثر التدفقات النقدية الناتج من تغيرات أسعار الفائدة التي تحصل حتى تاريخ إعادة تسعير المبادلة. أما التعرض للتغيرات في الأسعار للفترة من إعادة تسعير المبادلة إلى تاريخ إعادة إستثمار التدفقات النقدية الواردة أو إعادة تسعير الأصول ذات الفائدة المتغيرة والمتحوط لهما فهو تعرض غير متحوط له. وعند إعادة تسعير المبادلة يثبت سعر الفائدة على المبادلة إلى تاريخ إعادة التسعير التالي وتحديد تراكم تسديدات المبادلة الصافية، وأي تغير في أسعار الفائدة بعد ذلك التاريخ إذا كان يؤثر على التدفقات النقدية الواردة من الفوائد لا يعود متحوطاً له للأغراض المحاسبية.

أهداف التصنيف

إعتبارات الأنظمة

يمكن الإستغناء عن قدر كبير من متطلبات المتابعة وإمساك الدفاتر من خلال تصنيف كل إعادة تسعير لمبادلة أسعار الفائدة على أنها تحوط لمخاطرة التدفق النقدي من عمليات إعادة الإستثمار للتدفقات النقدية الواردة وإعادة تسعير الأصول ذات الفائدة المتغيرة لجزء فقط من عمر الأصول المعنية. وسيكون هناك قدر كبير ضروري من المتابعة وإمساك الدفاتر لو أن المبادلات عوضاً عن ذلك صنفت كتحوط لخطر التدفق النقدي من الإستثمارات المتوقعة للمبالغ الأساسية وإعادة تسعير الأصول ذات الفائدة المتغيرة وذلك لكامل عمر هذه الأصول.

إن هذا النوع من التصنيف يتجنب الإعتراف بالدخل الشامل الآخر بعد حدوث العمليات المتوقعة (الفقرتين ٩٧ و٩٨ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩) لأن جزء من مخاطر التدفق النقدي الجاري التحوط له هو ذلك الجزء الذي سيكون معاد تصنيفه من حقوق الملكية للربح أو الخسارة في الفترة التالية مباشرة للعمليات المتوقعة والتي تقابل التسديدات الدورية النقدية الصافية على المبادلة. أما لو كان التحوط سيغطي كامل عمر الأصول الجاري تملكها فسيكون من الضروري ربط مبادلة أسعار فائدة محددة مع الأصل الجاري تملكه. وإذا كانت العملية المتوقعة هي حيازة أداة ذات سعر فائدة ثابت، فإن القيمة العادلة للمبادلة التي حققت التحوط لتلك العملية سيتم إعادة تصنيفها من حقوق الملكية الى الربح والخسارة لتعديل أساس الأصل الذي تمت حيازته. عندئذ لا بد من إلغاء المبادلة أو إعادة تعيينها في علاقة تحوط أخرى. وإذا كانت معاملة التنبؤ هي شراء أصل متغير السعر، فإن المبادلة تستمر في علاقة التحوط ولكن لا بد من تتبعها بأثر رجعي وصولا إلى الأصل الذي تم الإعتراف به في الدخل الشامل الآخر في حساب الربح أو الخسارة عند عملية البيع اللاحقة للأصل.

وسيلزم عندئذ إنهاء المبادلة أو إعادة تخصيصها في علاقة تحوط أخرى، وإذا كانت العملية المتوقعة هي حيازة أصل ذا فائدة متغيرة، فإن المبادلة سوف تستمر في علاقة التحوط ولكن سيلزم تتبعها وإرجاعها إلى الأصل الذي تمت حيازتها بحيث أن أية مبالغ قيمة عادلة للمبادلة اعترف بها في الدخل الشامل الآخر سوف يتم إعادة تصنيفه من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة بها في الإيرادات عند بيع الأصل ذا الفائدة المتغيرة.

وهذا النوع من التصنيف يتيح أيضاً قدرا كبيراً من المرونة في اتخاذ قرار حول كيفية إعادة إستثمار التدفقات النقدية عند تحققها. فحيث أن المخاطرة المتحوط لها تعود فقط لفترة واحدة تقابل فترة إعادة تسعير مبادلة أسعار الفائدة المصنفة كأداة تحوط، فإنه ليس من الضروري أن يتم بتاريخ التخصيص تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية سيعاد إستثمارها في أصول ذات سعر فائدة ثابت أو سعر فائدة متغير أو أن يتم عند إجراء التخصيص تحديد العمر الزمني للأصل الذي ستتم حيازته.

إعتبارات الفاعلية

إن عدم الفاعلية يمكن تخفيضه تخفيضاً كبيراً من خلال تصنيف جزء محدد من مخاطر تدفق نقدي على أنه متحوط له.

- عدم الفاعلية الناتج من الفروقات الإئتمانية بين مبادلة أسعار الفائدة والتدفق النقدي المتوقع والمتحوط له يمكن إزالته من خلال تصنيف مخاطرة التدفق النقدي المتحوط له على إنها المخاطرة التي تعزى إلى التغيرات في أسعار الفائدة المقابلة للأسعار الكامنة في المبادلة، مثل منحنى الأسعار أأ. وهذا النوع من التحوط يمنع التغيرات الناتجة من تغيرات هوامش الإئتمان من أن تعتبر عدم الفاعلية.
- عدم الفاعلية الناتج عن الفروقات الزمنية بين مبادلة أسعار الفائدة والتدفق النقدي المتوقع المتحوط له تتم إزالته من خلال تصنيف مخاطرة أسعار الفائدة الجاري التحوط لها على إنها مخاطرة تتعلق بالتغيرات

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

في الجزء من منحنى العائد المقابل للفترة التي تتم فيها إعادة تسعير الجزء ذي الفائدة المتغيرة من مبادلة أسعار الفائدة.

- يتم إزالة عدم الفعالية الذي يُعزى إلى تغيرات سعر الفائدة التي تحدث بين تاريخ إعادة تسعير تبـادلات سعر الفائدة و تاريخ المعاملات المتنبأ بها ببساطة من خلال عدم تحويط تلك الفترة من الوقت. إن الفترة التي تبدأ من إعادة تسعير التبادل وحدوث المعاملات المتنبأ بها في الفترة مباشرة بعد إعادة تسعير التبادل هي ببساطة غير محوطة. ولهذا، فإن الفرق بين التواريخ لا يؤدي إلى عدم فعالية.

الإعتبارات المحاسبية

إن إمكانية التأهل لمحاسبة التحوط بإستخدام المنهجية الموصوفة هنا تلك الإمكانية مبنية على العديد من النصوص في المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ وعلى التغيرات المتعلقة بمتطلباتها. وأن بعض النصوص والتغيرات الرئيسية التي توفر الأساس لمحاسبة التحوط قد تم وصفها في الإجابة على السؤال و.٢.٦ *المتعلق بإعتبارات محاسبة التحوط عندما تعالج مخاطر سعر الفائدة على أساس صاف.* وبعض النصوص والتفسيرات الإضافية والمؤيدة هي موضحة فيما يلي.

التحوط لجزء من التعرض للمخاطر

إن المقدرة على التعرف والتحوط لجزء فقط من مخاطر التدفق النقدي الناتج من إعادة إستثمار التدفقات النقدية أو إعادة تسعير الأدوات ذات سعر الفائدة المتغير تستند إلى الفقرة ٨١ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ كما هي مفسرة في الإجابات على السؤال و.٢.٦ المسألة (ك) و السؤال و.١٧.٢ المتعلقين *بالتحوط لجزء من المدة الزمنية.*

التحوط لمخاطر متعددة بأداة منفردة

إن المقدرة على تخصيص مبادلة أسعار فائدة واحدة كتحوط لتعرض التدفق النقدي لمخاطر أسعار الفائدة الناتجة من عدة عمليات إعادة إستثمار للتدفقات النقدية الواردة أو عمليات إعادة تسعير للأصول ذات سعر الفائدة المتغير والتي تحصل عبر عمر المبادلة تستند إلى الفقرة ٧٦ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ كما هي مفسرة في الإجابة على السؤال و.١٢.١ *المتعلق بالتحوط لأكثر من نوع واحد من المخاطر.*

التحوط لمخاطر متماثلة في محفظة

إن المقدرة على تحديد العملية المتوقعة الجاري التحوط لها كجزء من تعرض التدفقات النقدية لمخاطر أسعار الفائدة لجزء من مدة الإستثمار الذي ينتج دفعات الفائدة دون أن يحدد التصنيف العمر المتوقع للأداة وما إذا كانت تعطي فائدة ثابتة أم متغيرة تلك المقدرة مؤسسة في الإجابة على السؤال و.٢.٦ المسألة (١)، والتي تنص على أن البنود في المحفظة ليس من الضروري أن تكون لها نفس التعرض الإجمالي للمخاطر شريطة أن تشترك في نفس المخاطر التي من أجلها يتم تصنيف البنود على إنها متحوط لها.

إنهاء التحوطات

إن القدرة على إلغاء تصنيف العملية المتوقعة (مخاطر التدفق النقدي لإستثمار أو إعادة تسعير تحصل بعـد تاريخ إعادة تسعير المبادلة) كبند متحوط له قد عالجتها الفقرة رقم ١٠١ من المعيار المحاسـبي الـدولي ٣٩ المتعلقة بإنهاء التحوطات. فبينما أن جزءاً من العملية المتوقعة لا يعود متحوطاً له فإن مبادلة أسعار الفائدة لا يتم إلغاؤها وتظل كأداة تحوط للعمليات المتبقية في السلسلة التي لم تحصل بعد. على سبيل المثال، نفتـرض أن مبادلة أسعار فائدة بقي من مدتها سنة واحدة وخصصت للتحوط لسلسلة من ثلاث عمليات ربـع سـنوية لإعادة إستثمار التدفقات النقدية. فإن إعادة الإستثمار التالية للتدفقات النقدية تحصل بعد ٣ شهور، وعند إعادة تسعير مبادلة أسعار الفائدة بعد ثلاثة شهور بسعر الفائدة المتغير السائد حينئذ فإن الجـزء الثابـت والجـزء المتغير في مبادلة أسعار الفائدة يصبحان معروفين ولا يوفران حماية تحوطية للشهور الثلاثة التالية. فإذا لـم

تحصل العملية المتوقعة التالية إلا بعد ثلاثة أشهر وعشرة أيام فإن فترة الأيام العشرة المتبقية بعد إعادة تسعير مبادلة أسعار الفائدة لا تكون مشمولة بالتحوط.

و.٤.٦ محاسبة التحوط : الفائض أو العجز في عقد أسعار صرف مستقبلي

عقد صرف أجل مخصص كأداة تحوط على سبيل المثال، في علاقة تحوط لإستثمار صافي في منشأة أجنبية. هل يسمح بإطفاء الخصم أو العلاوة لعقد الصرف الآجل في الأرباح أو الخسائر الصافية عبر مدة العقد؟

كلا. بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يمكن إطفاء العلاوة أو الخصم الخاص بعقد صرف أجل. والمشتقات تقاس دائماً بالقيمة العادلة في بيان المركز المالي. وإن أي ربح أو خسارة نتيجة لتغير القيمة العادلة لعقد الصرف الآجل يدخلان دائماً في الأرباح أو الخسائر الصافية ما لم يتم تخصيص عقد الصرف الآجل وكان فاعلاً كأداة تحوط في تحوط تدفق نقدي أو كتحوط لإستثمار صاف في منشأة أجنبية، حيث يدخل الجزء الفاعل من الربح أو الخسارة في الدخل الشامل الآخر. وفي تلك الحالة، فإن المبالغ التي تدخل في الدخل الشامل الآخر يتم تصنيفها من الملكية إلى الأرباح أو الخسائر الصافية عندما تتحقق التدفقات النقدية المتحوط لها أو عند التخلص من الإستثمار الصافي حسبما يكون مناسباً. وبموجب الفقرة ٧٤ (ب) من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ فإن عنصر الفائدة (القيمة الزمنية) للقيمة العادلة للعقد الآجل يمكن إستبعادها من علاقة التحوط المخصصة. وفي تلك الحالة، فإن التغيرات في جزء عنصر الفائدة من القيمة العادلة لعقد الصرف الآجل تدخل في الأرباح أو الخسائر الصافية.

و.٥.٦ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٢١- تحوط القيمة العادلة للأصل مقيمة بالتكلفة

إذا تم التحوط للبيع المستقبلي لسفينة مسجلة بالتكلفة التاريخية وذلك ضد مخاطر العملة من خلال إفتراض عملة أجنبية، فهل يتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ إعادة قياس السفينة بما يعكس التغيرات في أسعار الصرف رغم أن أساس القياس الأصل هو التكلفة التاريخية؟

كلا. ففي تحوط القيمة العادلة يعاد قياس البند المتحوط له. وعلى كل حال، لا يمكن أن يصنف إقتراض العملة الأجنبية على أنه تحوط للقيمة العادلة للسفينة لأن السفينة لا تتضمن أي مخاطرة عملة أجنبية يمكن قياسها بشكل منفصل. فإذا توفرت شروط محاسبة التحوط الواردة في الفقرة ٨٨ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ فإن قرض العملة الأجنبية يمكن تصنيفه كتحوط تدفقات نقدية للبيع المتوقع وبتلك العملة الأجنبية. وليس هناك إعادة قياس للبند المتحوط له في تحوط التدفق النقدي.

لإيضاح ذلك: شركة شحن في الدنمارك لها شركة تابعة في الولايات المتحدة ولها نفس العملة (الكرونة الدنماركية). وتستعمل شركة الشحن أسلوب المعالجة الفعلية الواردة بمعيار المحاسبة الدولي ١٦ لقياس سفنها بالتكلفة التاريخية مطروحاً منها الاستهلاك في بياناتها المالية الموحدة. وبموجب الفقرة ٢٣(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٢١ فإن السفن تسجل بالكرونة الدنماركية بإستعمال سعر الصرف التاريخي، ومن أجل التحوط كلياً أو جزئياً لمخاطر أسعار الصرف المحتملة عند التخلص من السفن بيعاً بالدولار، فإن شركة الشحن في المعتاد تقوم بتمويل مشترياتها من السفن بقروض بالدولار.

في هذه الحالة، يمكن تخصيص الإقتراض بالدولار (أو جزء منه) كتحوط تدفق نقدي للبيع المتوقع للسفينة التي تم تمويلها بالإقتراض شريطة أن يكون البيع محتملاً جداً كأن يكون على سبيل المثال، متوقعاً حصوله

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

في المستقبل الفوري، ومبلغ عائد البيع المخصص على أنه متحوط له يساوي مبلغ القرض بالعملة الأجنبية المخصص كأداة تحوط. وبالنسبة للأرباح والخسائر الناتجة عن عقد القرض والتي تقرر أنها تشكل تحوطاً فاعلاً للبيع المتوقع فيعترف بها الدخل الشامل الآخر من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية حسب الفقرة ٩٥ (أ) من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩.

القسم ز: أخرى

ز.١ الإفصاح عن التغييرات في القيمة العادلة

المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ يقضي بأن يكون القياس بالقيمة العادلة للأصول المالية المصنفة على إنها متوفرة للبيع (AFS) والأصول والإلتزامات المالية المصنفة على إنها للمتاجرة. وما لم يكن الأصل أو الإلتزام المالي مخصص كأداة تحوط تدفق نقدي، فإن التغيرات في القيمة العادلة للأصول والإلتزامات المتداولة تدخل في الأرباح أو الخسائر الصافية، والتغيرات في القيمة العادلة للأصول المتوفرة للبيع تدخل إما في الأرباح أو الخسائر الصافية أو في الدخل الشامل الآخر تبعاً لسياسة (AFS). فما هي الإفصاحات المطلوبة فيما يتعلق بمبالغ تغيرات القيمة العادلة خلال الفترة التي يغطيها التقرير؟

يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ الإفصاح عن البنود الهامة للإيرادات، والنفقات والأرباح والخسائر سواء دخلت في الأرباح أو الخسائر أو في الدخل الشامل الآخر ، وهذا الإفصاح يشمل بنوداً هامة من الإيرادات، والنفقات والأرباح والخسائر ناتجة عن إعادة قياس القيمة العادلة، لذلك يفصح المشروع عن التغيرات الهامة في القيم العادلة مع التمييز بين التغيرات التي أدخلت في الأرباح أو الخسائر الصافية والتغيرات التي أدخلت في حقوق الملكية. كما يعطي تحليلاً للتغيرات التي تتعلق بما يلي:-

(أ) الأصول المتوفرة للبيع، مبينة بشكل منفصل مبلغ المكسب أو الخسارة المعترف بها في الدخل الشامل الآخر خلال الفترة والمبلغ الذي تم إعادة تصنيفه من حقوق الملكية وتم الإعتراف به في ربح أو خسارة الفترة كتعديلات إعادة التصنيف؛ و

(ب) الأصول المالية أو الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مبينة بشكل منفصل تلك التغيرات في القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية (١) المحددة أنها كذلك عند الإعتراف المبدئي. (٢) المصنفة أنها محتفظ بها للمتاجرة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(ج) أدوات التحوط.

لا يطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية٧ ولا يمنع الإفصاح عن مكونات التغير في القيمة العادلة بالطريقة التي تصنف بها البنود للأغراض الداخلية. على سبيل المثال، يمكن لبنك أن يختار الإفصاح بشكل منفصل عن التغير في القيمة العادلة للمشتقات بما يتفق مع المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ على عدة أنواع على إنها للمتاجرة ولكن البنك يصنفها كجزء من نشاطات إدارة المخاطر خارج محفظة التداول.

إضافة إلى ذلك، تتطلب الفقرة ٨ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية٧ الإفصاح عـن القـيم المـسجلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بعرض منفصل لـ: (١) المصنفين.

ز.٢ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٧- محاسبة التحوط: بيان التدفقات النقدية

كيف يتم تصنيف التدفقات النقدية الناتجة من أدوات التحوط في بيانات التدفق النقدي؟

إن التدفقات النقدية الناتجة من أدوات التحوط يتم تصنيفها كنشاطات تشغيلية أو إستثمارية أو تمويلية مبنية على التدفقات النقدية الناجمة من البند المتحوط له. ورغم أن المصطلحات في المعيار المحاسبي الدولي ٧ لم يتم تحديثها لتنسجم مع المعيار المحاسبي الدولي ٣٩، فإن التدفقات النقدية الناتجة من أدوات التحوط يجب تصنيفها في بيان التدفق النقدي بما يتفق مع تصنيف هذه الأدوات كأدوات تحوط بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٩.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٤٠

العقارات الإستثمارية

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم إصدارها حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨ .

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "*العقارات الإستثمارية*" من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في إبريل ٢٠٠٠.

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

كما أصدر المجلس معيار المحاسبة الدولي ٤٠ بعد تنقيحه في ديسمبر ٢٠٠٣. ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ والوثائق المرفقة من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "*الدفع على أساس الأسهم*" (الصادر في فبراير ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "*عقود التأمين*" (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*" (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧).

التفسير التالي يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٤٠ :-

- التفسير ١٢ "*توحيد البيانات المالية – للمنشآت ذات الغرض الخاص*" (الصادر في يوليو ٢٠٠٠ والتعديلات اللاحقة)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
المقدمة	**مقدمة١- مقدمة ١٨**
معيار المحاسبة الدولي ٤٠	
العقارات الإستثمارية	
الهدف	**١**
النطاق	**٢-٤**
تعريفات	**٥-١٥**
الإعتراف	**١٦-١٩**
القياس عند الإعتراف	**٢٠-٢٩**
القياس بعد الإعتراف	**٣٠-٥٦**
السياسات المحاسبية	**٣٠-٣٢ج**
نموذج القيمة العادلة	**٣٣-٥٥**
عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية	٥٣-٥٥
نموذج التكلفة	**٥٦**
التحويلات	**٥٧-٦٥**
الإستبعادات	**٦٦-٧٣**
الإفصاح	**٧٤-٧٩**
نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة	**٧٤-٧٩**
نموذج القيمة العادلة	٧٦-٧٨
نموذج التكلفة	٧٩
أحكام إنتقالية	**٨٠-٨٤**
نموذج القيمة العادلة	**٨٠-٨٢**
نموذج التكلفة	**٨٣-٨٤**
تاريخ النفاذ	**٨٥**
سحب معيار المحاسبة الدولي ٤٠ (في عام ٢٠٠٠)	**٨٦**
مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٤٠	
أساس إستنتاج مجلس معايير المحاسبة الدولية على المعيار ٤٠ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)	
أساس إستنتاج لجنة معايير المحاسبة الدولية على المعيار ٤٠ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٠)	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "*العقارات الإستثمارية*" مبين في الفقرة ١-٨٦. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي ٤٠ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و "*إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ *"العقارات الإستثمارية"* محل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ *"الممتلكات الإستثمارية"* (الصادر عام ٢٠٠٠) وينبغي تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٤٠

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٤٠ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ هذا المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين وغيرهم من الجهات المهتمة. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠، كان هدف المجلس الرئيسي هو إجراء تنقيح محدود للسماح لحصص الممتلكات المحتفظ بها من قبل المستأجر بموجب عقد الإيجار التشغيلي بأن توصف على أنها عقارات إستثمارية بموجب شروط محددة. وتشمل تلك الشروط المتطلبات التي تقتضي بأن تستوفي الممتلكات خلافاً لذلك تعريف العقارات الإستثمارية، وأنه يجب على المستأجر محاسبة عقد الإيجار كما لو أنه عقد إيجار تمويلي وقياس أصل الإيجار الناتج باستخدام نموذج القيمة العادلة. ولم يقم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة العقارات الإستثمارية المشمول في معيار المحاسبة الدولي ٤٠.

التغييرات الرئيسية

مقدمة ٤ فيما يلي التغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٤٠.

مقدمة ٥ يمكن تصنيف ومحاسبة حصص الممتلكات المحتفظ بها من قبل المستأجر بموجب عقد الإيجار التشغيلي على أنها عقارات إستثمارية شريطة:-

(أ) أن يتحقق باقي تعريف العقارات الإستثمارية؛

(ب) أن تتم محاسبة عقد الإيجار التشغيلي كما لو أنه عقد إيجار تمويلي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٧ *"عقود الإيجار"*؛ و

(ج) أن يستخدم المستأجر نموذج القيمة العادلة المحدد في هذا المعيار للأصل المعترف به.

مقدمة ٦ يتوفر بديل التصنيف المذكور في الفقرة "مقدمة 5" على أساس كل ممتلكات على حدة. ولكن، ولأن المعيار يقتضي عموماً محاسبة جميع العقارات الإستثمارية بشكل منسجم باستخدام نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة، فإنه ما أن يتم اختيار هذا البديل لواحدة من هذه الممتلكات، يتم محاسبة جميع الممتلكات المصنفة على أنها عقارات إستثمارية بشكل منسجم على أساس القيمة العادلة.

مقدمة ٧ يقتضي المعيار من المنشأة أن تفصح عما يلي:-

(أ) ما إذا تطبق نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة؛ و

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) إذا كانت تطبق نموذج القيمة العادلة، ما إذا يتم، وفي أي ظروف يتم، تصنيف ومحاسبة حصص الممتلكات بموجب عقود الإيجار التشغيلية على أنها عقارات إستثمارية.

مقدمة ٨ عندما يتم تعديل التقييم الذي يتم الحصول عليه للعقارات الإستثمارية بشكل جوهري لغرض البيانات المالية، فإنه لا بد من المطابقة بين التقييم الذي يتم الحصول عليه والتقييم المشمول في البيانات المالية.

مقدمة ٩ يوضح المعيار أنه إذا كانت حصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار مصنفة على أنها عقارات إستثمارية، فإن البند الذي يتم محاسبته بالقيمة العادلة هو تلك الحصص وليست الممتلكات ذات الصلة.

مقدمة ١٠ إن المعلومات المقارنة مطلوبة لجميع الإفصاحات.

مقدمة ١١ تم دمج بعض التغييرات الهامة في المعيار نتيجة للتعديلات التي قام بها المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" كجزء من مشروع التحسينات:-

(أ) لتحديد التكاليف المشمولة في تكلفة العقارات الإستثمارية ومتى ينبغي إلغاء الإعتراف بالبنود المستبدلة؛

(ب) تحديد متى يكون لمعاملات التبادل (أي المعاملات التي يتم فيها شراء العقارات الإستثمارية مقابل أصول غير نقدية، بشكل كامل أو جزئي) جوهر تجاري وكيف يتم محاسبة هذه المعاملات، سواءاً كان لها جوهر تجاري أم لم يكن؛ و

(ج) تحديد محاسبة التعويض من الأطراف الثالثة العقارات الإستثمارية التي انخفضت قيمتها أو فُقدت أو تم التخلي عنها.

ملخص بالمنهج الذي يقتضيه المعيار

مقدمة ١٢ يسمح المعيار للمنشآت بأن تختار إما:-

(أ) نموذج القيمة العادلة، وبموجبه يتم قياس العقارات الإستثمارية، بعد القياس الأولي، بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة؛ أو

(ب) نموذج التكلفة. ونموذج التكلفة محدد في معيار المحاسبة الدولي ١٦ ويقتضي قياس العقارات الإستثمارية بعد القياس الأولي بالتكلفة المستهلكة (مطروحاً منها أي خسائر إنخفاض قيمة متراكمة). وتقوم المنشأة التي تختار نموذج التكلفة بالإفصاح عن القيمة العادلة لعقاراتها الإستثمارية.

مقدمة ١٣ لا يتوفر الإختيار بين نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة للمستأجر الذي يقوم بمحاسبة حصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التشغيلي الذي اختار تصنيفها ومحاسبتها على أنها عقارات إستثمارية. ويقتضي المعيار أن يتم قياس هذه العقارات الإستثمارية باستخدام نموذج القيمة العادلة.

مقدمة ١٤ يختلف نموذج القيمة العادلة عن نموذج إعادة التقييم المسموح به لبعض الأصول غير المالية. وبموجب نموذج إعادة التقييم، يتم الإعتراف بالزيادات في المبلغ المسجل إلى ما فوق القياس المبني على أساس التكلفة على أنها فائض إعادة تقييم. وعلى كل حال، وبموجب نموذج القيمة العادلة، يتم الإعتراف بجميع التغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مقدمة ١٥ يقتضي المعيار من المنشاة أن تطبق النموذج الذي اختارته على جميع عقاراتها الإستثمارية. لكن لا يعني هذا أن جميع عقود الإيجار التشغيلية المرغوبة ينبغي تـصنيفها علـى أنهـا عقاراتهـا الإستثمارية.

مقدمة ١٦ من الممكن في الحالات الإستثنائية، عندما تتبنى المنشأة نموذج القيمة العادلة، أن يكون هناك دليل واضح على أنه عندما تشتري المنشاة أولا العقارات الإستثمارية (أو عندما تـصبح الممتلكـات القائمة للمرة الأولى عقارات إستثمارية بعد إتمام البناء أو التطوير، أو بعد التغير في الإستخدام) لن يكون من الممكن تحديد قيمتها العادلة بشكل موثوق على أساس مـستمر. وفـي مثـل هـذه الحالات، يقتضي المعيار أن تقيس المنشأة عقارات إستثمارية باستخدام نموذج التكلفة في معيـار المحاسبة الدولي ١٦ إلى أن يتم التصرف العقارات الإستثمارية. ويُفتـرض أن القيمـة المتبقيـة للعقارات الإستثمارية تساوي صفر.

مقدمة ١٧ إن التغيير من نموذج إلى آخر يحدث فقط إذا نتج عن التغيير عرضاً أكثر ملائمة. وينص المعيار أنه من غير المرجح أن يكون هذا هو الحال بالنسبة لتغيير من نموذج القيمة العادلة إلى نمـوذج التكلفة.

مقدمة ١٨ يعتمد معيار المحاسبة الدولي ٤٠ على معيار المحاسبة الدولي ١٧ بالنسبة لمتطلبـات تـصنيف عقود الإيجار، ومحاسبة عقود الإيجار التمويلية وعقود الإيجار التشغيلية وبعـض الإفـصاحات المتعلقة بالعقارات الإستثمارية المؤجرة. وعندما يتم تـصنيف ومحاسـبة حـصص الممتلكـات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التشغيلي كما لو أنها عقارات إستثمارية، فإن معيار المحاسـبة الدولي ٤٠ يتجاوز معيار المحاسبة الدولي ١٧ في أنه يقتضي أن تتم محاسبة عقد الإيجار كما لو أنه عقد إيجار تمويلي. وتنطبق الفقرات ١٤- ١٨ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ على تـصنيف عقود إيجار الأراضي والمباني. وتحدد الفقرة ١٨، بشكل خاص، متى يكون من غير الضروري قياس عنصري الأراضي والمباني لعقود الإيجار هذه بشكل منفصل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٤٠
العقارات الإستثمارية

الهدف

١ إن هدف هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الإستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة.

النطاق

٢ يجب تطبيق هذا المعيار في الإعتراف والقياس والإفصاح للعقارات الإستثمارية.

٣ من بين أشياء أخرى يتعامل هذا المعيار مع القياس في البيانات المالية للمستأجر للعقارات الإستثمارية المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي والقياس في البيانات المالية للمؤجر للعقارات الإستثمارية المؤجرة بموجب عقد إيجار تشغيلي، لا يتعامل هذا المعيار مع الأمور المغطاة في معيار المحاسبة الدولي ١٧ *" عقود الإيجار"* والتي تتضمن:-

(أ) تصنيف عقود الإيجار كعقود إيجار تمويلية أو عقود إيجار تشغيلية؛

(ب) الإعتراف بالدخل من عقود الإيجار المكتسبة من العقارات الإستثمارية (أنظر أيضاً معيار المحاسبة الدولي ١٨ *"الإيراد"*)؛

(ج) القياس في البيانات المالية المستأجر للممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تشغيلي؛

(د) القياس في البيانات المالية للمؤجر للممتلكات المستأجرة بموجب عقد إيجار تمويلي؛

(هـ) المحاسبة عن عمليات عقود إيجار البيع وإعادة الإستئجار؛ و

(و) الإفصاح عن عقود الإيجار التمويلية وعقود الإيجار التشغيلية.

٤ لا ينطبق هذا المعيار على:-

(أ) الأصول البيولوجية المعنية بالأرض والمتعلقة بالنشاط الزراعي (أنظر أيضاً معيار المحاسبة الدولي ٤١ " *الزراعة"*)؛ و

(ب) حقوق المعادن والإكتشاف لاستخراج المعادن، والنفط والغاز الطبيعي والمصادر غير المتجددة المشابهة.

تعريفات

٥ تستخدم المصطلحات التالية في المعيار وفق المعاني المحددة لها.

القيمة المرحلة **هي المبلغ المعترف به للأصل في بيان المركز المالي.**

التكلفة **هي المبلغ النقدي أو النقد المعادل المدفوع أو القيمة العادلة للعوض الآخر المعطى للحصول على الأصل في وقت الإمتلاك أو الإنشاء، أو عندما يكون ملائماً، المبلغ الذي يعزى للأصل عند الإفصاح الأولي بما يتفق مع المتطلبات المحددة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مثال توضيحي، المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *الدفع على أساس الأسهم*".**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القيمة العادلة هو المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو سداد الإلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت.

العقارات الإستثمارية هي الممتلكات (أرض أو مبنى – أو جزءاً من مبنى – أو كليهما) محتفظ بها (من قبل المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) لاكتساب إيرادات إيجاريه أو من ارتفاع قيمتها الرأسمالية أو كلاهما وليس من :-

(أ) الإستخدام في الإنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو للأهداف الإدارية؛ أو

(ب) البيع في السياق العادي للعمل.

الممتلكات المشغولة من المالك هي الممتلكات المحتفظ بها (من قبل المالك أو من قبل المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) للإستخدام في الإنتاج أو لتوريد البضائع أو الخدمات أو للأغراض الإدارية.

٦ يمكن تصنيف حصة الممتلكات التي يحتفظ بها المستأجر بموجب عقد الإيجار التشغيلي ومحاسبتها كممتلكات إستثمارية إذا، وفقط إذا، استوفت الممتلكات خلافاً لذلك تعريف الممتلكات الإستثمارية واستخدم المستأجر نموذج القيمة العادلة المبين في الفقرات ٣٣-٥٥ للأصل المعترف به. ويتوفر بديل التصنيف هذا على أساس كل ملكية على حدة. وما أن يتم اختيار بديل التصنيف هذا لحصة الممتلكات هذه المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التشغيلي، تتم محاسبة جميع الممتلكات المصنفة على أنها ممتلكات إستثمارية باستخدام نموذج القيمة العادلة. وعندما يتم اختيار بديل التصنيف هذا ويتم تضمين الحصة المصنفة كذلك في الإفصاحات التي تقتضيها الفقرتان ٧٤ و ٧٨.

٧ يحتفظ العقارات الإستثمارية لاكتساب إيرادات إيجابية أو لإرتفاع قيمتها الرأسمالية أو كليهما، وبالتالي فإن العقارات الإستثمارية تولد تدفقات نقدية بشكل مستقل إلى حد كبير عن الأصول الأخرى التي يحتفظ بها المشروع وهذا هو الذي يميز العقارات الإستثمارية عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك. إن إنتاج أو توريد السلع والخدمات (أو إستخدام الممتلكات لأغراض الإدارة) يولد تدفقات نقدية لا تعزا بالتحديد للممتلكات ولكن أيضاً للأصول الأخرى المستخدمة في الإنتاج أو عملية التوريد. ينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* على الممتلكات المشغولة من قبل المالك.

٨ ما يلي أمثلة على العقارات الإستثمارية :-

(أ) أرض محتفظ بها لارتفاع قيمتها الرأسمالية على المدى البعيد وليس لبيعها في الأمد القصير في السياق العادي للعمل.

(ب) أرض محتفظ بها حالياً لهدف مستقبلي غير محدد. (إذا لم يحدد المشروع الهدف فإنه يستخدم الأرض أما كممتلكات مشغولة من قبل المالك أو لبيعها في الأمد القصير في السياق العادي للعمل وتعتبر الأرض محتفظاً بها للإرتفاع في قيمتها الرأسمالية).

(ج) مبنى مملوك من المشروع معد التقرير (أو محتفظ به من قبل مشروع معد التقارير بموجب عقد إيجار تمويلي) وتم إستئجارة بموجب واحد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلية.

(د) مبنى شاغر ولكن محتفظ به لإيجاره بموجب واحد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٩ فيما يلي هي أمثلة على البنود التي ليست عقارات إستثمارية وبالتالي تقع خارج نطاق هذا المعيار:-

(أ) ممتلكات محتفظ بها لبيعها في السياق العادي للعمل أو في عملية الإنشاء أو التطوير لمثل ذلك البيع (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢ "*المخزون*")، ومثال ذلك الممتلكات التي تم الحصول عليها حصرياً بنية إستبعادها اللاحق في المستقبل القريب أو لتطويرها وإعادة بيعها.

(ب) الممتلكات التي تم إنشاءها أو تطويرها نيابه عن الأطراف الأخرى (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١١ "*عقود الإنشاء*").

(ج) الممتلكات المشغولة من المالك (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٦) متضمناً (من بين أشياء أخرى) الممتلكات المحتفظ بها للإستخدام المستقبلي كممتلكات مشغولة من المالك والممتلكات المحتفظ بها لتطويرها مستقبلياً واستخدامها لاحقاً كممتلكات مشغولة من المالك والممتلكات المشغولة من قبل الموظفين (سواء دفع الموظفين أم لم يدفعوا الإيجار بسعر السوق) والممتلكات المشغولة من قبل المالك التي تنتظر إستبعادها.

(د) الممتلكات التي تم إنشاءها أو تطويرها للإستخدام المستقبلي كعقارات إستثمارية. ينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٦ على تلك الممتلكات إلى أن يتم الإنتهاء من الإنشاء أو التطوير وفي ذلك الوقت تصبح عقارات إستثمارية وبذلك ينطبق هذا المعيار. ومهما يكن فإن هذا المعيار ينطبق على العقارات الإستثمارية القائمة حالياً التي تم إعادة تطويرها للإستخدام المستقبلي المستثمر كعقارات إستثمارية (أنظر الفقرة ٥٨).

(هـ) الممتلكات التي تم تأجيرها لمنشأة أخرى بموجب عقد إيجار تمويلي.

١٠ تتضمن بعض الممتلكات جزءاً منها محتفظ به لاكتساب إيرادات إيجاريه أو لإرتفاع قيمتها الرأسمالية وجزءاً آخر محتفظ به للإستخدام في الإنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو للأهداف الإدارية. إذا كان بالإمكان بيع هذه الأجزاء منفصلةً (أو تأجيرها منفصلةً بموجب عقد إيجار تمويلي)، فإن المشروع يحاسب عن هذه الأجزاء بشكل منفصل. إذا لم يكن بالإمكان بيع هذه الأجزاء بشكل منفصل فإن الممتلكات هي عقارات إستثمارية فقط إذا كان جزءاً ليس هاماً محتفظ به في الإستخدام في الإنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو للأغراض الإدارية.

١١ في حالات معينة يقوم المشروع بتقديم خدمات مساعدة إضافية لشاغلي الممتلكات المحتفظ بها من قبل المشروع. يعامل المشروع تلك الممتلكات كعقارات إستثمارية إذا كانت الخدمات هي عنصر غير هام نسبياً من الترتيب ككل. ومثال على ذلك هو عندما يقوم مالك مبني مكاتب بتقديم خدمات الأمن والصيانة للمستأجرين الذي يشغلون المبنى.

١٢ في حالات أخرى، تكون الخدمات المقدمة عنصر أكثر أهمية ومثال على ذلك، إذا كان المشروع يمتلك ويدير فندقاً حيث أن الخدمات المقدمة للنزلاء هي عنصر مهم من الترتيبات ككل وبالتالي فإن الفندق المدار من قبل المالك هو ممتلكات مشغولة من قبل المالك وليس عقارات إستثمارية.

١٣ قد يكون من الصعب تحديد فيما إذا كانت الخدمات المساعدة الإضافية مهمة كثيراً حيث لا تتأهل الممتلكات لأن تكون عقارات إستثمارية. فعلى سبيل المثال يقوم مالك الفندق في بعض الأحيان بتحويل مسؤوليات معينة لأطراف أخرى بموجب ترتيبات عقد تكون شروط مثل تلك الترتيبات التعاقدية مختلفة بشكل واسع. وفي أحد نهايات هذه السلسلة فإن وضع المالك من الممكن في الجوهر أن يكون مستثمراً غير فعال وفي النهاية الأخرى لهذه السلسلة فإنه يمكن أن يكون المالك قد استقطب من الخارج من يقوم بالوظائف اليومية بينما أحتفظ بالتعرض الهام للتغيرات في التدفقات النقدية المولدة من تشغيل الفندق.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٤ إن الحكم الشخصي مطلوب لتحديد ما إذا كانت الممتلكات تتأهل كعقارات إستثمارية. على المشروع أن يطور الأساس بحيث تمكنه من ممارسة الحكم الشخصي بشكل متماثل وفقاً لتعريف العقارات الإستثمارية والإرشاد ذو العلاقة في الفقرات من ٧ -١٣. تتطلب الفقرة ٧٥ (ج) من المشروع أن يفصح عن الأساس عندما يكون التصنيف صعباً.

١٥ في بعض الحالات، يمتلك المشروع ممتلكات مؤجرة ومشغولة من قبل الشركة الأم أو شركة تابعة له. وعليه لا تتأهل الممتلكات لأن تكون عقارات إستثمارية في البيانات المالية الموحدة التي تتضمن كلا المشروعين وذلك لأن الممتلكات هي مشغولة من قبل المالك من وجهة نظر المجموعة ككل. ومهما يكن فإنه من وجهة نظر المشروع المنفرد والذي يملكها فإن الممتلكات تعتبر عقارات إستثمارية إذا كانت تحقق التعريف في الفقرة ٥ وبالتالي فإن المؤجر يعامل الممتلكات كعقارات إستثمارية في البيانات المالية المنفردة.

الإعتراف

١٦ يجب الإعتراف العقارات الإستثمارية كأصل عندما وفقط عندما :-

(أ) إذا كان من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة العقارات الإستثمارية إلى المشروع ؛ و

(ب) يمكن قياس تكلفة العقارات الإستثمارية بموثوقية.

١٧ تقوم المنشاة بموجب مبدأ الإعتراف هذا بتقييم جميع تكاليف عقاراتها الإستثمارية في الوقت الذي يتم فيه تكبدها. وتشمل هذه التكاليف على التكاليف التي يتم تكبدها مبدئيا لشراء العقارات الإستثمارية والتكاليف التي يتم تكبدها لاحقا من اجل الإضافة للممتلكات، أو استبدال جزء منها أو خدمتها.

١٨ بموجب مبدأ الإعتراف في الفقرة ١٦، لا تعترف المنشأة بتكاليف التخديم اليومية للممتلكات في المبلغ المسجل للعقارات الإستثمارية. وبدلا من ذلك، يتم الإعتراف بهذه التكاليف في حساب الربح أو الخسارة كما يتم تكبدها. إن تكاليف الخدمة اليومية هي عبارة بشكل رئيسي عن تكاليف العمل والبنود القابلة للإستهلاك، ويمكن أن تشمل تكاليف الأجزاء الثانوية. وغالبا ما يوصف الغرض من هذه النفقات على أنه يتعلق "بعمليات إصلاح وصيانة" الممتلكات.

١٩ يمكن أن يكون قد تم شراء أجزاء من العقارات الإستثمارية من خلال الإستبدال. على سبيل المثال، يمكن أن تكون الجدران الداخلية بديلاً للجدران الأصلية. وبموجب مبدأ الإعتراف، تعترف المنشأة بتكلفة استبدال جزء من العقارات الإستثمارية القائمة في المبلغ المسجل للعقارات الإستثمارية في الوقت الذي يتم فيه تكبد تلك التكلفة إذا تم تلبية معايير الإعتراف. ويتم إلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل لتلك الأجزاء التي يتم استبدالها وفقاً لأحكام إلغاء الإعتراف في هذا المعيار.

القياس عند الإعتراف

٢٠ يجب قياس العقارات الإستثمارية مبدئياً بتكلفتها ويتوجب تضمين تكاليف العملية في القياس المبدئي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢١ تتألف تكلفة العقارات الإستثمارية التي تم شراءها من سعر شراءها وأية مصاريف مباشرة من الممكن نسبتها للأصل. تتضمن المصاريف المباشرة التي يمكن نسبتها على سبيل المثال الأتعاب المهنية الخاصة بالخدمات القانونية وضرائب تحويل الممتلكات وتكاليف العملية الأخرى.

٢٢ إن تكلفة العقارات الإستثمارية التي تم إنشاءها ذاتياً هي تكلفتها عند تاريخ إنتهاء الإنشاء أو التطوير. وحتى ذلك التاريخ يطبق المشروع معيار المحاسبة الدولي ١٦. وفي ذلك التاريخ تصبح الممتلكات عقارات إستثمارية وبذلك ينطبق هذا المعيار (أنظر الفقرات ٥٧ (ﻫ) و ٦٥).

٢٣ لا تتم زيادة تكلفة العقارات الإستثمارية بـ:-

(أ) بتكاليف بدء التشغيل (إلا إذا كانت ضرورة لوضع الممتلكات في حالتها العاملة بالأسلوب الذي تحدده الإدارة)،

(ب) وخسائر الإفتتاح الأولية المتكبدة قبل تحقيق العقارات الإستثمارية للمستوى المخطط له من الإشغال، أو

(ج) أو المبالغ غير العادية من المواد المبددة والعمالة والمصادر الأخرى المتكبدة في إنشاء أو تطوير الممتلكات.

٢٤ إذا تم تأجيل تسديد العقارات الإستثمارية، فإن تكلفتها هي معادل السعر النقدي ويتم الإعتراف بالفرق ما بين هذا المبلغ وإجمالي الدفعات كمصروف فائدة على مدى فترة الإئتمان.

٢٥ **تكون التكلفة الأولية لحصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار والمصنفة على أنها عقارت إستثمارية كما هو منصوص عليه لعقد الإيجار التمويلي في الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ١٧، أي أنه يتم الإعتراف بالأصل بالقيمة العادلة للممتلكات أو القيمة الحالية لأقل دفعات الإيجار- أيهما أقل. ويتم الإعتراف بمبلغ مكافئ على أنه التزام وفقاً لنفس تلك الفقرة.**

٢٦ تُعامل أي علاوة مدفوعة لعقد الإيجار على أنها جزء من دفعات الإيجار الأقل لهذا الغرض، وبالتالي يتم شملها في تكلفة الأصل، لكن يتم استثنائها من الإلتزام. إذا تم تصنيف حصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار على أنها عقارات إستثمارية، فإن البند الذي تتم محاسبته بالقيمة العادلة هو تلك الحصص وليس الممتلكات ذات الصلة. وتبين الفقرات ٣٣-٥٢ الإرشادات حول تحديد القيمة العادلة لحصص الممتلكات فيما يخص نموذج القيمة العادلة. وتتعلق تلك الإرشادات أيضا بتحديد القيمة العادلة عندما تُستخدم تلك القيمة على أنها تكلفة لأغراض الإعتراف الأولي.

٢٧ يمكن شراء واحدة أو أكثر من العقارات الإستثمارية مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. ويشير النقاش التالي إلى عملية مبادلة أصل غير نقدي واحد مقابل آخر ولكنه ينطبق أيضا على جميع التبادلات المذكورة في الجملة السابقة. ويتم قياس تكلفة مثل هذه العقارات الإستثمارية بالقيمة العادلة ما لم (أ) تفتقر معاملة التبادل للجوهر التجاري، أو (ب) ما لم يكن من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه بشكل موثوق. ويتم قياس الأصل المشترى بهذه الطريقة حتى لو لم تستطع المنشأة مباشرة أن تلغي الإعتراف بالأصل المتنازل عنه. وإذا لم يتم قياس الأصل المشترى بالقيمة العادلة، يتم قياس تكلفته بالمبلغ المسجل للأصل المتنازل عنه.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢٨ تحدد المنشأة ما إذا كان لمعاملة التبادل جوهر تجاري من خلال دراسة الحد الذي يتوقع فيه تغير تدفقاتها النقدية المستقبلية نتيجة للمعاملة. ويكون لمعاملات التبادل جوهراً تجارياً إذا:-

(أ) كان شكل التدفقات النقدية للأصل المستلم (المخاطر والتوقيت والمبلـغ) يختلـف عـن شـكل التدفقات النقدية للأصل المنقول، أو

(ب) تغيرت القيمة الخاصة بالمنشأة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة نتيجة للتبادل، و

(ج) كان الفرق بين (أ) أو (ب) كبيرا مقارنة بالقيمة العادلة للأصول المتبادلة.

ولغرض تحديد ما إذا كان لمعاملة التبادل جوهر تجاري، ينبغي أن تعكس القيمة الخاصة بالمنشأة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة التدفقات النقدية قبل الضريبة. ويمكن أن تكون نتيجـة هـذه التحلـيلات واضحة دون أن تضطر المنشأة للقيام بحسابات مفصلة.

٢٩ تكون القيمة العادلة للأصل التي لا توجد لها معاملات سوق مقارنة قابلة للقياس بشكل موثوق إذا (أ) كان التغير في مدى التقديرات المعقولة للقيمة العادلة ليس كبيراً لذلك الأصل، (ب) أو إذا كان من الممكن على نحو معقول تقييم واستخدام احتمالات التقديرات المختلفة ضمن المدى في تقدير القيمة العادلة. إذا كانت المنشأة قادرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه، عندئذ تُستخدم القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المستلم واضحة بشكل أكبر.

القياس بعد الإعتراف

السياسات المحاسبية

٣٠ مع الإستثناء المدون في الفقرة ٣٢ أ و٣٤، على المنشأة أن تختار نموذج القيمة العادلة في الفقرات ٣٣-٥٥ أو نموذج التكلفة في الفقرة ٥٦ كسياسة محاسبية له ويتوجب عليه تطبيق تلك السياسة على جميع عقاراته الإستثمارية.

٣١ يبين معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" إن التغير الطوعي في السياسة المحاسبية يجب أن يتم فقط إذا كان التغير سوف ينتج عنه عرضاً أكثر ملائمةً للأحداث أو العمليات، في البيانات المالية للمشروع. أنه من غير المحتمل الشديد أن ينتج عن التغير من نموذج القيمة العادلة إلى نموذج التكلفة عرضاً أكثر ملائمةً للأحداث أو العمليات في البيانات المالية للمشروع.

٣٢ يتطلب هذا المعيار من جميع المشاريع تحديد القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية، لهدف القياس (نموذج القيمة العادلة) أو الإفصاح (نموذج التكلفة). يشجع المشروع، ولكن ليس مطلوباً منه، أن يحدد القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية على أساس التقييم من قبل مقيم مستقل لديه مؤهلات مهنية معترف بها وذات علاقة ولديه خبرة حديثة في موقع ونوعية العقارات الإستثمارية التي تيم تقييمها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٣٢أ يمكن للمنشأة:-

(أ) أن تختار إما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة لجميع العقارات الإستثمارية التي تدعم الإلتزامات التي تدفع عائداً مرتبطاً مباشرة بالقيمة العادلة، أو العوائد من، الأصول المحددة بما في ذلك تلك العقارات الإستثمارية؛ و

(ب) أن تختار إما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة لجميع العقارات الإستثمارية الأخرى، بغض النظر عن الإختيار في البند (أ).

٣٢ب تدير بعض شركات التأمين والمنشآت الأخرى صندوق ممتلكات داخلي يُصدر وحدات إسمية، بحيث يحتفظ المستثمرون ببعض الوحدات في عقود مبرمة وتحتفظ المنشأة بالبعض الآخر. ولا تسمح الفقرة "٣٢أ" للمنشأة بأن تقيس الممتلكات المحتفظ بها من قبل الصندوق بشكل جزئي بالتكلفة وبشكل جزئي بالقيمة العادلة.

٣٢ج إذا اختارت المنشأة نماذج مختلفة للفئتين المذكورتين في الفقرة "٣٢أ"، يتم الإعتراف ببيع العقارات الإستثمارية بين مجموعات الأصول التي يتم قياسها باستخدام نماذج مختلفة بالقيمة العادلة ويتم الإعتراف بالتغير التراكمي للقيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. وتبعاً لذلك، إذا تم بيع عقارات إستثمارية من مجموعة معينة يُستخدم فيها نموذج القيمة العادلة إلى مجموعة يُستخدم فيها نموذج التكلفة، تصبح القيمة العادلة للممتلكات في تاريخ البيع هي قيمتها الإفتراضية.

نموذج القيمة العادلة

٣٣ بعد الإعتراف المبدئي، يتوجب على المشروع الذي يختار نموذج القيمة العادلة أن يقيس جميع العقارات الإستثمارية بالقيمة العادلة لها بإستثناء الحالات الإستثنائية الموصوفة في الفقرة ٥٣.

٣٤ عندما تكون حصة الممتلكات المعدة للإيجار بموجب عمليات الإيجار مصنفة كأدوات إستثمارية بموجب الفقرة ٦، والفقرة ٣٠ ليست مختارة، ونموذج القيمة العادلة يجب أن يطبق.

٣٥ يتوجب تضمين المكسب أو الخسارة الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للممتلكات في صافي الربح أو الخسارة في الفترة التي تنشأ فيها.

٣٦ القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية هي السعر الذي يتم بموجبه تبادل الممتلكات بين أطراف، مطلعة وراغبة في عملية تجارية بحتة (أنظر الفقرة 5). تستثني القيمة العادلة تحديداً تقرير السعر التقدير المضخم أو المخفض بموجب شروط أو ظروف خاصة، مثل تمويل بشروط شاذة وعمليات بيع، وإعادة إستئجار، والإعتبارات الخاصة، أو التخفيضات الممنوحة من قبل أي شخص مرتبط بعملية البيع.

٣٧ يحدد المشروع القيمة العادلة بدون أي طرح لتكاليف العملية التي من الممكن أن يتكبدها المشروع في البيع أو إستبعاد آخر.

٣٨ يجب أن تعكس القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية حالة السوق الحقيقية والظروف كما في نهاية فترة إعداد التقارير.

٣٩ إن القيمة العادلة هي محددة بوقت في تاريخ معين. وذلك لأن الأسواق وأحوال السوق من الممكن أن تتغير وبالتالي فإن القيمة المقدرة من الممكن أن تكون غير صحيحة أو غير ملائمة في وقت آخر. يفترض تعريف القيمة العادلة أيضاً التبادل المتزامن وإنهاء التعاقد بدون أية تغيرات في السعر والتي من الممكن أن تتم في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة إذا كان التبادل وإنهاء التعاقد ليس متزامناً.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٤٠ تعكس القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية، من بين أشياء أخرى، دخل الإيجار لعقود إيجار جارية وافتراضات معقولة ومعززة تمثل وجهة نظر السوق بخصوص ماذا تتوقع الأطراف المطلعة والراغبة من دخل الإيجار من عقود الإيجار المستقبلية في ضوء الظروف الحالية للسوق. وتعكس أيضا، على أساس مشابه، أي تدفقات نقدية صادرة (بما في ذلك دفعات الإيجار والتدفقات الصادرة الأخرى) يمكن توقعها فيما يخص الممتلكات. وتنعكس بعض تلك التدفقات الصادرة في الإلتزام في حين يرتبط بعضها الآخر بالتدفقات الصادرة التي لا يتم الإعتراف بها في البيانات المالية حتى تاريخ لاحق (على سبيل المثال الدفعات الدورية مثل الإيجارات المشروطة).

٤١ تحدد الفقرة ٢٥ أساس الإعتراف الأولي بتكلفة حصة معينة في الممتلكات المؤجرة. وتقتضي الفقرة ٣٣ بأن يتم إعادة قياس الحصص في الممتلكات المؤجرة، إن لزم الأمر، إلى القيمة العادلة. وفي عقد الإيجار الذي يتم التفاوض عليه بأسعار السوق، ينبغي أن تكون القيمة العادلة لحصة معينة في الممتلكات المؤجرة عند الإندماج بالشراء، مطروحا منها جميع دفعات الإيجار المتوقعة (بما في ذلك تلك المتعلقة بالإلتزامات المعترف بها)، تساوي صفر. لا تتغير هذه القيمة العادلة بغض النظر عما إذا يتم الإعتراف، ولأغراض محاسبية، بالأصل المؤجر والإلتزام بالقيمة العادلة أو القيمة الحالية لدفعات الإيجار الأقل، وفقاً للفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ١٧. لذلك، فإن إعادة قياس الأصل المؤجر من التكلفة وفقاً للفقرة ٢٥ إلى القيمة العادلة وفقاً للفقرة ٣٣ إلى أي خسارة أو ربح أولي، ما لم يتم قياس القيمة العادلة في أوقات مختلفة. ويمكن أن يحدث هذا عندما يتم اختيار تطبيق نموذج القيمة العادلة بعد الإعتراف الأولي.

٤٢ يشير تعريف القيمة العادلة إلى "أطراف راغبة ومطلعة". وفي هذا السياق فإن "المطلعة" تعني أن كل من المشتري الراغب والبائع الراغب قد أبلغوا على نحو معقول عن طبيعة ومواصفات العقارات الإستثمارية واستخداماتها الفعلية والمحتملة وحالة السوق بنهاية فترة إعداد التقارير. يتم تشجيع المشتري الراغب، ولكن لا يتم إجباره، على الشراء. ولا يكون هذا المشتري متحمساً ولا مصمماً على الشراء بأي سعر. ولا يدفع المشترى المفترض سعراً أعلى من السعر الذي يقتضيه السوق الذي يشمل مشترين وبائعين مطلعين وراغبين.

٤٣ البائع الراغب ليس هو المفرط في الرغبة وليس بائعاً مجبراً، مهيئاً للبيع بأي سعر وليس مهيئاً لرفض البيع رغبة في سعر لا يعتبر معقولاً في السوق الحالية. إن البائع الراغب هو محفز على بيع العقارات الإستثمارية بشروط أفضل سعر ممكن الحصول عليه في السوق المقترح بعد تسويق مناسب أياً ما سيكون عليه السعر. إن الظروف الحقيقية لمالك العقارات الإستثمارية الحقيقية ليس جزءاً من هذا الإعتبار وذلك لأن البائع الراغب هو مالك مفترض (على سبيل المثال البائع الراغب لا يأخذ في الحسبان إعتبارات الضريبة الخاصة للمالك الحقيقي للعقارات الإستثمارية).

٤٤ يشير تعريف القيمة العادلة لعملية تجارية بحته. إن العملية التجارية البحتة هي تلك التي تتم بين أطراف ليست لديها علاقة محددة أو خاصة تجعل من أسعار العمليات لا تصف السوق. يفترض أن تكون العملية بين أطراف لا علاقة بينها كل منهم يتصرف باستقلالية.

٤٥ إن أفضل دليل للقيمة العادلة هو عادة ما تحدده الأسعار الجارية في سوق نشيط لممتلكات مشابهة في نفس الموقع والحالة وخاضعة لعقود إيجار وشروط تعاقدية مشابهة. يأخذ المشروع الحذر في تعريف الفروقات في الطبيعة والموقع والحالة للممتلكات أو الشروط التعاقدية والعقود الأخرى ذات العلاقة بالممتلكات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٤٦ في غياب وجود أسعار جارية في سوق نشطة من النوع الموصوف في الفقرة ٤٥، فإن المشروع يأخذ في الإعتبار المعلومات من مصادر مختلفة والتي تتضمن:-

(أ) الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات مختلفة من حيث الطبيعة والموقع (أو خضعة لعقود إيجار أو عقود أخرى مختلفة) معدلة لتعكس هذه الإختلافات؛

(ب) الأسعار الأخيرة في سوق أقل نشاطاً، مع تعديلات عليها لتعكس التغيرات في الأحوال الإقتصادية منذ تاريخ العمليات التي حدثت على الأسعار؛ و

(ج) توقعات التدفقات النقدية المستقبلية معززة بالشروط لأي عقود إيجار قائمة حالياً أو عقود أخرى (إينما كان ممكناً) وبالدليل الخارجي مثل إيجار السوق الحالية لممتلكات مشابهة في نفس المنطقة والحالة، وبإستخدام معدلات خصم تعكس تقييم السوق لعدم التأكد في المبالغ والتوقيت لتلك التدفقات النقدية.

٤٧ في بعض الحالات، فإن مختلف المصادر المدرجة في الفقرة السابقة يمكن أن تؤدي إلى نتائج مختلفة فيما يتعلق بالقيمة العادلة للعقارات الإستثمارية. على المشروع إن يدرس أسباب هذه الإختلافات حتى يتوصل لتقدير القيمة العادلة الأكثر موثوقية ضمن مدى ضيق نسبياً من التقديرات المعقولة للقيمة العادلة.

٤٨ في حالات استثنائية، هناك دليل واضح عندما يحصل المشروع على عقارات إستثمارية للمرة الأولى (أو عندما تصبح الممتلكات للمرة الأولى عقارات إستثمارية لاحقاً لإنتهاء الإنشاء أو التطوير أو بعد تغير الإستخدام) إن يكون التباين في مدى التقديرات المعقولة للقيمة العادلة كبير جداً وإحتمالات مختلف النتائج صعبة التقييم، وبالتالي فإن صلاحية التقدير المنفرد للقيمة العادلة قد أصبح ملغي. وهذا يشير إلى أنه سوف لن تكون القيمة العادلة قابلة للتحديد للممتلكات على أسس مستمرة (أنظر الفقرة ٥٣).

٤٩ تختلف القيمة العادلة عن قيمة الإستخدام فكما تم تعريفها في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*"، فإن القيمة العادلة تعكس معرفة وتقديرات المشاركين في السوق وأيضاً العوامل ذات العلاقة بالمشاركين في السوق بشكل عام. وفي المقابل، تعكس قيمة الإستخدام معرفة المشروع وتقديراته وأيضاً العوامل المحددة بالمشروع والتي يمكن أن تكون محددة للمشروع وهي ليست قابلة للتطبيق على المشاريع بشكل عام. فعلى سبيل المثال إن القيمة العادلة لا تعكس أياً من العوامل التالية الى الحد الذي لا تتوفر فيه بشكل عام للأطراف الراغبة والمطلعة من البائعين أو المشترين:-

(أ) القيمة الإضافية المشتقة من إنشاء محفظة من الممتلكات في مواقع مختلفة؛

(ب) التداؤب ما بين العقارات الإستثمارية والأصول الأخرى؛

(ج) الحقوق القانونية أو التغيرات القانونية التي هي محددة فقط بالمالك الحالي؛ و

(د) الفوائد الضريبية أو الأعباء الضريبية التي هي محددة في المالك الحالي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٥٠ في تحديد القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية، فإن على المشروع أن يتجنب العد المكرر للأصول أو الإلتزامات التي تم الإعتراف بها في الميزانية العمومية كأصول أو إلتزامات منفصلة فعلي سبيل المثال:-

(أ) المعدات مثل المصاعد أو أجهزة التكييف غالباً ما تكون جزءاً أساسياً من المبني ويتم تضمينها بشكل عام في العقارات الإستثمارية، مفضلاً عن الإعتراف بها على نحو منفصل كممتلكات ومصانع ومعدات.

(ب) إذا تم تأجير مكتب على أساس مفروش تتضمن القيمة العادلة للمكتب بشكل عام القيمة العادلة للأثاث، وذلك لأن الإيرادات الإيجارية ذات علاقة بالمكتب المفروش. وعندما تم تضمين الأثاث في القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية، فإن المشروع لا يعترف بذلك الأثاث كأصل مستقل.

(ج) لا تتضمن القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية إيراد عقد الإيجار التشغيلي المدفوع مقدماً أو المستحق، حيث أن المشروع يعترف به كأصل أو التزام منفصل.

(د) تعكس القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التدفقات النقدية المتوقعة (بما في ذلك الإيجار المشروط المتوقع أن يصبح مستحق الدفع). وتبعاً لذلك، إذا كان التقييم الذي يتم الحصول عليه للممتلكات هو صافي جميع الدفعات المتوقعة، سيكون من الضروري إعادة إضافة أي التزام إيجار معترف به للوصول إلى القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية لأغراض محاسبية.

٥١ لا تعكس القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية المصاريف الرأسمالية التي سوف تحسن أو تعزز الممتلكات ولا تعكس المنافع الإقتصادية المستقبلية ذات العلاقة من هذا المصروف المستقبلي.

٥٢ في بعض الحالات، يتوقع المشروع أن تكون القيمة الحالية لدفعاته ذات العلاقة بالعقارات الإستثمارية (خلافاً للدفعات المتعلقة بالإلتزامات المالية المعترف بها) سوف تزيد عن القيمة الحالية للمتحصلات النقدية ذات العلاقة. على المشروع أن يستخدم معيار المحاسبة الدولي٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*" لتحديد ما إذا كان على المشروع الإعتراف بالتزام وكيف سيقوم المشروع بقياس ذلك الإلتزام.

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية

٥٣ هناك افتراض قوي الحجة بأن لا يكون بمقدور المشروع تحديد القيمة العادلة لممتلكاته الإستثمارية على أسس مستمرة. ومهما يكن، فإنه في حالات استثنائية هناك دليل واضح عندما يحصل المشروع للمرة الأولى على العقارات الإستثمارية (أو عندما تصبح الممتلكات القائمة حالياً للمرة الأولى عقارات إستثمارية لاحقاً لإنتهاء الإنشاء أو التطوير أو بعد تغير الإستخدام) أن لا يكون بمقدور المشروع تحديد القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية بموثوقية على أسس مستمرة. وهذا ينشأ عندما، وفقط، عندما تكون العمليات السوقية المرادفة ليست متكررة الحدوث ولا يتوفر تقديرات بديلة للقيمة العادلة (على سبيل المثال، إعتماداً على تقديرات التدفقات النقدية المخصومة). ففي مثل هذه الحالات، يتوجب على المشروع أن يقيس تلك العقارات الإستثمارية باستخدام معالجة نقطة المرجعية في معيار المحاسبة الدولي ١٦. يتوجب افتراض القيمة المتبقية للعقارات الإستثمارية لتكون صفراً ويجب على المشروع الإستمرار في تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٦ إلى أن يتم إستبعاد العقارات الإستثمارية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٥٤ في الحالات الإستثنائية عندما يجبر المشروع، وللسبب المبين في الفقرة السابقة، على قياس العقارات الإستثمارية باستخدام نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة الدولي ١٦، وهو يقيس جميع العقارات الإستثمارية بالقيمة العادلة. في هذه الحالة، ومع ذلك تستطيع المنشأة استخدام نموذج التكلفة للعقارات الإستثمارية، فإن على المنشأة أن تستمر في قياس باقي ممتلكاتها الإستثمارية الأخرى بالقيمة العادلة.

٥٥ إذا كانت المنشأة في السابق قد قاست العقارات الإستثمارية بالقيمة العادلة، فإن على المشروع الإستمرار في قياس الممتلكات بالقيمة العادلة إلى أن يتم إستبعادها (أو إلى أن تصبح الممتلكات ممتلكات مشغولة من قبل المالك أو أن يبدأ المشروع في تطوير الممتلكات لبيعها لاحقاً في السياق العادي للعمل) حتى ولو عندما تصبح العمليات السوقية المرادفة أقل تكراراً أو تصبح أسعار السوق الفورية أقل توفراً.

نموذج التكلفة

٥٦ بعد الإعتراف المبدئي، فإنه يتوجب على المشروع الذي اختار نموذج التكلفة أن يقيس جميع ممتلكاته الإستثمارية بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٦: متطلبات ذلك النموذج، بإستثناء تلك التي تلبي معايير تصنيفها على انها محتفظ بها برسم البيع (أو التي يتم تضمينها في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *"الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة"*. ويتم قياس الممتلكات الإستثمارية التي تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع (أو التي يتم تضمينها في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

التحويلات

٥٧ إن التحويلات من أو إلى العقارات الإستثمارية يجب أن تتم عندما وفقط عندما يكون هناك تغيراً في الإستخدام المدلل عليه بـ :-

(أ) بدأ الإشغال من قبل المالك وذلك للتحويل من العقارات الإستثمارية إلى الممتلكات المشغولة من قبل المالك؛

(ب) بدأ التطوير بنية البيع وذلك للتحويل من العقارات الإستثمارية إلى المخزون؛

(ج) إنتهاء الاشغال من قبل المالك وذلك للتحويل من ممتلكات مشغولة من قبل المالك إلى عقارات إستثمارية؛

(د) بدأ عقد إيجار تشغيلي لطرف آخر وذلك للتحويل من المخزون إلى العقارات الإستثمارية؛ أو

(هـ) إنتهاء الإنشاء أو التطوير للتحويل من الممتلكات تحت الإنشاء أو التطوير (مغطاة بمعيار المحاسبة الدولي ١٦) إلى العقارات الإستثمارية.

٥٨ تتطلب الفقرة ٥٧(ب) أن يقوم المشروع بتحويل الممتلكات من العقارات الإستثمارية إلى المخزون عندما، وفقط عندما يكون هناك تغيراً في الإستخدام، والمدلل عليه ببدأ التطوير بنية البيع. وذلك عندما يقرر المشروع إستبعاد عقاراته الإستثمارية بدون تطوير فعلى المشروع أن يستمر في معاملة الممتلكات كعقاراته الإستثمارية إلى أن يتم إلغاء الإعتراف بها (إستبعادها من بيان المركز المالي) ولا يتم معاملتها على أنها مخزون وعلى نحو مشابهة إذا بدأ المشروع في إعادة تطوير عقارات

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستثمارية قائمة حالياً للإستخدام التشغيلي المستمر كعقارات إستثمارية فأنها تبقى عقارات إستثمارية ولا يتم إعادة تصنيفها إلى ممتلكات مشغولة من المالك خلال إعادة التطوير.

٥٩ تعالج الفقرات ٦٠-٦٥ مسائل القياس والإعتراف التي تنطبق عندما يستخدم المشروع نموذج القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية. فعند استخدام المشروع لنموذج التكلفة، فإن التحويلات ما بين العقارات الإستثمارية، والممتلكات المشغولة من قبل المالك والمخزون لا تغير من القيمة المرحلة للممتلكات المحولة ولا تغير من التكلفة لتلك الممتلكات لأهداف القياس والإفصاح.

٦٠ فيما يتعلق بالتحويلات من العقارات الإستثمارية المرحلة بالقيمة العادلة إلى الممتلكات المشغولة من المالك أو إلى المخزون فإن تكلفة الممتلكات، للمحاسب عنها لاحقاً بموجب معايير المحاسبة الدولية ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٢، يتوجب أن تكون قيمتها العادلة كما بتاريخ التغير في الإستخدام.

٦١ إذا أصبحت ممتلكات مشغولة من المالك عقارات إستثمارية وسوف يتم ترحيلها بالقيمة العادلة، فإنه يتوجب على المشروع أن يطبق معيار المحاسبة الدولي ١٦ إلى تاريخ التغير في الإستخدام. يتوجب أن يعامل المشروع أي فرق في ذلك التاريخ ما بين القيمة المرحلة للممتلكات بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ وقيمتها العادلة بنفس طريقة إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦.

٦٢ حتى التاريخ الذي تصبح فيه الممتلكات المشغولة من المالك عقارات إستثمارية مرحلة بالقيمة العادلة، فإن المشروع يستمر في إستهلاك الممتلكات والإعتراف بأي خسائر قد حدثت في إنخفاض القيمة العادلة، المنشأة تتعامل مع أي اختلافات بالتاريخ بين القيمة المرحلة للممتلكات بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٦وقيمتها العادلة بنفس طريقة إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦. وبكلمات أخرى:-

(أ) أي إنخفاض ناتج في القيمة المرحلة للممتلكات يعترف به في صافي الربح أو الخسارة للفترة، إلا أنه، إلى حد المبلغ الذي تم تضمينه في فائض إعادة التقييم لتلك الممتلكات فإن الإنخفاض يتم الإعتراف به في الدخل الشامل الآخر والإنخفاض في من فائض إعادة التقييم ضمن حقوق الملكية؛

(ب) أي زيادة ناتجة في القيمة المرحلة تعالج كما يلي:-

(١) إلى الحد الذي تعكس فيه الزيادة خسارة سابقة في إنخفاض القيمة فإنه يعترف بالزيادة في صافي الربح أو الخسارة للفترة. إن المبلغ المعترف به في صافي الربح أو الخسارة للفترة لا يجب ان يزيد عن المبلغ اللازم لاستعادة القيمة المرحلة إلى القيمة المرحلة التي كانت ستحدد لو (صافية بعد طرح الإستهلاك) لم يتم الإعتراف بخسارة من إنخفاض القيمة.

(٢) أي جزء متبقي من الزيادة يتم الإعتراف به في بيان الدخل الشامل الآخر والزيادة في إعادة التقييم يتم قيدها إلى حقوق الملكية تحت مسمى فائض إعادة التقييم. وعند الإستبعاد اللاحق للعقارات الإستثمارية، يمكن تحويل فائض إعادة التقييم المدرج في حقوق الملكية إلى الأرباح المحتفظ بها، ولا يتم إجراء التحويل من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المحتفظ بها من خلال قائمة الدخل.

٦٣ بخصوص التحويل من المخزون إلى العقارات الإستثمارية والتي سوف يتم ترحيلها بالقيمة العادلة، فإن أي فرق ما بين القيمة العادلة للممتلكات في ذلك التاريخ والقيمة المرحلة السابقة يتوجب الإعتراف به في صافي الربح أو الخسارة للفترة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٦٤ إن معالجة التحويلات من المخزون إلى العقارات الإستثمارية والتي سوف يتم ترحيلها بالقيمة العادلة متماثلة مع مبيعات المخزون.

٦٥ عندما ينتهي المشروع من إنشاء أو تطوير عقارات إستثمارية أنشئت ذاتياً والتي سوف يتم ترحيلها بالقيمة العادلة، فإن أي فرق ما بين القيمة العادلة للممتلكات كما في ذلك التاريخ والقيمة المرحلة السابقة يتوجب الإعتراف به في صافي الربح أو الخسارة للفترة.

الإستبعادات

٦٦ يتوجب إلغاء الإعتراف العقارات الإستثمارية (حذفها من بيان المركز المالي) عند إستبعادها أو عندما تسحب العقارات الإستثمارية بشكل دائم من الإستخدام ولا يوجد منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة من إستبعادها.

٦٧ يمكن أن يحدث إستبعاد العقارات الإستثمارية ببيعها أو بالدخول في عقد إيجار تمويلي. وفي تحديد تاريخ الإستبعاد للعقارات الإستثمارية، فعلى المشروع ان يطبق المقياس في معيار المحاسبة الدولي ١٨ للإعتراف بالإيراد من بيع المخزون وان يدرس الإرشاد ذا العلاقة في الملحق لمعيار المحاسبة الدولي ١٨. ينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٧ على الإستبعاد من خلال الدخول في عقد إيجار تحويلي أو عقد بيع وإعادة إستئجار.

٦٨ إذا اعترفت المنشأة، وفقاً لمبدأ الإعتراف في الفقرة ١٦، بتكلفة استبدال جزء من العقارات الإستثمارية في المبلغ المسجل للأصل، فإنها تلغي الإعتراف بالمبلغ المسجل للجزء المستبدل. وبالنسبة للعقارات الإستثمارية التي يتم محاسبتها باستخدام نموذج التكلفة، قد لا يكون الجزء المستبدل هو الجزء الذي يتم إستهلاكه بشكل منفصل. وإذا لم يكن من الممكن للمنشأة أن تحدد المبلغ المسجل للجزء المستبدل، يمكنها أن تستخدم تكلفة الإستبدال كمؤشر على ما كانت عليه تكلفة الجزء المستبدل وقت شرائه أو إنشائه. وبموجب نموذج القيمة العادلة، يمكن أن تعكس القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية أن الجزء الذي ينبغي استبداله قد فقد قيمته. وفي حالات أخرى قد يكون من الصعب تحديد ما ينبغي تخفيضه من القيمة العادلة للجزء الذي يتم استبداله. وكبديل لتخفيض القيمة العادلة للجزء المستبدل، عندما يكون من غير العملي القيام بذلك، يتم شمل تكلفة الإستبدال في المبلغ المسجل للأصل ومن ثم إعادة تقييم القيمة العادلة، كما هو مطلوب بالنسبة للإضافات التي لا تنطوي على استبدال.

٦٩ يتوجب تحديد المكاسب أو الخسائر التي تنشأ من إنهاء خدمة أو إستبعاد العقارات الإستثمارية بالفرق بين صافي متحصلات الإستبعاد والقيمة المرحلة للأصل ويجب الإعتراف به لدخل أو مصروف في قائمة الدخل (ما لم يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٧ – خلافاً لذلك في البيع وإعادة الإستئجار).

٧٠ إن العوض القابل للإستلام من إستبعاد العقارات الإستثمارية يتم الإعتراف به مبدئياً بالقيمة العادلة، وعلى الخصوص، إذا تم تأجيل دفع قيمة العقارات الإستثمارية فإنه يتم الإعتراف بالعوض المستلم مبدئياً بالسعر المعادل النقدي. يتم الإعتراف بالفرق ما بين المبلغ الإسمي للعوض ومبلغ السعر المعادل النقدي كإيراد وفائدة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨ على أسس زمنية تناسبية تأخذ في الحسبان الحاصل الساري المفعول من المبلغ القابل للقبض.

٧١ يطبق المشروع معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أو معايير المحاسبة الدولية الأخرى كما هو ملائم على أي إلتزام يحتفظ به المشروع بعد إستبعاد العقارات الإستثمارية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٧٢ يتم الإعتراف بالتعويضات من الأطراف الثالثة للعقارات الإستثمارية التي انخفضت قيمتها أو فُقدت أو تم التنازل عنها في حساب الربح أو الخسارة عندما تصبح التعويضات مستحقة القبض.

٧٣ إن إنخفاض قيمة العقارات الإستثمارية أو الخسائر فيها والمطالبات ذات العلاقة للتعويض من أطراف ثالثة أو دفعات التعويض من أطراف ثالثة وأي شراء أو إنشاء لاحق لأصول الإستبدال عبارة عن أحداث اقتصادية منفصلة وتتم محاسبتها بشكل منفصل كما يلي:-

(أ) يتم الإعتراف بإنخفاض قيمة العقارات الإستثمارية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦؛

(ب) يتم وفقاً للفقرات ٦٦-٧١ من هذا المعيار الإعتراف بعمليات التكهين أو التصرف بالعقـارات الإستثمارية؛

(ج) يتم الإعتراف بالتعويض من أطراف ثالثة العقارات الإستثمارية التي انخفضت قيمتها أو فُقدت أو تم التنازل عنها في حساب الربح أو الخسارة عندما يصبح مستحقا للقبض؛ و

(د) يتم وفقاً للفقرات ٢٠-٢٩ من هذا المعيار تحديد تكلفة الأصول التي يتم استردادها أو شرائها أو إنشائها كبنود مستبدلة.

الإفصاح

نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة

٧٤ الإفصاحات المدرجة أدناه تنطبق بالإضافة إلى تلك الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٧. وبموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧: فإن مالك العقارات الإستثمارية يظهر افصاحات المؤجر عن عقود الإيجار التشغيلية. فإن المشروع الذي يحتفظ بالعقارات الإستثمارية بموجب عقد إيجار تمويلي يظهر الإفصاحات الخاصة بالمستأجر عن عقد الإيجار التمويلي وإفصاحات المؤجر حول أية عقود إيجار تشغيلية منحها المشروع.

٧٥ يتوجب على المشروع ان يفصح عن:-

(أ) إذا قام بتطبيق نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة.

(ب) اذا قام بتطبيق نموذج القيمة العادلة، أو كليهما، وفي أي ظروف تكون حصص الممتلكات معدة بموجب عقود الإيجار مصنفة ومحتسبة للعقارات الإستثمارية.

(ج) إذا كان التصنيف صعباً (أنظر الفقرة ١٤) الأساس المطور من قبل المشروع للتفريق ما بين العقارات الإستثمارية عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك وعن الممتلكات المحتفظ بها للبيع في السياق العادي للعمل.

(د) الطرق والإفتراضات الهامة المطبقة في تحديد القيمة العادلة العقارات الإستثمارية، متضمناً ما إذا تم تعزيز تحديد القيمة العادلة بدليل سوق أو معتمداً إلى حد كبير على العوامل الأخرى (والتي على المشروع الإفصاح عنها) بسبب طبيعة الممتلكات وعدم توفر معلومات سوق موازية.

(هـ) إلى أي مدى أعتمدت القيمة العادلة العقارات الإستثمارية (كما تم قياسها والإفصاح عنها في البيانات المالية) على التقييم من قبل مقيم مستقل يحمل مؤهلات مهنية ذات علاقة معترف بها والذي لديه خبرة حديثة في موقع ونوع العقارات الإستثمارية التي تم تقييمها وإذا لم يكن قد تم مثل ذلك التقييم فإنه يتوجب الإفصاح عن تلك الحقيقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(و) المبالغ المفصح عنها الربح أو الخسارة:-

(١) الدخل الإيجاري من العقارات الإستثمارية؛

(٢) مصاريف التشغيل المباشرة (متضمناً الإصلاح والصيانة) الناشئة من العقارات الإستثمارية التي ولدت الدخل الإيجاري خلال الفترة؛ و

(٣) مصاريف التشغيل المباشرة (متضمناً الإصلاح والصيانة) الناشئة عن العقارات الإستثمارية التي لم تولد دخل إيجاري خلال الفترة؛ و

(٤) التغير التراكمي في القيمة العادلة المعترف به في حساب الربح أو الخسارة عند بيع العقارات الإستثمارية من مجموعة أصول يُستخدم فيها نموذج التكلفة إلى مجموعة يُستخدم فيها نموذج القيمة العادلة (أنظر الفقرة "٣٢ج").

(ز) وجود تغييرات ومبالغها على تسييل العقارات الإستثمارية أو تسديد الدخل ومتحصلات الإستبعاد.

(ح) الإلتزامات التعاقدية المادية لشراء أو لإنشاء أو لتطوير العقارات الإستثمارية أو لإصلاح أو الصيانة أو الإضافات عليها.

نموذج القيمة العادلة

٧٦ بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بالفقرة ٧٥، يتوجب على المشروع الذي يطبق نموذج القيمة العادلة في الفقرات ٣٣-٥٥ أيضاً الإفصاح عن تسوية للمبلغ المرحل العقارات الإستثمارية في بداية ونهاية الفترة مبيناً ما يلي:-

(أ) الإضافات، مفصحاً بشكل منفصل عن تلك الإضافات الناتجة عن الشراء وتلك الإضافات الناتجة عن رأسمالية المصاريف اللاحقة؛

(ب) الإضافات الناتجة عن الشراء من خلال إندماج أعمال؛

(ج) الأصول المصنفة على أنها متوفرة للبيع أو أنها منضمة الى مجموعة الإستبعاد ومصنفة على أنها متوفرة للبيع بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ وإستبعادات أخرى.

(د) صافي المكاسب أو الخسائر من تعديلات القيمة العادلة؛

(هـ) صافي فروقات التبادل الناشئة عن ترجمة البيانات المالية لعملة عرض مختلفة، وفي الترجمة لمشروع أجنبي في عملة العرض في تقرير المنشأة؛

(و) التحويلات من وإلى المخزون والممتلكات المشغولة من قبل المالك ؛ و

(ز) الحركات الأخرى.

٧٧ عندما يتم تعديل التقييم الذي يتم الحصول عليه العقارات الإستثمارية بشكل كبير لغرض البيانات المالية، مثلا لتجنب المحاسبة المزدوجة للأصول أو الإلتزامات التي يتم الإعتراف بها على أنها أصول وإلتزامات منفصلة كما هو مذكور في الفقرة ٥٠، ينبغي على المنشأة الإفصاح عن المطابقة بين التقييم الذي يتم الحصول عليه والتقييم المُعدَل المشمول في البيانات المالية، مبينة بشكل منفصل المبلغ الإجمالي لأي التزامات إيجار معترف بها تم إعادة إضافتها، وأي تعديلات هامة أخرى.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٧٨ في حالات إستثنائية كما ورد في الفقرة ٥٣، عندما يقوم المشروع بقياس العقارات الإستثمارية مستخدماً نموذج التكلفة في معيار المحاسبة الدولي ١٦، فإن التسوية المطلوبة من قبل الفقرة ٧٦ يتوجب أن تفصح عن المبالغ المتعلقة بتلك العقارات الإستثمارية منفصلة عن المبالغ المتعلقة العقارات الإستثمارية الأخرى. إضافة إلى ذلك، يتوجب على المشروع أن يفصح عن:-

(أ) وصف العقارات الإستثمارية؛

(ب) توضيح لماذا لا يمكن قياس القيمة العادلة بموثوقية؛

(ج) إذا كان ممكناً، مدى التقديرات التي يحتمل بشكل كبير أن تقع ضمنها القيمة العادلة؛ و

(د) عند إستبعاد العقارات الإستثمارية غير المرحلة بالقيمة العادلة:-

(١) حقيقة أن المشروع قد استبعد عقارات إستثمارية لم تكن مرحلة بالقيمة العادلة؛

(٢) القيمة المرحلة لتلك العقارات الإستثمارية في وقت البيع؛ و

(٣) مبلغ المكسب أو الخسارة المعترف به.

نموذج التكلفة

٧٩ بالإضافة إلى الإفصاح المطلوب بالفقرة ٧٥، يتوجب على المشروع الذي يطبق نموذج التكلفة في الفقرة ٥٦ أن يفصح أيضاً عن:-

(أ) طريقة الإستهلاك المستخدمة؛

(ب) الأعمار الإنتاجية أو نسب الإستهلاك المستخدمة؛

(ج) المبلغ المرحل الإجمالي والإستهلاك المتراكم (مجمعاً مع الخسائر المتراكمة من إنخفاض القيمة) في بداية ونهاية الفترة؛

(د) تسوية القيمة المرحلة للعقارات الإستثمارية في بداية ونهاية الفترة مبيناً التالي:-

(١) الإضافات، يفحص عنها بشكل منفصل عن تلك الإضافات الناتجة عن الشراء وتلك الناتجة عن المصاريف اللاحقة المعترف بها كأصل؛

(٢) الإضافات الناتجة عن الشراء من خلال إندماج أعمال؛

(٣) الأصول المصنفة على أنها متوفرة للبيع أو انها منضمة إلى مجموعة الإستبعاد ومصنفة على أنها متوفرة للبيع بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ وإستبعادات أخرى.

(٤) الإستهلاك؛

(٥) مبلغ خسائر إنخفاض القيمة المعترف به، ومبلغ الخسائر من إنخفاض القيمة المعكوس خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦؛

(٦) صافي فروقات التبادل الناشئة عن ترجمة البيانات المالية لعملتي عرض مختلفة،

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وفي الترجمة لمشروع أجنبي في عملة العرض في تقرير المنشأة.

(٧) التحويلات إلى ومن المخزون والممتلكات المشغولة من قبل المالك؛

(٨) الحركات الأخرى؛ و

(هـ) وفي الحالات الإستثنائية المشروحة في الفقرة ٥٣ عندما لا يكون بمقدور المشروع تحديد القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية بموثوقية فإنه يتوجب على المشروع أن يفصح عن:-

(١) **وصف للعقارات الإستثمارية؛**

(٢) **توضيحاً لماذا لم يكن بالإمكان تحديد القيمة العادلة بموثوقية؛ و**

(٣) **إذا كان ذلك ممكناً مدى التقديرات التي يحتمل بشكل كبير أن تقع ضمنها القيمة العادلة.**

أحكام انتقالية

نموذج القيمة العادلة

٨٠ على المنشأة التي قامت بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٤٠ (لعام ٢٠٠٠) مسبقاً والمختارة للمرة الأولى لتصنيف وحساب بعض أو كل من العقارات الإستثمارية المؤهلة للإختيار بموجب بموجب عمليات التأجير كممتلكات يتوجب على المشروع التقرير عن أثر تطبيق هذا المعيار بتاريخ سريانه للأرباح المحتفظ بها في الفترة التي تم تطبيق المعيار فيها للمرة الأولى وبالإضافة إلى ذلك:-

(أ) إذا كان المشروع قد أفصح للعامة سابقاً (في البيانات المالية أو خلافاً لذلك) عن القيمة العادلة لعقاراته الإستثمارية في فترات سابقة (محددة على أسس تلبي تعريف القيمة العادلة في الفقرة ٥ والإرشاد في الفقرات٣٦-٥٢)، فإن المشروع يشجع عليها ولكن غير مطلوب منه، أن:

(١) **تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتفظ بها للفترات السابقة المعروضة والتي أظهرت فيها القيمة العادلة للعامة؛ و**

(٢) **إعادة عرض المعلومات المقارنة لتلك الفترات؛ و**

(ب) إذا لم يقم المشروع سابقاً بالإفصاح للعامة عن المعلومات المشروحة في (أ) فإنه يتوجب على المشروع عدم إعادة عرض المعلومات المقارنة وعليه الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٨١ يتطلب هذا المعيار معالجة مختلفة عن تلك المطلوبة في معيار المحاسبة الدولي٨. يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ إعادة عرض المعلومات المقارنة لإعادة عرضها إلا إذ كان إجراء ذلك غير عملي.

٨٢ عندما يطبق المشروع هذا المعيار للمرة الأولى، يتضمن تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتفظ بها إعادة تصنيف أية مبالغ محتفظ بها في فائض إعادة التقييم تخص العقارات الإستثمارية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

نموذج التكلفة

٨٣ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٨ على أي تغير في السياسات المحاسبية التي تحدث عندما يطبق المشروع هذا المعيار للمرة الأولى ويختار استخدام نموذج التكلفة. يتضمن تأثير التغير في السياسات المحاسبية إعادة تصنيف أية مبالغ محتفظ بها في فائض إعادة التقييم للعقارات الإستثمارية.

٨٤ يتم تطبيق المتطلبات في الفقرات ٢٧- ٢٩ المتعلقة بالقياس الأولي العقارات الإستثمارية التي يتم شراؤها في معاملة تبادل الأصول بأثر مستقبلي على المعاملات المستقبلية فقط.

تاريخ النفاذ

٨٥ على المنشأة تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٠٥. ويشجع على التطبيق المكبر. إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار على الفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥ يتوجب الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٨٥أ عدل معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإضافة لذلك، عدل المعيار الفقرة ٦٢. ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٤٠ (في عام ٢٠٠٠)

٨٦ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "*العقارات الإستثمارية*" (الصادر في ٢٠٠٠).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٤٠

لقد تمت المصادقة على معيار المحاسبة الدولي ٤٠ *"العقارات الإستثمارية"* بواسطة أربعة عشر عضواً في مجلس معايير المحاسبة الدولية.

السير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونس	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانس-جورج برونس	
انطوني تي كوب	
روبرت جارنيت	
جلبرت جيلارد	
جيمس جي ليسنرينج	
وارن ماكريجور	
باتريشيا أومالي	
هاري كي تشميد	
جون سميث	
جيوفري ويتينجتون	
تاتسومي يامادا	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات حول معيار المحاسبة الدولي ٤٠ العقارات الإستثمارية

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٤٠، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "*العقارات الإستثمارية*" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في يوليو ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٤٠. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين والمهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي مايو ٢٠٠٢، نشر المجلس إقتراحاته في مسودة عرض بعنوان *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية*، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ سبتمبر ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

إستنتاج ٣ وبما أن نية المجلس لم تكن إعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة العقارات الإستثمارية الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ٤٠، فإن أساس الإستنتاجات هذا لا يناقش المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ التي لم يقم المجلس بإعادة دراستها. ويتبع أساس الإستنتاجات الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية حول معيار المحاسبة الدولي ٤٠ (٢٠٠٠) هذا الأساس.

النطاق

حصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التشغيلي

إستنتاج ٤ تقتضي الفقرة ١٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*" أن يتم تصنيف عقد إيجار الأرض ذات العمر الإقتصادي غير المحدد على أنه عقد إيجار تشغيلي، إلا إذا كان من المتوقع أن تنتقل الملكية إلى المستأجر بحلول نهاية مدة عقد الإيجار. وبدون أحكام معيار المحاسبة الدولي ٤٠ كما تم تعديلها، يمنع تصنيف عقد الإيجار التشغيلي هذا المستأجر من تصنيف حصته في الأصل المؤجر على انها عقارات إستثمارية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠. ونتيجة لذلك، لا يمكن للمستأجر إعادة قياس حصته في الأصل المؤجر للقيمة العادلة والإعتراف بأي تغير في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. ولكن، في بعض البلدان، يتم الإحتفاظ بالحصص في الممتلكات (بما في ذلك الأرض) عموماً - أو بشكل حصري - بموجب عقود إيجار تشغيلية طويلة الأجل. ويختلف تأثير بعض عقود الإيجار هذه قليلاً عن شراء الممتلكات بشكل مباشر. ونتيجة لذلك، اعترض البعض على أنه ينبغي محاسبة عقود الإيجار هذه على أنها عقود إيجار تمويلية أو عقارات إستثمارية أو كليهما.

©حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ٥ قام المجلس بمناقشة الحلول المحتملة لهذه المسألة. ودرس على وجه الخصوص شطب الفقرة ١٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧، بحيث يتم تصنيف عقد الإيجار طويل الأجل على أنه عقد إيجار تمويلي (وبالتالي يمكن وصفه على أنها عقارات إستثمارية) عندما تتحقق شروط تصنيف عقد الإيجار التمويلي في الفقرات ٤- ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ١٧. إلا أن المجلس أشار إلى أن هذا لن يحل جميع الحالات التي يتم مواجهتها في الممارسة. ويستمر تصنيف بعض الحصص المؤجرة المحتفظ بها للإستثمار على أنها عقود إيجار تشغيلية (مثلاً عقود إيجار بإيجارات مشروطة هامة) وبالتالي لا يمكن أن تكون عقارات إستثمارية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠.

إستنتاج ٦ قرر المجلس على ضوء ذلك أن ينص بشكل منفصل في الفقرة ٦ (بدلاً من تعديل تعريف العقارات الإستثمارية في معيار المحاسبة الدولي ٤٠) بأنه يمكن أن توصف حصة المستأجر في الممتلكات التي تنشأ بموجب عقد الإيجار التشغيلي على أنها عقارات إستثمارية. وقرر المجلس أن يحدد هذا التعديل بالمنشآت التي تستخدم نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠، لأن الهدف من التعديل هو السماح بإستخدام نموذج القيمة العادلة لحصص الممتلكات المشابهة المحتفظ بها بموجب عقود إيجار تشغيلية وتمويلية. وبعبارة أخرى، فإنه لا يسمح للمستأجر الذي يستخدم نموذج التكلفة للممتلكات بالإعتراف بعقود الإيجار التشغيلية على أنها أصول. وقرر المجلس أيضا بأن يجعل التغيير إختياريا، أي أنه يسمح للمستأجر الذي يملك حصة ما في الممتلكات بموجب عقد الإيجار التشغيلي، ولكن لا يطلب منه، تصنيف حصة الممتلكات تلك على أنها عقارات إستثمارية (شريطة أن يتحقق باقي تعريف العقارات الإستثمارية). وأكد المجلس أن بديل التصنيف هذا متوفر على أساس كل ممتلكات على حدة.

إستنتاج ٧ عندما يتم محاسبة حصة المستأجر في الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التشغيلي على أنها عقارات إستثمارية، قرر المجلس أن يتم محاسبة المبالغ المسجلة الأولية لتلك الحصة والإلتزام المرتبط بها كما لو أن عقد الإيجار هو عقد إيجار تمويلي. ويضع هذا القرار عقود الإيجار هذه في نفس وضع العقارات الإستثمارية المحتفظ بها بموجب عقود الإيجار التمويلية وفقاً للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٤٠.

إستنتاج ٨ وقد أقر المجلس أثناء قيامه بذلك أن هذا ينتج عنه أسس قياس مختلفة لأصل عقد الإيجار وإلتزام عقد الإيجار. وينطبق هذا أيضا على العقارات الإستثمارية المملوكة والدين الذي يمولها. وعلى كل حال، ووفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*"، كما هو منقح عام ٢٠٠٣، يمكن أن تختار المنشاة قياس هذا الدين بالقيمة العادلة، ولكن لا يمكن قياس إلتزامات عقد الإيجار وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٧.

إستنتاج ٩ درس المجلس تغيير نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ولكنه إستنتج أن هذا سيؤدي إلى مراجعة أساسية لمحاسبة عقود الإيجار، لا سيما فيما يتعلق بالإيجارات المشروطة. وقرر المجلس أن هذا كان خارج التنقيحات المحدودة على معيار المحاسبة الدولي ٤٠ من أجل تسهيل تطبيق نموذج القيمة العادلة على بعض عقود الإيجار التشغيلية المصنفة على أنها عقارات إستثمارية. وأشار المجلس، على كل حال، إلى أنه رغب بإعادة مناقشة هذا الموضوع في مشروع لاحق حول محاسبة عقود الإيجار. وأشار المجلس أيضا إلى أن هذه كانت وجهة نظر مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية السابقة كما هي مبينة في أساس الإستنتاجات، في الفقرتين ٢٥ و٢٦.*

* إن هذه الفقرات في أساس لجنة معايير المحاسبة الدولية مبينة على أنها قد شطبت لأنها قد تكون مضللة عندما تُقرأ بمعزل عن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو منقح عام ٢٠٠٣)، والذي يسمح بأن يتم تصنيف الإلتزامات ضمن نطاقه وفق مؤشرات السوق، مع الإعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة في الفترة التي حصلت فيها التغييرات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج ١٠ أخيراً، أشار المجلس إلى أن المنهجية المذكورة في الفقرتين ٤٠ و٥٠(د) من معيار المحاسبة الدولي ٤٠، التي يتم بموجبها تعديل التقييم العادل للممتلكات الذي يأخذ بعين الإعتبار جميع إلتزامات عقود الإيجار من خلال إعادة إضافة أي إلتزام يتم الإعتراف به لهذه الإلتزامات، تُمكّن المنشآت، عند الممارسة، من ضمان أن لا تتأثر صافي الأصول فيما يتعلق بالحصة المؤجرة بإستخدام أسس قياس مختلفة.

الإختيار بين نموذج التكلفة ونموذج القيمة العادلة

إستنتاج ١١ ناقش المجلس أيضا فكرة إلغاء الإختيار الموجود في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ لمحاسبة العقارات الإستثمارية بإستخدام نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة.

إستنتاج ١٢ أشار المجلس إلى أن لجنة معايير المحاسبة الدولية قد شملت الإختيار لسببين رئيسيين. الأول هو منح المعدين والمستخدمين وقتاً لإكتساب الخبرة في إستخدام نموذج القيمة العادلة. والسبب الثاني هو منح الدول ذات أسواق الممتلكات ومهن التقييم الأقل تطوراً وقتاً للتقدم. وقرر المجلس أن هذه الأحداث تحتاج المزيد من الوقت لكي تحصل (أصبح معيار المحاسبة الدولي ٤٠ إلزامياً فقط للفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠١ أو بعد ذلك التاريخ). وأشار المجلس أيضا إلى أن إقتضاء نموذج القيمة العادلة لا يحقق المقاربة مع المعاملة التي تقتضيها معظم هيئات وضع المعايير التابعة له. ولهذه الأسباب، قرر المجلس عدم إلغاء الإختيار كجزء من مشروع التحسينات، بل الإبقاء على الموضوع قيد المراجعة بقصد إعادة دراسة الخيار لإستخدام نموذج التكلفة في تاريخ لاحق.

إستنتاج١٣ لم يقم المجلس بإعادة دراسة معيار المحاسبة الدولي ٤٠ فيما يتعلق بالمحاسبة من قبل المؤجرين. ويقتضي تعريف العقارات الإستثمارية بأن يتم الإحتفاظ بهذه الممتلكات من قبل المالك أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي. وكما هو مشار إليه أعلاه، وافق المجلس على السماح للمستأجر بموجب عقد الإيجار التشغيلي، وفي ظروف محددة، بان يكون أيضا "مالكاً". ولكن المؤجر الذي يقدم الممتلكات للمستأجر بموجب عقد الإيجار التمويلي لا يمكن أن يكون "مالكا". ويملك مثل هذا المؤجر ذمة مدينة لعقد الإيجار، وليس عقارات إستثمارية.

إستنتاج١٤ لم يقم المجلس بتغيير المتطلبات بالنسبة للمؤجر الذي يقوم بتأجير الممتلكات بموجب عقد الإيجار التشغيلي الذي يتم تصنيفه ومحاسبته من قبل المستأجر على أنه عقارات إستثمارية. وأقر المجلس أن هذا يعني انه من الممكن أن يقوم الطرفان بالمحاسبة كما لو أنهما "يحتفظان" بحصص في الممتلكات. ويمكن أن يحصل هذا على مستويات مختلفة من المستأجرين الذي يصبحون مؤجرين بطريقة تنسجم مع تعريف العقارات الإستثمارية والخيار المقدم لعقود الإيجار التشغيلية. ولا يكون المستأجرون الذين يستخدمون الممتلكات في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو لأغراض إدارية قادرين على تصنيف تلك الممتلكات على أنها عقارات إستثمارية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاج لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠ (لعام ٢٠٠٠)

المحتويات

		الفقرات
الخلفية		**إستنتاج١ - ٤**
الحاجة لمعيار منفصل		**إستنتاج٥ -٦**
النطاق		**إستنتاج٧ -٢٩**
مشاريع العقارات الإستثمارية		إستنتاج٧
قطاعات التقارير للعقارات الإستثمارية		إستنتاج٨ -٩
عقود الإيجار التشغيلية الطويلة المدة	[حل محل	إستنتاج١٠ -١٥]
العقارات الإستثمارية تحت الإنشاء		إستنتاج١٦ -٢٠
الممتلكات المشغولة من قبل مشروع آخر في نفس المجموعة		إستنتاج٢١ -٢٤
الإلتزامات المتعلقة بالعقارات الإستثمارية	[حل محل	إستنتاج٢٥ -٢٦]
المنح الحكومية		إستنتاج٢٧ -٢٩
تعريف العقارات الإستثمارية		**إستنتاج٣٠-٣٩**
المصاريف اللاحقة		**إستنتاج٤٠-٤٢**
القياس اللاحق		**إستنتاج٤٣-٦٥**
النموذج المحاسبي		إستنتاج٤٣ -٥١
إرشاد حول القيمة العادلة		إستنتاج٥٢ -٥٤
التقييم المستقل		إستنتاج٥٥ -٥٦
عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية		إستنتاج٥٧ -٦٢
المكاسب والخسائر من إعادة القياس للقيمة العادلة		إستنتاج٦٣ -٦٥
التحويلات		**إستنتاج٦٦**
ملخص التعديلات على مسودة العرض E64		**إستنتاج٦٧**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠(٢٠٠٠) العقارات الإستثمارية

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٤٠، ولكنه ليس جزءاً منه. وقد تم إصداره من قبل مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية السابقة في عام ٢٠٠٠. وبعيداً عن حذف الفقرات ب١٠-ب١٥، و ب ٢٥ و ب ٢٦، لم يتم تنقيح هذا الأساس من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية. ولم تعد تلك الفقرات ذات صلة وتم شطبها لتجنب مخاطرة إحتمالية قراءتها خارج السياق. إلا أنه تم تحديد الإشارات المرجعية للفقرات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ كما صدرت في العام ٢٠٠٠ لإظهار الفقرات المماثلة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ كما تم تنقيحها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في العام ٢٠٠٣ (يتم حذف الإشارات المستبدلة ويوضع خط تحت الإشارات الجديدة). وتُعامل الفقرات بأنها مماثلة في حال تناولت على نطاق واسع نفس المسألة رغم إمكانية اختلاف الإرشادات. إضافة إلى ذلك، تم إضافة حواشي إلى النص حيث لم تعد الإشارات إلى المواد في المعايير الأخرى سارية المفعول عقب تنقيح تلك المعايير. ينبغي الإشارة إلى أساس الإستنتاجات الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية حول التعديلات التي تم إجرائها في عام ٢٠٠٣.

الخلفية

إستنتاج١ أقر مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية (المجلس) معيار المحاسبة الدولي ٢٥ *المحاسبة عن الإستثمارات* في ١٩٨٦. وفي عام ١٩٩٤ أقر المجلس نسخة معاد صياغتها من معيار المحاسبة الدولي ٢٥ تم عرضها في الشكل المعدل المطبق لمعايير المحاسبة الدولية ابتداءً من ١٩٩١. تم تغيير بعض المصطلحات أيضاً في ذلك الوقت حتى يجعل ذلك في نفس خط ممارسة لجنة معايير المحاسبة الدولية الحالي. ولم يجري أي تعديلات جوهرية للنص الأصلي الموافق عليه.

إستنتاج٢ أن معيار المحاسبة الدولي ٢٥ هو أحد المعايير التي حددها المجلس للتعديل في مسودة العرض أي ٣٢. قابلية البيانات المالية للمقارنة. ولاحقاً للأراء على المقترحات في مسودة العرض أي ٣٢، فقد قرر المجلس أن يؤجل دراسة معيار المحاسبة الدولي ٢٥، موقوفاً على بحث إضافي على الأدوات المالية، في سنة ١٩٩٨، أقر المجلس معيار المحاسبة الدولي للأصول الغير الملموسة ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية : الإعتراف والقياس*" تاركاً معيار المحاسبة الدولي ٢٥ ليغطي الاستمارات في العقارات والسلع والأصول الملموسة مثل الحصادات وأدوات القطف الأخرى.

إستنتاج٣ في يوليو ١٩٩٩، أقر المجلس مسودة العرض إي ٦٤ *العقارات الإستثمارية*، وبموعد للآراء ينتهي في ٣١ أكتوبر ١٩٩٩. وقد استلم المجلس ١٢١ رسالة رأي على مسودة العرض إي ٦٤. حيث جاءت رسائل الآراء من مختلف المنظمات العالمية بالإضافة إلى ٢٨ دولة منفردة. أقر المجلس معيار المحاسبة الدولي ٤٠ العقارات الإستثمارية في مارس ٢٠٠٠. الفقرة ٦٧ب تلخص التغيرات التي أجراها المجلس على مسودة العرض إي ٦٤ في إنجاز معيار المحاسبة الدولي ٤٠.

إستنتاج٤ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٤٠ للمشاريع ان تختار ما بين نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة كما هو موضح في الفقرات ب ٤٧–٤٨ أدناه، ويعتقد المجلس أنه من غير العملي، في هذه المرحلة، أن يتطلب نموذج القيمة العادلة على جميع العقارات الإستثمارية وفي نفس الوقت يعتقد المجلس أنه من المرغوب فيه السماح بنموذج القيمة العادلة. ان هذه الخطوة المتطورة للأمام سوف تسمح للمعدين والمستخدمين اكتساب خبرات أكبر من خلال العمل مع نموذج القيمة العادلة وسوف تسمح بوقت لبعض أسواق الممتلكات لتحقق نضوجاً أكبر.

الحاجة إلى معيار منفصل

إستنتاج٥ بعض المعلقين جادلوا أن العقارات الإستثمارية يجب أن تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*"، ولا يوجد هناك سبب لوجود معيار حول العقارات الإستثمارية ويعتقدون أن:-

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(أ) ليس من الممكن التفريق ما بين العقارات الإستثمارية بشكل صارم عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك المغطاة من قبل معيار المحاسبة الدولي ١٦ بدون الرجوع لنية الإدارة. وبالتالي، فأن التفريق ما بين العقارات الإستثمارية عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك سوف تفود إلى إختيار حر لمعالجة محاسبية مختلفة في بعض الحالات؛ و

(ب) ان نموذج القيمة العادلة المقترح بمسودة العرض أي٦٤ ليس مناسباً على خلفيات أن القيمة العادلة ليست ذا علاقة، وفي بعض الحالات، ليست معتمدة في حالة العقارات الإستثمارية. ان المعالجات المحاسبية في معيار المحاسبة الدولي ١٦ تعتبر ملائمة ليس فقط للممتلكات المشغولة من المالك بل أيضاً للعقارات الإستثمارية.

إستنتاج٦ وحيث تم مراجعة رسائل التعليق، بقي المجلس يعتقد أن صفات العقارات الإستثمارية تختلف بشكل كافي عن صفات الممتلكات المشغولة من قبل المالك ولذلك فأن هناك حاجة لمعيار منفصل حول العقارات الإستثمارية. وعلى وجه الخصوص، فأن المجلس يعتقد أن المعلومات حول القيمة العادلة العقارات الإستثمارية، والتغيرات في القيمة العادلة، هي بشكل كبير ذات علاقة بمستخدمي البيانات المالية. يعتقد المجلس أنه من المهم السماح بنموذج القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية، بحيث تتمكن المشاريع من التقرير عن معلومات القيمة العادلة بشكل بارز. حاول المجلس أن يحافظ على التماثلية مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ في بإستثناء ما يخص الفروقات المفروضة بإختيار نموذج محاسبي مختلف.

النطاق

مشاريع العقارات الإستثمارية

إستنتاج٧ بعض المعالقين جادلوا أنه يتوجب أن يغطي المعيار فقط العقارات الإستثمارية المحتفظ بها من قبل المشاريع التي تختص بإمتلاك مثل تلك الممتلكات (وربما أيضاً إستثمارات أخرى) وأن لا يغطي العقارات الإستثمارية المحتفظ بها من قبل المشاريع الأخرى. رفض المجلس وجة النظر هذه وذلك بسبب أن المجلس لم يجد طريقة نظرية أو عملية للتفريق بشكل صارم أية فئة من المشاريع التي يكون نموذج القيمة العادلة يكون أقل أو أكثر ملائمة.

قطاعات التقارير للعقارات الإستثمارية

إستنتاج٨ اقتراح بعض المعلقين أن يحدد المجلس نطاق المعيار بالمشاريع التي بها قطاع قابل للتقرير عنه والذي نشاطه الرئيسي العقارات الإستثمارية. وقد جادل هؤلاء المعلقين ان الأسلوب المربوط بالقطاعات القابلة للتقرير عنها يتطلب من المشروع أن يطبق نموذج القيمة العادلة عندما يعتبر المشروع أن نشاطات العقارات الإستثمارية لا تكون عنصراً مهماً في أدائه المالي وأن يشجع المشروع أن يطبق معيار المحاسبة الدولي ١٦ في الحالات الأخرى.

إستنتاج٩ أن الأسلوب المرتبط بالقطاعات القابلة للتقرير عنها سوف يؤدي إلى انعدام المقارنة ما بين العقارات الإستثمارية المحتفظ بها في قطاعات العقارات الإستثمارية والعقارات الإستثمارية المحتفظ بها في القطاعات الأخرى ولهذا السبب رفض المجلس مثل ذلك الأسلوب.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عقود الإيجار التشغيلية الطويلة المدة

إستنتاج١٠ كما تم اقتراحه في مسودة العرض أي ٦٤، لم يسمح المعيار للمستأجر أن يعالج مصالحة في ممتلكات محتفظ بها بموجب عقد إيجار تشغيلي كعقارات إستثمارية، حتى ولو حصل المستأجر على مصلحته مقابل دفعة كبيرة أو أن يكون عقد الإيجار ذا فترة طويله، وبدلاً من ذلك فأن معيار المحاسبة الدولي ١٧"*عقود الإيجار*"، يتطلب من المستأجر الإعتراف بدفعات الإيجار كمصروف وفقاً لأساس القسط الثابت على مدى فترة عقد الإيجار ما لم يوجد أساس منتظم أخر أكثر تمثيلاً للنمط الزمني لاستغلال المنفعة.

إستنتاج١١ وفي بعض الدول، مثل هونج كونج والمملكة المتحدة، تجري في العادة المشاريع دفعات كبيرة للحصول على مصلحة طويلة الأجل في الممتلكات (وفي بعض الأحيان تسمى مصلحة إحتفاظ بالمستأجر). وبعض المستأجرين يعتبرون مصلحة الإحتفاظ بالمستأجر، بمعنى إقتصادي، في جوهرها حقيقتاً لا يمكن تفريقها عن الحقوق المتحصل عليها عند شراء ممتلكات. حقاً فأن بعض المعلقين أوضحوا أن الإمتلاك مرة واحدة لأرض أو مباني يعتبر مستحيلاً في بعض الأسواق، مثل هونج كونج، وتلك الممتلكات " الملكية" في هذه الأسواق بنيات قد تم تحويلها من خلال حقوق البيع بموجب عقود الإيجار التشغيلية. وعلى وجه الخصوص، فأن بعض المعلقين في هذه الدول شعرو أن عقود الإيجار يجب أن تسمح بإستخدام نموذج القيمة العادلة للمحاسبة عن تلك المصالح.

إستنتاج١٢ أقترح بعض المعلقين بتعديل الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*"، بحيث يمكن لمثل تلك العقود الإيجارية أن تصنف كعقود إيجار تمويلية. وتنص هذه الفقرة انه إذا لم يحصل مستأجر الأرض بشكل جوهري على جميع المخاطر والمنافع المتوقفة على الملكية إذا لم يكن من المتوقع أن تنتقل الملكية للمستأجر بنهاية فترة الإيجار.

إستنتاج١٣ لم يجد المجلس أسس نظرية لتفريق فئة واحدة من عقود الإيجار التشغيلية والتي يمكن أن يلائمها نموذج القيمة العادلة عن فئة أخرى من عقود الإيجار التشغيلية والتي يكون من الأكثر ملائمةً الإستمرار في نموذج أساس التكلفة المحاسبي بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧. وقد إستنتج المجلس على وجه الخصوص، ان الدفعات الكبيرة لا تغير الجوهر الإقتصادي لعقد الإيجار بشكل كافي حتى تبرر معاجلة محاسبية تختلف عن المعالجة المستخدمة خلافاً لذلك لعقود إيجار مشابهة ليس لها دفعات كبيرة. ان التفريق على أساس وجود أو عدم وجود دفعات كبيرة يعتبر صعباً لتسويته مع نظام الاستحقاق المحاسبي.

إستنتاج١٤ أستنج المجلس أن معيار العقارات الإستثمارية لا يجب أن يتطرق إلى الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تشغيلي وبذلك يتوجب أن يستمر معيار المحاسبة الدولي ١٧، في التعامل مع جميع عقود الإيجار التشغيلية. وقد إستنتج المجلس أيضاً أنه لا يوجد حل آخر للمجلس بدون مراجعة أساسية لمحاسبة عقود الإيجار.

إستنتاج١٥ بعض المعلقين طلبوا من لجنة معايير المحاسبة الدولية أن تبدأ مراجعة أساسية لمحاسبة عقود الإيجار بالسرعة الممكنة. أن مجموعة ١+٤ز من واضعي المعايير تعكف حالياً على مثل تلك المراجعة وقد نشرت ورقة حول هذا الموضوع في ديسمبر ١٩٩٩. يراقب المجلس باهتمام. التقدم في المشروع ومهما يكن، فأنه لا توجد للمجلس حالياً مثل هذه المراجعة ضمن خطة عملة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

العقارات الإستثمارية تحت الإنشاء

إستنتاج١٦ أقترحت مسودة العرض إي٦٤ أن العقارات الإستثمارية تحت الإنشاء يجب أن تقاس بالقيمة العادلة. وقد بررت مسودة العرض إي٦٤ أن القيمة العادلة هي أكثر مقياس ذو علاقة وعليه فأن القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية تحت الإنشاء ليست بالضرورة أكثر صعوبة في قياسها من العقارات الإستثمارية التامة. وعلى سبيل المثال، أينما كانت العقارات الإستثمارية تحت الإنشاء بشكل كبير مؤجرة مقدماً فأن ظروف عدم التأكد المرتبطة بالتدفقات النقدية الداخلية من العقارات الإستثمارية التامة والتي بشكل كبير هي شاغرة تصبح أقل.

إستنتاج١٧ جادل بعض المعلقين أنه من الصعب تقدير القيمة العادلة بموثوقية للعقارات الإستثمارية تحت الإنشاء. وذلك لأنه يمكن أن يتوفر سوق للعقارات الإستثمارية وقد يروا أنه يمكن أن يكون هناك ظروف عدم يأكد كبيرة حول التكلفة لاستكمال العقارات الإستثمارية تحت الإنشاء وعن الدخل الذي ستولده تلك الممتلكات. وعليه، فقد اقترحوا أنه يتوجب على المشروع عدم قياس العقارات الإستثمارية بأكثر من التكلفة إذا كانت العقارات الإستثمارية لا تزال تحت الإنشاء.

إستنتاج١٨ لقد أقتنع المجلس بهذه الحجة وإستنتج أن العقارات الإستثمارية تحت الإنشاء يتوجب إستثناءها من نطاق هذا المعيار ويجب أن تغطى بمعيار المحاسبة الدولي ١٦.

إستنتاج١٩ تقدم الفقرة ~~٥٢~~ ٥٨ من المعيار حالات عندما يبدأ المشروع في إعادة تطوير عقارات إستثمارية قائمة حالياً للإستخدام المستمر كعقارات إستثمارية. فإن إحدى الطرق هو تطلب تحويلها مؤقتاً من العقارات الإستثمارية إلى ممتلكات تحت التطوير (خاضعة لمعيار المحاسبة الدولي ١٦) طوال فترة إعادة التطوير. ومهما يكن، فقد شعر المجلس أن ذلك التمويل المؤقت قد يكون مربكاً وقد يؤدي إلى فائدة قليلة أو لا فائدة للمستخدمين وهذه الطريقة تحتاج ايضاً إلى قوانين حكيمة لتميز عمليات إعادة التطوير الكبيرة التي من الممكن أن ينتج عنها مثل ذلك التحويل المؤقت من الأعمال الأقل أهمية والتي لا تعود إلى ذلك التحويل. وبالتالي فإن الفقرة ~~٥٢~~ ٥٨ تنص أن الممتلكات تبقي عقارات إستثمارية ولا يعاد تصنيفها كممتلكات مشغولة من قبل المالك خلال إعادة التطوير.

إستنتاج٢٠ عندما يكمل المشروع الإنشاء أو إعادة التطوير لممتلكات يتم إنشاءها ذاتياً والتي سوف يتم ترحيلها بالقيمة العادلة فإنه من المحتمل أن يكون هناك فرق ما بين القيمة العادلة كما بذلك التاريخ وقيتها المرحلة السابقة. لقد درس المجلس اثنتين من طرق المحاسبة لتلك الفروقات ضمن نموذج القيمة العادلة:-

(أ) بموجب الأسلوب الأول، يمكن تحويل الفرق إلى فائض إعادة التقييم. وهذا الأسلوب يتفق مع أسلوب المعيار فيما يخص التحويلات من الممتلكات المشغولة من قبل المالك إلى العقارات الإستثمارية.

(ب) بموجب الأسلوب الثاني فأنه يمكن الإعتراف بالفرق في صافي الربح أو الخسارة للفترة وقد إستنتج المجلس أن الأسلوب الثاني هذا يعطي صورة أكثر ذو معنى للأداء (أنظر الفقرة ~~٥٩~~ ٦٥).

الممتلكات المشغولة من قبل مشروع أخر في نفس المجموعة

إستنتاج٢١ في بعض الحالات، يمتلك المشروع ممتلكات مؤجرة ومشغولة من قبل مشروع أخر بنفس المجموعة. لا تتأهل الممتلكات لأن تكون عقارات إستثمارية في البيانات المالية الموحدة التي تتضمن كلا المشروعين، وذلك بسبب أن الممتلكات مشغولة من قبل المالك من منظور المجموعة ككل إلا أنه من منظور المشروع المنفرد الذي يملكهـا فإن الممتلكات هي عقارات إستثمارية إذا حققت التعريف الوارد في المعيار.

إستنتاج٢٢ يعتقد بعض المعلقين أن تعريف العقارات الإستثمارية يجب أن يستثني الممتلكات التي هي مشغولة من مشروع أخر في نفس المجموعة. وعلى نحو بديل، يقترحون أن المعيار لا يجب أن يطلب محاسبة للممتلكات التي لا تتأهل كعقارات إستثمارية في البيانات المالية الموحدة وهم يعتقدون أنه:-

(أ) يمكن الجدال (على الأقل في بعض الحالات) أن الممتلكات لا تحقق التعريف الخاص بالعقارات الإستثمارية من منظور الشركة التابعة التي تشغل ممتلكات مشروع آخر في نفس المجموعة حيث أن حافز الشركة التابعة من وراء الإحتفاظ بالإرشادات من الشركة الأم وليس بالضرورة لاكتساب إيراد أو الإستفادة من ازدياد قيمة رأس المال وحقيقةً، فإن عقد الإيجار بين المجموعة من الممكن ان لا يتم تسعيرة وفقاً لأسس العمليات التجارية البحتة؛

(ب) سوف يؤدي هذا المتطلب إلى تكاليف تقييم إضافية والتي لا يمكن تبريرها من خلال الفوائد المحدودة للمستخدمين، والمجموعات التي بها شركات تابعة والمطلوب منها إعداد بيانات مالية منفصلة فإن التكلفة يمكن أن تكون واسعة حيث أن المشروع يمكن أن يوجد شركة تابعة منفصلة للإحتفاظ بكل ممتلكاته؛

(ج) يمكن أن يحصل إرتباك لبعض المستخدمين إذا كانت نفس الممتلكات مصنفة كعقارات إستثمارية في القوائم المالية المنفردة للشركة التابعة وكممتلكات مشغولة من المالك في القوائم المالية الموحدة للشركة الأم؛ و

(د) هناك سابقة لمثل هذا الإعفاء (يتطلب بالإفصاح وليس القياس في الفقرة ٤(ج) من معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "*الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة*") والذي لا يتطلب إفصاحات في البيانات المالية للشركة التابعة المملوكة بالكامل إذا كانت شركتها الأم مؤسسة في نفس الدولة وتقدم بيانات مالية موحدة في تلك الدولة*.

إستنتاج٢٣ يعتقد بعض المعلقين أن تعريف العقارات الإستثمارية يتوجب أن يستثني الممتلكات المشغولة من أي طرف ذو علاقة ويجادل هؤلاء أن الأطراف ذات العلاقة غالباً لا تدفع إيجارات على أسس تجارية بحته أي أنه من الصعوبة غالباً تحديد ما إذا كان الإيجار متفق من حيث التسعير مع الأسس التجارية البحتة وبذلك فأن معدلات الإيجار يمكن أن تكون خاضعة لتغير حكمي ويقترح هؤلاء أن القيمة لعادلة هي أقل علاقة عندما تكون الممتلكات خاضعة لعقود ايجار لم تسعر على أسس تجارية بحتة.

* معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "*الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة* " كما هو معدل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٣ لا ينص على الإعفاء المذكور في الفقرة ٢٢ب (د).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٢٤ لم يحدد المجلس تبريراً لمعالجة الممتلكات المؤجرة لمشروع آخر في نفس المجموعة (أو لطرق ذا علاقة آخر) على نحو مختلف عن الممتلكات المؤجرة لأطراف أخرى، وعليه فقد قرر المجلس أنه يتوجب على المشروع إستخدام نفس المعالجة المحاسبية بغض النظر عن هوية المستأجر.

~~الإلتزامات المتعلقة بالعقارات الإستثمارية~~

~~إستنتاج٢٥ اقتراح بعض المعلقين أنه يتوجب أن يتطرق المعيار إلى قياس الإلتزامات المحدثة للحصول على العقارات الإستثمارية. بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*"، مثل تلك الإلتزامات، في حالات كثيرة، تقاس على أساس التكلفة المطفأة. ويعتقد هؤلاء المعلقين أنه سوف يكون هناك سوء مقابلة إذا تم قياس الممتلكات بالقيمة العادلة.~~

~~إستنتاج٢٦ إستنتج المجلس انه لا يتوجب في هذا المرحلة السماح أو تطلب نموذج القيمة العادلة للإلتزامات المحدثة للحصول على العقارات الإستثمارية. وقرر المجلس أيضاً عدم تعديل نموذج القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية لتعديل سوء المقابلة الناتج عن إستخدام أسس التكلفة المطفأة للإلتزامات المالية ذات العلاقة. بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإن الإحتمالية قائمة الآن لسوء مقابلة مشابهة ما بين الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة والإلتزامات المالية. يشارك المجلس في مجموعة عمل مشتركة عالمية حول الأدوات المالية والتي تدرس إمكانية قياس جميع الأصول المالية والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة.~~

المنح الحكومية

إستنتاج٢٧ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٢٠ "*محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية*" بطريقتين لعرض المنح ذات العلاقة بالأصول وذلك إما بإدراج المنحة كإيراد مؤجل وإطفاء الإيراد على الحياة النافعة للأصل أو طرح المنحة للوصول إلى القيمة المرحلة للأصول. يعتقد البعض أن كلا هاتين الطريقتين تعكسان نموذج التكلفة التاريخية وهما لا تنسجمان مع نموذج القيمة العادلة المدرج ضمن هذا المعيار وحقيقـةً إن مسودة العرض أي٦٥ *الزراعة*، والتي تقترح نموذج القيمة العادلة للأصول البيولوجية تطرقت إلى نواحي معينة من المنح الحكومية حيث أنها عامل هام في المحاسبة عن الزراعة في بعد البلدان.

إستنتاج٢٨ طلب بعض المعلقين من لجنة معايير المحاسبة الدولية تغيير المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية ذات العلاقة بالعقارات الإستثمارية. ومهما يكن، فإن معظم المعلقين قد وافقوا على أن لجنة معايير المحاسبة الدولية لا يتوجب أن تتعامل حالياً مع هذا الجانب من المنح الحكومية. قرر المجلس عدم تعديل هذا الجانب من معيار المحاسبة الدولي ٢٠ في مشروع العقارات الإستثمارية.

إستنتاج٢٩ أقترح بعض المعلقين أنه يتوجب على لحنة معايير المحاسبة الدولية أن تبدأ مراجعة أوسع لمعيار المحاسبة الدولي ٢٠ كمسألة طارئة. في بداية عام ٢٠٠٠، نشرت مجموعة ١+٤ز من واضعي المعايير ورقة نقاش "*المحاسبة من قبل المستلمين: للتحويلات غير المقابلة" بإستثناء التبرعات من قبل المالكين وتحديدها والإعتراف والقياس*. لا تتضمن خطة عمل المجلس حالياً مشروع للمحاسبة عن المنح الحكومية أو لأشكال الأخرى من التحويلات التي ليس لها مقابل.

تعريف العقارات الإستثمارية

إستنتاج٣٠ أن تعريف العقارات الإستثمارية لا يتضمن:-

(أ) الممتلكات المشغولة من قبل المالك—المغطاة بمعيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*". بموجب معيار المحاسبة ١٦، فإنه مثل تلك الممتلكات ترحل إما بالتكلفة المستهلكة أو بقيمة إعادة التقدير مطروحاً منها الإستهلاك اللاحق. بالإضافة إلى، ذلك فإن تلك الممتلكات هي خاضعة لفحص إنخفاض القيمة؛ و

(ب) الممتلكات المحتفظ بها للبيع في السياق العادي للعمل—المغطاة بمعيار المحاسبة الدولي ٢ "*المخزون*". يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢ من المشروع ترحيل تلك الممتلكات بالتكلفة أو بصافي القيمة القابلة للتحقق أيها أقل.

إستنتاج٣١ إن هذه الإستثناءات منسجمة مع التعريفات الموجودة حالياً "*للممتلكات والمصانع والمعدات*" في معيار المحاسبة الدولي ١٦ والمخزون في معيار المحاسبة الدولي ٢. وهذا يؤكد أن جميع الممتلكات مغطاة بواحد على الأقل، من الثلاثة معايير.

إستنتاج٣٢ إقترح بعض المعلقين أن الممتلكات المحتفظ بها للبيع في السياق العادي للعمل يجب أن تعامل على أنها عقارات إستثمارية وليس مخزون (مغطاة بمعيار المحاسبة الدولي ٢). وقد برروا ما يلي:-

(أ) من الصعب تمييز الممتلكات المحتفظ بها للبيع في السياق العادي للعمل عن الممتلكات المحتفظ بها للزيادة في قيمتها الرأسمالية؛ و

(ب) أنه من المهم جدلاً إستخدام محاسبة القيمة العادلة للممتلكات التي من الممكن أنه تم الحصول عليها خلال فترة طويلة والتي احتفظ بها لسنوات عدة (العقارات الإستثمارية) وعندما يتم الإستمرار في إستخدام نموذج التكلفة للأرض والمباني خلال فترة بيع قصيرة وأحتفظ بها في سياق الأعمال العادية (المخزون).

إستنتاج٣٣ لقد رفض المجلس هذا الإقتراح للأسباب التالية:-

(أ) إذا استخدمت محاسبة القيمة العادلة للممتلكات المحتفظ بها للبيع في سياق الأعمال العادية، فان ذلك سوف يطرح تساؤلات أكبر حول محاسبة المخزون تتجاوز نطاق هذا المشروع؛ و

(ب) إنه من الأكثر أهمية على نحو مثير للجدل إستخدام محاسبة القيمة العادلة للممتلكات التي قد تـم اكتسابها على مدى فترة طويلة وتم الإحتفاظ بها لسنوات عدة (العقارات الإستثمارية) أكثر مـن إستخدامها للممتلكات التي تم اكتسابها على مدى فترة أقصر وتم الإحتفاظ بها لوقت قصير نسبياً (المخزونات). ومع مرور الوقت، أصبحت القياسات التي تقوم على أساس التكلفة علـى نحـو متزايد غير ذات صلة.

إستنتاج٣٤ إقترح بعض المعلقين الطلب من المشاريع (أو على الأقل السماح لها) وعلى وجه الخصوص المؤسسات المالية مثل شركات التأمين، إستخدام القيمة العادلة لممتلكاتها المشغولة من المالك. وقد جادلو أن بعض المؤسسات المالية تنتظر إلى ممتلكاتها المشغولة من المالك كجزء صميمي من محفظتها الإستثمارية وتعالجها لأهداف القياس بنفس الطريقة مثل الممتلكات المؤجرة لآخرين وفي حالة شركات التأمين يمكن أن يحتفظ بالممتلكات لتدعيم إلتزامات حاملي بوالص التأمين. يعتقد المجلس أن الممتلكات المستخدمة لأهداف مشابهة يجب أن تخضع لنفس المعالجة المحاسبية وبالتالي، فقد إستنتج المجلس أنه لا يتوجب على أي فئة من المشاريع إستخدام نموذج القيمة العادلة لممتلكاتها المشغولة من المالك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٣٥ إقترح بعض المعلقين أن يستثني تعريف العقارات الإستثمارية الممتلكات المتحفظ بها للإيجار، وليس لزيادة القيمة الرأسمالية، ومن وجهة نظرهم، فإن نموذج القيمة العادلة يمكن أن يكون ملائماً لنشاطات المعاملات ألا أنه غير مناسب أينما أحتفظ المشروع تاريخياً بالممتلكات للإيجار لعدة سنوات وليس لديه النية لبيعها في المستقبل القريب. لقد اعتبروا أن الإحتفاظ بالممتلكات لفترة طويلة للإيجار هو نشاط خدمي والأصول المستخدمة في ذلك النشاط يتوجب ان تعامل بنفس الطريقة مثل الأصول التي تساند النشاطات الخدمية الأخرى. ومن وجهة نظرتهم فإن الإحتفاظ إستثمار في الممتلكات في مثل تلك الحالات يشابه الإحتفاظ بـ "الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق"، والتي تقاس بالتكلفة المطفأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج٣٦ من وجهة نظر المجلس، يقدم نموذج القيمة العادلة معلومات مفيدة عن الممتلكات المحتفظ بها للإيجار حتى ولو لم يكن هناك نية فورية لبيع الممتلكات. إن الأداء الإقتصادي للممتلكات يمكن اعتباره أنه مكون من كل من إيراد إيجاري مكتسب خلال الفترة (صافي من المصاريف) والتغيرات في قيمة صافي الإيراد الإيجاري المستقبلي. أن القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية يمكن أن توصف على أنها تمثيل معتمد على السوق لقيمة صافي إيرادات الإيجار المستقبلية بغض النظر عن ما إذا كان محتملاً أن يقوم المشروع ببيع الممتلكات في المستقبل القريب. أيضاً فإن المعيار يوضـح أن القيمة العادلة قد حددت بدون خصم. تكاليف الإستبعاد – وبكلمات أخرى إن إستخدام نموذج القيمة العادلة ليس مقصوداً منه إقراراً أن البيع يمكن أو يجب أن يحدث في المستقبل القريب.

إستنتاج٣٧ إن تصنيف الفنادق والممتلكات المشابهة كانت خلافية خلال المشروع بحيث أن المعلقين على مسودة العرف أي٦٤ قد خلطوا الآراء في هذا الموضوع. البعض يرى الفنادق جوهرياً كالإستمارات بيناً الآخرين يرونها جوهرياً كممتلكات تشغيلية. البعض طلب قانوناً تفصيلياً لتحديد ما إذا كانت الفنادق (وربما المجموعات الأخرى للممتلكات مثل المطاعم، البارات وبيوت التمريض) يجب تصنيفها كعقارات إستثمارية أو ممتلكات مشغولة من قبل المالك.

إستنتاج٣٨ إستنتج المجلس أنه من الأفضل تفريق العقارات الإستثمارية عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك على أسس المبادئ العامة، وليس على قوانين حكمية لفئات محددة من الممتلكات. أيضاً سوف يكون حتماً من الصعب إيجاد تعريفات صارمة لفئات محددة من الممتلكات ليتم تغطيتها بتلك القوانين، تناقش الفقرات ٩–١١ ١١-١٣ من المعيار حالات مثل الفنادق في سياق المبادئ العامة التي تنطبق عندما يقدم المشروع خدمات أخرى مصاحبة.

إستنتاج٣٩ طلب بعض المعلقين دليل كمي (مثل نسبة) لتوضيح ما إذا كان "الجزء غير المهم" هو مشغول من المالك (الفقرة ٨ ١٠) وما إذا كانت الخدمة المصاحبة هي " مهمة " (الفقرات ٩–١١ ١١-١٣ من المعيار). وكما هي الحالات في المعايير الأخرى فقد إستنتج المجلس أن الإرشاد الكمي سوف يخلق تميزات حكمية.

المصاريف اللاحقة

إستنتاج٤٠ يعتقد البعض أنه لا يوجد حاجة لرأسمالة المصاريف اللاحقة في نموذج القيمة العادلة وبذلك فإن جميع المصاريف اللاحقة يجب الإعتراف بها كمصروف. إلا أنه، يعتقد البعض الآخر وقد وافق المجلس على ذلك-إن الإخفاق في رأسمالة المصاريف اللاحقة سوق يقود إلى تشويه مكونات الأداء المالي المبلغ عنها في التقرير. وبالتالي فإن المعيار يتطلب من المشروع وجوب تحديد ما إذا كانت المصاريف المستقبلية يتوجب رأسملتها بإستخدام إختبار مشابه للإختبار المستخدم في الممتلكات المشغولة من قبل المالك في معيار المحاسبة ١٦.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٤١ إقترح بعض المعلقين أن إختيار رأسمالة المصاريف لا يجب أن نشير إلى المستوى المقيم الأصلي للأداء. وقد شعروا أنه من غير العملي وليس ذا علاقة للحكم خلافاً للمستوي المقيم الأصلي للأداء والذي يمكن أن يعزا لسنوات عديدة في الماضي وبدلاً من فقد اقترحوا أن المصاريف اللاحقة يجب رأسملتها إذا كانت تعزز المستوي المقيم الأصلي للأداء – فعلى سبيل المثال إذا كانت تزيد القيمة السوقية الحالية للممتلكات أو قصد منها المحافظة على مناقشتها في السوق، وقد رأى المجلس شيئاً من الحق في هذا الإقتراح.

إستنتاج٤٢ وعلى الرغم من ذلك، يعتقد المجلس أن الرجوع إلى المستوى المقيم السابق للأداء يتطلب إرشاداً إضافياً جوهرياً ويمكن أن لا يعتبر طريقة تطبيق المعيار في الممارسة ويمكن أن يسبب إرباكاً. إستنتج المجلس أيضاً أنه من المهم الإحتفاظ بالمرجعية القائمة للمستوى الأصلي* المقيم حتى يكون منسجماً مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨.

القياس اللاحق

النموذج المحاسبي

إستنتاج٤٣ بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٥، فقد سمح للمشروع الإختبار من بين معالجات محاسبة مختلفة للعقارات الإستثمارية (التكلفة المستهلكة بموجب المعالجة التحليلية في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" *وإعادة التقييم مع الإستهلاك* بموجب المعالجة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ١٦، والتكلفة مطروحاً منها الإستهلاك بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٥ أو إعادة التقيم بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٥)†.

إستنتاج٤٤ اقترحت مسودة العرض إي٦٤ إن جميع العقارات الإستثمارية يجب أن تقاس بالقيمة العادلة. يعتقد مؤيدو نموذج القيمة العادلة أن القيمة العادلة تعطي المستخدمين معلومات مفيدة أكثر من القياسات الأخرى مثل التكلفة المستهلكة. ومن وجهة نظرهم، فإن الإيراد الإيجاري والتغيرات في القيمة العادلة مربوط بشكل لإخلاص منه كمكونات صميمية من الأداء المالي للعقارات الإستثمارية وبذلك فإن القياس على أساس القيمة العادلة ضروري إذا كان يراد أن يبلغ عن الأداء المالي بأسلوب له معنى.

إستنتاج٤٥ إن مؤيدو القيمة العادلة قد أبدوا أيضاً ملاحظة أن العقارات الإستثمارية تولد تدفقات نقدية باستقلالية كبيرة عن الأصول الأخرى التي يحتفظ بها المشروع. ومن وجهة نظرهم، فإن التوليد المستقل للتدفقات النقدية من خلال التأجير وزيادة القيمة الرأسمالية يفرق العقارات الإستثمارية عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك. إن إنتاج أو توريد المخزون أو الخدمات (أو إستخدام الممتلكات للأهداف الإدارية) يولد تدفقات نقدية تعزا ليس بالضبط للممتلكات ولكن أيضاً للأحوال الأخرى المستخدمة في الإنتاج أو عملية التوريد. إن المدافعين عن نموذج القيمة العادلة يجادلون إن هذا التفريق يجعل من نموذج القيمة العادلة أكثر ملائمةً للعقارات الإستثمارية من الممتلكات المشغولة من قبل المالك.

---

* يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" كما تم تنقيحه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٣ أن يتم تغطية جميع التكاليف اللاحقة في مبدأ الإعتراف العام الخاص به وإلغاء متطلب الإشارة إلى معايير الأداء المقيمة أصلا. وتم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ نتيجة التغير في معيار المحاسبة الدولي.

† ألغى معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" كما تم تنقيحه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٣ جميع الإشارات إلى المعالجة "التحليلية" والمعالجات "البديلة المسموحة". وتم استبدالها بنموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٤٦ وأولائك الذين يعارضون نموذج القيمة العادلة يجادلون:-

(أ) في العادة لا يوجد سوق نشط للعقارات الإستثمارية (خلافاً لكثير من الأدوات المالية). عمليات العقارات ليست متكررة وليست متشابهة. كل العقارات الإستثمارية تعتبر فريدة وكل عملية بيع تخضع لمفاوضات مهمة. ونتيجة لذلك، فإن القياس بالقيمة العادلة لا يعزز المقارنة وذلك لأن القيم العادلة ليست قابلة للتحديد على أسس موثوقة، وخصوصاً في الدول التي فيها مهنة التقييم هي أقل تطوراً بان قياس التكلفة المستهلكة يوفر قياس أكثر إنسجاماً، وأقل تذبذباً وأقل عدم موضوعية؛

(ب) لا يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ قياس القيمة العادلة لجميع الأصول المالية حتى أن بعضاً منها يتم تحقيقه بأكثر سهولة من العقارات الإستثمارية. سيكون ليس في أولنه دراسة توسيع نموذج القيمة العادلة إلا عندما تكمل مجموعة العمل المشتركة علمها على الأدوات المالية؛

(ج) يستخدم أساس التكلفة للأصول "قصيرة الأجل" مثل المخزون) والتي قيمتها العادلة جدلياً أكثر علاقة من الأصول "الإستثمارية المحتفظ بها" ؛ و

(د) القياس بالقيمة العادلة يعتبر مكلفاً كثيراً مقارنةً مع فوائده للمستخدمين.

إستنتاج٤٧ هذه هي المرة الأولي التي أقترح فيها المجلس طلب نموذج القيمة العادلة للأصول غير المالية. إن رسائل التعليق على مسودة العرض إي ٦٤ أظهرت أنه على الرغم من دعم الكثير لهذه الخطوة فإن الكثير ما يزالون لديهم تحفظات مفاهمية وعملية بخصوص توسيع نموذج القيمة العادلة على الأصول غير المالية خصوصاً (ولكن ليس حصرياً) المشاريع التي نشاطها الرئيسي الإحتفاظ بالممتلكات لارتفاع قيمتها الرأسمالية. أيضاً تشعر بعض المشاريع أن أسواق ممتلكات معينة ليست متطورة حالياً حتى يعمل نموذج القيمة العادلة بشكل مرضى. وأبعد من ذلك يعتقد البعض أنه من المستحيل إيجاد تعريف صارم للعقارات الإستثمارية وهذا يجعل من غير العملي تتطلب نموذج القيمة العادلة في الحاضر.

إستنتاج٤٨ لهذه الأسباب، يعتقد المجلس أنه من غير المحتمل في هذه المرحلة طلب نموذج القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية. وفي نفس الوقت يعتقد المجلس أنه من المرغوب فيه السماح بنموذج القيمة العادلة. إن هذه الخطوة التطويرية للأمام سوف تسمح للمعدين والمستخدمين اكتساب خبرات أكبر بالعمل مع نموذج القيمة العادلة وسوف تتيح الوقت لأسواق ممتلكات معينة لتحقيق تطوير أكبر.

إستنتاج٤٩ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٤٠ للمشاريع الإختيار ما بين نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة. يتوجب على المشروع تطبيق النموذج الذي تم إختياره على جميع ممتلكاته الإستثمارية. لا يتوفر هذا الإختيار للمستأجر الذي يقوم بمحاسبة العقارات الإستثمارية بموجب عقد الإيجار التشغيلي كما لو كان عقد إيجار تمويلي – راجع أساس الإستنتاجات الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية حول التعديلات التي تم إجرائها في العام ٢٠٠٣. إن نموذج القيمة العادلة هو النموذج المقترح في مسودة العرض أي٦٤ أنه يتوجب قياس العقارات الإستثمارية بالقيمة العادلة والإعتراف بالتغيرات في القيمة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

العادلة في بيان الدخل. إن نموذج التكلفة هو معالجة نقطة المرجعية* في معيار المحاسبة الدولي ١٦ *" الممتلكات والمصانع والمعدات"* ويتوجب قياسها بالتكلفة المستهلكة (مطروحاً منها أي خسارة إنخفاض متراكمة). يتوجب على المشروع الذي يختار نموذج التكلفة الإفصاح عن القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية.

إستنتاج٥٠ بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ *صافي الربح أو الخسارة في الفترة " السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء†"* فإن التغير في السياسات المحاسبية من أحد النماذج إلى أخر يتوجب إجراءه فقط إذا كان التغير يؤدي إلى عرض أكثر ملائمة للأحداث أو العمليات وقد إستنتج المجلس أنه من غير المحتمل الشديد أن تكون هذه هي الحالة للتغير من نموذج القيمة العادلة إلى نموذج التكلفة وتعكس الفقرة ~~٢٥~~ ٣١ من المعيار هذا الإستنتاج*.

إستنتاج٥١ يعتقد المجلس أنه من غير المرغوب فيه السماح بثلاث معالجات محاسبية مختلفة للعقارات الإستثمارية. وبناءاً عليه إذا لم يطبق المشروع نموذج القيمة العادلة فإن المعيار يتطلب من المشروع إستخدام المعالجة التحليلية في معيار المحاسبة الدولي ١٦ ولا يسمح بإستخدام المعالجة المسموح بها إلا أنه يمكن للمشروع الإستمرار في إستخدام المعالجة المسموح بها للممتلكات الأخرى المغطاة بمعيار المحاسبة الدولي ١٦*.

إرشاد حول القيمة العادلة

إستنتاج٥٢ سوف يكون لمهنة التقييم دور مهم في تطبيق هذا المعيار وبناءاً عليه فإنه في تطوير الإرشاد حول القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية حيث أن المجلس ليس فقط درس الإرشاد المشابهة في المواد المؤلفة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية بل أيضاً معايير التقييم الدولية (IVS) الصادرة عن لجنة معيار التقييم الدولية (IVSC). يتفهم المجلس أن الـ (IVSC) تنوى مراجعة وربما تعديل معاييرها في المستقبل القريب.

إستنتاج٥٣ يعتقد المجلس أن مفهوم لجنة معايير المحاسبة الدولية حول القيمة العادلة هو مشابهة لمفهوم الـ (IVSC) حول قيمة السوق. تعرف الـ (IVSC) قيمة السوق أنها "القيمة التقديرية التي يتوجب تبادل الأصل بها بتاريخ التقييم ما بين مشتري راغب وبائع راغب في عملية تجارية بحتة بعد إجراء تسويق ملائم والذي تصرفت ضمنه الأطراف بإطلاع وبحصافة وبدون إكراه" يعتقد المجلس أن الإرشاد في الفقرات ~~٢٩-٣٠~~ ٣٦، ٣٧ و~~٣٢-٣٨~~ ٣٩-٤٤ من المعيار تشابهة في جوهرها (وإلى حد كبير في مفردات صياغتها)، الإرشاد في ICSI.

إستنتاج٥٤ إن الفقرات ~~٣١~~ ٣٨ و ~~٣٩-٤٦~~ ٤٥-٥٤ من معيار المحاسبة الدولي ٤٠ ليس لها مرادف في المواد المؤلفة من قبل الـ (IVSC). قام المجلس بتطوير الكثير من هذه المادة كإستجابة للمعلقين على مسودة العرض إي٦٤ والذين طلبوا إرشاداً أكثر تفصيلاً حول تحديد القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية. وفي تطوير هذه القيمة العادلة فقد درس المجلس الإرشاد حول القيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض خصوصاً تلك المتعلقة بالأدوات المالية (معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩) والأصول غير الملموسة (معيار المحاسبة الدولي ٣٨) والزراعة (مسودة العرض إي٦٥).

---

* معيار المحاسبة الدولي ١٦ " *الممتلكات، والمصانع والمعدات* " كما هو معدل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٢٠٠٣ وألغى جميع المراجع التي تعود على "المعالجة التحليلية" و "المعاملة البديلة"؟

† معدل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية كمعيار المحاسبة الدولي ٨" السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التقييم المستقل

إستنتاج٥٥ يعتقد بعض المعلقين أن القيم العادلة يتوجب تحديدها على أسس التقييم المستقل وذلك لتعزيز موثوقية التقييم المدرجة بالتقرير. ويعتقد آخرين، بناءاً على خلفيات التكلفة ـ والمنفعة أنه يتوجب علي لجنة معايير المحاسبة الدولية عدم الطلب (وربما حتى عدم تشجيع) التقييم المستقل. يعتقدون أن معدي القوائم هم الذين يقررون بالتشاور مع المدققين فيما إذا كان لدى المشروع المصادر الداخلية الكافية لتحديد قيم عادلة موثوقة. والبعض الآخر يعتقد أن المقيمين المستقلين وبخبرات ملائمة ليسوا متوفرين في بعض الأسواق.

إستنتاج٥٦ إستنتج المجلس أن التقييم المستقل ليس دائماً ضروري وبالتالي وكما تم اقتراحه في مسودة العرض إي٦٤، فإن المعيار يشجع ولكن لا يتطلب، من المشروع تحديد القيمة العادلة لجميع العقارات الإستثمارية على أسس التقييم من قبل مقيم مستقل يحمل مؤهلات معترف بها وذات علاقة والذي لديه خبرة حديثة في الموقع والفئة الخاصة بالعقارت الإستثمارية. وهذه الطريقة تنسجم مع طريقة التقييمات الأكتوارية في معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*" (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٩- الفقرة ٥٧).

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية

إستنتاج٥٧ تتضمن مسودة العرض إي ٦٤ إفتراضاً قوي الحجة والبينة وهو أن المشروع سوف يكون قادراً على التحديد بموثوقية القيمة العادلة للممتلكات المحتفظ بها لاكتساب الإيرادات الإيجارية أو لزيادة قيمتها الرأسمالية. إقترحت مسودة العرض إي ٦٤ أيضاً أن إستثناء الموثوقية: معيار المحاسبة الدولي ١٦ يتوجب تطبيقه إذا توفر دليل واضح عندما يحصل أو ينشأ المشروع الممتلكات، إن قيمتها العادلة سوف لن تكون قابلة للتحديد بموثوقية على أسس مستمرة.

إستنتاج٥٨ بعض المعلقين عارضوا مختلف نواحي هذا الإقتراح إستناداً لأحد أو أكثر من الخلفيات التالية:-

(أ) إن الاقتراض قوي الحجة والبينة قد أبخس تقدير الصعوبات المحددة للقيمة العادلة بموثوقية، وهذا في الغالب يكون غير ممكن خصوصاً عندما تكون الأسواق صغيرة أو عندما لا يوجد مهنة تقييم مؤسسة على نحو جيد؛

(ب) يتضمن النموذج المحاسبي في معيار المحاسبة الدولي ١٦ إختباراً لإنخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. ومهما يكن، فإنه ليس من المنطقي الاعتماد على إختبار إنخفاض القيمة عندما لا يمكن تحديد القيمة العادلة بإستخدام توقعات التدفقات النقدية وذلك لأن إختبار إنخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ هو صعب أيضاً مثل تلك الحالات؛

(ج) عندما لا يمكن تحديد القيمة العادلة بموثوقية، فإن هذه الحقيقة لا تبرر احتساب الإستهلاك وبدلاً من ذلك فإن الممتلكات موضوع المشكلة يتوجب قياسها بالتكلفة مطروحاً منها خسائر إنخفاض القيمة؛ و

(د) وحتى يتم تجنب خطر التلاعب، يتوجب أن تبذل جميع الجهود لتحديد القيم العادلة حتى ولو في السوق غير النشط نسبياً. حتى ولو بدون سوف نشط فإن نطاقاً من التدفقات النقدية المتوقعة تكون متوفرة. وإذا كان هناك مشاكل في تحديد القيمة العادلة، يتوجب على المشروع أن يقيس الممتلكات بأفضل تقدير للقيمة العادلة، والإفصاح عن محدوديات موثوقية التقدير وإذا كان غير الممكن كلياً تحديد القيمة العادلة فإنه يتوجب اعتبار القيمة العادلة صفراً.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٥٩ إستنتج المجلس أنه يتوجب الإحتفاظ بالافتراض قوي الحجة والبينة وإستثناء الموثوقية ولكن قرر تطبيقها بطريقة أخرى. في مسودة العرض إي ٦٤ من خلال إستثناء الممتلكات من تعريف العقارات الإستثمارية إذا تم تجاور الافتراض قوي الحجة والبينة. لقد شعر بعض المعلقين أنه كان مربكاً تضمين إستثناء الموثوقية في التعريف. وبناءاً عليه فقد نقل المجلس إستثناء الموثوقية من التعريف إلى القسم حول القياس اللاحق (الفقرة ~~٤٧—٤٩~~ ٥٣-٥٥).

إستنتاج٦٠ بموجب مسودة العرض إي ٦٤، يتوجب على المشروع عدم وقف إستخدام نموذج القيمة العادلة إذا أصبحت عمليات السوق المرادفة أقل تكراراً في حدوثها أو أن تصبح أسعار السوق أقل توفراً أنياً. وقد عارض بعض المعلقين هذا الإقتراح، وقد جادلوا أنه قد توجد بعض الحالات عندما لا تكون التقديرات الموثوقة متوفرة وبذلك قد يكون من التظليل الإستمرار في محاسبة القيمة العادلة في تلك الحالات. قرر المجلس أنه من المهم إبقاء الإحتفاظ بأسلوب مسودة العرض أي٦٤ وذلك لأنه خلافاً لذلك فإن المشاريع يمكن أن تستخدم إستثناء الموثوقية كتبرير لوقف محاسبة القيمة العادلة في سوق آيلاً للإنخفاض.

إستنتاج٦١ في الحالات التي ينطبق فيها إستثناء الموثوقية، فقد اقترحت مسودة العرض إي ٦٤ أنه يتوجب على المشروع الإستمرار في تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٦ إلى أن يتم إستبعاد الممتلكات. وقد أقترح بعض المعلقين أنه يتوجب على المشروع أن يبدأ في تطبيق نموذج القيمة العادلة عندما تصبح القيمة العادلة قابلة للقياس بموثوقية. رفض المجلس هذا الإقتراح لأنه حتماً سوف يكون قراراً غير موضوعي لتحديد متى تصبح القيمة العادلة قابلة للقياس بموثوقية وهذه الغير موضوعية من الممكن أن تقود إلى تطبيق غير إنسجامي.

إستنتاج٦٢ اقترحت مسودة العرض أي ٦٤ إفصاحاً غير محدد عندما يكون إستثناء الموثوقية منطبقاً. وقد شعر بعض المعلقين أن الإفصاح في تلك الحالات يكون مهماً. وقد وافق المجلس على ذلك وقرر تضمين الإفصاحات المنسجمة مع الفقرة ١٧٠(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩* (أنظر الفقرات ~~٦٨ و٦٩(هـ)~~ ٧٨و٧٩ (هـ) من معيار المحاسبة الدولي ٤٠). تتطلب الفقرة ١٧٠(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إفصاحات للأصول المالية التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة.

المكاسب والخسائر من إعادة القياس للقيمة العادلة

إستنتاج٦٣ جادل بعض المعلقين أنه يتوجب أن يكون هناك متطلباً أو خياراً للإعتراف بالفروقات في القيمة العادلة العقارات الإستثمارية * في حقوق المالك على خلفيات:-

(أ) أن سوق الممتلكات ليس فيه سيولة بشكل كافي والقيم السوقية غير مؤكدة وغير مؤكدة . إن الممتلكات ليست سائلة كمثل سيولة الأدوات المالية ويسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ خياراً للإستثمارات المتوفرة للبيع؛

(ب) حتى يتم حل مسائل تقارير الأداء بشكل عام فإنه يكون من غير المدروس طلب الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في بيان الدخل؛

(ج) إن الإعتراف بالمكاسب والخسائر غير المتحققة في قائمة الدخل يزيد من التقلبات يعزز الشفافية، وذلك لأن التغيرات من إعادة التقييم سوف يجعل تقييم الأداء التشغيلي للمشروع غير واضح، ويمكن أن تسبب أيضاً في افتراض أن المكاسب غير المتحققة هي متوفرة للتوزيع كعوائد أرباح؛

---

* في أغسطس ٢٠٠٥، شمل مجلس معايير المحاسبة الدولية جميع الإفصاحات المتعلقة بالأدوات المالية في *المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات"*.

* موجب معيار المحاسبة الدولي ١ " *عرض البيانات المالية*" ، يجب عرض جميع التغيرات المصرح عنها في حقوق الملكية فـي قائمة تبين التغيرات في حقوق الملكية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(د) إن الإعتراف في حقوق الملكية يعتبر أكثر إنسجاماً مع أعراف التكلفة التاريخية والتكلفة التاريخية المعدلة والتي هي اليوم الأساسيات لكثير من المحاسبة فعلى سبيل المثال، فهي تنسجم مع المعالجة الخاصة بلجنة معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بإعادة التقييمات للممتلكات والمصانع والمعدات في معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومع الخيار المتوفر لأدوات مالية معينة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩؛

(هـ) فيما يخص الممتلكات الممولة بالدين فإنه يجب عدم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للممتلكـات الناتجـة عن التغيرات في سعر الفائدة حيث أن التغيرات المرادفة في القيمة العادلة للدين لا يعترف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩؛

(و) بموجب الفقرات ٩٢ و٩٣ من *الإطار* يجب الإعتراف بالدخل فقط عندما يمكن قياسه بتأكيد كافي. فعلى سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١١ " *عقود الإنشاء* " شروط معينة قبل أن يكون بإمكان المشروع إستخدام طريقة نسبة العمل المنجز. وهذه الشروط لا تتحقق في العادة للعقارات الإستثمارية؛ و

(ز) يتوجب تفريق نتائج العمليات عن التغيرات في القيم. فعلي سبيل المثال، بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١، فإن فروقات التبادل غير المحققة من المشروع الأجنبي* يتم الإعتراف بها في حقوق الملكية.

إستنتاج٦٤ أقترح بعض المعلقين أنه يتوجب الإعتراف بالزيادات في حقوق الملكية ويتوجب الإعتراف بالإنخفاضات في صافي الربح أو الخسارة وهذا مشابهة لنموذج إعادة التقييم والذي يشكل المعالجة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ١٦ (بإستثناء عدم وجود إستهلاك)† .

إستنتاج٦٥ كما تم اقتراحه في مسودة العرض إي٦٤، فقد إستنتج المجلس فيما يتعلق بنموذج القيمة العادلة أنه يتوجب الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية في بيان الدخل كجزء من صافي الربح أو الخسارة للفترة. إن التبريرات لهذه الطريقة تتضمن ما يلي: -

(أ) إن الحالة المفاهيمية لنموذج القيمة العادلة قد تم بناءها بشكل كبير ضمن منظور أن هذا سيوفر الوضع الأكثر علاقة وشفافية للأداء المالي للعقارات الإستثمارية، وبهذا الطرح فإنه سوف يكون من غير الملائم السماح أو تطلب الإعتراف في حقوق الملكية؛

(ب) إن الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حقوق الملكية سوف يخلق سوء مقابلة بسبب أن الدخل الإيجاري الصافي سوف يتم الإعتراف به في قائمة الدخل بينما سيتم الإعتراف بمجهود إستهلاك الخدمة ذات العلاقة (يعترف بها كإستهلاك بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦) في حقوق الملكية. وعلى نحو مشابهة سوف يتم الإعتراف بمصاريف الصيانة كمصروف بينما الزيادات ذات العلاقة في القيمة العادلة في حقوق الملكية؛

---

* معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"*، كما هي معدلة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٢٠٠٣، المصطلح " المشروع الأجنبي" حل محله " العمليات الأجنبية".

† معيار المحاسبة الدولي ١٦ " *الممتلكات والمصانع والمعدات*" كما هو معدل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٢٠٠٣ وألغى جميع المراجع التي تعود على "المعالجة التحليلية" و "المعاملة البديلة"؟

(ج) وبإستخدام هذا الأسلوب، فإنه لا حاجة لحل بعضاً من المسائل الصعبة والخلافية التي سوف تنشأ إذا تم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية في حقوق الملكية، وهذه المسائل تتضمن ما يلي:-

(١) هل سيتم تحويل أو (تدوير) التغيرات في القيمة العادلة المعترف بها سابقاً في حقوق الملكية إلى صافي الربح أو الخسارة عند إستبعاد العقارات الإستثمارية؛ و

(٢) هل سيتم تحويل أو (تدوير) التغيرات في القيمة العادلة المعترف بها سابقاً في حقوق الملكية إلى صافي الربح أو الخسارة عندما تنخفض قيمة الممتلكات؟ وإذا كان الأمر كذلك كيف يجب تحديد وقياس مثل ذلك الإنخفاض في القيمة العادلة المعترف بها سابقاً في حقوق الملكية إلى صافي الربح أو الخسارة عندما ينخفض قيمة الممتلكات، وإذا كان الأمر كذلك كيف يجب تحديد مثل ذلك الإنخفاض في القيمة ؛ و

(د) وبافتراض صعوبة تعريف العقارات الإستثمارية على نحو صارم فإنه سوف يكون في بعض الحالات للمشاريع الإختيار في تطبيق معيار العقارات الإستثمارية أو أياً من المعالجتين في معيار المحاسبة الدولي ١٦. أنه ليس من المرغوب فيه إدراج خيارين في معيار العقارات الإستثمارية حيث سيعطي المشاريع الإختيار (على الأقل أحياناً) من بين أربعة معالجات مختلفة.

التحويلات

إستنتاج٦٦ عندما ترحل ممتلكات مشغولة من قبل المالك بموجب المعالجة التحليلية الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي ١٦ سوف تصبح عقارات إستثمارية وبذلك يتغير قياس الممتلكات من التكلفة المستهلكة إلى القيمة العادلة. وقد إستنتج المجلس أن أثر هذا التغير في أساس القياس يتوجب معالجته كإعادة تقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ بتاريخ التغير في الإستخدام والنتيجة هي:-

(أ) لا تتضمن قائمة الدخل صافي الزيادة المتراكمة في القيمة العادلة التي تنشأ قبل أن تصبح الممتلكات عقارات إستثمارية. إن الجزء من هذا التغير الذي تنشأ قبل بداية الفترة الحالية لا يمثل الأداء المالي للفترة الحالية؛ و

(ب) هذه المعالجة سوف تخلق مقارنة ما بين المشاريع التي قامت سابقاً بإعادة تقييم الممتلكات بموجب المعالجة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ١٦ وتلك المشاريع التي قامت سابقاً بإستخدام المعالجة التحليلية في معيار المحاسبة الدولي ١٦.*

ملخص التغيرات على مسودة العرض إي ٦٤

ب٦٧ إن أكثر تغيير مهم ما بين مسودة العرض إي ٦٤ والمعيار النهائي هو إدراج نموذج التكلفة لبديل لنموذج القيمة العادلة، إن التغيرات الأخرى الرئيسية قد أدرجت في القائمة أدناه.

(أ) تم توسيع الإرشاد حول تحديد القيمة العادلة حتى يوضح التالي:-

* معيار المحاسبة الدولي ١٦ *" الممتلكات، والمصانع والمعدات "* كما هو معدل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٢٠٠٣ وألغى جميع المراجع التي تعود على "المعالجة التحليلية" و "المعاملة البديلة"؟

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(١) لا يتم تخفيض القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية بتكاليف العملية التي يمكن تكبدها في البيع أو إستبعاد وآخر (الفقرة ~~٣٠~~ ٣٧ من المعيار). وهذا ينسجم مع قياس الأصول المالية بموجب الفقرة ٦٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩*. إن مسودة العرض إي ٦٤ كانت صامتة حول معالجة مثل تلك التكاليف؛

(٢) يعتمد القياس على التقييم بتاريخ الميزانية العمومية (الفقرة ~~٣١~~ ٣٨)؛

(٣) إن أفضل دليل للقيمة العادلة هو ما يعطي في العادة من الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات مشابهة في نفس الموقع والحالة وخاضعة لايجار وشروط تعاقدية أخرى (الفقرة ~~٣٩~~ ٤٥) وفي غياب مثل ذلك الدليل تعكس القيمة العادلة المعلومات من مصادر مختلفة ويحتاج المشروع أن يتحرى عن من أسباب أية اختلافات ما بين المعلومات من مختلف المصادر (الفقرات ~~٤٠—٤١~~ ٤٦ و٤٧)؛

(٤) تختلف القيمة السوقية عن قيمة الإستخدام كما تم تعريفها في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. *إنخفاض قيمة الأصول* (الفقرة ~~٤٣~~ ٤٩)؛

(٥) هناك حاجة لتجنب الإحتساب المتكرر للعقارات الإستثمارية والأصول والمعلومات المعترف بها على حدة. إن المعدات التي تعتبر جزءً لا يتجزأ (مثل المصاعد ومكيفات الهواء) يتم تصنيفها بشكل عام في العقارات الإستثمارية وليس الإعتراف بها على حدة (الفقرة ~~٤٤~~ ٥٠)؛

(٦) لا تعكس القيمة العادلة العقارات الإستثمارية المصاريف الرأسمالية المستقبلية التي سوف تحسن أو تعزز الأصل ولا تعكس الفوائد المستقبلية ذات العلاقة من هذا المصروف المستقبلي (الفقرة ~~٤٥~~ ٥١)؛

(٧) يستخدم المشروع معيار المحاسبة الدولي ٣٧ للمحاسبة عن أي مخصصات مرتبطة بالعقارات الإستثمارية (الفقرة ~~٤٦~~ ٥٢)؛ و

(٨) في الحالات الإستثنائية عندما لا يكون بالإمكان تحديد القيمة العادلة بموثوقية يكون القياس وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ بموجب المعالجة التحليل*(في مثل تلك الحالات فان إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ لا يكون أيضاً متاحاً) والقيمة المتبقية تفترض صفراً (بافتراض أن القيمة العادلة لا يمكن تحديدها بموثوقية) (الفقرات~~٤٧-٤٨~~ ٥٣ و٥٤)؛

(ب) فيما يتعلق بنطاق المعيار وتعريف العقارات الإستثمارية:-

(١) توضح الفقرة ~~٣~~ ٤ الآن أن المعيار لا ينطبق على الغابات والصادر الطبيعية المتجددة وحقوق المعادن والاستكشاف لإستخراج المعادن، والنفط، والغاز الطبيعي، والمصادر الأخرى غير المتجددة. أن هذه الصياغة تنسجم مع الإستثناء المشابهة في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*". لا يرغب المجلس في إعطاء حكماً مقدماً

---

* أستبدلت الفقرة ٦٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالفقرة ٤٦ عندما تم تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٣.

* معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات، والمصانع والمعدات*" كما هو معدل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٢٠٠٣ وألغى جميع المراجع التي تعود على "المعالجة التحليلية" و "المعاملة البديلة".

لقراره حول معالجة مثل تلك العناصر في مشاريعه الحالية حول الزراعة والصناعات الإستخراجية؛

(٢) الأرض المحتفظ بها لإستخدام مستقبلي مالي غير محدد هي مثال أخر العقارات الإستثمارية (الفقرة ٦(ب) ~~٦~~ ٨ (ب))، على خلفيات أن القرار اللاحق لإستخدام مثل تلك الأراضي كمخزون أو لتطويرها كممتلكات مشغولة من المالك سيكون قراراً إستثمارياً؛

(٣) أن الأمثلة الجديدة للعناصر التي ليست عقارات إستثمارية هي: الممتلكات المتحفظ بها للإستخدام المستقبلي كممتلكات مشغولة من المالك والممتلكات المتحفظ بها للتطوير المستقبلي والإستخدام اللاحق كممتلكات مشغولة من قبل المالك والممتلكات المشغولة من الموظفين (بغض النظر عن ما إذا كان الموظفين يدفعون إيجار بمعدلات السوق أم لا) والممتلكات المشغولة من قبل المالك التي تنتظر الإستبعاد (الفقرة ~~٧(ج)~~ ٩ (ج))؛

(٤) الممتلكات التي تم إنشاءها أو تطويرها للإستخدام المستقبلي كعقارات إستثمارية هي الآن مغطاة بمعيار المحاسبة الدولي ١٦ وتقاس بالتكلفة مطروحاً منها خسائر إنخفاض القيمة إن وجدت (الفقرة ~~٧(د)~~ ٩ (د)) إفترضت مسودة العرض E64 أن العقارات الإستثمارية تحت الإنشاء يجب أن يتم قياسها بالقيمة العادلة؛ و

(٥) إن الرجوع للقياس الموثوق للقيمة العادلة (والمتطلبات ذات العلاقة في الفقرات ١٤-١٥ من مسودة العرض أي٦٤) قد تم نقلها من تعريف العقارات الإستثمارية إلى قسم القياس اللاحق (الفقرات ~~٤٧-٤٩~~ ٥٣-٥٥).

(ج) فقرة جديدة هي ~~٢٠~~ ٢٣ تتعامل مع تكاليف بدأ النشاط. خسائر التشغيل الافتتاحية والفقدان غير العادية (اعتماداً على الفقرات ١٧ و١٨ من معيار المحاسبة الدولي ١٦)* درس المجلس إضافة إرشاد حول الإيراد العرض خلال إنشاء الممتلكات. ومهما يكن، فقد إستنتج المجلس أن هذا قد أوجد مسألة ضمن سياق معيار المحاسبة الدولي ١٦ وقرر أن هذا الأمر خارج عن نطاق هذا المشروع أنه يتم التطرق له.

(د) هناك متطلب ضمني حول تحديد المكاسب والخسائر من الإستبعادات (الفقرة ~~٦٢~~ ٦٩) وهذا ينسجم مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ الفقرة ٥٦† وهناك ايضاً مرجعيات ربط جديدة لـ:-

(١) معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*" ومعيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*" كإرشاد لتحديد تاريخ الإستبعاد (الفقرة ~~٦١~~ ٦٧)؛ و

(٢) معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*" *للمعلومات المتحفظ* بها بعد الإستبعاد (الفقرة ~~٦٤~~ ٧١).

(هـ) يبين المعيار بشكل واضح أنه يتوجب على المشروع تحويل العقارات الإستثمارية للمخزون عندما يبدأ المشروع في تطوير الممتلكات لبيعها لاحقاً في السياق العادي للعمل (الفقرات ~~٥١~~ ~~(ب) و٥٢~~ ٥٧ (ب) و٥٨). إفترضت مسودة العرض اي٦٤ ان جميع التحويلات من العقارات الإستثمارية للمخزون يجب عدم السماح بها. يتعامل المعيار بوضع أكثر من مسودة العرض إي٦٤ مع نواحي أخرى معينه من التحويلات.

---

* أستبدلت الفقرتين ١٧ و ١٨ بالفقرات ١٩-٢٢ في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" كما تم تنقيحه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في العام ٢٠٠٣.

† أستبدلت الفقرة ٥٦ بالفقرتين ٦٨ و ٧١ في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" كما تم تنقيحه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في العام ٢٠٠٣.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(و) تتضمن متطلبات الإفصاح الجديدة:-

(١) توسيع الإفصاح المطلوب حول الطرق والإفتراحات الهامة والتي تتضمن الآن الإفصاح فيما إذا كانت القيمة العادلة معززة بدليل السوق أو فيما إذا كان التقدير مرتكز على المعلومات الأخرى (والتي يتوجب على المشروع الإفصاح عنها) وذلك بسبب طبيعة الممتلكات وعدم وجود معلومات سوقية مقارنة (الفقرة ~~٦٦(ب)~~ ٧٥ (د)* ؛

(٢) الإفصاحات للدخل الإيجاري ومصاريف التشغيل المباشرة (الفقرة ~~٦٦ (د)~~ ٧٥ (هـ))؛ و

(٣) الإفصاحات في الحالات الإستثنائية عندما لا تكون القيمة العادلة قابلة للتحديد بشكل موثوق (الفقرات ~~٦٨ و٦٩ (هـ)~~ ٧٨ و٧٩ (هـ)).

(ز) اقترحت مسودة العرض إي٦٤ متطلبات للإفصاح عن القيمة المرحلة للممتلكات غير المؤجرة أو الشاغرة وقد جادل بعض العاملين أن هذا الإفصاح غير عملي خصوصاً للممتلكات التي هي شاغرة جزئياً. وقد شعر آخرون أن هذه هي مسألة للإفصاح عنها في تقرير مالي من قبل الإدارة وليس في البيانات المالية. حذف المجلس متطلبات هذا الإفصاح. يتوجب أن يلاحظ أن بعضاً من المستويات الشاغرة يمكن أن تتوفر من الإفصاح المطلوب للدخل الإيجاري ومن معيار المحاسبة الدولي ١٧ يتطلب الإفصاح عن التدفقات النقدية من عقود الإيجار التشغيلية غير القابلة للإلغاء (جزئياً لأقل من سنة واحدة ومن سنة إلى خمسة سنوات ولأكثر من خمس سنوات).

(ح) لم تتضمن مسودة العرض إي٦٤ أحكاماً انتقالية محددة وهذا يعني أن معيار المحاسبة الدولي ٨ سوف ينطبق. هناك خطر من إعادة عرض الفترات السابقة وذلك لأنه يمكن أن يسمح للمشاريع التلاعب بصافي الربح أو الخسارة للفترة المدرجة في التقرير بإستخدام إختيار التأخير في تحديد القيم العادلة في الفترات السابقة وعليه فقد قرر المجلس منع إعادة العرض في نموذج القيمة العادلة بإستثناء عندما يكون المشروع قد افصح للعامة القيم العادلة للفترات السابقة (الفقرة ~~٧٠~~ ٨٠).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعيار المحاسبي الدولي ٤١

الـزراعة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم إصدارها حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي ٤١ *من* قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في فبراير ٢٠٠١.

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

وتم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٤١ والوثائق المرفقة من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- معيار المحاسبة الدولي ١ *"عـرض البيانات المـاليـة"* (المعدل في ديسمبر ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٢ *"المخزون"* (المعدل في ديسمبر ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"* (المعدل فـي ديـسمبر ٢٠٠٣)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *"الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيـع والعمليـات المتوقفة"* (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

الفقرات

مقدمة ١-٩

المقدمة

معيار المحاسبة الدولي ٤١

الزراعة

الهدف

النطاق **١–٤**

تعريفات **٥–٩**

تعريفات خاصة بالزراعة **٥–٧**

تعريفات عامة **٨–٩**

الإعتراف والقياس **١٠–٣٣**

المكاسب والخسائر **٢٦–٢٩**

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به **٣٠–٣٣**

المنح الحكومية **٣٤–٣٨**

الإفصاح **٤٠–٥٧**

عام **٤٠–٥٣**

الإفصاحات الإضافية عن الأصول البيولوجية حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به **٥٤–٥٦**

المنح الحكومية **٥٧**

تاريخ النفاذ والإنتقال **٥٨–٥٩**

ملحق

أمثلة توضيحية

أساس الإستنتاجات

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن معيار المحاسبة الدولي ٤١ *"الزراعة"* مبين في الفقرة ١-٥٩. تتساوى جميع الفقرات في التـأثير ولكنهـا تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي ٤١ في سياق الهدف منه *"مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير الماليـة"* و*إطار تحضير البيانات المالية وعرضها"*. معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيـرات فـي التقديرات المحاسبية والأخطاء"* يقدم أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المقدمة

مقدمة١ يبين المعيار المحاسبي الدولي ٤١ المعاملة المحاسبية وعرض البيانات المالية والإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي، وهذا الأمر لم تغطيه معايير محاسبية دولية أخرى. إن النشاط الزراعي هو إدارة المنشأة للتحول البيولوجي. للحيوانات أو النباتات الحية (الأصول البيولوجية) المعدة للبيع إلى محصول زراعي أو إلى أصول بيولوجية إضافية.

مقدمة٢ يبين معيار المحاسبة الدولي ٤١، بين أشياء أخرى، المعاملة المحاسبية للأصول البيولوجية أثناء فترة النمو والإنحلال والإنتاج والتكاثر، وكذلك للقياس المبدئي للحصول الزراعي عند نقطة الحصاد، ويتطلب المعيار القياس بالقيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، إبتداء من الإعتراف المبدئي للأصول البيولوجية حتى نقطة الحصاد وذلك عدا عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به عند الإعتراف المبدئي، على أن معيار المحاسبة الدولي ٤١ لا يتناول تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد، مثال ذلك تصنيع العنب إلى نبيذ والصوف إلى قماش.

مقدمة٣ يفترض بأنه يمكن قياس القيمة العادلة لأصل بيولوجي بشكل موثوق به، على انه يمكن دحض هذا الإفتراض فقط عند الإعتراف المبدئي بأصل بيولوجي لا تتوفر له أسعار أو قيم محددة من قبل السوق، والتقديرات البديلة للقيمة العادلة له محددة بشكل واضح أنها غير موثوق بها، وفي هذه الحالة، يتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٤١ أن تقيس المنشأة ذلك الأصل البيولوجي بتكلفته مخصوماً منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة، وعندما تصبح القيمة العادلة لهذا الأصل البيولوجي قابلة للقياس بشكل موثوق به فانه يجب على المنشأة قياسها بمقدار قيمتها العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، وفي جميع الحالات يجب على المنشأة قياس المحصول الزراعي بقيمته العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.

مقدمة٤ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٤١ إدخال التغير في القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصل البيولوجي في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي ينشأ فيها، وفي النشاط الزراعي يزيد أو يقل التغير في الصفات المادية لحيوان أو نبات حي من المنافع الإقتصادية للمشروع بشكل مباشر. وبموجب نموذج محاسبة تكاليف تاريخية مبني على المعاملات قد تبلغ منشاة مزرعة أشجار عدم وجود دخل حتى أول حصاد وبيع، وقد يكون ذلك بعد ٣٠ سنة من الزراعة، ومن ناحية أخرى يبلغ النموذج المحاسبي الذي يعترف ويقيس النمو البيولوجي بإستخدام القيمة العادلة عن تغيرات في القيمة العادلة على مدى الفترة بين الزراعة والحصاد.

مقدمة٥ لا يحدد المعيار المحاسبي الدولي ٤١ أية مبادئ جديدة للأرض الخاصة بالنشاط الزراعي، وبدلاً من ذلك يتبع المشروع المعيار المحاسبي الدولي ١٦. *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* أو المعيار المحاسبي الدولي ٤٠ *"العقارات الإستثمارية"*، وذلك يعتمد على أي معيار مناسب حسب الظروف، يتطلب المعيار المحاسبي الدولي ١٦ أن يتم قياس الأرض إما بمقدار تكلفتها مخصوماً منها أية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة أو بمبلغ معادلة تقييمه، ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٤٠ أن يتم قياس الأرض التي هي ملك مستثمر بقيمتها العادلة أو بالتكلفة مخصوماً منها أية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة، والأصول البيولوجية المرتبطة مادياً بالأرض (مثال ذلك الأشجار في مزرعة) يتم قياسها بالقيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، بشكل منفصل عن الأرض.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مقدمة٦ يتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٤١ الإعتراف بالمنحة الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي مقاس بقيمته العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع كدخل. وذلك فقط عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة، وإذا كانت المنحة مشروطة، فأن يكون أحد شروطها، أن لا يقوم المشروع بممارسة نشاط زراعي محدد، فإنه يجب على المشروع الإعتراف بالمنحة الحكومية كدخل وذلك فقط عند تلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية، وإذا كانت المنحة الحكومية متعلقة بأصل بيولوجي مقاس بتكلفته مخصوماً منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة فإنه يتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٢٠ *"محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية"*.

مقدمة٧ ينطبق المعيار المحاسبي الدولي ٤١ على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٣ أو بعد هذا التاريخ، وتشجع لجنة معايير المحاسبة الدولية على التطبيق الأبكر.

مقدمة٨ لا يضع المعيار المحاسبي الدولي أية أحكام انتقالية محددة، وقد تم تبني المعيار المحاسبي الدولي ٤١ بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*.

مقدمة٩ يقدم الملحق أمثلة توضيحية على تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٤١، ويلخص "أساس الإستنتاجات" الأسباب التي دعت المجلس لتبني المتطلبات الواردة في المعيار المحاسبي الدولي ٤١.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٤١
الـزراعـة

الهدف

هدف هذا المعيار هو بيان المعاملة المحاسبية، وعرض البيانات المالية والإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي.

النطاق

١ **يجب تطبيق هذا المعيار على محاسبة البنود التالية عندما تتعلق بالنشاط الزراعي:-**

(أ) الأصول البيولوجية؛

(ب) المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد؛ و

(ج) المنح الحكومية التي تغطيها الفقرتان ٣٤-٣٥.

٢ لا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:-

(أ) الأرض الخاصة بالنشاط الزراعي (أنظر المعيار المحاسبي الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*، والمعيار المحاسبي الدولي ٤٠ *"العقارات الإستثمارية"*)؛ و

(ب) الأصول غير الملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي (أنظر المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"*).

٣ يطبع هذا المعيار على المحصول الزراعي الذي هو المنتج المحصود للأصول البيولوجية للمشروع، وذلك فقط عند نقطة الحصاد، وبعد ذلك يتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٢ *"المخزون"* أو معيار محاسبي دولي آخر منطبق، وبناءاً على ذلك لا يتناول هذا المعيار تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد، على سبيل المثال تصنيع العنب وتحويله إلى نبيذ من قبل تاجر الخمور الذي انبت أشجار العنب. وبينما قد يبدو هذا التصنيع إمتداداً منطقياً وطبيعياً للنشاط الزراعي فإن الأحداث التي تقع قد تحمل بعض الشبه بالتحول البيولوجي، وهذا التصنيع لا يدخل ضمن تعريف النشاط الزراعي في هذا المعيار.

٤ يقدم الجدول التالي أمثلة على الأصول البيولوجية والمحاصيل الزراعية والمنتجات التي هي نتيجة التصنيع بعد الحصاد:

الأصول البيولوجية	المحاصيل الزراعية	المنتجات التي هي نتيجة للتصنيع بعد الحصاد
أغنام	صوف	أقمشة، سجاد
أشجار في غابة مستغلة كمزرعة	قرم خشبية	ألواح خشبية
نباتات	قطن	خيطان، ملابس
	قصب محصود	سكر
ماشية	حليب	جبن
خنازير	ذبائح	نقانق، لحم خنزير معالج
شجيرات	أوراق	شاي، تبغ معالج
كرمة	عنب	نبيذ
أشجار فاكهة	فاكهة مقطوفة	فاكهة مصنعة

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تعريفات

تعريفات خاصة بالزراعة

٥ تستخدم العبارات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة لها:-

***النشاط الزراعي* هو إدارة المشروع للتحول البيولوجي للأصول البيولوجية المعدة للبيع إلى محصول زراعي أو إلى أصول بيولوجية إضافية.**

***المحصول الزراعي* هو المنتج المحصود للأصول البيولوجية للمشروع.**

***الأصل البيولوجي* هو حيوان أو نبات حي.**

***التحول البيولوجي* يشمل عمليات النمو والإنحلال والإنتاج والتكاثر التي تتسبب في تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي.**

***مجموعة الأصول البيولوجية* هي مجموعة من الحيوانات أو النباتات الحية المتشابهة.**

***الحصاد* هو فصل المحصول عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات الحيوية لأصل بيولوجي.**

٦ يغطي النشاط الزراعي سلسلة متنوعة من الأنشطة، مثال ذلك تربية الماشية والعناية بالغابات والمحاصيل السنوية أو المستمرة طيلة فصول السنة وفلاحة بساتين ومزارع الفواكه وتربية الأزهار وتربية الحيوانات البحرية (بما في ذلك مزارع الأسماك)، وهناك نواحي معينة موجودة في هذه المجموعة المتنوعة:-

(أ) *القدرة على التغير*: الحيوانات والنباتات الحية لها القدرة على التحول البيولوجي؛

(ب) *إدارة التغير*: تسهل الإدارة التحول البيولوجي بتحسين أو على الأقل تثبيت الظروف اللازمة لحدوث العملية (مثال ذلك مستويات التغذية والرطوبة ودرجة الحرارة والإخصاب والضوء)، وهذه الإدارة تفرق بين النشاط الزراعي عن الأنشطة الأخرى، فعلى سبيل المثال الحصاد من مصادر غير مدارة (مثل صيد الأسماك في المحيط واجتثاث الأشجار) ليست نشاطا زراعياً؛ و

(ج) *قياس التغير*: التغير في النوعية (مثال ذلك الميزة الجينية والكثافة والنضوج والغلاف الدهني ومحتوى البروتين وقوة النسيج الليفي) أو التغير في الكمية (مثال النسيج الليفي وعدد البراعم) الناجم عن التحول البيولوجي يتم قياسها ومتابعتهما كمهمة إدارية روتينية.

٧ ينجم عن التحول البيولوجي الأنواع التالية من النتائج:-

(أ) تغيرات في الأصل من خلال: (١) النمو (زيادة في كمية أو تحسن في نوعية الحيوان أو النبات)، أو (٢) إنحلال (إنخفاض في الكمية أو فساد في نوعية حيوان أو نبات)، أو (٣) تكاثر (خلق حيوانات أو نباتات حية إضافية) ؛ أو

(ب) إنتاج محاصيل زراعية مثل عصارة الشجر وأوراق الشاي والصوف والحليب.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تعريفات عامة

٨ تستخدم العبارات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة لها:-

***سوق نشط* هو السوق الذي تتوفر فيه الشروط التالية:**

(أ) البنود التي تتم المتاجرة بها ضمن السوق متجانسة؛

(ب) من الممكن بشكل معتاد إيجاد مشترين وبائعين راغبين في أي وقت؛ و

(ج) الأسعار متوفرة للجمهور.

***المبلغ المسجل* هو مبلغ الأصل المعترف به في بيان المركز المالي.**

***القيمة العادلة* هي المبلغ الذي يمكن مقابلة إستبدال أصل أو تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في عملية تتم بحسن نية أثناء سير العمل المعتاد بين أطراف ذات مصالح مستقلة.**

***المنح الحكومية* هي كما تم تعريفها في المعيار المحاسبي الدولي ٢٠ "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية".**

٩ القيمة العادلة لأصل تكون بناءاً على موقعة ووضعه الحاليين. ونتيجة لذلك، على سبيل المثال، القيمة العادلة للماشية في مزرعة هي سعر الماشية في سوقها مخصوماً منها تكلفة النقل والتكاليف الأخرى لنقل الماشية إلى ذلك السوق.

الإعتراف والقياس

١٠ يجب على المشروع الإعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي فقط عندما:-

(أ) يسيطر المشروع على الأصل نتيجة لأحداث سابقة

(ب) من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية بالأصل إلى المشروع؛ و

(ج) من الممكن قياس القيمة العادلة أو تكلفته بشكل موثوق به.

١١ في النشاط الزراعي من الممكن إثبات السيطرة، على سبيل المثال، بالملكية القانونية للماشية ووسم أو خلاف ذلك وقع علامة على الماشية عند إمتلاكها أو ولادتها أو فطامها، وتقيم المنافع المستقبلية عادة بقياس الصفات الجسمية الهامة.

١٢ يجب قياس الأصل البيولوجي عند الإعتراف المبدئي وفي نهاية كل فترة إعداد تقرير بمقدار قيمته العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عن نقطة البيع، فيما عدا الحالة المبنية في الفقرة (٣٠) حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به.

١٣ يجب قياس المنتج الزراعي المحصود من الأصل البيولوجي للمشروع بمقدار قيمته العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع عند نقطة الحصاد، وهذا القياس هو التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٢ *"المخزون"* أو معيار محاسبي دولي آخر ينطبق على ذلك.

١٤ تشمل التكاليف عند نقطة البيع العمولات للوسطاء والمتعاملين والمبالغ التي تفرضها الوكالات التنظيمية ومبادلات السلع، تكلفة النقل والتكاليف الأخرى اللازمة لنقل الأصول إلى السوق.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٥ من الممكن تسهيل تحديد القيمة العادلة لأصل مادي أو محصول زراعي من خلال تجميع الأصول البيولوجية أو المنتجات الزراعية حسب خواص هامة، على سبيل المثال حسب العمر أو النوعية، ويقوم المشروع بإختيار الخواص المماثلة للخواص المستخدمة في السوق كأساس للتسعير.

١٦ كثيراً ما تدخل المشاريع في عقود لبيع أصولها البيولوجية أو منتجاتها الزراعية في تاريخ مستقبلي، وأسعار العقود ليست بالضرورة مناسبة لتحديد القيمة العادلة، لأن القيمة العادلة تعكس السوق الحالي الذي يدخل فيه مشتر وبائع راغبين في المعاملة، ونتيجة لذلك لا يتم تعديل القيمة العادلة لأصل بيولوجي أو منتج زراعي بسبب وجود عقد، وفي بعض الحالات قد تكون عقد لبيع اصل بيولوجي أو محصول زراعي عقد مثقل بالأعباء كما هو معرف في المعيار المحاسبي الدولي ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"*، وينطبق المعيار المحاسبي الدولي ٣٧ على العقود المثقلة بالأعباء.

١٧ في حالة وجود سوق للأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي فإن السعر المعروض في ذلك السوق هو الأساس المناسب لتحديد القيمة العادلة لذلك الأصل، وإذا توفرت للمشروع إمكانية الوصول إلى مختلف الأسواق النشطة فإنه يجب على المشروع إستخدام أكثر سوق مناسب، فعلى سبيل المثال إذا توفرت للمشروع إمكانية الوصول إلى سوقين نشطين فإنه يجب عليها إستخدام السعر في السوق المتوقع إستخدامه.

١٨ إذا لم يوجد سوق نشط على المشروع إستخدام واحد أو أكثر مما يلي عند توفره لتحديد القيمة العادلة:-

(أ) سعر آخر معاملة في السوق، شريطة أنه لم يكن هناك تغير كبير في الظروف الإقتصادية بين تاريخ تلك المعاملة ونهاية فترة إعداد التقارير؛

(ب) أسعار السوق للأصول المماثلة مع تعديل لإظهار الفرق؛ و

(ج) مراجع قياس للقطاعات مثل قيمة بستان فاكهة معبر عنها حسب طبق القصدير أو البوشل (مكيال للحبوب) أو الهكتار وقيمة الماشية معبر عنها بالكيلو غرام من اللحم.

١٩ في بعض الحالات قد توحي مصادر المعلومات الواردة في الفقرة ١٨ بإستنتاجات مختلفة بالنسبة للقيمة العادلة للأصل أو المحصول الزراعي. ويقوم المشروع بالنظر في أسباب هذه الإختلافات من اجل التوصل إلى التقدير الأكثر موثوقية للقيمة العادلة ضمن نطاق ضيق نسبياً نم التقديرات المعقولة.

٢٠ في بعض الظروف قد لا تتوفر الأسعار أو القيم المحددة من قبل السوق لأصل بيولوجي في وضعه الحالي. وفي هذه الظروف، يقوم المشروع بإستخدام القيمة العادلة لصافي التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل مخصومة بسعر حالي محدد من قبل السوق قبل إحتساب الضريبة لتحديد القيمة العادلة.

٢١ إن هدف حساب القيمة العادلة لصافي التدفقات النقدية المتوقعة هو تحديد القيمة العادلة لأصل بيولوجي في موقعه ووضعه الحاليين، ويقوم المشروع بأخذ ذلك في الإعتبار عند تحديد سعر الخصم المناسب الذي سيتم إستخدامه وعند تقدير صافي التدفقات النقدية المتوقعة. والوضع الحالي لأصل بيولوجي لا يشمل أية زيادات في القيمة من التحول البيولوجي الإضافي والأنشطة المستقبلية للمشروع مثل الأنشطة المتعلقة بزيادة التحول البيولوجي المستقبلي والحصاد والبيع.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٢٢ لا يقوم المشروع بإدخال أية تدفقات نقدية لتمويل الأصول أو الضرائب أو إعادة إنشاء الأصول البيولوجية بعد الحصاد (مثال ذلك، تكلفة إعادة زرع الأشجار في غابة مزروعة بعد الحصاد).

٢٣ عند الموافقة على سعر لمعاملة تتم بحسن نية بين أطراف ذات مصالح مستقلة على المشترين والبائعين الراغبين والمطلعين الأخذ في الإعتبار التغيرات في التدفقات النقدية، ويتبع ذلك أن القيمة العادلة تعكس إمكانية حدوث هذه الإختلافات. وبناءاً على ذلك، يقوم المشروع بإدخال التوقعات الخاصة بالإختلافات المتوقعة في التدفقات النقدية إما في التدفقات النقدية المتوقعة أو في سعر الخصم أو في مزيج منهما، وعند تحديد سعر الخصم يقوم المشروع بإستخدام إفتراضات تتفق مع الإفتراضات المستخدمة في تقدير التدفقات النقدية المتوقعة، وذلك لتجنب أثر بعض الإفتراضات التي إحتسبت مترين أو تم تجاهلها.

٢٤ قد تقارب التكلفة أحيانا القيمة العادلة، وبشكل خاص عندما:-

(أ) يكون تحول بيولوجي ضئيل قد حدث منذ أن تم تحمل التكلفة المبدئية (مثال ذلك بالنسبة لأشتال أشجار الفاكهة التي تمت زراعتها مباشرة قبل نهاية فترة إعداد التقارير)؛ أو

(ب) لا يتوقع أن يكون أثر التحول البيولوجي على السعر مادياً (مثال ذلك بالنسبة للنمو الأولى في دورة إنتاج مدتها ٣٠ سنة لمزرعة أشجار صنوبر).

٢٥ كثيرا ما تكون الأصول البيولوجية مرتبطة مادياً بالأرض (مثال ذلك الأشجار في غابة مستغلة كمزرعة). فقد لا يكون هناك سوق منفصل للأصول البيولوجية المرتبطة بالأرض، ولكن قد يوجد سوق نشط للأصول مجتمعة، أي بالنسبة للأصول البيولوجية أرض بكر وتحسينات في الأرض كمجموعة واحدة، ويمكن للمشروع إستخدام المعلومات الخاصة بالأصول مجتمعة لتحديد القيمة العادلة للأصول البيولوجية، على سبيل المثال، من الممكن خصم القيمة العادلة للأرض البكر والتحسينات في الأرض من القيمة العادلة للأصول مجتمعة للتوصل إلى القيمة العادلة للأصول البيولوجية.

المكاسب والخسائر

٢٦ **المكسب أو الخسارة الناجمة عن الإعتراف المبدئي بأصل بيولوجي بقيمته العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ومن التغير في القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة لأصل بيولوجي عند نقطة البيع يجب إدخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نجمت فيها.**

٢٧ قد تنجم خسارة عند الإعتراف المبدئي بأصل بيولوجي، لأن التكاليف المقدرة عند نقطة البيع يتم خصمها عند تحديد القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع لأصل بيولوجي. وقد ينجم مكسب عند الإعتراف المبدئي بأصل بيولوجي، مثال ذلك عندما يولد عجل.

٢٨ **المكسب أو الخسارة الناجمة عند الإعتراف المبدئي بالمحصول الزراعي بالقيمة مخصوماً منها التكاليف التقديرية عند نقطة البيع يجب إدخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها.**

٢٩ قد ينجم مكسب أو خسارة عند الإعتراف المبدئي بالمحصول الزراعي نتيجة الحصاد.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به

٣٠ هناك إفتراض بأنه يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به للأصل البيولوجي. على أنه، من الممكن تفنيد هذا الإفتراض فقط عند الإعتراف المبدئي بأصل بيولوجي لا تتوفر له أسعار أو قيم محددة من قبل السوق، وحددت له التقديرات البديلة للقيم العادلة على أنها غير موثوق بها بشكل واضح. وفي هذه الحالة يجب قياس ذلك الأصل البيولوجي بتكلفته مخصوماً منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة، وعندما تصبح القيمة العادلة لهذا الأصل البيولوجي قابلة للقياس بشكل موثوق به فإنه يجب على المشروع قياسها بقيمتها المعادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع. وما أن يصبح من الممكن قياس القيمة العادلة لهذا الأصل البيولوجي بشكل موثوق، تقوم المنشاة بقياسها على أنها قيمتها العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة. وما أن يلبي الأصل البيولوجي غير المتداول معايير تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتم شمله في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *"الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة"*، من المفترض أن يصبح من الممكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق.

٣١ من الممكن فقط تفنيد الإفتراض في الفقرة ٣٠ عند الإعتراف المبدئي، والمشروع الذي قاس في السابق الأصل البيولوجي بقيمته يجب أن تستمر في قياس الأصل البيولوجي بقيمته العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع إلى أن يتم التصرف فيها.

٣٢ في جميع الحالات، يقوم المشروع بقياس المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد بقيمته العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع. ويعكس هذا المعيار الرأي بأن القيمة العادلة للمحصول الزراعي عند نقطة الحصاد من الممكن قياسها بشكل موثوق به.

٣٣ عند تحديد التكلفة، والإستهلاك المتراكم والخسائر المتراكمة في إنخفاض القيمة على المشروع أن تأخذ في الإعتبار المعيار المحاسبي الدولي ٢ *"المخزون"*، والمعيار المحاسبي الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*، والمعيار المحاسبي الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"*.

المنح الحكومية

٣٤ المنحة الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي التي يتم قياسها بقيمتها العاملة منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع يجب الإعتراف بها على أنها دخل، وذلك فقط عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة الاستلام.

٣٥ إذا كانت المنحة الحكومية المتعلقة بأصل بيولوجي يتم قياسها بقيمتها العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع مشروطة، بما في ذلك حيث تتطلب المنحة الحكومية أن لا تقوم بنشاط زراعي محدد، فإنه يجب على المشروع الإعتراف بالمنحة الحكومية على أنها دخل، وذلك فقط عندما تتم تلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية.

٣٦ تتباين أحكام وشروط المنح الحكومية. فعلى سبيل المثال، قد تتطلب بمنحة حكومية أن يقوم المشروع بزراعة موقع معين لمدة خمس سنوات، وتطلب من المشروع إعادة المنحة الحكومية بكاملها إذا قامت بالزراعة لأقل من ثلاث سنوات، ففي هذه الحالة لا يتم الإعتراف بالمنحة الحكومية على أنها دخل حتى عمر السنوات الخمس. على أنه إذا سمحت شروط المنحة الحكومية بالإحتفاظ بجزء من المنحة الحكومية بناءاً على مرور الوقت، فإنه يجب على المشروع الإعتراف بالمنحة الحكومية على أنها دخل على أساس تناسب زمني.

٣٧ إذا كانت المنحة الحكومية تتعلق بأصل بيولوجي مقاس بقيمته العادلة مخصوماً منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة (أنظر الفقرة ٣٠)، فإنه يتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٢٠ *"محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"*.

٣٨ هذا المعيار يتطلب معاملات متغيرة عن معيار المحاسبة الدولي ٢٠، إذا كانت المنح الحكومية تتعلق بالأصول البيولوجية التي يتم قياسها بقيمتها العادلة ناقصاً تكلفة نقطة البيع المقدرة أو المنح الحكومية تتطلب من المشروع أن لا يتعلق في أي نشاط زراعي محدد. معيار المحاسبة الدولي ٢٠ يتم تطبيقه فقط على المنح الحكومية التي تتعلق بالأصول البيولوجية التي تقاس بالتكلفة ناقصاً الإستهلاك المتراكم و أي إنخفاض متراكم في الخسائر.

الإفصاح

٣٩ [تم إلغائها]

عـام

٤٠ **يجب على المشروع الإفصاح عن إجمالي المكسب أو الخسارة الناجمة أثناء الفترة الحالية عند الإعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمحصول الزراعي ومن التغير في القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصول البيولوجية.**

٤١ **يجب على المشروع تقديم وصف لكل مجموعة من الأصول البيولوجية.**

٤٢ قد يأخذ الإفصاح الذي تتطلبه الفقرة ٤١ شكل سرد أو وصف كمي.

٤٣ تشجع لجنة معايير المحاسبة الدولية المشروع على تقديم وصف كمي لكل مجموعة من الأصول البيولوجية، مميزة بين الأصول القابلة للإستهلاك(Consumable) والأصول البيولوجية الحاملة (Bearer)، أو بين الأصول البيولوجية الناضجة وغير الناضجة حسبما هو مناسب. فعلى سبيل المثال، قد يفصح المشروع عن المبالغ المسجلة للأصول البيولوجية القابلة للإستهلاك والأصول البيولوجية الحاملة حسب المجوعة. ويمكن للمشروع كذلك تقسيم هذه المبالغ المسجلة بين أصول ناضجة وغير ناضجة. وهذا التمييز يوفر معلومات قد تساعد في تقييم توقيت التدفقات النقدية المستقبلية، ويقوم المشروع بالإفصاح عن أساس إجراء أي تمييز مثل هذا.

٤٤ الأصول البيولوجية القابلة للإستهلاك هي تلك التي سيتم حصادها كمحصول زراعي أو بيعها كأصول بيولوجية. ومن الأمثلة على الأصول القابلة للإستهلاك المواشي الخاصة بإنتاج اللحوم والمواشي المحتفظ بها للبيع، والأسماك في المزارع والمحاصيل مثل الذرة والقمح والأشجار من اجل الأخشاب، والأصول البيولوجية الحاملة هي الأصول بإستثناء الأصول البيولوجية القابلة للإستهلاك، مثال ذلك، المواشي التي ينتج عنها الحليب والكرمة وأشجار الفاكهة والأشجار التي يقطع منها الحطب بينما تبقى الشجرة، والأصول البيولوجية الحاملة ليست محاصيلاً زراعية بل هي أصول تتجدد ذاتياً.

٤٥ يمكن تصنيف الأصول البيولوجية إما كأصول بيولوجية ناضجة أو كأصول بيولوجية غير ناضجة. والأصول البيولوجية الناضجة هي التي أصبحت قابلة للحصاد (بالنسبة للأصول البيولوجية القابلة للإستهلاك أو التي هي قادرة على إعطاء محاصيل منتظمة (بالنسبة للأصول البيولوجية الحاملة).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٤٦ يجب على المشروع بيان ما يلي إذا لم تكن قد أفصحت عنه في المعلومات المنشورة مع البيانات المالية:-

(أ) طبيعة أنشطتها التي تتعلق بكل مجموعة من أصولها البيولوجية؛ و

(ب) القياسات أو التقديرات غير المالية للكميات الفعلية لما يلي:-

(١) **كل مجموعة من الأصول البيولوجية للمشروع في نهاية الفترة ؛ و**

(٢) **ناتج المحاصيل الزراعية خلال الفترة.**

٤٧ يجب على المشروع الإفصاح عن الأساليب والإفتراضات الهامة المطبقة لتحديد القيمة العادلة لكل مجموعة من المحاصيل الزراعية عند نقطة الحصاد وكل مجموع من الأصول البيولوجية.

٤٨ يجب أن يفصح المشروع عن القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للمحاصيل الزراعية التي تم حصادها خلال الفترة محددة عند نقطة الحصاد.

٤٩ يجب على المشروع الإفصاح عما يلي:-

(أ) وجود الأصول البيولوجية المحدودة الملكية ومبالغها المسجلة والمبالغ المسجلة للأصول البيولوجية المرهونة كضمان للإلتزامات؛

(ب) مبلغ الإلتزامات لتطوير وإمتلاك الأصول البيولوجية؛ و

(ج) إستراتيجيات إدارة المخاطرة المالية فيما يتعلق بالنشاط الزراعي.

٥٠ يجب على المشروع تقديم مطابقة للتغيرات في المبلغ المسجل للأصول البيولوجية بين بداية ونهاية الفترة الحالية، والمعلومات المقارنة غير مطلوبة، ويجب أن تشمل المطابقة ما يلي:-

(أ) المكسب أو الخسارة الناجمة عن التغير في القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع؛

(ب) الزيارات الناجمة عن المشتريات؛

(ج) الإنخفاضات الناجمة عن المبيعات والأصول البيولوجية المصنفة كأنها متاحة للبيع (أو أنها ضمن مجموعة الإستبعاد والتي هي مصنفة كأنها متاحة للبيع) بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 0؛

(د) الإنخفاضات الناجمة عن الحصاد؛

(هـ) الزيادات الناجمة عن دمج منشآت الأعمال؛

(و) صافي فورقات الصرف الناجمة عن ترجمة البيانات المالية لمشروع أجنبية في عملتي عرض مختلفة، وفي ترجمة العمليات الأجنبية بعملة عرض المنشأة في تقريها؛ و

(ز) التغيرات الأخرى.

٥١ من الممكن أن تتغير القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع لأصل بيولوجي بسبب كل من التغيرات المادية والتغيرات في الأسعار في السوق. والإفصاح المنفصل للتغيرات المادية والتغيرات في الأسعار مفيد في تقييم أداء الفترة الحالية والاحتمالات المستقبلية، وبشكل خاص جداً توجد دورة إنتاج تزيد عن سنة. وفي هذه الحالات، تشجع المشروع أن تفصح حسب المجموعة أو

خلافاً لذلك عن مبلغ التغير في القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع الداخلة ضمن صافي الربح أو الخسارة بسبب التغيرات المادية وبسبب التغيرات في السعر. وهذه المعلومات هي أقل فائدة بشكل عام عندما تكون دورة الإنتاج أقل من سنة واحدة (مثال ذلك، عند تربية الدجاج أو زراعة الحبوب).

٥٢ ينجم عن التحول البيولوجي عدد من أنواع التغير المادي- النمو والتحلل والإنتاج والتكاثر، وكل واحد منها قابل للقياس والملاحظة. وكل واحد من هذه التغيرات المادية لها علاقة مباشرة بالمنافع الإقتصادية المستقبلية. كما أن التغير في القيمة العادلة لأصل بيولوجي بسبب الحصاد هو أيضاً تغير مادي.

٥٣ كثيرا ما يتعرض النشاط الزراعي لمخاطر الطقس والأمراض والمخاطر الطبيعية الأخرى. وإذا وقع حدث والذي بسبب حجمه أو طبيعته أو تكراره يتعلق بفهم أداء المشروع للفترة فإنه يتم الإفصاح عن طبيعة ومبلغ بنود الدخل والمصروف ذات العلاقة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"*، وتشمل الأمثلة على ذلك، انتشار مرض مقال أو حدوث فيضان أو قحط شديد أو صقيع أو وباء من الحشرات.

الإفصاحات الإضافية عن الأصول البيولوجية حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به

٥٤ **إذا قاس المشروع الأصول البيولوجية تكلفتها مخصوماً منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة (أنظر فقرة ٣٠) في نهاية الفترة فإنه يجب على المشروع الإفصاح عما يلي لهذه الأصول البيولوجية:-**

(أ) **وصف للأصول البيولوجية؛**

(ب) **إيضاح بشأن عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به؛**

(ج) **إذا أمكن، نطاق التقديرات التي يحتمل جداً أن تقع القيمة العادلة ضمنها؛**

(د) أسلوب الإستهلاك المستخدم؛

(هـ) الأعمار النافعة أو معدلات الإستهلاك المستخدمة؛ و

(و) إجمالي المبلغ المسجل والإستهلاك المتراكم (مجمع مع الخسائر المتراكمة للإنخفاض في القيمة) في بداية ونهاية الفترة.

٥٥ **إذا، قام المشروع خلال الفترة المالية بقياس الأصول بتكلفتها مخصوماً منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة (أنظر الفقرة ٣٠)، فإنه يجب على المشروع الإفصاح عن أي مكسب أو خسارة تم الإعتراف بها عند التصرف في هذه الأصول البيولوجية، ويجب أن تفصح المطابقة التي تتطلبها الفقرة ٥٠ عن المبالغ المتعلقة بهذه الأصول البيولوجية بشكل منفصل، إضافة إلى ذلك يجب أن تشمل المطابقة المبالغ التالية الداخلة ضمن صافي الربح أو الخسارة المتعلقة بهذه الأصول البيولوجية:-**

(أ) خسائر الإنخفاض في القيمة؛

(ب) عكوسات خسائر إنخفاض القيمة؛ و

(ج) الإستهلاك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٥٦ **إذا أصبحت القيمة العادلة للأصول البيولوجية التي تم قياسها في السابق بتكلفتها مخصوماً منها أي إستهلاك متراكم وأية خسارة متراكمة في إنخفاض القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق به خلال الفترة الحالية فإنه يجب على المشروع الإفصاح عما يلي لهذه الأصول البيولوجية:-**

(أ) وصف للأصول البيولوجية؛

(ب) إيضاح لماذا أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق به؛ و

(ج) أثر التغيير.

المنح الحكومية

٥٧ **يجب أن يفصح المشروع عما يلي فيما يتعلق بالنشاط الزراعي الذي يعطيه هذا المعيار:-**

(أ) **طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها في البيانات المالية؛**

(ب) **الشروط التي لم تتم تلبيتها والطوارئ الأخرى المتعلقة بالمنح الحكومية؛ و**

(ج) **الإنخفاضات الهامة المتوقعة في مستوى المنح الحكومية.**

تاريخ النفاذ والإنتقال

٥٨ **يصبح المعيار المحاسبي الدولي هذا نافذ المفعول للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٣ أو بعد هذا التاريخ. وتشجع لجنة معايير المحاسبة الدولية على التطبيق الأبكر، وإذا قام المشروع بتطبيق هذا المعيار للفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٣ فإنه يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.**

٥٩ لا يضع هذا المعيار أية أحكام انتقالية محددة. وتبني هذا المعيار هو حسب المعيار المحاسبي الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق

أمثلة توضيحية

يصاحب هذا الملحق، الذي تم إعداده من قبل موظفي لجنة معايير المحاسبة الدولية ولكن لم يصادق عليه مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية، ولكنه لا يعتبر جزءً من، معيار المحاسبة الدولي ٤١. وقد تم تحديثه ليأخذ بالإعتبار التغيرات الحاصلة على معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" *(كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧).*

أ١ المثال الأول يوضح كيف وضع متطلبات العرض والإفصاح لهذا المعيار موضع التنفيذ لمشروع مزرعة ألبان. وهذا المعيار يشجع فصل التغير في القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصول البيولوجية للمشروع إلى تغير مادي وتغير في السعر. وهذا الفصل يبين في المثال ١. ويوضح المثال ٢ كيفية فصل التغير المادي في السعر.

أ٢ لا تتفق البيانات المالية في المثال ١ مع كافة متطلبات الإفصاح والعرض للمعايير المحاسبية الدولية الأخرى، والأساليب الأخرى الخاصة بالعرض والإفصاح قد تكون أيضاً مناسبة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق أ مثال ١ مشروع الألبان ﻫ و ي المحدودة

بيان المركز المالي

مشروع ﻫ و ي المحدودة بيان المركز المالي	**ملاحظات**	**٣١ ديسمبر ١ ×٢٠**	**٣١ ديسمبر ٠ ×٢٠**
الأصول			
الأصول غير المتداولة			
ماشية ألبان - غير ناضجة (أ)		٥٢,٠٦٠	٤٧,٧٣٠
ماشية ألبان – ناضجة (١)		٣٧٢,٩٩٠	٤١١,٨٤٠
المجموع الفرعي- الأصول البيولوجية	٣	٤٢٥,٠٥٠	٤٥٩,٧٥٠
الممتلكات والمصانع والمعدات		١,٤٦٢,٦٥٠	١,٤٠٩,٨٠٠
إجمالي الأصول غير المتداولة		**١,٨٨٧,٧٠٠**	**١,٨٦٩,٣٧٠**
الأصول المتداولة			
المخزون		٨٢,٩٥٠	٧٠,٦٥٠
التجارة والذمم المدينة الأخرى		٨٨,٠٠٠	٦٥,٠٠٠
النقد		١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠
إجمالي الأصول المتداولة		**١٨٠,٩٥٠**	**١٤٥,٦٥٠**
إجمالي الأصول		**٢,٠٦٨,٦٥٠**	**٢,٠١٥,٠٢٠**
حقوق الملكية والإلتزامات			
حقوق الملكية			
رأس المال الصادر		١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠
الأرباح المتراكمة		٩٠٢,٨٢٨	٨٦٥,٠٠٠
إجمالي حقوق المساهمين		**١,٩٠٢,٨٢٨**	**١,٨٦٥,٠٠٠**
الالتزامات المتداولة			
التجارة والذمم الدائنة الأخرى		١٦٥,٨٢٢	١٥٠,٠٢٠
إجمالي الالتزامات المتداولة		**١٦٥,٨٢٢**	**١٥٠,٠٢٠**
إجمالي حقوق المساهمين والإلتزامات		**٢,٠٦٨,٦٥٠**	**٢,٠١٥,٠٢٠**

(أ) يشجع المشروع ولكن ليس مطلوباً منها تقديم وصف كمي لكل مجموعة من الأصول المتداولة والتفريق بين الأصول البيولوجية القابلة للإستهلاك والحاملة، أو بين الأصول البيولوجية الناضجة وغير الناضجة حسبما هو مناسب، وعلى المشروع الإفصاح عن أساس عمل أية تمييزات من هذا القبيل

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بيان الدخل الشامل*

مشروع ﻫ و ي المحدودة بيان الدخل الشامل	ملاحظات	السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١
القيمة العادلة للحليب المنتج		٥١٨,٢٤٠
المكاسب الناجمة عن التغيرات في القيمة العادلة	٣	
مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع لماشية الألبان.		٣٩,٩٣٠
		٥٥٨,١٧٠
المخزون المستخدم		(١٣٧,٥٢٣)
تكاليف الموظفين		(١٢٧,٢٨٣)
مصروف الإستهلاك		(١٥,٢٥٠)
المصروفات التشغيلية الأخرى		(١٩٧,٠٩٢)
		(٤٤٧,١٤٨)
الربح من العمليات		**٨١,٠٢٢**
مصروف ضريبة الدخل		(٤٣,١٩٤)
صافي الربح للفترة		**٣٧,٨٢٨**

* قدم بيان الدخل الشامل هذا تحليلاً للمصروفات بإستخدام تصنيف مبني على طبيعة المصروفات، ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي ١ *عرض البيانات المالية* أن يقوم المشروع بالعرض في صدر بيان الدخل أو في الإيضاحات حول بيان الدخل الشامل تحليلاً لمصروفات بإستخدام تصنيف مبني على إما طبيعة المصروفات أو مهمتها ضمن المشروع، ويشجع المعيار المحاسبي الدولي الأول على عرض تحليل للمصروفات في صرر بيان الدخل الشامل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بيان التغيرات في حقوق المساهمين

مشروع هـ و ي المحدودة بيان التغيرات في حقوق المساهمين		**السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١**
	رأس المال المساهم	**الأرباح المتراكمة**	**الإجمالي**
الرصيد في ١ يناير ٢٠×١	١,٠٠٠,٠٠٠	٨٦٥,٠٠٠	**١,٨٦٥,٠٠٠**
صافي ربح الفترة		٣٧,٨٢٨	**٣٧,٨٢٨**
الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠×١	**١,٠٠٠,٠٠٠**	**٩٠٢,٨٢٨**	**١,٩٠٢,٨٢٨**

بيان التدفق النقدي[†]

مشروع هـ و ي للألبان المحدودة بيان التدفق النقدي	**ملاحظات**	**السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١**
تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية		
مستلمات نقدية من مبيعات الحليب		٤٩٨,٠٢٧
مستلمات نقدية من مبيعات الماشية		٩٧,٩١٣
نقد مدفوع مقابل إمدادات وللموظفين		(٤٦٠,٨٣١)
نقد مدفوع مقابل مشتريات ماشية		(٢٣,٨١٥)
		١١١,٢٩٤
ضريبة الدخل المدفوعة		(٤٣,١٩٤)
صافي النقد من الأنشطة التشغيلية		**٦٨,١٠٠**
تدفقات نقدية من الأنشطة الإستثمارية		
شراء ممتلكات ومصانع ومعدات		(٦٨,١٠٠)
صافي النقد المستخدم في الأنشطة الإستثمارية		**(٦٨,١٠٠)**
صافي الزيادة في النقد		**صفر**
النقد في بداية الفترة		**١٠,٠٠٠**
النقد في نهاية الفترة		**١٠,٠٠٠**

[†] يلغ بيان التدفق النقدي هذا عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بإستخدام الأسلوب المباشر، ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٧ *"بيانات التدفق النقدي"* أن يقوم المشروع بالإبلاغ عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بإستخدام إما الأسلوب المباشر أو الأسلوب غير المباشر. ويشجع المعيار المحاسبي الدولي ٧ على إستخدام الأسلوب المباشر.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إيضاحات

١ العمليات والأنشطة الرئيسية

تعمل شركة ه و ي للألبان المحدودة ("الشركة") في إنتاج الحليب لتزويده لمختلف العملاء. في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ احتفظت الشركة بعدد ٤١٩ قرة قادرة على إنتاج الحليب (أصول ناضجة) و١٣٧ عجلاً تتم تربيتها لإنتاج الحليب في المستقبل (أصول غير ناضجة). وقد أنتجت الشركة ١٥٧,٥٨٤ كيلو غراماً من الحليب ذا قيمة عادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع البالغة ٥١٨,٢٤٠ (المحددة في وقت الحلب) في السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١.

٢ السياسات المحاسبية

الماشية والحليب

يتم قياس الماشية بمقدار قيمتها العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع. ويتم تحديد القيمة العادلة للماشية بناءاً على أسعار السوق للماشية وقيم تحديد القيمة العادلة للماشية بناءاً على أسعار السوق للماشية ذات العمر والسلالة والميزة الجينية المماثلة. ويتم قياس الحليب مبدئياً بمقدار قيمته العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع في وقت الحلب. ويتم تحديد القيمة العادلة للحليب بناءاً على أسعار السوق في المنطقة المحلية.

٣ الأصول البيولوجية

مطابقة المبالغ المسجلة لماشية الألبان	**٢٠×١**
المبلغ المسجل في ١ يناير ٢٠×١	**٤٥٩,٥٧٠**
الزيادات الناجمة عن المشتريات	٢٦,٢٥٠
المكسب الناجم عن التغيرات العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع لتغيرات مادية[أ]	١٥,٣٥٠
المكسب الناجم عن التغيرات في القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف التقديرية عند نقطة البيع العائدة للتغيرات في الأسعار**	٢٤,٥٨٠
الإنخفاضات الناجمة عن المبيعات	(١٠٠,٧٠٠)
المبلغ المسجل في ٣١ ديسمبر ٢٠×١	**٤٢٥,٠٥٠**

٤ إستراتيجيات إدارة المخاطرة المالية

الشركة معرضة لمخاطر مالية ناجمة عن تغيرات في أسعار الحليب. ولا تتوقع الشركة أن تنخفض أسعار الحليب بشكل كبير في المستقبل المنظور، وذلك لم تدخل في مشتقات أو عقود أخرى لإدارة مخاطرة إنخفاض أسعار الحليب. وتقوم الشركة بمراجعة نظرتها لأسعار الحليب بشكل منتظم عند النظر في الحاجة إلى إدارة نشطة للمخاطرة المالية.

* يشجع تقسيم الزيادة في القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع إلى الجزء الذي يعزى للتغيـرات الفعليـة والجزء الذي يعزى للتغيرات في الأسعار، إلا أن المعيار لا يتطلب ذلك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال ٢ : التغير المادي وتغير السعر

يوضح المثال التالي كيفية فصل التغير المادي وتغير السعر. ويشجع المعيار على فصل التغير في القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع إلى الجزء الذي يعزى للتغيرات المادية والجزء الذي يعزى للتغيرات في السعر، إلا أن هذا المعيار لا يتطلب ذلك.

تم الإحتفاظ بقطيع من الحيوانات عمرها سنتان وعددها ١٠ في ١ يناير ٢٠×١، وتم شراء حيوان عمره ٢,٥ سنة في ١ يوليو ٢٠×١ مقابل ١٠٨، كما ولد حيوان في ١ يوليو ٢٠×١، ولم يتم بيع حيوان أو التصرف فيه خلال الفترة، وكانت القيم العادلة للوحدة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع كما يلي:-

حيوان عمره سنتان في ١ يناير ٢٠×١	١٠٠
حيوان ولد حديثا في ١ يوليو ٢٠×١	٧٠
حيوان عمره سنتان ونصف في ١يوليو ٢٠×١	١٠٨
حيوان ولد حديثا في ٣١ ديسمبر ٢٠×١	٧٢
حيوان عمره نصف سنة في ٣١ ديسمبر ٢٠×١	٨٠
حيوان عمره سنتان في ٣١ ديسمبر ٢٠×١	١٠٥
حيوان عمره سنتان ونصف في ٣١ ديسمبر ٢٠×١	١١١
حيوان عمره ٣ سنوات في ٣١ ديسمبر ٢٠×١	١٢٠

القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للقطيع في		
١ يناير ٢٠×١ (١٠×١٠٠)		١,٠٠٠
الشراء في ١ يوليو ٢٠×١ (١×١٠٨)		١٠٨
الزيادة في القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع بسبب التغير في السعر		
١٠ × (١٠٥ – ١٠٠)	٥٠	
١ × (١١١ × ١٠٨)	٣	
١ × (٧٠ – ٧٢)	٢	٥٥
الزيادة في القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع بسبب التغير المادي:		
١٠ × (١٢٠ – ١٠٥)	١٥٠	
١ × (١٢٠ – ١١١)	٩	
١ × (٨٠ – ٧٢)	٨	
١ × ٧٠	٧٠	٢٣٧
القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع في ٣١ ديسمبر ٢٠×١		
١١ × ١٢٠	١٣٢٠	
١ × ٨٠	٨٠	١,٤٠٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

الفقرات

أساس الإستنتاجات حول
معيار المحاسبة الدولي ٤١ *الزراعة*

الخلفية	**إستنتاج١-٢**
الحاجة إلى معيار محاسبي دولي للزراعة	**إستنتاج٣-٧**
النطاق	**إستنتاج٨-١٢**
القياس	**إستنتاج١٣-٦٠**
الأصول البيولوجية	**إستنتاج١٣-٤٠**
القيمة العادلة مقابل التكلفة	إستنتاج١٣-٢١
معاملة التكاليف عند نقطة البيع	إستنتاج٢٢-٢٦
الهرمية في قياس القيمة العادلة	إستنتاج٢٧-٣١
نسبة تكرار قياس القيمة العادلة	إستنتاج٣٢
التقييم المستقل	إستنتاج٣٣
عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية	إستنتاج٣٤-٣٧
المكاسب والخسائر	إستنتاج٣٨-٤٠
المحصول الزراعي	**إستنتاج٤١-٤٦**
عقود المبيعات	**إستنتاج٤٧-٥٤**
الأرض الخاصة بالنشاط الزراعي	**إستنتاج٥٥-٥٧**
الأصول غير الملموسة	**إستنتاج٥٨-٦٠**
الإنفاق اللاحق	**إستنتاج٦١-٦٢**
المنح الحكومية	**إستنتاج٦٣-٧٣**
الإفصاح	**إستنتاج٧٤-٨١**
الإفصاح المنفصل للتغيرات المادية والتغيرات في السعر	**إستنتاج٧٤-٧٧**
الإفصاح عن تجزئة المكسب أو الخسارة	**إستنتاج٧٨-٧٩**
الإفصاحات الأخرى	**إستنتاج٨٠-٨١**
ملخص التغيرات في مسودة العرض إي ٦٥	**إستنتاج ٨٢**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات حول معيار المحاسبة الدولي ٤١ *"الزراعة"*

قام بإعداد هذا الملحق موظفو لجنة معايير المحاسبة الدولية، ولم يعتمده مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية، وهذا الملحق يلخص أسباب المجلس لما يلي:-

(أ) المبادرة بإقتراح معيار محاسبة دولي خاص بالزراعة؛ و

(ب) قبول أو رفض آراء بديلة معينة.

وقد أولى أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل أكثر من غيرها.

الخلفية

إستنتاج١ في عام ١٩٩٤، قرر مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية ("المجلس") تطوير معيار محاسبة دولي خاص بالزراعة، وعين لجنة توجيهية للمساعدة في تحديد المواضيع وتطوير الحلول الممكنة. وفي عام ١٩٩٦، نشرت اللجنة التوجيهية مسودة بيان للمبادئ محددة المواضيع والبدائل وإقتراحات اللجنة التوجيهية لحل المواضيع ودعوى الجمهور للتعليق. وإستجابة لذلك تم إستلام ٤٢ تعليقاً، وقامت اللجنة التوجيهية بمراجعة التعليقات وعدلت بعض توصياتها وقدمتها للمجلس.

إستنتاج٢ في يوليو ١٩٩٩، وافق المجلس على مسودة العرض إي ٦٥ "الزراعة"، وحدد ٣١ يناير ٢٠٠٠. كآخر موعد لتقديم التعليقات، وإستلم المجلس ٦٢ تعليقاً حول مسودة العرض إي ٦٥، وقد جاءت هذه التعليقات من مختلف المنظمات الدولية وكذلك من ٢٨ بلداً منفرداً. وفي إبريل ٢٠٠٠، أرسل موظفو لجنة معايير المحاسبة الدولية إستبياناً للمنشآت التي تمارس النشاط الزراعي في محاولة لتحديد موثوقية قياس القيمة العادلة المقترحة في مسودة العرض إي ٦٥ وإستلمت ٢٠ رداً من ١١ بلداً. وفي ديسمبر ٢٠٠٠، بعد الأخذ في الإعتبار التعليقات حول مسودة العرض إي ٦٥ والردود على الإستبيان إعتمد المجلس المعيار المحاسبي الدولي ٤١، الزراعة ("المعيار")، وتلخص الفقرة ب ٨٢ أدناه التغيرات التي أجراها المجلس في مسودة العرض إي ٦٥ لإنجاز المعيار.

الحاجة إلى معيار محاسبة دولي للزراعة

إستنتاج٣ إن أحد الأهداف الرئيسة للجنة معايير المحاسبة الدولية هو تطوير معايير محاسبة دولية مناسبة للغرض العام للبيانات المالية لكافة المشاريع التجارية. وبينما تنطبق معظم معايير المحاسبة الدولية على المنشآت في كافة الأنشطة فإن بعض معايير المحاسبة الدولية، على سبيل المثال، المعيار المحاسبي الدولي ٣٠ *"الإفصاحات في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة"*[*]، ومعيار المحاسبة الدولي ٤٠ *العقارات الإستثمارية"* يتناول مواضيع تنشأ في أنشطة معينة. وقد تناولت لجنة معايير المحاسبة الدولية كذلك مواضيع خاصة بالتأمين والصناعات الإستخراجية.

إستنتاج٤ محدث تنوع في محاسبة النشاط الزراعي بسبب ما يلي:-

(أ) قبل تطوير المعيار إستثنيت الأصول الخاصة بالنشاط الزراعي والتغيرات في هذه الأصول من نطاق معايير المحاسبة الدولية.

[*] في أغسطس ٢٠٠٥ حل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *" الأدوات المالية: الإفصاح"* محل معيار المحاسبة الدولي ٣٠.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(١) إستثنى المعيار المحاسبي الدولي ٢ *"المخزون"* "المنتجين" من الماشية والمنتجات الزراعية ومنتجات الغابات ... إلى الحد الذي تقاس به بمقدار صافي القيمة القابلة للتحقيق حسب ممارسات راسخة في صناعات معينة؛

(٢) لم ينطبق المعيار المحاسبي الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* على "الغابات والموارد الطبيعية المماثلة المتجددة"؛

(٣) لم يتناول المعيار المحاسبي الدولي ١٨ *"الإيراد"* الإيراد الناجم عن "الزيادات الطبيعية في القطعان والمنتجات الزراعية ومنتجات الغابات"؛ و

(٤) لم ينطبق المعيار المحاسبي الدولي ٤٠ *"العقارات الإستثمارية"* على الغابات والموارد الطبيعية المماثلة المتجددة".

(ب) كانت الإرشادات المحاسبية للنشاط الزراعي التي طورها واضعوا الأنظمة الوطنية بشكل عام تدريجية، تم تطويرها كل موضوع معين متعلق بشكل من النشاط الزراعي يعتبر هاماً بالنسبة لذلك البلد؛ و

(ج) تخلق طبيعة النشاط الزراعي عدم تأكد أو تعارض عند تطبيق النماذج المحاسبية التقليدية، وبشكل خاص لأن الأحداث الهامة المرتبطة بالتحول البيولوجي (النمو، التحلل، الإنتاج، التكاثر) التي تغير جوهر الأصول البيولوجية من الصعب أن يتناولها نموذج محاسبي مبني على التكلفة التاريخية والتحقيق.

إستنتاج٥ معظم منظمات الأعمال العاملة في النشاط الزراعي هي وحدات الأعمال صغيرة ومستقلة وتركز على النقد والضريبة وتديرها عائلات، وكثيراً ما ينظر إليها على أنه من غير المطلوب منها تقديم بيانات مالية ذات غرض عام، ويعتقد البعض أنه بسبب ذلك لن يكون لمعيار محاسبي دولي خاص بالزراعة تطبيق واسع النطاق. على أنه، حتى المنشآت الزراعية الصغيرة تبحث على رأس مال ومساعدات خارجية وبشكل خاص من البنوك أو الوكلات الحكومية، ومزودي رأس المال هؤلاء يطلبون بشكل متزايد بيانات مالية، إضافية إلى ذلك فقد نجم عن الاتجاه الدولي نحو تخفيف الأنظمة والعدد المتزايد من الإدراجات عبر الحدود والمزيد من الإستثمار زيادة مقدار ونطاق النشاط الزراعي وتجارته. وقد خلق ذلك حاجة أكبر للبيانات المالية المبنية على مبادئ محاسبية صحيحة ومقبولة بشكل عام. ونظراً للأسباب المذكورة أعلاه أضاف المجلس في عام ١٩٩٤ إلى جدول أعماله مشروعا خاص بالزراعة.

إستنتاج٦ طلبت مسودة بيان المبادئ بشكل محدد آراء حول جدوى تطوير معيار محاسبي دولي شامل خاص بالزراعة، وقد أحس بعض المعلقين أن تنوع النشاط الزراعي يحول دون تطوير معيار محاسبي دولي مفرد بشأن محاسبة كافة الأنشطة الزراعية. وقال آخرون أنه يجب إضافة مبادئ مختلفة للنشاط الزراعي ذو الدورات الإنتاجية القصيرة والطويلة. وأشار بعضهم إلى الحاجة إلى تطوير معايير محاسبية دولية سهلة ذات نطاق واسع في تطبيقها، كما قال أيضاً المعلقون على مسودة بيان المبادئ إن الزراعة هي صناعة هامة في العديد من البلدان، وبشكل خاص في البلدان النامية والحديثة التصنيع، وفي العديد من هذه البلدان هي أهم صناعة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٧ بعد أخذ الملاحظات حول مسودة بيان المبادئ في الإعتبار، أعاد المجلس التأكيد على إستنتاجه بأن هناك حاجة لمعيار محاسبي دولي. ويعتقد المجلس أن المبادئ الواردة في المعيار لها تطبيقات واسعة وتوفر مجموعة واضحة من المبادئ.

النطاق

إستنتاج٨ يحدد المعيار بين أشياء أخرى المعاملة المحاسبية للأصول البيولوجية وللقياس المبدئي للمحصول الزراعي المحصود من الأصول البيولوجية للمشروع عند نقطة الحصاد، على أن المعيار لا يتناول تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد حيث أن المجلس لم يجد أنه من المناسب القيام بتعديل جزئي للمعيار المحاسبي الدولي ٢ *"المخزون"* الذي يتناول المعاملة المحاسبية للمخزون بموجب نظام التكلفة التاريخي*، ومحاسبة التصنيع بعد الحصاد تتم بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٢ أو معيار محاسبة دولي آخر منطبق (مثال ذلك إذا قام مشروع بقطع جذوع الأشجار وقررت إستخدامها لبناء مبانيها يتم تطبيق المعيار ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* في محاسبة هذه الجذوع).

إستنتاج٩ قد يعتبر البعض هذا التصنيع إنه نشاط زراعي، وبشكل خاص إذا قام به نفس المشروع التي طورت المحصول الزراعي (مثال ذلك تصنيع العنب إلى نبيذ من قبل تاجر الخمور الذي أنبت العنب)، وبينما قد يكون هذا التصنيع إمتداداً منطقيات وطبيعياً للنشاط الزراعي، والأحداث التي تتم قد تحمل بعض التشابه مع التحول البيولوجي، فإنه هذا التصنيع لا يدخل ضمن تعريف النشاط الزراعي في المعيار.

إستنتاج١٠ نظر المجلس بشكل خاص وإذا كان يجب إدخال الظروف في نطاق المعيار حيث توجد عملية تقدم في العمر أو نضج طويلة بعد الحصاد (مثال ذلك بالنسبة لإنتاج النبيذ من العنب وإنتاج الجبن من الحليب) وأولئك الذين يعتقدون أنه يجب أن يغطي المعيار هذا التصنيع يوردون الحجج التالية:-

(أ) إن عملية التقدم في العمر أو النضوج مشابهة للتحول البيولوجي، وهي هامة لتقييم أداء المشروع؛ و

(ب) العديد من المنشآت الزراعية مندمجة عمودياً، وتعمل على سبيل المثال في إنتاج كل من العنب والنبيذ.

إستنتاج١١ قرر المجلس عدم إدخال هذه الظروف في نطاق المعيار بسبب الصعوبات في التفريق وبين عمليات التصنيع الأخرى (مثل تحويل المواد الخام إلى مخزون قابل للتسويق كما هو محدد في المعيار المحاسبي الدولي ٢). وقد توصل المجلس إلى أن متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢ أو معيار محاسبي دولي آخر ستكون مناسبة لمحاسبة هذه العمليات.

إستنتاج١٢ نظر المجلس كذلك فيما إذا كان يجب تناول عقود بيع المنتجات البيولوجية أو المحصول الزراعي والمنح الحكومية المتعلقة بالنشاط الزراعي في المعيار. وهذه المواضيع تتم مناقشتها أدناه (أنظر الفقرات ب ٤٧-٥٤ والفقرات ب ٦٣-٧٣).

* مصطلح " نظام التكلفة التاريخي" ليس أطول تطبيقاً المطلوبة للمراجعة التي أحدثت في معيار المحاسبة الدولي ٢ فـي ديـسمبر ٢٠٠٣.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القياس

الأصول البيولوجية

القيمة العادلة مقابل التكلفة

إستنتاج١٣ يتطلب هذا المعيار أن يقوم المشروع بإستخدام أسلوب القيمة العادلة في قياس أصوله البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي كما هو مقترح في مسودة بيان المبادئ ومسودة العرض إي ٦٥، فيما عدا الحالات حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به عند الإعتراف المبدئي.

إستنتاج١٤ يقول أولئك الذين يدعمون قياس القيمة العادلة إن تأثيرات التغيرات التي تحدث نتيجة للتحول البيولوجي يتم بيانها بأفضل شكل بالرجوع إلى التغيرات في القيمة العادلة في الأصول البيولوجية. وهم يعتقدون أن التغيرات في القيمة العادلة في الأصول البيولوجية لها علاقة مباشرة مع التغيرات في توقعات المنافع الإقتصادية المستقبلية للمشروع.

إستنتاج١٥ يقول أولئك الذين يدعمون قياس القيمة العادلة أيضاً أن العمليات التي يتم الدخول بها لأحداث التحول البيولوجي كثيراً ما تكون لها علاقة ضعيفة مع التحول البيولوجي نفسه، وهكذا لها علاقة أكثر بعدا مع المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة. فعلى سبيل المثال، تؤثر أنماط النمو في غابة مستغلة كمزرعة بشكل مباشر على توقعات المنافع الإقتصادية المستقبلية، ولكنها تختلف بشكل ملحوظ في التوقيت عن أنماط تحمل التكلفة. ولا يجوز الإبلاغ عن أي دخل حتى أول حصاد وبيع (من المحتمل ٣٠ سنة) في مشروع غابة مستغلة كمزرعة بإستخدام نموذج محاسبة تكلفة تاريخية بناءاً على العملية. ومن ناحية أخرى يتم قياس الدخل والإبلاغ عن طيلة الفترة حتى الحصاد الأولى إذا تم إستخراج نموذج محاسبي يعترف ويقيس النمو البيولوجي إستخدام القيم العادلة الحالية.

إستنتاج١٦ إلى جانب ذلك، أولئك الذين يدعمون قياس القيمة العادلة يقدمون أسباباً لإستنتاج أن القيمة العادلة مناسبة وموثوقة بشكل أكبر وأسهل مقارنتها وفهمها كمقياس للمنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصول من التكلفة التاريخية، بما في ذلك:-

(أ) تتم المتاجرة بالعديد من الأصول البيولوجية في أسواق نشطة تجب مراعاة أسعارها، وتوفر الأسواق النشطة لهذه الأصول قياساً موثوقاً به لتوقعات السوق من المنافع الإقتصادية المستقبلية. ووجود مثل هذه الأسواق يزيد إلى حد كبير من موثوقية القيمة السوقية كمؤشر للقيمة العادلة؛

(ب) إن قياسات تكلفة الأصول البيولوجية هي في بعض الأحيان أقل موثوقية من قياسات القيمة العادلة لأن المنتجات المشتركة والتكاليف المشتركة يمكنها خلق الوضاع تكون فيها العلاقة بين المدخلات والمخرجات غير محددة بشكل واضح، مما يؤدي إلى توزيع التكلفة بشكل إعتباطي ومعقد بين مختلف نتائج التحول البيولوجي، وهذا التوزيع يصبح إعتباطاً أكثر إذا ولدت الأصول البيولوجية أصول بيولوجية إضافية (ذرية) وإستخدمت الأصول البيولوجية الإضافية كذلك في النشاط الزراعي للمشروع؛

(ج) إن دورات الإنتاج الطويلة نسبياً والمستمرة مع التقلب في كل من الإنتاج وبيئة السوق تعني أنه كثير ما لا تبين الفترة المحاسبية الدورة بكاملها. ولذلك فإن القياس في نهاية الفترة (مقابل وقت

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعاملة) له أهمية أكبر في التوصل إلى قياس الأداء أو المركز المالي للفترة الحالية، وكلما كان محصول السنة الحالية أقل أهمية بالنسبة للتحول البيولوجي الكلي كلما زادت أهمية قياس التغير في الأصل (النمو والتحلل) في نهاية الفترة، وفي حركة الدوران العالية ودورة الإنتاج القصيرة نسبياً والأنظمة الزراعية التي هي تحت رقابة عالية (مثال ذلك، إنتاج الدجاج المشوي أو الفطر) الذي يتم خلاله معظم التحول البيولوجي والحصول على الغلة خلال سنة فإن العلاقة بين التكلفة والمنافع الإقتصادية المستقبلية تبدو أكثر ثباتاً. وهذا الثبات الظاهر لا يغير العلاقة بين قيمة السوق الحالية والمنافع الإقتصادية المستقبلية، إلا أنه يجعل الفرق في أسلوب القياس أقل أهمية؛ و

(د) ينشأ عن إختلاف مصادر الحيوانات والنباتات البديلة (التي تربى في البيت أو المشتراة) إختلاف التكاليف في أسلوب التكلفة التاريخية. ويجب أن ينشأ عن الأصول المتماثلة توقعات مشابهة فيما يتعلق بالمنافع المستقبلية، وتنجم إمكانية مقارنة وفهم كبيرة عندما يتم قياس أصول متشابهة والإبلاغ عنه بإستخدام نفس الأساس.

إستنتاج١٧ يعتقد أولئك الذين يعارضون قياس الأصول البيولوجية بقيمتها العادلة وجود موثوقية عالية قياس التكلفة التاريخية هي نتيجة عمليات تجارية بحتة، ولذلك فهي توفر دليلاً على قيمة سوقية مفتوحة في تلك النقطة من الوقت. ويمكن التحقق منها بشكل مستقل، وأهم شئ أنهم يعتقدون أن القيمة العادلة غير قابلة للقياس بشكل موثوق به وأنه من المحتمل أن يتم تضليل مستخدمي البيانات المالية بتقديم أرقام على أنها قيمة عادلة إلا أنها مبنية على إفتراضات غير موضوعية وغير قابلة للتحقق منها. ومن الممكن تقديم المعلومات الخاصة بالقيمة العادلة عدا أن تكون في رقم واحد في البيانات المالية. وهم يعتقدون أن نطاق المعيار واسع للغاية، كما انهم يجادلون بأن:-

(أ) أسعار السوق كثيراً ما تكون متقلبة ودورية، ولا تصلح كأساس للقياس؛

(ب) قد يكون من المرهق طلب تقييم عادل في تاريخ كل ميزانية عمومية، وبشكل خاص إذا طلبت تقارير مرحلية؛

(ج) إن عرف التكلفة التاريخية راسخ بشكل جيد ومستخدم بشكل عام، وإستعمال أي أساس آخر يجب أن يرافقه تغيير في *"إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية* لاعداد *وعرض البيانات المالية"* (*"الإطار"*)، ومن أجل تحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية والأنشطة الأخرى يجب قياس الأصول البيولوجية بتكلفتها؛

(د) يوفر قياس التكلفة قياساً أكثر موضوعية واتساعاً؛

(هـ) قد لا توجد أسواق نشطة لبعض الأصول البيولوجية في بعض البلدان، وفي هذه الحالات لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به، خاصة أثناء فترة النمو في حالة أصل بيولوجي له فترة نمو كبيرة (مثال ذلك أشجار في غابة مستغلة كمزرعة)؛

(و) ينجم عن قياس القيمة العادلة الإعتراف بالمكاسب والخسائر غير المحققة، وهو يتعارض مع المبادئ في المعايير المحاسبية الدولية حول الإعتراف بالإيراد؛ و

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ز) قد لا توجد علاقة وثيقة بين أسعار السوق في تاريخ الميزانية العمومية والأسعار التي سيتم بيع الأصول على أساسها، كما أن العديد من الأصول البيولوجية ليست محتفظ بها للبيع.

إستنتاج١٨ أتخذ *"الإطار"* موقف الحياد فيما يتعلق بإختيار أساس القياس، وحدد أنه يتم إستخدام عدد من الأسس المختلفة بدرجات مختلفة وفي مجموعات مختلفة، بالرغم من أنه أشار إلى أن التكلفة التاريخية، هي أكثر شيوعا في الإستعمال. والبدائل التي تم تحديدها هي التكلفة التاريخية والتكلفة الحالية والقيمة للتحقيق والقيمة الحالية. وتوجد سوابق لقياس القيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية الأخرى.

إستنتاج١٩ توصل المجلس إلى أن المعيار يجب أن يتطلب نموذج قيمة عادلة للأصول البيولوجية الخاصة بالنشاط الزراعي بسبب الطبيعة والخصائص الفريدة للنشاط الزراعي. على أن المجلس توصل كذلك إلى أنه في بعض الحالات، لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به، وقد أبدى بعض المستجيبين للإستبيان، وكذلك بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٦٥ إهتماماً كبيراً بشأن موثوقية قياس القيمة العادلة لبعض الأصول البيولوجية، وكان حجهم في ذلك:-

(أ) لا توجد أسواق نشطة لبعض الأصول البيولوجية، وبشكل خاص للأصول البيولوجية التي لها فترة نمو طويلة؛

(ب) كثيراً ما تكون القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة قياساً غير موثوق به للقيمة العادلة بسبب الحاجة إلى إفتراضات غير موضوعية وإستخدامها (مثال ذلك بشأن الطقس)؛و

(ج) لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به قبل الحصاد.

إقترح بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٦٥ وجوب أن يشمل المعيار إستثناء خاصاً بالموثوقية التي لا يوجد بها سوق نشط.

إستنتاج٢٠ قرر المجلس وجود حاجة إلى إدخال إستثناء خاص بالموثوقية للحالات التي لا تتوفر فيها أسعار أو قيم محددة من قبل السوق والتقديرات البديلة للقيمة العادلة حددت أنها غير موثوق بها بشكل واضح. ففي هذه الحالات، يجب قياس الأصول البيولوجية بمقدار تكلفتها مخصوماً منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة. وعند تحديد التكلفة والإستهلاك المتراكم والخسائر المتراكمة في إنخفاض القيمة على المشروع أن تأخذ في الإعتبار المعيار المحاسبي الدولي ٢ *"المخزون"* والمعيار المحاسبي الدولي ١٦ *"الممتلكات المصانع والمعدات"*، والمعيار المحاسبي الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"*.

إستنتاج٢١ رفض المجلس المعالجة الأساسية للقيمة العادلة والمعاملة البديلة المسموح بها للتكلفة التاريخية بسبب إمكانية المقارنة والفهم الأكبر التي يتم تحقيقها بإتباع أسلوب قيمة عادلة إجباري عند وجود أسواق نشطة. كما أن المجلس لا يحس بالإرتياح مع وجود خيارات في معايير المحاسبة الدولية.

معاملة التكاليف عند نقطة البيع

إستنتاج٢٢ يتطلب المعيار وجوب قياس الأصل البيولوجي بمقدار قيمته العادلة مخصوماً منها التكاليف عند نقطة البيع. وتشمل التكاليف عند نقطة البيع العمولات للوسطاء والمتعاملين والضرائب التي تفرضها الوكالات التنظيمية ومبادلات السلع والضرائب والرسوم المحولة. ولا تشمل التكاليف عند نقطة البيع تكاليف النقل والتكاليف الأخرى اللازمة لإيصال الأصول إلى السوق. ويتم خصم تكاليف النقل هذه والتكاليف الأخرى عند تحديد القيمة العادلة (أي أن القيمة العادلة هي سعر السوق ناقصاً تكاليف النقل والتكاليف الأخرى اللازمة لإيصال الأصل إلى السوق).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٢٣ إقترحت مسودة العرض إي ٦٥ وجوب خصم تكاليف التصرف بالأصل قبل البيع التي سيتم تحملها لإيصال الأصل إلى السوق، (مثل تكاليف النقل) وذلك عند تحديد القيمة العادلة إذا أريد بيع اصل بيولوجي في سوق نشط في مكان آخر. على أن مسودة العرض إي ٦٥ لم تحدد معاملة التكاليف عند نقطة البيع، وقد إقترح بعض المعلقين وجوب أن يوضح المعيار معاملة التكاليف عند نقطة البيع وكذلك تكاليف التصرف بالأصل قبل البيع.

إستنتاج٢٤ قال البعض أنه يجب عدم خصم التكاليف عند نقطة البيع في نموذج القيمة العادلة، وحجتهم في ذلك أن القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ستكون تقديراً متحيزاً لتقدير السوق للتدفقات النقدية المستقبلية لأن التكاليف عند نقطة البيع سيتم الإعتراف بها في الحقيقة كمصروف مرتين إذا دفع الممتلك تكاليف نقطة البيع عند الإمتلاك، مرة فيما يتعلق بالإمتلاك المبدئي للأصول البيولوجية، ومرة فيما يتعلق بالقياس الفوري بالقيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع. ومن الممكن أن يحدث هذا حتى ولو لم يتم تكبد التكاليف عند نقطة البيع حتى فترة مستقبلية أو قد يدفع أبداً للأصل البيولوجي الحامل الذي لن يتم بيعه.

إستنتاج٢٥ من ناحية أخرى يعتقد البعض أن يجب خصم التكاليف عند نقطة البيع في نموذج قيمة عادلة. وهم يعتقدون أن المبلغ المسجل لأصل يجب أن يمثل المنافع الإقتصادية التي يتوقع أن تتدفق من الأصل. وحجتهم في ذلك أن القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع تمثل تقدير السوق للمنافع الإقتصادية التي يتوقع أن تتدفق للمشروع من ذلك الأصل في تاريخ الميزانية العمومية. كما أنهم يقولون أن عدم خصم التكاليف المقدرة عند نقطة البيع من الممكن أن ينجم عن خسارة مؤجلة إلى أن يحدث البيع.

إستنتاج٢٦ توصل المجلس إلى أن القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع هي قياس مناسب أكثر للأصول البيولوجية، مع الإعتراف بشكل خاص إن عدم خصم التكاليف المقدرة عند نقطة البيع من الممكن أن ينجم عنه خسارة مؤجلة.

الهرمية في قياس القيمة العادلة

إستنتاج٢٧ يتطلب المعيار إذا وجد سوق نشط لأصل بيولوجي أن يكون السعر المعروض في ذلك السوق هو الأساس المناسب لتحديد القيمة العادلة لذلك الأصل. وإذا لم يوجد سوق نشط على المشروع إستخدام أسعار أو قيم محددة من قبل السوق (مثل سعر آخر معاملة) عندما تكون متوفرة. على أنه في بعض الظروف، قد لا تتوفر أسعار أو قيم محددة من قبل السوق لأصل بيولوجي في وضعه الحالي. وفي هذه الظروف يبين المعيار أنه يجب على المشروع إستخدم القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل.

إستنتاج٢٨ إقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه إذا وجد سوق نشط لأصل بيولوجي فإنه يجب على المشروع إستخدام سوق نشط، إقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه يجب على المشروع النظر في أسس قياس أخرى مثل سعر آخر معاملة لنفس النوع من الأصول والمقاييس الأساسية للقطاعات والقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة، ولم تحدد مسودة العرض إي ٦٥ هرمية في الحالات التي لا يوجد فيها سوق نشط، أي أن مسودة العرض إي ٦٥ لم تفضل أي أساس على الأسس الأخرى.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٢٩ نظر المجلس في تحديد هرمية صريحة في الحالات التي لا يوجد فيها سوق نشط، ويعتقد البعض أن إستخدام أسعار أو قيم محددة من قبل السوق. على سبيل المثال، سعر آخر معاملة في السوق، سيفضل دائما على القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة. ومن ناحية أخرى يعتقد البعض أن الأسعار أو القيم المحددة من قبل السوق لن تكون بالضرورة مفضلة على القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة، وبشكل خاص عندما تستخدم المشروع أسعار السوق لأصول مماثلة مع تعديل لعكس الفروقات.

إستنتاج٣٠ توصل المجلس إلى أن هرمية مفصلة لن توفر مرونة كافية للتعامل بشكل مناسب مع كافة الظروف التي قد تنشأ، وقرر عدم وضع هرمية مفصلة في الحالات التي لا يوجد فيها سوق نشط، على أن المجلس قرر أن يبين أنه يجب على المشروع إستخدام كافة الأسعار أو القيم المحددة من قبل السوق حيث أنه خلافاً لذلك هناك إحتمال أن تختار المنشآت إستخدام القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل حتى ولو توفرت أسعار مفيدة محددة من قبل السوق. ومن ضمن الشركات البالغ عددها عشرون شركة التي إستجابت للإستبيان إستخدمت ست شركات القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة كأساس لقياس القيمة العادلة، وإضافة إلى ذلك قالت شركتان أنه من المستحيل قياس أصولها البيولوجية بشكل موثوق به حيث أن القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة لن تكون موثوق بها (حيث أنها تحتاج إستخدام القيمة الحالية كأساس).

إستنتاج٣١ عندما يكون للمشروع إمكانية الوصول إلى مختلف الأسواق فإن المعيار يبين أنه يجب على المشروع إستخدام أكثر سوق مناسب. فعلى سبيل المثال إذا توفر للمشروع إمكانية الوصول إلى سوقين نشطين، فإنه يجب عليها إستخدام سعر السوق الذي يتوقع أن يتم إستخدامه. ويعتقد البعض إن أكثر الأسعار فائدة في أسواق الذي يمكن الوصول إليه يجب إستخدامه، ويعكس المعيار الرأي بأن أكثر قياس مناسب ينجم عن إستخدام السوق الذي يتوقع إستخدامه.

نسبة تكرار قياس القيمة العادلة

إستنتاج٣٢ يقول البعض أنه يجب السماح بقياس القيمة العادلة عددا أقل من المرات بسبب الإهتمام بالأعباء على المشروع. وقد رفض المجلس هذا الأسلوب للأسباب التالية:-

(أ) الطبيعة المثمرة للتحول البيولوجي؛

(ب) عدم وجود علاقة مباشرة بين المعاملات المالية ونتائج التحول البيولوجي؛ و

(ج) التوفر العام لقياسات موثوق بها للقيمة العادلة بتكلفة معقولة.

التقييم المستقل

إستنتاج٣٣ أشار عدد كبير من المعلقين على مسودة بيان المبادئ إلى أنه إذا تم إستخدام القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة لتحديد القيمة العادلة فإنه يجب طلب تقييم خارجي مستقل. وقد رفض المجلس هذا الإقتراح حيث أنه يعتقد أن التقييمات الخارجية المستقلة ليست مستخدمة بشكل عام لنشاط زراعي كبيراً. ويعتقد المجلس إن الأمر يعود للمشروع لتقرير كيفية تحديد القيمة العادلة بشكل موثوق به، بما ذلك مدى الحاجة إلى مشاركة مقيمين مستقلين.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية

إستنتاج٣٤ كما أشرنا سابقاً قرر المجلس إدخال إستثناء خاص بالموثوقية في المعيار للحالات التي لا يمكن فيها قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به عند الإعتراف المبدئي. ويشير المعيار إلى إفتراض أنه يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به لأصل بيولوجي. على أنه، يمكن دحض هذا الإفتراض فقط عند الإعتراف المبدئي لأصل بيولوجي لا تتوفر له أسعار أو قيم محددة من قبل السوق، وحددت التقديرات البديلة لقيمته العادلة على أنها غير موثوق بها، وفي هذه الحالة يجب قياس ذلك الأصل البيولوجي بمقدار تكلفته مخصوماً منها أي إستهلاك متراكم، وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة. وعندما تصبح القيمة العادلة لهذا الأصل البيولوجي قابلة للقياس بشكل موثوق فيه فإن المعيار يتطلب وجوب بدء المشروع بقياس الأصل البيولوجي بمقدار قيمته العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.

إستنتاج٣٥ يعتقد البعض أنه إذا كان المشروع في السابق يستخدم إستثناء الموثوقية فإنه يجب عدم السماح للمشروع في البدء بقياس القيمة العادلة (أي أنه يجب على المشروع إن تستمر بإستخدام أساس التكلفة). وحجتهم في ذلك أنه يجب أن يكون القرار شخصياً لتحديد متى أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق به، وإن هذا الحكم الشخصي قد يؤدي إلى تطبيق غير متسق وإحتمال سوء الإستخدام، على أن المجلس أشار إلى أنه، في النشاط الزراعي من المحتمل أن تصبح القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل أكثر موثوقية حينما يحدث التحول البيولوجي، وأن قياس القيمة العادلة يفضل على التكلفة في هذه الحالات، وهكذا قرر المجلس طلب قياس القيمة العادلة حينما تصبح القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق به.

إستنتاج٣٦ إذا كان المشروع في السابق يقيس الأصل البيولوجي بمقدار قيمته العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع فإن المعيار يتطلب وجوب إستمرار المشروع في قياس الأصل البيولوجي بمقدار قيمته العادلة مخصوماً منها التكلفة المقدرة عند نقطة البيع حتى يتم التصرف بها، ويقول البعض أن التقديرات الموثوقة قد لا يستمر توفرها، ويعتقد المجلس إن هذا قلما يحصل وقد لا يحصل أبداً، وتبعاً لذلك قرر المجلس منع المشاريع من تغيير أساس قياسها من القيمة العادلة إلى التكلفة، لأن المشروع خلافاً لذلك قد يستخدم إستثناء الموثوقية كعذر للتوقف عن إستخدام محاسبة القيمة العادلة في سوق هابط.

إستنتاج٣٧ إذا إستخدم المشروع إستثناء الموثوقية فإن المعيار يتطلب إفصاحات إضافية، وتشمل الإفصاحات الإضافية المعلومات الخاصة بالأصول البيولوجية المحتفظ بها في نهاية الفترة مثل وصف للأصول وتوضح لماذا لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل به، وتشمل الإفصاحات الإضافية كذلك المكسب أو الخسارة المعترف بها لفتة عند التصرف بالأصول البيولوجية المقاسة بمقدار التكلفة مخصوماً منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة، حتى ولو تكن هذه الأصول البيولوجية محتفظ به في نهاية الفترة.

المكاسب والخسائر

إستنتاج٣٨ يتطلب المعيار أن المكسب أو الخسارة الناجمة عند الإعتراف المبدئي بأصل بيولوجي ومن التغير في القيمة العادلة مخصوماً منهـا التكاليف المقدرة عند نقطة البيع لأصل بيولوجي يجب إدخالها ضمن صافي الربح أو الخسارة*

* إستبدل معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"* (المعدل في ٢٠٠٣) مصطلح " صافي الربح أو الخسارة" بـ " الربح أو الخسارة".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

للفترة التي تنشأ فيها، وحجة أولئك الذين يدعمون هذه المعاملة هي أن التحول البيولوجي هو حدث مهم يجب إدخاله في صافي الربح أو الخسارة للأسباب التالية:-

(أ) الحدث هام لفهم أداء المشروع؛ و

(ب) يتفق هذا مع أساس الإستحقاق في المحاسبة.

إستنتاج٣٩ قال بعض المعلقين على مسودة بيان المبادئ ومسودة العرض إي ٦٥ أنه يجب إدخال التغيرات في القيمة العادلة مباشرة في حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية إلى أن يتم تحقيقها، وحجتهم في ذلك ما يلي:-

(أ) لا يمكن قياس آثار التحول البيولوجي بشكل موثوق به، ولذلك يجب عدم الإبلاغ عنها أنه دخل؛

(ب) يجب إدخال التغيرات في القيمة العادلة فقط في صافي الربح أو الخسارة عندما تتحقق الأرباح؛

(ج) يزيد الإعتراف بالمكاسب أو الخسائر غير المتحققة في صافي الربح أو الخسارة من تقلب الأرباح؛

(د) قد لا تتحقق نتائج التحول البيولوجي أبداً، وبشكل خاص إذا أخذنا في الإعتبار المخاطر التي تتعرض لها الأصول البيولوجية؛ و

(هـ) من السابق لأوانه طلب الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في صافي الربح أو الخسارة إلى أن يتم حل المسائل الخاصة بالإبلاغ عن الأداء.

إستنتاج٤٠ رفض المجلس طلب إدخال التغيرات في القيمة العادلة مباشرة في حقوق الملكية حيث أنه من الصعب إيجاد أي أساس تصوري للإبلاغ عن أي جزء من التغيرات في القيمة العادلة للأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي مباشرة في حقوق الملكية. ولا يوجد تميز في "*الإطار*" بين الإعتراف في الميزانية العمومية والإعتراف في بيان الدخل.

المحصول الزراعي

إستنتاج٤١ يتطلب المعيار وجوب قياس المحصول الزراعي الذي يتم حصده من الأصول البيولوجية للمشروع بقيمته العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع عند نقطة الحصاد. وهذا القياس هو التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٢ "*المخزون*" أو معيار محاسبي دولي آخر منطبق.

إستنتاج٤٢ أشار المجلس إلى أنه يجب تطبيق نفس الأساس بشكل عام على المحصول الزراعي عند الإعتراف المبدئي وعلى الأصل البيولوجي الذي أخذ منه هذا المحصول. ونظراً لأن القيمة العادلة للأصل البيولوجي أخذ في الإعتبار وضع المحصول الزراعي الذي سيحصد من الأصل البيولوجي فإنه سيكون من غير المنطقي قياس المحصول الزراعي بالتكلفة عندما يقاس الأصل البيولوجي بالقيمة العادلة. فعلى سبيل المثال، القيمة العادلة لخروف عليه نصف جزة صوف تختلف عن القيمة العادلة لخروف مشابه عليه جزة صوف كاملة. وسيكون أمراً غير متسق ونشوه الإبلاغ عن أداء الفترة الحالية إذا تم قياس الصوف المجزوز عند جزه بتكلفته عندما يتم تخفيض القيمة العادلة للخرفان بمقدار القيمة العادلة للصوف المجزوز.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٤٣ كما أشرنا سابقاً يتم قياس أصول بيولوجية معينة بتكلفتها مخصوماً منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة إذا تم تطبيق إستثناء الموثوقية. ويقول البعض بضرورة وجود إستثناء موثوقية لقياس المحصول الزراعي. وقد رفض المجلس هذا الرأي لأن العديد من الحجج الخاصة بإستثناء الموثوقية لا تنطبق على المحصول الزراعي، فعلى سبيل المثال، ما توجد أسواق للمحصول الزراعي أكثر من أسواق الأصول البيولوجية، أشار المجلس كذلك إلى أنه ليس من العملي بشكل عام تحديد تكلفة المحصول الزراعي المحصود من الأصول البيولوجية بشكل موثوق به.

إستنتاج٤٤ فيما يتعلق بالقياس بعد الحصاد يقول البعض أنه يجب قياس المحصول الزراعي بقيمته العادلة عند نقطة الحصاد وفي تاريخ كل ميزانية عمومية إلى أن يتم بيعه أو إستهلاكه أو خلافاً لذلك التصرف فيه. وحجتهم في ذلك أن هذا الأسلوب سيضمن قياس جميع المحصول الزراعي من النوع المشابه بطريقة مماثلة بغض النظر عن تاريخ الحصاد مما سيحسن من إمكانية المقارنة والإتساق.

إستنتاج٤٥ توصل المجلس إلى أن القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع الحصاد يجب أن تكون لتكلفة عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢ أو معيار محاسبي دولي آخر منطبق، حيث أن ذلك متسق مع نموذج محاسبة التكلفة التاريخية المطبق على عمليات التصنيع بشكل عام وأنواع المخزون الأخرى.

إستنتاج٤٦ للتوصل إلى الإستنتاج أعلاه أشار المجلس إلى أن المنشآت التي تقوم بالنشاط الزراعي تشتري أحياناً المحصول الزراعي لإعادة بيعه، وكثيراً ما تقوم المنشآت الأخرى في معالجة المحصول الزراعي المشترى وتحويله إلى منتجات قابلة للإستهلاك، وإذا كان المحصول الزراعي سيتم قياسه بقيمته العادلة بعد الحصاد فإن الرغبة في تحقيق الإتساق توحي بإعادة تقييم المخزون المشترى كذلك، وهذه المعاملة ليست متسقة مع المعيار المحاسبي الدولي ٢. ولم يجد المجلس أنه من المناسب القيام بتعديل جزئي للمعيار المحاسبي الدولي ٢.

عقود المبيعات

إستنتاج٤٧ كثيراً ما تدخل المشاريع في عقود لبيع أصولها البيولوجية أو محصولها الزراعي في تاريخ مستقبلي. ويبين هذا المعيار إن أسعار العقود ليست مناسبة بالضرورة لتحديد القيمة العادلة، وأن القيمة العادلة لأصل بيولوجي أو محصول زراعي ليست معدلة بسبب وجود عقد.

إستنتاج٤٨ لم تقترح مسودة العرض إي ٦٥ كيفية محاسبة عقد لبيع اصل بيولوجي أو محصول زراعي. وقد إقترح بعض المعلقين تحديد المعاملة لعقد المبيعات حيث أن عقود المبيعات هذه شائعة في أنشطة زراعية معينة، كما أشار بعض المعلقين إلى أن بعض عقود مبيعات معينة لا تقع ضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*، وانه لا يوجد معيار محاسبي دولي آخر يتناول هذه العقود.

إستنتاج٤٩ يقول البعض أنه يجب إستخدام أسعار العقود لقياس الأصول البيولوجية عندما يتوقع المشروع تسوية العقد بالتسليم، وتعتقد أن هذا سينجم عنه القيمة المسجلة التي هي أكثر ما تكون مناسبة للأصل البيولوجي. ويقول البعض الآخر أن أسعار العقود ليست بالضرورة مناسبة لقياس الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة حيث أن القيمة العادلة تعكس السوق الحالي الذي يدخل فيه مشتر وبائع راغبين في معاملة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٥٠ توصل المجلس إلى أنه يجب عدم إستخدام أسعار العقود في قياس الأصول البيولوجية لأن عقود المبيعات لا تعكس بالضرورة السوق الحالي الذي سيدخل فيه مشتر وبائع راغبين في معاملة، ولذلك فهي لا تمثل بالضرورة القيمة العادلة للأصول. وقد رغب المجلس في المحافظة على أسلوب منسق لقياس الأصول، وبدلاً من ذلك نظر المجلس فيما إذا كان الأمر يتطلب أن يتم قياس عقود المبيعات بالقيمة العادلة إلى المدى الذي يتم فيه قياس الأصل البيولوجي كذلك بقيمته العادلة.

إستنتاج٥١ على أن المجلس أشار إلى أنه لتحقيق التناسق بين قياس اصل بيولوجي وعقد مبيعات متعلق بذلك فإنه يجب على المعيار أن يجعل قياس عقود المبيعات يقتصر بعناية بمقدار قيمتها العادلة، ويمكن للمشروع أن يدخل في عقد لبيع المحصول الزراعي الذي سيتم حصاده من الأصول البيولوجية للمشروع، وتوصل المجلس إلى أنه لن يكون من المناسب طلب قياس القيمة العادلة لعقد لبيع محصول زراعي ليس موجوداً بعد (مثال ذلك الحليب الذي سيتم حلبه من بقرة) حيث أنه لم يتم بعد الإعتراف بالأصل أو قياسه بالقيمة العادلة، والقيام بذلك سيكون خارج نطاق المشروع الخاص بالزراعة.

إستنتاج٥٢ وهكذا نظر المجلس في أن يجعل عقود المبيعات التي سيتم قياسها بالقيمة العادلة تقتصر على بيع الأصول القائمة للمشروع ومحصولها الزراعي، على أن المجلس أشار إلى أنه من الصعب تفرقة المحصول الزراعي الموجود عن المحصول الزراعي غير الموجود، مثال ذلك:-

(أ) إذا دخل المشروع في عقد لبيع قمح كامل النمو في تاريخ مستقبلي ولديها قمح في منتصف نموه في تاريخ الميزانية العمومية فإنه يبدو من الواضح أن القمح الذي سيتم تسليمه بموجب العقد ليس موجوداً بعد في تاريخ الميزانية العمومية؛ ولكن

(ب) من ناحية أخرى إذا دخل المشروع في عقد لبيع ماشية كاملة النمو في تاريخ مستقبلي ولديها ماشية كاملة النمو في تاريخ الميزانية العمومية فإنه يمكن القول أن الماشية موجودة في الشكل الذي سيتم بيعها فيه في تاريخ الميزانية العمومية، على أنه يمكن أيضاً القول أن الماشية ليست موجودة بعد بالشكل الذي سيتم بيعها فيه في تاريخ الميزانية العمومية، حيث أن مزيدا من التحول البيولوجي سيتم بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ التسليم.

إستنتاج٥٣ أشار المجلس كذلك أنه يجب على المعيار أن يتطلب من المشروع أن توقف القياس بالقيمة العادلة لعقود المبيعات عندما يتم حصاد المحصول الزراعي المحصود من الأصول البيولوجية للمشروع والذي سيتم بيعه بموجب العقد، حيث أنه لم يتم تناول محاسبة المحصول الزراعي في المعيار فيما عدا القياس المبدئي، والمعيار المحاسبي الدولي ٢ *"المخزون"* أو معيار محاسبي دولي آخر ينطبق بعد الحصاد، وسيكون من غير المنطقي الإستمرار في القياس بالقيمة العادلة عندما يتم قياس المحصول الزراعي بالتكلفة التاريخية، وقد أشار المجلس إلى أنه لن يكون من الطبيعي أن يطلب من المشروع البدء في قياس عقد بالقيمة العادلة عندما يكون الأصل موجوداً والتوقف عن القيام بذلك في تاريخ لاحق.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٥٤ توصل المجلس إلى أنه لا يوجد حل عملي بدون مراجعة كاملة لمحاسبة عقود السلع التي هي ليست ضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي ٣٩. ونظراً للصعوبات أعلاه، توصل المسجل إلى أنه يجب أن لا يتناول المعيار قياس عقود المبيعات التي هي ليست ضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي ٣٩. وبدلاً من ذلك قرر المجلس إدخال ملاحظة أن عقود المبيعات هذه قد تكون عقودا مرهقة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"*.

الأرض الخاصة بالنشاط الزراعي

إستنتاج٥٥ لا يحدد المعيار أية مبادئ جديدة للأرض الخاصة بالنشاط الزراعي. وبدلاً من ذلك يتبع المشروع معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* أو معيار المحاسبة الدولي ٤٠ *"العقارات الإستثمارية"*، وذلك يعتمد على أي معيار هو مناسب حسب الظروف. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٦ أن يتم قياس الأرض إما بتكلفتها مخصوماً منها أية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة أو بمبلغ أعيد تقيمه. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٤٠ أن يتم قياس الأرض التي هي ملك استثماري بقيمتها العادلة أو التكلفة مخصوماً منها أية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة.

إستنتاج٥٦ يقول البعض أن الأرض المرتبطة بالأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي يجب أيضاً قياسها بقيمتها العادلة. وحجتهم في ذلك أنه ينجم عن قياس القيمة العادلة للأرض إتساق في القياس مع قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية. كما أنهم يقولون أنه من الصعب أحياناً قياس القيمة العادلة لهذه الأصول البيولوجية بشكل منفصل عن الأرض حيث أنه كثيراً ما يوجد سوق نشط للأصول مجتمعة (أي الأرض والأصول البيولوجية، على سبيل المثال الأشجار في غابة مستغلة كمزرعة).

إستنتاج٥٧ رفض المجلس هذا الأسلوب، وذلك بشكل رئيسي لأن طلب القياس بالقيمة العادلة للأرض المتعلقة بالنشاط الزراعي لن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي ١٦.

الأصول غير الملموسة

إستنتاج٥٨ لا يحدد المعيار أية مبادئ جديدة للأصول غير الملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي. وبدلاً من ذلك يتبع المشروع المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"*، ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ أن يتم قياس اصل غير ملموس بعد الإعتراف المبدئي بتكلفته مخصوماً منها أي إطفاء وخسائر متراكمة في إنخفاض القيمة أو بمبلغ معاد تقيمه.

إستنتاج٥٩ إقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه يجب تشجيع المشروع على إتباع بديل إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بالنسبة للأصول غير الملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي، وذلك لزيادة الإتساق مع قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية. وبعض المعلقين على مسودة العرض إي ٦٥ لم يتفقوا مع هذا التشجيع، وحجتهم في ذلك أنه ليس من المطلوب معاملة فريدة للأصول غير الملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي.

إستنتاج٦٠ لم يدخل المجلس التشجيع الوارد ذكره في مسودة العرض إي ٦٥ في المعيار. وتوصل المجلس إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٣٨ يجب تطبيقه على الأصول غير الملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي، كما هو الحال بالنسبة للأصول غير الملموسة المتعلقة بالأنشطة الأخرى.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإنفاق اللاحق

إستنتاج٦١ لا يحدد المعيار بشكل صريح كيفية محاسبة الإنفاق اللاحق المتعلق بالأصول البيولوجية. وقد إقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه يجب تحميل تكاليف إنتاج وحصاد الأصول البيولوجية على المصروف عند تحمله، وان التكاليف التي تزيد من عدد وحدات الأصول البيولوجية التي امتلكها المشروع أو هي تحت سيطرتها يجب إضافتها للمبلغ المسجل للأصل.

إستنتاج٦٢ يعتقد البعض أنه لا توجد حاجة لرسملة الإنفاق اللاحق في نموذج قيمة عادلة وانه يجب الإعتراف بكافة أشكال الإنفاق اللاحق على أنه مصروف. ويقول البعض أيضاً أنه سيكون من الصعب أحياناً تحديد أية تكاليف يجب الإعتراف بها كمصروفات وأية تكاليف تجب رسملتها، مثال ذلك في حالة رسوم الفحص المدفوعة لتسليم عجل. قرر المجلس عدم إجراء ذلك المجلس أن لا يصف بوضوح محاسبة النفقات اللاحقة المرتبطة بالأصول البيولوجية في المعيار، لأنه يعتقد أنه من غير الضروري القيام بذلك مع منهج قياس القيمة العادلة.

المنح الحكومية

إستنتاج٦٣ يتطلب المعيار وجوب الإعتراف بالمنحة الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي مقاس بقيمته العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع على أنها دخل، وذلك فقط عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة. وإذا كانت المنحة الحكومية مشروطة، بما في ذلك حيث تتطلب المنحة الحكومية من المشروع عدم القيام بنشاط زراعي محدد، فإنه يجب على المشروع الإعتراف بالمنحة الحكومية كدخل، وذلك فقط عندما يتم تلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية.

إستنتاج٦٤ يتطلب المعيار معاملة مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي ٢٠ *"محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"* وذلك في الظروف المبنية أعلاه. ويجب تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٠ فقط على المنح الحكومية المتعلقة بالأصول البيولوجية المقاسة بالتكلفة مخصوماً منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة.

إستنتاج٦٥ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٠ وجوب عدم الإعتراف بالمنح الحكومية إلى أن يكون هناك ضمان معقول بما يلي:-

(أ) إن المشروع سيمتثل للشروط الخاصة بالمنحة؛ و

(ب) إن المنح سيتم إستلامها.

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٢٠ كذلك وجوب الإعتراف بالمنح الحكومية على أنها دخل على مدى الفترات اللازمة لمطابقتها مع التكاليف ذات العلاقة المقصود بها التعويض على أساس منتظم. وفيما يتعلق بتقديم المنح الحكومية المتعلقة بالأصول يسمح معيار المحاسبة الدولي ٢٠ بأسلوبين – إعتبار المنحة الحكومية أنها دخل مؤجل أو خصم المنحة الحكومية من المبلغ المسجل للأصل.

إستنتاج٦٦ إن الأسلوب الأخير للعرض - خصم المنحة الحكومية من المبلغ المسجل للأصل المعني- لا يتفق مع نموذج القيمة العادلة الذي يقاس فيه الأصل ويعرض بقيمته العادلة، وإذا قام المشروع بإستخدام أسلوب الخصم من القيمة العادلة فإنها تقوم أولاً بخصم المنحة الحكومية من المبلغ المسجل للأصل المعني وبعد ذلك تقيس الأصل بقيمته العادلة. وفي الحقيقة أن المشروع تعترف بالمنحة الحكومية كدخل في الحال،

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

حتى وبالنسبة لمنحة حكومية مشروطة. وهذا يتعارض مع المتطلب في معيار المحاسبة الدولي ٢٠ بوجوب عدم الإعتراف بالمنح الحكومية حتى يكون هناك ضمان معقول بأن المشروع سيتمثل للشروط الخاصة بها.

إستنتاج٦٧ نظراً لما ذكر أعلاه توصل المجلس إلى أن توجد حاجة لتناول المنح الحكومية المتعلقة بالأصول البيولوجية التي تم قياسها بقيمتها العادلة. وقال البعض أنه يجب على لجنة معايير المحاسبة الدولية البدء في مراجعة أوسع لمعيار المحاسبة الدولي ٢٠ وليس تقديم قواعد خاصة في المعايير المحاسبية الدولية الفردية. وقد إعترف المجلس أن هذا قد يكون أسلوباً مناسباً أكثر، إلا أنه توصل إلى أن هذه المراجعة قد تكون خارج نطاق المشروع الخاص بالزراعة. وبدلاً من ذلك قرر المجلس تناول المنح الحكومية في المعيار، حيث أشار المجلس إلى أن المنح الحكومية الخاصة بالنشاط الزراعي شائعة في بعض البلدان.

إستنتاج٦٨ إقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه إذا إستلم المشروع منحة حكومية خاصة بالأصل البيولوجي مقاس بقيمته العادلة وكانت المنحة غير مشروطة فإنه يجب على المشروع الإعتراف بالمنحة على أنها دخل عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة الإستلام، كما إقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه إذا كانت المنحة الحكومية مشروطة فإنه يجب على المشروع الإعتراف بالمنحة على أنها دخل عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة الإستلام. كما إقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه إذا كانت المنحة الحكومية مشروطة فإنه يجب على المشروع الإعتراف بها كدخل عندما يكون هناك تأكيد معقول أنه تم تلبية الشروط.

إستنتاج٦٩ أشار المجلس إلى أنه إذا كانت المنحة الحكومية مشروطة فإنه من المحتمل أن يتحمل المشروع تكاليفاً وإلتزامات مستمرة متعلقة بتلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية، وقد يكون من الممكن أن التدفق الداخل للمنافع الإقتصادية هو أقل بكثير من مبلغ المنحة الحكومية، وبناءاً على هذا الإحتمال فقد إعترف المجلس أن مقاييس الإعتراف بالدخل من منحة حكومية مشروطة في مسودة العرض إي ٦٥ عندما يكون هناك تأكيد معقول أنه تم تلبية الشروط قد ينشأ عن ذلك الإعتراف بالدخل، وهذا لا يتفق مع "*الإطار*"، ويبين "*الإطار*" انهه يتم الإعتراف بالدخل في بيان الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الإقتصادية المستقبلية المتعلقة بزيادة في الأصل أو إنخفاض في الإلتزام ويمكن قياسهما. بشكل موثوق به. كما أشار المجلس أن القرار سيكون لا محالة شخصياً فيما يتعلق بمتى يوجد ضمان معقول أنه تم تلبية الشروط وان هذا الحكم الشخصي من لممكن أن يؤدي إلى إعتراف غير منسق بالدخل.

إستنتاج٧٠ نظر المجلس في أسلوبين بديلين:-

(أ) يجب أن يعترف المشروع بالمنحة الحكومية المشروطة على أنها دخل عندما يكون من المحتمل أن المشروع ستلبي الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية؛ و

(ب) يجب أن يعترف المشروع بالمنحة الحكومية المشروطة على أنها دخل عندما يلبي المشروع الشروط الخاصة بالمنح الحكومية.

إستنتاج٧١ يقول مؤيدا الأسلوب (ا) إن هذا الأسلوب يتفق بشكل عام مع متطلبات الإعتراف بالإيراد في معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*". ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٨ وجوب الإعتراف بالإيراد، بين أشياء أخرى، عندما يكون من المحتمل أن المنافع الإقتصادية المرتبطة بالمعاملة ستتدفق للمشروع.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٧٢ يعتقد مؤيدا الأسلوب (ب) أنه إلى أن يتم تلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية فإنه يجب الإعتراف بإلتزام بموجب *"الإطار"* بدلاً من دخل، حيث أن هناك إلتزام حالي على المشروع لتلبية الشروط الناجمة من أحداث سابقة. كما إنهم يقولون أن الإعتراف بدخل بموجب الأسلوب (أ) سيبقى شخصياً ولا يتفق مع مقياس الإعتراف الوارد في "الإطار".

إستنتاج٧٣ توصل المجلس إلى أن الأسلوب (ب) مناسب أكثر. كما قرر المجلس أن المنحة الحكومية التي تتطلب من المشروع عدم القيام بنشاط زراعي محدد يجب أيضاً محاسبتها في نفس الطريقة كمنحة حكومية مشروطة متعلقة بأصل بيولوجي مقاس بقيمته العادلة مخصوماً منها التكاليف عند نقطة البيع.

الإفصاح

الإفصاح المنفصل للتغيرات المادية والتغيرات في السعر

إستنتاج٧٤ يشجع المعيار، إلا أن لا يتطلب، الإفصاح المنفصل عن آثار العوامل التي ينجم عنها تغيرات في المبلغ المرحل للأصول البيولوجية والتغير المادي والتغير في السعر عندما تكون هناك دورة إنتاج لأكثر من سنة. ويعزى التغير المادي للتغيرات في الأصول نفسها، بينما يعزى التغير في السعر للتغيرات في القيمة العادلة للوحدة.

إستنتاج٧٥ يرى البعض أنه يجب طلب الإفصاح المنفصل حيث أنه نافع في تقييم أداء الفترة الحالية والإمكانيات المستقبلية فيما يتعلق بالإنتاج من الأصول البيولوجية والإحتفاظ بها وتجديدها، ويرى البعض الآخر أنه قد تكون من غير العملي فصل هذه العناصر. وان الجزئين لمكونين لا يمكن فصلهما بشكل موثوق به.

إستنتاج٧٦ توصل المجلس إلى أنه يجب عدم طلب الإفصاح المنفصل بسبب إهتمامات عملية. على أن، المجلس قرر تشجيع الإفصاح المنفصل على إعتبار أن هذا الإفصاح قد يكون نافعا ومن الممكن تحديده عمليا في بعض الظروف. ولا يشجع المعيار على الإفصاح المنفصل عندما تكون دورة الإنتاج أقل من سنة واحدة (مثال ذلك عن تربية الفراريج الخاصة بالشواء أو محاصيل الحبوب) حيث أن تلك المعلومات أقل نفعاً في هذا الظرف.

إستنتاج٧٧ يناقش البعض أنه ينبغي تضمين التغيرات المادية في صافي الربح أو الخسارة وتضمين تغيرات السعر بشكل مباشر في حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية. وقد رفض المجلس هذا المنهج لأن كلا العنصرين إنما هما مؤشران على أداء الإدارة.

الإفصاح عن تجزئة المكسب أو الخسارة

إستنتاج٧٨ يتطلب المعيار وجوب أن يفصح المشروع عن إجمالي المكسب أو الخسارة الناجم أثناء الفترة الحالية عند الإعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمحصول الزراعي ومن التغير في القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصول البيولوجية. ولا يتطلب المعيار أو يشجع على تجزئة الكسب أو الخسارة، فيما عدا أن المعيار يشجع على الإفصاح المنفصل للتغيرات المادية والتغيرات في الأسعار كما تمت مناقشته أعلاه.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٧٩ نظر المجلس في طلب أو تشجيع الإفصاح عن المكسب أو الخسارة على أساس مجزأ؛ على سبيل المثال، طلب الإفصاح المنفصل للمكسب أو الخسارة المتعلقة بالأصول البيولوجية والمكسب أو الخسارة المتعلقة بالمحصول الزراعي. وأولئك الذين أيدوا تجزئة المكسب أو الخسارة يعتقدون أن هذه المعلومات مفيدة في تقييم أداء الفترة الحالية فيما يتعلق بالتحول البيولوجي. ويرى البعض الآخر أن التجزئة ستكون غير عملية وتتطلب إجراءا شخصياً.

الإفصاحات الأخرى

إستنتاج٨٠ إقترحت مسودة العرض ٦٥ الإفصاح عما يلي:-

(أ) المدى الذي يعكس به المبلغ المسجل للأصول البيولوجية تقييما من قبل مقيم خارجي مستقل، أو إذا لم يكن هناك تقييم من قبل مقيم خارجي مستقل بيان هذه الحقيقة؛

(ب) الأنشطة غير المستثمرة مع تاريخ تقديري لتوفقها؛

(ج) إجمالي القيمة المسجلة لأرض زراعية للمشروع، والأساس (التكلفة أو المبلغ المعاد تقييمه) الذي حددت بناءاً عليه القيمة المسجلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*؛ و

(د) المبلغ المرحل للمحصول الزراعي أما في صدر الميزانية العمومية أو الإيضاحات.

إستنتاج٨١ لم يدخل المجلس الإفصاحات المذكورة أعلاه في المعيار، وأشار المجلس إلى أن طلب البند (أ) أعلاه لن يكون مناسباً حيث أن التقييمات الخارجية المستقلة لا تستخدم عموماً للأصول الخاصة بالنشاط الزراعي، خلافاً لما هو بالنسبة للأصول الأخرى مثل العقارات الإستثمارية. أشار المجلس كذلك إلى أن البند (ب) ليس مطلوباً في المعايير المحاسبية الدولية الأخرى، ومتطلب إفصاح فريد ليس مطلوباً للنشاط الزراعي. أما البندين ج، د فهما خارج نطاق المعيار وتغطيهما معايير محاسبية دولية أخرى (معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٢ *"المخزون"*).

ملخص التغيرات في مسودة العرض إي ٦٥

إستنتاج٨٢ أجرى المعيار التغيرات الرئيسية التالية في الإقتراحات الواردة في مسودة العرض إي ٦٥:-

(أ) يتضمن المعيار إستثناء للموثوقية للأصول البيولوجية عند الإعتراف المبدئي. وإذا تم تطبيق الإستثناء فإنه يجب قياس الأصل البيولوجي بمقدار تكلفته مخصوماً منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة (الفقرة ٣٠ من المعيار). ونتيجة لذلك يتضمن المعيار متطلبات إفصاح تتفق مع الفقرة ١٧٠ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*[*] والفقرة ٦٨ من معيار المحاسبة الدولي٤٠ *"العقارات "الإستثمارية"* [†] (الفقرة

[*] إستبدلت الفقرة ١٧٠(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالفقرة ٩٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"* عندما قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتنقيح المعيارين في عام ٢٠٠٣. وفي العام ٢٠٠٥، شمل المجلس جميع الإفصاحات المتعلقة بالأدوات المالية في *المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات"*.

[†] إستبدلت الفقرة ٦٨ من معيار المحاسبة الدولي ٤٠ بالفقرة ٧٨ عندما قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتنقيح معيار المحاسبة الدولي ٤٠ في عام ٢٠٠٣.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٥٤(أ)– (ج) والفقرة ٥٥ من المعيار) وبما يتفق مع الفقرات ٦٠ب- (د)، ٦٠(هـ) (٥)– (٧) من معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* (الفقرات ٥٤ (د)– (و)، ٥٥).

(ب) إذا تم تطبيق إستثناء الموثوقية ولكن أصبحت القيمة العادلة فيما بعد قابلة للقياس بشكل موثوق به، ولذلك بدأ المشروع بقياس الأصول البيولوجية بقيمتها العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع فإن المعيار يتطلب أن يفصح المشروع عن وصف للأصول البيولوجية وتفسير لماذا أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق به وأثر التغيير (الفقرة ٥٦).

(ج) لم تحدد مسودة العرض إي ٦٥ كيفية محاسبة التكاليف عند نقطة البيع (مثل عمولات الوسطاء). ويتطلب المعيار وجوب قياس الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي بقيمتها العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع (الفقرتان ١٢–١٣).

(د) تضمنت مسودة العرض إي ٦٥ صافي القيمة القابلة للتحقيق كأحد أسس القياس في الحالات التي لا يوجد فيها سوق نشط. وقد تم حذف صافي القيمة القابلة للتحقيق من الأسس حيث أنها ليست قيمة محددة من قبل السوق.

(هـ) يشير المعيار إلى أنه يتم إستخدام الأسعار المحددة من قبل السوق عندما تكون متوفرة. ويشير المعيار كذلك إلى أنه في بعض الحالات قد لا تتوفر أسعار أو قيم محددة من قبل السوق لأصل في حالته الراهنة. وفي هذه الحالات تستخدم المشروع القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة (الفقرات ١٨–٢٠).

(و) تم إضافة إرشاد خاص بأداء حسابات القيمة الحالية (الفقرات ٢١–٢٣).

(ز) لم تحدد مسودة العرض إي ٦٥ كيفية محاسبة عقود بيع الأصول البيولوجية أو المحصول الزراعي. ويشير المعيار إلى أن القيمة العادلة لأصل بيولوجي أو محصول زراعي ليس معدلاً بسبب وجود عقد مبيعات (الفقرة ١٦).

(ح) لم تشر مسودة العرض إي ٦٥ صراحة إلى أنه قد ينجم مكسب أو خسارة عند الإعتراف المبدئي للمحصول الزراعي. ويوضح المعيار أنه قد ينجم مكسب أو خسارة عند الإعتراف المبدئي بالمحصول الزراعي، مثال ذلك نتيجة للحصاد، وأن هذا المكسب أو الخسارة يجب إدخالها في صافي الربح أو الخسارة† للفترة التي تنشأ فيها (الفقرتان ٢٨–٢٩).

(ط) إقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه يجب تحميل تكاليف إنتاج وحصاد الأصول البيولوجية على المصروف عند تحملها، وأنه يجب إضافة التكاليف التي تزيد من عدد وحدات الأصول البيولوجية التي تملكها أو يسيطر عليها المشروع إلى المبلغ المسجل للأصل. ولا يحدد المعيار صراحة كيفية محاسبة الاتفاق اللاحق المتعلق بالأصول البيولوجية.

(ي) إقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه يجب أن يعترف المشروع بالمنحة الحكومية المشروطة على أنها دخل عندما يكون هناك تأكيد معقول بأنه تم تلبية الشروط. ويتطلب المعيار أن المنحة الحكومية المشروطة الخاصة بأصل بيولوجي مقاس بقيمته العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة

---

* إستبدلت الفقرة ٦٠ من معيار المحاسبة الدولي ١٦ بالفقرة ٧٣ عندما قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتنقيح معيار المحاسبة الدولي ١٦ في عام ٢٠٠٣.

† إستبدل معيار المحاسبة الدولي ١"عرض البيانات المالية" (المعدل في ٢٠٠٣) مصطلح " صافي الربح أو ألخسارة" بمصطلح " الربح أو الخسارة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عند نقطة البيع، بما في ذلك حيث تتطلب المنحة الحكومية عدم قيام المشروع بنشاط زراعي محدد، يجب الإعتراف بها كدخل وذلك فقط عندما يتم تلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية. ويشير المعيار كذلك الى أن معيار المحاسبة الدولي ٢٠ *"محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"* يتم تطبيقه على المنحة الحكومية الخاصة بأصل بيولوجي مقاس بتكلفته مخصوماً منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة (الفقرات ٣٤، ٣٥ و٣٧).

(ك) قدمت مسودة العرض إي ٦٥ التشجيعات التالية الخاصة بالنشاط الزراعي فيما يتعلق بالمعاملات البديلة المسموح بها في المعايير المحاسبية الدولية الأخرى، وذلك لتحقيق الإتساق مع المعاملة المحاسبية التي تغطيها مسودة العرض إي ٦٥:-

(١) تحليل المصروفات حسب طبيعتها، كما هو مبين في المعيار المحاسبي الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*"؛ و

(٢) إعادة تقييم أصول غير ملموسة معينة مستخدمة في النشاط الزراعي إذا وجد سوق نشط ، كما هو مبين في المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"*.

لم يدخل المجلس هذه التشجيعات في المعيار. وأشار المجلس الى أن معيار المحاسبة الدولي ١ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ ينطبقان على المشاريع التي تقوم بالنشاط الزراعي وكذلك على المنشآت التي تقوم بالأنشطة الأخرى.

(ل) تشمل متطلبات الإفصاح الجديدة الإفصاح عما يلي:-

(١) أساس التفرقة بين الأصول البيولوجية القابلة للإستهلاك والأصول البيولوجية الحاملة، أو بين الأصول البيولوجية الناضجة وغير الناضجة عندما يقدم المشروع وصفاً كمياً لكل مجموعة من الأصول البيولوجية (الفقرة ٤٣)؛

(٢) الأساليب والإفتراضات الهامة المطبقة لتحديد القيمة العادلة لكل مجموعة من المحاصيل الزراعية عند نقطة الحصاد (الفقرة ٤٧)؛

(٣) القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للمحاصيل الزراعية المحصودة خلال الفترة، محددة عند نقطة الحصاد (الفقرة ٤٨)؛

(٤) الزيادات الناجمة عن دمج مشاريع الأعمال في مطابقة المبلغ المسجل للأصول البيولوجية (الفقرة ٥٠ "هـ")؛ و

(٥) الإنخفاضات الهامة المتوقعة في مستوى المنح الحكومية الخاصة بالنشاط الزراعي الذي يغطيه المعيار (الفقرة ٥٧ "ج").

(م) إقترحت مسودة العرض إي ٦٥ الإفصاح عما يلي:-

(١) المدى الذي يعكس به المبلغ المسجل للأصول البيولوجية التقييم من قبل مدقق خارجي مستقل، أو إذا لم يكن هناك تقييم من قبل مقيم خارجي مستقل بيان تلك الحقيقة؛

(٢) الأنشطة غير المستمرة مع تاريخ تقديري لتوقف الأنشطة؛

(٣) إجمالي المبلغ المسجل للأرصدة الزراعية للمشروع والأساس (التكلفة أو المبلغ المعاد تقييمه) الذي حدد بناءاً عليه المبلغ المسجل بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦؛ و

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(٤) المبلغ المسجل للمحصول الزراعي أما في صدر الميزانية العمومية أو في الإيضاحات.

لا يتضمن المعيار الإفصاحات المذكورة أعلاه.

(ن) يوضح التعديل لمعيار المحاسبة الدولي ١٧ *"عقود الإيجار"* الآن أنه يجب عدم تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ على القياس من قبل:-

(١) مستأجري الأصول البيولوجية المحتفظ بها بموجب عقود إيجار تمويلية؛ و

(٢) مؤجري الأصول البيولوجية المؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلية.

الأصول البيولوجية المحتفظ بها بموجب عقود إيجار تمويلية وتلك المؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلية يتم قياسها بموجب هذا المعيار وليس بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧. ويصنف عقد إيجار أصل بيولوجي على أنه عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧. وإذا تم تصنيف عقد إيجار على أنه عقد إيجار تمويلي فإنه يجب على المستأجر الإعتراف بالأصل البيولوجي المؤجر بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧، وبعد ذلك قياسه وعرضه بموجب هذا المعيار، وفي هذه الحالة على المستأجر إجراء افصاحات بموجب هذا المعيار ومعيار المحاسبة الدولي ١٧. ويقوم مؤجر الأصل البيولوجي بموجب عقد إيجار تشغيلي بقياس وعرض الأصل البيولوجي بموجب هذا المعيار وإجراء افصاحات بموجب كل من هذا المعيار ومعيار المحاسبة الدولي ١٧.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير ١

للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة

تحتوي هذه النسخة على التعديلات الناتجة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة حتى ١٧ يناير ٢٠٠٨.

لقد تم وضع تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١ "*التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة*" من قبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتم إصداره من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في مايو ٢٠٠٤.

تم تعديل تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١ والوثائق المرفقة بها من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "*تكاليف الإقـتراض*" (كما هو معدل في مارس ٢٠٠٧)
معيار المحاسبة الدولي ١ "*عـرض البيانات المـاليـة*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

الفقرات

التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية
لإعداد التقارير المالية

التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة
والإستعادة والإلتزامات المماثلة

المراجع
الخلفية **١**
النطاق **٢**
الموضوع **٣**
الإجماع **٤-٨**
تاريخ النفاذ **٩**
الإنتقال **١٠**
ملحق– التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١
"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى"

أمثلة توضيحية

حقائق عامة **مثال١**
مثال١: نموذج التكلفة **مثال٢- ٥**
مثال٢: نموذج إعادة التقييم **مثال٦-١٢**
مثال٣: الإنتقال **مثال١٣-١٨**
أساس الإستنتاجات لتفسير لجنة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تحتوي الفقرات ١-١٠ والملحق على التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة"*، ويرافق التفسير١ أمثلة توضيحية وأساس الإستنتاجات، وتحتوي الفقرة ٢ والفقرات ٧-١٧ من *مقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي *١ "عرض البيانات المالية"* (كما هو معدل في عام ٢٠٠٧)
- معيار المحاسبة الدولي *٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*
- معيار المحاسبة الدولي *١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات"* (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي *٢٣" تكاليف الإقتراض"*
- معيار المحاسبة الدولي *٣٦ " إنخفاض قيمة الأصول"* (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤)
- معيار المحاسبة الدولي *٣٧ " المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"*

الخلفية

١ إن على العديد من المنشآت إلتزامات بتفكيك وإزالة وإستعادة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، وفي هذا التفسير يشار إلى هذه الإلتزامات بـ "إلتزامات الإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة"، وبموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ تشمل تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات التقدير المبدئي لتكاليف تفكيك وإزالة البند وإستعادة الموقع الذي كان موجوداً عليه، والذي تتحمل المنشأة الإلتزام عنه إما عند إمتلاك البند أو نتيجة لإستعمال البند خلال فترة معينة لأغراض بإستثناء إنتاج مخزون خلال تلك الفترة. يحتوي معيار المحاسبة الدولي ٣٧ على متطلبات خاصة بكيفية قياس إلتزامات الإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة، ويوفر هذا التفسير الإرشادات بشأن كيف تتم المعالجة المحاسبية لأثر التغيرات في قياس الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة.

النطاق

٢ ينطبق هذا التفسير على التغيرات في قياس أية إلتزامات حالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة التي:-

(أ) يعترف بها كجزء من تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات حسب معيار المحاسبة الدولي ١٦؛ و

(ب) يعترف بها كإلتزام حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

على سبيل المثال قد يوجد إلتزام إزالة وإستعادة أو إلتزام مماثل لإزالة مصنع أو إصلاح التلف البيئي في الصناعات الإستخراجية أو إزالة المعدات.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الموضوع

٣ يتناول هذا التفسير كيف يجب محاسبة أثر الأحداث التالية التي تغير قياس إلتزام إزالة وإستعادة أو إلتزام مماثل:-

(أ) تغير في التدفق المقدر الصادر للموارد التي تتضمن منافع إقتصادية (على سبيل المثال التدفقات النقدية) المطلوبة لتسوية الإلتزام؛

(ب) تغير في سعر الخصم الحالي المبني على أساس السوق كما هو معرف في الفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ (يشمل ذلك التغيرات في القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بشكل محدد بالإلتزام)؛ و

(ج) زيادة تعكس مرور الوقت (يشار إليها كذلك تخفيض الخصم (unwinding of the discount)

الإجماع

٤ إن التغيرات في قياس إلتزام حالي للإزالة والإستعادة أو إلتزام مماثل ينتج من تغيرات في التوقيت أو المبلغ المقدر للتدفق الصادر للموارد التي تتضمن منافع إقتصادية مطلوبة لتسوية الإلتزام أو تغير في سعر الخصم تتم معالجتها محاسبياً حسب الفقرات ٥-٧ أدناه.

٥ إذا تم قياس الأصل ذو العلاقة بإستخدام نموذج التكلفة:-

(أ) مع مراعاة البند (ب) تتم إضافة التغيرات في الإلتزام إلى تكلفة الأصل ذو العلاقة أو خصمها منها في الفترة الحالية.

(ب) يجب أن لا يزيد المبلغ المخصوم من تكلفة الأصل عن مبلغه المسجل، وإذا زاد الإنخفاض في الإلتزام عن المبلغ المسجل للأصل فإنه يجب الإعتراف بالزيادة فوراً في الربح أو الخسارة.

(ج) إذا نجم عن التعديل إضافة إلى تكلفة الأصل فإن على المنشأة النظر فيما إذا كان ذلك دلالة على أن المبلغ المسجل الجديد للأصل قد لا يكون قابلاً للإسترداد بكامله، وإذا كان الأمر كذلك فإن على المنشأة إختبار الأصل لأجل الإنخفاض في القيمة وذلك بتقدير قيمته القابلة للإسترداد ومحاسبة أية خسارة في إنخفاض القيمة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

٦ إذا تم قياس الأصل ذي العلاقة بإستخدام نموذج إعادة التقييم:-

(أ) التغيرات في الإلتزام تغير فائض أو عجز إعادة التقييم المعترف به سابقاً لذلك الأصل، بحيث:

(١) تتم إضافة الإنخفاض في الإلتزام (مع مراعاة البند (ب)) المعترف به في بيان الدخل الشامل الآخر وزيادة فائض إعادة التقييم في حقوق الملكية، فيما عدا أنه يجب الإعتراف به في الربح أو الخسارة إلى المدى الذي يعكس به العجز في إعادة تقييم الأصل الذي تم الإعتراف به في السابق في الربح أو الخسارة؛

(٢) يجب الإعتراف بالزيادة في الإلتزام في الربح أو الخسارة، فيما عدا أنه يجب الإعتراف ببيان الدخل الشامل الآخر وخصم فائض إعادة التقييم في حقوق الملكية إلى مدى أي رصيد دائن قائم في فائض إعادة التقييم فيما يتعلق بذلك الأصل.

(ب) في حالة زيادة الإنخفاض في الإلتزام عن المبلغ المسجل الذي كان سيتم الإعتراف به لو أنه تم تسجيل الأصل بموجب نموذج التكلفة فإنه يجب الإعتراف بالزيادة فوراً في الربح أو الخسارة.

(ج) إن التغير في الإلتزام هو دلالة على أنه قد يجب إعادة تقييم الأصل من أجل ضمان أن المبلغ المسجل لا يختلف بشكل جوهري عن المبلغ الذي سيحدد بإستخدام القيمة العادلة في نهاية فترة إعداد التقارير، ويجب أن تؤخذ إعادة التقييم هذه في الإعتبار عند تحديد المبالغ المعترف بها في الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر بموجب البند (أ)، وإذا كان من الضروري إجراء إعادة تقييم فإنه يجب إعادة تقييم كافة الأصول من تلك الفئة.

(د) يتطلب معيار المحاسبة الدولي١ الإفصاح في صدر بيان الدخل الشامل لكل عنصر دخل شامل أو مصروف، وبالإمتثال لهذا المتطلب فإنه يجب تحديد التغير في فائض إعادة التقييم الناجم عن التغير في الإلتزام بشكل منفصل والإفصاح عنه على أنه كذلك.

٧ يتم إستهلاك مبلغ الأصل المعدل القابل للإستهلاك على مدى عمره الإنتاجي، وبناءاً على ذلك عندما يصل الأصل ذو العلاقة إلى نهاية عمره الإنتاجي فإنه يجب الإعتراف بكافة التغيرات اللاحقة في الإلتزام في الربح أو الخسارة عند حدوثها، وهذا ينطبق بموجب كلٍ من نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.

٨ يجب الإعتراف بالتخفيض الدوري للخصم في الربح أو الخسارة كتكلفة تمويل عند حدوثه، للرسملة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٣ غير مسموح بها.

تاريخ النفاذ

٩ على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١سبتمبر ٢٠٠٤ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق المبكر، وإذا قامت المنشأة بتطبيق التفسير لفترة تبدأ قبل ١سبتمبر ٢٠٠٤ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

٩أ عدل معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإضافة لذلك، عدل المعيار الفقرة ٦. ويجب على المنشأة تطبيق هذا التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

الإنتقال

١٠ يجب إعتبار التغيرات في السياسات المحاسبية حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٨ *" السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* *

* إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١يناير ٢٠٠٥ فإن على المنشأة إتباع متطلبات النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٨ الذي كان يحمل العنوان "*صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء والتغيرات الرئيسية في السياسات المحاسبية*"، ما لم تكن المنشأة تطبق النسخة المعدلة لذلك المعيار لتلك الفترة الأبكر.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملحق

التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ "*تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى*"

يجب تطبيق التعديلات في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١سبتمبر ٢٠٠٤ أو بعد ذلك، وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا التفسير لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

*****

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند دمج التفسير الصادرة في عام ٢٠٠٤ في معيـار التقريـر الدولي١ الصادر في أو بعد ٢٧ مايو ٢٠٠٤.

تفسير لجنة تفسيرات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١
أمثلة توضيحية

هذه الأمثلة توافق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ ولكنها ليست جزءاً منه.

حقائق عامة

مثال١ منشأة لها مصنع توليد طاقة نووي وإلتزام إزالة خاص بذلك، بدأ مصنع توليد الطاقة التشغيل في ١يناير ٢٠٠٠، وللمصنع عمر إقتصادي مقداره ٤٠ سنة، وكانت تكلفته الأولية ١٢٠,٠٠٠ * وحدة عملة، وهذه شملت مبلغاً لتكاليف الإزالة مقداره ١٠,٠٠٠ وحدة عملة، تمثل ٧٠,٤٠٠ وحدة عملة لتدفقات نقدية مقدرة تستحق الدفع خلال ٤٠ سنة ومخصومة بسعر معدل حسب المخاطرة مقداره ٥%، وتنتهي السنة المالية للمنشأة في ٣١ ديسمبر.

مثال١: نموذج التكلفة

مثال٢ في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ يبلغ عمر المصنع ١٠ سنوات، ويبلغ الإستهلاك المتراكم ٣٠,٠٠٠ وحدة عملة (١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة ×١٠/٤٠ سنة)، وبسبب تخفيض الخصم (٥%) على مدى السنوات العشر زاد إلتزام الإزالة من ١٠,٠٠٠ وحدة عملة إلى ١٦,٣٠٠ وحدة عملة.

مثال٣ في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ لم يتغير سعر الخصم، غير أن المنشأة تقدر أنه نتيجة للتقدم التقني إنخفض صافي القيمة الحالية لإلتزام الإزالة بمقدار ٨,٠٠٠ وحدة عملة، وتبعاً لذلك تقوم المنشأة بتعديل إلتزام الإزالة من ١٦٣٠٠ وحدة عملة إلى ٨,٣٠٠ وحدة عملة، وفي هذا التاريخ تقوم المنشأة بإجراء القيد التالي في دفتر اليومية ليعكس التغير:

	وحدة عملة	وحدة عملة
من ح/ إلتزام الإزالة	٨,٠٠٠	
إلى ح/ تكلفة الأصل		٨,٠٠٠

مثال٤ بعد هذا التعديل يصبح المبلغ المسجل للأصل ٨٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة – ٨,٠٠٠ وحدة عملة – ٣٠,٠٠٠ وحدة عملة) سيتم إستهلاكه على مدى السنوات الباقية البالغة ٣٠ سنة من عمر الأصل، معطياً مصروف إستهلاك للسنة التالية مقداره ٢,٧٣٣ وحدة عملة (٨٢,٠٠٠ وحدة عملة ÷ ٣٠)، وستكون تكلفة التمويل للسنة التالية لتخفيض الخصم ٤١٥ وحدة عملة (٨,٣٠٠ وحدة عملة ×٥%)

مثال٥ إذا نجم التغير في الإلتزام عن تغير في سعر الخصم بدلاً من تغير في التدفقات النقدية المقدرة فإن محاسبة التغير ستكون نفسها، إلا أن تكلفة التمويل للسنة التالية ستعكس سعر الخصم الجديد.

مثال٢: نموذج إعادة التقييم

مثال٦ تتبنى المنشأة نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ١٦ حيث تتم إعادة تقييم المصنع بإنتظام كاف بحيث لا يختلف المبلغ المسجل بشكل جوهري عن القيمة العادلة، وسياسة المنشأة هي إلغاء الإستهلاك المتراكم في تاريخ إعادة التقييم مقابل إجمالي المبلغ المسجل للأصل.

* في هذه الأمثلة المبالغ النقدية مقيمة بوحدات عملة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال٧ عند محاسبة الأصول التي تم إعادة تقييمها التي تتعلق بها إلتزامات الإزالة من المهم فهم أساس التقييم الذي تم الحصول عليه، على سبيل المثال:-

(أ) إذا تم تقييم أصل على أساس تدفق نقد مخصوم فقد يقيم البعض الأصل بدون خصم أي مخصص لتكاليف الإزالة (تقييم "إجمالي")، بينما قد يقيم آخرون الأصل بعد خصم مخصص تكاليف الإزالة (تقييم "صافي") لأن المنشأة التي تمتلك الأصل ستتحمل كذلك بشكل عام إلتزام الإزالة، ولأغراض إعداد التقارير المالية يتم الإعتراف بإلتزام الإزالة كإلتزام منفصل، ولا يتم خصمه من الأصل، وتبعاً لذلك إذا تم تقييم الأصل على أساس صافي القيمة فإنه من الضروري تعديل التقييم الذي تم الحصول عليه بإعادة إضافة مخصص الإلتزام بحيث لا يتم عد الإلتزام مرتين*.

(ب) إذا تم تقييم الأصل على أساس تكلفة استبدال مستهلك depreciated replacement cost basis فإن التقييم الذي تم الحصول عليه قد لا يشمل مبلغاً لعنصر الإزالة للأصل، وإذا كان لا يشمل ذلك فإن الحاجة تدعو إلى إضافة مبلغ مناسب إلى التقييم من أجل عكس تكلفة الإستبدال المستهلك لذلك العنصر.

مثال٨ لنفترض أنه تم الحصول على تقييم للتدفق النقدي المخصوم المبني على أساس السوق بمبلغ ١١٥,٠٠٠ وحدة عملة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢، وهو يشمل مخصصاً مقداره ١١,٦٠٠ وحدة عملة لتكاليف الإزالة التي تمثل عدم تغير في التقدير الأصلي بعد تخفيض الخصم لثلاث سنوات، وبناءاً على ذلك تكون المبالغ الداخلة في بيان المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ كما يلي:-

	وحدة عملة
الأصل عند التقييم (١)	١٢٦,٦٠٠
الإستهلاك المتراكم	صفر
إلتزام الإزالة	(١١,٦٠٠)
صافي الأصول	١١٥,٠٠٠
الأرباح غير الموزعة(٢)	(١٠,٦٠٠)
فائض إعادة التقييم(٣)	١٥,٦٠٠

ملاحظات:-

(١) التقييم الذي تم الحصول عليه بمقدار ١١٥,٠٠٠ وحدة عملة بالإضافة إلى تكاليف الإزالة البالغة ١١,٦٠٠ وحدة عملة مسموح بها في التقييم ولكن معترف بها كإلتزام منفصل = ١٢٦,٦٠٠ وحدة عملة.

(٢) إستهلاك ٣ سنوات للتكلفة الأصلية ١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة ×٣/٤٠=٩,٠٠٠ وحدة عملة بالإضافة إلى الخصم المتراكم لمبلغ ١٠,٠٠٠ وحدة عملة بخصم مركب مقداره ٥% = ١,٦٠٠ وحدة عملة، الإجمالي ١٠,٦٠٠ وحدة عملة.

(٣) المبلغ الذي تم إعادته تقييمه البالغ ١٢٦,٦٠٠ وحدة عملة مطروحاً منه صافي القيمة الدفترية السابقة البالغة ١١١,٠٠٠ وحدة عملة (التكلفة ١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة مطروحاً منها الإستهلاك المتراكم البالغ ٩٠٠٠ وحدة عملة).

* للإطلاع على أمثلة على هذا المبدأ أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"انخفاض قيمة الأصول"* ومعيار المحاسبة الدولي ٤٠ *"العقارات الإستثمارية"*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال٩ بناءاً على ذلك يبلغ مصروف الإستهلاك لعام ٢٠٠٣ ما مقداره ٣,٤٢٠ وحدة عملة (١٢٦,٦٠٠ وحدة عملة ×٣٧/١)، ويبلغ مصروف الخصم لعام ٢٠٠٣ ما مقداره ٦٠٠ وحدة عملة (5% من ١١,٦٠٠ وحدة عملة). في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ بلغ إلتزام الإزالة (قبل أي تعديل) ١٢,٢٠٠ وحدة عملة ولم يتغير سعر الخصم، على أنه في ذلك التاريخ تقدر المنشأة أنه نتيجة للتقدم التقني إنخفضت القيمة الحالية لإلتزام الإزالة بمقدار ٥,٠٠٠ وحدة عملة، وتبعاً لذلك تعدل المنشأة إلتزام الإزالة من ١٢,٢٠٠ وحدة عملة إلى ٧,٢٠٠ وحدة عملة.

مثال١٠ أخِذ هذا التعديل بكامله إلى فائض إعادة التقييم لأنه لا يزيد عن المبلغ المسجل الذي كان سيتم الإعتراف به لو أنه تم تسجيل الأصل بموجب نموذج التكلفة، ولو تم ذلك لكانت الزيادة قد أخذت إلى الربح أو الخسارة حسب الفقرة ٦(ب)، وتقوم المنشأة بإجراء القيد التالي في دفتر اليومية لعكس التغيير:-

	وحدة عملة	وحدة عملة
من ح/ إلتزام الإزالة	٥,٠٠٠	
إلى ح/ فائض إعادة التقييم		٥,٠٠٠

مثال١١ تقرر المنشأة أن هناك حاجة لإجراء تقييم كامل للأصل في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ من أجل ضمان أن المبلغ المسجل لا يختلف بشكل جوهري عن القيمة العادلة. لنفرض أن الأصل مقيم حالياً بمبلغ ١٠,٧٠٠٠ وحدة عملة ومخصوم منه مخصص مقداره ٧,٢٠٠ وحدة عملة عن إلتزام الإزالة المخفض الذي يجب الإعتراف به كإلتزام منفصل، وبناءاً على ذلك فإن تقييم الأصل لأغراض إعداد التقارير المالية قبل خصم هذا المخصص هو ١١٤,٢٠٠ وحدة عملة، وتدعو الحاجة إلى إجراء القيد الإضافي التالي في دفتر اليومية:

	وحدة عملة	وحدة عملة
من ح/ الإستهلاك المتراكم (١)	٣,٤٢٠	
إلى ح/ الأصل عند التقييم		٣,٤٢٠
من ح/ فائض إعادة التقييم (٢)	٨,٩٨٠	
إلى ح/ الأصل عند التقييم (٣)		٨,٩٨٠

ملاحظات:-

(١) تم إلغاء الإستهلاك المتراكم البالغ ٣,٤٢٠ وحدة عملة حسب السياسة المحاسبية للمنشأة.

(٢) القيد على الحساب هو لفائض إعادة التقييم لأن العجز الناجم من إعادة التقييم لا يزيد عن الرصيد الدائن القائم في فائض إعادة التقييم فيما يتعلق بالأصل.

(٣) التقييم السابق (قبل المخصص لتكاليف الإزالة) البالغ ١٢٦,٦٠٠ وحدة عملة مطروحاً منه الإستهلاك المتراكم البالغ ٣٤٢٠ وحدة عملة مطروحاً منه التقييم الجديد (قبل المخصص لتكاليف الإزالة) هو ١١٤,٢٠٠ وحدة عملة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال١٢ بعد تتبع هذا التقييم المبالغ الداخلة في الميزانية العمومية هي كما يلي:-

	وحدة عملة
الأصل عند التقييم	١١٤,٢٠٠
الإستهلاك المتراكم	صفر
إلتزام الإزالة	(٧,٢٠٠)
صافي الأصول	١٠٧,٠٠٠
الأرباح غير الموزعة (١)	(١٤,٦٢٠)
فائض إعادة التقييم (٢)	١١,٦٢٠

ملاحظات:-

(١) ١٠,٦٠٠ وحدة عملة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ مضافاً إليها مصروف إستهلاك في عام ٢٠٠٣ مقداره ٣٤٢٠ وحدة عملة ومصروف الخصم مقداره ٦٠٠ وحدة عملة = ١٤,٦٢٠ وحدة عملة.

(٢) ١٥,٦٠٠ وحدة عملة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢، مضافاً إليها ٥٠٠٠ وحدة عملة ناجمة من الإنخفاض في الإلتزام، مخصوماً منها ٨,٩٨٠ وحدة عملة عجز إعادة التقييم = ١١,٦٢٠ وحدة عملة.

مثال٣: الإنتقال

مثال١٣ يوضح المثال التالي التطبيق بأثر رجعي للتفسير للمعدين الذين يطبقون المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل، والتطبيق بأثر رجعي يتطلبه معيار المحاسبة الدولي ٨ " *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*"حيث يكون ذلك ممكناً من الناحية العملية وهو معاملة الأساسية benchmark treatment في النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٨، ويفترض المثال أن المنشأة:-

(أ) تبنت معيار المحاسبة الدولي ٣٧ في ١يوليو ١٩٩٩؛

(ب) تتبنى التفسير في ١يناير ٢٠٠٥؛ و

(ج) قبل تبني التفسير إعترفت بالتغيرات في التدفقات النقدية المقدرة لتسوية إلتزامات الإزالة كدخل أو مصروف.

مثال١٤ في ٣١ ديسمبر ٢,٠٠٠، بسبب تخفيض الخصم (5%) لسنة واحدة ارتفع إلتزام الإزالة من ١٠,٠٠٠ وحدة عملة إلى ١٠,٥٠٠ وحدة عملة، إلى جانب ذلك وبناءاً على الحقائق الأخيرة تقدر المنشأة أن القيمة الحالية لإلتزام الإزالة قد إزدادت بمقدار ١,٥٠٠ وحدة عملة، وتبعاً لذلك فهي تعدلها من ١٠,٥٠٠ وحدة عملة إلى ١٢,٠٠٠ وحدة عملة، وحسب سياستها آنذاك تم الإعتراف بالزيادة في الإلتزام في الربح أو الخسارة.

مثال١٥ في ١يناير ٢٠٠٥ تقوم المنشأة بإجراء القيد التالي في دفتر اليومية لعكس تبني التفسير:-

	وحدة عملة	وحدة عملة
من ح/ تكلفة الأصل	١,٥٠٠	
إلى مذكورين		
ح/ الإستهلاك المتراكم		١٥٤
ح/ الأرباح غير الموزعة		١,٣٤٦

مثال١٦ يتم تعديل تكلفة الأصل إلى ما ستكون عليه لو أنه تمت رسملة الزيادة في المبلغ المقدر لتكاليف الإزالة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ في ذلك التاريخ، وهذه التكلفة الإضافية كان سيتم إستهلاكها على مدى ٣٩ سنة، وبذلك سيكون الإستهلاك المتراكم لذلك المبلغ في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ ما مقداره ١٥٤ وحدة عملة (١,٥٠٠ وحدة عملة ×٣٩/٤ سنة).

مثال١٧ قبل تبني المنشأة للتفسير في ١يناير ٢٠٠٥ ولأنها اعترفت بالتغيرات في إلتزام الإزالة في الربح أو الخسارة فإنه يتم الإعتراف بصافي التعديل البالغ ١,٣٤٦ وحدة عملة كدائن للأرباح غير الموزعة الإفتتاحية، وليس من المطلوب الإفصاح عن هذا الرصيد الدائن في البيانات المالية بسبب إعادة البيان المذكور أدناه.

مثال١٨ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ تعديل البيانات المالية المقارنة والإفصاح عن التعديل على الأرباح غير الموزعة الإفتتاحية في بداية الفترة المقارنة، والقيود في دفتر اليومية المعادلة في ١ يناير ٢٠٠٤ مبينة أدناه. إلى جانب ذلك زاد مصروف الإستهلاك للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ بمقدار ٣٩ وحدة عملة من المبلغ الوارد سابقاً في التقارير:-

	وحدة عملة	وحدة عملة
من ح/ تكلفة الأصل	١,٥٠٠	
إلى مذكورين		
ح/ الإستهلاك المتراكم		١١٥
ح/ الأرباح غير الموزعة الإفتتاحية		١,٣٨٥

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات
لتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية١

إن أساس الإستنتاجات هذا يرافق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية١ ولكنه ليس جزءاً منه.

تم تعليم النص الأصلي ليعكس المراجعة التي تمت لمعيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" في عام ٢٠٠٧: تم وضع سطر أسفل النص الجديد ووضع سطر خلال النص المحذوف.

مقدمة

إستنتاج١ يلخص هذا أساس الإستنتاجات إعتبارات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للوصول إلى إجماع لها، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وزناً أكبر لبعض العوامل من عوامل أخرى.

الخلفية

إستنتاج٢ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* أن تشمل تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات التقدير المبدئي لتكاليف تفكيك وإزالة الأصل وإستعادة الموقع الذي كانت عليه، وتتحمل المنشأة الإلتزام الخاص بذلك إما عند إمتلاك البند أو نتيجة لإستخدام البند خلال فترة معينة لأغراض بإستثناء إنتاج مخزون خلال تلك الفترة.

إستنتاج٣ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *" المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"* أن يكون قياس الإلتزام مبدئياً وفيما بعد بمقدار المصروف المقدر لتسوية الإلتزام الحالي في ~~تاريخ الميزانية العمومية~~ نهاية فترة إعداد التقارير، ويجب أن يعكس سعر خصم حالي مبني على السوق، كما يتطلب المعيار أن تتم مراجعة المخصصات في ~~تاريخ كل ميزانية عمومية~~ نهاية كل فترة إعداد تقارير وتعديلها لتعكس أفضل تقدير حالي، وبذلك عندما يكون أثر التغير في التدفقات الصادرة المقدرة للموارد التي تتضمن منافع إقتصادية و/أو سعر خصم فإنه يجب الإعتراف بهذا التغير.

إستنتاج٤ طلب من لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تتناول مسألة كيف ستتم محاسبة التغيرات في إلتزام الإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة، والموضوع هو ما إذا كان يجب الإعتراف في التغيرات في الإلتزام في الربح أو الخسارة للفترة الحالية أو إضافتها إلى (أو تم خصمها من) تكلفة الأصل ذي العلاقة. يحتوي معيار المحاسبة الدولي ١٦ على متطلبات للرسملة المبدئية لتكاليف الإزالة، ويحتوي معيار المحاسبة الدولي ٣٧ على متطلبات لقياس الإلتزام الناتج، ولا يتناول أي من هذين المعيارين بالتحديد محاسبة أثر التغيرات في الإلتزام. وقد تم إعلام لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بوجود آراء مخالفة مما يؤدي إلى تطور ممارسات متشعبة.

إستنتاج٥ تبعاً لذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تطوير إرشادات بشأن محاسبة التغيرات، وبإجراء ذلك أدركت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تقدير الإلتزام أمر شخصي بطبيعته حيث أن تسويته قد تكون بعيدة جداً في المستقبل، وتقدير (أ) توقيت ومبلغ التدفق الصادر للموارد التي تتضمن منافع إقتصادية (على سبيل المثال تدفقات نقدية) مطلوبة لتسوية الإلتزام. (ب) سعر الخصم – كثيراً ما يتضمن ممارسة درجة عالية من التقدير، وبذلك فإن من المحتمل أن تتم تعديلات للتقدير المبدئي.

النطاق

إستنتاج٦ يتناول نطاق التفسير محاسبة التغيرات في تقديرات الإلتزامات الحالية لتفكيك وإزالة وإستعادة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٦ والمعترف بها كمخصص بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، ولا ينطبق التفسير على التغيرات في الإلتزامات المقدرة فيما يتعلق بالتكاليف التي تقع ضمن نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى، على سبيل المثال تكاليف المخزون أو الإنتاج التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢ "*المخزون*". أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن إلتزامات الإزالة المرتبطة مع إستخراج المعادن هي تكلفة إما للممتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة لإستخراجها، وفي هذه الحالة فإنها ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٦ والتفسير، أو للمخزون المنتج الذي تجب محاسبته بموجب معيار المحاسبة الدولي٢.

أساس للإجماع

إستنتاج٧ توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى إجماع بأن التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة التي تنجم من التغير في التوقيت أو المبلغ المقدر للتدفق الصادر للموارد التي تتضمن منافع إقتصادية مطلوبة لتسوية الإلتزام أو تغير في سعر الخصم يجب إضافتها إلى تكلفة الأصل ذي العلاقة أو خصمها منها وإستهلاكه بأثر مستقبلي على مدى عمره الإقتصادي.

إستنتاج٨ عند تطوير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لإجماعها نظرت كذلك في الأساليب الثلاثة البديلة التالية لمحاسبة التغيرات في التدفق الصادر للموارد التي تتضمن منافع إقتصادية وتغيرات في سعر الخصم:-

(أ) رسملة فقط أثر التغير في التدفق الصادر للموارد التي تتضمن منافع إقتصادية تتعلق بالفترات المستقبلية، والإعتراف في ربح أو خسارة الفترة الحالية بأثر التغير في سعر الخصم بكامله.

(ب) الإعتراف في ربح أو خسارة الفترة الحالية بأثر جميع التغيرات في كل من التدفق الصادر للموارد التي تتضمن منافع إقتصادية وسعر الخصم.

(ج) معاملة التغيرات في الإلتزامات المقدرة للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة على أنها تعديلات للإلتزامات المبدئية وتكلفة الأصل، وبموجب هذا الأسلوب فإن المبالغ المتعلقة بإستهلاك الأصل التي كان سيعترف بها حتى تاريخه ستعكس في الربح أو الخسارة للفترة الحالية، والمبالغ المتعلقة بالإستهلاك المستقبلي ستتم رسملتها.

إستنتاج٩ رفضت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية البديل (أ) لأن هذا الأسلوب لا يعالج التغيرات في التدفق الصادر للموارد التي تتضمن منافع إقتصادية وفي سعر الخصم بنفس الطريقة، والذي وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه مهم، إذا أخذنا في الإعتبار أن أموراً مثل التضخم يمكن أن تؤثر على كلٍ من التدفق الصادر للمنافع الإقتصادية وسعر الخصم.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١٠ عند نظر لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في البديل (ب) أشارت إلى أن الإعتراف بكافة التغيرات في سعر الخصم في ربح أو خسارة الفترة الحالية يعالج بشكل صحيح التغير في سعر الخصم كحدث للفترة الحالية، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قررت ضد البديل (ب) لأن الإعتراف بالتغيرات في التدفق الصادر المقدر للموارد التي تتضمن منافع إقتصادية في ربح أو خسارة الفترة الحالية سيكون غير متفق مع الرسملة المبدئية لتكاليف الإزالة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦.

إستنتاج١١ كان البديل (ج) هو الأسلوب المقترح في مسودة التفسير د٢ *التغيرات في إلتزامات الإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة* التي نشرت في٤ سبتمبر ٢٠٠٣، وعند وضع هذا الإقتراح اعتبرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأصل من الوقت الذي تم فيه تحمل إلتزام الإزالة للمرة الأولى حتى نهاية العمر الإقتصادي للأصل على أنه وحدة المحاسبة التي تتعلق بها تكاليف الإزالة، وبناءاً على ذلك تبنت الرأي بأن التعديلات على تقديرات هذه التكاليف، سواء من خلال التعديلات على التدفقات الصادرة المقدرة للموارد التي تتضمن منافع إقتصادية أو التعديلات على سعر الخصم تجب معالجتها محاسبياً بنفس الطريقة مثل التكلفة المبدئية المقدرة، ولازالت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ترى ميزة في هذا الإقتراح، إلا أنها توصلت بالنسبة للميزانية العمومية إلى أنه بموجب المعايير الحالية يجب أن تطلب رسملة كاملة مستقبلية للأسباب التي وردت في الفقرات إستنتاج١٢ – إستنتاج١٨.

معيار المحاسبة الدولي ٨ والتغير في التقدير المحاسبي

إستنتاج١٢ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أن تعترف المنشأة بالتغير في التقدير المحاسبي بأثر مستقبلي بإدخاله في الربح أو الخسارة في فترة التغيير إذا كان التغير يؤثر على تلك الفترة فقط، أو فترة التغير والفترات المستقبلية إذا كان التغير يؤثر على كليهما، وإلى المدى الذي يتسبب فيه تغير في التقدير المحاسبي في نشوء تغيرات في الأصول أو الإلتزامات أو يتعلق ببند حقوق ملكية فإنه يطلب الإعتراف به بتعديل الأصل أو الإلتزام أو حقوق الملكية في فترة التغير.

إستنتاج١٣ بالرغم من أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تبنت الرأي بأن المعاملة التي هي جزئياً بأثر رجعي المقترحة في مسودة التفسير د٢ تتفق مع هذه المتطلبات لمعيار المحاسبة الدولي ٨ فقد أشارت معظم الإستجابات لمسودة التفسير بأن معيار المحاسبة الدولي ٨ يتم عادة تفسيره بأنه يتطلب معالجة كاملة مستقبلية، وقد وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن معيار المحاسبة الدولي ٨ يدعم معاملة كاملة مستقبلية كذلك، وهذا هو ما يتطلبه التفسير.

معيار المحاسبة الدولي ١٦ والتغيرات في التقديرات المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات

إستنتاج١٤ قدمت العديد من الردود على مسودة التفسير الحجج بأن الإقتراح في مسودة التفسير د٢ غير متفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ الذي يتطلب أنواعاً أخرى من التغيير في تقدير الممتلكات والمصانع والمعدات حتى يمكن تناولها بأثر مستقبلي، فعلى سبيل المثال وكما يعترف معيار المحاسبة الدولي ٨ فإن التغير في العمر الإقتصادي المقدر أو النمط المتوقع لإستهلاك consumption المنافع الإقتصادية المستقبلية التي يتضمنها أصل قابل للإستهلاك depreciable يؤثر على مصروف الإستهلاك للفترة الحالية ولكل فترة مستقبلية أثناء العمر الإقتصادي المتبقي للأصل، وفي كلتا الحالتين يتم الإعتراف بأثر التغير المتعلق بالفترة الحالية في الربح أو الخسارة في الفترة الحالية، ويتم الإعتراف بالأثر إن وجد على الفترات المستقبلية في الربح أو الخسارة في هذه الفترات المستقبلية.

إستنتاج١٥ أشارت بعض الردود على لمسودة التفسير إلى أن التغير في تقدير القيمة المتبقية يعالج محاسبياً بأثر مستقبلي ولا يتطلب تعديلاً سريعاً، وقد أشارت إلى أن الإلتزامات المتعلقة بتكاليف الإزالة يمكن إعتبارها على أنها قيم سالبة متبقية، واقترحت بأنه يجب أن لا يدخل التفسير معاملة غير متسقة للأحداث المتشابهة، ومن الممكن أن تنتج إنحرافات إذا تمت معاملة ناحيتين من نفس التغير بشكل مختلف - على سبيل المثال إذا تم تمديد العمر النافع للأصل وتخفيض القيمة الحالية لإلتزام الإزالة نتيجة لذلك.

إستنتاج١٦ وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنها لم تقدم حججاً كافية بشأن معاملة التغيرات في تقدير إلتزامات الإزالة والإلتزامات المماثلة بشكل يختلف عن التغيرات الأخرى في التقديرات الخاصة بالممتلكات والمصانع والمعدات، وقد أدركت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه لا يوجد احتمال لمعاملة التغيرات الأخرى عند تقدير هذه الأصول التي يتم تناولها في المستقبل القريب.

إستنتاج١٧ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن الإنحرافات التي قد تنجم من إقتراحها الأصلي لو أنه تم معاملة التغيرات الأخرى في التقديرات بأثر مستقبلي أكثر خطورة مما أدركته سابقاً، وأنه من الأسهل تطبيق معاملة مستقبلية بشكل كامل.

إستنتاج١٨ كانت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مهتمة بأن معاملة مستقبلية بشكل كامل قد ينجم عنها إما أصول كبيرة بشكل غير واقعي أو أصول سالبة، وبشكل خاص إذا كانت هناك تغيرات كبيرة في التقديرات قرب نهاية عمر الأصل. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يمكن معالجة الإهتمام الأول إذا تمت مراجعة الأصول لتحديد الإنخفاض في قيمتها حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"*، وأنه يمكن تطبيق حد أدنى مقداره صفر لضمان أن الأصل لم يصبح سالباً لو أن تقديرات التكلفة إنخفضت بشكل جوهري بالقرب من نهاية عمره، ويمكن تطبيق تخفيض قيمة الأصل أولاً بتخفيض المبلغ المسجل للأصل إلى الصفر، وبعد ذلك يتم الإعتراف بأي تعديل دائنٍ متبق في الربح أو الخسارة، وأساليب الحماية هذه داخلة في الإجماع النهائي.

المقارنة مع المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام في الولايات المتحدة الأمريكية

إستنتاج١٩ لتتوصل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى إجماع أخذت في الإعتبار أسلوب المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٣ محاسبة إلتزامات إحالة الأصل من الخدمة. بموجب هذا المعيار تتم رسملة التغيرات في التدفقات النقدية المقدرة كجزء من تكلفة الأصل وإستهلاكها بأثر مستقبلي، ولكن لا يطلب تعديل إلتزام الإزالة ليعكس أثر التغير في سعر الخصم الحالي المقدر في السوق.

إستنتاج٢٠ إن معاملة التغيرات في التدفقات النقدية المقدرة التي يتطلبها هذا التفسير تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام في الولايات المتحدة الأمريكية ولم يكن الإقتراح في مسودة العرض د٢ كذلك، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وافقت على أنه نظراً لأن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يتطلب أن يعكس إلتزام الإزالة إثر التغير في سعر الخصم الحالي المبني على السوق (أنظر فقرة إستنتاج ٣) فإنه لم يكن من الممكن عدم أخذك التغيرات في سعر الخصم في الإعتبار. إلى جانب ذلك لم يعامل بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٣ التغيرات في التدفقات النقدية وأسعار الخصم بنفس الطريقة، وهو ما وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه هام.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تفاعل التفسير والإعتراف المبدئي بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦

إستنتاج٢١ عند تطوير التفسير أخذت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الإعتبار التحسينات التي أجراها المجلس في معيار المحاسبة الدولي ١٦، ووافقت على أنها ستفسر التفاعل بينهما.

إستنتاج٢٢ يوضح معيار المحاسبة الدولي ١٦ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) أن القياس المبدئي لتكلفة بند ممتلكات ومصانع ومعدات يجب أن يشمل تكلفة تفكيك وإزالة البند وإستعادة الموقع الموجود عليه، إذا تم تحمل هذا الإلتزام إما عند إمتلاك البند أو نتيجة لإستخدام البند أثناء فترة معينة لأغراض بإستثناء إنتاج مخزون خلال تلك الفترة، ويعود ذلك إلى أن المجلس توصل إلى أنه سواء تم تحمل الإلتزام بإمتلاك البند أو نتيجة لإستخدامه فإن الطبيعة الذاتية للتكلفة وارتباطها مع الأصل هي نفسها.

إستنتاج٢٣ على أنه عند إعتبار التحسينات لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ لم يتناول المجلس كيف ستعالج المنشأة محاسبياً (أ) التغيرات في مبلغ التقدير المبدئي لإلتزام معترف به. (ب) آثار الإرتفاع أو التغيرات في أسعار الفائدة لإلتزام معترف به (ج) تكلفة الإلتزامات التي لم تكن موجودة عندما امتلكت المنشأة البند مثل إلتزام أحدثه تغير في قانون صدر بعد إمتلاك الأصل، ويتناول التفسير الموضوعين (أ)، (ب).

التفاعل بين التفسير وإختيار نموذج القياس بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦

إستنتاج٢٤ يسمح معيار المحاسبة الدولي ١٦ للمنشأة أن تختار إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم لقياس ممتلكاتها ومصانعها ومعداتها على أساس كل فئة لوحدها، ورأي لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو أن نموذج القياس الذي تختاره المنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ لن يتأثر بالتفسير.

إستنتاج٢٥ طلب العديد من المجاوبين لمسودة التفسير إيضاح كيف يجب تطبيقها على الأصول التي أعيد تقييمها، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى ما يلي:-

(أ) إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقييم فإن معيار المحاسبة الدولي ١٦ يتطلب أن يبقى التقييم محدثاً بشكل كاف بحيث لا يختلف المبلغ المسجل بشكل جوهري عن المبلغ الذي كان سيتم تحديده بإستخدام القيمة العادلة في تاريخ الميزانية العمومية*، ويتطلب هذا التفسير تغييراً في إلتزامات الإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة المعترف بها لتضاف بشكل عام إلى تكلفة الأصل أو تخصم منه، على أن التغيير في الإلتزام لا يؤثر بحد ذاته على *تقييم* الأصل لأغراض إعداد التقارير المالية لأن (لضمان عدم عده مرتين) الإلتزام المعترف به بشكل منفصل يستثنى من تقييمه.

(ب) بدلاً من تغيير تقييم الأصل يؤثر التغير في الإلتزام على الفرق بين ما كان سيتم الإبلاغ عنه للأصل في التقارير بموجب نموذج التكلفة وبموجب هذا التفسير وتقييمه، وبكلمات أخرى فهو يغير فائض أو عجز إعادة التقييم الذي تم الإعتراف به في السابق للأصل، فعلى سبيل

* استبدل معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) مصطلح "تاريخ الميزانية العمومية" بمصطلح "نهاية فترة إعداد التقارير".

المثال إذا زاد الإلتزام بمقدار ٢٠ وحدة عملة والذي كان بموجب نموذج التكلفة ستتم إضافته لتكلفة الأصل ينخفض فائض إعادة التقييم (أو يزيد عجز إعادة التقييم) بمقدار ٢٠ وحدة عملة، وبموجب نموذج إعادة التقييم الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٦ يتم إحتساب فوائض إعادة التقييم المتراكمة للأصل في حقوق الملكية*، ويتم إحتساب عجز إعادة التقييم المتراكم في الربح أو الخسارة، وقد قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه يجب إحتساب التغيرات في الإلتزام المتعلق بأصل أعيد تقييمه بنفس الطريقة مثل التغيرات الأخرى في فائض وعجز إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦.

(ج) بالرغم من أن التغير في الإلتزام لا يؤثر بشكل مباشر على قيمة الأصل لأغراض إعداد التقارير المالية فإن العديد من الأحداث التي تغير قيمة الإلتزام قد تؤثر أيضاً على قيمة الأصل، إما بمقدار أكبر أو أصغر، وبناءاً على ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه بالنسبة للأصول التي أعيد تقييمها يدل التغير في إلتزام الإزالة على أنه قد تكون هناك حاجة لإعادة تقييم، ويجب أخذ أية إعادة تقييم في الإعتبار عند تحديد المبلغ الذي أخذ للربح أو الخسارة بموجب البند (ب) أعلاه، وإذا تم إجراء إعادة تقييم فإن معيار المحاسبة الدولي ١٦ يتطلب إعادة تقييم كافة الأصول من نفس الفئة.

(د) يجب أن لا تكون التكلفة المستهلكة لأصل (مخصوماً منها أي إنخفاض في القيمة) سالبة، بغض النظر عن نموذج التقييم، كما يجب أن لا يزيد فائض إعادة التقييم لأصل عن قيمته، وبناءاً على ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه إذا زاد التخفيض في إلتزام عن المبلغ المسجل الذي كان سيتم الإعتراف به لو أنه تم تسجيل الأصل بموجب نموذج التكلفة، فإنه يجب دائماً أخذ تخفيض الزيادة إلى الربح أو الخسارة، فعلى سبيل المثال إذا كانت التكلفة المستهلكة لأصل لم تنخفض قيمته ٢٥ وحدة عملة والمبلغ الذي تم إعادة تقييمه ١٠٠ وحدة عملة فإن هناك فائضاً في إعادة التقييم مقداره ٧٥ وحدة عملة، وإذا تم تخفيض إلتزام الإزالة بمقدار ٣٠ وحدة عملة فإنه يجب تخفيض التكلفة المستهلكة للأصل إلى الصفر، ويجب زيادة فائض إعادة التقييم إلى ١٠٠ وحدة عملة (الذي يساوي قيمة الأصل)، ويجب أخذ المبلغ المتبقي ٥ وحدة عملة للتخفيض في الإلتزام إلى الربح أو الخسارة.

تخفيض الخصم

إستنتاج٢٦ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كان تخفيض الخصم هو تكلفة اقتراض لأغراض معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "*تكاليف الإقتراض*". يبرز هذا السؤال لأنه لو إعتبار تخفيض سعر الخصم تكلفة اقتراض لأغراض معيار المحاسبة الدولي ٢٣ فإنه في حالات معينة من الممكن رسملة هذا المبلغ بموجب المعالجة البديلة المسموح بها للرسملة†، وقد أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٢٣ يتناول الأموال المقترضة بشكل محدد لغرض الحصول على أصل معين، ووافقت على أن إلتزام الإزالة لا يقع ضمن هذا الوصف حيث أنه لا يعكس الأموال (أي النقد) المقترضة، وبذلك توصلت لجنة

* نتيجة لمراجعة معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧)، يتم الإعتراف بالزيادة في بيان دخل شامل آخر ويتم وضعها في حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقييم.

† في مارس ٢٠٠٧، تم تنفيح معيار المحاسبة الدولي ٢٣ ليقتضي المعاملة البديلة للرسملة التي كان مسموحاً بها سابقاً. وتصبح رسملة تكاليف الإقتراض للأصل المؤهل هي الطريقة المحاسبية الوحيدة. ولا يؤثر التنفيح على الأسباب المحددة في أساس الإستنتاجات هذا.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تخفيض الخصم ليس تكلفة اقتراض كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٢٣.

إستنتاج٢٧ وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن تخفيض الخصم كما هو مشار إليه في الفقرة ٦٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يجب الإبلاغ عنه في الربح أو الخسارة في الفترة التي يحدث فيها.

الإفصاحات

إستنتاج٢٨ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كان يجب أن يشمل التفسير إرشادات إفصاح، ووافقت على أن ذلك غير ضروري إلى حد بعيد لأن معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧ يحتويان على إرشادات خاصة بذلك، على سبيل المثال:-

(أ) يوضح معيار المحاسبة الدولي ١٦ أن معيار المحاسبة الدولي ٨ يتطلب الإفصاح عن طبيعة وأثر التغيرات في التقديرات المحاسبية التي لها أثر في الفترة الحالية، أو يتوقع أن يكون لها أثر جوهري في الفترات اللاحقة، وأن هذا الإفصاح قد ينشأ من التغيرات في التكاليف المقدرة لتفكيك أو إزالة أو إستعادة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات.

(ب) يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ الإفصاح عن:-

(١) مطابقة الحركات في المبلغ المسجل لمخصص الفترة.

(٢) الزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصوم الناجم من مرور الوقت وأثر أي تغير في سعر الخصم.

(٣) وصف موجز لطبيعة الإلتزام والتوقيت المتوقع لأية تدفقات صادرة متوقعة للمنافع الإقتصادية.

(٤) إشارة إلى الشكوك فيما يتعلق بمبلغ أو توقيت هذه التدفقات الصادرة، وحيث يكون ذلك ضرورياً الإفصاح عن الإفتراضات الرئيسية التي تمت فيما يتعلق بالأحداث المستقبلية (على سبيل المثال أسعار الفائدة المستقبلية والتغيرات المستقبلية في الرواتب والتغيرات المستقبلية في الأسعار).

إستنتاج٢٩ على أنه فيما يتعلق بالأصول التي تم قياسها بإستخدام نموذج إعادة التقييم أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه كثيراً ما تؤخذ التغيرات في الإلتزام إلى فائض إعادة التقييم، وهذه التغيرات تعكس حدثاً ذا أهمية بالنسبة للمستخدمين، ووافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه يجب إبرازها بالإفصاح عنها بشكل منفصل ووصفها أنها كذلك في بيان التغيرات في حقوق الملكية*.

الإنتقال

إستنتاج٣٠ وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه يجب على معدي البيانات المالية الذين طبقوا المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تطبيق التفسير بالأسلوب المطلوب في معيار المحاسبة الدولي ٨ الذي هو عادة بأثر رجعي، ولم تستطع لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تبرير أسلوب تطبيق آخر، خاصة عندما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ التطبيق بأثر رجعي.

* نتيجة لمراجعة معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧)، يتم عرض هذه التغيرات في بيان الدخل الشامل.

إستنتاج٣١ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه من أجل تطبيق التفسير بأثر رجعي من الضروري تحديد كلٍ من توقيت ومبلغ أية تغيرات كان التفسير سيطلبهما، على أن معيار المحاسبة الدولي ٨ يحدد ما يلي:-

(أ) إذا لم يكن التطبيق بأثر رجعي ممكناً من الناحية العملية لكافة الفترات المعروضة فإنه يجب تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعي من أبكر تاريخ ممكن من الناحية العملية؛ و

(ب) إذا لم يكن ممكناً من الناحية العملية تحديد الأثر المتراكم لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة في بداية الفترة الحالية فإنه يجب تطبيق السياسة بأثر مستقبلي من أول تاريخ ممكن من الناحية العملية.

إستنتاج٣٢ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٨ يحدد أن المتطلب غير ممكن من الناحية العملية عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بذل كل جهد معقول لإجراء ذلك، وعليها أن تعطي الإرشادات بشأن متى يكون ذلك.

إستنتاج٣٣ على أن أحكام معيار المحاسبة الدولي ٨ الخاصة بالإمكانية العملية لا تنطبق على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ *" تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى"*. إن التطبيق بأثر رجعي لهذا التفسير في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وهي المعالجة التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ في حالة عدم وجود أية إستثناءات يتطلب أن تقوم المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى بإنشاء سجل تاريخي لكافة هذه التعديلات التي كانت ستتم في الماضي، وفي العديد من الحالات لن يكون ذلك عملياً، وقد وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه كبديل للتطبيق بأثر رجعي يجب أن يسمح للمنشأة أن تشمل في التكلفة المستهلكة للأصل في تاريخ الإنتقال مبلغاً يحسب بخصم الإلتزام في ذلك التاريخ وإلى ما قبل ذلك وإستهلاكه عندما تم تحمله للمرة الأولى، وهذا التفسير يعدل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ تبعاً لذلك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير ٢
للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات الممثالة

لقد تم وضع تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٢ "*أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات الممثلة*" من قبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتم إصداره من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في نوفمبر ٢٠٠٤.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

الفقرات

التفسير ٢ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة

المراجع	**٢-١**
الخلفية	
النطاق	**٣**
الموضوع	**٤**
الإجماع	**١٢-٥**
الإفصاح	**١٣**
تاريخ النفاذ	**١٤**
ملحق	
أمثلة على تطبيق الإجماع	
أساس الاستنتاجات لتفسير لجنة تفسيرات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تحتوي الفقرات ١–١٤ والملحق على التفسير ٢ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة*، ويرافق التفسير ٢ أساس الإستنتاجات، وتحتوي الفقرة ٢ والفقرات ٧–١٧ من *مقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير ٢

للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)*
- معيار المحاسبة الدولي ٣٩ " الأدوات المالية: *الإعتراف والقياس*" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)

الخلفية

١ يقوم بتكوين المنشآت التعاونية والمنشآت المماثلة مجموعات أشخاص لتلبية احتياجات اقتصادية واجتماعية مشتركة، وتعرف القوانين الوطنية عادة المنشأة التعاونية على أنها جمعية تسعى لرفع مستوى التقدم الاقتصادي لأعضائها من خلال القيام بأعمال مشتركة (مبدأ الخدمة الذاتية)، وكثيراً ما توصف حصص الأعضاء في منشأة تعاونية على أنها أسهم أو وحدات للأعضاء أو ما شابه ذلك، ويشار إليها أدناه بـ "أسهم الأعضاء".

٢ يضع معيار المحاسبة الدولي ٣٢ مبادئاً لتصنيف الأدوات المالية على أنها إلتزامات مالية أو حقوق ملكية، وبشكل خاص تنطبق هذه المبادئ على تصنيف الأدوات القابلة للتسديد Puttable التي تتيح لحاملها بيع هذه الأدوات للجهة المصدرة لها مقابل نقد أو أداة مالية أخرى، وتطبيق هذه المبادئ على أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة صعب. طلب بعض المشاركين في مجلس معايير المحاسبة الدولية المساعدة في فهم كيف تنطبق المبادئ في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على أسهم الأعضاء والأدوات المماثلة التي لها خصائص معينة والظروف التي تؤثر فيها هذه الخصائص على التصنيف كإلتزامات أو كحقوق ملكية.

النطاق

٣ ينطبق التفسير على الأدوات ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ بما في ذلك الأدوات المالية الصادرة للأعضاء في المنشآت التعاونية التي تثبت حصة الملكية للعضو في المنشأة، ولا ينطبق هذا التفسير على الأدوات المالية التي ستتم تسويتها أو يمكن تسويتها في أدوات حقوق الملكية للمنشأة.

* في أغسطس ٢٠٠٥ تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ليصبح ٣٢ "*الأدوات المالية: العرض*" .

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الموضوع

٤ إن للعديد من الأدوات المالية، بما في ذلك أسهم الأعضاء خصائص حقوق الملكية، بما في ذلك حقوق التصويت وحقوق المشاركة في أرباح الأسهم الموزعة، وبعض الأدوات المالية تعطي لحاملها الحق في طلب الإسترداد Redemption مقابل نقد أو أصل مالي آخر، إلا إنها قد تشمل أو تكون خاضعة لتحديدات بشأن ما إذا كان سيتم إسترداد الأدوات المالية. كيف يجب أن تقيم أحكام الإسترداد هذه عند تحديد ما إذا كان يجب تصنيف الأدوات المالية على أنها إلتزامات أو حقوق ملكية.

الإجماع

٥ إن الحق التعاقدي لحامل أداة مالية (بما في ذلك أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية) في طلب الإسترداد لا يتطلب في حد ذاته أن تصنف الأداة المالية كإلتزام مالي، بل إنه يجب أن تأخذ المنشاة في الإعتبار كافة أحكام وشروط الأداة المالية عند تحديد تصنيفها كإلتزام مالي أو حق ملكية، وتشمل هذه الأحكام والشروط القوانين والأنظمة المحلية ذات العلاقة والنظام الأساسي الحاكم للمنشأة الساري المفعول في تاريخ التصنيف، ولكن لا تشمل التعديلات المستقبلية المتوقعة على هذه القوانين أو الأنظمة أو النظام الأساسي.

٦ إن أسهم الأعضاء التي سيتم تصنيفها كحقوق ملكية إذا لم يكن للأعضاء الحق في طلب الإسترداد هي حقوق ملكية إذا كان أي من الشرطين المبينين في الفقرتين ٧،٨ موجوداً، وتعتبر الودائع تحت الطلب، بما في ذلك الحسابات الجارية وحسابات الودائع والعقود المشابهة التي تنشأ عندما يتصرف الأعضاء كعملاء أنها إلتزامات مالية للمنشأة.

٧ إن أسهم الأعضاء هي حقوق ملكية إذا كان للمنشأة حقاً غير مشروط برفض إسترداد أسهم الأعضاء.

٨ يمكن للقانون والأنظمة المحلية أو النظام الأساسي الحاكم للمنشأة أن تفرض مختلف أنواع منع إسترداد أسهم الأعضاء، على سبيل المثال المنع غير المشروط أو المنع بناءاً على مقياس السيولة، وإذا تم منع الإسترداد بشكل غير مشروط من قبل القانون والأنظمة المحلية أو النظام الأساسي الحاكم للمنشاة فإن أسهم الأعضاء هي حقوق ملكية، غير أن الأحكام في القانون أو الأنظمة المحلية أو النظام الأساسي الحاكم للمنشأة التي تمنع الإسترداد فقط إذا تم تلبية الشروط – مثل القيود على السيولة (أو لم يتم تلبيتها) لا تؤدي إلى أن تكون أسهم الأعضاء حقوق ملكية.

٩ من الممكن أن يكون المنع غير المشروط مطلقا من حيث أن كافة الإستردادات ممنوعة، ومن الممكن أن يكون المنع غير المشروط جزئياً من حيث أنه يمنع إسترداد أسهم الأعضاء إذا كان الإسترداد سيؤدي إلى إنخفاض عدد أسهم الأعضاء أو مبلغ رأس المال المدفوع من أسهم الأعضاء إلى أقل من مستوى محدد، وأسهم الأعضاء التي تزيد عن المنع ضد الإسترداد هي إلتزامات، إلا إذا كان للمنشأة حق غير مشروط برفض الإسترداد كما هو مبين في الفقرة ٧، وفي بعض الحالات من الممكن أن يتغير من وقت لآخر عدد الأسهم أو مبلغ رأس المال المدفوع الخاضع لمنع الإسترداد، وهذا التغير في منع الإسترداد يؤدي إلى تحويل بين الإلتزامات المالية وحقوق الملكية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٠ عند الإعتراف المبدئي على المنشأة قياس إلتزامها المالي من أجل الإسترداد بالقيمة العادلة، وفي حالة أسهم الأعضاء مع خاصية الإسترداد تقيس المنشأة القيمة العادلة للإلتزام المالي من أجل الإسترداد ليس بأقل من الحد الأعلى للمبلغ المستحق الدفع بموجب أحكام الإسترداد لنظامها الأساسي الحاكم أو القانون المنطبق مخصوماً من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه دفع المبلغ (أنظر المثال ٣).

١١ كما تتطلب الفقرة ٣٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ يتم الإعتراف بالتوزيعات على حملة أدوات حقوق الملكية مباشرة في حقوق الملكية مخصوماً منها أية منافع ضريبية دخل، والفائدة وأرباح الأسهم والعائدات الأخرى المتعلقة بالأدوات المالية المصنفة كإلتزامات مالية هي مصروفات، بغض النظر عما إذا كانت هذه المبالغ المدفوعة تتصف قانونياً بأنها أرباح أسهم أو فائدة أو خلاف ذلك.

١٢ يقدم الملحق الذي هو جزءاً لا يتجزأ من الإجماع أمثلة على تطبيق هذا الإجماع.

الإفصاح

١٣ عندما يؤدي تغير في منع الإسترداد إلى تحويل بين الإلتزامات المالية وحقوق الملكية فإن على المنشأة الإفصاح بشكل منفصل عن مبلغ وتوقيت وسبب التحويل.

تاريخ النفاذ

١٤ إن تاريخ النفاذ ومتطلبات الإنتقال لهذا التفسير هي نفسها كما هي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)، وعلى المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك، وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة، ويجب أن يطبق هذا التفسير بأثر رجعي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملحق

أمثلة على تطبيق الإجماع

هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من التفسير.

أ ١ يقدم هذا الملحق سبعة أمثلة على تطبيق إجماع لجنة تفسيرات المعاير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا تشكل الأمثلة قائمة شاملة، والأنماط الأخرى للحقائق ممكنة، يفترض كل مثال أنه لا توجد شروط بإستثناء تلك الواردة في حقائق المثال التي تتطلب تصنيف الأدوات المالية كإلتزام مالي.

الحق غير المشروط في رفض الإسترداد (الفقرة ٧)

مثال ١

الحقائق

أ ٢ يبين النظام الأساسي للمنشأة أن الإستردادات تتم حسب التقدير المنفرد للمنشأة، ولا ينص النظام الأساسي على مزيد من التفصيل أو التحديد لذلك التقدير، ولم ترفض المنشأة أبداً في تاريخها إسترداد أسهم الأعضاء بالرغم من أن المجلس الحاكم له الحق في إجراء ذلك.

التصنيف

أ ٣ للمنشأة الحق غير المشروط برفض الإسترداد، وأسهم الأعضاء هي حقوق ملكية. يحدد معيار المحاسبة الدولي ٣٢ مبادئ التصنيف المبنية على أحكام الأداة المالية، ويشير إلى أن تاريخاً من الدفعات حسب التقدير أو النية لإجراء دفعات حسب التقدير لا تسبب تصنيف الإلتزامات. تبين الفقرة تطبيق٢٦ من معيار المحاسبة ٣٢ ما يلي:-

> عندما تكون الأسهم الممتازة غير قابلة للإسترداد فإنه يتم تحديد التصنيف المناسب من قبل الحقوق الأخرى المرتبطة بها، والتصنيف مبني على تقييم محتوى الترتيبات التعاقدية وتعريف الإلتزام المالي وأداة حقوق الملكية، وعندما تكون التوزيعات على حملة الأسهم الممتازة، سواء كانت تراكمية أو غير تراكمية، خاضعة لتقدير الجهة المصدرة فإن الأسهم هي أدوات حقوق ملكية، ولا يتأثر تصنيف السهم الممتاز على أنه أداة حق ملكية بما يلي على سبيل المثال:-
>
> (أ) تاريخ إجراء التوزيعات؛
>
> (ب) نية إجراء توزيعات في المستقبل؛
>
> (ج) أثر سلبي محتمل على سعر الأسهم العادية للجهة المصدرة إذا لم تتم التوزيعات (بسبب القيود على دفع أرباح الأسهم العادية إذا لم يتم دفع أرباح الأسهم الممتازة)؛
>
> (د) مبلغ إحتياطات الجهة المصدرة؛
>
> (هـ) توقع الجهة المصدرة للربح أو الخسارة لفترة؛ أو
>
> (و) قدرة أو عدم قدرة الجهة المصدرة على التأثير على مبلغ ربحها أو خسارتها للفترة.

مثال ٢

الحقائق

أ ٤ يبين النظام الأساسي للمنشأة على أن الإستردادات تتم حسب التقدير المفرد للمنشأة، على أن النظام الأساسي يبين كذلك أن الموافقة على طلب إسترداد تتم تلقائياً إلا إذا كانت المنشأة غير قادرة على إجراء دفعات بدون مخالفة الأنظمة المحلية فيما يتعلق بالسيولة أو الإحتياطات.

التصنيف

أ ٥ ليس للمنشأة الحق غير المشروط برفض الإسترداد، وحصص الأعضاء هي إلتزام مالي، والقيود المبينة أعلاه مبنية على قدرة المنشأة على تسوية إلتزامها، وهي تقيد الإستردادات فقط إذا لم يتم تلبية متطلبات السيولة أو الإحتياطي وعندئذ فقط حتى ذلك الوقت الذي يتم فيه تلبيتها، وبذلك وبموجب المبادئ الموضوعة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لا تؤدي إلى تصنيف الأداة المالية كحق ملكية. تنص الفقرة تطبيق ٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على ما يلي :

> يمكن إصدار أسهم ممتازة مع حقوق مختلفة، وعند تحديد ما إذا كان السهم الممتاز إلتزاما مالياً أو أداة حق ملكية فإن على الجهة المصدرة تقييم الحقوق المعينة المرتبطة بالسهم لتحديد ما إذا كانت تظهر الخصائص الأساسية لإلتزام مالي، فعلى سبيل المثال السهم الممتاز الذي ينص على إسترداد في تاريخ معين أو حسب اختيار حامله يحتوي على إلتزام مالي لأن على الجهة المصدرة التزام تحويل الأصول المالية إلى حامل السهم، *وعدم القدرة المحتملة للجهة المصدرة على تلبية التزام لإسترداد سهم ممتاز عندما يطلب منها ذلك تعاقدياً، سواء بسبب عدم توفر الأموال أو قيد قانوني أو أرباح أو إحتياطيات غير كافية لا يلغي الإلتزام* [أضيف التأكيد].

المنع ضد الإسترداد (الفقرتان ٨،٩)

مثال ٣

الحقائق

أ ٦ أصدرت منشأة تعاونية أسهما لأعضائها في تواريخ مختلفة وبمبالغ مختلفة في السابق كما يلي: -

(أ) ١ يناير ٢٠×١ ١٠٠,٠٠٠ سهم بسعر ١٠ وحدات عملة لكل سهم (١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة)؛

(ب) ١ يناير ٢٠×٢ ١٠٠,٠٠٠ سهم بسعر ٢٠ وحدة عملة لكل سهم (٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة أخرى بحيث يصبح إجمالي الأسهم الصادرة ٣,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة).

الأسهم قابلة للإسترداد عند الطلب بالمبلغ الذي صدرت مقابله.

أ ٧ يبين النظام الأساسي للمنشأة أن الإستردادات المتراكمة لا يمكن أن تزيد عن ٢٠% من أعلى عدد من أسهم أعضائها المصدرة في أي وقت، وفي ٣١ ديسمبر ٢٠×٢ للمنشأة ٢٠٠,٠٠٠ سهم مصدر وهذا هو أعلى عدد لأسهم الأعضاء المصدرة في أي وقت، ولم يتم إسترداد أية أسهم في الماضي، وفي ١ يناير ٢٠×٣ تعدل المنشأة نظامها الأساسي الحاكم وتزيد من المستوى المسموح به للإستردادات المتراكمة إلى ٢٥% من أعلى عدد لأسهم أعضائها المصدرة في أي وقت.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التصنيف

قبل تعديل الميثاق الحاكم

أ ٨ إن أسهم الأعضاء التي تزيد عن المنع ضد الإسترداد هي إلتزامات مالية. تقيس المنشأة التعاونية هذا الإلتزام المالي بالقيمة العادلة عند الإعتراف المبدئي، ونظراً لأن هذه الأسهم قابلة للإسترداد عند الطلب تحدد المنشأة القيمة العادلة لهذه الإلتزامات المالية حسبما تتطلب الفقرة ٤٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التي تبين " أن القيمة العادلة لإلتزام مالي له خاصية الطلب (على سبيل المثال وديعة تحت الطلب) ليست أقل من المبلغ المستحق الدفع عند الطلب ..."، وتبعاً لذلك تصنف المنشأة التعاونية كإلتزامات مالية الحد الأعلى للمبلغ المستحق الدفع عند الطلب بموجب أحكام الإسترداد.

أ ٩ في ١ يناير ٢٠×١ الحد الأقصى للمبلغ المستحق الدفع بموجب أحكام الإسترداد هو ٢٠,٠٠٠ سهم بسعر ١٠ وحدات عملة لكل سهم، وتبعاً لذلك تصنف المنشأة مبلغ ٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة على أنها إلتزام مالي ومبلغ ٨٠٠,٠٠٠ وحدة عملة على أنها حقوق ملكية، على أنه في ١ يناير ٢٠×٢ بسبب الإصدار الجديد للأسهم بسعر ٢٠ وحدة عملة يزيد الحد الأقصى للمبلغ المستحق الدفع بموجب أحكام الإسترداد إلى ٤٠,٠٠٠ سهم بسعر ٢٠ وحدات عملة لكل سهم. إن إصدار أسهم جديدة يخلق إلتزاما جديدا يقاس عند الإعتراف المبدئي بمقدار القيمة العادلة، والإلتزام بعد إصدار هذه الأسهم هو ٢٠% من إجمالي الأسهم الصادرة (٢٠٠,٠٠٠) مقاسة بمقدار ٢٠ وحدة عملة أو ٨٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، وهذا يتطلب الإعتراف بإلتزام إضافي مقداره ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. في هذا المثال لا يتم الإعتراف بمكسب أو خسارة، وتبعاً لذلك تصنف المنشأة حاليا مبلغ ٨٠٠,٠٠٠ وحدة عملة على أنه إلتزامات مالية ومبلغ ٢,٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة على أنه حقوق ملكية. يفترض هذا المثال أن هذه المبالغ لم تتغير بين ١ يناير ٢٠×١ و ٣١ ديسمبر ٢٠×٢ .

بعد تعديل النظام الأساسي الحاكم

أ ١٠ بعد التغير في النظام الأساسي الحاكم للمنشأة يمكن الآن أن يطلب من المنشأة التعاونية إسترداد حد أقصى مقداره ٢٥% من أسهمها المصدرة أو حد أقصى مقداره ٥٠,٠٠٠ سهم بسعر ٢٠ وحدة عملة لكل سهم، وتبعاً لذلك في ١ يناير ٢٠×٣ تصنف المنشأة التعاونية كإلتزامات مالية مبلغ ١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة على أنه المبلغ الأقصى المستحق الدفع عند الطلب. بموجب أحكام الإسترداد كما هي محددة حسب الفقرة ٤٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ولذلك تقوم المنشأة في ١ يناير ٢٠×٣ بإجراء تحويل من حقوق الملكية إلى الإلتزامات المالية مبلغ ٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة وترك ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة مصنفة على أنها حقوق ملكية، وفي هذا المثال لا تعترف المنشأة بمكسب أو خسارة عند التحويل.

مثال ٤

الحقائق

أ ١١ يمنع القانون المحلي الذي يحكم عمليات المنشآت التعاونية أو أحكام النظام الأساسي للمنشأة أن تقوم المنشأة بإسترداد أسهم الأعضاء إذا كانت بإستردادها ستخفض رأس المال المدفوع من أسهم الأعضاء إلى أقل من ٧٥% من أعلى مبلغ لرأس المال المدفوع من أسهم الأعضاء، وأعلى مبلغ لمنشأة تعاونية معفية هو ١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، في نهاية فترة إعداد التقارير رصيد رأس المال المدفوع هو ٩٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

التصنيف

أ ١٢ في هذه الحالة يتم تصنيف مبلغ ٧٥٠,٠٠٠ وحدة عملة على أنه حقوق ملكية وتصنيف مبلغ ١٥٠,٠٠٠ وحدة عملة على أنه إلتزامات مالية، وإلى جانب الفقرات التي إستشهد بها تنص الفقرة ١٨(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على ما يلي:-

> ... الأداة المالية التي تعطي حاملها الحق في إعادة بيعها للجهة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر ("أداة قابلة للتسديد") هي إلتزام مالي، وهي كذلك حتى عندما يتم تحديد مبلغ النقد أو الأصول المالية الأخرى على أساس مؤشر أو بند آخر له قابلية الزيادة أو الإنخفاض، أو عندما يعطي الشكل القانوني للأداة القابلة للتسديد لحاملها الحق في الحصة المتبقية في أصول الجهة المصدرة، ووجود خيار لحامل الأداة لإعادة بيع الأداة إلى الجهة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر يعني أن الأداة القابلة للتسديد تلبي تعريف الإلتزام المالي.

أ ١٣ يختلف منع الإسترداد المبين في هذا المثال عن القيود المبينة في الفقرتين ١٩، تطبيق ٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢، وهذه القيود هي تحديدات لقدرة المنشأة على دفع المبلغ المستحق على إلتزام مالي، أي أنها تمنع دفع الإلتزام فقط إذا تم تلبية شروط محددة، وبالمقارنة مع ذلك يبين هذا المثال منعا غير مشروط للإستردادات بما يتعدى مبلغا محددا، بغض النظر عن قدرة المنشأة على إسترداد أسهم الأعضاء (على سبيل المثال بناءاً على مواردها النقدية أو أرباحها أو إحتياطياتها القابلة للتوزيع)، وفي الواقع يحول منع الإسترداد دون أن تتحمل المنشأة أي إلتزام مالي لإسترداد ما يزيد عن مبلغ معين من رأس المال المدفوع، وبناءاً على ذلك فإن الجزء من الحصص الخاضع لمنع الإسترداد ليس إلتزاماً مالياً، وبينما يمكن أن تكون أسهم كل عضو قابلة للإسترداد فردياً فإن جزءاً من إجمالي الأسهم المصدرة ليس قابلا للإسترداد في أية ظروف بإستثناء تصفية المنشأة.

مثال ٥

الحقائق

أ ١٤ الحقائق في هذا المثال هي كما هي مبينة في المثال ٤، إلى جانب ذلك في نهاية فترة إعداد التقارير تمنع متطلبات السيولة المفروضة في الإختصاص المحلي المنشأة من إسترداد أسهم أي أعضاء ما لم تكن ممتلكاتها من النقد والإستثمارات قصيرة الأجل أكبر من مبلغ محدد، وأثر متطلبات السيولة هذه في نهاية فترة إعداد التقارير هو أن المنشأة لا تستطيع دفع أكثر من ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة لإسترداد أسهم الأعضاء.

التصنيف

أ ١٥ كما في المثال ٤ تصنف المنشأة مبلغ ٧٥٠,٠٠٠ وحدة عملة على أنه حقوق ملكية ومبلغ ١٥٠,٠٠٠ وحدة عملة على أنه إلتزام مالي، ويعود ذلك إلى أن المبلغ المصنف على أنه إلتزام مبني على حق المنشأة غير المشروط في رفض الإسترداد وليس بناءاً على قيود مشروطة تمنع الإسترداد فقط إذا لم تتم تلبية شرط السيولة أو شروط أخرى، وعندئذ فقط حتى ذلك الوقت الذي يتم تلبيتها فيه، وتنطبق أحكام الفقرتين ١٩وتطبيق٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ في هذه الحالة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال ٦

الحقائق

أ ١٦ يمنع النظام الأساسي الحاكم للمنشأة أن تقوم المنشأة بإسترداد أسهم الأعضاء، فيما عدا إلى مدا العوائد المستلمة من إصدار أسهم أعضاء إضافية للأعضاء الجدد أو الحاليين خلال السنوات الثلاث السابقة، ويجب إستخدام العوائد من إصدار أسهم الأعضاء لإسترداد الأسهم التي طلب لها الأعضاء الإسترداد، وخلال السنوات الثلاث السابقة كانت العوائد من إصدار أسهم الأعضاء ١٢,٠٠٠ وحدة عملة، ولم يتم إسترداد أية أسهم أعضاء.

التصنيف

أ ١٧ تصنف المنشأة مبلغ ١٢,٠٠٠ وحدة عملة من أسهم الأعضاء على أنها إلتزامات مالية، وإنسجاماً مع الإستنتاجات المبينة في المثال ٤ فإن أسهم الأعضاء الخاضعة لمنع غير مشروط للإسترداد ليست إلتزامات مالية، وهذا المنع غير المشروط ينطبق على مبلغ مساوٍ لعوائد الأسهم التي صدرت قبل السنوات الثلاث السابقة، وتبعاً لذلك يصنف هذا المبلغ على أنه حقوق ملكية، غير أن المبلغ المساوي للعوائد من أية أسهم صدرت خلال السنوات الثلاث السابقة ليس خاضعا لمنع غير مشروط للإسترداد، وتبعاً لذلك فإن العوائد من إصدار أسهم الأعضاء خلال السنوات الثلاث السابقة تسبب في نشوء إلتزامات إلى أن لا تعود متوفرة لإسترداد أسهم الأعضاء، ونتيجة لذلك على المنشأة إلتزام مالي مساوٍ لعوائد الأسهم التي صدرت خلال السنوات الثلاث السابقة مخصوماً منه أية إستردادات خلال تلك الفترة.

المثال ٧

الحقائق

أ ١٨ المنشأة بنك تعاوني، ويبين القانون المحلي الذي يحكم عمليات البنوك التعاونية أن على الأقل ٥٠% من إجمالي "الإلتزامات المستحقة" للمنشأة (مصطلح معرف في الأنظمة على أنه يشمل حسابات أسهم الأعضاء) يجب أن يكون على شكل رأسمال مدفوع للأعضاء، وأثر التعليمات هو أنه إذا كانت جميع الإلتزامات المستحقة للمنشآت التعاونية على شكل أسهم أعضاء فإنها قادرة على إستردادها جميعها. في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ للمنشأة إجمالي إلتزامات مستحقة مقدارها ٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة منها ١٢٥,٠٠٠ وحدة عملة تمثل حسابات أسهم الأعضاء، وتسمح شروط حسابات أسهم الأعضاء لحاملها بإستردادها عند الطلب، ولا توجد تحديدات للإسترداد في النظام الأساسي للمنشأة.

التصنيف

أ ١٩ في هذا المثال أسهم الأعضاء مصنفة على أنها إلتزامات مالية، ومنع الإسترداد مماثل للقيود المبينة في الفقرتين ١٩وتطبيق ٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢، والقيود هي تحديد مشروط لقدرة المنشأة على دفع المبلغ المستحق على إلتزام مالي، أي أنها تمنع دفع الإلتزام فقط إذا تم تلبية شروط محددة، وبشكل أكثر تحديداً من الممكن أن يطلب من المنشأة إسترداد مبلغ أسهم الأعضاء بكامله (١٢٥,٠٠٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

وحدة عملة) إذا قامت بتسديد كافة إلتزاماتها الأخرى (٧٥,٠٠٠ وحدة عملة)، وتبعاً لذلك لا يحول المنع ضد الإسترداد دون أن تتحمل المنشأة إلتزاماً مالياً لإسترداد ما يزيد عن عدد محدد من أسهم الأعضاء أو مبلغ رأس المال المدفوع، وهو يسمح للمنشأة فقط بتأجيل الإسترداد إلى أن يتم تلبية شرط، أي تسديد الإلتزامات الأخرى، وأسهم الأعضاء في هذا المثال ليست خاضعة لمنع غير مشروط للإسترداد، ولذلك فهي تصنف على أنها إلتزامات مالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات
لتفسير لجنة تفسيرات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢

يرافق أساس الإستنتاجات التفسير، ولكنه ليس جزءاً من تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية٢.

مقدمة

إستنتاج١ يلخص هذا أساس الإستنتاجات إعتبارات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للتوصل إلى إجماع لها، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وزناً أكبر لبعض العوامل من غيرها.

الخلفية

إستنتاج٢ في سبتمبر ٢٠٠١ نشرت لجنة التفسيرات الدائمة التي أنشأتها لجنة معايير المحاسبة الدولية السابقة مسودة التفسير د-٣٤ *الأدوات المالية – الأدوات أو الحقوق القابلة للإسترداد من قبل حاملها*، وقد بينت مسودة التفسير ما يلي: "يجب على الجهة المصدرة لأداة قابلة للإسترداد تصنيف الأداة بكاملها كالتزام".

إستنتاج٣ في عام ٢٠٠١ بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية عملياته خلفا للجنة معايير المحاسبة الدولية، وقد شمل جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية المبدئي مشروعا لإجراء تعديلات محددة على معايير الأدوات المالية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، وقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية إدخال الإجماع من مسودة التفسير د-٣٤ كجزء من هذه التعديلات، وفي يونيو ٢٠٠٢ نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة *عرض* لتعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"* والذي شمل الإجماع المقترح من مسودة العرض د-٣٤.

إستنتاج٤ في استجابات ممثلي البنوك التعاونية لمسودة العرض وفي مشاركتهم في المناقشات العامة حول المائدة المستديرة التي عقدت في مارس ٢٠٠٣ أثار هؤلاء أسئلة حول تطبيق المبادئ في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على أسهم الأعضاء، وتبع لذلك سلسلة من الإجتماعات بين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية وموظفيه وممثلي الجمعية الأوروبية للبنوك التعاونية، وبعد النظر في الأسئلة التي أثارتها مجموعة البنوك توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن المبادئ التي تم بيانها في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ يجب أن لا تعدل، ولكن كانت هناك أسئلة حول تطبيق هذه المبادئ على المنشآت التعاونية يجب على لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية النظر فيها.

إستنتاج٥ عند النظر في تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على المنشآت التعاونية أدركت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن هناك تنوعا في المنشآت التي تعمل كمنشآت تعاونية، وهذه المنشآت لها هياكل رأسمال متنوعة، وقررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تفسيرها المقترح يجب أن يتناول بعض الخصائص الموجودة في عدد من المنشآت التعاونية، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أن إستنتاجاتها والأمثلة في التفسير ليست مقتصرة على الخصائص المحددة لأسهم الأعضاء في البنوك التعاونية الأوروبية.

أساس للإجماع

إستنتاج٦ تبين الفقرة ١٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ما يلي:-

> على الجهة المصدرة للأداة المالية تصنيف الأداة أو أجزائها المكونة لها عند الإعتراف المبدئي بها كإلتزام مالي أو أصل مالي أو أداة حقوق ملكية حسب *محتوى الترتيب التعاقدي* وتعريفات الإلتزام المالي والأصل المالي وأداة حقوق الملكية (أضيف التأكيد).

إستنتاج٧ في العديد من الإختصاصات بين القانون أو الأنظمة المحلية أن أسهم الأعضاء هي حقوق ملكية للمنشأة، على أن الفقرة ١٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ تبين ما يلي:-

> أن أحد الخصائص الهامة التي تفرق بين إلتزام مالي وأداة حقوق ملكية *هو وجود التزام تعاقدي على أحد أطراف الأداة المالية (الجهة المصدرة) لتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى الطرف الآخر (حاملها)* أو تبادل أصول مالية أو إلتزامات مالية مع حامل الأداة بموجب شروط قد لا تكون لصالح الجهة المصدرة، وبالرغم من أن حامل أداة حقوق الملكية قد يكون له الحق في إستلام حصة نسبية من أية أرباح أسهم أو توزيعات أخرى لحقوق الملكية فإنه لا يوجد على الجهة المصدرة التزام تعاقدي لإجراء هذه التوزيعات لأنه لا يمكن أن يطلب منها تسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى طرف آخر (أضيف التأكيد).

إستنتاج٨ تبين الفقرات التي تم الإستشهاد بها في الأمثلة في الملحق وفي الفقرات أعلاه أنه بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ تحكم أحكام الإتفاقية التعاقدية تصنيف الأداة المالية كإلتزام مالي أو حقوق ملكية، وإذا أنشأت أحكام الأداة التزاماً غير مشروط لتحويل نقد أو أصل مالي آخر فإن الظروف التي قد تقيد قدرة المنشأة على إجراء التحويل عند إستحقاقه لا تغير لتصنيف كإلتزام مالي، وإذا كانت أحكام الأداة تعطي المنشأة حقاً غير مشروط لتجنب تسليم النقد أو أصل مالي آخر فإنه يتم تصنيف الأداة كحقوق ملكية، وهذا أمر صحيح حتى إذا كانت عوامل أخرى تجعل من المحتمل أن المنشأة ستستمر في توزيع أرباح الأسهم أو إجراء دفعات أخرى، ونظراً لهذه المبادئ قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التركيز على الظروف التي قد تدل على أن للمنشأة الحق غير المشروط في تجنب إجراء دفعات لعضو طلب أن يتم إسترداد حصصه.

إستنتاج٩ حددت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حالتين للمنشأة التعاونية فيهما حق غير مشروط لإبطال تحويل النقد أو أصل مالي آخر، وتقر لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه من الممكن أن تكون هناك حالات أخرى تثير الأسئلة بشأن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على أسهم الأعضاء، غير أن اللجنة تدرك أنه كثيراً ما تكون الحالتان موجودتين في الشروط التعاقدية والشروط الأخرى الخاصة بأسهم الأعضاء وأن تفسير هاتين الحالتين سيلغي العديد من الأسئلة التي قد تنشأ عملياً.

إستنتاج١٠ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن المنشأة تقوم بتقييم ما إذا كان لها حق غير مشروط في إلغاء تحويل النقد أو أصل مالي آخر على أساس القوانين والأنظمة المحلية ونظامها الأساسي الحاكم الساري المفعول في تاريخ التصنيف، ويعود ذلك إلى أن القوانين والأنظمة المحلية والنظام الأساسي الحاكم الساري المفعول في تاريخ التصنيف مع الأحكام التي تتضمنها وثيقة الأداة هي التي تشكل أحكام وشروط الأداة في ذلك التاريخ، وتبعاً لذلك لا تأخذ المنشأة في الإعتبار التعديلات المستقبلية للقوانين والأنظمة المحلية أو نظامها الأساسي الحاكم.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

حق رفض الإسترداد (الفقرة ٧)

إستنتاج١١ يمكن أن يكون للمنشأة الحق غير المشروط برفض إسترداد أسهم عضو، وإذا وجد هذا الحق لا يكون على المنشأة التزام تحويل نقد أو أصل مالي آخر، والذي يحدده معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على أنه خاصية هامة لإلتزام مالي.

إستنتاج١٢ نظر المجلس فيما إذا كان يجب أن يؤخذ في الإعتبار تاريخ المنشأة فيما يتعلق بعمل إستردادات عند تقرير ما إذ كان حق المنشأة في رفض الطلبات هو في الحقيقة غير مشروط، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تاريخا بعمل إستردادات قد يخلق توقعاً معقولا بأن جميع الطلبات المستقبلية سيتم تلبيتها، على أن حملة العديد من أدوات حقوق الملكية لديهم توقع معقول بأن المنشأة ستستمر في ممارسة سابقة بعمل دفعات، فعلى سبيل المثال من الممكن أن تكون المنشأة قد أجرت دفعات أرباح أسهم للأسهم الممتازة لعدة عقود، وعدم إجراء هذه الدفعات سيعرض المنشأة لتكاليف إقتصادية كبيرة، بما في ذلك ضرر لقيمة الأسهم العادية، وبرغم ذلك وكما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الفقرة تطبيق٢٦ (مستشهد بها في الفقرة أ٣) لا تسبب توقعات حامل السهم فيما يتعلق بأرباح الأسهم أن يصنف السهم الممتاز على أنه إلتزام مالي.

المنع ضد الإسترداد (الفقرات ٩ و٨)

إستنتاج١٣ قد تكون المنشأة ممنوعة من خلال القانون أو نظامها الأساسي الحاكم من إسترداد حصص الأعضاء إذا كان إجراء ذلك سيسبب إنخفاض عدد حصص الأعضاء أو مبلغ رأس المال المدفوع من حصص الأعضاء إلى أقل من مستوى محدد، وبينما من الممكن أن يكون كل سهم فردي قابل للإسترداد فإن جزءًا من إجمالي الأسهم المصدرة ليس كذلك.

إستنتاج١٤ توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الشروط التي تحد من قدرة المنشأة على إسترداد حصص الأعضاء يجب تقييمها بشكل متتابع، والمنع غير المشروط مثل ذلك الذي أشير له في الفقرة ٨ من الإجماع يمنع أن تتحمل *المنشأة إلتزاماً* لإسترداد جميع أو بعض أسهم الأعضاء، بغض النظر عما إذا كانت خلافاً لذلك ستستطيع تلبية ذلك الإلتزام المالي، وهذا يتباين مع المنع المشروط الذي يمنع أن تتم الدفعات فقط إذا تم تلبية شروط محددة – مثل القيود على السيولة، والمنع غير المشروط يمنع الإلتزام من أن يتحقق، بينما المنع المشروط قد يؤجل فقط دفع إلتزام تم تحمله من قبل، وبإتباع هذا التحليل يؤثر المنع غير المشروط على التصنيف عندما تصدر أداة خاضعة للمنع أو عندما يشرع المنع أو يضاف إلى النظام الأساسي الحاكم للمنشأة، وبالمقارنة مع ذلك لا ينجم عن القيود المشروطة مثل تلك المبينة في فقرتي التطبيق ١٩و٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ تصنيف لحقوق الملكية.

إستنتاج١٥ ناقشت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما إذا كان يمكن تطبيق المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على تصنيف أسهم الأعضاء ككل الخاضعة لمنع إسترداد جزئي. يشير معيار المحاسبة الدولية ٣٢ " أداة مالية و" إلتزام مالي" و" أداة حقوق ملكية"، ولا يشير إلى مجموعات أو محافظ أدوات، وبسبب ذلك نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كان يمكن تطبيق المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على تصنيف أسهم الأعضاء الخاضعة لمنع الإسترداد الجزئي، وتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على المنع ضد إسترداد جزء من أسهم الأعضاء (على سبيل المثال ٥٠٠,٠٠٠ سهم لمنشأة لها ١,٠٠٠,٠٠٠ سهم مصدر) غير واضح.

إستنتاج١٦ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تصنيف مجموعة من أسهم الأعضاء بإستخدام أسلوب الأداة الفردية قد يؤدي إلى سوء تطبيق مبدأ " محتوى العقد " في معيار المحاسبة الدولية ٣٢، كما أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الفقرة ٢٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ تتطلب أن تقوم المنشأة التي دخلت في إتفاقية لشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها بالإعتراف بإلتزام مالي للقيمة الحالية لمبلغ الإسترداد (على سبيل المثال القيمة الحالية لسعر إعادة الشراء الآجل أو سعر ممارسة الخيار أو مبلغ إسترداد آخر) حتى بالرغم من أن الأسهم الخاضعة لإتفاقية إعادة الشراء ليست محددة فردياً، وتبعاً لذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه لأغراض التصنيف هناك حالات لا يتطلب فيها معيار المحاسبة الدولية ٣٢ أسلوب الأداة الفردية.

إستنتاج١٧ في العديد من الحالات ينجم عن النظر إما إلى الأدوات الفردية أو إلى كافة الأدوات التي يحكمها عقد معين نفس التصنيف كإلتزام مالي أو حقوق ملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، وهكذا إذا منعت المنشأة من إسترداد أي من أسهم أعضائها فإن الأسهم ليست قابلة للبيع وهي حقوق ملكية، ومن ناحية أخرى إذا لم يكن هناك منع للإسترداد ولا تنطبق شروط أخرى فإن أسهم الأعضاء تكون قابلة للبيع والأسهم هي إلتزامات مالية، على أنه في حالة المنع الجزئي ضد الإسترداد فإن تصنيف أسهم الأعضاء التي يحكمها نفس النظام الأساسي سيختلف اعتماداً على ما إذا كان هذا التصنيف مبني على أسهم الأعضاء الفردية أو مجموعة أسهم الأعضاء ككل، فعلى سبيل المثال لنأخذ منشأة ذات منع جزئي يمنعها من إسترداد ٩٩% من أعلى عدد من أسهم الأعضاء المصدرة في أي وقت، والتصنيف المبني على أسهم فردية يعتبر أن من المحتمل أن كل سهم قابل للبيع ولذلك فهو إلتزام مالي، هذا يختلف عن التصنيف المبنى على جميع أسهم الأعضاء، وبينا قد يكون سهم كل عضو قابل للإسترداد فردياً فإن ٩٩% من أعلى عدد من الأسهم المصدرة في أي وقت ليس قابلاً للإسترداد في أية ظروف عدا تصفية المنشأة، ولذلك فهي حقوق ملكية.

القياس عند الإعتراف المبدئي (الفقرة ١٠)

إستنتاج١٨ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه عندما يتم الإعتراف الأولي بالإلتزام المالي لإسترداد أسهم الأعضاء القابلة للإسترداد عند الطلب فإنه يتم قياس الإلتزام المالية بمقدار القيمة العادلة حسب الفقر ٤٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية : الإعتراف والقياس"*. تنص الفقرة ٤٩ على ما يلي: " القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي له خاصية الطلب (على سبيل المثال وديعة تحت الطلب) ليست أقل من المبلغ المستحق الدفع عند الطلب، مخصومة من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه دفع المبلغ"، وتبعاً لذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن القيمة العادلة للإلتزام المالي لإسترداد أسهم الأعضاء القابلة للإسترداد عند الطلب هي الحد الأعلى للمبلغ المستحق الدفع بموجب أحكام الإسترداد في النظام الأساسي الحاكم أو القانون المنطبق. نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك في الحالات التي يمكن أن يتغير فيها عدد أسهم الأعضاء أو مبلغ رأس المال المدفوع الخاضع للمنع ضد الإسترداد، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تغيراً في مستوى المنع ضد الإسترداد يجب أن يؤدي إلى تحويل بين الإلتزامات المالية وحقوق الملكية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القياس اللاحق

إستنتاج١٩ طلب بعض المجاوبين إرشادات إضافية بشأن القياس اللاحق للإلتزام لإسترداد أسهم الأعضاء، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تركيز التفسير كان على إيضاح تصنيف الأدوات المالية وليس على قياسها اللاحق، كذلك لمجلس معايير المحاسبة الدولية على جدول أعماله مشروع لتناول محاسبة الأدوات المالية (بما في ذلك أسهم الأعضاء) التي هي قابلة للإسترداد حسب نسبة الأسهم من القيمة العادلة للحصة المتبقية في المنشأة المصدرة للأداة المالية، وسينظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في مواضيع قياس معينة في هذا المشروع. تم إعلام لجنة تفسيرات المعايير لإعداد التقارير المالية كذلك أن غالبية أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية ليست قابلة للإسترداد حسب نسبة الأسهم من القيمة العادلة للحصة المتبقية في المنشأة التعاونية، وبذلك فهي تتجنب مواضيع القياس المعقدة، ونظراً لما ورد أعلاه قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عدم تقديم إرشادات إضافية بشأن القياس في التفسير.

العرض

إستنتاج٢٠ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المنشآت التي لا تعتبر أسهم أعضائها ليست حقوق ملكية يمكنها استخدام نماذج العرض الواردة في الفقرتين مثال٣٢و مثال٣٣ من الأمثلة التوضيحية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

البدائل التي أخذت في الإعتبار

إستنتاج٢١ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الإقتراحات التالية:-

(أ) يجب تصنيف أسهم الأعضاء على أنها حقوق ملكية إلى أن يطلب العضو الإسترداد، ويتم عندئذ تصنيف أسهم ذلك العضو على أنها إلتزام مالي، وهذه المعالجة تتفق مع القوانين المحلية، ويعتقد البعض أن هذا الأسلوب أكثر سهولة للتصنيف.

(ب) يجب أن يتضمن تصنيف أسهم الأعضاء احتمال أن يطلب الأعضاء الإسترداد، ويشير أولئك الذين يقترحون هذا الرأي إلى أن الخبرة تبين أن هذا الإحتمال ضئيل، وهو عادة ضمن ١-٥% لبعض أنواع المنشآت التعاونية، وهم لا يرون أساساً لتصنيف ١٠٠% من أسهم الأعضاء على أنها إلتزامات على أساس سلوك ١% منها.

إستنتاج٢٢ لم تقبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هذه الآراء، فبموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ تصنيف أداة على أنها إلتزام مالي أو حق ملكية مبني على " محتوى الترتيب التعاقدي وتعريفات الإلتزام المالي، والأصل المالي وأداة حقوق الملكية". في فقرة الإستنتاج ٧ من أساس الإستنتاجات لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ما يلي:-

> بالرغم من أن الشكل القانوني لهذه الأدوات المالية كثيراً ما يشمل حقاً في الحصة المتبقية في أصول المنشأة المتوفرة لحملة هذه الأدوات فإن إدخال خيار الحامل الأداة لإعادة بيع الأداة للمنشأة مقابل نقد أو أصل مالي آخر يعني أن الأداة تلبي تعريف الإلتزام المالية، والتصنيف كإلتزام مالي مستقل عن إعتبارات مثل متى يكون الحق قابلاً للممارسة، وكيف يتم تحديد المبلغ المستحق الدفع أو الإستلام عند ممارسة الحق، وما إذا كانت الأداة القابلة للتسديد لها إستحقاق ثابت.

إستنتاج٢٣ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن أسلوباً مشابهاً للأسلوب في الفقرة إستنتاج٢١ (أ) دعا إليه الرأي المعارض لأحد أعضاء المجلس بشأن معيار المحاسبة الدولي ٣٢، وحيث أن مجلس معايير المحاسبة الدولية لم يتبن هذا الأسلوب فإن تبنيه هنا يتطلب تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

الإنتقال وتاريخ النفاذ (الفقرة ١٤)

إستنتاج٢٤ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كان تفسيرها يجب أن يكون له نفس تاريخ الإنتقال والنفاذ مثل معيار المحاسبة الدولية ٣٢، أو ما إذا كان يجب أن ينطبق تاريخ نفاذ لاحق مع الإستثناء من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لأسهم الأعضاء أثناء ذلك، وقد ترغب بعض المنشآت التعاونية في تعديل نظامها الأساسي الحاكم من أجل الإستمرار في ممارستها الحالية بموجب المتطلبات المحاسبية الوطنية لتصنيف أسهم الأعضاء كحقوق ملكية، وهذه التعديلات تتطلب عادة اجتماعاً عاماً للأعضاء، وعقد اجتماع قد لا يكون ممكناً قبل تاريخ نفاذ معيار المحاسبة الدولية ٣٢.

إستنتاج٢٥ بعد النظر في عدد من البدائل قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ضد أي استثناء من متطلبات الإنتقال وتاريخ النفاذ في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، وبالتوصل إلى هذا الإستنتاج أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه طلب منها تقديم إرشادات بشأن تطبيق معيار المحاسبة الدولية ٣٢ عند تبنيه للمرة الأولى من قبل المنشآت التعاونية، أي من ١ يناير ٢٠٠٥. كذلك الغالبية العظمى من أولئك الذين أبدوا ملاحظات حول مسودة التفسير لم يعترضوا على تاريخ النفاذ المقترح وهو ١ يناير ٢٠٠٥. أخيراً أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تصنيف أسهم الأعضاء كإلتزامات مالية قبل تاريخ تعديل أحكام هذه الأسهم سيؤثر فقط على البيانات المالية لعام ٢٠٠٥ حيث أن المنشآت المتبنية للمرة الأولى لا يطلب منها تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لفترات أبكر، ونتيجة لذلك يتوقع أن يكون أي أثر للتفسير على المنشآت المتبنية للمرة الأولى محدوداً. إلى جانب ذلك أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن واضعي الأنظمة على علم بالمواضيع المحاسبية ذات العلاقة، وقد يطلب من المنشأة التعاونية عرض أسهم أعضائها كإلتزام غالى أن يتم تعديل النظام الأساسي الحاكم، وتدرك لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه إذا تم تبني هذه التعديلات فإنها من الممكن أن تكون في مكانها في منتصف عام ٢٠٠٥، وتبعاً لذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تاريخ النفاذ للتفسير سيكون للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير ٤
للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناجمة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة حتى ١٧ يناير ٢٠٠٨.

وقد تم وضع تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٤ "*تحديد ما إذا كان ترتيب معين يحتوي على عقد إيجار*" من قبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتم إصداره من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ٢٠٠٤.

وتم تعديل التفسير ٤ والوثائق المرفقة به من خلال التفسير ١٢ "*ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات*" (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٦).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

التفسير ٤ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار

الفقرات

المراجع

الخلفية **١-٣**

النطاق **٤**

الموضوع **٥**

الإجماع **٦-١٥**

تاريخ النفاذ **١٦**

الإنتقال **١٧**

ملحق

التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١

تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

أمثلة توضيحية

مثال على ترتيب يحتوي على عقد إيجار **مثال ١-٢**

مثال على ترتيب لا يحتوي على عقد إيجار **مثال ٣-٤**

أساس الإستنتاجات

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تحتوي الفقرات ١-١٧ والملحق على التفسير ٤ تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويرافق التفسير ٤ أمثلة توضيحية وأساس الإستنتاجات، وتحتوي الفقرة ٢ والفقرات ٧-١٧ من *مقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

التفسير ٤

للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*
- معيار المحاسبة الدولية ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولية ١٧ *"عقود الإيجار"* (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولية ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"* (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤)
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢ *"ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات"*

الخلفية

١ يمكن للمنشأة أن تدخل في ترتيب يشمل معاملة أو سلسلة من المعاملات ذات العلاقة لا تأخذ الشكل القانوني لعقد إيجار ولكن تنقل حقاً بإستخدام أصل (على سبيل المثال بند ممتلكات أو مصانع أو معدات) مقابل دفعة أو سلسلة دفعات، وتشمل الأمثلة على الترتيبات التي يمكن أن تنقل فيها منشأة (المزود) هذا الحق بإستخدام أصل إلى منشأة أخرى (المشتري) يكون بينهما علاقة خدمات كما يلي:-

- ترتيبات المصادر الخارجية (على سبيل المثال إستخدام مصادر خارجية لأعمال معالجة بيانات المنشأة).
- ترتيبات في قطاع الإتصالات يدخل فيها مزودو طاقة الشبكة في عقود لتزويد المشترين بحقوق في الطاقة.
- عقود الأخذ- أو- الدفع والعقود المماثلة التي يجب أن يقوم فيها المشترون بإجراء دفعات محددة بغض النظر عما إذا كانوا يستلمون المنتجات أو الخدمات المتعاقد عليها (على سبيل المثال عقد الأخذ - أو- الدفع لإمتلاك كافة إنتاج مولد الطاقة للمزود بشكل أساسي).

٢ يقدم التفسير إرشادات لتحديد ما إذا كانت هذه الترتيبات هي عقود إيجار أو تحتوي على عقود إيجار تجب معالجتها محاسبياً حسب معيار المحاسبة الدولي ١٧، ولا يقدم إرشادات لتحديد كيف يجب تصنيف عقد الإيجار هذا بموجب ذلك المعيار.

٣ في بعض الترتيبات، يعتمد الأصل المعني موضوع عقد الإيجار جزءاً من أصل أكبر، ولا يتناول هذا التفسير كيفية تحديد متى يكون جزءاً من الأصل الأكبر في حد ذاته هو الأصل المعني لأغراض تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧، وبرغم ذلك فإن الترتيبات التي يمثل فيها الأصل المعني وحدة محاسبية إما في معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ هي ضمن نطاق هذا التفسير.

النطاق

٤ لا ينطبق هذا التفسير على الترتيبات المتعلقة:-

(أ) بعقود إيجار أو تحتوي على عقود إيجار مستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧؛ أو

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ب) التي تكون عبارة عن ترتيبات إمتياز تقديم خدمات من القطاع العام إلى الخاص ضمن نطاق تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢.

المواضيع

٥ فيما يلي المواضيع التي تناولها هذا التفسير:-

(أ) كيفية تحديد ما إذا كان الترتيب هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ١٧؛

(ب) متى يجب إجراء تقييم أو إعادة تقييم إذا كان الترتيب هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار؛ و

(ج) كيفية فصل الدفعات عن عقد الإيجار عن الدفعات لآية عناصر أخرى في الترتيب، إذا كان الترتيب هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار.

الإجماع

تحديد ما إذا كان الترتيب هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار

٦ إن تحديد ما إذا كان الترتيب هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار يجب أن يكون مبنياً على محتوى الترتيب، ويتطلب تقييماً لما يلي:-

(أ) إنجاز الترتيب يعتمد على إستخدام أصل محدد أو أصول محددة (الأصل)؛و

(ب) ينقل الترتيب حقاً بإستخدام الأصل.

إنجاز الترتيب يعتمد على إستخدام أصل محدد

٧ بالرغم من أن الأصل المحدد قد يكون معرفاً صراحة في الترتيب، فإنه ليس موضوع عقد الإيجار إذا كان إنجاز الترتيب لا يعتمد على إستخدام أصل محدد. فعلى سبيل المثال إذا كان المزود مجبراً على تسليم كمية محددة من البضائع أو الخدمات وله الحق والقدرة على تزويد هذه البضائع أو الخدمات بإستخدام أصول أخرى ليست محددة في الترتيب عندئذ لا يكون إنجاز الترتيب معتمداً على الأصل المحدد ولا يحتوي الترتيب على عقد إيجار. إن إلتزام ضمان الذي يسمح أو يتطلب إستبدال نفس الأصول أو أصول مماثلة عندما يكون الأصل المحدد لا يعمل بشكل مناسب حيث لا يمنع ذلك معالجة عقد الإيجار، إلى جانب ذلك فإن مخصصاً تعاقدياً (محتملاً أو خلاف ذلك) يسمح أو يتطلب أن يستبدل المزود أصول أخرى لأي سبب في تاريخ محدد أو بعده لا يمنع معالجة عقد الإيجار قبل تاريخ الإستبدال.

٨ يحدد الأصل ضمناً على سبيل المثال إذا كان المزود يمتلك أو يؤجر أصلاً واحداً فقط يلبي به الإلتزام وليس من المجدي إقتصادياً أو ممكن عملياً بالنسبة للمزود أداء إلتزامه من خلال إستخدام أصول بديلة.

الترتيب الذي ينقل حقاً بإستخدام الأصل

٩ الترتيب الذي ينقل الحق بإستخدام الأصل إذا كان الترتيب ينقل للمشتري (المستأجر) الحق في السيطرة على إستخدام الأصل المعني، ويتم نقل الحق في السيطرة على إستخدام الأصل المعني إذا تم تلبية أي شرط من الشروط التالية:

(أ) للمشتري القدرة على أو الحق في تشغيل الأصل أو توجيه الآخرين لتشغيل الأصل بالأسلوب الذي يحدده بينما يحصل أو يتحكم بأكثر من مقدار غير مادي من الإنتاج أو منفعة الأخرى للأصل.

(ب) للمشتري القدرة أو الحق في السيطرة الفعلية على الأصل المعني بينما يحصل أو يتحكم بأكثر من مقدار غير مادي من الإنتاج أو المنفعة الأخرى للأصل.

(ج) تدل الحقائق والظروف على أنه من المستبعد أن طرفاً واحداً أو أكثر بإستثناء المشتري سيأخذ أكثر من مقدار غير مادي من الإنتاج أو المنفعة الأخرى التي سيتم إنتاجها أو توليدها من قبل الأصل أثناء فترة الترتيب، والسعر الذي سيدفعه المشتري مقابل الإنتاج ليس محدداً تعاقدياً لوحدة الإنتاج، وليس مساوياً لسعر السوق الحالي لوحدة الإنتاج في وقت تسليم الإنتاج.

تقييم أو إعادة تقييم ما إذا كان الترتيب هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار

١٠ يتم تقييم ما إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار في بدء الترتيب، وهو تاريخ الترتيب أو تاريخ إلتزام الأطراف بالأحكام الرئيسية للترتيب، أيهما أبكر، على أساس كافة الحقائق والظروف، وتتم فقط إعادة تقييم ما إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار بعد بدء الترتيب إذا تم تلبية أي شرط من الشروط التالية:-

(أ) هناك تغيير في الأحكام التعاقدية، ما لم يجدد أو يمدد التغيير فقط الترتيب.

(ب) يمارس أطراف الترتيب خيار التجديد أو يتم الموافقة على التمديد، ما لم تكنن فترة التجديد أو التمديد قد تم إدخالها مبدئياً في فترة عقد الإيجار حسب الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧، وتجديد أو تمديد الترتيب الذي لا يشمل تعديلاً لآية أحكام في الترتيب الأصلي قبل نهاية فترة الترتيب الأصلي يجب تقييمه بموجب الفقرات ٦-٩ فقط فيما يتعلق بفترة التجديد أو التمديد.

(ج) هناك تغيير في تحدد ما إذا كان الإنجاز يعتمد على أصل محدد.

(د) هناك تغيير كبير في الأصل، على سبيل المثال تغيير مادي كبير في الممتلكات أو المصانع أو المعدات.

١١ يجب أن تكون إعادة التقييم مبنية على الحقائق والظروف ففي تاريخ إعادة التقييم، بما في ذلك المدة المتبقية للترتيب، والتغيرات في التقدير (على سبيل المثال المبلغ المقدر للإنتاج الذي سيتم تسليمه للمشتري أو لمشتر أخر محتمل) لن يسبب إعادة تقييم، وإذا تمت إعادة تقييم الترتيب وتحدد بأنه

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

يحتوي على عقد إيجار (أو لا يحتوي على عقد إيجار) فإنه يجب تطبيق المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار (أو عدم تطبيقها) من:-

(أ) في حالة البنود (أ) أو (ج) أو (د) في الفقرة ١٠، عند حدوث التغير في الظروف التي سببت إعادة التقييم؛

(ب) في حالة البند (ب) في الفقرة ١٠، بدء فترة التجديد أو التمديد.

فصل دفعات عقد الإيجار عن الدفعات الأخرى

١٢ إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار فإن على أطراف الترتيب تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٧ على عنصر عقد الإيجار فيه، ما لم يكن مستثنى من هذه المتطلبات حسب الفقرة ٢ من معيار المحاسبة الدولي ١٧، وتبعاً لذلك إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار فإنه يتم تصنيف عقد الإيجار هذا كعقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي حسب الفقرات ٧-١٩ من معيار المحاسبة الدولي ١٧، ويجب أن تتم المعالجة المحاسبية للعناصر الأخرى للترتيب والتي ليست ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧ حسب المعايير الأخرى.

١٣ لأغراض تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٧ يجب فصل الدفعات والعوض المالي الآخر الذي يتطلبه الترتيب، في بدء الترتيب أو عند إعادة تقييم الترتيب إلى دفعات لعقد الإيجار ودفعات للعناصر الأخرى على أساس قيمها العادلة النسبية، ويشمل الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار كما هو معرف في الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ فقط الدفعات لعقد الإيجار (أي الحق في إستعمال الأصل) ولا تشمل الدفعات للعناصر الأخرى في الترتيب (على سبيل المثال مقابل الخدمات وتكلفة المدخلات).

١٤ في بعض الحالات فصل دفعات عقد الإيجار عن الدفعات للعناصر الأخرى في الترتيب يتطلب أن يستخدم المشتري أسلوب تقييم، فعلى سبيل المثال يمكن أن يقدر المشتري دفعات عقد الإيجار بالرجوع إلى اتفاقية عقد إيجار لأصل مماثل لا يحتوي على عناصر أخرى، أو بتقدير الدفعات للعناصر الأخرى في الترتيب بالرجوع إلى الإتفاقيات المماثلة وبعد ذلك خصم هذه الدفعات من إجمالي الدفعات بموجب الترتيب.

١٥ إذا توصل المشتري إلى أنه من غير العملي فصل الدفعات بشكل موثوق به فإن عليه:-

(أ) في حالة الإيجار التمويلي، الإعتراف بأصل وإلتزام بمبلغ مساو للقيمة العادلة للأصل المعني الذي تم تحديده في الفقرتين ٧، ٨ على أنه موضوع عقد الإيجار، وبعد ذلك يجب تخفيض الإلتزام عندما تتم الدفعات وكذلك الإعتراف برسم مالي على الإلتزام بإستخدام سعر الفائدة المتزايد على الاقتراض للمشتري.*

(ب) في حالة عقد الإيجار التشغيلي معاملة كافة الدفعات بموجب الترتيب على أنها دفعات عقد إيجار لأغراض الإمتثال لمتطلبات الإفصاح لمعيار المحاسبة الدولي ١٧، ولكن

(١) الإفصاح عن هذه الدفعات بشكل منفصل عن الحد لأدنى لدفعات عقد الإيجار للترتيبات الأخرى التي لا تشمل دفعات لعناصر غير متعلقة بعقد إيجار، و

* أي سعر الفائدة المتزايدة للإقتراض للمستأجر كما هو معرف في الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧.

(٢) بيان أن الدفعات التي تم الإفصاح عنها تشمل كذلك دفعات لعناصر غير متعلقة بعد إيجار في الترتيب.

تاريخ النفاذ

١٦ على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق الأبكر، وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

١٦أ تطبق المنشأة التعديل الوارد في الفقرة ٤(ب) على الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٨ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق تفسير معيار التقرير رقم ١٢ لفترة سابقة، فيجب أن يطبق التعديل على تلك الفترة السابقة.

الإنتقال

١٧ يحدد معيار المحاسبة الدولي ٨ كيفية تطبيق المنشأة للتغير في السياسة المحاسبية الناجم عن التطبيق المبدئي للتفسير، ولا يطلب من المنشأة الإمتثال لهذه المتطلبات عند تطبيق هذا التفسير للمرة الأولى، وإذا إستخدمت المنشأة هذا الإستثناء فإن عليها تطبيق الفقرات ٦-٩ من التفسير على الترتيبات القائمة في بداية أبكر فترة يتم لها عرض معلومات مقارنة بموجب المعايير الدولة لإعداد التقارير المالية على أساس الحقائق والظروف القائمة في بداية تلك الفترة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملحق

التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١

تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

يجب تطبيق التعديلات في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ سبتمبر ٢٠٠٤ أو بعد ذلك وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة.

*****

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند دمج التفسير الصادرة في عام ٢٠٠٤ في معيار التقرير الدولي١ الصادرة في هذا الكتاب.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٤

أمثلة توضيحية

هذه الأمثلة ترافق التفسير ٤ ولكنها ليست جزءاً منه.

مثال على ترتيب يحتوي على عقد إيجار

الحقائق

مثال١ شركة إنتاج (المشتري) تدخل في ترتيب مع طرف آخر (المزود) لتزويد حد أدنى من كمية غاز بحاجة له في عملية إنتاج لفترة زمنية محددة، يقوم المزود بتصميم وبناء مرفق مجاور لمصنع المشتري لإنتاج الغاز المطلوب، ويحتفظ بملكية كافة النواحي الهامة لتشغيل المصنع والسيطرة عليها، وتنص الإتفاقية على ما يلي:-

- المرفق محدد صراحة في الترتيب، وللمزود الحق التعاقدي في تزويد الغاز من مصادر أخرى، إلا أن تزويد الغاز من مصادر أخرى ليس مجديا إقتصاديا أو عملياً.
- للمزود الحق في تزويد الغاز لعملاء آخرين وإزالة وإستبدال معدات المرفق وتعديل أو توسيع المرفق لتمكين المزود من إجراء ذلك، إلا انه في بدء الترتيب لا يوجد لدى المزود خطط لتعديل أو توسيع المرفق، والمرفق مصمم فقط لتلبية إحتياجات المشتري.
- المزود مسؤول عن التصليحات والصيانة والمصروفات الرأسمالية.
- يجب أن يكون المزود جاهزا لتسليم حد أدنى من الغاز كل شهر.
- يقوم المشتري كل شهر بدفع رسم طاقة ثابت ورسم متغير بناءاً على الإنتاج الفعلي المأخوذ، ويجب أن يدفع المشتري رسم الطاقة الثابت بغض النظر عما إذا كان يأخذ أياً من إنتاج المرفق. يشمل الرسم المتغير تكاليف الطاقة الفعلية للمرفق التي تبلغ تقريبا ٩٠% من إجمالي التكاليف المتغيرة للمرفق، والمزود معرض لتكاليف متزايدة ناجمة من العمليات غير الكفؤة للمرفق.
- إذا لم ينتج المرفق الحد الأدنى من الكمية المبينة فإن على المزود إعادة رسم الطاقة الثابت بكامله أو جزءاً منه.

التقييم

مثال٢ يحتوي الترتيب على عقد إيجار ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*"، والأصل (المرفق) محدد صراحة في الترتيب، وتنفيذ الترتيب يعتمد على المرفق، وبالرغم من أن للمزود الحق في تزويد الغاز من مصادر أخرى فإن قدرته على إجراء ذلك ليست كبيرة، وقد حصل المشتري على الحق في إستعمال المرفق لأنه بناءاً على الحقائق المقدمة – وبشكل خاص لأن المرفق مصمم فقط لتلبية إحتياجات المشتري وليس لدى المزود خطط لتوسيع أو تعديل المرفق – فإنه من المستبعد أن

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

يأخذ طرف واحد أو أكثر بإستثناء المشتري أكثر من مقدار غير هام من إنتاج المرفق، والسعر الـذي سيدفعه المشتري ليس محددا تعاقدياً لوحدة الإنتاج وليس مساوياً لسعر السوق الحالي لوحدة الإنتاج في وقت تسليم الإنتاج.

مثال على ترتيب لا يحتوي على عقد إيجار

الحقائق

مثال٣ شركة تصنيع (المشتري) تدخل في ترتيب مع طرف آخر (المزود) لتزويد قطعة مكونة محـددة مـن منتجها المصنع لفترة زمنية محددة، ويقوم المزود بتصميم وبناء مصنع مجاور لمصنع المشتري لإنتاج القطعة المكونة. تزيد الطاقة المصممة للمصنع عن الاحتياجات الحالية للمشتري، ويحتفظ المزود بملكية كافة النواحي الهامة لتشغيل المصنع والسيطرة عليها، وينص الترتيب على ما يلي:-

- مصنع المزود محدد صراحة في الترتيب، إلا أن للمزود الحق في تنفيذ الترتيب بـشحن القطـع المكونة من مصنع آخر يملكه المزود، إلا أن إجراء ذلك لأية فترة زمنية مطولة سـيكون غيـر إقتصادي.
- المزود مسؤول عن التصليحات والصيانة والمصروفات الرأسمالية للمصنع.
- يجب أن يكون المزود جاهزا لتسليم حد أدنى من الكمية، ويطلب من المشتري دفع سـعر ثابـت لوحدة الكمية الفعلية المأخوذة، وحتى إذا كانت احتياجات المشتري بالشكل الذي لا تحتاج فيه إلى الحد الأدنى المبين فإنه لا زال يقوم بالدفع فقط عن الكمية المأخوذة.
- للمزود الحق في بيع القطع المكونة لعملاء آخرين وله تاريخ بإجراء ذلك (بالبيع في سوق قطـع الغيار)، وهكذا فإنه من المتوقع أن تأخذ الأطراف بإستثناء المشتري أكثر من مقدار غير هام من القطع المكونة المنتجة في مصنع المزود.

التقييم

مثال٤ لا يحتوي الترتيب على عقد إيجار ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧، والأصل (المصنع) محـدد صراحة في الترتيب، وتنفيذ الترتيب يعتمد على المرفق، وبالرغم من أن المزود له الحق فـي تزويـد القطع المكونة من مصادر أخرى فإنه ليس للمزود القدرة على إجراء ذلك لأنه سيكون غير إقتـصادي، إلا أن المشتري لم يحصل على حق إستخدام المصنع لأن المشتري ليس له القدرة أو الحق في تـشغيل المصنع أو توجيه الآخرين لتشغيل المصنع أو السيطرة على الوصول الفعلي إلى المصنع، وإحتمال أن تأخذ أطراف بإستثناء المشتري أكثر من مقدار غير هام من القطع المكونة المنتجة في المصنع أكثر من بعيد على أساس الحقائق المقدمة. إلى جانب ذلك السعر الذي يدفعه المشتري ثابت لكل وحـدة إنتـاج تؤخذ.

أساس الإستنتاجات
لتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٤

يرافق أساس الإستنتاجات التفسير ٤، إلا أنه ليس جزءًا منه.

مقدمة

إستنتاج١ يلخص أساس الإستنتاجات اعتبارات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعـداد التقـارير الماليـة فـي الوصول إلى إجماع لها، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في اللجنة وزناً أكبر لبعض العوامل من غيرها.

الخلفية (الفقرات ١ – ٣)

إستنتاج٢ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه قد تطورت ترتيبات في السنوات الأخيرة لا تأخذ الشكل القانوني لعقد إيجار ولكن تنقل حقوق إستخدام بنود لفترات زمنية متفق عليهـا مقابل دفعة أو سلسلة دفعات، وتحتوي الفقرة ١ من التفسير على أمثلة على هذه الترتيبـات. أشـارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هذه الترتيبات تشترك في عـدة ملامـح لعقد إيجار لأن عقد الإيجار معرف في الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*" علـى أنه "إتفاقية يعطي المؤجر إلى المستأجر بموجبها *حق إستخدام أصل* لفترة زمنية متفق عليهـا مقابـل دفعة أو سلسلة دفعات" (التأكيد مضاف)، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدوليـة لإعـداد التقـارير المالية إلى أن كافة الترتيبات التي تلبي تعريف عقد الإيجار تجب معالجتها محاسـبياً حـسب معيـار المحاسبة الدولي ١٧ (مع مراعاة نطاق ذلك المعيار) بغض النظر ما إذا كانت تتخذ الشكل القـانوني لعقد الإيجار، وبكلمات أخرى كما توصلت إليه لجنة التفسيرات الدائمة فـي التفـسير – ٢٧ "*تقيـيم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانوني لعقود التأجير*" إلى أن الترتيب الذي يوصف بأنه عقد إيجار لا تتم بالضرورة معالجته محاسبياً كعقد إيجار، وعليه فقد توصلت لجنـة تفـسيرات المعـايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الترتيب يمكن أن يكون ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧ حتى ولو لم يتم وصفه على أنه عقد إيجار، وبناءاً على ذلك قررت لجنة تفسيرات المعـايير الدوليـة لإعداد التقارير المالية أنه يجب أن تصدر إرشادات للمساعدة في تحديد ما إذا كان ترتيب ما هو عقـد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار.

إستنتاج٣ نشرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مسودة التفسير د٣ *تحديـد مـا إذا كـان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار* من أجل ملاحظات الجمهور في يناير ٢٠٠٤ وإستلمت ٥١ رسـالة ملاحظة إستجابة لإقتراحاتها. إلى جانب ذلك ولأجل فهم أفضل للمواضيع العملية التي قد تكون نشأت عند تطبيق التفسير المقترح قابل موظفو مجلس معايير المحاسبة الدولية عدداً من المشاركين المعدين.

إستنتاج٤ كان هناك دعم واسع لإصدار لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لتفسير بشأن هـذا الموضوع (حتى بين أولئك المجاوبين الذين اختلفوا مع المقاييس في مسودة التفسير د٣ لتحديد مـا إذا كان هناك عقد إيجار)، على أن بعض المجاوبين لمسودة التفسير د٣ تساءلوا ما إذا كانت الإقتراحـات *تفسيراً* شرعياً لمعيار المحاسبة الدولي ١٧، وبشكل خاص إقترح الـبعض أن الإقتراحـات توقعـت مشروع البحث الحالي للمجلس حول عقود الإيجار.

إستنتاج٥ عند أخذ هذه الملاحظات في الإعتبار توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير الماليـة إلى أنها نشأت بشكل رئيسي من ملاحظتها في أساس الإستنتاجات لمسودة التفسير د٣ بأن "أصل عقد الإيجار بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧ هو الحق في إستخدام [و] أنه يجب عدم الخلط بين هـذا الأصل مع البند المعني [في الترتيب]" (على سبيل المثال بند ممتلكـات أو مـصانع أو معـدات)، ونتيجة لذلك أدركت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن بعض المجاوبين كـانوا

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معنيين بأن مسودة التفسير د٣ كانت تتطلب من(أو تسمح ل) المشترين (المـستأجرين) الإعتـراف بأصل غير ملموس لحق الإستعمال حتى لعقود الإيجار المصنفة على أنها عقود إيجار تشغيلي.

إستنتاج٦ أثناء إعادة المداولات أكدت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رأيها بأنه من ناحية المفهوم يعتبر معيار المحاسبة الدولي ١٧ الأصل أنه حق إستعمال (بالرغم من أنها أقرت أنه في عقد إيجار تمويلي على المستأجر الإعتراف بالأصل ومحاسبته كما لو أنه ضمن نطاق معيـار المحاسـبة الدولي ١٦ الممتلكات والمصانع والمعدات أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصول غير الملموسـة)، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قررت التأكيد بأن هدف التفسير هو فقط تحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار وليس تغيير متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٧، وتبعاً لذلك بعد تحديد وجود عقد إيجار، على المنشأة إجراء المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار هذا حسب معيار المحاسبة الدولي ١٧، وهذا يشمل إتباع المتطلبات في الفقرات ٧ – ١٩ من معيـار المحاسـبة الدولي ١٧ لتحديد ما إذا كان يجب تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي أو تمويلي، وهذا يعني على سبيل المثال أنه إذا كان المشتري يلبي المقاييس في التفسير فإن عليه (أ) الإعتراف بأصـل فقط إذا تم بشكل جوهري تحويل كافة المخاطر والمكافآت الملازمة للملكيـة (ب) معاملـة الأصـل المعترف به كبند عقد إيجار وليس كأصل غير ملموس لحق إستخدام ذلك البند.

إستنتاج٧ أعادت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية النظر في إستخدامها لمصطلح "بند" فـي مسودة التفسير د٣ (مثل في الحق في إستخدام بند)، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعـداد التقارير المالية إلى أنها إستخدمت "بند" وليس "أصل" للإشارة إلى الأصل المعني في الترتيب (علـى سبيل المثال بند ممتلكات أو مصانع أو معدات) من أجل تأكيد أن الأصل الذي هو موضوع التفـسير هو الحق في الإستعمال وليس البند أو الأصل المعني، على أنه بناءاً على ذلك وجد العديد أن إستعمال المصطلح مربك وقررت عند إكمال التفسير العودة إلى العبارة في معيار المحاسبة الدولي ١٧ "حـق إستعمال الأصل".

الترتيبات ذات العناصر المتعددة

إستنتاج٨ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الترتيبات التي تقع ضمن نطـاق التفسير من المحتمل أنها تشمل خدمات وكذلك حق إستخدام أصل، وبكلمات أخرى الترتيب هـو مـا يشار إليه في بعض الأحيان أنه ترتيب ذو عناصر متعددة، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدوليـة لإعداد التقارير المالية إلى أن معيار المحاسبة الدولي ١٧ يسمح بالإعتراف المنفصل بعقـد الإيجـار الذي هو ضمن أو موجود في ترتيب ذي عناصر متعددة لأن معيار المحاسبة الدولي ١٧ (الفقـرة ٣) يبين أنه ينطبق على "الإتفاقية التي تنقل حق إستعمال الأصول حتى بالرغم من أن المستأجر قد يتطلب خدمات كبيرة فيما يتعلق بتشغيل أو صيانة هذه الأصول". إلى جانب ذلك يوضح تعريف الحد الأدنـى من دفعات عقد الإيجار في الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ أن هذه الدفعات تستثني تكـاليف الخدمات، وبناءاً على ذلك فإن التفسير يتناول ما إذا كان الترتيب ذو العناصر المتعددة يحتوي علـى عقد إيجار وليس فقط ما إذا كان ترتيب *بكامله* عقد إيجار.

الأجزاء من الأصل (الفقرة ٣)

إستنتاج٩ لا يتناول التفسير (مثل مسودة التفسير د٣) ما يشكل الأصل المعني في الترتيب، وبكلمات أخـرى لا يتناول متى يمكن أن يكون جزءاً من أصل أكبر موضوع عقد إيجار.

إستنتاج١٠ إقترح بعض المجاوبين لمسودة التفسير د٣ أن هذا الحذف أشار إلى عيب في الإقتراحات، مما أدى إلى قلق بسبب عدم الإتساق المحتمل بين محاسبة ترتيب الأخذ – أو – الدفع لجميع الإنتاج بشكل جوهري من الأصل المحدد (الذي يمكن أن يحتوي على عقد إيجار) ومحاسبة جزء أصغر من الإنتاج (والذي لم يكن سيطلب أن يعامل على أنه يحتوي على عقد إيجار). قدم بعض المجاوبين الآخرين الحجة بأن مسودة التفسير د٣ كانت ستسمح بمرونة غير مناسبة، وأن على لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إما أن تستبعد صراحة أجزاءً أو تقدم إرشادات إضافية لإيضاح أية أجزاء يجب الإعتراف بها (على سبيل المثال تلك التي هي قابلة للتمييز فعلياً).

إستنتاج١١ في مرحلة مبكرة من هذا المشروع قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه يجب عدم تناول موضوع الأجزاء، ويجب أن تركز على الموضوع الرئيسي أي ما يشكل عقد إيجار. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن موضوع الأجزاء كان هاماً في حد ذاته وله تطبيق أوسع كثيراً من التفسير، وأكدت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هذا الرأي أثناء إعادة مداولاتها، وبناءاً على ذلك رفضت الإقتراح بأنه يجب عليها أيضاً تناول الأجزاء في التفسير. توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أنه من غير المناسب تحديد أنه يجب عدم تطبيق التفسير على ترتيب يحتوي على حق إستعمال جزء من أصل (سواء كان ذلك الجزء من الأصل قابلاً للتمييز بالفعل أو محدد بالإشارة إلى إنتاج الأصل أو الوقت الذي تم فيه توفير الأصل) لأن ذلك سيتعارض مع معيار المحاسبة الدولي ١٧، وقد وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن العبارة "حق إستعمال أصل" لا تستبعد أن يكون الأصل جزءا من أصل أكبر.

إستنتاج١٢ على أنه في ضوء الملاحظات من المجاوبين قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إيضاح أنه يجب تطبيق التفسير على الترتيبات التي يمثل فيها الأصل المعني وحدة المحاسبة إما في معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨.

النطاق (الفقرة ٤)

إستنتاج١٣ إن هدف التفسير هو تحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧، وعندئذ تتم معالجة عقد الإيجار محاسبياً حسب ذلك المعيار، ونظراً لأنه يجب عدم قراءة التفسير على أنه يتجاوز أيا من متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٧ فقد قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن توضح أنه إذا وجد أن ترتيباً ما يحتوي على عقد إيجار أو اتفاقية ترخيص مستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧ فإن المنشأة ليست بحاجة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ على عقد الإيجار أو اتفاقية الترخيص تلك.

إستنتاج١٤ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كان يمكن أن يتداخل نطاق التفسير مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*، وبشكل خاص أشارت إلى الرأي بأن ترتيباً للإنتاج قد يلبي تعريف المشتق Derivative بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ولكن أيضاً يحدد أنه يحتوي على عقد إيجار بموجب هذا التفسير، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يجب أن لا يكون هناك تداخل لأن الترتيب للإنتاج الذي يعتبر مشتق لن يلبي المقاييس في الفقرات ٦ – ٩ من التفسير، وبشكل خاص أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هذا الترتيب سيكون لمنتج له سعر سوق معروض متوفر في سوق نشط، ولذلك فإنه ليس من المحتمل أن يعتمد على إستعمال أصل محدد.

إستنتاج ١٤أ إستنتاج ١٤أ بحثت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في إمكانية أن يتداخل نطاق تطبيق هذا التفسير مع التفسير ١٢ الذي تم إعداده بناءاً على مسودة التفسيرات ١٢-١٤. وقد أشارت بالتحديد إلى الآراء التي عبر عنها بعض المتجاوبين بشأن المقترحات ومفادها أن البنود التعاقدية

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

لبعض ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات من القطاع العام إلى الخاص تعتبر بأنها عقود إيجار بموجب التفسير ٤ وتعتبر أيضاً بأنها مستوفية معيار نطاق مسودة التفسيرات ١٢-١٤. ولم تعتبر لجنة التفسيرات بأن الإختيار بين المعالجات المحاسبية هو أمر مناسب لأنه يمكن أن يؤدي إلى إختلاف المعالجات المحاسبية للعقود ذات الآثار الإقتصادية المشابهة. لذلك، قامت لجنة التفسيرات بتعديل التفسير ٤ لتحدد إنه في حال إستوفى ترتيب معين خاص بإمتياز تقديم خدمات من القطاع العام إلى الخاص متطلبات نطاق تطبيق التفسير ١٢، فإنه لا يندرج ضمن نطاق تطبيق التفسير ٤.

الإجماع (الفقرات ٦ – ١٥)

المعيار لتحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار (الفقرات ٦–٩)

إستنتاج١٥ في مسودة التفسير د٣ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هناك ثلاثة مقاييس يجب الوفاء بها حتى يكون الترتيب عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار:-

(أ) يعتمد الترتيب على بند أو بنود معينة (البند)، وليس البند بحاجة لأن تحدده صراحة الأحكام التعاقدية للترتيب، بل يمكن أن يحدد ضمنياً لأنه من غير المجدي إقتصادياً أو ممكن عملياً أن ينفذ المزود الترتيب بتوفير إستخدام بنود بديله.

(ب) ينقل الترتيب حقاً بإستعمال البند لفترة زمنية محددة بحيث يكون المشتري قادر على إستثناء الآخرين من إستخدام البند.

(ج) تتم الدفعات بموجب الترتيب للوقت الذي يتم فيه توفير البند للإستعمال وليس للإستعمال الفعلي للبند.

إستنتاج١٦ إقترحت مسودة التفسير د٣ كذلك أن الترتيبات التي يكون فيها إحتمال ضئيل أن الأطراف بإستثناء المشتري ستأخذ أكثر من مقدار غير مادي من الإنتاج الذي ينتجه بند ما ستلبي المقياس الثاني من المقاييس أعلاه.

إستنتاج١٧ في أساس الإستنتاجات لمسودة التفسير د٣ لفتت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الإنتباه إلى نواحي التشابه بين تفسيرها والموضوع رقم ٠١-٨ *تحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار* الذي نشرته "لجنة العمل للمواضيع الطارئة" الأمريكية في مايو ٢٠٠٣، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه "بالرغم من أن صياغة الموضوع ٠١-٨ ومسودة التفسير تختلفان.... فإن هناك إحتمال بأن يكون هناك تقييم مماثل لما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار بموجب كلا التفسيرين.

إستنتاج١٨ اختلف بعض المجاوبين مع إستنتاج لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأشاروا إلى أن الإختلافات بين التفسيرين كانت في الحقيقة هامة، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أبقت على إستنتاجها الأصلي، وبشكل خاص أشارت إلى أنها و "لجنة العمل للمواضيع الطارئة" توصلتا إلى أن حق الإستعمال يمكن نقله في الترتيبات التي للمشترين فيها حقوق الحصول على الإنتاج الذي سينتجه الأصل، بغض النظر عن أي حق أو قدرة فعلية على تشغيل أو السيطرة على الوصول إلى ذلك الأصل، وتبعاً لذلك كان سيتم تقييم العديد من عقود الأخذ – أو - الدفع (والعقود المشابهة) بشكل مشابه بموجب التفسيرين.

إستنتاج١٩ برغم ذلك وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه سيتم إعتبار بعض الترتيبات كعقود إيجار بموجب الموضوع ٠١-٨ ولكن ليس بموجب مسودة التفسير د٣، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه كان هناك سببين رئيسيين لذلك، أولاً، أن أثر المقياس الثالث في مسودة التفسير د٣ ("تتم الدفعات بموجب الترتيب للوقت الذي يتم فيه توفير

البند للإستعمال وليس للإستعمال الفعلي للبند") كان أن المشتري سيطلب منه دائما تحمل بعض مخاطرة السعر في ترتيب ما حتى يكون هناك عقد إيجار، وليست الحالة كذلك بموجب الموضوع ٨-٠١. ثانياً، أن المقياس الثاني في مسودة العرض د٣ ("الترتيب ينقل حقاً بإستعمال البند.. بحيث أن المشتري قادر على إستثناء الآخرين من إستعمال البند") أوحى بأن حق الإستعمال ينقل في ترتيب للإنتاج من الأصل فقط عندما يأخذ المشتري بشكل *جوهري* كل الإنتاج من أصل محدد، وبموجب الموضوع ٨-٠١ يتم نقل حق الإستعمال كذلك إذا كان المشتري يسيطر على الأصل المعني أو يقوم بتشغيله بينما يأخذ أكثر من *مقدار ضئيل* من الإنتاج من الأصل.

إستنتاج٢٠ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تعريف عقد الإيجار في معيار المحاسبة الدولي ١٧ مشابه لتعريفه في المعيار الأمريكي بيان معايير المحاسبة المالية ١٣ "*محاسبة عقود الإيجار*"، وبناءاً على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه لا يوجد سبب موجب لتقييمات مختلفة إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام في الولايات المتحدة الأمريكية. إلى جانب ذلك كانت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متعاطفة بالنسبة للصعوبات المالية التي أوضحها بعض المجاوبين التي ستنشأ في الحالات التي تحتاج فيها الإتفاقية للتقييم مقابل مجموعتي مقاييس متشابهتين ولكن مختلفتين، وبناءاً على ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه يجب عليها أن تحاول إزالة الإختلافات بين الأسلوب في مسودة التفسير د٣ والموضوع ٨-٠١ لتحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن أكثر الطرق فاعلية لتحقيق هذا الهدف هي تعديل مقاييسها لتكون أكثر توافقاً مع الأسلوب في الموضوع ٨-٠١.

إستنتاج٢١ قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه يجب عليها إلى أقصى حد ممكن تبني الصياغة الفعلية من الموضوع ٨-٠١ مع مراعاة الإختلافات بين معيار المحاسبة الدولي ١٧ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٣، وتوصلت إلى أن الإختلافات في الصياغة لن تزيد التقارب ومن المحتمل أن تسبب الإرباك، وبناءاً على ذلك فإن الفقرات ٧-٩ هي فعليا مطابقة للموضوع ٨-٠١ بإستثناء أن:-

(أ) التفسير يستخدم المصطلح "أصل" وليس "ممتلكات أو مصانع أو معدات كما في الموضوع ٨-٠١، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن معيار المحاسبة الدولي ١٧ يغطي سلسلة أوسع من عقود الإيجار مما يغطيه بيان معايير المحاسبة المالية ١٣، وأنه لا يوجد سبب لتقييد هذا التفسير ليقتصر فقط على بنود الممتلكات أو المصانع أو المعدات.

(ب) تم التعبير عن العبارة "أكثر من مقدار ضئيل من الإنتاج" في الموضوع ٨-٠١ على أنها "أكثر من مقدار غير مادي من الإنتاج"، ويعود ذلك إلى أن العبارة الأخيرة هي الشكل الأكثر شيوعا بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولذلك فهي متوافقة مع المعايير الأخرى، على أنه في هذا السياق تقصد لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن يكون للتعبير "ضئيل" والتعبير "غير مادي" نفس المعنى.

إستنتاج٢٢ وبإستثناء التعديلات الصغيرة على صياغة المقياس الأول في مسودة التفسير د٣ فإن أثر التقارب بشكل كامل مع المقاييس في الموضوع ٨-٠١ لتحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار هو أن المقياسين الثاني والثالث في مسودة التفسير د٣ تم إستبدالهما بمقياس واحد يتطلب أن ينقل الترتيب إلى المشتري الحق في السيطرة على إستعمال الأصل المعني.

إستنتاج٢٣ بالرغم من أن المتطلبات لتحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار هي نفسها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام في الولايات المتحدة الأمريكية فإن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تؤكد أن أي عقد إيجار يحدده التفسير يمكن أن يعالج محاسبياً بشكل مختلف بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام في الولايات المتحدة الأمريكية بسبب وجود إختلافات بين معايير عقود الإيجار الخاصة بها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تنفيذ الترتيب يعتمد على إستعمال الأصل المحدد (الفقرتان ٧ و٨)

إستنتاج٢٤ وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن الأصل المعني بحاجة إلى تحديده في الترتيب حتى يكون هناك عقد إيجار، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعـداد التقـارير المالية إلى أن هذا يتبع تعريف عقد الإيجار الذي يشير إلى "الحـق فـي إسـتعمال أصـل" (التأكيـد مضاف)، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن الإعتماد علـى أصل محدد بشكل دقيق هو خاصية تميز عقد الإيجار عن الترتيبات الأخرى التي تنقل أيضاً حقوقاً في إستعمال الأصول ولكنها ليست عقود إيجار (على سبيل المثال بعض ترتيبات الخدمة).

إستنتاج٢٥ على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تحديد الأصل في الترتيب لـيس بحاجة لأن يكون صريحاً، بل إنه يمكن أن تحدد الحقائق والظروف ضمنياً الأصل لأنـه لـن يكـون مجديا إقتصادياً أو ممكناً عملياً بالنسبة للمزود أن يؤدي إلتزامه بتوفير إستعمال أصول بديلة، والأمثلة على متى يمكن تحديد الأصل ضمنياً هو عندما يمتلك المزود فقط أصلاً مناسـباً واحـداً، والأصـل المستخدم لتنفيذ العقد بحاجة لأن يكون في موقع معين أو مختص في إحتياجات المشتري، والمزود هو منشأة ذات غرض خاص تم تكوينها لغرض محدود.

إستنتاج٢٦ أشار بعض المجاوبين لمسودة التفسير د٣ إلى أن أثر المقياس الأول هو أن محاسبة *المشتري* يمكن أن تعتمد على كيفية إختيار المزود لتنفيذ الترتيب، وأشاروا إلى أنه قد لا يكون *للمزود* سيطرة على ذلـك لأن (من ناحية الشكل) المشتري تعاقد من أجل الإنتاج. كان بعض المجاوبين كذلك قلقين بسبب عـدم وجود إمكانية المقارنة لأن الترتيبات المماثلة لإنتاج الأصل من الممكن معالجتهـا محاسـبياً بـشكل مختلف حسب ما إذا كانت تعتمد على إستعمال أصل محدد.

إستنتاج٢٧ إستجابة للملاحظة الأولى من هذه الملاحظات أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقـارير المالية إلى أن كيفية إختيار المنشأة الحصول على منتج تحدد عادة المعالجة المحاسبية، علـى سـبيل المثال المنشأة التي تحتاج إلى طاقة قد تختار استئجار مصنع طاقة أو الربط مع الشبكة، وينـتج عـن الخيارين معالجة محاسبية مختلفة، وبالرغم من أنه في مثال المجاوبين الإختيار هو للمزود (ولـيس للمشتري) فقد توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الأمر الهام هـو الوضع النهائي للمنشأة (أي هل هناك عقد إيجار؟) وليس كيف حصلت على ذلك المركـز (أي هـل إختارت تلك النتيجة أو فرضت عليها).

إستنتاج٢٨ إستجابة للملاحظة الثانية أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنـه مـن المهم إعتبار الأثر المشترك للمقياس في التفسير وليس إعتبار المقاييس فردياً، وعندما قامـت لجنـة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بإعادة النظر في الإقتراحات في مسودة التفـسير د٣ ومتطلبات الموضوع ٨-٠١ توصلت إلى أنه في سياق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الحاليـة التي لا يتم فيها بشكل عام محاسبة العقود القابلة للتنفيذ يحدد التفسير العقود (أو عنصر فيهـا) التـي تتطلب الإعتراف فيها بالنسبة للمشتري (إذا تم تلبية تعريف عقد الإيجار التمويلي)، وتوصـلت لجنـة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تحديد ومحاسبة عنصر عقد الإيجـار يمثـل تحسنا في الممارسة المحاسبية الحالية.

الترتيب الذي ينقل حقاً بإستعمال الأصل (الفقرة ٩)

إستنتاج٢٩ بإتباع الموضوع ٨-٠١ يحدد التفسير أنه يمكن نقل حق الإستعمال إذا تم تلبية مقيـاس واحـد مـن المقاييس الثلاثة.

إستنتاج٣٠ يتناول المعيار الأول والثاني قدرة المشتري على السيطرة الفعلية على إستخدام الأصل المعني، إما من خلال العمليات أو الوصول، بينما يحصل على أكثر من مقدار غير مادي من إنتاج الأصل أو السيطرة عليه، فعلى سبيل المثال من الممكن إظهار قدرة المشتري على تشغيل الأصل من خلال قدرته على توظيف أو إنهاء خدمة أو إستبدال مشغل الأصل أو قدرته على تحديد سياسات وإجراءات تشغيل هامة في الترتيب (بالمقارنة مع الحق في مراقبة أنشطة المزود) مع عدم تمتع المزود بالقدرة على تغيير هذه السياسات والإجراءات.

إستنتاج٣١ في مسودة التفسير د٣ أوضحت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنها لا تعتبر قدرة المشتري على التشغيل الفعلي للأصل المعني أنها تحدد ما إذا كان حق الإستخدام قد تم نقله، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن مدراء الأصول "يشغلون" الأصول، ولكن هذا لا ينقل بالضرورة حق الإستعمال، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أنه بموجب الموضوع ٨-٠١ بالإضافة إلى القدرة على تشغيل الأصل فإن على المشتري أخذ أكثر من مقدار ضئيل من الإنتاج، ووافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه في مثل هذه الحالات ينقل الترتيب حق الإستعمال.

إستنتاج٣٢ اتفقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع "لجنة العمل للمواضيع الطارئة" على أنه تم نقل حق الإستعمال في الترتيبات التي يكون للمشتري فيها القدرة على السيطرة فعليا على إستعمال الأصل المعني من خلال الوصول إليه (بينما يحصل على أكثر من مقدار ضئيل من إنتاج الأصل أو يسيطر عليه)، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه في مثل هذه الترتيبات سيكون للمشتري القدرة على تقييد وصول الآخرين إلى المنافع الإقتصادية للأصل المعني.

إستنتاج٣٣ يتناول المقياس الثالث تحديد ما إذا كان حق للإستعمال قد تم نقله إذا كان المشتري يأخذ كل الإنتاج أو كل الإنتاج بشكل جوهري أو منفعة أخرى للأصل المعني.

إستنتاج٣٤ كما أشير سابقاً حددت مسودة التفسير د٣ بالمثل أنه من الممكن نقل حق الإستعمال في الترتيبات التي يوجد فيها فقط إحتمال بعيد بأن تستطيع أطراف أخرى أخذ أكثر من مقدار غير مادي من إنتاج الأصل، وبين المجاوبين الذين إختلفوا مع الإقتراحات في مسودة التفسير د٣ أن هذا المقياس هو الأكثر إثارة للقلق، ولم يوافقوا في بعض الظروف المحددة على أن حق المشتري في الحصول على الإنتاج من أصل من الممكن مساواته مع حق إستعمال ذلك الأصل، وكان من بين الحجج التي قدمت للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما يلي:-

(أ) إن حق الإستعمال يتطلب أن يكون للمشتري القدرة على السيطرة على الطريقة التي يتم بها إستعمال الأصل المعني أثناء فترة الترتيب، على سبيل المثال حق موظفي المشتري في المساعدة أو الإشراف على تشغيل الأصل.

(ب) إلى جانب الحق في الإنتاج يحتاج المشتري أن تكون له السيطرة على وضع تسليم الإنتاج، وبكلمات أخرى هو أيضاً بحاجة للقدرة على تحديد متى يتدفق الإنتاج، وخلافاً لذلك هو ببساطة يستهلك إنتاج الأصل المعني ولا يستخدم الأصل في أعماله.

(ج) في معظم ترتيبات التزويد لا يكون للمشتري إمكانية الوصول إلى المصنع في حالة تقصير المزود ولكنه يستلم تعويضا عن الأضرار، وعدم وجود هذا الحق يشير إلى أنه لم يكن هناك

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عقد إيجار، وإذا إحتوى الترتيب على عقد إيجار فإنه سيكون للمشتري القـدرة علـى إسـتلام الإنتاج من المصنع في الترتيب بإستبدال المزود الأصلي بمقدم آخر للخدمة.

(د) تستبعد مسودة التفسير د٣ "المخاطر والمكافآت المرتبطة مع ملكية" الأصل عند تحديد مـا إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار، وبناءاً على ذلك فإن الترتيبات التي يحتفظ فيها المـزود إلى حد كبير بكافة مخاطر ومكافآت التشغيل وملكية الأصل من الممكن اعتبارها أنها تحتـوي على عقود إيجار، غير أنه في هذه الترتيبات قد يكون للتدفقات النقدية للمزود إحتمـال أكبـر للتغير من مؤجر "صادق" ومن الممكن أن يطلب المزود مقابلاً أعلى إلى حد كبير مـن سـعر السوق للمؤجر.

إستنتاج٣٥ أثناء إعادة مناقشات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أعادت اللجنة تأكيد رأيهـا بأن المشتري الذي يأخذ بشكل جوهري كل الإنتاج من الأصل له القدرة على تقييد وصول الآخـرين إلى الإنتاج من ذلك الأصل، وبناءاً على ذلك للمشتري حق الإستعمال لأنه يسيطر على الوصول إلى المنافع إقتصادية التي سيتم إشتقاقها من الأصل، لذلك لم توافق لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعـداد التقارير المالية على أن غياب القدرة على السيطرة فعلياً على الطريقة التي تتم فيها إستعمال الأصـل يمنع وجود حق الإستعمال (بالرغم من أنه كما أشير سابقاً قد تدل هذه القدرة على أن حق الإستعمال قد تم نقله).

إستنتاج٣٦ فيما يتعلق بالنقاط الأخرى أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى ما يلي:-

(أ) أن المشتري الذي يأخذ بشكل جوهري كل الإنتاج من الأصل في الحالات التـي يكـون فهـا مستبعداً أن يكون الآخرين يأخذون مقداراً أكثر من ضئيل من الإنتاج يحدد في الواقـع متـى يتدفق الإنتاج.

(ب) في معظم عقود الإيجار البسيطة فإن أي مستأجر ينهي عقد الإيجار بسبب تخلف المؤجر لـن يكون له بعد ذلك إمكانية الوصول إلى الأصل، إلى جانب ذلك في العديد من عقود الإيجار التي تحتوي على كل من حق الإستعمال وعنصر خدمة لا يسري عقد الخدمة ذي العلاقـة بـشكل مستقل (على سبيل المثال لا يستطيع المستأجر إنهاء عنصر الخدمة لوحدة)، وفي الحقيقـة أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلـى أن حـق المـشتري فـي التعويض عن الأضرار في حالة تخلف المزود يدل على أنه تم في الأصل نقل حق الإسـتخدام وأن المزود يقوم بتعويض المشتري عن سحب ذلك الحق.

(ج) أن المخاطر والمكافآت هي بشكل عام مناسبة لتحديد تصنيف عقد الإيجار وليس مـا إذا كـان الترتيب هو عقد إيجار، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه في العديد من عقود الإيجار التشغيلية البسيطة قصيرة الأجل يحتفظ المؤجر بـشكل جـوهري بكافة المخاطر والمكافآت. وحتى ولو كان من المرغوب فيه تحديد أن مـستوى معـين مـن المخاطر والمكافآت بحاجة لتحويله حتى يكون هناك عقد إيجار فقط كانـت لجنـة تفـسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في شك بأنه يمكن تفعيل هذا المقياس، وبرغم ذلك فـإن الترتيب الذي ينقل حق إستخدام أصل سينقل أيضاً مخاطر ومكافآت معينة ملازمـة للملكيـة، وبناءاً على ذلك من الممكن أن يدل تحويل مخاطر ومكافآت الملكية على إن الترتيب ينقل حق إستخدام الأصل، فعلى سبيل المثال إذا نص سعر ترتيب ما على رسم ثابـت للطاقـة مـصمم لإستعادة الإستثمار الرأسمالي للمزود في الأصل المعني فإن السعر قد يكون دليلاً مقنعاً علـى

أنه من المستبعد أن أطرافاً أخرى بإستثناء المشتري ستأخذ مقداراً أكثر غير مادي من الإنتـاج أو منفعة أخرى سينتجها أو يولدها الأصل وأن المقياس في الفقرة ٩ (ج) قد تمت تلبيته.

إستنتاج٣٧ عند تبني الأسلوب من الموضوع ٨-٠١ حددت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن الترتيب لكل الإنتاج أو بشكل جوهري كل الإنتاج من أصل محدد لا ينقل حق إستخدام الأصـل إذا كان السعر الذي سيدفعه المشتري محدداً تعاقدياً لوحدة الإنتاج أو مساوٍ لسعر السوق الحـالي لوحـدة الإنتاج في وقت تسليم الإنتاج، ويعود ذلك إلى أنه في مثل هذه الحالات يدفع المشتري مقابل المنتج أو الخدمة وليس مقابل حق إستعمال الأصل، وقد إقترحت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في مسودة التفسير د٣ إجراء تمييز مماثل بجمع المقياس الثاني والمقياس الثالث (أنظر الفقـرة إستنتاج ١٥ (ب) و(ج) أعلاه).

إستنتاج٣٨ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا أن تفسيرها قد يؤدي إلـى ترتيبـات الأخذ -أو- الدفع التي يلتزم فيها المشترون بشراء كل الإنتاج بشكل جوهري من الأصـول المعينـة التي حددت بأنها تحتوي على عقود إيجار، ويعود ذلك إلى أنه في مثل هذه الترتيبات يقوم المـشتري بإجراء الدفعات للوقت الذي يتم فيه توفير الأصل المعني للإستعمال وليس على الإستعمال أو الإنتـاج الفعلي (مما ينجم عنه أن سعر الترتيب ليس ثابتاً لوحدة الإنتاج وليس مساوياً لسعر الـسوق الحـالي لوحدة الإنتاج)، وفي العديد من ترتيبات الأخذ -أو- الدفع المشتري ملزم تعاقدياً لأن يـدفع للمـزود بغض النظر ما إذا كان المشتري يستعمل الأصل المعني أو يحصل على الإنتاج من ذلـك الأصـل، وبناءاً على ذلك تتم الدفعات مقابل حق إستخدام ذلك الأصل، وقد وافقت لجنـة تفـسيرات المعـايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن الأثر الكلي لترتيب الأخذ -أو– الدفع هذا مماثـل لأثـر عقـد الإيجار بالإضافة إلى العقود الخاصة بالخدمات والإمدادات ذات العلاقة (مثل عقود تـشغيل الأصـل وشراء المدخلات).

إستنتاج٣٩ شارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه إذا كان الترتيب يحتـوي علـى عقد إيجار وعقد الإيجار هو عقد إيجار تشغيلي فإن تطبيق التفسير من المحتمل أن يؤدي للإعتـراف بنفس الأصول والإلتزامات والمصروفات كما لو أنه لم يتم تحديد عقد إيجار، غير أن لجنة تفـسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أن معيار المحاسبة الدولي ١٧ يتطلب أن يعتـرف المؤجرون والمستأجرون بدفعات عقد الإيجار التشغيلي على أساس القسط الثابت على مدى فترة عقـد الإيجار (إلا إذا كان هناك أساس منهجي آخر أكثر تمثيلاً للنمط الزمني للمنفعة المشتقة مـن الأصـل المؤجر)، وهكذا فإن التعديلات على وضع الإعتراف بالدفعات عن عنصر عقد الإيجـار قـد تكـون مطلوبة في بعض الحالات. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أنه كثيراً ما ينجم عن التفسير إفصاح إضافي لأن معيار المحاسبة الدولي ١٧ يتطلب أن ينصح المـؤجر والمستأجر عن الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار المستقبلية، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدوليـة لإعداد التقارير المالية إلى أنه بالنسبة للمشتري تمثل الترتيبات التي نوقشت في التفسير بشكل نموذجي الإلتزامات المستقبلية الهامة، ومع ذلك فإن هذه الإلتزامات غير مطلوبا بشكل محدد أن يتم الإفـصاح عنها في البيانات المالية من قبل معايير بإستثناء معيار المحاسبة الدولي ١٧، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن إدخال هذه الترتيبات ضمن نطـاق معيـار المحاسـبة الدولي ١٧ سيزود مستخدمي البيانات المالية بالمعلومات المناسبة المفيـدة لتقيـيم مـلاءة المـشتري وسيولته وقدرته على التكيف، وقد أقرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقـارير الماليـة أن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها قد تتعلق فقط بعنصر عقد الإيجار في الترتيب، إلا إنها وافقت على أنه سيكون خارج نطاق هذا التفسير تناول الإفصاح عن العقود القابلة للتنفيذ بشكل أكثر عمومية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تقييم أو إعادة تقييم ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجـار (الفقرتـان ١٠ و١١)

إستنتاج٤٠ في مسودة التفسير د٣ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تقييم ما إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار يجب أن يتم في بدء الترتيب على أسـاس الحقـائق والظـروف القائمة في ذلك الوقت، وبما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٧ يجب إعادة تقييم الترتيب فقط إذا كان هناك تغيير في أحكام الترتيب، وذلك بموجب مسودة التفسير د٣ فإن المزود الذي حصل لاحقاً علـى أصول إضافية يستطيع بها تنفيذ الترتيب لن يقوم بإعادة تقييم الترتيب.

إستنتاج٤١ اختلف بعض المجاوبين مع هذا الإستنتاج وقدموا الحجة بأن القياس Analogy مع المتطلبات لإعادة تصنيف عقد إيجار في معيار المحاسبة الدولي ١٧ لم يكن مناسباً لأن هدف التفسير هو تحديد مـا إذا كان الترتيب هو ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧، وأشاروا إلى أنه حيث أن ذلك يعتمد علـى عوامل مثل ما إذا كان الترتيب يعتمد على أصل معين فإنه من المنطقي أنه تكون إعادة التقييم مطلوبة إذا تغيرت هذه العوامل.

إستنتاج٤٢ اقتنعت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بهذه الحجة وتوصلت إلى أنهـا تفـوق الإهتمامات التي عبرت عنها مسودة التفسير د٣ وأنه يعتبر أمراً مرهقاً أن تطلب أن يعيد المـشترون تقييم الترتيبات. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن إقتراحهـا في مسودة التفسير د٣ كان مختلفاً عن الموضوع ٠١-٨، وإذا أخذنا في الإعتبار أن لجنة تفـسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عدلت أسلوبها ليتلاءم مع الموضـوع ٠١-٨ فقد قررت اللجنة أنه يجب أيضاً تحديد نفس المعاملة مثل الموضـوع ٠١-٨ لإعادة التقييم.

إستنتاج٤٣ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المتطلبات في الفقرتين ١١و ١٢ تتعلقان فقط بتحديد متى يجب إعادة تقييم الترتيب، وأنها لا تغير متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٧، وبذلك إذا طلب إعادة تقييم ترتيب يحتوي على عقد إيجار ووجد أنه لا زال يحتوي على عقد إيجـار فإنه تتم إعادة تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي فقط إذا طلبـت ذلك الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ١٧.

فصل الدفعات عن عقد الإيجار عن الدفعات الأخرى (الفقرات ١٢-١٥)

إستنتاج٤٤ إقترحت مسودة التفسير د٣ ويتطلب التفسير أن يتم فصل الدفعات في ترتيب يحتوي على كل من عقد إيجار وعناصر أخرى (على سبيل المثال الخدمات) إلى دفعات لعقد الإيجـار ودفعـات للعناصـر الأخرى على أساس قيمها العادلة النسبية، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعـداد التقـارير المالية إلى أن القيمة العادلة هي أكثر تمثيلاً مناسباً وصادقاً للإقتصاديات المعنية للعملية.

إستنتاج٤٥ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هذا المتطلب قد يكون أثر إرهاقا للمشترين من المزودين، وبشكل خاص عندما لا يكون للمشتري إمكانية الوصـول إلـى معلومـات التسعير للمزود، وبناءاً على ذلك وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه يجب عليها تقديم بعض الإرشادات لمساعدة المشترين في فصل عقود الإيجار من العناصر الأخـرى في الترتيب، وبرغم ذلك أقرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه في حـالات نادرة قد يكون من غير العملي بالنسبة للمشتري فصل الدفعات بشكل موثوق بـه، وأشـارت لجنـة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه إذا كانت الحالة كذلك وكان عقد الإيجار عقـد إيجار تمويلي فإن متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٧ عندئذ ستضمن أن المشتري لن يرسل مبلغـاً أكبر من القيمة العادلة للأصل (حيث أن الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ تتطلب أن يعترف المستأجر بأصل عقد إيجار تمويلي بمقدار القيمة العادلة للممتلكات المؤجرة، أو إذا كانت أقل بمقـدار القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات عقد الإيجار)، وتبعاً لذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير لدوليـة لإعداد التقارير المالية تحديد أنه في هذه الحالات يجب أن يعترف المشتري بالقيمة العادلـة للأصـل

المعني مثل الأصل المؤجر، وإذا كان عقد الإيجار عقد إيجار تشغيلي وليس من العملي فصل الدفعات بشكل موثوق به فقد وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كتسوية عملية أن على المشتري الإفصاح عن كافة الدفعات بموجب الترتيب عند الإفصاح عن الحد الأدنى من دفعات عقد الإيجار وبيان أن هذه تشمل أيضاً الدفعة عن العناصر الأخرى في الترتيب.

إستنتاج٤٦ أشار بعض المجاوبين لمسودة العرض د٣ إلى أنه إذا لم ينفصل مشترٍ في عقد إيجار تشغيلي الدفعات فإن فائدة الإفصاحات المطلوبة في معيار المحاسبة الدولي ١٧ ستنخفض، ووافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن الحد الأدنى من دفعات عقد الإيجار كثيراً ما يستعمله مستخدموا البيانات المالية لتقدير قيمة الأصول المحتفظ بها بموجب عقود الإيجار التشغيلي، وبناءاً على ذلك توصلت إلى أن دفعات عقد الإيجار التي تشمل أيضاً دفعات عن عناصر أخرى يجب الإفصاح عنها بشكل منفصل.

الإنتقال (الفقرة ١٧)

إستنتاج٤٧ إقترحت مسودة التفسير د٣ ويتطلب التفسير التطبيق بأثر رجعي، وإقترح بعض المستجيبين أنه يجب تطبيق التفسير فقط على الترتيبات الجديدة التي تبدأ بعد تاريخ نفاذه، وقد قدمت حجتان رئيسيتان دعماً لهذا الرأي:-

(أ) تحقيق التقارب مع الموضوع ٨-٠١ (الذي ينطبق على الترتيبات التي تبدأ أو تم تعديلها بعد بداية فترة تقديم التقارير التالية للمنشأة التي تبدأ بعد ٢٨ مايو ٢٠٠٣)؛ و

(ب) تسهيل الإنتقال، وبشكل خاص في حالة الترتيبات الأطول التي بدأت قبل بضعة سنوات وحيث قد يكون من الصعب إجراء التقييمات التي تتطلبها مسودة التفسير د٣ بأثر رجعي.

إستنتاج٤٨ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن ملخصات "لجنة العمل للمواضيع الطارئة" يتم تطبيقها عادة بأثر رجعي، وبالمقارنة مع ذلك يتم تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (بما في ذلك التفسيرات) بأثر رجعي حسب المبدأ المبين في معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*"، ولم تستطع لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رؤية أية حجة مجبرة للخروج عن هذا المبدأ. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أنه ما لم يكن عليها أن تحدد بالضبط نفس تاريخ النفاذ مثل الموضوع ٨-٠١ (والذي كان قبل نشرة مسودة التفسير د٣) فإنه مع ذلك ستنشأ مطابقة للبنود مع المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام في الولايات المتحدة الأمريكية.

إستنتاج٤٩ إلى جانب ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن استمرار بعض الترتيبات لعدة سنوات أكد على الحاجة إلى التطبيق بأثر رجعي، وبدون التطبيق بأثر رجعي من الممكن أن المنشأة تقوم بمحاسبة الترتيبات المماثلة بشكل مختلف لعدة سنوات مع ما ينجم عن ذلك من عدم إمكانية المقارنة وما يتبعها من آثار.

إستنتاج٥٠ غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كانت متعاطفة بشأن الصعوبات التي يثيرها التطبيق بأثر رجعي بشكل كامل، وبشكل خاص إمكانية الرجوع إلى الفترات الماضية ومن المحتمل لعدة سنوات وتحديد ما إذا كانت المقاييس قد تم تلبيتها في ذلك الوقت، وبالرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ٨ ينص على الإعفاء من التطبيق بأثر رجعي في الحالات التي تكون فيها هذه المعالجة غير عملية فقد قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنها يجب أن توفر إعفاء إنتقالياً للمعدين الحاليين للمعايير الدولية لإعداد للتقارير المالية في التفسير نفسه، وتؤكد لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن هذا الإعفاء لا يغير متطلبات الإنتقال لمعيار المحاسبة الدولي ١٧، وبناءاً على ذلك إذا تحدد أن الترتيب يحتوي على عقد إيجار فإن على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ منذ بدء الترتيب.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير ٥
للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناتجة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة حتى ١٧ يناير ٢٠٠٨.

لقد تم وضع تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٥ "*الحقوق في الحصص الناجمة عن صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي*" من قبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتم إصداره من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ٢٠٠٤.

تم تعديل أساس الإستنتاجات ليعكس التعديلات التي تمت على معيار المحاسبة الدولي ١ " *عرض البيانات المالية*" في سبتمبر ٢٠٠٧.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

التفسير ٥ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي

	الفقرات
الخلفية	**١-٣**
النطاق	**٤-٥**
المواضيع	**٦**
الإجماع	**٧-١٣**
محاسبة حصة في الصندوق	**٧-٩**
محاسبة الإلتزامات لعمل مساهمات إضافية	**١٠**
الإفصاح	**١١-١٣**
تاريخ النفاذ	**١٤**
الإنتقال	**١٥**
ملحق	
التعديل على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ***"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"***	
أساس الاستنتاجات لتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية٥	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تحتوي الفقرات ١-١٥ والملحق على التفسير ٥ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *"الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي"*، ويرافق التفسير ٥ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أساس الإستنتاجات، وتحتوي الفقرات ٢، ٧-١٧ من *مقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية٥
الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*"
- معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*"
- معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "*المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة*"
- معيار المحاسبة الدولي ٣١ "*الحصص في المشاريع المشتركة*"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)
- التفسير – ١٢ "*توحيد البيانات المالية للمنشآت ذات الغرض الخاص*" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤)

الخلفية

١ إن غرض صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي، المشار إليها فيما بعد "صناديق الإزالة" أو "الصناديق" هو فصل الأصول لتمويل بعض أو كافة مصاريف إزالة مصنع (مثل مصنع نووي) أو معدات معينة (مثل السيارات) أو استعادة أرض بها مناجم المشار إليهما معاً بـ "الإزالة" decommissioning.

٢ يجوز أن تكون المساهمات في هذه الصناديق اختيارية أو مطلوبة بموجب الأنظمة أو القوانين، وقد يكون للصناديق أحد الهياكل التالية:-

(أ) صناديق ينشئها مساهم واحد لتمويل إلتزاماته الخاصة بالإزالة، سواء لموقع معين أو لعدد من المواقع الموزعة جغرافياً.

(ب) صناديق ينشئها مساهمون متعددون لتمويل إلتزاماتهم الفردية أو المشتركة الخاصة بالإزالة عندما يكون للمساهمين حق في التعويض reimbursement عن مصاريف الإزالة إلى مدى مساهماتهم بالإضافة إلى أية أرباح فعلية من هذه المساهمات مطروحا منها حصتهم في تكاليف إدارة الصندوق، ومن الممكن أن يكون على المساهمين إلتزام بعمل مساهمات إضافية، على سبيل المثال في حالة إفلاس مساهم آخر.

(ج) صناديق ينشئها مساهمون متعددون لتمويل إلتزاماتهم الفردية أو المشتركة الخاصة بالإزالة عندما يكون المستوى المطلوب للمساهمات مبني على النشاط الحالي لمساهم – والمنفعة التي يحصل عليها ذلك المساهم مبنية على نشاطه السابق، ففي هذه الحالات هناك عدم تلاؤم محتمل بين مبلغ المساهمات التي يقوم بها مساهم (بناءاً على النشاط الحالي) والقيمة القابلة للتحقيق من الصندوق (بناءاً على النشاط السابق).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٣ لهذه الصناديق بشكل عام الخصائص التالية:-

(أ) يقوم بإدارة الصناديق بشكل منفصل أمناء مستقلون trustees.

(ب) تقوم المنشآت (المساهمون) بعمل مساهمات في الصندوق يتم إستثمارها في سلسلة من الأصول التي يمكن أن تشمل كلاً من إستثمارات في أدوات الملكية وحقوق الملكية وهي متوفرة للمساعدة في دفع تكاليف الإزالة للمساهمين، ويحدد الأمناء كيفية إستثمار المساهمات ضمن القيود التي تحددها الوثائق الحاكمة وأي تشريع أو أنظمة أخرى منطبقة.

(ج) يحتفظ المساهمون بإلتزام دفع تكاليف الإزالة، على أن المساهمين يستطيعون الحصول على تعويض لتكاليف الإزالة من الصندوق حتى الحد الأدنى من تكاليف الإزالة التي تم تكبدها وحصة المساهم في أصول الصندوق.

(د) يمكن أن يكون للمساهمين إمكانية وصول مقيدة أو لا تكون لديهم هذه الإمكانية لأي فائض في أصول الصندوق يزيد عن تلك المستخدمة لمواجهة تكاليف الإزالة المؤهلة.

النطاق

٤ ينطبق هذا التفسير على المعالجة المحاسبية في البيانات المالية لمساهم أو الخاصة بالحصص الناجمة من صناديق الإزالة التي لها الخاصتين التاليتين:-

(أ) تتم إدارة الأصول بشكل منفصل (إما بالإحتفاظ بها في منشأة قانونية منفصلة أو كأصول معزولة ضمن منشأة أخرى)؛ و

(ب) حق المساهم في الوصول إلى الأصول مقيد.

٥ إن الحصة المتبقية في صندوق التي تتعدى حق التعويض، مثل حق تعاقدي في التوزيعات عندما تتم كافة أعمال الإزالة أو عند تصفية الصندوق قد يكون أداة حقوق ملكية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وليس ضمن نطاق هذا التفسير.

المواضيع

٦ فيما يلي المواضيع التي يتم تناولها في هذا التفسير:-

(أ) كيف يجب على المساهم إجراء المعالجة المحاسبية لحصته في الصندوق؟

(ب) عندما يكون على المساهم إلتزام بعمل مساهمات إضافية، على سبيل المثال في حالة إفلاس مساهم آخر، كيف يجب أن تكون المعالجة المحاسبية لهذا الإلتزام؟

الإجماع

محاسبة حصة في الصندوق

٧ على المساهم الإعتراف بإلتزامه الخاص بدفع تكاليف الإزالة كإلتزام، والإعتراف بحصته في الصندوق بشكل منفصل، ما لم يكن المساهم غير مسؤول عن دفع تكاليف الإزالة حتى ولو لم يقم الصندوق بالدفع.

٨ على المساهم تحديد ما إذا كانت له سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير هام على الصندوق بالرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي ٢٧ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ والتفسير– ١٢، فإذا كان للمساهم ذلك فإن عليه إجراء المعالجة المحاسبية لحصته في الصندوق حسب هذه المعايير.

٩ إذا لم يكن للمساهم سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير هام على الصندوق فإن على المساهم الإعتراف بحق إستلام تعويض من الصندوق كتعويض حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، وسيتم قياس هذا التعويض بمقدار ما يلي، أيهما أقل:-

(أ) مبلغ إلتزام الإزالة المعترف به؛ و

(ب) حصة المساهم في القيمة العادلة لصافي أصول الصندوق التي تعزى للمساهمين.

يجب الإعتراف بالتغيرات في القيمة المسجلة لحق إستلام تعويضات بإستثناء المساهمات في الصندوق والدفعات منه وذلك في الربح أو الخسارة في الفترة التي تحدث فيه هذه التغيرات.

محاسبة الإلتزامات لعمل مساهمات إضافية

١٠ عندما يكون على المساهم إلتزام بعمل مساهمات إضافية محتملة، على سبيل المثال في حالة إفلاس مساهم آخر، أو إذا انخفضت قيمة الأصول الإستثمارية التي يحتفظ بها الصندوق إلى الحد الذي تصبح فيه غير كافية لتلبية إلتزامات الصندوق للتعويض فإن هذا الأمر هو إلتزام محتمل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧، وعلى المساهم الإعتراف بإلتزام فقط إذا كان من المحتمل أنه سيتم عمل مساهمات إضافية.

الإفصاح

١١ على المساهم الإفصاح عن طبيعة حصته في صندوق وأية قيود على الوصول إلى الأصول في الصندوق.

١٢ عندما يكون على المساهم إلتزام بعمل مساهمات إضافية محتملة ليست معترف بها كإلتزام (أنظر الفقرة ١٠) فإن عليه عمل الإفصاحات المطلوبة في الفقرة ٨٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

١٣ عندما يقوم المساهم بإجراء المعالجة المحاسبية لحصته في الصندوق حسب الفقرة ٩ فإن عليه عمل الإفصاحات المطلوبة في الفقرة ٨٥ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تاريخ النفاذ

١٤ على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق الأبكر، وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١يناير ٢٠٠٦ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

الإنتقال

١٥ يجب إعتبار التغيرات في السياسات المحاسبية حسب المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ٨.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملحق

التعديل على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *" الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*

يجب تطبيق التعديل في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق التعديل لتلك الفترة الأبكر.

*****

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند دمج التفسير الصادرة في عام ٢٠٠٤ في معيـار التقريـر الدولي١ الصادر في أو بعد ١٦ ديسمبر ٢٠٠٤.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات
لتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٥

إن أساس الإستنتاجات هذا يرافق التفسير ٥، ولكنه ليس جزءاً منه.

تم تعليم النص الأصلي ليعكس المراجعة التي تمت لمعيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" في عام ٢٠٠٧: تم وضع سطر أسفل النص الجديد ووضع سطر خلال النص المحذوف.

مقدمة

إستنتاج١ يلخص أساس الإستنتاجات اعتبارات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الوصول إلى إجماع لها، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وزناً أكبر لبعض العوامل من عوامل أخرى.

الخلفية (الفقرات ١-٣)

إستنتاج٢ تم إعلام لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن عدداً متزايداً من المنشآت التي عليها إلتزامات إزالة تساهم في صندوق منفصل تم إنشاؤه للمساعدة في تمويل هذه الإلتزامات، كما تم إعلام لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بنشوء أسئلة في الممارسة بشأن المعالجة المحاسبية للحصص في هذه الصناديق، وأن هناك خطر تطور ممارسات متشعبة، وبناءاً على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يجب عليها توفير الإرشادات للمساعدة في الإجابة على الأسئلة في الفقرة ٦، وبشكل خاص بشأن محاسبة الأصل الخاص بالحق في إستلام تعويض من صندوق، وبشأن موضوع ما إذا كان يجب توحيد الصندوق أو احتسابه كحقوق ملكية توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المتطلبات العادية لمعيار المحاسبة الدولية ٢٧ *"القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت التابعة"* أو التفسير – ١٢ *"توحيد البيانات المالية للمنشآت ذات الغرض الخاص"* أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ *" المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة"* أو معيار المحاسبة الدولي ٣١ *"الحصص في "المشاريع المشتركة"* تنطبق وأنه لا توجد حاجة لإرشادات تفسيرية، وقد نشرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تفسيرها المقترح في ١٥ يناير ٢٠٠٤ تحت عنوان د٤ صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي.

إستنتاج٣ تبين الفقرات ١-٣ الطرق التي يمكن بها أن تتخذ المنشآت الإجراءات لتمويل إلتزاماتها الخاصة بالإزالة، وهذه الطرق التي هي ضمن نطاق التفسير محددة في الفقرات ٤-٦.

النطاق (الفقرتان ٤، ٥)

إستنتاج٤ لم يعرف التفسير المقترح د٤ النطاق بشكل دقيق لأن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تعتقد أن المجموعة الكبيرة المتنوعة للخطط المستخدمة ستجعل أي تعريف غير مناسب، على أن بعض المجاوبين للتفسير المقترح د٤ لم يتفقوا مع ذلك وعلقوا بأن عدم وجود أي تعريف جعل من غير الواضح متى يجب تطبيق التفسير، ونتيجة لذلك حددت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية النطاق بتحديد الملامح التي تجعل ترتيباً صندوق إزالة، كما بينت الأنواع المختلفة من الصناديق والملامح التي قد تكون (أو لا تكون) موجودة.

إستنتاج٥ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا يجب عليها إصدار تفسير أوسع يتناول أشكالاً مشابهة للتعويض، أو ما إذا يجب عليها حظر تطبيق التفسير على حالات أخرى على أساس التشابه، وقد رفضت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أي توسيع في

النطاق، وقررت بدلاً من ذلك التركيز على الموضوع الذي تم إحالته لها، كما قررت اللجنة كذلك أنه لا يوجد سبب لحظر تطبيق التفسير على حالات أخرى بسبب التشابه، وهكذا تنطبق هرمية المقاييس في الفقرات ٧-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*، مما ينجم عنه محاسبة مماثلة للتعويضات بموجب الترتيبات التي لا تعتبر صناديق إزالة، ولكن لها خصائص مماثلة.

إستنتاج٦ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الملاحظات من المجاوبين بأن المساهم يمكن أن يكون له حصة في الصندوق تتعدى حقه في التعويض، وإستجابة لذلك أضافت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إيضاحاً بأن الحصة المتبقية في صندوق مثل حق تعاقدي بالتوزيعات عندما تتم الإزالة بكاملها أو عند تصفية الصندوق يمكن أن تكون أداة حقوق ملكية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *" الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*.

أساس للإجماع

محاسبة حصة في صندوق (الفقرات ٧-٩)

إستنتاج٧ توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن على المساهم الإعتراف بإلتزام، إلا إذا كان المساهم غير مسؤول عن دفع تكاليف الإزالة حتى ولو لم يقم الصندوق بالدفع، ويعود ذلك إلى أن المساهم يبقى مسؤولاً عن تكاليف الإزالة. إلى جانب ذلك يبين معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"* ما يلي:-

(أ) عندما تبقى المنشأة مسؤولة عن المصروف يجب الإعتراف بمخصص حتى حيث يكون التعويض متوفراً؛ و

(ب) إذا كان إستلام التعويض مؤكداً بالفعل عندما تتم تسوية الإلتزام عندئذ تجب معاملته كأصل منفصل.

إستنتاج٨ عند التوصل إلى أنه على المساهم الإعتراف بشكل منفصل بإلتزامه الخاص بدفع تكاليف الإزالة وحصته في الصندوق أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى ما يلي:-

(أ) لا يوجد حق مفروض قانونياً لإجراء تقاص بين الحقوق بموجب صندوق الإزالة وإلتزامات الإزالة، وكذلك إذا أخذنا في الإعتبار أن الهدف الرئيسي هو التعويض فإن من المحتمل أن التسوية ستكون صافية أو في نفس الوقت، وتبعاً لذلك فإن معاملة هذه الحقوق والإلتزامات على أنها مماثلة للأصول المالية والإلتزامات المالية لن ينجم عنها تقاص لأن مقاييس التقاص في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *" الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"*[*] لم تتم تلبيتها.

(ب) إن معاملة إلتزام الإزالة على أنه مماثل لإلتزام مالي لن ينجم عنه عدم إعتراف من خلال التصفية extinguishment، وإذا لم يتحمل الصندوق الإلتزام عن الإزالة فإن المقاييس في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لعدم الإعتراف بالإلتزامات المالية من خلال التصفية لم يتم تلبيتها، وفي أحسن الحالات يتصرف الصندوق كمبطل فعلي in-substance defeasance لا يؤهل لعدم الإعتراف بالإلتزام.

(ج) لن يكون من المناسب معاملة صناديق الإزالة على أنها مماثلة لصناديق التقاعد التي يتم عرضها مخصوماً منها الإلتزام ذو العلاقة، ويعود ذلك إلى أنه بالسماح بصافي عرض لخطط التقاعد في

[*] في أغسطس ٢٠٠٥، تم تعديل معيار المحاسبة الدولية ٣٢ ليصبح *" الأدوات المالية: العرض"*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*" بينت المنظمة السابقة لمجلس معايير المحاسبة الدولية وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية أنها تعتقد أن الوضع "فريد بالنسبة لخطط منافع الموظفين، ولم تقصد السماح بصافي العرض هذا للإلتزامات الأخرى إذا لم تتم تلبية الشروط في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ (معيار المحاسبة الدولي ١٩، أساس الإستنتاجات الفقرة إستنتاج ٦٨ ط).

إستنتاج٩ بالنسبة لمحاسبة حصة المساهم في الصندوق أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن بعض الحصص في الصناديق ستكون ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٧ أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ أو معيار المحاسبة الدولي ٣١ أو التفسير -١٢، وكما أشير في الفقرة أ٢ توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه في مثل هذه الحالات تنطبق المتطلبات العادية لهذه المعايير، ولا توجد حاجة لإرشادات تفسيرية.

إستنتاج١٠ خلافاً لذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن للمساهم أصل asset لحقه في إستلام مبالغ من الصندوق.

الحق في إستلام تعويض من صندوق والتعديل على نطـاق معيـار المحاسـبة الدولي ٣٩

إستنتاج١١ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الحالية هناك شكلان للتعويض تتم محاسبتهما بشكل مختلف:-

(أ) حق تعاقدي لإستلام تعويض على شكل نقد، وهذا يلبي تعريف الأصل المالي، وهو ضمن نطـاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ويصنف هذا الأصل المالي على أنه أصل مالي متوفر برسم البيـع (ما لم تتم محاسبته بإستخدام خيار القيمة العادلة) لأنه لا يلبي تعريفات الأصل المالي المحتفظ به للتجارة أو إستثمار محتفظ به حتى الإستحقاق أو قرض أو ذمة مدينة *.

(ب) حق في التعويض بإستثناء حق تعاقدي لإستلام نقد، وهذا لا يلبي تعريف الأصل المـالي، وهـو ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

إستنتاج١٢ توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن كلا شكلي التعويض هذين لهما آثار متماثلة اقتصاديا، وبناءاً على ذلك توفر المحاسبة لكلا الشكلين بنفس الطريقة معلومات مناسبة وموثوقة لمستخدم البيانات المالية، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أن هذا لم يبدوا ممكناً بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأن بعض هذه الحقوق هي ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وحقوق أخرى ليست كذلك، وبناءاً على ذلك طلبت من المجلس تعديل نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من أجل إستثناء الحقوق في التعويض عن المصروف المطلوب لتسوية:-

(أ) مخصص تم الإعتراف به حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

(ب) إلتزامات تم الإعتراف بها في الأصل كمخصصات حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، ولكنها لم تعد مخصصات لأن توقيتها أو مبلغها لم يعد غير مؤكد، والمثال على هذا الإلتزام هـو الإلتـزام

* إن الحصة في صندوق إزالة لا تلبي تعريف محتفظ بها للتجارة لأنها لم يتم إمتلاكها أو تكبدها بشكل رئيسي لغرض بيعهـا أو إعادة شرائها على المدى القريب، كما لا تلبي تعريف الإستثمار المحتفظ به حتى الإستحقاق لأنه ليس لها إستحقاق ثابـت أو قابل للتحديد. إلى جانب ذلك تستثنى الحصة في صندوق من تعريف القروض والذمم المدينة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ " حيث أنها حصة ممتلكة في أصول مشتركة ليست قروضا ولا ذمما مدينة".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الذي تم الإعتراف به أصلا كمخصص بسبب عدم التأكد بشأن توقيت التدفق النقـدي الـصادر، ولكن يصبح فيما بعد نوعاً آخر من الإلتزام لأن التوقيت الآن مؤكد.

إستنتاج١٣ وافق المجلس على هذا التعديل، وتم إدخاله في ملحق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥،* ونتيجة لذلك فإن جميع هذه الحقوق في التعويض هي ضمن معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

إستنتاج١٤ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الفقرة ٥٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ تحدد محاسبة حقوق إستلام تعويض، وهي تتطلب أن يتم الإعتراف بهذا الحق في التعويض بشكل منفصل عندما يكون مؤكداً بالفعل أن التعويض سيتم إستلامه إذا قام المساهم بتسوية الإلتزام. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن هذه الفقرة تمنع الإعتراف بأصل يزيد عن الإلتزام المعترف به، فعلى سبيل المثال لا يتم الإعتراف بالحقوق في إستلام تعويض لتلبية إلتزامات الإزالة التي لازال يجب الإعتراف بها كمخصص، وتبعاً لذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه عندما يكون الحق في التعويض مؤكد بالفعل أنه سيتم إستلامه إذا قام المساهم بتسوية إلتزامه الخاص بالإزالة فإنه يجب قياسه بمقدار مبلغ إلتزام الإزالة المعترف به أو حق التعويض، أيهما اقل.

إستنتاج١٥ ناقشت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما إذا كان يجب قياس حق التعويض بمقدار:-

(أ) حصة المساهم في القيمة العادلة لصافي أصول الصندوق التي تعزى للمساهمين، مع الأخذ فـي الإعتبار أي عدم قدرة للوصول إلى أي فائض في أصول الصندوق عن تكاليف الإزالة المستحقة (مع أي إلتزام للتعويض عن تخلف محتمل للمساهمين الآخرين عن الدفع والذي يعامـل بـشكل منفصل على أنه إلتزام محتمل)؛ أو

(ب) القيمة العادلة لحق التعويض (والتي تكون عادة أقل من البند (أ) بسبب المخاطر المتعلقة بها، مثل إمكانية أن يطلب من المساهم التعويض عن تخلف المساهمين الآخرين عن الدفع).

إستنتاج١٦ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الحق في التعويض يتعلق بإلتزام إزالة يتم الإعتراف بمخصص له وقياسه حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ . تتطلب الفقرة ٣٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أن تقاس هذه المخصصات بمقدار "أفضل تقدير للمصروف المطلوب لتسوية الإلتزام الحالي في ~~تاريخ الميزانية العمومية~~ نهاية فترة التقارير"، وقد أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المبلغ في الفقرة أأ١٥ (أ) – أي حصة المشارك في القيمة العادلة لصافي أصول الصندوق التي تعزى للمساهمين، مع الأخذ في الإعتبار عدم قدرة على الوصول إلى أي فائض في أصول الصندوق عن تكاليف الإزالة المؤهلة – هو أحسن تقدير للمبلغ المتوفر للمساهم لتعويضه عن المصروف الذي تكبده للدفع عن الإزالة، وهكذا يكون مبلغ الأصل المعترف به متوافقا مع الإلتزام المعترف به.

إستنتاج١٧ بالمقارنة مع ذلك أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المبلغ في الفقرة إستنتاج ١٥(ب) - أي القيمة العادلة لحق التعويض – ستأخذ في الإعتبار العوامل مثل السيولة التي اعتقدت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنها من الصعب قياسها بشكل موثوق به. إلى جانب ذلك سيكون المبلغ أقل من المبلغ في الفقرة إستنتاج١٥(أ) لأنه يعكس احتمال أن يطلب من المساهم عمل مساهمات إضافية محتملة في حالة تخلف المساهمين الآخرين، وقد أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن قرارها بأن الإلتزام بعمل مساهمات إضافية محتملة تجب معاملته كإلتزام محتمل حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ (أنظر الفقرات

* تم دمج التعديلات في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ كما تم نشرها في هذا الكتيب.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٢٢–إستنتاج٢٥) سينجم عنه عد مزدوج لمخاطرة طلب مساهمة إضافية إذا كان سيتم إستخدام القياس في الفقرة إستنتاج ١٥ (ب).

إستنتاج١٨ تبعاً لذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الأسلوب في الفقرة إستنتاج ١٥(أ) سيوفر أكثر المعلومات فائدة للمستخدمين.

الحد الأعلى للأصل

إستنتاج١٩ ابدي العديد من المجاوبين لمسودة التفسير د٤ الإهتمام بشأن "الحد الأعلى للأصل" الذي يفرضه المتطلب في الفقرة ٩، وهذا الحد الأعلى للأصل يحدد المبلغ المعترف به كأصل تعويض بمقدار مبلغ إلتزام الإزالة المعترف به، وقد قدم هؤلاء الحجج بأن الحقوق في الإستفادة من الزيادة في هذا المبلغ تتسبب في نشوء أصل إضافي منفصل عن أصل التعويض، وهذا الأصل الإضافي من الممكن أن ينشأ بعدد من الطرق، على سبيل المثال:-

(أ) للمساهم الحق في الإستفادة من إعادة دفع أي فائض في الصندوق يكون موجودا عندما تكتمل جميع الإزالة أو عند تصفية الصندوق.

(ب) للمساهم الحق في الإستفادة من المساهمات المخفضة في الصندوق أو المنافع التي تزيد من الصندوق (على سبيل المثال بإضافة مواقع جديدة إلى الصندوق بدون مساهمات إضافية) في المستقبل.

(ج) يتوقع المساهم الحصول على منفعة من المساهمات السابقة في المستقبل، بناءاً على المستوى الحالي والمرسوم للنشاط، على أنه نظراً لأن المساهمات تتم قبل تكبد إلتزام الإزالة فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يمنع الإعتراف بأصل يزيد عن الإلتزام.

إستنتاج٢٠ توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الحق في الإستفادة من إعادة دفع أي فائض في الصندوق الموجود عندما يتم إكمال جميع الإزالة أو عند تصفية الصندوق من الممكن أن يكون أداة حقوق ملكية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وفي هذه الحالة ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وافقت على أنه يجب عدم الإعتراف بأصل للحقوق الأخرى في إستلام تعويض من الصندوق، وبالرغم من أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تعاطفت مع الاهتمامات التي أبداها المشاركون بأنه قد يحتمل وجود ظروف يبدو فيها أن من المناسب الإعتراف بأصل يزيد عن حق التعويض فقد توصلت إلى أن ذلك لن يكون متوافقا مع الفقرة ٥٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ (التي تتطلب بأن "المبلغ المعترف به للتعويض يجب أن لا يزيد عن مبلغ المخصص") للإعتراف بهذا الأصل. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن الظروف التي يوجد فيها هذا الأصل الإضافي من المحتمل أن تكون محدودة، وتنطبق فقط عندما يكون للمساهم إمكانية وصول مقيدة لفائض في أصول الصندوق لا تعطيه السيطرة أو السيطرة المشتركة أو تأثير هام على الصندوق، وتتوقع لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن معظم هذه الأصول لا تلبي مقاييس الإعتراف في الإطار لأنها غير مؤكدة إلى حد كبير ولا يمكن قياسها بشكل موثوق.

إستنتاج٢١ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك في الحجج بأنه يجب أن لا يكون هناك فرق بين معاملة فائض عندما يعتبر الصندوق أنه شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة زميلة وعندما لا يعتبر كذلك، على أن اللجنة أشارت إلى أنه بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لا تؤثر القيود على الأصول في الشركات التابعة أو المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة على الإعتراف بهذه الأصول، وبذلك توصلت إلى أن الفرق في المعاملة بين الصناديق التي تعتبر أنها شركات تابعة أو مشاريع مشتركة أو شركات زميلة وتلك التي تعتبر حق تعويض هو أمر أساسي في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

كذلك إلى أن هذا مناسب لأنه في الحالة السابقة يمارس المشارك درجة من السيطرة ليست متوفرة في الحالة الأخيرة.

الإلتزامات بعمل مساهمات إضافية (الفقرة ١٠)

إستنتاج٢٢ في بعض الحالات على المساهم إلتزام بعمل مساهمات إضافية محتملة، على سبيل المثال في حالة إفلاس مساهم آخر.

إستنتاج٢٣ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه "بالإنضمام" إلى الصندوق من الممكن أن يتولى مساهم مركز ضامن لمساهمات المساهمين الآخرين، وبذلك يصبح مسؤولاً فردياً وجماعياً عن إلتزامات المساهمين الآخرين، وهذا الإلتزام هو إلتزام حالي للمساهم، إلا أن التدفق الصادر للموارد المرتبط به قد لا يكون محتملا. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى تواز مع المثال في الفقرة ٢٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ التي تبين أنه "حيث تكون المنشأة مسؤولة جماعياً وفردياً عن إلتزام تتم معاملة ذلك الجزء من الإلتزام الذي يتوقع أن تلبيه الأطراف الأخرى على أنه إلتزام محتمل"، وتبعاً لذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يتم إعتراف المساهم بالإلتزام فقط إذا كان من المحتمل أنه سيعمل مساهمات إضافية، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هذا الإلتزام المحتمل قد ينشأ عندما يتم محاسبة حصة المساهم في الصندوق على أنها حق تعويض وكما هو الحال حسب معيار المحاسبة الدولي ٢٧ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ ومعيار المحاسبة الدولي٣١ والتفسير– ١٢.

إستنتاج٢٤ إن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن الإلتزام بتعويض العجز المحتمل للمساهمين الآخرين هو أداة مالية (أي ضمان مالي) كما هو تم تعريفه في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، وبذلك تجب محاسبته حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وأساس وجهة النظر هذه هي أن على المساهم إلتزام بتسليم نقد للصندوق، وللصندوق الحق في إستلام نقد من المساهم إذا نشأ عجز في المساهمات، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى ما يلي:-

(أ) إن الإلتزام التعاقدي بتعويض عجز المساهمين الآخرين هو ضمان مـالي، وعقـود الـضمان المالي التي تنص على إجراء دفعات إذا لم يستطع المدين القيام بالدفع عند الإستحقاق مـستثناه من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(ب) عندما يكون الإلتزام تعاقدياً ولكنه ينشأ نتيجة لأنظمة فانه ليس إلتزاماً مالياً كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، كما أنه ليس ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج٢٥ بناءاً على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يجب معاملة إلتزام إجراء مساهمات إضافية في حالة ظروف معينة على أنه إلتزام محتمل حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

الإفصاح (الفقرات ١١ - ١٣)

إستنتاج٢٦ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المساهم قد لا يكون قادراً على الوصول إلى أصول الصندوق (بما في ذلك النقد أو معادلات النقد) لعدة سنوات (على سبيل المثال إلى أن يقوم بالإزالة) وقد لا يستطيع ذلك أبداً، وبناءاً عليه توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يجب الإفصاح عن طبيعة حصة المساهم والقيد على إمكانية الوصول. توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن هذا الإفصاح مناسب بنفس المقدار عندما يتم محاسبة حصة مساهم في صندوق بأسلوب التوحيد consolidation أو التوحيد التناسبي

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

proportional consolidation أو إستخدام أسلوب حقوق الملكية لأن قدرة المساهم على الوصول إلى الأصول ذات العلاقة قد تكن مقيدة بالمثل.

تاريخ النفاذ والإنتقال (الفقرتان ١٤و١٥)

إستنتاج٢٧ اقترحت مسودة التفسير د٤ أنه يجب أن يكون التفسير نافذ المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في تاريخ بعد ثلاثة أشهر من إنجاز التفسير، وقد نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في رأي بعض المجاوبين بأنه يجب تطبيق التفسير من ١ يناير ٢٠٠٥ (تاريخ أبكر) على أساس أن هذا التاريخ هو الذي ستتبنى، ابتداء منه، العديد من المنشآت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وبذلك فإن تبني هذا التفسير في ذلك الوقت سيحسن من إمكانية المقارنة بين الفترات، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أن ممارستها العامة هي السماح على الأقل بثلاثة شهور بين إنجاز تفسير وتطبيقه، وذلك لإتاحة المجال أمام المنشآت للحصول على التفسير وتنفيذ أية تغييرات ضرورية في الأنظمة، إلى جانب ذلك نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في اهتمام المجلس بأن التعديل على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الصادر كجزء من التفسير سيغير "البرنامج الثابت" للمعايير التي هي سارية المفعول للمنشآت التي ستطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في عام ٢٠٠٥، وبناءاً على ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تطلب وجوب تطبيق التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، مع تشجيع التطبيق المبكر.

إستنتاج٢٨ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأنه لا يتوقع أن يشكل تنفيذ التفسير مشكلة، وبناءاً على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يجب تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٨، ولم يختلف المجاوبون على مسودة التفسير د٤ مع هذا الإستنتاج.

التفسير ٦

للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

الإلتزامات الناجمة من المشاركة في سوق محدد – مخلفات المعدات الكهربائية والإلكترونية

لقد تم وضع تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٦ "*الإلتزامات الناجمة عن المشاركة في سوق محدد- المعدات الكهربائية والإلكترونية المهملة*" من قبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتم إصداره من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في سبتمبر ٢٠٠٥.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

الفقرات

التفسير ٦ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

الإلتزامات الناجمة من المشاركة في سوق محدد –
مخلفات المعدات الكهربائية والإلكترونية

المراجع **١-٥**

الخلفية **٦-٧**

النطاق **٨**

الموضوع **٩**

الإجماع **١٠**

تاريخ النفاذ **١١**

الإنتقال

أساس الإستنتاجات

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تحتوي الفقرات ١- ١١ على التفسير ٦ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *الإلتزامات الناجمة من المشاركة في سوق محدد – مخلفات المعدات الكهربائية والإلكترونية*، ويرافق التفسير ٦ أساس الإستنتاجات، وتحتوي الفقرات ٢ و٧– ١٧ من *مقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير ٦ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
الإلتزامات الناجمة من المشاركة في سوق محدد– مخلفات المعدات الكهربائية والإلكترونية

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ – *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*
- معيار المحاسبة الدولي ٣٧ – *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"*

الخلفية

١ تحدد الفقرة ١٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أن الحدث الملزم هو حدث سابق يؤدي إلى إلتزام حالي ليس لدى المنشأة بديل واقعي لتسويته.

٢ تبين الفقرة ١٩ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ أنه يتم الإعتراف بالمخصصات فقط "للإلتزامات الناجمة من الأحداث السابقة القائمة بشكل مستقل عن إجراءات المنشأة المستقبلية".

٣ إن إرشاد الإتحاد الأوروبي الخاص بمخلفات المعدات الكهربائية والإلكترونية الذي ينظم جمع ومعالجة وإستعادة والتصرف البيئي السليم بمخلفات المعدات أدى إلى نشوء أسئلة بشأن توقيت الإعتراف بإلتزام إزالة مخلفات المعدات الكهربائية والإلكترونية. يميز الإرشاد بين المخلفات "الجديدة" و "التاريخية"، وبين المخلفات من المنازل الخاصة والمخلفات من مصادر أخرى بإستثناء البيوت الخاصة، والمخلفات الجديدة تتعلق بالمنتجات التي تم بيعها بعد ١٣ أغسطس ٢٠٠٥، وكافة المعدات المنزلية التي بيعت قبل ذلك التاريخ تعتبر أنها تسببت في نشوء مخلفات تاريخية لأغراض الإرشاد.

٤ يبين الإرشاد أن تكلفة إدارة المخلفات للمعدات المنزلية التاريخية يجب أن يتحملها منتجو ذلك النوع من المعدات الموجودة في السوق خلال فترة يتم تحديدها في التشريع المطبق لكل دولة عضو (فترة القياس)، كما يبين الإرشاد أن على كل دولة عضو وضع آلية من أجل أن يساهم المنتجون في التكاليف بشكل تناسبي، "على سبيل المثال حسب نسبة مشاركتها في السوق حسب نوع المعدات".

٥ من الممكن تفسير العديد من المصطلحات المستخدمة في التفسير مثل "المشاركة في السوق" و "فترة القياس" بشكل مختلف جداً عن التشريع المطبق للدول الأعضاء الفردية، فعلى سبيل المثال من الممكن أن يكون طول فترة القياس سنة أو شهراً فقط، وبالمثل قد يختلف قياس المشاركة في السوق ومعادلات حساب الإلتزام في مختلف التشريعات الوطنية، غير أن جميع هذه الأمثلة تؤثر فقط على قياس الإلتزام الذي هو ليس ضمن نطاق هذا التفسير.

النطاق

٦ يوفر هذا التفسير الإرشادات بشأن الإعتراف في البيانات المالية للمنتجين بالإلتزامات عن إدارة المخلفات بموجب الإرشاد الأوروبي الخاص بالمخلفات الكهربائية والإلكترونية فيما يتعلق بمبيعات المعدات المنزلية التاريخية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٧ لا يتناول التفسير المخلفات الجديدة أو المخلفات التاريخية من مصادر أخرى بإستثناء المنازل الخاصة، والإلتزام عن إدارة المخلفات هذه مغطى بشكل مناسب في معيار المحاسبة الدولي ٣٧، غير أنه في التشريع الوطني إذا تمت معالجة المخلفات الجديدة من المنازل الخاصة بأسلوب مماثل للمخلفات التاريخية من المنازل الخاصة فإن مبادئ التفسير تنطبق فقط بالرجوع إلى الهرمية في الفقرات ١٠ – ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨، كما أن الهرمية في معيار المحاسبة الدولي ٨ مناسبة كذلك للأنظمة الأخرى التي تفرض إلتزامات بطريقة مشابهة لنموذج توزيع التكلفة المحدد في إرشاد الإتحاد الأوروبي.

الموضوع

٨ طلب من لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تحدد في سياق إزالة المخلفات الكهربائية والإلكترونية ما يشكل حدثا ملزما حسب الفقرة ١٤(أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ للإعتراف بمخصص لتكاليف إدارة المخلفات:-

- صناعة أو بيع المعدات المنزلية التاريخية ؟
- المشاركة في السوق أثناء فترة القياس ؟
- تحمل تكاليف في أداء أنشطة إدارة المخلفات ؟

الإجماع

٩ إن المشاركة في السوق أثناء فترة القياس هي الحدث الملزم حسب الفقرة ١٤(أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٧، ونتيجة لذلك فإن إلتزام تكاليف إدارة المخلفات للمعدات المنزلية التاريخية لا ينشأ عندما يتم صنع أو بيع المنتجات، ونظراً لأن الإلتزام عن المعدات المنزلية التاريخية مرتبط بالمشاركة في السوق أثناء فترة القياس وليس بإنتاج أو بيع البنود التي سيتم التصرف بها فإنه لا يوجد إلتزام إلا إذا وجدت مشاركة في السوق أثناء فترة القياس، كما أن توقيت الحدث الملزم قد لا يكون معتمدا على الفترة المعينة التي يتم أثناءها القيام بأنشطة إدارة المخلفات وتحمل التكاليف الخاصة بذلك.

تاريخ النفاذ

١٠ على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ ديسمبر ٢٠٠٥ أو بعد ذلك ويشجع التطبيق المبكر، وإذا قامت المنشأة بتطبيق التفسير لفترة تبدأ قبل ١ ديسمبر ٢٠٠٥ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

الإنتقال

١١ تتم المعالجة المحاسبية للتغيرات في السياسات المحاسبية حسب معيار المحاسبة الدولي ٨.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات
لتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولة لإعداد التقارير المالية٧

يرافق أساس الإستنتاجات هذا التفسير ٦ ولكنه ليس جزءاً منه.

إستنتاج١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عند التوصل إلى إجماع، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وزنا أكبر لبعض العوامل من غيرها.

إستنتاج٢ تم إبلاغ لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن إرشاد الإتحاد الأوروبي بشأن مخلفات المعدات الكهربائية والإلكترونية أدى إلى نشوء أسئلة بشأن متى يجب أن يتم الإعتراف بإلتزام عن إزالة مخلفات المعدات الكهربائية والإلكترونية لسلع معينة، وبناء على ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تطوير تفسير يوفر الإرشادات فيما يتعلق بما يشكل حدثا ملزما في الحالات التي أوجدها الإرشاد.

إستنتاج٣ وضعت إقتراحات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في مسودة التفسير م١٠ *الإلتزامات الناجمة من المشاركة في سوق محدد – مخلفات المعدات الكهربائية* والإلكترونية الذي نشر في نوفمبر ٢٠٠٤، وقد إستلمت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٢٢ كتاب ملاحظة على الإقتراحات.

إستنتاج٤ يبين الإرشاد أن المشاركة في السوق أثناء فترة القياس هي التي تتسبب في نشوء إلتزام لمواجهة تكاليف إدارة المخلفات.

إستنتاج٥ على سبيل المثال منشأة تبيع معدات كهربائية في عام ٢٠×٤ لها مشاركة في السوق مقدارها ٤% لتلك السنة التقويمية، وفيما بعد توقف عملياتها وبذلك لم تعد باقية في السوق عندما خصصت تكاليف إدارة المخلفات لمنتجاتها للمنشآت التي لها مشاركة في السوق مقدارها صفر في عام ٢٠×٧، والمنشأة التي لها مشاركة في السوق مقدارها صفر عليها إلتزام مقداره صفر، غير أنه إذا دخلت منشأة أخرى سوق المنتجات الإلكترونية في عام ٢٠×٧ وحققت مشاركة في السوق مقدارها ٣% أثناء تلك الفترة عندئذ سيكون إلتزام المنشاة عن تكاليف إدارة المخلفات من الفترات السابقة ٣% من إجمالي تكاليف إدارة المخلفات المخصصة لعام ٢٠×٧، حتى بالرغم من أن المنشأة لم تكن في السوق في هذه الفترات السابقة ولم تنتج أياً من المنتجات التي خصصت لها تكاليف إدارة المخلفات لعام ٢٠×٧.

إستنتاج ٦ توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن أثر نموذج توزيع التكلفة المحدد في الإرشاد هو أن إجراء المبيعات أثناء فترة القياس هو "الحدث الملزم" الذي يتطلب الإعتراف بمخصص بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"* على مدى فترة القياس، ويحدد إجمالي المبيعات للفترة إلتزام المنشأة عن نسبة من تكاليف إدارة المخلفات المخصصة لتلك الفترة، وفترة القياس مستقلة عن الفترة التي يتم فيها إبلاغ التكلفة للمشاركين في السوق، كما أن توقيت الحدث الملزم قد يكون كذلك مستقلاً عن الفترة المعينة التي يتم فيها القيام بأنشطة إدارة المخلفات وتحمل التكاليف. إن تحمل التكاليف عن أداء أنشطة إدارة المخلفات هو أمر منفصل عن تحمل الإلتزام عن المشاركة في التكلفة النهائية لهذه الأنشطة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٧ طلب بعض المشاركين من لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية النظر في أثر التشريع الوطني التالي الممكن: أن تكاليف إدارة المخلفات المسئول عنها المنتج بسبب مشاركته في السوق أثناء فترة معينة (على سبيل المثال عام ٢٠×٦) ليست مبنية على مشاركة المنتج في السوق خلال فترة سابقة (على سبيل المثال عام ٢٠×٥)، وقد أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن ذلك يؤثر فقط على قياس الإلتزام وأن الحدث الملزم لا زال هو المشاركة في السوق أثناء عام ٢٠×٦.

إستنتاج٨ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كان يضعف إستنتاجها المبدأ الذي ينص على أن المنشأة ستستمر في العمل كمنشأة ناجحة، وإذا إستمرت المنشأة في العمل في المستقبل فإنها ستعامل تكاليف إجراء ذلك على أنها تكاليف مستقبلية، وبالنسبة لهذه التكاليف المستقبلية تؤكد الفقرة ١٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أن "البيانات المالية تتناول المركز المالي للمنشأة في نهاية فترة التقارير وليس مركزها الممكن في المستقبل، وبناء على ذلك لا يتم الإعتراف بمخصص للتكاليف التي سيتم تحملها للتشغيل في المستقبل".

إستنتاج ٩ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الحجة بأن صنع أو بيع منتجات لاستخدامها في المنازل الخاصة يشكل حدثا سابقا يؤدي إلى نشوء إلتزام إستنتاجي، وتخصيص تكاليف إدارة المخلفات على أساس المشاركة في السوق سيكون عندئذ مسألة قياس وليس إعتراف، ويؤكد مؤيدوا هذه الحجة تعريف الإلتزام الإستنتاجي في الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ ويشيرون إلى أنه عند تحديد ما إذا كانت الإجراءات السابقة للمنشأة تتسبب في نشوء إلتزام فإنه من الضروري إعتبار ما إذا كان إجراء تغيير في الممارسة هو بديل واقعي، ويعتقد هؤلاء المستجيبون أنه عندما يصبح من الضروري بالنسبة للمنشأة إتخاذ إجراء غير واقعي من أجل تجنب إلتزام عندئذ يوجد إلتزام إستنتاجي وتجب معالجته محاسبياً.

إستنتاج١٠ رفضت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هذه الحجة، وتوصلت إلى أن العقد المبين للمشاركة في سوق أثناء فترة قياس مستقبلية لا يؤدي إلى نشوء إلتزام إستنتاجي عن تكاليف إدارة المخلفات المستقبلية، وحسب الفقرة ١٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يمكن الإعتراف بمخصص فقط فيما يتعلق بإلتزام ينشأ بشكل مستقل عن الإجراءات المستقبلية للمنشأة، وبالنسبة للمعدات المنزلية التاريخية ينشأ الإلتزام فقط من خلال الإجراءات المستقبلية للمنشأة، وإذا لم يكن للمنشأة مشاركة في السوق أثناء فترة القياس فإنه لا يوجد عليها إلتزام عن تكاليف إدارة المخلفات الخاصة بمنتجات ذلك النوع الذي صنعته أو باعته في السابق والذي كان خلافا لذلك سيحدث إلتزاماً في فترة القياس تلك، وهذا يفرق بين تكاليف إدارة المخلفات، على سبيل المثال، والضمانات (أنظر المثال ١ في الملحق ج لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧) التي تمثل إلتزاماً قانونياً حتى ولو كانت المنشأة موجودة في السوق، وتبعاً لذلك لا يوجد إلتزام عن تكاليف إدارة المخلفات المستقبلية إلى أن تشارك المنشأة في السوق أثناء فترة القياس.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير ٧
للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تطبيق أسلوب إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناتجة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة حتى ١٧ يناير ٢٠٠٨.

لقد تم وضع تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٧ "*تطبيق أسلوب إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع*" من قبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتم إصداره من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في نوفمبر ٢٠٠٥.

تم تعديل التفسير ٤ والوثائق المرفقة به من خلال معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

الفقرات

التفسير ٧ للجنة تفسيرات المعايير الدولية *لإعداد التقارير المالية*
***تطبيق أسلوب إعادة العرض بموجب* معيار المحاسبة الدولي ٢٩**
التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع
المراجع
الخلفية **١**
المواضيع **٢**
الإجماع **٣-٥**
تاريخ النفاذ **٦**
مثال توضيحي
أساس الإستنتاجات لتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٧

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تحتوي الفقرات ١-٦ على التفسير ٧ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير "المالية *تطبيق أسلوب إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع*"، ويرافق التفسير ٧ أمثلة إيضاحية وأساس الإستنتاجات، وتحتوي الفقرات ٢، ٧-١٧ من *مقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير ٧ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
تطبيق أسلوب إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩
التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*"
- معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "*التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع*"

الخلفية

١ يقدم هذا التفسير إرشادات بشأن كيفية تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢٩ في فترة إعداد التقارير التي تحدد* فيها المنشأة وجود تضخم مرتفع في إقتصاد عملة البلد الذي تعمل فيه (Functional Currency) عندما لم يكن ذلك الإقتصاد مرتفع التضخم في الفترة السابقة، لذلك فإن المنشاة تعيد عرض بياناتها المالية حسب معيار المحاسبة الدولي ٢٩.

المواضيع

٢ المسائل التي تتم معالجتها في هذا التفسير هي كما يلي:-

(أ) كيف يجب تفسير المتطلب "...مبينة حسب وحدة القياس السارية في نهاية فترة إعداد التقارير" في الفقرة ٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢٩ عندما تطبق المنشأة المعيار؟

(ب) كيف يجب أن تعالج المنشأة محاسبياً البنود الإفتتاحية للضريبة المؤجلة في بياناتها المالية التي تم إعادة عرضها؟

الإجماع

٣ في فترة إعداد التقارير التي تحدد فيها المنشأة وجود تضخم مرتفع في إقتصاد العملة في البلد الذي تعمل فيه والذي لم يكن مرتفع التضخم في الفترة السابقة على المنشأة تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢٩ كما لو أن الإقتصاد كان دائماً مرتفع التضخم، وبناءاً على ذلك وفيما يتعلق بالبنود غير النقدية الذي تم قياسها بالتكلفة التاريخية يجب إعادة عرض بيان المركز المالي الإفتتاحي للمنشأة في بداية أكثر فترة مبكرة معروضة في البيانات المالية، وذلك لتعكس أثر التضخم من تاريخ إمتلاك الأصول وتحمل الإلتزامات حتى نهاية فترة إعداد التقارير لفترة إعداد التقارير، وبالنسبة للبنود غير النقدية المسجلة في الميزانية العمومية الإفتتاحية بمقدار المبالغ الجارية في تواريخ بإستثناء تواريخ الإمتلاك أو التحمل. فإنه يجب أن تعكس إعادة العرض تلك بدلاً من ذلك أثر التضخم من التواريخ التي تم بها تحديد هذه المبالغ المسجلة حتى نهاية فترة إعداد التقارير.

* إن تحديد التضخم المرتفع مبني على تقدير المنشأة للمقاييس في الفقرة ٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٩.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٤ في نهاية فترة إعداد التقارير يتم الإعتراف ببنود الضريبة المؤجلة وقياسها حسب معيار المحاسبة الدولي ١٢، غير أنه يجب تحديد أرقام الضريبة المؤجلة في بيان المركز المالي الإفتتاحي لفترة إعداد التقارير المالية كما يلي:-

(أ) تقوم المنشأة بإعادة قياس بنود الضريبة المؤجلة حسب معيار المحاسبة الدولي ١٢ بعد أن تكون قد أعادت عرض المبالغ الإسمية المسجلة لبنودها غير النقدية في تاريخ بيان المركز المالي الإفتتاحي لفترة إعداد التقارير وذلك بتطبيق وحدة القياس في ذلك التاريخ.

(ب) يتم إعادة عرض بنود الضريبة المؤجلة التي تم قياسها حسب البند (أ) وذلك لبيان التغير في وحدة القياس من بيان المركز المالي الإفتتاحي لفترة إعداد التقارير إلى نهاية فترة إعداد التقارير لتلك الفترة.

تقوم المنشأة بتطبيق الأسلوب في البندين (أ) و(ب) عند إعادة عرض بنود الضريبة المؤجلة في بيان المركز المالي الإفتتاحي لأية فترات مقارنة مقدمة في البيانات المالية التي تم إعادة عرضها لفترة إعداد التقارير التي تطبق فيها المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٢٩.

٥ بعد أن تعيد المنشاة عرض بياناتها المالية التي تم إعادة عرض جميع الأرقام المقابلة في البيانات المالية لفترة تقارير لاحقة بما في ذلك بنود الضريبة المؤجلة، وذلك بتطبيق التغير في وحدة القياس لفترة إعداد التقارير تلك فقط على البيانات المالية التي تم إعادة عرضها لفترة إعداد التقارير السابقة.

تاريخ النفاذ

٦ على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ مارس ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق المبكر، وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا التفسير على البيانات المالية لفترة تبدأ قبل ١ مارس ٢٠٠٦ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير ٧ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

مثال توضيحي

يرافق هذا المثال التفسير ٧ ولكنه ليس جزءاً منه.

مثال١ يوضح هذا المثال إعادة عرض بنود الضريبة المؤجلة عندما تعيد المنشأة العرض من أجل بيان آثار التضخم بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ *"التقرير المالي في إقتصاديات التضخم المرتفع"*، وحيث أنه يقصد بالمثال فقط إيضاح آليات أسلوب إعادة العرض في معيار المحاسبة الدولي ٢٩ لبنود الضريبة المؤجلة فإنه لا يوضح البيانات المالية الكاملة التي تعد بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

الحقائق

مثال٢ فيما يلي الميزانية العمومية للمنشأة التي تم إعادة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×٤ (قبل إعادة العرض):-

إيضاح	**الميزانية العمومية**	**٢٠×٤**[أ]	٢٠×٣
		مليون وحدة عملة	مليون وحدة عملة
١	**الأصول**		
	الممتلكات والمصانع والمعدات	٣٠٠	٤٠٠
	الأصول الأخرى	×××	×××
	إجمالي الأصول	×××	×××
	حقوق الملكية والإلتزامات		
	إجمالي حقوق الملكية	×××	×××
	الإلتزامات		
٢	إلتزام الضريبة المؤجلة	٣٠	٢٠
	الإلتزامات الأخرى	×××	×××
	إجمالي الإلتزامات	×××	×××
	إجمالي حقوق الملكية والإلتزامات	×××	×××

يتبع...

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

... يتبع

إيضاحات

١ الممتلكات والمصانع والمعدات

تم إمتلاك جميع بنود الممتلكات والمصانع والمعدات في ديسمبر ٢×٢٠، وتم إستهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات على مدى عمرها الإقتصادي وهو خمس سنوات.

٢ التزام الضريبة المؤجلة

تم قياس التزام الضريبة المؤجلة في ٣١ ديسمبر ٤×٢٠ البالغ ٣٠ مليون وحدة عملة على أنه الفرق المؤقت الخاضع للضريبة بين المبلغ المسجل للممتلكات والمصانع والمعدات البالغ ٣٠٠ وأساسها الضريبي البالغ ٢٠٠، ومعدل الضريبة المطبق هو ٣٠%.

وبالمثل تم قياس إلتزام الضريبة المؤجلة في ٣١ ديسمبر ٣×٢٠ البالغ ٢٠ مليون وحدة عملة على أنه الفرق المؤقت الخاضع للضريبة بين المبلغ المسجل للممتلكات والمصانع والمعدات البالغ ٤٠٠ وحدة عملة وأساسها الضريبي البالغ ٣٣٣ وحدة عملة.

(أ) في هذا المثال المبالغ النقدية المستخدمة ممثلة وحدات العملة.

مثال٣ لنفترض أن المنشأة حددت وجود تضخم مرتفع على سبيل المثال في إبريل ٤×٢٠ ولذلك فهي تطبق معيار المحاسبة الدولي ٢٩ من بداية عام ٤×٢٠، وتقوم المنشأة بإعادة عرض بياناتها المالية على أساس المؤشرات للسعر وعوامل التحويل:-

	المؤشرات العامة للسعر	**عوامل التحويل في ٣١ ديسمبر ٤×٢٠**
ديسمبر ٢×٢٠أ	٩٥	٢,٣٤٧
ديسمبر ٣×٢٠	١٣٥	١,٦٥٢
ديسمبر ٤×٢٠	٢٢٣	١,٠٠٠

(أ) على سبيل المثال عامل التحويل لشهر ديسمبر ٢×٢٠ هو ٣٤٧،٢=٠٩٥/٢٢٣

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إعادة العرض

مثال٤ إن إعادة عرض البيانات المالية للمنشأة لعام ٢٠×٤ مبنية على المتطلبات التالية:-

- يتم إعادة عرض الممتلكات والمصانع والمعدات بتطبيق التغير في مؤشر السعر العام من تاريخ الإمتلاك حتى نهاية فترة إعداد التقارير على تكلفتها التاريخية والإستهلاك المتراكم.
- يجب معالجة الضرائب المؤجلة محاسبياً حسب معيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*".
- يتم عرض الأرقام المقارنة للممتلكات والمصانع والمعدات لفترة إعداد التقارير السابقة حسب وحدة القياس السائدة في نهاية فترة إعداد التقارير.
- يجب قياس أرقام الضريبة المؤجلة حسب الفقرة ٤ من التفسير.

مثال٥ بناءاً على ذلك تقوم المنشأة بإعادة عرض ميزانيتها العمومية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×٤ كما يلي:-

إيضاح	**الميزانية العمومية (التي تم إعادة عرضها)**	**٢٠×٤ مليون وحدة عملة**	**٢٠×٣** مليون وحدة عملة
	الأصول		
١	الممتلكات والمصانع والمعدات	٧٠٤	٩٣٩
	الأصول الأخرى	×××	×××
	إجمالي الأصول	×××	×××
	حقوق الملكية والإلتزامات		
	إجمالي حقوق الملكية	×××	×××
	الإلتزامات		
٢	إلتزام الضريبة المؤجل	١٥١	١١٧
	الإلتزامات الأخرى	×××	×××
	إجمالي الإلتزامات	×××	×××
	إجمالي حقوق الملكية والإلتزامات	×××	×××

يتبع...

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

إيضاحات

١ *الممتلكات والمصانع والمعدات*

تم شراء كافة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات في ديسمبر ٢٠×٢ وإستهلاكها على مدى فترة خمس سنوات، وقد تمت إعادة عرض تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات لتعكس التغير في المستوى العام للأسعار منذ الإمتلاك، أي أن عامل التحويل هو ٢,٣٤٧ (٩٥/٢٢٣)

	التكلفة التاريخية ملايين وحدات العملة	التكلفة التي تم إعادة عرضها ملايين وحدات العملة
تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات	٥٠٠	١,١٧٤
الإستهلاك ٢٠×٣	(١٠٠)	(٢٣٥)
المبلغ المسجل في ٣١ ديسمبر ٢٠×٣	٤٠٠	٩٣٩
الإستهلاك ٢٠×٤	(١٠٠)	(٢٣٥)
المبلغ المسجل في ٣١ ديسمبر ٢٠×٤	٣٠٠	٧٠٤

٢ *إلتزام الضريبة المؤجلة*

تم قياس إلتزام الضريبة المؤجلة الإسمي في ٣١ ديسمبر ٢٠×٤ البالغ ٣٠ مليون وحدة عملة على أنه الفرق المؤقت الخاضع للضريبة بين المبلغ المسجل للممتلكات والمصانع والمعدات البالغ ٣٠٠ وحدة عملة وأساسها الضريبي البالغ ٢٠٠ وحدة عملة، وبالمثل تم قياس إلتزام الضريبة المؤجلة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٣ البالغ ٢٠ مليون وحدة عملة على أنه الفرق المؤقت الخاضع للضريبة بين المبلغ المسجل للممتلكات والمصانع والمعدات البالغ ٤٠٠ وحدة عملة وأساسها الضريبي البالغ ٣٣٣ وحدة عملة، ومعدل الضريبة المطبق هو ٣٠%.

في البيانات المالية التي تم إعادة عرضها للمنشأة في نهاية فترة إعداد التقارير تعيد المنشأة قياس بنود الضريبة المؤجلة حسب الأحكام العامة في معيار المحاسبة الدولي ١٢، أي على أساس بياناتها المالية التي تم إعادة عرضها، غير أنه نظراً لأن بنود الضريبة المؤجلة هي دالة المبالغ المسجلة للأصول أو الإلتزامات وأسسها الضريبية فإن المنشأة لا تستطيع إعادة عرض بنودها الضريبية المؤجلة المقارنة بتطبيق مؤشر عام للأسعار، وبدلاً من ذلك في فترة إعداد التقارير التي تطبق فيها المنشأة أسلوب إعادة البيان بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ فإنها تقوم بما يلي: (أ) تعيد قياس بنودها الضريبية المؤجلة المقارنة حسب معيار المحاسبة الدولي ١٢ بعد أن تكون قد أعادت عرض المبالغ المسجلة الإسمية لبنودها غير النقدية في تاريخ بيان المركز المالي الإفتتاحي لفترة التقارير المالية الحالية، وذلك بتطبيق وحدة القياس في ذلك التاريخ. (ب) تعيد عرض بنود الضريبة المؤجلة التي أعيد قياسها من أجل التغير في وحدة القياس من تاريخ بيان المركز المالي الإفتتاحي للفترة الحالية حتى نهاية فترة إعداد التقارير.

يتبع...

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

في هذا المثال يتم حساب إلتزام الضريبة المؤجلة التي تم إعادة عرضها كما يلي:-

في نهاية فترة إعداد التقارير	مليون وحدة عملة
المبلغ المسجل الذي تم إعادة عرضه للممتلكات والمصانع والمعدات التي تم إعادة عرضها(أنظر الإيضاح١)	٧٠٤
الأساس الضريبي	(٢٠٠)
الفرق المؤقت	٥٠٤
٣٠% معدل الضريبة= إلتزام الضريبة المؤجلة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٤	١٥١
أرقام الضريبة المؤجلة المقارنة	
المبلغ المسجل الذي تم إعادة عرضه للممتلكات والمصانع والمعدات [إما ٤٠٠×١,٤٢١ (معامل التحويل=١,٤٢١=٩٥/١٣٥) أو ١,٦٥٢/٩٣١ (عامل التحويل ١,٦٥٢ =١٣٥/٢٢٣)]	٥٦٨
الأساس الضريبي	(٣٣٣)
الفرق المؤقت	٢٣٥
٣٠% معدل الضريبة = إلتزام الضريبة المؤجلة التي تم إعادة عرضها في ٣١ ديسمبر ٣×٢٠ عند مستوى الأسعار العام في نهاية ٣×٢٠	٧١
إلتزام الضريبة المؤجلة في ٣١ ديسمبر ٣×٢٠ التي تم إعادة عرضها عند مستوى الأسعار العام في نهاية ٢٠×٤(عامل التحويل: ١,٦٥٢=١٣٥/٢٢٣)	١١٧

مثال٦ في هذا المثال تمت زيادة إلتزام الضريبة المؤجلة التي تم إعادة عرضها بمقدار ٣٤ وحدة عملة إلى ١٥١ وحدة عملة من ٣١ ديسمبر ٣×٢٠ حتى ٣١ ديسمبر ٢٠×٤، وهذه الزيادة المشمولة في الربح أو الخسارة في ٢٠×٤ تعكس (أ) أثر التغير في الفرق المؤقت الخاضع للضريبة على لممتلكات والمصانع والمعدات. (ب) خسارة في القوة الشرائية للأساس الضريبي للممتلكات والمصانع والمعدات، ومن الممكن تحليل العنصرين المكونين كما يلي:-

	مليون وحدة عملة
الأثر على إلتزام الضريبة المؤجلة بسبب الإنخفاض في الفرق المؤقت الخاضع للضريبة على الممتلكات والمصانع والمعدات (-٢٣٥ وحدة عملة +١٣٣ وحدة عملة)×٣٠%	٣١
خسارة الأساس الضريبي بسبب التضخم في عام ٢٠×٤ ٣٣٣ وحدة عملة ×١,٦٥٢ –٣٣٣ وحدة عملة)×٣٠%	(٦٥)
صافي الزيادة في إلتزام الضريبة المؤجلة	(٣٤)
يسجل على الربح أو الخسارة في ٢٠×٤	٣٤

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن الخسارة في الأساس الضريبي هي خسارة نقدية، وتوضح الفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢٩ ذلك كما يلي:-

إن الربح أو الخسارة في صافي المركز النقدي تدخل ضمن صافي الدخل، والتعديل على هذه الأصول و الإلتزامات المرتبطة بموجب إتفاق مع التغيرات في الأسعار تم حسب الفقرة ١٣ يقابله ربح أو خسارة في صافي المركز النقدي، وبنود الدخل والمصاريف الأخرى مثل دخل ومصروف الفائدة وفروقات الصرف الأجنبي المتعلقة بالأموال المستثمرة أو المقترضة مرتبطة كذلك بصافي المركز المالي، وبالرغم من أنه يتم الإفصاح عن هذه البنود بشكل مستقل فإنه قد يكون من المفيد إذا تم عرضها مع الربح أو الخسارة في صافي المركز النقدي في بيان الدخل الشامل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات حول
تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٧

يرافق أساس الإستنتاجات هذا التفسير ٧ ولكنه ليس جزءاً منه.

لم يتم تعديل المصطلحات في أساس الإستنتاجات هذا لتعكس التغيرات التي تمت على معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧).

مقدمة

إستنتاج١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للتوصل إلى إجماع لها، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وزناً أكبر لبعض العوامل من غيرها.

الخلفية

إستنتاج٢ طلب من لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقديم إرشادات بشأن كيف يجب على المنشأة إعادة عرض بياناتها المالية عندما تبدأ في تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٩ *"التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع"*، وقد كان هناك شك حول ما إذا كان يجب إعادة عرض الميزانية العمومية الإفتتاحية في بداية فترة إعداد التقارير لتعكس التغيرات في الأسعار قبل ذلك التاريخ.

إستنتاج٣ إلى جانب ذلك كان هناك شك حول قياس بنود الضريبة المؤجلة المقارنة في الميزانية العمومية الإفتتاحية، ويبين معيار المحاسبة الدولي ٢٩ أنه في تاريخ الميزانية العمومية يجب قياس بنود الضريبة المؤجلة في البيانات المالية التي تم إعادة عرضها وذلك حسب معيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*"، غير أنه لم يكن واضحاً كيف يجب أن تعالج المنشأة محاسبياً أرقام الضريبة المؤجلة المقابلة.

إستنتاج٤ إستجابة لذلك طورت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ونشرت مسودة التفسير D5 *تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٩* التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع للمرة الأولى وذلك من أجل إبداء الجمهور ملاحظاته في مارس ٢٠٠٤، وقد تم إستلام ٣٠ رسالة إستجابة للإقتراحات.

أساس الإجماع

أسلوب إعادة العرض

إستنتاج٥ عند تطوير مسودة التفسير D5 أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن غرض إعادة عرض البيانات المالية في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع حسب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ هو عكس أثر التغيرات في القوة الشرائية العامة على المنشأة، وتبين الفقرة ٢ من معيار المحاسبة الدولي ٢٩ ما يلي:-

> إن التقرير عن نتائج العمليات والمركز المالي في إقتصاد ذو تضخم مرتفع بالعملة المحلية وبدون إعادة عرض أمر غير مفيد، فالنقد يفقد قوته الشرائية بمعدل يجعل مقارنة مبالغ العمليات والأحداث الأخرى التي تجري في أوقات مختلفة حتى في نفس الفترة المحاسبية مضللا.

ينطبق هذا الغرض على البيانات المالية لفترة إعداد التقارير الأولى التي تحدد فيها المنشأة وجود تضخم مرتفع في إقتصاد العملة المستخدمة في البلد الذي تعمل فيه، وكذلك على فترات إعداد التقارير اللاحقة (إذا مازالت مقاييس الإقتصاد المرتفع التضخم يتم تلبيتها).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٦ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في معنى الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ٢٩ التي تنص على ما يلي:-

> ...ينطبق هذا المعيار على البيانات المالية للمنشأة من بداية فترة إعداد التقارير التي تحدد فيها وجود تضخم مرتفع في البلد الذي يتم فيه تقديم التقارير بعملته.

أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن البعض قد يفسر هذا الحكم على أنه يقيد إعادة عرض الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة في فترة إعداد التقارير التي تحدد فيها وجود تضخم مرتفع، وتبعاً لذلك يجب إعادة عرض الميزانية العمومية الإفتتاحية لتعكس التغير في المؤشر العام للأسعار لفترة إعداد التقارير فقط وليس التغيرات في المؤشر العام للأسعار قبل بدء فترة إعداد التقارير حتى بالرغم من أنه يحتمل أن تكون بعض بنود الميزانية العمومية قد تم إمتلاكها أو تحملها قبل ذلك التاريخ، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أن الفقرة ٣٤ من معيار المحاسبة الدولي ٢٩ تتطلب ما يلي:

> يتم إعادة عرض *الأرقام المقارنة للفترة السابقة* سواء كانت مبنية على التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية بموجب مؤشر أسعار عام بحيث *تعرض البيانات المالية المقارنة بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير*. كذلك يجب التعبير عن المعلومات المفصح عنها الخاصة بفترات سابقة بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير...[تم إضافة التأكيد].

إستنتاج٧ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في عدم الإتساق الممكن بين التقييد في الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ٢٩ والمتطلب في الفقرة ٣٤، وأشارت اللجنة إلى أن الفقرة ٤ هي فقرة نطاق تحدد متى يجب على المنشأة الإمتثال للمعيار، وتوضح الفقرة أن المنشأة تطبق متطلبات المعيار على بياناتها المالية من بداية فترة إعداد التقارير حتى تاريخ الميزانية العمومية وليس فقط من التاريخ الذي تحدد به وجود تضخم مرتفع، غير أن الفقرة ٤ لا تتناول إعادة عرض وتقديم البيانات المالية (سواءاً في تاريخ الميزانية العمومية أو فيما يتعلق بالأرقام المقارنة)، وبذلك فإن الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ٢٩ لا تستثنى من إعادة عرض الميزانية العمومية الإفتتاحية التغيرات في المستوى العام للأسعار قبل بداية فترة إعداد التقارير التي تحدد فيها المنشأة وجود تضخم.

إستنتاج٨ توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه في سياق غرض المعيار يجب أن تكون إعادة عرض البيانات المالية لفترة إعداد التقارير التي تحدد فيها المنشأة وجود تضخم متوافقة مع أسلوب إعادة العرض المطبق في الفترات اللاحقة لإعداد التقارير.

إستنتاج٩ أبدى البعض في ردهم على لمسودة التفسير D5 مخاوفهم بشأن ما إذا كان أسلوب إعادة العرض في معيار المحاسبة الدولي ٢٩ سيكون دائماً عملياً بالنسبة لمعدي البيانات المالية وما إذا كان سيوفر معلومات مفيدة للمستخدمين لإتخاذ القرارات، وبالرغم من أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تتفهم هذه المخاوف فقد أشارت اللجنة إلى أن هذه المخاوف عكست نواحي أوسع تتعلق بمحاسبة التضخم المرتفع بشكل عام وليس فيما يتعلق بكيفية تطبيق المنشأة للمعيار الحالي.

إستنتاج١٠ برغم ذلك نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في كيف يجب على المنشأة تطبيق المعيار، على سبيل المثال إذا لم تكن السجلات المفصلة لتواريخ إمتلاك بنود الممتلكات والمصانع والمعدات متوفرة، وأشارت اللجنة إلى أنه في هذه الحالات تبين الفقرة ١٦ من معيار المحاسبة الدولي ٢٩ ما يلي:-

> ...في مثل هذه الحالات النادرة قد يكون ضرورياً في الفترة الأولى لتطبيق هذا المعيار إستخدام تقييم مستقل لتحديد قيمة البنود وإستخدامها كأساس لإعادة عرضها.

أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أنه يوجد إستثناء مماثل عندما لا يتوفر مؤشر عام للأسعار. تبين الفقرة ١٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢٩ ما يلي:-

...في هذه الحالات قد يكون من الضروري على سبيل المثال إستخدام تقدير على أساس التغيرات في معدلات أسعار الصرف بين عملة التقرير والعملة الأجنبية المستقرة نسبيا.

إستنتاج١١ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه عند تطوير المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ *"مبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى"* ناقش مجلس معايير المحاسبة الدولية ما إذا كان يجب أن يستثنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى من آثار إعادة العرض في بياناتها المالية التي تم إعدادها بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. تبين الفقرة إستنتاج ٦٧ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ ما يلي:

ناقش البعض أن تكلفة إعادة عرض البيانات المالية لإستيعاب آثار التضخم المرتفع في فترات تسبق تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تفوق المنافع، خصوصا إذا لم تعد العملة مرتفعة التضخم، إلا أن المجلس إستنتج أنه يجب طلب إعادة العرض، ذلك أن التضخم المرتفع يمكن أن يجعل البيانات المالية غير المعدلة بدون معنى أو مضللة.

إستنتاج١٢ غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت كذلك إلى أن المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى تستطيع على سبيل المثال إستخدام القيمة العادلة في تاريخ الإنتقال معتبرة إياها تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات، وفي بعض الحالات كذلك تكلفة ا والأصول غير الملموسة، وهكذا إذا كانت المنشأة المتبنية للمرة الأولى التي يجب عليها خلافا لذلك تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٩ عند إنتقالها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقوم بتطبيق إستثناء القيمة العادلة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ فإنها ستقوم بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٩ فقط للفترات بعد التاريخ الذي حددت لها القيمة العادلة، ولذلك فإن إعادة القياس هذه ستقلل الحاجة إلى أن تقوم المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بإعادة عرض بياناتها المالية.

إستنتاج١٣ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الإستثناءات من أسلوب إعادة العرض العام للمنشآت المعدة التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كما هو مبين في الفقرة إستنتاج١٠ أعلاه تقوم بالتطبيق فقط في ظروف معينة، بينما المنشأة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى يمكنها دائماً إختيار إستخدام إستثناء إعادة قياس القيمة العادلة للممتلكات والمصانع والمعدات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية١، وبرغم ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تطبيق الإستثناءات في المعايير واضح، ولذلك فإن التوسعة في هذه الإستثناءات في معيار المحاسبة الدولي ٢٩ للسماح للمنشآت المعدة التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إختيار إعادة قياس القيمة العادلة للممتلكات والمصانع والمعدات عند تطبيق أسلوب إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ ستطلب تعديلات على المعيار نفسه وليس تفسيراً.

إستنتاج١٤ قدم المستجيبون لمسودة التفسير D5 الحجج كذلك بأن الإجراءات كما هي مقترحة في إيضاحها لا تتفق مع محاسبة التغير في عملة البيئة التي تعمل فيها المنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١" *آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"*، والتي في رأيهم مشابهة للإنتقال إلى وضع تضخم مرتفع، إلى جانب ذلك أشاروا إلى أن التطبيق بأثر رجعي لا يتفق مع أسلوب المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية التي تعالج محاسبياً التغير في وضع التضخم المرتفع بأثر مستقبلي.

إستنتاج١٥ فيما يتعلق بالإشارة إلى التغير في عملة البيئة التي تعمل فيها المنشأة أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن وجود تضخم مرتفع يمكن (ولكن ليس بالضرورة) أن يتسبب في هذا التغير، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن التغير في عملة البيئة التي تعمل فيها المنشأة هو تغير في العملة التي تستخدم عادة لتحديد أسعار

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معاملات المنشأة، وكما تم إيضاحه في الفقرة إستنتاج ٥ سابقاً غرض إعادة العرض من أجل آثار التضخم المرتفع هو عكس أثر التغيرات في القوة الشرائية في إقتصاد العملة المستخدمة في البيئة التي تعمل فيها المنشأة، وبناءاً على ذلك لا تعتقد لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تطبيق محاسبة التضخم المرتفع يجب أن تكون بناءاً على محاسبة التغير في العملة المستخدمة في البيئة التي تعمل فيها المنشأة.

إستنتاج١٦ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن إشارة المستجيبين إلى التطبيق المحتمل بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية يعكس فقط متطلبات الإستثمار في المنشآت الأجنبية في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع، وفي هذه الحالة تشير الفقرة ١١ من بيان معايير المحاسبة المالية ٥٢ *ترجمة العملات الأجنبية* إلى ما يلي:-

> تتم إعادة قياس البيانات المالية لمنشأة أجنبية في إقتصاد مرتفع التضخم كما لو أن عملة البلد الأصلي الذي تعمل فيه المنشأة هي عملة التقارير، وتبعاً لذلك فإن البيانات المالية لهذه المنشآت يتم إعادة قياسها بالعملة التي تعد فيها المنشأة بياناتها المالية حسب الفقرة ١٠....[تم إضافة التأكيد].

بناءاً على ذلك بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية تتم إعادة قياس البيانات المالية لمنشأة أجنبية بعملة بلد الجهة المستثمرة فيها، وقد أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هذا الأسلوب يختلف عن أسلوب إعادة العرض/ الترجمة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. توفر المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية إرشادات مختلفة للمنشآت المعدة للتقارير العاملة في إقتصاد تعاني عملته من تضخم مرتفع. إن البيان ٣ لمجلس المبادئ المحاسبية *البيانات المالية التي تم إعادة عرضها على أساس التغيرات في المستوى العام للأسعار* مبني كذلك على أسلوب إعادة العرض، ويتطلب التطبيق بأثر رجعي كما هو بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩، وقد أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه لغرض عرض المبالغ المقارنة في عملة عرض مختلفة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تنطبق الفقرتان ٤٢ (ب) و٤٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢١، وفي هذه الحالات ستحصل المنشأة على إعفاء من إعادة العرض المطلوبة للأرقام المقارنة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩. توضح الفقرة إستنتاج ٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٢١ أسباب هذا الإستثناء المحدد كما يلي:-

> ...وإذا كانت أسعار الصرف تعكس بشكل كامل مستويات الأسعار المختلفة بين نظامي الإقتصاد التي ترتبط بهما سيؤدي منهج التفسير ٣٠ إلى نفس المبالغ للبنود المقارنة كما تم الإبلاغ عنها كمبالغ للسنة الحالية في البيانات المالية للسنة السابقة، وعلاوة على ذلك، لاحظ المجلس أنه في السنة السابقة تم التعبير عن المبالغ ذات الصلة بعملة العرض غير المتضخمة ولم يكن هناك داع لتغييرها.

إستنتاج١٧ إقترحت مسودة التفسير D5 أن تطبيق أسلوب إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ يجب إعتباره أنه تغير في الظروف وليس تغيراً في السياسة المحاسبية، وقد إعتقد بعض المستجيبين لمسودة التفسير D5 أن ذلك كان غير مترابط منطقيا، ويعود ذلك إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*، الفقرة ١٦ تنص على أن التغير في الظروف ليس تغيراً في السياسات المحاسبية ولن تقوم المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٩ بأثر رجعي، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٢٩ يحتوي على متطلبات محددة بشأن هذه النقطة كما أشير إليه في الفقرات إستنتاج٥ – إستنتاج١٦ سابقاً، وقد توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الميزانية العمومية الإفتتاحية لفترة إعداد التقارير التي تحدد فيها المنشاة وجود تضخم مرتفع يجب أن يتم إعادة عرضها كما لو أن المنشأة كانت تطبق دائماً أسلوب إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩، وأعادت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تأكيد رأيها بأن هذه المعالجة مشابهة للتطبيق بأثر رجعي للتغير في السياسة المحاسبية المبينة في معيار المحاسبة الدولي٨.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بنود الضريبة المؤجلة

إستنتاج١٨ طلب من لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية توفير إرشادات بشأن بنود الضريبة المؤجلة عندما تعيد المنشأة عرض بياناتها المالية حسب معيار المحاسبة الدولي ٢٩، وبشكل خاص طلب من لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية توفير إرشادات بشأن قياس بنود الضريبة المؤجلة في الميزانية العمومية الإفتتاحية لفترة إعداد التقارير التي تحدد فيها المنشأة وجود تضخم مرتفع.

إستنتاج١٩ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الفقرة ٣٢ من معيار المحاسبة الدولي ٢٩ تنص على ما يلي:-

> قد تؤدي إعادة عرض البيانات المالية بموجب هذا المعيار إلى نشوء فروق بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبي. تتم المحاسبة عن هذه الفروق بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ *"ضرائب الدخل"*.

بناءاً على ذلك في تاريخ الميزانية العمومية الختامية لفترة إعداد التقارير تقوم المنشأة بإعادة قياس بنود الضريبة المؤجلة الخاصة بها على أساس البيانات المالية التي تم إعادة عرضها، وليس بتطبيق أحكام إعادة العرض العامة للبنود النقدية أو البنود غير النقدية، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أنه لم يكن واضحاً كيف يجب على المنشأة إجراء المعالجة المحاسبية لبنود الضريبة المؤجلة المقارنة الخاصة بها.

إستنتاج٢٠ عند تطوير مسودة التفسير D5 نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الخيارات التالية:-

(أ) إعادة عرض بنود الضريبة المؤجلة كبنود نقدية؛
(ب) إعادة عرض بنود الضريبة المؤجلة كبنود غير نقدية؛ أو
(ج) إعادة قياس بنود الضريبة المؤجلة كما لو أن إقتصاد العملة للبيئة التي تعمل فيها المنشأة كان دائماً مرتفع التضخم.

إستنتاج٢١ إقترحت مسودة التفسير D5 إيضاح أن بنود الضريبة المؤجلة ليست بطبيعتها نقدية أو غير نقدية بشكل واضح، ويعود ذلك إلى أن بنود الضريبة المؤجلة تحدد من قبل المبالغ المسجلة للأصول (والإلتزامات) والأسس الضريبية، غير أن بعض المستجيبين لمسودة التفسير D5 إعترضوا على هذا الرأي لأسباب مختلفة، وقد قدم البعض الحجة أن بنود الضريبة المؤجلة بطبيعتها يتم إستلامها أو دفعها بعدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة، ولذلك يجب إعتبارها أنها بنوداً نقدية حسب الفقرة ٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢١، وأشار البعض إلى أن الممارسة العامة هي تصنيف الضرائب المؤجلة على أنها بنود غير نقدية.

إستنتاج٢٢ عند النظر في تعليقات المستجيبين أكدت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن إستنتاجها في الفقرة إستنتاج ١٧ أعلاه يجب أن ينطبق كذلك على بنود الضريبة المؤجلة، وبكلمات أخرى بنود الضريبة المؤجلة في الميزانية العمومية الإفتتاحية لفترة إعداد التقارير التي تحدد فيها المنشأة وجود تضخم مرتفع يجب حسابها كما لو أن البيئة كانت دائماً ذات تضخم مرتفع، أي الخيار(ج) في الفقرة إستنتاج٢٠، وبالرغم من أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إعترفت بأن بنود الضريبة المؤجلة قد تلبي تعريف البنود النقدية فقد أشارت إلى أن أغراض الخيار(ج) لن تتحقق إذا تمت إعادة عرض بنود الضريبة المؤجلة الإفتتاحية بنفس الأسلوب كما هو مطبق بشكل عام بالنسبة للبنود النقدية.

إستنتاج٢٣ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن بعض المستجيبين لمسودة العرض D5 إقترحوا أنه يجب إعادة قياس بنود الضريبة المؤجلة بعد إعادة عرض الميزانية العمومية الإفتتاحية مع وحدة القياس السارية في تاريخ الميزانية العمومية الختامية لفترة إعداد التقارير، وفي رأي لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن هذا الإقتراح (في حالة إلتزام الضريبة المؤجل) سيبالغ في بند الضريبة المؤجلة المعترف به في الميزانية العمومية

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإفتتاحية، وتبعاً لذلك سيبين التكاليف المعترف بها في فترة إعداد التقارير بأقل من قيمتها، ويعود ذلك إلى أن الخسارة في الأساس الضريبي الناجم من التضخم في فترة إعداد التقارير سيتم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية الإفتتاحية، وقد أوضحت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذلك بالمثال التالي:-

في نهاية السنة الأولى تمت إعادة عرض أصل غير مالي حسب وحدة القياس السائدة في ذلك التاريخ، ومبلغه الذي تم إعادة عرضه هو ١٠٠٠ وحدة عملة وأساسه الضريبي هو ٥٠٠ وحدة عملة، وإذا بلغ معدل الضريبة ٣٠% فإن المنشأة ستقوم بإعادة قياس إلتزام الضريبة المؤجلة البالغ ١٥٠ وحدة عملة، وفي السنة الثانية بلغ التضخم ١٠٠%، وإذا إفترضنا عدم حدوث أي تغير فإن المنشأة ستعترف في بياناتها المالية التي تم إعادة عرضها بأصل مقداره ٢٠٠٠ وحدة عملة (في كل من تاريخ الميزانية العمومية الختامية لفترة إعداد التقارير وفي الأرقام المقارنة)، وفي تاريخ الميزانية العمومية الختامي أعيد قياس إلتزام الضريبة المؤجلة بمقدار ٤٥٠ وحدة عملة (٢٠٠٠ وحدة عملة – ٥٠٠ وحدة عملة×٠,٣)، غير أنه إذا أعيد قياس إلتزام الضريبة المؤجلة المقارن بعد إعادة عرض الأصل حسب وحدة القياس السارية في تاريخ الميزانية العمومية الختامية لفترة إعداد التقارير فإن على المنشأة الإعتراف بإلتزام ضريبة مؤجلة إفتتاحي مقداره ٤٥٠ وحدة عملة، ولن يكون هناك أثر على الربح أو الخسارة (٤٥٠ وحدة عملة - ٤٥٠ وحدة عملة). من ناحية أخرى إذا عرضت الأرقام المقارنة كما هو مقترح في مسودة التفسير D5 فإن إلتزام الضريبة المؤجلة التي تم إعادة عرضها سيكون ٣٠٠ وحدة عملة (١٠٠٠ وحدة عملة – ٥٠٠ وحدة عملة) ×٠,٣) ×١٠٠%+ ١٥٠ وحدة عملة، وتبعاً لذلك يجب على المنشأة الإعتراف بخسارة مقدارها ١٥٠ وحدة عملة (٤٥٠ وحدة عملة - ٣٠٠ وحدة عملة) وهي خسارة القوة الشرائية من الأساس الضريبي في فترة إعداد التقارير.

إستنتاج٢٤ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الفقرة ١٨ من الملحق أ لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ يوضح ما يلي:[*] -

تم إعادة بيان الأصول غير النقدية بموجب وحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢٩ *التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع*) دون إجراء تسوية معادلة للأغراض الضريبية *(ملاحظات : (١) تحميل الضريبة المؤجلة إلى بيان الدخل[†]، و (٢) إذا تم إعادة تقييم الأصول غير النقدية، إضافة إلى إعادة البيان، فيجري تحميل الضريبة المؤجلة المتعلقة بإعادة التقييم إلى حقوق المالكي[‡]ن وتحميل الضريبة المؤجلة المتعلقة بإعادة العرض في بيان الدخل).*

إستنتاج٢٥ تبعاً لذلك أكدت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إستنتاجها أن إعادة عرض بنود الضريبة المؤجلة المقارنة ستتطلب أن تقوم المنشأة بما يلي: أولا، إعادة قياس بنود الضريبة المؤجلة الخاصة بها على أساس البيانات المالية لفترة إعداد التقارير المالية السابقة التي أعيد عرضها بتطبيق مؤشر أسعار عام يعكس مستوى الأسعار في نهاية تلك الفترة، وثانياً، يجب على المنشأة إعادة عرض بنود الضريبة المؤجلة المحسوبة حسب التغير في المستوى العام للأسعار لفترة إعداد التقارير.

---

[*] تم تعديل الفقرة ١٨ نتيجة للتغيرات التي تمت على معيار المحاسبة الدولي ١"عرض البيانات المالية" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧).

[†] يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) من المنشأة عرض كافة بنود الدخل والمصروفات في بيان دخل شامل واحد أو بيانين (بيان دخل منفصل وبيان دخل شامل).

[‡] بموجب معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧)ن يتم الإعتراف بهذا الأثر في بيان الدخل الشامل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير ٨

للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناتجة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة حتى ١٧ يناير ٢٠٠٨.

لقد تم وضع تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٨ "*نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢*" من قبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتم إصداره من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في يناير ٢٠٠٦.

عدل معيار المحاسبة الدولي ١ " عرض البيانات المالية" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بما في ذلك تفسير معيار التقرير٨.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

الفقرات

التفسير ٨ للجنة تفسيرات المعايير الدولية

لإعداد التقارير المالية

نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢

المراجع	
الخلفية	**١-٥**
النطاق	**٦**
الموضوع	**٧**
الإجماع	**٨-١٢**
تاريخ النفاذ	**١٣**
الإنتقال	**١٤**
أمثلة توضيحية	
أساس الإستنتاجات لتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٨	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تحتوي الفقرات ١-١٤ على التفسير ٨ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية "*نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢*"، ويرافق التفسير ٨ مثال إيضاحي وأساس الإستنتاجات، وتحتوي الفقرات ٢ و٧-١٧ من *مقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير ٨ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع على أساس الأسهم"*

الخلفية

١ ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تستلم فيها المنشأة أو تحصل على سلع أو خدمات، وتشمل "السلع" المخزون والمواد القابلة للإستهلاك والممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول غير المالية الأخرى (المعيار الدولي لإعـداد التقارير المالية ٢ الفقرة ٥)، وتبعاً لذلك فيما عدا معاملات معينة لا تدخل ضمن نطاق هـذا المعيـار فهو ينطبق على جميع المعاملات التي تستلم فيها المنشأة أصولاً غير مالية أو خدمات كمقابل لإصدار أدوات حقوق ملكية للمنشأة. ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ كذلك على المعاملات التي تتحمل فيها المنشأة إلتزامات فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات المستلمة بناءاً على سعر (أو قيمة) أسـهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للمنشأة.

٢ غير أنه في بعض الحالات قد يكون من الصعب إظهار أن السلع أو الخدمات تم (أو سيتم) إسـتلامها، فعلى سبيل المثال من الممكن أن تمنح المنشأة أسهما لمنظمة خيرية بدون مقابل، ومن غيـر الممكـن عادة تحديد البضائع أو الخدمات المعينة المستلمة مقابل هذه المعاملة، وقد ينشأ وضـع مماثـل فـي المعاملات مع الأطراف الأخرى.

٣ يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ قياس المعاملات التي تتم فيها دفعات علـى أسـاس الأسهم للموظفين بالرجوع للقيمة العادلة للدفعات على أساس الأسهم في تاريخ المنح (المعيار الـدولي لإعداد التقارير المالية ٢ الفقرة ١١)*، وبذلك لا يطلب من المنشأة أن تقيس بشكل مباشر القيمة العادلة لخدمات الموظفين التي تم إستلامها.

٤ بالنسبة للمعاملات التي تتم فيها الدفعات على أساس الأسهم لأطراف بإستثناء الموظفين يحدد المعيـار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ إفتراضاً قابلاً للتنفيذ أن القيمة العادلة للسلع أو الخـدمات المـستلمة يمكن تقديرها بشكل موثوق به، وفي هذه الحالات يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير الماليـة ٢ أن يتم قياس المعاملة بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على السلع أو يقدم الطرف المناظر الخدمة (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ الفقـرة ١٣). وهكـذا هنـاك إفتراض ضمني بأن المنشأة تستطيع تحديد السلع أو الخدمات المستلمة من أطراف بإستثناء الموظفين، وهذا من شأنه أن يثير السؤال ما إذا كان المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ ينطبق في حالة عدم وجود سلع أو خدمات قابلة للتحديد، وهذا بدوره يثير سؤالا آخر: إذا قامت المنشأة بإجراء الدفع علـى أساس الأسهم وظهر أن المقابل الذي حدد (إن وجد) أقل من القيمة العادلة للدفع على أسـاس الأسـهم فهل يدل هذا الوضع على أن السلع أو الخدمات تم إستلامها بالرغم من أنها غير محددة بشكل واضح، ولذلك ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢؟

* بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية جميع الإشارات إلى الموظفين تشمل الآخرين الذين يقدمون خدمات مماثلة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٥ تجدر الإشارة إلى أن عبارة "القيمة العادلة للدفع على أساس الأسهم" تشير إلى القيمة العادلة للدفع المعين على أساس الأسهم المعنية، فعلى سبيل المثال قد يطلب التشريع الحكومي من المنشأة إصدار جزء من أسهمها لمواطني بلد معين والتي يمكن تحويلها فقط لمواطنين آخرين لذلك البلد، فهذا القيد على التحويل قد يؤثر على القيمة العادلة للأسهم المعنية، ولذلك قد يكون لهذه الأسهم قيمة عادلة أقل من القيمة العادلة للأسهم التي هي خلافاً لذلك أسهم مماثلة لا يوجد عليها مثل هذه القيود، وفي هذه الحالة إذا كان سيتم إثارة السؤال في الفقرة ٤ في سياق الأسهم المقيدة فإن العبارة "القيمة العادلة للدفعة على أساس الأسهم" ستشير للقيمة العادلة للأسهم المقيدة وليس للقيمة العادلة للأسهم الأخرى غير المقيدة.

النطاق

٦ ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على المعاملات التي منحت فيها المنشأة أو ساهموا المنشأة أدوات حقوق ملكية *أو تحملوا إلتزاماً لتحويل النقد أو أصول أخرى مقابل مبالغ بناءاً على سعر (أو قيمة) أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للمنشاة، وينطبق هذا التفسير على مثل هذه المعاملات عندما يظهر أن المقابل القابل للتحديد الذي إستلمته المنشأة (أو الذي ستستلمه) بما في ذلك النقد والقيمة العادلة للمقابل غير النقدي القابل للتحديد (إن وجد) أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة أو الإلتزام الذي تم تحمله، على أن هذا التفسير لا ينطبق على المعاملات المستثناه من نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ حسب الفقرات ٣-٦ من هذا المعيار.

الموضوع

٧ الموضوع الذي يتناوله التفسير هو ما إذا كان المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ ينطبق على المعاملات التي لا تستطيع فيها المنشأة أن تحدد بشكل واضح بعض أو جميع السلع أو الخدمات المستلمة.

الإجماع

٨ ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على معاملات معينة يتم فيها إستلام سلع أو خدمات، مثل المعاملات التي تستلم فيها المنشأة سلعاً أو خدمات كمقابل لأدوات حقوق الملكية، وهذا يشمل المعاملات التي لا تستطيع فيها المنشأة أن تحدد بشكل واضح بعض أو جميع السلع أو الخدمات المستلمة.

٩ في ظل عدم وجود سلع أو خدمات قابلة للتحديد بشكل واضح قد تدل الظروف الأخرى على أن السلع أو الخدمات قد يكون تم (أو سيتم) إستلامها، وفي هذه الحالة ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير ٢، وبشكل خاص إذا كان يبدو أن المقابل المستلم أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة أو الإلتزام الذي تم تحمله، وعادة تدل هذه الحالة على أن المقابل الآخر (أي السلع أو الخدمات غير القابلة للتحديد) تم (أو سيتم) إستلامها.

١٠ تقوم المنشأة بقياس السلع أو الخدمات القابلة للتحديد المستلمة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.

*تشمل هذه أدوات حقوق الملكية للمنشأة والشركة الأم للمنشأة والمنشآت الأخرى في نفس المجموعة مثل المنشأة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١١ تقوم المنشأة بقياس السلع أو الخدمات غير القابلة للتحديد التي تم (أو سيتم) إستلامها على أنها الفرق بين القيمة العادلة للدفع على أساس الأسهم والقيمة العادلة لأية سلع أو خدمات قابلة للتحديد تم (أو سيتم) إستلامها.

١٢ تقوم المنشأة بقياس السلع أو الخدمات المستلمة في تاريخ المنح، غير أنه بالنسبة للمعاملات التي تمت تسويتها نقدا تتم إعادة قياس الإلتزام في كل نهاية فترة إعداد تقارير إلى أن تتم تسويتها

تاريخ النفاذ

١٣ على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ مايو٢٠٠٦ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق المبكر، وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١ مايو ٢٠٠٦ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

الإنتقال

١٤ على المنشأة تطبيق هذا التفسير بأثر رجعي حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٨ مع مراعاة الأحكام الإنتقالية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٨
أمثالة توضيحية

يرافق هذا المثال التفسير ٨ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولكنه ليس جزءاً منه.

مثال١ قامت المنشأة بمنح أسهم قيمتها العادلة الإجمالية ١٠٠,٠٠٠ وحـدة عملـة* لأطـراف بإسـتثناء الموظفين الذين هم من جزء معين من المجتمع (الأفراد المحرومين تاريخيـا) كوسـيلة لتحـسين صورتها كشركة مواطنة جيدة، ومن الممكن أن تأخذ المنافع الناجمة من تحسين صـورتها أشـكالا متعددة مثل زيادة قاعدة عملائها أو إجتذاب موظفين أو الإحتفاظ بهم أو تحسين أو المحافظة علـى قدرتها على تقديم العروض بنجاح من أجل عقود الأعمال.

مثال٢ لا تستطيع المنشأة تحديد المقابل المعين المستلم، فعلى سبيل المثال لم يتم إسـتلام نقـد أو فـرض شروط خدمة، وبناءاً على ذلك فإن المقابل المحدد (صفر) أقل من القيمـة العادلـة لأدوات حقـوق الملكية الممنوحة (١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة).

مثال٣ بالرغم من أن المنشأة لا تستطيع تحديد أية سلع أو خدمات معينة مستلمة فإن الظروف تدل على أن السلع أو الخدمات تم (أو سيتم) إستلامها، وبناءاً على ذلك ينطبق المعيار الدولي لإعـداد التقـارير المالية ٢.

مثال٤ في هذه الحالة نظرا لأن المنشاة لا تستطيع تحديد السلع أو الخدمات المعينة المستلمة فإن الإفتراض القابل للتنفيذ في الفقرة ١٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ أن القيمة العادلة للـسلع أو الخدمات المستلمة يمكن تقديرها بشكل موثوق به لا ينطبق، ويجب على المنشأة بدلاً من ذلك قياس السلع أو الخدمات المستلمة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

* في هذا المثال يتم تقييم المبالغ النقدية "بوحدات العملة"

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٨ أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاج هذا التفسير ٨ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولكنه ليس جزءاً منه.

إستنتاج١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عند التوصل إلى إجماع لها، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وزناً أكبر لبعض العوامل من غيرها.

إستنتاج٢ ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ الدفع على أساس الأسهم على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تستلم فيها المنشأة أو تمتلك سلعاً أو خدمات، غير أنه في بعض الحالات قد يكون من الصعب إظهار أن المنشأة إستلمت سلعاً أو خدمات، وهذا من شأنه أن يثير السؤال ما إذا كان المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ ينطبق على هذه المعاملات.

إستنتاج٣ نشأ هذا السؤال في سياق معاملات معينة مشابهة للمعاملة المبينة في المثال الإيضاحي الذي يرافق التفسير، وقد توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تحديد ما إذا كانت هذه المعاملات ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ تسبب في إثارة سؤال آخر: إذا قامت المنشأة بإجراء دفع على أساس الأسهم وظهر أن المقابل القابل للتحديد المستلم (إن وجد) أقل من القيمة العادلة للدفع على أساس الأسهم فهل يدل هذا الوضع على أنه تم إستلام سلع أو خدمات، وبناءاً على ذلك هل ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢؟

إستنتاج٤ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه عندما طور مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ توصل المجلس إلى أن أعضاء مجلس إدارة المنشأة يتوقعون إستلام بعض السلع أو الخدمات مقابل أدوات حقوق الملكية الصادرة (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ الفقرة إستنتاج ٣٧)، وهذا يعني ضمناً أنه ليس من الضروري تحديد السلع أو الخدمات المعينة التي تم إستلامها مقابل أدوات حقوق الملكية الممنوحة للتوصل إلى أنه تم (أو سيتم) إستلام السلع أو الخدمات. إلى جانب ذلك تحدد الفقرة ٨ من المعيار أنه ليس من الضروري أن تتأهل السلع أو الخدمات المستلمة للإعتراف بها كأصل من أجل أن يكون الدفع على أساس الأسهم ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، وفي هذه الحالة يتطلب المعيار الإعتراف بتكلفة السلع أو الخدمات المستلمة أو الممكن إستلامها كمصروفات.

إستنتاج٥ تبعاً لذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ يشمل معاملات لا تستطيع فيها المنشأة تحديد بعض أو جميع السلع أو الخدمات المعينة المستلمة، وإذا ظهر أن المقابل المستلم القابل للتحديد أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة أو الإلتزام الذي تم تحمله فإن هذه الحالة تدل عادة* على أن المقابل الآخر (أي السلع أو الخدمات القابلة للتحديد) تم (أو سيتم) إستلامها.

إستنتاج٦ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ يفترض أن العوض الذي تم إستلامه مقابل الدفعات على أساس الأسهم يتفق مع القيمة العادلة لهذه الدفعات على أساس الأسهم، فعلى سبيل المثال إذا كانت المنشأة لا تستطيع أن تقدر بشكل موثوق به القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة فإن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ يتطلب أن تقيس المنشأة القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بالرجوع إلى القيمة العادلة للدفع على أساس الأسهم الذي تم للحصول على هذه السلع أو الخدمات.

* في بعض الحالات يوضح سبب التحويل لماذا لم يتم (أو سيتم) إستلام أية سلعة أو خدمات، فعلى سبيل المثال يقوم مساهم رئيسي كجزء من تخطيط الممتلكات بتحويل بعض أسهمه إلى عضو في الأسرة ، وفي ظل عدم وجود عوامل تدل على أن عضو الأسرة قدم أو يتوقع أن يقدم أية سلع أو خدمات للمنشأة مقابل الأسهم فإن هذه المعاملة تقع خارج نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، وبذلك يكون هذا التفسير.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٧ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه ليس من المناسب أو الضروري قياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات وكذلك القيمة العادلة للدفع على أساس الأسهم لكل معاملة تستلم فيها المنشأة سلعاً أو خدمات من غير الموظفين، غير أنه عندما يظهر أن المقابل الذي تم إستلامه أقل من القيمة العادلة للدفع على أساس الأسهم فقد يكون من الضروري قياس كل من السلع أو الخدمات المستلمة والدفع على أساس الأسهم من أجل قياس قيمة السلع أو الخدمات غير القابلة للتحديد المستلمة.

إستنتاج٨ تشترط الفقرة ١٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ إفتراضاً قابلاً للنقض بأن السلع أو الخدمات المستلمة يمكن تقييمها بشكل موثوق به، وقد أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن السلع أو الخدمات التي هي غير قابلة للتحديد لا يمكن قياسها بشكل موثوق به، وأن هذا الإفتراض القابل للنقض يتعلق فقط بالسلع أو الخدمات القابلة للتحديد.

إستنتاج٩ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه عندما تكون السلع أو الخدمات المستلمة قابلة للتحديد فإنه يجب تطبيق المبادئ في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، وعندما تكون السلع أو الخدمات المستلمة غير قابلة للتحديد فقد توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تاريخ المنح هو أنسب يوم لأغراض توفير قياس للسلع أو الخدمات غير القابلة للتحديد التي تم (أو سيتم) إستلامها.

إستنتاج١٠ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن بعض المعاملات تشمل سلعاً أو خدمات قابلة للتحديد وغير قابلة للتحديد، وفي هذه الحالة سيكون من الضروري قياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات غير القابلة للتحديد المستلمة، وذلك في تاريخ المنح، وقياس السلع أو الخدمات القابلة للتحديد حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.

إستنتاج١١ بالنسبة للمعاملات التي يتم تسويتها نقدا والتي يتم فيها إستلام السلع أو الخدمات غير القابلة، للتحديد من الضروري إعادة قياس الإلتزام في كل تاريخ تقديم تقارير لاحق من أجل أن يكون متوافقا مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.

إستنتاج١٢ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ فيما يتعلق بالإعتراف بالمصروف الناجم من الدفعات على أساس الأسهم تنطبق على السلع أو الخدمات القابلة للتحديد وغير القابلة للتحديد، وبناءاً على ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عدم إصدار إرشادات إضافية بشأن هذه النقطة.

إستنتاج١٣ عند النظر في الأحكام الإنتقالية المتعلقة بالجهات التي تتبنى للمرة الأولى تطبيق التفسير، توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه ليس من الضروري تعديل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ "*تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى*" لأن التفسير لن يكون له أثر ما لم يكن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ نافذ المفعول.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تفسير ٩

للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

إعادة تفسير المشتقات الضمنية

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناتجة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة حتى ١٧ يناير ٢٠٠٨.

قامت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بوضع التفسير ٩ "*إعادة تفسير المشتقات الضمنية*" والذي صدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في مارس عام ٢٠٠٦.

تم تعديل تفسير معيار التقرير٨ بواسطة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" (كما هو معدل في يناير ٢٠٠٨).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

الفقرات

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٩

إعادة تفسير المشتقات الضمنية

المراجع	
الخلفية	**٢-١**
نطاق التطبيق	**٥-٣**
القضايا	**٦**
الإجماع	**٨-٧**
تاريخ النفاذ والإنتقال	**٩**
أساس الإستنتاجات	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٩ *"إعادة تقييم المشتقات الضمنية"* موضح في الفقرات ١-٩. ويُرفق هذا التفسير بأساس إستنتاجات. وإن نطاق وسلطة التفسيرات موضحان في الفقرات ٢ و ٧-١٧ في *مقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٩
إعادة تفسير المشتقات الضمنية

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ *"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى"*
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"*

الخلفية

١ تصف الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المشتقة الضمنية على أنها "عنصر في أداة مختلطة تشتمل أيضاً على عقد أساسي غير مشتق- ذو تأثير يتلخص في أن بعض التدفقات النقدية للأداة المختلطة تختلف بطريقة مماثلة لمشتقة قائمة بذاتها."

٢ تقتضي الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن يتم فصل المشتقة الضمنية عن العقد الأساسي وأن تتم محاسبتها كمشتقة في حال، وفقط في حال:-

(أ) كانت الخصائص الإقتصادية ومخاطر المشتقة الضمنية غير مرتبطة على نحو وثيق بالخصائص الإقتصادية ومخاطر العقد الأساسي؛

(ب) ستحقق أداة منفصلة لديها نفس شروط المشتقة الضمنية تعريف المشتقة؛ و

(ج) عدم قياس الأداة المختلطة بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة (أي لا يتم فصل مشتقة ضمنية في أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة).

نطاق التطبيق

٣ مع مراعاة الفقرتين ٤ و٥ أدناه، ينطبق هذا التفسير على كافة المشتقات الضمنية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

٤ لا يتناول هذا التفسير قضايا إعادة القياس الناشئة من إعادة تقييم المشتقات الضمنية.

٥ لا يتناول هذا التفسير إستملاك عقود ذات مشتقات ضمنية في عملية إندماج أعمال أو إحتمالية إعادة تقييمها في تاريخ الإستملاك*.

*يتناول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٨) إمتلاك العقود مع المشتقات الضمنية في إندماج الأعمال.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القضايا

٦ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المنشأة، حالما تصبح طرفاً في عقد معين، أن تُقيّم فما إذا كان مطلوب فصل أي مشتقات ضمنية يحتوي عليها هذا العقد عن العقد الأساسي ومحاسبتها كمشتقات بموجب هذا المعيار. ويتناول هذا التفسير القضايا التالية:-

(أ) هل يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إجراء مثل هذا التقييم عندما تصبح المنشأة طرفاً في العقد للمرة الأولى أم ينبغي إعادة النظر في التقييم خلال مدة العقد؟

(ب) هل ينبغي أن تقوم جهة تتبنى للمرة الأولى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بإجراء التقييم على أساس الظروف التي كانت قائمة عندما أصبحت المنشأة طرفاً في العقد للمرة الأولى أم على أساس الظروف السائدة عندما تتبنى المنشأة للمرة الأولى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؟

الإجماع

٧ ينبغي على المنشأة أن تُقيّم فما إذا كان مطلوب فصل مشتقة ضمنية عن العقد الأساسي ومحاسبتها كمشتقة عندما تصبح المنشأة طرفاً في العقد للمرة الأولى. ويُمنع القيام بإعادة تقييم لاحق إلا في حال وجود تغيير في شروط العقد يؤدي إلى تعديل هام على التدفقات النقدية التي ستكون مطلوبة بموجب هذا العقد، وفي هذه الحالة يُطلب إجراء إعادة التقييم. وتحدد المنشأة فيما إذا كان التعديل على التدفقات النقدية هاماً من خلال دراسة مدى تغيير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالمشتقة الضمنية أو العقد الأساسي أو كلاهما وفيما إذا كان التغيير هاماً مقارنة مع التدفقات النقدية المتوقعة سابقاً على العقد.

٨ على الجهة التي تتبنى للمرة الأولى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تُقيّم ما إذا كان مطلوباً فصل مشتقة ضمنية عن العقد الأساسي ومحاسبتها كمشتقة على أساس الظروف التي كانت قائمة في التاريخ الذي أصبحت فيه المنشأة طرفاً للمرة الأولى في العقد أو التاريخ الذي تقتضي الفقرة ٧ القيام فيه بإعادة تقييم، أيهما يأتي لاحقا.

تاريخ النفاذ والإنتقال

٩ على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يونيو ٢٠٠٦ أو بعد ذلك. ويُشجع تطبيق هذا التفسير في وقت مبكر. وإذا طبقت المنشأة التفسير لفترة تبدأ قبل ١ يونيو ٢٠٠٦، عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة. وينبغي تطبيق التفسير بأثر رجعي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات حول التفسير ٩

إن أساس الإستنتاجات هذا مرفق بالتفسير ٩ ولكنه لا يشكّل جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في التوصل إلى إجماعها. وقد أولى أعضاء اللجنة أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج٢ كما هو موضح أدناه، تم إعلام اللجنة بوجود شكوك حول جوانب معينة من متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* المتعلقة بإعادة تقييم المشتقات الضمنية. وقد نشرت اللجنة مقترحات حول هذا الموضوع في مارس ٢٠٠٥ ضمن مسودة التفسير١٥ *"إعادة تفسير المشتقات الضمنية"* كما وضعت التفسير ٩ بعد دراسة رسائل التعليقات الثلاثين التي إستلمتها.

إستنتاج٣ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المنشأة، عندما تصبح طرفاً في العقد للمرة الأولى، أن تُقيّم ما إذا كانت هنالك حاجة لفصل مشتقة ضمنية يحتوي عليها العقد عن العقد الأساسي ومحاسبتها كمشتقة بموجب هذا المعيار. غير أن الخلاف ينشأ حول ما إذا كان معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يقتضي أن تستمر المنشأة في إجراء هذا التقييم بعد أن تصبح طرفاً في عقد معين للمرة الأولى، وإذا كان الحال كذلك، ما مدى تكرار إجراء التقييم. لم يتطرق هذا المعيار إلى هذا الموضوع وتم إعلام اللجنة بأنه كانت توجد مخاطرة حياد لدى التطبيق العملي نتيجة لذلك.

إستنتاج٤ وتكون المسألة ذات صلة مثلاً عندما لا تتغير شروط المشتقة الضمنية ولكن أوضاع السوق تتغير ويكون السوق هو العامل الرئيسي في تحديد فيما إذا كان العقد الأساسي والمشتقة الضمنية مرتبطين ببعضهما البعض على نحو وثيق. وتورد الفقرة "تطبيق٣٣(د)" في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ حالات يمكن فيها حدوث ذلك. وتنص الفقرة "تطبيق٣٣(د)" على أن المشتقة الضمنية بالعملة الأجنبية تكون مرتبطة على نحو وثيق بالعقد الأساسي شريطة ألا تكون بأموال مقترضة ولا تحتوي على خاصية الخيار وتقتضي القيام بدفعات بإحدى العملات التالية:-

(أ) العملة الوظيفية لأي طرف أساسي في ذلك العقد؛

(ب) العملة المستخدمة عموماً في المعاملات التجارية حول العالم لتحديد سعر السلع أو الخدمات ذات العلاقة التي يتم إستملاكها أو تسليمها (مثل الدولار الأمريكي المستخدم كعملة في معاملات النفط الخام)؛ أو

(ج) عملة مستخدمة بشكل شائع في عقود شراء أو بيع البنود غير المالية في البيئة الإقتصادية التي تحدث فيها هذه المعاملة (مثال: عملة سائلة ومستقرة نسبياً تُستخدم عادة في المعاملات التجارية المحلية أو التجارة الخارجية).

إستنتاج٥ قد تتغير أي من العملات المحددة في النقاط (أ)-(ج) أعلاه. بإفتراض أن المنشأة التي أصبحت للمرة الأولى طرفاً في عقد معين قامت بتقييم العقد على أساس أنه يحتوي على مشتقة ضمنية مرتبطة على نحو وثيق (لأنها كانت إحدى الفئات الثلاثة المذكورة في الفقرة "إستنتاج٤") وبذلك لن تتم محاسبتها بشكل منفصل. وافترض أن أوضاع السوق اللاحقة قد تغيرت وأن المنشأة في حال قامت بإعادة تقييم العقد بموجب الظروف المتغيرة، ستتوصل إلى أن المشتقة الضمنية غير

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مرتبطة على نحو وثيق ولذلك فإنها تتطلب أن يتم محاسبتها بشكل منفصل. (وقد ينشأ عكس ذلك أيضاً). وتكمن القضية هنا فيما إذا كان ينبغي على المنشأة القيام بإعادة تقييم أم لا.

إعادة تقييم المشتقات الضمنية

إستنتاج٦ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن السبب وراء متطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في فصل المشتقات الضمنية هو أنه لا ينبغي أن تكون المنشأة قادرة على التلاعب بمتطلبات الإعتراف والقياس الخاصة بالمشتقات بمجرد تضمين مشتقة في أداة مالية غير مشتقة أو عقد آخر (مثل تضمين سلعة في أداة دين). ولا تعتبر التغيرات في الظروف الخارجية (مثل تلك الظروف الموضحة في الفقرة "إستنتاج٥") طرقاً للتلاعب بهذا المعيار. ولذلك، إستنتجت اللجنة بأن إعادة التقييم لم تكن طريقة مناسبة فيما يتعلق بهذه التغيرات.

إستنتاج٧ أشارت اللجنة، كوسيلة عملية، إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يقتضي فصل المشتقات الضمنية المرتبطة على نحو وثيق ببعضها البعض. وتحتوي العديد من الأدوات المالية على مشتقات ضمنية. وسيكون فصل كافة المشتقات الضمنية عملاً شاقاً على المنشآت. كما أشارت اللجنة إلى أن طلب إعادة تقييم المشتقات الضمنية الموجودة في كافة الأدوات المختلطة من قبل المنشآت قد يكون عملاً صعباً لأن هذا يقتضي مراقبة منتظمة. وسيكون من الضروري مراقبة العديد من أوضاع السوق والعوامل الأخرى التي تؤثر على المشتقات الضمنية بإستمرار لضمان تحديد وجود تغيير في الظروف في الوقت المناسب وتعديل المعالجة المحاسبية بناءاً على ذلك. فعلى سبيل المثال إذا تغيرت العملة الوظيفية للطرف المقابل أثناء فترة إعداد التقارير بحيث لم يعد العقد بعملة أحد أطراف العقد، يُطلب إجراء إعادة تقييم للأداة المختلطة في تاريخ التغير لضمان معالجة محاسبية صحيحة في المستقبل.

إستنتاج٨ وتدرك اللجنة كذلك أنه رغم عدم تناول معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لموضوع إعادة التقييم، إلا أنه يقدم إرشادات ذات صلة عندما ينص على أن تقييم ما إذا كانت المشتقة الضمنية مرتبطة على نحو وثيق في أنواع العقود التي تغطيها الفقرة "تطبيق٣٣(ب)" هو أمر مطلوب في بداية العقد فقط. وتنص الفقرة "تطبيق٣٣(ب)" على أنه:

> يكون الحد الأعلى أو الأدنى الضمني على سعر الفائدة في عقد دين أو عقد تأمين مرتبط على نحو وثيق بالعقد الأساسي، شريطة أن يكون الحد الأعلى مساو لسعر الفائدة في السوق أو أعلى منه ويكون الحد الأدنى مساو لسعر الفائدة في السوق أو أقل منه *عند إصدار العقد*، وألا يكون الحد الأعلى أو الحد الأدنى مرتفعاً فيما يتعلق بالعقد الأساسي. وعلى نحو مماثل، فإن النصوص التي يشتمل عليها عقد شراء أو بيع أصل (كسلعة مثلاً) والتي تعين حداً أعلى أو أدنى للسعر الذي ينبغي دفعه أو إستلامه مقابل الأصل مرتبطة على نحو وثيق بالعقد الأساسي إذا كان كل من الحد الأعلى والحد الأدنى أعلى من سعر السوق *في البداية* ولم يكونا مرتفعين.

إستنتاج٩ كما بحثت اللجنة أيضاً في مدلولات طلب إعادة تقييم لاحق. فعلى سبيل المثال، إفترض أن المنشأة، عندما أصبحت طرفاً في العقد للمرة الأولى، تعترف بأصل أساسي وإلتزام مشتقة ضمنية بشكل منفصل. وإذا كان مطلوب من المنشأة إعادة تقييم ما إذا كان من الضروري محاسبة المشتقة الضمنية بشكل منفصل ثم توصلت المنشأة في وقت لاحق بعد أن أصبحت

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

طرفاً في العقد أنه لم يعد مطلوباً فصل المشتقة، حينها ستنشأ أسئلة حول الإعتراف والقياس. وفي الحالات المذكورة أعلاه، حددت اللجنة الإحتمالات التالية:-

(أ) قد تلغي المنشأة المشتقة من ميزانيتها العمومية وتعترف في حساب الربح أو الخسارة بربح أو خسارة مقابلة. وسيؤدي هذا إلى الإعتراف بربح أو خسارة حتى وإن لم يتم إجراء أية معاملة أو أي تغيير على قيمة إجمالي العقد أو عناصره.

(ب) قد تترك المنشأة المشتقة كبند منفصل في الميزانية العمومية. وبعد ذلك، قد تنشأ قضية حول الوقت الذي ينبغي فيه إلغاء المشتقة من الميزانية العمومية. هل ينبغي إطفاء المشتقة (وإن كان كذلك، فكيف سيؤثر الإطفاء على سعر الفائدة الفعلي للأصل)، أم هل ينبغي إلغاء الإعتراف بالمشتقة فقط عندما يتم إلغاء الإعتراف بالأصل؟

(ج) قد تقوم المنشأة بدمج المشتقة (التي يتم الإعتراف بها بالقيمة العادلة) مع الأصل (الذي يتم الإعتراف به بالتكلفة المطفأة). وقد يغير هذا المبلغ المسجل للأصل وسعر فائدته الفعلي حتى وإن لم يطرأ أي تغيير على مبادئ العقد ككل. وفي بعض الحالات، قد ينتج عن ذلك أيضاً سعر فائدة فعلي سلبي.

وقد أشارت اللجنة إلى أن القضايا المذكورة أعلاه لا تنشأ بناءاً على وجهة نظرها التي تقضي بأن إعادة التقييم اللاحق هو أمر مناسب فقط عندما يطرأ تغيير على شروط العقد بحيث يعدل بشكل ملحوظ التدفقات النقدية التي قد تكون مطلوبة بموجب العقد.

إستنتاج١٠ أشارت اللجنة إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يقتضي من المنشأة تقييم ما إذا كان ينبغي فصل المشتقة الضمنية عن العقد الأساسي ومحاسبتها كمشتقة عندما تصبح المنشأة للمرة الأولى طرفاً في العقد. وبالتالي، إذا إشترت المنشأة عقداً يحتوي على مشتقة ضمنية، فإنها تُقيّم ما إذا كان ينبغي فصل هذه المشتقة ومحاسبتها كمشتقة على أساس الظروف القائمة في ذلك التاريخ.

إستنتاج١١ وقد بحثت اللجنة في منهج بديل لجعل عملية إعادة التقييم إختيارية. وقد إعترضت على هذا المنهج لأنه يقلل من قابلية مقارنة المعلومات المالية. بالإضافة إلى ذلك أشارت اللجنة إلى أن هذا المنهج سيكون غير متوافق مع متطلبات المشتقات الضمنية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الذي إما أنه يقتضي الفصل أو يمنعه دون أن يعطي خياراً في ذلك. وعليه خلصت اللجنة إلى أن عملية إعادة التقييم لا ينبغي أن تكون إختيارية.

الجهات التي تتبنى للمرة الأولى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

إستنتاج١٢ تنص الفقرة "تنفيذ٥٥" في إرشادات التنفيذ المرفقة مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ "*تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى*" على ما يلي:

> عندما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المنشأة فصل مشتقة ضمنية عن العقد الأساسي، فإن المبالغ الأولية المسجلة للعناصر في التاريخ الذي تحقق فيه الأداة للمرة الأولى معايير الإعتراف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تعكس الظروف في ذلك التاريخ (معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ١١). وإذا لم تستطع المنشأة تحديد المبالغ المسجلة الأولية للمشتقة الضمنية والعقد الأساسي بشكل موثوق، فإنها تتعامل مع مجمل العقد المختلط كأداة مالية محتفظ بها للمتاجرة (معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ١٢). وينتج عن هذا قياس القيمة العادلة (إلا في حال عدم قدرة المنشأة على تحديد قيمة عادلة موثوقة، انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٤٦(ج))، مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حسابات الربح أو الخسارة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١٣ تعكس هذه الإرشادات المبدأ الوارد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ الذي ينص على أنه يتعين على الجهة التي تتبنى للمرة الأولى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تطبيق هذه المعايير وكأنها كانت مطبقة منذ الإعتراف الأولي. ويتوافق هذا مع المبدأ العام المستخدم في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المتعلق بالتطبيق الكامل للمعايير بأثر رجعي. وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تاريخ الإعتراف الأولي المشار إليه في الفقرة "تنفيذ٥٥" هو التاريخ الذي تصبح فيه المنشأة للمرة الأولى طرفاً في العقد وليس تاريخ تبني المعايير الدولية للمرة الأولى. وعليه خلصت اللجنة إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ يقتضي من المنشأة أن تقيّم فيما إذا كان مطلوب فصل مشتقة ضمنية عن العقد الأساسي ومحاسبتها كمشتقة على أساس الظروف القائمة في التاريخ الذي أصبحت فيه المنشأة للمرة الأولى طرفاً في العقد وليست الظروف القائمة في تاريخ تبني المعايير الدولية للمرة الأولى.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تفسير ١٠

للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

إعداد التقارير المالية المرحلية وإنخفاض القيمة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناتجة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة حتى ١٧ يناير ٢٠٠٨.

قامت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بوضع التفسير ١٠ "*إعداد التقارير المالية المرحلية وإنخفاض القيمة*" والذي صدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في يوليو عام ٢٠٠٦.

تم تعديل تفسير معيار التقرير١٠ والوثائق المرفقة به من خلال معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

الفقرات

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٠

إعداد التقارير المالية المرحلية وإنخفاض القيمة

المراجع

الخلفية **٢-١**

القضايا **٧-٣**

الإجماع **٩-٨**

تاريخ النفاذ والإنتقال **١٠**

أساس الإستنتاجات

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٠ *"إعداد التقارير المالية المرحلية وانخفاض القيمة"* موضح في الفقرات ١-١٠. ويرفق هذا التفسير بأساس إستنتاجات. وإن نطاق وسلطة التفسيرات موضحان في الفقرات ٢ و٧-١٧ في *مقدمة* المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٠
إعداد التقارير المالية المرحلية وإنخفاض القيمة

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٣٤ *"التقارير المالية المرحلية"*
- معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"*
- معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*

الخلفية

١ يتعين على المنشأة أن تقيم الشهرة فيما يخص إنخفاض القيمة في كل نهاية فترة تقرير وأن تقييم الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية وفي الأصول المالية المسجلة بتكلفة إنخفاض القيمة في كل فترة إعداد تقارير، وإذا إقتضى الأمر، أن تعترف بخسارة إنخفاض القيمة في ذلك التاريخ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩. إلا أن الظروف قد تتغير في نهاية فترة التقرير اللاحق، بحيث كان سيتم تخفيض خسارة إنخفاض القيمة أو تجنبها في حال تم إجراء تقييم إنخفاض القيمة في ذلك التاريخ فقط. ويقدم هذا التفسير إرشادات حول ما إذا كان ينبغي عكس خسائر إنخفاض القيمة في أي وقت.

٢ يتناول هذا التفسير التفاعل بين متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٤ والإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة على الشهرة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وبعض الأصول المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، بالإضافة إلى تأثير ذلك التفاعل في البيانات المالية السنوية والمرحلية اللاحقة.

القضايا

٣ تقتضي الفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٤ أن تطبق المنشأة نفس السياسات المحاسبية التي تطبقها في بياناتها المالية السنوية على بياناتها المالية المرحلية. كما تنص هذه الفقرة على أن "تكرار إعداد تقارير المنشأة (سنوية أو نصف سنوية أو ربع سنوية) لا ينبغي أن يؤثر على قياس نتائجها السنوية. ولتحقيق ذلك الهدف، ينبغي إجراء القياسات لأغراض إعداد التقارير المرحلية على أساس السنة حتى تاريخه".

٤ تنص الفقرة ١٢٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على أنه "لا ينبغي عكس خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها فيما يخص الشهرة في فترة لاحقة."

٥ تنص الفقرة ٦٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أنه "لا ينبغي عكس خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في حسابات الربح أو الخسارة فيما يخص إستثمار معين في أداة حق ملكية مصنفة على أنها متوفرة برسم البيع من خلال الربح أو الخسارة."

٦ تقتضي الفقرة ٦٦ في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عدم عكس خسائر إنخفاض القيمة للأصول المالية المسجلة بسعر التكلفة (مثل خسارة إنخفاض القيمة على أداة حق ملكية غير مسعرة وغير مسجلة بالقيمة العادلة لأنه لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٧ يتناول التفسير القضايا التالية:-

هل ينبغي أن تعكس المنشأة خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في فترة مرحلية فيما يخص الشهرة والإستثمارات في أدوات حقوق الملكية وفي الأصول المالية المسجلة بسعر التكلفة إذا لم يتم الإعتراف بخسارة، أو إذا تم الإعتراف بخسارة أقل، في حال تم إجراء تقييم إنخفاض القيمة فقط في تاريخ لاحق لإصدار الميزانية العمومية؟

الإجماع

٨ على المنشأة ألا تعكس خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها في فترة مرحلية سابقة فيما يتعلق بالشهرة أو إستثمار في أداة حق ملكية أو أصل مالي مسجل بسعر التكلفة.

٩ على المنشأة ألا توسع نطاق هذا الإجماع من خلال التشابه ليشمل مجالات أخرى ذات تعارض محتمل بين معيار المحاسبة الدولي ٣٤ والمعايير الأخرى.

تاريخ النفاذ والإنتقال

١٠ على المنشأة أن تطبق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ نوفمبر ٢٠٠٦ أو بعد ذلك. ويحبذ تطبيق هذا التفسير في وقت مبكر. وإذا طبقت المنشأة التفسير لفترة تبدأ قبل ١ نوفمبر ٢٠٠٦، فإنه يتعين عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة. وينبغي أن تطبق المنشأة هذا التفسير على الشهرة في المستقبل إعتباراً من التاريخ الذي تطبق فيه معيار المحاسبة الدولي ٣٦ للمرة الأولى؛ وأن تطبق هذا التفسير على الإستثمارات في أدوات حق الملكية أو الأصول المالية المسجلة بسعر التكلفة في المستقبل إعتباراً من التاريخ الذي تطبق فيه للمرة الأولى معايير القياس الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

أساس الإستنتاجات حول التفسير ١٠

إن أساس الإستنتاجات هذا مرفق بالتفسير ١٠ ولا يشكّل جزءاً منه.

إستنتاج١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في التوصل إلى إجماعها. وقد أولى أعضاء اللجنة أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج٢ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٤ أن تطبق المنشأة نفس السياسات المحاسبية التي تطبقها في بياناتها المالية السنوية على بياناتها المالية المرحلية. وفيما يخص البيانات المالية السنوية، يمنع معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن تعكس المنشأة خسارة إنخفاض القيمة على الشهرة التي إعترفت بها في فترة سنوية سابقة. وعلى نحو مماثل، يمنع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن تعكس المنشأة في فترة سنوية لاحقة خسارة إنخفاض القيمة على إستثمار في أداة حق ملكية أو في أصل مالي مسجل بسعر التكلفة. وقد تدل هذه المتطلبات على أنه لا ينبغي أن تعكس المنشأة في فترة مرحلية لاحقة خسارة إنخفاض القيمة على الشهرة أو إستثمار في أداة حق ملكية أو أصل مالي مسجل بسعر التكلفة قامت بالإعتراف بها في فترة مرحلية سابقة. ولم يكن من الممكن عكس خسائر إنخفاض القيمة هذه حتى وإن تم الإعتراف بعدم وجود خسارة، أو خسارة ضئيلة، في حال تم تقييم إنخفاض القيمة في نهاية الفترة المرحلية اللاحقة فقط.

إستنتاج٣ ومع ذلك، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٤ (قياسات) على أساس السنة حتى تاريخه في البيانات المالية المرحلية. وقد يدل هذا المتطلب على أنه ينبغي أن تعكس المنشأة في فترة مرحلية لاحقة خسارة إنخفاض قيمة إعترفت بها في فترة مرحلية سابقة. وكان من الممكن عكس خسائر إنخفاض القيمة هذه حتى وإن تم الإعتراف بعدم وجود خسارة، أو خسارة ضئيلة، في حال تم تقييم إنخفاض القيمة في نهاية الفترة المرحلية اللاحقة فقط.

إستنتاج٤ أصدرت اللجنة مسودة التفسير ١٨ "*إعداد التقارير المالية المرحلية وإنخفاض القيمة*" في يناير ٢٠٠٦ من أجل إبداء الملاحظات العامة بشأنها. وقد إستلمت أكثر من ٥٠ رسالة كرد على ذلك.

إستنتاج٥ أشارت اللجنة إلى أن العديد من المجيبين إعتقدوا بأنه في محاولة تناول التناقضات بين المعايير، كانت مسودة التفسير ١٨ خارج إختصاص اللجنة. وإعتقد البعض بأنه يمكن حل القضية المتناولة بشكل أفضل من خلال تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٤. وقبل أن تنهي اللجنة عرض آرائها، طلبت من مجلس معايير المحاسبة الدولية دراسة هذه المسألة، ولكن المجلس لم يرغب في تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٤ وطلب من اللجنة أن تستمر في تفسيرها.

إستنتاج٦ واختلف المجيبون على مسودة التفسير ١٨ حول ما إذا كان على التفسير المقترح أن يمنع عكس خسائر إنخفاض القيمة على الشهرة أو الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية أو الأصول المالية المسجلة بسعر التكلفة والتي تم الإعتراف بها في فترات مرحلية. وقد بحثت اللجنة في هذه الردود ولكنها أبقت على وجهة نظرها التي تقضي بعدم عكس مثل هذه الخسائر في البيانات المالية اللاحقة. ولاحظت اللجنة بأن الإختلاف الكبير بين وجهات النظر الجلي في رسائل المجيبين أكد على الحاجة إلى إرشادات إضافية، ولذلك قررت اللجنة إصدار هذا التفسير مع إجراء بعض التغييرات المستمدة من مسودة التفسير ١٨.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٧ بحثت اللجنة في مثال المنشأة "أ" والمنشأة "ب" التي تحتفظ كل منهما بنفس إستثمار حقوق الملكية وبنفس تكلفة الإستملاك. وتعد المنشأة "أ" بيانات مالية مرحلية ربع سنوية بينما تعد المنشأة "ب" بيانات مالية نصف سنوية. ولدى المنشأتان نفس نهاية السنة. وقد أشارت اللجنة إلى أنه في حال حدوث إنخفاض كبير في القيمة العادلة لأداة حق الملكية إلى ما دون تكلفتها في الربع الأول، فإن المنشأة "أ" ستعترف بخسارة إنخفاض القيمة في بياناتها المالية المرحلية في الربع الأول من السنة. أما في حال استرداد القيمة العادلة لأداة حق الملكية لاحقاً بحيث لم يعد هناك إنخفاض كبير في القيمة العادلة إلى ما دون التكلفة بحلول نصف السنة، فإن المنشأة "ب" لن تعترف بخسارة إنخفاض القيمة في بياناتها المالية نصف السنوية إذا قامت بإختبار إنخفاض القيمة في تواريخ تقريرها نصف السنوية فقط. لذلك، وما لم تقم المنشأة "أ" بعكس خسارة إنخفاض القيمة التي تم الإعتراف بها في فترة مرحلية سابقة، فإن تكرار عملية التقرير سيؤثر على قياس نتائجها السنوية بالمقارنة مع منهج المنشأة "ب". كما أشارت اللجنة أيضاً إلى أن الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة قد يتأثر على نحو مماثل بتوقيت نهاية السنة المالية للمنشأتين.

إستنتاج٨ أشارت اللجنة إلى الفقرة "ب٣٦" من الملحق "ب" المرفق بمعيار المحاسبة الدولي ٣٤ والتي تعرض أمثلة حول تطبيق مبادئ الإعتراف والقياس العامة بموجب ذلك المعيار وتنص على أن معيار المحاسبة الدولي ٣٤ يقتضي من المنشأة تطبيق نفس معايير إختبار إنخفاض القيمة والإعتراف وعكس إنخفاض القيمة في تاريخ مرحلي كالتي تطبقها في نهاية سنتها المالية.

إستنتاج٩ خلصت اللجنة إلى أن منع عكس خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها على الشهرة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وعلى الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية والأصول المالية المسجلة بسعر التكلفة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينبغي أن يكون له الأولوية على البيان الأكثر عمومية في معيار المحاسبة الدولي ٣٤ فيما يتعلق بمدى تكرار عملية إعداد تقارير المنشأة التي لا تؤثر على قياس نتائجها السنوية.

إستنتاج١٠ وعلاوة على ذلك، خلصت اللجنة إلى أن السبب وراء عدم عكس خسائر إنخفاض القيمة المتعلقة بالشهرة والإستثمارات في أدوات حقوق الملكية، كما هو موضح في الفقرة "إستنتاج ١٨٩" من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ والفقرة "إستنتاج١٣٠" من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يطبق على تواريخ التقرير السنوية والمرحلية معاً.

إستنتاج١١ بحثت اللجنة في مسألة أن هذا الإستنتاج يمكن توسيع نطاقه ليشمل مجالات أخرى تنطوي على تعارض محتمل بين معيار المحاسبة الدولي ٣٤ والمعايير الأخرى. ولم تدرس اللجنة تلك المجالات ولذلك فإنها لم تحدد أي مبادئ عامة يمكن تطبيقها على هذا التفسير والمجالات الأخرى ذات التعارض المحتمل. ولذلك، أضافت اللجنة حظراً على توسيع الإجماع من خلال التشابه ليشمل المجالات الأخرى للتعارض المحتمل بين معيار المحاسبة الدولي ٣٤ والمعايير الأخرى.

إستنتاج١٢ إقترحت مسودة التفسير ١٨ التطبيق الكامل وبأثر رجعي. وذكر عدد من رسائل التعليقات أنه يمكن تفسير هذا التطبيق على أنه أكثر صعوبة من متطلبات تبني المعايير للمرة الأولى المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وقامت اللجنة بمراجعة صياغة متطلبات الإنتقال من أجل توضيح بأنه لا ينبغي تطبيق هذا التفسير على الفترات التي تسبق تبني المنشأة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ في حال وجود إنخفاض قيمة في الشهرة ولمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ في حال وجود إنخفاض قيمة في إستثمارات أدوات حق الملكية أو الأصول المالية المسجلة بسعر التكلفة.

تفسير١١
للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢- معاملات المجموعة وأسهم الخزينة

قامت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بوضع التفسير ١١ للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "*معاملات المجموعة وأسهم الخزينة*" والذي صدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في نوفمبر عام ٢٠٠٦.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

الفقرات

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١١

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢- معاملات المجموعة وأسهم الخزينة

المراجع

القضايا **١-٦**

الإجماع **٧-١١**

تاريخ النفاذ **١٢**

الإنتقال **١٣**

مثال توضيحي

أساس الإستنتاجات

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن التفسير ١١ "*المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢- معاملات المجموعة وأسهم الخزينة*" موضح في الفقرات ١-١٣. ويرفق التفسير ١١ بمثال توضيحي وأساس الإستنتاجات. وإن نطاق وسلطة التفسيرات موضحان في الفقرات ٢ و ٧-١٧ في *مقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١١
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢- معاملات المجموعة وأسهم الخزينة

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*
- معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: العرض"*
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع على أساس الأسهم"*

القضايا

١ يتناول هذا التفسير قضيتين؛ الأولى هي فيما إذا كان ينبغي محاسبة المعاملات التالية على أنها معاملات تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية أو كمعاملات تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد بموجب متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢:-

(أ) تمنح المنشأة لموظفيها حقوقاً في أدوات حقوق الملكية الخاصة بها (مثل خيارات الأسهم)، فإما أن تختار أو يكون مطلوباً منها شراء أدوات حقوق الملكية (أي أسهم الخزينة) من طرف آخر لإستيفاء إلتزاماتها إتجاه موظفيها؛ و

(ب) يمنح موظفو المنشأة حقوقاً في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (مثل خيارات الأسهم)، إما من قبل المنشأة أو من قبل مساهميها، ويقدم المساهمون في المنشأة أدوات حقوق الملكية المطلوبة.

٢ تتعلق القضية الثانية بترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي تنطوي على منشأتين أو أكثر ضمن نفس المجموعة. فعلى سبيل المثال يمنح موظفي إحدى الشركات التابعة حقوقاً في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالشركة الأم مقابل الخدمات المقدمة للشركة التابعة. وتنص الفقرة ٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على ما يلي:-

> لأغراض هذا المعيار، تعتبر تحويلات أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة من قبل المساهمين فيها إلى أطراف قاموا بتزويد المنشأة (بما في ذلك الموظفين) بالسلع أو الخدمات على أنها معاملات دفع على أساس الأسهم، إلا إذا كان من الواضح أن التحويل كان لغرض غير دفع تكلفة السلع والخدمات التي تم تزويد المنشأة بها. وينطبق هذا أيضاً على تحويلات أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة الأم أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بمنشأة أخرى ضمن نفس المجموعة إلى أطراف قاموا بتزويد المنشأة بالسلع أو الخدمات.

إلا أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ لا ينص على إرشادات حول كيفية محاسبة مثل هذه المعاملات في البيانات المالية المنفردة أو المنفصلة الخاصة بكل منشأة ضمن المجموعة.

٣ ولذلك، تتناول القضية الثانية ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التالية:-

(أ) تمنح الشركة الأم حقوقاً في أدوات حقوق الملكية الخاصة بها بشكل مباشر إلى موظفي الشركة التابعة لها: حيث يترتب على الشركة الأم (وليس الشركة التابعة) الإلتزام بتزويد موظفي الشركة التابعة بأدوات حقوق الملكية اللازمة؛ و

(ب) تمنح الشركة التابعة موظفيها حقوقاً في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالشركة الأم: ويترتب على الشركة التابعة إلتزام بتزويد موظفيها بأدوات حقوق الملكية اللازمة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٤ يتناول هذا التفسير كيف ينبغي محاسبة ترتيبات الدفع على أساس الأسهم الموضحة في الفقرة ٣ في البيانات المالية الخاصة بالشركة التابعة التي تحصل على خدمات من موظفيها.

٥ قد يكون هناك إتفاق بين الشركة الأم والشركة التابعة لها يقتضي من الشركة التابعة أن تدفع للشركة الأم مقابل تقديم أدوات حقوق الملكية لموظفيها. ولا يتناول هذا التفسير كيفية محاسبة إتفاق الدفع هذا ضمن المجموعة.

٦ على الرغم من أن هذا التفسير يركز على المعاملات مع الموظفين، فإنه ينطبق أيضاً على معاملات مماثلة للدفع على أساس الأسهم مع مزودي السلع أو الخدمات بإستثناء الموظفين.

الإجماع

ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (الفقرة ١)

٧ ينبغي محاسبة معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تحصل فيها المنشأة على خدمات مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بها كمعاملة تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية. ويطبق هذا بغض النظر عن إختيار المنشأة أو طُلب منها شراء أدوات الملكية المطلوبة من طرف آخر وذلك لتسوية ترتيبات الدفع على أساس الأسهم يجب معاملتها كتسوية ملكية. كما يطبق بغض النظر:-

(أ) عما إذا تم منح حقوق الموظف في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة من قبل المنشأة نفسها أو من قبل المساهم (المساهمين) فيها؛ أو

(ب) عما إذا تمت تسوية إتفاق الدفع على أساس الأسهم من قبل المنشأة نفسها أو المساهم (المساهمين) فيها.

ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي تتضمن أداوت حقوق الملكية الخاصة بالشركة الأم

تمنح الشركة الأم حقوقاً في أدوات حقوق الملكية الخاصة بها لموظفي الشركة التابعة لها (الفقرة ٣(أ))

٨ شريطة أن تتم محاسبة إتفاق الدفع على أساس الأسهم كمعاملة تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في البيانات المالية الموحدة للشركة الأم، يتعين على الشركة التابعة أن تقيس الخدمات التي تحصل عليها من موظفيها وفقاً للمتطلبات المعمول بها في معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تكون فيها البضاعة والخدمات هي المقابل لأدوات الملكية، إلى جانب الإعتراف بزيادة مقابلة في حقوق الملكية كمساهمة من الشركة الأم.

٩ يمكن أن تمنح الشركة الأم حقوقاً في أدوات حقوق الملكية الخاصة بها لموظفي الشركات التابعة لها شريطة الانتهاء من الخدمة المستمرة مع المجموعة لفترة محددة. وقد ينقل موظف في الشركة التابعة عمله إلى شركة تابعة أخرى خلال فترة الإستحقاق المحددة دون أن تتأثر حقوق الموظف في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالشركة الأم بموجب الإتفاق الأصلي للدفع على أساس الأسهم. وعلى كل شركة تابعة قياس الخدمات التي يتم الحصول عليها من الموظف بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملكية في الوقت الذي منحت فيه تلك الحقوق في أدوات الملكية أصلاً من قبل الشركة الأم كما هو موضح في الملحق "أ" من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، والمدة التي عمل فيها الموظف في كل شركة تابعة خلال فترة الإستحقاق.

١٠ وقد يفشل مثل هذا الموظف، بعد التنقل بين منشآت المجموعة، في إستيفاء أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء بإستثناء شرط سوق معين كما هو موضح في الملحق أ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، مثل أن يترك الموظف المجموعة قبل إنهاء فترة الخدمة. وفي هذه الحالة، على كل شركة تابعة تعديل المبلغ المعترف به مسبقاً فيما يتعلق بالخدمات التي يتم الحصول عليها من الموظف وفقاً لمبادئ الفقرة ١٩ في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. وبالتالي، فإن لم تستحق الحقوق في أدوات الملكية التي تمنحها الشركة الأم بسبب إخفاق الموظف في إستيفاء أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء بإستثناء شرط سوق معين، لا يتم الإعتراف بأي مبلغ على أساس تراكمي مقابل الخدمات التي تم الحصول عليها من ذلك الموظف في البيانات المالية الخاصة بأي شركة تابعة.

تمنح الشركة التابعة لموظفيها حقوقاً في أدوات الملكية الخاصة بالشركة الأم (الفقرة ٣(ب))

١١ ينبغي على الشركة التابعة محاسبة المعاملة مع موظفيها على أنها معاملة تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام الموظف. ويتم تطبق هذا المتطلب بغض النظر عن كيفية حصول الشركة التابعة على أدوات حقوق الملكية لتسديد إلتزاماتها إتجاه موظفيها.

تاريخ النفاذ

١٢ على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ مارس ٢٠٠٧ أو بعد ذلك. ويسمح بتطبيق هذا التفسير في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة التفسير لفترة تبدأ قبل ١ مارس ٢٠٠٧، يتعين عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

الإنتقال

١٣ على المنشأة تطبيق هذا التفسير بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ مع مراعاة الأحكام الإنتقالية بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال توضيحي

إن هذا المثال التوضيحي مرفق بالتفسير ١١ ولكنه لا يشكّل جزءاً منه.

مثال١ تمنح الشركة الأم ٢٠٠ خيار أسهم لكل موظف من موظفي الشركة التابعة لها البالغ عددهم ١٠٠ موظف شريطة إنهاء سنتين من الخدمة مع الشركة التابعة. وتبلغ القيمة العادلة لخيارات الأسهم في تاريخ المنح ٣٠ وحدة عملة لكل خيار. وتقدر الشركة التابعة في تاريخ المنح أن ٨٠% من الموظفين سينهون فترة سنتين من الخدمة. ولا يتغير هذا التقدير خلال فترة الإستحقاق. وفي نهاية فترة الإستحقاق، ينهي ٨١ موظف مدة سنتين من الخدمة المطلوبة. ولا تقتضي الشركة الأم من الشركة التابعة أن تدفع مقابل الأسهم المطلوبة لتسوية منح خيارات الأسهم.

مثال٢ تتم محاسبة معاملة الدفع على أساس الأسهم في البيانات المالية الموحدة الخاصة بالشركة الأم كمعاملة تكون فيها البضاعة والخدمات هي المقابل لأدوات الملكية وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.

مثال٣ وكما تقتضي الفقرة ٨ من التفسير ١١، تقوم الشركة التابعة خلال فترة الإستحقاق التي تمتد لسنتين بقياس الخدمات التي يتم الحصول عليها من الموظفين وفقاً للمتطلبات المعمول بها في معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تكون فيها البضاعة والخدمات هي المقابل لأدوات الملكية. ولذلك، تقيس الشركة التابعة الخدمات التي تم الحصول عليها من الموظفين على أساس القيمة العادلة لخيارات الأسهم في تاريخ المنح. ويتم الإعتراف بالزيادة في حقوق الملكية كمساهمة من الشركة الأم في البيانات المالية الخاصة بالشركة التابعة.

مثال٤ فيما يلي قيود اليومية التي تسجلها الشركة التابعة لكل سنة من السنتين:-

السنة الأولى

منه	مصروف الأجور (٢٠٠ x ١٠٠ x ٣٠ x ٠,٨ /٢)	٢٤٠,٠٠٠	وحدة عملة
له	حقوق الملكية (مساهمة من الشركة الأم)		٢٤٠,٠٠٠ وحدة عملة

السنة الثانية

منه	مصروف الأجور (٢٠٠ x ١٠٠ x ٣٠ x ٠,٨١ - ٢٤٠,٠٠٠)	٢٤٦,٠٠٠	وحدة عملة
له	حقوق الملكية (مساهمة من الشركة الأم)		٢٤٦,٠٠٠ وحدة عملة

أساس الإستنتاجات حول تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١١

إن أساس الإستنتاجات هذا مرفق بالتفسير ١١ ولا يشكّل جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في التوصل إلى إجماعها. وقد أولى أعضاء اللجنة أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج٢ نشرت اللجنة مسودة التفسير ١٧ "*المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢- معاملات المجموعة وأسهم الخزينة*" في مايو عام ٢٠٠٥ من أجل إبداء الملاحظات العامة بشأنها. وقد إستلمت ٤٠ رسالة كرد على ذلك.

الإجماع (الفقرات ٧-١١)

ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي تتضمن أدوات الملكية الخاصة بالمنشأة (الفقرة ٧)

إستنتاج٣ إقترحت مسودة التفسير ١٧ أنه وبغض النظر عن إختيار المنشأة أو طُلب منها شراء أدوات الملكية من طرف آخر و ذلك لتسوية ترتيبات الدفع على أساس الأسهم، إن عملية الدفع على أساس الأسهم يجب معاملتها كتسوية ملكية. وكان السبب الخاص باللجنة وراء ذلك هو أن المقابل الذي يقدم لقاء الخدمات التي يتم الحصول عليها من الموظف هي أدوات الملكية الخاصة بالمنشأة (بدلاً من إلتزام لتحويل النقد أو أصول أخرى). ولهذا السبب أيضاً، إقترحت اللجنة في مسودة التفسير ١٧ أنه ينبغي محاسبة معاملة الدفع على أساس الأسهم كمعاملة تكون فيها البضاعة والخدمات هي المقابل لأدوات الملكية، بغض النظر عما إذا تم منح حقوق الموظفين في أدوات الملكية الخاصة بالمنشأة من قبل المنشأة نفسها أم من قبل المساهمين فيها، أو فيما إذا تمت تسوية الإلتزامات بموجب إتفاق الدفع على أساس الأسهم من قبل المنشأة نفسها أم من قبل المساهمين فيها.

إستنتاج٤ ومن بين المجيبين على مسودة التفسير ١٧ الذي بلغ عددهم ٤٠ مجيباً، إعترض عدد قليل فقط على إقتراح مسودة التفسير ١٧ فيما يتعلق بالتعامل مع المعاملات على أنها معاملة تكون فيها البضاعة والخدمات هي المقابل لأدوات الملكية.

إستنتاج٥ ومن أجل السبب المذكور في الفقرة "إستنتاج٣"، أعادت اللجنة التأكيد على وجهة نظرها بأن معاملات الدفع على أساس الأسهم الموضحة في الفقرة ١(أ) و (ب) من التفسير ١١ ينبغي أن تتم محاسبتها على أنها معاملة تكون فيها البضاعة والخدمات هي المقابل لأدوات الملكية.

إستنتاج٦ طلب بعض المجيبين من اللجنة توضيح فيما إذا كان ينبغي على المنشأة الإعتراف بإلتزام مالي عندما تدخل المنشأة في ترتيب تعاقدي لإستملاك أدوات الملكية الخاصة بها. وأشارت اللجنة إلى أن المتطلبات ذات العلاقة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: العرض*" واضحة. لذلك، قررت اللجنة ألا تفسر تلك المتطلبات في هذا التفسير.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي تتضمن أداوت حقوق الملكية الخاصة بالشركة الأم (الفقرات ٨-١١)

إستنتاج٧ تتناول مسودة التفسير ١٧ ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التالية التي تتضمن منشأتين أو أكثر ضمن نفس المجموعة:-

(أ) تمنح الشركة الأم حقوقاً في أدوات الملكية الخاصة بها مباشرة لموظفي الشركة التابعة لها؛ و

(ب) تمنح المنشأة موظفيها حقوقاً في أدوات الملكية الخاصة بالشركة الأم.

تمنح الشركة الأم لموظفي الشركة التابعة لها حقوقاً في أدوات الملكية الخاصة بها (الفقرة ٨)

إستنتاج٨ أوضحت اللجنة بأن الفقرة ٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع على أساس الأسهم"* تقتضي من المنشأة الإعتراف بتحويلات أدوات الملكية الخاصة بالشركة الأم للمنشأة إلى أطراف قاموا بتزويد المنشأة بسلع أو خدمات على أنها ترتيبات دفع على أساس الأسهم. إلا أن اللجنة لاحظت لأغراض إعداد البيانات المالية للشركة التابعة، بأن المعاملة الموضحة في الفقرة "إستنتاج٧ (أ)" لا تحقق تعريف معاملة دفع على أساس الأسهم تكون فيها البضاعة والخدمات هي المقابل لأدوات الملكية أو تعريف معاملة دفع على أساس الأسهم تشتري فيها المنشاة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد. وفي هذه الحالة، لا تكون أدوات الملكية الممنوحة هي أدوات الملكية الخاصة بالشركة التابعة ولا تتحمل الشركة التابعة أي إلتزام لتحويل النقد أو أصول أخرى إلى موظفيها.

إستنتاج٩ بما أن الشركة التابعة لا تتحمل إلتزام تسليم النقد أو أصول أخرى لموظفيها، إقترحت اللجنة في مسودة التفسير ١٧ أنه ليس من المناسب محاسبة المعاملة على أنها معاملة تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد في البيانات المالية للشركة التابعة. وبدلاً من ذلك أشارت اللجنة إلى أن الأساس الذي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية هو أكثر توافقاً مع مبادئ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.

إستنتاج١٠ ومن بين المجيبين على مسودة التفسير ١٧ الذي بلغ عددهم ٤٠ مجيباً، إعترض عدد قليل فقط على أنه ينبغي محاسبة المعاملة على أساس أنها معاملة تكون فيها البضاعة والخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في البيانات المالية للشركة التابعة.

إستنتاج١١ أشارت اللجنة إلى أن الشركة الأم تشارك في الإتفاق من خلال تعهدها بالإلتزام بتزويد موظفي الشركة التابعة لها بأدوات الملكية الخاصة بها. ولتحقيق المتطلب الوارد في الفقرة ٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، إعتقدت اللجنة بأنه من المناسب في هذه الحالة بالذات أن تطبق الشركة التابعة في بياناتها المالية نفس أساس القياس الذي تستخدمه الشركة الأم في بياناتها المالية الموحدة. وبالتالي خلصت اللجنة إلى أنه ينبغي قياس الخدمات التي يتم الحصول عليها من الموظفين بإستخدام أساس المعاملة التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في البيانات المالية الخاصة بالشركة التابعة، شريطة أن تتم محاسبة المعاملة كمعاملة تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في البيانات المالية الموحدة للشركة الأم. وفي سياق مماثل، من أجل إظهار منح الشركة الأم لموظفي الشركة التابعة حقوقاً في أدوات الملكية الخاصة بها، فقد قررت اللجنة بأنه ينبغي على الشركة التابعة الإعتراف في حقوق ملكيتها بمساهمة من الشركة الأم مساوية للمبلغ الذي يتم به قياس الخدمات المستلمة من الموظف.

إستنتاج١٢ ناقشت اللجنة فيما إذا كان ينبغي أن يتناول التفسير كيفية محاسبة إتفاق دفع ضمن المجموعة بحيث يقتضي من الشركة التابعة أن تدفع للشركة الأم مقابل تقديم أدوات حقوق الملكية للموظفين. وقررت اللجنة ألا تتناول تلك القضية لأنها لم ترغب في توسيع نطاق التفسير ليشمل قضية تتعلق عموماً بمحاسبة ترتيبات الدفع ضمن المجموعة.

تمنح الشركة التابعة موظفيها حقوقاً في أدوات الملكية الخاصة بالشركة الأم (الفقرة ١١)

إستنتاج١٣ رغم أن الشركة التابعة في المعاملة الموضحة في الفقرة "إستنتاج٧(ب)" لا تتحمل إلتزاماً إتجاه موظفيها، إلا أنه لا يتم تحديد هذا الإلتزام على أساس سعر أدوات حقوق الملكية الخاصة بها. ولذلك لا تحقق المعاملة تعريف معاملة دفع على أساس الأسهم تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد في البيانات المالية للشركة التابعة. وبالإضافة إلى ذلك، وحيث أن أدوات حقوق الملكية الممنوحة للموظفين هي ليست أدوات حقوق ملكية خاصة بالشركة التابعة، فإن المعاملة لا تلبي تعريف معاملة دفع على أساس الأسهم تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في البيانات المالية للشركة التابعة.

إستنتاج١٤ إقترحت مسودة التفسير ١٧ على أنه يتعين على الشركة التابعة محاسبة المعاملة مع موظفيها على أنها معاملة تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد في بياناتها المالية. وكان السبب وراء ذلك هو أن محاسبة المعاملة على أساس أنها معاملة تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد هو أكثر توافقاً مع مبادئ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ لأن الشركة التابعة ملزمة بتزويد موظفيها بأدوات الملكية الخاصة بالشركة الأم، والتي يتم معاملتها كأصول للشركة التابعة عندما تستملكها.

إستنتاج١٥ إعترض العديد من المجيبين على مسودة التفسير ١٧ على المعالجة المقترحة، حيث أنهم إعترضوا على ضرورة أن تعتمد المعالجة المحاسبية لنوعي الإتفاق الموضحين في الفقرة "إستنتاج٧" على المنشأة التي تمنح الموظفين حقوقاً في أدوات الملكية الخاصة بالشركة الأم. ومن وجهة نظرهم وبغض النظر عما إذا كانت الشركة الأم أو الشركة التابعة هي التي تمنح تلك الحقوق للموظفين، فإن الشركة الأم في معظم الحالات هي التي توفر أدوات حقوق الملكية لتسوية الإلتزام. وإعتقدوا بأنه لم يكن من المناسب أن يطلب من الشركة التابعة تطبيق معالجات محاسبية مختلفة على المعاملات ذات الجوهر ذاته. كما ساورهم القلق بأن المعالجات المحاسبية المختلفة ستمنح المنشآت فرصا لهيكلة المعاملات ضمن المجموعة من أجل تحقيق نتائج محاسبية مرغوب بها.

إستنتاج١٦ أشارت اللجنة إلى أن الترتيبات الموضحة في الفقرة إستنتاج٧(أ) و (ب) قد تكون هي نفس الترتيبات في البيانات المالية الموحدة للشركة الأم، وهي كذلك من وجهة نظر الموظفين الذين يحصلون على أدوات حقوق الملكية. إلا أنه من وجهة نظر الشركة التابعة، لاحظت اللجنة بأن الترتيبين مختلفين. كما أشارت اللجنة إلى أنه بموجب الترتيب (أ) يترتب على الشركة الأم، وليس الشركة التابعة، الإلتزام بتزويد موظفيها بأدوات حقوق الملكية، بينما بموجب الترتيب (ب) فإن الشركة التابعة هي المسئولة عن ذلك الإلتزام.

إستنتاج١٧ وبالإضافة إلى ذلك، أوضحت اللجنة بأن كيفية إستملاك الشركة التابعة لأدوات حقوق الملكية اللازمة من أجل تلبية إلتزامها إتجاه موظفيها يعتبر معاملة منفصلة عن معاملاتها مع موظفيها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١٨ وللأسباب المذكورة أعلاه، أعادت اللجنة التأكيد على وجهة نظرها بأنه ينبغي محاسبة المعاملة مع الموظفين الموضحة في الفقرة "إستنتاج٧(ب)" على أنها معاملة تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد في البيانات المالية الخاصة بالشركة الأم.

تنقلات الموظفين بين منشآت المجموعة (الفقرتان ٩ و١٠)

إستنتاج١٩ أشارت اللجنة إلى أن بعض ترتيبات الدفع على أساس الأسهم تتضمن شركة أم تمنح حقوقاً لموظفي أكثر من شركة تابعة واحدة بوجود شرط إستحقاق يقتضي من الموظفين العمل لدى المجموعة لفترة محددة. وينقل أحياناً موظف في شركة تابعة عمله إلى شركة تابعة أخرى خلال فترة الإستحقاق دون أن تتأثر حقوق الموظف بموجب الترتيبات الأصلية للدفع على أساس الأسهم. وقد خلصت اللجنة في مسودة التفسير ١٧ إلى أن تغيير العمل من منشأة واحدة إلى أخرى ضمن المجموعة لا يمثل منحاً جديداً لأدوات حقوق الملكية بما أنه قد تم منح أدوات حقوق الملكية من قبل الشركة الأم (وليس الشركة التابعة). ولذلك إقترحت اللجنة في مسودة التفسير ١٧ بأنه ينبغي على الشركة التابعة التي ينتقل إليها الموظف قياس القيمة العادلة للخدمات المستلمة من الموظف بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في الوقت الذي تم فيه أصلاً منح أدوات حقوق الملكية تلك للموظف من قبل الشركة الأم.

إستنتاج٢٠ وبشكل عام، دعم المجيبون على مسودة التفسير ١٧ هذه المعالجة المقترحة. كما طلب بعض المجيبين من اللجنة توضيح النقطتين التاليتين:-

(أ) فيما إذا كان سيعتبر إنتقال الموظف بين منشآت المجموعة على أنه إخفاق في تحقيق أحد الشروط المستخدمة لتحفيز الموظف على الأداء في البيانات المالية للشركة التابعة التي إنتقل منها الموظف (أي فيما إذا كان سيتعين على تلك الشركة التابعة عكس التكلفة المعترف بها سابقاً فيما يتعلق بالخدمات المستلمة من هذا الموظف)؛ و

(ب) فيما إذا كان ينبغي على كل شركة تابعة عكس التكلفة المعترف بها سابقاً فيما يتعلق بالخدمات المستلمة من الموظف خلال فترة الإستحقاق، في حال ترك الموظف المجموعة خلال فترة الإستحقاق بعد إنتقاله.

إستنتاج٢١ تقتضي شروط الإتفاق الأصلي للدفع على أساس الأسهم من الموظف أن يعمل لدى المجموعة بدلاً من أن يعمل لدى منشأة معينة ضمن المجموعة. لذلك أعادت اللجنة التأكيد في مداولاتها على وجهة نظرها التي تفيد بأنه لا ينبغي أن يؤدي تغير الوظيفة إلى منح جديد لأدوات حقوق الملكية في البيانات المالية للشركة التابعة التي إنتقل الموظف إليها. ولهذا السبب أيضاً خلصت اللجنة إلى أنه لا ينبغي معاملة الإنتقال بحد ذاته على أنه إخفاق من الموظف في تحقيق أحد الشروط المستخدمة لتحفيز الموظف على الأداء. وعليه لا ينبغي أن يؤدي الإنتقال إلى عكس التكاليف المعترف بها مسبقاً فيما يتعلق بالخدمات المستلمة من الموظف في البيانات المالية الخاصة بالشركة التابعة التي إنتقل منها الموظف.

إستنتاج٢٢ أشارت اللجنة إلى أن الفقرة ١٩ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ تقتضي بأن يستند المبلغ التراكمي المعترف به للسلع أو الخدمات كمقابل عن أدوات حقوق الملكية الممنوحة إلى عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم إستحقاقها في نهاية المطاف. وبالتالي، وعلى أساس تراكمي، لا يتم الإعتراف بأي مبلغ مقابل السلع أو الخدمات إذا لم تستحق أدوات حقوق الملكية بسبب الإخفاق في تحقيق أحد الشروط المستخدمة لتحفيز الموظف على الأداء بإستثناء شرط سوق معين

كما هو موضح في الملحق "أ" من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. وبعد تطبيق المبادئ الواردة في الفقرة ١٩ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، خلصت اللجنة إلى أنه عندما يتخلف موظف عن تحقيق أحد الشروط المستخدمة لتحفيز الموظف على الأداء بإستثناء شرط سوق معين، ينبغي عكس الخدمات المستلمة من ذلك الموظف والمعترف بها في البيانات المالية الخاصة بكل شركة تابعة خلال فترة الإستحقاق.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تفسير ١٢
للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناتجة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة حتى ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم وضع تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢ *"ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات"* من قبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتم إصداره من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في نوفمبر ٢٠٠٦.

تم تعديل تفسير معيار التقرير١٢ والوثائق المرافقة بناء على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "*تكاليف الإقتراض*" (كما هو معدل في مارس ٢٠٠٧)
- معيار المحاسبة الدولي١ " *عرض البيانات المالية*" (كم هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧).

جدول المحتويات

الفقرات

تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢

ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات

المراجع
خلفية **١-٣**
النطاق **٤-٩**
المواضيع **١٠**
الإجماع **١١-٢١**
تاريخ النفاذ **٢٨**
الإنتقال **٢٩-٣٠**
الملاحق
أ الإرشادات التطبيقية
ب التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ والتفسيرات الأخرى
ملاحظات المعلومات
الملاحظة١ لإطار المحاسبي لترتيبات إمتياز تقديم الخدمات من القطاع العام إلى الخاص
الملاحظة٢ الإشارات إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تنطبق على أنواع نموذجية من ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات من القطاع العام إلى الخاص
أمثلة توضيحية
أساس الإستنتاجات

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن التفسير ١٢ *"ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات"* مبين في الفقرات ١-٣٠ والملحقين "أ" و"ب". ويُرفق التفسير ١٢ بملاحظات المعلومات والأمثلة التوضيحية وأساس الإستنتاجات. ويرد توضيح نطاق وسلطة التفسيرات في الفقرات ٢ و ٧-١٧ من *مقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢
ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات

المراجع

- *إطار إعداد وعرض البيانات المالية*
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ *"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى"*
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *"الأدوات المالية: الإفصاحات"*
- معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*
- معيار المحاسبة الدولي ١١ *"عقود الإنشاء"*
- معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*
- معيار المحاسبة الدولي ١٧ *"عقود الإيجار"*
- معيار المحاسبة الدولي ١٨ *"الإيراد"*
- معيار المحاسبة الدولي ٢٠ *"محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"*
- معيار المحاسبة الدولي٢٣ *"تكاليف الإقتراض"*
- معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات *المالية: العرض"*
- معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"*
- معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"*
- معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول *غير الملموسة"*
- معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*
- تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية٤ *"تحديد ما إذا كان ترتيب معين يحتوي على عقد إيجار"*
- تفسير اللجنة الدائمة ٢٩ "ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: الإفصاحات*"

خلفية

١ قديماً وفي العديد من البلدان، كان يتم إنشاء البنية التحتية للخدمات العامة وتشغيلها وصيانتها- مثل الطرق والجسور والأنفاق والسجون والمستشفيات والمطارات ومرافق توزيع المياه وشبكات إمداد الطاقة والإتصالات- من قبل القطاع العام وكان يتم تمويلها من خلال مخصصات الموازنة العامة.

٢ وفي بعض البلدان، إستحدثت الحكومات ترتيبات تعاقدية لتقديم الخدمات بغية إجتذاب مشاركة القطاع الخاص في تنمية البنية التحتية وتمويلها وتشغيلها وصيانتها. ويمكن أن تكون البنية التحتية قائمة مسبقاً أو يمكن إنشائها خلال مدة إتفاق الخدمات. وعادة ما يرتبط الإتفاق ضمن نطاق هذا التفسير بمنشأة من القطاع الخاص (مشغل الإمتياز) تقوم ببناء البنية التحتية المستخدمة لتقديم الخدمة العامة أو تقوم بتحسينها (من خلال زيادة طاقتها، على سبيل المثال) وتشغيل وصيانة البنية

* تم تعديل عنوان التفسير ٢٩ "*الإفصاح- ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات*" من خلال تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التحتية لفترة محددة من الوقت. ويُدفع لمشغل الإمتياز مقابل الخدمات التي يقدمها طوال مدة الإتفاق. ويخضع الإتفاق لعقد معين ينص على معايير الأداء وآليات لتعديل الأسعار وترتيبات تتعلق بالتحكيم في النزاعات. وغالبا ما يوصف هذا الإتفاق بأنه إتفاق "بناء-تشغيل-نقل" أو "إصلاح-تشغيل-نقل" أو "من القطاع العام إلى الخاص" في إمتياز الخدمات.

٣ تكمن أحد سمات هذه الترتيبات في طبيعة الخدمة العامة للإلتزام الذي يتعهد به مشغل الإمتياز. وتخص هذه السياسة العامة الخدمات المتعلقة بالبنية التحتية التي ينبغي توفيرها للجمهور، بغض النظر عن هوية الجهة التي تقوم بتشغيل الخدمات. ويُلزم إتفاق إمتياز الخدمات بموجب العقد مشغل الإمتياز بتقديم الخدمات للجمهور بالنيابة عن منشأة القطاع الخاص. وفيما يلي بعض السمات الأخرى:-

(أ) تكون الجهة التي تمنح إتفاق إمتياز الخدمات (مانح الإمتياز) عبارة عن منشأة قطاع عام، بما في ذلك هيئة حكومية، أو منشأة قطاع خاص تؤول إليها مسؤولية الخدمة.

(ب) يكون مشغل الإمتياز مسؤولاً على الأقل عن إدارة بعض البنية التحتية والخدمات ذات العلاقة ولا يعمل فقط كوكيل بالنيابة عن مانح الإمتياز.

(ج) ينص العقد على الأسعار الأولية التي ينبغي فرضها من قبل مشغل الإمتياز كما ينظم مراجعات الأسعار خلال مدة إتفاق إمتياز الخدمة.

(د) يكون مشغل الإمتياز ملزماً بتسليم البنية التحتية إلى مانح الإمتياز في وضع محدد في نهاية مدة الإتفاق، لقاء عوض نقدي ضئيل أو دون مقابل، بغض النظر عن الطرف الذي قام بتمويل البنية التحتية في بادئ الأمر.

النطاق

٤ يوفر هذا التفسير إرشادات حول محاسبة ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات من القطاع العام إلى الخاص من قبل مشغلي الإمتياز.

٥ وينطبق هذا التفسير على ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات من القطاع العام إلى الخاص في حال:-

(أ) كان مانح الإمتياز يسيطر أو ينظم الخدمات التي يتوجب على مشغل الإمتياز أن يقدمها مع البنية التحتية والجهة التي ينبغي تقديمها لها وبأي أسعار؛ و

(ب) كان مانح الإمتياز يسيطر- من خلال الملكية أو الإستحقاق الإنتفاعي أو غير ذلك- على أي حصة متبقية هامة في البنية التحتية في نهاية مدة الإتفاق.

٦ إن البنية التحتية التي تُستخدم في إتفاق إمتياز تقديم خدمات من القطاع العام إلى الخاص طوال عمرها الإنتاجي (كامل عمر الأصول) تندرج ضمن نطاق تطبيق هذا التفسير إذا تم تلبية الشروط الواردة في الفقرة ٥(أ). وتقدم الفقرات "تطبيق١ – تطبيق ٨" إرشادات بشأن تحديد ما إذا كانت ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات من القطاع العام إلى الخاص تندرج ضمن نطاق تطبيق هذا التفسير وإلى أي حد.

٧ ينطبق هذا التفسير على كل مما يلي:-

(أ) البنية التحتية التي يقوم مشغل الإمتياز ببنائها أو إستملاكها من طرف ثالث لغرض إتفاق إمتياز تقديم الخدمة؛ و

(ب) البنية التحتية القائمة التي يقدم مانح الإمتياز فرصة الوصول إليها لمشغل الإمتياز لغرض إتفاق إمتياز تقديم الخدمة.

٨ لا يحدد هذا التفسير محاسبة البنية التحتية التي يتم الإحتفاظ بها والإعتراف بها على أنها ممتلكات ومصانع ومعدات من قبل مشغل الإمتياز قبل إبرام إتفاق إمتياز تقديم الخدمة. وتنطبق متطلبات إلغاء الإعتراف الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (المبينة في معيار المحاسبة الدولي ١٦) على البنية التحتية.

٩ ولا يحدد هذا التفسير المحاسبة من قبل مانحي الإمتياز.

المواضيع

١٠ ينص هذا التفسير على المبادئ العامة في الإعتراف بالإلتزامات والحقوق ذات العلاقة وقياسها في ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات. ويتضمن تفسير اللجنة الدائمة ٢٩ متطلبات الإفصاح عن المعلومات حول ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات. وفيما يلي المواضيع المطروحة في هذا التفسير:-

(أ) معاملة حقوق مشغل الإمتياز في البنية التحتية؛

(ب) الإعتراف بالعوض النقدي الخاص بالإتفاق وقياسه؛

(ج) خدمات الإنشاء أو التحسين؛

(د) خدمات التشغيل؛

(هـ) تكاليف الإقتراض؛

(و) المعالجة المحاسبية اللاحقة للأصل المالي والأصل غير الملموس؛ و

(ز) المواد المقدمة إلى مشغل الإمتياز من مانح الإمتياز.

الإجماع

معاملة حقوق مشغل الإمتياز في البنية التحتية

١١ لا ينبغي الإعتراف بالبنية التحتية التي تندرج ضمن نطاق تطبيق هذا التفسير على أنها ممتلكات ومنشآت ومعدات خاصة بمشغل الإمتياز وذلك لأن إتفاق إمتياز تقديم الخدمة بموجب العقد لا ينقل حق السيطرة على إستخدام البنية التحتية للخدمات العامة إلى مانح الإمتياز. ويمكن لمشغل الإمتياز أن يقوم بتشغيل البنية التحتية لتقديم الخدمات العامة بالنيابة عن مانح الإمتياز وفقاً للشروط المحددة في العقد.

الإعتراف بالعوض النقدي الخاص بالإتفاق وقياسه

١٢ بموجب شروط الترتيبات التعاقدية ضمن نطاق تطبيق هذا التفسير، يعمل مشغل الإمتياز كمزود للخدمات. ويقوم مشغل الإمتياز بإنشاء أو تحسين البنية التحتية (خدمات الإنشاء أو التحسين) التي

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تُستخدم لتقديم خدمة عامة كما يقوم بتشغيل البنية التحتية وصيانتها (خدمات التشغيل) لفترة محددة من الوقت.

١٣ ينبغي على مشغل الإمتياز الإعتراف بالإيرادات وقياسها وفقاً لمعياري المحاسبة الدوليين ١١ و١٨ فيما يخص الخدمات التي يؤديها. وفي حال قام مشغل الإمتياز بتأدية أكثر من خدمة واحدة (أي خدمات الإنشاء أو التحسين وخدمات التشغيل) بموجب عقد واحد أو إتفاق واحد، فإنه ينبغي تخصيص العوض النقدي المقبوض أو مستحق القبض بالرجوع إلى القيم العادلة النسبية للخدمات المقدمة، عندما يكون من الممكن تحديد المبالغ بشكل منفصل. وتحدد طبيعة العوض النقدي معالجته المحاسبية اللاحقة. وتنص الفقرات ٢٣-٢٦ أدناه بالتفصيل على المحاسبة اللاحقة للعوض النقدي المقبوض كأصل مالي وكأصل غير ملموس.

خدمات الإنشاء أو التحسين

١٤ يقوم مشغل الإمتياز بمحاسبة الإيرادات والتكاليف المتعلقة بخدمات الإنشاء أو التحسين وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١١.

العوض النقدي المقدم من مانح الإمتياز إلى مشغل الإمتياز

١٥ إذا قدم مشغل الإمتياز خدمات الإنشاء أو التحسين، فإنه ينبغي الإعتراف بالعوض النقدي المقبوض أو مستحق القبض من قبل مشغل الإمتياز بقيمته العادلة. ويمكن أن يكون العوض النقدي عبارة عن حقوق في:-

(أ) أصل مالي؛ أو

(ب) أصل غير ملموس.

١٦ يعترف مشغل الإمتياز بالأصل المالي إلى الحد الذي يتمتع فيه بحق تعاقدي غير مشروط لقبض النقد أو أصل مالي آخر من مانح الإمتياز أو بناءاً على توجيهاته مقابل خدمات الإنشاء، ويكون أمام مانح الإمتياز خيار ضئيل، إن وجد، في تجنب الدفع ويعزى ذلك عادة إلى إنفاذ الإتفاقية بموجب القانون. ويتمتع مشغل الإمتياز بحق غير مشروط لقبض النقد إذا ضمن مانح الإمتياز بموجب العقد أن يدفع لمشغل الإمتياز (أ) مبالغ محددة أو قابلة للتحديد أو (ب) الفرق، إن وجد، بين المبالغ المقبوضة من مستخدمي الخدمات العامة والمبالغ المحددة أو القابلة للتحديد، حتى وإن كان الدفع متوقفا على أن يضمن مشغل الإمتياز تلبية البنية التحتية لمتطلبات جودة أو فعالية محددة.

١٧ يعترف مشغل الإمتياز بالأصل غير الملموس إلى الحد الذي يستلم فيه حقاً (أو ترخيصاً) لفرض رسوم على مستخدمي الخدمة العامة. ولا يُعتبر حق فرض الرسوم على مستخدمي الخدمة العامة هو حق غير مشروط لإستلام النقد وذلك لأن المبالغ تتوقف على مدى إستخدام الجمهور للخدمة.

١٨ في حال تم الدفع لمشغل الإمتياز مقابل خدمات الإنشاء جزئياً من خلال أصل مالي وجزئياً من خلال أصل غير ملموس، يكون من الضروري محاسبة كل عنصر في العوض النقدي لمشغل الإمتياز على حدة. وينبغي الإعتراف بالعوض النقدي المقبوض أو مستحق القبض لكلا العنصرين مبدئياً بقيمته العادلة.

١٩ ينبغي تحديد طبيعة العوض النقدي المقدم من مانح الإمتياز إلى مشغل الإمتياز بالرجوع إلى شروط العقد وإلى قانون العقد ذي الصلة في حال وجدها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

خدمات التشغيل

٢٠ يقوم مشغل الإمتياز بمحاسبة الإيرادات والتكاليف المتعلقة بخدمات التشغيل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨.

الإلتزامات التعاقدية لإعادة البنية التحتية إلى مستوى محدد من الجاهزية للخدمة

٢١ يمكن أن يترتب على مشغل الإمتياز إلتزامات تعاقدية يتوجب عليه استيفائها كأحد شروط ترخيصه (أ) لصيانة البنية التحتية في مستوى محدد من الجاهزية للخدمة أو (ب) إعادة البنية التحتية إلى وضع محدد قبل تسليمها إلى مانح الإمتياز في نهاية إتفاق إمتياز تقديم الخدمة. وينبغي الإعتراف بالإلتزامات التعاقدية لصيانة أو إستعادة البنية التحتية وقياسها، بإستثناء أي عنصر تحسين (أنظر الفقرة ١٤)، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧، أي بأفضل تقدير للنفقات التي تكون مطلوبة لتسوية الإلتزام الحالي في نهاية فترة إعداد التقارير.

تكاليف الإقتراض التي يتكبدها مشغل الإمتياز

٢٢ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٣، ينبغي الإعتراف بتكاليف الإقتراض المنسوبة إلى الإتفاق على أنها مصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها ما لم يكن لمشغل الإمتياز حق تعاقدي بإستلام الأصل الغير ملموس (حق بفرض رسوم على مستخدمي الخدمة العامة). وفي هذه الحالة، يجب رسملة تكاليف الإقتراض المنسوبة إلى الإتفاق خلال مرحلة الإنشاء من الإتفاق بموجب ذلك المعيار.

الأصل المالي

٢٣ ينطبق معياري المحاسبة الدوليين ٣٢ و ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ على الأصل المالي المعترف به بموجب الفقرتين ١٦ و١٨.

٢٤ تتم محاسبة المبلغ المستحق من مانح الإمتياز أو بناءاً على توجيهاته وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أنه:-

(أ) قرض أو ذمم مدينة؛

(ب) أصل مالي متوفر للبيع؛ أو

(ج) إذا تم تحديده عند الإعتراف المبدئي، كأصل مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، في حال تم تلبية شروط ذلك التصنيف.

٢٥ إذا تم محاسبة المبلغ المستحق من مانح الإمتياز كقرض أو ذمم مدينة أو كأصل مالي متوفر للبيع، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الإعتراف بالفائدة المحسوبة بإستخدام طريقة الفائدة الفعلية في حسابات الربح أو الخسارة.

الأصل غير الملموس

٢٦ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على الأصل غير الملموس المعترف به وفقاً للفقرتين ١٧ و ١٨. وتنص الفقرات ٤٥-٤٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على إرشادات حول قياس الأصول غير الملموسة المستملكة مقابل أصل غير نقدي أو أصول غير نقدية أو مجموعة أصول نقدية وغير نقدية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المواد المقدمة إلى مشغل الإمتياز من مانح الإمتياز

٢٧ وفقاً للفقرة ١١، لا يتم الإعتراف بمواد البنية التحتية التي يتيح مانح الإمتياز فرصة الوصول إليها لمشغل الإمتياز لأغراض إتفاق إمتياز تقديم الخدمة على أنها ممتلكات ومصانع ومعدات خاصة بمشغل الإمتياز. ويمكن أن يقدم مانح الإمتياز كذلك مواد أخرى لمشغل الإمتياز يمكنه الإحتفاظ بها أو التعامل بها بالطريقة التي يشاء. وفي حال شكلت هذه الأصول جزءا من العوض النقدي مستحق الدفع من قبل مانح الإمتياز لقاء الخدمات، فهي لا تعتبر منح حكومية كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ٢٠. ويتم الإعتراف بها كأصول لمشغل الإمتياز وتُقاس بالقيمة العادلة عند الإعتراف المبدئي. كما يعترف مشغل الإمتياز بإلتزام معين فيما يخص التعهدات غير المستوفاة التي تترتب عليه مقابل الأصول.

تاريخ النفاذ

٢٨ تطبق المنشأة هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٨ أو بعد ذلك. ويُسمح بتطبيقه قبل موعده. وفي حال طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٨، فإنها ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة.

الإنتقال

٢٩ مع مراعاة الفقرة ٣٠، يتم محاسبة التغيرات في السياسات المحاسبية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨، أي بأثر رجعي.

٣٠ في حال لم يكن من الممكن، فيما يخص أي إتفاق إمتياز تقديم خدمة معين، أن يطبق مشغل الإلتزام هذا التفسير بأثر رجعي في بداية أول فترة معروضة، ينبغي عليه:-

(أ) الإعتراف بالأصول المالية والأصول غير الملموسة القائمة في بداية أول فترة معروضة؛

(ب) إستخدام المبالغ المسجلة السابقة لتلك الأصول المالية وغير الملموسة (كيفما تم تصنيفها مسبقاً) بمبالغها المسجلة في ذلك التاريخ؛ و

(ج) إختبار الأصول المالية وغير الملموسة المعترف بها في ذلك التاريخ فيما يخص إنخفاض القيمة، وما لم يكن هذا غير ممكن، فإنه ينبغي في هذه الحالة إختبار المبالغ فيما يخص إنخفاض القيمة كما في بداية الفترة الحالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق "أ"
إرشادات التطبيق

يعتبر هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا التفسير.

نطاق (الفقرة ٥)

تطبيق١ تنص الفقرة ٥ من هذا التفسير على أن البنية التحتية تندرج ضمن نطاق تطبيق هذا التفسير عندما تتوفر الشروط التالية:-

(أ) حين يسيطر مانح الإمتياز أو ينظم الخدمات التي يتوجب على مشغل الإمتياز أن يقدمها مع البنية التحتية والجهة التي ينبغي تقديمها لها وبأية أسعار؛ و

(ب) كان مانح الإمتياز يسيطر- من خلال الملكية أو الإستحقاق الإنتفاعي أو غير ذلك- على أي حصة متبقية هامة في البنية التحتية في نهاية مدة الإتفاق.

تطبيق٢ يمكن أن تكون السيطرة أو التنظيم المشار إليه في البند (أ) بموجب عقد أو خلاف ذلك (مثلا من خلال هيئة تنظيمية)، ويتضمن الحالات التي يشتري فيها مانح الإمتياز كامل الإنتاج إضافة إلى الحالات التي يشتري فيها مستخدمون آخرون كامل الإنتاج أو جزء منه. ولدى تطبيق هذا الشرط، ينبغي النظر إلى مانح الإمتياز وأطراف ذات علاقة على أنهم معاً. وفي حال كان مانح الإمتياز عبارة عن منشأة قطاع عام، يُعتبر القطاع العام ككل إضافة إلى أي هيئات تنظيمية تعمل بما يصب في الصالح العام على أنها ذات علاقة بمانح الإمتياز لأغراض هذا التفسير.

تطبيق٣ لغرض الشرط (أ)، لا يحتاج مانح الإمتياز لأن يكون لديه سيطرة كاملة على السعر: إذ يكفي تنظيم السعر من قبل مانح الإمتياز أو العقد أو الهيئة التنظيمية، على سبيل المثال من خلال آلية البيع بكميات كبيرة للحفاظ على تدني الأسعار Mechanism Capping. إلا أنه ينبغي تطبيق الشرط على جوهر الإتفاقية. كما ينبغي تجاهل السمات غير الجوهرية، كالحد الأعلى الذي يطبق في الحالات بعيدة الاحتمال. وبخلاف ذلك، وفي حال أعطى عقد معين مشغل الإمتياز حرية تحديد الأسعار، مع إعادة أي أرباح زائدة إلى مانح الإمتياز، فإنه يُوضع حد أعلى على عائد مشغل الإمتياز ويُستوفى عنصر السعر في إختبار السيطرة.

تطبيق٤ لغرض الشرط (ب)، ينبغي أن تقيد سيطرة مانح الإمتياز على أية حصة متبقية هامة من القدرة العملية لمشغل الإمتياز على بيع أو رهن البنية التحتية وأن تعطي مانح الإمتياز حقاً مستمراً بالإستخدام طوال مدة الإتفاق. والحصة المتبقية في البنية التحتية هي القيمة الحالية المقدرة للبنية التحتية كما لو أنها أصلاً بالعمر والوضع المتوقعين في نهاية مدة الإتفاق.

تطبيق٥ ينبغي تمييز السيطرة عن الإدارة. وفي حال إحتفظ مانح الإمتياز بدرجة السيطرة المبينة في الفقرة ٥(أ) وأية حصة متبقية هامة في البنية التحتية، يكون مشغل الإمتياز يدير فقط البنية التحتية بالنيابة عن مانح الإمتياز- رغم أنه يتمتع في العديد من الحالات بحرية إدارية واسعة النطاق.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تطبيق٦ يحدد الشرطان (أ) و (ب) مجتمعان متى يتم السيطرة على البنية التحتية، بما في ذلك أية عمليات إستبدال مطلوبة (أنظر الفقرة ٢١)، من قبل مانح الإمتياز خلال عمرها الإقتصادي. فعلى سبيل المثال، إذا كان يتعين على مشغل الإمتياز إستبدال جزء من أحد بنود البنية التحتية خلال مدة الإتفاق (مثل الطبقة العليا لطريق ما أو سقف مبنى معين)، ينبغي إعتبار بند البنية التحتية على أنه وحدة واحدة. لذا يتم إستيفاء الشرط (ب) لكامل البنية التحتية، بما في ذلك الجزء المستبدل، وفي حال كان مانح الإمتياز يسيطر على أية حصة متبقية هامة في الإستبدال النهائي لذلك الجزء.

تطبيق٧ يتم في بعض الأحيان تنظيم إستخدام البنية التحتية جزئياً بالطريقة المبينة في الفقرة ٥(أ) في حين لا يخضع جزء منه للتنظيم. إلا أن هذه الترتيبات تتخذ أشكالاً متنوعة:-

(أ) أن أية بنية تحتية يمكن فصلها مادياً وتشغيلها بشكل مستقل وتلبي تعريف وحدة توليد النقد كما هي منصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ينبغي تحليلها بشكل منفصل إذا كانت تُستخدم بمجملها لأغراض غير منظمة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن ينطبق هذا على جناح خاص في مستشفى، حيث تُستخدم بقية المستشفى من قبل مانح الإمتياز لمعالجة المرضى من الجمهور.

(ب) عندما تكون الأنشطة الثانوية المحضة (مثل دكان المستشفى) غير منظمة، ينبغي تطبيق إختبارات السيطرة كما لو أن تلك الخدمات غير قائمة، لأنه في الحالات التي يسيطر فيها مانح الإمتياز على الخدمات بالطريقة المبينة في الفقرة ٥، لا ينتقص وجود الأنشطة الثانوية من سيطرة مانح الإمتياز على البنية التحتية.

تطبيق٨ يمكن أن يتمتع مشغل الإمتياز بحق إستخدام البنية التحتية التي يمكن فصلها المبينة في الفقرة "تطبيق ٧(أ)" أو المرافق المستخدمة لتقديم الخدمات الثانوية غير المنظمة الموضحة في الفقرة "تطبيق ٧(ب)". وفي كلا الحالتين، قد يوجد بالأساس عقد إيجار من مانح الإمتياز إلى مشغل الإمتياز، وإن كان الحال كذلك، فإنه يتم محاسبته وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٧.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق "ب"
التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ والتفسيرات الأخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١يناير ٢٠٠٨ أو بعد ذلك. وفي حال طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة سابقة، فإنه ينبغي تطبيق هذه التعديلات على الفترة السابقة.

****

لقد تم دمج التعديلات ذات الصلة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المشمولة في هذا الملحق عند إصدار هذا التفسير في عام ٢٠٠٦ المنشورة في هذا الكتاب.

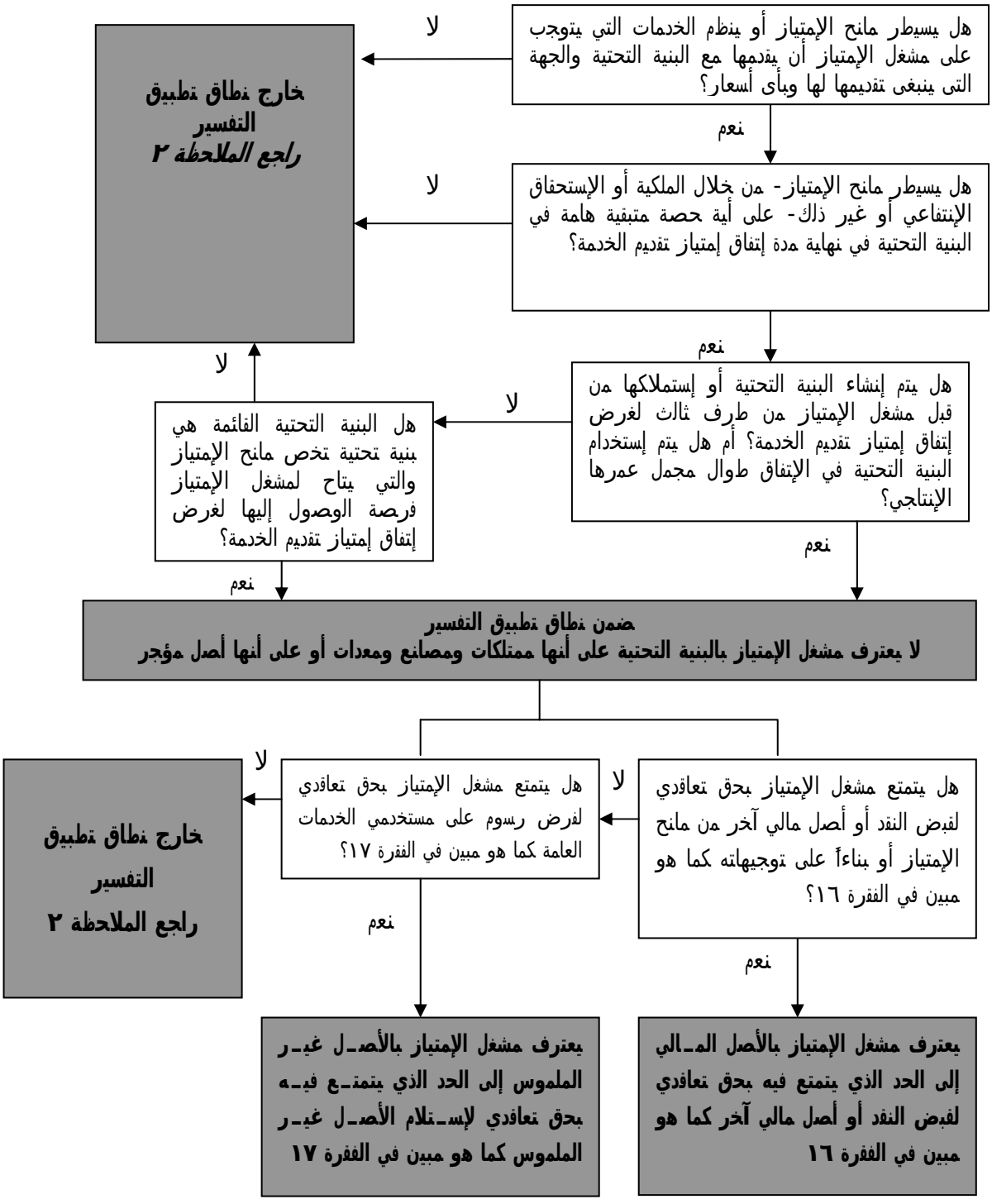
© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملاحظة ١

الإطار المحاسبي لترتيبات إمتياز تقديم الخدمات من القطاع العام إلى الخاص

هذه الملاحظة مرفقة بتفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢ لكنها ليست جزءاً منه.

يلخص الشكل البياني أدناه محاسبة ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات المنصوص عليها في التفسير ١٢.



© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملاحظة ٢

الإشارات إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تنطبق على أنواع نموذجية من ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات من القطاع العام إلى الخاص

هذه الملاحظة مرفقة بتفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢ لكنها ليست جزءاً منه.

يوضح الجدول التالي الأنواع النموذجية لترتيبات مشاركة القطاع الخاص في تقديم خدمات القطاع العام ويورد إشارات إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تنطبق على تلك الترتيبات. ولا تعتبر قائمة الترتيبات بأنها قائمة شاملة. إذ أن الغرض من الجدول إبراز مجموعة الترتيبات. ولا تقصد لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأن تترك الانطباع بوجود تمييز واضح بين المتطلبات المحاسبية لترتيبات إمتياز تقديم الخدمات من القطاع العام إلى الخاص.

الفئة	المستأجر	مزود الخدمة				المالك
أنواع الترتيبات النموذجية	عقد إيجار (مثلا، يستأجر مشغل الإمتياز الأصل من مانح الإمتياز)	عقد خدمة و/أو صيانة (مهام محددة، مثل تحصيل الديون)	إصلاح– تشغيل-نقل	بناء-تشغيل-نقل	بناء-امتلاك-تشغيل	بيع إستثمار بنسبة ١٠٠% / خصخصة / شركة
ملكية الأصل						مشغل الإمتياز
الإستثمار الرأسمالي		مانح الإمتياز				
مخاطرة الطلب	مشترك	مانح الإمتياز	مانح الإمتياز و/أو مشغل الإمتياز			مشغل الإمتياز
الفترة النموذجية	٨-٢٠ سنة	١-٥ سنوات				غير محدد (أو يمكن تحديدها من خلال ترخيص معين)
الحصة المتبقية						مشغل الإمتياز
المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات الصلة	معيار المحاسبة الدولي ١٧	معيار المحاسبة الدولي ١٨	التفسير ١٢		معيار المحاسبة الدولي ١٦	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأمثلة التوضيحية

هذه الأمثلة مرفقة بتفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢ لكنها ليست جزءاً منه.

المثال ١: مانح الإمتياز يعطي أصل مالي لمشغل الإمتياز

بنود الإتفاق

مثال١ تقتضي بنود الإتفاق من مشغل الإمتياز إنشاء طريق- بحيث يتم إستكمال إنشاؤه خلال سنتين- وصيانة وتشغيل الطريق وفق معايير محددة لمدة ٨ سنوات (أي ٣-١٠ سنوات). تقتضي بنود الإتفاق كذلك من مشغل الإمتياز تجديد سطح الطريق في نهاية السنة الثامنة- يعتبر نشاط تجديد السطح مصدراً للإيرادات. وفي نهاية السنة العاشرة، ستنتهي مدة الإتفاق. ويقدر مشغل الإمتياز التكاليف التي سيتكبدها لإستيفاء إلتزاماته على النحو التالي:

الجدول ١-١ *تكاليف العقد*

	السنة	وحدة عملة[أ]
خدمات الإنشاء	١	٥٠٠
	٢	٥٠٠
خدمات التشغيل (لكل سنة)	٣-١٠	١٠
تجديد سطح الطريق	٨	١٠٠

[أ] في هذا المثال، يُعبر عن المبالغ النقدية بـ"وحدات العملة".

مثال٢ تقتضي بنود الإتفاق من مانح الإمتياز أن يدفع لمشغل الإمتياز ٢٠٠ وحدة عملة كل سنة خلال فترة ٣-١٠ سنوات لإتاحة الطريق لإستخدام الجمهور.

مثال٣ لغرض هذا التوضيح، يُفترض حدوث جميع التدفقات النقدية في نهاية السنة.

إيرادات العقد

مثال٤ يعترف مشغل الإمتياز بإيرادات وتكاليف العقد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١١ "*عقود الإنشاء*" ومعيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*". ويتم الإعتراف بتكاليف كل نشاط- الإنشاء والتشغيل وتجديد السطح، على أنها مصاريف وذلك بالرجوع إلى مرحلة إنجاز ذلك النشاط. في حين يتم الإعتراف بإيرادات العقد- القيمة العادلة للمبلغ المستحق من مانح الإمتياز مقابل النشاط المنفذ- في الوقت نفسه. وبموجب بنود الإتفاق، يكون مشغل الإمتياز ملزماً بتجديد سطح الطريق في نهاية السنة الثامنة. ويتم تعويض مشغل الإمتياز في السنة الثامنة من قبل مانح الإمتياز عن تجديد سطح الطريق. ويُقاس إلتزام تجديد سطح الطريق بالصفر في بيان المركز المالي ولا يتم الإعتراف بالإيرادات والمصاريف في الربح أو الخسارة إلى أن يتم أداء عمل تجديد السطح.

مثال٥ يعكس إجمالي العوض النقدي (٢٠٠ وحدة عملة سنوياً خلال الفترة ٣-٨ سنوات) القيم العادلة لكل من الخدمات، وهي كالتالي:-

الجدول ١-٢ ***القيم العادلة للعوض النقدي المقبوض أو مستحق القبض***

		القيمة العادلة
خدمات الإنشاء	تكلفة مقدرة +	٥%
خدمات التشغيل (لكل سنة)	تكلفة مقدرة +	٢٠%
تجديد سطح الطريق	تكلفة مقدرة +	١٠%
سعر الفائدة الفعلي	٦,١٨% كل سنة	

مثال٦ على سبيل المثال، في السنة الأولى يتم الإعتراف بتكاليف الإنشاء بقيمة ٥٠٠ وحدة عملة وإيرادات إنشاء بقيمة ٥٢٥ وحدة عملة (التكلفة زائد ٥%) وبالتالي أرباح إنشاء بقيمة ٢٥ وحدة عملة في الربح أو الخسارة.

الأصل المالي

مثال٧ تلبي المبالغ المستحقة من مانح الإمتياز تعريف الذمم المدينة في معيار المحاسبة الدولي "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*". وتقاس الذمم المدينة مبدئياً بالقيمة العادلة. ومن ثم تقاس لاحقاً بالتكلفة المطفأة، أي المبلغ المعترف به مبدئياً مضافاً إليها الفائدة التراكمية على ذلك المبلغ المحسوبة بإستخدام طريقة الفائدة الفعلية مطروحاً منها التسديدات.

مثال٨ في حال بقيت التدفقات النقدية والقيم العادلة كما هي مقدرة، يكون سعر الفائدة الفعلي هو ٦,١٨% كل سنة وتكون الذمم المدينة المعترف بها في نهاية مدة السنوات الثلاث على النحو التالي:-

الجدول ١-٣ ***قياس الذمم المدينة***

	وحدة عملة
المبلغ المستحق فيما يخص الإنشاء في السنة الأولى	٥٢٥
الذمم المدينة في نهاية السنة الأولى [أ]	**٥٢٥**
سعر الفائدة الفعلي في السنة الثانية على الذمم المدينة في نهاية السنة الأولى (٦,١٨% × ٥٢٥ وحدة عملة)	٣٢
المبلغ المستحق فيما يخص الإنشاء في السنة الثانية	٥٢٥
الذمم المدينة في نهاية السنة الثانية	١,٠٨٢
سعر الفائدة الفعلي في السنة الثالثة على الذمم المدينة في نهاية السنة الثانية (٦,١٨% × ١,٠٨٢ وحدة عملة)	٦٧
المبلغ المستحق فيما يخص التشغيل في السنة الثالثة (١٠ وحدة عملة × (١ + ٢٠%))	١٢
المقبوضات النقدية في السنة الثالثة	(٢٠٠)
الذمم المدينة في نهاية السنة الثالثة	٩٦١

[أ] لا تنشأ فائدة فعلية في السنة الأولى لأنه يُفترض حدوث التدفقات النقدية في نهاية السنة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

نظرة عامة على التدفقات النقدية وبيان الدخل والميزانية العمومية

مثال٩ لغرض هذا التوضيح، يُفترض بأن مشغل الإمتياز يمول الإتفاق بشكل كامل من خلال الديون والأرباح المدورة. فهو يدفع ٦,٧% سنوياً على الديون غير المسددة. وفي حال بقيت التدفقات النقدية والقيم العادلة كما هي مقدرة، تكون التدفقات النقدية وبيان الدخل الشامل وبيان المركز المالي لمشغل الإمتياز خلال مدة الإتفاق على النحو التالي:

الجدول ١-٤ *التدفقات النقدية* *(وحدات عملة)*

السنة	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	المجموع
المقبوضات	-	-	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	١,٦٠٠
تكاليف العقد[أ]	(٥٠٠)	(٥٠٠)	(١٠)	(١٠)	(١٠)	(١٠)	(١٠)	(١١٠)	(١٠)	(١٠)	(١,١٨٠)
تكاليف الإقتراض[ب]	-	(٣٤)	(٦٩)	(٦١)	(٥٣)	(٤٣)	(٣٣)	(٢٣)	(١٩)	(٧)	(٣٤٢)
صافي التدفق الوارد (التدفق الصادر)	(٥٠٠)	(٥٣٤)	١٢١	١٢٩	١٣٧	١٤٧	١٥٧	٦٧	١٧١	١٨٣	٧٨

(أ) الجدول ١-١.

(ب) الديون في بداية السنة (الجدول ١-٦) × ٦,٧%.

الجدول ١-٥ *بيان الدخل الشامل* *(وحدات عملة)*

السنة	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	المجموع
الإيرادات	٥٢٥	٥٢٥	١٢	١٢	١٢	١٢	١٢	١٢٢	١٢	١٢	١,٢٥٦
تكاليف العقد	(٥٠٠)	(٥٠٠)	(١٠)	(١٠)	(١٠)	(١٠)	(١٠)	(١١٠)	(١٠)	(١٠)	(١,١٨٠)
دخل التمويل أ	-	٣٢	٦٧	٥٩	٥١	٤٣	٣٤	٢٥	٢٢	١١	٣٤٤
تكاليف الإقتراض ب	-	(٣٤)	(٦٩)	(٦١)	(٥٣)	(٤٣)	(٣٣)	(٢٣)	(١٩)	(٧)	(٣٤٢)
صافي الأرباح	٢٥	٢٣	-	-	-	٢	٣	١٤	٥	٦	٧٨

(أ) المبلغ المستحق من مانح الإمتياز في بداية السنة (الجدول ١-٦) × ٦,١٨%.

(ب) النقد / (الدين) (الجدول) ١,٦ × ٦,٧%.

الجدول ١-٦ *بيان المركز المالي* *(وحدات عملة)*

نهاية السنة	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠
المبلغ المستحق من مانح الإمتياز[أ]	٥٢٥	١,٠٨٢	٩٦١	٨٣٢	٦٩٥	٥٥٠	٣٩٦	٣٤٣	١٧٧	-
النقد/(الدين)[ب]	(٥٠٠)	(١,٠٣٤)	(٩١٣)	(٧٨٤)	(٦٤٧)	(٥٠٠)	(٣٤٣)	(٢٧٦)	(١٠٥)	٧٨
الأصول الصافية	٢٥	٤٨	٤٨	٤٨	٤٨	٥٠	٥٣	٦٧	٧٢	٧٨

(أ) المبلغ المستحق من مانح الإمتياز في بداية السنة، مضافاً إليه الإيرادات ودخل التمويل المكتسب في السنة (الجدول ٥)، مطروحاً منه المقبوضات في السنة (الجدول ١-٤).

(ب) الدين في بداية السنة مضافاً إليه صافي التدفق النقدي في السنة (الجدول ١-٤).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال١٠ يتناول هذا المثال نوعاً واحداً فقط من الأنواع العديدة المحتملة للترتيبات. ويهدف إلى توضيح المعالجة المحاسبية لبعض السمات القائمة فعلياً بشكل شائع. وفي سبيل أكبر قدر ممكن من الوضوح، إفترضت مدة الإتفاق بعشر سنوات فقط وأن المقبوضات السنوية لمشغل الإمتياز تكون ثابتة طول تلك الفترة. وفي الواقع، يمكن أن تكون فترات الإتفاق أطول بكثير وقد تزداد الإيرادات السنوية مع مرور الوقت. وفي مثل تلك الحالات، يمكن أن تكون التغيرات في صافي الأرباح من سنة إلى أخرى أكبر.

المثال ٢: مانح الإمتياز يعطي مشغل الإمتياز أصلاً غير ملموس (ترخيص لفرض رسوم على المستخدمين)

بنود الإتفاق

مثال١١ تقتضي بنود الإتفاق من مشغل الإمتياز إنشاء طريق- بحيث يتم إستكمال إنشاؤه خلال سنتين- وصيانة وتشغيل الطريق وفق معايير محددة لمدة ٨ سنوات (أي ٣-١٠ سنوات). تقتضي بنود الإتفاق كذلك من مشغل الإمتياز تجديد سطح الطريق عند تدهور السطح الأصلي إلى ما دون وضع محدد. ويقدر مشغل الإمتياز بأنه سيتعين عليه تنفيذ تجديد السطح في نهاية السنة الثامنة. وستنتهي مدة الإتفاق في نهاية السنة العاشرة. ويقدر مشغل الإمتياز التكاليف التي سيتكبدها لإستيفاء إلتزاماته على النحو التالي:-

الجدول ٢-١ *تكاليف العقد*

	السنة	وحدة عملة[أ]
خدمات الإنشاء	١	٥٠٠
	٢	٥٠٠
خدمات التشغيل (لكل سنة)	٣-١٠	١٠
تجديد سطح الطريق	٨	١٠٠

[أ] في هذا المثال، يُعبر عن المبالغ النقدية بـ"وحدات العملة".

مثال١٢ تسمح بنود الإتفاق لمشغل الإمتياز بتحصيل الرسوم من السائقين الذين يستخدمون الطريق. ويقدر مشغل الإمتياز بأن أعداد المركبات ستبقى ثابتة طوال مدة العقد وأنه سيستلم رسوم بقيمة ٢٠٠ وحدة عملة في كل سنة خلال الفترة ٣-١٠ سنوات.

مثال١٣ لغرض هذا التوضيح، يُفترض حدوث جميع التدفقات النقدية في نهاية السنة.

الأصل غير الملموس

مثال١٤ يقدم مشغل الإمتياز الخدمات الإنشائية لمانح الإمتياز مقابل أصل غير ملموس، أي الحق في تحصيل الرسوم من مستخدمي الطريق في السنوات ٣-١٠. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"*، يعترف مشغل الإمتياز بالأصل غير الملموس بسعر التكلفة، أي بالقيمة العادلة للعوض النقدي المنقول لإستملاك الأصل، وهي القيمة العادلة للعوض النقدي المقبوض أو مستحق القبض لقاء الخدمات الإنشائية المقدمة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال١٥ خلال مرحلة الإنشاء من الإتفاق، يتم تصنيف الأصل الخاص بمشغل الإمتياز (الذي يمثل حقه التراكمي في أن يُدفع له مقابل تقديم الخدمات الإنشائية) على أنه أصل غير ملموس (ترخيص بفرض رسوم على مستخدمي البنية التحتية). ويقدر مشغل الإمتياز القيمة العادلة للعوض النقدي المقبوض الخاص به بأنه يساوي تكاليف الإنشاء المقدرة مضافاً إليها هامشاً بنسبة ٥%. ويُفترض أيضاً أن مشغل الإمتياز يتبنى المعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ٢٣ *"تكاليف الإقتراض"* ويقوم بالتالي برسملة تكاليف الإقتراض والمقدرة بنسبة ٦,٧%، خلال مرحلة الإنشاء من الإتفاق.

الجدول ٢-٢ *القياس المبدئي للأصل غير الملموس*

	وحدة عملة
خدمات الإنشاء في السنة الأولى (٥٠٠ وحدة عملة × (١ + ٥%))	٥٢٥
رسملة تكاليف الإقتراض (الجدول ٤)	٣٤
خدمات الإنشاء في السنة الثانية (٥٠٠ وحدة عملة × (١ + ٥%))	٥٢٥
الأصل غير الملموس في نهاية السنة الثانية	**١,٠٨٤**

مثال١٦ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨، يتم إطفاء الأصل غير الملموس خلال الفترة التي يُتوقع فيها توفره للإستخدام من قبل مشغل الإمتياز، أي خلال ٣-١٠ سنوات. ويتم تخصيص المبلغ القابل للإستهلاك للأصل غير الملموس (١,٠٨٤ وحدة عملة) بإستخدام طريقة القسط الثابت. لذلك تبلغ تكلفة الإطفاء السنوية ١,٠٨٤ وحدة عملة مقسومة على ٨ سنوات، أي ١٣٥ وحدة عملة كل سنة.

تكاليف وإيرادات الإنشاء

مثال١٧ يعترف مشغل الإمتياز بالإيرادات والتكاليف وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١١ *"عقود الإنشاء"*، أي من خلال الرجوع إلى مرحلة إنجاز الإنشاء. كما يقيس إيرادات العقد بالقيمة العادلة للعوض النقدي المقبوض أو مستحق القبض. لذا فإنه في السنتين الأولى والثانية يعترف مشغل الإمتياز في ربحه أو خسارته بتكاليف إنشاء بقيمة ٥٠٠ وحدة عملة وإيرادات إنشاء بقيمة ٥٢٥ وحدة عملة (مضافاً إليها ٥%) وبالتالي أرباح إنشاء بقيمة ٢٥ وحدة عملة.

إيرادات الرسوم

مثال١٨ يدفع مستخدمو الطريق لقاء الخدمات العامة في نفس الوقـت الـذي يـستلمونها فيـه، أي عنـدما يستخدمون الطريق. لذلك يعترف مشغل الإمتياز بإيرادات الرسوم عند تحصيله للرسوم.

إلتزامات تجديد السطح

مثال١٩ ينشأ إلتزام تجديد السطح الخاص بمشغل الإمتياز نتيجة لإستخدام الطريق خلال المرحلة التشغيلية. ويتم الإعتراف به وقياسه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات، والإلتزامات والأصول المحتملة"*، أي بأفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الإلتزام الحالي في نهاية فترة إعداد التقارير.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال٢٠ لغرض هذا التوضيح، يُفترض بأن تنص بنود الإلتزام التعاقدي لمشغل الإمتياز على أن أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الإلتزام في أي تاريخ يتناسب مع عدد المركبات التي إستخدمت الطريق بحلول ذلك التاريخ ويزداد بقيمة ١٧ وحدة عملة (مخصومة إلى القيمة الحالية) كل سنة. ويخصم مشغل الإمتياز المخصص إلى قيمته الحالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧. وفيما يلي التكاليف المعترف بها في كل ربح في الربح أو الخسارة:-

الجدول ٢-٣ *إلتزام تجديد السطح* *(وحدات عملة)*

السنة	٣	٤	٥	٦	٧	٨	المجموع
الإلتزام الناشئ في السنة (١٧ وحدة عملة مخصومة بنسبة ٦%)	١٢	١٣	١٤	١٥	١٦	١٧	٨٧
الزيادة في مخصص السنوات الأولى الناجمة عن مرور الوقت	٠	١	١	٢	٤	٥	١٣
إجمالي المصروف المعترف به في بيان الدخل	١٢	١٤	١٥	١٧	٢٠	٢٢	١٠٠

نظرة عامة على التدفقات النقدية وبيان الدخل الشامل وبيان المركز المالي

مثال٢١ لغرض هذا التوضيح، يُفترض بأن مشغل الإمتياز يمول الإتفاق بشكل كامل من خلال الديون والأرباح المدورة. فهو يدفع ٦,٧% سنوياً على الديون غير المسددة. وفي حال بقيت التدفقات النقدية والقيم العادلة كما هي مقدرة، تكون التدفقات النقدية وبيان الدخل الشامل وبيان المركز المالي لمشغل الإمتياز خلال مدة الإتفاق على النحو التالي:-

الجدول ٢-٤ *التدفقات النقدية* *(وحدات عملة)*

السنة	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	المجموع
المقبوضات	-	-	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	١,٦٠٠
تكاليف العقد[أ]	(٥٠٠)	(٥٠٠)	(١٠)	(١٠)	(١٠)	(١٠)	(١٠)	(١١٠)	(١٠)	(١٠)	(١,١٨٠)
تكاليف الإقتراض [ب]	-	(٣٤)	(٦٩)	(٦١)	(٥٣)	(٤٣)	(٣٣)	(٢٣)	(١٩)	(٧)	(٣٤٢)
صافي التدفق الوارد (التدفق الصادر)	(٥٠٠)	(٥٣٤)	١٢١	١٢٩	١٣٧	١٤٧	١٥٧	٦٧	١٧١	١٨٣	٧٨

[أ] الجدول ٢-١.

[ب] الديون في بداية السنة (الجدول ٢-٦) × ٦,٧%.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الجدول ٢-٥ *بيان الدخل الشامل* *(وحدات عملة)*

السنة	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	المجموع
الإيرادات	٥٢٥	٥٢٥	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢,٦٥٠
الإطفاء	-	-	(١٣٥)	(١٣٥)	(١٣٦)	(١٣٦)	(١٣٦)	(١٣٦)	(١٣٥)	(١٣٥)	(١,٠٨٤)
مصروف تجديد السطح	-	-	(١٢)	(١٤)	(١٥)	(١٧)	(٢٠)	(٢٢)	-	-	(١٠٠)
تكاليف العقد الأخرى	-	(٥٠٠)	(٥٠٠)	(١٠)	(١٠)	(١٠)	(١٠)	(١٠)	(١٠)	(١٠)	(١,٠٨٠)
تكاليف الإقتراض [أ] [ب]	-	-	(٦٩)	(٦١)	(٥٣)	(٤٣)	(٣٣)	(٢٣)	(١٩)	(٧)	(٣٠٨)
صافي الأرباح	٢٥	٢٥	(٢٦)	(٢٠)	(١٤)	(٦)	١	٩	٣٦	٤٨	٧٨

(أ) يتم رسملة تكاليف الإقتراض خلال مرحلة الإنشاء.

(ب) الجدول ٢-١

الجدول ٢-٦ *بيان المركز المالي* *(وحدات عملة)*

نهاية السنة	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠
الأصل غير الملموس	٥٢٥	١,٠٨٤	٩٤٩	٨١٤	٦٧٨	٥٤٢	٤٠٦	٢٧٠	١٣٥	-
النقد/(الدين) [أ]	(٥٠٠)	(١,٠٣٤)	(٩١٣)	(٧٨٤)	(٦٤٧)	(٥٠٠)	(٣٤٣)	(٢٧٦)	(١٠٥)	٧٨
إلتزام تجديد السطح	-	-	(١٢)	(٢٦)	(٤١)	(٥٨)	(٧٨)	-	-	-
الأصول الصافية	٢٥	٥٠	٢٤	٤	(١٠)	(١٦)	(١٥)	(٦)	٣٠	٧٨

(أ) الدين في بداية السنة مضافاً إليه صافي التدفق النقدي في السنة (الجدول ٢-٤)

مثال٢٢ يتناول هذا المثال نوعاً واحداً فقط من الأنواع العديدة المحتملة للترتيبات. ويهدف إلى توضيح المعالجة المحاسبية لبعض السمات القائمة فعلياً بشكل شائع. ولأكبر قدر ممكن من الوضوح إفترضت مدة الإتفاق بعشر سنوات فقط وأن المقبوضات السنوية لمشغل الإمتياز تكون ثابتة طول تلك الفترة. وفي الواقع، يمكن أن تكون فترات الإتفاق أطول بكثير وقد تزداد الإيرادات السنوية مع مرور الوقت. وفي مثل تلك الحالات، يمكن أن تكون التغيرات في صافي الأرباح من سنة إلى أخرى أكبر.

المثال ٣: مانح الإمتياز يعطي مشغل الإمتياز أصل مالي وأصل غير ملموس

بنود الإتفاق

مثال٢٣ تقتضي بنود الإتفاق من مشغل الإمتياز إنشاء طريق- بحيث يتم إستكمال إنشاؤه خلال سنتين- وصيانة وتشغيل الطريق وفق معايير محددة لمدة ٨ سنوات (أي ٣-١٠ سنوات). تقتضي بنود الإتفاق كذلك من مشغل الإمتياز تجديد سطح الطريق عند تدهور السطح الأصلي إلى ما دون وضع محدد. ويقدر مشغل الإمتياز بأنه سيتعين عليه تنفيذ تجديد السطح في نهاية السنة الثامنة. وفي نهاية السنة العاشرة، ستنتهي مدة الإتفاق. ويقدر مشغل الإمتياز التكاليف التي سيتكبدها لإستيفاء إلتزاماته على النحو التالي:

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الجدول ٣-١ تكاليف العقد

	السنة	وحدة عملة [أ]
خدمات الإنشاء	١	٥٠٠
	٢	٥٠٠
خدمات التشغيل (لكل سنة)	٣-١٠	١٠
تجديد سطح الطريق	٨	١٠٠

[أ] في هذا المثال، يُعبر عن المبالغ النقدية بـ"وحدات العملة".

مثال٢٤ يقدر مشغل الإمتياز العوض النقدي فيما يخص الخدمات الإنشائية بأنها التكلفة مضافاً إليها ٥%.

مثال٢٥ تسمح بنود الإتفاق لمشغل الإمتياز تحصيل الرسوم من السائقين الذين يستخدمون الطريق. بالإضافة إلى ذلك، يضمن مانح الإمتياز لمشغل الإمتياز مبلغ أدنى بقيمة ٧٠٠ وحدة عملة وفائدة بسعر محدد هو ٦,١٨% ليعكس توقيت المقبوضات النقدية. ويقدر مشغل الإمتياز بأن أعداد المركبات ستبقى ثابتة طوال مدة العقد وأنه سيستلم رسوم بقيمة ٢٠٠ وحدة عملة في كل سنة خلال الفترة ٣-١٠ سنوات.

مثال٢٦ لغرض هذا التوضيح، يُفترض حدوث جميع التدفقات النقدية في نهاية السنة.

تقسيم الإتفاق

مثال٢٧ ينبغي أن يعتبر كل من الحق التعاقدي بإستلام النقد من مانح الإمتياز مقابل الخدمات وحق فرض الرسوم على مستخدمي الخدمات العامة بأنهما أصلين منفصلين بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. لذلك، من الضروري في هذا الإتفاق أن يتم تقسيم العوض النقدي لمشغل الإمتياز إلى عنصرين- الأصل المالي على أساس المبلغ المضمون والأصل غير الملموس للمبلغ المتبقي.

الجدول ٣-٢ *تقسيم العوض النقدي لمشغل الإمتياز*

السنة	المجموع	الأصل المالي	الأصل غير الملموس
خدمات الإنشاء في السنة الأولى (٥٠٠ وحدة عملة × (١ + ٥%))	٥٢٥	٣٥٠	١٧٥
خدمات الإنشاء في السنة الثانية (٥٠٠ وحدة عملة × (١ + ٥%))	٥٢٥	٣٥٠	١٧٥
مجموع خدمات الإنشاء	١,٠٥٠ *١٠٠%*	٧٠٠ *٦٧%*[أ]	٣٥٠ *٣٣%*
دخل التمويل، بمعدل محدد هو ٦,١٨% على الذمم المدينة (أنظر الجدول ٣-٣)	٢٢	٢٢	-
تكاليف الإقتراض المرسملة (الفائدة المدفوعة في السنتين الأولى والثانية × ٣٣%) (أنظر الجدول ٣-٧)	١١	-	١١
إجمالي القيمة العادلة للعوض النقدي الخاص بمشغل الإمتياز	١,٠٨٣	٧٢٢	٣٦١

(أ) المبلغ المضمون من قبل مانح الإمتياز كنسبة من الخدمات الإنشائية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأصل المالي

مثال٢٨ يستوفي المبلغ المستحق من مانح الإمتياز أو بناءاً على توجيهاته مقابل الخدمات الإنشائية تعريف الذمم المدينة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*. وتقاس الذمم المدينة مبدئياً بالقيمة العادلة. ومن ثم تقاس لاحقاً بالتكلفة المطفأة، أي المبلغ المعترف به مبدئياً مضافاً إليه الفائدة التراكمية على ذلك المبلغ مطروحاً منها التسديدات.

مثال٢٩ وعلى هذا الأساس، تكون الذمم المدينة المعترف بها في نهاية السنتين الثانية والثالثة على النحو التالي:-

الجدول ٣-٣ *قياس الذمم المدينة*

	وحدة عملة
خدمات الإنشاء في السنة الأولى المخصصة للأصل المالي	٣٥٠
الذمم المدينة في نهاية السنة الأولى	٣٥٠
خدمات الإنشاء في السنة الثانية المخصصة للأصل المالي	٣٥٠
الفائدة في السنة الثانية على الذمم المدينة في نهاية السنة الأولى (٦,١٨% × ٣٥٠ وحدة عملة)	٢٢
الذمم المدينة في نهاية السنة الثانية	٧٢٢
الفائدة في السنة الثالثة على الذمم المدينة في نهاية السنة الثانية (٦,١٨% × ٧٢٢ وحدة عملة)	٤٥
المقبوضات النقدية في السنة الثالثة (أنظر الجدول ٣-٥)	(١١٧)
الذمم المدينة في نهاية السنة الثالثة	٦٥٠

الأصل غير الملموس

مثال٣٠ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"*، يعترف مشغل الإمتياز بالأصل غير الملموس بسعر التكلفة، أي بالقيمة العادلة للعوض النقدي المقبوض أو مستحق القبض.

مثال٣١ خلال مرحلة الإنشاء من الإتفاق، يتم تصنيف الأصل الخاص بمشغل الإمتياز (الذي يمثل حقه التراكمي في أن يُدفع له مقابل تقديم الخدمات الإنشائية) على أنه حق بإستلام ترخيص لفرض رسوم على مستخدمي البنية التحتية. ويقدر مشغل الإمتياز القيمة العادلة للعوض النقدي المقبوض أو مستحق القبض الخاص به بأنه يساوي تكاليف الإنشاء المقدرة مضافاً إليها ٥%. ويُفترض أيضاً أن مشغل الإمتياز يتبنى المعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ٢٣ *"تكاليف الإقتراض"* ويقوم بالتالي برسملة تكاليف الإقتراض، المقدرة بنسبة ٦,٧%، خلال مرحلة الإنشاء.

الجدول ٣-٤ القياس المبدئي للأصل غير الملموس

	وحدة عملة
خدمات الإنشاء في السنة الأولى (٥٠٠ وحدة عملة × (١ + ٥%)) × ٣٣%)	١٧٥
تكاليف الإقتراض (الفائدة المدفوعة في السنتين الأولى والثانية × ٣٣%) أنظر الجدول ٣-٧	١١
خدمات الإنشاء في السنة الثانية (٥٠٠ وحدة عملة × (١ + ٥%)) × ٣٣%)	١٧٥
الأصل غير الملموس في نهاية السنة الثانية	**٣٦١**

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال٣٢ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨، يتم إطفاء الأصل غير الملموس خلال الفترة التي يُتوقع فيها توفره للإستخدام من قبل مشغل الإمتياز، أي خلال ٣-١٠ سنوات. ويتم تخصيص المبلغ القابل للإستهلاك للأصل غير الملموس (٣٦١ وحدة عملة بما في ذلك تكاليف الإقتراض) بإستخدام طريقة القسط الثابت. لذلك تبلغ تكلفة الإطفاء السنوية ٣٦١ وحدة عملة مقسومة على ٨ سنوات، أي ٤٥ وحدة عملة كل سنة.

تكاليف وإيرادات الإنشاء

مثال٣٣ يقدم مشغل الإمتياز الخدمات الإنشائية إلى مانح الإمتياز مقابل أصل مالي وأصل غير ملموس. وبموجب نموذج الأصل المالي ونموذج الأصل غير الملموس، يعترف مشغل الإمتياز بإيرادات وتكاليف العقد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١١ *"عقود الإنشاء"*، أي من خلال الرجوع إلى مرحلة إنجاز الإنشاء. كما يقيس إيرادات العقد بالقيمة العادلة للعوض النقدي مستحق القبض. لذا فإنه في السنتين الأولى والثانية يعترف مشغل الإمتياز في ربحه أو خسارته بتكاليف إنشاء بقيمة ٥٠٠ وحدة عملة وإيرادات إنشاء بقيمة ٥٢٥ وحدة عملة (مضافاً إليها 5%).

إيرادات الرسوم

مثال٣٤ يدفع مستخدمو الطريق لقاء الخدمات العامة في نفس الوقت الـذي يـستلمونها فيـه، أي عنـدما يستخدمون الطريق. وبموجب بنود هذا الإتفاق، يتم تخصيص التـدفقات النقديـة للأصـل المـالي والأصل غير الملموس بالتناسب، لذلك يوزع مشغل الإمتياز المقبوضات المتحققة من الرسوم بـين تسديد الأصل المالي والإيرادات المتحققة من الأصل غير الملموس.

الجدول ٣-٥ تخصيص مقبوضات الرسوم

السنة	وحدة عملة
المقبوضات المضمونة من مانح الإمتياز	٧٠٠
دخل التمويل (أنظر الجدول ٣-٨)	٢٣٧
المجموع	٩٣٧
النقد المخصص لتحقيق الأصل المالي كل سنة (٩٣٧ وحدة عملة / ٨ سنوات)	**١١٧**
المقبوضات المنسوبة إلى الأصل غير الملموس (٢٠٠ وحدة عملة × ٨ سنوات – ٩٣٧ وحدة عملة)	٦٦٣
المقبوضات السنوية من الأصل غير الملموس (٦٦٣ وحدة عملة / ٨ سنوات)	**٨٣**

إلتزامات تجديد السطح

مثال٣٥ ينشأ إلتزام تجديد السطح الخاص بمشغل الإمتياز نتيجة لإستخدام الطريق خلال المرحلة التـشغيلية. ويتم الإعتراف به وقياسه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات، والإلتزامات والأصـول المحتملة"*، أي بأفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الإلتزام الحالي في نهاية فترة إعداد التقارير.

مثال٣٦ لغرض هذا التوضيح، يُفترض بأن تنص بنود الإلتزام التعاقدي لمشغل الإمتياز على أن أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الإلتزام في أي تاريخ يتناسب مع عدد المركبات التي إسـتخدمت الطريـق بحلول ذلك التاريخ ويزداد بقيمة ١٧ وحدة عملة كل سنة. ويخصم مشغل الإمتياز المخصص إلـى قيمته الحالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧. وفيما يلي تكاليف المعترف بها في الربح أو الخسارة لكل فترة:

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الجدول ٣-٦ ***إلتزام تجديد السطح*** *(وحدات عملة)*

السنة	٣	٤	٥	٦	٧	٨	المجموع
الإلتزام الناشئ في السنة (١٧ وحدة عملة مخصومة بنسبة ٦%)	١٢	١٣	١٤	١٥	١٦	١٧	٨٧
الزيادة في مخصص السنوات الأولى الناجمة عن مرور الوقت	٠	١	١	٢	٤	٥	١٣
إجمالي المصروف المعترف به في الربح أو الخسارة	١٢	١٤	١٥	١٧	٢٠	٢٢	١٠٠

نظرة عامة على التدفقات النقدية وبيان الدخل والميزانية العمومية

مثال٣٧ لغرض هذا التوضيح، يُفترض بأن مشغل الإمتياز يمول الإتفاق بشكل كامل مـن خـلال الـديون والأرباح المدورة. فهو يدفع ٦,٧% سنوياً على الديون غير المسددة. وفي حال بقيت التدفقات النقدية والقيم العادلة كما هي مقدرة، تكون التدفقات النقدية وبيان الدخل الشامل وبيان المركز المالي لمشغل الإمتياز خلال مدة الإتفاق على النحو التالي:-

الجدول ٣-٧ ***التدفقات النقدية*** *(وحدات عملة)*

السنة	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	المجموع
المقبوضات	-	-	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	١,٦٠٠
تكاليف العقد [أ]	(٥٠٠)	(٥٠٠)	(١٠)	(١٠)	(١٠)	(١٠)	(١٠)	(١١٠)	(١٠)	(١٠)	(١,١٨٠)
تكاليف الإقتراض [ب]	-	(٣٤)	(٦٩)	(٦١)	(٥٣)	(٤٣)	(٣٣)	(٢٣)	(١٩)	(٧)	(٣٤٢)
صافي التدفق الوارد (التدفق الصادر)	(٥٠٠)	(٥٣٤)	١٢١	١٢٩	١٣٧	١٤٧	١٥٧	٦٧	١٧١	١٨٣	٧٨

[أ] الجدول ٣-١.

[ب] الديون في بداية السنة (الجدول ٣-٩) × ٦,٧%.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الجدول ٣-٨ *بيان الدخل الشامل* *(وحدات عملة)*

السنة	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	المجموع
الإيرادات على الإنشاء	٥٢٥	٥٢٥	-	-	-	-	-	-	-	-	١,٠٥٠
الإيرادات من الأصل غير الملموس	-	-	٨٣	٨٣	٨٣	٨٣	٨٣	٨٣	٨٣	٨٣	٦٦٣
دخل التمويل (أ)	-	٢٢	٤٥	٤٠	٣٥	٣٠	٢٥	١٩	١٣	٧	٢٣٧
الإطفاء	-	-	(٤٥)	(٤٥)	(٤٥)	(٤٥)	(٤٥)	(٤٥)	(٤٥)	(٤٦)	(٣٦١)
مصروف تجديد السطح	-	-	(١٢)	(١٤)	(١٥)	(١٧)	(٢٠)	(٢٢)	-	-	(١٠٠)
تكاليف الإنشاء	(٥٠٠)	(٥٠٠)									(١,٠٠٠)
تكاليف العقد الأخرى (ب)			(١٠)	(١٠)	(١٠)	(١٠)	(١٠)	(١٠)	(١٠)	(١٠)	(٨٠)
تكاليف الإقتراض (الجدول ٣-٧ (ج)	-	(٢٣)	(٦٩)	(٦١)	(٥٣)	(٤٣)	(٣٣)	(٢٣)	(١٩)	(٧)	(٣٣١)
صافي الأرباح	٢٥	٢٤	(٨)	(٧)	(٥)	(٢)	٠	٢	٢٢	٢٧	٧٨

(أ) الفائدة على الذمم المدينة.
(ب) الجدول ٣-١.
(ج) في السنة الثانية، تظهر تكاليف الإقتراض مطروحاً منها المبلغ المرسمل في الأصل غير الملموس (أنظر الجدول ٣-٤).

الجدول ٣-٩ *بيان المركز المالي* *(وحدات عملة)*

نهاية السنة	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠
الذمم المدينة	٣٥٠	٧٢٢	٦٥٠	٥٧٣	٤٩١	٤٠٤	٣١٢	٢١٤	١١٠	-
الأصل غير الملموس	١٧٥	٣٦١	٣١٦	٢٧١	٢٢٦	١٨١	١٣٦	٩١	٤٦	-
النقد/(الدين) (أ)	(٥٠٠)	(١,٠٣٤)	(٩١٣)	(٧٨٤)	(٦٤٧)	(٥٠٠)	(٣٤٣)	(٢٧٦)	(١٠٥)	٧٨
إلتزام تجديد السطح	-	-	(١٢)	(٢٦)	(٤١)	(٥٨)	(٧٨)	-	-	-
الأصول الصافية	٢٥	٤٩	٤١	٣٤	٢٩	٢٧	٢٧	٢٩	٥١	٧٨

(أ) الدين في بداية السنة مضافاً إليه صافي التدفق النقدي في السنة (الجدول ٣-٧).

مثال٣٨ يتناول هذا المثال نوعاً واحداً فقط من الأنواع العديدة المحتملة للترتيبات. ويهدف إلى توضيح المعالجة المحاسبية لبعض السمات القائمة فعلياً بشكل شائع. ولتحقيق أكبر قدر ممكن من الوضوح إفترضت مدة الإتفاق بعشر سنوات فقط وأن المقبوضات السنوية لمشغل الإمتياز تكون ثابتة طول تلك الفترة. وفي الواقع، يمكن أن تكون فترات الإتفاق أطول بكثير وقد تزداد الإيرادات السنوية مع مرور الوقت. وفي مثل تلك الحالات، يمكن أن تكون التغيرات في صافي الأرباح من سنة إلى أخرى أكبر.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات

إن أساس الإستنتاجات هذا يرافق تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢، لكنه ليس جزءاً منه.

مقدمة

إستنتاج١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في التوصل إلى إجماع. وقد أولى مختلف أعضاء اللجنة أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

خلفية (الفقرات ١-٣)

إستنتاج٢ يتضمن تفسير اللجنة الدائمة ٢٩ "*ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: الإفصاحات*" (المعروف سابقاً بـ"الإفصاح- ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات) متطلبات الإفصاح فيما يخص ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات من القطاع العام إلى الخاص، لكنه لا يحدد كيفية محاسبتها.

إستنتاج٣ لقد كان هناك مخاوف واسعة النطاق بشأن نقص مثل هذه الإرشادات. وتحديداً إذا رغب مشغلو الإمتياز بمعرفة كيفية محاسبة البنية التحتية التي يقومون بإنشائها أو إستملاكها لغرض ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات من القطاع العام إلى الخاص، أو أتيحت لهم فرصة الوصول إليها لغرض تقديم الخدمة العامة. كما رغبوا أيضاً في معرفة كيفية محاسبة الحقوق والإلتزامات الأخرى الناجمة عن هذه الأنواع من الترتيبات.

إستنتاج٤ وإستجابة لهذه المخاوف، طلب مجلس معايير المحاسبة الدولية من مجموعة عمل تتألف من ممثلي هيئات وضع المعايير في أستراليا وفرنسا وإسبانيا والمملكة المتحدة (وهي البلدان الأربعة التي أبدت مخاوف هذه) إجراء بحث مبدئي حول الموضوع. وقد أوصت مجموعة العمل بضرورة أن تسعى لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى توضيح كيفية تطبيق جوانب معينة من معايير المحاسبة القائمة.

إستنتاج٥ وفي مارس ٢٠٠٥، نشرت اللجنة ثلاث مسودة تفسيرات لإبداء ملاحظات الجمهور بشأنها: مسودة التفسير ١٢ "*ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات- تحديد النموذج المحاسبي*"، ومسودة التفسير ١٣ "*ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات- نموذج الأصل المالي*" ومسودة التفسير ١٤ "*ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات- نموذج الأصل غير الملموس*". وفي إستجابة على المقترحات، تم إستلام ٧٧ رسالة ملاحظات. وبالإضافة إلى ذلك، ومن أجل فهم القضايا العملية التي تنشأ عند تطبيق التفسيرات المقترحة بشكل أفضل، إجتمع موظفو مجلس معايير المحاسبة الدولية مع جهات معنية متنوعة بما في ذلك المعدين والمدققين والمنظمين.

إستنتاج٦ دعم معظم المجيبون على مسودة التفسيرات ١٢-١٤ مقترح اللجنة بوضع معيار معين. إلا أن كافة المجيبون تقريباً عبروا عن قلقهم تجاه جوانب أساسية من المقترحات، حيث شدد بعضهم على رفع المشروع إلى المجلس بغية وضع معيار شامل.

إستنتاج٧ أقرت اللجنة لدى إعادة البحث في المقترحات بأن المشروع عبارة عن عمل كبير لكنها خلصت إلى ضرورة إستكمال عملها لأنه نظراً لنطاق المشروع المحدود من الأفضل إتمامه في ذلك الوقت بدلاً من تناول المجلس للقضايا في الوقت المناسب.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المصطلحات

إستنتاج٨ إستخدم تفسير اللجنة الدائمة ٢٩ المصطلحين "مانح الإمتياز Concession Provider" و"مشغل الإمتياز Concession Operator" لوصف مانح ومشغل الإمتياز في إتفاق إمتياز تقديم الخدمة على التوالي. وقد وجد بعض المعلقون إضافة إلى بعض أعضاء لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأن هذين المصطلحين متشابهان على نحو مربك. لذا قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تبني مصطلحي مانح الإمتياز Grantor" و"مشغل الإمتياز Operator"، وقامت بتعديل تفسير اللجنة الدائمة ٢٩ بناءاً على ذلك.

نطاق التطبيق (الفقرات ٤-٩)

إستنتاج٩ لاحظت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأن ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات من القطاع العام إلى الخاص تتخذ أشكالاً متنوعة. كما أن المشاركة المستمرة لكل من مانح الإمتياز ومشغل الإمتياز طوال مدة الإتفاق، التي يصاحبها إستثمار مباشر كبير، إنما يثير الأسئلة حول الأصول والإلتزامات التي ينبغي الإعتراف بها من قبل مشغل الإمتياز.

إستنتاج١٠ أوصت مجموعة العمل بضرورة حصر نطاق مشروع اللجنة بترتيبات إمتياز تقديم الخدمات من القطاع العام إلى الخاص.

إستنتاج١١ قررت اللجنة لدى صياغة المقترحات التطرق فقط إلى الترتيبات التي أ) يسيطر فيها مانح الإمتياز على الخدمات المقدمة من قبل مشغل الإمتياز أو ينظمها، و ب) يسيطر فيها مانح الإمتياز على أية حصة متبقية هامة في البنية التحتية في نهاية مدة الإتفاق. كما قررت كذلك تحديد المعالجة المحاسبية فقط للبنية التحتية التي يقوم مشغل الإمتياز بإنشائها أو إستملاكها من طرف ثالث، أو الذي تتاح له فرصة الوصول إلى البنية التحتية من قبل مانح الإمتياز لغرض الإتفاق. وخلصت اللجنة إلى أنه كان من المرجح تلبية هذه الشروط في معظم ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات من القطاع العام إلى الخاص التي تم البحث عن إرشادات حولها.

إستنتاج١٢ ناقش المعلقون على مسودة التفسيرات بأن المقترحات أغفلت العديد من الترتيبات القائمة فعلياً، وتحديداً عند تأجير البنية التحتية إلى مشغل الإمتياز، أو بخلاف ذلك عند الإحتفاظ بها كممتلكات ومصانع ومعدات خاصة بمشغل الإمتياز قبل بداية إتفاق إمتياز تقديم الخدمة.

إستنتاج١٣ قررت اللجنة، عند دراسة هذه التعليقات، بأنه لا ينبغي توسيع نطاق المشروع لأنه يشمل أصلاً الترتيبات التي بحاجة لإرشادات تفسيرية وكان سيؤدي التوسيع إلى تأخير إصدار التفسير بشكل كبير. وقد تم دراسة نطاق المشروع على نحو شمولي خلال المرحلة المبدئية، كما هو مشار أعلاه. وأكدت اللجنة على وجهة نظرها التي تفيد بضرورة أن يتناول التفسير المقترح المواضيع المبينة في الفقرة ١٠. ومع ذلك، بحثت اللجنة خلال إعادة مداولاتها في مجموعة الترتيبات النموذجية فيما يخص مشاركة القطاع الخاص في تقديم الخدمات العامة، بما في ذلك بعض الترتيبات التي كانت خارج نطاق التفسير المقترح. وقررت اللجنة بان التفسير يمكن أن يقدم إشارات لمعايير ذات صلة تُطبق على ترتيبات خارج نطاق التفسير دون إعطاء إرشادات بشأن تطبيقها. وفي حال أظهرت الخبرات الحاجة لمثل هذه الإرشادات، يمكن تنفيذ مشروع منفصل في وقت لاحق. وتتضمن الملاحظة ٢ جدول إشارات إلى معايير ذات صلة لأنواع الترتيبات التي تنظر فيها اللجنة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات من القطاع الخاص إلى القطاع الخاص

إستنتاج١٤ أشار بعض المجيبون على مسودة التفسيرات إلى ضرورة توسيع نطاق تطبيق التفسير المقترح ليشمل ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات من القطاع الخاص إلى القطاع الخاص. كما أشارت اللجنة إلى أن تناول محاسبة هذه الترتيبات لم يكن الغرض الرئيسي من المشروع لأنه قد طُلب منها تقديم إرشادات حول ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات من القطاع العام إلى الخاص التي تلبي المتطلبات المنصوص عليها في الفقرة ٥ والتي تتمتع بالخصائص المبينة في الفقرة ٣. وأوضحت اللجنة كذلك أن التطبيق حسب التماثل هو أمر مناسب بموجب التسلسل الهرمي الوارد في الفقرات ٧-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*".

محاسبة مانح الإمتياز

إستنتاج١٥ لا يحدد التفسير المحاسبة من قبل مانحي الإمتياز، لأن هدف اللجنة وأولويتها كان وضع إرشادات لمشغلي الإمتياز. وقد طلب بعض المعلقون من اللجنة وضع إرشادات للمحاسبة من قبل مانحي الإمتياز. وناقشت اللجنة هذه التعليقات لكنها أعادت التأكيد على وجهة نظرها. وأشارت إلى أنه في العديد من الحالات يكون مانح الإمتياز عبارة عن هيئة حكومية وأن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ليست مصممة لتُطبق على الأنشطة غير الربحية في القطاع الخاص أو القطاع العام أو الحكومة، رغم أن المنشآت التي تمارس مثل هذه الأنشطة قد تجد هذه المعايير مناسبة (راجع مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الفقرة ٩).

الأصول القائمة لمشغل الإمتياز

إستنتاج١٦ لا يحدد التفسير معالجة الأصول القائمة لمشغل الإمتياز لأن اللجنة قررت أنه من غير الضروري تناول متطلبات إلغاء الإعتراف الواردة في المعايير القائمة.

إستنتاج١٧ طلب بعض المجيبون من اللجنة تقديم إرشادات حول محاسبة الأصول القائمة لمشغل الإمتياز، مشيرين إلى أن الإستثناءات من نطاق التطبيق يقود إلى شكوك بشأن معالجة هذه الأصول.

إستنتاج١٨ أشارت اللجنة في إعادة مداولاتها إلى أن أحد أهداف التفسير هو تناول فيما إذا كان ينبغي على مشغل الإمتياز الإعتراف بالبنية التحتية التي يبنيها أو التي تتاح له فرصة الوصول إليها على أنها ممتلكات ومصانع ومعدات. وإن أحد قضايا المحاسبة التي يتعين التطرق إليها فيما يخص الأصول القائمة لمشغل الإمتياز هو إلغاء الإعتراف الذي تم تناوله مسبقاً في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*")، وفي ضوء التعليقات المستلمة من المجيبين، قررت اللجنة توضيح أن بعض ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات من القطاع العام إلى الخاص قد تنقل إلى مانح الإمتياز حق إستخدام الأصول القائمة لمشغل الإمتياز، وفي هذه الحالة يطبق مشغل الإمتياز متطلبات إلغاء الإعتراف المنصوص عليها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لتحديد فيما إذا كان ينبغي عليه إلغاء الإعتراف بأصوله القائمة.

معيار الحصة المتبقية الهامة

إستنتاج١٩ اقترحت الفقرة ٥(ب) من مسودة التفسير ١٢ أنه حتى يندرج إتفاق إمتياز تقديم خدمة ضمن نطاق تطبيقه، يجب أن تكون الحصة المتبقية في البنية التحتية التي يتم تسليمها إلى مانح الإمتياز في نهاية الإتفاق هي حصة هامة. وناقش المجيبون، ووافقت اللجنة على ذلك، بأن معيار الحصة المتبقية الهامة يحد من مدى فائدة الإرشادات لأنه يتم إستثناء إتفاق إمتياز تقديم الخدمة لمجمل العمر المادي للبنية التحتية من نطاق الإرشادات. ولم تكن تلك النتيجة هي النتيجة التي تنشدها اللجنة. فقد قررت اللجنة عند إعادة النظر في المقترحات عدم الإبقاء على المقترح الذي يفيد

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بوجوب أن تكون الحصة المتبقية في البنية التحتية التي يتم تسليمها إلى مانح الإمتياز في نهاية الإتفاق هي حصة هامة. ونتيجة لذلك، تندرج البنية التحتية (التي تُستخدم في إتفاق إمتياز تقديم خدمات من القطاع العام إلى الخاص طوال مجمل عمرها الإنتاجي) ضمن نطاق التفسير.

معالجة حقوق مشغل الإمتياز في البنية التحتية (الفقرة ١١)

إستنتاج٢٠ بحثت اللجنة في طبيعة الحقوق المنقولة إلى مشغل الإمتياز في إتفاق إمتياز تقديم الخدمات. وقد تفحصت أولاً فيما إذا أمكن تصنيف البنية التحتية المستخدمة لتقديم الخدمات العامة على أنها ممتلكات ومصانع ومعدات لمشغل الإمتياز بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦. وقد بدأت من المبدأ الذي يفيد بضرورة الإعتراف بالبنية التحتية المستخدمة لتقديم الخدمات العامة على أنها ممتلكات ومصانع ومعدات تخص الجهة التي تسيطر على إستخدامها. ويحدد هذا المبدأ الجهة التي ينبغي عليها الإعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات على أنها تعود لها. وتنبثق الإشارة إلى السيطرة من *الإطار*:-

(أ) يرد تعريف الأصل في *الإطار* على أنه "أحد الموارد الذي تسيطر عليه المنشأة نتيجة أحداث سابقة والذي يُتوقع أن يتدفق منه مستقبلاً منافع إقتصادية للمنشأة."

(ب) يشير *الإطار* إلى أن العديد من الأصول ترتبط بالحقوق القانونية، بما في ذلك حق الملكية. كما يوضح كذلك أن حق الملكية ليس حقاً أساسياً.

(ج) غالباً ما تكون الحقوق منفصلة. حيث يمكن على سبيل المثال تقسيمها بشكل تناسبي (حصص غير مقسمة في الأرض) أو حسب تدفقات نقدية محددة (المبلغ الأساسي والفائدة على السند) أو عبر مرور الوقت (عقد إيجار).

إستنتاج٢١ خلصت اللجنة إلى أنه ينبغي تحديد معالجة البنية التحتية التي يبنيها مشغل الإمتياز أو يستملكها أو الذي تتاح له فرصة الوصول إليها من قبل مانح الإمتياز لغرض إتفاق إمتياز تقديم الخدمة وفق ما إذا كان يتم السيطرة عليها من قبل مانح الإمتياز بالطريقة المبينة في الفقرة ٥. وفي حال كان يتم السيطرة عليها بتلك الطريقة (كما سيكون هذا هو الحال لكافة الترتيبات ضمن نطاق التفسير)، فإنه بغض النظر عن الجهة التي تتمتع بملكية قانونية في البنية التحتية خلال الإتفاق، لا ينبغي الإعتراف بالبنية التحتية كممتلكات ومصانع ومعدات لمشغل الإمتياز وذلك لأن مشغل الإمتياز لا يسيطر على إستخدام البنية التحتية للخدمات العامة.

إستنتاج٢٢ في توصلها لهذه النتيجة، لاحظت اللجنة أن السيطرة على حق إستخدام الأصل هي التي تحدد الإعتراف بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ وإبرام عقد إيجار بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*". ويعرف معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" على أنها بنود ملموسة "محتفظ بها للإستخدام في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو لتأجيرها لآخرين أو لأغراض إدارية...". كما يقتضي أن يتم الإعتراف بالبنود ضمن هذا التعريف على أنها ممتلكات ومصانع ومعدات ما لم يقتضي معيار آخر أو يجيز منهجاً مختلفاً. ومن الأمثلة على المنهج المختلف، يبرز معيار المحاسبة الدولي ١٦ المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٧ الذي يقضي بضرورة تقييم الإعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات المؤجرة على أساس نقل المخاطر والمكافآت. ويعرف ذلك المعيار عقد الإيجار بأنه "إتفاق ينقل بموجبه المؤجر للمستأجر مقابل سلسلة من الدفعات حق إستخدام أصل معين" كما يوضح متطلبات تصنيف عقود

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإيجار. وينص تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٤ "*تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار*" على تفسير لمعنى حق إستخدام أصل ما على أنه "إتفاق ينقل حق السيطرة على إستخدام الأصل الأساسي."

إستنتاج٢٣ وعليه، يتم الإشارة إلى معيار المحاسبة الدولي ١٧ لتحديد كيف ينبغي تصنيف عقد الإيجار فقط في حال نقل الإتفاق حق السيطرة على إستخدام الأصل الأساسي. ويُصنف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إذا نقل بشكل أساسي كافة المخاطر والمكافئات المتعلقة بالملكية. ويُصنف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي إذا لم ينقل بشكل أساسي كافة المخاطر والمكافئات المتعلقة بالملكية.

إستنتاج٢٤ بحثت اللجنة فيما إذا كانت الترتيبات ضمن نطاق التفسير ١٢ تنقل "حق السيطرة على إستخدام الأصل الأساسي" (البنية التحتية للخدمة العامة) إلى مشغل الإمتياز. وقررت اللجنة إنه في حال تلبية إتفاق ما للشروط الواردة في الفقرة ٥، لا يكون لمشغل الإمتياز حق السيطرة على إستخدام الأصل الأساسي ولا ينبغي عليه بالتالي الإعتراف بالبنية التحتية كأصل مؤجر.

إستنتاج٢٥ وفي الترتيبات ضمن نطاق هذا التفسير، يعمل مشغل الإمتياز كمزود للخدمة. ويقوم مشغل الإمتياز بإنشاء أو تحسين البنية التحتية المستخدمة لتقديم الخدمة العامة. وبموجب بنود العقد، يتاح لمشغل الإمتياز فرصة تشغيل البنية التحتية لتقديم الخدمة العامة بالنيابة عن مانح الإمتياز. ويكون الأصل المعترف به من قبل مانح الإمتياز هو العوض النقدي الذي يقبضه مقابل خدماته، وليس البنية التحتية التي يقوم بإنشائها أو تحسينها.

إستنتاج٢٦ أبدى المجيبون على مسودة التفسيرات اعتراضهم بشأن ضرورة تحديد الإعتراف فقط على أساس السيطرة على الإستخدام دون تقييم لمدى تحمل مانح الإمتياز أو مشغل الإمتياز مخاطر ومكافئات الملكية. وتساءلوا حول الكيفية التي يمكن بها مطابقة المنهج المقترح مع معيار المحاسبة الدولي ١٧ الذي يتم فيه الإعتراف بالأصل المؤجر من قبل الجهة التي تتحمل بشكل أساسي كافة المخاطر والمكافئات المتعلقة بالملكية.

إستنتاج٢٧ أكدت اللجنة في إعادة مداولاتها على قرارها الذي يفيد بأنه في حال إستوفى إتفاق ما شروط السيطرة المنصوص عليها في الفقرة ٥ من هذا التفسير، لا يكون لمشغل الإمتياز حق السيطرة على إستخدام الأصل الأساسي (البنية التحتية للخدمة العامة) ولا ينبغي بالتالي أن يعترف بالبنية التحتية كممتلكات ومصانع ومعدات خاصة به بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو بإبرام عقد إيجار بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧. ولا ينقل إتفاق إمتياز نقل الخدمة بموجب العقد بين مانح الإمتياز ومشغل الإمتياز حق إستخدام البنية التحتية إلى مشغل الإمتياز. وقد خلصت اللجنة إلى أن هذه المعالجة تتسق أيضاً ومعيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد" لأنه لم يتم تلبية الشرط الثاني الوارد في الفقرة ١٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٨ فيما يخص الترتيبات ضمن نطاق هذا التفسير. ويبقي مانح الإمتياز على مشاركة إدارية مستمرة إلى الحد المرتبط عادة بالملكية والسيطرة على البنية التحتية كما هو موضح في الفقرة ٥.

إستنتاج٢٨ في ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات، تُنقل الحقوق عادة لفترة محددة شبيهة بفترة عقد الإيجار. إلا أنه فيما يخص الترتيبات ضمن نطاق هذا التفسير، يختلف حق الإمتياز عن حق المستأجر: إذ يحتفظ مانح الإمتياز بالسيطرة على إستخدام البنية التحتية من خلال السيطرة على الخدمات أو تنظيم الخدمات التي يتوجب على مشغل الإمتياز تقديمها والجهة التي ينبغي تقديمها لها وبأي أسعار كما هو موضح في الفقرة ٥(أ). ويحتفظ مانح الإمتياز كذلك بالسيطرة على أي حصة

متبقية هامة في البنية التحتية طوال فترة الإتفاق. وبخلاف المستأجر، لا يملك مشغل الإمتياز حق إستخدام الأصل الأساسي بل يتمتع بفرصة تشغيل البنية التحتية لتقديم الخدمة العامة بالنيابة عن مانح الإمتياز وفقاً للبنود المحددة في العقد.

إستنتاج٢٩ بحثت اللجنة فيما إذا كان نطاق هذا التفسير يمكن أن يتداخل مع التفسير ٤. وقد أشارت بالتحديد إلى الآراء التي عبر عنها بعض المجيبون بأن البنود التعاقدية لبعض ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات تعتبر بأنها عقود إيجار بموجب التفسير ٤ وتعتبر أيضاً بأنها تلبي معيار النطاق المبين في الفقرة ٥ من التفسير ١٢. ولا تعتبر اللجنة أن الإختيار بين المعالجات المحاسبية هو أمر مناسب حيث يمكن أن يؤدي إلى معالجات محاسبية مختلفة للعقود ذات الآثار الإقتصادية المماثلة. وفي ضوء التعليقات المستلمة، عدلت اللجنة نطاق التفسير ٤ لتحديد أنه في حال إستوفى إتفاق إمتياز تقديم الخدمات متطلبات نطاق التفسير ١٢، فإنه لا يندرج ضمن نطاق التفسير ٤.

الإعتراف بالعوض النقدي للإتفاق وقياسه (الفقرتان ١٢ و١٣)

إستنتاج٣٠ يتم التطرق إلى متطلبات محاسبة عقود الإنشاء والخدمة في معيار المحاسبة الدولي ١١ "*عقود الإنشاء*" ومعيار المحاسبة الدولي ١٨. وتقتضي هذه المتطلبات الإعتراف بالإيرادات وذلك بالرجوع إلى مرحلة إنجاز نشاط العقد. وينص معيار المحاسبة الدولي ١٨ على المبدأ العام الذي يفيد بقياس الإيرادات بالقيمة العادلة للعوض النقدي المقبوض أو مستحق القبض. إلا أن اللجنة لاحظت بأن القيمة العادلة للخدمات الإنشائية المقدمة قد تكون في الواقع أكثر الأساليب المناسبة لتحديد القيمة العادلة للعوض النقدي المقبوض أو مستحق القبض للخدمات الإنشائية. وسيكون هذا هو الحال في ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات لأن العوض النقدي المنسوب إلى نشاط الإنشاء غالباً ما ينبغي تخصيصه من إجمالي المبلغ مستحق القبض على العقد ككل، وفي حال كان العوض النقدي يتألف من أصل غير ملموس، فإنه قد يخضع أيضاً لشكوك القياس.

إستنتاج٣١ أشارت اللجنة إلى أن معيار المحاسبة الدولي ١٨ يقتضي تطبيق معايير الإعتراف الواردة فيه بشكل منفصل على العناصر القابلة للتحديد في معاملة مفردة من أجل إظهار جوهر المعاملة. فعلى سبيل المثال، عندما يتضمن سعر البيع لمنتج معين مبلغاً قابلاً للتحديد فيما يخص الخدمات اللاحقة يتم تأجيل المبلغ ويُعترف به على أنه إيراد خلال الفترة التي يتم فيها أداء الخدمة. وخلصت اللجنة إلى أن هذا المتطلب ذو صلة بترتيبات إمتياز تقديم الخدمات ضمن نطاق هذا التفسير. وترتبط الترتيبات ضمن نطاق هذا التفسير بمشغل إمتياز يقدم أكثر من خدمة واحدة، أي خدمات الإنشاء أو التحسين وخدمات التشغيل. ورغم أنه يتم عموماً التفاوض بشأن عقد كل خدمة على أنه عقد منفرد، إلا أن بنوده تدعو لمراحل أو عناصر منفصلة لأن كل مرحلة منفصلة أو عنصر منفصل له مهاراته ومتطلباته ومخاطره التي تميزه. وقد أشارت اللجنة إلى أنه في هذه الحالات تقتضي الفقرتان ٤ و١٣ من معيار المحاسبة الدولي ١٨ فصل العقد إلى مرحلتين أو عنصرين منفصلين، عنصر إنشاء ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١١ وعنصر عمليات ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٨. لذلك فإن مشغل الإمتياز قد يبلغ عن هوامش ربح مختلفة في كل مرحلة أو عنصر. كما أشارت اللجنة إلى أن مبلغ كل خدمة يكون قابل للتحديد

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

لأنه غالباً ما يتم تقديم هذه الخدمات على أنها خدمة واحدة. وأشارت كذلك إلى أن معايير الـعرض والتجزئة المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي ١١ تنطبق فقط على عنصر الإنشاء فـي الإتفاق.

إستنتاج٣٢ في بعض الحالات، يقدم مانح الإمتياز دفعة غير نقدية مقابل الخدمات الإنشائية، أي يعطي مشغل الإمتياز أصلاً غير ملموس (حق فرض رسوم على مستخدمي الخدمة العامة) لقاء تقديم مـشغل الإمتياز للخدمات الإنشائية. من ثم يستخدم مشغل الإمتياز الأصل غير الملموس لتحقيق إيـرادات إضافية من مستخدمي الخدمة العامة.

إستنتاج٣٣ تنص الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ١٨ على ما يلي:-

> عندما تُباع السلع أو تُقدم الخدمات مقابل سلع أو خدمات مختلفة، تعتبر المبادلة على أنها معاملـة تحقـق إيرادات. وتقاس الإيرادات بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة، معدلة بأي مبلغ منقول من النقد أو النقد المعادل. وعندما لا يمكن قياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بموثوقية، تقاس الإيـرادات بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات التي يتم التخلي عنها معدلة بأي مبلغ منقول من النقد أو النقد المعادل.

إستنتاج٣٤ أشارت اللجنة إلى أن مجموع الإيرادات لا يساوي مجموع التدفقات النقدية الواردة. والسبب وراء هذه النتيجة هو أنه عندما يستلم مشغل الإمتياز أصل غير ملموس مقابل خدماته الإنشائية، فإنـه يوجد مجموعتين من التدفقات النقدية الواردة والصادرة وليس مجموعة واحدة. ففـي المجموعـة الأولى يتم تبادل الخدمات الإنشائية بالأصل غير الملموس في معاملة مقايضة مع مانح الإمتياز. أما في المجموعة الثانية، يتم إستهلاك الأصل الغير ملموس المستلم من مانح الإمتيـاز لتحقيـق تدفقات نقدية من مستخدمي الخدمة العامة. وهذه النتيجة ليست بغريبة على ترتيبات إمتياز تقـديم الخدمات ضمن نطاق هذا التفسير. إذ أن أي وضع تقدم فيه المنشأة سلع أو خدمات مقابل أصـل آخر مختلف يُستخدم لاحقاً لتحقيق إيرادات نقدية سيؤدي إلى نتيجة مماثلة.

إستنتاج٣٥ أبدى بعض أعضاء اللجنة امتعاضهم تجاه هذه النتيجة، وكانوا يفضلون إستخدام أسلوب محاسبي تقتصر بموجبه إجمالي الإيرادات على التدفقات النقدية الواردة. غير أنهم وافقوا على أنها تتفـق والمعالجة الممنوحة لمعاملة المقايضة، أي مبادلة سلع أو خدمات مختلفة.

العوض النقدي المقدم من مانح الإمتياز إلى مشغل الإمتياز (الفقـرات ١٤-١٩)

إستنتاج٣٦ لاحظت اللجنة أن الحقوق التعاقدية التي يستلمها مشغل الإمتياز لقاء تقديم الخـدمات الإنـشائية يمكن أن تتخذ أشكالاً عديدة. وهي ليست بالضرورة حقوقاً لإستلام نقد أو أصول مالية أخرى.

إستنتاج٣٧ اقترحت مسودة التفسيرات بأن تستند طبيعة أصل مشغل الإمتياز علـى الجهـة التـي تتحمـل المسؤولية الرئيسية بالدفع لمشغل الإمتياز مقابل الخدمات. وينبغي على مشغل الإمتياز أن يعترف بالأصل المالي عندما يتحمل مانح الإمتياز المسؤولية الرئيسية في الدفع لمشغل الإمتيـاز مقابـل الخدمات. وينبغي على مشغل الإمتياز أن يعترف بالأصل غير الملمـوس فـي كافـة الحـالات الأخرى.

إستنتاج٣٨ ناقش المجيبون على مسودة التفسيرات بأن تحديد النموذج المحاسبي الواجب تطبيقه مـن خـلال إعتماد الجهة التي تتحمل المسؤولية الرئيسية بالدفع لمشغل الإمتياز مقابل الخدمات وبغض النظر عن الجهة التي تتحمل مخاطرة الطلب (أي قدرة ورغبة المستخدمين في الدفع مقابـل الخدمـة) سيؤدي إلى معالجة محاسبية لا تعكس الجوهر الإقتصادي للإتفاق. كما أبدى المجيبون امتعاضهم

من أن المقترح سوف يتطلب من مشغلي الإمتياز ذوي التدفقات النقدية المتطابقة تبني نماذج محاسبية مختلفة. ومن شأن هذا أن يضعف من فهم المستخدمين للمنشآت المرتبطة بتقديم ترتيبات إمتياز الخدمات من القطاع العام إلى الخاص. وأعطى البعض مثالاً على إستخدام الطرق بدفع رسوم معينة "toll road and shadow toll road"، حيث تكون الأهمية الإقتصادية (مخاطرة الطلب) للترتيبات متماثلة، مشيرين إلى أنه بموجب المقترحات، سيتم محاسبة الترتيبين بشكل مختلف. وفي ضوء التعليقات المستلمة حول المقترحات، قررت اللجنة توضيح (أنظر الفقرات ١٥-١٩) الحد الذي ينبغي فيه على مشغل الإمتياز الإعتراف بأصل مالي وأصل غير ملموس.

إستنتاج٣٩ قدمت الإجابات على مسودة التفسيرات معلومات محدودة فقط حول أثر المقترحات. ومن أجل الحصول على معلومات إضافية نظم موظفو مجلس معايير المحاسبة الدولية لعقد مناقشات مع المعدين والمدققين والمنظمين. وتلخص إجماع أولئك الذين تم التشاور معهم في أن هوية المستفيد لا تؤثر على المخاطر التي تواجه التدفق النقدي لمشغل الإمتياز. ويعتمد مشغل الإمتياز عادة على بنود عقد إمتياز تقديم الخدمة لتحديد المخاطر التي تواجه تدفقه النقدي. ويمكن ضمان التدفقات النقدية لمشغل الإمتياز من قبل مانح الإمتياز، وفي هذه الحالة يتكبد مانح الإمتياز مخاطرة الطلب، أو قد تتوقف التدفقات النقدية لمانح الإمتياز على مستويات الإستخدام وفي هذه الحالة يتحمل مشغل الإمتياز مخاطرة الطلب.

إستنتاج٤٠ أشارت اللجنة إلى أنه يتم ضمان التدفقات النقدية لمشغل الإمتياز عندما أ) يوافق مانح الإمتياز بأن يدفع لمشغل الإمتياز مبالغ محددة أو قابلة للتحديد سواء تم إستخدام الخدمات العامة أم لا (تُعرف أحياناً بترتيبات خذ-أو-ادفع) أو ب) عندما يمنح مانح الإمتياز لمشغل الإمتياز حق فرض رسوم على مستخدمي الخدمات العامة ويضمن مانح الإمتياز التدفقات النقدية لمشغل الإمتياز من خلال ضمان الفرق المبين في الفقرة ١٦. وتتوقف التدفقات النقدية لمشغل الإمتياز على الإستخدام عندما لا يتمتع بمثل هذا الضمان لكن يتوجب عليه الحصول على إيراداته إما بشكل مباشر من مستخدمي الخدمات العامة أو من مانح الإمتياز بالتناسب مع إستخدام الجمهور للخدمات (مثل الرسوم التي تُدفع لإستخدام طرق معينة).

أصل مالي (تضمن التدفقات النقدية لمشغل الإمتياز من قبل مانح الإمتياز)

إستنتاج٤١ تعرف الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: العرض"* الأصل المالي على أنه يتضمن "حق تعاقدي لإستلام النقد أو أصل مالي آخر من منشأة أخرى". في حين توضح الفقرة ١٣ من ذلك المعيار بأن كلمة "تعاقدي" تشير إلى "إتفاقية بين طرفين أو أكثر ذات نتائج إقتصادية واضحة ليس أمام الأطراف سوى خيار ضئيل، إن وجد، لتفاديها لأن الإتفاقية تكون قابلة للإنفاذ بموجب القانون."

إستنتاج٤٢ قررت اللجنة بأنه ينبغي الإعتراف بالأصل المالي إلى الحد الذي يكون فيه لمشغل الإمتياز حق حالي غير مشروط بإستلام النقد من مانح الإمتياز أو بناءاً على توجيهاته مقابل الخدمات الإنشائية ولا يكون أمام مانح الإمتياز سوى خيار ضئيل، إن وجد، لتفادي الدفع وذلك يعزى عادة إلى إنفاذ الإتفاقية بموجب القانون. ويتمتع مشغل الإمتياز بحق تعاقدي لإستلام النقد مقابل الخدمات الإنشائية إذا ضمن مشغل الإمتياز بموجب العقد التدفقات النقدية لمشغل الإمتياز بالطريقة الموضحة في الفقرة ١٦. وأوضحت اللجنة بأن مشغل الإمتياز يتمتع بحق غير مشروط لإستلام النقد إلى الحد الذي يتحمل فيه مانح الإمتياز المخاطرة (مخاطرة الطلب) بأن تكون التدفقات النقدية المتولدة عن مستخدمي الخدمات العامة غير كافية لإسترداد إستثمار مشغل الإمتياز.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٤٣ أشارت اللجنة إلى ما يلي:-

(أ) أن إتفاقية دفع الفرق، إن وجد، بين المبالغ المستلمة من مستخدمي الخدمات والمبالغ المحددة أو القابلة للتحديد لا تلبي تعريف الضمان المالي الوارد في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" لأن مشغل الإمتياز يتمتع بحق تعاقدي غير مشروط لإستلام النقد من مانح الإمتياز. وعلاوة على ذلك، لا تتناول التعديلات التي أجريت على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في أغسطس ٢٠٠٥ من خلال *عقود الضمان المالي* معالجة عقود الضمان المالي من قبل حامله. وكان هدف التعديلات هو التأكد من أن يعترف مصدرو عقود الضمان المالي بإلتزام معين للتعهدات التي إتخذها الضامن في إصدار الضمان.

(ب) يمكن أن يدفع المستخدمون أو مانح الإمتياز المبلغ مستحق القبض بموجب العقد مباشر وإلى مشغل الإمتياز. فأسلوب الدفع هي مسألة شكليات فقط. وفي كلا الحالتين، يتمتع مشغل الإمتياز بحق تعاقدي حالي غير مشروط لإستلام التدفقات النقدية المحددة أو القابلة للتحديد من مانح الإمتياز أو بناءاً على توجيهاته. ولا تتغير طبيعة أصل مشغل الإمتياز فقط بسبب إمكانية دفع المبلغ مستحق القبض بموجب العقد مباشرة من قبل مستخدمي الخدمات العامة. وقد لاحظت اللجنة بأن محاسبة التدفقات النقدية التعاقدية وفقاً لمعياري المحاسبة الدوليين ٣٢ و ٣٩ تعكس بصدق الأهمية الإقتصادية للترتيبات والتي تتلخص في تقديم التمويل لمانح الإمتياز مقابل إنشاء البنية التحتية.

التدفقات النقدية لمشغل الإمتياز متوقفة على تلبيته لمتطلبات جودة أو كفاءة محددة

إستنتاج٤٤ خلصت اللجنة إلى أنه يتم تلبية تعريف الأصل المالي حتى إن كان الحق التعاقدي بإستلام النقد متوقف على إستيفاء مشغل الإمتياز لمتطلبات أو أهداف جودة أو كفاءة محددة. وقبل أن يُطلب من مانح الإمتياز أن يدفع لمشغل الإمتياز مقابل خدماته الإنشائية، قد يتوجب على مشغل الإمتياز أن يضمن بأن البنية التحتية قادرة على أداء الخدمات العامة المحددة من قبل مانح الإمتياز أو أن البنية التحتية تلبي أو تفوق المعايير التشغيلية أو أهداف الكفاءة التي يحددها مانح الإمتياز لضمان مستوى محدد من الخدمة. وفي هذا الخصوص، يكون وضع مشغل الإمتياز هو نفس وضع أي منشأة أخرى يتوقف فيها الدفع مقابل السلع أو الخدمات على الأداء اللاحق للسلع أو الخدمات المباعة.

إستنتاج٤٥ لذلك، يعالج التفسير ١٢ العوض النقدي المقدم من قبل مانح الإمتياز إلى مشغل الإمتياز على أنه يؤدي إلى نشوء أصل مالي بغض النظر عما إذا كانت المبالغ مستحقة القبض بموجب العقد متوقفة على تلبية مشغل الإمتياز لمستويات أداء أو أهداف كفاءة معينة.

أصل غير ملموس (التدفقات النقدية لمشغل الإمتياز متوقفة على الإستخدام)

إستنتاج٤٦ يعرف معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" الأصل غير الملموس على أنه "أصل غير نقدي قابل للتحديد دون جوهر مادي". ويورد المعيار التراخيص كأمثلة على الأصول غير الملموسة. ويصف الأصل بأنه قابل للتحديد عندما ينشأ من حقوق تعاقدية.

إستنتاج٤٧ خلصت اللجنة إلى أن حق مشغل الإمتياز بفرض رسوم على مستخدمي الخدمات العامة يستوفي تعريف الأصل غير الملموس وعليه ينبغي محاسبته وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨. وفي هـذه الحالات يتوقف إيراد مشغل الإمتياز على الإستخدام وينطوي على المخاطرة (مخاطرة الطلـب) بأن تكون التدفقات النقدية المتولدة عن مستخدمي الخدمات العامة غير كافية لإسـترداد إسـتثمار مشغل الإمتياز.

إستنتاج٤٨ في غياب ترتيبات تعاقدية مصممة لضمان أن يستلم مشغل الإمتياز مبلغاً أدنى (أنظـر الفقـرتين "إستنتاج٥٣" و "إستنتاج٥٤")، لا يتمتع مشغل الإمتياز بحق تعاقدي لإستلام النقد حتى وإن كـان إستلام النقد محتمل جداً. بل تتاح لمشغل الإمتياز فرصة فـرض رسـوم علـى أولئـك الـذين يستخدمون الخدمات العامة في المستقبل. ويتحمل مشغل الإمتياز مخاطرة الطلب ولذلك يتوقـف عائده التجاري على إستعمال المستخدمين للخدمات العامة. ويكون أصل مشغل الإمتيـاز عبـارة عن ترخيص يتم تصنيفه على أنه أصل غير ملموس ضمن نطاق معيار المحاسبة الـدولي ٣٨. وكما هو موضح في الفقرة "تطبيق١٠" من الإرشادات التطبيقية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢:

> إن الأصول المادية (مثل المخزون والممتلكات والمصانع والمعدات) والأصـول المـؤجرة والأصـول غيـر الملموسة (مثل البراءات والعلامات التجارية) هي ليست أصولاً مالية. كما أن السيطرة على هـذه الأصـول المادية وغير الملموسة تتيح فرصة توليد تدفق نقدي وارد أو أصل مالي آخر، لكنها لا تؤدي إلى نشوء حـق حالي بإستلام النقد أو أصل مالي آخر.

إستنتاج٤٩ بحثت اللجنة فيما إذا كان يمكن إعتبار حق فرض الرسوم على المستخدمين غير المـدعوم بـأي ضمان من جهة مانح الإمتياز على أنه حق غير مباشر بإستلام النقد الناجم عن العقد المبرم مـع مانح الإمتياز. وخلصت إلى أنه وعلى الرغم من تشابه خصائص أصل مشغل الإمتياز لخصائص الأصل المالي إلا أنه لا يلبي تعريف الأصل المالي المنصوص عليه في معيار المحاسبة الـدولي ٣٢: لا يتمتع مشغل الإمتياز في تاريخ الميزانية العمومية بحق تعاقدي لإستلام النقد من منـشأة أخرى. وتكون تلك المنشأة (أي المُصدر) لا تزال قادرة على تفادي أي إلتزام. وبهذا يتيح مـانح الإمتياز لمشغل الإمتياز فرصة لفرض رسوم على المستخدمين في المستقبل وليس حقـاً حاليـا بإستلام النقد.

الترتيبات التعاقدية التي تلغي فعلياً كافة التقلبات في عائد مشغل الإمتياز

إستنتاج٥٠ بحثت اللجنة فيما إذا كانت الإتفاقيات التي تشمل ترتيبات تعاقدية مصممة لإلغاء كافة التقلبات في عائد مشغل الإمتياز تلبي تعريف الأصل المالي، فعلى سبيل المثال:-

(أ) يتغير السعر المفروض من قبل مشغل الإمتياز حسب اللائحة المصممة لـضمان أن يـستلم مشغل الإمتياز عائد ثابت بشكل أساسي؛ أو

(ب) يُسمح لمشغل الإمتياز تحصيل الإيرادات من المستخدمين أو مانح الإمتياز إلى أن يحقق عائد محدد على إستثماره، وفي تلك المرحلة يكون الإتفاق قد وصل إلى نهايته.

إستنتاج٥١ أشارت اللجنة، نتيجة لهذه الترتيبات التعاقدية، بأن عائد مشغل الإمتياز ينطـوي علـى مـستوى متدني من المخاطر. وتخفق الآليات التعاقدية في إعطاء مشغل الإمتياز العائد المحدد فقط في حال كان الإستخدام متدن جداً. إن احتمالية تدني مستوى الإستخدام هو أمر بعيد المنال. ومـن ناحيـة تجارية يعتبر عائد مشغل الإمتياز بأنه ثابت، مما يعطي الأصل الخاص به العديد من خـصائص الأصل المالي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٥٢ غير أن اللجنة خلصت إلى أن حقيقة تدني مخاطر الأصل الخاص بمشغل الإمتياز لا يؤثر على تصنيفه. ولا يعرف معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الأصول المالية بالرجوع إلى مقدار المخاطر في العائد- بل يعرفها فقط بالرجوع إلى وجود أو عدم وجود حق تعاقدي غير مشروط بإستلام النقد. وهناك أمثلة أخرى على التراخيص التي تقدم لأصحاب الحقوق عوائد ذات مخاطر متدنية يمكن التنبؤ بها، لكن هذه التراخيص لا تُعتبر بأنها تعطي صاحب الحق حقاً تعاقدياً في النقد. ويوجد كذلك صناعات أخرى يتم فيها تصميم لوائح الأسعار لتزويد مشغلي الإمتياز بعوائد ثابتة بشكل أساسي ولكن لا يتم تصنيف حقوق مشغلي الإمتياز في هذه الصناعات الأخرى كأصول مالية نتيجة لذلك. ويعتبر الأصل الخاص بمشغل الإمتياز هو ترخيص ذو مدة متغيرة، والذي يمكن تصنيفه كأصل غير ملموس ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٨.

أصل مالي وأصل غير ملموس

إستنتاج٥٣ خلصت اللجنة إلى أنه إذا تم الدفع لمشغل الإمتياز مقابل خدماته الإنشائية جزئياً من خلال أصل مالي وجزئياً من خلال أصل غير ملموس، فإنه من الضروري محاسبة كل عنصر في العوض النقدي لمشغل الإمتياز على حدة. وقد شملت اللجنة متطلب محاسبة كل عنصر (والذي يُعرف أحياناً بالإتفاق المتشعب) في العوض النقدي لمشغل الإمتياز على حدة إستجابة للمخاوف التي أثيرت حول مسودة التفسيرات. وتلخصت المخاوف في بعض الحالات في أن كلا طرفي العقد يتشاركان في المخاطرة (مخاطرة الطلب) أن تكون التدفقات النقدية المتولدة عن مستخدمي الخدمات العامة غير كافية لإسترداد إستثمار مشغل الإمتياز. ومن أجل تحقيق المشاركة المنشودة في المخاطر، يوافق الطرفان عادة على ترتيبات يدفع مانح الإمتياز بموجبها لمشغل الإمتياز مقابل خدماته جزئياً من خلال أصل مالي وجزئياً من خلال منح حق فرض الرسوم على مستخدمي الخدمات العامة (أصل غير ملموس). وخلصت اللجنة إلى أنه في هذه الحالات يكون من الضروري تقسيم العوض النقدي لمشغل الإمتياز إلى أصل مالي فيما يخص أي مبلغ مضمون من النقد أو أصل مالي آخر وأصل غير ملموس فيما يخص المبلغ المتبقي.

إستنتاج٥٤ خلصت اللجنة إلى أنه يتم تحديد طبيعة العوض النقدي المقدم من مانح الإمتياز إلى مشغل الإمتياز بالرجوع إلى بنود العقد وقانون العقد ذي الصلة، حيث يكون قائما. وأشارت اللجنة إلى أنه من النادر أن تكون ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات من القطاع العام إلى الخاص هي نفس الترتيبات وأن المتطلبات الفنية تختلف باختلاف القطاع والبلد. وعلاوةً على ذلك، فإنه يمكن أن تعتمد أيضاً بنود الإتفاقية التعاقدية على السمات المحددة للإطار القانوني الكلي للبلد المعني. ويمكن أن تشمل قوانين عقود الخدمات من القطاع العام إلى الخاص، حيث تكون قائمة، بنوداً لا تكون هناك حاجة لتكرارها في العقود المختلفة.

الإلتزامات التعاقدية لإعادة البنية التحتية إلى مستوى محدد من الجاهزية للخدمة (الفقرة ٢١)

إستنتاج٥٥ أشارت اللجنة إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*" يمنع المنشأة من إستبدال أجزاء من ممتلكاتها ومصانعها ومعداتها. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ الإعتراف بهذه التكاليف في المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات إذا تم تلبية معايير الإعتراف المنصوص عليها في الفقرة ٧. ويُستهلك كل جزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات الذي يكون ذو تكلفة كبيرة بالنسبة لإجمالي تكلفة البند بشكل منفصل. وخلصت اللجنة إلى أن هذا المنع لا ينطبق على الترتيبات ضمن نطاق هذا التفسير لأن مشغل الإمتياز لا يعترف بالبنية التحتية على أنها ممتلكات ومصانع ومعدات تخصه. ويترتب على

مشغل الإمتياز إلتزام لا يمكن تفاديه ويدين به لطرف ثالث، وهو مانح الإمتياز، فيما يخص البنية التحتية. وينبغي على مشغل الإمتياز الإعتراف بإلتزاماته وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧.

إستنتاج٥٦ بحثت اللجنة فيما إذا كان ينبغي أن يشمل هذا التفسير إرشادات حول توقيت الإعتراف بالإلتزامات. وأشارت إلى أن البنود الدقيقة وظروف الإلتزامات تختلف من عقد إلى آخر. وخلصت أيضاً إلى أن المتطلبات والإرشادات المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ كانت واضحة بشكل كافي بحيث تمكن مشغل الإمتياز من تحديد الفترة (الفترات) التي ينبغي فيها الإعتراف بإلتزامات مختلفة.

تكاليف الإقتراض (الفقرة ٢٢)

إستنتاج٥٧ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "*تكاليف الإقتراض*" برسملة تكاليف الإقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل إلى الحد الذي تُنسب فيه مباشرة إلى إستملاكه أو إنشائه أو إنتاجه إلى أن يصبح الأصل جاهزاً للإستخدام المقصود*. ويعرف المعيار الأصل المؤهل على أنه "أصل يستغرق بالضرورة فترة طويلة حتى يصبح جاهزاً للإستخدام المقصود أو بيعه".

إستنتاج٥٨ بالنسبة للترتيبات ضمن نطاق هذا التفسير، قررت اللجنة بأن الأصل غير الملموس (أي أن مانح الإمتياز يعطي مشغل الإمتياز حق فرض رسوم على مستخدمي الخدمات العامة مقابل الخدمات الإنشائية) يلبي تعريف الأصل المؤهل لمشغل الإمتياز لأن الترخيص عموماً لا يكون جاهزاً للإستخدام إلى أن يتم إنشاء أو تحسين البنية التحتية. ولا يستوفي الأصل المالي (أي أن مانح الإمتياز يعطي مشغل الإمتياز حقاً تعاقدياً بإستلام النقد أو أصل مالي آخر مقابل الخدمات الإنشائية) تعريف الأصل المؤهل لمشغل الإمتياز. ولاحظت اللجنة أن الفائدة تتراكم عموماً على القيمة المسجلة للأصول المالية.

إستنتاج٥٩ أشارت اللجنة إلى أن ترتيبات التمويل قد ينتج عنها حصول مشغل الإمتياز على أموال مقترضة وتكبده لتكاليف اقتراض ذات علاقة قبل إستخدام جميع أو بعض الأموال لتسديد النفقات المتعلقة بخدمات الإنشاء أو التشغيل. وفي مثل هذه الحالات، تُستثمر الأموال غالباً بشكل مؤقت. ويتم الإعتراف بأي دخل إستثمار يتحقق على هذه الأموال وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، ما لم يتبن مشغل الإمتياز المعالجة البديلة المسموح بها، وفي هذه الحالة يتم محاسبة دخل الإستثمار المتحقق خلال مرحلة الإنشاء من الإتفاق وفقاً للفقرة ١٦ من معيار المحاسبة الدولي ٢٣†.

الأصل المالي (الفقرات ٢٣-٢٥)

إستنتاج٦٠ تحدد الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أربع فئات من الأصول المالية: ١) الأصول المحتفظ بها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، ٢) الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق، ٣) الأصول المالية المتوفرة برسم البيع.

---

* في مارس ٢٠٠٧، تم تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢٣ ليقتضي المعاملة البديلة للرسملة التي كان مسموحاً بها سابقاً. لذلك، يتعين على المنشأة رسملة تكاليف الإقتراض كجزء من تكلفة للأصل المؤهل بالحد التي تكون فيه منسوبة مباشرة عملية الإستملاك أو الإنشاء أو الإنتاج الخاصة به إلى أن يصبح الأصل جاهزاً للاستخدام المحدد له أو للبيع. ولا يؤثر التنقيح على الأسباب المحددة في أساس الإستنتاجات هذا.

† في مارس ٢٠٠٧، تم تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢٣ ليقتضي المعاملة البديلة للرسملة التي كان مسموحا بها سابقا. لذلك، يتعين على المنشأة رسملة تكاليف الإقتراض كجزء من تكلفة للأصل المؤهل بالحد التي تكون فيه منسوبة مباشرة عملية الإستملاك أو الإنشاء أو الإنتاج الخاصة به إلى أن يصبح الأصل جاهزا للاستخدام المحدد له أو للبيع. ولا يؤثر التنقيح على الأسباب المحددة في أساس الإستنتاجات هذا.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٦١ تفترض الفقرة ٢٤ من التفسير ١٢ بأنه لن يتم تصنيف الأصول المالية في إتفاق إمتياز تقديم الخدمات من القطاع العام إلى الخاص على أنها إستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق. وتنص الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أنه قد لا يمكن تصنيف الأصل المالي على أنه إستثمار محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق في حال إستوفى تعريف القرض أو الذمم المدينة. والأصل الذي يستوفي تعريف إستثمار محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق يلبي تعريف القرض أو الذمم المدينة ما لم:-

(أ) يُعرض في سوق نشط؛ أو

(ب) يكن حامله غير قادر على إسترداد كامل إستثماره المبدئي بشكل أساسي لسبب آخر غير تدهور الإئتمان.

ولا يُعتقد أن الأصل المالي في إتفاق إمتياز تقديم الخدمات من القطاع العام إلى الخاص سيُعرض في سوق نشط. لذلك فإن الظروف المذكورة في النقطة (أ) لن تنشأ. أما في ظروف النقطة (ب)، فيجب تصنيف الأصل على أنه متوفر برسم البيع (إذا لم يتم تحديده عند الإعتراف المبدئي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة).

إستنتاج٦٢ بحثت اللجنة فيما إذا كان العقد يشتمل على مشتقة ضمنية في حال كان من الممكن أن يختلف المبلغ الذي سيستلمه مشغل الإمتياز بناءاً على جودة الخدمات اللاحقة التي سيقدمها مشغل الإمتياز أو أهداف الأداء أو الكفاءة التي سيحققها مشغل الإمتياز. وخلصت اللجنة إلى أن العقد لن يشتمل على مشتقة ضمنية لأن تعريف المشتقة المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يتطلب، من بين أشياء أخرى، بأن لا يخص المتغير طرف محدد في العقد. والنتيجة هي أن ما يشتمل العقد عليه من تغيرات في الدفعات لا يستوفي تعريف المشتقة وبالتالي لا تنطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فيما يتعلق بالمشتقات الضمنية. ولاحظت اللجنة أنه في حال كان المبلغ الذي سيستلمه مشغل الإمتياز متوقف على تلبية البنية التحتية لأهداف الجودة أو الأداء أو الكفاءة كما هو مبين في الفقرة "إستنتاج ٤٤"، فإن هذا لا يحول دون تصنيف المبلغ على أنه أصل مالي. كما خلصت اللجنة كذلك إلى أنه خلال مرحلة الإنشاء من الإتفاق، ينبغي تصنيف الأصل الخاص بمشغل الإمتياز (الذي يمثل حقه التراكمي في أن يُدفع له مقابل تقديم الخدمات الإنشائية) على أنه أصل مالي عندما يمثل نقد أو أصل مالي آخر مستحق من مانح الإمتياز أو بناءاً على توجيهاته.

الأصل غير الملموس (الفقرة ٢٦)

إستنتاج٦٣ يقتضي هذا التفسير من مشغل الإمتياز محاسبة الأصل غير الملموس الخاص به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨. ومن بين المتطلبات الأخرى، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إطفاء الأصل غير الملموس ذي العمر الإنتاجي الإقتصادي المحدد خلال عمره. وتنص الفقرة ٩٧ على أن "أسلوب الإطفاء المستخدم ينبغي أن يعكس النمط الذي يُتوقع فيه إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية للأصل من قبل المنشأة."

إستنتاج٦٤ بحثت اللجنة فيما إذا كان من المناسب أن يتم إطفاء الأصول غير الملموسة بموجب الفقرة ٢٦ بإستخدام طريقة "الفائدة" في الإطفاء، أي الطريقة التي تأخذ بعين الإعتبار القيمة الزمنية للأموال إضافة إلى إستهلاك الأصل غير الملموس، بحيث يُعامل الأصل بأنه أشبه بأصل نقدي أكثر من كونه أصل غير نقدي. إلا أن اللجنة خلصت إلى أنه لم يكن هناك شيئاً إستثنائياً فيما يخص الأصول غير الملموسة يبرر إستخدام أسلوب إستهلاك مختلف عن الأسلوب المستخدم فيما يتعلق بالأصول غير الملموسة الأخرى. وأشارت إلى أن الفقرة ٩٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ تنص على عدد من أساليب الإطفاء للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة.

تتضمن هذه الأساليب أسلوب القسط الثابت وأسلوب الرصيد المتناقص وأسلوب وحدة الإنتاج. ويتم إختيار الأسلوب المستخدم على أساس نمط الإستهلاك المتوقع للمنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة المجسدة في الأصل ويتم تطبيقه بشكل منتظم من فترة إلى أخرى، ما لم يكن هناك تغيير في نمط الإستهلاك المتوقع لتلك المنافع الإقتصادية المستقبلية.

إستنتاج٦٥ أشارت اللجنة إلى أن أساليب الفائدة في الإطفاء غير مسموح بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨. لذلك لا يقدم التفسير ١٢ إستثناءات للسماح بإستخدام أساليب الفائدة في الإطفاء.

إستنتاج٦٦ بحثت اللجنة الوقت الذي ينبغي فيه على مشغل الإمتياز الإعتراف للمرة الأولى بالأصل غير الملموس. وخلصت اللجنة إلى أنه ينبغي الإعتراف بالأصل غير الملموس (الترخيص) المستلم مقابل الخدمات الإنشائية وفقاً للمبادئ العامة المطبقة على عقود مبادلة الأصول أو الخدمات.

إستنتاج٦٧ أشارت اللجنة إلى أن الممارسة الحالية تقضي بعدم الإعتراف بالعقود التنفيذية إلى الحد الذي لا يتم أدائها من قبل كلا الطرفين (ما لم يكن العقد مثقلاً بالإلتزامات). ويصف معيار المحاسبة الدولي ٣٧ العقود التنفيذية على أنها "عقود يؤدي بموجبها أي من الطرفين أياً من إلتزاماته أو يؤدي كلا الطرفين بشكل جزئي إلتزاماتهما بقدر متساو". وتنص الفقرة ٩١ من الإطار على ما يلي:-

> في الواقع لا يتم عموماً الإعتراف بالإلتزامات بموجب العقود التي لا يتم تأديتها بشكل متساو ومتناسب (على سبيل المثال، الإلتزامات الخاصة بالمخزون الذي طُلب لكن لم يتم إستلامه بعد) على أنها إلتزامات في البيانات المالية.

إستنتاج٦٨ لذلك خلصت اللجنة إلى أنه لا ينبغي الإعتراف بالعقود ضمن نطاق هذا التفسير بقدر ما هي تنفيذية. وأشارت إلى أن ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات ضمن نطاق هذا التفسير هي عموماً ترتيبات تنفيذية عند توقيع العقود. كما خلصت اللجنة كذلك إلى أنه خلال مرحلة الإنشاء من الإتفاق ينبغي تصنيف الأصل الخاص بمشغل الإمتياز (الذي يمثل حقه التراكمي في أن يُدفع له مقابل تقديم الخدمات الإنشائية) كأصل غير ملموس إلى الحد الذي يمثل فيه حقاً بإستلام حق معين (ترخيص) لفرض رسوم على مستخدمي الخدمات العامة (الأصل غير الملموس).

المواد المقدمة إلى مشغل الإمتياز من مانح الإمتياز (الفقرة ٢٧)

إستنتاج ٦٩ فيما يخص الترتيبات ضمن نطاق هذا التفسير، لا يُعترف بمواد البنية التحتية القائمة مسبقاً المتاحة إلى مشغل الإمتياز من قبل مانح الإمتياز لغرض إتفاق إمتياز تقديم الخدمة على أنها ممتلكات ومصانع ومعدات خاصة بمشغل الإمتياز.

إستنتاج٧٠ تنطبق إعتبارات مختلفة على الأصول الأخرى المقدمة إلى مشغل الإمتياز من قبل مانح الإمتياز إذا إستطاع مشغل الإمتياز الإحتفاظ بالأصول أو التعامل بها كيفما يشاء. وتصبح هذه الأصول خاصة بمشغل الإمتياز ولذا ينبغي محاسبتها وفقاً لمبادئ الإعتراف والقياس العامة، بنفس الطريقة التي ينبغي بها محاسبة الإلتزامات المتخذة مقابل هذه الأصول.

إستنتاج٧١ بحثت اللجنة فيما إذا كانت هذه الأصول تمثل منحاً حكومية، كما هي معرفة في الفقرة ٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٠ *"محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"*:-

> المنح الحكومية عبارة عن مساعدات تقدمها الحكومة على شكل تحويل للموارد لمنشأة ما مقابل إلتزام سابق أو مستقبلي بشروط معينة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة. ولا تشمل هذه المنح تلك الأشكال

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

من المساعدات الحكومية التي لا يمكن تعيين قيمة معقولة لها والمعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة.

خلصت اللجنة إلى أنه لو كانت هذه الأصول جزء من العوض النقدي الإجمالي مستحق الدفع من قبل مانح الإمتياز على أساس تجاري مقابل خدمات مشغل الإمتياز، فإنها لا تشكل "مساعدات". ولذلك فإنها لا تلبي تعريف المنح الحكومية المنصوص عليه في معيار المحاسبة الدولي ٢٠ ولا ينطبق ذلك المعيار.

الإنتقال (الفقرتان ٢٩ و٣٠)

إستنتاج٧٢ ينص معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" على أنه يتعين على المنشأة محاسبة التغير في السياسة المحاسبية الناجم عن التطبيق المبدئي لهذا التفسير وفقاً لأي أحكام إنتقالية محددة في ذلك التفسير. وفي حال عدم وجود أي أحكام إنتقالية محددة، تنطبق المتطلبات العامة لمعيار المحاسبة الدولي ٨. ويفيد المتطلب العام المنصوص عليه في معيار المحاسبة الدولي ٨ بضرورة محاسبة التغيرات بأثر رجعي، إلا إذا كان التطبيق بأثر رجعي غير ممكن.

إستنتاج٧٣ أشارت اللجنة إلى وجود جانبين في التحديد بأثر رجعي: إعادة التصنيف وإعادة القياس. وحسب رأي اللجنة فإنه من الممكن أن يتم تحديد التصنيف المناسب بأثر رجعي لكافة المبالغ المشمولة سابقاً في الميزانية العمومية لمشغل الإمتياز، غير أن إعادة القياس بأثر رجعي لأصول إتفاق إمتياز تقديم الخدمة قد لا يكون أمراً ممكناً على الدوام.

إستنتاج٧٤ أشارت اللجنة إلى أنه عندما يكون إعادة البيان بأثر رجعي غير ممكن، فإن معيار المحاسبة الدولي ٨ يقتضي التطبيق بأثر مستقبلي من أول تاريخ ممكن، الذي يمكن أن يصادف بداية الفترة الحالية. وبموجب التطبيق بأثر مستقبلي، يمكن أن يطبق مشغل الإمتياز نماذج محاسبية مختلفة على معاملات متشابهة، والتي قررت اللجنة أنه أمر غير مناسب. كما إعتبرت أنه من المهم ضرورة تطبيق النموذج المحاسبي الصحيح بشكل منتظم.

إستنتاج٧٥ يعكس هذا التفسير هذه الإستنتاجات.

التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١

إستنتاج٧٦ تعتبر التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ "*تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى*" ضرورية لضمان توفر الترتيبات الإنتقالية لكل من المستخدمين الحاليين والجهات التي تتبنى للمرة الأولى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتعتقد اللجنة بأن المتطلبات ستضمن بأن تستبعد الميزانية العمومية أية بنود غير مؤهلة للإعتراف بها كأصول وإلتزامات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

ملخص التغيرات عن مسودة التفسيرات

إستنتاج٧٧ فيما يلي التغيرات الرئيسية عن مقترحات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:-

(أ) تم نشر المقترحات في مسودة ثلاث تفسيرات: مسودة التفسير ١٢ "*ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات- تحديد النموذج المحاسبي*"، مسودة التفسير ١٣ "*ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات- نموذج الأصل المالي*"، مسودة التفسير ١٤ "*ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات- نموذج الأصل غير الملموس*". وفي الصياغة النهائية للتفسير ١٢، جمعت اللجنة بين مسودة التفسيرات الثلاث.

(ب) خلافاً للتفسير ١٢، لم توضح مسودة التفسيرات الأسباب وراء قيود نطاق التطبيق ومنهج السيطرة المتبع من قبل اللجنة الوارد في الفقرة ٥. وأضافت اللجنة الملاحظة ٢ للتفسير ١٢ لتقديم إشارات للمعايير التي تنطبق على الترتيبات خارج نطاق هذا التفسير.

(ج) لا يشتمل نطاق تطبيق المقترحات على "البنية التحتية المستخدمة في ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات من القطاع العام إلى الخاص خلال عمرها الإنتاجي الكلي". في حين يشمل التفسير ١٢ البنية التحتية ضمن نطاق تطبيقه.

(د) بموجب المنهج المقترح، تحدد المنشأة النموذج المحاسبي المناسب بالرجوع فما إذا كان مانح الإمتياز أو المستخدم يتحمل مسؤولية رئيسية بأن يدفع لمشغل الإمتياز مقابل الخدمات المقدمة. ويقتضي التفسير ١٢ من المنشأة الإعتراف بالأصل المالي إلى الحد الذي يتمتع فيه مشغل الإمتياز بحق تعاقدي غير مشروط بإستلام النقد من مانح الإمتياز أو بناءاً على توجيهاته. ويتعين على مشغل الإمتياز الإعتراف بالأصل غير الملموس إلى الحد الذي يستلم فيه حقاً بفرض رسوم على مستخدمي الخدمات العامة.

(هـ) وخلافاً للتفسير ١٢، تشير مسودة التفسيرات ضمناً إلى أن طبيعة الأصل المعترف به (أصل مالي أو أصل غير ملموس) من قبل مانح الإمتياز كعوض نقدي مقابل تقديم الخدمات الإنشائية يحدد محاسبة مرحلة التشغيل من الإتفاق.

(و) بموجب المنهج المقترح في مسودة التفسيرات، يمكن للمنشأة أن ترسمل تكاليف الإقتراض وفقاً للمعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ٢٣. بينما يقتضي التفسير ١٢ الإعتراف بتكاليف الإقتراض كمصاريف في الفترة التي يتم تكبدها فيها ما لم يتمتع مشغل الإمتياز بحق تعاقدي لإستلام أصل غير ملموس (الحق بفرض رسوم على مستخدمي الخدمات العامة)، وفي هذه الحالة يجوز رسملة تكاليف الإقتراض المنسوبة إلى الإتفاق وفقاً للمعالجة البديلة المسموح بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٣*.

(ز) وفي الصياغة النهائية للتفسير ١٢، قررت اللجنة تعديل التفسير ٤.

* في مارس ٢٠٠٧، تم تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢٣ ليقتضي المعاملة البديلة للرسملة التي كان مسموحاً بها سابقاً. لذلك، يتعين على المنشأة رسملة تكاليف الإقتراض كجزء من تكلفة للأصل المؤهل بالحد التي تكون فيه منسوبة مباشرة إلى عملية الإستملاك أو الإنشاء أو الإنتاج الخاصة به إلى أن يصبح الأصل جاهزاً للاستخدام المحدد له أو للبيع. ولا يؤثر التعديل على الأسباب المحددة في أساس الإستنتاجات هذا.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تفسير ١٣

للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

برنامج ولاء العملاء

تم تطوير تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٣ "*برامج ولاء العملاء*" من قبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأصدرت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في يونيو ٢٠٠٧.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

الفقرات

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٣

برامج ولاء العملاء

المراجع

خلفية **١-٢**

النطاق **٣**

الإجماع **٤**

تاريخ النفاذ والإنتقال **٥-٩**

الملحق – إرشادات التطبيق **١٠-١١**

أمثلة توضيحية

أساس الإستنتاجات

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٣ *"برامج ولاء العملاء"* مبين في الفقرات ١-١١ والملحق. ويُرافق التفسير ١٣ أمثلة توضيحية وأساس الإستنتاجات. ويرد توضيح نطاق وسلطة التفسيرات في الفقرات ٢ و ٧-١٧ من *مقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية ١٣
برامج ولاء العملاء

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*"
- معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيرادات*"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*"

خلفية

١ تستخدم المنشآت برامج ولاء العملاء من أجل تزويد العملاء بحوافز لشراء سلع أو خدمات. فإذا قام العميل بشراء سلع أو خدمات، فتمنحه المنشاة رصيد مكافأة (غالباً ما يوصف بأنه نقاط). يستطيع العميل تعويض تلك المكافآت للحصول على أخرى مثل الحصول على سلع مجانية أو خصومات أو خدمات.

٢ تعمل البرامج بطرق عدة. قد يطلب من العملاء العمل على مراكمة الحد الأدنى المحدد أو قيمة رصيد المكافأة قبل أن يتمكنوا من تعويضها. قد تكون أرصدة المكافأة مرتبطة بالمشتريات الفردية أو فئات من المشتريات، أو مواصلة عادة الشراء على مدار فترة معينة. قد تلجأ المنشاة إلى تشغيل برنامج ولاء العملاء أو المشاركة في برنامج يشغله طرف ثالث. تشمل المكافآت المعروضة سلعاً أو خدمات تقدمها المنشاة نفسها و/أو حقوق المطالبة بسلع أو خدمات من طرف ثالث.

النطاق

٣ ينطبق هذا التفسير على أرصدة المكافأة الخاصة بولاء العملاء التي:-

(أ) تمنحها المنشاة إلى عملائها كجزء من معاملات المبيعات، مثلاً مبيعات السلع، تقديم خدمات أو استعمال أصول المنشاة من قبل العميل؛ و

(ب) تبعاً للوفاء بشروط التأهيل اللاحقة، يستطيع العملاء الحصول على تعويض السلع المجانية أو المخفضة أو الخدمات في المستقبل.

يعالج التفسير المحاسبة عن طريق المنشاة التي تمنح أرصدة المكافأة إلى عملائها.

المسائل

٤ المسائل المعالجة في هذا التفسير هي:-

(أ) ما إذا كان ينبغي الإعتراف ب وقياس إلتزام المنشاة في تقديم سلع مجانية أو مخفضة أو خدمات (مكافأة) في المستقبل، بواسطة:-

(١) تخصيص بعض المكافآت المستلمة أو التي يمكن إستلامها من معاملات المبيعات لأرصدة المكافأة وتأجيل الإعتراف بالإيراد (تطبيق الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ١٨)؛ أو

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(٢) تخصيص كلفة مستقبلية مقدرة لتقديم المكافآت (تطبيق الفقرة ١٩ من معيار المحاسبة الدولي ١٨) و

(ب) إذا خصصت الدراسة إلى أرصدة المكافأة:-

(١) ما هو المقدار المخصص لهم؛

(٢) متى يتم الإعتراف بالإيراد؛ و

(٣) إذا وفر طرف ثالث المكافأة، كيف سيقاس الإيراد.

الإجماع

٥ على المنشاة أن تعمل على تطبيق الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ١٨ وتحاسب أرصدة المكافـأة كعنصر منفصل محدد من معاملات المبيعات التي حصلوا على منح منها. يجب توزيع القيمـة العادلـة للمقابل المستلم أو القابل للإستلام والتي تخص المبيعات الأولية بين أرصدة المكافأة والعناصر الأخـرى للمبيعات.

٦ إذا أقدمت المنشاة على توريد المكافآت بنفسها، عليها أن تعترف بالمقابل المخصص لأرصـدة المكافـأة كإيرادات عندما يتم تعويض تلك الأرصدة وعليها أن تفي بإلتزاماتها في تقديم المكافـأة. يـستند مبلـغ الإيراد المعترف به على عدد أرصدة المكافأة التي جرى تعويضها مقابل المكافآت نـسبة إلـى الـرقم الإجمالي المتوقع للتعويض.

٧ تقاس الدراسة المخصصة لأرصدة المكافأة بالرجوع إلى قيمها العادلة، أي مبلغ بيـع أرصـدة المكافـأة بشكل منفصل.

٨ إذا قدم طرف ثالث المكافأة، على المنشاة أن تعمل على تقييم ما إذا كانت تجمع المقابل المخصص لأرصدة المكافأة على حسابها الخاص (أي حسب رأس المال في المعاملة) أو نيابة عن الطرف الثالث (أي كوكيل للطرف الثالث).

(أ) إن كانت المنشاة تجمع المقابل نيابة عن الطرف الثالث، فعليها:-

(١) قياس إيرادها كصافي المبلغ المحتفظ به على حسابها الخاص، أي الفرق بين المقابل المخصص لأرصدة المكافآت والمبلغ المستحق للطرف الثالث مقابل تقديم المكافآت؛ و

(٢) الإعتراف بصافي المبلغ كإيراد عندما يصبح الطرف الثالث ملزماً بتقديم المكافآت ومخول بإستلام المقابل مقابل هذا العمل. قد تحدث هذه الاحداث حالما تمنح المكافآت. على نحو بديل، إذا كان باستطاعة العميل إختيار المطالبة بالمكافآت من المنشاة أو من الطرف الثالث، تحدث هذه الاحداث فقط عندما يختار العميل المطالبة بالمكافآت من الطرف الثالث.

(ب) إن كانت المنشاة تجمع المقابل على حسابها الخاص، عليها أن تعمل على قياس إيرادها على أنه إجمالي المقابل المخصص لأرصدة المكافآت والإعتراف بالإيراد عندما تفي بإلتزاماتها فيما يتعلق بالمكافآت.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٩ إذا كان في أي وقت من الأوقات متوقعاً أن تتخطى التكاليف التي لا يمكن تجنبها للوفاء بإلتزامات تقديم المكافآت الخاصة بالمقابل المستلم أو القابل للإستلام لها (أي المقابل المخصص لأرصدة المكافآت وقت المبيعات الأولية التي لم يتم الإعتراف بها على أنها إيراد إضافة إلى أي عوض لاحق يمكن إستلامه عندما يلجأ العميل إلى تعويض أرصدة المكافأة)، ستعاني المنشاة من عقود مرهقة. يجب الإعتراف بالإلتزام في حالة التجاوز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧. قد تنشأ الحاجة إلى الإعتراف بمثل هذا الإلتزام إذا زادت التكاليف المتوقعة لتقديم المكافآت.

تاريخ النفاذ والإنتقال

١٠ على المنشاة أن تطبق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يوليو ٢٠٠٨. يسمح بالتطبيق المبكر. إذا لجأت المنشاة إلى تطبيق التفسير عن فترة تبدأ قبل ١ يوليو ٢٠٠٨، فإن عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

١١ يجب معالجة التغيرات في السياسة المحاسبية بطريقة حسابية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق – إرشادات التطبيق

يعتبر هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من التفسير.

قياس القيمة العادلة لأرصدة المكافأة

تطبيق ١ تتطلب الفقرة ٦ من الإجماع من المقابل المخصص لأرصدة المكافآت ليتم قياسها بواسطة الإشارة إلى قيمها العادلة، أي المبلغ الذي تباع فيه أرصدة المكافأة بشكل منفصل. إن لم يكن بالإمكان ملاحظة القيمة العادلة مباشرة، يجب تقديرها.

تطبيق ٢ للمنشاة أن تعمل على تقدير القيمة العادلة لأرصدة المكافآت بالرجوع إلى القيمة العادلة للمكافآت التي يمكن تعويضها. يمكن تخفيض القيمة العادلة لهذه المكافآت لتأخذ في المقابل:-

(أ) القيمة العادلة للمكافآت التي تعرض على العملاء الذين لم يحصلوا على أرصدة مكافآت من المبيعات الأولية؛ و

(ب) نسبة أرصدة المكافآت التي لم يكن متوقعاً أن يعوضها العملاء.

إذا كان للعملاء الإختيار من تشكيلة من المكافآت المختلفة، فإن القيمة العادلة لأرصدة المكافآت سوف تعكس القيم العادلة لطائفة المكافآت المتوفرة، مرجحة بنسبة تواتر والتي بها يتوقع إختيار المكافأة.

تطبيق ٣ في بعض الظروف، قد تكون هنالك تقنيات تقدير أخرى. على سبيل المثال، إذا كان الطرف الثالث هو من يقدم المكافآت والمنشاة تدفع إلى الطرف الثالث عن كل رصيد مكافأة يقدمها، تستطيع المنشاة تقدير القيمة العادلة لأرصدة المكافآت بالرجوع إلى المبلغ الذي تدفعه إلى الطرف الثالث، مع إضافة هامش ربح معقول. الحكم مطلوب لإختيار وتطبيق أسلوب التقدير الذي يفي بمتطلبات الفقرة ٦ من الإجماع وهو الأكثر ملائمة في الظروف.

الأمثلة التوضيحية

هذه الأمثلة مصاحبة لكنها ليست جزءً هذا التفسير.

المثال ١ – مكافآت تقدمها المنشاة

مثال١ بائع بقالة تجزئة تشغل برنامج ولاء العملاء. أنها تمنح أفراد البرنامج نقاط ولاء إذا أنفقوا مبلغاً محدداً في المشتريات. يستطيع أفراد البرنامج إسترداد النقاط في مشتريات أخرى. ليس للنقاط تاريخ إنتهاء. في فترة واحدة، تمنح المنشاة ١٠٠ نقطة. تتوقع الإدارة إسترداد ٨٠ من هذه النقـاط. تقـدر الإدارة القيمة العادلة لكل نقطة ولاء لتكون وحدة عملة ١، وتؤجل إيراد ١٠٠ وحدة عملة.

السنة ١

مثال٢ في نهاية السنة، تم إسترداد ٤٠ نقطة مقابل أخذ مشتريات من البقالة، أي نصف المتوقـع إسـترداده. تعترف المنشاة بإيراد (٤٠ نقطة/ ٨٠* نقطة) x ١٠٠ وحدة عملة = ٥٠ وحدة عملة.

السنة ٢

مثال٣ في السنة الثانية، تعدل الإدارة توقعاتها. أنها الآن تتوقع إسترداد ٩٠ نقطة معاً.

مثال٤ أثناء السنة الثانية، تم إسترداد ٤١ نقطة، وبذلك يصبح العدد الإجمالي المسترد †٤٠+٤١=٨١ نقطـة. ويكون الإيراد التراكمي الذي تعترف به المنشاة (٨١ نقطة / ٩٠ نقطة§) x ١٠٠ وحدة عملة – ٩٠ وحدة عملة. إعترفت المنشاة بإيراد ٥٠ وحدة عملة في السنة الأولى، لذلك فهي تعترف ب ٤٠ وحدة عملة في السنة الثانية.

السنة ٣

مثال٥ في السنة الثالثة، تم إسترداد ٩ نقاط أخرى، ليصبح العدد الإجمالي للنقـاط المـستردة ٨١+٩=٩٠. استمرت الإدارة في توقع أن ٩٠ نقطة فقط هي التي سوف تسترد، أي لن يكون هناك إسـترداد لاي نقاط أخرى بعد السنة الثالثة. عليه، يكون الإيراد التراكمي حتى الآن (٩٠ نقطـة / ٩٠ نقطـة∅) x ١٠٠ وحدة عملة = ١٠٠ وحدة عملة. إعترفت المنشاة فعلاً بـ ٩٠ وحدة عملة من الإيراد (٥٠ في السنة ١ و٤٠ في السنة ٢). فهي بذلك تعترف بال ١٠ الباقية في السنة الثالثة. وقـد تـم الإعتـراف بالإيراد المؤجل مبدئياً.

---

* العدد الإجمالي للنقاط المتوقعة الإسترداد.

† عدد النقاط المستردة في السنة ١.

§ تقدير معدل الرقم الإجمالي للنقاط المتوقع إستردادها.

∅ العدد الإجمالي للنقاط التي ما زال يتوقع إستردادها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المثال ٢ – مكافآت يقدمها الطرف الثالث

مثال٦ يشارك بائع تجزئة للسلع الكهربائية في برنامج ولاء العملاء الذي تشغله شركة طيران. أنه يمنح الأعضاء المشتركين في البرنامج نقطة سفر جوي مع كل وحدة عملة ١ ينفقونها على السلع الكهربائية. يستطيع أعضاء البرنامج إسترداد النقاط في الحصول على سفر جوي مع شركة الطيران، وهذا خاضع لتوفره. يدفع بائع التجزئة إلى شركة الطيران ٠,٠٠٩ وحدة عملة عن كل نقطة.

مثال٧ في فترة واحدة، يبيع بائع التجزئة سلعاً كهربائية بعوض إجمالي يبلغ ١ مليون (وحدة عملة). وهو يمنح ١ مليون نقطة.

تخصيص مقابل لنقاط السفر

مثال٨ يقدر البائع أن القيمة العادلة لنقطة ما هي ٠,٠١ وحدة عملة. وأنه يخصص للنقاط ١ مليون x ٠,٠١ وحدة عملة = ١٠٠٠٠ وحدة عملة للعوض الذي تلقاه من مبيعات السلع الكهربائية.

الإعتراف بالإيراد

مثال٩ بعد منح النقاط، يكون بائع التجزئة قد أوفى بإلتزاماته تجاه العميل. وإن شركة الطيران ملزمة في تقديم المكافآت ومخولة بإستلام العوض مقابل عمل ذلك. وعليه، يعترف بائع التجزئة بالإيراد من النقاط عندما يبيع السلع الكهربائية.

قياس الإيراد

مثال١٠ إذا جمع البائع العوض المخصص للنقاط على حسابه الخاص، فإنه يقيس إيراده على أساس إجمالي ١٠٠٠٠ وحدة عملة مخصصة لها. وأنه يعترف بشكل منفصل بـ ٩٠٠٠ وحدة عملة مدفوعة أو مستحقة الدفع إلى شركة الطيران كمصروفات. يقيس البائع إيراده على أساس صافي المبلغ الذي يحتفظ به على حسابه الخاص إذا جمع البائع العوض نيابة عن شركة الطيران، أي كوكيل لشركة الطيران، هذا المبلغ من الإيراد هو الفرق بين ١٠٠٠٠ وحدة عملة من العوض المخصص للنقاط و٩٠٠٠ وحدة عملة المجازة إلى شركة الطيران.

أساس الإستنتاجات حول تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٣

هذا الأساس مصاحب لكنه ليس جزءً من هذا التفسير.

إستنتاج١ يلخص أساس الإستنتاج هذا إعتبارات تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية ١٣ في الوصول إلى الإجماع. وقد أعطى أعضاء تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية ١٣ بشكل منفرد وزناً أكبر لبعض العوامل من غيرها.

النطاق

إستنتاج٢ تستعمل برامج ولاء العملاء واسعة الإنتشار من قبل أعمال تجارية متنوعة مثل السوبرماركت، شركات الطيران، مشغلوا الإتصالات، الفنادق وموردي بطاقات الإئتمان. يفتقر تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية ١٣ إلى الإرشاد حول طريقة قيام المنشآت بمعالجة المكافآت حسابياً والمعروضة على العملاء في هذه البرامج. وتكون النتيجة اختلاف الممارسات.

إستنتاج٣ يهتم المجال الرئيسي للتنوع بأرصدة المكافآت التي تمنحها المنشآت إلى عملائها كجزء من معاملات البيع، وبإمكان العملاء إسترداد تلك الأرصدة مستقبلاً عن طريق الحصول على سلع مجانية أو مخفضة أو خدمات. وينطبق التفسير على أرصدة المكافآت تلك.

إستنتاج٤ في بعض معاملات البيع، تتلقى المنشاة عوضاً من طرف وسيط، وليس مباشرةً من العميل الذي تمنحه أرصدة مكافآت. على سبيل المثال قد يقدم موردوا بطاقات الإئتمان خدمات ويمنحوا أرصدة مكافآت لحاملي بطاقات الإئتمان لكنهم يتلقون عوضاً لقاء عمل ذلك من موردين يقبلون الدفع بواسطة بطاقات الإئتمان. تكون مثل هذه المعاملات ضمن نطاق التفسير وقد صيغ الإجماع لاستيعابهم.

المسائل

إستنتاج٥ ظهرت وجهات نظر مختلفة حول الطريقة التي ينبغي على المنشاة المانحة لأرصدة المكافآت إتباعها للإعتراف ولقياس إلتزامها في تقديم سلع مجانية أو مخفضة أو خدمات في حالة قرر العميل إسترداد تلك الأرصدة.

إستنتاج٦ إحدى وجهات النظر تتمثل في أن الإلتزام ينبغي أن يعترف به على أنه نفقات وقت البيع الإبتدائي ثم يقاس بالرجوع إلى المبلغ المطلوب لتسويتها وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*". في مساندة وجهة النظر هذه، ثبت أن:-

(أ) برامج ولاء العميل هي أدوات تسويقية تهدف لتعزيز حجم المبيعات. وعليه فإن تكاليف البرامج تعتبر نفقات تسويقية.

(ب) غالباً ما تكون قيمة المكافآت ضئيلة مقارنة مع قيمة المشتريات المطلوب الحصول عليها. ولا يعتبر الإلتزام باستبدال أرصدة المكافآت بمكافآت عنصراً هاماً لمعاملة البيع. وعند إتمام البيع الأولي، تكون المنشاة قد أوفت بالشروط المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*" للإعتراف بالإيراد من المبيعات. كما تشير الفقرة ١٦ من معيار

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحاسبة الدولي ١٨ إلى أن المنشاة البائعة تستطيع الإعتراف بالإيراد قبل إستكمال كل الإجراءات المطلوبة منها بموجب العقد، بشرط أن لا تحتفظ بالمخاطر الهامة المتعلقة بالبيع بما في ذلك المخاطر الخاصة بالتكاليف التي ما زال على المنشاة تكبدها، ليتم الإعتراف بها في نفس الوقت مع الإيراد.

إستنتاج٧ وجهة نظر ثانية تتمثل في أن بعض العوض المستلم بخصوص البيع الأولي ينبغي أن يخصص لأرصدة المكافآت ويعترف به كإلتزام حتى تفي المنشاة بتسليم المكافآت إلى العملاء. يقاس الإلتزام بالرجوع إلى قيمة أرصدة المكافآت المقدمة إلى العميل (ليس الكلفة على المنشاة) ويعترف به كمخصص إيراد (ليس نفقات). في مساندة وجهة النظر هذه، ثبت أن:-

(أ) أرصدة المكافآت الممنوحة إلى العميل نتيجة معاملة المبيعات هي عنصر المعاملة ذاتها، أي تبادل المنافع الإقتصادية السوقية بين المنشاة والعميل. وهي تمثل حقوقاً ممنوحة إلى العميل، والتي يدفع قيمتها العميل ضمنياً. ويمكن تمييزها عن النفقات التسويقية لأنها ممنوحة إلى العميل كجزء من معاملة المبيعات. على العكس يتم تحمل النفقات التسويقية بشكل مستقل عن معاملات البيع المصممة للتنفيذ.

(ب) إن أرصدة المكافآت محددة بشكل منفصل عن السلع الأخرى أو الخدمات المباعة كجزء من البيع الأولي. تنص الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ١٨ على:-

تطبق معايير الإعتراف في هذا المعيار عادة على كل عملية بشكل منفصل. ولكن في ظروف محددة، فإن من الضروري تطبيق معايير الإعتراف على الأجزاء المحددة لعملية واحدة من أجل أن تعكس جوهر العملية، على سبيل المثال، عندما يتضمن سعر بيع المنتج مبلغاً محدداً مقابل خدمة لاحقة، فإن هذا المبلغ يؤجل ويعترف به كإيراد خلال الفترة التي تقدم بها الخدمة، ولأن مكافآت الولاء غير مقدمة إلى العميل في نفس الوقت مثل السلع الأخرى أو الخدمات، فمن الضروري تقسيم البيع الأولي إلى عناصر وتطبيق مقاييس الإعتراف بشكل منفصل على كل عنصر من اجل أن يعكس جوهر المعاملة.

إستنتاج٨ وجهة نظر ثالثة تتمثل في أن المحاسبة تعتمد على طبيعة برنامج ولاء العميل. إن إعتماد وتبني مقاييس لتحديد أي من المعاملات المحاسبية قد يشير إلى القيمة النسبية أو طبيعة المكافآت أو أسلوب تقديمها. وينظر إلى أرصدة المكافآت على أنها نفقات تسويقية في حال كانت قيمتها غير مهمة و/أو كانت مستردة بسلع أو خدمات غير مقدمة من المنشأة في سياق أنشطتها العادية. في المقابل، ستكون النفقات التسويقية بمثالة عنصر منفصل لمعاملة المبيعات الأولية لو كانت قيمتها هامة و/ أو أنها كانت مستردة بسلع أو خدمات مقدمة من المنشأة في سياق أنشطتها الإعتيادية.

الإجماع

الإيراد المنسوب إلى أرصدة المكافآت

إستنتاج٩ يعكس الإجماع وجهة النظر الثانية التي تم وصفها في الفقرة ٧، في التوصل إلى الإجماع، لاحظ تفسير لجنة تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية أن:-

(أ) إن وجهات النظر الأولى والثانية تطبق فقرات مختلفة من معيار المحاسبة الدولي ١٨. وجهة النظر الأولى (الفقرة ٦) تطبق الفقرة ١٩ للإعتراف بكلفة المكافآت وقت البيع الأولي. بينما تطبق وجهة النظر الثانية الفقرة ١٣ لتحديد أرصدة المكافآت كعنصر منفصل للبيع الأولي. تكمن المسألة في تحديد أي من الفقرتين يجب تطبيقها. إن معيار المحاسبة الدولي ١٨ لا يعطي إرشاداً صريحاً. ولكن يكمن هدف معيار المحاسبة الدولي ١٨ في الإعتراف بالإيراد عندما، وللحد الذي تسلم فيه السلع أو الخدمات للعميل. يرى تفسير لجنة تفسير المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، أن تطبيق الفقرة ١٣ يكون حالة أن المعاملة الفردية تتطلب سلعتين أو أكثر محددتين أو خدمتين أو أكثر محددة للتسليم في أوقات مختلفة، وإنها تضمن إيراد كل بند معترف به فقط عند تسليم ذلك البند. في المقابل، تطبق الفقرة ١٩ فقط إذا كان على المنشاة تحمل تكاليف مستقبلية متصلة مباشرة بالبنود المسلمة فعلاً، مثال ذلك، يرى تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية أن للوفاء بمطالبات الضمان أن مكافآت الولاء ليست تكاليف متصلة مباشرة بالسلع أو الخدمات التي سلمت بالفعل – وبمعنى آخر، فهي سلع أو خدمات منفصلة مسلمة في تاريخ لاحق.

(ب) وجهة النظر الثالثة، من الصعب تبريرها مفاهيمياً والتي جاءت في الفقرة ٨، والتي يمكن من خلالها البرهنة على أن تعدد شكل أو قيمة جوهر الحوافز هو بحد ذاته مهماً. قد يؤدي الخط الفاصل إلى تضاربات وتحكيم محاسبي. يمكن أن تنشأ بعض الصعوبات المعينة إذا عرض البرنامج على العملاء إختيار المكافآت، ألا أن بعضها سيقدم من قبل المنشاة في سياق انشطتها الاعتيادية.

إستنتاج١٠ نظر تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الإعتراض بأن التكاليف التي تطبيق المنهج المنصوص عليه في وجهة نظر الإجماع في الفقرة ٧ سوف تتعدى الفوائد. كما قام مقدموا الاعتراض على برهنة ذلك:-

- المنهجية معقدة التطبيق أكثر من منهجية إستحقاق التكلفة؛
- تقدم معلومات أقل موثوقية ولم تعد ذات صلة؛ و
- التكاليف الإضافية ليست مستحقة لأن المبالغ المشتملة غالباً ما تكون ضئيلة نسبياً.

إستنتاج١١ أقر تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية بأنه على المنشآت تحمل تكاليف تغيير الأنظمة والإجراءات للإمتثال للتفسير. ولكنها لم توافق على أن التكاليف المستمرة سوف تتخطى الفوائد والمنافع. لاحظت أن معظم المتغيرات التي يجب تقديرها لقياس الإيراد الذي يعزى إلى أرصدة المكافآت (مثل معدلات الإسترداد، توقيت الإسترداد..الخ) بحاجة أيضاً إلى تقدير لقياس التكلفة المستقبلية للوفاء بالإلتزام. من وجهة نظر تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، سترتفع المنافع بالنسبة إلى المستخدمين من إلتزامات مكافأة ولاء العميل التي يجري قياسها على نفس أساس إلتزامات الأداء المحددة المنفصلة الأخرى نحو العملاء.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أسلوب التخصيص

إستنتاج١٢ يشترط معيار المحاسبة الدولي ١٨ قياس الإيراد بالقيمة العادلـة للعـوض المـستلم أو القابـل للإستلام. من هنا ينبغي أن يكون مبلغ الإيراد الذي يعزى إلى أرصدة المكافآت هو القيمة العادلة للعوض المستلم. لاحظ تفسير لجنة تفسير المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية أن هـذا المبلـغ غالباً ما يكون غير ملاحظ بشكل مباشر لأن أرصدة المكافآت تمنح كجزء من مبيعات أكبر. فـي مثل هذه الظروف، يجب تقديره بواسطة تخصيص إجمالي المقابل بين أرصدة المكافآت والـسلع أو الخدمات الأخرى المباعة، باستعمال أسلوب تخصيص مناسب.

إستنتاج١٣ معيار المحاسبة الدولي ١٨ لا يصف أسلوب تخصيص خاص بمبيعات العناصر المتعددة. لكن هدفه الشامل هو تحديد المبلغ الذي يدفعه العميل لكل عنصر، والذي يمكن تقديره إستناداً إلى خبرة المنشاة في المعاملات مع عملاء مماثلين. هكذا، يتطلب التفسير قياس المقابل المخصص لأرصدة المكافآت بالرجوع إلى قيمتها العادلة.

إستنتاج١٤ لا يحدد التفسير ما إذا كان ينبغي على المبلغ المخصص لأرصدة المكافآت أن:-

(أ) يكون مساوياً للقيمة العادلة (بغض النظر عن القيم العادلة للعناصر الأخرى)؛ أو

(ب) يكون نسبة إجمالي المقابل الذي يقوم على القيمة العادلة لأرصدة المكافآت المتعلقة بالقيم العادلة للعناصر الأخرى للمبيعات.

لاحظ تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية أن معيار المحاسبة الدولي ١٨ لا يحدد أي من تلك الأساليب التي ينبغي تطبيقها، أو في أي ظروف. قرر تفسير لجنة تفسيرات المعايير المعالية لاعداد التقارير المالية أنه لا ينبغي أن يكون التفسير أكثر وصفاً من معيار المحاسبة الدولي ١٨. وعليه يترك إختيار الأسلوب أو أسلوب آخر إلى حكم الإدارة.

الإعتراف بالإيراد – المكافآت التي تقدمها المنشاة

إستنتاج١٥ إن العوض المخصص لأرصدة المكافآت يمثل المبلغ الذي استلمته المنشاة لقبول إلتزام تقديم مكافآت إذا استرد العملاء تلك الأرصدة. يعكس هذا المبلغ كلاً من قيمة المكافآت وتوقعات المنشاة فيما يتعلق بنسبة الأرصدة التي ستسترد، أي مخاطر المطالبة التي تجري الآن. استلمت المنشاة المقابل لقبول المخاطر، سواءً تمت المطالبة أو لم تتم. وبالتالي يشترط التفسير الإعتراف بالإيراد مع إنتهاء المخاطرة، أي يقوم على عدد أرصدة المكافآت التي استردت فعلاً نسبة إلى إجمالي العدد المتوقع للإسترداد.

إستنتاج١٦ بعد منح أرصدة المكافآت، قد تعيد المنشاة توقعاتها حول النسبة التي سوف تسترد. وإن التغيير في التوقعات لا يؤثر على العوض الذي استلمته المنشاة لتقديم مكافآت: تم تثبيت هذا العوض (الإيراد) وقت البيع الأولي. وعليه فإن التغيير في التوقعات لا يؤثر على قياس الإلتزام الأصلي. ولا يؤثر على مبلغ الإيراد المعترف به فيما يتعلق بأرصدة المكافآت المستردة خلال الفترة. بهذا يحاسب التغيير في التوقعات على أنه تغيير في التقدير أثناء فترة التغيير والفترات المستقبلية، وفقاً للفقرة ٣٦ من معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

إستنتاج١٧ ربما يؤثر التغيير في التوقعات الخاصة بمعدلات الإسترداد أيضاً على التكاليف التي تتوقعها المنشاة وتتحملها في تقديم المكافآت. إذا ارتفعت معدلات الإسترداد المقدرة إلى درجة أن تكاليف تقديم المكافآت التي لا يمكن تجنبها من المتوقع أن تتخطى العوض المستلم أو الممكن تسلمه لها، فإن المؤسسة تعاني من عقد مرهق. وعليه، يبرز التفسير متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٧ في الإعتراف بالإلتزام تجاه الزيادة.

الإعتراف بالإيراد – مكافآت مقدمة من طرف ثالث

إستنتاج١٨ تعرض بعض برامج ولاء العملاء مكافآت للعملاء على شكل سلع أو خدمات مقدمة من طرف ثالث. على سبيل المثال، ربما يعرض بائع بقالة تجزئة على العملاء خيار إسترداد أرصدة المكافآت بنقاط سفر جوي أو قسيمة الحصول على سلع مجانية من بائع تجزئة أدوات كهربائية. لاحظ تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية انه إعتماداً على شروط الترتيب، قد تحتفظ المنشاة معدة التقرير (بائع التجزئة في هذا المثال) ببعض من الإلتزامات التي تتعلق بتقديم المكافآت إن وجدت، في مثل هذه الظروف، لا يزال العميل يتلقى منافع ال— وضمنياً يدفع إلى عوض المنشأة ل –حقوق المكافآت. وعليه ينبغي تخصيص المقابل لأرصدة المكافآت.

إستنتاج١٩ مع هذا، قد تجمع المنشاة بصفتها وكيلاً العوض نيابة عن الطرف الثالث من حيث الجوهر. إن كان الأمر كذلك، فان الفقرة ٨ من معيار المحاسبة الدولي ١٨ بحاجة لأن تؤخذ بعين الإعتبار:

> يشمل الإيراد فقط إجمالي التدفقات الداخلة من المنافع الإقتصادية المستلمة أو القابلة للإستلام من قبل المنشأة على حسابها. في علاقة الوكالة، تضم التدفقات الإجمالية الداخلة للمنافع الإقتصادية مبالغ مستلمة نيابة عن الموكل الأصلي لا ينتج عنها زيادات في حقوق ملكية المشروع، فالمبالغ المستلمة نيابة عن الأصل ليست إيرادات وإنما الإيراد هو مبلغ العمولة.

إستنتاج٢٠ إستناداً إلى شروط الإتفاقية بين المنشاة وحملة أرصدة المكافآت والطرف الثالث، فإن إجمالي العوض الذي يعزى إلى أرصدة المكافآت ربما لا يمثل إيراد المنشاة. وبمعنى آخر، قد يكون إيراد المنشاة هو فقط صافي المبلغ الذي تحتفظ به المنشأة على حسابها الخاص، أي الفرق بين العوض المخصص لأرصدة المكافآت والمبلغ المدفوع أو المستحق الدفع من قبل المنشأة إلى الطرف الثالث مقابل تقديم المكافآت.

إستنتاج٢١ لاحظ تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، أنه إذا كانت المنشاة تعمل كوكيل لطرف ثالث يرتفع إيرادها من تقديم خدمات الوكالة إلى ذلك الطرف الثالث، وليس من تقديم مكافآت إلى حملة أرصدة المكافآت. وعليه ينبغي على المنشاة الإعتراف بالإيراد وفقاً للفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ١٨. حيث يمكن تقدير محصلة المعاملة بشكل موثوق (جرى إستلام المقابل والإتفاق على المبلغ المستحق للطرف الثالث)، يتم الإعتراف بالإيراد في الفترات التي تقدم فيها المنشاة خدمات الوكالة، أي عندما يصبح الطرف الثالث ملتزماً بتقديم المكافآت ومخولاً بإستلام العوض مقابل عمل ذلك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التغيرات على مسودة التفسير ٢٠

إستنتاج٢٢ مسودة التفسير ٢٠ "*برامج ولاء العملاء*" نشرت للتعليق عليها في شهر سبتمبر ٢٠٠٦. التغيرات الأساسية الهامة التي حدثت في ضوء التعليقات الواردة عليها تعود إلى:-

(أ) *تخصيص العوض لأرصدة المكافآت*. تقترح المسودة ٢٠ أنه ينبغي تخصيص العوض بين أرصدة المكافآت والعناصر الأخرى للبيع بالرجوع إلى قيمها العادلة النسبية. تقبل تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية إقتراحات تتمثل في أنه يمكن أن يكون أسلوب التخصيص الآخر – الذي تخصص وفقاً له أرصدة المكافآت- مبلغ يعادل قيمها العادلة – منسجماً مع معيار المحاسبة الدولي ١٨ وسيكون أسهل للتطبيق. وعليه وكما هو موضح في الفقرة ١٤ من أساس الإستنتاج، جرت مراجعة الإجماع لتجنب إعاقة الأسلوب الأخير هذا.

(ب) *المكافآت المقدمة من طرف ثالث*. لم يشر الإجماع في المسودة ٢٠ إلى إمكانية أن تجمع المنشاة عوضاً نيابة عن طرف ثالث، وعليه فإن إيرادها ربما يحتاج إلى قياس صافي المبالغ الممررة إلى الطرف الثالث. إلا أنه، وكما أشار بعض المعلقين، غالباً ما يتم تقديم المكافآت بواسطة طرف ثالث وعليه فإن هذه الإمكانية غالباً ما ستحتاج إلى مراجعة من اجل المعاملات داخل نطاق التفسير. وعليه أضيفت متطلبات وشروط معيار المحاسبة الدولي ١٨ بهذا الخصوص إلى الفقرة ٨ من الإجماع وتم تفسيرها في الفقرات ١٩–٢١ من أساس الإستنتاج.

(ج) *أصول غير ملموسة – علاقة العملاء*. قد تخلق برامج ولاء العملاء أو تعزز الأصول غير الملموسة في علاقة العملاء. أشار الإجماع في المسودة ٢٠ بأن مثل هذه الأصول ينبغي الإعتراف به فقط أن جرى الوفاء بمقاييس الإعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" . تقبل تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية أن هذا التعليق يقترح وجود ظروف جرى فيها الإعتراف بالأصول غير الملموسة، بينما متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٨ تشير إلى أن الإعتراف غير محتمل الوقوع. كما قرر أن التعليق خارجي وهامشي على المسائل التي تناقش الآن في التفسير. وحذف التعليق من الإجماع.

(د) *الإرشاد حول قياس القيمة العادلة لأرصدة المكافآت*. تشرح الفقرة ٢ من إرشادات التطبيق إن القيمة العادلة لأرصدة المكافآت يمكن قياسها بالرجوع إلى القيمة العادلة للمكافآت التي يحتمل إستردادها، وتخفيضها للنظر في العوامل المتعددة. أشارت قائمة العوامل في المسودة ٢٠ إلى القيمة الوقتية للنقود. لكن تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية قبل اقتراحات بأن تأثير القيمة الوقتية للنقود غالباً ما يكون غير مادي – خصوصاً إن كانت المكافآت محددة بشروط غير نقدية – وعليه لا يتم إبرازها كعامل بحاجة إلى قياس بشكل روتيني.

(هـ) *مكان إرشادات التطبيق*. اشتملت فقرتين من الإجماع في المسودة ٢٠ على إرشادات حول طريقة تطبيق الفقرات التي سبقتها. وقد إنتقلت إلى الملحق، وألحقت بشرح إضافي وضع في أساس الإستنتاجات في المسودة ٢٠.

(و) *أمثلة إيضاحية*. أضيفت الأمثلة لمساعدة القارئ على فهم طريقة تطبيق متطلبات الإعتراف بالإيراد، خاصة فيما يتعلق بالمكافأة المصادرة ومعدلات المصادرة.

تفسير ١٤

للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

معيار المحاسبة الدولي ١٩- القيود على أصول المنافع المحددة متطلبات الحد الأدنى للتمويل وتفاعلاتها

تشمل هذه النسخة التعديلات الناتجة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة حتى ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم وضع تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٤ "*معيار المحاسبة الدولي ١٩- القيود على أصول المنافع المحددة: متطلبات الحد الأدنى للتمويل وتفاعلاتها*" من قبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتم إصدارها من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية في يوليو ٢٠٠٧.

تم تعديل تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٤ والمستندات المرافقة من خلال معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما تم تعديله في سبتمبر ٢٠٠٧).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المحتويات

	الفقرات
تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٤	
"*معيار المحاسبة الدولي ١٩ – القيود على أصول المنافع المحددة: متطلبات الحد الأدنى للتمويل وتفاعلاتها*"	
المراجع	
خلفية	**٣-١**
النطاق	**٥-٤**
القضايا	**٦**
الإجماع	**٢٦-٧**
توفر الرديات أو التخفيضات في المساهمات المستقبلية	**١٧-٧**
تأثير متطلبات الحد الأدنى للتمويل على الفائدة الإقتصادية المتوفرة كتخفيض في المساهمات المستقبلية	**٢٢-١٨**
متى يمكن أن تؤدي متطلبات الحد الأدنى للتمويل إلى إلتزام	**٢٦-٢٣**
تاريخ النفاذ	**٢٧**
التحول	**٢٨**
أمثلة توضيحية	
أساس الإستنتاجات	

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تم تحديد تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٤ "*معيار المحاسبة الدولي ١٩ - القيود على أصول المنافع المحددة، متطلبات الحد الأدنى للتمويل وتفاعلاتها*" في الفقرات ١-٢٨. كما يترافق مع التفسير ١٤ أمثلة توضيحية وأساس إستنتاجات. وتحتوي الفقرات ٢ و٧-١٧ من *مقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على نطاق وصلاحيات التفسيرات*.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٤
"معيار المحاسبة الدولي ١٩-*القيود على أصول المنافع المحددة: متطلبات الحد الأدنى للتمويل وتفاعلاتها*"

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*"
- معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*"
- معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*"

خلفية

١ تحدد الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ قياس أصول المنافع المحددة "بالقيمة الحالية للمنافع الإقتصادية المتوفرة على شكل رديات من الخطة أو تخفيضات في المساهمات المستقبلية للخطة" إضافة الى الأرباح والخسائر غير المعترف بها. وأثيرت الأسئلة حول متى تعتبر الرديات أو التخفيضات في المساهمات المستقبلية متوفرة، وخصوصاً متى يوجد شرط الحد الأدنى للتمويل.

٢ توجد متطلبات الحد الأدنى للتمويل في العديد من البلدان لتعزيز حماية الوعد بمنافع ما بعد التوظيف المقدم إلى الأعضاء التابعين إلى خطة منفعة الموظفين. تشترط تلك المتطلبات في العادة حد أدنى لمبلغ أو مستوى المساهمات التي لا بد من تقديمها للخطة خلال فترة معينة. وعليه، فإن متطلبات الحد الأدنى للتمويل قد تحد من قدرة المنشأة على تخفيض المساهمات المستقبلية.

٣ بالإضافة إلى ذلك، قد تسبب القيود على قياس أصول المنافع المحددة متطلبا مرهقاً للحد الأدنى للتمويل. وبالعادة، لا يؤثر متطلب عمل مساهمات الى خطة ما على قياس أصول أو إلتزامات المنفعة المحددة. وهذا لأن المساهمات، عند دفعها، تصبح أصولاً للخطة وعليه يكون صافي الإلتزام صفر. لكن، قد يؤدي متطلب الحد الأدنى للتمويل الى نشوء إلتزام إذا لم تتوفر المساهمات المطلوبة للمنشأة متى تم دفعها.

النطاق

٤ ينطبق هذا التفسير على كافة المنافع المحددة لما بعد التوظيف وعلى المنافع المحددة طويلة المدى للموظفين.

٥ لغايات هذا التفسير، فإن متطلبات الحد الأدنى للتمويل هي أي متطلبات لتمويل خطة ما بعد التوظيف أو تمويل خطة منفعة محددة طويلة الأجل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القضايا

٦ القضايا التي تم معالجتها في التفسير هي:-

(أ) متى يجب إعتبار الرديات أو التخفيضات في المساهمات المستقبلية متوفرة وفقاً للفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ١٩.

(ب) كيف يمكن لمتطلب الحد الأدنى للتمويل أن يؤثر على توفر التخفيضات في المساهمات المستقبلية.

(ج) متى يؤدي متطلب الحد الأدنى للتمويل إلى نشوء إلتزام.

الإجماع

توفر الرديات أو التخفيضات في المساهمات المستقبلية

٧ على المنشأة أن تقرر توفر الرديات أو التخفيضات في المساهمات المستقبلية وفقاً لشروط وأحكام الخطة وأي متطلبات قانونية في نطاق إختصاص الخطة.

٨ تكون المنفعة الإقتصادية، على شكل رديات أو تخفيضات في المساهمات المستقبلية، متوفرة إذا استطاعت المنشأة تحقيقها في مرحلة ما أثناء عمر الخطة أو عند تسوية إلتزامات الخطة. على وجه الخصوص، قد تكون تلك المنفعة الإقتصادية متوفرة حتى لو لم تتحقق مباشرة في تاريخ الميزانية العمومية.

٩ لا تعتمد المنفعة الإقتصادية المتوفرة على الطريقة التي تنوي بها المنشأة استعمال الفائض. على المنشأة أن تحدد المنفعة الإقتصادية القصوى المتوفرة من الرديات أو التخفيضات في المساهمات المستقبلية أو مجموع كليهما. على المنشأة أن لا تعترف بالمنافع الإقتصادية الناجمة عن الجمع بين الرديات والتخفيضات في المساهمات المستقبلية استنادا على إفتراضات تعتبر مستثناة بصورة مشتركة.

١٠ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١، يجب أن تفصح المنشأة عن معلومات حول المصادر الأساسية للشكوك في التقدير في فترة إعداد التقارير والتي تتمتع بمخاطر جوهرية في التسبب في تعديل مادي على القيمة المسجلة لصافي الأصل أو الإلتزام المعترف به في أصول أو إلتزامات بيان المركز المالي. وقد يشمل هذا الإفصاح عن أية قيود على إمكانية التحقيق الحالية للفائض أو الإفصاح عن الأساس المستخدم في تحديد قيمة المنفعة الإقتصادية المتوفرة.

المنفعة الإقتصادية المتوفرة كرديات

الحق في الرديات

١١ تتوفر الرديات للمنشأة فقط إذا كان لها حق غير مشروط في الرديات:-

(أ) خلال عمر الخطة، دون إفتراض أن إلتزامات الخطة يجب أن تسوى للحصول على الرديات (مثلاً، في بعض نطاقات الإختصاص، قد يكون للمنشأة الحق في الرديات أثناء عمر الخطة بغض النظر عما إذا تم تسوية إلتزامات الخطة)؛ أو

(ب) إفتراض التسوية التدريجية لإلتزامات الخطة مع مرور الوقت حتى يغادر الأعضاء الخطة؛ أو

(ج) إفتراض التسوية التامة لإلتزامات الخطة في حدث واحد (أي كتصفية الخطة).

يمكن أن يوجد حق غير مشروط في الرديات مهما كان مستوى التمويل للخطة في فترة إعداد التقارير.

١٢ إذا كان حق المنشأة في الرديات من الفائض يعتمد على حدوث أو عدم حدوث حدث أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة بشكل غير كامل ضمن نطاق سيطرتها، فلا يكون للمنشأة حق غير مشروط ولا تعترف بالأصل.

قياس المنفعة الإقتصادية

١٣ على المنشأة قياس المنفعة الإقتصادية المتوفرة كرديات على أنها مبلغ الفائض في فترة إعداد التقارير (كونها القيمة العادلة لأصول الخطة مطروحاً منها القيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحددة) التي يحق للمنشأة استلامها كرديات مطروحاً منها أية تكاليف ذات علاقة. على سبيل المثال، إذا كانت الرديات خاضعة لضرائب غير ضريبة الدخل، فعلى المنشأة قياس مبلغ صافي التسديد بعد الضريبة.

١٤ عند قياس مبلغ الرديات المتوفر عند تصفية الخطة (الفقرة ١١(ج))، على المنشأة أن تدرج التكاليف في خطة تسوية إلتزامات الخطة وعمل الرديات. على سبيل المثال، على المنشأة اقتطاع الرسوم المهنية لو كانت مدفوعة من قبل الخطة بدلا من المنشأة، وتكاليف أي أقساط تأمين مطلوبة لتأمين الإلتزام عند التصفية.

١٥ إذا تحدد مبلغ الرديات على أنه المبلغ الكامل أو جزء من الفائض، بدلاً من مبلغ ثابت، فعلى المنشأة عدم القيام بأي تعديل بالنسبة للقيمة الزمنية للمبلغ، حتى لو كانت الرديات متحققة فقط في تاريخ مستقبلي.

المنفعة الإقتصادية المتوفرة كتخفيض في المساهمات

١٦ إذا لم يكن هنالك متطلب حد أدنى للتمويل، فعلى المنشأة أن تحدد المنفعة الإقتصادية المتوفرة كتخفيض في المساهمات المستقبلية بالأقل من:-

(أ) الفائض في الخطة؛ و

(ب) القيمة الحالية لتكلفة الخدمة المستقبلية للمنشأة، أي، استثناء أي جزء من التكلفة المستقبلية التي سيتم تحملها من قبل الموظفين، لكل سنة على مدار اقصر عمر متوقع للخطة والعمر المتوقع للمنشأة.

١٧ على المنشأة أن تحدد تكاليف الخدمة المستقبلية باستعمال فرضيات منسجمة مع تلك المستعملة في تحديد إلتزام المنفعة المحددة ومع الحالة الموجودة في تاريخ فترة إعداد التقارير كما هي محددة في معيار المحاسبة الدولي ١٩. لذلك، على المنشأة أن تفترض عدم وجود تغيير على المنافع التي تقدمها الخطة في المستقبل حتى يتم تعديل الخطة، كما عليها أن تفترض استقرار القوى العاملة في المستقبل إلا إذا كانت المنشأة ملتزمة بشكل واضح في نهاية فترة إعداد التقارير بعمل تخفيض في عدد

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الموظفين الذي تغطيهم الخطة. في الحالة الأخيرة، سيشمل الإفتراض حول القوى العاملة المستقبلية التخفيض. على المنشأة أن تحدد القيمة الحالية لتكلفة الخدمة المستقبلية باستعمال نفس معدل الخصم المستعمل في حساب إلتزام المنفعة المحددة في نهاية فترة إعداد التقارير.

أثر متطلبات الحد الأدنى للتمويل على المنفعة الإقتصادية المتوفرة كتخفيض في المساهمات المستقبلية

١٨ على المنشأة أن تحلل أي متطلبات للحد الأدنى للتمويل في تاريخ معين في المساهمات المطلوبة لتغطية (أ) أي عجز موجود في الخدمة السابقة على أساس الحد الأدنى للتمويل و(ب) الإستحقاق المستقبلي للمنافع.

١٩ لا تؤثر مساهمات تغطية أي عجز موجود على أساس الحد الأدنى للتمويل فيما يتعلق بالخدمات المستلمة فعلاً على المساهمات المستقبلية للخدمة المستقبلية. وقد تؤدي إلى نشوء إلتزام وفقاً للفقرات ٢٣-٢٦.

٢٠ أن كان هنالك متطلب حد أدنى للتمويل للمساهمات المتعلقة بالإستحقاق المستقبلي للمنافع، فعلى المنشأة أن تحدد المنفعة الإقتصادية المتوفرة كتخفيض في المساهمات المستقبلية على أنها القيمة الحالية لما يلي:-

(أ) تكلفة الخدمة المستقبلية المقدرة في كل سنة وفقاً للفقرات ١٦ و١٧ مطروحاً منها.

(ب) مساهمات الحد الأدنى للتمويل المقدرة المطلوبة فيما يتعلق بالإستحقاق المستقبلي للمنافع في تلك السنة.

٢١ على المنشأة أن تحسب مساهمات الحد الأدنى المستقبلية المطلوبة فيما يتعلق بالإستحقاق المستقبلي للمنافع مع الأخذ بعين الإعتبار أثر أي فائض موجود على أساس متطلبات الحد الأدنى للتمويل. على المنشأة أن تستعمل الفرضيات المطلوبة من قبل متطلبات الحد الأدنى للتمويل و، لأي عوامل غير محددة من قبل متطلبات الحد الأدنى للتمويل، إفتراضات منسجمة مع تلك المستعملة في تحديد إلتزام المنفعة المحددة ومع الحالة الموجودة في نهاية فترة إعداد التقارير كما يحددها معيار المحاسبة الدولي ١٩. تشمل عملية الحساب أي تغيرات متوقعة نتيجة دفع المنشأة المساهمات الدنيا المستحقة. لكن، لا تشمل عملية الحساب أثر التغيرات المتوقعة في شروط وأحكام متطلبات الحد الأدنى للتمويل الذي لم يتم تشريعها فعليا أو لم يتفق عليها تعاقديا في نهاية فترة إعداد التقارير.

٢٢ إذا كانت مساهمات الحد الأدنى للتمويل المستقبلية المطلوبة فيما يخص الإستحقاق المستقبلي للمنافع تتخطى تكلفة الخدمة المستقبلية حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩ في أي سنة معينة، فإن القيمة المستقبلية لتلك الزيادة تقلل مبلغ الأصول المتوفرة كتخفيض في المساهمات المستقبلية في نهاية فترة إعداد التقارير. غير أن مبلغ الأصول المتوفرة كتخفيض في المساهمات المستقبلية لا يمكن أن يكون أقل من صفر أبداً.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

متى يؤدي متطلب الحد الأدنى للتمويل الى نشوء إلتزام

٢٣ إذا كان للمنشأة إلتزام بموجب متطلبات الحد الأدنى للتمويل بدفع مساهمات لتغطية عجز موجود على أسس الحد الأدنى للتمويل فيما يتعلق بالخدمات التي جرى استلامها فعلاً، فعلى المنشأة أن تحدد ما إذا كانت المساهمات مستحقة الدفع ستتوفر كرديات أو تخفيضات في المساهمات المستقبلية بعد دفعها في الخطة.

٢٤ إلى الحد الذي تكون فيه المساهمات المستحقة غير متوفرة بعد دفعها في الخطة، على المنشأة الإعتراف بالإلتزام عندما ينشأ الإلتزام. على الإلتزام أن يقلل أصل المنفعة المحددة أو يزيد إلتزام المنفعة المحددة بحيث لا يتم توقع ربح أو خسارة تنتج عن تطبيق الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ عند دفع المساهمات.

٢٥ على المنشأة أن تطبق الفقرة ٥٨أ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ قبل أن تحدد الإلتزام وفقاً للفقرة ٢٤.

٢٦ يجب الإعتراف فوراً بالإلتزام المتعلق بمتطلب الحد الأدنى للتمويل وأي إعادة قياس لاحقة لذلك الإلتزام وفقاً لسياسة المنشأة المعتمدة في الإعتراف بأثر القيد في الفقرة ٥٨ في معيار المحاسبة الدولي ١٩ حول قياس أصل المنفعة الإقتصادية المحددة. على وجه الخصوص:-

(أ) تعترف المنشأة التي تعترف بأثر القيد في الفقرة ٥٨ في الربح أو الخسارة، وفقاً للفقرة ٦١ ز من معيار المحاسبة الدولي ١٩، بالتعديل فوراً في الربح أو الخسارة.

(ب) تعترف المنشأة التي تعترف بأثر القيد في الفقرة ٥٨ في الربح أو الخسارة في بيان الدخل الشامل، وفقاً للفقرة ٩٣ ج من معيار المحاسبة الدولي ١٩، بالتعديل فوراً في بيان الدخل الشامل.

تاريخ النفاذ

٢٧ على المنشأة أن تطبق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ من أو بعد ١ يناير ٢٠٠٨. ويسمح بالتطبيق المبكر.

٢٧أ عدل معيار المحاسبة ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. . وإضافة لذلك، عدل المعيار الفقرة ١٦. ويجب على المنشأة تطبيق هذا التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

التحول

٢٨ على المنشأة أن تطبق هذا التفسير ابتداء من أول فترة تم عرضها في أول بيانات مالية ينطبق عليها التفسير. على المنشأة أن تعترف بأي تعديلات أولية تنشأ عن تطبيق هذا التفسير في الأرباح المستبقاة عند بداية تلك الفترة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأمثلة التوضيحية

ترافق هذه الأمثلة هذا التفسير، لكنها ليست جزء منه.

المثال ١ – أثر متطلبات الحد الأدنى للتمويل عند وجود فائض حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩ وعندما تكون مساهمات الحد الأدنى للتمويل المستحقة قابلة للاسترداد بالكامل إلى المنشأة

مثال١ للمنشأة مستوى تمويلي على أساس متطلبات الحد الأدنى للتمويل (يقاس على أساس مختلف عن ذلك المطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩) بنسبة ٨٢% في الخطة أ. وبموجب متطلبات الحد الأدنى للتمويل، يطلب من المنشأة زيادة مستوى التمويل إلى نسبة ٩٥% فوراً. ونتيجة لذلك، يكون للمنشأة إلتزام قانوني في نهاية فترة إعداد التقارير لتسهم في ٢٠٠ للخطة أ فوراً. تسمح قواعد الخطة بتسديد كامل لأي فائض للمنشأة عند نهاية عمر الخطة. تقديرات نهاية السنة للخطة أ منصوص عليها أدناه:-

القيمة السوقية للأصول	١٢٠٠
القيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحددة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩	(١١٠٠)
الفائض	١٠٠
أصل المنفعة المحددة (قبل إعتبار متطلب الحد الأدنى للتمويل)[أ]	١٠٠

(أ) للتبسيط، يفترض عدم وجود مبالغ غير معترف بها.

تطبيق المتطلبات

مثال٢ تتطلب الفقرة ٢٤ من تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٤ من المنشأة الإعتراف بإلتزام بالحد الذي تكون فيه المساهمات مستحقة الدفع غير متوفرة بالكامل. سوف ترفع دفعة المساهمات بقيمة ٢٠٠ الفائض حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩ من ١٠٠ إلى ٣٠٠. بموجب قواعد الخطة، سيكون هذا المبلغ قابلاً للاسترداد بالكامل إلى المنشأة بدون تكاليف مرتبطة. لذلك، لا يتم الإعتراف بأي إلتزام بالنسبة للإلتزام بدفع المساهمات.

المثال٢- أثر متطلبات الحد الأدنى للتمويل عند وجود عجز حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩ وعندما تكون مساهمات الحد الأدنى للتمويل غير متوفرة بالكامل

مثال٣ للمنشأة مستوى تمويلي على أساس متطلبات الحد الأدنى للتمويل (يقاس على أساس مختلف عن ذلك المطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩) بنسبة ٧٧% في الخطة ب. بموجب متطلبات الحد الأدنى للتمويل، يطلب من المنشأة زيادة مستوى التمويل الى ١٠٠% فوراً. ونتيجةً لذلك، يكون للمنشأة إلتزام قانوني في نهاية فترة إعداد التقارير لتسهم في ٣٠٠ للخطة ب فوراً. تسمح قواعد الخطة بتسديد أقصاه ٦٠% من الفائض حسب معيار المحاسبة الدولي

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٩ إلى المنشأة ولا يسمح للمنشأة بتقليل مساهماتها تحت المستوى المحدد الذي يساوي تكلفة الخدمات حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩. تقديرات نهاية السنة للخطة ب منصوص عليها أدناه:-

القيمة السوقية للأصول	١٠٠٠
القيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحددة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩	(١١٠٠)
العجز	١٠٠
المنفعة المحددة (الإلتزام) (قبل إعتبار متطلب الحد الأدنى للتمويل)[أ]	١٠٠

(أ) للتبسيط، يفترض عدم وجود مبالغ غير معترف بها.

تطبيق المتطلبات

مثال٤ ستغير الدفعة بقيمة ٣٠٠ العجز حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩ من ١٠٠ الى فائض ٢٠٠. ويكون ما نسبته ٦٠% (١٢٠) من قيمة ٢٠٠ مستردة.

مثال٥ لذلك، من مساهمات بقيمة ٣٠٠، تلغي قيمة ١٠٠ العجز حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩ وتكون قيمة ١٢٠ (٦٠% من ٢٠٠) متوفرة كمنفعة إقتصادية. وتكون قيمة ٨٠ المتبقية (٤٠% من ٢٠٠) من المساهمات المدفوعة غير متوفرة للمنشأة.

مثال٦ تتطلب الفقرة ٢٤ من تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٤ من المنشأة الإعتراف بإلتزام بالحد الذي تكون فيه المساهمات الإضافية المستحقة غير متوفرة لها.

مثال٧ لذلك، ترفع المنشأة إلتزام المنفعة المحددة بواقع ٨٠. كما هو مطلوب من الفقرة ٢٦ من تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٤، يتم الإعتراف بقيمة ٨٠ فوراً وفقاً لسياسة المنشأة المعتمدة في الإعتراف بأثر القيد في الفقرة ٥٨ وتعترف المنشأة بصافي إلتزام بقيمة ١٨٠ في بيان المركز المالي. لا يتم الإعتراف بأي إلتزام آخر يتعلق بالإلتزام القانوني بدفع مساهمات بقيمة ٣٠٠.

ملخص

القيمة السوقية للأصول	١٠٠٠
القيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحددة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩	(١١٠٠)
العجز	١٠٠
المنفعة المحددة (الإلتزام) (قبل إعتبار متطلب الحد الأدنى للتمويل)[أ]	(١٠٠)
التعديل المتعلق بمتطلب الحد الأدنى للتمويل	(٨٠)
صافي الإلتزام المعترف به في بيان المركز المالي	(١٨٠)

(أ) للتبسيط، يفترض عدم وجود مبالغ غير معترف بها.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال٨ عندما تدفع المساهمات بقيمة ٣٠٠، فسيكون صافي أصل في بيان المركز المالي بقيمة ١٢٠.

المثال ٣- أثر متطلبات الحد الأدنى للتمويل عندما لا تتوفر المساهمات مستحقة الدفع بالكامل ويكون الأثر على المنفعة الإقتصادية متوفراً كتخفيض في المساهمة المستقبلية

مثال٩ للمنشأة مستوى تمويلي على أساس متطلبات الحد الأدنى للتمويل (يقاس على أساس مختلف عن ذلك المطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩) بنسبة ٩٥% في الخطة ج. بموجب متطلبات الحد الأدنى للتمويل، يطلب من المنشأة زيادة مستوى التمويل الى ١٠٠% على مدار السنوات الثلاث القادمة. والمطلوب من المساهمات تحسين العجز في أسس متطلبات الحد الأدنى للتمويل (العجز) وتغطية الإستحقاقات المستقبلية للمنافع في كل سنة على أساس الحد الأدنى للتمويل.

مثال١٠ للخطة "ج" أيضاً فائض حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩ في نهاية فترة إعداد التقارير المالية بقيمة ٥٠، ولا يمكن استرداده للمنشأة تحت أي ظروف. ولا توجد مبالغ غير معترف بها.

مثال١١ المبالغ الاسمية لمتطلبات المساهمة بالحد الأدنى للتمويل فيما يتعلق بالعجز وتكلفة الخدمة المستقبلية لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ للسنوات الثلاث القادمة منصوص عليه أدناه:-

السنة	إجمالي متطلب الحد الأدنى للمساهمة	المساهمات الدنيا المطلوبة لتحسين العجز	الحد الأدنى من المساهمات المطلوبة لتغطية الإستحقاق المستقبلي
١	١٣٥	١٢٠	١٥
٢	١٢٥	١١٢	١٣
٣	١١٥	١٠٤	١١

تطبيق المتطلبات

مثال١٢ يشمل إلتزام المنشأة الحالي بخصوص الخدمات التي استلمت فعلاً المساهمات المطلوبة لتحسين العجز ولكن لا يشمل المساهمات الدنيا المطلوبة لتغطية الإستحقاق المستقبلي.

مثال١٣ تكون القيمة الحالية لإلتزام المنشأة، الذي يفترض معدل خصم ٦% سنوياً، تقريبا ٣٠٠، محسوبة كما يلي:-

$$١٢٠/(١،٦) + ١١٢/(١،٠٦)^{٢} + ١٠٤/(١،٠٦)^{٣}$$

مثال١٤ عندما تدفع تلك المساهمات في الخطة، سترتفع القيمة الحالية للفائض حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩ (أي القيمة العادلة للأصول مطروحاً منها القيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحددة)، مع وجود أمور أخرى مساوية، من ٥٠ إلى ٣٥٠ (٣٠٠+٥٠).

مثال ١٥ إلا أن الفائض غير مسترد رغم توفر الأصل كتخفيض في المساهمة المستقبلية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مثال١٦ وفقاً للفقرة ٢٠ من تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٤، تكون المنفعة الإقتصادية المتوفرة كتخفيض في المساهمات المستقبلية هي القيمة الحالية لما يلي:-

(أ) تكلفة الخدمة المستقبلية في كل سنة للمنشأة، مطروحاً منها؛ و

(ب) أي متطلبات حد أدنى للمساهمة في التمويل فيما يخص الإستحقاق المستقبلي للمنافع في تلك السنة.

خلال عمر الخطة المتوقع.

مثال١٧ المبالغ المتوفرة كتخفيض في المساهمات المستقبلية منصوص عليها أدناه.

السنة	تكلفة الخدمة حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩	المساهمات الدنيا المطلوبة لتغطية الإستحقاق المستقبلي	المبلغ المتوفر كتخفيض في المساهمة
١	١٣	١٥	(٢)
٢	١٣	١٣	٠
٣	١٣	١١	٢
٤+	١٣	٩	٤

مثال١٨ بإفتراض معدل خصم نسبته ٦%، تكون المنفعة الإقتصادية المتوفرة كتخفيض في المساهمة المستقبلية مساوية لما يلي:-

(٢)(١,٠٦)$^{-١}$ + ٠(١,٠٦)$^{-٢}$ + ٢/(١,٠٦)$^{-٣}$ +٤(١,٠٦)$^{-٤}$ +....+ ٤(١,٠٦)$^{-٥٠}$+ ....= ٥٦.

ويقتصر وفقاً لذلك الأصل المتوفر من التخفيضات في المساهمات المستقبلية على الفقرة ٥٦.

مثال١٩ تقتضي الفقرة ٢٤ من تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٤ من المنشأة الإعتراف بإلتزام الى الحد الذي تكون فيه المساهمات الإضافية مستحقة الدفع غير متوفرة بالكامل. لذلك، تقلل المنشأة أصل المنفعة المحددة بواقع ٢٩٤ (٥٠+٣٠٠-٥٦).

مثال٢٠ كما هو مطلوب في الفقرة ٢٦ من تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٤، تكون قيمة ٢٩٤ معترف بها مباشرة وفقاً للسياسة المعتمدة في المنشأة للإعتراف بأثر القيد في الفقرة ٥٨ وتعترف المنشأة بصافي إلتزام بقيمة ٢٤٤ في بيان المركز المالي. ولا يتم الإعتراف بأي إلتزام آخر فيما يخص إلتزام لعمل مساهمات لتمويل عجز الحد الأدنى للتمويل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملخص

الفائض	٥٠
أصل المنفعة المحددة (قبل إعتبار متطلب الحد الأدنى للتمويل)	٥٠
تعديل يخص متطلب الحد الأدنى للتمويل	(٢٩٤)
صافي الإلتزام المعترف به في بيان المركز المالي [أ]	(٢٤٤)

(أ) للتبسيط، يفترض عدم وجود مبالغ غير معترف بها.

مثال٢١ عندما تدفع مساهمات بقيمة ٣٠٠ في الخطة، يصبح صافي أصل المعترف به في بيان المركز المالي ٥٦ (٣٠٠-٢٤٤).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات حول
تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٤

يرافق أساس الإستنتاج هذا التفسير، لكنه ليست جزء منه.

تم تحديد النص الأصلي ليعكس التعديلات الحاصلة على معيار المحاسبة الدولي ١"عرض البيانات المالية" في عام ٢٠٠٧، تم وضع خط تحت النص الجديد وخط في منتصف النص المحذوف.

إستنتاج١ يلخص أساس الإستنتاج هذا إعتبارات تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٤ في التوصل الى إجماع. وأعطى أعضاء تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المختلفون أهمية أكبر لبعض العوامل من غيرها.

إستنتاج٢ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الممارسة تختلف بشكل كبير فيما يتعلق بمعاملة أثر متطلبات الحد الأدنى للتمويل على القيد الوارد في الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*" على مبلغ أصل المنفعة المحددة. لذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إدراج هذه المسالة في جدول أعمالها. وعند دراسة القضية، أيضاً أصبحت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مدركة للحاجة إلى إرشادات عامة حول تحديد القيد على قياس أصل المنفعة المحددة والى إرشادات حول متى يجعل هذا القيد متطلبات الحد الأدنى للتمويل أمراً مرهقاً.

إستنتاج٣ نشرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مسودة ١٩"*لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ سقف الأصول: توفر المنافع الإقتصادية المتوفرة ومتطلبات الحد الأدنى للتمويل*" في أغسطس ٢٠٠٦. وردا على ذلك، تلقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٤٨ تعليقاً.

تعريف متطلبات الحد الأدنى للتمويل

إستنتاج٤ أشارت المسودة ١٩ إلى متطلبات الحد الأدنى للتمويل القانونية أو التعاقدية. وطلب المجاوبون على المسودة ١٩ إرشاداً إضافياً حول ما يشكل متطلب الحد الأدنى للتمويل. قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إيضاح أنه ولغايات التفسير، فإن متطلب الحد الأدنى للتمويل هو أي متطلب يفرض على المنشأة تقديم مساهمات لتمويل خطة منفعة محددة لما بعد التوظيف أو خطة منفعة محددة طويلة الأجل.

التفاعل بين معيار المحاسبة الدولي ١٩ ومتطلبات الحد الأدنى للتمويل

إستنتاج٥ لا تؤثر متطلبات التمويل عادة على محاسبة خطة ما بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩. لكن الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ تحدد مبلغ أصل المنفعة المحددة بالمنفعة الإقتصادية المتوفرة بالإضافة إلى المبالغ غير المعترف بها. للتفاعل بين متطلب الحد الأدنى للتمويل أو خطة منفعة محددة طويلة الأجل أثران محتملان:-

(أ) قد يعمل متطلب الحد الأدنى للتمويل على تقييد المنافع الإقتصادية المتوفرة كتخفيض في المساهمات المستقبلية، و

(ب) قد يجعل هذا التقييد متطلب الحد الأدنى للتمويل أمراً مرهقاً لأن المساهمات مستحقة الدفع بموجب المتطلب فيما يتعلق بالخدمات التي تم استلامها فعلاً قد لا تكون متوفرة حال دفعها، سواء كرديات أو كتخفيض في المساهمات المستقبلية.

إستنتاج٦ أثارت هذه التأثيرات أسئلة عامة عن توفر المنافع الإقتصادية على شكل رديات أو تخفيضات في المساهمات المستقبلية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

متوفر المنفعة الإقتصادية

إستنتاج٧ تقتصر إحدى وجهات النظر الخاصة بمصطلح "متوفر" المنفعة الإقتصادية بمبلغ قابل للتحقيق فوراً في نهاية فترة إعداد التقارير.

إستنتاج٨ عارضت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وجهة النظر هذه. يعرف إطار العمل الأصل على انه مصدر "يتوقع أن تتدفق منه منافع إقتصادية مستقبلية على المنشأة". لذلك، ليس من الضروري للمنفعة الإقتصادية أن تكون قابلة للتحقق فوراً. في الواقع، لا يمكن أن يكون تخفيض المساهمات المستقبلية أمراً قابلاً للتحقق فوراً.

إستنتاج٩ إستنتجت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن الرديات أو التخفيضات في المساهمات المستقبلية تعتبر متوفرة إذا كان من الممكن تحقيقها في مرحلة ما من عمر الخطة أو عند تسوية إلتزام الخطة. ودعم المجاوبون على المسودة ١٩ هذا الإستنتاج بشكل كبير.

إستنتاج١٠ من ضمن الردود على المسودة ١٩، قال البعض أن المنشأة قد تتوقع استعمال الفائض في إعطاء منافع محسنة. آخرون وأشار أخرونا إلى أن الخسائر المستقبلية الإكتوارية قد تخفض أو تلغي الفائض. وفي كلا الحالتين لن يكون ثمة رديات أو تخفيضات في المساهمات المستقبلية. وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن وجود أصل في نهاية فترة إعداد التقارير المالية ~~تاريخ إعداد الميزانية العمومية~~ يعتمد على ما إذا كانت المنشأة تتمتع بحق الحصول على رديات أو تخفيضات في المساهمات المستقبلية. ولا يتأثر وجود الأصل في ذلك التاريخ بالتغيرات المستقبلية المحتملة على مبلغ الفائض. وإذا حصلت أحداث مستقبلية وغيرت مبلغ الفائض، فيتم الإعتراف بآثارها عند حدوثها. وبناء عليه، إذا قررت المنشأة تحسين المنافع، أو خفضت الخسائر المستقبلية في الخطة من الفائض، فيتم الإعتراف بالعواقب عند اتخاذ قرار أو عند حدوث خسائر. وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن مثل تلك الأحداث في الفترات المستقبلية لا تؤثر على وجود أو قياس الأصل في نهاية فترة إعداد التقارير المالية ~~تاريخ إعداد الميزانية العمومية~~.

الأصل المتوفر كرديات الفائض

إستنتاج١١ لاحظت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن استرداد الفائض يمكن أن يتم الحصول عليه بثلاث طرق:-

(أ) أثناء عمر الخطة، بدون إفتراض أن إلتزامات الخطة يجب تسويتها من أجل الحصول على الرديات (مثالاً، في بعض نطاقات الإختصاص، قد يكون للمنشأة الحق في الرديات أثناء عمر الخطة، بغض النظر عن تسوية إلتزامات الخطة)؛ أو

(ب) بإفتراض التسوية التدريجية لإلتزامات الخطة مع مرور الوقت حتى يغادر كل الأعضاء الخطة؛ أو

(ج) إفتراض تسوية كاملة لإلتزامات الخطة في حدث واحد (كتصفية الخطة).

إستنتاج١٢ استنتجت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه ينبغي دراسة الطرق الثلاثة في تحديد ما إذا كانت المنفعة الإقتصادية متوفرة للمنشأة. وأثار بعض المجاوبين على المسودة ١٩ أسئلة حول متى تسيطر المنشأة على الأصل الناشئ من توفر الرديات، خاصة إن كانت الرديات متوفرة فقط إذا أعطى طرف ثالث موافقته (على سبيل المثال الأمناء على الخطة).

استنتجت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن المنشأة تسيطر على الأصل فقط لو كان لها حق غير مشروط في الرديات. وإذا كان ذلك الحق يعتمد على إجراءات من طرف ثالث، فلن يكون للمنشأة حق غير مشروط.

إستنتاج١٣ إذا تم تسوية إلتزامات الخطة من خلال التصفية الفوري، قد تكون التكاليف المصاحبة بالتصفية كبيرة. وقد يكون أحد أسباب ذلك أنه من المتوقع أن تكون تكلفة المعاشات السنوية المتوفرة في السوق أعلى بكثير من تلك المتضمنة في معيار المحاسبة الدولي ١٩. تشمل التكاليف الأخرى الرسوم القانونية والرسوم المهنية الأخرى المتوقع تكبدها أثناء عملية التصفية. وعليه، قد لا تكون الخطة ذات فائض الواضح قادرة على استرجاع أي من ذلك الفائض عند التصفية.

إستنتاج١٤ لاحظت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن الفائض المتوفر ينبغي أن يقاس بالمبلغ الذي يمكن أن تستلمه المنشأة من الخطة. قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية انه وعند تحديد مبلغ الرديات المتوفر عند تصفية الخطة، يجب اقتطاع المبلغ التكلفة المصاحبة للتسوية والرديات إذا تم دفعه من الخطة.

إستنتاج١٥ لاحظت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ان تكاليف تسوية إلتزام الخطة يعتمد على حقائق وظروف الخطة وقررت عدم إصدار أي إرشادآت معينة في هذا المجال.

إستنتاج١٦ لاحظت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك أن القيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحددة والقيمة العادلة للأصول يقاسان على أساس القيمة الحالية، وعليه يؤخذ في الإعتبار توقيت التدفقات النقدية المستقبلية. واستنتجت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية انه ليس هنالك حاجة لعمل تعديلات إضافية على القيمة الزمنية للمال عند قياس مبلغ الرديات المحدد كمبلغ كامل أو كجزء من الفائض القابل للتحقق مستقبلاً.

الأصل المتوفر على شكل تخفيض في المساهمة المستقبلية

إستنتاج١٧ قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن مبلغ تخفيض المساهمة المتوفر للمنشأة ينبغي أن يقاس بالإشارة إلى المبلغ كان سيطلب من المنشأة دفعه لو لم يكن ثمة فائض. استنتجت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن ذلك متمثل بالتكلفة على المنشأة ذات الفوائد المستحقة في الخطة، وبكلمات أخرى عبر تكلفة الخدمة المستقبلية حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩. دعم المجاوبون هذا الإستنتاج بشدة.

إستنتاج١٨ عندما أثيرت مسالة توفر التخفيضات في المساهمات المستقبلية لأول مرة مع لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، عبر البعض عن وجهة النظر بأن على المنشأة الإعتراف بالأصل فقط بالحد الذي توجد فيه إتفاقية رسمية بين الأمناء والمنشأة تحدد مساهمات مستحقة الدفع بأقل من تكلفة الخدمة حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩. عارضت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وجهة النظر تلك، وبدلا من ذلك استنتجت انه يحق للمنشأة أن تفترض، عموماً، أنه لن يطلب منها عمل مساهمات للخطة من أجل المحافظة على فائض وبالتالي ستكون قادرة على تخفيض المساهمات لو كان للخطة فائضاً. (تم مناقشة آثار متطلبات الحد الأدنى للتمويل على هذا الإفتراض أدناه).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج١٩ درست لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الإفتراضات التي تتضمن حساب تكلفة الخدمة المستقبلية. فيما يتعلق بمعدل الخصم، يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ قياس القيمة الحالية لتخفيض المساهمة المستقبلية ليقوم على نفس معدل الخصم كما في ذلك المستعمل في تحديد القيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحددة.

إستنتاج٢٠ درست لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كانت الفترة التي تحسب خلالها تخفيضات المساهمات يجب أن تقتصر على عمر العمل المستقبلي المتوقع للعضوية الفاعلة. اختلفت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع وجهة النظر تلك. وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المنشأة قادرة على إشتقاق منفعة إقتصادية من التخفيض في المساهمات تتجاوز تلك الفترة. كما أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن زيادة فترة الحساب له أثر متناقص على التغيرات المتزايدة على الأصل لأن التخفيضات في المساهمات مخصومة الى القيمة الحالية. وبالتالي، بالنسبة للخطط ذات الفائض الكبير وعدم احتمال استلام الرديات، سيكون الأصل المتوفر مقيد حتى لو كانت فترة الحساب ممتدة بصورة تتجاوز عمر العمل المستقبلي المتوقع للعضوية الفاعلة إلى عمر الخطة المتوقع. وينسجم هذا الأمر مع الفقرة ٧٧ من أساس الإستنتاج في معيار المحاسبة الدولي ١٩، والذي ينص على أن " القيد [على قياس أصل المنفعة المحددة] من المحتمل أن يدخل حيز التنفيذ فقط حيث..... تكون الخطة ناضجة بالكامل ولها فائض كبير جداً بحيث يكون كبيراً بما فيه الكفاية للتخلص من كافة المساهمات المستقبلية ولا يمكن إعادته الى المنشأة (تم إضافة التشديد على هذه النقطة). إذا تم تحديد التخفيض في المساهمة فقط بالنظر إلى فترة عمر العمل المستقبلي المتوقع للعضوية الفاعلة، فإن القيد على قياس أصل المنفعة المحددة يصبح نافذا بشكل أكثر تكرارا.

إستنتاج٢١ ساند معظم المجاوبون على المسودة ١٩ وجهة النظر هذه. الا أن البعض قال أن الفترة ينبغي أن تكون الأقصر من بين في العمر المتوقع للخطة والعمر المتوقع للمنشأة. ووافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن المنشأة غير قادرة على إشتقاق منافع إقتصادية من تخفيض المساهمات بما يتجاوز عمرها المتوقع وقد قامت بتعديل التفسير بناء على ذلك.

إستنتاج٢٢ بعد ذلك، درست لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما هي الإفتراضات التي ينبغي وضعها بشأن القوى العاملة المستقبلية. اقترحت المسودة ١٩ أنه ينبغي أن تنسجم الإفتراضات الخاصة بالمجال الديموغرافي للقوى العاملة المستقبلية مع الإفتراضات التي تتضمن حساب القيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحددة في نهاية فترة إعداد التقارير ~~تاريخ الميزانية العمومية~~. لاحظ بعض المجاوبين أن حساب تكاليف الخدمات للفترات المستقبلية يتطلب إفتراضات غير مطلوبة لحساب إلتزام المنفعة المحددة. على وجه الخصوص، لا تشمل الإفتراضات التي تتضمن القيمة الحالية لحساب إلتزام المنفعة المحددة إفتراضاً صريحاً للداخلين الجدد.

إستنتاج٢٣ وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن هذه هي الحالة. وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الإفتراضات مطلوبة فيما يتعلق بحجم القوى العاملة المستقبلية والمنافع المستقبلية التي تقدمها الخطة. وقررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية انه ينبغي أن تستند تكلفة الخدمات المستقبلية على الحالة القائمة في نهاية فترة إعداد التقارير ~~تاريخ الميزانية العمومية~~ المحددة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٩. لذلك، ينبغي عدم توقع زيادات في حجم القوى العاملة أو المنافع المقدمة من قبل الخطة. ينبغي إدراج التخفيضات في حجم القوى العاملة أو المنافع في إفتراضات تكلفة الخدمة المستقبلية في نفس الوقت الذي يتم معاملتها فيه على أنها تقليصات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٩.

أثر متطلبات الحد الأدنى للتمويل على المنفعة الإقتصادية المتوفرة كرديات

إستنتاج٢٤ درست لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كان متطلب الحد الأدنى للتمويل لعمل مساهمات الى الخطة النافذة في نهاية فترة إعداد التقارير ~~تاريخ الميزانية العمومية~~ من شأنه أن يقيد مدى توفر رديات الفائض. وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى وجود إفتراض ضمني في معيار المحاسبة الدولي ١٩ بأن الإفتراضات المحددة تمثل أفضل تقدير للناتج النهائي للخطة من الناحية الإقتصادية، في حين يعتبر عمل مساهمات إضافية غالباً طريقة ذكية مصممة لتضمين هامش مخاطرة للظروف المعاكسة. بالإضافة لذلك، عندما لا يعود هناك أعضاء في الخطة، فلن يكون لمتطلبات الحد الأدنى للتمويل أي أثر. وهذا من شأنه ان يترك الفائض حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩ متوفراً. وبالمقدار الذي تتمتع فيه المنشأة بحق في هذا الفائض النهائي، سيكون الفائض حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩ متوفراً للمنشأة، بغض النظر عن قيود الحد الأدنى للتمويل النافذة في نهاية فترة إعداد التقارير ~~تاريخ الميزانية العمومية~~. لذلك إستنتجت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن وجود متطلبات الحد الأدنى للتمويل قد يؤثر على توقيت الرديات لكنه لا يؤثر على ما إذا كانت متوفرة في النهاية للمنشأة.

أثر متطلب الحد الأدنى للتمويل على المنفعة الإقتصادية المتوفرة كتخفيض في المساهمات المستقبلية

إستنتاج٢٥ يمكن تحليل متطلبات الحد الأدنى للتمويل الخاصة بالمنشأة في فترة معينة، في المساهمات المطلوبة لتغطية (أ) عجز موجود عن خدمة سابقة على أساس الحد الأدنى للتمويل و(ب) إستحقاقات المنافع المستقبلية.

إستنتاج٢٦ قد تؤدي المساهمات المطلوبة لتغطية عجز موجود إلى نشوء إلتزام، كما هو مذكور في الفقرات إستنتاج ٣١- إستنتاج ٣٧ أدناه، لكنها لا تؤثر على توفر التخفيض في المساهمات المستقبلية لخدمة مستقبلية.

إستنتاج٢٧ بالمقابل، لا تولد المتطلبات المساهمات المستقبلية فيما يتعلق بالخدمة المستقبلية إلتزامات إضافية في نهاية فترة إعداد التقارير ~~تاريخ الميزانية العمومية~~ لأنها لا تمت بصلة الى الخدمات السابقة التي استلمتها المنشأة. لكنها قد تقلل المدى الذي تستطيع المنشأة فيه الإستفادة من التخفيض في المساهمات المستقبلية. لذلك، قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن الأصل المتوفر من تخفيض المساهمة ينبغي أن يحسب على أنها القيمة الحالية لتكلفة الخدمات المستقبلية حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩ مطروحاً منها متطلبات الحد الأدنى للمساهمة في التمويل فيما يتعلق بالخدمة المستقبلية في كل سنة.

إستنتاج٢٨ إذا كانت متطلبات المساهمة في الحد الأدنى للتمويل أكبر من تكلفة الخدمات المستقبلية حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩ بشكل ثابت، فربما يعتقد أن ذلك الحساب يتضمن وجود إلتزام. لكن، كما هو مشار إليه أعلاه، ليس ثمة إلتزام على المنشأة في نهاية فترة إعداد التقارير ~~تاريخ الميزانية العمومية~~ فيما يخص متطلبات الحد الأدنى للتمويل التي ترتبط بالخدمة المستقبلية. ويمكن أن تكون المنفعة الإقتصادية المتوفرة من التخفيض في المساهمات المستقبلية صفراً، ولكن لن تكون مبلغاً سلبياً.

إستنتاج٢٩ دعم المجاوبون هذه الإستنتاجات بشدة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

إستنتاج٣٠ لاحظت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن التغيرات المستقبلية على التنظيمات الخاصة بمتطلبات الحد الأدنى للتمويل ربما تؤثر على الفائض المتوفر. لكن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قررت، حيث أن الخدمات المستقبلية تحددت على أساس الموقف القائم في نهاية فترة إعداد التقارير ~~تاريخ الميزانية العمومية~~، كذلك ينبغي أن يكون أثر متطلبات الحد الأدنى للتمويل. واستنتجت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية انه عند تحديد مبلغ أصل ما قد يكون متوفراً كتخفيض في المساهمات المستقبلية، فعلى المنشأة أن لا تنظر في ما إذا كان متطلب الحد الأدنى للتمويل قد يتغير في المستقبل. ودعم المجاوبون هذه الإستنتاجات بشدة.

متطلبات الحد الأدنى للتمويل المرهقة

إستنتاج٣١ تخلق متطلبات الحد الأدنى لتمويل المساهمات لتغطية الحد الأدنى من العجز التمويلي القائم إلتزاماً للمنشأة في نهاية فترة إعداد التقارير ~~تاريخ الميزانية العمومية~~ لأنها ترتبط بالخدمة السابقة. وبغض النظر عن ذلك، لا تؤثر تلك المتطلبات عادة على قياس أصل أو إلتزام المنفعة المحددة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩. هذه لأن المساهمات، حالما تدفع، تصبح أصول خطة وصافي الإلتزام الإضافي لمتطلب التمويل يصبح صفراً. إلا أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لاحظت أن القيد على قياس أصل المنفعة المحددة في الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ ربما يجعل إلتزام التمويل أمراً مرهقاً، كما يلي.

إستنتاج٣٢ إذا التزمت المنشأة بتقديم مساهمات ولم يتوفر بعض أو كل تلك المساهمات بعد ذلك كمنفعة إقتصادية، فإن النتيجة تكون انه عندما تدفع المساهمات فإن المنشأة لن تكون قادرة على الإعتراف بالأصل إلى ذلك الحد. لكن الخسارة الناجمة للمنشأة لا تنشئ على دفعات المساهمات ولكن في وقت مبكر، في وقت نشوء إلتزام الدفع.

إستنتاج٣٣ لذلك، استنتجت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه عندما يكون للمنشأة إلتزام بموجب متطلبات الحد الأدنى للتمويل بتقديم مساهمات إضافية الى الخطة فيما يخص الخدمات التي تم استلامها فعلاً، فينبغي على المنشأة تخفيض الأصل في نهاية فترة إعداد التقارير ~~تاريخ الميزانية العمومية~~ أو زيادة الإلتزام المعترف به في بيان المركز المالي إلى درجة عدم توفر متطلبات التمويل مستحقة الدفع إلى الخطة لدى المنشأة سواء كردديات أو تخفيض في المساهمات المستقبلية.

إستنتاج٣٤ دعم المجاوبون على المسودة ١٩ هذا الإستنتاج. لكن بعضهم تساءل ما إذا وسعت مسودة التفسيرات نطاق التطبيق الوارد في الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ كثيراً. وقالوا أنه ينبغي تطبيقها فقط عندما يكون للمنشأة أصل منفعة محددة. وتحديدا، ينبغي عدم استعمالها لتصنيف متطلب التمويل على أنه مرهق، وأنه بالتالي يخلق إلتزاماً إضافياً ليتم الإعتراف بصورة تتجاوز الإلتزام الناشئ عن متطلبات أخرى لمعيار المحاسبة الدولي ١٩. اتفق آخرون على أن مثل هذا الإلتزام موجود، ولكن تساءلوا عما إذا كان يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٩ وليس معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*".

إستنتاج٣٥ لم توافق لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن التفسير يوسع نطاق تطبيق متطلبات الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ١٩. بدلاً من ذلك، فإنه يطبق المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ المتعلقة بالعقود المرهقة في سياق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٩، بما في ذلك الفقرة ٥٨. وحول سؤال ما إذا كان الإلتزام يقع ضمن نطاق

معيار المحاسبة الدولي ١٩ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٧، لاحظت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن منافع الموظف مستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧. لذلك أكدت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن التفاعل الخاص بمتطلبات الحد الأدنى للتمويل والقيد على قياس أصل المنفعة المحددة قد ينتج عنه تخفيض في أصل المنفعة المحددة أو زيادة في إلتزام المنفعة المحددة.

إستنتاج٣٦ كما ناقشت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما إذا كان ينبغي الإعتراف بالإلتزام فيما يتعلق بمتطلبات الحد الأدنى للتمويل وأثر أي إعادة قياس لاحقة مباشرةً في الربح أو الخسارة أو ما إذا كان ينبغي أن تكون مؤهلة لخيارات الإعتراف المؤجل أو الإعتراف خارج الربح أو الخسارة التي يحددها معيار المحاسبة الدولي ١٩ للأرباح والخسائر الإكتورية. وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الإلتزام المتعلق بمتطلبات الحد الأدنى للتمويل ينشئ فقط بسبب القيد على قياس أصل في ~~الميزانية العمومية~~ المعترف به في بيان المركز المالي بموجب الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ١٩. بالإضافة لذلك، ينبغي معالجة كل العواقب في الفقرة ٥٨ بشكل منسجم.

إستنتاج٣٧ لذلك، إستنتجت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن أي إلتزام يتعلق بمتطلبات الحد الأدنى للتمويل وأثر أي إعادة قياس لاحق ينبغي الإعتراف به فوراً وفقاً للفقرة ٦١ ز أو ٩٣ ج من معيار المحاسبة الدولي ١٩. وينسجم هذا مع الإعتراف مع التعديلات الأخرى على صافي الأصل في ~~الميزانية العمومية~~ المعترف به في بيان المركز المالي بموجب الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ١٩. وافق المجاوبون على هذا المتطلب بشكل كبير.

الأحكام الانتقالية

إستنتاج٣٨ في المسودة ١٩، إقترحت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تطبيق تفسيرات المسودة بأثر رجعي. تطلبت تفسيرات المسودة الإعتراف الفوري بجميع التعديلات المتعلقة بمتطلبات الحد الأدنى للتمويل. لذلك قالت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن التطبيق بأثر رجعي سيكون بسيطاً.

إستنتاج٣٩ أشار المجاوبون على المسودة ١٩ إلى أن الفقرة ٥٨أ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ تتسبب في وجود قيد على أصل المنفعة المحددة بشكل يؤثر على الإعتراف المؤجل بالأرباح والخسائر الإكتوارية. إن التطبيق الرجعي للتفسير قد يغير مبلغ ذلك القيد لفترات سابقة، وبالتالي فإنه يغير الإعتراف المؤجل بالأرباح والخسائر الإكتوارية. وسيكون حساب هذه المبالغ المعدلة رجعياً طوال عمر الخطة أمراً مكلفاً وذا فائدة ضئيلة لمستخدمي البيانات المالية.

إستنتاج٤٠ إتفقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع وجهة النظر هذه. وعليه عدلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأحكام الإنتقالية بحيث يتم تطبيق تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٤ فقط إعتباراً من بداية أول فترة التي تم عرضها في البيانات المالية عن الفترات السنوية ابتداء من أو بعد تاريخ النفاذ.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملخص التغيرات عن المسودة ١٩

إستنتاج٤١ تم تغير التفسير في المجالات الهامة التالية منذ عرضه للتعليق كمسودة ١٩:-

(أ) تم إيضاح مسألة متى تسيطر المنشأة على أصل ناشئ من توفر الرديات (فقرات إستنتاج ١٠ وإستنتاج ١٢)؛

(ب) تم إيضاح المتطلبات التي تتعلق بإفتراضات تتضمن قياس التخفيض في المساهمات المستقبلية، (فقرات إستنتاج ٢٢ وإستنتاج ٢٣)؛ و

(ج) تم تغيير المتطلبات الإنتقالية من تطبيق رجعي الى تطبيق من بداية أول فترة تم عرضها في أول بيانات مالية ينطبق عليها التفسير (فقرات إستنتاج ٣٨ – إستنتاج ٤٠).

التفسير– ٧

إدخال عملة اليورو

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناتجة من المعايير الصادرة في ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم تطوير تفسير اللجنة الدائمة ٧ "*إدخال اليورو*" من قبل لجنة التفسيرات الدائمة في مايو ١٩٩٨.

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

وقد تم تعديل تفسير اللجنة الدائمة ٧ وأساسات الإستنتاجات المرافقة به من خلال المعايير الدولي لإعداد التقارير المالية التالية:-

- معيار المحاسبة ٢١ "*آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*" (كما هو معدل في ديسمبر ٢٠٠٣).
- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧)
- معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" (كما معدل في يناير ٢٠٠٨).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير-٧ *إدخال عملة اليورو* (SIC-٧) مبين في الفقرات ٣ و٤. إن التفسير-٧ مصاحب لأساس الإستنتاج. نطاق وسلطة للتفسيرات مبينة في الفقرة ٢ والفقرات ٧-١٧ *لمقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير– ٧

إدخال عملة اليورو

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ١"عرض البيانات المالية" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٧)
- معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*
- معيار المحاسبة الدولي١٠ *"الأحداث بعد فترة إعداد التقارير"* (كما هو معدل في ٢٠٠٣).
- معيار الحاسبة الدولي ٢١ *"آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"* (كما هو معدل في ٢٠٠٣).
- معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"* (كما هو معدل عام ٢٠٠٨)

المسألة الخلافية

١ إبتداء من ١ يناير ١٩٩٩، وهو البداية الفعلية للإتحاد الإقتصادي والنقدي، ستصبح اليورو عملة مستقلة بذاتها، وستحدد أسعار التحويل بين اليورو والعملات الوطنية المشاركة بشكل غير قابل للنقض. أي تلغى مخاطر لفروقات الصرف اللاحقة المتعلقة بهذه العملات إبتداءاً من هذا التاريخ مع إستمرار ذلك.

٢ المسألة الخلافية هي تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢١ على الإنتقال من العملات الوطنية للدول الأعضاء المشاركة في الإتحاد الأوروبي الى اليورو ("الإنتقال").

الإجمـ ـاع

٣ يجب تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢١ فيما يتعلق بترجمة عمليات العملات الأجنبية والبيانات المالية للعمليات الأجنبية بشكل صارم على الإنتقال. وينطبق نفس الأساس المنطقي على تحديد أسعار الصرف عندما تنضم الدول الى الإتحاد الإقتصادي والنقدي في مراحل لاحقة.

٤ يعني هذا بشكل خاص، ما يلي:-

(أ) يجب أن تستمر ترجمة الأصول والإلتزامات النقدية بالعملة الأجنبية الناجمة من العمليات الى عملة التقارير بسعر الإغلاق. ويجب الإعتراف بأية فروقات ناجمة في الصرف على أنها دخل أو مصروف فوراً، فيما عدا أنه يجب أن يستمر المشروع في تطبيق سياسته المحاسبية الحالية على مكاسب وخسائر الصرف المتعلقة بعقود الصرف الأجنبي المستخدمة لتحوط مخاطرة الصرف في العمليات أو الإلتزامات المستقبلية (تحوطات توقعية)؛

(ب) فروقات الصرف المتراكمة المتعلقة بترجمة البيانات المالية للوحدات الأجنبية يتم الإعتراف بها في بيان الدخل الشامل الآخر ويجب تجميعها في حقوق ملكية، ويجب إعادة تصنيفها من حقوق ملكية الى ربح أو خسارة فقط عند التصرف أو التصرف جزئياً في صافي الإستثمار في المنشأة الأجنبية؛

و

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) يجب عدم إدخال فروقات الصرف الناتجة من ترجمة الإلتزامات التي هي بالعملات المشاركة في المبلغ المسجل للأصول ذات العلاقة.

أساس الإستنتاجات

[إن النص الأصلي موضح بإشارة ليعكس مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٢١ عام ٢٠٠٣ ومعيار المحاسبة الدولي ١ عام ٢٠٠٧ والتعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٢٧ عام ٢٠٠٨: النص الجديد وضع تحته خط، والنص الملغي وضع خلاله خط]

٥ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢١– الفقرة ٢٣~~١١~~(أ) التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية (كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ٢١– الفقرة٨ ~~٧~~) باستخدام سعر الإقفال في ~~تاريخ كل ميزانية عمومية~~ في نهاية كل فترة إعداد تقارير، وحسب معيار المحاسبة الدولي ٢١– الفقرة ٢٨~~١٥~~ يجب بشكل عام الإعتراف بفروقات الصرف الناتجة من ترجمة البنود النقدية على انها دخل أو مصروفات في الفترة التي تنشأ فيها، والبداية الفعالة للإتحاد الإقتصادي والنقدي بعد ~~تاريخ الميزانية العمومية~~ فترة إعداد التقارير لا تغير من تطبيق هذه المتطلبات في ~~تاريخ الميزانية العمومية~~ نهاية فترة إعداد التقارير، وبموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠ الفقرة ١٠[*] ~~٢٨~~ ليس من المهم ما اذا كان سعر الإقفال يمكن أن يتقلب ام لا بعد ~~تاريخ الميزانية العمومية~~ فترة إعداد التقارير.

٦ يبين معيار المحاسبة الدولي ٢١ – الفقرة ~~١٤~~ ٥ أن المعيار ~~لا يتناول~~ يطبق على محاسبة التحوط ~~فيما عدا طروف محددة~~، وعلى ذلك لا يتناول هذا التفسير كيف تجب محاسبة تحوطات العملة الأجنبية، ويسمح معيار المحاسبة الدولي ٨ – الفقرة ~~٤٢~~ بهذا التغير في السياسة المحاسبية فقط اذا كان سينجم عن التغير عرض افضل للأحداث أو العمليات، والبدء الفعال للإتحاد الإقتصادي والنقدي بحد ذاته لا يبرر تغييراً في السياسة المحاسبية الموضوعة المتعلقة بالتحوطات ~~التوقعية~~ العمليات المتوقعة لأن الإنتقال لا يؤثر على الأساس الإقتصادي المنطقي لهذه التحوطات[†]. وعلى ذلك، يجب أن لا يغير الإنتقال السياسة المحاسبية حيث أن المكاسب والخسائر من الأدوات المالية المستخدمة كتحوطات ~~توقعية~~ عمليات متوقعة ~~مؤجلة حالياً~~ يتم الإفصاح بها مبدئياً في ~~حقوق الملكية~~ الدخل الشامل الآخر وتقارن بالدخل أو المصروف المتعلق بذلك في فترة مستقبلية.

٧ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢١ الفقرة ٤٨ ~~٣٧~~ الإعتراف بالمبلغ التراكمي لفروقات الصرف المتعلقة بترجمة البيانات المالية لعملية ~~منشأة~~ أجنبية والتي تم ~~تأجيلها في حقوق الملكية~~ الإعتراف بها في بيان الدخل الشامل الآخر وتراكمت في مكون منفصل لحقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ الفقرة ~~١٧ أو ١٩ أو ٣٠~~ ٣٢ أو ٣٩ (ج) ليتم ~~الإعتراف بها كدخل أو مصروفات~~ إعادة تصنيفها من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة في نفس الفترة التي تم فيها الإعتراف بالكسب أو الخسارة عند التصرف أو التصرف الجزئي بالعملية ~~المنشأة~~ الأجنبية. ولا تبرر حقيقة أن المبلغ التراكمي لفروقات الصرف سيكون ثابتاً بموجب الإتحاد الإقتصادي والنقدي الإعتراف المباشر به كدخل أو مصروفات ~~بما أن~~ لأن صياغة ومنطق معيار المحاسبة الدولي ٢١الفقرة ٤٨ ~~٣٨~~ تمنع هذه المعاملة.

---

[*] ~~معيار المحاسبة الدولي ١٠ (المعدل عام ١٩٩٩) الفقرة ٢٠ تتضمن نفس المتطلبات .~~

[†] أصبحت محاسبة التحوطات الآن مشمولة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*". وحيث أنه تم إصدار التفسير رقم ٧ قبل معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإن النسخة السابقة من هذا التفسير يمكن أن تشير فقط إلى السياسات المحاسبية للمنشأة حول هذا الموضوع.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

~~٨ بموجب المعاملة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ٢١ الفقرة ٢١ يتم إدخال فروقات الصرف الناجمة من التخفيضات الشديدة للعملات في المبلغ المرحل للأصول ذات العلاقة في ظروف معينة ومحدودة. وهذه الظروف لا تنطبق على العملات المشاركة في الإنتقال حيث أن حدث التخفيض الشديد لا يتناسب مع الإستقرار المطلوب للعملات المشاركة.~~

تاريخ الإجماع

أكتوبر ١٩٩٧

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير نافذ المفعول في ١ يونيو ١٩٩٨، وتجب محاسبة التغيرات في السياسات المحاسبية حسب المتطلبات الإنتقالية لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

عدل معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإضافة لذلك، عدل المعيار الفقرة ٤. ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

عدل معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) الفقرة ٤(ب). ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٨) لفترةٍ سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة. وينبغي تطبيق التعديل بأثر رجعي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير– ١٠

المساعدة الحكومية – عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناجمة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة حتى ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم تطوير تفسير اللجنة الدائمة ١٠ "*المساعدات الحكومية- عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة الشتغيلية*" من قبل لجنة التفسيرات الدائمة والصادر في يوليو ١٩٩٨.

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

وتم تعديل التفسير ١٠ والوثائق المرفقة به من خلال معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير-١٠ *المساعدة الحكومية-عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية* (SIC-١٠) مبين في الفقرات ٣. إن التفسير-١٠ مصاحب لأساس الإستنتاج. نطاق وسلطة التفسيرات مبينة في الفقرة ٢ والفقرات ٧-١٧ *لمقدمة* المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير– ١٠

المساعدة الحكومية – عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*
- معيار المحاسبة الدولي ٢٠ *" محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية"*

المسألة الخلافية

١ في بعض البلدان قد تهدف المساعدة الحكومية للمشاريع الى تشجيع أو دعم انشطة العمل على المدى الطويل اما في مناطق معينة أو قطاعات صناعية. وقد تكون الشروط الخاصة بإستلام هذه المساعدة غير متعلقة بالتحديد بالأنشطة التشغيلية للمشروع. ومن الأمثلة على هذه المساعدة تحويل الحكومات للموارد الى المشاريع:-

(أ) التي تعمل في صناعات محددة؛

(ب) التي تستمر في العمل في صناعات تمت خصخصتها مؤخراً ؛ أو

(ج) التي تبدأ أو تستمر في القيام بعملها في مناطق غير متطورة.

٢ الموضوع هو ما إذا كانت هذه المساعدة الحكومية "منحة حكومية" ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٠، وعلى ذلك، ما إذا كان يجب محاسبتها حسب هذا المعيار.

الإجمـ ـاع

٣ تلبي المساعدة الحكومية للمشاريع تعريف المنح الحكومية في معيار المحاسبة الدولي ٢٠، وحتى وإن لم توجد شروط متعلقة بشكل محدد بالأنشطة التشغيلية عدا عن متطلب التشغيل في مناطق أو قطاعات صناعية معينة، وعلى ذلك يجب عدم تسجيل هذه المنح مباشرة في حصص المساهمين.

أساس الإستنتاجات

٤ يعرف معيار المحاسبة الدولي ٢٠ فقرة ٣– المنح الحكومية أنها مساعدة من الحكومة على شكل تحويلات للموارد الى المشروع مقابل الإمتثال المسبق أو المستقبلي لشروط معينة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمشروع، والمتطلب العام للعمل في مناطق أو قطاعات صناعية معينة من أجل تحقيق الشروط اللازمة للمساعدة الحكومية يشكل هذا الشرط حسب معيار المحاسبة الدولي ٢٠ فقرة ٣، وعلى ذلك تقع هذه المساعدة ضمن تعريف المنح الحكومية، وتنطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢٠، وبشكل خاص الفقرات ١٢ و٢٠، التي تتناول توقيت الإعتراف كدخل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تاريخ الإجماع

يناير ١٩٩٨

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير نافذ المفعول في ١ أغسطس ١٩٩٨. وتجب محاسبة التغيرات في السياسات المحاسبية حسب المعيار المحاسبة الدولي ٨.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير – ١٢

توحيد البيانات المالية- للمنشآت ذات الغرض الخاص

تحتوي هذه النسخة على التعديلات الناتجة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادر في ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم تطوير تفسير اللجنة الدائمة ١٢ "*توحيد البيانات المالية-للمنشآت ذات الغرض الخاص*" من قبل لجنة التفسيرات الدائمة والصادر في ديسمبر ١٩٩٨.

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل التفسير ١٢ والوثائق المرفقة به من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" (الصادر في ديسمبر ١٩٩٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" (الصادر في ديسمبر ١٩٩٣)
- تعديل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على *نطاق تطبيق تفسير اللجنة الدائمة ١٢* "توحيد البيانات المالية- للمنشآت ذات الغرض الخاص" (الصادر في نوفمبر ١٩٩٤)

تشير التفسيرات التالية إلى تفسير اللجنة الدائمة ١٢:-

- تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٥ "*الحقوق في الحصص الناجمة عن صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي*" (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٤).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير-٧ *توحيد البيانات المالية- للمنشآت ذات الغرض الخاص* (SIC-١٢) مبين في الفقرات ٨-١٠. إن التفسير-١٢مصاحب لأساس الإستنتاج وملحق التطبيق التوضيحي على التفسير. نطاق وسلطة للتفسيرات مبينة في الفقرة ٢ والفقرات ٧-١٧ *لمقدمة* المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير – ١٢

توحيد البيانات المالية- للمنشآت ذات الغرض الخاص

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*"
- *معيار المحاسبة الدولي* ١٩" *منافع الموظفين*"
- معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٢" *الأدوات المالية: العرض*"
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢" *الدفع على أساس الأسهم*"

المسألة الخلافية

١ يمكن تكوين مشروع لتحقيق هدف ضيق ومحدد بشكل جيد (مثال ذلك تنفيذ عقد ايجار وأنشطة تطوير أو توريق مالي securitization لأصول مالية). وهذا المشروع ذي الغرض الخاص قد تأخذ شكل شركة أموال أو امانة (ترست) أو شركة تضامن أو مشروع غير مساهم. وكثيراً ما يتم تكوين المشاريع ذي الغرض الخاص مع ترتيبات قانونية تفرض بنودا صارمة وأحياناً دائمة على صلاحيات إتخاذ القرارات لمجلسها الحاكم أو وصيها أو إدارتها فيما يتعلق بعمليات المشروع ذي الغرض الخاص. وكثيراً ما تحدد هذه الأحكام أن السياسة التي ترشد الأنشطة المستمرة للمشروع ذي الغرض الخاص لا يمكن تعديلها، من المحتمل فيما عدا من قبل منشئها أو كفيلها (أي يعملان بما يسمى "التسيير الذاتي").

٢ كثيراً ما يقوم الكفيل (أو المشروع الذي أسس المشروع ذي الغرض الخاص نيابة عنها) بتحويل أصول الى المشروع ذي الغرض الخاص، ويحصل على حق إستخدام الأصول التي تحتفظ بها المشروع ذي الغرض الخاص أو يقوم بأداء خدمات للمشروع ذي الغرض الخاص، بينما قد تقوم الأطراف الأخرى ("مزودو رأس المال") بتقديم التمويل الى المشروع ذي الغرض الخاص. والمشروع الذي تدخل في عمليات مع المشروع ذي الغرض الخاص (كثيراً ما تكون المنشئ أو الكفيل) قد يسيطر بالفعل على المشروع ذي الغرض الخاص.

٣ قد تأخذ حصة نافعة في المشروع ذي الغرض الخاص على سبيل المثال شكل أداة دين أو اداة حقوق ملكية أو حق مشاركة أو حصة متبقية أو عقد ايجار. وقد توفر بعض الحصص المفيدة ببساطة لحاملها سعر عائد ثابت أو مبين، بينما تعطي حصص أخرى لحاملها حقوقاً أو إمكانية الوصول الى منافع إقتصادية مستقبلية لأنشطة المشروع ذي الغرض الخاص. وفي معظم الحالات يحتفظ المنشىء أو الكفيل (المشروع الذي أوجد المشروع ذي الغرض الخاص نيابة عنها) بحصة نافعة كبيرة في أنشطة المشروع ذي الغرض الخاص حتى وإن كانت تمتلك قليلاً أو لا شيء من حقوق الملكية للوحدة ذات الغرض الخاص.

٤ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٧، توحيد المنشآت التي يسيطر عليها المشروع المقدم للتقارير. على إن، المعيار لا يقدم إرشادات صريحة بشأن توحيد المشاريع ذات الأغراض الخاص.

٥ إن المسألة هي تحت اية ظروف يجب على المشروع توحيد المشروع ذي الغرض الخاص.

٦ لا ينطبق هذا التفسير على خطط المنافع لما بعد التوظيف أو خطط منافع الموظفين طويلة الأجل المطبق في المعيار ١٩.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٧ قد يحقق تحويل أصول من المشروع الى المشروع ذي الغرض الخاص الشروط اللازمة لإعتباره بيعاً من قبل ذلك المشروع، وحتى ولو لم يحقق التحويل الشروط اللازمة لإعتباره بيعاً فقد تعني أحكام معيار المحاسبة الدولي ٢٧ وهذا التفسير أنه يجب على المشروع توحيد المشروع ذي الغرض الخاص. ولا يتناول هذا التفسير الظروف التي يجب أن تنطبق فيها معاملة البيع بالنسبة للمشروع أو إستبعاد نتائج هذا البيع على التوحيد.

الإجمـاع

٨ يجب توحيد المشروع ذي الغرض الخاص عندما يدل موضوع العلاقة بين المشروع والمشروع ذي الغرض الخاص على أن المشروع ذي الغرض الخاص هو تحت سيطرة ذلك المشروع.

٩ ضمن سياق المشروع ذي الغرض الخاص قد تنشأ السيطرة من خلال التحديد المسبق لأنشطة المشروع ذي الغرض الخاص (العمل "بالتسيير الذاتي")، ويشير معيار المحاسبة الدولي ٢٧– الفقرة ١٣ الى عدة ظروف تنتج عنها السيطرة حتى في الحالات التي يملك فيها المشروع نصف صلاحية التصويت أو أقل من ذلك لمشروع أخرى. وبشكل مشابه، قد توجد سيطرة حتى في الحالات التي يملك فيها المشروع القليل من حقوق الملكية في المشروع ذي الغرض الخاص أو لا شيء منها. ويتطلب تطبيق مفهوم السيطرة في كل حالة الحكم الشخصي في سياق كافة العوامل ذات الصلة.

١٠ بالإضافة الى الحالات المبينة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧– الفقرة ١٣ قد تدل الظروف التالية على سبيل المثال، على وجود علاقة يسيطر من خلالها المشروع على المشروع ذي الغرض الخاص، وتبعا لذلك يجب توحيد المشروع ذي الغرض الخاص (تتوفر إرشادات إضافية في الملحق لهذا التفسير):-

(أ) من الناحية الفعلية، يتم اجراء أنشطة المشروع ذي الغرض الخاص نيابة عن المشروع حسب إحتياجات عملها المحددة بحيث يحصل المشروع على المنافع من تشغيل المشروع ذي الغرض الخاص؛

(ب) من الناحية الفعلية، المشروع له صلاحيات إتخاذ القرارات للحصول على الغالبية العظمى من منافع أنشطة المشروع ذي الغرض الخاص، أو بوضع آلية "تسيير ذاتي" يكون المشروع قد فوض صلاحيات إتخاذ القرارات هذه؛

(ج) من الناحية الفعلية، المشروع له حقوق الحصول على الغالبية العظمى لمنافع الوحدة ذات الغرض الخاص، ولذلك قد تتعرض للخاطرة الملازمة لأنشطة الوحدة ذات الغرض الخاص؛ أو

(د) من الناحية الفعلية، يحتفظ المشروع بغالبية المخاطر المتبقية أو الخاصة بالملكية المتعلقة بالوحدة ذات الغرض الخاص أو بأصولها من أجل الحصول على منافع من أنشطتها.

١١ [تم إلغائها]

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات

[إن النص الأصلي موضح بإشارة ليعكس مراجعة معيار المحاسبة الدولي ١،٨ عام ٢٠٠٣: النص الجديد وضع تحته خط، والنص الملغي وضع خلاله خط. كما تم إضافة الفقرات من ١٥أ-١٥هـ الى هذا التفسير من قبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أما التعديلات على التفسير-١٢ تم إصدارها في ١١ نوفمبر ٢٠٠٤].

١٢ يبين معيار المحاسبة الدولي ٢٧ فقرة ١٢ ~~١١~~ أن "~~المشروع الأم الذي يصدر~~ بيانات مالية موحدة يجب أن تشمل ~~يجب أن توجد~~ جميع الشركات التابعة والمنشأة الأم"، ويعرف معيار المحاسبة الدولي ٢٧ فقرة ٤ ~~٦~~ المشروع الأم أنه "المشروع الذي يسيطر عليه مشروع آخر"، ويعرف الشركة التابعة أنها "المشروع الذي يتضمن المنشآت المحدودة ومنشآت التضامن، التي يسيطر عليه مشروع آخر (يعرف بالمشروع الأم) ويسيطر من خلال أن له "صلاحية حكم السياسات المالية والتشغيلية لمشروع من أجل الحصول على منافع من أنشطتها"، وتتطلب الفقرة ٣٥ من *الإطار* ومعيار المحاسبة الدولي ٨ الفقرة١٠(ب) (٢) ~~١ فقرة ٢٠(ب)(٢) (المعدل عام ١٩٩٧)~~ أن تتم محاسبة العمليات والأحداث الأخرى حسب موضوعاتها وحقيقتها الإقتصادية وليس مجرد شكلها القانوني.

١٣ تتطلب السيطرة على مشروع آخر وجود القدرة على إدارة أو السيطرة على إتخاذ القرارات فيها بغض النظر عما اذا كانت تتم ممارسة هذه الصلاحية بالفعل، على أنه بموجب التعريفات في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ فقرة ٤ ~~٦~~ لا تكفي القدرة على حكم إتخاذ القرارات لوحدها لتحقيق السيطرة. ويجب أن يرافق القدرة على حكم إتخاذ القرارات هدف الحصول على المنافع من أنشطة المشروع.

١٤ في كثير من الأحيان تعمل الوحدات ذات الغرض الخاص بطريقة محددة سلفا بحيث لا يوجد لأي مشروع السلطة الصريحة لإتخاذ القرارات بشأن الأنشطة المستمرة للمشروع ذي الغرض الخاص بعد تكوينها (أي أنها تعمل بموجب "تسيير ذاتي"). وبالفعل كافة الحقوق، والإلتزامات، ونواحي الأنشطة التي يمكن السيطرة عليها يتم تعريفها وتحديدها مسبقاً من خلال الأحكام التعاقدية المحددة أو المجدولة عند البداية، ففي هذه الظروف قد توجد السيطرة للجهة الكفيلة أو لآخرين مع حصة نافعة بالرغم من أنه قد يكون من الصعب تقييمها بشكل خاص لأن كافة الأنشطة محددة بالفعل مسبقاً، على أن التحديد المسبق لأنشطة المشروع ذي الغرض الخاص من خلال آلية "التسيير الذاتي" كثيراً ما يقدم الدليل على أن المقدرة على السيطرة قد تمت ممارستها من قبل الجهة التي اجرت التحديد المسبق لمنفعتها الخاصة عند تكوين المشروع ذي الغرض الخاص ويتم الابقاء عليها.

١٥ ~~يبين معيار المحاسبة الدولي ٢٧ فقرة ١٣(ب) أنه يجب إستثناء شركة تابعة من التوحيد عندما "تعمل تحت قيود صارمة على المدى الطويل تضعف الى حد كبير من قدرتها على تحويل الأموال الى المشروع الأم"، وكثيراً ما يكون التحديد المسبق لأنشطة المشروع ذي الغرض الخاص من قبل المنشروع (الكفيل أو طرف آخر له حصة نافعة) إظهاراً للسيطرة على الأنشطة المستمرة كما حددها ذلك المروع ولا يمثل نوع القيود المشار اليها في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ فقرة ١٣(ب).~~

١٥أ في عام ٢٠٠٤ عدلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية نطاق التفسير-١٢، وهذا التعديل نافذ المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك، إلا إذا طبقت المنشأة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ لفترة أبكر، وفي هذه الحالة يكون التعديل ساري المفعول لتلك الفترة الأبكر، وقبل هذا التعديل إستثنى التفسير-١٢ من نطاقه خطط تعويض حقوق الملكية وخطط المنافع لما بعد إنتهاء الخدمة، وتلخص الفقرات ١٥ب-١٥هـ إعتبارات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في التوصل إلى إجتماع لها لتعديل نطاق التفسير– ١٢، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وزناً أكبر لبعض العوامل من عوامل أخرى.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٥ب طلب مجلس معايير المحاسبة الدولية من لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إعتبار ما إذا كان الإستثناء من النطاق في التفسير-١٢ لخطط تعويض حقوق الملكية يجب إلغاؤه عندما يصبح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ نافذ المفعول، وقد تم إستثناء خطط تعويض حقوق الملكية من نطاق التفسير-١٢ لأنها كانت ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٩ ولم يحدد هذا المعيار متطلبات الإعتراف والقياس لمنافع تعويض حقوق الملكية، على أنه عندما أصبح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ نافذ المفعول فإن معيار المحاسبة الدولي ١٩ لم يعد ينطبق على خطط تعويض حقوق الملكية، ويحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ متطلبات الإعتراف والقياس لمنافع تعويض حقوق الملكية.

١٥ج كذلك عدل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لبيان أن الفقرتين ٣٣، ٣٤ اللتين تتعلقان بمعاملة أسهم الخزينة يجب تطبيقها على أسهم الخزينة المشتراة أو المباعة أو الصادرة أو الملغاة فيما يتعلق بخطط خيار الأسهم للموظفين وكافة الترتيبات الأخرى الخاصة بالدفع على أساس الأسهم، على أنه في بعض الحالات من الممكن حمل هذه الأسهم من قبل صندوق إئتمان منافع موظفين employee benefit trust (أو منشاة مشابهه) تؤسسها المنشاة لأغراض ترتيباتها الخاصة بالدفع على أساس الأسهم، إن إلغاء الإستثناء من النطاق في التفسير-١٢ يتطلب من المنشاة التي تسيطر على صندوق الإئتمان هذا دمج الإئتمان، وبإجراء ذلك تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على أسهم الخزينة التي يحملها صندوق الإئتمان.

١٥د قررت لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التأكد من التماسك ما بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢، ونطاق التفسير-١٢ يجب تعديله بواسطة إزالة إستثناء خطط تعويض حقوق الملكية.

١٥هـ في نفس الوقت ناقشت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الإستثناء من النطاق في التفسير -١٢ لخطط المنافع لما بعد إنتهاء الخدمة، وقد أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه بالرغم من أن التفسير-١٢ لم يستثني خطط منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى من نطاقه فإنه برغم ذلك يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ أن تعالج هذه الخطط محاسبياً بأسلوب مشابه لمحاسبة خطط المنافع لما بعد إنتهاء الخدمة وبناءاً على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه لضمان الاتساق مع معيار المحاسبة الدولي ١٩ يجب أن ينطبق الإستثناء من النطاق كذلك خطط منافع الموظفين طويلة الأجل.

تاريخ الإجماع

يونيو ١٩٩٨

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير نافذ المفعول للفترات المالية السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ١٩٩٩ أو بعد هذا التاريخ، وتشجع اللجنة الدائمة للتفسيرات على التطبيق المبكر، وتجب محاسبة التغيرات في السياسات المحاسبية حسب المتطلبات الإنتقالية لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

على المنشأة تطبيق التعديلات الحاصلة في الفقرة ٦ للفترات المالية السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد هذا التاريخ. إذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ لفترات أبكر يجب عليها تطبيق هذه التعديلات على تلك الفترة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملحـ ـق التفسير-١٢

هذا الملحق مرفق للتفسير، ولكنه ليس جزءاً من التفسير -١٢.

مؤشرات السيطرة على المشروع ذي الغرض الخاص

يقصد بالأمثلة في الفقرة ١٠ من هذا التفسير بيان أنواع الظروف التي يجب أخذها في الإعتبار عند تقييم ترتيب معين في ضوء مبدأ الموضوع فوق الشكل. ولا يقصد بالإرشادات المقدمة في التفسير وفي هذا الملحق أن تستخدم "كقائمة فحص شاملة" للشروط التي يجب تلبيتها تراكمياً من أجل طلب توحيد المشروع ذي الغرض الخاص.

(أ) *الأنشطة*

يتم القيام بأنشطة المشروع ذي الغرض الخاص، في جوهرها نيابة عن المشروع المقدم للتقارير، الذي أوجد المشروع ذي الغرض الخاص بشكل مباشر أو غير مباشر حسب إحتياجات عملها المحددة.

فيما يلي أمثلة على ذلك:-

- يعمل المشروع ذي الغرض الخاص بشكل رئيسي لتوفير مصدر رأسمال طويل الأجل لمشروع أو تمويل لدعم العمليات المستمرة الرئيسية أو المركزية؛ أو
- يقوم المشروع ذي الغرض الخاص، بتوفير إمداد من البضائع أو الخدمات التي تتفق مع العمليات المستمرة الرئيسية أو المركزية للمشروع، والتي بدون وجود المشروع ذي الغرض الخاص كان سيتم تقديمها من قبل المشروع نفسه.

إن الإعتماد الإقتصادي لمشروع على المشروع المقدم للتقارير (مثل علاقات الموردين مع عميل مهم) لا يؤدي بحد ذاته الى السيطرة.

(ب) *إتخاذ القرارات*

تملك المشروع المقدم للتقارير، من الناحية الجوهرية، صلاحيات إتخاذ القرارات للسيطرة أو الحصول على السيطرة على المشروع ذي الغرض الخاص أو أصولها، بما في ذلك صلاحيات إتخاذ قرارات معينة تبرز إلى الوجود بعد تكوين المشروع ذي الغرض الخاص. وصلاحيات إتخاذ القرارات هذه قد تكون تم تفويضها باقامة آلية "تسيير ذاتي".

فيما يلي أمثلة على ذلك:-

- صلاحية حل المشروع ذي الغرض الخاص من جانب واحد؛
- صلاحية تغيير ميثاق المشروع ذي الغرض الخاص أو لوائحه الداخلية؛ أو
- صلاحية نقض تغيرات مقترحة في ميثاق المشروع ذي الغرض الخاص أو لوائحه الداخلية.

(ج) *المنافـع*

المشروع المقدم للتقارير له من الناحية الجوهرية حقوق الحصول على غالبية المنافع من أنشطة المشروع ذي الغرض الخاص من خلال تشريع أو عقد أو إتفاقية أو سند إئتمان (trust deed) أو أي خطة أخرى أو ترتيب أو وسيلة. وهذه الحقوق في منافع المشروع ذي الغرض الخاص قد تكون مؤشرات على السيطرة عندما تكون محددة لصالح المشروع المرتبط بعمليات مع المشروع ذي الغرض الخاص ويكون المشروع في وضع يحصل فيه على هذه المنافع من الأداء المالي للمشروع ذي الغرض الخاص.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

فيما يلي أمثلة على ذلك:-

- حقوق في غالبية أية منافع إقتصادية يوزعها المشروع على شكل صافي تدفقات نقدية مستقبلية أو صافي أصول أو منافع إقتصادية أخرى؛ أو
- حقوق في غالبية الحصص المتبقية في التوزيعات المتبقية المجدولة أو في تصفية المشروع ذي الغرض الخاص.

(د) *المخاطـر*

من الممكن الحصول على مؤشر على السيطرة بتقييم مخاطر كل طرف مرتبط بعمليات مع المشروع ذي الغرض الخاص. وكثيراً، ما يضمن المشروع المقدم للتقارير عائداً أو حماية إئتمانية بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال المشروع ذي الغرض الخاص الى مستثمرين خارجيين يقدمون عمليا كافة رأسمال المشروع ذي الغرض الخاص. ونتيجة للضمان يحتفظ المشروع بمخاطر متبقية أو مخاطر ملكية والمستثمرون يكونون من الناحية العملية فقط مقرضين لأن تعرضهم للمكاسب والخسائر محدود.

فيما يلي أمثلة على ذلك:-

- مزودوا رأس المال ليس لهم حصة كبيرة في أصول المشروع ذي الغرض الخاص؛
- مزودوا رأس المال ليس لهم حقوق في المنافع الإقتصادية المستقبلية للمشروع ذي الغرض الخاص؛
- مزودوا رأس المال ليسوا معرضين ماديا للمخاطر الملازمة لصافي الأصول المحددة أو عمليات المشروع ذي الغرض الخاص؛ أو
- من الناحية الفعلية، يستلم مزودوا رأس المال بشكل رئيسي مقابلاً مساوياً لعائد المقرض من خلال حصة في دين أو في حقوق الملكية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير – ١٣

الوحدات تحت السيطرة المشتركة – المساهمات غير النقدية للمشاركين في مشروع مشترك

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم اصدارها حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم تطوير تفسير اللجنة الدائمة ١٣ "*الوحدات تحت السيطرة المشتركة- المساهمات غير النقدية للمشاركين في مشروع مشترك*" من قبل لجنة التفسيرات الدائمة والصادر في ديسمبر ١٩٩٨.

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل التفسير ١٣ من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" (الصادر في ديسمبر ١٩٩٣)
- معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" (كما هو معدل في ديسمبر ١٩٩٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٣١ "*الحصص في المشاريع المشتركة*" (الصادر في ديسمبر ١٩٩٣)
- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير-١٣ *الوحدات تحت السيطرة المشتركة- المساهمات غير النقدية للمشاركين في مشروع مشترك* (SIC-١٣) مبين في الفقرات ٥-٧. إن التفسير- ١٣مصاحب لأساس الإستنتاجات. نطاق وسلطة للتفسيرات مبينة في الفقرة ٢ والفقرات ٧-١٧ *لمقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير – ١٣
الوحدات تحت السيطرة المشتركة –
المساهمات غير النقدية للمشاركين في مشروع مشترك

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*
- معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*
- معيار المحاسبة الدولي ١٨" *الإيراد"*
- معيار المحاسبة الدولي *٣١ " الحصص في المشاريع المشتركة"*

المسألة الخلافية

١ يشير معيار المحاسبة الدولي ٣١ فقرة ٤٨ إلى كل من المساهمات والمبيعات بين مشارك في مشروع مشترك والمشروع المشترك كما يلي: عندما يساهم مشارك في مشروع مشترك كأصول أو يبيعها للمشروع المشترك فإن الإعتراف بأي جزء من مكسب أو خسارة من العملية يجب أن يعكس موضوع العملية"، إضافة إلى ذلك يقول معيار المحاسبة الدولي ٣١ فقرة ٢٤ أن "المشروع تحت السيطرة المشتركة هي مشروع مشترك تشمل انشاء شركة مساهمة أو شركة تضامن أو مشروع آخر لكل مشارك في المشروع المشترك حصة فيها"، ولا توجد إرشادات صريحة بشأن الإعتراف بالمكاسب والخسائر الناتجة من مساهمات الأصول غير النقدية في المنشأت تحت السيطرة المشتركة.

٢ المساهمات في المشروع تحت السيطرة المشتركة هي تحويلات للأصول من قبل المشاركين في المشروع المشترك مقابل حصة حقوق ملكية في المشروع تحت السيطرة المشتركة، ومن الممكن أن تأخذ هذه المساهمات اشكالا مختلفة، فقد تتم المساهمات في نفس الوقت من قبل المشاركين في المشروع المشترك إما عند تأسيس المشروع تحت السيطرة المشتركة أو لاحقاً لذلك، والمقابل الذي يستلمه مارك (مشاركون) في المشروع المشترك مقابل الأصول التي تمت المساهمة بها في المشروع تحت السيطرة المشتركة قد يشمل كذلك النقد أو مقابلاً آخر لا يعتمد على التدفقات النقدية المستقبلية للمشروع تحت السيطرة المشتركة ("مقابل اضافي").

٣ المسائل الخلافية هي:-

(أ) متى يجب الإعتراف بالجزء المناسب من المكاسب أو الخسائر الناتجةعن المساهمة بأصل غير مشروع في وحدة تحت السيطرة المشتركة مقابل حصة في حقوق الملكية للمشروع تحت السيطرة المشتركة من قبل المشارك في المشروع المشترك في الربح أو الخسارة؛

(ب) كيف تجب محاسبة المقابل الإضافي من قبل المشارك في المشروع المشترك؛ و

(ج) كيف يجب عرض أي مكسب أو خسارة غير محققة في البيانات المالية الموحدة للمشارك في المشروع المشترك.

٤ يتناول هذا التفسير محاسبة المشارك في مشروع مشترك الخاصة بالمساهمات غير النقدية في المشروع تحت السيطرة المشتركة مقابل حصة في حقوق الملكية في المشروع تحت السيطرة المشتركة والتي تتم محاسبتها بإستخدام إما أسلوب حقوق الملكية أو التوحيد التناسبي.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإجمـ ـاع

٥ عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣١ فقرة ٤٨ على المساهمات غير النقدية في المشروع تحت السيطرة المشتركة مقابل حصة في حقوق الملكية للمشروع تحت السيطرة المشتركة يجب على المشارك في المشروع المشترك الإعتراف في بيان الدخل للفترة بجزء من المكسب أو الخسارة التي تعزى لحصص حقوق الملكية للمشاركين الآخرين في المشروع المشترك فيما عدا:-

(أ) عندما لا يتم تحويل مخاطر ومكافآت ملكية الأصل (الأصول) غير النقدية التي تمت المساهمة بها إلى المشروع تحت السيطرة المشتركة؛ أو

(ب) عندما لا يمكن قياس المكسب أو الخسارة من المساهمة غير النقدية بشكل موثوق به؛ أو

(ج) عندما تكون المعاملة تفتقر إلى جوهر تجاري، كما تم وصفه في معيار المحاسبة الدولي١٦.

حيث ينطبق أي من الإستثناءات في (أ) إلى (ج) يعتبر المكسب أو الخسارة غير محققة، ولذلك لا يتم الإعتراف بها في بيان الدخل الا إذا إنطبقت الفقرة (٦) كذلك.

٦ إذا، إستلم مشارك في مشروع مشترك أصول نقدية أو غير نقدية غير مشابهة للأصول التي ساهم بها بالإضافة إلى إستلام حصة في حقوق الملكية للمشروع تحت السيطرة المشتركة فإنه يجب على المشارك في المشروع المشترك الإعتراف بجزء مناسب من المكسب أو الخسارة من العملية في الربح أو الخسارة.

٧ يجب إستبعاد المكاسب أو الخسائر غير المحققة من الأصول غير النقدية التي تمت المساهمة بها في المشروع تحت السيطرة المشتركة مقابل هذه الأصول بموجب أسلوب التوحيد التناسبي أو مقابل الإستثمار بموجب أسلوب حقوق الملكية. وهذه المكاسب أو الخسائر غير المحققة يجب عدم عرضها على أنها مكاسب أو خسائر مؤجلة في بيان المركز المالي الموحدة للمشارك في المشروع المشترك.

أساس الإستنتاجات

[إن النص الأصلي موضح بإشارة ليعكس مراجعة معيار المحاسبة الدولي ١٦ و المعيار ٣١ عام ٢٠٠٣: النص الجديد وضع تحته خط، والنص الملغي وضع خلاله خط]

٨ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣١ فقرة ٤٨ ~~٣٩~~ أنه بينما يتم الإحتفاظ بالأصول في المشروع المشترك يجب على المشارك في المشروع المشترك الإعتراف فقط بذلك الجزء من المكسب أو الخسارة الذي يعزى لحصص المشاركين الأخرين في المشروع المشترك، ويتم الإعتراف بالخسائر الإضافية إذا تطلب ذلك معيار المحاسبة الدولي ٣١ فقرة ٤٨ ~~٣٩~~.

٩ يشير معيار المحاسبة الدولي ٣١ فقرة ٤٨ ~~٣٩~~ إلى تحويل "المخاطر والمكافآت الهامة للملكية" كشرط للإعتراف بالمكاسب والخسائر الناجمة من العمليات بين المشاركين في المشروع المشترك والمشاريع المشتركة. ويحتوي معيار المحاسبة الدولي ١٨ فقرة ١٦(أ) إلى (د) على امثلة على الحالات التي لا يتم فيها تحويل مخاطر ومكافآت الملكية، وينطبق هذا الإرشاد كذلك قياسا على ذلك على الإعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناجمة من مساهمات الأصول غير النقدية في المنشآت تحت السيطرة المشتركة، وحيث أن المشارك في المشروع المشترك يشارك في السيطرة المشتركة على المشروع تحت السيطرة المشتركة فإنه يحتفظ ببعض "المشاركة الإدارية المستمرة" في الأصل المحول، على أن هذا بشكل عام لا يحول دون الإعتراف بالمكاسب أو الخسائر حيث أن السيطرة المشتركة لا تشكل سيطرة إلى الدرجة المرتبطة عادة بالملكية (معيار المحاسبة الدولي ١٨ فقرة ١٤(ب)).

١٠ تبين الفقرة ٩٢ من *الاطار*: "يتم الإعتراف بالدخل في بيان الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الإقتصادية المستقبلية متعلقة بزيادة في أصل أو إنخفاض في مطلوب يمكن قياسها بشكل موثوق به". ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٨– الفقرة ١٤(ج) بين شروط أخرى وجوب الإعتراف بالإيراد من بيع

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

البضائع عندما "يمكن قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق به". وينطبق متطلب القياس الموثوق به كذلك على الإعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناجمة من مساهمة أصول غير نقدية في مشروع تحت سيطرة مشتركة.

١١ يوضح معيار المحاسبة الدولي ١٨– الفقرة ١٢ أنه "عندما تتم مبادلة أو مقايضة بضائع وخدمات ببضائع وخدمات ذات طبيعة وقيمة مماثلتين لا يعتبر التبادل أنه عملية تولد إيراداً". ~~ويقول معيار المحاسبة الدولي ١٦ الفقرة ٢٢: "يمكن إمتلاك بند ممتلكات أو مصانع أو معدات مقابل اصل مماثل له إستعمال مماثل في نفس خط العمل وله قيمة عادلة مماثلة، كما يمكن بيع بند ممتلكات ومصانع ومعدات مقابل حصة حقوق ملكية في اصل مماثل، وفي كلا الحالتين حيث أن عملية الحصول على الأرباح غير مكتملة لا يتم الإعتراف بمكسب أو خسارة من العملية".~~* وينطبق نفس الأساس المنطقي على مساهمة أصول غير نقدية حيث أن المساهمة في مشروع تحت السيطرة المشتركة هي في جوهرها تبادل للأصول مع المشاركين الآخرين في المشروع المشترك عند مستوى المشروع تحت السيطرة المشتركة.

١٢ إلى الحد الذي يستلم به كذلك المشارك في مشروع مشترك نقداً أو أصول غير نقدية غير مماثلة للأصول التي تمت المساهمة بها بالإضافة إلى حصص حقوق ملكية في المشروع تحت السيطرة المشتركة والتي لا يعتمد تحقيقها على التدفقات النقدية المستقبلية للمشروع تحت السيطرة المشتركة فإن عملية الحصول على الأرباح تكون مكتملة. وتبعاً لذلك يتم الإعتراف بالجزء المناسب من المكسب أو المساهمة غير النقدية في الربح أو الخسارة الفترة.

١٣ ليس من المناسب عرض المكاسب أو الخسائر غير المحققة من الأصول غير النقدية التي تمت المساهمة بها في المشروع تحت السيطرة المشتركة كبنود مؤجلة حيث أن هذه البنود لا تلبي مقاييس الإعتراف للأصول أو الإلتزامات كما هي معرفة في *الإطار* (الفقرات ٥٣ إلى ٦٤ والفقرات ٨٩ إلى ٩١).

تاريخ الإجماع

يونيو ١٩٩٨

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير نافذ المفعول للفترات المالية السنوية التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٩ أو بعد هذا التاريخ، وتشجع اللجنة الدائمة للتفسيرات على التطبيق المبكر، وتجب محاسبة التغيرات في السياسات المحاسبية بما يتفق مع لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

١٤ يتم تطبيق التعديلات على محاسبة معاملات المساهمة غير النقدية المحددة في الفقرة ٥ بأثر مستقبلي على المعاملات المستقبلية.

١٥ تقوم المنشأة بتطبيق التعديلات على هذا التفسير التي وردت في معيار المحاسبة الدولي ١٦ للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٠٥. وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار لفترة مبكرة، ينبغي عليها تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

* يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" كما هو منقح من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية عـام ٢٠٠٣ من المنشاة أن تقوم بقياس بند الممتلكات والمصانع والمعدات الذي يتم شراؤه مقابل أصل أو أصـول غيـر نقديـة أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية، بالقيمة العادلة إلا إذا إفتقرت معاملة التبادل إلى الجوهر التجاري، وقامت المنـشأة مسبقا بقياس هذا الأصل المشترى بالقيمة العادلة إلا إذا كانت الأصول المتبادلة متشابهة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير - ١٥

عقود الإيجار التشغيلية – الحوافز

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم إصدارها حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم تطوير تفسير اللجنة الدائمة ١٥ "*عقود الإيجار التشغيلية- الحوافز*" من قبل لجنة التفسيرات الدائمة والصادر في ديسمبر ١٩٩٨.

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم /وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل التفسير ١٥ من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*" (الصادر في ديسمبر ١٩٩٣).
- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير-١٥ *عقود الإيجار التشغيلية-الحوافز*(SIC-١٥) مبين في الفقرات ٣-٦. إن التفسير-١٥ مصاحب لأساس الإستنتاج وملحق التطبيق التوضيحي على التفسير. نطاق وسلطة التفسيرات مبينة في الفقرة ٢ والفقرات ٧-١٧ *لمقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير - ١٥
عقود الإيجار التشغيلية – الحوافز

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل ٢٠٠٧)
- معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*
- معيار المحاسبة الدولي ١٧ " *عقود الإيجار*" (كما هو معدل ٢٠٠٣)

المسألة الخلافية

١ عند التفاوض بشأن عقد إيجار تشغيلي جديد أو مجدد يمكن للمؤجر توفير الحوافز للمستأجر للدخول في الإتفاقية. والأمثلة على هذه الحوافز دفعة مقدمة الى المستأجر أو تسديد أو تحمل المؤجر لتكاليف المستأجر (مثل تكاليف تغيير الموقع وتحسينات الحيـازة الإيجارية والتكاليف المتعلقة بالتزام إيجار قائم سابقاً على المستأجر). وبالتناوب من الممكن أن يتم الإتفاق على الفترات الأولية لمدة التأجير لتكون بدون اجرة أو بأجرة مخفضة.

٢ المسألة الخلافية هي كيف يجب الإعتراف بالحوافز في عقد إيجار تشغيلي في البيانات المالية لكل من المستأجر والمؤجر.

الإجمـ ـاع

٣ يجب الإعتراف بكافة الحوافز للإتفاقية بشأن عقد الإيجار التشغيلي الجديدة أو مجددة على أنها جزء لا يتجزأ من صافي العوض المتفق عليه لإستعمال الأصل المؤجر بغض النظر عن طبيعة أو شكل الحافز أو توقيت الدفعات.

٤ يجب على المستأجر الإعتراف باجمالي تكلفة الحوافز على أنها تخفيض لدخل الإيجار على مدى فترة الإيجار على أساس القسط الثابت، إلا إذا كان هناك أساس منتظم آخر يمثل النمط الزمني الذي تتناقص بموجبه منفعة الأصل المؤجر.

٥ يجب على المستأجر الإعتراف باجمالي منفعة الحوافز على أنها تخفيض لمصروف الإيجار على مدى فترة الإيجار على أساس القسط الثابت، إلا إذا كان هناك أساس منتظم آخر يمثل النمط الزمني لمنفعة المستأجر من إستعمال الأصل المؤجر.

٦ التكاليف التي يتحملها المستأجر، بما في ذلك التكاليف المتعلقة بإيجار قائم سابقاً (مثال ذلك تكاليف الإنهاء أو تغيير الموقع أو تحسينات الحيازة الإيجارية) يجب أن تتم محاسبتها من قبل المستأجر حسب معايير المحاسبة الدولية التي تنطبق على هذه التكاليف، بما في ذلك التكاليف التي يتم إستردادها بشكل فعال من خلال ترتيب حوافز.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات

[إن النص الأصلي موضح بإشارة ليعكس مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٨ و ١٧ عام ٢٠٠٣ ومعيار المحاسبة الدولي ١ في عام ٢٠٠٧: النص الجديد وضع تحته خط، والنص الملغي وضع خلاله خط]

٧ تبين الفقرة ٣٥ من *الإطار* أنه إذا كان يجب أن تمثل المعلومات بأمانة العملية والأحداث التي تدعي أنها تمثلها فانه من الضروري محاسبة وعرض العمليات حسب موضوعها وحقيقتها الإقتصادية وليس شكلها القانوني فقط، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ~~١ فقرة ٢٠ (ب)(٢)~~ ٨. ١٠ الفقرة (ب) (٢) كذلك تطبيق السياسات المحاسبية التي تعكس الجوهر الإقتصادي.

٨ تتطلب الفقرة ٢٢ من *الإطار* ومعيار المحاسبة الدولي ١ فقرة ~~٢٥~~ ٢٧ اعداد البيانات المالية بموجب المحاسبة على أساس الإستحقاق. ويحدد معيار المحاسبة الدولي ١٧ فقرة ٣٣ ~~٢٥~~ ومعيار المحاسبة الدولي ١٧ فقرة ٥٠ ~~٤٢~~ الأساس الذي يجب على المستأجرين والمؤجرين على التوالي بموجبه الإعتراف بالمبالغ المستحقة الدفع أو الإستلام بموجب عقود الإيجار التشغيلية.

٩ إن الجوهر الأساسي للإيجار التشغيلي هو أن المؤجر والمستأجر يتبادلان إستعمال الأصل لفترة محددة بمقابل هو صافي مبلغ من النقود. والفترات المحاسبية التي يتم فيها الإعتراف بصافي هذا المبلغ من قبل اما المؤجر أو المستأجر لا تتأثر بشكل الإتفاقية أو بتوقيت الدفعات. والدفعات التي يجريها المؤجر الى المستأجر أو نيابة عنه أو الحسومات في تكلفة الإيجار التي يجريها المؤجر كحوافز للإتفاق على عقد إيجار جديد أو محدد هي جزء لا يتجزأ من صافي المبلغ المستحق الإستلام أو الدفع بموجب عقد الإيجار التشغيلي.

١٠ التكاليف التي يتحملها المؤجر كحوافز للإتفاق على عقود إيجار تشغيلية جديدة أو مجددة لا تعتبر أنها جزء من تلك التكاليف الأولية ~~التي يمكن الإعتراف بها كمصروف في بيان الدخل في الفترة التي تم تحملها~~ التي يتم إضافتها الى المبلغ المرحل للأصل المؤجر ويعترف بها في المصروفات طوال مدة الإيجار على نفس الأساس الذي يقوم عليه دخل الإيجار بما يتفق مع ~~بموجب~~ معيار المحاسبة الدولي ١٧ فقرة ٥٢ ~~٤٤~~، ويتحمل المؤجر تكاليف أولية مثل التكاليف المباشرة للإدارة أو الإعلان أو الرسوم الإستشارية أو القانونية للإعداد لعقد، بينما الحوافز في عقد إيجار تشغيلي تتعلق في جوهرها بالمقابل عن إستخدام الأصل المؤجر.

١١ تتم محاسبة التكاليف التي يتحملها المستأجر نيابة عن نفسه بإستخدام متطلبات الإعتراف المنطبقة. فعلى سبيل المثال، يتم الإعتراف بتكاليف تغيير الموقع على أنها مصروف في بيان الدخل في الفترة التي يتم تحملها فيها. ولا تعتمد محاسبة هذه التكاليف على ما إذا كان يتم أو لا يتم إسترداد هذه التكاليف من خلال ترتيب حوافز حيث أنها لا تتعلق بالعوض مقابل إستخدام الأصل المؤجر.

تاريخ الإجماع

يونيو ١٩٩٨

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير نافذ المفعول لفترات التأجير التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٩ أو بعد هذا التاريخ.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملحـ ـق التفسير-١٥

هذا الملحق مرفق للتفسير، ولكنه ليس جزءاً من التفسير -١٥.

مثال تطبيقي على التفسير– ١٥

مثال ١

وافق مشروع على الدخول في عقد تأجيري جديد مع مؤجر جديد. حيث وافق المؤجر أن يسدد نفقات نقل مكان موضوع الإيجار كحافز لتشجيع المستأجر في الدخول بالعقد الجديد. حيث بلغت تكاليف نقل مكان موضوع الإيجار ١,٠٠٠، مدة العقد ١٠ سنوات وبقسط سنوي ثابت ٢,٠٠٠.

تكون المعالجة المحاسبية كما يلي:-

إعترف المستأجر بنفقات نقل مكان بموضوع عقد الإيجار والبالغ ١,٠٠٠ كمصاريف السنة الأولى. المبلغ المتبقي ١٩,٠٠٠ يتكون من ٢,٠٠٠ لكل من الـ ١٠ سنوات موضوع العقد ناقصاً ١,٠٠٠ تكاليف تغيير مكان موضوع العقد التي إعتبرها المؤجر حافزاً للمستأجر للدخول في العقد. كل من المؤجر والمستأجر سيقبلان صافي مبلغ التأجير الـ ١٩,٠٠٠ كإيجار لموضوع العقد ولمدة ١٠ سنوات مستخدمين طريقة الإطفاء الفردية تبعاً لما جاء في الفقرة ٤ و٥ من هذا التفسير.

مثال ٢

وافق مشروع على الدخول في عقد تأجيري جديد مع مؤجر جديد، حيث وافق المؤجر على إعفاء المستأجر من دفع الإيجار لمدة الثلاث سنوات الأولى كحافز للمستأجر للدخول في العقد الجديد. مدة العقد الجديد ٢٠ سنة بقسط معدله ٥,٠٠٠ في السنة وللسنوات من السنة ٤ إلى السنة ٢٠.

تكون المعالجة المحاسبية كما يلي:-

صافي البدل والبالغ ٨٥,٠٠٠ يمثل ٥,٠٠٠ بدل إيجار سنوي ولمدة ١٧ سنة. وافق كل من المؤجر والمستأجر بأن صافي البدل البالغ ٨٥,٠٠٠ يغطي مدة ٢٠ سنة إجارية مستخدمين الطريقة الفردية لإطفاء مبلغ الإيجار تبعاً لما جاء في الفقرة ٤ و٥ من هذا التفسير.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير – ٢١

ضرائب الدخل – إسترداد الأصول المعاد تقييمها وغير القابلة للإستهلاك

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم إصدارها حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم تطوير التفسير-٢١ ضرائب الدخل- إسترداد الأصول المعاد تقييمها وغير القابلة للإستهلاك من قبل لجنة التفسيرات الدائمة وأصدر في يوليو ٢٠٠٠.

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل التفسير ٢١ من خلال المعايير الدولية لإعداد التقاريرالمالية التالية:-

- معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" (الصادر في ديسمبر ١٩٩٣)
- معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" (الصادر في ديسمبر ١٩٩٣)

عدل معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بما في ذلك التفسير-٢١.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير-٢١ *ضرائب الدخل- إسترداد الأصول المعاد تقييمها وغير القابلة للإستهلاك* (SIC-٢١) مبين في الفقرات٥. إن التفسير-٢١ مصاحب لأساس الإستنتاج. نطاق وسلطة التفسيرات مبينة في الفقرة ٢ والفقرات ١٧-٧ *لمقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير – ٢١

ضرائب الدخل – إسترداد الأصول المعاد تقييمها وغير القابلة للإستهلاك

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*
- معيار المحاسبة الدولي ١٢ *" ضرائب الدخل"*
- معيار المحاسبة الدولي ١٦ *" الممتلكات، والمصانع والمعدات "* (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٤٠ *"العقارات الإستثمارية"* (كما هو معدل في ٢٠٠٣)

المسألة الخلافية

١ وفقا للفقرة ٥١ من معيار المحاسبة الدولي ١٢، فإن قياس الإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة، يجب أن تعكس الآثار الضريبية التي تنشأ عن الطريقة التي من خلالها تتوقع المنشأة في نهاية فترة إعداد التقارير إسترداد أو سداد مبلغ الأصول والخصوم الذي يؤدي إلى وجود فروقات مؤقتة.

٢ تبين الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولية ١٢ إن إعادة تقييم أي من الأصول لا تؤثر دائماً على الأرباح الضريبية (الخسائر الضريبية) في فترة إعادة التقييم وأنه قد لا يتوجب تعديل القاعدة الضريبية نتيجة لاعادة التقييم. ومع هذا فإن الإسترداد المستقبلي للمبلغ المسجل سيكون خاضعاً للضريبة، وسيكون أي فرق بين المبلغ المسجل للأصل المعاد تقييمه وقاعدته الضريبية فرقاً مؤقتاً ينشأ إلتزام أو أصل ضريبي مؤجل.

٣ والقضية هنا هي كيف تفسر التعبير "إسترداد" فيما يتعلق بأي من الأصول غير القابلة للإستهلاك (أصل غير قابل للإستهلاك) والمعاد تقييمه بموجب الفقرة ٣١ من معيار المحاسبة الدولي ١٦.

٤ ينطبق هذا التفسير كذلك على العقارات الإستثمارية التي تم تسجيلها كمبالغ تمت إعادة تقييمها بموجب الفقرة ٣٣ من معيار المحاسبة الدولي ٤٠ ولكن قد يتم إعتبارها غير قابلة للإستهلاك إذا ما تم تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٦.

الإجماع

٥ يجب أن يقاس أي إلتزام أو أصل ضريبي ينشأ عن إعادة تقييم أي من الأصول غير القابلة للإستهلاك بموجب الفقرة ٣١ من معيار المحاسبة الدولي ١٦، إستناداً إلى الآثار الضريبية التي قد تنشأ عن إسترداد المبلغ المسجل لذلك الأصل من خلال البيع، بغض النظر عن الأساس المستخدم لقياس المبلغ المسجل لذلك الأصل. وعليه، إذا حدد قانون الضريبة نسبة ضريبية ليتم تطبيقها على المبلغ الخاضع للضريبة من المبلغ الناتج عن بيع الأصل وكانت تلك النسبة تختلف عن نسبة الضريبة المطبقة على المبلغ الخاضع للضريبة والناتج عن إستخدام الأصل، عندها يتم إستخدام النسبة الأولى لقياس الإلتزام أو الأصل الضريبي المؤجل المتعلق بالأصل غير القابل للإستهلاك.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات

٦ يبين *الإطار* أن المشروع يعترف بأي أصل إذا كان من المحتمل أن تتدفق الفوائد الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل إلى المشروع. وبشكل عام، فإنه سيتم الحصول على الفوائد الإقتصادية المستقبلية (وبناء عليه يتم إسترداد المبلغ المسجل للأصل) من خلال البيع والإستخدام أو من خلال الإستخدام ومن ثم البيع. ويقتضي الإعتراف أن يتم إسترداد المبلغ المسجل للأصل غير القابل للإستهلاك من خلال الإستخدام بحدود مبلغ الإستهلاك الخاص به ومن خلال البيع بموجب القيمة المتبقية له. وتمشياً مع ذلك، فإنه سيتم إسترداد المبلغ المسجل لأي أصل غير قابل للإستهلاك كالأرض غير محددة المدة من خلال البيع فقط. ونظراً لأن الأصل غير قابل للإستهلاك، فإنه من غير المتوقع أن يتم إسترداد أي جزء من مبلغه المسجل من خلال الإستخدام (لأنه مستهلك). وتعكس الضرائب المؤجلة المرتبطة بأي أصل غير قابل للإستهلاك آثار الضريبية المترتبة على بيع الأصل.

٧ لا يتم تأكيد طريقة الإسترداد المتوقعة على أساس قياس المبلغ المسجل للأصل. وعلى سبيل المثال، إذا تم قياس أصل غير قابل للإستهلاك بموجب قيمته عند الإستخدام فإن أساس القياس لا يقتضي بأن يتم توقع إسترداد المبلغ المسجل للأصل من خلال الإستخدام ولكن من خلال قيمته المتبقية عند التصرف به بشكل نهائي.

تاريخ الإجماع

أغسطس ١٩٩٩

تاريخ النفاذ

يصبح هذا الإجماع نافذاً بتاريخ ١٥ يوليو ٢٠٠٠. وتجب محاسبة التغيرات في السياسات المحاسبية حسب معيار المحاسبة الدولي ٨.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير – ٢٥

ضرائب الدخل – التغير في الوضع الضريبي للمشروع أو لمساهميه

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم إصدارها حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم إصدار تفسير اللجنة الدائمة ٢٥ "*ضرائب الدخل- التغيرات في الوضع الضريبي للمشروع أو مساهميه*" من قبل لجنة التفسيرات الدائمة في يوليو ٢٠٠٠.

وفي إبريل ٢٠٠١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ما لم/ وحتى يتم تعديلها أو سحبها.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل التفسير ٢٥ وأساسات الإستنتاجات المرفقة بها من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" (الصادر في ديسمبر ١٩٩٣)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" (الصادر في مارس ٢٠٠٤).
- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير-٢٥ *ضرائب الدخل-التغير في الوضع الضريبي للمشروع أو لمساهميه* (SIC-٢٥) مبين في الفقرات ٤. إن التفسير-٢٥ مصاحب لأساس الإستنتاج. نطاق وسلطة التفسيرات مبينة في الفقرة ٢ والفقرات ٧-١٧ *لمقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير – ٢٥
ضرائب الدخل – التغير في الوضع الضريبي للمشروع أو لمساهميه

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٧)
- معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*"
- معيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*"

المسألة الخلافية

١ إن التغير في الوضع الضريبي لمشروع أو لمساهميه قد يكون له تبعات على المشروع عن طريق زيادة أو تخفيض التزاماتها أو أصولها الضريبية. قد يحدث مثل هذا الأمر، مثلاً، عن طرح المشروع لأدوات مالية في حقوق الملكية للإكتتاب العام أو عند إعادة هيكلة حقوق الملكية في المشروع. وقد يحدث ذلك أيضاً، عند إنتقال المساهم المسيطر الى بلد أجنبي. ونتيجة لهذا الحدث فقد تفرض الضريبة على المشروع بطريقة مختلفة، فمثلاً قد يكسب أو يخسر المشروع حوافز ضريبية أو تصبح خاضعة لمعدل ضريبة مختلف في المستقبل.

٢ إن التغير في الوضع الضريبي لمشروع أو لمساهميه قد يكون له تأثير فوري على الأصول أو الإلتزامات الضريبية الجارية للمشروع. وقد ينجم عن التغيير زيادة أو نقص في الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها من قبل المشروع إعتماداً على تأثير التغيير في الوضع الضريبية على التبعات الضريبية التي ستنجم عن إسترداد أو تسوية القيمة المسجلة لأصول وإلتزامات المشروع.

٣ والمسألة هي كيف يجب أن تحاسب المشروع عن التبعات الضريبية الناجمة عن التغيير في وضعه الضريبي أو الوضع الضريبي لمساهميه.

الإجمـ ـاع

٤ إن التغير في الأوضاع الضريبية لمشروع أو لمساهميه لا ينجم عنه زيادات أو نقصان في المبالغ المعترف به خارج نطاق الربح أو الخسارة. إن التأثيرات الضريبية المؤجلة والجارية للتغير في الوضع الضريبي يجب إدراجها ضمن صافي الربح أو الخسارة للفترة إلا إذا كانت هذه التأثيرات مرتبطة بمعاملات أو أحداث ينجم عنها، خلال الفترة نفسها أو فترة مختلفة، إضافة مباشرة أو تحميل مباشر في مبلغ حقوق الملكية المعترف بها أو بالمبالغ المعترف بها في الدخل الشامل الآخر. إن تلك التاثيرات الضريبية المتعلقة بتغييرات في مبلغ حقوق الملكية المعترف بها في الفترة نفسها أو فترة مختلفة (غير مدرجة ضمن صافي الربح أو الخسارة) ما يجب تحميلها أو إضافتها مباشرة في حقوق الملكية. إن الضريبة المتعلقة بالمبالغ المعترف بها في الدخل الشامل يجب الإعتراف بها في بيان دخل شامل آخر.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات

أساس الإستنتاجات

[تم تعليم النص الأصلي ليعكس التعديلات التي تمت على معيار المحاسبة الدولي ١٢ في عام ٢٠٠٣ ومراجعة معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأصول غير الملموسة" في عام ٢٠٠٤ ومعيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" في عام ٢٠٠٧. وتم وضع سطر أسفل النص الجديد ووضع سطر خلال النص المحذوف].

٥ يقتضي معيار المحاسبة ١٢ الفقرة ٥٨ ضم الضريبة الحالية والمؤجلة في ~~صافي~~ الربح أو الخسارة للفترة، بإستثناء الحد الذي تنشئ فيه الضريبة من معاملة أو حدث تم الإعتراف به خارج الربح أو الخسارة إما في بيان الدخل الشامل الآخر أو مباشرة في حقوق الملكية، في نفس الفترة أو في فترة مختلفة، (أو تنشئ من إندماج الأعمال ~~الذي يعتبر إستملاكاً~~). ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٢ الفقرة ٦٠أ أن يتم الإعتراف ~~تحميل أو تقييد~~ الضريبة الحالية والمؤجلة خارج الربح أو الخسارة ~~مباشرة على حقوق الملكية~~ إذا كانت الضريبة مرتبطة بالبنود التي تم الإعتراف بها ~~تحميلها أو تقييدها~~، في نفس الفترة أو فترة مختلفة، خارج الربح أو الخسارة ~~مباشرة على حقوق الملكية~~.

٥أ. يحدد معيار المحاسبة الدولي ١٢ الفقرة ٦٢ أمثلة على الظروف التي يتم فيها الإعتراف بمعاملة أو حدث في بيان الدخل الشامل الآخر كما هو مسموح به أو مطلوب في معيار دولي آخر لإعداد التقارير المالية. ونجم عن كافة هذه الظروف تغيرات في المبلغ المعترف به لحقوق الملكية من خلال الإعتراف في بيان الدخل الشامل الآخر.

٦ يحدد معيار المحاسبة الدولي ١٢ الفقرة ٦٢ ~~أ~~ أمثلة على الظروف التي يتم فيها الإعتراف بمعاملة أو حدث مباشرة في حقوق الملكية كما ~~هو~~ مسموح به أو مطلوب في معيار تقرير ~~معيار دولي آخر لإعداد التقارير المالية~~. ونجم عن كافة هذه الظروف تغيرات في المبلغ المعترف به لحقوق الملكية من خلال الإعتراف بالتحميل أو التقييد مباشرة على حقوق الملكية.

٧ يشرح معيار المحاسبة الدولي ١٢ الفقرة ٦٥ انه عند تغير الأساس الضريبي للأصل المعاد تقييمه، يتم الإعتراف بأي توابع ضريبية في بيان الدخل الشامل الآخر ~~مباشرة في حقوق الملكية~~ فقط بالحد الذي كان أو يكون فيه من المتوقع الإعتراف بإعادة التقييم المحاسبية ذات العلاقة متوقعة في بيان الدخل الشامل الآخر ~~مباشرة في حقوق الملكية~~ (فائض إعادة التقييم).

٨ ٨. لأنه يجب أن ترتبط التوابع الضريبية المعترف بها خارج الربح أو الخسارة، سواء في بيان الدخل الشامل الآخر أو مباشرةً في حقوق الملكية، بمعاملة أو حدث معترف به خارج الربح أو الخسارة أو ~~مباشرة في حقوق الملكية~~ في نفس الفترة أو في فترة مختلفة، فإنه يمكن توقع أن يكون المبلغ التراكمي للضريبة ~~المحمل أو المقيد مباشرة على حقوق الملكية~~ المعترف بها خارج الربح أو الخسارة هو نفس المبلغ الذي يمكن الإعتراف به خارج الربح أو الخسارة ~~تحميله أو تقييده مباشرة على حقوق الملكية~~ في حال تم تطبيق قانون ضريبة جديد في السابق. ويقر معيار المحاسبة الدولي ١٢ الفقرة ٦٣(ب) بأن تحديد التوابع الضريبية للتغير في معدل الضريبة أو قواعد الضريبة الأخرى التي تؤثر على الأصل أو الالتزام الضريبي المؤجل ويرتبط ببند معترف به سابقا خارج الربح أو الخسارة ~~محمل أو مقيد مباشرة على حقوق الملكية~~ قد يكون أمراً صعباً. ولهذا السبب، يفترض معيار المحاسبة الدولي ١٢ الفقرة ٦٣ ضرورة وجود تخصيص.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تاريخ الإجماع

أغسطس ١٩٩٩

تاريخ النفاذ

هذا الإجماع يصبح ساري المفعول في ١٥ يوليو ٢٠٠٠ إن التغيرات في السياسات المحاسبية وفقاً من معيار المحاسبة الدولي ٨.

عدل معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإضافة لذلك، عدل المعيار الفقرة ٤. ويجب على المنشأة تطبيق هذا التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير – ٢٧

تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود التأجير

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم إصدارها حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم تطوير تفسير اللجنة الدائمة ٢٧ "*تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود التأجير*" من قبل لجنة التفسيرات الدائمة والصادر في ديسمبر ٢٠٠١.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل التفسير ٢٧ من خلال معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" (الصادر في ديسمبر ١٩٩٣).

عدل معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بما في ذلك التفسير-٢١.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير-٢٧ "*تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود التأجير*" (SIC-٢٧) مبين في الفقرات٣-١١. إن التفسير-٢٧ مصاحب لأساس الإستنتاج والملاحق التوضيحية لتطبيق التفسير. نطاق وسلطة التفسيرات مبينة في الفقرة ٢ والفقرات ٧-١٧ *لمقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير – ٢٧
تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود التأجير

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*
- معيار المحاسبة الدولي ١١ *" عقود الإنشاء "*
- معيار المحاسبة الدولي ١٧ *"عقود الإيجار"*
- معيار المحاسبة الدولي ١٨ *"الإيراد"*
- معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"*
- معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية:الإعتراف والقياس"* (كما هو معدل ٢٠٠٣)
- معايير الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ *"عقود التأمين"*

المسألة الخلافية

١ يمكن لمشروع ما أن يدخل في سلسلة من العمليات (ترتيبات) مع طرف أو أطراف غير ذي علاقة (مستثمر) تتضمن صيغة قانونية من صيغ عقود الإيجار. فعلى سبيل، قد يؤجر مشروع أصول ثابتة معينة ثم يعود ويستأجر تلك الأصول، أو أن تقوم ببيع أصول ثم يعود ويستأجر تلك الأصول. ويمكن أن تختلف صيغة وشكل وشروط كل عملية إختلافاً كبيراً، ففي مثال، التأجير وإعادة الإستئجار يمكن أن يكون الهدف من ذلك الترتيب تحقيق منافع ضريبية للمستثمر يتقاسمها مع المشروع على هيئة رسوم ولا تعطيه الحق في إستعمال الأصول.

٢ عندما تكون الترتيبات التي تتم مع مستثمر تتضمن شكلاً قانونياً من أشكال التأجير فإن الأمور التي تتعلق بذلك هي:-

(أ) التحقق مما إذا كانت هناك رابطة بين سلسلة من العمليات بما يجعل من الضروري إعتبارها وكأنها عملية محاسبية واحدة؛

(ب) ما إذا شروط العملية تتفق ومتطلبات عقد الإيجار التمويلي حسب نص معيار المحاسبة الدولي ١٧ وإذا لم يكن كذلك:-

(١) ما إذا كانت حسابات العملية الإستثمارية المفردة والإلتزام بدفع الإيجار الذي قد يكون قائماً يمثل أصول وإلتزامات للمشروع (على سبيل المثال أنظر في المثال الوارد في الفقرة ٢أ (أ) من الملحق أ)؛

(٢) كيف سيقوم المشروع بمعالجة الإلتزامات الأخرى الناتجة عن الترتيب؛ و

(٣) كيف سيعالج المشروع الرسوم التي قد يحصل عليها من المستثمر.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإجمـاع

٣ إن سلسلة العمليات التي تتضمن شكلاً قانونياً من أشكال التأجير التمويلي تعتبر مرتبطة ويجب التعامل معها كعملية واحدة عندما لا يكون بالإمكان فهم الأثر الإقتصادي الكلي بدون الرجوع إلى سلسلة العمليات ككل. يكون ذلك– على سبيل المثال- عندما تكون العمليات متداخلة تداخلاً كبيراً ويتم التفاوض بشأنها كعملية واحدة وتحصل في آن واحد أو في سياق واحد متصل (يتضمن الملحق أ إيضاحات لتطبيق هذا التفسير).

٤ المحاسبة يجب أن تعكس مادة الترتيب. فجميع الجوانب والآثار الناتجة عن عملية أو ترتيب ما يجب تقييمها ومعرفة مادتها ومضمونها مع إعطاء وزن للنواحي والتأثيرات التي لها أثر إقتصادي.

٥ يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ عندما يتضمن الترتيب نقل حق إستعمال أصول معينة لفترة زمنية تم الإتفاق عليها. وفيما يلي مؤشرات تفيد بصفة إفرادية أن العملية لا تتضمن في مادتها نوعاً من الإيجار التمويلي بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧ (الملحق ب يعطي إيضاحات لتطبيق هذا التفسير):-

(أ) أن يحتفظ المشروع بجميع الحقوق والمخاطر المتعلقة بملكية الأصول المشمولة وتتمتع بشكل كبير بنفس حقوق الإستعمال قبل الدخول في العملية أو الترتيبات؛

(ب) أن يكون السبب الرئيسي للترتيب تحقيق منافع ضريبية معينة وليس لتحويل حق إستعمال تلك الأصول؛ و

(ج) أن يضاف إلى الشروط حق خيار معين يجعل ممارسته أمراً مؤكداً تقريباً (على سبيل المثال حق خيار بيع يمكن ممارسته بسعر أعلى بما فيه الكفاية من القيمة العادلة المتوقعة عندما يصبح الحق قابلاً للممارسة).

٦ التعريفات والإرشادات الواردة بالفقرات ٤٩–٦٤ من *الإطار* يجب تطبيقها في تحديد المحتوى ما إذا كان حساب إستثمار منفصل وإلتزامات دفع الإيجار تشكل أصول وإلتزامات بالنسبة للمشروع. المؤشرات التي تثبت مجتمعة من ناحية محتوى العملية أن حساب الإستثمار المنفصل وإلتزامات دفع الإيجار لا تنطبق على تعريف الأصول والإلتزامات التي يجب أن لا يأخذها المشروع في الإعتبار تتضمن:-

(أ) إن المشروع لا يستطيع التحكم في حساب الإستثمار طبقاً لأهدافه وليس مضطر لدفع الإيجار. وهذا يحدث على سبيل المثال، عندما يتم دفع مبلغ مقدماً في حساب إستثمار منفصل لحماية المستثمر ويمكن أن يستعمل فقط للدفع للمستثمر، وأن المستثمر يوافق على أن دفعات الإيجار الملتزم بها تدفع من المبالغ الموجودة في حساب الإستثمار وان المشروع لا يستطيع إيقاف الدفعات المستحقة للمستثمر من حساب الإستثمار؛

(ب) إن المشروع يواجه إحتمالاً بعيداً لإمكانية قيامه بإعادة كامل مبلغ الرسم المستلم من المستثمر وإحتمال دفع مبالغ إضافية زيادة عن ذلك، أو في حالة أن الرسم لم يتم إستلامه فإن إحتمال خطر دفع أي مبلغ بموجب إلتزامات أخرى يكون بعيداً (على سبيل المثال: كفالة). ويكون إحتمال الدفع قائماً عندما، على سبيل المثال، تتطلب شروط العملية أن المبلغ المدفوع مسبقاً يجب إستثماره في أصول خالية من المخاطر ويتوقع أن ينتج عنها تدفقات نقدية كافية للوفاء بالإلتزامات الناتجة عن عملية التأجير؛ و

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(ج) بإستثناء الدفعة النقدية عند بدء الإتفاق فإن التدفقات النقدية الوحيدة المتوقعة بموجب الإتفاق هي فقط دفعات الإيجار التي تأتي بشكل كلي من المبالغ المسحوبة من حساب الإستثمار المنفرد الذي يتم فتحه مع الدفعة النقدية الأولية.

٧ أية إلتزامات تخص الإتفاق بما في ذلك الضمانات المقدمة والإلتزامات المترتبة على الإنهاء المبكر، يطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ٣٧، معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أو المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية-٤ تبعاً لشروط العملية.

٨ إن الأسس الواردة في الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ١٨ يجب تطبيقها على الحقائق والأوضاع لكل إتفاق لمعرفة متى يجب الإعتراف بالرسم كدخل يمكن أن يستلمه المشروع، ويجب أن يؤخذ في الإعتبار عناصر أخرى كوجود تدخل مستمر في صيغة إلتزامات الأداء المستقبلية الهامة الضرورية للحصول على الرسم أو وجود مخاطر محتفظ بها، كما يجب الأخذ بالإعتبار أية شروط لأية ترتيبات خاصة بالضمانات ومخاطر إحتمال إعادة الرسم. إن المؤشرات التي تبرر منفردة الإعتراف بكامل الرسم كإيراد عند إستلامه (إذا استلمت في بداية إتفاق) تشتمل ما يلي:-

(أ) من شروط إكتساب الرسم عند إستلامه وجود إلتزامات إما بأداء نشاطات معينة مهمة أو الإمتناع عن أداء تلك النشاطات ولذلك فإن تنفيذ عملية ملزمة قانونياً ليس هو أهم الإجراءات التي يتطلبها إتفاق؛

(ب) وضع محددات وقيود على إستعمال الأصول ويكون من شأن تلك القيود حصر وتغير مقدرة المشروع بشكل كبير على إستعمالها والتصرف بها (مثل إستهلاك، بيع أو رهن) الأصول؛

(ج) لا يستبعد إعادة أي جزء من مبلغ الرسم بل ودفع بعض المبالغ إضافة لها وهذا يحدث على سبيل المثال في، الحالات التالية:-

(١) إذا كانت الأصول موضوع العملية ليست أصول متخصصة يحتاجها المشروع لأداء عمله، ولذلك فإن هناك إحتمال أن يقوم المشروع بدفع مبلغ ما مقابل إنهاء الإتفاق مبكراً؛ أو

(٢) تستلزم شروط الإتفاق من المشروع أن يستثمر أي مبالغ مدفوعة مقدماً في أصول تتضمن قدراً قليلاً من المخاطر (العملات، أسعار الفائدة أو مخاطر الإئتمان). أو أن يكون للمشروع مطلق أو بعض الحرية في ذلك الإستثمار، وفي هذه الحالة لا يستبعد خطر عدم كفاية مبلغ الإستثمار لأداء الإلتزامات المتعلقة بدفع الإيجار ولذلك فإن هناك إحتمال الطلب من المشروع أن يدفع مبلغاً ما.

٩ يجب عرض الرسم ضمن بيان الدخل الشامل على أساس محتواه الإقتصادي وطبيعته.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإفصـاح

١٠ جميع نواحي الإتفاق التي لا تنطوي في جوهرها على التأجير التمويلي حسب مفهوم معيار المحاسبة الدولي ١٧ يجب أخذها في الإعتبار عند تحديد الإفصاحات المناسبة الضرورية لفهم العملية والمعالجة المحاسبية المتبعة، ويجب على المشروع الإفصاح عما يلي في كل فترة من فترات نفاذ العملية:-

(أ) وصف للإتفاق ويشمل ما يلي:-

(١) الأصول موضوع العملية وأية قيود تتعلق بإستعمالها؛

(٢) مدة العملية والشروط الهامة المتعلقة بها؛

(٣) العمليات المرتبطة معا بما في ذلك أية خيارات ؛ و

(ب) المعالجة المحاسبية المطبقة على أية رسوم يتم إستلامها، والمبالغ المعتبرة دخل خلال الفترة والبند الذي دخلت فيه ضمن بيان الدخل الشامل.

١١ إن الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ١٠ من هذا التفسير يجب تقديمها بشكل منفرد لكل عملية أو لمجموعة عمليات من نفس المرتبة. والمرتبة تعني مجموعة عمليات تتعلق بأصول ذات طبيعة متشابهة (مثال ذلك محطات طاقة).

أساس الإستنتاجات

[إن النص الأصلي موضح بإشارة ليعكس مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عام ٢٠٠٣ وفيما بعد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤: النص الجديد وضع تحته خط، والنص الملغي وضع خلاله خط]

١٢ الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ١١ *"عقود الإنشاء"* تستلزم إعتبار مجموعة من العقود كعقد واحد عندما يتم التفاوض على مجموعة من العقود كصفقة واحدة وتكون العقود متداخلة بحيث تكون في الواقع جزء من مشروع مفرد بهامش ربح كلي، ويتم تنفيذ العقود في آن واحد أو بإتساق زمني مستمر. وفي مثل هذا الوضع، فإن سلسلة العمليات التي تتضمن الشكل القانوني للتأجير يتم ربطها معاً وتؤخذ في الإعتبار كأنها عملية واحدة لأن الأثر الإقتصادي الكلي لا يمكن فهمه بدون الرجوع والإشارة لسلسلة العمليات بكاملها.

١٣ تعتبر الإتفاقية وتعامل على أنها عقد تأجير تمويلي طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٧ عندما تنقل إلى المستأجر لقاء دفعة أو سلسلة من الدفعات حق إستعمال أصل لفترة زمنية متفق عليها. ولكي تكون المعلومات تمثل بأمانه المعاملات التي تنص على أنها تمثلها، الفقرة ٣٥ من *الإطار* تبين أنه من الضروري أن تؤخذ المعاملات في الإعتبار ويتم عرضها طبقاً لجوهرها ومادتها وحقيقتها الإقتصادية وليس مجرد الشكل القانوني.

١٤ عندما لا يكون المشروع متحكم بالأصول التي ستستخدم للوفاء بإلتزامات الدفع المتعلق بالتأجير التمويلي ولا يكون ملتزم بدفع بدلات الإيجار فإنه لا يعترف بالأصول وإلتزامات دفع الإيجار التمويلي لأنه لم يتم تحقيق تعريفات الأصل والإلتزام. هذه تختلف عن الحالة التي يتحكم فيها المشروع بالأصول ويلتزم بأداء دفعات الإيجار التمويلي ويقوم لاحقا بتحويل الأصول إلى طرف ثالث (بما في ذلك الأمين). في تلك الحالة، فإن تحويل أصول (الذي يطلق عليه أحياناً "سند ضد" شكلي) لا يكفي بحد ذاته لإعفاء المشروع من إلتزامه الأساسي مع عدم وجود تأجير تمويلي قانوني. يمكن عدم إعتبار أصل مالي وإلتزام مالي أو أي جزء من أي منهما فقط في حالة الوفاء بمتطلبات ~~الفقرات ٣٥ – ٦٥ من معيار المحاسبة الدولية ٣٩~~

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الفقرات ١٥-٣٧، ٣٩-٤٢، تطبيقات إرشادية من ٣٦-٥٢ وتطبيقات إرشادية ٥٧ -٦٣ من معيار المحاسبة الدولية ٣٩ .

١٥ ~~بالإضافة إلى إن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يبحث في المتطلبات العامة لاعتماد مخصص، ما فإنه~~ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ يعطي الإرشادات بشان الإعتراف وقياس الضمانات المالية والأدوات المماثلة التي تضمن سداد الدفعات إذا عجز المدين عند أدائها عند استحقاقها، إذا كان العقد متضمن نقل مخاطر التأمين الهامة للجهة المصدرة ~~كما أن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يوضح الحالة التي يلزم فيها الإفصاح عن إلتزامات غير مستحقة الأداء.~~ وتخضع لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ عقود الضمانات المالية التي تضمن أداء الدفعات الناتجة عن التغيرات المتعلقة بمتغير ما. (في بعض الأحيان تعزى على أنها ذات صلة) وتخضع للمعيار ٣٩.

١٦ يتعلق المعيار المحاسبي الدولي ١٨ بالمعالجة المحاسبية للإيراد، وتفيد الفقرة ٧٥ من *الإطار* إن المكاسب لا تختلف في طبيعتها عن الإيراد، لذلك فإن مقتضيات معيار المحاسبة الدولي ١٨ واجبة التطبيق بالقياس أو نحو ذلك. والمثال ١٤(ج) من ملحق معيار المحاسبة الدولي ١٨ يفيد أن الرسم الذي يتم اكتسابه من خلال تنفيذ عمل ذا أهمية، والذي هو أهم من أي عمل آخر، يعترف به كدخل عند انتهاء تنفيذ ذلك العمل الهام. كما يفيد المثال أيضاً أن من الضروري التمييز بين الرسوم المكتسبة عند الإنتهاء من تنفيذ عمل هام والرسوم المتعلقة بالأداء المستقبلي أو المخاطر المحتفظ بها.

تاريخ الإجماع

فبراير ٢٠٠٠

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير ساري المفعول إعتباراً من ٣١ ديسمبر ٢٠٠١. ويجب إجراء اللازم بشأن التغيرات في السياسات المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق أ
العمليات ذات الصلة

هذا الملحق مرفق للتفسير، ولكنه ليس جزءاً من التفسير -٢٧.

أ ١ يتطلب التفسير النظر فيما إذا كانت سلسلة من العمليات التي تنطوي على الشكل القانوني للإيجار التمويلي مرتبطة مع بعضها لتقرير ما إذا كانت تلك العمليات تشكل عملية واحدة.

أ ٢ ومن الأمثلة عديدة للعمليات التي ينظر إليها ككل وتعتبر عملية واحدة ما يلي:-

(أ) يقوم مشروع بتأجير تمويلي لأصول إلى مستثمر (التأجير التمويلي الرئيسي) ثم يقوم بإعادة إستئجار نفس الأصول لفترة أقصر (التأجير التمويلي الفرعي). وفي نهاية مدة التأجير التمويلي الفرعي يكون للمشروع الحق في إعادة شراء حقوق المستأجر بموجب خيار شراء. وإذا لم يستعمل المشروع حقه في خيار الشراء فإنه يكون للمستثمر خيارات بالنسبة لها وبموجب كل من تلك الخيارات يحصل المستثمر على حد أدنى من العائد على إستئجاره في الإجارة الرئيسية فيمكن للمستثمر أن يعيد الأصل المستأجر إلى المشروع أو أن يطلب من المشروع دفع عائد على إستثمار المستثمر في الإجارة الرئيسية.

إن الهدف الرئيسي لهذا الإتفاق هو تحقيق منافع ضريبية للمستثمر، يتقاسمها مع المشروع على شكل رسم، وليس لنقل حق إستعمال الأصل المؤجر. وبموجب عملية التأجير التمويلي الرئيسي يدفع المستثمر الرسم ويدفع مقدماً إلتزامه ببدل الإيجار. وتتطلب الإتفاقية إستثمار المبلغ المدفوع مقدماً في أصول خالية من المخاطر وذلك كشرط لإتمام تنفيذ العملية الملزمة قانونياً، ويوضع المبلغ المستثمر في حساب إستثمار منفصل لدى طرف مؤتمن خارج سيطرة المشروع. أما الرسم فيحتفظ به المشروع.

وخلال مدة التأجير التمويلي الفرعي يتم الوفاء بالإلتزامات المترتبة على التأجير التمويلي الفرعي من خلال مبالغ مالية معادلة تسحب من حساب الإستثمار المنفصل، ويضمن المشروع إلتزامات الدفع الخاصة بالتأجير التمويلي الفرعي ويطلب منه الوفاء بالإلتزام إذا لم تتوفر مبالغ كافية في حساب الإستثمار المنفصل. ويكون للمشروع وليس للمستثمر الحق في إتخاذ قرار بإنهاء الإجارة الفرعية مبكرا في حالات معينة (على سبيل المثال، حصول تغيير في قانون الضريبة المحلي أو الدولي ينتج عنه خسارة المستثمر لبعض أو جميع المنافع الضريبية أو أن يقرر المشروع التخلص من (بالإستبدال أو البيع أو الشطب) الأصل موضوع الإجارة) وبعد دفع بدل إنهاء إلى المستثمر. إذا قرر المشروع إنهاء الإتفاق مبكراً فإنه سيدفع بدل الإنهاء من المبالغ التي تسحب من حساب الإستثمار المنفصل، وإذا كانت المبالغ المتبقية في حساب الإستثمار المنفصل غير كافية فإن المشروع يلتزم بدفع الفرق، وان الأصل المؤجرة تكون أصلاً ذات طبيعة خاصة يحتاجها المشروع في عملياتها.

(ب) يقوم المشروع بتأجير أصل معين إلى مشروع آخر ولكامل مدة حياته الإقتصادية ثم تقوم بإعادة إستئجار نفس الأصل بنفس شروط التأجير التمويلي الأصلي. ويكون لكل من المشروعين حق

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

قانوني قابل للتطبيق بإجراء التقاص بين المبالغ المدينة بها كل منهما للأخرى والنية في تسوية هذه المبالغ بالصافي.

(ج) يقوم المشروع (المشروع أ) بتأجير أصل معين إلى مشروع أخرى (المشروع ب) ويحصل على قرض لا يتضمن حق الرجوع من ممول (بإستعمال الأصل بدل الإيجار كضمانه). فيقوم المشروع (أ) ببيع الأصل بشرط الإيجار والقرض إلى طرف مؤتمن ويقوم بإعادة إستئجار الأصل. وفي نفس الوقت يوافق المشروع (أ) على إعادة شراء الأصل في نهاية مدة التأجير بسعر يعادل سعر الشراء. ويقوم الممول بإعفاء المشروع (أ) من المسؤولية الأولية عن القرض ويضمن المشروع (أ) إعادة تسديد القرض الممنوح دون حق الرجوع إذا لم يقم المشروع (ب) بتسديد الدفعات المستحقة من التأجير التمويلي الأصلي. ويكون التقييم الإئتماني للمشروع ب من مستوى (أأأ) وتكون قيمة الدفعات المستحقة على كل من الإجارتين متساوية. ويحق للمشروع (أ) قانونياً إجراء التقاص بين الدفعات المستحقة على كل من الإجارتين والنية في تسوية الحقوق والإلتزامات المترتبة على الإجارتين بالصافي.

(د) يقوم المشروع (أ) ببيع أصل ما (من الأصول الثابتة) إلى المشروع (ب) وتقوم بإعادة إستئجار نفس الأصل. ويكون المشروع (ب) ملزم بإعادة الأصل إلى المشروع (أ) بنهاية مدة الإجارة مقابل مبلغ يكون له التأثير الكلي العملي (عندما يؤخذ في الإعتبار أيضا دفعات الإيجار التي ستستلم) في تحقيق عائد للمشروع (ب) فوق سعر الشراء يعادل ٢% فوق سعر الفائدة على الإقراض.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الملحق ب

مادة الترتيب

هذا الملحق مرفق للتفسير، ولكنه ليس جزءاً من التفسير -٢٧.

ب ١ يتطلب التفسير النظر في مادة ومحتوى الإتفاق لمعرفة ما إذا كانت تتضمن نقل حق إستعمال الأصل لمدة زمنية محددة متفق عليها.

ب ٢ وبالنسبة للأمثلة الواردة في الملحق أ فإن الإتفاق لا تشكل في مضمونها عقد تأجير تمويلي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ١٧ للأسباب التالية:-

(أ) في المثال الوارد بالفقرة ٢أ (أ) فإن العملية مصممة أساساً وحصراً لتحقيق منافع ضريبية للمشروعين. ورغم إختلاف مدتي التأجير التمويلي الرئيسي والتأجير التمويلي الفرعي فإن الخيارات المتاحة لكل من المشروعين في نهاية فترة التأجير مصممة بحيث يتحمل المستثمر مبلغاً بسيطاً من مخاطر التأجير خلال مدة التأجير التمويلي الرئيسي. وجوهر العملية هو أن المشروع يتقاضى رسماً لقاء تنفيذ الإتفاقيات ويحتفظ بالمخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل موضوع الإجارة.

(ب) في المثال الوارد بالفقرة أ٢(ب) فإن الشروط والمدة الزمنية هي نفسها بالنسبة للإجارتين. ولذلك فإن المخاطر والمنافع المتعلقة بالعين موضوع البحث هي نفسها قبل الإتفاق، وعلاوة على ذلك فإن المبالغ المستحقة يجرى التقاص بينها ولذلك فإنه لا توجد مخاطر إئتمانية. وأن جوهر العملية هو أنه لم تحصل أية عمليات فعلية .

(ج) في المثال الوارد بالفقرة ٢أ(ج)، يحتفظ المشروع أ بالمخاطر والمنافع المتعلقة بالأصل موضوع الإجارة وأن المخاطر المتعلقة بالدفع بموجب الضمان هي مخاطر مستبعدة (نظراً لأن التصنيف الإئتماني هو أأأ) وجوهر العملية هو أن المشروع (أ) يقترض مبلغاً مالياً مضموناً بالأصل المؤجر.

(د) في المثال الوارد بالفقرة ٢أ(د) فإن مخاطر ومنافع المشروع (أ) المتعلقة بالأصل المؤجر لا تتغير تغيراً كثيراً. وجوهر العملية هو أن المشروع (أ) يقترض مبلغاً نقدياً مضموناً بالأصل المؤجر ويعاد تسديد القرض بأقساط عبر مدة التأجير وبمبلغ مقطوع نهائي في نهاية مدة التأجير. وأن شروط الخيار المتاح تفترض الإعتراف بعملية بيع. في العادة فإنه في عملية بيع ثم عملية إعادة الإستئجار التمويلي تكون المنافع أو المخاطر المترتبة على ملكية الأصل المؤجر على عاتق البائع فقط خلال مدة الإجارة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير – ٢٩

ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: الإفصاح

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم إصدارها حتى تاريخ ١٧ يناير٢٠٠٨.

تم تطوير تفسير اللجنة الدائمة ٢٩ "*الإفصاح- ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات*" من قبل لجنة التفسيرات الدائمة والصادر في ديسمبر ٢٠٠١. وتم تغيير عنوانه من خلال تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢ (أنظر أدناه).

وقد عُدّل التفسير ٢٩ والوثائق المرفقة به من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في ديسمبر ٢٠٠٣).
- تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢ "*ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات*" (الصادر في نوفمبر ٢٠٠٦).
- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير-٢٩ " *ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: الإفصاح* " (SIC-٢٩) مبين في الفقرات ٦ و٧. إن التفسير-٢٩ مصاحب لأساس الإستنتاج. نطاق وسلطة للتفسيرات مبينة في الفقرة ٢ والفقرات ٧-١٧ *لمقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير – ٢٩
ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: الإفصاح

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"* (كما هو معدل في ٢٠٠٧)
- معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات، المصانع والمعدات"* (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار"* (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات، الأصول الإلتزامات المحتملة"*
- معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول الغير الملموسة"* (كما هو معدل في ٢٠٠٤)
- تفسير لجنة التفسيرات الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢" *ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات*"

المسألة الخلافية

١ يمكن أن تدخل شركة ما (يطلق عليها المشغل) بالدخول في إتفاق وترتيبات مع شركة أخرى (يطلق عليها المانح) بتقديم خدمات تتيح للجمهور الوصول إلى مرافق إجتماعية وإقتصادية كبرى. ويمكن أن يكون مانح الإمتياز مؤسسة أو شركة من القطاع الخاص بما في ذلك هيئة حكومية. ومن أمثلة ترتيبات إمتياز الخدمات مرافق معالجة المياه والكهرباء وطرق ومواقف السيارات والإنفاق والجسور والمطارات وشبكات الإتصالات الهاتفية، ومن أمثلة الترتيبات التي لا تتعلق بترتيبات إمتياز الشركة التي تعهد إلى الغير بتشغيل خدماتها الداخلية (مثل مقصف الموظفين وصيانة المبنى وعملياتها المحاسبية أو عمليات تكنولوجيا المعلومات).

٢ إن إتفاقية إمتياز الخدمات تتضمن عموماً أن ينقل المانح لمدة الإمتياز إلى المشغل ما يلي:-

(أ) الحق في تقديم الخدمات التي توصل الجمهور إلى مرافق إقتصادية وإجتماعية كبرى، و

(ب) وفي بعض الحالات، الحق في إستعمال أصول معينة ملموسة، أو غير ملموسة أو مالية، مقابل أن

بالمقابل للمشغل:-

(ج) بالإلتزام بتقديم الخدمات طبقا لشروط وأحوال معينة خلال مدة الإمتياز، و

(د) الإلتزام بان يعيد في نهاية الإمتياز (حيث ينطبق ذلك) الحقوق المستلمة في بداية فترة الإمتيـاز و/ أو التي دخلت حوزته خلال مدة الإمتياز،

٣ إن الخاصية المشتركة لجميع إتفاقيات وترتيبات إمتياز الخدمات هي أن المشغل يحصل على حق ويترتب عليه إلتزام بتقديم خدمات عامة.

٤ إن الموضوع هو تحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الملاحظات على البيانات المالية لكل من المشغل والمانح.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

٥ تتناول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الحالية أمور وإفصاحات معينة تتعلق ببعض إتفاقيات إمتياز الخدمات (على سبيل المثال ينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٦ على حيازة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، معيار المحاسبة الدولي ١٧ ينطبق على الإجارة التمويلية للأصول ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ ينطبق على حيازة الأصول غير الملموسة). على كل حال، فإن إتفاقية إمتياز الخدمات قد تنطوي على عقود لم يبدأ سريانها بعد، ولا تتناولها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إلا إذا كانت تلك العقود مثقلة بالإلتزامات حيث في تلك الحالة ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٧. ولذلك، فان هذا التفسير يتناول الإفصاحات الإضافية المتعلقة بعقود إمتياز الخدمات.

الإجمـاع

٦ يجب أن يؤخذ في الإعتبار جميع نواحي إتفاقية إمتياز الخدمات عند تحديد الإفصاحات المناسبة التي تتضمنها الملاحظات على البيانات المالية. ويجب على مانح ومشغل الإفصاح عن الأمور التالية في كل مرة:-

(أ) وصف للترتيبات؛

(ب) الشروط الهامة في الترتيب التي يمكن أن تؤثر على مبلغ أو توقيت أو حتمية تحقق التدفقات النقدية المستقبلية (مثل مدة الإمتياز وتواريخ إعادة التسعير والأساس الذي تتقرر بموجبه إعادة التسعير أو إعادة التفاوض)؛

(ج) طبيعة ومدى (مثلاً الكمية أو المدة الزمنية أو المبلغ حسبما ينطبق) ما يلي:-

(١) حقوق إستعمال أصول معينة محددة؛

(٢) الإلتزام بتقديم أو الحق في توقيع تقديم الخدمات؛

(٣) الحق في حيازة أو تأسيس بنود الممتلكات والمصانع والمعدات؛

(٤) الإلتزام بتسليم أو الحق في إستلام أصول معينة في نهاية مدة الإمتياز؛

(٥) خيارات تجديد أو إنهاء العقد؛ و

(٦) الحقوق والإلتزامات الأخرى (مثل الإصلاحات الكبرى)؛

(د) التعديلات التي تحصل على الترتيبات خلال المدة؛ و

(هـ) كيفية تصنيف ترتيب تقديم الخدمات.

٦أ ينبغي أن يفصح المشغّل عن مبلغ الإيرادات والأرباح أو الخسائر المعترف بها في الفترة من تبادل الخدمات الإنشائية فيما يخص أصل مالي أو أصل غير ملموس.

٧ إن الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٦ من هذا التفسير يجب تقديمها إفرادياً عن كل إتفاق إمتياز خدمات أو إجمالياً لكل فئة من إتفاق إمتياز الخدمات. ويقصد بالفئة مجموعة عقود إمتيازات الخدمات التي تتضمن خدمات ذات طبيعة متشابه (على سبيل المثال تحصيل رسوم الجسور والإتصالات وخدمة معالجة المياه).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات

[إن النص الأصلي الفقرتين ٨ و٩ الموضح بإشارة ليعكس مراجعة معيار المحاسبة الدولي ١عام ٢٠٠٣ وعام ٢٠٠٧ وإصدار تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢ في عام ٢٠٠٦: النص الجديد وضع تحته خط، والنص الملغي وضع خلاله خط]

٨ الفقرة ١٥ من الإطار تنص على أن القرارات الإقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية تستلزم تقييم قدرة الشركة على خلق النقد وما يعادل النقد وتوقيت ذلك والتيقن من انه سيحصل، أما الفقرة ٢١ من *الإطار* فتنص أيضاً على أن القوائم المالية يجب أن تتضمن ملاحظات وجداول تكميلية ومعلومات أخرى. فمثلاً، يمكن أن تتضمن معلومات إضافية تفي بإحتياجات المستخدمين فيما يتعلق بالبنود الواردة في ~~الميزانية العمومية~~ بيان المركز المالي و~~بيان الدخل~~ وبيان الدخل الشامل. كما أنها يمكن أن تتضمن إفصاحات عن المخاطر ومواطن عدم اليقين التي تؤثر على الشركة وعن أية موارد أو إلتزامات غير واردة في ~~الميزانية العمومية~~ بيان المركز المالي.

٩ يتضمن عقد إمتياز الخدمات في الغالب خصائص هامة تضمن الإفصاح عن المعلومات الضرورية لتقييم مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية ومدى التيقن من ذلك وطبيعة ومدى ما تنطوي عليه من حقوق وإلتزامات منوعة. وأن الحقوق والإلتزامات المرتبطة بالخدمات التي سيتم تقديمها تنطوي في العادة على قدر كبير من المشاركة العامة (على سبيل المثال تزويد مدينة بالكهرباء). ويمكن أن تتضمن الإلتزامات الأخرى إجراءات هامة مثل إنشاء مرافق البينة التحتية (كمحطات الكهرباء) وتسليم تلك المرافق إلى ~~مانح الإمتياز~~ المانح بنهاية مدة الإمتياز.

تم تعليم النص الوارد في الفقرة ١٠ ليعكس مراجعة معيار المحاسبة الدولي ١ في عام ٢٠٠٧. وتم دمج التعديلات السابقة على الفقرة والتي تعكس مراجعة معيار المحاسبة الدولي ١ في عام ٢٠٠٣ في الـنص لتجنب اللبس مع التعديلات الجديدة في عام ٢٠٠٧.

١٠ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ الفقرة ١١٢(ج) ~~١٠٣(ج)~~ أن توفر ملاحظات المنشأة معلومات إضافية غير معروضة في موضع آخر في البيانات المالية ~~على واجهة الميزانية العمومية أو بيان الدخل أو بيان التغيرات في حقوق الملكية~~، لكنها ذات صلة بفهم أي من البنود السابقة. ويشير تعريف الملاحظات فـي معيار المحاسبة الدولي ١ الفقرة ٧ ~~١١~~ إلى أن الملاحظات توفر وصف سردياً أو تصنيفات للبنود التـي تم الإفصاح عنها في بيان المركز المالي ~~الميزانية العمومية~~ وبيان الدخل الشامل الآخر وبيـان الـدخل المنفصل (إذا تم عرضه) وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية بالإضافة إلى معلومات بشأن البنود غير المرهلة للإعتراف في تلك البيانات.

تاريخ الإجماع

مايو ٢٠٠١

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير ساري المفعول إعتباراً من ٣١ ديسمبر ٢٠٠١

يجب على المنشأة تطبيق التعديل الوارد في الفقرات ٦(هـ) و٦(أ) على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ ينـاير ٢٠٠٨ أو بعد ذلك. وفي حال طبقت المنشأة تفسير معيار التقرير رقم ١٢ على فترة سابقة، فيجـب تطبيـق التعديل على تلك الفترة السابقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير– ٣١

الإيراد – عمليات المقايضة التي تنطوي على خدمات إعلانية

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم إصدارها حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم تطوير التفسير ٣١ "*الإيراد- المقايضة التي تنطوي على خدمات إعلانية*" من قبل لجنة التفسيرات الدائمة والصادر في ديسمبر ٢٠٠١.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل التفسير ٣١ من خلال معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" (الصادر في ديسمبر ١٩٩٣).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير- ٣١ *الإيراد- عمليات المقايضة التي تنطوي على خدمات إعلانية* (SIC- ٣١) مبين في الفقرات ٥. إن التفسير- ٣١ مصاحب لأساس الإستنتاج. نطاق وسلطة للتفسيرات مبينة في الفقرة ٢ والفقرات ٧-١٧ *لمقدمة* المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير– ٣١

الدخل – عمليات المقايضة التي تنطوي على خدمات إعلانية

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*
- معيار المحاسبة الدولي ١٨ *"الإيراد"*

المسألة الخلافية

١ يمكن أن تدخل شركة (يشار إليها (البائع) في عملية مقايضة (مبادلة) لتقديم خدمات إعلانية مقابل تلقي خدمات إعلانية من عمليها (العميل). ويمكن عرض الإعلانات على شبكة الإنترنت أو على مواقع اللوحات الإعلانية أو الإذاعة والتلفزيون أو النشر في الصحف والمجلات أو العرض في وسيلة دعائية أخرى.

٢ في بعض الحالات، لا يتم تبادل مبالغ نقدية أو خلافها فيما بين الشركات وفي بعض الحالات الأخرى، يتم أيضاً تبادل مبالغ نقدية أو خلافها تكون متساوية أو متقاربة.

٣ البائع الذي يقدم الخدمات الإعلانية ضمن نشاطاته العادية يعترف بإيرادات بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨ من عملية مقايضة تتضمن الإعلان وذلك عندما تكون الخدمات المتبادلة غير متشابهه (الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ١٨) ومقدار الدخل يمكن قياسه بشكل يمكن الإعتماد عليه (الفقرة ٢٠ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ١٨). وذلك ضمن إعتبارات أخرى، وينطبق هذا التفسير فقط على تبادل الخدمات الإعلانية غير المتشابهة. أما تبادل الخدمات الإعلانية المتشابهة فلا يشكل عملية منتجة للدخل بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨.

٤ والموضوع هو تحت أية ظروف وأحوال يستطيع البائع قياس الدخل بالقيمة العادلة للخدمات الإعلانية المقدمة أو المستلمة من عملية مقايضة.

الإجمـاع

٥ إن الدخل من عملية مقايضة تتضمن الإعلان لا يمكن قياسه بشكل موثوق بالقيمة العادلة للخدمات الإعلانية المستلمة، وعلى كل حال فإن البائع يمكن أن يجري قياساً يعتمد عليه للدخل بالقيمة العادلة للخدمات الإعلانية التي يقدمها في عملية مبادلة وذلك بالرجوع والإشارة فقط إلى عمليات غير تبادلية تتصف بما يلي:-

(أ) تتضمن أعلاناً مماثلاً للإعلان الذي تغطيه عملية المبادلة؛

(ب) العملية متكرر الحدوث؛

(ج) العملية تمثل عدداً غالباً من العمليات والقيمة عند مقارنتها مع كافة عمليات تقديم إعلان مماثل للإعلان الذي تغطيه عملية المبادلة؛

(د) تتضمن مبالغ نقدية و/أو أي شكل آخر من القيم (مثل أوراق مالية متداولة أو أصول غير نقدية أو خدمات أخرى) وتكون لها قيمة عادلة قابلة للقياس بشكل يعتمد عليه؛ و

(هـ) لا يدخل فيها نفس الطرف المقابل الداخل في عملية المقايضة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أساس الإستنتاجات

٦ تتطلب الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ١٨ أن يقاس الدخل بالقيمة العادلة للقيم التي إستلمت أو التي سيتم إستلامها. وعندما لا يمكن قياس القيمة العادلة للخدمة المستلمة بشكل يمكن الإعتماد عليه فإن الدخل يقاس بالقيمة العادلة للخدمات المقدمة مع تعديل تلك القيمة بالنقد (او ما يعادل النقد) الذي تم تحويله. تذكر الفقرة ٢٦ من معيار المحاسبة الدولي ١٨ أنه عندما لا يكون ممكناً إجراء تقدير ممكن الإعتماد عليه لنتائج عملية تتضمن تقديم خدمات (على سبيل المثال لا يمكن قياس الدخل بشكل يمكن الإعتماد عليه) فيجب الإعتراف بالدخل فقط في حدود النفقات المعترف بها والقابلة للإسترداد، وكما هو موضح في الفقرة ٢٧ من معيار المحاسبة الدولي ١٨، فإن هذا يعني أن الدخل يعترف به فقط في حدود التكاليف المتوقع إستردادها، وحيث انه لا يمكن إجراء تقدير يمكن الإعتماد عليه لنتائج المعاملات فإنه لا يكون هناك اعتراف بأي ربح.

٧ الفقرة ٣١ من *الإطار* تنص على أن المعلومات تكون موثوقة عندما تخلو من أية أخطاء مادية أو محاباة وتتصف بالمصداقية. وليس من العملي قياس الدخل بالقيمة العادلة للخدمات الإعلانية المستلمة من العميل في عملية المقايضة لأنه يلزم وجود معلومات موثوقة لدعم القياس وهي ليست متوفرة لدى البائع، وبالتالي يتم قياس الدخل الناتج من عملية المبادلة التي تتضمن خدمات إعلانية وذلك بالقيمة المعادلة للخدمات الإعلانية المقدمة من البائع إلى العميل.

٨ تعرف الفقرة ٧ من معيار المحاسبة الدولي ١٨ القيمة العادلة بأنها القيمة التي يمكن بها إستبدال الأصل أو تسوية الإلتزام بين أطراف عارفين وراغبين وذلك في عملية تبادل تتم على أساس تجاري خالية من المصلحة. وان السعر المعلن للخدمة لا يشكل دليلاً يعتمد عليه لبيان القيمة العادلة ما لم يتم تدعيمه بمعاملات مع أطراف مطلعة وراغبة في عملية على أساس تجاري. وبالنسبة للمعاملات التي تقدم أساس موثوقاً مناسباً للدعم المشار إليه فيجب أن تكون الخدمات المشمولة متشابهه وان تكون هناك عمليات متعددة وتبادل لقيم يمكن قياسها بشكل يعتمد عليه ومشاركة فريق ثالث مستقل بموجب اتفاقية مقايضة لا يمكن قياسها بشكل يمكن الإعتماد عليه إلا إذا كانت مدمجة من خلال الرجوع إلى عمليات ليست عمليات مبادلة ولكنها تتصف بهذه الخصائص.

٩ وعلى كل حال، فإن الشيكات المتبادلة على سبيل المثال، وذلك بقيمة متساوية أو متساوية إلى حد كبير بين نفس الشركات التي تقدم وتتلقى خدمات إعلانية الذي قد يتضمن فقط دفعاً نقدياً جزئياً يشكل أساساً يعتمد عليه للقيمة العادلة للعملية وذلك في حدود العنصر النقدي (وذلك بإستثناء حالة تبادل دفعات نقدية جزئية ذات قيمة متساوية أو متساوية إلى حد كبير) ولكنها لا تقدم دليلاً يمكن الإعتماد عليه للقيمة العادلة لكامل العملية.

١٠ كما أن القياس الموثوق للقيمة العادلة للخدمة يعتمد أيضاً على عدد من العوامل الأخرى مثل الصناعة (الحرفه) نفسها وعدد المشاركين في السوق وطبيعة الخدمات وعدد العمليات في السوق. وبالنسبة لعمليات المبادلة التي تنطوي على الخدمات الإعلانية فإن القيمة العادلة للخدمات الإعلانية تكون قابلة للقياس بشكل يعتمد عليه عندما تكون هناك عمليات مستقلة غير قائمة على أساس المبادلة وتتضمن خدمات مشابهه وتقدم دليلاً موثوقاً لإثبات وقياس القيمة العادلة لعملية المبادلة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تاريخ الإجماع

مايو ٢٠٠١

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير ساري المفعول بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠١. ويجب الأخذ في الإعتبار تعديل السياسات المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير- ٣٢

الأصول غير الملموسة – تكاليف الموقع الإلكتروني

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم إصدارها حتى تاريخ ١٧ يناير ٢٠٠٨.

تم تطوير تفسير اللجنة الدائمة ٣٢ "*الأصول غير الملموسة- تكاليف الموقع الإلكتروني*" من قبل لجنة التفسيرات الدائمة والصادر في مارس ٢٠٠٢.

ومنذ ذلك الوقت، عُدّل التفسير ٣٢ من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:-

- معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" (الصادر في ديسمبر ١٩٩٣)
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" (الصادر في مارس ٢٠٠٤)
- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في سبتمبر ٢٠٠٧).

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

قائمة المصطلحات

أخذت قائمة المصطلحات هذه من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية المصادق عليها من مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧. وترد الإشارات حسب رقم المعيار ورقم الفقرة.

وتتضمن هذه القائمة أيضاً مقتطفات من *"إطار إعداد وعرض البيانات المالية"*. إن الإشارات إلى *الإطار* مسبوقة بحرف ط.

وتبين الإشارات الواردة أدناه بين أقواس إلى إختلافات بسيطة في الصياغة.

السياسات المحاسبية	المبادئ والأسس والأعراف والأحكام والممارسات المحددة التي تطبقها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية.	المعيار ٨ .٥
الربح المحاسبي	ربح أو خسارة الفترة قبل طرح المصروف الضريبي.	المعيار ١٢ .٥
أساس الإستحقاق المحاسبي	يتم الإعتراف بآثار المعاملات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند قبض أو دفع النقد أو النقد المعادل) ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية ويتم الإبلاغ عنها في البيانات المالية للفترات التي ترتبط بها.	الإطار ٢٢
الإجازات المدفوعة المتراكمة	الإجازات المدفوعة التي يتم ترحيلها ويمكن إستخدامها في فترات مستقبلية في حال عدم إستخدام إستحقاق الفترة الحالية بكامله.	المعيار ١٩ .١٣
المنشأة المشتراة	مؤسسة أو مؤسسات الأعمال التي تسيطر عليها المنشأة المشترية عند إندماج الأعمال.	معيار التقرير ٣ (أ)
المنشاة المشترية	المنشأة التي تسيطر على المنشأة المشتراة.	معيار التقرير ٣ (أ)
تاريخ الإستملاك	التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشترية على المنشأة المشتراة.	المعيار التقرير ٣ (أ)
السوق النشط	السوق الذي تتوافر فيه كافة الشروط التالية:- (أ) تجانس البنود المتداولة داخل السوق؛ (ب) إمكانية إيجاد مشترين وبائعين راغبين في أي وقت؛ و (ج) تكون الأسعار في متناول الجمهور.	المعيار ٣٦ .٦، المعيار (٣٨ .٨)، المعيار ٤١ .٨
السوق النشط	تعتبر الأداة المالية معروضة في سوق نشط إذا كانت الأسعار المعروضة متوفرة في الحال وبشكل منتظم من سوق أوراق مالية أو متعامل أو وسيط أو مجموعة صناعية أو خدمة تسعير أو وكالة تنظيمية، وتمثل هذه الأسعار معاملات السوق الفعلية والمنتظمة التي تتم في السوق بشكل منتظم على أساس تجاري.	المعيار ٣٩. تنفيذ ٧١

الإفتراضات الإكتوارية	إن نزاهة المنشأة وإنسجامها بشكل متبادل يعد من أفضل التقديرات حول المتغيرات الديمغرافية والمالية التي ستحدد التكلفة النهائية لتقديم منافع ما بعد التوظيف.	المعيار ١٩ .٧٢-٧٣
المكاسب والخسائر الإكتوارية	تشمل المكاسب والخسائر الإكتوارية ما يلي:- (أ) تعديلات الخبرة (آثار الفروقات بين الإفتراضات الإكتوارية السابقة وما حدث بالفعل)؛ و (ب) آثار التغيرات في الإفتراضات الإكتوارية.	المعيار ١٩ .٧
القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة	القيمة الحالية للمدفوعات المتوقعة وفق خطة منافع التقاعد للموظفين الحاليين والسابقين، التي تُنسب للخدمة التي تم تقديمها مسبقاً.	المعيار ٢٦ .٨
الأحداث المعدِّلة بعد فترة إعداد التقارير	أنظر الأحداث اللاحقة لفترة إعداد التقارير.	
النشاط الزراعي	إدارة التحول البيولوجي من قبل المنشأة للأصول البيولوجية المتوفرة برسم البيع إلى منتجات زراعية، أو إلى أصول بيولوجية إضافية.	المعيار ٤١ .٥
المنتجات الزراعية	عبارة عن المنتجات المحصودة من الأصول البيولوجية للمنشأة.	المعيار ٤١ .٥
الإطفاء (الإستهلاك*)	التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للإستهلاك للأصل على مدى عمره الإنتاجي.	المعيار ٣٦ .٦، المعيار ٣٨ .٨
التكلفة المطفأة لأصل مالي أو إلتزام مالي	المبلغ الذي يقاس بمقداره الأصل المالي أو الإلتزام المالي عند الإعتراف الأولي مطروحاً منه دفعات تسديد المبلغ الأصلي مضافاً إليه أو مطروحاً منه الإطفاء التراكمي بإستخدام طريقة الفائدة الفعالة لأي فرق بين ذلك المبلغ الأولي ومبلغ الإستحقاق، ومطروحاً منه أي تخفيض (مباشرة أو من خلال إستخدام حساب مخصص) لإنخفاض القيمة أو عدم إمكانية التحصيل.	المعيار ٣٩ .٩
زيادة في حصة السهم من الأرباح أو إنخفاض في حصة السهم من الخسائر	زيادة في حصة السهم من الأرباح أو إنخفاض في حصة السهم من الخسائر نتيجة إفتراض أن الأدوات القابلة للتحويل قد تم تحويلها، وأن الخيارات أو الضمانات قد تمت ممارستها، أو أن الأسهم العادية قد صدرت بعد تلبية شروط محددة.	المعيار ٣٣ .٥
الأصل	عبارة عن مورد:- (أ) تسيطر عليه المنشأة نتيجة أحداث سابقة؛ و (ب) يتوقع ان تتحقق منه منافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة.	المعيار ٣٨ .٨، (الإطار(٤٩) (أ))

* في حالة الأصل غير الملموس، يستخدم عموماً مصطلح "الإطفاء" عوضاً عن "الإستهلاك"، وكلا المصطلحان لهما نفس المعنى.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأصول المحتفظ بها في صندوق منافع موظفين طويل الأجل	الأصول (بإستثناء الأدوات المالية غير القابلة للتحويل الصادرة عن المنشأة معدة التقارير):- (أ) التي تحتفظ بها منشأة (صندوق إستثماري) مستقلة قانونياً عن المنشأة معدة التقارير والتي توجد فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين؛ و (ب) المتوفرة لإستخدامها فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين، وهي غير متاحة لدائني المنشأة المعدة للتقارير (حتى في حالة الإفلاس) ولا يمكن إعادتها إلى المنشأة معدة التقارير إلاّ في إحدى هاتين الحالتين: (١) إذا كانت الأصول المتبقية في الصندوق كافية للإيفاء بجميع إلتزامات منافع الموظفين ذات العلاقة الخاصة بالخطة أو المنشأة معدة التقارير؛ أو (٢) إعادة الأصول إلى المنشأة معدة التقارير لتسديدها مقابل منافع الموظفين التي تم دفعها مسبقاً.	المعيار ١٩ .٧
منشأة زميلة	هي المنشأة، بما في ذلك المنشاة غير المدمجة مثل شركة التضامن، التي يكون للمستثمر تأثير هام عليها ولا يمكن إعتبارها شركة تابعة للمستثمر أو حصة في مشروعاً مشتركاً معه.	المعيار ٢٨ .٢
الأصول المالية المتوفرة للبيع	هي تلك الأصول المالية غير المشتقة المخصصة للبيع أو غير المصنفة (أ) قروضاً وذمما مدينة، أو (ب) إستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق، أو (ج) أصول مالية مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.	المعيار ٣٩ .٩
حصة السهم من الأرباح الأساسية	الربح أو الخسارة التي ينسب إلى حملة الأسهم العادية للشركة الأم (البسط) مقسوماً على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة خلال الفترة (المقام).	المعيار ٣٣ .١٠
الأصل البيولوجية	الكائنات الحية من الحيوان والنبات.	المعيار ٤١ .٥
التحول البيولوجي	عمليات النمو، وتقليص التوالد، والإنتاج، والتوالد التي تؤدي إلى تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي.	المعيار ٤١ .٥
تكاليف الإقتراض	الفائدة والتكاليف الأخرى التي تتكبدها المنشأة فيما يتعلق بإقتراض الأموال.	المعيار ٢٣ .٥
مؤسسة أعمال	مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول التي يتم تنفيذها وإدارتها بغرض تقديم ما عائد على شكل أرباح أسهم أو تكاليف أقل أو منافع إقتصادية أخرى بطريقة مباشرة على المستثمرين أو المالكين أو الأعضاء أو المشاركين.	معيار التقارير٣ (أ)

إندماج الأعمال	معاملة أو حدث آخر تسيطر فيه المنشأة المشترية على واحدة أو أكثر من مؤسسات الأعمال. وتعتبر المعاملات التي يشار إليها أحيانا بأنها "دمج فعلي" أو "دمج منشأتين متساويتين" أيضا ضمن اندماج الأعمال حيث يتم استخدام هذا المصطلح في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	معيار التقرير٣(أ)
رأس المال	بموجب المفهوم المالي لرأس المال، مثال الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة، هو عبارة عن صافي الأصول أو حقوق الملكية للمنشأة. وتتبنى معظم المنشآت المفهوم المالي لرأس المال. بموجب المفهوم المادي لرأس المال، مثال القدرة التشغيلية، هو عبارة عن الطاقة الإنتاجية للمنشأة التي تستند، على سبيل المثال، إلى وحدات الإنتاج لكل يوم.	الإطار ١٠٢
الرسملة	الإعتراف بالتكلفة كجزء من تكلفة أصل معين.	المعيار ٢٣ .٩
القيمة المسجلة (المرحلة)	المبلغ الذي يعترف بمقداره بالأصل بعد طرح أي إستهلاك (إطفاء) متراكم وخسائر إنخفاض القيمة المتراكمة من ذلك.	المعيار ١٦ .٦، المعيار ٣٦ .٦، المعيار ٣٨ .٨
القيمة المسجلة (المرحلة)	المبلغ الذي يتم عنده الإعتراف بالأصل في بيان المركز المالي.	المعيار ٤٠ .٥ المعيار ٤١ .٨
النقد	النقد في الصندوق والودائع تحت الطلب.	المعيار ٧ .٦
النقد المعادل	إستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة قابلة للتحويـل بسهولة لمبالغ معلومة من النقد، وتكون عرضة لمخاطر ضئيلة من التغيير في القيمة.	المعيار ٧ .٦
التدفقات النقدية	التدفقات الواردة والصادرة للنقد والنقد المعادل.	المعيار ٧ .٦
وحدة توليد النقد	أصغر مجموعة قابلة للتحديد من الأصول التي تولد تدفقات نقدية واردة وتعتبر مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الواردة من أصول أو مجموعات أصول أخرى.	المعيار ٣٦ .٦، معيار التقرير ٥.أ
العملية التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد.	معاملة دفع على أساس الأسهم تستملك فيها المنشأة سلع أو خدمات من خلال تكبد إلتزام معين بتحويل النقد أو الأصول الأخرى إلى مورد تلك السلع أو الخدمات مقابل مبالغ تعتمد على سعر (أو قيمة) أسهم المنشأة أو غيرها من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.	معيار التقرير٢ (أ)
شركة التأمين المباشرة	حامل الوثيقة بموجب عقد إعادة تأمين.	معيار التقرير٤ (أ)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التغيير في التقدير المحاسبي	تعديل في القيمة المسجلة لأصل أو إلتزام، أو مبلغ الإستهلاك الدوري للأصل، الناتج عن تقييم الوضع الحالي للأصول والإلتزامات، والمنافع المستقبلية المتوقعة والإلتزامات المرتبطة بها. وتنتج التغييرات في التقديرات المحاسبية من المعلومات أو التطورات الجديدة، وعليه فهي ليست تصحيح لأخطاء.	المعيار ٨ .٥
فئة الأصول	مجموعة أصول متشابهة من حيث الطبيعة والإستخدام في عمليات المنشأة.	المعيار ١٦ .٣٧، المعيار ٣٦ .١٢٧ المعيار ٣٨ .١١٩
فئة الأدوات المالية	مجموعة الأدوات المالية المناسبة لطبيعة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها والتي تأخذ في الإعتبار خصائص هذه الأدوات المالية.	معيار التقرير ٧ .٦
أفراد الأسرة المباشرة	أفراد العائلة الذين قد يتوقع ان يكون لهم تأثير على ذلك الفرد أو قد يتأثرون به في تعاملاتهم مع المنشأة. ومنهم:- (أ) الشريك المحلي للفرد وأبنائه؛ (ب) أبناء الشريك المحلي للفرد؛ و (ج) الأشخاص المعالون من قبل الفرد المعني أو شريكه المحلي.	المعيار ٢٤ .٩
سعر الإقفال	سعر الصرف الفوري في نهاية فترة إعداد التقارير.	المعيار ٢١ .٨
بدء مدة عقد الإيجار	التاريخ الذي يحق فيه للمستأجر ممارسة حقه بإستخدام الأصل المؤجر. وهو تاريخ الإعتراف الأولي بعقد الإيجار (أي الإعتراف بالأصول أو الإلتزامات أو الدخل أو المصاريف الناتجة عن الإيجار، حسب ما يكون مناسباً).	المعيار ١٧ .٤

تعويض	يشمل كافة منافع الموظفين (كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ١٩) بما فيها التي ينطبق عليها أيضاً المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. ومنافع الموظفين عبارة عن جميع أشكال العوض النقدي المدفوع أو مستحق الدفع أو المقدم من قبل المنشأة، أو بالنيابة عنها، مقابل الخدمات التي يتم تقديمها للمنشأة. كما يشمل العوض النقدي المدفوع بالنيابة عن الشركة الأم للمنشأة. يتضمن التعويض:- (أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل، مثل الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الإجتماعي، والإجازة السنوية مدفوعة الراتب والإجازة المرضية مدفوعة الراتب، والمشاركة في الأرباح والمكافآت (في حال استحقت الدفع خلال ١٢ شهراً من نهاية الفترة)، والمنافع غير النقدية (كالعناية الطبية والسكن والسيارات والسلع أو الخدمات المجانية أو المدعومة) الممنوحة للموظفين الحاليين؛ (ب) منافع ما بعد التوظيف مثل معاشات التقاعد ومنافع التقاعد الأخرى، والتأمين على الحياة بعد التوظيف والعناية الطبية ما بعد التوظيف؛ (ج) منافع التوظيف الأخرى طويلة الأجل، بما في ذلك منافع إجازات العمل طويلة المدة أو إجازات الإستراحة، أو منافع الخدمة الطويلة، ومنافع العجز طويل الأجل، وفي حال لم تستحق الدفع بشكل كامل خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة، المشاركة في الأرباح والمكافآت والتعويضات المؤجلة؛ (د) منافع نهاية الخدمة؛ و (هـ) الدفع على أساس الأسهم.	المعيار ٢٤ .٩
العنصر المكون للمنشأة	العمليات والتدفقات النقدية التي يمكن تمييزها بوضوح تشغيلياً ولأغراض إعداد التقارير المالية عن بقية المنشأة.	معيار التقرير٥. أ
الأداة المالية المركبة	الأداة المالية التي تحتوي من منظور الجهة التي أصدرتها على كل من إلتزام وعنصر حقوق ملكية.	المعيار ٢٨-٢٩, ٣٢
البيانات المالية الموحدة	بيانات مالية لمجموعة معينة يتم عرضها على أنها تخص منشأة إقتصادية واحدة.	المعيار ٢٧ .٤، المعيار ٢٨ .٢
عقد إنشاء	عقد يتم التفاوض بشأنه بشكل محدد لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول المترابطة على نحو وثيق أو المعتمدة على بعضها البعض من حيث التصميم والتقنية والوظيفة أو الغرض أو الإستخدام النهائي.	المعيار ١١ .٣

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإلتزام النافع	إلتزام ناجم عن أعمال المنشاة حيث:- (أ) أبدت المنشأة لأطراف أخرى أنها ستقبل مسؤوليات معينة؛ وذلك وفق نمط قائم لممارسة سابقة أو سياسات معلنة أو بيان حالي محدد بشكل كافٍ؛ و (ب) نتيجة لذلك، أوجدت المنشأة توقعاً صحيحاً لدى تلك الأطراف الأخرى أنها ستلبي تلك المسؤوليات.	المعيار ٣٧ .١٠
الأصل المحتمل	أصل محتمل ينشأ من أحداث سابقة ويتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد واحد أو أكثر لا يخضع لسيطرة المنشأة بشكل كامل.	المعيار ٣٧ .١٠
التعويض المحتمل	يكون بالعادة التزام المنشأة المشترية بتحويل الأصول أو حصص حقوق الملكية الاضافية إلى المالكين الـسابقين لمنـشأة مـشتراة كجزء من تبادل السيطرة على المنشأة المشتراة في حال وقـوع أحداث مستقبلية محددة أو تلبية شروط محددة. لكـن يمكـن أن يعطي التعويض المحتمل للمنشأة المـشترية الحـق فـي عائـد التعويض المحل سابقا في حال تلبية شروط محددة.	معيار التقرير ٣. أ
الإلتزام المحتمل	(أ) إلتزام محتمل ينشأ من أحداث سابقة ويتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحدث المستقبلية الغير المؤكدة والذي لا يخضع لسيطرة المنشأة بشكل كامل؛ أو (ب) إلتزام حالي ينشأ من أحداث سابقة لكن لا يتم الإعتراف به لأنه:- (١) من غير المحتمل طلب تدفق صادر من الموارد التي تشمل منافع إقتصادية لتسوية الإلتزام؛ أو (٢) لا يمكن قياس مبلغ الإلتزام بدرجة كافية من الموثوقية.	المعيار ٣٧ .١٠، معيار التقرير ٣. أ
الإيجار المشروط	ذلك الجزء من دفعات الإيجار الذي لا يكون مبلغه محدداً، لكنه يقوم على أساس مبلغ مستقبلي لعامل آخر يتغير عدا مرور الوقت (مثال ذلك نسبة المبيعات المستقبلية، مقدار الإستعمال المستقبلي، مؤشرات الأسعار المستقبلية، أسعار الفائدة السوقية المستقبلية).	المعيار ١٧ .٤
إتفاقية أسهم مشروطة	إتفاقية لإصدار أسهم متوقفة على تلبية شروط محددة.	المعيار ٣٣ .٥

الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار	أسهم عادية قابلة للإصدار مقابل مبالغ نقدية صغيرة أو بدون مقابل أو لقاء عوض نقدي آخر عند تلبية شروط محددة ضمن إتفاقية أسهم مشروطة.	المعيار ٣٣. ٥
العقد	إتفاقية بين طرفين أو أكثر يكون لها نتائج إقتصادية واضحة لا تملك الأطراف سوى قدرة محدودة، إن وجدت، لتجنبها، ويعود سبب ذلك عادة إلى أن الإتفاقية قابلة للتنفيذ بقوة القانون. ويمكن ان تأخذ العقود أشكالا مختلفة وليس بالضرورة ان تكون خطية.	المعيار ٣٢. ١٢
السيطرة (على منشأة)	تعني القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة ما من أجل تحقيق منافع من أنشطة تلك المنشأة	المعيار ٢٤. ٩، المعيار ٢٧. ٤، المعيار ٢٨. ٨، (المعيار ٣١. ٣)، (معيار التقرير٣. أ)
أصول الشركة	الأصول بإستثناء الشهرة التي تساهم في التدفقات النقدية المستقبلية لكل من وحدة توليد النقد قيد المراجعة ووحدات توليد النقد الأخرى.	المعيار ٣٦. ٦
النطاق	مدى حول أفضل تقديرات المنشأة لإلتزامات منافع ما بعد التوظيف.	المعيار ١٩. ٩٥
التكلفة	مبلغ النقد أو النقد المعادل المدفوع أو القيمة العادلة للعوض النقدي الآخر المقدم لإستملاك أصل في وقت إستملاكه أو إنشائه، أو في الحالات التي ينطبق عليها، المبلغ الذي ينسب إلى ذلك الأصل عند الإعتراف الأولي به وفقاً للمتطلبات المحددة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى، مثل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢	المعيار ١٦. ٦، المعيار ٣٨. ٨ الميعار ٤٠. ٥
طريقة التكلفة	طريقة لمحاسبة الإستثمارات يتم بموجبها الإعتراف بالإستثمار بسعر التكلفة. ويعترف المستثمر بالدخل من الإستثمار فقط إلى الحد الذي يقبض فيه المستثمر توزيعات من الأرباح المستبقاة للجهة المستثمر بها الناشئة بعد تاريخ الإستملاك. أما التوزيعات المقبوضة كزيادة على تلك الأرباح فتعتبر إستراداً للإستثمار ويتم الإعتراف بها كتخفيض في تكلفة الإستثمار.	المعيار ٢٧. ٤
تكلفة المخزون	جميع تكاليف الشراء وتكاليف التحويل وغيرها من التكاليف التي يتم تكبدها في سبيل وضع المخزون في مكانه ووضعه الحالي.	المعيار ٢. ١٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تكلفة الشراء	مجموع سعر الشراء ورسوم الإستيراد والضرائب الأخرى (بإستثناء تلك التي يمكن أن تستردها المنشأة لاحقاً من مصلحة الضرائب) ومصاريف النقل والمناولة والتكاليف الأخرى التي تُنسب مباشرة إلى إستملاك البند. ويتم طرح الخصومات التجارية والحسومات والبنود المشابهة الأخرى عند تحديد تكاليف الشراء.	المعيار ٢ .١١
عقد مبني على التكلفة مضافاً إليها رسوم معينة	عقد إنشاء يتم بموجبه تعويض المقاول عن التكاليف المسموح بها أو المحددة خلافا لذلك، مضافاً إليها نسبة مئوية من هذه التكاليف أو رسوم محددة.	المعيار ١ .٣٣
تكاليف التحويل	التكاليف المرتبطة مباشرة بوحدات الإنتاج مثل العمالة المباشرة وما يتم توزيعه بطريقة منتظمة من مصاريف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التي يتم تكبدها لتحويل المواد إلى بضائع تامة الصنع.	المعيار ٢ .١٢
تكاليف التصرف	التكاليف المتزايدة التي تُنسب مباشرة إلى التصرف بالأصل، بإستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.	المعيار ٣٦ .٦
تكاليف البيع	التكاليف المتزايدة التي تُنسب مباشرة إلى التصرف بالأصل (أو مجموعة التصرف)، بإستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.	معيار التقرير٥. أ
مخاطرة الإئتمان	مخاطرة إخفاق أحد أطراف الأداة المالية في تلبية إلتزام ما والتسبب في أن يتحمل الطرف الآخر خسارة مالية.	معيار التقرير ٧. أ
مخاطرة العملة	وهي مخاطرة تقلب القيمة العادلة لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي.	معيار التقرير ٧. أ
الأصل المتداول	تصنف المنشأة الأصل على أنه متداول عندما:- (أ) تتوقع تحقيق الاصل أو تقصد بيعه أو إستهلاكه في الدورة التشغيلية العادية للمنشأة؛ (ب) تحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛ (ج) تتوقع تحقيق الاصل خلال إثني عشر شهراً بعد فترة إعداد التقارير؛ أو (د) الاصل عبارة عن نقد أو نقد معادل (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٧) ما لم يكن مقيد التبادل أو الإستعمال لتسوية إلتزام ما لمدة إثني عشر شهراً على الأقل بعد فترة إعداد التقارير.	المعيار ١ .٦٦ (معيار التقرير ٥. أ)
التكلفة الجارية	مبلغ النقد أو النقد المعادل الذي كان يجب دفعه إذا تم شراء نفس الأصل أو أصل مماثل معادل في الوقت الحالي. مبلغ النقد أو النقد المعادل غير المخصوم الذي يمكن طلبه	الإطار ١٠٠(ب)

لتسوية إلتزام في الوقت الحالي.

الإلتزام المتداول تصنف المنشأة الالتزام على أنه متداول عندما:- المعيار ١ .٦٩

(أ) تتوقع تسويته في الدورة التشغيلية العادية للمنشأة؛

(ب) تحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛

(ج) تستحق تسويته خلال إثني عشر شهراً بعد فترة إعداد التقارير؛ أو

(د) لا تملك المنشأة حقاً مطلقاً بتأجيل تسوية الإلتزام لمدة إثني عشر شهراً على الأقل بعد فترة إعداد التقارير.

وتصنف المنشأة جميع الإلتزامات الأخرى على أنها غير متداولة.

تكلفة الخدمة الحالية الزيادة في القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة الناتجة عن خدمة الموظف في الفترة الحالية. المعيار ١٩ .٧

الضريبة الحالية مبلغ ضرائب الدخل مستحقة الدفع (القابلة للإسترداد) فيما يتعلق بالربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) لفترة معينة. المعيار ١٢ .٥

التقليص (لمنافع الخطط المحددة) يحدث التقليص عندما:- المعيار ١٩ .١١١

(أ) تكون المنشأة ملتزمة بشكل واضح بإجراء تخفيض مادي في عدد الموظفين الذين تغطيهم خطة معينة؛ أو

(ب) تقوم المنشأة بتعديل بنود خطة المنافع المحددة بحيث لا يعتبر عنصر مادي معين في الخدمة المستقبلية للموظفين الحاليين على أنه يحقق الشروط اللازمة للمنافع، أو أنه يحقق فقط شروط الحصول على منافع مخفضة.

تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بداية الفترة الأولى والتي تعرض لها المنشأة معلومات مقارنة كاملة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية الأولى المعدة بموجب هذه المعايير. معيار التقرير١. أ

الفرق المؤقت القابل للإقتطاع فرق مؤقت بين القيمة المسجلة للأصل أو الإلتزام في الميزانية العمومية وأساس الضريبة الذي ينتج عنه مبالغ قابلة للإقتطاع في تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم إسترداد أو تسوية القيمة المسجلة للأصل أو الإلتزام. المعيار ١٢ .٥

تكلفة مقدرة مبلغ يستخدم كبديل للتكلفة أو التكلفة المستهلكة في تاريخ محدد. ويفترض الإستهلاك أو الإطفاء اللاحق أن المنشأة قد اعترفت أوليا بالأصل أو الإلتزام في التاريخ المحدد وبأن تكلفته كانت تساوي التكلفة المقدرة. معيار التقرير١. أ

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أصول ضريبة مؤجلة	مبالغ ضرائب الدخل القابلة للإسترداد في الفترات المستقبلية فيما يخص ما يلي:- (أ) الفروقات المؤقتة القابلة للإقتطاع؛ (ب) ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة؛ و (ج) ترحيل الخصومات الضريبية غير المستخدمة.	المعيار ١٢ .٥
إلتزامات ضريبة مؤجلة	مبالغ ضرائب الدخل مستحقة الدفع في الفترات المستقبلية فيما يخص الفـروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة.	المعيار ١٢ .٥
إلتزام منفعة محددة	صافي مجموع المبالغ التالية:- (أ) القيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحددة في نهاية فترة إعداد التقارير؛ (ب) مضافاً إليها أية أرباح اكتوارية (مطروحاً منها أية خسائر اكتوارية) غير معترف بها؛ (ج) مطروحاً منها أية تكلفة خدمة سابقة لم يتم الإعتراف بها بعد؛ (د) مطروحاً منها القيمة العادلة في نهاية فترة إعداد التقارير لأصول الخطة (إن وجدت) والتي سيتم من خلالها تسوية الإلتزامات مباشرة.	المعيار ١٩ .٥٤
إلتـــزام المنفعـــة المحـــددة (القيمـــة الحالية له)	القيمة الحالية، بدون طرح أية أصول خطة، للدفعات المستقبلية المتوقعة المطلوبة لتسوية الإلتزام الناتج من خدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة.	المعيار ١٩ .٧
خطط المنافع المحددة	خطط منافع ما بعد التوظيف بإستثناء خطط المساهمات المحددة.	المعيار ١٩ .٧
خطط المنافع المحددة	خطط منافع التقاعد التي يتم بموجبها تحديد المبالغ التي ستدفع كمنافع تقاعد بالرجوع إلى معادلة مبنية عادة على مكاسب الموظفين و/أو سنوات الخدمة.	المعيار ٢٦ .٨
خطط المساهمات المحددة	خطط منافع ما بعد التوظيف التي تقوم المنشأة بموجبها بدفع مساهمات محددة إلى منشأة منفصلة (صندوق) ولا يكون عليها إلتزام قانوني أو نافذ لدفع مزيد من المساهمات إذا لم يكن يوجد في الصندوق أصول كافية لدفع جميع منافع الموظفين المتعلقة بخدمة الموظفين في الفترات الحالية والسابقة.	المعيار ١٩ .٧
خطط المساهمات المحددة	خطط منافع التقاعد التي يتم بموجبها تحديد المبالغ التي ستدفع كمنافع تقاعد على أنها مساهمات في صندوق مع مكاسب الإستثمار في ذلك.	المعيار ٢٦ .٨

إلتزام واضح	إلتزام المنشأة بشكل واضح بدفع منافع نهاية الخدمة فقط إذا كان، وفقط إذا كان، لديها خطة رسمية تفصيلية بشأن نهاية الخدمة وليس فيها إمكانية انسحاب واقعية، ويجب أن تشمل الخطة التفصيلية، كحد أدنى، ما يلي:- (أ) الموقع والوظيفة والعدد التقريبي للموظفين الذين سيتم إنهاء خدماتهم؛ (ب) منافع نهاية الخدمة لكل صنف وظيفي أو وظيفة؛ و (ج) الوقت الذي سيتم فيه تنفيذ الخطة. ويجب ان يبدأ التنفيذ في أسرع وقت ممكن، كما يجب تحديد الفترة الزمنية لإكمال التنفيذ بحيث لا يكون من المحتمل حدوث تغيرات مادية في الخطة.	المعيار ١٩ .١٣٤
مكوّن إيداع	مكون تعاقدي لا تتم محاسبته كمشتقة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ ويندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان أداة منفصلة.	معيار التقرير٤ (أ)
المبلغ القابل للإستهلاك	تكلفة أصل معين، أو مبلغ آخر يحل محل التكلفة (في البيانات المالية) مطروحاً منه قيمته المتبقية.	المعيار ١٦ .٦، المعيار (٣٦ .٦، المعيار ٣٨ .٨)
الإستهلاك (الإطفاء)*	التوزيع المنتظم لمبلغ الأصل القابل للإستهلاك على مدى عمره الإنتاجي.	المعيار ١٦ .٦، المعيار ٣٦ .٦
إلغاء الإعتراف (بأداة مالية)	إستبعاد أصل مالي أو إلتزام مالي سبق الإعتراف به من بيان المركز المالي للمنشأة.	المعيار ٣٩ .٩
المشتقة	أداة مالية أو عقد آخر يندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (أنظر الفقرات ٢-٧) يجمع الخصائص الثلاث التالية:- (أ) تتغير قيمته إستجابة للتغير في سعر فائدة، سعر أداة مالية، سعر سلعة، سعر صرف أجنبي، مؤشر أسعار أو معدلات، أو درجة الملاءة ومؤشر إئتمان أو متغير آخر، شريطة أنه في حالة المتغير غير المالي لا يكون المتغير مرتبطاً بطرف محدد في العقد (يسمى أحياناً "ذو الصلة")؛ (ب) لا يتطلب صافي إستثمار أولي أو يتطلب صافي إستثمار أولي يكون أقل مما قد يطلب لأنواع أخرى من العقود التي يتوقع أن تكون ذات إستجابة مماثلة للتغيرات في عوامل السوق؛ و (ج) تتم تسويته في تاريخ مستقبلي.	المعيار ٣٩ .٩

* في حال الأصل غير الملموس، يستخدم عموما مصطلح "إطفاء" عوضاً عن "إستهلاك". لكن كلا المصطلحين لهما المعنى نفسه.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأدوات المالية المشتقة	هي أدوات مالية مثل الخيارات المالية، والعمليات الآجلة والمستقبلية، ومبادلات سعر الفائدة ومبادلات العملة، التي ينشأ عنها حقوقاً وإلتزامات يتمثل تأثيرها في نقل مخاطرة مالية واحدة أو أكثر متأصلة في أداة مالية رئيسية ذات صلة بين أطراف الأداة. في البداية، تمنح الأدوات المالية المشتقة أحد الأطراف حقاً تعاقدياً لتبادل الأصول المالية أو الإلتزامات المالية مع طرف آخر بموجب شروط يحتمل أن تكون ملائمة، أو إلتزاماً تعاقدياً لتبادل الأصول المالية أو الإلتزامات المالية مع طرف آخر بموجب شروط يحتمل أن تكون غير ملائمة. غير أنه لا ينجم عن الأدوات المالية المشتقة نقل الأداة المالية الرئيسية ذات الصلة عند بدء العقد، كما لا يحدث هذا النقل بالضرورة عند إستحقاق العقد. وتتضمن بعض الأدوات حقاً وإلتزاماً لتنفيذ عملية تبادل. ولأنه يتم تحديد شروط التبادل عند بداية الأداة المشتقة، مع تغير الأسعار في الأسواق المالية، فمن المحتمل أن تصبح تلك الشروط ملائمة أو غير ملائمة.	المعيار ٣٢ (تطبيق) ١٥-١٦
التطوير	تطبيق نتائج بحث أو معرفة أخرى على خطة أو تصميم لإنتاج مواد، أو أدوات، أو منتجات، أو عمليات، أو نظم أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل جوهري تسبق بدء الإنتاج أو الإستخدام التجاري.	المعيار ٣٨ .٨
الحصة المتراجعة من الارباح لكل سهم	الربح أو الخسارة التي يمكن نسبتها إلى حاملي حقوق الملكية العادية في المنشأة الام (البسط)، مقسوما على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة خلال الفترة (المقام)، بعد تعديلهما لإستيعاب آثار جميع الأسهم العادية التي يحتمل تراجع دخلها.	المعيار ٣٣ .٣١
تخفيض في ربحية السهم العادي من خلال إصدار أسهم إضافية أو تحويل أدوات ملكية إلى أسهم	تخفيض في حصة السهم من الأرباح أو زيادة في حصة السهم من الخسائر ناجمة من إفتراض تحويل الأدوات القابلة للتحويل، أو ممارسة الخيارات أو الضمانات، أو إصدار الأسهم العادية بعد تلبية شروط محددة.	المعيار ٣٣ .٥
الأسهم العادية التي يحتمل تراجع دخلها	أسهم عادية محتملة يؤدي تحويلها لأسهم عادية إلى إنخفاض حصة السهم من الأرباح أو زيادة حصة السهم من الخسائر من العمليات المستمرة.	المعيار ٣٣ .٤١
عقد تأمين مباشر	عبارة عن عقد تأمين لا يعتبر عقد إعادة تأمين.	معيار التقرير٤. أ

الطريقة المباشرة في إعداد تقارير التدفقات النقدية من الأنـشطة التشغيلية	هي طريقة للإفصاح عن الفئات الرئيسية لمجمل المقبوضات النقدية ومجمل المدفوعات النقدية.	المعيار ٧ .١٨(أ)
العملية المتوقفة	مكوَن معين في المنشأة تم التصرف به أو يتم تصنيفه على أنه محتفظ به للبيع:- (أ) ويمثل خط رئيسي منفصل من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات، (ب) جزء من خطة منسقة مفردة للتصرف بخط أعمال رئيسي منفصل أو منطقة جغرافية من العمليات، أو (ج) منشأة تابعة يتم إستملاكها حصرياً بغرض إعادة البيع.	معيار التقرير ٥. أ
ميزة المشاركة الإختيارية	حق تعاقدي يقضي بإستلام منـافع إضـافية، مكملـة لمنـافع مضمونة:- (أ) من المحتمل أن تشكل تلك المنافع الإضافية جزءاً كبيراً من مجموع المنافع التعاقدية؛ (ب) يكون تحديد مقدارها أو توقيتها متـروك لتقـدير الجهـة المصدرة بموجب العقد؛ و (ج) تستند تعاقدياً إلى: (١) أداء مجموعة محددة من العقود أو نـوع محـدد مـن العقود؛ (٢) مردودات إستثمار محققـة و/أو غيـر محققـة علـى مجموعة محددة من الأصول يحـتفظ بهـا صـاحب الإصدار؛ أو (٣) أرباح أو خسائر الشركة أو الصندوق أو منشأة أخرى تصدر العقد.	معيار التقرير٤. أ
مجموعة التصرف	مجموعة من الأصول يتم التصرف بها، بالبيع أو غير ذلك، كمجموعة في معاملة واحدة، والإلتزامات المرتبطة مباشرة بتلك الأصول التي سيتم نقلها في المعاملة. وتتضمن المجموعة الشهرة المستملكة في إندماج الأعمال في حال كانت المجموعة وحدة مولدة للنقد خصصت لها الشهرة وفقاً لمتطلبات الفقرات ٨٠-٨٧ من معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٦ أو إذا كانت عملية ضمن تلك الوحدة المولدة للنقد.	معيار التقرير٥. أ
أرباح الأسهم	عبارة عن توزيعات الأرباح على حملة إستثمارات حقوق الملكية بنسبة حيازتهم فئة معينة من رأس المال.	المعيار ١٨ .٥

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

العمر الإقتصادي أما أن يكون:- المعيار ١٧ .٤

(أ) الفترة التي يتوقع ان يكون الأصل خلالها قابلاً للإستخدام إقتصاديا من قبل مستخدم واحد أو أكثر؛ أو

(ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع الحصول عليها من الأصل من قبل مستخدم واحد أو أكثر.

طريقة الفائدة الفعالة طريقة لإحتساب التكلفة المطفأة الخاصة بالأصل المالي أو الإلتزام المالي (أو مجموعة الأصول المالية والإلتزامات المالية) وتحميل دخل الفائدة ومصاريف الفائدة للفترة الخاصة بها. المعيار ٣٩ .٩

سعر الفائدة الفعلي هو السعر الذي يطرح بالضبط المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأداة المالية أو، حيثما كان مناسباً، خلال فترة زمنية أقصر إلى صافي القيمة المسجلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي. وعند حساب سعر الفائدة الفعلي، ينبغي على المنشأة تقدير التدفقات النقدية مع الأخذ بعين الإعتبار كافة البنود التعاقدية للأداة المالية (على سبيل المثال، الدفع مقدماً وخيارات الشراء والخيارات المماثلة) لكن لا يجب أن تأخذ في إعتبارها الخسائر الإئتمانية المستقبلية. يتضمن الحساب كافة الرسوم والنقاط المدفوعة أو المقبوضة بين أطراف العقد، التي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من سعر الفائدة الفعلي (أنظر معيار المحاسبة الدولي رقم ١٨)، وتكاليف المعاملة، وجميع العلاوات أو الخصومات الأخرى. ويوجد إفتراض يفيد بأنه يمكن تقدير التدفقات النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المتشابهة بشكل موثوق. إلا أنه في تلك الحالات النادرة التي لا يمكن فيها تقدير التدفقات النقدية أو العمر المتوقع لأداة مالية (أو مجموعة أدوات مالية) بشكل موثوق، يتعين على المنشأة إستخدام التدفقات النقدية التعاقدية خلال المدة التعاقدية الكاملة للأداة المالية (أو مجموعة الأدوات المالية). المعيار ٣٩ .٩

المشتقة الضمنية	هي عبارة عن مكون في أداة مالية مختلطة (مجمعة) يتضمن أيضاً عقداً أساسيا غير مشتق- يكون من آثاره إختلاف بعض التدفقات النقدية للأداة المختلطة بطريقة مماثلة للمشتقة المستقلة. وينتج عن المشتقة الضمنية تعديل بعض أو كافة التدفقات النقدية التي يقتضيها العقد خلافا لذلك حسب سعر فائدة محدد، أو سعر أداة مالية، أو سعر سلعة، أو سعر صرف أجنبي، أو مؤشر أسعار أو معدلات، أو درجة ملاءة، أو مؤشر إئتمان، أو متغير آخر، شريطة أنه في حالة المتغير غير المالي لا يكون المتغير مرتبطاً بطرف محدد في العقد. إن المشتقة المرتبطة بأداة مالية والقابلة للنقل تعاقدياً بصورة مستقلة عن تلك الأداة، أو التي يكون لها طرف مقابل مختلف عن تلك الأداة، لا تعتبر مشتقة ضمنية، بل أداة مالية منفصلة.	المعيار ٣٩ .١٠
منافع الموظفين	كافة أشكال العوض النقدي الذي تمنحه المنشأة مقابل خدمات يقدمها الموظفون.	المعيار ١٩ .٧
الموظفون وغيرهم ممن يقدمون خدمات مماثلة	الأفراد الذين يقدمون خدمات شخصية للمنشأة وإما أن:- (أ) يتم إعتبارهم موظفين لأغراض قانونية أو ضريبية، (ب) أو أنهم يعملون في المنشأة بموجب توجيهاتها بنفس الطريقة التي يعمل بها الأفراد الذين يتم إعتبارهم موظفين لأغراض قانونية أو ضريبية، أو (ج) أن الخدمات المقدمة مشابهة لتلك الخدمات التي يقدمها الموظفون. على سبيل المثال، يشمل المصطلح كافة موظفي الإدارة، أي أولئك الأشخاص الذين يملكون السلطة ويتحملون المسؤولية فيما يتعلق بالتخطيط لأنشطة المنشأة وإدارتها ومراقبتها، بما في ذلك المدراء غير التنفيذيين.	معيار التقرير٢. أ
القيمة الخاصة بالمنشأة	القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة نشوئها من الإستخدام المستمر للأصل ومن التصرف به في نهاية عمره الإنتاجي أو التي تتوقع أن تتكبدها عند تسوية إلتزام ما.	المعيار ١٦ .٦، المعيار ٣٨ .٨
حقوق الملكية	عبارة عن الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد طرح كافة إلتزاماتها.	الإطار.٤٩ (ج)
أداة حق الملكية	عقد يثبت الحصة المتبقية في أصول منشأة ما بعد طرح كافة إلتزاماتها.	المعيار ٣٢ .١١، معيار التقرير ٢.أ
أداة حق الملكية الممنوحة	حق (مشروط أو غير مشروط) في أداة حق الملكية الخاصة بالمنشأة تمنحه المنشأة لجهة أخرى، بموجب إتفاق دفع على أساس الأسهم.	معيار التقرير٢. أ
حصص حقوق الملكية	لأغراض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يستخدم مصطلح حصص حقوق الملكية بشكل واسع ليشير إلى حصص الملكية في المنشآت المملوكة للمستثمر وحصص المالك أو العضو أو المشارك في المنشآت المشتركة.	معيار التقرير ٣. أ

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

طريقة حقوق الملكية	طريقة محاسبية يتم بموجبها الإعتراف بالإستثمار مبدئياً بسعر التكلفة ويتم تعديله بعد ذلك للتغير في حصة المستثمر في صافي أصول الجهة المستثمر بها الذي يتم بعد الإستملاك. وتتضمن أرباح أو خسائر المستثمر حصته في أرباح أو خسائر الجهة المستثمر بها.	المعيار ٢٨ .٢
المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية	عملية دفع على أساس الأسهم تستلم فيها المنشأة بضائع أو خدمات كمقابل لأدوات حق الملكية الخاصة بها (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم).	معيار التقرير٢.أ
الأحداث اللاحقة لفترة إعداد التقارير	هي تلك الأحداث الملائمة أو غير الملائمة التي تحدث بين نهاية فترة إعداد التقارير والتاريخ الذي يصرح فيه بإصدار البيانات المالية، ويمكن تحديد نوعين من الأحداث:-	المعيار ١٠ .٣
	(أ) تلك التي توفر أدلة على الظروف التي كانت قائمة في نهاية فترة إعداد التقارير (أحداث تؤدي إلى تعديل بعد فترة إعداد التقارير)؛ و	
	(ب) تلك التي تدل على الظروف التي نشأت قائمة بعد نهاية فترة إعداد التقارير (أحداث لا تؤدي إلى تعديل فترة إعداد التقارير).	
فرق الصرف	الفرق الناتج عن تحويل عدد محدد من وحدات عملة معينة إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.	المعيار ٢١ .٨
سعر الصرف	هو معدل التبادل بين عملتين.	المعيار ٢١ .٨
المصروفات	الإنخفاض في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات صادرة أو نفاذ للأصول أو تكبد إلتزامات ينجم عنها إنخفاض في حقوق الملكية، بإستثناء تلك المرتبطة بالتوزيعات على المشاركين في حقوق الملكية.	الإطار٧٠ (ب)
تعديلات الخبرة	أثر الفروقات بين الإفتراضات الإكتوارية السابقة وما حدث بالفعل.	المعيار ١٩ .٧
أصول الإستكشاف والتقييم	نفقات الإكتشاف والتقييم المعترف بها كأصول بما يتفق مع السياسة المحاسبية للمنشأة.	معيار التقرير٦. أ
نفقات الإستكشاف والتقييم	النفقات التي تتكبدها منشأة معينة فيما يتعلق بالتنقيب عن الموارد المعدنية وتقييمها قبل أن يتم إثبات الجدوى الفنية والتجارية لإستخراج الموارد المعدنية.	معيار التقرير٦. أ

إكتـــشاف وتقيـــيم الموادر المعدنية	يتضمن البحث عن المصادر المعدنية النفط والغاز الطبيعي ومصادر أخرى مشابهة للموارد الغير متجددة بعد أن تحصل المنشأة على الحقوق القانونية للإستكشاف في أماكن معينة، وكذلك إثبات الجدوى الفنية والتجارية لإستخراج الموارد المعدنية.	معيار التقرير٦ (أ)
القيمة العادلة	هي القيمة التي يمكن أن يتم إستبدال أصل أو سداد إلتزام على أساسها بين أطراف متوافر لها الدراية والرغبة في التعامل مع معاملة متكافئة بين الأطراف.	معايير المحاسبة ٦ .٢، (١٦ .٦)، ١٧ .٤، ٧ ١٨،، (١٩ .٧)، (٢٠ .٣)، ٢١ .٨، ٣٢ .١١، (٣٨ .٨)، ٣٩ ٩،، (٤٠,٥)، ٤١ .٨، معيارالتقرير١.أ معيار التقرير٣.أ معيار التقرير٤.أ معيار التقرير٥.أ
القيمة العادلة	هي القيمة التي يمكن أن يتم إستبدال أصل أو سداد إلتزام أو إستبدال أداة حقوق ملكية ممنوحة بين أطراف متوافر لها الدراية والرغبة في التعامل مع معاملة متكافئة بين الأطراف.	معيار التقرير ٢. أ
القيمـــة العادلـــة مطروحاً منها تكاليف البيع	المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو وحدة مولدة للنقد في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة، مطروحاً منها تكاليف التصرف.	المعيار ٣٦ .٦
الوارد أولاً صادر أولاً	الافتراض بأن بنود المخزون التي تم شرائها أو إنتاجها أولا تباع أولا، وبالتالي فإن البنود المتبقية في المخزون في نهاية الفترة هي أحدث ما تم شراؤه أو إنتاجه.	المعيار ٢ .٢٧
التأجير التمويلي	عقد يتم بموجبه نقل كافة المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل بشكل جوهري. وقد تنتقل أو لا تنتقل الملكية في نهاية العقد.	المعيار ١٧ .٤

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأصل المالي أي أصل يكون عبارة عن:- المعيار ٣٢ .١١

(أ) نقد؛

(ب) أداة حق ملكية لمنشأة أخرى؛

(ج) حق تعاقدي:-

(١) لقبض نقد أو أصل مالي آخر من منشأة أخرى؛ أو

(٢) لمبادلة الأصول والإلتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط إيجابية محتملة؛ أو

(د) عقد ستتم تسويته أو قد تتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ويكون:-

(١) غير مشتق بحيث تكون المنشأة ملزمة أو قد تكون ملزمة بإستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛ أو

(٢) مشتق تتم تسويته أو قد تتم تسويته بطريقة غير مبادلة مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا الغرض، لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة أدوات تعد عقوداً بحد ذاتها لإستلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأصـــل المـــالي أو الإلتزام المالي بالقيمة العادلـة مـن خـلال الربح أو الخسارة	أصل مالي أو إلتزام مالي يحقق أحد الشرطين التاليين:- (أ) يتم تصنيفه على أنه محتفظ به للمتاجرة. ويصنَف الأصل المالي أو الإلتزام المالي بأنه محتفظ به للمتاجرة في حال:- (١) تم شراءه أو تكبده بشكل رئيسي بغرض البيع أو إعادة الشراء في المدى القصير؛ (٢) كان جزءاً من محفظة أدوات مالية محددة يتم إدارتها معا ويوجد بشأنها أدلة على نمط واقعي حديث من حالات جني الأرباح قصيرة الأجل؛ أو (٣) أنه عبارة عن مشتقة (فيما عدا المشتقة التي تكون عبارة عقد كفالة مالية أو أداة تحوط محددة وفعالة). (ب) يتم تحديده، عند الإعتراف الأولي، من قبل المنشأة بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة. ويمكن للمنشأة إستخدام هذا التحديد فقط عندما يسمح بذلك معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الفقرة ١١أ (المشتقات الضمنية) أو عندما ينجم عن إجراء ذلك معلومات أكثر ملاءمة إما بسبب:- (١) أنه يلغي أو يقلل إلى حد كبير من حالة عدم الإتساق في القياس أو الإعتراف (يشار إليه في بعض الإحيان بـ " عدم التطابق المحاسبي" الذي خلافاً لذلك سينشأ من قياس الأصول أو الإلتزامات أو الإعتراف بمكاسبها وخسائرها على أسس مختلفة؛ أو (٢) أن مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية أو كليهما تتم إدارتها وتقييم أدائها على أساس القيمة العادلة حسب إدارة مخاطرة أو إستراتيجية إستثمار موثقة، ويتم تقديم المعلومات حول المجموعة داخلياً على ذلك الأساس إلى موظفي الإدارة العليا (كما تم تعريفهم في معيار المحاسبة الدولي ٢٤).	المعيار ٩ .٣٩
عقد الكفالة المالية	العقد الذي يتطلب من الجهة التي أصدرته إجراء دفعات محددة لتعويض حامله عن الخسارة التي يتكبدها لأن مديناً محدداً لا يقوم بالدفع عند إستحقاقه حسب الأحكام الأصلية أو المعدلة لإداة الدين.	المعيار ٣٩ .٩، معيار التقرير ٤. أ
الأداة المالية	عبارة عن عقد يؤدي إلى نشوء أصل مالي لمنشأة مـا وإلتـزام مالي أو أداة حق ملكية لمنشأة أخرى.	المعيار ٣٢ .١١

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإلتزام المالي أي إلتزام يكون عبارة عن:- المعيار ٣٢ .١١

(أ) إلتزام تعاقدي:-

(١) لتسليم نقد أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى؛ أو

(٢) لمبادلة أصول مالية أو إلتزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط محتملة غير ملائمة للمنشأة؛ أو

(ب) عقد ستتم تسويته أو قد تتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ويكون:-

(١) غير مشتق بحيث تكون المنشأة ملزمة أو قد تكون ملزمة بتسليم عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛ أو

(٢) مشتق بحيث تتم تسويته أو قد تتم تسويته بطريقة غير مبادلة مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا الغرض، لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة أدوات تعد عقوداً بحد ذاتها لإستلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

المركز المالي العلاقة بين الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية لمنشأة معينة، كما هي مبلغ عنها في الميزانية العمومية [بيان المركز المالي] الإطار ٤٧

مخاطرة مالية مخاطرة حدوث تغيير مستقبلي محتمل في واحد أو أكثر من سعر فائدة، سعر أداة مالية، سعر سلعة، سعر صرف أجنبي، مؤشر أسعار أو معدلات، درجة الملاءة، مؤشر الإئتمان، أو غيرها من المتغيرات، شريطة أنه في حالة المتغير غير المالي لا يكون المتغير مرتبطاً بطرف محدد في العقد. معيار التقرير٤. أ

البيانات المالية	تشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية ما يلي:- (أ) بيان المركز الماليكما في نهاية فترة إعداد التقارير؛ (ب) بيان الدخل الشامل للفترة؛ (ج) بيان التغيرات في حقوق الملكية للفترة إما:- (د) بيان التدفق النقدي للفترة؛ و (هـ) الملاحظات، التي تتضمن ملخصاً لا-سياسات المحاسـبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى. (و) بيان المركز المالي كما من بداية الفترة المقارنة الأولى عند تطبيق المنشأة لسياسة محاسبية بأثر رجعـي أو قيامهـا بإعادة عرض رجعي للبنود في بياناتها المالية، أو عندما تقوم بإعادة تصنيف البنود في بيانتها المالية.	المعيار ١ .٨، (الإطار، ٧)
الأنشطة التمويلية	الأنشطة التي تؤدي إلى تغييرات في حجـم وتركيـب حقـوق الملكية المساهم بها وإقتراضات المنشأة.	المعيار ٧ .٦
إلتزام مؤكد	إتفاقية ملزمة لتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محـدد فـي تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة.	المعيار ٣٩ .٩
إلتزام شراء مؤكد	إتفاق مع طرف غير ذي صلة، يكون ملزمـاً لكـلا الطـرفين وغالباً ما يكون قابلاً للإنفاذ قانونياً، وتتوفر فيه الشروط التالية (أ) يحدد كافة الشروط الهامة؛ بمـا فـي ذلـك سـعر ووقـت المعاملات. و(ب) يتضمن شرطاً جزائياً واسع النطـاق بـشكل كافٍ لضمان مستوى عالٍ من الأداء.	معيار التقرير٥. أ
البيانات المالية الاولى وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	البيانات المالية السنوية الأولى التي تتبنى فيها المنشأة المعـايير الدولية لإعداد التقارير المالية، من خلال بيان صـريح وغيـر متحفظ حول الإلتزام بهذه المعايير.	معيار التقرير١. أ
فترة إعداد التقـارير الاولى وفق المعـايير الدولية لإعداد التقارير المالية	آخر فترة إعداد تقارير تشملها البيانات المالية الاولـى للمنـشأة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	معيار التقرير١. أ
الجهة التـي تتبنـى المعايير الدولية لإعداد التقارير الماليـة لأول مرة	المنشأة التي تعرض بياناتها المالية الأولى وفق المعايير الدوليـة لإعداد التقارير المالية.	معيار التقارير١. أ
عقد ذو سعر ثابت	عقد إنشاء يوافق فيه المتعاقد على سعر ثابت للعقـد، أو سـعر ثابت لكل وحدة إنتاج، ويكون في بعض الأحيان خاضعا لشروط تصاعد التكلفة.	المعيار ١١ .٣

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة	تلك التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تبقى ثابتة نسبياً بغض النظر عن حجم الإنتاج، مثل إستهلاك وصيانة مباني ومعدات المصنع، وتكلفة ادارة المصنع.	المعيار ١٢ .٢
معاملة متوقعة	معاملة غير ملتزمة لكن متوقعة مستقبلياً.	المعيار ٩ .٣٩
العملة الأجنبية	هي عملة أخرى غير العملة الوظيفية للمنشأة.	المعيار ٢١ .٨
معاملة بالعملة الأجنبية	هي معاملة تتم بالعملة الأجنبية أو تتطلب التسوية بها.	المعيار ٢١ .٢٠
العملية الأجنبية	هي منشأة تكون عبارة عن شركة تابعة أو شركة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع للمنشأة معدة التقارير المالية والتي توجد أنشطتها أو يتم تنفيذها في بلد آخر أو عملة أخرى غير بلد أو عملة المنشأة معدة التقرير المالي.	المعيار ٢١ .٨
قروض يمكن الإعفاء من تسديها	هي قروض يتعهد بموجبها المقرض بإعفاء المدين من التسديد بموجب شروط محددة.	المعيار ٢٠,٣
العملة الوظيفية	عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل المنشأة ضمنها.	المعيار ٢١ .٨
التمويل (لمنافع ما بعد التوظيف)	مساهمات تقدمها المنشأة، وأحياناً موظفيها، إلى منشأة، أو صندوق، منفصلة قانونياً عن المنشأة معدة التقارير المالية والتي تدفع منها منافع الموظفين.	المعيار ١٩ .٤٩
تمويل منافع التقاعد	تحويل أصول الى المنشأة (الصندوق) بشكل منفصل عن منشأة صاحب العمل لمواجهة الإلتزامات المستقبلية الخاصة بدفع منافع التقاعد.	المعيار ٢٦ .٨
المنفعة الإقتصادية المستقبلية	هي إمكانية المساهمة، بشكل مباشر أو غير مباشر، في تدفق النقد والنقد المعادل إلى المنشأة. وقد تكون هذه الإمكانية إنتاجية بحيث تكون جزء من الأنشطة التشغيلية للمنشأة. وقد تأخذ أيضاً شكل قابلية التحويل إلى نقد أو نقد معادل أو القدرة على تخفيض التدفقات النقدية الصادرة، مثلاً عندما ينتج عن عملية تصنيع بديلة إنخفاض في تكاليف الإنتاج.	الإطار.٥٣
المكاسب	الزيادة في المنافع الإقتصادية، وهي بهذا لا تختلف بطبيعتها عن الإيرادات.	الإطار.٧٥
البيانات المالية ذات الأغراض العامة	هي البيانات المالية التي تهدف إلى تلبية حاجات المستخدمين الذين ليسوا في وضع يسمح لهم بالطلب من المنشأة إعداد التقارير التي تلائم حاجاتهم المحددة من المعلومات.	المعيار ١ .٧، الاطار. ٦
المنشأة المستمرة	يتم إعداد البيانات المالية على أساس المنشأة المستمرة، إلا إذا كانت الإدارة تنوي إما تصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة، أو لا يوجد لديها بديل واقعي الا القيام بذلك.	المعيار ١ .٢٥، الإطار.٢٣

الشهرة	عبارة عن أصل يمثل المنافع الإقتصادية المستقبلية التي تنشأ من الأصول الأخرى المستملكة في اندماج الأعمال غير المحددة بشكل فردي بشكل فردي وغير المعترف بها بشكل منفصل.	معيار التقرير٣.أ
الحكومة	هي الحكومة والوكالات الحكومية والهيئات المماثلة، سواء كانت محلية أو وطنية أو دولية.	المعيار ٢٠ .٣
المساعدة الحكومية	عبارة عن إجراء حكومي يهدف لتقديم منفعة إقتصادية محددة لمنشأة أو مجموعة من المنشآت المؤهلة طبقاً لمعاييرمحددة.	المعيار ٢٠ .٣
المنح الحكومية	عبارة عن مساعدات حكومية على شكل موارد محولة لمنشأة معينة مقابل الإلتزام السابق أو المستقبلي بشروط محددة متعلقة بالأنشطة التشغيلية للمنشأة. وهي لا تشمل المساعدات الحكومية التي لا يمكن تحديد قيمة معقولة لها أو المعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة.	المعيار ٢٠ .٣
تاريخ المنح	التاريخ الذي توافق فيه المنشأة وطرف آخر (بما في ذلك الموظف) على إتفاق معين للدفع على أساس الأسهم، حين تتوصل المنشأة والطرف المقابل إلى فهم مشترك حول شروط وبنود الإتفاق. وفي تاريخ المنح، تمنح المنشأة الطرف المقابل الحق في النقد، أو أصول أخرى، أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، شريطة أن تتم تلبية شروط محددة لتحفيز الموظف على الأداء، إن وجدت. في حال خضع ذلك الإتفاق إلى عملية موافقة (على سبيل المثال، من قبل المساهمين)، يكون تاريخ المنح هو نفس تاريخ الحصول على تلك الموافقة.	معيار التقرير٢.أ
المنح المتعلقة بالأصول	هي المنح الحكومية التي يكون شرطها الرئيسي هو أن تقوم المنشأة المؤهلة للحصول على هذه المنح بشراء أو تصنيع أو خلال لذلك الحصول على أصول طويلة الأجل. ويمكن أيضاً إضافة شروط ثانوية بتحديد نوع أو موقع الأصول أو الفترات الزمنية التي سيتم خلالها إستملاكها أو حيازتها.	المعيار ٢٠ .٣
المنح المتعلقة بالدخل	هي منح حكومية غير تلك المنح المتعلقة بالأصول.	المعيار ٢٠ .٣
مجمل الإستثمار في عقد إيجار	هو إجمالي:- (أ) الحد الأدنى من دفعات الإيجارمستحقة القبض من قبل المؤجر بموجب عقد إيجار تمويلي، و (ب) أية قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر.	المعيار ١٧ .٤
المجموعة	عبارة عن المنشأة الأم وجميع المنشآت التابعة لها.	المعيار ٢١ .٨، المعيار ٢٧ .٤

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

خطط إدارة المجموعة (منافع الموظفين)	مجموعة خطط تخص صاحب عمل واحد تسمح لأصحاب العمل المشاركين بتجميع أصولهم لأغراض الإستثمار وتخفيض تكاليف إدارة الإستثمار، لكن يتم فصل مطالبات مختلف أصحاب العمل من أجل المنفعة الوحيدة لموظفيهم.	المعيار ١٩ .٣٣
مجموعة الأصول البيولوجية	عبارة عن مجموعة حيوانات ونباتات حية متماثلة.	المعيار ٤١ .٥
منافع مضمونة	دفعات أو منافع أخرى يكون فيها لحامل وثيقة أو مستثمر محدد حق غير مشروط غير خاضع للإرادة التعاقدية للجهة المصدرة.	معيار التقرير٤.أ
عنصر مضمون	إلتزام بدفع منافع مضمونة، مشمولة في عقد معين يتضمن ميزة المشاركة الإختيارية.	معيار التقرير٤.أ
القيمة المتبقية المضمونة	(أ) بالنسبة للمستأجر، هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية التي يضمنها المستأجر أو طرف يرتبط بالمستأجر (حيث يكون مبلغ الضمان هو أعلى مبلغ يمكن، في أي حال، أن يصبح مستحق الدفع)؛ و (ب) بالنسبة للمؤجر، هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية التي يضمنها المستأجر أو طرف آخر ليست له علاقة بالمؤجر قادر مالياً على إستيفاء الإلتزامات بموجب الضمان.	المعيار ١٧ .٤
الحصاد	عبارة عن فصل المنتج عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات الحيوية لأصل بيولوجي.	المعيار ٤١ .٥
فاعلية التحوط	معادلة التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند محوط التي تُنسب إلى مخاطرة محوطة بالتغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التحوط (أنظر معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩، الفقرات تطبيق ١٠٥-١١٣).	المعيار ٣٩ .٩
البند المحوط	هو أصل، أو إلتزام، أو إلتزام مؤكد، أو معاملة متوقعة محتملة جدا، أو صافي إستثمار في عملية أجنبية (أ) يعرَض المنشأة لمخاطرة التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية (ب) يتم تحديده على أنه محوط. (يشرح كل من معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ الفقرات ٧٨-٨٤ وتطبيق ٩٨-١٠١ على تعريف البنود المحوطة).	المعيار ٣٩ .٩

أداة التحوط	مشتق محدد أو (في حال تحوط لمخاطر التغييرات في أسعار صرف العملة الأجنبية فقط) أصل مالي أو إلتزام مالي محدد غير مشتق يتوقع أن تعادل قيمته العادلة أو تدفقاته النقدية التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند محوط محدد، (يركز كل من معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ في الفقرات ٧٢-٧٧ والفقرات تطبيق ٩٤-٩٧ على تعريف أداة التحوط).	المعيار ٣٩ .٩
المحتفظ به للتجارة	أنظر "الأصول أو الإلتزامات المالية عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة".	المعيار ٣٩ .٩
الإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق	أصول مالية غير مشتقة ذات دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد وتاريخ إستحقاق محدد، يكون لدى المنشأة النية الإيجابية والقدرة على الإحتفاظ بها حتى تاريخ الإستحقاق (أنظر المعيار ٣٩ الفقرات تطبيق ١٦-٢٥)، بإستثناء:-	المعيار ٣٩ .٩
	(أ) تلك التي تحددها المنشأة عند الإعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛ (ب) تلك التي تحددها المنشأة على أنها متوفرة للبيع؛ و (ج) تلك التي تلبي تعريف القروض والذمم المدينة.	
	لا يجوز للمنشأة تصنيف أي أصول مالية على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق في حال قامت المنشأة، خلال السنة المالية الحالية أو خلال السنتين الماليتين السابقتين، ببيع أو إعادة تصنيف أكثر من مقدار غير هام من الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق قبل موعد الإستحقاق (أكثر من مقدار غير هام بالمقارنة مع المقدار الإجمالي للإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق) بإستثناء المبيعات أو عمليات إعادة التصنيف التي:-	
	(١) تكون قريبة جداً من تاريخ إستحقاق أو تاريخ إستدعاء الأصول المالية (على سبيل المثال، في أقل من ثلاث أشهر قبل تاريخ الإستحقاق) بحيث لا يكون للتغييرات في سعر الفائدة السوقية أثر هام على القيمة العادلة للأصل المالي؛ (٢) تحدث بعد تحصيل المنشأة بشكل كبير لكامل المبلغ الأصلي للأصول المالية من خلال دفعات مجدولة أو دفعات تسدد مقدماً؛ أو (٣) تُنسب إلى حدث منفصل خارج عن سيطرة المنشأة، وغير متكرر ولم يكن من الممكن توقعه بشكل معقول من قبل المنشأة.	
محتمل جداً	محتملة إلى حد كبير أكثر من كونها مرجحة.	معيار التقرير ٥ (أ)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عقد الشراء بالتقسيط تعريف عقد الإيجار يتضمن عقود لإستئجار أصل معين يحتوي على شرط يعطي المستأجر خيار إستملاك ملكية الأصل عند تنفيذ شروط متفق عليها. وتُعرف هذه العقود أحياناً بعقود الشراء بالتقسيط. المعيار ١٧ .٦

التكلفة التاريخية أساس قياس يتم بموجبه تسجيل الأصول بمقدار مبلغ النقد أو معادلات النقد المدفوعة أو القيمة العادلة للعوض الذي أعطي لإستملاكها في وقت الإستملاك. ويتم تسجيل الإلتزامات بمبلغ العائدات المقبوضة مقابل الإلتزام، أو في بعض الظروف (على سبيل المثال، ضرائب الدخل)، بمبالغ النقد أو النقد المعادل التي يتوقع دفعها للوفـاء بالإلتزام أثناء سير العمل العادي. الإطار ١٠٠ (أ)

التضخم المفرط هو خسارة القوة الشرائية للمال بمعدل يجعل من مقارنة المبالغ من العمليات والأحداث الأخرى التي حدثت في أوقات مختلفة، وإن كان في نفس الفترة المحاسبية، أمراً مضللاً.
يشار إلى التضخم المرتفع من خلال خصائص البيئة الإقتصادية للبلد، التي تشمل على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:-

(أ) يفضل عامة الناس حفظ ثرواتهم في أصول غير نقدية أو بعملة أجنبية مستقرة نسبياً. ويتم مباشرة إستثمار مبالغ العملة المحلية للحفاظ على القوة الشرائية؛

(ب) لا يقيس عامة الناس المبالغ النقدية بالعملة المحلية ولكن بعملة أجنبية مستقرة نسبياً. ويمكن أن تحدد الأسعار بتلك العملة؛

(ج) تتم المبيعات والمشتريات الآجلة بأسعار تعوض عن الخسارة المتوقعة في القـوة الشرائية خلال فترة الإئتمان، وإن كانت هذه الفترة قصيرة؛

(د) يتم ربط أسعار الفائدة والأجور والأسعار بمؤشر أسعار؛ و

(هـ) يبلغ معدل التضخم التراكمي على مدى ثلاث سنوات ما يقارب أو يزيد عن ١٠٠%. المعيار٣- ٢٩ .٢

قابل للتحديد	يعتبر الاصل قبلا للتحديد إذا لبى أحد الشرطين التاليين:- (أ) أن يكون أصلا أو التزاما قابلا للفصل أو قابلا للتحديد، أي انه يمكن فصله أو ابعاده عن المنشأة وبيعه أو نقله أو ترخيصه أو تأجيرها ومبادلته، إما بشكل منفرد أو مع عقد ذي علاقة، بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تنوي فعل ذلك أم لا؛ أو (ب) أن ينشئ من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى بغض النظر عما إذا كانت هذه الحقوق قابلة للنقل أو للفصل عن المنشأة أو عن للحقوق والالتزامات الأخرى.	معيار التقرير ٣. أ
خسارة إنخفاض القيمة	زيادة القيمة المسجلة لأصل معين عن مبلغه القابل للإسترداد.	المعيار ١٦ .٦، (المعيار ٣٦ .٦)، المعيار ٣٨ .٨
غير عملي	يعتبر تطبيق متطلب معين أمر غير عملي عندما لا تتمكن المنشأة من تطبيقه بعد بذل كافة الجهود المعقولة للقيام بذلك.	المعيار ١١ .١. (المعيار ٨ .٥)
سعر الفائدة الضمني	هو ما يمكن تحديده بوضوح على أنه إما:- (أ) السعر السائد لأداة مماثلة للجهة المصدرة ذات درجة ملاءة مماثلة؛ أو (ب) سعر فائدة يخصم المبلغ الإسمي للأداة إلى سعر المبيعات النقدية الحالي للبضائع أو الخدمات.	المعيار ١١ .١٨
بداية عقد الإيجار	تاريخ إتفاقية الإيجار أو تاريخ إلتزام الأطراف بالأحكام الرئيسية لعقد الإيجار، أيهما أسبق.	المعيار ١٧ .٤
الدخل	الزيادة في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أو إنخفاض في الإلتزامات ينجم عنها زيادة في حقوق الملكية، بإستثناء تلك المرتبطة بالمساهمات من المشاركين في حقوق الملكية.	الاطار ٧٠ .أ
سعر الفائدة المتزايدة على الإقراض (للمستأجرين)	سعر الفائدة الذي يجب على المستأجر دفعه في عقد ايجار مماثل، أو، إذا لم يكن قابل للتحديد، فهو السعر الذي يتحمله المستأجر، في بداية عقد الإيجار، لإقتراض الأموال اللازمة لشراء الأصل على مدى فترة مماثلة ومع ضمان مماثل.	المعيار ١٧ .٤
الطريقة غير المباشرة في إعداد التقارير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	بموجب هذه الطريقة، يتم تعديل الربح أوالخسارة لإستبعاب آثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية، أو أية تأجيلات أو إستحقاقات لمقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية سابقة أو مستقبلية، وبنود الدخل أو المصروف المرتبطة بالتدفقات النقدية الإستثمارية أو التمويلية.	المعيار ٧ .١٨(ب)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تكاليف مباشرة أولية	التكاليف المتزايدة التي تُنسب مباشرة إلى مفاوضة وترتيب عقد الإيجار، بإستثناء تلك التكاليف التي يكبدها صاحب المصنع أو المتعامل بالإيجارات.	المعيار ١٧ .٤
أصول التأمين	صافي الحقوق التعاقدية للمؤمن بموجب عقد تأمين.	معيار التقرير٤. أ
عقد تأمين	عقد يقبل بموجبه أحد الأطراف (المؤمن) مخاطرة تأمين هامة من طرف آخر (حامل الوثيقة) من خلال الموافقة على تعويض حامل الوثيقة إذا أثّر حدث مستقبلي محدد غير مؤكد (الحدث المؤمن عليه) بصورة سلبية على حامل الوثيقة. (أنظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ٤ الملحق "ب" للحصول على إرشادات حول هذا التعريف). (أنظر معيار التقرير ٤ الملحق ب للحصول على إرشاد حول هذا التعريف).	معيار التقرير.٤ أ
إلتزامات التأمين	صافي الإلتزامات التعاقدية على المؤمن بموجب عقد تأمين.	معيار التقرير٤. أ
مخاطرة التأمين	المخاطرة، بإستثناء المخاطرة المالية، المنقولة من صاحب العقد إلى الجهة المصدرة له.	معيار التقرير٤. أ
الحدث المؤمن منه	حدث مستقبلي غير مؤكد مغطى بموجب عقد تأمين ويسبب مخاطرة تأمين.	معيار التقرير٤. أ
المؤمن	الطرف الذي يترتب عليه إلتزام بموجب عقد تأمين لتعويض حامل الوثيقة في حال وقوع حدث مؤمن منه.	معيار التقرير٤. أ
الأصل غير الملموس	أصل غير نقدي قابل للتحديد بدون جوهر مادي.	المعيار ٣٨ .٨ معيار التقرير ٣. أ
تكلفة الفائدة (لخطة منافع الموظفين)	الزيادة خلال فترة ما في القيمة الحالية لإلتزام منفعة محدد والتي تنشأ لأن المنافع أقرب إلى التسديد بمقدار فترة واحدة.	المعيار ١٩ .٧
سعر الفائدة الضمني في عقد إيجار	معدل الخصم عند بدء عقد الإيجار الذي يجعل القيمة الحالية الإجمالية لـ (أ) الحد الأدنى من دفعات الإيجار و(ب) القيمة المتبقية غير المضمونة، مساوية لمبلغ (١) القيمة العادلة للأصل المؤجر (٢) أي تكاليف مباشرة أولية للمؤجر.	المعيار ١٧. ٤
مخاطر سعر الفائدة	المخاطرة بأن القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية سوف تتذبذب بسبب التغيرات في أسعار الفائدة في السوق.	معيار التقرير ٧.أ
التقرير المالي المرحلي	تقرير مالي يحتوي إما على مجموعة كاملة من البيانات المالية (كما هي موصوفة في معيار المحاسبة الدولي ١) أو مجموعة من البيانات المالية الموجزة (كما هي موصوفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٤) لفترة مرحلية.	المعيار ٣٤ .٤
الفترة المرحلية	هي فترة إعداد تقارير مالية أقل من سنة مالية كاملة.	المعيار ٣٤ .٤

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعـــايير الدوليـــة لإعداد التقارير المالية	المعايير والتفسيرات التي تبناها مجلس معايير المحاسبة الدوليـة. وتتألف من:- (أ) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ (ب) معايير المحاسبة الدولية؛ و (ج) التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو لجنة التفسيرات الدائمة السابقة.	المعيار ١١ .١، المعيار ٨ .٥ معيار التقرير١. أ
القيمة الجوهرية	الفرق بين القيمة العادلة للأسهم التي يكون فيها للطرف المقابل حق (مشروط أو غير مشروط) بالإكتتاب أو التي يملك الحق بإستلامها، والسعر (إن وجد) المطلوب من الطرف المقابل دفعه (أو سـيطلب منه ذلك) مقابل تلك الأسهم. على سبيل المثال، خيار سهم بـسعر ممارسة ١٥ وحدة عملة*، على سهم قيمته العادلة ٢٠ وحدة عملة، تكون قيمته الجوهرية مقدارها ٥ وحدات عملة.	معيار التقرير ٢. أ
المخزون	عبارة عن أصول:- (أ) محتفظ بها برسم البيع في سياق العمل العادي؛ (ب) قيد الإنتاج بغرض البيع؛ أو (ج) على شكل مواد أو لوازم تستهلك في عملية الإنتـاج أو فـي تقديم الخدمات. يشمل المخزون البضائع المشتراة والمحتفظ بها لإعادة البيع، بمـا في ذلك، على سبيل المثال، البضاعة المشتراة من قبل تاجر تجزئة ومحتفظ بها لاعادة البيع، أو أراضي وممتلكات أخرى محتفظ بهـا لاعادة البيع. ويشمل المخزون كذلك البضائع تامة الصنع المنتجة، أو تحت الصنع من قبل المنشأة ويشمل أيضاً مواداً ولوازم ينتظـر إستخدامها في عملية الإنتاج. وفي حالة مـزود الخدمـة، يـشمل المخزون تكاليف الخدمة، كما هو مبين في الفقرة ١٩ من معيـار المحاسبة الدولي ٢، التي لم تعترف المنشأة بعد بالإيرادات المتعلقة بها. (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٨).	المعيار ٢ .٦، المعيار ٢. ٨
الأنشطة الإستثمارية	الإستملاك والتصرف بالأصول المعمَرة والإسـتثمارات الأخـرى غير المشمولة في النقد المعادل.	المعيار ٧. ٦

* يشار إلى البنود النقدية "بوحدات عملة".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

العقارات الإستثمارية	ممتلكات (أرض أو مبنى- أو جزء من مبنى- أو كلاهما) محتفظ بها (من المالك أو المستأجر بموجب عقد تأجير تمويلي) لكسب الإيجارات أو مقابل قيمة رأسمالية أو كلاهما. وذلك بدلاً من:- (أ) إستخدام هذه الممتلكات في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو إستخدامها لأغراض إدارية؛ أو (ب) إستخدام هذه الممتلكات للبيع في سياق العمل العادي.	المعيار ٤٠ .٥
مستثمر في مـشروع مشترك	طرف في مشروع مشترك ليس له سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك.	المعيار ٣١ .٣
السيطرة المشتركة	الإتفاق التعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط إقتصادي.	المعيار ٢٤ .٩
السيطرة المشتركة	إتفاق تعاقدي لإقتسام السيطرة على نشاط إقتصادي، وتوجـد فقـط عندما يتطلب إتخاذ القرارات الإستراتيجية والتـشغيلية المرتبطـة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الأطـراف التـي تـشترك فـي السيطرة (المشاركون في المشروع المشترك).	المعيار ٢٨ .٢، المعيار ٣١ .٣
المشروع المشترك	إتفاق تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط إقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة.	المعيار ٣١ .٣ معيار التقرير ٣. أ
منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك	عبارة عن مشروع مشترك يتضمن إنشاء شركة مساهمة أو شركة تضامن أو منشأة أخرى يكون لكل مشارك حصة فيهـا. وتعمـل المنشأة بنفس طريقة عمل المنشآت الأخرى، بإستثناء ان الإتفـاق التعاقدي بين المشاركين في مـشروع مـشترك يفـرض سـيطرة مشتركة على النشاط الإقتصادي للمنشأة.	المعيار ٣١,٢٤
موظفـــو الإدارة الرئيسيون	أولئك الأشخاص الذين يملكون السلطة ويتحملون المسؤولية فيمـا يتعلق بالتخطيط لأنشطة المنشأة وإدارتهـا ومراقبتهـا، بـصورة مباشرة أو غير مباشرة، بما في ذلك أي مدير (سـواء تنفيـذي أو غير ذلك) في تلك المنشأة.	المعيار ٢٤ .٩
عقد الإيجار	هو إتفاق يعطي المؤجر بموجبه للمستأجر حق الإنتفاع بأصل مـا لفترة زمنية متفق عليها مقابل الحصول على دفعات أو سلسلة مـن الدفعات.	المعيار ١٧ .٤
مدة عقد الإيجار	هي الفترة غير القابلة للإلغاء التي تعاقد فيها المستأجر لإسـتئجار الأصل بالإضافة إلى أي مدة أخرى يكون فيها للمستأجر الحق في الإستمرار في إستئجار الأصل، نظير دفع مبـالغ إضـافية أو دون ذلك، بشرط وجود درجة مقبولة من التأكد بأن المستأجر سـيمارس هذا الحق عند بداية عقد الإيجار.	المعيار ١٧ .٤

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإلتزام القانوني	هو إلتزام مأخوذ من:- (أ) عقد معين (من خلال بنوده الصريحة أو الضمنية)؛ (ب) تشريع ما؛ أو (ج) أي قانون آخر ساري المفعول.	المعيار ٣٧ .١٠
سعر الفائدة المتزايدة على الإقراض (للمستأجرين)	سعر الفائدة الذي يجب على المستأجر دفعه في عقد ايجار مماثل، وإذا لم يمكن تحديد ذلك، فهو السعر الذي يتحمله المستأجر، في بداية عقد الإيجار، لإقتراض الأموال اللازمة لشراء الأصل على مدى مماثلة وبضمان مماثل.	المعيار ١٧ .٤
الإلتزام	إلتزام حالي للمنشأة ينشأ عن أحداث سابقة، يتوقع أن تؤدي تسويته إلى تدفق صادر من المنشأة لموارد تمثل منافع إقتصادية.	المعيار ٣٧ .١٠، الإطار ٤٩ (ب)
إختبار ملاءة المديونية	تقدير ما إذا كان يجب زيادة القيمة المسجلة لإلتزام التأمين (أو تخفيض القيمة المسجلة لتكاليف الإستملاك المؤجلة ذات العلاقة أو الأصول غير الملموسة ذات العلاقة)، بناءاً على مراجعة للتدفقات النقدية المستقبلية.	معيار التقرير ٤. أ
السيولة	توفر النقد في المستقبل القريب بعد أخذ الإلتزامات المالية خلال الفترة بعين الاعتبار.	الإطار. ١٦
مخاطرة السيولة	يقصد بتلك المخاطر الصعاب التي تواجه المنشأة في الوفاء بالإلتزامات المصاحبة للالتزلمات المالية.	معيار التقرير٧ .أ
القروض والذمم المدينة	هي أصول مالية غير مشتقة ذات دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد غير معروضة في سوق نشط، ما عدا:- (أ) تلك التي تقصد المنشأة بيعها مباشرة أو على المدى القصير، والتي يجب تصنيفها على أنها محتفظ بها للمتاجرة، وتلك التي تحددها المنشأة عند الإعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛ (ب) تلك التي تحددها المنشأة عند الإعتراف الأولي كأصول متوفرة للبيع؛ أو (ج) تلك التي قد لا يتمكن صاحبها من استعادة جميع إستثماراته الأولية بشكل كامل، بإستثناء تدهور الوضع الإئتماني، ويتم تصنيفها على أنها متوفرة للبيع. إن الحصة المستملكة في مجموعة معينة من الأصول التي لا تكون قروضاً أو ذمماً مدينة (على سبيل المثال، الفائدة في صندوق مشترك أو صندوق مشابه) لا تعتبر قرضاً أو ذمماً مدينة.	المعيار ٣٩ .٩

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القروض مستحقة الدفع	الإلتزامات المالية بإستثناء الذمم التجارية الدائنة قصيرة الأجل حسب شروط الإئتمان العادية.	معيار التقرير ٧.أ
الخسائر	الإنخفاض في المنافع الإقتصادية، وهي بذلك لا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى.	الإطار ٧٩
شرط السوق	شرط يعتمد عليه سعر الممارسة، أو قابلية الإستحقاق، أو قابلية ممارسة أداة حق ملكية تكون مرتبطة بسعر السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، مثل الحصول على سعر سهم محدد أو مبلغ محدد للقيمة الجوهرية لأحد خيارات الأسهم، أو تحقيق هدف محدد يعتمد على سعر السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة مقارنة مع مؤشر أسعار السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بمنشآت أخرى.	معيار التقرير ٢.أ
المخاطر السوقية	المخاطر من تقلب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للأدوات المالية بسبب التغير في أسعار السوق. وتتضمن المخاطر السوقية ثلاثة أنواع من المخاطر وهي مخاطر العملة ومخاطر سعر الفائدة ومخاطر أسعار أخرى.	معيار التقرير ٧. أ
ترتيبات تصفية حسابات رئيسية	إتفاق تقوم بموجبه المنشأة التي تتولى عدداً من معاملات الأداة المالية مع طرف مقابل مفرد بتسوية صافية لكافة الأدوات المالية التي تغطيها الإتفاقية في حالة الإخلال بأي عقد أو إنهائه.	المعيار ٣٢ .٥٠
مطابقة التكاليف بالإيرادات	عملية يتم فيها الإعتراف بالمصاريف في بيان الدخل [بيان الدخل الشامل] على أساس إرتباط مباشر بين التكاليف المتكبدة والأرباح من بنود دخل محددة. وتتضمن هذه العملية الإعتراف المتزامن أو الموحد بالإيرادات والمصاريف التي تنتج مباشرة وبشكل مشترك من نفس المعاملات أو الأحداث الأخرى. غير أن تطبيق مفهوم المطابقة لا يسمح بالإعتراف بالبنود التي لا تحقق تعريف الأصول أو الإلتزامات في الميزانية العمومية [بيان المركز المالي] التي لا تقابل تعريف الأصول أو الإلتزامات.	الإطار. ٩٥
التأثير المادي (الهام)	يعتبر إغفال البنود أو عرضها بصورة خاطئة مادياً (هاماً) في حال كان ذلك يؤثر، بصورة إفرادية أو إجمالية، على القرارات الإقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس البيانات المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم وطبيعة الإغفال أو العرض الخاطئ المقدر في الظروف المحيطة. وقد يكون حجم البند أو طبيعته أو كلاهما العامل المحدد.	المعيار ١ .٧، المعيار ٨ .٥،

الأهمية النسبية	تكون المعلومات هامة نسبياً إذا كان حذفها أو بيانها بـشكل غيـر صحيح يمكن أن يؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين التي تم إتخاذها على أساس البيانات المالية.	الإطار. ٣٠
القياس	عملية تحديد المبالغ النقدية التي يتم بمقدارها الإعتـراف بعناصـر البيانات المالية وتسجيلها في الميزانية العمومية [بيان المركز المالي] وبيان الدخل [بيان الدخل الشامل].	الإطار. ٩٩
تاريخ القياس	التاريخ الذي يتم فيه قياس القيمة العادلـة لأدوات حقـوق الملكيـة الممنوحة لأغراض المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. ويعتبر تاريخ القياس، بالنسبة للمعاملات مع الموظفين وغيرهم ممن يقدمون خدمات مماثلة، هو تاريخ المنح. أما بالنسبة للمعاملات مع أطـراف غير الموظفين (وأولئك الذين يقدمون خدمات مماثلة)، يكون تـاريخ القياس هو تاريخ حصول المنشأة على السلع أو تاريخ تقديم الطرف المقابل للخدمات.	معيار التقرير ٢.أ
الحد الأدنى لـدفعات الإيجار	هي الدفعات التي يجب أن يدفعها المستأجر أو يطلب منـه دفعهـا خلال مدة عقد الإيجار بإستثناء الإيجار المشروط، وتكاليف الخدمات والضرائب التي يدفعها المؤجر ويتم إستردادها، بالإضافة إلى:- (أ) في حالة المستأجر، أية مبالغ يضمنها المستأجر أو جهـة ذات علاقة مع المستأجر؛ أو (ب) في حالة المؤجر، أية قيمة متبقية مضمونة للمؤجر من قبل:- (١) المستأجر؛ (٢) طرف له علاقة مع المستأجر؛ أو (٣) طرف آخر ليست له علاقة بالمؤجر قـادر ماليـاً علـى الوفاء بالإلتزامات بموجب الضمان.	المعيار ٤ .١٧
حقوق الأقلية	أنظر "الحصة غير المسيطرة".	المعيار ٣٨ .٨
الأصول النقدية	الأموال المحتفظ بها والأصول التي سيتم إستلامها بمبالغ مالية ثابتة أو قابلة للتحديد.	المعيار ٣٨ .٨
البنود النقدية	هي وحدات العملة المحتفظ بها والأصول والإلتزامات التـي سـيتم قبضها أو دفعها في عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة.	المعيار ٢١ .٨
البنود النقدية	هو مال وبنود محتفظ بها ليتم قبضها أو دفعها نقداً.	المعيار ٢٩ .١٢

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

خط ـ ط (منـ ـ افع) أصـ ـ حاب عمـ ـ ل متعددين	هي خطط مساهمات محددة (عدا خطط الدولة) أو خطط منافع محددة (عدا خطط الدولة):- (أ) تقوم بتجميع الأصول التي تساهم بها منشآت مختلفة لا تخضع لسيطرة مشتركة؛ و (ب) تستخدم تلك الأصول لتوفير منافع لموظفي أكثر من منشأة واحدة، على أساس أنه يتم تحديد مستويات المساهمة والمنفعة دون إعتبار لهوية المنشأة التي تستخدم الموظفين المعنيين.	المعيار ١٩ .٧
منشأة تبادلية	عبارة عن منشأة غير المنشأة المملوكة للمستثمر، مثل شركة تـأمين تبادلية اتحاد ائتماني أو منشأة تعاونية تبادلية، تقدم أرباح أسـهم أو تكاليف أقل أو منافع إقتصادية أخرى بـصورة مباشـرة وتناسـبية لحاملي الوثيقة أو المشاركين فيها.	معيار التقرير٣. أ
صـ ـافي الأصـ ـول المتوفرة للمنافع	أصول خطة معينة مطروحاً منها الإلتزامات بإستثناء القيمة الحاليـة الإكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها.	المعيار ٢٦ .٨
صافي الإستثمار فـي عملية أجنبية	حصة المنشأة معدة التقارير المالية في صافي أصول تلك العملية.	المعيار ٢١ .٨
صافي الإستثمار فـي عقد ايجار	هو مجمل الإستثمار في عقد ايجار مخصوم بسعر الفائدة المتضمنة في العقد.	المعيار ١٧ .٤
صـ ـافي القيمـ ـة المتحققة	السعر المقدر للبيع في سير الأعمال الطبيعي مطروحاً منها التكاليف المقدرة للانجاز وكذلك التكاليف المقدرة اللازمة التي للقيام بالبيع. يشير صافي القيمة المتحققة إلى صافي المبلغ التي تتوقـع المنـشأة تحقيقه من خلال بيع المخزون أثناء سير العمل المعتـاد. وتعكـس القيمة العادلة المبلغ الذي يمكن بمقداره مبادلة نفس المخـزون بـين مشترين وبائعين مطلعين وراغبين في السوق. إن صـافي القيمـة الممكن تحقيقها هي قيمة خاصة بالمنشأة أما القيمة العادلة فهي ليست كذلك. وقد لا يساوي صافي القيمة الممكن تحقيقها القيمـة العادلـة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع.	المعيار ٧- ٢. ٦
الحياد	هو خلو المعلومات الواردة في البيانات المالية من التحيز.	الإطار. ٣٦
الأحداث المعدِّلة بعـد فترة إعداد التقارير	أنظر الأحداث اللاحقة لفترة إعداد التقارير.	

عقـد الإيجـار غيـر القابل للإلغاء	عقد الإيجار الذي يمكن الغاؤه فقط:- (أ) عند حدوث أمر طارىء بعيد الإحتمال؛ (ب) بإذن من المؤجر؛ (ج) إذا دخل المستأجر في عقد ايجار جديد لنفس الأصل أو أصل معادل مع نفس المؤجر؛ أو (د) عند قيام المستأجر بدفع مبلغ إضافي بحيث إن إستمرار عقـد الإيجار، في بدايته، يكون مؤكد بشكل معقول.	المعيار ١٧. ٤
أصل غير متداول	هو الأصل الذي لا ينطبق عليه تعريف الأصل المتداول.	معيار التقرير ٥. أ
الطاقة العادية لمرافق الإنتاج	هو الإنتاج المتوقع تحقيقه حسب المتوسط خلال عدد من الفترات أو المواسم في الظروف العادية، مع الأخذ في الإعتبار فقدان الطاقـة الناجم عن الصيانة المخطط لها.	المعيار ١٣. ٢
ملاحظات	تتضمن الملاحظات معلومات إضافية لتلك المعروضـة فـي بيـان المركز المالي، وبيان الدخل الشامل، وبيان الـدخل المنفـصل (إن وجد) وبيان التغييرات في حقوق الملكية، وبيـان التـدفق النقـدي. وتوفر الملاحظات الشرح التفصيلي أو التحليلي للبنود المفصح عنها في تلك البيانات ومعلومات حول البنود غير المؤهلة للاعتراف بهـا في تلك البيانات.	المعيار ١ .٧
الحدث الملزم	الحدث الذي يخلق إلتزاما قانونياً أو حكمياً يؤدي إلى عـدم وجـود بديل حقيقي للمنشأة لتسوية ذلك الإلتزام.	المعيار ٣٧ .١٠
الإلتزام	هو واجب أو مسؤولية للتصرف أو الأداء بطريقـة معينـة. ومـن الممكن ان تكون الإلتزامات واجبة التنفيذ قانونياً نتيجة لعقد ملزم أو متطلب قانوني. كما تنشأ الإلتزامات من ممارسة العمـل العـادي، والعادة والرغبة في الحفاظ على علاقات عمل جيـدة أو التـصرف بطريقة عادلة.	الإطار٦٠
المقاصة	أنظر الحق القانوني للمقاصة.	
العقـــد المثقـــل بالإلتزامات	العقد الذي تزيد فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الإلتزامـات بموجب العقد عن المنافع الإقتصادية التي يتوقع إستلامها بموجبه.	المعيار ٣٧ .١٠
بيان المركـز المـالي الإفتتـاحي حـسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	بيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ التحول إلى المعايير الدوليـة لإعداد التقارير المالية.	معيار التقرير١. أ

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأنشطة التشغيلية	الأنشطة الرئيسية للمنشأة المنتجة للإيرادات والأنشطة الأخرى التي هي ليست أنشطة إستثمارية أو تمويلية.	المعيار ٧ .٦ المعيار ١٤ .٨
الدورة التشغيلية	الفترة الزمنية بين إستملاك الأصول للمعالجة وتحقيقها في شكل نقد أو نقد معادل.	المعيار ٥٩. ١
عقـد الإيجـار التشغيلي	هو عقد إيجار غير عقد الإيجار التمويلي.	المعيار ١٧ .٤
القطاعات التشغيلية	عبارة عن أحد مكونات المنشأة:- (أ) التي تؤدي أنشطة تجارية يمكن أن تجني منها إيرادات أو تتكبد مصاريف (بما في ذلك الإيرادات والمصاريف المتعلقة بالمعاملات مع المكونات الأخرى في نفس المنشأة)، (ب) التي تتم مراجعة نتائجها التشغيلية بانتظام من قبل صانع القرار التشغيلي الرئيسي من أجل إتخاذ القرارات بشأن الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه، و (ج) التي تتوفر معلومات مالية منفصلة بشأنها.	معيار التقرير ٨
الخيـــارات والـضمانات ومـا يعادلها	أدوات مالية تعطي حاملها الحق في شراء أسهم عادية.	المعيار ٣٣ .٥
حـاملو حقـوق الملكية العادية	حاملو الأسهم العادية.	المعيار ٩-٣٣ .٥
السهم العادي	أداة حق ملكية ذات مرتبة ادنى من كافة فئات أدوات حقوق الملكية الأخرى.	المعيار ٣٣ .٥
القـروض والـذمم المدينـة محـددة المنشأ	أنظر "القروض والذمم المدينة".	
الدخل الشامل الآخر	بنود الدخل والمصروفات (بما فيها تعديلات إعادة التصنيف) التي لم يتم الاعتراف بها في الربح أو الخسارة كما هو مطلوب أو مسموح به في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى.	المعيار ١ .٧
منـافع المـوظفين الأخـرى طويلـة الأجل	منافع الموظفين (بإستثناء منافع الموظفين ما بعد التوظيف ومنـافع نهاية الخدمة) التي لا تستحق بالكامل خلال إثني عشر شـهراً بعـد نهاية الفترة التي يقوم فيها الموظفون بتقديم الخدمة ذات العلاقة.	المعيار ١٩. ٧
مخـاطرة الـسعر الأخرى	المخاطرة بأن القيمة العادلة للتدفقات النقدية المـستقبلية لأداة ماليـة سوف تتذبذب بسبب التغيرات في أسعار الـسوق (بإسـتثناء تلـك الناجمة من مخاطرة سعر الفائدة أو مخاطرة العملة)، سواء نجمـت هذه التغيرات بسبب عوامل خاصة بالإدارة المالية الفردية أو الجهة التي أصدرتها، أو عوامل تؤثر على جميع الأدوات المالية المماثلـة المتداولة في السوق.	معيار التقرير ٧. أ

العقار المشغول من مالكه	هو العقار الذي يحتفظ به (المالك أو المستأجر بموجب عقد إيجـار تمويلي) لإستخدامه في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو بقصد إستخدامه للأغراض الإدارية.	المعيار ٤٠ .٥
المالكون	حملة الأدوات المصنفة على أنها حقوق ملكية.	المعيار ٢٧ .٤، معيار التقرير ٣. أ
المالكون	في المعيار الدولي لإعداد التقارير الماليـة ٣، يـستخدم مـصطلح المالكون بشكل واسع ليشمل حاملي الحصص في حقـوق الملكيـة للمنشآت المملوكة للمستثمر والمالكين أو الاعضاء أو المشاركين في المنشآت المتبادلة.	المعيار ٢٧ .٤، معيار التقرير ٣. أ
المنشأة الأم	المنشأة التي يكون لها منشأة تابعة أو أكثر.	المعيار ٢٧ .٤، معيار التقرير ٣(أ)
المشاركون	الأعضاء في خطة منافع تقاعد والآخرون الذين لهم حق في المنافع بموجب الخطة.	المعيار ٢٦ .٨
إنقضاء الإستحقاق	يعتبر الأصل المالي أنه إنقضى إستحقاقه عندما لا يقوم طرف مقابل بإجراء الدفع عندما يكون ذلك مستحقاً تعاقدياً.	معيار التقرير ٧. أ
تكلفـة الخدمـة السابقة	الزيادة في القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة لخدمة الموظفين فـي فترات سابقة، الناتجة في الفترة الحالية عن استحداث منافع مـا بعـد التوظيف أو منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل أو إجراء تغييـرات عليها. وقد تكون تكلفة الخدمة السابقة إما إيجابية (حيث يتـم استحداث أو تحسين المنافع) أو سلبية (حيث يتم تخفيض المنافع الحالية).	المعيار ١٩ .٧
طريقـة نـسبة الانجاز	الإعتراف بالإيراد والمصاريف بالإشارة الى مرحلة الإكتمال للعقـد. وبموجب هذه الطريقة يتم مطابقة ايرادات العقد مع تكاليفه المتكبدة في الوصول إلى مرحلة الإنجاز، مما ينجم عن ذلك الإبلاغ عن الإيرادات والمصاريف والأرباح التي يمكن أن تُنسب إلى الجزء المنجـز مـن العمل.	المعيار ١١. ٢٥
الأداء	علاقة الدخل والمصاريف لمنشأة معينة، كما هو مبلغ عنها في بيان الدخل [بيان الدخل الشامل].	الإطار. ٤٧
أصول الخطة (فيما يخص خطة منـافع الموظفين)	(أ) أصول محتفظ بها في صندوق لمنافع الموظفين طويلة الأجل؛ و (ب) بوالص تأمين مؤهلة.	المعيار ١٩ .٧
حامل الوثيقة	طرف يملك الحق في الحصول على تعويض بموجب عقد تأمين في حال وقوع حدث مؤمن منه.	معيار التقرير ٤ (أ)
منـافع مـا بعـد التوظيف	منافع الموظفين (بإستثناء منافع نهاية الخدمة) التي تستحق الدفع بعد إكمال الخدمة.	المعيار ١٩. ٧
خطط منافع ما بعـد التوظيف	ترتيبات رسمية أو غير رسمية تقوم المنشأة بموجبها بتقديم منافع ما بعد التوظيف لموظف واحد أو أكثر.	المعيار ١٩. ٧

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الـسهم العـادي المحتمل	هو أداة مالية أو عقد آخر يمكن أن يمنح حامله حق الحصول على أسهم عادية.	المعيار ٣٣ .٥
عملة العرض	العملة المستخدمة في عرض البيانات المالية.	المعيار ٢١. ٨
القيمة الحالية	هي عملية التقدير الحالية للقيمة الحالية المخصومة لصافي التـدفقات النقدية المستقبلية أثناء سير العمل المعتاد.	الإطار ١٠٠(د)
القيمـة الحاليـة لإلتـزام المنـافع المحددة	أنظر "(القيمة الحالية) لإلتزام المنافع المحددة".	المعيار ١٩. ٧
المبادئ المحاسبية المقبولـة عمومـاً السابقة	الأساس المحاسبي الذي استخدمه المنشأة التي تتبنـى للمـرة الأولـى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مباشرة قبل تبني هذه المعايير.	معيار التقارير١. أ
الأدوات الماليـة الرئيسية	هي أدوات مالية مثل الذمم المدينة، والذمم الدائنة، والأوراق الماليـة لحقوق الملكية، التي هي ليست أدوات مالية مشتقة.	المعيار ٣٢. أ تطبيق ١٥
أخطـاء الفتـرة السابقة	الإغفالات أو البيانات الخاطئة التي تقع في البيانات المالية للمنشأة لفترة سابقة أو أكثر نتيجة الإخفاق في إستخدام أو إساءة إستخدام معلومات موثوقة:- (أ) كانت متوفرة عند التصريح بإصدار البيانات المالية عن تلك الفترات؛ و (ب) يمكن بشكل معقول توقع الحصول عليها وأخذها بعين الإعتبار عند إعداد وعرض تلك البيانات المالية. وتتضمن تلك الأخطاء آثار الأخطاء الحسابية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، والسهو أو التفسيرات الخاطئة للوقائع، والإحتيال.	المعيار ٨. ٥
محتمل	حدوثه مرجح أكثر من عدم حدوثه.	معيار التقرير٣.أ معيار التقرير٥. أ
الربح	المبلغ المتبقي بعد طرح المصروفات (بما في ذلك تعديلات الحفـاظ على رأس المال، حيثما كان مناسباً) من الدخل. ويعتبـر أي مبلـغ إضافة إلى المبلغ الذي يطلب للحفاظ على رأس المال في بداية الفترة هو ربح.	الإطار ١٠٥، الإطار ١٠٧
الربح أو الخسارة	إجمالي الدخل مطروحا منه المصروفات، بما في ذلك مكونات الدخل الشامل الأخرى.	المعيار ١,٧
طريقـة إئتمـان الوحدة المقدرة	طريقة تقييم الكتواري تعتبر كل فترة خدمة أنها السبب فـي نـشوء وحدة إضافية من إستحقاق المنفعة وتقيس كل وحدة على حدة لبنـاء الإلتزام النهائي (أحياناً تعرف بطريقة المنفعة المـستحقة الموزعـة بشكل تناسبي على أساس الخدمـة أو بطريقـة المنفعـة/ سـنوات الخدمة).	المعيار ٦٦-١٩ .٦٤

الممتلكات والمصانع والمعدات	عبارة عن بنود ملموسة:- (أ) محتفظ بها لإستخدامها في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات، أو تأجيرها للغير، أو لأغراض إدارية؛ و (ب) يتوقع إستخدامها خلال أكثر من فترة واحدة.	المعيار ١٦ .٦
التوحيد التناسبي	هي طريقة لإعداد التقارير والمحاسبة التي بموجبها تدمج حصة المشارك في مشروع مشترك في كل بند من الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات سطر بسطر مع البنود المشابهة في البيانات المالية للمشارك في مشروع مشترك أو يتم الابلاغ عنها كبنود سطر منفصلة في البيانات للمشارك في مشروع مشترك.	المعيار ٣١ .٣
التطبيق بأثر مستقبلي	يعد التطبيق المستقبلي لتغيير معين في السياسة المحاسبية والإعتراف بأثر تغيير ما في التقديرات المحاسبية، على التوالي:- (أ) تطبيقاً لسياسة محاسبية جديدة على المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى التي تحدث بعد تاريخ تغيير السياسة؛ و (ب) إعترافاً بأثر التغيير في التقدير المحاسبي في الفترات الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغيير.	المعيار ٨ .٥
المخصص	إلتزام ذو توقيت أو مبلغ غير مؤكدين.	المعيار ٣٧. ١٠
الحيطة والحذر	تبني درجة من الحذر في ممارسة الأحكام اللازمة لعمل التقديرات المطلوبة في ظروف عدم التأكد، مثال عدم المبالغة في بيان الأصول والدخل أو التقليل من بيان الإلتزامات أو المصروفات.	الإطار. ٣٧
خيارات البيع (على الأسهم العادية)	العقود التي تمنح حاملها الحق في بيع الأسهم العادية بسعر معين ولفترة محددة.	المعيار ٣٣ .٥
الأصل المؤهل	الأصل الذي يحتاج بالضرورة لفترة زمنية طويلة ليكون جاهزاً للإستخدام المقصود أو البيع.	المعيار ٢٣. ٥

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بوليصة تأمين مؤهلة	بوليصة تأمين يصدرها المؤمِّن وهو ليس طرفاً ذا علاقة (كما هو محدد في المعيار المحاسبي الدولي ٢٤) للمنشأة معدة التقارير المالية، إذا كانت عائدات البوليصة:- (أ) يمكن إستخدامها فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين بموجب خطة منافع محددة؛ (ب) غير متاحة لدائني المنشأة معدة التقارير المالية (حتى في حالة الإفلاس) ولا يمكن دفعها إلى المنشأة معدة التقارير المالية إلا: (١) إذا كانت العائدات تمثل أصولاً فائضة غير لازمة للبوليصة للإيفاء بجميع إلتزامات منافع الموظفين ذات العلاقة؛ أو (٢) إذا تم رد العائدات إلى المنشأة معدة التقارير المالية لتعويضها عن منافع الموظفين المدفوعة مسبقاً.	المعيار ١٩ .٧
القيمة المتحققة	مبلغ النقد أو النقد المعادل الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر من خلال بيع الأصل عن طريق التصرف به بشكل منتظم.	الإطار ١٠٠(ج)
تعديلات إعادة التصنيف	المبالغ التي تم إعادة تصنيفها إلى الربح أو الخسارة في الفترة الحالية والتي تم الاعتراف بها في بيان دخل شامل اخر في الفترات الحالية أو السابقة.	المعيار ١. ٧
الإعتراف	هو عملية الإدراج في الميزانية العمومية [بيان المركز المالي] أو بيان الدخل [بيان الدخل الشامل] للبند الذي يحقق تعريف العنصر ويلبي معايير الإعتراف التالية:- (أ) من المحتمل تدفق أية منفعة إقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند إلى أو من المنشأة؛ و (ب) للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.	الإطار ٨٢-٨٣
المبلغ القابل للإسترداد	القيمة العادلة للأصل (أو وحدة توليد نقد) مطروحاً منها تكاليف البيع أو قيمة إستخدامه، أيهما أعلى.	المعيار ٣٦. ٦، معيار التقرير٥. أ
المبلغ القابل للإسترداد	صافي سعر بيع الأصل وقيمة إستخدامه، أيهما أعلى.	المعيار ١٦. ٦
الشراء أو البيع بالطريقة العادية	شراء أو بيع أصل مالي بموجب عقد تنص شروطه على تسليم الأصل ضمن إطار زمني محدد عموماً وفق نظام أو عرف في سوق العمل المعني.	المعيار ٣٩. ٩
أصول إعادة التأمين	صافي الحقوق التعاقدية لشركة التأمين المباشرة بموجب عقد إعادة تأمين.	معيار التقرير٤. أ

عقد إعادة التأمين	عقد تأمين صادر من قبل المؤمن (شركة إعادة تأمين) لتعويض مؤمن (شركة تأمين مباشرة) مقابل الخسائر في عقد أو أكثر صادر عن شركة التأمين المباشرة.	معيار التقرير٤. أ
شركة إعادة التأمين	الطرف الذي يقع عليه إلتزام بموجب عقد إعادة تأمين بتعويض شركة تأمين مباشرة في حال وقوع حدث مؤمن منه.	معيار التقرير٤. أ
الأطراف ذات العلاقة	يعتبر الطرف ذو علاقة بالمنشأة إذا كان:- (أ) سواءً بطريقة مباشرة أم غير مباشرة من خلال وسيط واحد أو أكثر:- (١) يسيطر على المنشأة أو تسيطر المنشأة عليه أو يقعان تحت سيطرة مشتركة (ويشمل هذا الشركات الأم والشركات التابعة والشركات التابعة الزميلة)؛ (٢) لديه مصلحة في المنشأة تمنحه تأثيراً هاماً عليها؛ أو (٣) يمارس سيطرة مشتركة على المنشأة؛ (ب) عبارة عن شركة زميلة (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٨)؛ (ج) عبارة عن مشروع مشترك تكون المنشأة مشاركة فيه (أنظر معيار المحاسبة الدولي رقم ٣١)؛ (د) واحد من موظفي الإدارة الرئيسيين في المنشأة أو شركتها الأم؛ (هـ) عضواً قريباً في عائلة أي فرد مشار إليه في البند (أ) أو (د)؛ (و) منشأة مسيطر عليها، أو مسيطر عليها بشكل مشترك، أو يمارس عليها تأثير هام من قبل أي فرد مشار إليه في البند (د) أو (هـ)، يملك سلطة تصويت هامة في تلك المنشأة، سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة؛ أو (ز) عبارة عن خطة منافع ما بعد التوظيف لمصلحة موظفي المنشأة، أو أي منشأة تكون طرفاً ذو علاقة بالمنشأة.	المعيار ٢٤ .٩
معاملة طرف ذو علاقة	نقل موارد أو خدمات أو إلتزامات بين أطراف ذات علاقة، بغض النظر عما إذا كان سيتم تحميل سعر معين.	المعيار ٢٤ .٩
الملاءمة	تكون المعلومات ملاءمة عندما تؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين من خلال مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية أو الحالية أو المستقبلية، أو تأكيد أو تصحيح عمليات التقييم السابقة الخاصة بهم.	الإطار ٢٦
الموثوقية	تكون المعلومات موثوقة عندما تخلو من الأخطاء الهامة والتحيز ويمكن للمستخدمين الإعتماد عليها لتمثيل ما تقصد تمثيله أو ما يتوقع أن تمثله بأمانة.	الإطار ٣١

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

خاصية المنح بشكل تلقائي لخيارات أخرى ذات علاقة بالأسهم العادية	خاصية توفر منح تلقائي لخيارات أسهم إضافية متى قام حامل الخيارات بممارسة خيارات ممنوحة مسبقاً بإستخدام أسهم المنشأة، عوضاً عن النقد، لإستيفاء سعر الممارسة.	معيار التقرير٢. أ
ميزة التبديل	ميزة تنص على المنح التلقائي لخيارات أسهم إضافية في أي وقت يمارس فيه حامل الخيار الخيارات الممنوحة سابقا باستخدام أسهم المنشأة بدلا من النقد، لاستيفاء سعر الممارسة.	معيار التقرير ٢. أ
خيار التبديل	خيار سهم جديد يمنح عندما يستخدم السهم لإستيفاء سعر الممارسة لخيار سهم سابق.	معيار التقرير٢. أ
قطاع مشمول في التقارير المالية	هي القطاعات التشغيلية التي يتطلب من أجلها معيار التقرير ٨ الإفصاح عن معلومات خاصة بها.	معيار التقرير ١١ .٨
المنشأة معدة التقارير المالية	المنشأة التي يوجد لها مستخدمون يعتمدون على البيانات المالية كمصدر رئيسي للمعلومات المالية حولها.	الإطار ٨
البحث	هو استقصاء أصلي ومخطط له يتم القيام به بهدف الحصول على معرفة وفهم علميين أو فنيين جديدين.	المعيار ٣٨,٨
القيمة المتبقية (لأصل)	المبلغ المقدر أن تحصل عليه المنشأة في الوقت الحالي من التصرف بالأصل، بعد طرح تكاليف التصرف المقدرة، إذا كان الأصل في العمر والحالة المتوقعين في نهاية عمره الإنتاجي.	المعيار ١٦ .٦، (المعيار ٣٨ .٨)
إعادة الهيكلة	برنامج تخطط له الادارة وتسيطر عليه، ويغير مادياً:- (أ) نطاق العمل الذي تقوم به المنشأة؛ أو (ب) طريقة القيام بذلك العمل.	المعيار ٣٧ .١٠
خطط منافع التقاعد	عبارة عن ترتيبات تقدم بموجبها المنشأة منافع لموظفيها أثناء الخدمة أو بعد ذلك (إما على شكل دخل سنوي أو كمبلغ مقطوع) عندما يمكن تحديد أو تقدير هذه المنافع، أو مساهمات صاحب العمل مقابلها، مسبقاً قبل التقاعد وفق أحكام وثيقة معينة أو ممارسات المنشأة (أنظر أيضاً خطط منافع ما بعد التوظيف).	المعيار ٢٦ .٨
التطبيق بأثر رجعي	تطبيق سياسة محاسبية جديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لو كانت هذه السياسة يتم تطبيقها دائماً.	المعيار ٨ .٥
إعادة بيان بأثر رجعي	تصحيح الإعتراف بمبالغ عناصر البيانات المالية وقياسها والإفصاح عنها كما لو أن خطأ الفترة السابقة لم يحدث أبداً.	المعيار ٨ .٥
العائد على أصول الخطة (فيما يخص خطة منافع الموظفين)	الفائدة وأرباح الأسهم والإيرادات الأخرى المأخوذة من أصول الخطة، بالإضافة إلى الأرباح أو الخسارة المحققة وغير المحققة من أصول الخطة، مطروحاً منها أية تكاليف لإدارة الخطة ومطروحاً منها أية ضريبة مستحقة الدفع من قبل الخطة نفسها.	المعيار ١٩ .٧

إعادة التقييم	إعادة بيان الأصول والإلتزامات.	الإطار ٨١
مبلغ إعـادة التقيـيم للأصل	القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منهـا أي إستهلاك متراكم لاحق وخسائر إنخفاض القيمة المتراكمة.	المعيار ١٦ .٣١
الإيراد	مجمل التدفق الوارد من المنافع الإقتصادية خلال الفترة النـاتج عن سير الأنشطة العادية للمنشأة والتي ينتج عن هذه التـدفقات الواردة زيادة في حقوق الملكية، بخلاف الزيادة الناتجـة عـن المساهمات التي تقدم بمعرفة حملة حقوق الملكية.	المعيار ١٨ .٧
الإستملاك العكسي	هي عملية إستملاك تكون فيها المنشأة المشترية هـي المنـشأة التي تم إستملاك حصص حقوق الملكية الخاصة بهـا وتكـون الجهة المصدرة هي المنشأة المشتراة. وقد يكون هذا هو الحال عندما، على سبيل المثال، تُحـضَر منـشأة خاصـة لأن يـتم "إستملاكها" من قبل منشأة عامة أصغر كوسيلة للحصول علـى تسجيل في سوق البورصة.	معيار التقرير ٣ .٢١
المكافئات المرتبطـة بالأصل المؤجر	يمكن تمثيل المكافئات من خلال توقع التشغيل المـربح خـلال العمر الإقتصادي للأصل والربح من زيادة القيمـة أو تحقيـق القيمة المتبقية.	المعيار ١٧ .٧
المخـاطر المرتبطـة بالأصل المؤجر	تتضمن المخاطر احتمالات الخسائر مـن الطاقـة العاطلـة أو التقادم التقني ومن التقلبات في العائد بسبب التغير في الظروف الإقتصادية.	المعيار ٧ .١٧
معاملة البيع واعـادة الاستئجار	بيع أصل معين واعادة إستئجار نفس الأصل. وتكون عادة دفعات الإيجار وسعر البيع معتمدة على بعضها البعض حيث يتم التفاوض بشأنها كصفقة واحدة.	المعيار ١٧ .٥٨
البيانـات الماليـة المنفصلة	تلك البيانات المالية التي تعرضها الشركة الأم، أو المستثمر في شركة تابعة، أو مشارك في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك، والتي يتم فيها محاسبة الإستثمارات على أساس حصة حقـوق الملكية المباشرة وليس على أساس النتائج المبلغ عنها وصـافي أصول الجهات المستثمر بها.	المعيار ٢٧ .٤، المعيار ٢٨ .٢، المعيار ٣١ .٣
الحق القـانوني فـي المقاصة	حق قانوني للمدين، بموجب عقد أو ما شابه ذلك، لتسوية كل أو جزء من المبلغ المستحق للدائن عن طريق إجراء مقابلة مبلـغ يستحق له في ذمة الدائن.	المعيار ٣٢ .٤٥
تـسوية (إلتزامـات منافع الموظفين)	معاملة تلغي جميع الإلتزامات القانونية أو الحكميـة الأخـرى لجميع أو جزء من المنافع المقدمة بموجب خطة منافع محددة. ويحدث ذلك مثلاً عندما يتم دفع مبلغ مقطوع نقدي للمـشاركين في الخطة أو نيابة عنهم مقابل حقوقهم في الحصول على منافع تقاعد معينة.	المعيار ١٩ .١١٢
تاريخ التسوية	تاريخ تسليم الأصل المالي للمنشأة أو من قبلها.	المعيار ٣٩ تطبيق ٥٦

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

قيمة التسوية	المبالغ غير المخصومة للنقد أو النقد المعادل التي يتوقع دفعها لتلبية الإلتزامات اثناء سير العمل المعتاد.	الإطار ١٠٠ (ج)
إتفـاق الـدفع علـى أساس الأسهم	إتفاق بين المنشأة وطرف آخر (بما في ذلك موظـف معـين) لإبرام معاملة دفع على أساس الأسهم، والتي تخول الطـرف الآخر بإستلام النقد أو أصول أخرى خاصة بالمنـشأة مقابـل مبالغ على أساس سعر أسهم المنـشأة أو غيرهـا مـن أدوات حقوق الملكية الخاصة بها، أو إستلام أدوات حقـوق الملكيـة الخاصة بالمنشأة، على أن يتم تلبية شـروط محـددة لتحفيـز الموظف على الأداء، إن وجدت.	معيار التقرير ٢ (أ)
معاملـة الـدفع علـى أساس الأسهم	معاملة تستلم المنشأة بموجبها بضائع أو خدمات كمقابـل لأدوات حقوق ملكية خاصة بها (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم)، أو تشتري بضائع أو خدمات بتحميل مـورد تلـك البـضائع أو الخدمات إلتزامات مقابل مبالغ تعتمد على سعر أسهم المنـشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى الخاصة بالمنشأة.	معيار التقرير٢. أ
خيار السهم	عقد يمنح، لكن لا يلزم، حامله حق الإكتتاب في أسـهم المنـشأة بسعر ثابت أو قابل للتحديد لفترة زمنية محددة.	معيار التقرير٢. أ
بائع لا يملك البـضاعة المباعة ولكنـه ملـزم بإعادة شرائها	منشأة تبيع أصول مالية إقترضتها لكنها لم تملكها بعد.	المعيار ٣٩ تطبيق ١٥
منافع الموظفين قصيرة الأجل	منافع الموظفين (بخلاف منافع نهاية الخدمة) التي تستحق بالكامل خلال إثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقـوم الموظفـون خلالها بتقديم الخدمة ذات العلاقة.	المعيار ٧ .١٩
التأثير الهام	هي القدرة على المشاركة في صنع القرارات الماليـة ووضـع سياسات التشغيل للمنشأة، لكنهـا ليـست سـيطرة علـى هـذه السياسات. ويمكن الحصول التأثير الهام من خلال ملكية الأسـهم أو بموجب قانون أو الإتفاق.	المعيار ٢٤ .٩، (المعيار ٢٨ .٢،) (المعيار ٣١ .٣)
الملاءة (القدرة علـى إيفاء الديون)	توفر النقد على المدى الطويل لتلبيـة التعهـدات الماليـة عنـد إستحقاقها.	الإطار. ١٦
سعر الصرف الفوري	سعر الصرف عند التسليم العاجل.	المعيار ٢١ .٨
خطة الدولـة (منـافع الموظفين)	خطط منافع الموظفين التي وضعت بموجب تشريع معين لتغطية كافة المنشآت (أو كافة المنشآت ضمن فئة معينـة، مثـال ذلـك صناعة محددة) ويتم إدارتها من قبل الحكومة الوطنية أو المحلية أو هيئة أخرى (على سبيل المثال وكالة مستقلة يتم إنشائها بشكل محدد لهذا الغرض) ليست خاضعة لسيطرة أو تأثير المنشأة معدة التقارير المالية.	المعيار ١٩ .٣٧

شركة تابعة	عبارة عن منشأة، بما في ذلك منشأة ليس لها عقد تأسيس كشراكة ما، تسيطر عليها منشأة أخرى (تُعرف بالشركة الأم).	معيار التقرير ٣ (أ)، المعيار ٢٧ .٤، المعيار ٢٨ .٢
الجوهر على الشكل	هو مبدأ تتم بموجبه محاسبة المعـاملات والأحـداث الآخـرى وعرضها بناءاً على جوهرها وحقيقتها الإقتصادية وليس مجـرد شكلها القانوني.	الإطار ٣٥ المعيار (٨ .٧-١٠)
أساس الضريبة لأصل أو إلتزام	المبلغ الذي ينسب إلى ذلك الأصل أو الإلتزام لأغراض الضريبة.	المعيار ١٢ .٥
المصروف الـضريبي (الدخل الضريبي)	هو إجمالي المبلغ المشمول في تحديد الربح أو الخسارة للفتـرة فيما يتعلق بالضريبة الجاريـة والـضريبة المؤجلـة. ويـشمل المصروف الضريبي (الدخل الـضريبي) مـصروف الـضريبة الجارية (دخل الضريبة الجارية) ومصروف الضريبة المؤجلـة (دخل الضريبة المؤجلة).	المعيار ١٢ .٥، المعيار ١٢ .٦
الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية)	ربح (خسارة) الفترة، محسوبا وفقاً للأحكام التي قررتها مصلحة الضرائب، والتي يتم على أساسه تحديد مقدار الضرائب الواجب دفعها (الإسترداد).	المعيار ١٢ .٥
الفرق المؤقت الخاضع للضريبة	فرق مؤقت سوف ينتج عنه مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) لفترات مستقبلية عندما يتم إسترداد أو تسوية القيمة المسجلة للأصل أو الإلتزام.	المعيار ١٢ .٥
الفرق المؤقت	الفرق بين القيمة المسجلة لأصل أو إلتزام في بيـان المركـز المالي وأساسه الضريبي. ومـن الممكـن أن يكـون الفـرق المؤقت:- (أ) فرق مؤقت خاضع للضريبة؛ أو (ب) فرق مؤقت قابل للإقتطاع.	المعيار ١٢ .٥
منافع نهاية الخدمة	منافع الموظفين مستحقة الدفع نتيجة لأحد القرارين التاليين:- (أ) قرار المنشأة إنهاء خدمة موظف قبـل تـاريخ التقاعـد العادي؛ أو (ب) قرار الموظف قبول التقاعد طوعاً مقابل تلك المنافع.	المعيار ٧ .١٩
اجمالي الدخل الشامل	التغير في حقوق الملكية خلال الفترة الناتج عـن المعـاملات والاحداث الأخرى، باستثناء تلـك التغيـرات الناتجـة عـن المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكين.	المعيار ١ .٧
تاريخ الإنجاز	هو التاريخ الذي تلتزم فيه المنشأة بشراء أو بيع أصل معين.	المعيار ٣٩ تطبيق ٥٥

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإلتـزام الإنتفـالي (خطـط المنـافع المحددة)	بالنسبة المنشأة التي تتبنى معيار المحاسبة الـدولي ١٩ للمـرة الأولى:- (أ) القيمة الحالية للإلتزام في تاريخ التبني؛ (ب) مطروحاً منها القيمة العادلة، في تاريخ تبنـي المعيـار، لأصول الخطة (إن وجدت) التي سيتم منها مباشرة تسوية الإلتزامات؛ (ج) مطروحاً منها تكلفة أي خدمة سابقة يجب الإعتراف بهـا في فترات لاحقة.	المعيار ١٩ .١٥٤
أسهم الخزينة	أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة التي تحتفظ بها المنشأة أو أعضاء آخرون في المجموعة الموحدة.	المعيار ٣٢ .٣٣
التجزئة	محاسبة مكونات العقد كما لو كانت عقود منفصلة.	معيار التقرير ٤. أ
قابلية الفهم	تكون المعلومات المقدمة في البيانات المالية قابلة للفهم عنـدما تكون مفهومة بالنسبة للمستخدمين الذين يملكون معرفة معقولـة بالأعمال والأنشطة الإقتصادية والمحاسبة، ولديهم رغبـة فـي دراسة المعلومات بدرجة معقولة من العناية.	الإطار ٢٥
دخل التمويـل غيـر المكتسب	هو الفرق بين:- (أ) مجمل الإستثمار بموجب عقد الإيجار؛ و (ب) صافي الإستثمار بموجب عقد الإيجار.	المعيار ١٧ .٤
القيمة المتبقية غيـر المضمونة	هو ذلك الجزء من القيمة المتبقية للأصل المؤجر، والذي يكون تحقيقه من قبل المؤجر غير مؤكد أو التي تكون مضمونة فقـط بواسطة طرف له علاقة بالمؤجر.	المعيار ١٧ .٤
العمر الإنتاجي	الفترة المتبقية المقدرة، منذ بدء مدة عقد الإيجار، بدون التقيـد بمدة العقد، التي يتوقع خلالهـا أن تـستهلك المنـشأة المنـافع الإقتصادية الكامنة في الأصل.	المعيار ١٧,٤
العمر الإنتاجي	هو إما:- (أ) الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها توفر الأصل لإستخدامه من قبل المنشأة؛ أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقـع أن تحصل عليها المنشأة من الأصل.	المعيار ١٦ .٦، المعيار ٣٦ .٦، المعيار ٣٨ .٨

قيمة الإستخدام	القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من الإستخدام المستمر لأصل ما ومن التصرف به في نهاية عمره الإنتاجي.	معيار التقرير٥. أ
قيمة المستخدمة	القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن تنشأ من أصل معين أو من وحدة توليد نقد.	المعيار ٣٦ .٦
مصاريف الإنتاج المتغيرة غير المباشرة	تكاليف الإنتاج غير المباشرة التي تتغير بصورة مباشرة، أو تقريبا بصورة مباشرة، مع حجم الإنتاج، مثل المواد غير المباشرة والعمالة غير المباشرة.	المعيار ٢ .١٢
المشارك في مشروع مشترك	هو طرف في المشروع المشترك لديه سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك.	المعيار ٣١ .٣
قابلية الإستحقاق	يصبح حقاً. بموجب إتفاق دفع على أساس الأسهم، يصبح حق الطرف المقابل في إستلام النقد، أو الأصول الأخرى، أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، مستحقا بعد تلبية أي شروط محددة لتحفيز الموظفين على الأداء.	معيار التقرير٢. أ
المنافع المستحقة	المنافع التي لا يتوقف إستحقاقها، بموجب شروط برنامج منافع التقاعد، على إستمرار التوظيف.	المعيار ٢٦ .٨
منافع الموظفين المستحقة	هي منافع الموظفين غير المشروطة بتوظيف مستقبلي.	المعيار ١٩ .٧
شروط تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء	الشروط الواجب على الطرف المقابل تلبيتها ليحق له إستلام النقد أو الأصول الأخرى أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، بموجب إتفاق دفع على أساس الأسهم. وتكون شروط تحفيز الموظف على الأداء إما شروط الخدمة التي تتطلب من الطرف الآخر إتمام فترة محددة من الخدمة، أو شروط الأداء التي تتطلب تحقيق فترة محددة من الخدمة وأهداف أداء محددة (مثل تحقيق زيادة محددة في أرباح المنشأة خلال فترة زمنية محددة). ويمكن أن تشمل شروط الأداء شروط السوق.	معيار التقرير٢. أ
فترة الإستحقاق	الفترة التي يجب خلالها تلبية كافة الشروط المحددة لتحفيز الموظف على الأداء الخاصة بإتفاق دفع على أساس الأسهم.	معيار التقرير٢. أ
ضمان	أداة مالية تعطي حاملها حق شراء أسهم عادية.	المعيار ٥ .٣٣

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معادلـــة المتوســـط المرجح للتكلفة	بموجب هذه المعادلة، يتم تحديد تكلفة كل بند من خلال تحديد المتوسط المرجح لتكلفة بنود مماثلة في بداية الفترة وتكلفة بنود مماثلة يتم شراؤها أو إنتاجها خلال الفترة. ويمكن حساب المتوسط على أساس دوري، أو عند إستلام كل شحنة إضافية، طبقاً لظروف المنشأة.	المعيار ٢ .٢٧
المتوسط المرجح لعدد الأســـهم العاديـــة المتداولة خلال الفترة	عدد الأسهم العادية المتداولة في بداية الفترة، بعد تعديله بعدد الأسهم العادية المعاد شراؤها أو المصدرة خلال الفترة مضروباً بمعامل الترجيح الزمني.	المعيار ٣٣. ٢٠

التفسير-٣٢ *"الأصول الغير ملموسة- تكاليف* الموقع *الإلكتروني"* التي تنطوي على خدمات إعلانية (SIC-٣٢) مبين في الفقرات ٧-١٠. إن التفسير-٣٢ مصاحب لأساس الإستنتاجات. نطاق وسلطة للتفسيرات مبينة في الفقرة ٢ والفقرات ٧-١٧ *لمقدمة* المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير- ٣٢
الأصول غير الملموسة – تكاليف الموقع الإلكتروني

المراجع

- معيار المحاسبي الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في ٢٠٠٧)
- معيار ٢ "*المخزون*" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار١١ "*عقود الإنشاء*"
- معيار ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار ١٧ "*عقود الإيجار*" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*" (كما هو معدل في ٢٠٠٤)
- معيار ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" (كما هو معدل في ٢٠٠٤)
- معيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*"

المسألة الخلافية

١ يمكن أن تطرأ نفقات داخلية في الشركة لتطوير وتشغيل موقعها الإلكتروني للوصول إليه داخلياً أو خارجياً. ويمكن أن يستخدم الموقع الإلكتروني المصمم للوصول إليه خارجياً لإغراض متعددة مثل الترويج والإعلان لمنتجات وخدمات الشركة وتقديم خدمات إلكترونية وبيع المنتجات والخدمات. ويمكن أن يستخدم الموقع الإلكتروني المصمم للوصول إليه داخلياً لتخزين سياسات الشركة وتفاصيل عن العملاء ومعلومات بحثية ذات علاقة.

٢ ويمكن وصف مراجل تطوير الموقع الإلكتروني كما يلي:-

(أ) التخطيط- ويتضمن إجراء دراسات الجدوى الإقتصادية وتحديد الأهداف والمواصفات وتقييم البدائل وإختيار الأفضل منها.

(ب) تطوير التطبيقات والبنية التحتية- وتتضمن الحصول على إسم مجال وشراء وتطوير أجهزة وبرمجيات التشغيل، وتجهيز التطبيقات المطورة وإختبار الجهد.

(ج) تطوير الرسم التخطيطي للموقع- ويتضمن تصميم شكل الصفحة على الموقع الإلكتروني.

(د) تطوير المحتوى- ويتضمن خلق وشراء وتحضير وتحميل المعلومات على الموقع الإلكتروني إما على شكل نص أو رسم تخطيطي قبل الإنتهاء من تطوير الموقع الإلكتروني. ويمكن تخزين هذه المعلومات على شكل بيانات منفصلة يتم إدخالها في الموقع (أو الوصول إليها من الموقع) أو تشفيرها مباشرة في الصفحة على الموقع الإلكتروني.

٣ وعند الإنتهاء من تطوير الموقع الإلكتروني تبدأ مرحلة التشغيل. وخلال هذه المرحلة تحافظ الشركة وتعزز التطبيقات والبنية التحتية والرسم التخطيطي ومحتوى الموقع الإلكتروني.

٤ وعند حساب النفقات الداخلية على تطوير وتشغيل الموقع الإلكتروني للشركة للوصول إليها داخلياً أو خارجياً، يجب الأخذ بالإعتبار المسائل التالية:-

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

(أ) ما إذا كان الموقع الإلكتروني أصل غير ملموس تم توليده داخلياً ويخضع لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي ٣٨؛ و
(ب) المعالجة المحاسبية المناسبة لمثل تلك النفقات.

٥ ولا ينطبق هذا التفسير على النفقات على شراء وتطوير وتشغيل المعدات الإلكترونية الخاصة بالموقع (على سبيل المثال خوادم الشبكة وخوادم المراحل وخوادم الإنتاج وتوصيلات الإنترنت). يتم حساب مثل تلك النفقات بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٦. وبالإضافة إلى ذلك، وعندما تطرأ نفقات خاصة بمزود خدمة الإنترنت التي تستضيف الموقع الإلكتروني للشركة، يتم الإعتراف بالنفقات بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١ الفقرة ٧٨ وبموجب *الإطار* عندما يتم تلقي الخدمات.

٦ ولا ينطبق المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ على الأصول غير الملموسة التي تحتفظ بها الشركة برسم البيع في السياق العادي للعمل (أنظر المعيار المحاسبي الدولي رقم ٢ والمعيار المحاسبي الدولي رقم ١١) أو عقود الإيجار التي تقع ضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٧. ووفقاً لذلك، لا ينطبق التفسير على النفقات بشأن تطوير أو تشغيل الموقع الإلكتروني (أو برنامج الموقع الإلكتروني) لبيعه إلى شركة أخرى. وعند تأجير الموقع الإلكتروني بموجب عقد إيجار تشغيلي، يطبق المؤجر هذا التفسير. وعند تأجير الموقع الإلكتروني بموجب عقد أيجار مالي، يطبق المستأجر هذا التفسير عقب الإعتراف المبدئي بالأصل المؤجر.

الإجمـ ـاع

٧ يعتبر الموقع الإلكتروني للشركة الذي ينشأ عن التطوير والذي هو من أجل الوصول إليه داخلياً أو خارجياً، أصل غير ملموس تم توليده داخلياً ويخضع لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨.

٨ ويجب النظر إلى الموقع الإلكتروني الذي ينشأ عن التطوير على أنه أصل غير ملموس، فقط عندما تلبي الشركة متطلبات المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٢١ بالإضافة إلى الإمتثال مع المتطلبات العامة التي تم وصفها في المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٥٧ للإعتراف والقياس المبدئي. ويمكن للشركة بشكل خاص أن يكون بإستطاعتها تلبية المتطلبات لكي تثبت كيف أن الموقع الإلكتروني سيأتي بمنافع إقتصادية مستقبلية محتملة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٥٧ (د) عندما، على سبيل المثال، يكون في مقدور الموقع الإلكتروني أن يأتي بإيرادات بما فيها الإيرادات المباشرة عن تنفيذ الطلبات. ولا تستطيع الشركة أن تثبت كيف أن الموقع الإلكتروني المطور فقط أو مبدئياً للترويج والإعلان عن منتجاتها وخدمات سوف يأتي بمنافع إقتصادية مستقبلية محتملة وتبعاً لذلك يجب الإعتراف بكافة النفقات على تطوير مثل ذلك الموقع الإلكتروني كنفقات عندما تطرأ.

٩ ويجب محاسبة أي نفقات داخلية على تطوير وتشغيل الموقع الإلكتروني للشركة وفقاً للمعيار المحاسبة الدولي رقم ٣٨. ويجب تقييم طبيعة كل نشاط تحدث بسببه النفقات (على سبيل المثال تدريب الموظفين وصيانة الموقع على الشبكة الإلكترونية) ومراحل تطوير الموقع الإلكتروني أو التطوير اللاحق للموقع، من أجل تحديد المعالجة المحاسبية المناسبة (هناك إرشاد إضافي تم تقديمه في ملحق هذا التفسير). على سبيل المثال:-

(أ) تشابه مرحلة التخطيط في طبيعتها مع مرحلة البحوث في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرات من ٥٤-٥٦. ويجب الإعتراف بالنفقات التي طرأت في هذه المرحلة كنفقات عندما طرأت.
(ب) مرحلة تطوير التطبيقات والبنية التحتية ومرحلة الرسم التخطيطي ومرحلة تطوير المحتوى إلى الحد الذي يتم فيه تطوير المحتوى لإغراض أخرى بخلاف الدعاية والترويج لمنتجات وخدمات

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الشركة، مرحلة التطوير في المعيار المحاسبي الدولي رقم. ٣٨ الفقرات من ٥٧-٦٤. ويجب تضمين النفقات في تلك المراحل في كلفة الموقع الإلكتروني المعترف بها كأصل غير ملموس وفقاً للفقرة ٨ من هذا التفسير عندما يمكن أن تعزى النفقات مباشرة أو يتم توزيعها على أسس منطقية وثابتة لإعداد الموقع الإلكتروني للهدف المقصود من إستخدامه. فعلى سبيل المثال، يجب تضمين النفقات على المشتريات أو على إيجاد محتوى (بخلاف المحتوى للترويج والإعلان عن منتجات وخدمات الشركة) خاص بالموقع الإلكتروني، أو النفقات التي تمكّن من إستخدام المحتوى (على سبيل المثال الرسوم للحصول على رخصة إعادة الإنتاج) على الموقع الإلكتروني، في كلفة التطوير عندما تحدث هذه الحالة. غير أنه وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٧١، يجب عدم الإعتراف بالنفقات على بند غير ملموس إعتبر مبدئياً كمصروف في بيانات مالية سابقة، على أنه جزء من كلفة الأصل غير الملموس في تاريخ لاحق (على سبيل المثال عندما يتم إطفاء تكلفة حقوق التأليف بالكامل ويتم تبعاً لذلك توفير المحتوى على الموقع الإلكتروني).

(ج) ويجب إعتبار النفقات التي طرأت في مرحلة تطوير المحتوى، إلى الحد الذي تم فيه تطوير المحتوى للإعلان والترويج عن منتجات وخدمات الشركة (على سبيل المثال الصور الرقمية للمنتجات) كمصروف عندما طرأت وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقـم ٣٨ الفقرة ٦٩(ج). على سبيل المثال، عند حساب النفقات على الخدمات المهنية لإلتقاط الصور الرقمية لمنتجات الشركة ولتعزيز عرضها، يجب إعتبار النفقات كمصروفات على الخدمات المهنية التي تم تلقيها خلال العملية وليس عندما تعرض الصور الرقمية على الموقع الإلكتروني.

(د) تبدأ مرحلة التشغيل حالما ينتهي تطوير الموقع الإلكتروني. ويجب إعتبار النفقات الطارئة في هذه المرحلة على أنها مصروف عندما طرأ ما لم يلبي المعايير الموجودة في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ١٨.

١٠ ويجب قياس الموقع الإلكتروني الذي يعتبر أصل غير ملموس بموجب الفقرة ٨ من هذا التفسير بعد الإعتراف المبدئي عن طريق تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي. ٣٨. الفقرات من٧٢-٨٧. ويجب أن يكون أفضل تقدير لفائدة مدة بقاء الموقع الإلكتروني قصيراً.

أسـاس الإستنتاجات

[إن النص الأصلي موضح بإشارة ليعكس مراجعة معيار المحاسبة الدولي ١٦ عام ٢٠٠٣ وإصدار لاحق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية٣: النص الجديد وضع تحته خط، والنص الملغي وضع خلاله خط]

١١ يحدد المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٨ ~~٧~~ الأصل غير الملموس على أنه أصل غير نقدي قابل للتحديد دون الجوهر المادي ~~المحتفظ به للإستعمال في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو لتأجيره لآخرين أو لإغراض إدارية~~. ويقدم المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٩ ~~٨~~ برمجية الحاسوب كمثال شائع على الأصل غير الملموس. وبالمقارنة يعتبر الموقع الإلكتروني مثالاً آخر على الأصل غير الملموس.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٢ ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٦٨ ~~٥٦~~ إعتبار النفقات على البند غير الملموس على أنه مصروف طارئ ما لم يشكل جزءً من نفقات أصل غير ملموس يلبي معيار الإعتراف المذكور في المعيار المحاسبي الدولي٣٨ الفقرات من ١٨-٦٧ ~~٥٥~~ . ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٦٩ ~~٥٧~~ أن يتم إعتبار النفقات على الأنشطة الجديدة كمصروف طارئ. ولا تجري الشركة التي تطور موقعها الإلكتروني للوصول إليه داخلياً أو خارجياً نشاطاً جديداً إلى الحد الذي يتم فيه خلق أصل غير ملموس مولد داخلياً. وتنطبق المتطلبات والإرشاد في المعيار المحاسبي الدولي رقم٣٨ الفقرات ٥٢-٦٧ ~~٥٥-٤٠~~ بالإضافة، إلى المتطلبات العامة الموصوفة في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٢١ ~~١٩~~ للإعتراف والقياس المبدئي لأصل غير ملموس، على النفقات الطارئة لدى تطوير الموقع الإلكتروني للشركة. وكما تم وصفها في المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرات من ٦٥-٦٧ ~~٥٣-٥٥~~، فإن تكلفة الموقع الإلكتروني المعترف به كأصل غير ملموس مولد داخلياً يشمل كافة النفقات التي يمكن أن تعزى مباشرة ~~أو توزيعها على أساس منطقي وثابت~~ وهي ضرورية من أجل إيجاد وإنتاج وإعداد الأصل ليصبح قادر على التشغيل بالأسلوب المقصود من الإدارة ~~من إستعماله~~.

١٣ ويتطلب المعيار المحاسبي ٣٨ الفقرة ٥٤ ~~٤٢~~ أن يتم إعتبار النفقات على الأبحاث (أو على مرحلة الأبحاث لمشروع داخلي) على أنه مصروف عندما طرأ. والأمثلة المقدمة في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٥٦ ~~٤٤~~ تشابه الأنشطة التي تم إجراءها في مرحلة التخطيط من تطوير الموقع الإلكتروني. وتبعاً لذلك تعتبر النفقات الطارئة في مرحلة التخطيط لتطوير الموقع الإلكتروني كمصروف عندما طرأ.

١٤ ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٥٧ ~~٤٥~~ أن يتم إعتبار الأصل غير الملموس الذي ينشأ عن مرحلة التطوير لمشروع داخلي فقط إذا إستطاعت الشركة أن تثبت تلبيتها للمعايير الستة المحـددة. وأحد تلك المعايير هو إثبات كيف سيولد الموقع الإلكتروني منافع إقتصادية مستقبلية محتملـة (المعيـار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٥٧ ~~٤٥~~ (د). ويشير المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقـرة ٦٠ ~~٤٨~~ إلى أنه يتم تلبية هذا المعيار عن طريق تقييم المنافع الإقتصادية التي سيتم تلقيها من الموقع الإلكترونـي وبإستخدام المبادئ الموجودة في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ *إنخفاض الأصول*، والذي يعتبر القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الإستخدام المستمر للموقع الإلكتروني. ويمكن أن تتـضمن المنافع الإقتصادية المتدفقة من أصل غير ملموس كما هو منصوص عليه في المعيار المحاسبي الـدولي رقم ٣٨ الفقرة ١٧ إيرادات من بيع المنتجات أو الخدمات وتوفير التكاليف أو أي منـافع ناتجـة عـن إستخدام الأصل بواسطة الشركة. لذا، يمكن تقييم المنافع الإقتصادية المستقبلية عنـدما يكـون الموقـع الإلكتروني قادراً على توليد الإيرادات. ولا يعتبر الموقع الإلكتروني الذي تم تطويره فقط أو مبدئياً من أجل الإعلان والترويج لمنتجات وخدمات الشركة كأصل ملموس، لأن الشركة لا تستطيع أن تثبت المنافع الإقتصادية المستقبلية التي ستتدفق. وتبعاً لذلك تعتبر كافة النفقات على تطوير الموقع الإلكتروني فقط أو مبدئياً من أجل الترويج والإعلان عن منتجات وخدمات الشركة كمصروف عندما طرأ.

١٥ ويتم الإعتراف بالأصل غير الملموس بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٢١ ~~١٩~~ إذا، وفقط إذا، لبى المعايير المحددة. ويشير المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٦٥ ~~٥٣~~ إلى أن الكلفة لأصل غير ملموس مولد داخلياً هي مقدار المصروفات الطارئة منذ التاريخ الذي لبى فيه أو لا الأصل غير الملموس معايير الإعتراف المحددة. وعندما تحصل الشركة على محتوى أو تخلقه لإغراض خلاف الإعلان والترويج لمنتجات وخدمات الشركة، فمن المحتمل تحديد أصل غير ملموس (على سبيل المثال رخصة أو حق تأليف) منفصلاً عن الموقع الإلكتروني. غير أنه لا يتم الإعتراف بأصل منفصل عندما تعزى النفقات بشكل مباشر ~~أو يتم توزيعها على أساس منطقي وثابت~~ من أجل خلق وإنتاج وإعداد الموقع الإلكتروني ليصبح قادر على التشغيل بالأسلوب المقصود من الإدارة ~~المقصود منه إستعماله~~ – يتم تضمين النفقات في تكلفة تطوير الموقع الإلكتروني.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٦ ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٦٩ ~~٥٧~~ (ج) أن يتم إعتبار النفقات على أنشطة الإعلان والترويج كمصروف عندما يطرأ. وينظر إلى النفقات الطارئة على تطوير محتوى للإعلان والترويج لمنتجات وخدمات الشركة (على سبيل المثال الصور الرقمية للمنتجات) على أنه نشاط إعلاني أو ترويجي وتبعاً لذلك يعتبر كمصروف عندما طرأ ~~وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٥٧(ج)~~.

١٧ ~~وحالما ينتهي تطوير الموقع الإلكتروني، تبدأ الشركة الأنشطة الموصوفة في المرحلة التشغيلية. وتعتبر النفقات التي تلي تعزيز أو صيانة الموقع الإلكتروني للشركة كمصروف عندما طرأ ما لم يلبي المعايير المعترف بها في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٦٠ . ويوضح المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٦١ أنه إذا كانت النفقات مطلوبة لصيانة الأصل في بداية تقييم معيار الأداء، فيتم الإعتراف بالنفقات كمصروف عندما طرأ.♦~~ ما أن يكتمل تطوير الموقع الإلكتروني، تبدأ المنشأة بالأنشطة المذكورة في المرحلة التشغيلية. ويتم الإعتراف بالنفقات اللاحقة من اجل تحسين أو المحافظة على الموقع الإلكتروني للمنشأة على أنها مصروف عند تكبدها ما لم تلبي معايير الإعتراف الواردة في الفقرة ١٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨. وتبين الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن معظم النفقات اللاحقة هي على الأرجح للمحافظة على المنافع الإقتصادية المستقبلية المجسدة في أصل غير ملموس قائم أكثر منها لتحقيق تعريف الأصل غير الملموس ومعايير الإعتراف المحددة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨. إضافة الى ذلك، من الصعب غالباً أن تُنسب النفقات اللاحقة مباشرة إلى أصل غير ملموس محدد بدلاً من نسبها إلى مؤسسة عمل ككل. لذلك فإنه من النادر أن يتم الإعتراف بالنفقات اللاحقة - النفقات التي يتم تكبدها بعد الإعتراف الأولي بالأصل غير الملموس المشترى أو بعد إتمام الأصل غير الملموس المولد داخلياً - في المبلغ المسجل للأصل‡~~*~~.

١٨ يتم قياس الأصل غير الملموس بعد الإعتراف المبدئي بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرات ٧٢-٨٧ ~~٦٣-٧٨~~. ونموذج إعادة التقييم ~~يتم تطبيق المعالجة البديلة المسموح بها~~ في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٧٥ ~~٦٤~~ فقط عندما يمكن تحديد القيمة العادلة لأصل غير ملموس بالرجوع إلى سوق نشط. غير أنه، من غير المحتمل أن يوجد سوق نشط على الموقع الإلكتروني، يطبق نموذج التكلفة ~~يتم معالجة الإشارة المرجعية~~. وبالإضافة إلى ذلك، ~~حيث أن المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٨٤ على أنه توجد للأصل غير الملموس دائما مدة بقاء مفيدة محدودة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الفقرة ٧٩.~~ وكما هو مشار إليه في الفقرة ٩٢ ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، تخضع العديد من الأصول غير الملموسة للتقادم الفني، ونظراً لتاريخ التغيرات السريعة في التقنية، فإن العمر الإنتاجي للموقع الإلكتروني سيكون قصيراً.

تاريخ الإجماع

مايو ٢٠٠١

~~* يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" كما هو منقح من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٣ أن تُشمل جميع التكاليف اللاحقة في مبدأ الإعتراف العام الخاص به وإلغاء متطلب الإشارة إلى معايير الأداء المُقيمة أصلا. وتم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ نتيجة للتغير في معيار المحاسبة الدولي ١٦ وتم إلغاء الفقرات المشار إليها بالتحديد. وتم شطب هذه الفقرة لتجنب أي التباس.~~

‡ النص الأصلي تم إضافة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣" *إندماج الأعمال*" في نسخة ٢٠٠٤.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير ساري المفعول بتاريخ ٢٥ مارس ٢٠٠٢. ويجب محاسبة تأثيرات تبني هذا التفسير بإستخدام المتطلبات الإنتقالية للمعايير المحاسبية الدولية ٣٨ الذي تم إصداره في ١٩٩٨. لذا، عندما لا يلبي الموقع الإلكتروني معايير الإعتراف كأصل غير ملموس، لكن تم الإعتراف به سابقاً كأصل، فيجب عدم الإعتراف بالبند في التاريخ الذي يصبح فيه هذا التفسير نافذاً. وعندما يكون الموقع الإلكتروني قائماً، وتلبي نفقات تطويره معايير الإعتراف به كأصل غير ملموس لكن تم الإعتراف به سابقاً كأصل، فيجب عدم الإعتراف بالأصل غير الملموس في التاريخ الذي يصبح فيه هذا التفسير نافذاً. وعندما يكون الموقع الإلكتروني قائماً وتلبي نفقات تطوريه معايير الإعتراف به كأصل غير ملموس، وتم الإعتراف به سابقاً كأصل وتم قياسه مبدئياً عند حد التكلفة، فيعتبر المبلغ الذي تم الإعتراف به مبدئياً بأنه قد تم تحديده على نحو ملائم.

عدل معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإضافة لذلك، عدل المعيار الفقرة ٥. ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٧) لفترة سابقة، فينبغي تطبيق التعديلات على تلك الفترة السابقة.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملحق للتفسير-٣٢

يعتبر هذا المحلق تابعاً ولا يشكل جزءً من التفسير. والهدف من هذا الملحق هو توضيح أمثلة النفقات التي تحدث خلال كل مرحلة من المراحل الموصوفة في الفقرات ٢ و٣ من التفسير ٣٢ ويوضح أيضاً تطبيق التفسير ٣٢ للمساعدة في توضيح معناه. وليس المقصود من ذلك أن تمثل تلك الأمثلة قائمة شاملة بالنفقات التي يمكن أن تكون طارئة.

أمثلة تطبيقية على التفسير ٣٢

المرحلة / طبيعة النفقات	المعالجة المحاسبية
التخطيط • إجراء دراسات جدوى إقتصادية • تحديد موصفات الأجهزة والبرمجيات للحواسيب الآلية • تقييم بدائل المنتجات الأخرى والموردين • إختيار الأفضل	الإعتراف بالمصروف عندما طرأ بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٥٤
تطوير التطبيقات والبنية التحتية • شراء أو تطوير أجهزة الحاسب الآلي	يتم تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٦
• الحصول على إسم مجال • تطوير برمجيات التشغيل (على سبيل المثال نظام التشغيل وبرمجية الملقن • تطوير شيفرة التطبيق • إدخال التطبيقات المطورة على الموقع الإلكتروني • فحص الجهد	الإعتراف بالمصروف عندما طرأ ما لم تعزى النفقات بشكل مباشر أو توزع على أساس معقول وثابت لإعداد الموقع الإلكتروني من أجل الهدف المقصود بواسطة الإدارة، وأن الموقع الإلكتروني يلبي معايير الإعتراف بموجب المعيار المحاسبي ٣٨ الفقرة ٢١ والمعيار المحاسبي ٣٨ الفقرة ٥٧[أ]
تطوير الرسوم التخطيطية • تصميم شكل صفحات الموقع على الشبكة. (الشكل والألوان)	الإعتراف بالمصروف عندما طرأ ما لم تعزى النفقات بشكل مباشر أو توزع على أساس منطقي وثابت لإعداد الموقع الإلكتروني للهدف المقصود بواسطة الإدارة وأن الموقع الإلكتروني يلبي معايير الإعتراف بموجب المعيار المحاسبي الدولي٣٨ الفقرة ٢١ والمعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٥٧[أ]

يتبع...

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

...يتبع

المرحلة / طبيعة النفقات	المعالجة المحاسبية
تطوير المحتوى	
• خلق وشراء وإعداد (مثال إيجاد الروابط وملصقات التعريف) وتحميل المعلومات إما على شكل نصوص أو رسوم تخطيطية في طبيعتها على الموقع الإلكتروني قبل إتمام تطوير الموقع الإلكتروني. وتتضمن الأمثلة على المحتوى المعلومات حول الشركة والمنتجات والخدمات المعروضة للبيع والمواضيع التي يصل إليها المشتركين.	الإعتراف بالمصروف عندما طرأ بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٦٩(ج) إلى الحد الذي يتم فيه تطوير المحتوى للإعلان والترويج لمنتجات وخدمات الشركة (على سبيل المثال الصور الرقمية للمنتجات). وفي حال كان الوضع خلاف ذلك، الإعتراف المصروف عندما طرأ ما لم تعزى النفقات بشكل مباشر أو توزع على أساس معقول وثابت لإعداد الموقع الإلكتروني للهدف المقصود بواسطة الإدارة وأن الموقع الإلكتروني يلبي معايير الإعتراف بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٢١ والمعيار ٣٨ الفقرة ٥٧[أ]
التشغيل	
• تحديث الرسومات التخطيطية ومراجعة المحتوى • إضافة مهام ومميزات ومحتوى جديد • تسجيل الموقع الإلكتروني لدى آليات البحث • بيانات الإسناد • مراجعة الوصول الآمن • تحليل إستخدام الموقع الإلكتروني	تقييم ما إذا كانت تلبي تعريف الأصول الغير ملموسة ومعايير الإعتراف المبينة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الفقرة ١٨، في الحالات التي يتم فيها الإعتراف بالمصروف في القيمة المسجلة لأصول الموقع.
أخرى	
• نفقات البيع والنفقات الإدارية ولأخرى العامة الكلية ما لم تعزى بشكل مباشر لإعداد الموقع الإلكتروني لغرض الإستخدام لتشغيله للهدف المقصود بواسطة الإدارة • تحديد مواطن عدم الكفاءة وخسائر التشغيل المبدئية الطارئة قبل أن يحقق الموقع الإلكتروني الأداء المخطط له (على سبيل المثال إختبار البداية الخاطئة) • تدريب الموظفين على إدارة الموقع الإلكتروني	الإعتراف بالمصروف عندما طرأ بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرات من ٦٥- ٧٠.

[أ] كافة النفقات على تطوير الموقع الإلكتروني هي فقط أو أنها مبدئياً من أجل الترويج والإعلان عن منتجات الشركة وخدماتها ويتم الإعتراف بها كمصروف عندما طرأ بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٦٨.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

قائمة المصطلحات

أخذت قائمة المصطلحات هذه من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية المصادق عليها من مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧. وترد الإشارات حسب رقم المعيار ورقم الفقرة.

وتتضمن هذه القائمة أيضاً مقتطفات من *"إطار إعداد وعرض البيانات المالية"*. إن الإشارات إلى *الإطار* مسبوقة بحرف ط.

وتبين الإشارات الواردة أدناه بين أقواس إلى إختلافات بسيطة في الصياغة.

السياسات المحاسبية	المبادئ والأسس والأعراف والأحكام والممارسات المحددة التي تطبقها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية.	المعيار ٨ .٥
الربح المحاسبي	ربح أو خسارة الفترة قبل طرح المصروف الضريبي.	المعيار ١٢ .٥
أساس الإستحقاق المحاسبي	يتم الإعتراف بآثار المعاملات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند قبض أو دفع النقد أو النقد المعادل) ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية ويتم الإبلاغ عنها في البيانات المالية للفترات التي ترتبط بها.	الإطار ٢٢
الإجازات المدفوعة المتراكمة	الإجازات المدفوعة التي يتم ترحيلها ويمكن إستخدامها في فترات مستقبلية في حال عدم إستخدام إستحقاق الفترة الحالية بكامله.	المعيار ١٩ .١٣
المنشأة المشتراة	مؤسسة أو مؤسسات الأعمال التي تسيطر عليها المنشأة المشترية عند إندماج الأعمال.	معيار التقرير ٣ (أ)
المنشاة المشترية	المنشأة التي تسيطر على المنشأة المشتراة.	معيار التقرير ٣ (أ)
تاريخ الإستملاك	التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشترية على المنشأة المشتراة.	المعيار التقرير ٣ (أ)
السوق النشط	السوق الذي تتوافر فيه كافة الشروط التالية:- (أ) تجانس البنود المتداولة داخل السوق؛ (ب) إمكانية إيجاد مشترين وبائعين راغبين في أي وقت؛ و (ج) تكون الأسعار في متناول الجمهور.	المعيار ٣٦ .٦، المعيار (٣٨ .٨)، المعيار ٤١ .٨
السوق النشط	تعتبر الأداة المالية معروضة في سوق نشط إذا كانت الأسعار المعروضة متوفرة في الحال وبشكل منتظم من سوق أوراق مالية أو متعامل أو وسيط أو مجموعة صناعية أو خدمة تسعير أو وكالة تنظيمية، وتمثل هذه الأسعار معاملات السوق الفعلية والمنتظمة التي تتم في السوق بشكل منتظم على أساس تجاري.	المعيار ٣٩. تنفيذ ٧١

الإفتراضات الإكتوارية	إن نزاهة المنشأة وإنسجامها بشكل متبادل يعد من أفضل التقديرات حول المتغيرات الديمغرافية والمالية التي ستحدد التكلفة النهائية لتقديم منافع ما بعد التوظيف.	المعيار ١٩ .٧٢-٧٣
المكاسب والخسائر الإكتوارية	تشمل المكاسب والخسائر الإكتوارية ما يلي:- (أ) تعديلات الخبرة (آثار الفروقات بين الإفتراضات الإكتوارية السابقة وما حدث بالفعل)؛ و (ب) آثار التغيرات في الإفتراضات الإكتوارية.	المعيار ١٩ .٧
القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة	القيمة الحالية للمدفوعات المتوقعة وفق خطة منافع التقاعد للموظفين الحاليين والسابقين، التي تُنسب للخدمة التي تم تقديمها مسبقاً.	المعيار ٢٦ .٨
الأحداث المعدِّلة بعد فترة إعداد التقارير	أنظر الأحداث اللاحقة لفترة إعداد التقارير.	
النشاط الزراعي	إدارة التحول البيولوجي من قبل المنشأة للأصول البيولوجية المتوفرة برسم البيع إلى منتجات زراعية، أو إلى أصول بيولوجية إضافية.	المعيار ٤١ .٥
المنتجات الزراعية	عبارة عن المنتجات المحصودة من الأصول البيولوجية للمنشأة.	المعيار ٤١ .٥
الإطفاء (الإستهلاك*)	التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للإستهلاك للأصل على مدى عمره الإنتاجي.	المعيار ٣٦ .٦، المعيار ٣٨ .٨
التكلفة المطفأة لأصل مالي أو إلتزام مالي	المبلغ الذي يقاس بمقداره الأصل المالي أو الإلتزام المالي عند الإعتراف الأولي مطروحاً منه دفعات تسديد المبلغ الأصلي مضافاً إليه أو مطروحاً منه الإطفاء التراكمي بإستخدام طريقة الفائدة الفعالة لأي فرق بين ذلك المبلغ الأولي ومبلغ الإستحقاق، ومطروحاً منه أي تخفيض (مباشرة أو من خلال إستخدام حساب مخصص) لإنخفاض القيمة أو عدم إمكانية التحصيل.	المعيار ٣٩ .٩
زيادة في حصة السهم من الأرباح أو إنخفاض في حصة السهم من الخسائر	زيادة في حصة السهم من الأرباح أو إنخفاض في حصة السهم من الخسائر نتيجة إفتراض أن الأدوات القابلة للتحويل قد تم تحويلها، وأن الخيارات أو الضمانات قد تمت ممارستها، أو أن الأسهم العادية قد صدرت بعد تلبية شروط محددة.	المعيار ٣٣ .٥
الأصل	عبارة عن مورد:- (أ) تسيطر عليه المنشأة نتيجة أحداث سابقة؛ و (ب) يتوقع ان تتحقق منه منافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة.	المعيار ٣٨ .٨، (الإطار(٤٩) (أ))

* في حالة الأصل غير الملموس، يستخدم عموماً مصطلح "الإطفاء" عوضاً عن "الإستهلاك"، وكلا المصطلحان لهما نفس المعنى.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأصول المحتفظ بها في صندوق منافع موظفين طويل الأجل	الأصول (بإستثناء الأدوات المالية غير القابلة للتحويل الصادرة عن المنشأة معدة التقارير):- (أ) التي تحتفظ بها منشأة (صندوق إستثماري) مستقلة قانونياً عن المنشأة معدة التقارير والتي توجد فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين؛ و (ب) المتوفرة لإستخدامها فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين، وهي غير متاحة لدائني المنشأة المعدة للتقارير (حتى في حالة الإفلاس) ولا يمكن إعادتها إلى المنشأة معدة التقارير إلاّ في إحدى هاتين الحالتين: (١) إذا كانت الأصول المتبقية في الصندوق كافية للإيفاء بجميع إلتزامات منافع الموظفين ذات العلاقة الخاصة بالخطة أو المنشأة معدة التقارير؛ أو (٢) إعادة الأصول إلى المنشأة معدة التقارير لتسديدها مقابل منافع الموظفين التي تم دفعها مسبقاً.	المعيار ١٩ .٧
منشأة زميلة	هي المنشأة، بما في ذلك المنشاة غير المدمجة مثل شركة التضامن، التي يكون للمستثمر تأثير هام عليها ولا يمكن إعتبارها شركة تابعة للمستثمر أو حصة في مشروعاً مشتركاً معه.	المعيار ٢٨ .٢
الأصول المالية المتوفرة للبيع	هي تلك الأصول المالية غير المشتقة المخصصة للبيع أو غير المصنفة (أ) قروضاً وذمما مدينة، أو (ب) إستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق، أو (ج) أصول مالية مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.	المعيار ٣٩ .٩
حصة السهم من الأرباح الأساسية	الربح أو الخسارة التي ينسب إلى حملة الأسهم العادية للشركة الأم (البسط) مقسوماً على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة خلال الفترة (المقام).	المعيار ٣٣ .١٠
الأصل البيولوجية	الكائنات الحية من الحيوان والنبات.	المعيار ٤١ .٥
التحول البيولوجي	عمليات النمو، وتقليص التوالد، والإنتاج، والتوالد التي تؤدي إلى تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي.	المعيار ٤١ .٥
تكاليف الإقتراض	الفائدة والتكاليف الأخرى التي تتكبدها المنشأة فيما يتعلق بإقتراض الأموال.	المعيار ٢٣ .٥
مؤسسة أعمال	مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول التي يتم تنفيذها وإدارتها بغرض تقديم ما عائد على شكل أرباح أسهم أو تكاليف أقل أو منافع إقتصادية أخرى بطريقة مباشرة على المستثمرين أو المالكين أو الأعضاء أو المشاركين.	معيار التقارير٣ (أ)

إندماج الأعمال	معاملة أو حدث آخر تسيطر فيه المنشأة المشترية على واحدة أو أكثر من مؤسسات الأعمال. وتعتبر المعاملات التي يشار إليها أحيانا بأنها "دمج فعلي" أو "دمج منشأتين متساويتين" أيضا ضمن اندماج الأعمال حيث يتم استخدام هذا المصطلح في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	معيار التقرير٣(أ)
رأس المال	بموجب المفهوم المالي لرأس المال، مثال الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة، هو عبارة عن صافي الأصول أو حقوق الملكية للمنشأة. وتتبنى معظم المنشآت المفهوم المالي لرأس المال. بموجب المفهوم المادي لرأس المال، مثال القدرة التشغيلية، هو عبارة عن الطاقة الإنتاجية للمنشأة التي تستند، على سبيل المثال، إلى وحدات الإنتاج لكل يوم.	الإطار ١٠٢
الرسملة	الإعتراف بالتكلفة كجزء من تكلفة أصل معين.	المعيار ٢٣ .٩
القيمة المسجلة (المرحلة)	المبلغ الذي يعترف بمقداره بالأصل بعد طرح أي إستهلاك (إطفاء) متراكم وخسائر إنخفاض القيمة المتراكمة من ذلك.	المعيار ١٦ .٦، المعيار ٣٦ .٦، المعيار ٣٨ .٨
القيمة المسجلة (المرحلة)	المبلغ الذي يتم عنده الإعتراف بالأصل في بيان المركز المالي.	المعيار ٤٠ .٥ المعيار ٤١ .٨
النقد	النقد في الصندوق والودائع تحت الطلب.	المعيار ٧ .٦
النقد المعادل	إستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة قابلة للتحويـل بسهولة لمبالغ معلومة من النقد، وتكون عرضة لمخاطر ضئيلة من التغيير في القيمة.	المعيار ٧ .٦
التدفقات النقدية	التدفقات الواردة والصادرة للنقد والنقد المعادل.	المعيار ٧ .٦
وحدة توليد النقد	أصغر مجموعة قابلة للتحديد من الأصول التي تولد تدفقات نقدية واردة وتعتبر مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الواردة من أصول أو مجموعات أصول أخرى.	المعيار ٣٦ .٦، معيار التقرير ٥.أ
العملية التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد.	معاملة دفع على أساس الأسهم تستملك فيها المنشأة سلع أو خدمات من خلال تكبد إلتزام معين بتحويل النقد أو الأصول الأخرى إلى مورد تلك السلع أو الخدمات مقابل مبالغ تعتمد على سعر (أو قيمة) أسهم المنشأة أو غيرها من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.	معيار التقرير٢ (أ)
شركة التأمين المباشرة	حامل الوثيقة بموجب عقد إعادة تأمين.	معيار التقرير٤ (أ)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التغيير في التقدير المحاسبي	تعديل في القيمة المسجلة لأصل أو إلتزام، أو مبلغ الإستهلاك الدوري للأصل، الناتج عن تقييم الوضع الحالي للأصول والإلتزامات، والمنافع المستقبلية المتوقعة والإلتزامات المرتبطة بها. وتنتج التغييرات في التقديرات المحاسبية من المعلومات أو التطورات الجديدة، وعليه فهي ليست تصحيح لأخطاء.	المعيار ٨ .٥
فئة الأصول	مجموعة أصول متشابهة من حيث الطبيعة والإستخدام في عمليات المنشأة.	المعيار ١٦ .٣٧، المعيار ٣٦ .١٢٧ المعيار ٣٨ .١١٩
فئة الأدوات المالية	مجموعة الأدوات المالية المناسبة لطبيعة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها والتي تأخذ في الإعتبار خصائص هذه الأدوات المالية.	معيار التقرير ٧ .٦
أفراد الأسرة المباشرة	أفراد العائلة الذين قد يتوقع ان يكون لهم تأثير على ذلك الفرد أو قد يتأثرون به في تعاملاتهم مع المنشأة. ومنهم:- (أ) الشريك المحلي للفرد وأبنائه؛ (ب) أبناء الشريك المحلي للفرد؛ و (ج) الأشخاص المعالون من قبل الفرد المعني أو شريكه المحلي.	المعيار ٢٤ .٩
سعر الإقفال	سعر الصرف الفوري في نهاية فترة إعداد التقارير.	المعيار ٢١ .٨
بدء مدة عقد الإيجار	التاريخ الذي يحق فيه للمستأجر ممارسة حقه بإستخدام الأصل المؤجر. وهو تاريخ الإعتراف الأولي بعقد الإيجار (أي الإعتراف بالأصول أو الإلتزامات أو الدخل أو المصاريف الناتجة عن الإيجار، حسب ما يكون مناسباً).	المعيار ١٧ .٤

تعويض	يشمل كافة منافع الموظفين (كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ١٩) بما فيها التي ينطبق عليها أيضاً المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. ومنافع الموظفين عبارة عن جميع أشكال العوض النقدي المدفوع أو مستحق الدفع أو المقدم من قبل المنشأة، أو بالنيابة عنها، مقابل الخدمات التي يتم تقديمها للمنشأة. كما يشمل العوض النقدي المدفوع بالنيابة عن الشركة الأم للمنشأة. يتضمن التعويض:- (أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل، مثل الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الإجتماعي، والإجازة السنوية مدفوعة الراتب والإجازة المرضية مدفوعة الراتب، والمشاركة في الأرباح والمكافآت (في حال استحقت الدفع خلال ١٢ شهراً من نهاية الفترة)، والمنافع غير النقدية (كالعناية الطبية والسكن والسيارات والسلع أو الخدمات المجانية أو المدعومة) الممنوحة للموظفين الحاليين؛ (ب) منافع ما بعد التوظيف مثل معاشات التقاعد ومنافع التقاعد الأخرى، والتأمين على الحياة بعد التوظيف والعناية الطبية ما بعد التوظيف؛ (ج) منافع التوظيف الأخرى طويلة الأجل، بما في ذلك منافع إجازات العمل طويلة المدة أو إجازات الإستراحة، أو منافع الخدمة الطويلة، ومنافع العجز طويل الأجل، وفي حال لم تستحق الدفع بشكل كامل خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة، المشاركة في الأرباح والمكافآت والتعويضات المؤجلة؛ (د) منافع نهاية الخدمة؛ و (هـ) الدفع على أساس الأسهم.	المعيار ٢٤ .٩
العنصر المكون للمنشأة	العمليات والتدفقات النقدية التي يمكن تمييزها بوضوح تشغيلياً ولأغراض إعداد التقارير المالية عن بقية المنشأة.	معيار التقرير٥. أ
الأداة المالية المركبة	الأداة المالية التي تحتوي من منظور الجهة التي أصدرتها على كل من إلتزام وعنصر حقوق ملكية.	المعيار ٢٨-٢٩, ٣٢
البيانات المالية الموحدة	بيانات مالية لمجموعة معينة يتم عرضها على أنها تخص منشأة إقتصادية واحدة.	المعيار ٢٧ .٤، المعيار ٢٨ .٢
عقد إنشاء	عقد يتم التفاوض بشأنه بشكل محدد لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول المترابطة على نحو وثيق أو المعتمدة على بعضها البعض من حيث التصميم والتقنية والوظيفة أو الغرض أو الإستخدام النهائي.	المعيار ١١ .٣

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإلتزام النافع	إلتزام ناجم عن أعمال المنشاة حيث:- (أ) أبدت المنشأة لأطراف أخرى أنها ستقبل مسؤوليات معينة؛ وذلك وفق نمط قائم لممارسة سابقة أو سياسات معلنة أو بيان حالي محدد بشكل كافٍ؛ و (ب) نتيجة لذلك، أوجدت المنشأة توقعاً صحيحاً لدى تلك الأطراف الأخرى أنها ستلبي تلك المسؤوليات.	المعيار ٣٧ .١٠
الأصل المحتمل	أصل محتمل ينشأ من أحداث سابقة ويتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد واحد أو أكثر لا يخضع لسيطرة المنشأة بشكل كامل.	المعيار ٣٧ .١٠
التعويض المحتمل	يكون بالعادة التزام المنشأة المشترية بتحويل الأصول أو حصص حقوق الملكية الاضافية إلى المالكين الـسابقين لمنـشأة مـشتراة كجزء من تبادل السيطرة على المنشأة المشتراة في حال وقـوع أحداث مستقبلية محددة أو تلبية شروط محددة. لكـن يمكـن أن يعطي التعويض المحتمل للمنشأة المـشترية الحـق فـي عائـد التعويض المحل سابقا في حال تلبية شروط محددة.	معيار التقرير ٣. أ
الإلتزام المحتمل	(أ) إلتزام محتمل ينشأ من أحداث سابقة ويتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحدث المستقبلية الغير المؤكدة والذي لا يخضع لسيطرة المنشأة بشكل كامل؛ أو (ب) إلتزام حالي ينشأ من أحداث سابقة لكن لا يتم الإعتراف به لأنه:- (١) من غير المحتمل طلب تدفق صادر من الموارد التي تشمل منافع إقتصادية لتسوية الإلتزام؛ أو (٢) لا يمكن قياس مبلغ الإلتزام بدرجة كافية من الموثوقية.	المعيار ٣٧ .١٠، معيار التقرير ٣. أ
الإيجار المشروط	ذلك الجزء من دفعات الإيجار الذي لا يكون مبلغه محدداً، لكنه يقوم على أساس مبلغ مستقبلي لعامل آخر يتغير عدا مرور الوقت (مثال ذلك نسبة المبيعات المستقبلية، مقدار الإستعمال المستقبلي، مؤشرات الأسعار المستقبلية، أسعار الفائدة السوقية المستقبلية).	المعيار ١٧ .٤
إتفاقية أسهم مشروطة	إتفاقية لإصدار أسهم متوقفة على تلبية شروط محددة.	المعيار ٣٣ .٥

الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار	أسهم عادية قابلة للإصدار مقابل مبالغ نقدية صغيرة أو بدون مقابل أو لقاء عوض نقدي آخر عند تلبية شروط محددة ضمن إتفاقية أسهم مشروطة.	المعيار ٣٣. ٥
العقد	إتفاقية بين طرفين أو أكثر يكون لها نتائج إقتصادية واضحة لا تملك الأطراف سوى قدرة محدودة، إن وجدت، لتجنبها، ويعود سبب ذلك عادة إلى أن الإتفاقية قابلة للتنفيذ بقوة القانون. ويمكن ان تأخذ العقود أشكالا مختلفة وليس بالضرورة ان تكون خطية.	المعيار ٣٢. ١٢
السيطرة (على منشأة)	تعني القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة ما من أجل تحقيق منافع من أنشطة تلك المنشأة	المعيار ٢٤. ٩، المعيار ٢٧. ٤، المعيار ٢٨. ٨، (المعيار ٣١. ٣)، (معيار التقرير٣. أ)
أصول الشركة	الأصول بإستثناء الشهرة التي تساهم في التدفقات النقدية المستقبلية لكل من وحدة توليد النقد قيد المراجعة ووحدات توليد النقد الأخرى.	المعيار ٣٦. ٦
النطاق	مدى حول أفضل تقديرات المنشأة لإلتزامات منافع ما بعد التوظيف.	المعيار ١٩. ٩٥
التكلفة	مبلغ النقد أو النقد المعادل المدفوع أو القيمة العادلة للعوض النقدي الآخر المقدم لإستملاك أصل في وقت إستملاكه أو إنشائه، أو في الحالات التي ينطبق عليها، المبلغ الذي ينسب إلى ذلك الأصل عند الإعتراف الأولي به وفقاً للمتطلبات المحددة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى، مثل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢	المعيار ١٦. ٦، المعيار ٣٨. ٨ الميعار ٤٠. ٥
طريقة التكلفة	طريقة لمحاسبة الإستثمارات يتم بموجبها الإعتراف بالإستثمار بسعر التكلفة. ويعترف المستثمر بالدخل من الإستثمار فقط إلى الحد الذي يقبض فيه المستثمر توزيعات من الأرباح المستبقاة للجهة المستثمر بها الناشئة بعد تاريخ الإستملاك. أما التوزيعات المقبوضة كزيادة على تلك الأرباح فتعتبر إستراداً للإستثمار ويتم الإعتراف بها كتخفيض في تكلفة الإستثمار.	المعيار ٢٧. ٤
تكلفة المخزون	جميع تكاليف الشراء وتكاليف التحويل وغيرها من التكاليف التي يتم تكبدها في سبيل وضع المخزون في مكانه ووضعه الحالي.	المعيار ٢. ١٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تكلفة الشراء	مجموع سعر الشراء ورسوم الإستيراد والضرائب الأخرى (بإستثناء تلك التي يمكن أن تستردها المنشأة لاحقاً من مصلحة الضرائب) ومصاريف النقل والمناولة والتكاليف الأخرى التي تُنسب مباشرة إلى إستملاك البند. ويتم طرح الخصومات التجارية والحسومات والبنود المشابهة الأخرى عند تحديد تكاليف الشراء.	المعيار ٢ .١١
عقد مبني على التكلفة مضافاً إليها رسوم معينة	عقد إنشاء يتم بموجبه تعويض المقاول عن التكاليف المسموح بها أو المحددة خلافا لذلك، مضافاً إليها نسبة مئوية من هذه التكاليف أو رسوم محددة.	المعيار ١ .٣٣
تكاليف التحويل	التكاليف المرتبطة مباشرة بوحدات الإنتاج مثل العمالة المباشرة وما يتم توزيعه بطريقة منتظمة من مصاريف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التي يتم تكبدها لتحويل المواد إلى بضائع تامة الصنع.	المعيار ٢ .١٢
تكاليف التصرف	التكاليف المتزايدة التي تُنسب مباشرة إلى التصرف بالأصل، بإستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.	المعيار ٣٦ .٦
تكاليف البيع	التكاليف المتزايدة التي تُنسب مباشرة إلى التصرف بالأصل (أو مجموعة التصرف)، بإستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.	معيار التقرير٥. أ
مخاطرة الإئتمان	مخاطرة إخفاق أحد أطراف الأداة المالية في تلبية إلتزام ما والتسبب في أن يتحمل الطرف الآخر خسارة مالية.	معيار التقرير ٧. أ
مخاطرة العملة	وهي مخاطرة تقلب القيمة العادلة لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي.	معيار التقرير ٧. أ
الأصل المتداول	تصنف المنشأة الأصل على أنه متداول عندما:- (أ) تتوقع تحقيق الاصل أو تقصد بيعه أو إستهلاكه في الدورة التشغيلية العادية للمنشأة؛ (ب) تحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛ (ج) تتوقع تحقيق الاصل خلال إثني عشر شهراً بعد فترة إعداد التقارير؛ أو (د) الاصل عبارة عن نقد أو نقد معادل (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٧) ما لم يكن مقيد التبادل أو الإستعمال لتسوية إلتزام ما لمدة إثني عشر شهراً على الأقل بعد فترة إعداد التقارير.	المعيار ١ .٦٦ (معيار التقرير ٥. أ)
التكلفة الجارية	مبلغ النقد أو النقد المعادل الذي كان يجب دفعه إذا تم شراء نفس الأصل أو أصل مماثل معادل في الوقت الحالي. مبلغ النقد أو النقد المعادل غير المخصوم الذي يمكن طلبه	الإطار ١٠٠(ب)

لتسوية إلتزام في الوقت الحالي.

الإلتزام المتداول تصنف المنشأة الالتزام على أنه متداول عندما:- المعيار ١ .٦٩

(أ) تتوقع تسويته في الدورة التشغيلية العادية للمنشأة؛

(ب) تحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛

(ج) تستحق تسويته خلال إثني عشر شهراً بعد فترة إعداد التقارير؛ أو

(د) لا تملك المنشأة حقاً مطلقاً بتأجيل تسوية الإلتزام لمدة إثني عشر شهراً على الأقل بعد فترة إعداد التقارير.

وتصنف المنشأة جميع الإلتزامات الأخرى على أنها غير متداولة.

تكلفة الخدمة الحالية الزيادة في القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة الناتجة عن خدمة الموظف في الفترة الحالية. المعيار ١٩ .٧

الضريبة الحالية مبلغ ضرائب الدخل مستحقة الدفع (القابلة للإسترداد) فيما يتعلق بالربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) لفترة معينة. المعيار ١٢ .٥

التقليص (لمنافع الخطط المحددة) يحدث التقليص عندما:- المعيار ١٩ .١١١

(أ) تكون المنشأة ملتزمة بشكل واضح بإجراء تخفيض مادي في عدد الموظفين الذين تغطيهم خطة معينة؛ أو

(ب) تقوم المنشأة بتعديل بنود خطة المنافع المحددة بحيث لا يعتبر عنصر مادي معين في الخدمة المستقبلية للموظفين الحاليين على أنه يحقق الشروط اللازمة للمنافع، أو أنه يحقق فقط شروط الحصول على منافع مخفضة.

تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بداية الفترة الأولى والتي تعرض لها المنشأة معلومات مقارنة كاملة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية الأولى المعدة بموجب هذه المعايير. معيار التقرير١. أ

الفرق المؤقت القابل للإقتطاع فرق مؤقت بين القيمة المسجلة للأصل أو الإلتزام في الميزانية العمومية وأساس الضريبة الذي ينتج عنه مبالغ قابلة للإقتطاع في تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم إسترداد أو تسوية القيمة المسجلة للأصل أو الإلتزام. المعيار ١٢ .٥

تكلفة مقدرة مبلغ يستخدم كبديل للتكلفة أو التكلفة المستهلكة في تاريخ محدد. ويفترض الإستهلاك أو الإطفاء اللاحق أن المنشأة قد اعترفت أوليا بالأصل أو الإلتزام في التاريخ المحدد وبأن تكلفته كانت تساوي التكلفة المقدرة. معيار التقرير١. أ

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أصول ضريبة مؤجلة	مبالغ ضرائب الدخل القابلة للإسترداد في الفترات المستقبلية فيما يخص ما يلي:- (أ) الفروقات المؤقتة القابلة للإقتطاع؛ (ب) ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة؛ و (ج) ترحيل الخصومات الضريبية غير المستخدمة.	المعيار ١٢ .٥
إلتزامات ضريبة مؤجلة	مبالغ ضرائب الدخل مستحقة الدفع في الفترات المستقبلية فيما يخص الفـروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة.	المعيار ١٢ .٥
إلتزام منفعة محددة	صافي مجموع المبالغ التالية:- (أ) القيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحددة في نهاية فترة إعداد التقارير؛ (ب) مضافاً إليها أية أرباح اكتوارية (مطروحاً منها أية خسائر اكتوارية) غير معترف بها؛ (ج) مطروحاً منها أية تكلفة خدمة سابقة لم يتم الإعتراف بها بعد؛ (د) مطروحاً منها القيمة العادلة في نهاية فترة إعداد التقارير لأصول الخطة (إن وجدت) والتي سيتم من خلالها تسوية الإلتزامات مباشرة.	المعيار ١٩ .٥٤
إلتـــزام المنفعـــة المحـــددة (القيمـــة الحالية له)	القيمة الحالية، بدون طرح أية أصول خطة، للدفعات المستقبلية المتوقعة المطلوبة لتسوية الإلتزام الناتج من خدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة.	المعيار ١٩ .٧
خطط المنافع المحددة	خطط منافع ما بعد التوظيف بإستثناء خطط المساهمات المحددة.	المعيار ١٩ .٧
خطط المنافع المحددة	خطط منافع التقاعد التي يتم بموجبها تحديد المبالغ التي ستدفع كمنافع تقاعد بالرجوع إلى معادلة مبنية عادة على مكاسب الموظفين و/أو سنوات الخدمة.	المعيار ٢٦ .٨
خطط المساهمات المحددة	خطط منافع ما بعد التوظيف التي تقوم المنشأة بموجبها بدفع مساهمات محددة إلى منشأة منفصلة (صندوق) ولا يكون عليها إلتزام قانوني أو نافذ لدفع مزيد من المساهمات إذا لم يكن يوجد في الصندوق أصول كافية لدفع جميع منافع الموظفين المتعلقة بخدمة الموظفين في الفترات الحالية والسابقة.	المعيار ١٩ .٧
خطط المساهمات المحددة	خطط منافع التقاعد التي يتم بموجبها تحديد المبالغ التي ستدفع كمنافع تقاعد على أنها مساهمات في صندوق مع مكاسب الإستثمار في ذلك.	المعيار ٢٦ .٨

إلتزام واضح	إلتزام المنشأة بشكل واضح بدفع منافع نهاية الخدمة فقط إذا كان، وفقط إذا كان، لديها خطة رسمية تفصيلية بشأن نهاية الخدمة وليس فيها إمكانية انسحاب واقعية، ويجب أن تشمل الخطة التفصيلية، كحد أدنى، ما يلي:- (أ) الموقع والوظيفة والعدد التقريبي للموظفين الذين سيتم إنهاء خدماتهم؛ (ب) منافع نهاية الخدمة لكل صنف وظيفي أو وظيفة؛ و (ج) الوقت الذي سيتم فيه تنفيذ الخطة. ويجب ان يبدأ التنفيذ في أسرع وقت ممكن، كما يجب تحديد الفترة الزمنية لإكمال التنفيذ بحيث لا يكون من المحتمل حدوث تغيرات مادية في الخطة.	المعيار ١٩ .١٣٤
مكوّن إيداع	مكون تعاقدي لا تتم محاسبته كمشتقة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ ويندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان أداة منفصلة.	معيار التقرير٤ (أ)
المبلغ القابل للإستهلاك	تكلفة أصل معين، أو مبلغ آخر يحل محل التكلفة (في البيانات المالية) مطروحاً منه قيمته المتبقية.	المعيار ١٦ .٦، المعيار (٣٦ .٦، المعيار ٣٨ .٨)
الإستهلاك (الإطفاء)*	التوزيع المنتظم لمبلغ الأصل القابل للإستهلاك على مدى عمره الإنتاجي.	المعيار ١٦ .٦، المعيار ٣٦ .٦
إلغاء الإعتراف (بأداة مالية)	إستبعاد أصل مالي أو إلتزام مالي سبق الإعتراف به من بيان المركز المالي للمنشأة.	المعيار ٣٩ .٩
المشتقة	أداة مالية أو عقد آخر يندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (أنظر الفقرات ٢-٧) يجمع الخصائص الثلاث التالية:- (أ) تتغير قيمته إستجابة للتغير في سعر فائدة، سعر أداة مالية، سعر سلعة، سعر صرف أجنبي، مؤشر أسعار أو معدلات، أو درجة الملاءة ومؤشر إئتمان أو متغير آخر، شريطة أنه في حالة المتغير غير المالي لا يكون المتغير مرتبطاً بطرف محدد في العقد (يسمى أحياناً "ذو الصلة")؛ (ب) لا يتطلب صافي إستثمار أولي أو يتطلب صافي إستثمار أولي يكون أقل مما قد يطلب لأنواع أخرى من العقود التي يتوقع أن تكون ذات إستجابة مماثلة للتغيرات في عوامل السوق؛ و (ج) تتم تسويته في تاريخ مستقبلي.	المعيار ٣٩ .٩

* في حال الأصل غير الملموس، يستخدم عموما مصطلح "إطفاء" عوضاً عن "إستهلاك". لكن كلا المصطلحين لهما المعنى نفسه.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأدوات المالية المشتقة	هي أدوات مالية مثل الخيارات المالية، والعمليات الآجلة والمستقبلية، ومبادلات سعر الفائدة ومبادلات العملة، التي ينشأ عنها حقوقاً وإلتزامات يتمثل تأثيرها في نقل مخاطرة مالية واحدة أو أكثر متأصلة في أداة مالية رئيسية ذات صلة بين أطراف الأداة. في البداية، تمنح الأدوات المالية المشتقة أحد الأطراف حقاً تعاقدياً لتبادل الأصول المالية أو الإلتزامات المالية مع طرف آخر بموجب شروط يحتمل أن تكون ملائمة، أو إلتزاماً تعاقدياً لتبادل الأصول المالية أو الإلتزامات المالية مع طرف آخر بموجب شروط يحتمل أن تكون غير ملائمة. غير أنه لا ينجم عن الأدوات المالية المشتقة نقل الأداة المالية الرئيسية ذات الصلة عند بدء العقد، كما لا يحدث هذا النقل بالضرورة عند إستحقاق العقد. وتتضمن بعض الأدوات حقاً وإلتزاماً لتنفيذ عملية تبادل. ولأنه يتم تحديد شروط التبادل عند بداية الأداة المشتقة، مع تغير الأسعار في الأسواق المالية، فمن المحتمل أن تصبح تلك الشروط ملائمة أو غير ملائمة.	المعيار ٣٢ (تطبيق) ١٥-١٦
التطوير	تطبيق نتائج بحث أو معرفة أخرى على خطة أو تصميم لإنتاج مواد، أو أدوات، أو منتجات، أو عمليات، أو نظم أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل جوهري تسبق بدء الإنتاج أو الإستخدام التجاري.	المعيار ٣٨ .٨
الحصة المتراجعة من الارباح لكل سهم	الربح أو الخسارة التي يمكن نسبتها إلى حاملي حقوق الملكية العادية في المنشأة الام (البسط)، مقسوما على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة خلال الفترة (المقام)، بعد تعديلهما لإستيعاب آثار جميع الأسهم العادية التي يحتمل تراجع دخلها.	المعيار ٣٣ .٣١
تخفيض في ربحية السهم العادي من خلال إصدار أسهم إضافية أو تحويل أدوات ملكية إلى أسهم	تخفيض في حصة السهم من الأرباح أو زيادة في حصة السهم من الخسائر ناجمة من إفتراض تحويل الأدوات القابلة للتحويل، أو ممارسة الخيارات أو الضمانات، أو إصدار الأسهم العادية بعد تلبية شروط محددة.	المعيار ٣٣ .٥
الأسهم العادية التي يحتمل تراجع دخلها	أسهم عادية محتملة يؤدي تحويلها لأسهم عادية إلى إنخفاض حصة السهم من الأرباح أو زيادة حصة السهم من الخسائر من العمليات المستمرة.	المعيار ٣٣ .٤١
عقد تأمين مباشر	عبارة عن عقد تأمين لا يعتبر عقد إعادة تأمين.	معيار التقرير٤. أ

الطريقة المباشرة في إعداد تقارير التدفقات النقدية من الأنـشطة التشغيلية	هي طريقة للإفصاح عن الفئات الرئيسية لمجمل المقبوضات النقدية ومجمل المدفوعات النقدية.	المعيار ٧ .١٨(أ)
العملية المتوقفة	مكوَن معين في المنشأة تم التصرف به أو يتم تصنيفه على أنه محتفظ به للبيع:- (أ) ويمثل خط رئيسي منفصل من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات، (ب) جزء من خطة منسقة مفردة للتصرف بخط أعمال رئيسي منفصل أو منطقة جغرافية من العمليات، أو (ج) منشأة تابعة يتم إستملاكها حصرياً بغرض إعادة البيع.	معيار التقرير ٥. أ
ميزة المشاركة الإختيارية	حق تعاقدي يقضي بإستلام منـافع إضـافية، مكملـة لمنـافع مضمونة:- (أ) من المحتمل أن تشكل تلك المنافع الإضافية جزءاً كبيراً من مجموع المنافع التعاقدية؛ (ب) يكون تحديد مقدارها أو توقيتها متـروك لتقـدير الجهـة المصدرة بموجب العقد؛ و (ج) تستند تعاقدياً إلى: (١) أداء مجموعة محددة من العقود أو نـوع محـدد مـن العقود؛ (٢) مردودات إستثمار محققـة و/أو غيـر محققـة علـى مجموعة محددة من الأصول يحـتفظ بهـا صـاحب الإصدار؛ أو (٣) أرباح أو خسائر الشركة أو الصندوق أو منشأة أخرى تصدر العقد.	معيار التقرير٤. أ
مجموعة التصرف	مجموعة من الأصول يتم التصرف بها، بالبيع أو غير ذلك، كمجموعة في معاملة واحدة، والإلتزامات المرتبطة مباشرة بتلك الأصول التي سيتم نقلها في المعاملة. وتتضمن المجموعة الشهرة المستملكة في إندماج الأعمال في حال كانت المجموعة وحدة مولدة للنقد خصصت لها الشهرة وفقاً لمتطلبات الفقرات ٨٠-٨٧ من معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٦ أو إذا كانت عملية ضمن تلك الوحدة المولدة للنقد.	معيار التقرير٥. أ
أرباح الأسهم	عبارة عن توزيعات الأرباح على حملة إستثمارات حقوق الملكية بنسبة حيازتهم فئة معينة من رأس المال.	المعيار ١٨ .٥

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

العمر الإقتصادي أما أن يكون:- المعيار ١٧ .٤

(أ) الفترة التي يتوقع ان يكون الأصل خلالها قابلاً للإستخدام إقتصاديا من قبل مستخدم واحد أو أكثر؛ أو

(ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع الحصول عليها من الأصل من قبل مستخدم واحد أو أكثر.

طريقة الفائدة الفعالة طريقة لإحتساب التكلفة المطفأة الخاصة بالأصل المالي أو الإلتزام المالي (أو مجموعة الأصول المالية والإلتزامات المالية) وتحميل دخل الفائدة ومصاريف الفائدة للفترة الخاصة بها. المعيار ٣٩ .٩

سعر الفائدة الفعلي هو السعر الذي يطرح بالضبط المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأداة المالية أو، حيثما كان مناسباً، خلال فترة زمنية أقصر إلى صافي القيمة المسجلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي. وعند حساب سعر الفائدة الفعلي، ينبغي على المنشأة تقدير التدفقات النقدية مع الأخذ بعين الإعتبار كافة البنود التعاقدية للأداة المالية (على سبيل المثال، الدفع مقدماً وخيارات الشراء والخيارات المماثلة) لكن لا يجب أن تأخذ في إعتبارها الخسائر الإئتمانية المستقبلية. يتضمن الحساب كافة الرسوم والنقاط المدفوعة أو المقبوضة بين أطراف العقد، التي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من سعر الفائدة الفعلي (أنظر معيار المحاسبة الدولي رقم ١٨)، وتكاليف المعاملة، وجميع العلاوات أو الخصومات الأخرى. ويوجد إفتراض يفيد بأنه يمكن تقدير التدفقات النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المتشابهة بشكل موثوق. إلا أنه في تلك الحالات النادرة التي لا يمكن فيها تقدير التدفقات النقدية أو العمر المتوقع لأداة مالية (أو مجموعة أدوات مالية) بشكل موثوق، يتعين على المنشأة إستخدام التدفقات النقدية التعاقدية خلال المدة التعاقدية الكاملة للأداة المالية (أو مجموعة الأدوات المالية). المعيار ٣٩ .٩

المشتقة الضمنية	هي عبارة عن مكون في أداة مالية مختلطة (مجمعة) يتضمن أيضاً عقداً أساسيا غير مشتق- يكون من آثاره إختلاف بعض التدفقات النقدية للأداة المختلطة بطريقة مماثلة للمشتقة المستقلة. وينتج عن المشتقة الضمنية تعديل بعض أو كافة التدفقات النقدية التي يقتضيها العقد خلافا لذلك حسب سعر فائدة محدد، أو سعر أداة مالية، أو سعر سلعة، أو سعر صرف أجنبي، أو مؤشر أسعار أو معدلات، أو درجة ملاءة، أو مؤشر إئتمان، أو متغير آخر، شريطة أنه في حالة المتغير غير المالي لا يكون المتغير مرتبطاً بطرف محدد في العقد. إن المشتقة المرتبطة بأداة مالية والقابلة للنقل تعاقدياً بصورة مستقلة عن تلك الأداة، أو التي يكون لها طرف مقابل مختلف عن تلك الأداة، لا تعتبر مشتقة ضمنية، بل أداة مالية منفصلة.	المعيار ٣٩ .١٠
منافع الموظفين	كافة أشكال العوض النقدي الذي تمنحه المنشأة مقابل خدمات يقدمها الموظفون.	المعيار ١٩ .٧
الموظفون وغيرهم ممن يقدمون خدمات مماثلة	الأفراد الذين يقدمون خدمات شخصية للمنشأة وإما أن:- (أ) يتم إعتبارهم موظفين لأغراض قانونية أو ضريبية، (ب) أو أنهم يعملون في المنشأة بموجب توجيهاتها بنفس الطريقة التي يعمل بها الأفراد الذين يتم إعتبارهم موظفين لأغراض قانونية أو ضريبية، أو (ج) أن الخدمات المقدمة مشابهة لتلك الخدمات التي يقدمها الموظفون. على سبيل المثال، يشمل المصطلح كافة موظفي الإدارة، أي أولئك الأشخاص الذين يملكون السلطة ويتحملون المسؤولية فيما يتعلق بالتخطيط لأنشطة المنشأة وإدارتها ومراقبتها، بما في ذلك المدراء غير التنفيذيين.	معيار التقرير٢. أ
القيمة الخاصة بالمنشأة	القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة نشوئها من الإستخدام المستمر للأصل ومن التصرف به في نهاية عمره الإنتاجي أو التي تتوقع أن تتكبدها عند تسوية إلتزام ما.	المعيار ١٦ .٦، المعيار ٣٨ .٨
حقوق الملكية	عبارة عن الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد طرح كافة إلتزاماتها.	الإطار.٤٩ (ج)
أداة حق الملكية	عقد يثبت الحصة المتبقية في أصول منشأة ما بعد طرح كافة إلتزاماتها.	المعيار ٣٢ .١١، معيار التقرير ٢.أ
أداة حق الملكية الممنوحة	حق (مشروط أو غير مشروط) في أداة حق الملكية الخاصة بالمنشأة تمنحه المنشأة لجهة أخرى، بموجب إتفاق دفع على أساس الأسهم.	معيار التقرير٢. أ
حصص حقوق الملكية	لأغراض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يستخدم مصطلح حصص حقوق الملكية بشكل واسع ليشير إلى حصص الملكية في المنشآت المملوكة للمستثمر وحصص المالك أو العضو أو المشارك في المنشآت المشتركة.	معيار التقرير ٣. أ

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

طريقة حقوق الملكية	طريقة محاسبية يتم بموجبها الإعتراف بالإستثمار مبدئياً بسعر التكلفة ويتم تعديله بعد ذلك للتغير في حصة المستثمر في صافي أصول الجهة المستثمر بها الذي يتم بعد الإستملاك. وتتضمن أرباح أو خسائر المستثمر حصته في أرباح أو خسائر الجهة المستثمر بها.	المعيار ٢٨ .٢
المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية	عملية دفع على أساس الأسهم تستلم فيها المنشأة بضائع أو خدمات كمقابل لأدوات حق الملكية الخاصة بها (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم).	معيار التقرير٢.أ
الأحداث اللاحقة لفترة إعداد التقارير	هي تلك الأحداث الملائمة أو غير الملائمة التي تحدث بين نهاية فترة إعداد التقارير والتاريخ الذي يصرح فيه بإصدار البيانات المالية، ويمكن تحديد نوعين من الأحداث:-	المعيار ١٠ .٣
	(أ) تلك التي توفر أدلة على الظروف التي كانت قائمة في نهاية فترة إعداد التقارير (أحداث تؤدي إلى تعديل بعد فترة إعداد التقارير)؛ و	
	(ب) تلك التي تدل على الظروف التي نشأت قائمة بعد نهاية فترة إعداد التقارير (أحداث لا تؤدي إلى تعديل فترة إعداد التقارير).	
فرق الصرف	الفرق الناتج عن تحويل عدد محدد من وحدات عملة معينة إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.	المعيار ٢١ .٨
سعر الصرف	هو معدل التبادل بين عملتين.	المعيار ٢١ .٨
المصروفات	الإنخفاض في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات صادرة أو نفاذ للأصول أو تكبد إلتزامات ينجم عنها إنخفاض في حقوق الملكية، بإستثناء تلك المرتبطة بالتوزيعات على المشاركين في حقوق الملكية.	الإطار٧٠ (ب)
تعديلات الخبرة	أثر الفروقات بين الإفتراضات الإكتوارية السابقة وما حدث بالفعل.	المعيار ١٩ .٧
أصول الإستكشاف والتقييم	نفقات الإكتشاف والتقييم المعترف بها كأصول بما يتفق مع السياسة المحاسبية للمنشأة.	معيار التقرير٦. أ
نفقات الإستكشاف والتقييم	النفقات التي تتكبدها منشأة معينة فيما يتعلق بالتنقيب عن الموارد المعدنية وتقييمها قبل أن يتم إثبات الجدوى الفنية والتجارية لإستخراج الموارد المعدنية.	معيار التقرير٦. أ

إكتـــشاف وتقيـــيم الموادر المعدنية	يتضمن البحث عن المصادر المعدنية النفط والغاز الطبيعي ومصادر أخرى مشابهة للموارد الغير متجددة بعد أن تحصل المنشأة على الحقوق القانونية للإستكشاف في أماكن معينة، وكذلك إثبات الجدوى الفنية والتجارية لإستخراج الموارد المعدنية.	معيار التقرير٦ (أ)
القيمة العادلة	هي القيمة التي يمكن أن يتم إستبدال أصل أو سداد إلتزام على أساسها بين أطراف متوافر لها الدراية والرغبة في التعامل مع معاملة متكافئة بين الأطراف.	معايير المحاسبة ٦ .٢، (١٦ .٦)، ١٧ .٤، ٧ ١٨،، (١٩ .٧)، (٢٠ .٣)، ٢١ .٨، ٣٢ .١١، (٣٨ .٨)، ٣٩ ٩،، (٤٠,٥)، ٤١ .٨، معيارالتقرير١.أ معيار التقرير٣.أ معيار التقرير٤.أ معيار التقرير٥.أ
القيمة العادلة	هي القيمة التي يمكن أن يتم إستبدال أصل أو سداد إلتزام أو إستبدال أداة حقوق ملكية ممنوحة بين أطراف متوافر لها الدراية والرغبة في التعامل مع معاملة متكافئة بين الأطراف.	معيار التقرير ٢. أ
القيمـــة العادلـــة مطروحاً منها تكاليف البيع	المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو وحدة مولدة للنقد في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة، مطروحاً منها تكاليف التصرف.	المعيار ٣٦ .٦
الوارد أولاً صادر أولاً	الافتراض بأن بنود المخزون التي تم شرائها أو إنتاجها أولا تباع أولا، وبالتالي فإن البنود المتبقية في المخزون في نهاية الفترة هي أحدث ما تم شراؤه أو إنتاجه.	المعيار ٢ .٢٧
التأجير التمويلي	عقد يتم بموجبه نقل كافة المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل بشكل جوهري. وقد تنتقل أو لا تنتقل الملكية في نهاية العقد.	المعيار ١٧ .٤

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأصل المالي أي أصل يكون عبارة عن:- المعيار ٣٢ .١١

(أ) نقد؛

(ب) أداة حق ملكية لمنشأة أخرى؛

(ج) حق تعاقدي:-

(١) لقبض نقد أو أصل مالي آخر من منشأة أخرى؛ أو

(٢) لمبادلة الأصول والإلتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط إيجابية محتملة؛ أو

(د) عقد ستتم تسويته أو قد تتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ويكون:-

(١) غير مشتق بحيث تكون المنشأة ملزمة أو قد تكون ملزمة بإستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛ أو

(٢) مشتق تتم تسويته أو قد تتم تسويته بطريقة غير مبادلة مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا الغرض، لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة أدوات تعد عقوداً بحد ذاتها لإستلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأصـــل المـــالي أو الإلتزام المالي بالقيمة العادلـة مـن خـلال الربح أو الخسارة	أصل مالي أو إلتزام مالي يحقق أحد الشرطين التاليين:- (أ) يتم تصنيفه على أنه محتفظ به للمتاجرة. ويصنَف الأصل المالي أو الإلتزام المالي بأنه محتفظ به للمتاجرة في حال:- (١) تم شراءه أو تكبده بشكل رئيسي بغرض البيع أو إعادة الشراء في المدى القصير؛ (٢) كان جزءاً من محفظة أدوات مالية محددة يتم إدارتها معا ويوجد بشأنها أدلة على نمط واقعي حديث من حالات جني الأرباح قصيرة الأجل؛ أو (٣) أنه عبارة عن مشتقة (فيما عدا المشتقة التي تكون عبارة عقد كفالة مالية أو أداة تحوط محددة وفعالة). (ب) يتم تحديده، عند الإعتراف الأولي، من قبل المنشأة بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة. ويمكن للمنشأة إستخدام هذا التحديد فقط عندما يسمح بذلك معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الفقرة ١١أ (المشتقات الضمنية) أو عندما ينجم عن إجراء ذلك معلومات أكثر ملاءمة إما بسبب:- (١) أنه يلغي أو يقلل إلى حد كبير من حالة عدم الإتساق في القياس أو الإعتراف (يشار إليه في بعض الإحيان بـ " عدم التطابق المحاسبي" الذي خلافاً لذلك سينشأ من قياس الأصول أو الإلتزامات أو الإعتراف بمكاسبها وخسائرها على أسس مختلفة؛ أو (٢) أن مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية أو كليهما تتم إدارتها وتقييم أدائها على أساس القيمة العادلة حسب إدارة مخاطرة أو إستراتيجية إستثمار موثقة، ويتم تقديم المعلومات حول المجموعة داخلياً على ذلك الأساس إلى موظفي الإدارة العليا (كما تم تعريفهم في معيار المحاسبة الدولي ٢٤).	المعيار ٩ .٣٩
عقد الكفالة المالية	العقد الذي يتطلب من الجهة التي أصدرته إجراء دفعات محددة لتعويض حامله عن الخسارة التي يتكبدها لأن مديناً محدداً لا يقوم بالدفع عند إستحقاقه حسب الأحكام الأصلية أو المعدلة لإداة الدين.	المعيار ٣٩ .٩، معيار التقرير ٤. أ
الأداة المالية	عبارة عن عقد يؤدي إلى نشوء أصل مالي لمنشأة مـا وإلتـزام مالي أو أداة حق ملكية لمنشأة أخرى.	المعيار ٣٢ .١١

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإلتزام المالي أي إلتزام يكون عبارة عن:- المعيار ٣٢ .١١

(أ) إلتزام تعاقدي:-

(١) لتسليم نقد أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى؛ أو

(٢) لمبادلة أصول مالية أو إلتزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط محتملة غير ملائمة للمنشأة؛ أو

(ب) عقد ستتم تسويته أو قد تتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ويكون:-

(١) غير مشتق بحيث تكون المنشأة ملزمة أو قد تكون ملزمة بتسليم عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛ أو

(٢) مشتق بحيث تتم تسويته أو قد تتم تسويته بطريقة غير مبادلة مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا الغرض، لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة أدوات تعد عقوداً بحد ذاتها لإستلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

المركز المالي العلاقة بين الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية لمنشأة معينة، كما هي مبلغ عنها في الميزانية العمومية [بيان المركز المالي] الإطار ٤٧

مخاطرة مالية مخاطرة حدوث تغيير مستقبلي محتمل في واحد أو أكثر من سعر فائدة، سعر أداة مالية، سعر سلعة، سعر صرف أجنبي، مؤشر أسعار أو معدلات، درجة الملاءة، مؤشر الإئتمان، أو غيرها من المتغيرات، شريطة أنه في حالة المتغير غير المالي لا يكون المتغير مرتبطاً بطرف محدد في العقد. معيار التقرير٤. أ

البيانات المالية	تشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية ما يلي:- (أ) بيان المركز الماليكما في نهاية فترة إعداد التقارير؛ (ب) بيان الدخل الشامل للفترة؛ (ج) بيان التغيرات في حقوق الملكية للفترة إما:- (د) بيان التدفق النقدي للفترة؛ و (هـ) الملاحظات، التي تتضمن ملخصاً لا-سياسات المحاسـبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى. (و) بيان المركز المالي كما من بداية الفترة المقارنة الأولى عند تطبيق المنشأة لسياسة محاسبية بأثر رجعـي أو قيامهـا بإعادة عرض رجعي للبنود في بياناتها المالية، أو عندما تقوم بإعادة تصنيف البنود في بيانتها المالية.	المعيار ١ .٨، (الإطار، ٧)
الأنشطة التمويلية	الأنشطة التي تؤدي إلى تغييرات في حجـم وتركيـب حقـوق الملكية المساهم بها وإقتراضات المنشأة.	المعيار ٧ .٦
إلتزام مؤكد	إتفاقية ملزمة لتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محـدد فـي تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة.	المعيار ٣٩ .٩
إلتزام شراء مؤكد	إتفاق مع طرف غير ذي صلة، يكون ملزمـاً لكـلا الطـرفين وغالباً ما يكون قابلاً للإنفاذ قانونياً، وتتوفر فيه الشروط التالية (أ) يحدد كافة الشروط الهامة؛ بمـا فـي ذلـك سـعر ووقـت المعاملات. و(ب) يتضمن شرطاً جزائياً واسع النطـاق بـشكل كافٍ لضمان مستوى عالٍ من الأداء.	معيار التقرير٥. أ
البيانات المالية الاولى وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	البيانات المالية السنوية الأولى التي تتبنى فيها المنشأة المعـايير الدولية لإعداد التقارير المالية، من خلال بيان صـريح وغيـر متحفظ حول الإلتزام بهذه المعايير.	معيار التقرير١. أ
فترة إعداد التقـارير الاولى وفق المعـايير الدولية لإعداد التقارير المالية	آخر فترة إعداد تقارير تشملها البيانات المالية الاولـى للمنـشأة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	معيار التقرير١. أ
الجهة التـي تتبنـى المعايير الدولية لإعداد التقارير الماليـة لأول مرة	المنشأة التي تعرض بياناتها المالية الأولى وفق المعايير الدوليـة لإعداد التقارير المالية.	معيار التقارير١. أ
عقد ذو سعر ثابت	عقد إنشاء يوافق فيه المتعاقد على سعر ثابت للعقـد، أو سـعر ثابت لكل وحدة إنتاج، ويكون في بعض الأحيان خاضعا لشروط تصاعد التكلفة.	المعيار ١١ .٣

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة	تلك التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تبقى ثابتة نسبياً بغض النظر عن حجم الإنتاج، مثل إستهلاك وصيانة مباني ومعدات المصنع، وتكلفة ادارة المصنع.	المعيار ١٢ .٢
معاملة متوقعة	معاملة غير ملتزمة لكن متوقعة مستقبلياً.	المعيار ٩ .٣٩
العملة الأجنبية	هي عملة أخرى غير العملة الوظيفية للمنشأة.	المعيار ٢١ .٨
معاملة بالعملة الأجنبية	هي معاملة تتم بالعملة الأجنبية أو تتطلب التسوية بها.	المعيار ٢١ .٢٠
العملية الأجنبية	هي منشأة تكون عبارة عن شركة تابعة أو شركة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع للمنشأة معدة التقارير المالية والتي توجد أنشطتها أو يتم تنفيذها في بلد آخر أو عملة أخرى غير بلد أو عملة المنشأة معدة التقرير المالي.	المعيار ٢١ .٨
قروض يمكن الإعفاء من تسديها	هي قروض يتعهد بموجبها المقرض بإعفاء المدين من التسديد بموجب شروط محددة.	المعيار ٢٠,٣
العملة الوظيفية	عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل المنشأة ضمنها.	المعيار ٢١ .٨
التمويل (لمنافع ما بعد التوظيف)	مساهمات تقدمها المنشأة، وأحياناً موظفيها، إلى منشأة، أو صندوق، منفصلة قانونياً عن المنشأة معدة التقارير المالية والتي تدفع منها منافع الموظفين.	المعيار ١٩ .٤٩
تمويل منافع التقاعد	تحويل أصول الى المنشأة (الصندوق) بشكل منفصل عن منشأة صاحب العمل لمواجهة الإلتزامات المستقبلية الخاصة بدفع منافع التقاعد.	المعيار ٢٦ .٨
المنفعة الإقتصادية المستقبلية	هي إمكانية المساهمة، بشكل مباشر أو غير مباشر، في تدفق النقد والنقد المعادل إلى المنشأة. وقد تكون هذه الإمكانية إنتاجية بحيث تكون جزء من الأنشطة التشغيلية للمنشأة. وقد تأخذ أيضاً شكل قابلية التحويل إلى نقد أو نقد معادل أو القدرة على تخفيض التدفقات النقدية الصادرة، مثلاً عندما ينتج عن عملية تصنيع بديلة إنخفاض في تكاليف الإنتاج.	الإطار.٥٣
المكاسب	الزيادة في المنافع الإقتصادية، وهي بهذا لا تختلف بطبيعتها عن الإيرادات.	الإطار.٧٥
البيانات المالية ذات الأغراض العامة	هي البيانات المالية التي تهدف إلى تلبية حاجات المستخدمين الذين ليسوا في وضع يسمح لهم بالطلب من المنشأة إعداد التقارير التي تلائم حاجاتهم المحددة من المعلومات.	المعيار ١ .٧، الاطار. ٦
المنشأة المستمرة	يتم إعداد البيانات المالية على أساس المنشأة المستمرة، إلا إذا كانت الإدارة تنوي إما تصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة، أو لا يوجد لديها بديل واقعي الا القيام بذلك.	المعيار ١ .٢٥، الإطار.٢٣

الشهرة	عبارة عن أصل يمثل المنافع الإقتصادية المستقبلية التي تنشأ من الأصول الأخرى المستملكة في اندماج الأعمال غير المحددة بشكل فردي بشكل فردي وغير المعترف بها بشكل منفصل.	معيار التقرير٣.أ
الحكومة	هي الحكومة والوكالات الحكومية والهيئات المماثلة، سواء كانت محلية أو وطنية أو دولية.	المعيار ٢٠ .٣
المساعدة الحكومية	عبارة عن إجراء حكومي يهدف لتقديم منفعة إقتصادية محددة لمنشأة أو مجموعة من المنشآت المؤهلة طبقاً لمعاييرمحددة.	المعيار ٢٠ .٣
المنح الحكومية	عبارة عن مساعدات حكومية على شكل موارد محولة لمنشأة معينة مقابل الإلتزام السابق أو المستقبلي بشروط محددة متعلقة بالأنشطة التشغيلية للمنشأة. وهي لا تشمل المساعدات الحكومية التي لا يمكن تحديد قيمة معقولة لها أو المعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة.	المعيار ٢٠ .٣
تاريخ المنح	التاريخ الذي توافق فيه المنشأة وطرف آخر (بما في ذلك الموظف) على إتفاق معين للدفع على أساس الأسهم، حين تتوصل المنشأة والطرف المقابل إلى فهم مشترك حول شروط وبنود الإتفاق. وفي تاريخ المنح، تمنح المنشأة الطرف المقابل الحق في النقد، أو أصول أخرى، أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، شريطة أن تتم تلبية شروط محددة لتحفيز الموظف على الأداء، إن وجدت. في حال خضع ذلك الإتفاق إلى عملية موافقة (على سبيل المثال، من قبل المساهمين)، يكون تاريخ المنح هو نفس تاريخ الحصول على تلك الموافقة.	معيار التقرير٢.أ
المنح المتعلقة بالأصول	هي المنح الحكومية التي يكون شرطها الرئيسي هو أن تقوم المنشأة المؤهلة للحصول على هذه المنح بشراء أو تصنيع أو خلال لذلك الحصول على أصول طويلة الأجل. ويمكن أيضاً إضافة شروط ثانوية بتحديد نوع أو موقع الأصول أو الفترات الزمنية التي سيتم خلالها إستملاكها أو حيازتها.	المعيار ٢٠ .٣
المنح المتعلقة بالدخل	هي منح حكومية غير تلك المنح المتعلقة بالأصول.	المعيار ٢٠ .٣
مجمل الإستثمار في عقد إيجار	هو إجمالي:- (أ) الحد الأدنى من دفعات الإيجارمستحقة القبض من قبل المؤجر بموجب عقد إيجار تمويلي، و (ب) أية قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر.	المعيار ١٧ .٤
المجموعة	عبارة عن المنشأة الأم وجميع المنشآت التابعة لها.	المعيار ٢١ .٨، المعيار ٢٧ .٤

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

خطط إدارة المجموعة (منافع الموظفين)	مجموعة خطط تخص صاحب عمل واحد تسمح لأصحاب العمل المشاركين بتجميع أصولهم لأغراض الإستثمار وتخفيض تكاليف إدارة الإستثمار، لكن يتم فصل مطالبات مختلف أصحاب العمل من أجل المنفعة الوحيدة لموظفيهم.	المعيار ١٩ .٣٣
مجموعة الأصول البيولوجية	عبارة عن مجموعة حيوانات ونباتات حية متماثلة.	المعيار ٤١ .٥
منافع مضمونة	دفعات أو منافع أخرى يكون فيها لحامل وثيقة أو مستثمر محدد حق غير مشروط غير خاضع للإرادة التعاقدية للجهة المصدرة.	معيار التقرير٤.أ
عنصر مضمون	إلتزام بدفع منافع مضمونة، مشمولة في عقد معين يتضمن ميزة المشاركة الإختيارية.	معيار التقرير٤.أ
القيمة المتبقية المضمونة	(أ) بالنسبة للمستأجر، هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية التي يضمنها المستأجر أو طرف يرتبط بالمستأجر (حيث يكون مبلغ الضمان هو أعلى مبلغ يمكن، في أي حال، أن يصبح مستحق الدفع)؛ و (ب) بالنسبة للمؤجر، هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية التي يضمنها المستأجر أو طرف آخر ليست له علاقة بالمؤجر قادر مالياً على إستيفاء الإلتزامات بموجب الضمان.	المعيار ١٧ .٤
الحصاد	عبارة عن فصل المنتج عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات الحيوية لأصل بيولوجي.	المعيار ٤١ .٥
فاعلية التحوط	معادلة التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند محوط التي تُنسب إلى مخاطرة محوطة بالتغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التحوط (أنظر معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩، الفقرات تطبيق ١٠٥-١١٣).	المعيار ٣٩ .٩
البند المحوط	هو أصل، أو إلتزام، أو إلتزام مؤكد، أو معاملة متوقعة محتملة جدا، أو صافي إستثمار في عملية أجنبية (أ) يعرَض المنشأة لمخاطرة التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية (ب) يتم تحديده على أنه محوط. (يشرح كل من معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ الفقرات ٧٨-٨٤ وتطبيق ٩٨-١٠١ على تعريف البنود المحوطة).	المعيار ٣٩ .٩

أداة التحوط	مشتق محدد أو (في حال تحوط لمخاطر التغييرات في أسعار صرف العملة الأجنبية فقط) أصل مالي أو إلتزام مالي محدد غير مشتق يتوقع أن تعادل قيمته العادلة أو تدفقاته النقدية التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند محوط محدد، (يركز كل من معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ في الفقرات ٧٢-٧٧ والفقرات تطبيق ٩٤-٩٧ على تعريف أداة التحوط).	المعيار ٣٩ .٩
المحتفظ به للتجارة	أنظر "الأصول أو الإلتزامات المالية عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة".	المعيار ٣٩ .٩
الإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق	أصول مالية غير مشتقة ذات دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد وتاريخ إستحقاق محدد، يكون لدى المنشأة النية الإيجابية والقدرة على الإحتفاظ بها حتى تاريخ الإستحقاق (أنظر المعيار ٣٩ الفقرات تطبيق ١٦-٢٥)، بإستثناء:-	المعيار ٣٩ .٩
	(أ) تلك التي تحددها المنشأة عند الإعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛ (ب) تلك التي تحددها المنشأة على أنها متوفرة للبيع؛ و (ج) تلك التي تلبي تعريف القروض والذمم المدينة.	
	لا يجوز للمنشأة تصنيف أي أصول مالية على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق في حال قامت المنشأة، خلال السنة المالية الحالية أو خلال السنتين الماليتين السابقتين، ببيع أو إعادة تصنيف أكثر من مقدار غير هام من الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق قبل موعد الإستحقاق (أكثر من مقدار غير هام بالمقارنة مع المقدار الإجمالي للإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق) بإستثناء المبيعات أو عمليات إعادة التصنيف التي:-	
	(١) تكون قريبة جداً من تاريخ إستحقاق أو تاريخ إستدعاء الأصول المالية (على سبيل المثال، في أقل من ثلاث أشهر قبل تاريخ الإستحقاق) بحيث لا يكون للتغييرات في سعر الفائدة السوقية أثر هام على القيمة العادلة للأصل المالي؛ (٢) تحدث بعد تحصيل المنشأة بشكل كبير لكامل المبلغ الأصلي للأصول المالية من خلال دفعات مجدولة أو دفعات تسدد مقدماً؛ أو (٣) تُنسب إلى حدث منفصل خارج عن سيطرة المنشأة، وغير متكرر ولم يكن من الممكن توقعه بشكل معقول من قبل المنشأة.	
محتمل جداً	محتملة إلى حد كبير أكثر من كونها مرجحة.	معيار التقرير ٥ (أ)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

عقد الشراء بالتقسيط تعريف عقد الإيجار يتضمن عقود لإستئجار أصل معين يحتوي على شرط يعطي المستأجر خيار إستملاك ملكية الأصل عند تنفيذ شروط متفق عليها. وتُعرف هذه العقود أحياناً بعقود الشراء بالتقسيط. المعيار ١٧ .٦

التكلفة التاريخية أساس قياس يتم بموجبه تسجيل الأصول بمقدار مبلغ النقد أو معادلات النقد المدفوعة أو القيمة العادلة للعوض الذي أعطي لإستملاكها في وقت الإستملاك. ويتم تسجيل الإلتزامات بمبلغ العائدات المقبوضة مقابل الإلتزام، أو في بعض الظروف (على سبيل المثال، ضرائب الدخل)، بمبالغ النقد أو النقد المعادل التي يتوقع دفعها للوفـاء بالإلتزام أثناء سير العمل العادي. الإطار ١٠٠ (أ)

التضخم المفرط هو خسارة القوة الشرائية للمال بمعدل يجعل من مقارنة المبالغ من العمليات والأحداث الأخرى التي حدثت في أوقات مختلفة، وإن كان في نفس الفترة المحاسبية، أمراً مضللاً.
يشار إلى التضخم المرتفع من خلال خصائص البيئة الإقتصادية للبلد، التي تشمل على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:-

(أ) يفضل عامة الناس حفظ ثرواتهم في أصول غير نقدية أو بعملة أجنبية مستقرة نسبياً. ويتم مباشرة إستثمار مبالغ العملة المحلية للحفاظ على القوة الشرائية؛

(ب) لا يقيس عامة الناس المبالغ النقدية بالعملة المحلية ولكن بعملة أجنبية مستقرة نسبياً. ويمكن أن تحدد الأسعار بتلك العملة؛

(ج) تتم المبيعات والمشتريات الآجلة بأسعار تعوض عن الخسارة المتوقعة في القـوة الشرائية خلال فترة الإئتمان، وإن كانت هذه الفترة قصيرة؛

(د) يتم ربط أسعار الفائدة والأجور والأسعار بمؤشر أسعار؛ و

(هـ) يبلغ معدل التضخم التراكمي على مدى ثلاث سنوات ما يقارب أو يزيد عن ١٠٠%. المعيار٣- ٢٩ .٢

قابل للتحديد	يعتبر الاصل قبلا للتحديد إذا لبى أحد الشرطين التاليين:- (أ) أن يكون أصلا أو التزاما قابلا للفصل أو قابلا للتحديد، أي انه يمكن فصله أو ابعاده عن المنشأة وبيعه أو نقله أو ترخيصه أو تأجيرها ومبادلته، إما بشكل منفرد أو مع عقد ذي علاقة، بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تنوي فعل ذلك أم لا؛ أو (ب) أن ينشئ من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى بغض النظر عما إذا كانت هذه الحقوق قابلة للنقل أو للفصل عن المنشأة أو عن للحقوق والالتزامات الأخرى.	معيار التقرير ٣. أ
خسارة إنخفاض القيمة	زيادة القيمة المسجلة لأصل معين عن مبلغه القابل للإسترداد.	المعيار ١٦ .٦، (المعيار ٣٦ .٦)، المعيار ٣٨ .٨
غير عملي	يعتبر تطبيق متطلب معين أمر غير عملي عندما لا تتمكن المنشأة من تطبيقه بعد بذل كافة الجهود المعقولة للقيام بذلك.	المعيار ١١ .١. (المعيار ٨ .٥)
سعر الفائدة الضمني	هو ما يمكن تحديده بوضوح على أنه إما:- (أ) السعر السائد لأداة مماثلة للجهة المصدرة ذات درجة ملاءة مماثلة؛ أو (ب) سعر فائدة يخصم المبلغ الإسمي للأداة إلى سعر المبيعات النقدية الحالي للبضائع أو الخدمات.	المعيار ١١ .١٨
بداية عقد الإيجار	تاريخ إتفاقية الإيجار أو تاريخ إلتزام الأطراف بالأحكام الرئيسية لعقد الإيجار، أيهما أسبق.	المعيار ١٧ .٤
الدخل	الزيادة في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أو إنخفاض في الإلتزامات ينجم عنها زيادة في حقوق الملكية، بإستثناء تلك المرتبطة بالمساهمات من المشاركين في حقوق الملكية.	الاطار ٧٠ .أ
سعر الفائدة المتزايدة على الإقراض (للمستأجرين)	سعر الفائدة الذي يجب على المستأجر دفعه في عقد ايجار مماثل، أو، إذا لم يكن قابل للتحديد، فهو السعر الذي يتحمله المستأجر، في بداية عقد الإيجار، لإقتراض الأموال اللازمة لشراء الأصل على مدى فترة مماثلة ومع ضمان مماثل.	المعيار ١٧ .٤
الطريقة غير المباشرة في إعداد التقارير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	بموجب هذه الطريقة، يتم تعديل الربح أوالخسارة لإستبعاب آثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية، أو أية تأجيلات أو إستحقاقات لمقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية سابقة أو مستقبلية، وبنود الدخل أو المصروف المرتبطة بالتدفقات النقدية الإستثمارية أو التمويلية.	المعيار ٧ .١٨(ب)

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تكاليف مباشرة أولية	التكاليف المتزايدة التي تُنسب مباشرة إلى مفاوضة وترتيب عقد الإيجار، بإستثناء تلك التكاليف التي يكبدها صاحب المصنع أو المتعامل بالإيجارات.	المعيار ١٧ .٤
أصول التأمين	صافي الحقوق التعاقدية للمؤمن بموجب عقد تأمين.	معيار التقرير٤. أ
عقد تأمين	عقد يقبل بموجبه أحد الأطراف (المؤمن) مخاطرة تأمين هامة من طرف آخر (حامل الوثيقة) من خلال الموافقة على تعويض حامل الوثيقة إذا أثّر حدث مستقبلي محدد غير مؤكد (الحدث المؤمن عليه) بصورة سلبية على حامل الوثيقة. (أنظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ٤ الملحق "ب" للحصول على إرشادات حول هذا التعريف). (أنظر معيار التقرير ٤ الملحق ب للحصول على إرشاد حول هذا التعريف).	معيار التقرير.٤ أ
إلتزامات التأمين	صافي الإلتزامات التعاقدية على المؤمن بموجب عقد تأمين.	معيار التقرير٤. أ
مخاطرة التأمين	المخاطرة، بإستثناء المخاطرة المالية، المنقولة من صاحب العقد إلى الجهة المصدرة له.	معيار التقرير٤. أ
الحدث المؤمن منه	حدث مستقبلي غير مؤكد مغطى بموجب عقد تأمين ويسبب مخاطرة تأمين.	معيار التقرير٤. أ
المؤمن	الطرف الذي يترتب عليه إلتزام بموجب عقد تأمين لتعويض حامل الوثيقة في حال وقوع حدث مؤمن منه.	معيار التقرير٤. أ
الأصل غير الملموس	أصل غير نقدي قابل للتحديد بدون جوهر مادي.	المعيار ٣٨ .٨ معيار التقرير ٣. أ
تكلفة الفائدة (لخطة منافع الموظفين)	الزيادة خلال فترة ما في القيمة الحالية لإلتزام منفعة محدد والتي تنشأ لأن المنافع أقرب إلى التسديد بمقدار فترة واحدة.	المعيار ١٩ .٧
سعر الفائدة الضمني في عقد إيجار	معدل الخصم عند بدء عقد الإيجار الذي يجعل القيمة الحالية الإجمالية لـ (أ) الحد الأدنى من دفعات الإيجار و(ب) القيمة المتبقية غير المضمونة، مساوية لمبلغ (١) القيمة العادلة للأصل المؤجر (٢) أي تكاليف مباشرة أولية للمؤجر.	المعيار ١٧. ٤
مخاطر سعر الفائدة	المخاطرة بأن القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية سوف تتذبذب بسبب التغيرات في أسعار الفائدة في السوق.	معيار التقرير ٧.أ
التقرير المالي المرحلي	تقرير مالي يحتوي إما على مجموعة كاملة من البيانات المالية (كما هي موصوفة في معيار المحاسبة الدولي ١) أو مجموعة من البيانات المالية الموجزة (كما هي موصوفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٤) لفترة مرحلية.	المعيار ٣٤ .٤
الفترة المرحلية	هي فترة إعداد تقارير مالية أقل من سنة مالية كاملة.	المعيار ٣٤ .٤

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المعـــايير الدوليـــة لإعداد التقارير المالية	المعايير والتفسيرات التي تبناها مجلس معايير المحاسبة الدوليـة. وتتألف من:- (أ) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ (ب) معايير المحاسبة الدولية؛ و (ج) التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو لجنة التفسيرات الدائمة السابقة.	المعيار ١١ .١، المعيار ٨ .٥ معيار التقرير١. أ
القيمة الجوهرية	الفرق بين القيمة العادلة للأسهم التي يكون فيها للطرف المقابل حق (مشروط أو غير مشروط) بالإكتتاب أو التي يملك الحق بإستلامها، والسعر (إن وجد) المطلوب من الطرف المقابل دفعه (أو سـيطلب منه ذلك) مقابل تلك الأسهم. على سبيل المثال، خيار سهم بـسعر ممارسة ١٥ وحدة عملة*، على سهم قيمته العادلة ٢٠ وحدة عملة، تكون قيمته الجوهرية مقدارها ٥ وحدات عملة.	معيار التقرير ٢. أ
المخزون	عبارة عن أصول:- (أ) محتفظ بها برسم البيع في سياق العمل العادي؛ (ب) قيد الإنتاج بغرض البيع؛ أو (ج) على شكل مواد أو لوازم تستهلك في عملية الإنتـاج أو فـي تقديم الخدمات. يشمل المخزون البضائع المشتراة والمحتفظ بها لإعادة البيع، بمـا في ذلك، على سبيل المثال، البضاعة المشتراة من قبل تاجر تجزئة ومحتفظ بها لاعادة البيع، أو أراضي وممتلكات أخرى محتفظ بهـا لاعادة البيع. ويشمل المخزون كذلك البضائع تامة الصنع المنتجة، أو تحت الصنع من قبل المنشأة ويشمل أيضاً مواداً ولوازم ينتظـر إستخدامها في عملية الإنتاج. وفي حالة مـزود الخدمـة، يـشمل المخزون تكاليف الخدمة، كما هو مبين في الفقرة ١٩ من معيـار المحاسبة الدولي ٢، التي لم تعترف المنشأة بعد بالإيرادات المتعلقة بها. (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٨).	المعيار ٢ .٦، المعيار ٢. ٨
الأنشطة الإستثمارية	الإستملاك والتصرف بالأصول المعمَرة والإسـتثمارات الأخـرى غير المشمولة في النقد المعادل.	المعيار ٧. ٦

* يشار إلى البنود النقدية "بوحدات عملة".

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

العقارات الإستثمارية	ممتلكات (أرض أو مبنى- أو جزء من مبنى- أو كلاهما) محتفظ بها (من المالك أو المستأجر بموجب عقد تأجير تمويلي) لكسب الإيجارات أو مقابل قيمة رأسمالية أو كلاهما. وذلك بدلاً من:- (أ) إستخدام هذه الممتلكات في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو إستخدامها لأغراض إدارية؛ أو (ب) إستخدام هذه الممتلكات للبيع في سياق العمل العادي.	المعيار ٤٠ .٥
مستثمر في مـشروع مشترك	طرف في مشروع مشترك ليس له سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك.	المعيار ٣١ .٣
السيطرة المشتركة	الإتفاق التعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط إقتصادي.	المعيار ٢٤ .٩
السيطرة المشتركة	إتفاق تعاقدي لإقتسام السيطرة على نشاط إقتصادي، وتوجـد فقـط عندما يتطلب إتخاذ القرارات الإستراتيجية والتـشغيلية المرتبطـة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الأطـراف التـي تـشترك فـي السيطرة (المشاركون في المشروع المشترك).	المعيار ٢٨ .٢، المعيار ٣١ .٣
المشروع المشترك	إتفاق تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط إقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة.	المعيار ٣١ .٣ معيار التقرير ٣. أ
منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك	عبارة عن مشروع مشترك يتضمن إنشاء شركة مساهمة أو شركة تضامن أو منشأة أخرى يكون لكل مشارك حصة فيهـا. وتعمـل المنشأة بنفس طريقة عمل المنشآت الأخرى، بإستثناء ان الإتفـاق التعاقدي بين المشاركين في مـشروع مـشترك يفـرض سـيطرة مشتركة على النشاط الإقتصادي للمنشأة.	المعيار ٣١,٢٤
موظفـــو الإدارة الرئيسيون	أولئك الأشخاص الذين يملكون السلطة ويتحملون المسؤولية فيمـا يتعلق بالتخطيط لأنشطة المنشأة وإدارتهـا ومراقبتهـا، بـصورة مباشرة أو غير مباشرة، بما في ذلك أي مدير (سـواء تنفيـذي أو غير ذلك) في تلك المنشأة.	المعيار ٢٤ .٩
عقد الإيجار	هو إتفاق يعطي المؤجر بموجبه للمستأجر حق الإنتفاع بأصل مـا لفترة زمنية متفق عليها مقابل الحصول على دفعات أو سلسلة مـن الدفعات.	المعيار ١٧ .٤
مدة عقد الإيجار	هي الفترة غير القابلة للإلغاء التي تعاقد فيها المستأجر لإسـتئجار الأصل بالإضافة إلى أي مدة أخرى يكون فيها للمستأجر الحق في الإستمرار في إستئجار الأصل، نظير دفع مبـالغ إضـافية أو دون ذلك، بشرط وجود درجة مقبولة من التأكد بأن المستأجر سـيمارس هذا الحق عند بداية عقد الإيجار.	المعيار ١٧ .٤

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإلتزام القانوني	هو إلتزام مأخوذ من:- (أ) عقد معين (من خلال بنوده الصريحة أو الضمنية)؛ (ب) تشريع ما؛ أو (ج) أي قانون آخر ساري المفعول.	المعيار ٣٧ .١٠
سعر الفائدة المتزايدة على الإقراض (للمستأجرين)	سعر الفائدة الذي يجب على المستأجر دفعه في عقد ايجار مماثل، وإذا لم يمكن تحديد ذلك، فهو السعر الذي يتحمله المستأجر، في بداية عقد الإيجار، لإقتراض الأموال اللازمة لشراء الأصل على مدى مماثلة وبضمان مماثل.	المعيار ١٧ .٤
الإلتزام	إلتزام حالي للمنشأة ينشأ عن أحداث سابقة، يتوقع أن تؤدي تسويته إلى تدفق صادر من المنشأة لموارد تمثل منافع إقتصادية.	المعيار ٣٧ .١٠، الإطار ٤٩ (ب)
إختبار ملاءة المديونية	تقدير ما إذا كان يجب زيادة القيمة المسجلة لإلتزام التأمين (أو تخفيض القيمة المسجلة لتكاليف الإستملاك المؤجلة ذات العلاقة أو الأصول غير الملموسة ذات العلاقة)، بناءاً على مراجعة للتدفقات النقدية المستقبلية.	معيار التقرير ٤. أ
السيولة	توفر النقد في المستقبل القريب بعد أخذ الإلتزامات المالية خلال الفترة بعين الاعتبار.	الإطار. ١٦
مخاطرة السيولة	يقصد بتلك المخاطر الصعاب التي تواجه المنشأة في الوفاء بالإلتزامات المصاحبة للالتزلمات المالية.	معيار التقرير٧ .أ
القروض والذمم المدينة	هي أصول مالية غير مشتقة ذات دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد غير معروضة في سوق نشط، ما عدا:- (أ) تلك التي تقصد المنشأة بيعها مباشرة أو على المدى القصير، والتي يجب تصنيفها على أنها محتفظ بها للمتاجرة، وتلك التي تحددها المنشأة عند الإعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛ (ب) تلك التي تحددها المنشأة عند الإعتراف الأولي كأصول متوفرة للبيع؛ أو (ج) تلك التي قد لا يتمكن صاحبها من استعادة جميع إستثماراته الأولية بشكل كامل، بإستثناء تدهور الوضع الإئتماني، ويتم تصنيفها على أنها متوفرة للبيع. إن الحصة المستملكة في مجموعة معينة من الأصول التي لا تكون قروضاً أو ذمماً مدينة (على سبيل المثال، الفائدة في صندوق مشترك أو صندوق مشابه) لا تعتبر قرضاً أو ذمماً مدينة.	المعيار ٣٩ .٩

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

القروض مستحقة الدفع	الإلتزامات المالية بإستثناء الذمم التجارية الدائنة قصيرة الأجل حسب شروط الإئتمان العادية.	معيار التقرير ٧.أ
الخسائر	الإنخفاض في المنافع الإقتصادية، وهي بذلك لا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى.	الإطار ٧٩
شرط السوق	شرط يعتمد عليه سعر الممارسة، أو قابلية الإستحقاق، أو قابلية ممارسة أداة حق ملكية تكون مرتبطة بسعر السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، مثل الحصول على سعر سهم محدد أو مبلغ محدد للقيمة الجوهرية لأحد خيارات الأسهم، أو تحقيق هدف محدد يعتمد على سعر السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة مقارنة مع مؤشر أسعار السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بمنشآت أخرى.	معيار التقرير ٢.أ
المخاطر السوقية	المخاطر من تقلب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للأدوات المالية بسبب التغير في أسعار السوق. وتتضمن المخاطر السوقية ثلاثة أنواع من المخاطر وهي مخاطر العملة ومخاطر سعر الفائدة ومخاطر أسعار أخرى.	معيار التقرير ٧. أ
ترتيبات تصفية حسابات رئيسية	إتفاق تقوم بموجبه المنشأة التي تتولى عدداً من معاملات الأداة المالية مع طرف مقابل مفرد بتسوية صافية لكافة الأدوات المالية التي تغطيها الإتفاقية في حالة الإخلال بأي عقد أو إنهائه.	المعيار ٣٢ .٥٠
مطابقة التكاليف بالإيرادات	عملية يتم فيها الإعتراف بالمصاريف في بيان الدخل [بيان الدخل الشامل] على أساس إرتباط مباشر بين التكاليف المتكبدة والأرباح من بنود دخل محددة. وتتضمن هذه العملية الإعتراف المتزامن أو الموحد بالإيرادات والمصاريف التي تنتج مباشرة وبشكل مشترك من نفس المعاملات أو الأحداث الأخرى. غير أن تطبيق مفهوم المطابقة لا يسمح بالإعتراف بالبنود التي لا تحقق تعريف الأصول أو الإلتزامات في الميزانية العمومية [بيان المركز المالي] التي لا تقابل تعريف الأصول أو الإلتزامات.	الإطار. ٩٥
التأثير المادي (الهام)	يعتبر إغفال البنود أو عرضها بصورة خاطئة مادياً (هاماً) في حال كان ذلك يؤثر، بصورة إفرادية أو إجمالية، على القرارات الإقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس البيانات المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم وطبيعة الإغفال أو العرض الخاطئ المقدر في الظروف المحيطة. وقد يكون حجم البند أو طبيعته أو كلاهما العامل المحدد.	المعيار ١ .٧، المعيار ٨ .٥،

الأهمية النسبية	تكون المعلومات هامة نسبياً إذا كان حذفها أو بيانها بـشكل غيـر صحيح يمكن أن يؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين التي تم إتخاذها على أساس البيانات المالية.	الإطار. ٣٠
القياس	عملية تحديد المبالغ النقدية التي يتم بمقدارها الإعتـراف بعناصـر البيانات المالية وتسجيلها في الميزانية العمومية [بيان المركز المالي] وبيان الدخل [بيان الدخل الشامل].	الإطار. ٩٩
تاريخ القياس	التاريخ الذي يتم فيه قياس القيمة العادلـة لأدوات حقـوق الملكيـة الممنوحة لأغراض المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. ويعتبر تاريخ القياس، بالنسبة للمعاملات مع الموظفين وغيرهم ممن يقدمون خدمات مماثلة، هو تاريخ المنح. أما بالنسبة للمعاملات مع أطـراف غير الموظفين (وأولئك الذين يقدمون خدمات مماثلة)، يكون تـاريخ القياس هو تاريخ حصول المنشأة على السلع أو تاريخ تقديم الطرف المقابل للخدمات.	معيار التقرير ٢.أ
الحد الأدنى لـدفعات الإيجار	هي الدفعات التي يجب أن يدفعها المستأجر أو يطلب منـه دفعهـا خلال مدة عقد الإيجار بإستثناء الإيجار المشروط، وتكاليف الخدمات والضرائب التي يدفعها المؤجر ويتم إستردادها، بالإضافة إلى:- (أ) في حالة المستأجر، أية مبالغ يضمنها المستأجر أو جهـة ذات علاقة مع المستأجر؛ أو (ب) في حالة المؤجر، أية قيمة متبقية مضمونة للمؤجر من قبل:- (١) المستأجر؛ (٢) طرف له علاقة مع المستأجر؛ أو (٣) طرف آخر ليست له علاقة بالمؤجر قـادر ماليـاً علـى الوفاء بالإلتزامات بموجب الضمان.	المعيار ٤ .١٧
حقوق الأقلية	أنظر "الحصة غير المسيطرة".	المعيار ٣٨ .٨
الأصول النقدية	الأموال المحتفظ بها والأصول التي سيتم إستلامها بمبالغ مالية ثابتة أو قابلة للتحديد.	المعيار ٣٨ .٨
البنود النقدية	هي وحدات العملة المحتفظ بها والأصول والإلتزامات التـي سـيتم قبضها أو دفعها في عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة.	المعيار ٢١ .٨
البنود النقدية	هو مال وبنود محتفظ بها ليتم قبضها أو دفعها نقداً.	المعيار ٢٩ .١٢

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

خط ـ ط (منـ ـ افع) أصـ ـ حاب عمـ ـ ل متعددين	هي خطط مساهمات محددة (عدا خطط الدولة) أو خطط منافع محددة (عدا خطط الدولة):- (أ) تقوم بتجميع الأصول التي تساهم بها منشآت مختلفة لا تخضع لسيطرة مشتركة؛ و (ب) تستخدم تلك الأصول لتوفير منافع لموظفي أكثر من منشأة واحدة، على أساس أنه يتم تحديد مستويات المساهمة والمنفعة دون إعتبار لهوية المنشأة التي تستخدم الموظفين المعنيين.	المعيار ١٩ .٧
منشأة تبادلية	عبارة عن منشأة غير المنشأة المملوكة للمستثمر، مثل شركة تـأمين تبادلية اتحاد ائتماني أو منشأة تعاونية تبادلية، تقدم أرباح أسـهم أو تكاليف أقل أو منافع إقتصادية أخرى بـصورة مباشـرة وتناسـبية لحاملي الوثيقة أو المشاركين فيها.	معيار التقرير٣. أ
صـ ـافي الأصـ ـول المتوفرة للمنافع	أصول خطة معينة مطروحاً منها الإلتزامات بإستثناء القيمة الحاليـة الإكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها.	المعيار ٢٦ .٨
صافي الإستثمار فـي عملية أجنبية	حصة المنشأة معدة التقارير المالية في صافي أصول تلك العملية.	المعيار ٢١ .٨
صافي الإستثمار فـي عقد ايجار	هو مجمل الإستثمار في عقد ايجار مخصوم بسعر الفائدة المتضمنة في العقد.	المعيار ١٧ .٤
صـ ـافي القيمـ ـة المتحققة	السعر المقدر للبيع في سير الأعمال الطبيعي مطروحاً منها التكاليف المقدرة للانجاز وكذلك التكاليف المقدرة اللازمة التي للقيام بالبيع. يشير صافي القيمة المتحققة إلى صافي المبلغ التي تتوقـع المنـشأة تحقيقه من خلال بيع المخزون أثناء سير العمل المعتـاد. وتعكـس القيمة العادلة المبلغ الذي يمكن بمقداره مبادلة نفس المخـزون بـين مشترين وبائعين مطلعين وراغبين في السوق. إن صـافي القيمـة الممكن تحقيقها هي قيمة خاصة بالمنشأة أما القيمة العادلة فهي ليست كذلك. وقد لا يساوي صافي القيمة الممكن تحقيقها القيمـة العادلـة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع.	المعيار ٧- ٢. ٦
الحياد	هو خلو المعلومات الواردة في البيانات المالية من التحيز.	الإطار. ٣٦
الأحداث المعدِّلة بعـد فترة إعداد التقارير	أنظر الأحداث اللاحقة لفترة إعداد التقارير.	

عقـد الإيجـار غيـر القابل للإلغاء	عقد الإيجار الذي يمكن الغاؤه فقط:- (أ) عند حدوث أمر طارىء بعيد الإحتمال؛ (ب) بإذن من المؤجر؛ (ج) إذا دخل المستأجر في عقد ايجار جديد لنفس الأصل أو أصل معادل مع نفس المؤجر؛ أو (د) عند قيام المستأجر بدفع مبلغ إضافي بحيث إن إستمرار عقـد الإيجار، في بدايته، يكون مؤكد بشكل معقول.	المعيار ١٧. ٤
أصل غير متداول	هو الأصل الذي لا ينطبق عليه تعريف الأصل المتداول.	معيار التقرير ٥. أ
الطاقة العادية لمرافق الإنتاج	هو الإنتاج المتوقع تحقيقه حسب المتوسط خلال عدد من الفترات أو المواسم في الظروف العادية، مع الأخذ في الإعتبار فقدان الطاقـة الناجم عن الصيانة المخطط لها.	المعيار ١٣. ٢
ملاحظات	تتضمن الملاحظات معلومات إضافية لتلك المعروضـة فـي بيـان المركز المالي، وبيان الدخل الشامل، وبيان الـدخل المنفـصل (إن وجد) وبيان التغييرات في حقوق الملكية، وبيـان التـدفق النقـدي. وتوفر الملاحظات الشرح التفصيلي أو التحليلي للبنود المفصح عنها في تلك البيانات ومعلومات حول البنود غير المؤهلة للاعتراف بهـا في تلك البيانات.	المعيار ١ .٧
الحدث الملزم	الحدث الذي يخلق إلتزاما قانونياً أو حكمياً يؤدي إلى عـدم وجـود بديل حقيقي للمنشأة لتسوية ذلك الإلتزام.	المعيار ٣٧ .١٠
الإلتزام	هو واجب أو مسؤولية للتصرف أو الأداء بطريقـة معينـة. ومـن الممكن ان تكون الإلتزامات واجبة التنفيذ قانونياً نتيجة لعقد ملزم أو متطلب قانوني. كما تنشأ الإلتزامات من ممارسة العمـل العـادي، والعادة والرغبة في الحفاظ على علاقات عمل جيـدة أو التـصرف بطريقة عادلة.	الإطار٦٠
المقاصة	أنظر الحق القانوني للمقاصة.	
العقـــد المثقـــل بالإلتزامات	العقد الذي تزيد فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الإلتزامـات بموجب العقد عن المنافع الإقتصادية التي يتوقع إستلامها بموجبه.	المعيار ٣٧ .١٠
بيان المركـز المـالي الإفتتـاحي حـسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	بيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ التحول إلى المعايير الدوليـة لإعداد التقارير المالية.	معيار التقرير١. أ

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأنشطة التشغيلية	الأنشطة الرئيسية للمنشأة المنتجة للإيرادات والأنشطة الأخرى التي هي ليست أنشطة إستثمارية أو تمويلية.	المعيار ٧ .٦ المعيار ١٤ .٨
الدورة التشغيلية	الفترة الزمنية بين إستملاك الأصول للمعالجة وتحقيقها في شكل نقد أو نقد معادل.	المعيار ٥٩. ١
عقـد الإيجـار التشغيلي	هو عقد إيجار غير عقد الإيجار التمويلي.	المعيار ١٧ .٤
القطاعات التشغيلية	عبارة عن أحد مكونات المنشأة:- (أ) التي تؤدي أنشطة تجارية يمكن أن تجني منها إيرادات أو تتكبد مصاريف (بما في ذلك الإيرادات والمصاريف المتعلقة بالمعاملات مع المكونات الأخرى في نفس المنشأة)، (ب) التي تتم مراجعة نتائجها التشغيلية بانتظام من قبل صانع القرار التشغيلي الرئيسي من أجل إتخاذ القرارات بشأن الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه، و (ج) التي تتوفر معلومات مالية منفصلة بشأنها.	معيار التقرير ٨
الخيـــارات والـضمانات ومـا يعادلها	أدوات مالية تعطي حاملها الحق في شراء أسهم عادية.	المعيار ٣٣ .٥
حـاملو حقـوق الملكية العادية	حاملو الأسهم العادية.	المعيار ٩-٣٣ .٥
السهم العادي	أداة حق ملكية ذات مرتبة ادنى من كافة فئات أدوات حقوق الملكية الأخرى.	المعيار ٣٣ .٥
القـروض والـذمم المدينـة محـددة المنشأ	أنظر "القروض والذمم المدينة".	
الدخل الشامل الآخر	بنود الدخل والمصروفات (بما فيها تعديلات إعادة التصنيف) التي لم يتم الاعتراف بها في الربح أو الخسارة كما هو مطلوب أو مسموح به في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى.	المعيار ١ .٧
منـافع المـوظفين الأخـرى طويلـة الأجل	منافع الموظفين (بإستثناء منافع الموظفين ما بعد التوظيف ومنـافع نهاية الخدمة) التي لا تستحق بالكامل خلال إثني عشر شـهراً بعـد نهاية الفترة التي يقوم فيها الموظفون بتقديم الخدمة ذات العلاقة.	المعيار ١٩. ٧
مخـاطرة الـسعر الأخرى	المخاطرة بأن القيمة العادلة للتدفقات النقدية المـستقبلية لأداة ماليـة سوف تتذبذب بسبب التغيرات في أسعار الـسوق (بإسـتثناء تلـك الناجمة من مخاطرة سعر الفائدة أو مخاطرة العملة)، سواء نجمـت هذه التغيرات بسبب عوامل خاصة بالإدارة المالية الفردية أو الجهة التي أصدرتها، أو عوامل تؤثر على جميع الأدوات المالية المماثلـة المتداولة في السوق.	معيار التقرير ٧. أ

العقار المشغول من مالكه	هو العقار الذي يحتفظ به (المالك أو المستأجر بموجب عقد إيجـار تمويلي) لإستخدامه في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو بقصد إستخدامه للأغراض الإدارية.	المعيار ٤٠ .٥
المالكون	حملة الأدوات المصنفة على أنها حقوق ملكية.	المعيار ٢٧ .٤، معيار التقرير ٣. أ
المالكون	في المعيار الدولي لإعداد التقارير الماليـة ٣، يـستخدم مـصطلح المالكون بشكل واسع ليشمل حاملي الحصص في حقـوق الملكيـة للمنشآت المملوكة للمستثمر والمالكين أو الاعضاء أو المشاركين في المنشآت المتبادلة.	المعيار ٢٧ .٤، معيار التقرير ٣. أ
المنشأة الأم	المنشأة التي يكون لها منشأة تابعة أو أكثر.	المعيار ٢٧ .٤، معيار التقرير ٣(أ)
المشاركون	الأعضاء في خطة منافع تقاعد والآخرون الذين لهم حق في المنافع بموجب الخطة.	المعيار ٢٦ .٨
إنقضاء الإستحقاق	يعتبر الأصل المالي أنه إنقضى إستحقاقه عندما لا يقوم طرف مقابل بإجراء الدفع عندما يكون ذلك مستحقاً تعاقدياً.	معيار التقرير ٧. أ
تكلفـة الخدمـة السابقة	الزيادة في القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة لخدمة الموظفين فـي فترات سابقة، الناتجة في الفترة الحالية عن استحداث منافع مـا بعـد التوظيف أو منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل أو إجراء تغييـرات عليها. وقد تكون تكلفة الخدمة السابقة إما إيجابية (حيث يتـم استحداث أو تحسين المنافع) أو سلبية (حيث يتم تخفيض المنافع الحالية).	المعيار ١٩ .٧
طريقـة نـسبة الانجاز	الإعتراف بالإيراد والمصاريف بالإشارة الى مرحلة الإكتمال للعقـد. وبموجب هذه الطريقة يتم مطابقة ايرادات العقد مع تكاليفه المتكبدة في الوصول إلى مرحلة الإنجاز، مما ينجم عن ذلك الإبلاغ عن الإيرادات والمصاريف والأرباح التي يمكن أن تُنسب إلى الجزء المنجـز مـن العمل.	المعيار ١١. ٢٥
الأداء	علاقة الدخل والمصاريف لمنشأة معينة، كما هو مبلغ عنها في بيان الدخل [بيان الدخل الشامل].	الإطار. ٤٧
أصول الخطة (فيما يخص خطة منـافع الموظفين)	(أ) أصول محتفظ بها في صندوق لمنافع الموظفين طويلة الأجل؛ و (ب) بوالص تأمين مؤهلة.	المعيار ١٩ .٧
حامل الوثيقة	طرف يملك الحق في الحصول على تعويض بموجب عقد تأمين في حال وقوع حدث مؤمن منه.	معيار التقرير ٤ (أ)
منـافع مـا بعـد التوظيف	منافع الموظفين (بإستثناء منافع نهاية الخدمة) التي تستحق الدفع بعد إكمال الخدمة.	المعيار ١٩. ٧
خطط منافع ما بعـد التوظيف	ترتيبات رسمية أو غير رسمية تقوم المنشأة بموجبها بتقديم منافع ما بعد التوظيف لموظف واحد أو أكثر.	المعيار ١٩. ٧

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الـسهم العـادي المحتمل	هو أداة مالية أو عقد آخر يمكن أن يمنح حامله حق الحصول على أسهم عادية.	المعيار ٣٣ .٥
عملة العرض	العملة المستخدمة في عرض البيانات المالية.	المعيار ٢١. ٨
القيمة الحالية	هي عملية التقدير الحالية للقيمة الحالية المخصومة لصافي التـدفقات النقدية المستقبلية أثناء سير العمل المعتاد.	الإطار ١٠٠(د)
القيمـة الحاليـة لإلتـزام المنـافع المحددة	أنظر "(القيمة الحالية) لإلتزام المنافع المحددة".	المعيار ١٩. ٧
المبادئ المحاسبية المقبولـة عمومـاً السابقة	الأساس المحاسبي الذي استخدمه المنشأة التي تتبنـى للمـرة الأولـى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مباشرة قبل تبني هذه المعايير.	معيار التقارير١. أ
الأدوات الماليـة الرئيسية	هي أدوات مالية مثل الذمم المدينة، والذمم الدائنة، والأوراق الماليـة لحقوق الملكية، التي هي ليست أدوات مالية مشتقة.	المعيار ٣٢. أ تطبيق ١٥
أخطـاء الفتـرة السابقة	الإغفالات أو البيانات الخاطئة التي تقع في البيانات المالية للمنشأة لفترة سابقة أو أكثر نتيجة الإخفاق في إستخدام أو إساءة إستخدام معلومات موثوقة:- (أ) كانت متوفرة عند التصريح بإصدار البيانات المالية عن تلك الفترات؛ و (ب) يمكن بشكل معقول توقع الحصول عليها وأخذها بعين الإعتبار عند إعداد وعرض تلك البيانات المالية. وتتضمن تلك الأخطاء آثار الأخطاء الحسابية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، والسهو أو التفسيرات الخاطئة للوقائع، والإحتيال.	المعيار ٨. ٥
محتمل	حدوثه مرجح أكثر من عدم حدوثه.	معيار التقرير٣.أ معيار التقرير٥. أ
الربح	المبلغ المتبقي بعد طرح المصروفات (بما في ذلك تعديلات الحفـاظ على رأس المال، حيثما كان مناسباً) من الدخل. ويعتبـر أي مبلـغ إضافة إلى المبلغ الذي يطلب للحفاظ على رأس المال في بداية الفترة هو ربح.	الإطار ١٠٥، الإطار ١٠٧
الربح أو الخسارة	إجمالي الدخل مطروحا منه المصروفات، بما في ذلك مكونات الدخل الشامل الأخرى.	المعيار ١,٧
طريقـة إئتمـان الوحدة المقدرة	طريقة تقييم الكتواري تعتبر كل فترة خدمة أنها السبب فـي نـشوء وحدة إضافية من إستحقاق المنفعة وتقيس كل وحدة على حدة لبنـاء الإلتزام النهائي (أحياناً تعرف بطريقة المنفعة المـستحقة الموزعـة بشكل تناسبي على أساس الخدمـة أو بطريقـة المنفعـة/ سـنوات الخدمة).	المعيار ٦٦-١٩ .٦٤

الممتلكات والمصانع والمعدات	عبارة عن بنود ملموسة:- (أ) محتفظ بها لإستخدامها في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات، أو تأجيرها للغير، أو لأغراض إدارية؛ و (ب) يتوقع إستخدامها خلال أكثر من فترة واحدة.	المعيار ١٦ .٦
التوحيد التناسبي	هي طريقة لإعداد التقارير والمحاسبة التي بموجبها تدمج حصة المشارك في مشروع مشترك في كل بند من الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات سطر بسطر مع البنود المشابهة في البيانات المالية للمشارك في مشروع مشترك أو يتم الابلاغ عنها كبنود سطر منفصلة في البيانات للمشارك في مشروع مشترك.	المعيار ٣١ .٣
التطبيق بأثر مستقبلي	يعد التطبيق المستقبلي لتغيير معين في السياسة المحاسبية والإعتراف بأثر تغيير ما في التقديرات المحاسبية، على التوالي:- (أ) تطبيقاً لسياسة محاسبية جديدة على المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى التي تحدث بعد تاريخ تغيير السياسة؛ و (ب) إعترافاً بأثر التغيير في التقدير المحاسبي في الفترات الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغيير.	المعيار ٨ .٥
المخصص	إلتزام ذو توقيت أو مبلغ غير مؤكدين.	المعيار ٣٧. ١٠
الحيطة والحذر	تبني درجة من الحذر في ممارسة الأحكام اللازمة لعمل التقديرات المطلوبة في ظروف عدم التأكد، مثال عدم المبالغة في بيان الأصول والدخل أو التقليل من بيان الإلتزامات أو المصروفات.	الإطار. ٣٧
خيارات البيع (على الأسهم العادية)	العقود التي تمنح حاملها الحق في بيع الأسهم العادية بسعر معين ولفترة محددة.	المعيار ٣٣ .٥
الأصل المؤهل	الأصل الذي يحتاج بالضرورة لفترة زمنية طويلة ليكون جاهزاً للإستخدام المقصود أو البيع.	المعيار ٢٣. ٥

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بوليصة تأمين مؤهلة	بوليصة تأمين يصدرها المؤمِّن وهو ليس طرفاً ذا علاقة (كما هو محدد في المعيار المحاسبي الدولي ٢٤) للمنشأة معدة التقارير المالية، إذا كانت عائدات البوليصة:- (أ) يمكن إستخدامها فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين بموجب خطة منافع محددة؛ (ب) غير متاحة لدائني المنشأة معدة التقارير المالية (حتى في حالة الإفلاس) ولا يمكن دفعها إلى المنشأة معدة التقارير المالية إلا: (١) إذا كانت العائدات تمثل أصولاً فائضة غير لازمة للبوليصة للإيفاء بجميع إلتزامات منافع الموظفين ذات العلاقة؛ أو (٢) إذا تم رد العائدات إلى المنشأة معدة التقارير المالية لتعويضها عن منافع الموظفين المدفوعة مسبقاً.	المعيار ١٩ .٧
القيمة المتحققة	مبلغ النقد أو النقد المعادل الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر من خلال بيع الأصل عن طريق التصرف به بشكل منتظم.	الإطار ١٠٠(ج)
تعديلات إعادة التصنيف	المبالغ التي تم إعادة تصنيفها إلى الربح أو الخسارة في الفترة الحالية والتي تم الاعتراف بها في بيان دخل شامل اخر في الفترات الحالية أو السابقة.	المعيار ١. ٧
الإعتراف	هو عملية الإدراج في الميزانية العمومية [بيان المركز المالي] أو بيان الدخل [بيان الدخل الشامل] للبند الذي يحقق تعريف العنصر ويلبي معايير الإعتراف التالية:- (أ) من المحتمل تدفق أية منفعة إقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند إلى أو من المنشأة؛ و (ب) للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.	الإطار ٨٢-٨٣
المبلغ القابل للإسترداد	القيمة العادلة للأصل (أو وحدة توليد نقد) مطروحاً منها تكاليف البيع أو قيمة إستخدامه، أيهما أعلى.	المعيار ٣٦. ٦، معيار التقرير٥. أ
المبلغ القابل للإسترداد	صافي سعر بيع الأصل وقيمة إستخدامه، أيهما أعلى.	المعيار ١٦. ٦
الشراء أو البيع بالطريقة العادية	شراء أو بيع أصل مالي بموجب عقد تنص شروطه على تسليم الأصل ضمن إطار زمني محدد عموماً وفق نظام أو عرف في سوق العمل المعني.	المعيار ٣٩. ٩
أصول إعادة التأمين	صافي الحقوق التعاقدية لشركة التأمين المباشرة بموجب عقد إعادة تأمين.	معيار التقرير٤. أ

عقد إعادة التأمين	عقد تأمين صادر من قبل المؤمن (شركة إعادة تأمين) لتعويض مؤمن (شركة تأمين مباشرة) مقابل الخسائر في عقد أو أكثر صادر عن شركة التأمين المباشرة.	معيار التقرير٤. أ
شركة إعادة التأمين	الطرف الذي يقع عليه إلتزام بموجب عقد إعادة تأمين بتعويض شركة تأمين مباشرة في حال وقوع حدث مؤمن منه.	معيار التقرير٤. أ
الأطراف ذات العلاقة	يعتبر الطرف ذو علاقة بالمنشأة إذا كان:- (أ) سواءً بطريقة مباشرة أم غير مباشرة من خلال وسيط واحد أو أكثر:- (١) يسيطر على المنشأة أو تسيطر المنشأة عليه أو يقعان تحت سيطرة مشتركة (ويشمل هذا الشركات الأم والشركات التابعة والشركات التابعة الزميلة)؛ (٢) لديه مصلحة في المنشأة تمنحه تأثيراً هاماً عليها؛ أو (٣) يمارس سيطرة مشتركة على المنشأة؛ (ب) عبارة عن شركة زميلة (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٨)؛ (ج) عبارة عن مشروع مشترك تكون المنشأة مشاركة فيه (أنظر معيار المحاسبة الدولي رقم ٣١)؛ (د) واحد من موظفي الإدارة الرئيسيين في المنشأة أو شركتها الأم؛ (هـ) عضواً قريباً في عائلة أي فرد مشار إليه في البند (أ) أو (د)؛ (و) منشأة مسيطر عليها، أو مسيطر عليها بشكل مشترك، أو يمارس عليها تأثير هام من قبل أي فرد مشار إليه في البند (د) أو (هـ)، يملك سلطة تصويت هامة في تلك المنشأة، سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة؛ أو (ز) عبارة عن خطة منافع ما بعد التوظيف لمصلحة موظفي المنشأة، أو أي منشأة تكون طرفاً ذو علاقة بالمنشأة.	المعيار ٢٤ .٩
معاملة طرف ذو علاقة	نقل موارد أو خدمات أو إلتزامات بين أطراف ذات علاقة، بغض النظر عما إذا كان سيتم تحميل سعر معين.	المعيار ٢٤ .٩
الملاءمة	تكون المعلومات ملاءمة عندما تؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين من خلال مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية أو الحالية أو المستقبلية، أو تأكيد أو تصحيح عمليات التقييم السابقة الخاصة بهم.	الإطار ٢٦
الموثوقية	تكون المعلومات موثوقة عندما تخلو من الأخطاء الهامة والتحيز ويمكن للمستخدمين الإعتماد عليها لتمثيل ما تقصد تمثيله أو ما يتوقع أن تمثله بأمانة.	الإطار ٣١

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

خاصية المنح بشكل تلقائي لخيارات أخرى ذات علاقة بالأسهم العادية	خاصية توفر منح تلقائي لخيارات أسهم إضافية متى قام حامل الخيارات بممارسة خيارات ممنوحة مسبقاً بإستخدام أسهم المنشأة، عوضاً عن النقد، لإستيفاء سعر الممارسة.	معيار التقرير٢. أ
ميزة التبديل	ميزة تنص على المنح التلقائي لخيارات أسهم إضافية في أي وقت يمارس فيه حامل الخيار الخيارات الممنوحة سابقا باستخدام أسهم المنشأة بدلا من النقد، لاستيفاء سعر الممارسة.	معيار التقرير ٢. أ
خيار التبديل	خيار سهم جديد يمنح عندما يستخدم السهم لإستيفاء سعر الممارسة لخيار سهم سابق.	معيار التقرير٢. أ
قطاع مشمول في التقارير المالية	هي القطاعات التشغيلية التي يتطلب من أجلها معيار التقرير ٨ الإفصاح عن معلومات خاصة بها.	معيار التقرير ١١ .٨
المنشأة معدة التقارير المالية	المنشأة التي يوجد لها مستخدمون يعتمدون على البيانات المالية كمصدر رئيسي للمعلومات المالية حولها.	الإطار ٨
البحث	هو استقصاء أصلي ومخطط له يتم القيام به بهدف الحصول على معرفة وفهم علميين أو فنيين جديدين.	المعيار ٣٨,٨
القيمة المتبقية (لأصل)	المبلغ المقدر أن تحصل عليه المنشأة في الوقت الحالي من التصرف بالأصل، بعد طرح تكاليف التصرف المقدرة، إذا كان الأصل في العمر والحالة المتوقعين في نهاية عمره الإنتاجي.	المعيار ١٦ .٦، (المعيار ٣٨ .٨)
إعادة الهيكلة	برنامج تخطط له الادارة وتسيطر عليه، ويغير مادياً:- (أ) نطاق العمل الذي تقوم به المنشأة؛ أو (ب) طريقة القيام بذلك العمل.	المعيار ٣٧ .١٠
خطط منافع التقاعد	عبارة عن ترتيبات تقدم بموجبها المنشأة منافع لموظفيها أثناء الخدمة أو بعد ذلك (إما على شكل دخل سنوي أو كمبلغ مقطوع) عندما يمكن تحديد أو تقدير هذه المنافع، أو مساهمات صاحب العمل مقابلها، مسبقاً قبل التقاعد وفق أحكام وثيقة معينة أو ممارسات المنشأة (أنظر أيضاً خطط منافع ما بعد التوظيف).	المعيار ٢٦ .٨
التطبيق بأثر رجعي	تطبيق سياسة محاسبية جديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لو كانت هذه السياسة يتم تطبيقها دائماً.	المعيار ٨ .٥
إعادة بيان بأثر رجعي	تصحيح الإعتراف بمبالغ عناصر البيانات المالية وقياسها والإفصاح عنها كما لو أن خطأ الفترة السابقة لم يحدث أبداً.	المعيار ٨ .٥
العائد على أصول الخطة (فيما يخص خطة منافع الموظفين)	الفائدة وأرباح الأسهم والإيرادات الأخرى المأخوذة من أصول الخطة، بالإضافة إلى الأرباح أو الخسارة المحققة وغير المحققة من أصول الخطة، مطروحاً منها أية تكاليف لإدارة الخطة ومطروحاً منها أية ضريبة مستحقة الدفع من قبل الخطة نفسها.	المعيار ١٩ .٧

إعادة التقييم	إعادة بيان الأصول والإلتزامات.	الإطار ٨١
مبلغ إعـادة التقيـيم للأصل	القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منهـا أي إستهلاك متراكم لاحق وخسائر إنخفاض القيمة المتراكمة.	المعيار ١٦ .٣١
الإيراد	مجمل التدفق الوارد من المنافع الإقتصادية خلال الفترة النـاتج عن سير الأنشطة العادية للمنشأة والتي ينتج عن هذه التـدفقات الواردة زيادة في حقوق الملكية، بخلاف الزيادة الناتجـة عـن المساهمات التي تقدم بمعرفة حملة حقوق الملكية.	المعيار ١٨ .٧
الإستملاك العكسي	هي عملية إستملاك تكون فيها المنشأة المشترية هـي المنـشأة التي تم إستملاك حصص حقوق الملكية الخاصة بهـا وتكـون الجهة المصدرة هي المنشأة المشتراة. وقد يكون هذا هو الحال عندما، على سبيل المثال، تُحـضَر منـشأة خاصـة لأن يـتم "إستملاكها" من قبل منشأة عامة أصغر كوسيلة للحصول علـى تسجيل في سوق البورصة.	معيار التقرير ٣ .٢١
المكافئات المرتبطـة بالأصل المؤجر	يمكن تمثيل المكافئات من خلال توقع التشغيل المـربح خـلال العمر الإقتصادي للأصل والربح من زيادة القيمـة أو تحقيـق القيمة المتبقية.	المعيار ١٧ .٧
المخـاطر المرتبطـة بالأصل المؤجر	تتضمن المخاطر احتمالات الخسائر مـن الطاقـة العاطلـة أو التقادم التقني ومن التقلبات في العائد بسبب التغير في الظروف الإقتصادية.	المعيار ٧ .١٧
معاملة البيع واعـادة الاستئجار	بيع أصل معين واعادة إستئجار نفس الأصل. وتكون عادة دفعات الإيجار وسعر البيع معتمدة على بعضها البعض حيث يتم التفاوض بشأنها كصفقة واحدة.	المعيار ١٧ .٥٨
البيانـات الماليـة المنفصلة	تلك البيانات المالية التي تعرضها الشركة الأم، أو المستثمر في شركة تابعة، أو مشارك في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك، والتي يتم فيها محاسبة الإستثمارات على أساس حصة حقـوق الملكية المباشرة وليس على أساس النتائج المبلغ عنها وصـافي أصول الجهات المستثمر بها.	المعيار ٢٧ .٤، المعيار ٢٨ .٢، المعيار ٣١ .٣
الحق القـانوني فـي المقاصة	حق قانوني للمدين، بموجب عقد أو ما شابه ذلك، لتسوية كل أو جزء من المبلغ المستحق للدائن عن طريق إجراء مقابلة مبلـغ يستحق له في ذمة الدائن.	المعيار ٣٢ .٤٥
تـسوية (إلتزامـات منافع الموظفين)	معاملة تلغي جميع الإلتزامات القانونية أو الحكميـة الأخـرى لجميع أو جزء من المنافع المقدمة بموجب خطة منافع محددة. ويحدث ذلك مثلاً عندما يتم دفع مبلغ مقطوع نقدي للمـشاركين في الخطة أو نيابة عنهم مقابل حقوقهم في الحصول على منافع تقاعد معينة.	المعيار ١٩ .١١٢
تاريخ التسوية	تاريخ تسليم الأصل المالي للمنشأة أو من قبلها.	المعيار ٣٩ تطبيق ٥٦

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

قيمة التسوية	المبالغ غير المخصومة للنقد أو النقد المعادل التي يتوقع دفعها لتلبية الإلتزامات اثناء سير العمل المعتاد.	الإطار ١٠٠ (ج)
إتفـاق الـدفع علـى أساس الأسهم	إتفاق بين المنشأة وطرف آخر (بما في ذلك موظـف معـين) لإبرام معاملة دفع على أساس الأسهم، والتي تخول الطـرف الآخر بإستلام النقد أو أصول أخرى خاصة بالمنـشأة مقابـل مبالغ على أساس سعر أسهم المنـشأة أو غيرهـا مـن أدوات حقوق الملكية الخاصة بها، أو إستلام أدوات حقـوق الملكيـة الخاصة بالمنشأة، على أن يتم تلبية شـروط محـددة لتحفيـز الموظف على الأداء، إن وجدت.	معيار التقرير ٢ (أ)
معاملـة الـدفع علـى أساس الأسهم	معاملة تستلم المنشأة بموجبها بضائع أو خدمات كمقابـل لأدوات حقوق ملكية خاصة بها (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم)، أو تشتري بضائع أو خدمات بتحميل مـورد تلـك البـضائع أو الخدمات إلتزامات مقابل مبالغ تعتمد على سعر أسهم المنـشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى الخاصة بالمنشأة.	معيار التقرير٢. أ
خيار السهم	عقد يمنح، لكن لا يلزم، حامله حق الإكتتاب في أسـهم المنـشأة بسعر ثابت أو قابل للتحديد لفترة زمنية محددة.	معيار التقرير٢. أ
بائع لا يملك البـضاعة المباعة ولكنـه ملـزم بإعادة شرائها	منشأة تبيع أصول مالية إقترضتها لكنها لم تملكها بعد.	المعيار ٣٩ تطبيق ١٥
منافع الموظفين قصيرة الأجل	منافع الموظفين (بخلاف منافع نهاية الخدمة) التي تستحق بالكامل خلال إثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقـوم الموظفـون خلالها بتقديم الخدمة ذات العلاقة.	المعيار ٧ .١٩
التأثير الهام	هي القدرة على المشاركة في صنع القرارات الماليـة ووضـع سياسات التشغيل للمنشأة، لكنهـا ليـست سـيطرة علـى هـذه السياسات. ويمكن الحصول التأثير الهام من خلال ملكية الأسـهم أو بموجب قانون أو الإتفاق.	المعيار ٢٤ .٩، (المعيار ٢٨ .٢،) (المعيار ٣١ .٣)
الملاءة (القدرة علـى إيفاء الديون)	توفر النقد على المدى الطويل لتلبيـة التعهـدات الماليـة عنـد إستحقاقها.	الإطار. ١٦
سعر الصرف الفوري	سعر الصرف عند التسليم العاجل.	المعيار ٢١ .٨
خطة الدولـة (منـافع الموظفين)	خطط منافع الموظفين التي وضعت بموجب تشريع معين لتغطية كافة المنشآت (أو كافة المنشآت ضمن فئة معينـة، مثـال ذلـك صناعة محددة) ويتم إدارتها من قبل الحكومة الوطنية أو المحلية أو هيئة أخرى (على سبيل المثال وكالة مستقلة يتم إنشائها بشكل محدد لهذا الغرض) ليست خاضعة لسيطرة أو تأثير المنشأة معدة التقارير المالية.	المعيار ١٩ .٣٧

شركة تابعة	عبارة عن منشأة، بما في ذلك منشأة ليس لها عقد تأسيس كشراكة ما، تسيطر عليها منشأة أخرى (تُعرف بالشركة الأم).	معيار التقرير ٣ (أ)، المعيار ٢٧ .٤، المعيار ٢٨ .٢
الجوهر على الشكل	هو مبدأ تتم بموجبه محاسبة المعـاملات والأحـداث الآخـرى وعرضها بناءاً على جوهرها وحقيقتها الإقتصادية وليس مجـرد شكلها القانوني.	الإطار ٣٥ المعيار (٨ .٧-١٠)
أساس الضريبة لأصل أو إلتزام	المبلغ الذي ينسب إلى ذلك الأصل أو الإلتزام لأغراض الضريبة.	المعيار ١٢ .٥
المصروف الـضريبي (الدخل الضريبي)	هو إجمالي المبلغ المشمول في تحديد الربح أو الخسارة للفتـرة فيما يتعلق بالضريبة الجاريـة والـضريبة المؤجلـة. ويـشمل المصروف الضريبي (الدخل الـضريبي) مـصروف الـضريبة الجارية (دخل الضريبة الجارية) ومصروف الضريبة المؤجلـة (دخل الضريبة المؤجلة).	المعيار ١٢ .٥، المعيار ١٢ .٦
الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية)	ربح (خسارة) الفترة، محسوبا وفقاً للأحكام التي قررتها مصلحة الضرائب، والتي يتم على أساسه تحديد مقدار الضرائب الواجب دفعها (الإسترداد).	المعيار ١٢ .٥
الفرق المؤقت الخاضع للضريبة	فرق مؤقت سوف ينتج عنه مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) لفترات مستقبلية عندما يتم إسترداد أو تسوية القيمة المسجلة للأصل أو الإلتزام.	المعيار ١٢ .٥
الفرق المؤقت	الفرق بين القيمة المسجلة لأصل أو إلتزام في بيـان المركـز المالي وأساسه الضريبي. ومـن الممكـن أن يكـون الفـرق المؤقت:- (أ) فرق مؤقت خاضع للضريبة؛ أو (ب) فرق مؤقت قابل للإقتطاع.	المعيار ١٢ .٥
منافع نهاية الخدمة	منافع الموظفين مستحقة الدفع نتيجة لأحد القرارين التاليين:- (أ) قرار المنشأة إنهاء خدمة موظف قبـل تـاريخ التقاعـد العادي؛ أو (ب) قرار الموظف قبول التقاعد طوعاً مقابل تلك المنافع.	المعيار ٧ .١٩
اجمالي الدخل الشامل	التغير في حقوق الملكية خلال الفترة الناتج عـن المعـاملات والاحداث الأخرى، باستثناء تلـك التغيـرات الناتجـة عـن المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكين.	المعيار ١ .٧
تاريخ الإنجاز	هو التاريخ الذي تلتزم فيه المنشأة بشراء أو بيع أصل معين.	المعيار ٣٩ تطبيق ٥٥

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإلتـزام الإنتفـالي (خطـط المنـافع المحددة)	بالنسبة المنشأة التي تتبنى معيار المحاسبة الـدولي ١٩ للمـرة الأولى:- (أ) القيمة الحالية للإلتزام في تاريخ التبني؛ (ب) مطروحاً منها القيمة العادلة، في تاريخ تبنـي المعيـار، لأصول الخطة (إن وجدت) التي سيتم منها مباشرة تسوية الإلتزامات؛ (ج) مطروحاً منها تكلفة أي خدمة سابقة يجب الإعتراف بهـا في فترات لاحقة.	المعيار ١٩ .١٥٤
أسهم الخزينة	أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة التي تحتفظ بها المنشأة أو أعضاء آخرون في المجموعة الموحدة.	المعيار ٣٢ .٣٣
التجزئة	محاسبة مكونات العقد كما لو كانت عقود منفصلة.	معيار التقرير ٤. أ
قابلية الفهم	تكون المعلومات المقدمة في البيانات المالية قابلة للفهم عنـدما تكون مفهومة بالنسبة للمستخدمين الذين يملكون معرفة معقولـة بالأعمال والأنشطة الإقتصادية والمحاسبة، ولديهم رغبـة فـي دراسة المعلومات بدرجة معقولة من العناية.	الإطار ٢٥
دخل التمويـل غيـر المكتسب	هو الفرق بين:- (أ) مجمل الإستثمار بموجب عقد الإيجار؛ و (ب) صافي الإستثمار بموجب عقد الإيجار.	المعيار ١٧ .٤
القيمة المتبقية غيـر المضمونة	هو ذلك الجزء من القيمة المتبقية للأصل المؤجر، والذي يكون تحقيقه من قبل المؤجر غير مؤكد أو التي تكون مضمونة فقـط بواسطة طرف له علاقة بالمؤجر.	المعيار ١٧ .٤
العمر الإنتاجي	الفترة المتبقية المقدرة، منذ بدء مدة عقد الإيجار، بدون التقيـد بمدة العقد، التي يتوقع خلالهـا أن تـستهلك المنـشأة المنـافع الإقتصادية الكامنة في الأصل.	المعيار ١٧,٤
العمر الإنتاجي	هو إما:- (أ) الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها توفر الأصل لإستخدامه من قبل المنشأة؛ أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقـع أن تحصل عليها المنشأة من الأصل.	المعيار ١٦ .٦، المعيار ٣٦ .٦، المعيار ٣٨ .٨

قيمة الإستخدام	القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من الإستخدام المستمر لأصل ما ومن التصرف به في نهاية عمره الإنتاجي.	معيار التقرير٥. أ
قيمة المستخدمة	القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن تنشأ من أصل معين أو من وحدة توليد نقد.	المعيار ٣٦ .٦
مصاريف الإنتاج المتغيرة غير المباشرة	تكاليف الإنتاج غير المباشرة التي تتغير بصورة مباشرة، أو تقريبا بصورة مباشرة، مع حجم الإنتاج، مثل المواد غير المباشرة والعمالة غير المباشرة.	المعيار ٢ .١٢
المشارك في مشروع مشترك	هو طرف في المشروع المشترك لديه سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك.	المعيار ٣١ .٣
قابلية الإستحقاق	يصبح حقاً. بموجب إتفاق دفع على أساس الأسهم، يصبح حق الطرف المقابل في إستلام النقد، أو الأصول الأخرى، أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، مستحقا بعد تلبية أي شروط محددة لتحفيز الموظفين على الأداء.	معيار التقرير٢. أ
المنافع المستحقة	المنافع التي لا يتوقف إستحقاقها، بموجب شروط برنامج منافع التقاعد، على إستمرار التوظيف.	المعيار ٢٦ .٨
منافع الموظفين المستحقة	هي منافع الموظفين غير المشروطة بتوظيف مستقبلي.	المعيار ١٩ .٧
شروط تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء	الشروط الواجب على الطرف المقابل تلبيتها ليحق له إستلام النقد أو الأصول الأخرى أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، بموجب إتفاق دفع على أساس الأسهم. وتكون شروط تحفيز الموظف على الأداء إما شروط الخدمة التي تتطلب من الطرف الآخر إتمام فترة محددة من الخدمة، أو شروط الأداء التي تتطلب تحقيق فترة محددة من الخدمة وأهداف أداء محددة (مثل تحقيق زيادة محددة في أرباح المنشأة خلال فترة زمنية محددة). ويمكن أن تشمل شروط الأداء شروط السوق.	معيار التقرير٢. أ
فترة الإستحقاق	الفترة التي يجب خلالها تلبية كافة الشروط المحددة لتحفيز الموظف على الأداء الخاصة بإتفاق دفع على أساس الأسهم.	معيار التقرير٢. أ
ضمان	أداة مالية تعطي حاملها حق شراء أسهم عادية.	المعيار ٥ .٣٣

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معادلـــة المتوســـط المرجح للتكلفة	بموجب هذه المعادلة، يتم تحديد تكلفة كل بند من خلال تحديد المتوسط المرجح لتكلفة بنود مماثلة في بداية الفترة وتكلفة بنود مماثلة يتم شراؤها أو إنتاجها خلال الفترة. ويمكن حساب المتوسط على أساس دوري، أو عند إستلام كل شحنة إضافية، طبقاً لظروف المنشأة.	المعيار ٢ .٢٧
المتوسط المرجح لعدد الأســـهم العاديـــة المتداولة خلال الفترة	عدد الأسهم العادية المتداولة في بداية الفترة، بعد تعديله بعدد الأسهم العادية المعاد شراؤها أو المصدرة خلال الفترة مضروباً بمعامل الترجيح الزمني.	المعيار ٣٣. ٢٠

الفهرس

إن الفهرس الوارد في هذا الكتاب هو فهرس شامل. وهو لا يشير فقط إلى المعايير الدولية لإعـداد التقـارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية والتفسيرات - بل يشير أيضا إلى جميع الوثائق ذات العلاقة بما فـي ذلـك أسس الإستنتاجات، وإرشادات التنفيذ، وإرشادات التطبيق، والملاحق والأمثلة التوضيحية. وبالإضـافة إلـى ذلك، فهو يشمل إشارات إلى دستور مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية وإطار مجلس معـايير المحاسـبة الدولية ومقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومقدمة لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقـارير المالية.

وتندرج الإشارات إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية والتفسيرات والوثـائق المساندة حسب رقم المعيار ورقم الفقرة. وتوفر هذه الطريقة إشارة أكيدة ولـيس إشـارة نـسبية. ويـستخدم الفهرس رموز مختصرة لتحديد الوثيقة التي تنتمي إليها الفقرات والفقرات الفرعية. وفيما يلي هـذه الرمـوز المختصرة:

القسم	بادئة	الأمثلة	المرجع
معايير التقارير المالية ١-٧	معيـــار التقرير	**معيار التقرير١**. ١-٤٧ أ	معيار التقرير١ ، الفقرات مـن ١-٤٧ أ
		معيار التقرير٣. ٣ أ (ج)	معيار التقرير٣، الفقرات مـن ٣أ – الفقرة الفرعية ج
معايير المحاسبة ١-٤١	بدون بادئة	**المعيار ١٢.** ٢٦ (أ)	المعيار ١٢ الفقرة ٢٦ أ
		المعيار ٣٧. ١٠	المعيار ٣٧ الفقرة ١٠
أساس الإستنتاجات لمعايير التقارير	معيـــار التقرير	**معيار التقرير٢.** الأسـاس مـن ١٩-٢٢	أساس الإستنتاج للمعيـار الـدولي لإعداد التقارير المالية ٢، الفقـرات من ١٩-٢٢
		معيار التقرير٤. الأساس ٦١(د)	أساس الإستنتاج للمعيـار الـدولي لإعداد التقارير الماليـة ٤، الفقـرة ٦١- الفقرة الفرعية د
أسـاس الإسـتنتاج علـى معايير المحاسبة	إستنتاج	**المعيار ٢٤.** الفقرة ٨-١٤ مـن أساس الإستنتاج **المعيار ٣٦.** الفقـرة ١٠٨-١١٢ من أساس الإستنتاج	أسـاس الإسـتنتاج للمعيـار ٢٤، الفقرات من ٨-١٤ أسـاس الإسـتنتاج للمعيـار ٣٦، الفقرات من ١٠٨-١١٢
إرشادات التنفيذ على معايير التقارير ومعايير المحاسبة	تنفيذ	**المعيار ٣٩.** تنفيذ أسئلة وإجابات القسم هـ.٤. ٢ **معيار التقرير ٤.** تنفيذ مـن ٦-١٠	إرشادات التنفيـذ أسـئلة وإجابـات للمعيار ٣٩ القسم هـ الفقرة ٤. ٢ إرشـادات التنفيـذ علـى معيـار التقرير٤، الفقرات من ٦-١٠
أمثلة توضيحية على معايير التقارير ومعايير المحاسبة	أمثلـــة توضيحية	**المعيار ٣٣.** المثال التوضيحي١	المعيار ٣٣، المثال التوضيحي ١
التطبيقات الإرشادية	تطبيقات	**المعيار ٣٢.** تطبيقات مـن ٢٥-٢٦	المعيار ٣٢: التطبيقات الإرشـادية على المعيار ٣٢، الفقرات من ٢٥-٢٦
		المعيار ٣٩ الملحق أ تطبيقات من ٨٤-٩٣	المعيار ٣٩ الملحـق أ: تطبيقـات إرشادية على المعيار ٣٩، الفقرات من ٨٤-٩٣.
ملاحق معـايير التقريـر والمعايير	الملاحق	**معيار التقرير١** الملاحق من أ-ج المعيار ٣٦ الملحق أ٤	معيار التقرير ١، الملاحق من أ-ج المعيار ٣٦، الملحق أ

بادئات أخرى ظهرت في **لجنة معايير المحاسبة الدولية-النظام: مقدمة للمعايير الدوليـة لإعـداد التقـارير المالية؛ دليل أسلوب عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية؛ مقدمة لجنة المعايير الدولية للإعـداد التقـارير المالية؛ التفسيرات؛ إطار مجلس معايير المحاسبة لدولية.**

إتحاد أوروبي
الإلتزامات الناجمة من المشاركة في سوق محدد – مخلفات المعدات الكهربائية والإلكترونية ، تفسير لجنة معايير التقرير٦. ٣-٤، و إستنتاج ٢-٦

إتفاقيات الترخيص
تنقلات الأطراف ذات العلاقة التي تحتاج إلى إفصاح، **٢٤**. ٢٠ (و)

إتفاقية إعادة الـشراء، ٣٩. تطبيق أسـئلة وإجابـات ب.١٨

اتفاقية إقراض الأوراق المالية، **٣٩**. تطبيـق القـسم ب. ١٨

إجازات الأمومة
تعويض الغياب، **١٩**. ١١-١٦، ١٩ إستنتاج ٨٦-٨٨

إجازات الموظفين
تعويض المنافع، **١٩**. ١١-١٦، إستنتاج ٨٦-٨٨
الإعتراف بالتقرير المالي المرحلي، **٣٤** الملحق ب١٠

إجازة مرضية
تعويض الغيابات، **١٩**. ١١-١٦

إجراء تقاص بين القروض
التعريف، **٣٩**. تطبيق القسم ب.٦

أجور
كمصروف، الإطار . ٧٨

أحداث بعد فترة إعداد التقارير، ١٠. ١-٢٤،
تعديل الأحداث، **١٠**. ٨-٩، **١٠**. ١٩-٢٠
التعريف، **١٠**. ٣
الإفصاح عن التعريفات، **١٠**. ١٢-١٣، **١٠**. إستنتاج ٤
تطبيق معايير التقارير للمرة الأولى، **معيار التقرير ١**. ٣٢-٣٣، **معيار التقرير ١** تطبيق ٢-٤
افتراض استمرارية المنشأة، **١٠**. ١٤-١٦
الأحداث الغير المعدلة، **١٠**. ١٠-١١، **١٠**. ٢١-٢٢
مراجعة معيار المحاسبة الدولي١ (كما أصدر في ١٩٩٧)، **١**. إستنتاج ٣٩-٤٨
تحديث الإفصاح عن الظروف في فترة إعداد التقارير، **١٠**. ١٩-٢٠

أخطاء، ٨. ٤١-٤٩
الإفصاح عن أخطاء الفترة السابقة، **٨**. ٤٩
مفاهيم إزالة الأخطاء الأساسية، **٨**. إستنتاج ٤-١١
من غير العملي إعادة العرض لتصحيح الأخطاء المتعلقة بالماضي، **٨**. ٥٠-٥٣، ٨ إستنتاج ٢٣-٢٩، **٨ تطبيق ١**-٣. ٤
حدود العرض المتعلق بالماضي، **٨**. ٤٣-٤٨، ب. إستنتاج ٢٣-٢٧
إعادة العرض المتعلق بالماضي للفترات الـسابقة، **٨**. ٤٢-٤٩، ٨ تطبيق ١-**١**. ٦
إندماج الأعمال، **معيار التقرير ٣**. ٥٠

إدارة
تقييم تكاليف الضيافة، **الإطار** . ١٤، ١. ٧
معدي ومستخدمي البيانات المالية، **الإطار** . ١١

أدوات التحوط
التحوط لمخاطر القيمة العادلة لسند صادر بعملة أجنبية، **٣٩**. تطبيق القسم و.١.١
اجتماع الخيارات المشتراه والخيارات المكتوبة، **٣٩**. تطبيق القسم و.٨.١
مبادلات التسوية المتزامنة واستعمال إحداهما كأداة تحوط، **٣٩**. تطبيق القسم و.١٤.١
أداة تحوط: مبادلة أسعار الفائدة لعملات متداخلة، **٣٩**. تطبيق القسم و.١٨.٢
التعريف، ٣٩. ٩
إستراتيجية التحوط ذات الدالية الحيادية، **٣٩**. تطبيق القسم و.٩.١
التحديد، **٣٩**. ٧٤-٧٧
أداة تحوط: عقد صرف عملات مستقبلي بعملات أجنبية مزدوجة، **٣٩**. تطبيق القسم و.١٣.١
التحوط لأكثر من نوع واحد من المخاطر، **٣٩**. تطبيق القسم و.١٢.١
إرشادات التنفيذ، **٣٩**. تطبيق القسم و.١. ١-١. ١٤
التحوطات الداخلية، **٣٩**. تطبيق القسم و.١.٤-١-٧
التحوط باستخدام أصول مالية أو إلتزامات مالية غير مشتقة، **٣٩**. تطبيق القسم و.٢.١
تقاص عقود المشتقات الداخلية المستخدمة لإدارة مخاطر العملات الأجنبية، **٣٩**. تطبيق القسم و.٦.١-٧
تقاص عقود المشتقات الداخلية المستخدمة لمعالجة مخاطر أسعار الفائدة، **٣٩**. تطبيق القسم و.٥.١
خيار البيع غير المجزي، **٣٩**. تطبيق القسم و.١٠.١
نسبة التدفقات النقدية لأداة مالية نقدية، **٣٩**. ٧٥ تطبيق القسم و.١١.١
الأدوات المالية المؤهلة، **٣٩**. ٧٢-٧٣، **٣٩** الملحق أ تطبيق ٩٤-٩٧، **٣٩** تطبيق و.١.١- ١. ١٤
استخدام الخيارات المكتوبة في أدوات التحوط المجمعة، **٣٩**. تطبيق القسم و.٣.١

أدوات الدين المستمرة، ٣٢. تطبيق ٦

أدوات حقوق الملكية، ٣٢. ٢، **٣٢**. ٥
إندماج الأعمال المصدر في، **معيار التقرير ٢**. ٥، معيار التقرير ٢ إستنتاج ٢٣-٢٤
التغير في القيمة العادلة، **٣٢**. ٣٦
التعريف، **٣٢**. ١١، **٣٢**. تطبيق ١٣-١٤، **٣٢**. إستنتاج ٤

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإفصاح عند القياس بالتكلفة لأن القيمة العادلة لا يمكن قياسها بوثوق، **٣٢**. ٩٠-٩١
المستثنى من الإلتزامات المالية، **٣٢**. ١٥-٢٠، **٣٢**. **تطبيق** ٢٥-٢٦، **٣٢**.إستنتاج٥-٦، **٣٩**. تطبيق القسم ب.٢٢
التوزيع، **٣٢**. ٣٥-٣٦
أمثلة، **٣٢**. تطبيق ١٣-١٤
انخفاض القيمة، **٣٩**. ٦١، ٣٩ إستنتاج ١٠٥-١٣٠
لا يوجد إلتزام تعاقدي لإستلام النقد أو أصول مالية أخرى، **٣٢**. ١٦ (أ)، **٣٢**. ١٧-٢٠، **٣٢**. تطبيق ٢٥-٢٦، **٣٢**. إستنتاج ٧-٩، **٣٢**. أمثلة توضيحية ٣٢-٣٣
خطر السعر، معيار التقرير٧.الملحق ب٢٦-٢٨
التسديد في أدوات حقوق ملكية المنشأة، **٣٢**. ١٦ (ب)، **٣٢**. ٢١-٢٤، **٣٢**. تطبيق ٢٧ (أ)-(د)، **٣٢**. إستنتاج ١٠-١٥
التسديد على أساس الأسهم، **معيار التقرير ٢**. ٢-٣، **معيار التقرير ٢**. ١٠-٢٩، **معيار التقرير ٢** إستنتاج ١٩-٢٢
لا يمتلك سعر حصص السوق
خسائر إنخفاض القيمة ٣٩. ٦٦
قياس أدوات حقوق الملكية، ٣٩. ٤٦ (ج)، ٣٩ الملحق أ تطبيقات إرشادية ٨٠-٨١
تكاليف العملية، **٣٢**. ٣٥، **٣٢**. ٣٧

أدوات صناعية، ٣٩. تطبيق أسئلة وإجابات ج. ٦

أدوات قابلة للتحويل
العائد على السهم، ٣٣. ٤٩-٥١
أمثلة توضيحية، ٣٣. مثال ٦، ٨

أدوات مالية
عقود التأمين، معيار التقرير٤. ٤(د)، معيار التقرير٤. الملحق ب ١٨(ز)، معيار التقرير٤. إستنتاج ٦١ (أ)، معيار التقرير٤. إستنتاج ٦٢-٦٨، ٣٩. ٢(هـ)، ٣٩ الملحق أ تطبيقات إرشادية ٤-إرشادات تطبيقيه ٤أ، ٣٩ إستنتاج ٢١-٢٣
المخصصات، ٣٧، ج. ٩
السياسات المحاسبية، معيار التقرير٧,٢١، معيار التقرير٧. الملحق ب٥
التصنيف، معيار التقرير٧. ٦، ٣٢. ٢، ٣٢. ١٥، ٣٢. ١٨، ٣٩ إرشادات تنفيذية إسئلة وإجابات، ب. ٢٢
منشآت الشراكة، أسهم الأعضاء، تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية ٢
العقود المتصلة بالسلع، ٣٢. تطبيقات ٢٢-٢٤، ٣٩. ٥-٧، ٣٩. الملحق أ تطبيقات ١٠، ٣٩ إستنتاج ٢٤
مركب، ٣٢. ٢٨-٣٢، ٣٢. تطبيقات ٣٠-٣٥، ٣٢. إستنتاج ٢٢-٣١، ٣٢. أمثلة ٣٤-٥٠
تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، معيار التقرير١. ٢٣، معيار التقرير١. إستنتاج ٥٦-٥٨، معيار التقرير١. تطبيقات ٣٥-٣٦
البيانات المالية الموحدة، المعاملة في، ٣٢. تطبيقات ٢٩
تسديدات المخصصات المحتملة، ٣٢. ٢٥، ٣٢. تطبيقات، ٢٨، ٣٢. إستنتاج ١٦-١٩
عقود شراء أو بيع بنود غير مالية، معيار التقرير٧. ٥، ٣٢. ٨-١٠، ٣٢. تطبيقات ٢٠-٢٤، ٣٩. ٥-٧، ٣٩ الملحق أ تطبيقات ١٠، ٣٩. إستنتاج ٢٤
معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وبيان معايير المحاسبة الدولي، ١٣٣ مقارنة، ٣٩. إستنتاج ٢٢١ (أ)
مخاطر الإئتمان، معيار التقرير٧. الملحق ب ٢٣-٢٤
الضرائب المؤجلة، ١٢. ٢٣، ٣٢. ٣٩
التعريف، ٣٢. ١١، ٣٢. تطبيقات ٣-٢٤، ٣٢. إستنتاج ٤
مشتقات، ٣٢. تطبيقات ١٥-١٩
تعريفات، ٣٩. ٩، ٣٩. الملحق أ تطبيقات ٩-١٢أ
الإفصاح، معيار التقرير٧. ١-٤٥، معيار التقرير١. الملاحق، أ-د
سياسات محاسبية، معيار التقرير٧. الملحق ب٥
خصم محاسبي للخسائر الإئتمانية، معيار التقرير٧. ١٦، معيار التقرير٧. إستنتاج ٢٦-٢٧
أنواع الإلتزامات والأصول المالية، معيار التقرير٧. ٨، معيار التقرير٧. الملحق ب٤، معيار التقرير٧. إستنتاج ١٤-١٥
التغير في القيمة العادلة، ٣٩. تطبيقات إرشادية، أسئلة وإجابات ز. ١
فئات الأدوات المالية، معيار التقرير٧. ٦، معيار التقرير٧. إستنتاج ٥٦
الأدوات المالية المركبة والمشتقات الضمنية المتعددة، معيار التقرير٧. ١٧، معيار التقرير٧. إستنتاج ٢٨-٣١
مخاطر الإئتمان، معيار التقرير٧. ٩-١١، معيار التقرير٧. الملحق ب٩-١٠
الإهمال والخرق، معيار التقرير٧. ١٨-١٩، معيار التقرير٧. إستنتاج ٣٢، معيار التقرير٧. تطبيقات ١٢
إلغاء الإعتراف، معيار التقرير٧. ١٣، معيار التقرير٧. إستنتاج ٢٤
القيمة العادلة، معيار التقرير٧. ٢٥-٣٠، معيار التقرير٧. إستنتاج ٣٦-٣٩
الأصول والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة، معيار التقرير٧. ٨ (أ) معيار التقرير٧. ٩-١١، معيار التقرير٧. ٢٠(أ) (١)، معيار التقرير٧. الملحق ب٤، معيار التقرير٧. إستنتاج ١٦-٢٢
التحوط المحاسبي، معيار التقرير٧,٢٢-٢٤
إنخفاض القيمة، معيار التقرير٧. ٢٢-٢٤
إنخفاض القيمة، معيار التقرير٧. ١٦، معيار التقرير٧. ٢٠ (هـ)، معيار التقرير٧. إستنتاج ٢٦-٢٧

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مستويات الـ، معيار التقرير٧. ٦، معيار التقريـر٧. الملحق ب١-٣، معيار التقرير٧. تطبيقات ٥-٦
المخاطر التشغيلية، معيار التقرير٧. إستنتاج ٦٥
الربح أو الخسارة في الدخل الشامل الآخـر، معيـار التقرير٧. ٢٠، معيار التقريـر٧. إسـتنتاج ٣٣-٣٥، معيار التقرير٧. تطبيقات ١٣، ٣٩ تطبيقـات أسـئلة وإجابات ز ١
إعـادة التـصنيف، معيـار التقريـر٧. ١٢، معيـار التقرير٧. إستنتاج ٢٣
المخاطر، معيار التقرير٤,٣٩ (د)، معيار التقريـر٧. ٣١-٤٢، معيار التقرير٧. الملحق ب٦-٢٨، معيـار التقرير٧. إستنتاج ٤٠-٦٥، معيار التقرير٧. تطبيقات ١٥-٤٠
تحديد المركز المالي والأداء، معيار التقرير٧. ٧-٣٠، معيار التقرير٧. الملحق ب٤-٥، معيـار التقريـر٧. إستنتاج ١٢-٣٩، معيار التقرير٧. تطبيقات ٧-١٤
بيان المركز المالي، معيار التقرير٧. ٨-١٩، معيـار التقرير٧. الملحق ب٤، معيار التقرير٧. إستنتاج ١٤-٣٢
معالم المشاركة المقدرة، معيار التقرير٤. ٣٥
الحصص، ٣٢. ٢، ٣٢. ٣٥-٤١، ٣٢ تطبيقات ٣٧، ٣٢ إستنتاج ٣٣
سعر الفائدة الفعال
التغير في التقديرات المحاسبية، ٣٩. إستنتاج ٣٦
التعريف، ٣٩. ٩، ٣٩. المحق أ تطبيقـات ٢٧-٣٣، تبني المعايير الدولية لإعداد التقـارير الماليـة للمـرة الأولى، معيار التقرير١. إستنتاج ٦٥-٦٦
إرشادات التنفيذ ٣٩. تطبيقات أسئلة وإجابات ١-١١
أدوات حقوق الملكية الواضحة من الإلتزامات الماليـة، ٣٢. ١٥-٢٧، ٣٢. تطبيقات، ٢٥-٢٩، ٣٢. إستنتاج ٥-٢١، ٣٩. تطبيقات أسئلة وإجابات ب. ٢٢
أدوات حقوق الملكية، معيار التقرير٧. الملحق ب٢٦-٢٨
المستثنى من معيار المحاسبة الدولي ٢، ٢. ٢
القيمة العادلة، معيـار التقريـر٧. ٢٥-٣٠، معيـار التقرير٧. إستنتاج ٣٦-٣٩، ٣٩. ٤٨-٤٩
تطبيقات إرشادية، ٣٩. الملحق أ تطبيقـات ٦٩-٨٢، ٣٩. إستنتاج ٩٥-١٣٠
تطبيق العناصر الأساسية أو إتساق الأصول المالية أو الإلتزامات المالية، ٣٩. إستنتاج ٨٥-٨٦ أ
أساس الإستنتاج، ٣٩. إستنتاج ٧١-١٣٠
إلتزامات مخاطر الإئتمان، ٣٩. إستنتاج ٨٧-٩٢
الإفصاح عن التغير في القيمة العادلة، ٣٩، تطبيقـات إرشادية أسئلة وإجابات ز.١
تطبيقات إرشـادية، ٣٩. تطبيقـات إرشـادية أسـئلة وإجابات، هـ.٢. ١-٢. ٢
سوق تقنية التقييم الغير نشط، معيار التقريـر٧. ٢٨، معيار التقرير٧. تطبيقات ١٤، ٣٩. الملحق أ تطبيقات ٧٤-٨٢، ٣٩. إستنتاج ١٠٢-١٠٤
خيار، ٣٩. ٩(ب)، ٣٩. ١١-١٣، ٣٩٣ ١٠٥-١٥٠ د، ٣٩. الملحق أ تطبيقات ٤ب-٤ك، تطبيقات ٣٣أ-٣٣ب، ٣٩. إستنتاج ٧١-٩٢
قواعد الإشراف العقلانية لمراقبة تقيـيم الخيـار، ٣٩. إستنتاج ٧٨ أ-٧٩أ
إستخدام سعر الحصص في الـسوق النـشط، معيـار التقرير٧. ٢٧(ب)، ٣٩ الملحق أ تطبيقـات ٧١-٧٣، ٣٩. إستنتاج ٩٦-١٠١، ٣٩. إستنتاج ٢٢١ (ب)
تبني المعايير الدولية لإعداد التقـارير الماليـة للمـرة الأولى
الأصول المالية المتوفرة للبيع، معيار التقرير١. ٢٥أ، معيار التقرير١. إستنتاج ٨١-٨٣
المعلومات المقارنة، معيار التقرير١. إستنتاج٨٩-٨٩أ، معيار التقرير٧. إستنتاج ٦٧-٧٢ (ج)
الأدوات المركبـة، معيـار التقريـر١ .٢٣، معيـار التقرير١. إستنتاج ٥٦-٥٨، معيار التقرير١.تطبيقـات ٣٥-٣٦
المشتقات الضمنية، معيار التقرير١. إستنتاج ٦٥-٦٦
القياس والإعتراف للإنتقال للمعايير الدوليـة لإعـداد التقارير المالية، معيار التقرير١. ٢٥أ معيار التقرير١. إستنتاج ٦٣ أ
تكلفة العمليات، معيار التقرير١. إستنتاج ٧٢-٧٣
التحوط المحاسبي
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، **معيار التقرير ١.** ٢٨-٣٠، **معيار التقرير ١.** إستنتاج ٧٥-٨٠، **معيار التقرير ١** تطبيق ٦٠-٦٠ب
التحوط، **٣٩**. ٧١-١٠٢
قياس عدم الفعالية
٣٩ الملحق أ تطبيق ١٠٥-١٣٢، **٣٩**. إستنتاج ١٣٦-١٣٦ب، ٣٩.تنفيذ القسم **هـ**.٤. ٤
أساس الاستنتاج، **٣٩**. إستنتاج ١٣١-٢٢٠
إرشادات التنفيذ، **٣٩**. تطبيق القسم **هـ.١**-٦. ٥
حقوق خدمات القروض، **٣٩**. إستنتاج ١٤٠-١٤٣
الأدوات المحتوية للمشتقات الإندماج الضمنية، ٣٩ الملحق أ تطبق أ ٣٣ب
الفائدة، **٣٢**. ٢، **٣٢**. ٢٥-٤١، **٣٢**. تطبيق ٣٧، **٣٢**. إستنتاج ٣٣
مخاطر أسعار الفائدة، **معيار التقرير٧.** الملحق ب٢٢
الشكل القانوني، **٣٢**. ١٨
مخاطر السيولة، **معيار التقرير٧.** ٣٩، معيار التقرير٧. الملحق ب١١-١٦، إستنتاج ٥٧-٥٨، تنفيذ ٣٠-٣١
الخسائر والأرباح، **٣٢**. ٢، **٣٢**. ٣٥-٤١، **٣٢**. تطبيق ٣٧، ٣٢. إستنتاج ٣٣
القياس، **٣٩**. ٤٣-٧٠، **٣٩** الملحق أ تطبيق ٦٤-٩٣
أساس الإستنتاج، **٣٩**. إستنتاج ٧١-١٣٠
إلغاء الإختلافات المحـددة مـن المبـادئ المحاسـبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة ، **٣٩**. إسـتنتاج ٢٢١

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأرباح والخسائر، **٣٩**. ٥٥-٥٧، **٣٩** الملحق أ تطبيق ٨٣، **٣٩**. إستنتاج ٢٢١، **٣٩**. تطبيق القسم هـ. ٣. ٤
إنخفاض قيمة وعدم القدرة على تحصيل الأصول المالية، ٣٩. ٥٨-٧٠، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٨٤-٩٣، ٣٩. إستنتاج ١٠٥-١٣٠، ٣٩ تنفيذ، ه. ٤. ١- ٤. ١٠
إعادة التصنيف، **٣٩**. ٥٠-٥٤
تقاص الأصول المالية والإلتزامات المالية، **٣٢**. ٤٢-٥٠، **٣٢**. تطبيق ٣٨-٣٩
مخاطر التشغيل، معيار التقرير٧. إستنتاج ٦٥
العرض
الأدوات المالية المركبة، **٣٢**. ٢٨-٣٢، **٣٢**. تطبيق ٣٠-٣٥، **٣٢**. إستنتاج ٢٢-٣١، **٣٢**. أمثلة توضيحية ٣٤-٥٠
الفائدة، التوزيعات، الربح والخسارة، **٣٢**. ٢، **٣٢**. ٣٥-٤١، **٣٢**. تطبيق ٣٧
الإلتزامات وحقوق الملكية، **٣٢**. ١٥-٢٧، **٣٢**. تطبيق ٢٥-٢٩، ٣٢. إستنتاج٥-٣٢،٦. أمثلة توضيحية ٢-٣١، ٣٩. تطبيق القسم ب.٢٢
أسهم الخزينة، **٣٢**. ٣٣-٣٤، **٣٢**. تطبيق ٣٦، **٣٢**. إستنتاج ٣٢
الإفصاح، **٣٢**. ٥
الإعتراف
الإعتراف العائد إلى ، **٣٩**. ٩
إلغاء الإختلافات المحددة من اتفاقية المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة، **٣٩**. إستنتاج ٢٢١
مثال توضيحي، **٣٩**. أمثلة توضيحية ١-٣١، ٣٢. ٥٢
الخطر، **معيار التقرير٤.** ٣٩(د) **معيار التقرير٧،** الملحق ب٦-٢٨، إستنتاج ٤٠-٦٥، تنفيذ ١٥-٤٠
التسديد في المنشأة التي تمتلك أدوات حقوق الملكية، **٣٢**. ١٦ (ب)، **٣٢**. ٢١-٢٤، **٣٢**. ت. إ٢٧ (أ)-(د)، **٣٢**. إستنتاج ١٠-١٥
خيارات التسديد، **٣٢**. ٢٦-٢٧، **٣٢**. إستنتاج ٢٠، **٣٢**. أمثلة توضيحية ١١، **٣٢**. أمثلة توضيحية ١٦، **٣٢**.أمثلة توضيحية ٣١
التسديد على أساس الأسهم، **معيار التقرير ٢.** ٦، **معيار التقرير ٢.** إستنتاج ٢٥-٢٨
تزامن تسديد أداتين ماليتين، **٣٢**. ٤٨
الجوهر، ٣٢. ١٨
الشروط والظروف، **٣٢.** ٦٠ (أ)، **٣٢**. ٦٠ (أ)، **٣٢**. ٦٢-٦٣
تكاليف العملية، **٣٢**. ٣٥، **٣٢**. ٣٧-٣٩، **٣٩** الملحق أ تطبيق ١٣
أسهم الخزينة، **٣٢**. ٣٣-٣٤، **٣٢**. تطبيق ٣٦، **٣٢**. إستنتاج ٣٢
تأثير معيار المحاسبة الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على التسديد عن طريق الأسهم لـ، **معيار التقرير ٢.** إستنتاج ١١-٣٢٩
مع أو بدون الإلتزامات التعاقدية لإستلام النقد أو أي أصل مالي آخر، **٣٢**. ١٥-٢٠، **٣٢**. تطبيق ٢٥-٢٦، **٣٢**. إستنتاج ٧-٢١، **٣٢**. أمثلة توضيحية ٣٢-٣٣
أنظر أيضاً أدوات حقوق الملكية: الأصول المالية؛ الإلتزامات المالية: تحوط الأدوات المالية: الإستثمار المحتفظ به لتاريخ الإستحقاق: القروض وسندات القبض

أدوات مالية مركبة
الإفصاح عن الأدوات ذات المشتقات الضمنية المتعددة، **معيار التقرير٧.** ١٧، **معيار التقرير٧.** إستنتاج ٢٨-٣١
العرض، ٣٢. ٢٨-٣٢، ٣٢. تطبيق ٣٠-٣٥، ٢٢. إستنتاج ٢٢-٣١، مثال ٣٤-٥٠
تكلفة العمليات، ٧. ٣٧-٤٢

أرباح
كليراد، **الإطار** . ٧٥-٧٦
الأدوات المالية، **٣٢**. ٢، **٣٢**. ٣٥-٤١، **٣٢**. تطبيق **٣٧**، **٣٢**. إستنتاج ٣٣

أرض زراعية
الأصول البيولوجية المرفقة لـ ٤١. ٢٥
أساس الإستنتاج، ٤١. ب٥٥-٥٧
المستثنى من المعيار ٤١، ٤١. ٢ (أ)
أساس الإستنتاج، ٤١. إستنتاج ٥٥-٥٧

أرض ملوثة
المخصصات، ٣٧ الملحق ج. ٢أ-٢ب

أرض ومباني
عقود الإيجار، **١٧**. ١٤-١٩، **١٧**. إستنتاج ٤-١٤

أرقام متناظرة، الإطار . ٤٢
الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع، **٢٩**. ٨، **٢٩**. ٣٤، تفسير لجنة معايير التقرير٧. ٥، تفسير لجنة معايير التقرير٧. إستنتاج٦

إزالة، إستعادة أو الإلتزامات المشابهة،
المحاسبة عن التغير في، تفسير لجنة معايير التقرير١. ١-١٠، تفسير لجنة معـايير التقريـر١. مثـال١-٨، تفسير لجنة معايير التقرير١. إستنتاج ١-٣٣
التغير في السياسات المحاسبية، تفسير لجنـة معـايير التقرير١. ١٠، تفسير لجنة معايير التقريـر١. مثـال ١٣-١٨، تفسير لجنة معايير التقرير١. إستنتاج ١٢-١٣
تبني معيار التقرير١ للمرة الأولى، معيار التقريـر١. ٢٥ هـ، معيار التقريـر١. إسـتنتاج ٦٣ ج، معيـار التقرير١. تنفيذ ٢٠١-٢٠٣
الممتلكات، والمصانع والمعدات، ٣٧. ٤٨-٥٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

المخصصات

أساس إكتواري، الإطار .٢٢
عرض البيانات المالية ، ١. ٢٧-٢٨

أساس الضريبة، ١٢. ٧-١١
التعريف، **١٢**. ٥
أمثلة عندما تكون القيمة المرحلة للأصول أو الإلتزامات مساوية لـ ، **١٢** الملحق أ

استبعاد المجموعة *أنظر* **الأصول غير المتداولة**

استبعاد المنشآت التابعة
بيان التدفق النقدي، **٧**. ٣٩-٤٢

إستثمار
في المنشآت التابعة، **٢٧**. ٣١-٣٢، **٢٧**. ٣٧-٣٩

إستثمار في منشآت زميلة *أنظر* **المنشآت الزميلة؛ المعيار ٢٨**

عقارات إستثمارية، ٤٠. ١-٨٦
السياسات المحاسبية، **٤٠**. ٣٠-٣٢
الإمتلاك عن طريق تبادل الأصول الغير المالية، **٤٠**. ٢٧
الإختيار ما بين نموذج التكلفة ونموذج القيمة العادلة، **٤٠**. إستنتاج ١١-٤٤، **٤٠**.ب٤، **٤٠**.ب٤٨-٤٩
نموذج التكلفة، **٤٠**. ٥٣-٥٤، **٤٠**. ٥٦، **٤٠**. ٧٨
الإفصاح، **٤٠**. ٧٤-٧٥، **٤٠**. ٧٩
التنقلات، **٤٠**. ٥٩
أحكام انتقالية، **٤٠** .٨٠-٨٤
التعريف، **٤٠**. ب٣٠-٣٩
إلغاء الإعتراف، **٤٠**. ٦٦
الإفصاح، **٤٠**. ٧٤-٧٩
الإستبعاد، **٤٠**. ٦٦-٧٣
الممتلكات المستثنية من قبل المالك، **٤٠**. ٧، **٤٠**. ٩(ج)، **٤٠**. ٦٠-٦٢، **٤٠**. ب٥-٦، **٤٠**. ب٣٨
أمثلة، **٤٠**. ٨
نموذج القيمة العادلة، **٤٠**. ٣٣-٥٥، **٤٠**. ب٤٠-٦٥
الإفصاح، **٤٠**. ٧٤-٧٨
عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة بوثوق، **٤٠**. ٥٣-٥٥، **٤٠**. ٧٨، **٤٠**. ب٥٧-٦٢
التنقلات، **٤٠**. ٥٩-٦٥
الإحكام الإنتقالية، **٤٠**. ٨٠-٨٢
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، **معيار المحاسبة ١.** ١٨ (أ)، **معيار المحاسبة ١**. ت. إ ٦١-٦٢
المنح الحكومية، **٤٠**. ب٢٧-٢٩
إنخفاض القيمة، **٤٠**. ٧٢-٧٣، ٤٠. ٧٩(ي) (٥)
الإيجار، **٤٠**. ٣، **٤٠**. ٢٥-٢٦، **٤٠**. ٤٠-٤١، **٤٠**. ٧٤، **٤٠**. إستنتاج ٤-١٠، **٤٠**. إستنتاج ١٣-١٤
القياس بعد الإعتراف، **٤٠**. ٣٠-٥٦
القياس عند الإعتراف، ٤٠. ٢٠-٢٩
الإعتراف، **٤٠**. ١٦-١٩
الإعتراف بالإيراد، **٤٠**. ٦٧
التنقلات، **٤٠**. ٥٧-٦٥، **٤٠**. ب٦٦

إستثمارات محتفظ بها للاستحقاق
تطبيق أحكام الإخلال عند إعداد البيانات المالية الموحدة، **٣٩**. تطبيق القسم ب. ٢١
التعريف، **٣٩**. ٩، **٣٩** الملحق أ تطبيق ١٦-٢٥، **٣٩**. تطبيق القسم ب. ١٣-٢١
الإفصاح، إطار ٧. ٨ (ب)، إطار ٧,٢٠ (أ) (٣)
لأداة مالية ذات سعر فائدة متغيرة، **٣٩**. تطبيق القسم و. ٢. ٩
الفائدة المرتبطة بمؤشر أسعار، **٣٩**. تطبيق القسم ب. ١٤
الأصل المرتبط بمؤشرات السوق، **٣٩**. تطبيق القسم ب. ١٣
القياس، **٣٩. ٤٦ (ب)**
المبيعات المسموح بها، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٢٢، ٣٩. تطبيق ب. ١٦
الرهن الضامن للقروض، ٣٩. تطبيق ب. ١٨
شراء إستثمار محتفظ به حتى الإستحقاق، ٣٩ تطبيق و.٢. ١٠
إتفاقيات إعادة الشراء، ٣٩. تطبيق ب. ١٨
المبيعات استجابة لمتطلبات رأس المال الخاصة بمنشأة معينة، ٣٩. الملحق أ تطبيق ٢٢ (هـ) ٣٩. تنفيذ القسم ب. ١٧
إتفاقية إقراض الأوراق المالية، ٣٩. تنفيذ القسم ب. ١٨
التصنيف الفرعي لأغراض تطبيق حكم "الإخلال"، تنفيذ القسم ب. ٢٠
الإخلال، ٣٩. تنفيذ القسم ب. ١٩

إستثمارات مرتبطة بصناديق االتأمين
المستثنى من نطاق المعيار ٣١، **٣١**. ١ (ب)، **٣١**. إستنتاج ١٢

استمرارية المنشأة
الأحداث بعد فترة إعداد التقارير، **١٠**. ١٤-١٦
عرض البيانات المالية، **١**. ٢٥-٢٦
الإفتراض المحاسبي الأساسي، **الإطار** . ٢٣

إستهلاك
كمصروف، **الإطار**. ٧٨
الأصول البيولوجية، **٤١**. ٣٠، **٤١**. ٥٤-٥٦
التعريف، **١٦**. ٦
التقارير المالية المرحلية، ٣٤ الملحق ب ٢٤
عقود الإيجار، **١٧**. ٢٧-٢٩، **١٧**. ٥٣
الممتلكـات، المعـدات والآلات، **١٦**. ٤٣-٦٢، **١٦**. إستنتاج ٢٦-٣٣

أسلوب الفائدة الفعال
التعريف، ٣٩. ٩

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أسهم
الإصدار الطارئ من الأسهم، ٣٣. ٢٤، ٣٣. ٥٢-٥٧
أمثلة توضيحية، ٣٣. مثال ٧
الأدوات القابلة للتحويل، ٣٣. ٤٩-٥١
أمثلة توضيحية، ٣٣. مثال ٦، مثال ٨
الأسهم العادية مخفضة القيمة، ٣٣. ٤١-٦٣
رقم الرقابة، ٣٣. ٤٢-٤٣، ٣٣ الملحق أ٣
مثال توضيحي، ٣٣. مثال٩
العائد على السهم، ٣٣. ١٩-٢٩، ٣٣. ٣٦-٤٠
مثال توضحي ٣٣. مثال٢
ضمانات، ٣٣. ٤٥-٤٨
تطبيقات إرشادية، ٣٣. الملحق ٦-١٠

أسهم الخزينة
الإفـصاح، ٣٢. ٣٣-٣٤، ٣٢. تطبيـق ٣٦، ٣٢. إستنتاج ٣٢
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ علـى الـدفع بواسطة الأسهم، التأثير على، معيـار المحاسـبة ٢. إستنتاج ٣١١-٣٢٩
إفصاحات الأطراف ذات العلاقة، ٣٢. ٣٤

أسهم رأس المال
إفصاحات بيان المركز المالي، **١**. ٧٦-٧٧

أسهم عادية غير قابلة للطرح في السوق، ٣٢. تنفيذ ١٣

أسهم ممتازة ، ٣٢. تطبيق ١٣
التصنيف كإلتزامات مالية أو كأدوات حقوق ملكية، **٣٢**. ١٨ (أ)، **٣٢**. تطبيق ٢٥-٢٦
العائد على السهم، **٣٣**. ١٢-١٨
تنفيذ، **٣٣** الملحق أ ٨
مثال توضيحي، **٣٣**. مثال توضيحي ١

إشتراك في الأحداث
الإعتراف بالإيراد، **١٨** الملحق أ. ١٥

إشتراك في المطبوعات
الإعتراف بالإيراد، **١٨** الملحق أ. ٧

إشتراكات المنشورات
الإعتراف بالإيراد، **١٨** الملحق أ.٧

إصلاح التمويل البيئي *أنظر* **إهلاك التمويل**

أصول
إمتلاك، معيار التقرير٣. ٢(ب)
عناصر البيانات المالية، **الإطار** .٤٧-٥٩
تعريف *الإطار*، **الإطار** .٤٩
انخفاض القيمة *أنظر* انخفاض القيمة، خسائر إنخفاض القيمة
الإيجار، **الإطار** .٥٧
الإعتراف، **الإطار** .٨٩-٩٠
أنظر أيضاً الأصول المتداولة: الأصول المالية: الممتلكات، والمصانع والمعدات

أصول الشراكة
التعريف، **٣٦**. ٦
فحص انخفاض القيمة – وحدات توليـد النقـد، **٣٦**. ١٠٠-١٠٣
أمثلة توضيحية، **٣٦**. أمثلة توضيحية ٦٩-٧٩

أصول القطاع
التعريف، **١٤**. ١٦-١٨
أمثلة، **١٤**. ١٩
القياس، **١٤**. ٢١

الأصول المؤجر، الإطار ٥٧

الأصول المالية المتوفرة للبيع
التعريفات، **٣٩**. ٩
الإفصاح، معيار التقرير ٧,٨ (د)، معيـار التقريـر٧ (٢٠) (أ) (٢)
تبادل الأسهم، ٣٩. تنفيذ أسئلة وإجابات هـ. ٣. ١
الأرباح والخسائر، ٣٩. ٥٥ (ب)
التوافق بين المعيار ٣٩ وبيان معايير المحاسبة الدولي ١١٥، **المعيار ٣٩**. إستنتاج ٢٢١ (ج)
إنخفاض القيمة، المعيار ٣٩. ٦٧-٧٠، المعيار ٣٩ تنفيذ أسئلة وإجابات القسم هـ.٤ .٩-٤. ١٠
فصل مكونات العملة الأساسية، المعيـار ٣٩. تنفيـذ أسئلة وإجابات هـ.٣. ٢

أصول بيولوجية
قابلية تطبيق المعيار ٢٠، ٢٠. ٢ (د)، ٤١. ٣٧-٣٨
التعريفات، ٤١. ٥
الإستهلاك ٤١. ٣٠، ٤١. ٥٤-٥٦
الإفصاح، ٤١. ٤٠-٥٧، ٤١ الملحق
أساس الإستنتاج، ٤١. إستنتاج ٧٤-٨١
تجزئة المكسب أو الخسارة، المعيار٤١ إسـتنتاج٧٨-٧٩
الإفصاح المادي المنفصل والتغير في الأسـعار، ٤١. إستنتاج ٧٤-٧٧
أمثلة، ٤١. ٤
القيمة العادلة، ٤١. ٩-٣٣
أساس الإستنتاج، ٤١. إستنتاج ١٣-٣٧
القيمة العادلة مقابل التكلفة، ٤١. ب١٣-٢٦
الأرباح والخسائر، ٤١. ٢٦-٢٩
أساس الإستنتاج، ٤١. إستنتاج ٣٨-٤٠
المنح الحكومية، ٤١. ٣٤-٣٨
أساس الإستنتاج، ٤١.إستنتاج ٦٣-٧٣
خسائر إنخفاض القيمة، ٤١,٣٠ ٤١. ٥٤-٥٦
عدم القدرة على قياس القيمة العادلـة بموثوقيـة، ٤١. ٣٠-٣٣، ٤١. ٥٤-٥٦
التقييم المستقل، ٤١. إستنتاج ٣٣
المخزون، ٢,٢-٤، ٢. ٢٠
نقطة تحديد البيع، ٤١. إستنتاج ٢٢-٢٦

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإعتراف والقياس، ٤١. ١٠-٣٣
أساس الإستنتاج، ٤١. إستنتاج ١٣-٦٠
عقود البيع، ٤١. إستنتاج ٤٧-٥٤
الإنفاق اللاحق ، ٤١. ب٦١-٦٢

أصول تحت السيطرة المشتركة، ٣١. ١٨-٢٣
المثال، **٣١**. ٢٠
البيانات المالية، **٣١**. ٢١-٢٢
الجوهر فوق الشكل، **٣١**. ٢٣

أصول سائلة، الإطار . ١٨

أصول غير متداولة محتفظ بها للبيع
الأصول التي سيتم تبادلها مع أصول غير مالية أخرى، **معيار التقرير ٥.** إستنتاج ٢٥-٢٧
تسهيل البيع الفوري، **معيار التقرير ٥**، معيار **التقرير** ٥ أمثلة تنفيذ، ١-٣
تغيرات الخطة للبيع، **معيار التقرير ٥**. ٢٦-٢٩
التصنيف، **معيار التقرير ٥.** ٦-١٤، **معيار التقريـر ٥** إستنتاج ١٥-٢٤
إتمام عملية البيع المتوقعة خلال عام واحد، **معيار التقرير ٥.** ٨، **معيار التقرير ٥** تنفيذ المثال رقم ٤
الإفصاح، **معيار التقرير ٥.** ٣٠-٤٢
إطالة الفترة التي تحتاج إلى إتمام عملية البيع، **معيار التقرير ٥.** ٩، **معيار التقرير ٥** الملحق ب، **معيار التقرير ٥** تنفيذ الأمثلة من ٥-٧
الربح أو الخسارة المتعلق بإتمام بتواصل العمليات، معيار **التقرير** ٥. ٣٧
القياس، **معيار التقرير ٥**. ١٥-٢٩، **معيار التقرير ٥**. إستنتاج ٢٨-٥١
الأصول المصنفة كأصول محتفظ بها للاستعمال، **معيار التقرير ٥.** إستنتاج ٤٩-٥١
اندماج الأعمال، **معيار التقرير ٥.** ٢٠-٢٥، **معيار التقرير ٥.** إستنتاج ٣٩-٤١، **معيار التقرير ٥.** إستنتاج ٤٧-٤٨، **معيار التقرير ٥** تنفيذ المثال رقم ١٠
الأصول المملوكة حديثاً، **معيار التقرير ٥.** إستنتاج ٤٢-٤٥
الإعتراف بالزيادة اللاحقة للقيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع، **معيار التقرير ٥.** إستنتاج ٤٦
العرض، **معيار التقرير ٥.** ٣٠-٤٢، **معيار التقرير ٥** تنفيذ المثال رقم ١٢
إلغاء الإعفاء من التوحيد، **معيار التقرير ٥.** إستنتاج ٢٥-٥٥
ليكون مهجوراً، **معيار التقرير ٥.** ١٣-١٤، **معيار التقرير ٥**
تنفيذ الأمثلة رقم ٨-٩

أصول غير ملموسة
الإمتلاك كجزء من إندماج الأعمال، **معيار التقرير ٣.** ٤٥-٤٦، **معيار التقرير ٣.** إستنتاج ٨٨-١٠٦، **٣٨**. ٣٣-٣٤
أساس الإستنتاج، **٣٨**. إستنتاج ١٦أ-١٩ب
أمثلة توضيحية، معيار التقرير٣. مثال ١٦-٤٤
عقود التأمين، **معيار التقرير ٤.** ٣١-٣٣، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ١٤٧-١٥٣
قياس القيمة العادلة، **٣٨**. ٣٥-٤١
الإنفاق اللاحق على مشروع البحث والتطوير المستملك قيد التنفيذ، **٣٨**. ٤٢-٤٣، **٣٨** إستنتاج ٨٥-٨٩
الإمتلاك عن طريق المنح الحكومية، **٣٨**. ٤٤
النشاطات الزراعية، **٤١**. ٢ (ب)
أساس الإستنتاج، **٤١**. إستنتاج ٥٨-٦٠
تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية-٣ بنـاءاً على الإفصاح السابق، **معيار التقرير ٣.** ٨٢، **معيـار التقرير ٣** إستنتاج ١٦٩-١٩٩
تصنيفات الأصول، **٣٨**. ١١٩
الرقابة، ٣٨. ١٣-١٦
نموذج التكلفة كسياسة محاسبية، **٣٨**. ٧٤
التعريف، **٣٨**. ٩-١٧، **٣٨**. إستنتاج ٤-٥
إلغاء الإعتراف، **٣٨**. ١١٢-١١٧
تطوير حالـة التوليـد داخليـاً، **٣٨**. ٥٧-٦٤، **٣٨**. إستنتاج ٣٠-٣٢
الإفصاح، **٣٨**. ١١٨-١٢٨
الإفصاح عن التقيـيم لقيـاس الأصـول ذات العمـر الإنتاجي المحدد، **٣٦**. ١٣٤-١٣٧
أساس الإستنتاج، **٣٦**. إستنتاج ١٩٢-٢٠٩
مثال توضيحي، **٣٦**. مثال توضيحي ٨٠-٨٩
الإستبعاد، **٣٨**. ١١٢-١١٧
أمثلة، **٣٨**. ٩
تبادل الأصول، **٣٨**. ٤٥-٤٧
تطبيق المعيار **٣٨**، ٣٨. ١٣١
المنافع الإقتصادية المستقبلية، **٣٨**. ١٧
التعريف، **معيـار التقريـر ٣.** ٤٦، **٣٨**. ١١-١٢، **٣٨**. إستنتاج٦-١٠
إنخفاض القيمة، **٣٨**. ١١١، **٣٨**. إستنتاج ٥٤-٥٦
إندماج بين تطبيق المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، **معيار التقريـر ١.** ١٨ (ب)، **معيـار التقرير ١** إستنتاج ٦٨-٧١، **معيار التقرير ١**. تطبيق ٤٤-٥١
عقود التأمين المملوكة من إندماج الأعمـال، **معيـار التقرير ٤.** ٣١-٣٣، **معيـار التقريـر ٤.** إسـتنتاج ١٤٧-١٥٣
مولد داخلياً، **٣٨**. ٥١-٦٧، **٣٨**. إستنتاج ٢٩-٤٦
تكلفة الـ، **٣٨**. ٦٥-٦٧
القياس قبل الإعتراف، **٣٨**. ٧٢-٧٨
الإفصاح، **٣٨**. ١٢٤-١٢٥
علاقة العميل غير التعاقدية، **٣٨**. ١٦، **٣٨**. إسـتنتاج ١١-١٤
المصاريف السابقة غير المفصح عنها، **٣٨**. ٧١
الإعتراف والقياس، **٣٨**. ١٨-٦٧

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معايير الإعتراف، **٣٨**. ٢١-٢٣، **٣٨**.إستنتاج ١٥
الإعتراف بالتقارير المالية المرحلية، **٣٤** الملحق ب٨
الإعتراف بالمصروف، **٣٨**. ٦٨-٧١
الإنفاق على البحث والتطوير، **٣٨**. ١٢٦-١٢٧
مرحلة البحث، **٣٨**. ٥٤-٥٦
أعادة تقييم النموذج كسياسة محاسبية، **٣٨**. ٧٥-٨٧
الإفصاح، **٣٨**. ١٢٤-١٢٥
بشكل منفصل، **٣٨**. ١١-١٢، **٣٨**. إستنتاج ٦-١٠، **٣٨**.إستنتاج ٩١-٩٢
الإمتلاك المنفصل، **٣٨**. ٢٥-٣٢، **٣٨**. إستنتاج ٢٦-٢٨
المحاسبة اللاحقة، **٣٨**. إستنتاج٤٧-٧٧
فحص انخفاض قيمة الأصول المالية مع عمر إنتاجي غير محدد، **٣٦**. ١٠، **٣٦**. ١٥، **٣٦**. ٢٤، **٣٨**. ١٠٨، **٣٨**. ١١٠
أساس الإستنتاج، **٣٦**. إستنتاج ١١٩-١٣٠
تردد وتوقيت الفحص، **٣٦**. ١٠(أ)، **٣٦**. إستنتاج١٢١-١٢٨
العمر النافع، **٣٨**. ٨٨-٩٦، **٣٨**. إستنتاج ٦٠-٧٢
الكبح بواسطة إلتزام تعاقدي أو حقوق قانونية أخرى، **٣٨**. ٩٤-٩٦، **٣٨**. إستنتاج ٦٦-٧٢
أمثلة إضافية على التقدير، **٣٨** الأمثلة من ١-٩
مراجعة تقييم العمر النافع، **٣٨**. ١٠٩-١١٠
تكلفة إنشاء الموقع، **التفسير-٣٢**
مع عمر إنتاجي محدد، **٣٨**. ٩٧-١٠٦
الإمتلاك في إندماج الأعمال، **٣٨**. إستنتاج ٥٠-٥٩
فترة ونموذج الإطفاء، **٣٨**. ٩٧-٩٩
القيمة المتبقية، **٣٨**. ١٠٠-١٠٣، **٣٨**. إستنتاج ٥٧-٥٩
مراجعة فترة الإطفاء ونموذج الإطفاء، **٣٨**. ١٠٤-١٠٦
مع عمر إنتاجي غير محدد، **٣٨**. ١٠٧-١١٠، **٣٨**. إستنتاج ٧٣-٧٧
الإفصاح عن التقييم لقياس الأصل، **٣٦**. ١٣٤-١٣٧، ٣٦. إستنتاج ١٩٢-٢٠٩
أمثلة توضيحية على الإفصاح، **٣٦**. أمثلة توضيحية ٨٠-٨٩
مراجعة تقييم العمر الإنتاجي (النافع)، **٣٨**. ١٠٩-١١٠
فحص انخفـاض القيمـة، **٣٦**. ١٠، **٣٦**. ١٥، **٣٦**. ٢٤، **٣٦**. إستنتاج ١١٩-١٣٠، **٣٨**. ١٠٨، **٣٨**. ١١

أصول قابلة للإستهلاك
المنح الحكومية، ٢٠. ١٧

أصول مالية، ٣٢. ٢،
عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، **معيار التقرير٨,٧ (أ)، معيار التقرير٧. ٩، معيار التقرير٧. ٢٠(أ) (١)، ١٦-٢٢**
تطبيقات إرشادية، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٤ب-٤ك
التعريف، ٣٩. ٩
المتاح للبيع
التطابق بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وبيان معايير المحاسبة الدولية ١١٥ في التعامل مع الربح أو الخسارة، ٣٩. إستنتاج ٢٢١ (ج)
التوافق بيه معيار المحاسبة الدولي٣٩ وبيان معايير المحاسبة الدولي ١١٥ في معاملة الربح والخسارة، ٣٩ إستنتاج ٢٢١ (ج)
التعريف، ٣٩. ٩
الإفصاح، معيار التقرير٧. ٨ (د)، معيار التقرير٧. . ٢٠ (أ) (٢)
تبادل الأسهم، ٣٩. إرشادات التنفيذ القسم ٣. ١
الأرباح والخسائر، ٣٩. ٥٥ (ب)
خسائر إنخفاض القيمة، ٣٩. ٦٧-٧٠، ٣٩. إرشادات التنفيذ هـ. ٤. ٩-٤. ١٠
فصل عناصر العملة، ٣٩. إرشادات التنفيذ القسم هـ.٣. ٢
أنواع، معيار التقرير ٧. ٨، معيار التقرير ٧. إستنتاج ١٤-١٥
التعريف، ٣٢. ١١، ٣٢ تطبيق٣-١٢، ٣٢. إستنتاج ٤، ٣٩. ٩
إلغاء الإعتراف، **٣٢**. ٤٤، ٣٢,٩٤ (أ) ٣٢. إستنتاج، ٣٩. ١٥-٣٧، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٣٦-٥٢
جميع التنقلات، **٣٩**. ٣٦-٣٧، **٣٩** الملحق أ تطبيق ٤٩-٥٠
أساس الإستنتاج، **٣٩**. إستنتاج٤١-٥٣
مازال محيطاً بإنتقال الأصول، ٣٩,**٣٩**. ٢٠ (ج)(٢)، ٣٩. ٣٠-٣٥، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٤٨، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٥٢، ٣٩. إستنتاج ٦٧-٧٠
التعريف، ٣٩. ٩
يختلف عن المقاصة، ٣٢ .٤٤
أمثلة، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٥١
تبنيى معايير التقارير للمرة الأولى، **معيار التقرير ١.** ٢٧-٢٧ أ
التنقلات غير المؤهلة، **٣٩**. ٢٠، **٣٩** إستنتاج ٦٥-٦٦، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٤٧
التنقلات المؤهلة، ٣٩. ٢٠ (أ)، ٣٩. ٢٠ (ج)(١)، ٣٩. ٢٤-٢٨، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٤٥-٤٦
عندما تستعيد حقها التعاقدي لإستلام التدفق النقدي لكن تفترض أن الإلتزامات التعاقدية لدفع تدفق نقدي، **٣٩**. ١٩، **٣٩**. إستنتاج ٥٤-٦٤
أدوات حقوق الملكية التي لا تملك سعر سوق مخصص
خسائر إنخفاض القيمة، ٣٩. ٦٦
القياس، ٣٩. ٦٤ (ج)، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٨٠-٨١
القيمة العادلة، **٣٢**. ٨٦-٩٣، **٣٢**. إستنتاج ٣٥-٣٦، ٣٩. ٤٨-٤٩
التطبيقات الإرشادية، ٣٩ الملحق أ ٦٩-٨٢، ٣٩. إستنتاج ٩٥-١٣٠
أساس الإستنتاج، ٣٩. إستنتاج ٧٠-١٣٠
التعريف، ٣٩. ٩
المعد للمتاجرة، **٣٩** .٩، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١٤
التعريف، **٣٩**. إرشادات التنفيذ ب. ١١-١٢

معد لإعادة عقود التأمين ، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ١٦٦-١٨٠
الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق، **٣٩**. ٩، **٣٩** الملحق أ تطبيق ١٦-٢٥
تطبيق على قواعد " الإخلال" في التوحد، **٣٩**. تطبيق القسم ب.٢١
التعريف، **٣٩**. ٩
الإفصاح، معيار التقرير٧,٨ (ب)، معيار التقرير. ٢٠ (أ) (٣)
التحوط المتغير لدفعات سعر الفائدة، **٣٩**. تطبيق القسم و.**٢**. ٩
مؤشر الإرتباط الرئيسي، ٣٩. تطبيق القسم ب.١٤
الفائدة المرتبطة بمؤشر أسعار، **٣٩** إرشادات التنفيذ القسم ب. ١٣
المبيعات المسموح بها، **٣٩**. الملحق أ تطبيق ٢٢،٣٩. تطبيق القسم ب. ١٦
الرهن الضامن للقروض، ٣٩. إرشادات التنفيذ القسم هـ.٢ . ١٠
الشراء كبند تحوط، ٣٩. إرشادات التنفيذ القسم و. ٢. ١٠
إتفاقية إقراض الأوراق المالية، ٣٩. تنفيذ ب. ١٨
البيع اللاحق لعملية تخفيض التصنيف، إرشادات التنفيذ القسم ب. ١٥
المبيعات استجابة لمتطلبات رأس المال الخاصة بمنشأة معينة، ٣٩. الملحق أ تطبيق ٢٢ (هـ)، ٣٩. تنفيذ القسم ب.١٧
إتفاقية إقراض الأوراق المالية، ٣٩. تنفيذ أسئلة وإجابات القسم ب. ١٨
التصنيف الفرعي لأغراض تطبيق حكم "الإخلال"، **٣٩**. تطبيق القسم ب.٢٠
انخفاض القيمة، **٣٩**. ٥٨-٧٠ ، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٨٤-٩٣
تقييم خسائر إنخفاض القيمة، **٣٢**. ٩٤ (١)، **٣٩**. تطبيق القسم هـ. ٤. ٣-٤. ٤
الأصل عند التكلفة المستهلكة، ٣٩. ٦٣-٦٥
الأصول المعدة للبيع، ٣٩. ٦٧-٧٠
الخسائر الزائدة، . ٣٩ . تنفيذ أسئلة وإجابات القسم هـ ٤. ٤
الخسائر المستقبلية، ٣٩ . تنفيذ أسئلة وإجابات القسم هـ ٤. ٢
إرشادات التنفيذ، ٣٩. تنفيذ القسم هـ. ٤,١-١. ١٠
الفائدة بعد الإعتراف بإنخفاض القيمة، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٩٣
الأصول الغير نقدية المعدة للبيع، ٣٩. تنفيذ القسم هـ. ٤. ٩
الدليل الموضوعي على حالة إنخفاض المنافع، ٣٩. تنفيذ القسم هـ. ٤. ١
تقدير الإنخفاض : في الأصل والفائدة، ٣٩. تنفيذ القسم هـ. ٤. ٣-٤
مصفوفة التخصيص، ٣٩. تنفيذ القسم هـ. ٤. ٥
الإعتراف بالإندماج ، ٣٩. تنفيذ القسم هـ. ٤. ٨
الإعتراف بإنخفاض القيمة على أساس المحفظة، ٣٩. تنفيذ القسم هـ. ٤. ٧
ما اذا كان الأصل المالي المتوفر للبيع محتجز في حقوق الملكية سالبا؟ ٣٩. تنفيذ القسم هـ. ٤. ١٠
خسائر إنخفاض القيمة، معيار التقرير٧. ١٦، ٢٠(و)، إستنتاج ٢٦-٢٧
الإعتراف المبدئي، **٣٩**. ٤٣-٤٤، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٣٤-٣٥
القروض وسندات القبض، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٢٦، ٣٩. إستنتاج ٢٥-٢٩
التعريف، ٣٩. ٩
الإفصاح، معيار التقرير٧. ٨(ج)، ٢٠ (أ) (٥)
القياس، ٣٩. ٤٦ (أ)
القياس، ٣٩. ٤٣-٧٠ (ب)
التعريف العائد إلى ٣٩. ٩
أدوات حقوق الملكية التي تملك سعر حصص السوق، ٣٩. ٤٦ (ج)، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٨٠-٨١
الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق، **٣٩. ٤٦ (ب)**
مبدئي، ٣٩. ٤٣-٤٤، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٦٤-٦٥
القروض وسندات القبض، ٣٩. ٤٦ (أ)
اللاحق، ٣٩. ٤٥-٤٦، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٦٦-٦٨
المقاصة، **٣٢**. ٤٢-٥٠، **٣٢**. ٨٠، تطبيق ٣٨-٣٩
الإعتراف، ٣٩. ١٤، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٣٤-٦٣
التعريف العائد إلى ٣٩. ٩
أولي، ٣٩. ١٤، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٣٤- ٣٥
عقود الأسلوب المنتظم، **٣٩**. ٩
الإعتراف وإلغاء الإعتراف، ٣٩. ٣٨، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١٢، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٥٣-٥٦
القياس اللاحق، ٣٩. ٤٥- ٤٦، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٦٦-٦٨
تكلفة العمليات، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١٣
التعريف، ٣٩. ٩
القياس الأولي، ٣٩. تنفيذ القسم هـ.١,١
أنواع، **٣٢ الملحق** أ. تطبيق ٣-٥
أنظر أيضاً الأدوات المالية: الإلتزامات المالية.

أصول متداولة
عرض بيان المركز المالي، **١**. ٦٠-٦٨

أصول محتملة
الإفصاح، ٣٧. ٨٩-٩٠، ٣٧ الملحق أ
الإعتراف، ٣٧. ٣١-٣٥

***إطار إعداد وعرض البيانات المالية* و.١-١١٠**
النموذج المحاسبي، **الإطار** . ١٠١، **الإطار** . ١١٠
السياسات المحاسبية، **الإطار** . ٤٠
الأساس الإكتواري، **الإطار** .٢٢
تخصيص المصاريف، **الإطار** . ٩٦

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأصول ، **الإطار** . ٤٧، **الإطار** .٤٩، **الإطـار** .٥٣-٥٩، **الإطار** .٨٩-٩٠
الميزانية العمومية (بيان المركز المالي) **الإطار** . ١٩-٢٠، **الإطار** . ٤٨-، **الإطار** . ٥٠
تعديلات صيانة رأس المال، **الإطار** . ٨١، **الإطار** . ١٠٨، **الإطار** . ١٠٩
التدفق النقدي، **الإطار** .١٥-١٩
التغير في المركز المالي، **الإطار** . ١٨-٢٠، **الإطار** . ٤٧
قابلية المقارنة، **الإطار** . ٣٩-٤٢
الإكتمالية، **الإطار** . ٣٨
التطابق مع معايير المحاسبة الدولية ، **الإطار** .٤٠
مفهوم رأس المال، **الإطار** . ١٠٢-١٠٣
التعارض مع معايير المحاسبة الدولية، **الإطار** . ٣
الأرقام المقارنة، **الإطار** .٤٢
تكلفة إعداد البيانات، **الإطار** . ٣٨، **الإطار** .٤٤
الدائنون، **الإطار** . ٩
التكلفة الحالية، **الإطار** .١٠٠-١٠١، **الإطار** .١٠٦
العملاء، **الإطار** . ٩
تعريف العناصر، **الإطار** .٤٩، **الإطار** .٧٠
تعريف البيانات المالية، **الإطار** .٦
الإفصاح، **الإطار** . ٢١. **الإطار** .٨٨
عناصر البيانات المالية، **الإطار** . ٤٧-٨١
الموظفين، **الإطار** . ٩
حقوق الملكية، **الإطار**. ٤٧، **الإطار** . ٦٥-٦٨
المصاريف، **الإطار**. ٧٠، **الإطار** . ٧٨-٨٠، **الإطار** . ٩٤-٩٨
العرض العادل، **الإطار**. ٤٦
العرض الملزم، **الإطار**. ٣٣-٣٤
مفهوم رأس المال المالي، **الإطار** . ١٠٢-١٠٣
صيانة رأس المال المالي، **الإطار** . ١٠٤، **الإطار** . ١٠٨
الوضع المالي، الإطار . ١٥-١٦، **الإطار** . ١٩، **الإطار** . ٢٨، **الإطار** . ٤٧، الإطار . ٤٩-٥٢
التقرير المالي، **الإطار** .٧
التوقعات، **الإطار** . ٢٨
الربح **الإطار** . ٧٥-٧٦
القوة الشرائية العامة، **الإطار** . ١٠٨
الأهداف العامة للبيانات المالية، **الإطار** . ٦
استمرارية المنشأة، **الإطار** . ٢٣
الحكومات ووكالاتها، **الإطار** .٩
التكلفة التاريخية، **الإطار** . ١٠٠-١٠١
معايير المحاسبة الدولية، **الإطار** .٣ ، **الإطار** .٤٠، **الإطار** . ٥٢
الدخل، **الإطار** . ٧٠، **الإطار** . ٧٤-٧٧، **الإطار** . ٩٢-٩٣
قائمة الدخل، **الإطار** . ١٩-٢٠، **الإطار** . ٤٨، **الإطار** . ٧٢
المستثمر، **الإطار** . ٩-١٠
المقرضون، **الإطار** .٩
الإلتزامات، **الإطـار** . ٤٧-٥٢، **الإطـار** . ٦٠-٦٤، **الإطار** . ٩١
الخسائر، **الإطار** . ٧٨-٨٠
الإدارة، **الإطار** . ١١
المقابلة، **الإطار** . ٩٥
المادية، **الإطار** ٢٩-٣٠، **الإطار** . ٣٨، **الإطار** . ٨٤
قياس العناصر، **الإطار** . ٩٩-١٠١
حاجة المستخدمين للبيانات المالية، **الإطار** .٩-١٠، **الإطار** .١٣، **الإطار** . ١٥
الحيادية، **الإطار** . ٣٦، **الإطار** . ٣٧
المعلومات غير المالية، **الإطار** . ١٣
ملاحظات، **الإطار** . ٢١، **الإطار** . ٨٨
هدف البيانات المالية، **الإطار** . ١٢-٢١
الإلتزامات، الإطار . ٦٠-٦٢
الأداء، **الإطار** . ١٧، **الإطار** . ١٩، **الإطار** . ٢٨، **الإطار** . ٤٨، **الإطار** . ٦٩-٧٣
مفهوم رأس المال المادي، **الإطار** . ١٠٢
صيانة رأس المال المادي، **الإطار** . ١٠٤، **الإطار** . ١٠٦، **الإطار** . ١٠٩
العرض العادل، **الإطار** . ١٠٠-١٠١
الربح، "**الإطار** . ٦٩، **الإطار** . ٧٣، **الإطار** .١٠٤-١٠٥
المخصصات، **الإطار** . ٦٤
التدبير، **الإطار** . ٣٧
عام، **الإطار** .٩
الهدف، **الإطار** .١
الخصائص النوعية للبيانات المالية، **الإطار** . ٢٤-٤٦
القيمة القابلة للتحقق، **الإطار** . ١٠٠-١٠١
الإعتراف بالعناصر، **الإطار** . ٨٢- ٩٨
الوثوق، **الإطار** . ٢٦-٣٠، **الإطار** . ٤٣-٤٥
الملائمة، **الإطار** . ٣١، **الإطار** . ٣٨، **الإطار** . ٨٦
الإحتياطي، **الإطار** . ٦٦
الإيراد، **الإطار** . ٧٤
الخطر والأمور المجهولة، **الإطار** . ٢١، **الإطار** . ٣٤
النطاق، **الإطار** . ٥-٨
الأهداف الخاصة للتقارير المالية، **الإطار** . ٦
الحالة، **الإطار** . ٢-٣
الضيافة، الإطار .١٤
الجوهر فوق الشكل، **الإطار** . ٣٥، **الإطار** . ٥١
الموردون، **الإطار** . ٩
في الوقت المناسب، **الإطار** . ٤٣
الصحة والمراجعة العادلة، **الإطار** . ٦٤
المجهول، **الإطار** . ٢١، **الإطار** . ٣٤
قابلية الفهم، **الإطار** . ٢٥
التماثل، **الإطار** . ٤١
المستخدمون، **الإطار** .٦ ، **الإطار** . ٩-١١، **الإطار** . ١٣، **الإطار**. ١٥

إعادة تقييم الأصول
السياسات المحاسبية، **٨**. ١٧، **١٦**. ٣١-٤٢

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

خسائر إنخفـاض القيمـة، **٣٦**. ٦١، **٣٦**. إسـتنتاج ١٠٨-١١٢
نقص في ، **٣٦**. ١١٩
الأصول الغير الملموسة، **٣٨**. ٧٥-٧٨
الإفصاح، **٣٨**. ٧٥-٧٨
التقارير المالية المرحلية، **٣٤** الملحق ج٧
الممتلكات، المصانع والمعدات، **١٦**. ٧٧، ٣٦. ٦٠
غايات الضريبة، **١٢**. ٢٠، **١٢**. ٦٤-٦٥، **١٦**. ٤٢، **التفسير-٢١**

إعانات مالية *أنظر* **المساعدات الحكومية؛ المنح الحكومية**

إعتراف
ضمانات النقد ٣٩. تنفيذ القسم ١. ١
الأصول المالية، ٣٩ الملحق أ تطبيـق ٣٤-٦٣، ٣٩. ١٤
عقود الأسلوب المنتظم، ٣٩. ٣٨، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١٢ن ٣٩ الملحق أ تطبيق ٥٣-٥٦
الأدوات المالية
التعريف، ٣٩,٩
إلغاء البنود المحددة من المبادئ المحاسـبية المقبولـة عموماً في الولايات المتحدة، ٣٩. إستنتاج ٢٢١
الإلتزامات المالية
استخدام تاريخ المتاجرة أو تاريخ التسديد المحاسـبي، ٣٩. تنفيذ القسم د. ١-. ٢,٣

إفصاحات الأطـراف ذات العلاقـة، ٢٤. ١-٢٤، **٢٤** الملحق
تجميع البنود من نفس الطبيعة، **٢٤**. ٢٢
طول مدة العملية، **٢٤**. ٢١
البنوك، المعاملات بواسطة، ٢٤ الملحق **٣٠**. ٦٥-٥٨
تعويض الإدارة العليا، ، **٢٤**. ١٦، **٢٤**. إستنتاج ٤-٧
متطلبات الإفصاح، **٢٤**. ١٢-٢٢
منافع الموظفين، **٢٤**. ١٦
أساس إستنتاج مجلس معايير المحاسبة الدولية، **٢٤**. إستنتاج ١-١٤
الهدف، **٢٤**. ٥-٨
البيانات المالية المنفصلة، **٢٤**. ١٨-٢١، **٢٤**. إستنتاج ٨-١٤
العمليات التي تتطلب الإفصاح، ٢٤,٢٠
أسهم الخزينة، **٣٢**. ٣٤

أفلام الصورة المتحركة
الإعتراف بإيراد حقوق الملكية وحقوق الإختراع، **١٨** الملحق أ. ٢٠

إقتصاديات ذات التضخم المرتفع، ٢٩. ١-١٤
تكاليف الإقتراض، رسملة الـ، **٢٩**. ٢١
بيان التدفق النقدي، **٢٩**. ٣٣
خصائص التضخم المرتفع، **٢٩**. ٣
البيانات المالية الموحدة، **٢٩** .١، **٢٩** .٣٥-٣٦
الأرقام المقارنة، **٢٩**. ٨، **٢٩**. ٣٤، تفسير لجنة معايير التقرير٧. ٥، تفسير لجنة معايير التقرير٧. إستنتاج ٦
القيمة الحالية المقترحة، **٢٩**. ٨، **٢٩** .٢٩-٣١
شروط الشراء المفروضة، الأصول المملوكة بموجب، **٢٩**. ٢٢
الإفصاح، **٢٩**. ٣٩-٤٠
توقف حالة التضخم في الإقتصاد، **٢٩**. ٣٨
حقوق الملكية، إعادة عرض، **٢٩**. ٢٤
المحاسبة عن الإستثمار بطريقة حقوق الملكية، **٢٩** .٢٠
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، معيار المحاسبة ١. إستنتاج ٦٧، تفسير لجنة معايير التقرير٧. إستنتاج ١١-١٣
أسعار تبادل سعر الصرف الأجنبي، التغير في، **٢٩**. ٨، ٢٩. ٣٤، ٢٩. ٣٥
المنشآت الأجنبية التابعة، **٢٩**. ٣٥
العملة الوظيفية، **٢١**. ١٤، **٢١**. ٤٣، **٢٩**. ٨، تفسير لجنة معايير التقرير٧. ٣، تفسير لجنة معايير التقرير٧. إستنتاج ١٤-١٥
العائد على صافي الوضع المالي، **٢٩**. ٩، **٢٩**. ٢٧-٢٨، **٢٩**. ٣١
مؤشر الأسعار العام، **٢٩**. ٣٧، تفسير لجنة معايير التقرير٧. إستنتاج ٦، ٢٥
التكلفة التاريخية للبيانات المالية، **٢٩**. ١١-٢٨
تفسير معيار التقرير٧ في قبول عادة العرض بموجب المعيار ٢٩، تفسير لجنة معايير التقرير٧. ٣-٥، مثال١-٦، إستنتاج ١-٢٥
التقارير المالية المرحلية، ٣٤ الملحق ب ٣٢-٣٤
بنود الوصل (لمؤشر الأسعار) **٢٩**. ١٣، **٢٩**. ٢٧-٢٨
قياس الوحدات الحالية في فترة إعداد التقارير، **٢٩**. ٧-٨
البنود المادية، **٢٩**. ١٢
صافي الوضع المادي، **٢٩**. ٩، ٢٩-٢٧-٢٨، ٢٩. ٣١
عدم توفر مؤشر الأسعار، ٢٩. ١٧، تفسير لجنة معايير التقرير٧. إستنتاج ١٠
البيانات المالية الأولية، **٢٩**. ٦-٧
الممتلكات، والمصانع والمعدات، **٢٩**. ١٥-١٩
تفسير معيار التقرير٧ في قبول عادة العرض بموجب المعيار ٢٩، تفسير لجنة معايير التقرير٧. ٣-٥، مثال١-٦، إستنتاج ١-٢٥
معدل التضخم، **٢٩**. ٣
المبلغ القابل للاسترداد من الأصول، **٢٩**. ١٩
إعادة العرض في قائمة المركز المالي، ٢٩. ١١-٢٥، ٢٩. ٢٩، تفسير معيار التقرير٧ في قبول عادة العرض بموجب المعيار ٢٩، تفسير لجنة معايير التقرير٧. ٣-٥، مثال١-٦، إستنتاج ١-٢٥
المنشآت التابعة، **٢٩**. ٣٥

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

بيان الدخل الشامل، إعادة عرض، ٢٩. ٢٦، ٢٩,٣٠
بيان التدفق النقدي، ٢٩. ٣٣
المنشآت التابعة، ٢٩,٣٥
البيانات المالية الإضافية، ٢٩. ٧
الضريبة **٢٩**. ٣٢، تفسير لجنة معايير التقرير٧. ٢(ب)، تفسير لجنة معايير التقرير٧. ٤-٥، تفسير لجنة معايير التقرير٧. مثال ١-٦، تفسير لجنة معايير التقرير٧. إستنتاج ١٨-٢٥

إكتشاف وتقييم الأصول
التغير في السياسات المحاسبية، معيار التقرير٦. ١٣-١٤، معيار التقرير٦ إستنتاج ٤٩
التعريف، معيار التقرير٦. ١٨-٢٢، معيار التقرير٦ إستنتاج ٩-١٦
إنخفاض القيمة، معيار التقرير٦. ١٨-٢٢، معيار التقرير٦,٣٥-٤٨
القياس، معيار التقرير٦. ٨-١٤، معيار التقرير٢٩-٣١
العرض، معيار التقرير٦. ١٥-١٧، معيار التقرير٣٢-٣٤
الإعتراف، معيار التقرير٦. ٦-٧، معيار التقرير ٦. إستنتاج ١٧-٣١

إكتمالية، الإطار . ٣٨

الأداء، الإطار ١٧، ١٩، ٢٨، ٤٧ ٦٩-٧٣

إلتزامات
التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة، ٣٧. ٤٨-٥٠
محاسبة التغيرات في، تفسير لجنة معايير التقارير ١. ١-١٠، تفسير لجنة معايير التقارير ١. مثال ١-١٨، تفسير لجنة معايير التقارير ١. إستناج ١-٣٣
عناصر في البيان المالي، **الإطار** . ٤٧-٥٢، **الإطار .** ٦٠-٦٤
تعريف *الإطار*، **الإطار** . ٤٩
الإعتراف، **الإطار** .٩١

إلتزامات القروض، ٣٩. ٢ (ح)، ٣٩. ٤، ٣٩. إستنتاج ١٥-٢٠أ
المقارنة بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المبادئ المقبولة عموماً في الولايات المتحدة، ٣٩. إستنتاج ٢٢١ (ب)

إلتزامات تعاقدية
التعريف، **٣٢**، تطبيق ٧-٨
الأدوات المالية بدون إلتزامات تعاقدية، **٣٢**. ١٦(أ)، **٣٢**. ١٧-٢٠، ٣٢. تطبيق ٢٥-٢٦، **٣٢**. إستنتاج ٧-٩، **٣٢**. أمثلة توضيحية ٣٢-٣٣
منطقي، **٣٢**. ٢٠، **٣٢**. إستنتاج ٩
مخصصات للعقد المرهق، **٣٧**. ٦٦-٦٩، ٣٧ الملحق ج.٩

إلتزامات متداولة
العرض في بيان المركز المالي، **١**. ٦٠-٦٥، ١. ٦٩-٧٦

إلتزامات محتملة
المنشآت الزميلة، ٢٨. ٤٠
عقود الإنشاء، ١١. ٤٥
التعريف، ٣٧. ١٠
الإفصاح، ٣٧. ٨٦-٩٢، ٣٧ الملاحق من أ-د
الإفصاح في المنشآت المشتركة بواسطة المشارك، ٣١. ٥٤
المنح الحكومية، ٢٠. ١١، ٢٠. ٣٩ (ج)
التقارير المالية المرحلية، ٣٤ الملحق ج٦
خطط الموظفين المتعددة، ١٩. ٣٢أ-٣٢ب ، ١٩ إستنتاج ٩ (ج) – ٩د
الإعتراف، ٣٧. ٢٧-٣٠،
الإعتراف في الأعمال إندماج الأعمال، معيار التقرير ٣ ٢٢-٢٣، معيار التقرير ٣. ٥٦، معيار التقرير٣ إستنتاج ٢٤٢-٢٤٥، -، معيار التقرير٣ إستنتاج ٢٧٢-٢٧٨
العلاقة مع الإحتياطيات، ٣٧. ١٢-١٣
الإيراد، ١٨. ٣٦
الضرائب، ١٢. ٨٨
المنافع اللاحقة، **١٩**. ١٤١
تحديث الإفصاح عن الظروف في فترة إعداد التقارير، **١٠**. ١٩-٢٠

إلتزامات مالية، ٣٢ .٢، **٣٢**. ٥
بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، **٣٢**معيارالتقرير٧. ٨(أ) ١٠-١١، ٢٠ (أ) (١) الملحق ب٤، إستنتاج ١٦-٢٢ تنفيذ ٧-١١
إرشادات التنفيذ، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٤ب-٤ك
التعريف، ٣٩. ٩
أنواع معيار التقرير٧. ٨، إستنتاج ١٤-١٥
التصنيف كـ، **٣٢**. ١٨
مخصصات التسديد المحتملة، **٣٢**. ٢٥، **٣٢**. تطبيق ٢٨، ١٦-١٩
تحليل الإلتزامات التعاقدية، معيار التقرير٧. ٣٩ (أ) الملحق ب١١-١٦، معيارا لتقرير٧ إستنتاج ٥٧-٥٨
التعريف، **٣٢**. ١١، **٣٢**. ١٩، **٣٢**. إستنتاج ٤، **٣٩**. ٩
إلغاء الإعتراف، **٣٩**. ٣٩-٤٢، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٥٧-٦٣
إلغاء الإعتراف بالاختلافات من التفاص، **٣٢**. ٤٤
تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، **معيار التقرير ١.** ٢٧-٢٧أ
استخدام تاريخ المتاجرة أو تاريخ التسديد المحاسبي، **٣٩**. تطبيق القسم ب. ٣٢

المستثنى من أدوات حقوق الملكية، **٣٢**. ١٥-٢٠، **٣٢**. تطبيق ٢٥-٢٦، **٣٢**. إستنتاج ٥-٦، **٣٩**. تطبيق القسم ب .٢٢
أدوات حقوق الملكية التي لا تمتلك سعر سوق مخصص،
القياس، ٣٩. ٤٧، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٨٠ -٨١
القيمة العادلة ، **٣٢**. ٨٦-٩٣، **٣٢**. إستنتاج ٣٥-٣٦، ٣٩. ٤٨-٤٩
إرشادات التنفيذ، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٦٩-٨٢، ٣٩ إستنتاج ٩٥-١٣٠
أساس الإستنتاج، ٣٩. إستنتاج ٧١-١٣٠
التعريف، **٣٩** الملحق أ تطبيق ٤ب-٤ك
الإلتزامات مع خصائص ملحة، **٣٩**. ٤٩، **٣٩**. إستنتاج ٩٣-٩٤
المحتفظ به للمتاجرة، **٣٩**. ٩، **٣٩** الملحق أ تطبيق ١٥
التعريف، **٣٩** تنفيذ أسئلة وإجابات ب. ١١-١٢
الإعتراف الأولي، ٣٩. ٤٣-٤٤، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٦٤-٦٥
القياس، ٣٩. ٤٣، ٣٩. ٤٧
التعريفات العائدة لـ ٣٩. ٩
التقاص، ٣٢. ٤٢-٥٠، ٣٢. تطبيق ٣٨-٣٩
الإعتراف، ٣٩. ١٤
التعريف العائد لـ ٣٩. ٩
استخدام تاريخ المتاجرة أو تاريخ التسديد المحاسبي، **٣٩**. تطبيق القسم ب. ٣٢
التسديد في المنشأة التي تمتلك أدوات حقوق الملكية، ٣٢. ١٦ (ب)، ٣٢. ٢١-٢٤، **٣٢**. ت. إ٢٧ (أ)-(د)، **٣٢**. إستنتاج ١٠-١٥
القياس اللاحق، **٣٩**. ٤٧
أنظر أيضاً الأصول المالية: الأدوات المالية

إلغاء الإعتراف
البيانات المالية، معيار التقرير٧. ١٣، معيار التقرير٧. إستنتاج ٢٤، ٣٩. ١٥-٣٧، ٣٩ الملحق أ إرشادات التنفيذ ٣٦-٥٢
أساس الإستنتاج ٣٩. إستنتاج ٤١-٥٣
البيانات المالية الموحدة، ٣٩. ١٥
التعليمات الطارئة في نقل الأصول، ٣٩. ٢٠ (ج) (٢)، ٣٩. ٣٠-٣٥، ٣٩ الملحق أ تطبيقات إرشادية ٤٨، ٣٩ الملحق أ تطبيقات إرشادية ٥٢، ٣٩. ٧٦-٧٠
التعريف، ٣٩. ٩
أمثلة، ٣٩. الملحق أ تطبيقات إرشادية ٥١
عقود الأسلوب المنتظم، ٣٩. ٣٨، ٣٩ الملحق أ تطبيقات إرشادية ١٢، ٣٩ الملحق أ تطبيقات إرشادية ٥٣-٥٦
نقل الأشياء الغير مؤهلة، ٣٩. ٢٠ (ب)، ٣٩. ٢٩، ٣٩ الملحق أ تطبيقات إرشادية ٣٩،٤٧. إستنتاج ٦٥-٦٦
نقل الأشياء المؤهلة، ٣٩. ٢٠ (أ)، ٣٩. ٢٠(ج) (١)، ٣٩. ٢٤-٢٨،٣٩ الملحق أ تطبيقات إرشادية ٤٥-٤٦
عندما تعيد المنشأة الحق التعاقدي لإستلام النقد ولكن يفترض أن يكون الإلتزام التعاقدي لدفع التدفق النقدي، ٣٩. ٥٤- ٦٤
الإلتزامات المالية، ٣٩. ٣٩-٤٢، ٣٩ الملحق أ تطبيقات إرشادية ٥٧-٦٣
التعريف، ٣٩. ٩
إستخدام تاريخ التسديد التجاري أو المحاسبي، ٣٩. إرشادات التنفيذ ب.٣٢
إرشادات التنفيذ، ٣٩. إرشادات التنفيذ ي.١-٢. ٣

إمتلاك محاسبي
أنظر إندماج الأعمال

إمتلاك- يتعلق بالتكلفة
في إندماج الأعمال، معيار التقرير٣. ٥٣ معيار التقرير٣. إستنتاج ٣٦٥-٣٧٠
أنظر أيضاً معاملات التكلفة

أموال متبادلة
المستثنى من نطاق المعيار ٣١، **٣١**. ١ (ب)، **٣١**. إستنتاج ٤-١٥
بيان الدخل الشامل وبيان المركز المالي، **٣٢**. إستنتاج ٧-٨، **٣٢**. أمثلة توضيحية ٣٢-٣٣

انخفاض القيمة
الأصول، **١٦**. ٦٣، **٣٦**. ٧-١٧
الأصول البيولوجية، **٤١**. ٣٠، **٤١**. ٥٤-٥٦
وحدات توليد النقد *أنظر* وحدات توليد النقد
التعويض من طرف ثالث، **١٦**. ٦٥-٦٦
توضيح وتقييم الأصول، معيار التقرير٦. ١٨-٢٢، معيار التقرير٦. ٣٥-٤٨
الأصول المالية، **٣٩**. ٥٨-٧٠، **٣٩** الملحق أ تطبيق ٨٤-٩٣،
فحص إنخفاض القيمة، ٣٩. تنفيذ القسم و.٤. ٣-٤. ٤
الأصول المالية المتوفرة للبيع، **٣٩**. ٦٧-٧٠،٣٩. تطبيقات أسئلة وأجابات، هـ ٤-٩ .١٠
مسجلة بالتكلفة المطفأة، **٣٩**. ٦٣-٦٥، **٣٩** الملحق أ تطبيق ٤٨-٩٢، **٣٩**. تطبيق القسم هـ.٤. ٥-٤. ٧
زيادة الخسارة، **٣٩**. تطبيق القسم هـ.٤ .٦
تحوط القيمة العادلة، ٣٩. تنفيذ القسم و. ٤. ٤
الخسائر المستقبلية، **٣٩**. تطبيق القسم هـ.٤ .٢
تنفيذ، **٣٩**. تطبيق القسم هـ.٤. ١-٤. ١٠
قائمة الدخل بعد الإعتراف بإنخفاض القيمة، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٩٣
الإستثمار في أدوات حقوق الملكية، **٣٩**. ٦١، ٣٩. إستنتاج ١٠٥-١٣٠
الأدلة الموضوعية على الإنخفاض، ٣٩. تنفيذ القسم و. ١ .٤

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

في الأصل والفائدة، ٣٩. تنفيذ القسم هـ. ٤. ٣
مصفوفة التخصيص، **٣٩**. تطبيق القسم هـ.٤. ٥.
الاعتراف بالإندماج، **٣٩**. تطبيق القسم هـ.٤. ٨.
الاعتراف بانخفاض القيمة على أساس المحفظة، **٣٩**. تطبيق القسم هـ.٤. ٧.
الأصول غير النقدية المتوفرة للبيع، **٣٩**. تطبيق القسم هـ.٤. ٩.
ما اذا كان الموجود المالي المتوفر للبيع محتجز في حقوق الملكية سالبا، . تطبيق القسم هـ.٤. ١٠.
علميات العملة الأجنبية، **٢١**. ٢٥
ضرائب الدخل، **٣٦**. إستنتاج ٨١-٩٤
الأصول الغير الملموسة، **٣٨** .١١١ ، **٣٨** إستنتاج ٥٤-٥٦
التقارير المالية المرحلية، **٣٤** الملحق ب ٣٥-٣٦
العقارات الإستثمارية، **٤٠**. ٧٢-٧٣، **٤٠**. ٧٩ (ي) (٤) (٥)
عقود الإيجار، **١٧**. ٣٠، **١٧**. ٥٤
قياس المبلغ القابل للاسترداد، **٣٦**. ١٨-٥٧
أساس الإستنتاج، **٣٦**. إستنتاج ٩-٣٠
القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع، **٣٦**. ٢٥-٢٩، **٣٦**. إستنتاج ٣١-٣٩
الأصول غير الملموسة مع عمر إنتاجي غير محدد، **٣٦**. ٢٤، إستنتاج ١١٩-١٣٠
صافي سعر التسديد، **٣٦**. ٢٥-٢٩، **٣٦**. إستنتاج ٣١-٣٩
القيمة المستعملة، **٣٦**. ٣٠-٥٧، **٣٦** الملحق أ، **٣٦**. إستنتاج ٤٠-إستنتاج ٨٠، **٣٦**. أمثلة توضيحية ٢٣-٢٨
إعادة تأمين الأصول، **معيار المحاسبة ٤**. ٢٠
حساب القيمة المستعملة، **٣**. ٣٠-٥٧، **٣٦** الملحق أ، **٣٦**. إستنتاج ٤٠-إستنتاج ٨٠
أساس تقييم التدفق النقدي المستقبلي، **٣٦**. ٣٣-٣٨
إنشاء تقييم التدفق النقدي المستقبلي، ٣٩. ٣٩-٥٣
سعر الخصم، **٣٦**. ٥٥-٥٧، **٣٦**. إستنتاج ٢٥-٥٥
التدفق النقدي المستقبلي بالعملة الأجنبية، **٣٦**. ٥٤
إرشادات توضيحية، **٣٦**. أمثلة توضيحية ٢٣-٢٨
إعادة هيكلة، التأثير فـي، **٣٦**. ٤٦-٤٧، **٣٦**. أمثلـة توضيحية ٤٤-٥٣
معاملة التكلفة المستقبلية، **٣٦**. ٤٨-٤٩، **٣٦**. أمثلـة توضيحية ٥٤-٦١

اندماج الأعمال
إنجاز بمراحل، معيـار التقريـر٣. ٤١-٤٢، معيـار التقير٣ إستنتاج ٣٨٤-٣٨٩
إمتلاك، تعريف الـ، معيار التقرير٣ الملحق أ
الممتلك، تعريف وتحديد لـ، معيـارالتقرير٣. ٦-٧، معيار التقرير٣ الملحق أ، معيار التقريـر ٣ الملحـق ب١٣-١٨، معيار التقرير ٣. إستنتاج ٨٢-١٠٥
تاريخ الإمتلاك، تعريف وتحديد، معيار التقرير ٨-٩، معيار التقرير٣. إستنتاج ١٠٦-١١٠
طريقة الإمتلاك المحاسبي، معيـار التقريـر٣. ٤-٥، معيار التقرير ٣. إستنتاج ٢٢-٥٧
تطبيق الـ، معيار التقرير ٣. ٦-٣٥، معيار التقريـر ٣. إستنتاج ٣٦٥-٣٧٠
التعـديلات علـى الأصـول الممتلكـة والإلتزامـات المفروضة والمعترف بها في تاريخ الإمتلاك، معيـار التقرير٣. ٢(ب) الأصول
المحاسبة قبل تاريخ الإمتلاك، معيار التقرير ٣. ٥٤-٥٨، معيار التقرير٣ المحق ب٦٣
الممتلك ليس مهتم بإستعمال، معيار التقرير٣. الملحـق ب ٤٣، معيار التقرير ٣ إستنتاج ١٧٦-١٨٠
تصنيف وإستهداف الممتلكات، معيار التقرير ٣. ١٥-١٧. معيار التقرير ٣. إستنتاج ١٨٥-١٨٨
قياس الممتلكات المحددة، معيار التقريـر ٣. ١٨-٢٠، معيار التقرير ٣ إستنتاج ١٩٧-٢٦٢
الإعتراف بالممتلك المحدد، معيـار التقريـر ٣. ١٠-١٧، معيار التقرير ٣ إسـتنتاج ١١١-١٩٦. معيـار التقرير ٣ إستنتاج ٣٠٥-٣٠٧
صفقة شراء، معيـار التقريـر ٣. ٣٤-٣٦، معيـار التقرير ٣ إستنتاج ٣٧١-٣٨١، معيار التقرير ٣ أمثلة ٤٥-٤٩
أعمال، تعريف الـ، معيار التقرير ٣ الملحق أ، معيار التقرير ٣ الملحق ب٧-ب١٢ معيار التقرير ٣ إستنتاج ١٥-٢١
تصنيف وتعيين الأصول المحددة الممتلكة والإلتزامات المفروضة، معيار التقرير ٣. ١٥-١٧، معيار التقرير ٣ إستنتاج ١٨٥-١٨٨
الرقابة العامة، إتحاد العمل أو المنشأة بموجب، معيـار التقرير ٣، الملحق ب١-٤
المستثنى من نطاق معيار التقرير ٣، معيار التقرير ٣. ٢(ج) معيار التقرير ٣، إستنتاج ٥٩-٦١
نقل الإعتبارات
المحاسبة بعد تاريخ الإمتلاك، معيار التقريـر ٣. ٥٨، معيار التقرير ٣ إستنتاج ٣٥٣-٣٦٠
التصنيف، معيار التقرير ٣. ٤٠
التعريف، معيار التقرير ٣.الملحق أ
المكتسب من المكافأة، معيـار التقريـر ٣. الملحـق ب٥٤-٥٥
القياس المبدئي، معيار التقرير ٣. ٣٩ معيار التقريـر ٣. ٣٤٣-٣٥٢
الإلتزامات الطارئة
المحاسبة قبل تاريخ الإمتلاك، معيـار التقريـر ٣,٥٦ معيار التقرير ٣. إستنتاج ٢٤٢-٢٤٥

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإعتراف المبدئي والقياس الممتلك، معيار التقرير ٣. ٢٢-٢٣، معيار التقريـر ٣. إسـتنتاج ٢٤٢-٢٤٥، معيار التقرير ٣ إستنتاج ٢٧٢-٢٧٨

العقد المفرد، إندماج الأعمال المتحقق بواسطة، معيـار التقرير ٣ ٤٣-٤٤، معيار التقرير ٣ إستنتاج ٧٨-٧٩

الأحكام الإنتقالية لـ، معيار التقرير ٣. الملحق ب٦٨-٦٩، معيار التقرير ٣. إستنتاج ٤٣٣-٤٣٤

الضرائب المؤجلة، معيار التقرير ٣ ٢٤-٢٥، معيـار التقرير ٣ إسـتنتاج ٢٧٩-٢٩٥، ١٢. ١٩، ١٢. ٢٦ (ج) ١٢. ٦٦-٦٨

التغير في الضريبة المؤجلـة للأصـل قبـل تـاريخ الإمتلاك، معيار التقرير ٣. ٦٧، معيـار التقريـر ٣. إسنمناج ٢٨٨-٢٩١، ١٢,٦٨

التعريف والتحديد، معيار التقرير ٣، معيار التقرير ٣ الملحق أ، معيار التقرير ٣. المحق ب٥-ب٦، معيـار التقرير ٣. إستنتاج ٥-٢١

مشتقة الأدوات المالية، تحديدها كأدوات تحوط، معيار التقرير ٣. ١٦ (ب) معيار التقرير ٣. إستنتاج ١٨٥-١٨٨

الإفصاح، معيار التقرير ٣. ٥٩-٦٣، معيار التقريـر ٣. إستنتاج ٤٠١-٤٢٨، معيار التقرير ٣ أمثلة ٧٢

التأثيرات المالية على التعديلات خلال فتـرة الحاليـة والتي تعود لإندماج الأعمال في الفترة أو فترة سـابقة، معيار التقرير ٣. ٦١-٦٢، معيار التقرير ٣ الملحـق ب٦٧، معيار التقرير ٣. الملحق ب٦٤-٦٦

شركة مدرجة ثنائية، إندماج الأعمـال المتحقـق مـن خلال، معيار التقرير ٣. ٤٣-٤٤

حساب العائد على السهم، ٣٣. ٢٢

تاريخ نفاذ معيار التقرير ٣. معيـار التقريـر ٣ ٦٤، معيار التقرير ٣ إستنتاج ٤٢٩-٤٣٢

المشتقات الضمنية، التقييم لغرض الفصل عـن العقـد الأساسي، معيار التقرير ٣. ١٦(ج) معيار التقريـر ٣ إستنتاج ١٨٥-١٨٨

منافع الموظفين، معيار التقرير ٣. ٢٦، معيار التقرير ٣. إستنتاج ٢٩٦-٣٠٠

تصحيح الأخطاء، معيار التقرير ٣ .٥٠

الإستثناءات من القياس والإعتراف بالمبـادئ، معيـار التقرير ٣. ٢١-٣١، معيار التقرير ٣ إستنتاج ٢٦٢-٣١١

الأصول والإلتزامات المالية، التصنيف لـ، معيـار التقرير ٣. ١٦ (أ)، معيار التقرير ٣. إستنتاج ١٨٥-١٨٨

تبني المعايير الدولية لإعداد التقـارير الماليـة للمـرة الأولى، معيار التقرير١. الملحق ب، معيار التقرير١. إرشادات ٢٢

نموذج البداية الحديث، معيار التقرير٣. إستنتاج ٥٥-٥٧

الشهرة، معيار التقرير٣. إستنتاج ٣١٢-٣٣٦

التعريف، معيار التقرير٣. الملحق أ

الإفصاح عن التغير فـي المبـالغ المرحلـة، معيـار التقرير٣. الملحق ب ٦٧ (د)

فحص إنخفاض القيمة، أنظر فحص إنخفاض القيمة

في الإندماج المتحقق بدون نقل الإعتبـارات، معيـار التقرير٣. ٣٣، معيار التقرير٣. الملحق ب٤٦

في الإندماج المتضمن منشآت متبادلة، معيار التقرير٣. الملحق ب ٤٧-٤٩

الأصول والإلتزامات المحددة،

المحاسبة قبل تاريخ الإمتلاك، معيار التقريـر٣. ٥٤-٥٨، معيار التقرير٣. الملحق ب ٦٣

تصنيف وتحديد الممتكات، معيار التقرير٣. ١٥-١٧، معيار التقرير٣. إستنتاج ١٨٥-١٨٨

قياس الممتلكات، معيار التقريـر٣. ١٨، ٢٠، معيـار التقرير٣. إستنتاج ١٩٧-٢٦٢

الإعتراف بالممتلكات، معيـار التقريـر٣. ١٠-١٧، معيار التقرير٣. إستنتاج ١١١-١٩٦

تعويض الأصول

المحاسبة قبل تاريخ الإمتلاك، معيار التقرير٣. ٥٧

الإعتراف والقياس المبدئي، معيار التقرير٣. ٢٧-٢٨، معيار التقرير٣. إستنتاج ٣٠١-٣٠٣

عقود التأمين الممتلكة من، معيار التقرير٣. ١٧ (ب)، معيار التقرير٣. إستنتاج ١٨٥-١٩٦، معيار التقرير٣. ٣١-٣٣، معيار التقرير٤.إستنتاج ١٤٧-١٥٣

الأصول الغير ملموسة

تعريف التحديد

معيار التقرير٣. الملحق أ، معيار التقرير٣. إسـتنتاج ١٥٧-١٧٤، ٣٨. ١٢، ٣٨ إستنتاج ٦-١٠

أمثلة توضيحية، معيار التقرير٣. أمثلة ١٦-٤٤

الإعتراف المنفصل من الـشهرة، معيـار التقريـر٣. الملحق ب ٣١-٤٠، معيار التقرير٣. إستنتاج ١٥٧-١٨٤، ٣٨. ٣٣-٤٣، ٣٨ إستنتاج ١٦أ-١٩ب

أنظر أيضاً الأصول الغير ملموسة

المنشآت المشتركة مستثناه من نطاق معيار التقرير ٣. معيار التقرير٣,٢ (أ) ، معيار التقرير٣.إستنتاج ٥٩-٦١

عقود الإيجار المكتسبة في،

التصنيف، معيار التقرير٣. ١٧ (أ) معيار التقريـر٣. إستنتاج ١٨٥-١٨٨

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإعتراف بالأصول بموجب عقود الإيجـار التـشغيلي التي تكون فيها المنشأة المشتراه هي الطرف المـؤجر، معيار التقرير٣. الملحق ب ٤٢، معيـار التقريـر٣. إستنتاج ١٤٤-١٤٨

الإعتراف بعقد الإيجار التشغيلي، معيـار التقريـر٣. الملحق ب ٢٨-٣٠، معيار التقرير٣. إستنتاج ١٤٤-١٤٨

الإلتزامات

المحاسبة بعد تاريخ الإمتلاك، معيار التقريـر٣. ٥٤-٥٨، الملحق ب ٦٣

تصنيف وتحديد الممتلك، معيار التقريـر٣. ١٥-١٧، معيار التقرير٣. إستنتاج ١٨٥-١٨٨

قياس المنشآت المشتراه، معيـار التقريـر٣,١٨، ٢٠ معيار التقرير٣. ١٩٧-٢٦٢

الإعتراف بالمنشآت المشتراه، معيار التقريـر٣. ١٠-١٧، معيار التقرير٣. إستنتاج ١١١-١٩٦

معيار التقرير٣. ٤٥-٥٠، معيار التقرير٣. إسـتنتاج ٣٩٠-٤٠٠، معيار التقرير٣. أمثلة ٥٠-٥٣

قياس الأصول المحددة والإلتزامات المفروضـة قبـل تاريخ الإمتلاك، معيار التقرير٣. ٥٤

في تاريخ الإمتلاك، معيار التقرير٣. ١٨، ٢٠، معيار التقرير٣. إستنتاج ١٩٧-٢٦٢

قياس الحصة الغير مـسيطرة فـي الـشراء، معيـار التقرير٣. ١٩، معيار التقرير٣. إستنتاج ٢٠٥-٢٢١

الإندماج، ضمن تعريـف إنـدماج الأعمـال، معيـار التقرير٣. الملحق أ، معيار التقرير٣. إستنتاج ١٢

العمليات المضاعفة، تحقيق الرقابة من خلال، معيـار التقرير٣. ٤١-٤٢، معيار التقرير٣. إسـتنتاج ٣٨٤-٣٨٩

المنشآت المتبادلة

تطبيق طريقة الإمتلاك، معيار التقرير٣. إستنتاج ٦٤-٧٧

التعريف، معيار التقرير٣. الملحق أ

قياس الشهرة، معيار التقرير٣. الملحق ب٤٧-٤٩

أحكام إنتقالية لـ ـ، معيـار التقريـر٣. ٦٦، معيـار التقرير٣. الملحـق ب ٦٨-٦٩، معيـار التقريـر٣. إستنتاج ٤٣٣-٤٣٤

الحصة الغير مسيطرة في المنشاة المشتراة،

التعريف، معيار التقرير٣. الملحق أ

القياس المبدئي لـ، معيـار التقريـر٣. ١٩ ، معيـار التقرير٣. الملحـق ب ٤٤-٤٥، معيـار التقريـر٣. إستنتاج ٢٠٥-٢٢١

الأصول الغير متداولة المتوفرة للبيع، معيار التقرير٣. ٣١، معيار التقرير٣. إسـتنتاج ٣٠٥-٣٠٧، معيـار التقرير٥. إستنتاج ٤٢-٤٥

طريقة تجميع الحصص، أسـباب الـرفض، معيـار التقرير٣. إستنتاج ٢٩-٥٤

منافع إنتهاء الخدمة، معيـار التقريـر٣,٢٦، معيـار التقرير٣. إستنتاج ٢٦٩-٣٠٠، ١٩-١٠٨

العلاقة السابقة بين المنشأة المشتراة والمنشأة المشترية، معيار التقرير٣. ٥١-٥٢، معيار التقرير٣. الملحـق ب ٥١-٥٣، معيار التقرير٣. إستنتاج ١٢٢، معيـار التقرير٣. مثال ٥٤-٥٧

الحقوق المعاد إستملاكها، معيار التقريـر٣. إسـتنتاج ٣٠٨-٣١٠

المحاسبة قبل تاريخ الإمتلاك، معيار التقريـر٣. ٥٥، ٣٨. ٩٤، ٣٨. ١١٥أ

القياس المبدئي، معيار التقرير٣. ٢٩

الإعتراف المبدئي، معيار التقرير٣. الملحـق ب ٣٥-٣٦

الإعتراف بالأصول المحددة والإلتزامات المفروضـة قبل تاريخ الإمتلاك، معيار التقرير٣. ١٠-١٧، معيار التقرير٣. إستنتاج ١١١-١٩٦

تعويض الخدمات المستقبلية، معيار التقريـر٣. ٥١-٥٢، معيار التقرير٣. الملحـق ب ٥٤-٥٥، معيـار التقرير٣. مثال ٥٨-٦٠

البحث والتطوير في مشروع المنشأة المشتراه ، معيار التقرير٣. إستنتاج ١٤٩-١٥٦، ٣٨ إستنتاج ٧٨-٨٩

تكاليف إعادة الهيكلة، معيار التقريـر٣. ١١، معيـار التقرير٣. إستنتاج ١٣٢-١٤٣

الإمتلاك العاكس، معيار التقريـر٣. الملحـق ب ١٥، معيار التقرير٣. الملحق ب ١٩-٢٧، معيار التقرير٣. إستنتاج ٩٤-٩٧، مثال ١-١٥

العمليات المنفصلة من إندماج الأعمال، تحديـد الـ ـ، معيار التقريـر٣. ١٢، معيـار التقريـر٣. ٥١-٥٣، معيار التقرير٣. الملحق ب٥٠-٦٢

معيـار التقريـر٣. إسـتنتاج ١١٥-١٢٤، معيـار التقرير٣. مثال ٥٤-٧١

الإمتلاك- التكلفة ذات العلاقة، معيار التقريـر٣. ٥٣، إستنتاج ١٢٢، معيار التقرير٣. مثال ٥٤-٥٧

تعويض الخدمة المستقبلة، معيار التقرير٣. الملحق ب ٥٤-٥٥، معيار التقرير٣. مثال ٥٨-٦٠

مكافأة الدفع على أساس الأسهم، معيار التقريـر٢. ٥، معيار التقرير٢. إستنتاج ٢٣-٢٤، معيار التقريـر٣. ٣٠، معيار التقرير٣. إستنتاج ٣١١

تصنيف إعتبارات المكافأة، معيار التقرير٣. الملحـق ب٥٦-٦٢، معيار التقريـر٣. إسـتنتاج ٣٦١-٣٦٤، معيار التقرير٣. مثال ٦١-٧١

إندماج الأعمال المتحقق بواسطة، معيـار التقريـر٣. ٤٣-٤٤، معيار التقرير٣. إستنتاج ٣٨٤-٣٨٩

مرحلة الإمتلاك، معيار التقريـر٣. ٤١-٤٢، معيـار التقرير٣. إستنتاج ٣٨٤-٣٨٩

الإنتقال، معيار التقرير٣. ٦٥-٦٧

للمنشآت المتبادلـة، معيـار التقريـر٣. ٦٦، معيـار التقرير٣. إستنتاج ٤٣٣-٤٣٤

حصص التقييم، معيار التقريـر٣. الملحـق ب ٤١-معيار التقرير٣. إستنتاج ٢٥٢-٢٦٠

إيراد، الإطار . ٧٤، ١٨. ١-٣٧، **١٨** الملحق أ. ١-٢٠
رسوم الدخول، **١٨** الملحق أ. ١٥
عمولة الإعلان، **١٨**. ٨، ١٨ الملحق أ .١٣
عمولة مكتب الوساطة، ١٨. ٨، ١٨ الملحق أ . ١٣
عمليات المبادلة التي تنطوي على خـدمات إعلانيـة، **التفسير- ٣١**
المبيعات التي يتم إصدار فواتير بها، **١٨** الملحق أ.١
الدفع عند تسليم مبيعات، **١٨** الملحق أ.٢ (د)
عملة تخصيص الأسهم للعميل، **١٨** الملحق أ. ١٤(ج)(١)
الإلتزامات المحتملة، **١٨**. ٣٥
التعريف، **١٨**. ٧
الإفصاح، **١٨**. ٣٤-٣٥
التوزيعات، **١٨**. ٥ (ج)، **١٨**. ٢٩-٣٣، **١٨** الملحق أ. ٢٠
رسوم الخدمات المالية، **١٨** الملحق أ. ١٤
الإعفاء من الرسوم، **١٨** الملحق أ. ١٨
البضاعة أو الخدمات المتغيرة أو المتبادلة ، **١٨** .١٢
البضاعة المشحونة شرط الموافقة، ١٨ الملحـق أ. ٢ (ب)
البضاعة المشحونة شرط ضمان البيع، **١٨** الملحق أ. ٢ (ج)
شحن البضائع بشرط التركيب، **١٨**. ١٦(ج)، ١٨ الملحق أ.٢ (أ)
بدء العمل ورسوم الدخول، **١٨** الملحق أ. ١٧
رسوم التركيب، **١٨** الملحق أ. ١٠
مبيعات التركيب، **١٨** الملحق أ .٨
عمولات وكالات التأمين، **١٨** الملحق أ. ١٣
الفائدة، **١٨**. ٥ (أ)، **١٨**. ٢٩-٣٣، **١٨** الملحق أ. ٢٠
طريقة تسليم البضاعة، **١٨** الملحق أ.٣
رسوم الترخيص، **١٨** الملحق أ. ٢٠
رسوم القروض الموحدة، ١٨ الملحق أ. ١٤ (ج)(٣)
القياس، **١٨**. ٩-١٢
رسوم العضوية، **١٨** الملحق أ. ١٧
نسبة الإنجاز بطريقة الإعتراف، **١٨**. ٢١
الدفعات على المراحل/أو الجزئية والمضافة، **١٨**. ٢٤، **١٨** الملحق أ. ٤
اشتراكات المنشورات، **١٨** الملحق ا.٧
بيع عقاري حقيقي، **١٨** الملحق أ. ٩
الإعتراف، **١٨**. ١٤-٣٣، **١٨** الملحق أ.١-٢٠
حقوق التأليف والاختراع، **١٨**. ٥(ب)، **١٨**. ٢٩-٣٣، ١٨ الملحق أ. ٢٠
بيع البضائع، **١٨**. ١٤-١٩، **١٨** الملحق أ. ١-٩
اتفاقيات البيع/ إعادة الشراء، **١٨** الملحق أ.٥ ، ١٨ الملحق أ.٩
البيع لأطراف وسيطة، **١٨** الملحق أ. ٦
تقديم الخدمات، **١٨**. ٢٠-٢٨، **١٨** الملحق أ. ١٠-١٩
رسوم الخدمات، **١٨**. ١٣، **١٨** الملحق أ. ١١
رسوم الدراسة، **١٨** الملحق أ. ١٦

البيانات المالية الموحدة، **معيار التقرير ٣** الملحق ب٧-٩، **معيار التقرير ٣** المثال التوضيحي رقم ٥
العائد على السهم، **معيار التقرير ٣** الملحـق ب١٢-١٥، **معيار التقرير ٣** المثال التوضيحي رقم ٥

بحث وتطوير
تطوير مرحلة التوليد داخلياً، **٣٨**. ٥٧-٦٤، **٣٨**.إستنتاج ٣٠-٣٢
الإفصاح عن الإنفاق، **٣٨**. ١٢٦-١٢٧
الإنفاق المتعلق بالمشاريع المكتسبة بشكل منفصل أو في إندماج الأعمال، **٣٨**. ٤٢-٤٣، إستنتاج ٨٥-٨٩
المشاريع المكتسبة في إندماج الأعمال، **٣٨**. إستنتاج ٧٨-٨٤
تنقلات الأطراف ذات العلاقة التي تتطلب الإفصاح، **٢٤**. ٢٠ (هـ)
مرحلة البحث، **٣٨**. ٥٤-٥٦

براءات الإختراع
كأصول، **الإطار .** ٥٦
الإعتراف بالإيراد، **١٨** الملحق أ. ٢٠

برنامج ولاء العملاء،
الإعتراف والقياس، تفسير لجنـة تفـسيرات معـايير التقارير ١٣. ١-١١

برمجيات
تطوير الرسوم، **١٨** الملحق أ. ١٩
الإعتراف بإيراد بـراءات التـأليف والاختـراع، **١٨** الملحق أ. ٢٠

بنود التحوط
تحوطات التدفق النقدي : التحوط الكلي المفرد، **٣٩**. تطبيق القسم و.٥.٢
تحوط التدفق النقدي: عملية متوقعة متعلقة بحقوق ملكية المشروع، **٣٩**. تطبيق القسم و.٧.٢
التعريف، ٣٩. ٩

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تحديد البنود المالية كـ، **٣٩**. ٨١-٨١أ، **٣٩** الملحق أ تطبيق ٩٩أ-٩٩ب، ٣٩. إستنتاج ١٣٥أ
تحديد مجموعة من البنود، **٣٩**. ٨٣-٨٤، **٣٩** الملحق أ تطبيق ١٠١
تحديد البنود الغير المالية كـ، **٣٩**. ٨٢، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١٠٠، ٣٩ إستنتاج ١٣٧-١٣٩
التحوط لمخاطر العملات الأجنبية لأسهم تتم المتاجرة بها بشكل عمومي **٣٩**. تطبيق القسم و.١٩.٢
إرشادات التنفيذ، **٣٩**. تطبيق القسم و. ٢. ١-٢. ٢١
العقود الداخلية: عقود المشتقات الخارجية التـي يـتم تسديدها بالصافي **٣٩**. تطبيق القسم و.١٦.٢
العقود الداخلية : مشتقة التقاص الخارجية المفردة، **٣٩**. تطبيق القسم و.١٥.٢
عمليات التحوط عبر المجموعة وعبر المشروع، **٣٩**. تطبيق القسم و.١٤.٢
التخطيط لجزء من الفترة، **٣٩**. تطبيق القسم و.١٧.٢
شراء استثمار محتفظ به حتى الإستحقاق، **٣٩**. تطبيق القسم و.١٠.٢
البنود المؤهلة، **٣٩**. ٧٨-٨٠، **٣٩** الملحق أ تطبيق ٩٨-٩٩
مؤشر الأسعار، ٣٩. تطبيق القسم و. ٢ .٢٠
هل يمكن تغيير المشتقات كبند تحوط، **٣٩**. تطبيق القسم و.١.٢

بنود غير عادية
الإفصاح، **١**. إستنتاج ٦٠-٦٤

بنوك، ٣. ١-٥٩
إدارة خطر سعر الفائدة، ٣٩. إرشادات التنفيذ أسـئلة وإجابات الإطار. ٦. ١

بيئة المشتقات المالية، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١
عقود التأمين ، معيار المحاسبة ٤ إستنتاج ٥٥-٦٠

بيان التدفق النقدي، *أنظر* بيان التدفق النقدي،
التدفق النقدي
التعريف، ٧ .٦
إلغاء التدفق النقدي المستقبلي لتحديد القيمة المستعملة، ٣٦ .٣٠٥٧، ٣٦ الملحق أ، ٣٦ إستنتاج ٤٠-٨٠
الإطار، إطار، ١٥-١٨

بيانات مالية
الأساس الإكتواري، **١**. ٢٥-٢٦
قابلية المقارنة، **الإطار** . ٣٩-٤٢، **معيار التقرير ١**. ٣٦
المعلومات المقارنة، **١**. ٣٨-٤٤، **١**. إستنتاج ٣١-٣٦
الإكتمالية، **الإطار** . ٣٨
الموافقة مع معيار التقارير ، **الإطار** .٤٠، **١**. ١٣-٢٢، **١**. إستنتاج ٢٣-٣٠
العناصر الأساسية، **الإطار** .٧، **١**. ٨-١٠
تماثلية العرض، **١**. ٤٥-٤٦
إضطرابات على المعلومات المناسبة والموثوقة، **الإطار** . ٤٣-٤٥
المحتوى، **١**. ٤٧-١٣٨
الأرقام المقارنة، **الإطار** . ٤٢
تكاليف العرض، **الإطار** . ٣٨، **الإطار** .٤٤
تاريخ تحويل الإصدار، **١٠**. ١٧-١٨
التعريف، **الإطار** .٦
الإفصاح في الملاحظات، **١**. ٧٧-٨٠، **١**. ١١٢-١٣٨
الإفصاح عن السياسات المحاسبية، **١**. ١١٧-١٢٤
العناصر، **الإطار** . ٤٧-٨١
العرض الملزم، **الإطار** . ٣٣-٣٤
الأهداف العامة، **الإطار** .٦، **١**. ٢-٣
أساس استمرارية المنشأة، **١**. ٢٥-٢٦
المطابقة، **١**. ٤٩-٥٣
أمثلة توضيحية على الهيكل، **١**. تطبيق ١-٦
المعلومات التي يجب عرضها، **١**. ٤٦-٤٨
المادية والتجميع، **١**. ٢٩-٣١
القياس، **الإطار** . ٣٤، **الإطار** . ٨٦-٨٨، **الإطار** . ٩٩-١٠١
الحيادية، **الإطار** . ٣٦ **الإطار** .٣٧
الملاحظات، **١**. ٧٧-٨٠، ، **١**. ١١٢-١٣٨
الهدف، **الإطار** . ١٢-٢١
المقاصة، **١**. ١٢-٢١
النشاطات التشغيلية، **١**. إستنتاج ٥٥-٥٦
العرض، **١**. ١-١٤٠،
التدبير، **الإطار** . ٣٧
الهدف، **الإطار .٦**، الإطار . ١٢-١٤، ١. ٩
المميزات النوعية، **الإطار** . ٢٤-٤٦
الإعتراف بالعناصر، **الإطار** . ٨٢-٩٨
ملائمة، **الإطار** . ٢٦-٣٠
الوثوق، **الإطار** . ٣١-٣٨
فترة التقرير، **١**. ٣٦-٣٧
الهدف الخاص، **الإطار** . ٦
قائمة بالتغيرات في حقوق الملكية، **١**. ١٠٦-١١٠
الهيكل، **١**. ٤٧-١٣٨
الجوهر فوق الشكل، **الإطار** . ٣٥، **الإطار** . ٥١
في الوقت المناسب، **الإطار** . ٤٣
الصحة والمراجعة العادلة، **الإطار** . ٦٤
قابلية الفهم، **الإطار** . ٢٥
المستخدمون، **الإطار** .٦، **الإطار** .٩-١١، **الإطار** .١٣، **الإطار** .١٥
أنظر أيضاً بيان المركز المالي ؛ *الإطار لعرض وتقديم البيانات المالية ؛ قائمة الدخل*

بيانات مالية منفصلة
منشآت زميلة، ٢٨. ٢، ٢٨. ٤ ٢٨. ٣٥-٣٦
التعريف، ٢٧. ٤
الإفصاحات، ٢٧. ٤٢-٤٣

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

منشآت تحت السيطرة المشتركة، ٣١. ٣، ٣١. ٥، ٣١. ٤٦-٤٧

بيانات مالية موحدة، ٢٧. ١-٤٦،
توزيع الخسائر، ٢٧. ٢٧-٢٨
بيان التدفق النقدي، **٧**. ٣٧-٤٢
التغير في ملكية الشركة الأم في المنشآت التابعة التي لم يظهر لها خسارة في الرقابة، ٢٧. ٣٠-٣١، ٢٧ إستنتاج ٤١-٥٢
الإجراءات الموحدة، **٢٧**. ١٨-٣١
التحكم، **٢٧** .١٣
إلغاء الإعتراف بالأصول المالية، **٣٩**. ١٥
تواريخ التقارير المختلفة للمنشأة الأم والمنشآت التابعة، **٢٧**. ٢٢-٢٣
الإفصاح، **٢٧**. ٤١-٤٣ ، ٢٧. إستنتاج ٦٧-٧١
الإعفاءات من العرض، **٢٧**. ١٠-١١، **٢٧**. إستنتاج ٤-١٢، **٣١**. ٢ (ب)، **٣١**. ٦
الأدوات المالية، **٣٢**. تطبيق ٢٩
العمليات الأجنبية، **٢١**. ١٩، **٢١**. ٤٤-٤٩
المجموعة، ٢٧ .٤
الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع، تقرير المنشأة بالعملة في، **٢٩**. ١، **٢٩**. ٣٥-٣٦
تقارير المالية المرحلية، **٣٤**. ١٤
البنود داخل المجموعة، **٢٧**. ٢٠-٢١
خسائر الرقابة للمنشآت التابعة ٢٧. ٣٢-٣٧، ٢٧. إستنتاج ٥٣-٥٧
الإتفاقيات المتعددة، ٢٧. ٣٠، ٢٧. إستنتاج ٥٨-٦٣
الحصة الغير مسيطرة، **١**. إستنتاج ٥٩، **٢٧**. ٤ ١٨(ب)-(ج)، **٢٧**. ٢٧-٢٨، **٢٧**. إستنتاج ٢٨-٣٢
حقوق التصويت المحتملة، ٢٧. ١٤، ٢٧. ١٩، ٢٧. تنفيذ ١-٨
العرض، **٢٧**. ٩-١١، **٢٧**.إستنتاج ٩-١٧
النطاق، **٢٧**. ١٢-١٧، ٢٧ إستنتاج ١٨-٢٧
المنشآت ذات الغرض الخاص، التفسير-١٢
إزالة الإعفاءات عن المنشآت التابعة المكتسبة وإعدادها لإعادة البيع، **معيار التقرير ٥**. إستنتاج ٥٢-٥٥، **معيار التقرير ٥** التطبيقات الإرشادية المثال ١٣
أحكام إنتقالية، ٢٧. ٤٥، ٢٧. إستنتاج ٧٢-٧٥
توحيد السياسات المحاسبية، **٢٧**. ٢٤-٢٥

بيع
كإيراد، إطار ٧٤

بيع البضائع
عمليات الأطراف ذات العلاقة التي تحتاج إلى إفصاح، **٢٤**. ٢٠ (أ)
الإيراد، **١٨**. ١٤-١٩ **١٨** الملحق أ. ١-٩

بيع العقارات
الإعتراف بالإيراد، **١٨** الملحق أ.٩

تأثير هام، ٢٨. ٦-١٠
التعريف في المعيار **٢٨**، ٢٨. ٢

تأجير
كإيراد، **الإطار .** ٧٤

تاريخ
الإختلاف في التقارير المالية السنوية والضرائب السنوية في التقارير المالية المرحلية، ٣٤ الملحق ب١٧-١٨
البيانات المالية، **١**. ١٧-١٨
منافع الوفاة أثناء العمل، **المعيار١٩،** إستنتاج ٨٩
صناديق الإزالة، حقوق الحصص الناجمة عن، تفسير لجنة معايير التقرير٥. ١-١٥، تفسير لجنة معايير التقرير٥ إستنتاج ١-٢٨
محاسبة الحصص في الأموال، تفسير لجنة معايير التقرير٥. ٧-٩، تفسير لجنة معايير التقرير٥ . إستنتاج ٢٢-٢٥
الإفصاح، تفسير لجنة معايير التقرير٥. ١١-١٣، تفسير لجنة معايير التقرير٥ إستنتاج ٢٦
بشكل عام، تفسير لجنة معايير التقرير٥. ١-٣، تفسير لجنة معايير التقرير٥. إستنتاج ٢-٣

تاريخ التسديد المحاسبي، ٣٩. تطبيق القسم ب. ٣٢
المبالغ الواجب تسجيلها مقابل الشراء، **٣٩**. تطبيق القسم د. ٢. ١
المبالغ الواجب تسجيلها مقابل البيع، **٣٩**. تطبيق القسم د. ٢. ٢
تبادل الأصول الغير نقدية، **٣٩**. تطبيق القسم د. ٢. ٣

تبادل البضاعة أو الخدمات
ما إذا تمت عمليات الإيراد، **١٨**. ١٢

تحديد الأصل،
القياس والإعتراف في إندماج الأعمال، معيار التقرير٣. ٢٧-٢٨، معيار التقرير٣ .٥٧، معيار التقرير ٣. إستنتاج ٣٠١-٣٠٣

تجميع
البيانات المالية ١. ٢٩-٣١

تحول بيولوجي
تعريفات، ٤١. ٥
الإفصاح، ٤١. ٥٢
المخرجات الناتجة عن، ٤١. ٧

ترتيبات امتياز تقديم الخدمات، التفسير-٢٩

ترميم
المخصصات، **٣٧** الملحق ج. ١١-١١ب

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تعديلات المحافظة على رأس المال، الإطار. ٨١، الإطار . ١٠٨، الإطار ١٠٩

تغير في الوضع المالي، الإطار .١٨-٢٠، الإطار ٤,٧

تفسير- ٧ *مقدمة لعملة اليورو*، التفسير- ٧

تفسير -١٠ *المساعدات الحكومية – عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية*، التفسير -١٠

تفسير- ١٢ *توحيد البيانات المالية– للوحدات ذات الغرض الخاص*، التفسير- ١٢

تفسير- ١٣ *الوحدات تحت السيطرة المشتركة– المساهمات غير النقدية لمضاربي المشاريع*، التفسير- ١٣

تفسير- ١٥ *عقود الإيجار التشغيلية – الحوافز*، التفسير- ١٥

تفسير-٢١ *ضرائب الدخل– استرداد الأصول المعاد تقييمها وغير القابلة للاستهلاك*، التفسير-٢١

تفسير- ٢٥ *ضرائب الدخل – التغيير في الوضع الضريبي للمشروع أو لمساهميه*، التفسير- ٢٥

تفسير- ٢٧ *تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود التأجير*، التفسير- ٢٧

تفسير- ٢٩ *ترتيبات امتياز تقديم الخدمات -الإفصاح* ، التفسير- ٢٩

تفسير- ٣١ *الإيراد- المقايضة التي تنطوي على خدمات إعلانية*، التفسير- ٣١

تفسير- ٣٢ *الأصول غير الملموسة – تكاليف الموقع الإلكتروني*، التفسير- ٣٢

***تفسير لجنة معايير التقرير ١ التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة*، معيار** التقرير ١-١٠، معيار التقرير ١ الملحق
أساس الإستنتاج، تفسير لجنة معايير التقارير ١. إستنتاج ١-٣٣
الإجماع، تفسير لجنة معايير التقارير ٤-٨
أساس الإستنتاج، تفسير لجنة معايير التقارير، إستنتاج ٧-١١
تاريخ النفاذ، تفسير لجنة معايير التقارير١. ٩-٩أ
التبني للمرة الأولى، معيار التقرير ٢٥ و
أساس الإستنتاج، معيار التقرير. إستنتاج ٦٣ ج
أمثلة توضيحية، تفسير لجنة معايير التقارير. المثال من ١-١٨
النطاق، تفسير لجنة معايير التقارير١. ٢
أساس الإستنتاج، تفسير لجنة معايير التقارير١. إستنتاج ٦
أحكام إنتقالية، معيار التقرير١. ٢٥و، معيار التقرير ١. تنفيذ ٢٠١-٢٠٣
أحكام إنتقالية، تفسير لجنة معايير التقارير ١. ١٠

تفسير لجنة معايير التقارير ٢
أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة، تفسير لجنة معايير التقارير٢. ١-١٤
تفسير لجنة معايير التقارير٢. الملحق أ١-١٩
أساس الإستنتاج، تفسير لجنة معايير التقارير٢.إستنتاج ١-٢٥
الإجماع، تفسير لجنة معايير التقارير ٢. ٥-١٢
أساس لـ، تفسير لجنة معايير التقارير٢. إستنتاج ٦-٢٣
أمثلة على التطبيق، تفسير لجنة معايير التقارير ٢. الملحق أ١-١٩
الإفصاح، تفسير لجنة معايير التقارير٢. ١٣
تاريخ النفاذ، تفسير لجنة معايير التقارير٢. ١٤
أساس الإستنتاج، ٢. إستنتاج ٢٤-٢٥
النطاق، تفسير لجنة معايير التقارير٢. ٣

تفسير لجنة معايير التقارير ٤
تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار، تفسير لجنة معايير التقارير٤. إستنتاج ١-٥٠
الإجماع، تفسير لجنة معايير التقارير. ٤. ٦-١٥
أساس الإستنتاج، تفسير لجنة معايير التقارير٤. إستنتاج ١٥-٤٦
تاريخ النفاذ، تفسير لجنة معايير التقارير٤. ١٦
التبني للمرة الأولى، معيار التقرير، ٢٥ هـ
أساس الإستنتاج، معيار التقرير ١. إستنتاج ٦٣ د
الإرشادات التوضيحية، معيار التقرير، تنفيذ ٢٠٤-٢٠٥
أمثلة توضيحية، تفسير لجنة معايير التقارير٤. مثال ١-٤
النطاق، تفسير لجنة معايير التقارير٤. ٤
أساس الإستنتاج، تفسير لجنة معايير التقارير٤. إستنتاج ١٣-١٤
أحكام إنتقالية، معيار التقرير ٢٥ و، معيار التقرير ١. إستنتاج ٦٣ د، معيار التقرير، تنفيذ ٢٠٣-٢٠٤،
تفسير لجنة معايير التقارير٤. ١٧
أساس الإستنتاج، تفسير لجنة معايير التقارير٤. إستنتاج ٤٧-٥٠

تفسير لجنة معايير التقارير٥

الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي، تفسير لجنة معايير التقارير٥، ١-١٥
أساس الإستنتاج، تفسير لجنة معايير التقارير٥. إستنتاج ١-٢٨
الإجماع
محاسبة حصص التمويل، تفسير لجنة معايير التقارير٥، ٧-٩، تفسير لجنة معايير التقارير٥ إستنتاج ٧-٢١
محاسبة الإلتزامات لعمل توزيعات إضافية، تفسير لجنة معايير التقارير٥. ١٠، تفسير لجنة معايير التقارير٥. إستنتاج ٢٢-٢٥
أساس لـ، ، تفسير لجنة معايير التقارير٥. إستنتاج ٧-٢٦
الإفصاح، تفسير لجنة معايير التقارير٥، ١١-١٣، تفسير لجنة معايير التقارير٥. إستنتاج ٢٦
تاريخ النفاذ، تفسير لجنة معايير التقارير٥، .١٤، تفسير لجنة معايير التقارير٥. ٤-٥، تفسير لجنة معايير التقارير٥. إستنتاج ٤-٦
الإنتقال، تفسير لجنة معايير التقارير٥. إستنتاج ٢٧-٢٨

تفسير لجنة معايير التقارير٦- *الإلتزامات الناجمة من المشاركة في سوق محدد – مخلفات المعدات الكهربائية والإلكترونية*
أساس الإستنتاج، تفسير لجنة معايير التقرير٦. ١-٤٤
الإجماع، تفسير لجنة معايير التقرير٦. ٩
تاريخ النفاذ، **تفسير لجنة معايير التقارير٦**. ١٠
الإصدار، **تفسير لجنة معايير التقارير** ٦. ٨
النطاق، **تفسير لجنة معايير التقارير٦** .٦-٧
الإنتقال، **تفسير لجنة معايير التقارير٦** . ١١

تفسير لجنة معايير التقارير٧- *تطبيق أسلوب إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩*
التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع. **التفسير٧. ١-٦**
أساس الإستنتاجات، **تفسير لجنة معايير التقارير٧.** إستنتاج١-٢٥
الإجماع، تفسير لجنة معايير التقرير٧. ٣-٥
تاريخ النفاذ، **تفسير لجنة معايير التقارير٧**. ٦٧
أمثلة توضيحية، **تفسير لجنة معايير التقارير٧.** مثال١-٦

تفسير لجنة معايير التقارير٨- نطاق المعيار الـدولي لإعداد التقارير الماليـة ٢، تفـسير لجنـة معـايير التقارير٨ ١-١٤
أساس الإستنتاجات، **تفسير لجنة معايير التقـارير** ٨. ١-١٣
الإجماع، **تفسير لجنة معايير التقارير** ٨، ٨-١٢
تاريخ النفاذ، **تفسير لجنة معايير التقارير** ٨. ١٣
أمثلة توضيحية، **تفسير لجنة معايير التقارير** ٨. ١-٤
النطاق، **تفسير لجنة معايير التقارير** ٨. ٦
الإنتقال، **تفسير لجنة معايير التقارير**٨. ٨-١٤

تفسير لجنة معايير التقارير٩ " إعادة تفسير المشتقات الضمنية"
تفسير لجنة معايير التقارير٩. ١-٩
أساس الإستنتاج، التفسير٩، إستنتاج١-١٣
الإجماع، **تفسير لجنة معايير التقارير٩.** ٧-٨
تاريخ النفاذ والإنتقال، **تفسير لجنة معايير التقارير**٩. ٩
النطاق، تفسير لجنة معايير التقارير٩. ٣-٥

تفسير لجنة معايير التقارير١٠ " إعداد التقارير المالية المرحلية وإنخفاض القيمة" ١-١٠
أساس الإستنتاج، **تفسير لجنة معايير التقارير١٠** إستنتاج ١-١٢
الإجماع، **تفسير لجنة معايير التقارير١٠.** ٨-٩
تاريخ النفاذ والإنتقال، **تفسير لجنة معايير التقارير**١٠. ١٠

تفسير لجنة معايير التقارير١١ " المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية٢- معاملات المجموعة وأسهم الخزينة"، **تفسير لجنة معايير التقارير١١.** ١-١٣
أساس الإستنتاج، **تفسير لجنة معايير التقارير١٠.** إستنتاج ١-١٢
الإجماع، **تفسير لجنة معايير التقارير١١.** ٧-١١
تاريخ النفاذ، **تفسير لجنة معايير التقارير١١.** ١٢
مثال توضيحي، **تفسير لجنة معايير التقارير١١.** مثال١-٤
الإنتقال، **تفسير لجنة معايير التقارير١١.** ١٣

تفسير لجنة معايير التقارير١٢ " ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات"
تفسير لجنة معايير التقارير١٢. ١-٣٠، **تفسير لجنة معايير التقارير١٢** الملاحق أ و ب، **تفسير لجنة معايير التقارير١٢** ملاحظات معلوماتية ١و٢
إرشادات تنفيذية، **تفسير لجنة معايير التقارير١٢،** الملحق أ
أساس الإستنتاج، **تفسير لجنة معايير التقارير١٢ إستنتاج**١٢. ١-٧٧
الإجماع، **تفسير لجنة معايير التقارير١٢**، ١١-٢٧
أساس الإستنتاج، **تفسير لجنة معايير التقارير١٢.** إستنتاج ٢٠-٧١
تاريخ النفاذ، **تفسير لجنة معايير التقارير١٢.** ٢٨
التبني للمرة الأولى، **إطار١** ٢٥ح
أساس الإستنتاج، **تفسير لجنة معايير التقارير١٢. إستنتاج** ٧٦
أمثلة توضيحية، **تفسير لجنة معايير التقارير١٢. مثال** ١-٣٨

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

النطاق، **تفسير لجنة معايير التقارير١٢.** ٤-٩
أساس الإستنتاج، **تفسير لجنة معايير التقارير١٢. إستنتاج** ٩-١٩
الإنتقال، **تفسير لجنة معايير التقارير١٢. إستنتاج** ٢٩-٣٠
أساس الإستنتاج، **تفسير لجنة معايير التقارير١٢. إستنتاج**٧٢-٧٥

تفسير لجنة معايير التقارير١٣

تفسير معيار التقـارير،١٣. ١-١١، تفـسير معيـار التقارير. الملحق
إرشادات تطبيقية،
أساس الإستنتاج، تفسير معيار التقارير إستنتاج ١-٢٢
الإجماع، تفسير معيار التقارير١٣. ٥-٩
أساس الإستنتاج، تفسير معيار التقارير١٣. ١٣ ٩-٢٢
تاريخ النفاذ والإنتقال، تفسير معيار التقارير١٣. ١٠-١٣
أمثلة توضيحية، تفسير معيار التقارير١٣. مثال ١-١٠
النطاق، تفسير معيار التقارير١٣. ٣
أساس الإستنتاج، تفسير معيار التقارير١٣. إستنتاج ٢-٤

تفسير لجنة معايير التقارير١٤

تفسير لجنة معايير التقرير١٤. ١-٢٨
أساس الإستنتاج، تفسير لجنة معايير التقرير١٤. إستنتاج ١-٤١
الإجماع، تفسير لجنة معايير التقرير١٤. ٧-٢٦
تاريخ النفاذ، تفسير لجنة معايير التقرير١٤. ٢٧
أمثلة توضيحية، تفسير لجنة معايير التقرير١٤. مثال ١-٢١
النطاق، تفسير لجنة معايير التقرير١٤. ٤-٥
إنتقال، تفسير لجنة معايير التقرير١٤. ٢٨

تقارير البيئة
خارج نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **١**. ١٠

تقارير القطاع، معيار التقرير٨. ١-٣٧
تعريفات المصطلحات، **١٤**معيار التقرير٨، ١-٣٧
الإفصاح، **معيار التقرير٨، ٢٠-٢٤**
إفصاحات المنشأة بعيدة الأمد، **معيار التقرير٨** ٣١-٣٤
خسائر إنخفاض القيمة، **٣٦**. ١٢٩، **٣٦**. ١٣٠ (ج) (٢)، **٣٦**. ١٣٠ (د) (١)
القياس، معيار التقرير٨. ٥-١٠
القطاعات المشمولة في التقرير، معيار التقرير٨. ٥-١٠
بيان التدفق النقدي، **٧**. ٥٠ (د)، **٧**. ٥٢، **١٤**. ٦٢-٦٣

تقارير مالية مرحلية، ٣٤. ١-٤٦، ٣٤ الملاحق من أ-ج
التغير في التقدير المحاسبي، **٣٤**. ٢٧
إكمال وضع البيانات المالية، **٣٤**. ٩، **٣٤**. ١٨
إيجاز البيانات المالية، **٣٤**. ١٠
محتوى البيانات المالية الموحدة، **٣٤**. ٥-٧
الإحتمالات، **٣٤** الملاحق ج٦
دفعات الإيجار الطارئة، **٣٤** الملحق ب٧
التكاليف التي يتم تكبدها بشكل غير متساو أثناء السنة المالية، **٣٤**. ٣٩
الإستهلاك، **٣٤** الملحق ب٢٤
الفرق بين سنة التقارير المالية وسـنة الـضريبة، **٣٤** الملحق ب١٧-١٨
الإفصاح في التقارير المالية السنوية، **٣٤**. ٢٦-٢٧
الإفصاح عن المقارنة مع معايير المحاسبة الدولية، **٣٤**. ١٩
عرض العائد على السهم، **٣٤** .١١
منافع الموظفين، **٣٤** الملحق ب١٠
ضرائب جدوى رواتب صاحب العمل، **٣٤** الملحق ب١
التقييم، **٣٤**. ٤١-٤٢
أمثلة، **٣٤** الملحق ج
أمثلة على استخدام مبادئ الاعتراف والقياس، **٣٤** الملحق ب
تفسير الإنتقال من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة السابقة الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **معيار التقرير ١.** ٤٥-٤٦، **معيار التقرير ١.** إستنتاج ٩٦
تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، **معيار التقرير ١** إستنتاج ٩٦، **معيار التقرير ١.** تطبيق ٣٧-٣٨
عمليات العملة الأجنبية، **٣٤** الملحق ب٢٩-٣١
الشكل والمحتوى، **٣٤**. ٩-١٤
الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع، **٣٤** الملحق ب٣٢-٣٤
خسائر إنخفاض القيمة، **تفسير معيار التقرير١٠**، ٨-٩
إنخفاض قيمة الأصول، **٣٤** الملحق ب٣٥-٣٦
ضرائب الدخل، **٣٤** الملحق ب١٢-٢٢، **٣٤** الملحق ج٥
الأصول الغير الملموسة، **٣٤** الملحق ب٨
التوفيق داخل المنشأة، **٣٤** الملحق ج٨
المخزون، **٣٤** الملحق ب٢٥-٢٦، **٣٤** الملحق ج١
المادية، **٣٤**. ٢٣-٢٥
الحد الأدنى من المكونات، **٣٤**. ٨
الملاحظات، **٣٤**. ١٥-١٨
التقاعد، ٣٤ الملحق ب٩، **٣٤** الملحق ج٤

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الفترات التي يطلب عرضها، **٣٤**. ٢٠-٢٢
أمثلة توضيحية، **٣٤** الملحق أ
المخصصات، **٣٤** الملحق ب٣-٤، **٣٤** الملحق ج٣
الإعتراف والقياس، ٣٤. ٢٨-٣٩
أمثلة على تطبيق معيار المحاسبة الدولي **٣٤**، ٣٤ الملحق ب،
إعادة عرض الفترات المرحلية السابقة التي قدمت عنها التقارير، **٣٤**. ٤٣-٤٥
إعادة التقييم ومحاسبة القيمة العادلة، ٣٤ الملحق ج٧
الإيرادات المستلمة موسميا أو دوريا أو من حين لآخر، **٣٤**. ٣٧-٣٨
إتباع نفس السياسات الخاصة بالبيانات المالية السنوية، **٣٤**. ٢٨-٣٦
الصناعات المتخصصة، **٣٤** الملحق ج٩
مكافآت نهاية السنة، **٣٤** الملحق ب٥-٦

تقارير مالية ذات غرض خاص، الإطار . ٦

تقديرات
التغيرات *أنظر* التغير في التقديرات المحاسبية
الإفصاح عن مفتاح الشك في الملاحظات، **١**. ١٢٥-١٣٣، **١**. إستنتاج ٧٩-٨٤
تضمين التبني لأول مرة من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، معيار المحاسبة ١. **٣١**-٣٤، معيار المحاسبة ١. إستنتاج ٨٤
التقارير المالية المرحلية، **٣٤**. ٤١-٤٢
أمثلة، **٣٤** الملحق ج

تقديرات محاسبية *أنظر* **التغير في التقديرات** المحاسبية: التقديرات

تقديم الخدمات
عمليات الأطراف ذات العلاقة التي تحتاج الى إفصاح، **٢٤**. ٢٠ (ج)
الإيراد لـ، **١٨**. ٢٠-٢٨، **١٨** الملحق أ. ١٠-١٩

تقنية التقييم
قياس القيمة العادلة، ٣٩. ٤٨ أ

تكاليف الإفتراض
الرسملة، **٢٣**. ١-٣٠
إنقطاع الرسملة، **٢٣**. ٢٢-٢٥
بداية الرسملة، **٢٣**. ١٧-١٩
التعريفات، **٢٣**. ٥-٧
الإفصاح، **٢٣**. ٢٦
التأهيل للرسملة، **٢٣**. ١٠-١٥
أمثلة، **٢٣**. ٦
المنح الحكومية، **٢٣**. ١٨
الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع، المنشأة مقدمة التقرير بالعملة، **٢٩**. ٢١
الإعتراف، ٣٢. ٨-٢٥
تأجيل الرسملة، **٢٣**. ٢٠-٢١

تكاليف البحث
الضرائب المفروضة على الأصول، **١٢**. ٩، **١٢**. ٢٦ (ب)

تكاليف العمليات، ٣٩ الملحق أ. تطبيق ١٣
التعريف، ٣٩. ٩
في إندماج الإعمال، معيار التقرير٣. ٥٣، معيار التقرير٣. إستنتاج ٣٦٥-٣٧٠
القياس المبدئي، ٣٩. تطبيق القسم هـ.١. ١

تكاليف منافع التقاعد
الضرائب المؤجلة على الأصول، **١٢**. ٢٦ (أ)

تكلفة
المخزون، **٢**. ١٠-٢٧

تكلفة المبيعات
كمصروف، **الإطار .** ٧٨

تكلفة إنشاء الموقع، التفسير-١٢

تكلفة بالإضافة الى العقد، ١١. ٢٤
التعريف، **١١.** ٣

تكلفة تاريخية
أساس القياس، **الإطار** . ١٠٠-١٠١

تكلفة محاسبية حالية
أساس القياس، إطار ١٠٠-١٠١
صيانة رأس المال المادي، إطار ١٠٦

تكلفة مطفأة
أدوات الدين مع دفعات فائدة متدرجة، **٣٩**. إرشادات تنفيذ. أسئلة وإجابات القسم ب.٢٧
التعريفات، **٣٩**. تنفيذ أسئلة وإجابات القسم ب.٢٤-٢٥
أمثلة على الحساب، ٣٩. إرشادات التنفيذ. أسئلة وإجابات القسم ب ٢٦-٢٧
تعريف الأصول المالية، **٣٩**. ٩
حساب الأمثلة ، ٣٩. إرشادات التنفيذ أسئلة وإجابات القسم ب. ٢٦-٢٧
الإنخفاض، ٣٩. ٦٣-٦٥، ٣٩ الملحق أ تنفيذ ٨٤-٩٢
أدوات الدين طويلة الأجل ذات سعر فائدة متناقص، المعيار ٣٩. تنفيذ أسئلة وإجابات ب. ٢٥
أدوات الدين طويلة الأجل بسعر فائدة ثابت أو متغير بناءاً على سعر السوق، المعيار ٣٩. تنفيذ أسئلة وإجابات ب. ٢٤

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تماثل، الإطار . ٤١

تمويل الإستثمار
قياس القيمة العادلة، **٣٩**. تطبيق القسم هـ.٢. ١

توحيد مناسب
ظروف الإستثناء، **٣١**. ٢، **٣١**. إستنتاج ١٣
التعريف، ٣١. ٣
البيانات المالية للمنشأة، **٣١**. ٣٠-٣٧

توزيعات
بيان التدفق النقدي، **٧**. ٣١-٣٤
التصريح بعد فترة إعداد التقارير، **١٠**. ١٢-١٣، **١٠**. إستنتاج ٤
الأدوات المالية، **٣٢**. ٢، **٣٢**. ٣٥-٤١، **٣٢**. تطبيق ٣٧، **٣٢**.إستنتاج ٣٣
نتائج ضرائب الدخل، **١٢**. ٥٢أ-٥٢ب، **١٢**. ٦٥أ، **١٢**. ٨٢أ، ١٢,٨٧أ-٨٧ب، **٣٢**. ٤٠
الإيراد، **١٥**. ٥(ج)، **١٨**. ٢٩-٣٣، ١٨ الملحق أ. ٢٠

توقعات، الإطار . ٢٨

جدول معاشات التقاعد
التقارير المالية المرحلية، ٣٩ الملحق ب٩، ٣٩ الملحق جـ٤
أنظر خطط منافع التقاعد

الجوهر فوق الشكل
والوثوق، **الإطار** . ٣٥

حامل السند، المحاسبة بواسطة
المستثنى من نطاق المعيار الدولي لإعـداد التقـارير المالية ٤، **معيار التقرير ٤**. ٤(و)، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ٦١(ج)، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ٧٣

حساب الذمم التجارية المدينة والدائنة، ٣٢. تطبيـق ٤ (أ)

حصاد
التعريف، **٤١**. ٥
أنظر أيضاً المنتج الزراعي

حق التأليف الموسيقي
الإعتراف بإيراد الرسوم، ١٨ الملحق أ.٢٠

حقل نفطي في عرض البحر
المخصصات، **٣٧** الملحق ج.٣

حقوق التأليف
كموجود، **الإطار** .٥٦

حقوق التأليف الموسيقي
الإعتراف بايراد الرسوم، ١٨. الملحق أ .٢٠

حقوق الملكية
عناصر في البيانات المالية، **الإطار** .٤٧، **الإطار** .٥١-٥٢، **الإطار** .٦٥-٦٨
تعريف *الإطار*، **الإطار** .٤٩

حقوق معاد إمتلاكها
معيار التقرير٣. ٢٩، معيار التقريـر٣. ٥٥، معيـار التقرير٣. الملحق ب٣٥-٣٦، معيار التقرير٣. إستنتاج ٣٠٨-٣١٠

حقيقة وعرض عادل، إطار ٤٦

حكمة
مشكوك فيه، **الإطار** . ٣٧
الحجز المخفي، **الإطار** . ٣٧

حكومة
مستخدمي البيانات المالية، **الإطار** . ٩

حياد، إطار٣٦، إطار ٣٧

خدمات الإعلان
عمليات المقايضة (المبادلة) التي تنطوي على خـدمات إعلانية، التفسير -٣١

خسائر
كمصروف، إطار. ٧٨-٨٠
أدوات مالية، ٣٢. ٢، ٣٢. ٣٥-٤١، ٣٢. تطبيق ٣٧، ٣٢. إستنتاج ٣٣
غير متحقق، إطار ٨٠

خطر
الإفصاح في الملاحظات والجداول التكميلية، **الإطـار** . ٢١، **١**. ١١٦-١٢٤
العرض الملزم، **الإطار** . ٣٤
الأدوات المالية، **٣٢**. ٥٢
المخصصات، **٣٧**. ٤٢-٤٤
الإفصاح النـوعي، معيـار التقريـر٧. ٣٣، معيـار التقرير٧. تطبيق ١٥-١٧
الإفصاح الكمي، معيار التقريـر٧.. ٣٤-٣٥، معيـار التقرير٧. الملحق ب٧-٨، معيار التقرير٧. إسـتنتاج ٤٧-٤٨، معيار التقرير٧. تنفيذ ١٨-٤٠

خطر تشغيلي
أدوات مالية، معيار التقرير٧.، إستنتاج ٦٥

خطر سعر الفائدة
التعريف، معيار التقرير٧. الملحق أ
أدوات مالية، معيار التقرير٧. الملحق ب٢٢
التحوط المحاسبي، **٣٩**. ٨٩أ، **٣٩**. ٩٢، **٣٩** الملحق أ
تطبيق ١١٤-١٣٢
إعتبارات تطبيق محاسبة تحوط القيمة العادلة، **٣٩**. إستنتاج ١٧٣-٢٢٠
حقوق خدمة القروض، ٣٩. إستنتاج ٢٢٣، معيار التقرير . تنفيذ ١٤٠-١٤٣
إدارة مخاطر اسعار الفائدة في المؤسسات المالية، **٣٩**. تطبيق و. ٦. ١
إدارة مخاطر أسعار الفائـدة بالـصافي،**٣٩**. تطبيـق القسم و.**٦**. ٢-**٦**. ٣

خطط التوزيع المحددة
المحاسبة بشكل عام، ١٩,٤٣
أساس الإستنتاج، ١٩. إستنتاج ٥-٦
التعريفات، ١٩. ٧، ٢٦. ٨
الإفصاح، ١٩. ٤٦-٤٧، ٢٦. ٣٤-٣٦
المستثنى من تعريف منافع الخطط المحددة، ١٩. ٢٤-٢٨
محتوى التقرير، ٢٦. ١٣-١٦
تقييم خطط الأصول، ٢٦. ٣٢-٣٣

خطط المشاركة في الربح والمكافآت
منافع الموظفين، **١٩**. ١٧-٢٢

خطط منافع التقاعد
المحاسبة والتقرير، **٢٦**. ١-٣٧
الأصول التي تم استثمارها في المنشآت الإسـتثمارية، **٢٦**. ٦
الإفصاح، **٢٦**. ٣٤-٣٦
حقوق وإلتزامات الموظفين المستثناه من نطاق المعيار ٣٢، **٣٢**. ٤(ب)
تقييم خطة الأصول، **٢٦**. ٣٢-٣٣
أنظر أيضاً خطط المنافع المحددة؛ خطط المـساهمات المحدد؛ منافع ما بعد إنتهاء الخدمة

خطط منافع الموظفين المتعددة
الإلتزامات المحتملة، ١٩. ٣٢أ-٣٢ ب، ١٩ إستنتاج ٩ج-٩د
منافع نهاية الخدمة، ١٩,٢٩-٣٤ب، ١٩.إستنتاج٧-١٠

خيار البيع، ٣٢. تطبيق ١٧
حساب العائد على السهم، **٣٣**. ٦٢-٦٣
تنفيذ، **٣٣** الملحق أ ١٠
أمثلة توضيحية، **٣٢**. أمثلة توضيحية ٢٢-٣١
الإعتراف بالإيراد، **١٨** الملحق أ. ٥، **١٨** الملحق

خيار شراء، ٣٢. إرشادات التنفيـذ . **١٣**-١٤، **٣٢**. إرشادات التنفيذ ١٧
أمثلة توضيحية، **٣٢** إرشادات التنفيذ. ١٢-٢١
لا تحتوي على حساب العائد الضعيف لكل سهم، **٣٣**. ٦٢
الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ. ٥ ، ١٨ الملحق ٩

خيارات
العائد على السهم، **٣٣**. ٤٥-٤٨
تنفيذ، **٣٣** الملحق من ٦-١٠
المثال التوضيحي، **٣٣**. أمثلة توضيحية ٥
الخيار الذي من غير المتوقع ممارسته، **٣٩**. تطبيق القسم ب.٧
أنظر أيضاً خيار البيع؛ خيار الشراء

خيارات الأسهم
العائد على السهم، **٣٣**. ٤٥-٤٨
تنفيذ، **٣٣** الملحق ٦-١٠
مثال توضيحي، **٣٣**. مثال توضيحي٥
أنظر أيضاً خيار أسهم الموظفين؛ الدفعات على أساس الأسهم

خيارات الأسهم للموظفين
جميع خطط الموظفين، **معيار التقرير ٢.** إستنتاج ٨-١٨
أساس الإستنتاج **معيار التقرير ٢.**إستنتاج ٧-١٨، **معيار التقرير ٢.** إستنتاج ٢٩-٦٠
تأثير هيكل رأس المال، **معيار التقرير ٢** الملحق ب ٣٨-٤١
التقارب مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة، **معيار التقرير ٢.** إستنتاج٢٧٠-٢٨٦
مجلس ممارسات التدقيق **٢٥، معيار التقرير ٢.** إستنتاج ٢٧٢-٢٧٥
بيان معايير المحاسبة الدولية، ١٢٣، **معيار التقرير ٢.** إستنتاج ٢٧٦-٢٨٦
التدريب المتأخر، **معيار التقرير ٢.** الملحق ب ١٦-٢١
العائد للسهم الواحد، **٣٣**. ٤٨
التوزيعات المتوقعة، **معيار التقرير ٢** الملحق ب٣١-٣٦
قابلية التطاير المتوقعة **معيار التقرير ٢** الملحق ب٢٢-٣٠
القيمة العادلة، **معيار التقرير ٢** الملحق ب٤-٤١، **معيار التقرير ٢** إستنتاج ١٢٩-١٩٩
المخاطر- سعر فائدة مجاني، **معيار التقرير ٢** الملحق ب٣٧

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أنظر أيضاً الدفع على أساس الأسهم

خيارات مالية، ٣٢. تطبيق ١٥

دائنون
مستخدمي البيانات المالية، **الإطار** . ٩

دخل، الإطار . ٦٩-٧٧
عناصر في قائمة الدخل، **الإطار** .٧٠، **الإطار** . ٧٤-٧٧
تعريف *الإطار*، **الإطار** . ٧٠
الإعتراف، **الإطار** . ٩٢-٩٣

دعاوى قضائية
مخصصات، **٣٧** الملحق ج .١٠

دفع على أساس الأسهم
القابلية معيار المحاسبة الدولي ٣٢، ٣٢. ٤ (هـ)
إندماج الأعمال، أدوات حقوق الملكية الصادرة في، **معيار التقرير ٢.** ٥، **معيار التقرير ٢.** إستنتاج ٢٣-٢٤، معيار التقرير٣. ٣٠، معيار التقرير٣. الملحق ب٥٦-٦٢، إستنتاج ٣١١، إستنتاج ٣٦١-٣٦٤، معيار التقرير٣. مثال ٦١-٧١
كندا، **معيار التقرير ٢.** إستنتاج ٢٨١-٢٨٢
التسديد نقداً، **معيار التقرير ٢.** ٣٠-٣٣، معيار التقرير١١. ٧-١١
أمثلة توضيحية، **معيار التقرير ٢**. تطبيق ١٨-٢٣
تعريف تاريخ المنحة، **معيار التقرير ٢.** تطبيق ١-٤
التعريفات، **معيار التقرير ٢** الملحق أ
الإفصاح، **معيار التقرير ٢.** ٤٤-٥٢
القيمة العادلة، **معيار التقرير ٢.** ٤٦-٤٩
الحد الأدنى من الإلتزامات، **معيار التقرير ٢.** ٤٤-٤٥
الربح أو الخسارة، **معيار التقرير ٢.** ٥٠-٥٢
تسديد حقوق الملكية، **معيار التقرير ٢** ٣-، **معيار التقرير ٢**. ١٠-٢٩، **معيار التقرير ٢.** إستنتاج ١٩-٢٢
المحذوفات، **معيار التقرير ٢** ٢٦-٢٩
القيمة العادلة، **معيار التقرير ٢** ١٦-٢٥، **معيار التقرير ٢** الملحق ب١-٤١، **معيار التقرير ٢.** تطبيق ٩-١٧
أمثلة توضيحية، **معيار التقرير ٢** ٩-١٧
القياس، **معيار التقرير ٢** إستنتاج ٦١-١٢٨
التعديلات على البنود والشروط، **معيار التقرير ٢** ٢٦-٢٩، **معيار التقرير ٢** الملحق ب ٤٢-٤٤، **معيار التقرير ٢** إستنتاج ٢٢٢-٢٣٧
الإعتراف، **معيار التقرير ٢** إستنتاج ٢٩-٦٠
الإعتراف والقياس بالخدمات المستلمة، **معيار التقرير ٢** إستنتاج ٢٠٠-٢٢١
التسديد، **معيار التقرير ٢** ٢٦-٢٩
العمليات من الخدمات المستلمة، **معيار التقرير ٢** ١٤-١٥
الأدوات المالية، **معيار التقرير ٢.** ٦ **معيار التقرير ٢.** إستنتاج ٢٥-٢٨
تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، معيار التقرير. ٢٥ب-٢٥ج
ضرائب الدخل، **١٢**. ٨٦ أ-٨٦ج
حسابات وعرض إضافيين، **١٢** الملحق ب
الإعتراف، **معيار التقرير ٢.** ٧-٩ **معيار التقرير ٢** إستنتاج ٢٩-٦٠
الإعتراف ضد الإفصاح، **معيار التقرير ٢.** إستنتاج ٢٨٧-٢٩٣
إفصاحات الأطراف ذات العلاقة، **٢٤**. ١٦ (هـ)
القياس الموثوق، **معيار التقرير ٢.** إستنتاج ٢٩٤-٣١٠
تقدير حق السهم بالتسديد نقداً، **معيار التقرير ٢.** إستنتاج ٢٣٨-٢٥٥
تأثيرات الضريبة، **معيار التقرير ٢** إستنتاج ٣١١-٣٢٩
العمليات مع بدائل نقدية، **معيار التقرير ٢** ٣٤-٤٣، **معيار التقرير ٢** إستنتاج ٢٥٦-٢٦٨
النظراء المزودون مع اختيارات التسديد، **معيار التقرير ٢.** ٣٥-٤٠، **معيار التقرير ٢.** إستنتاج ٢٥٨-٢٦٤
المنشأة المزودة مع إختيارات التسديد، **معيار التقرير ٢.** ٤١-٤٣، **معيار التقرير ٢.** إستنتاج ٢٦٥-٢٦٨
أنواع، **معيار التقرير ٢** .٢
المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة، **معيار التقرير ٢**، إستنتاج ٢٧٦-٢٨٦

دفعات الإيجار المحتملة
الإعتراف في التقارير المالية المرحلية، ٣٤ الملحق ب٧

دفعات العلاوة
منافع الموظفين، ١٩. ١٧-٢٢

ذمم مدينة. إطار. ٨٥

رأس المال
مفاهيم الـ، **الإطار .** ١٠٢-١٠٣
الإفصاح، ١. ١٣٤-١٣٦، ١. تنفيذ١ ١٠-١١، ١ إستنتاج ٨٥-١٠٠

رأس المال العامل، الإطار . ١٨

ربح
كإيراد، **الإطار**. ٧٥-٧٦
الأدوات المالية، ٣٢. ٢، ٣٢. ٣٥-٤١، ٣٢.، تطبيقات ٣٧، ٣٢. إستنتاج ٣٣

رسوم
رسم الدخول، **١٨** الملحق أ .١٥
كإيراد، **الإطار .** ٧٤
تطوير برامج قابلة للتعديل، **١٨** الملحق ١٩
الإعفاء، **١٨** الملحق ١٨
البدء والدخول، **١٨** الملحق ١٧
الترخيص، **١٨** الملحق ٢٠
العضوية، **١٨** الملحق ١٧
الإعتراف بالإيراد لرسوم الخدمات المالية، **١٨** الملحق ١٤
رسوم التعليم، **١٨** الملحق ١٦

رسم الدخول
الإعتراف بالإيراد، **١٨** الملحق ١٥

رسوم الإمتياز
الإعتراف بالإيراد، **١٨** الملحق

رسوم إدارية
المشاريع المشتركة، **٣١**. ٥٢-٥٣

رسوم ترخيص
الإعتراف بالإيراد، **١٨** الملحق أ. ٢٠

رسوم خدمات مالية
الإعتراف بالإيراد، **١٨** الملحق أ. ١٤

رسوم دراسية، ١٨ الملحق أ. ١٦

رسوم العضوية
الإعتراف بالإيراد، **١٨** الملحق أ. ١٧

رسوم قروض موحدة
الإعتراف الإيراد ، **١٨** الملحق أ .**١٤** (ج) (٣)

رقابة عامة، إندماج مؤسسات الأعمال أو المنشآت بموجب، **معيار التقرير** الملحق ب١-ب٤
المستثنى من نطاق معيار التقرير٣، معيار التقرير ٣ (ج)

زبائن
مستخدمي البيانات المالية، إطار ٩

سبيكة ذهبية
التعريف، **٣٩**. تطبيق القسم ب.١

سجلات قيود
الإعتراف بإيراد حق التأليف والإختراع، ١٨ الملحق أ. ٢٠

سحب البنك على المكشوف
المعاملة على أساس النقد المعادل ٧. ٨

سعر الفائدة الفعال
التغير في التقديرات المحاسبية، **٣٩**. إستنتاج ٣٦
التعريف، **٣٩**. ٩، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٥-٨
أساس الإستنتاج، **٣٩**. إستنتاج ٣٠-٣٥

سعر مبادلة الفائدة، ٣٢. تطبيق ١٥
التعريف، **٣٩**. تطبيق القسم و.٣. ٥
التسديد بالصافي أو الإجمالي، **٣٩**. تطبيق القسم ب.٣
الالتزام بدفع سعر فائدة ثابت، الإستلام بالمتغير، **٣٩**. تطبيق القسم ب.٤
مبادلة سعر الفائدة المدفوعة مقدما أو المدفوعة متغيره والمقبوضة الثابتة، **٣٩**. تطبيق القسم ب.٥

سندات الحكومة، ٣٢. تطبيق ٥

سندات مدينة ودائنة، ٣٢. تطبيق ٤(د)

سياسات محاسبية
التطبيق، **٨** ٧-١٢
التغير في، **٨** ١٤-٣١
تطبيق التغير، **٨** ١٩-٢٧
الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة، تفسير لجنة معايير التقرير١. ١٠، تفسير لجنة معايير التقرير١. أمثلة ١٣-١٨، تفسير لجنة معايير التقرير١. إستنتاج ١٢-١٣
الإفصاح، **٨**. ٢٨-٣١
الإفصاح عن التطبيقات وشبكة الحدوث في إصدارات المعايير الجديدة، **٨**. ٣٠-٣١، **٨** إستنتاج ٣٠-٣١
عقود التأمين، **معيار التقرير ٤.** ٢١-٣٠، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ١٢٣-١٤٦
الحدود على التطبيقات الماضية، **٨**. ٢٣-٢٧، ٨ إستنتاج ٢٣-٢٩، ٨ تطبيقات ٣. ١- ٣. ٤
التطبيق الماضي، ٨. ١٩ (ب)، ٨. ٢٢، ٨. إرشادات٣. ١-٢. ٨
التماثلية، **٨**. ١٣
التعريفات، **٨**. ٥
الإفصاح، **الإطار** .٤٠، **١**. ١٠٨-١١٥
الإفصاح في بيان التدفق النقدي، **٧**. ٤٦-٤٧
الإفصاح عن التغير في، **٨**. ٢٨-٣١
الإفصاح عن التعديلات في التطبيق بواسطة الإدارة، **١**. ١٢٢-١٢٤، **١**. إستنتاج٧٧-٧٨
الأدوات المالية، معيار التقرير٧. ٢١، معيار التقرير٧ الملحق ب٥
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، **معيار المحاسبة ١.** ٧-١٢

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أمثلة توضيحية على عقود الإنشاء، **١١** الملحق
التطبيق السابق غير العملي، ٨. ٥٠-٥٣
٨.إستنتاج ٢٣-٢٩، ٨ إرشادات ١. ٣. ٤
التقارير المالي المرحلي، ٣٤. ٢٨-٣٦
العقارات الإستثمارية، ٤٠. ٣٠-٣٢
بيانات الهيئات الأخرى الواضعة للمعايير، ٨. ١٢، ٨. ٢١، ٨. إستنتاج ١٦-١٩
إعادة تقيـيم الأصـول، ٨. ١٧، ١٦. ٣١-٤٢، ٣٨. ٧٥-٨٧
القطاع، ١٤. ١٦، ١٤. ٢٥، ١٤. ٤٤-٤٨
الإختيار، ٨. ٧-١٢
ملخص البيانات المالية، ١. ١١٧-١٢٤
التماثل، في البيانات المالية الموحدة، ٢٧. ٢٤-٢٥

سياسة إعادة التمويل
المخصصات، **٣٧** الملحق .ج

سيولة، الإطار . ١٦

شركة أم
التعريف، ٢٧. ٤
إفصاحات الإطراف ذات العلاقة، **٢٤**. ١٢-١٥، **٢٤**. ١٨ (ج)
أنظر *أيضاً* المنشآت التابعة

شهرة
المنشآت الزميلة، **٢٨**. ٢٣
إندماج الأعمال، **معيار المحاسبة ٣.** ٣٢-٣٣، **معيار المحاسبة التقرير ٣.** إستنتاج ٣١٢-٣٣٦
الإفصاح عن التغير في القيمة العادلة، **معيار التقرير، الملحق ب٦٧(د)**
الأصول غير الملموسة المحددة المملكة في إندماج الأعمال والمفصح عنها كأصول منفصلة من، **٣٨**. ٣٣-٤٣، **٣٨**. إستنتاج ١٦أ-١٩أ
فحص انخفاض القيمة – وحدات توليد النقد، **٣٦**. ٨٠-٩٩، الملحق ج
أساس الإستنتاج، **٣٦**.إستنتاج ١٣١-١٧٧
مثال توضيحي، **٣٦**. مثال ٦٢-٦٨ ج
التوليد الداخلي، **٣٨**. ٤٨-٥٠
حصة غير مسيطرة، **٣٦**. ٩١-٩٩، ٣٦ الملحق ج
أمثلة توضيحية على فحص انخفاض القيمة، **٣٦**. مثال ٦٢-٦٨
عكس خسارة انخفاض القيمة، **٣٦**. ١٢٤-١٢٥، **٣٦**. إستنتاج ١٨٧-١٩١
ضرائب الدخل، **١٢**. ١٥ (أ) **١٢**. ٢١، **١٢**. ٢٤ (أ)، **١٢**. ٦٦-٨٦

صافي الإستثمارات في العمليات الأجنبية
تعريف المعيار **٢١**، ٢١. ٨، **٢١**. ١٥

صافي القيمة القابلة للتحقق
تعريف المعيار ٢، **٢**. ٦ -٧
المخزون، **٢**. ٦-٧، **٢**. ٢٨-٣٣
أساس القياس، **الإطار .** ١٠٠-١٠١

صناديق الإستثمار
قياس القيمة العادلة، ٣٩. تطبيقات أسئلة وإجابات هـ. ١. ٢

صيانة
المخصصات، **٣٧** الملحق ج. ١١-١١ب

صيانة رأس المال المالي، إطار، ١٠٤، إطار ١٠٨

ضرائب
الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع، تقرير المنشأة بعملة أل ـ، **٢٩**. ٣٢، تفسير لجنة معايير التقرير٧. ٢(ب)، تفسير لجنة معايير التقرير٧. ٤-٥، تفسير لجنة معايير التقرير٧.. مثال ١-٦، تفسير لجنة معايير التقرير٧. إستنتاج ١٨-٢٥
أنظر أيضاً الضرائب المؤجلة؛ ضرائب الدخل

ضرائب الدخل، ١٢. ١-٩١
١٢الملحق أ- ب
التغير في الوضع الضريبي للمشروع أو مساهميه، **التفسير-٢٥**
الإلتزامات المحتملة، **١٢**. ٨٨
الإفصاح، **١٢**. ٧٩-٨٨
حسابات وعرض إضافيين، **١٢** الملحق ب
العمليات المتوقفة، **١٢**. ٨١ (ح)
التوزيعات، **١٢**. ٥٢ أ-٥٢ب، **١٢**. ٦٥أ، **١٢**. ٨٥أ، **١٢**. ٨٧أ-٨٧ب، **٣٢**. ٤٠
عقود التأمين، معيار التقرير٤. إستنتاج ١٩٨
التقرير المالي المرحلي، **٣٤** الملحق ب١٢-٢٢، **٣٤** الملحق ج٥
البنود التي تسجل كرصيد أو تحمل كمصروف مباشرة في حقوق الملكية، **١٢**. ٦١-٦٥أ
البنود المعترف بها في الربح أو الخسارة، ١٢. ٥٨-٦٠
البنود المعترف بها خارج الربح أو الخسارة، ١٢. ٦١أ -٥٤أ
القياس، **١٢**. ٦٤-٦٥
المقاصة، **١٢**. ٧١-٧٦
العرض، **١٢**. ٧١-٧٨
توضيحي
المقارنة، **١٢** الملحق ب
الإعتراف، **١٢**. ٥٧-٦٨ج

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإعتراف بالضريبة الحالية على الأصول والإلتزامات، **١٢**. ١٢-١٤
الإعتراف بالضريبة المؤجلة على الأصول والإلتزامات، **١٢**. ١٥-٥٦
استرداد الأصول المعاد تقييمها وغير القابلة للاستهلاك، **التفسير- ٢١**
الدفع على أساس الأسهم، **١٢**. ٦٨أ-٦٨ج
التأثير في ، **معيار التقرير ٢.** إستنتاج ٣١١-٣٢٩
حسابات وعرض إضافيين، **١٢** الملحق ب
قاعدة الضريبة، **١٢**. ٧-١١، ١٢ الملحق أ
أنظر أيضاً الضرائب المؤجلة

ضرائب الرواتب لصاحب العمل
الإفصاح في التقارير المالية المرحليـة، **٣٤** الملحـق ب١

ضرائب مؤجلة
الأصول المسجلة بالقيمة العادلـة، **١٢**. ٢٠، **١٢**. ٢٦ (د)، **التفسير- ٢١**
إندماج الأعمـال، **معيـار التقريـر ٣**. ٦٥، **معيـار التقرير ٣.** إستنتاج ١٦٨-١٦٩، **١٢**. ١٩، **١٢**. ٢٦ (ج)، **١٢**. ٦٦-٦٨
التغير في الوضع الـضريبي للمنـشأة أو مـساهميها، **التفسير- ٢٥**
حسم الفروق المؤقتة، **١٢**. ٢٤-٣١
أمثلة، ١٢ الملحق أ
التعريفات، **١٢**. ٥
الإفصاح، **١٢**. ٧٩-٨٨
عمليات حسابية وعرض توضيحيين، ١٢ الملحق ب
الخصم وليس السماح، **١٢**. ٥٣-٥٦
الأدوات المالية، **١٢**. ٢٣، **٣٢**. ٣٩
فروقات أسعار الصرف الأجنبي، **١٢**. ٤١، **١٢**. ٧٨، **٢١**. ٥٠
الشهرة، **١٢**. ١٥ (أ)، **١٢**. ٢١، **١٢**. ٢٤ (أ)، **١٢**. ٦٦-٦٨
المنح الحكومية، **١٢**. ٤، **١٢**. ٣٣
الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع، ٢٩. ٣٢، تفـسير معايير التقرير٧ لإعادة العـرض المناسـب بموجـب المعيار ٢٩، تفسير لجنة معايير التقريـر٧. ٢ (ب) و ٤-٥، مثال ١-٦، إستنتاج ١٨-٢٥
إنخفاض القيمة، **٣٦**. ٦٤
أمثلة توضيحية، **٣٦**. أمثلة توضيحية ٣٣-٣٧
إنخفاض قيمة الأصول، ٣٦. إستنتاج ٨١-٩٤
قائمة الدخل، **١٢**. ٥٨-٦٠
الإعتراف المبدئي للأصول أو الإلتزامات، **١٢**. ٢٢-٢٣
عقود التأمين، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج١٩٨
الإستثمار في المنشآت التابعة، والفروع ، والمنـشآت الزميلة، والمشاريع المـشتركة، **١٢**. ٣٨-٤٥، **١٢**. ٨١ (هـ)، **١٢**. ٨٧، **١٢**. ٧٨ ج
البنود التي تقيد لحساب أو تحمل المصاريف مباشـرة في حقوق الملكية، **١٢**. ٦١-٦٥ أ
القياس، **١٢**. ٤٧-٥٦
الشهرة الـسالبة، **١٢**. ٢٤ (أ)، **١٢**. ٣٢، **١٢**. ٦٦-٦٨
إعادة تقييم الضرائب المؤجلـة الغيـر معتـرف بهـا للأصول، **١٢**. ٣٧
الإعتراف، **١٢** .٥٧- ٦٨ ج
الدفع على أساس الأسهم، **١٢**. ٦٨-٦٨ج
عمليات حسابية وعرض توضيحيين، ١٢ الملحق ب
الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة، الملحق أ
أمثلة توضيحية ١٢ الملحق أ
ضرائب الخسائر وضرائب الإئتمان غير المـستعملة، **١٢**. ٣٤-٣٦

ضريبة المصروف (الدخل)
التعريف، **١٢**. ٥-٦
الإفصاح، **١٢**. ٧٩-٨٨
حسابات وعروض إضافية، ١٢ الملحق ب
عمليات الخصم، **١٢**. ٨١ (ح)
التقارير المالية المرحلية، ، **٣٤** الملحق ب١٢-٢٢، ٣٤ الملحق ج٥
العرض، **١٢**. ٧٧

ضمانات
المخصصات، ٣٧ الملحق ج. ٩
عمليات الأطراف ذات العلاقة التي تتطلب الإفصاح، ٢٤. ٢٠ (ح)

ضمانات النقد
الإعتراف، **٣٩.** إرشادات التنفيذ. أسئلة وإجابات القسم د.١. ١

طريقة حقوق الملكية، ٢٨. ١١-١٢
التطبيق، **٢٨**. ١٣-٣٠
بيان التدفق النقدي، **٧**. ٣٧-٣٨
التعريف، **٢٨**. ٢
الإنقطاع في حالة التأثير المحدد، **٢٨**. ١٨-١٩
الإستثناءات للتطبيق، **٢٨**. ١٣(ج)، **٣١** .٦ (ج)، **٣١**. ٦
الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع، تقرير الإستثمار بالعملة لـ، **٢٩**. ٢٠
منشآت التحكم المشترك، **٣١**. ٣٨-٤١
الظروف للإعفاء، **٣١**. ٢، **٣١**. إستنتاج ١٣
بيان التدفق النقدي، ٧. ٣٧-٣٨

عائد على السهم، ٣٣. ١-٧٦، **٣٣** الملاحق من أ-ب
متوسط سعر السوق للأسهم العادلة، ٣٣ الملحق أ٤-٥
الأساس، **٣٣**. ٩-٢٩
أمثلة توضيحية، **٣٣**. أمثلة توضيحية١٢
سندات الإصدار، **٣٣**. ٢٦-٢٨

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أمثلة توضيحية، **٣٣**. أمثلة توضيحية ٣
إندماج الأعمال، **٣٣**. ٢٢
الأسهم غير المتوقعة المصرح بإصدارها، **٣٣**. ٢٤، **٣٣**. ٥٢-٥٧
أمثلة توضيحية، **٣٣**. أمثلة توضيحية ٧
العقود التي يمكن سدادها بالأسهم العادية أو نقداً، **٣٣**. ٥٨-٦١، ٣٣. إستنتاج ٧-٩
أمثلة توضيحية، **٣٣**. أمثلة توضيحية ٨
الأدوات المالية القابلة للتحويل، **٣٣**. ٤٩-٥١
أمثلة توضيحية، **٣٣**. أمثلة توضيحية ٦، أمثلة توضيحية ٨
أضعف، **٣٣**. ٣٠-٣٦
أمثلة توضيحية، **٣٣** أمثلة توضيحية ١٢
الإفصاح، **٣٣**. ٧٠-٧٣
العائد، **٣٣**. ١٢-١٨، **٣٣**. ٣٣-٣٥
أمثلة توضيحية، **٣٣** أمثلة توضيحية ١
حقوق مستخدمي الأسهم، ٣٣. ٤٨
أدوات المنشآت التابعة، والمنشآت المشتركة، والمنشآت الزميلة، **٣٣**. ٤٠
تطبيقات إرشادية، **٣٣** الملحق أ ١١-١٢
أمثلة توضيحية، **٣٣**. أمثلة توضيحية ١٠
التقارير المالية المرحلية، ٣٤-١١
القياس، **٣٣**. ٩-٦٣
الدفع الجزئي للسهم، ٣٣ الملحق أ ١٥-١٦
العرض، **٣٣**. ٦٦-٦٩
أمثلة توضيحية، **٣٣**. أمثلة توضيحية ١٢
عرض المنشأة الأم للعائد المنفصل لكل سهم، **٣٣**. إستنتاج ٤-٦
خيارات الشراء، **٣٣**. ٦٢
التعديلات المتعلقة بالماضي، **٣٣**. ٦٤-٦٥
الإمتلاك العكسي، **معيار التقرير٣.** الملحق ب١٢-٢٧، **معيار التقرير ٣**. ٩-١٠
حقوق الإصدار، **٣٣**. ٢٦، **٣٣**. ٢٧ (ب)
إرشادات التطبيق **٣٣** الملحق أ٢
أمثلة توضيحية، **٣٣** أمثلة توضيحية ٤
خيارات الأسهم، **٣٣**. ٤٥-٤٨
التطبيقات الإرشادية، **٣٣** الملحق ٦-١٠
أمثلة توضيحية **٣٣**. مثال٥
الأسهم، **٣٣**. ١٩-٢٩، **٣٣**. ٣٦-٤٠
أمثلة توضيحية، **٣٣**. أمثلة توضيحية ٢
نوعين من الأسهم العادية
إرشادات التطبيق ٣٣ الملحق أ ١٣-١٤
أمثلة توضيحية، **٣٣** أمثلة توضيحية ١١
الكفالات، **٣٣**. ٤٥-٤٨
التطبيقات الإرشادية، **٣٣** الملحق ٦-١٠
حساب الأرباح المخفضة لكل سهم للسنة حتى تاريخه ٣٣. إستنتاج ١٠-١٤

عرض البيانات المالية، ١. ١-١٢٨، **١** الملحق *الإطار أنظر إطار إعداد وعرض البيانات المالية*
عرض عادل، الإطار .٤٦

عقد الإيجار التشغيلي
إندماج الأعمال، معيار التقرير٣. الملحق ب٢٨-٣٠، ب٤٢
التصنيف، **١٧**. ٧-١٩
التعريف، **١٧**. ٤
إفصاح المؤجرين، **١٧**. ٥٦-٥٧
إفصاح المستأجرين، **١٧**. ٣٥
البيانات المالية للمؤجرين، **١٧**. ٣٣-٣٥
البيانات المالية للمستأجرين، **١٧**. ٤٩-٥٧
الحوافز، **التفسير-١٥**
العقارات الإستثمارية، **٤٠**. ٣، **٤٠**. ٦، **٤٠**. ٧٤، **٤٠**. إستنتاج ٤-١٠، **٤٠**. إستنتاج ١٣-١٤
عمليات البيع وإعادة التأجير، **١٧**. ٦١-٦٣
تنفيذ ، **١٧**. تطبيق

قطاع، إطار .٢١

قطاعات تشغيلية
تعريف، **معيار التقرير٨.** ٥-١٠
إفصاحات، **معيار التقرير٨، ٢٠-٤٢، ٣١-٣٤**
القطاعات مقدمة التقارير، معيار التقرير٨، ١١-١٩
القياس، معيار التقرير٨، ٢٥-٣٠

قطاعات مشمولة في التقارير
معايير التجميع، معيار التقرير٨. ١٢
الإفصاح، معيار التقرير٨. ٢٠-٢٤
تحديد كممي، معيار التقرير٨.. ١٣-١٩

عقد الإيجار التمويلي
التصنيف، **١٧**. ٧-١٩
بدء فترة الإيجار، وبدء تنفيذ عقد الإيجار، **١٧**. ٢٠-٢٢، **١٧**. إستنتاج ١٦-١٧
التعريف، **١٧**. ٤
إفصاحات المؤجرين، **١٧**. ٤٧-٤٨
إفصاحات المستأجرين، **١٧**. ٣١-٣٢
الأدوات المالية، **٣٢**. ٣٢. تطبيق ٩
البيانات المالية للمستأجرين، **١٧**. ٢٠٣-٣٢
البيانات المالية للمؤجرين، **١٧**. ٣٦-٤٨، **١٧**. إستنتاج ١٨-٢١
العقارات الإستثمارية، **٤٠**. ٣، **٤٠**. ٢٥-٢٦، **٤٠**. ٦٧، ٤٠. ٧٤
عمليات البيع وإعادة التأجير، **١٧**. ٥٩-٦٠، **١٧**. ٦٤

عقد بسعر ثابت، ١١. ٢٣
التعريف، **١١**. ٣

عقود الإستثمار
عقود التأمين، **معيار المحاسبة ٤.** إستنتاج ١٨٥-١٨٧

عقود الأسلوب المنتظم
التعريف، **٣٩** . ٩
العقود الآجلة، **٣٩**. تطبيق القسم ب. ٢٩
لا يوجد سوق منشأة، **٣٩**. تطبيق القسم ب. ٢٨
الإعتراف وإلغاء الإعتراف، **٣٩**. ٣٨، **٣٩** الملحـق أ.تطبيق ٥٣-٥٦
تاريخ المتاجرة مقابل تاريخ التسديد : المبالغ الواجـب تسجيلها مقابل البيع، **٣٩**. تطبيق القسم د.٢. ١
ما هي شروط التسديد المعتادة الواجبة التطبيق؟، **٣٩**. تطبيق القسم ب. ٣٠
شراء أسهم من خلال شراء عقد خيـار شـراء، **٣٩**. تطبيق القسم ب. ٣١

عقود الإنشاء، ١١. ١-٤٦، **١١** الملحق
السياسات المحاسبية،
الإفصاح، **١١** الملحق
التغير في التقديرات المحاسبية، **١١**. ٣٨
الدعاوى وأشياء مختلفة، **١١**. ١١-١٥
الإندماج، **١١** .٧، **١١**. ٩
الأصول والإلتزامات المحتملة، **١١**. ٤٥
تكلفة العقد، **١١**. ١٦-٢١
عقود الإيراد، ١١. ١١-١٥
التكلفة بالإضافة الى العقد، ١١. ٢٤
التكلفة المستثناه، ١١. ٢٠
التعريف، ١١. ٣
الإفصاح، ١١. ٣٩-٤٥
أمثلة توضيحية، ١١ الملحق
المستثنى من المعيار ٢، ٢. ٢ (أ)
عقود السعر الثابت، ١١. ٢٣
أمثلة توضيحية على تطبيق المعيار ١١، ١١ الملحق
الدفعات المحفزة، ١١. ١١-١٥
الخسائر، ١١. ٢٢، ١١. ٣٦-٣٧
النسبة المئوية لإكمال طريقة الإفصاح، ١١. ٢٥-٢٦، ١١. ٣٨
الإعتراف عن الإيـراد والمـصاريف، ١١. ٢٢-٣٥، ١٨ .٢١
أمثلة توضيحية، ١١ الملحق
التقسيم الى قطاعات، ١١. ٧-٨، ١١. ١٠
تغييرات، ١١. ١١-١٣
العمل بمراحل، ١١. ٢٧

عقود الإيجار، ١٧. ١-٧٠
إندماج الإعمال، معيار التقرير٣. ١٧(أ)، معيار التقرير٣. الملحق ب٢٨-٣٠، معيارالتقرير٣. الملحق ب٤٢
التصنيف، **١٧**. ٧-١٩، **١٧**. إستنتاج ٤-١٤
التعريفات، **١٧**. ٤-٦
الإستهلاك، **١٧**. ٢٧-٢٩، **١٧**. ٥٣
تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار، تفسير لجنة معايير التقارير ٤
تبنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ للمرة الأولى، معيار التقرير١. ٢٥**هـ**، معيار التقرير ١.إستنتاج. ٦٣د، معيار التقارير١. تنفيذ ٢٠٣-٢٠٤
تقييم محتوى العمليات التي تضم الصيغة القانونية لعقود التأجير، **التفسير-٢٧**، **التفسير-٢٧** الملحق
الأدوات المالية، **٣٢**. تطبيق ٩
إنخفاض القيمة، **١٧**. ٣٠، **١٧**. ٥٤
عقود الايجار التشغيلية – الحوافز، **التفسير-١٥**
العقارات الإستثمارية، **٤٠**. ٣، **٤٠**. ٢٥-٢٦، **٤٠**. ٤٠-٤١، **٤٠**. ٤٧، **٤٠**. إستنتاج ٤-١٠، **٤٠**. إستنتاج ١٣-١٤
الأرض والمباني، **١٧**. ١٤-١٩، **١٧**. إستنتاج ٤-١٤
عمليات الأطراف ذات العلاقة التي تحتاج الى إفصاح، **٢٤**. ٢٠ (د)
عمليات البيع وإعادة التأجير، **١٧**. ٥٨-٦٦
تنفيذ، **١٧**. تطبيق
أنظر أيضاً الإيجار التمويلي؛ المستأجرون، المؤجرون؛ الإيجار التشغيلي

عقود التأمين، معيار التقرير ٤ ١-٤٥، **معيار التقرير ٤** ، الملاحق من أ-ج
الإمتلاك في العمل، الإندماج ، **معيار التقرير ٤.** ٣١-٣٣، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ١٤٧-١٥٣
تكلفة الإكتساب، **معيار التقرير ٤**. إستنتاج ١١٦-١١٩
قابلة تطبيق المعيار **٣٢**، ٣٢. ٤ د-هـ
مخصص الكوارث والتكافؤ، **معيار التقرير ٤** إستنتاج ٨٧-٩٣
التغير في السياسات المحاسبية، **معيار التقرير ٤.** ٢١-٣٠
أساس الإستنتاج، معيار التقرير٤. إستنتاج ١٢٣-١٤٦
إستمرار الممارسات الحالية، معيار التقرير٤. ٢٥، معيار التقرير٤. إستنتاج ١٢٤(ب)، معيار التقرير. إستنتاج ١٢٦-١٣٢
سعر الفائدة السائد في السوق، معيار التقرير٤. ٢٤، معيار التقرير ٤. ١٢ (أ)، معيار التقرير ٤. ١٧٤-١٧٧
عدم الإستمرار، **معيار التقرير ٤.** ٢٥(أ)، **معيار التقرير ٤.**إستنتاج ١٢٦-١٢٧
هامش الإستثمار المستقبلي، **معيار التقرير ٤**. ٢٧-٢٩، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج إ ١٢٤-(د)، **معيار التقرير ٤**إستنتاج ١٣٤-١٤٤
رسوم إدارة الإستثمارات، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ٢٥ (ب)، **معيار التقرير ٤** إستنتاج ١٢٨-١٣٠
التدبر، **معيار التقرير ٤**. ٢٦، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ١٢٤ (ج)، **معيار التقرير ٤**. إستنتاج ١٣٣
إعادة تحديد الأصول المالية، **معيار التقرير ٤**. ٤٥، **معيار التقرير ٤**. إستنتاج ١٢٤ (و)، **معيار التقرير ٤**. إستنتاج ١٤٥-١٤٦
محاسبة الظل، **معيار التقرير ٤**. ٣٠، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ١٢٤ (هـ)، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

١٨١-١٨٤، **معيار التقرير ٤.** تطبيق ٦-١٠، **معيار التقرير ٤** مثال رقم ٤
تماثل السياسات المحاسبية للتوحيد، **معيار التقرير ٤.** ٢٥ (ج)، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ١٣١-١٣٢
التغير في مستوى خطر التأمين، **معيار التقرير ٤** الملحق ب٢٩-٣٠
التعريف، **معيار التقرير ٤** الملحق أ
أساس الإستنتاج، **معيار التقرير ٤.** ب١١-٦٠
الإرشاد في، **معيار التقرير ٤** الملحق ب
تنفيذ، **معيار التقرير ٤.** تطبيق ٢، **معيار التقرير ٤** المثال ١
الإفصاح، **معيار التقرير ٤.** ٣٦-٣٩، **معيار التقرير ٤.** ١٩٩-٢٢٦
السياسات المحاسبية، **معيار التقرير ٤.** ٣٧ (أ)، **معيار التقرير ٤** تطبيق ١٧-١٨
الأصول، الإلتزامات، الدخل والمصروف، **معيار التقرير ٤.** ٣٧(ب)، **معيار التقرير ٤.** تطبيق ١٩-٣٠
التغير في الإفتراضات، **معيار التقرير ٤.** ٣٧ (ي)، **معيار التقرير ٤.** تطبيق ٣٤-٣٦
التغير في التأمين الإلتزامات، **معيار التقرير ٤.** ٣٧ (هـ) **معيار التقرير ٤.** تطبيق ٣٧-٤٠
تطوير الدعاوى، **معيار التقرير ٤.** ٣٩ (ج)(٣)، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ٢٢٠-٢٢١، **معيار التقرير ٤.** تطبيق ٥٩-٦١، **معيار التقرير ٤** المثال ٥
التركيز في خطر التأمين، **معيار التقرير ٤.** ٣٩ (ج) (٢)، **معيار التقرير ٤.** تطبيق ٥٥-٥٨
مخاطر الإئتمان، مخاطر السيولة ومخاطر السوق، معيار التقرير. ٣٩(د)، معيار التقريرع. تطبيق ٦٢-٦٥
تاريخ النفاذ للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، **معيار التقرير ٤.** ٤٢-٤٤
تفسير الشرح عن المبالغ، **معيار التقرير ٤.** ٣٦-٣٧، **معيـار التقريـر ٤** إسـتنتاج ٢١١-٢١٤، **معيـار المحاسبة ٤** تنفيذ ١٧-٤٠
تنفيذ، **معيار المحاسبة ٤.** تطبيق ١١-٧١، **معيار التقرير ٤** المثال ٥
خطر التأمين، **معيار التقرير ٤.** ٣٩ (ج)، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج٢١٧، **معيار التقرير ٤.** تطبيق ٥١
خطر سعر الفائدة بموجب المشتقات الضمنية، **معيار التقرير ٤.** ٣٩ (هـ) ، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ٢٢٣، **معيار التقرير ٤.** تطبيق ٦٦-٧٠
المادية، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ٢٠٨-٢١٠، **معيار التقرير ٤.** تطبيق ١٥-١٦
طبيعة وإمتداد الخطر، معيار التقريرع. ٣٨-٣٩أ، معيار التقريرع. إستنتاج ٢١٥-٢٢٣، معيار التقريرع. تطبيق ٤١-٧٠
مشكلة تضاءف الخسائر، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ٢٢٢
أهداف إدارة الخطر و السياسات لتخفيف خطر التأمين، **معيار التقرير ٤.** ٣٩ (ا)، **معيار التقرير ٤** تطبيق ٤٨
التحليل الحساس، **معيار التقرير ٤** ٣٩(ج) (١)، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ٢١٨-٢١٩، **معيار التقرير ٤.** تطبيق ٥٢-٥٤
الافتراض المحدد، **معيار التقرير ٤.** ٣٧ (ج)، **معيار التقرير ٤** تطبيق ٣١-٣٣
عدم الإستمرارية، **معيار التقرير ٤.** ٢٥ (أ) ، **معيار التقرير** إستنتاج ١٢٦-١٢٧
ميزات المشاركة الإختيارية، معيار التقريرع. ٣٤-٣٥، معيار التقريرع. إستنتاج ١٥٤-١٦٥
الفارق بين خطر التأمين والأخطار الأخرى، **معيار المحاسبة ٤** الملحق ب٨-١٧
أساس الإستنتاج، **معيار التقرير ٤** الملحق ب٢١-٢٤
إلغاء البنود الداخلية، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ١٩٥-١٩٧
المشتقات الضمنية، **معيار التقرير ٤.** ٧-٩
أساس الإستنتاج، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ١٨٨-١٩٤
تنفيذ **معيار التقرير ٤.** تطبيق ٣-٤، **معيار التقرير ٤.** المثال ٢
قياس القيم الضمنية، معيار التقريرع. إستنتاج ١٣٨-١٤٤
أمثلة، **معيار التقرير ٤.** أمثلة ب١٨
أمثلة على البنود التي لا تعتبر عقود تأمين، معيار التقريرع. الملحق ب١٩-٢١
إنتهاء التأمين- الحقوق والالتزامات الطارئة، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ٣٨-٣٩
القيمة العادلة لتأمين الإلتزامات وتأمين الأصول، **معيار التقرير ٤** إستنتاج ٢٢٤-٢٢٦
الأصول المالية المعدة للرجوع، **معيار التقرير ٤** إستنتاج ١٦٦-١٨٠
عقود الضمانة المالية، معيار التقريرع. ٤(د)، معيار التقريرع. الملحق ب١٨(ز)، ٣٩,٢ (هـ)، ٣٩. الملحق أ تطبيق٤-٤أ
تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى ، معيار التقرير١. ٢٥د
إنخفاض قيمة الأصل المعاد تقييمه، **معيار التقرير ٤.** ٢٠
أساس الإستنتاج، **معيار التقرير ٤.** إسـتنتاج ١٠٧-١٠٨
ضرائب الدخل، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ١٩٨
عقود الإستثمار، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ١٨٥-١٨٧
رسوم إدارة الإستثمارات، **معيار التقرير ٤.** ٢٥ (ب)، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ١٢٨-١٣٠
إصدارات تعود للمعيار ٣٩، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ١٦٦-١٩٧
إختبار الملاءة للإلتزامات، **معيار التقرير ٤.** ١٥-١٩
أساس الإستنتاج، **معيار التقرير ٤** إستنتاج ٩٤-١٠٤

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الدفع عينياً، **معيار التقرير ٤** الملحق ب٥-٧
سياسة القروض، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ١٢٢
المخصصات، ٣٧. الملحق ج.٩
الإعتراف والقياس، **معيار التقرير ٤.** ١٣-٣٥
إلغاء الإعتراف، **معيار التقرير ٤.** ١٤(ج)، معيار **التقرير** ٤. إستنتاج ١٠٥
المقاصة، **معيار التقرير ٤** ١٤(د)، **معيار التقرير ٤** إستنتاج ١٠٦
الأصول المعاد تأمينها
أرباح وخسائر دفع أقساط إعادة التأمين، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ١٠٩-١١٤
إنخفاض قيمة الـ، **معيار التقرير ٤.** ٢٠، معيار المحاسبة ٤. إستنتاج ١٠٧-١٠٨
الإسترداد والتنازل، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ١٢٠-١٢١
تأمين الخطر المحدد، معيار المحاسبة ٤ الملحق ب٢٢-٢٨
أساس الإستنتاج، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ٣٠-٣٧
تفصيل مكونات الإيداع، **معيار التقرير ٤.** ١٠-١٢
أساس الإستنتاج، **معيار التقرير ٤** إستنتاج٤٠-٥٤
تنفيذ، **معيار التقرير ٤.** تطبيق ٥، **معيار التقرير ٤** مثال ٣
الأحداث المستقبلية غير المحدد، **معيار التقرير ٤** الملحق ب٢-٤
تماثل السياسات المحاسبية للتوحيد، **معيار التقرير ٤.** ٢٥ (ج)، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ١٣١-١٣٢
بيئة المشتقات المالية، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ٥٥-٦٠

عقود الخدمات المدفوعة مقدماً
المستثنى من نطاق المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية ٤، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ٦١ (د)، **معيار التقرير ٤** إستنتاج ٧٤-٧٦

عقود السلع
تطبيق المعيار **٣٢**، ٣٢. **تطبيق** ٢٢-٢٤
تطبيق المعيار **٣٩**، ٥-٧، ٣٩ الملحق **أ تطبيق** ١٠، **٣٩**. إستنتاج ٢١-٢٤

عقود الشراء الآجلة، ١٧. ٦

عقود الضمانة الماليـة، ٣٩. ٢ (هـ) ٣٩,٤٧ج، ٣٩. ١٠٣ب، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٤-٤أ
أساس الإستنتاج، ٣٩.إستنتاج ٢١-٢٣هـ
التعريف، معيار التقرير ٤ الملحق أ ٣٩. ٩
الموافقة على تطبيق معيار التقريرع، معيار التقريرع. (د)، معيار التقريرع، الملحق ب ١٨(ز)، ٣٢. ٤(ز)، ٣٩. ٢، ٣٩ الملحق أ تطبيقات ٦٢ إسـتنتاج٦١. (أ)، ٦٢
المستثنى من نطاق، معيار التقريرع. معيار التقريرع. (د)، معيار التقريرع. إستنتاج ٦١ (أ) ٦٢

علامات تجارية
الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ. ٢٠

علاوة إصدار
حساب العائد على السهم، ٣٣. ٢٦-٢٨
أمثلة توضيحية، ٣٣ المثال ٣

علاوة نهاية السنة
الإعتراف في التقارير المالية المرحلية، ٣٤ الملحـق ب٥-٦

عملة أجنبية
استخدام القيمة المستخدمة في حساب التدفق النقدي المستقبلي، **٣٦**. ٥٤

عملة التقرير، أنظر العملة الوظيفية؛ عرض العملة

عملة العرض
التعريف، **٢١**. ٨
أساس الإستنتاج لمجلس معايير المحاسبة الدولي، **٢١**. ١٠-١٤
الترجمة لـ، **٢١**. ٣٨-٤٧، **٢١**. إستنتاج ١٥-٢٣

عملة وظيفية، ٢١. ٩-١٤
التغير في، **٢١**. ٣٥-٣٧
التعريف، **٢١**. ٨
الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع، **٢١**. ١٤، **٢١**. ٤٣، **٢٩**. ٨، تفسير معايير التقرير٧. ٣، ٧ إستنتاج ١٤-١٥
أساس الإستنتاج لمجلس معايير المحاسبة الدولي، **٢١**. إستنتاج ٤-٩

عمليات أجنبية
الإستبعاد، **٢١**. ٤٨-٤٩
العملة الوظيفية، **٢١** .٩-١٤، **٢١**. إستنتاج ٤-٩
صافي الإستثمار، **٢١**. ٨، **٢١**. ١٥
الإعتراف بفروقات الصرف، **٢١**. ٢٧-٣٤
ترجمة النتائج لعملـة العـرض، **٢١**. ٤٤-٤٧، **٢١**. إستنتاج ١٥-٢٣

عمليات البيع وإعادة التأجير، ١٧. ٥٨-٦٦
تنفيذ، **١٧**. تطبيق
العقارات الإستثمارية، **٤٠**. ٦٧

عمليات العملة الأجنبية
العملة الوظيفية، **٢١**. ٩-١٤، **٢١**. إستنتاج ٤-٩
الإعتراف المبدئي، **٢١**. ٢٠-٢٢
التقارير المالية المرحلية، ، **٣٤** الملحق ب٢٩-٣١
الإعتراف بالتبادلات المختلفة، **٢١**. ٢٧-٣٤، **٢١**. إستنتاج ٢٤-٢٥

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التقرير في بداية فترة إعداد التقارير، **٢١**. ٢٣-٢٦
التقرير بالعملة الوظيفية، **٢١**. ٢٠-٣٧
الأصول المالية المتوفرة للبيع: فصل مكونات العملة الأساسية ٣٩. تطبيق أسئلة وإجابات القسم هـ.٣.٢

عمليات المقايضة (المبادلة)
التي تنطوي على خدمات إعلانية، التفسير -٣١

عمليات تحت السيطرة المشتركة، ٣١. ١٣-١٧
المثال، **٣١**. ١٤
البيانات المالية، **٣١**. ١٥-١٧

عمليات متوقفة
التعريف، **معيار التقرير ٥** الملحق أ إستنتاج ٥٩-٧٢
الإفصاح عن ضريبة المصاريف، **١٢**. ٨١ (ح)
العرض، **معيار التقرير ٥**. ٣١-٣٦، **معيار التقرير ٥.** إستنتاج ٧٣-٧٧، **معيار التقرير ٥.** أمثلة تطبيقات إرشادية **٩**، ١١
تم التخلي عنها، **معيار التقرير ٥**
التطبيقات الإرشادية المثال رقم ٩
توقيت وتصنيف كـ، **معيار المحاسبة ٥** إستنتاج٥٩-٧٢

عمولات الإعلان
الإعتراف بالإيراد ١٨ الملحق ١٢

عمولة
الإعتراف بالإيراد، **١٨**. ٨، ١٨ الملحق ١٢-١٣، ١٨ الملحق ١٤ (ج) (١)

عمولة وكالة التأمين
الإعتراف بالإيراد، **١٨** الملحق أ .١٣

فائدة
كإيراد، **الإطار** . ٧٤
الأدوات المالية، **٣٢**. ٢، **٣٢**. ٣٥-٤١، **٣٢**. تطبيق ٣٧، **٣٢**. إستنتاج ٣٣
الإيراد، **١٨**. ٥(أ)، **١٨**. ٢٩-٣٣، **١٨** الملحق أ .٢٠
بيان التدفق النقدي، **٧**. ٣١-٣٤

فحص انخفاض القيمة
وحدات توليد النقد مع أصول الشراكة، **٣٦**. ١٠٠-١٠٣
مثال توضيحي، **٣٦**. مثال توضيحي ٦٩-٧٩
وحدات توليد النقد مع الشهرة وحقوق الأقلية، **٣٦**. ٨٠-٩٩
أساس الإستنتاج، **٣٦**. إستنتاج ١٣١-١٧٧
مثال توضيحي، **٣٦**. مثال توضيحي ٦٢-٦٨
توقيت فحص انخفاض القيمة، **٣٦**. ٩٦-٩٩، **٣٦**. إستنتاج ١٧١-١٧٧
التردد والتوقيت، **٣٦**. ٩-١١، **٣٦**. إستنتاج ١٧١-١٧٣
الأصول غير الملموسة مع عمر إنتاجي غير محدد، **٣٦**. ١٠(أ)، **٣٨**. ١٠٨، **٣٨**. ١١٠
تردد وتوقيت الفحص **٣٦**. إستنتاج ١٢١-١٢٨
نتيجة الفحص، **٣٦**. إستنتاج ١٧٤-١٧٥

فروع
الضرائب المفروضة على الإستثمارات في، **١٢**. ٣٨-٤٥، **١٢**. ٨١ (هـ)، **١٢**. ٨٧، **١٢**. ٨٧ (ج)

فعالية التحوط
التقييم، **٣٩**. ١٠٥-١١٣، ٣٩. إستنتاج١٣٦-١٣٦ ب ٣٩. تنفيذ القسم و. ٤. ٤
التقييم على أساس تراكمي **٣٩**. تطبيق القسم و.٤. ٢
افتراض فاعلية التحوط كاملة **٣٩**. تطبيق القسم و.٤. ٧
مخاطر ائتمان النظير، **٣٩**. تطبيق القسم و.٤. ٣
التعريف، ٣٩. ٩
التحوط على أساس ما بعد الضريبة، **٣٩**. تطبيق القسم و.٤. ١
التطبيقات الإرشادية، **٣٩**. تطبيق القسم و.٤. ١-٤. ٥، و. ٤. ٧
فاعلية التحوط : التقاص بنسبة أقل من ١٠٠%، **٣٩**. تطبيق القسم و.٤. ٥

فنادق
أي من المستثمر أو المالك شغل الممتلكات، **٤٠**. ١٢-١٣، ٤٠ إستنتاج٣٧-٣٨

قائمة الدخل، *أنظر* بيان الدخل الشامل

قائمة الدخل
البنوك، **٣٠**. ٩-١٧
عرض العائد على السهم، **٣٣**. ٦٦-٦٩
مثال توضيحي، **٣٣**. معيار التقارير ١٢
العناصر، **الإطار** . ٤٨ **الإطار** .٧٢
الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع، **٢٩**. ٢٦، **٢٩**. ٣٠
ضرائب الدخل، **١٢**. ٥٨-٦٠
المعلومات الواجب عرضها، **١**. ٨١-٨٧
حقوق الأقلية، **١**. ٨٢ (أ) ، **١**. إستنتاج ١٩
العرض، **١**. ٧٨-٩٥

قابلية المقارنة
البيانات المالية، **الإطار** .٣٩-٤٢
التطبيق للمرة الأولى- **معيار التقارير ، معيار التقرير ١.** إستنتاج ٩-١٠

قروض

الإعتراف بإيراد رسوم الخدمات المالية المحتسبة لـ، ١٨ الملحق أ. **١٤** (ب)، ١٨ الملحق أ. **١٤** (ج) (٢)-(٣)

قروض وذمم مدينة
ودائع البنوك في بنوك أخرى، **٣٩**. تنفيذ القسم ب. ٢٣
التعريف، **٣٩**. ٩، **٣٩**. ٦٤ (أ)، **٣٩** الملحق أ تطبيق ٢٦، **٣٩**. تطبيق القسم ب.٢٢-٢٣
الإفصاح، معيار التقرير٧. ٨ (ج)، معيار التقريـر ٧. ٢٠(أ) (٥)
أدوات حقوق الملكية، ٣٩. تنفيذ القسم ب. ٢٢
القياس ٣٩. ٦٤ (أ)

قروض وذمم مدينة وذمم دائنة، ٣٢. تطبيق ٤ (ج)

قطاع، الإطار. ٢١

قطاعات صناعية، الإطار .٢١

قياس
عناصر البيانات المالية، **الإطار** . ٩٩-١٠١
الأدوات المالية، ٣٩. ٤٣-٧٠، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٦٤-٩٣
التعريف، ٣٩. ٩
إلغاء الإختلافات من المبـادئ المحاسـبية المقبولـة عموماً في الولايات المتحدة، ٣٩. إستنتاج ٢٢١
قياس القيمـة العادلـة، ٣٩. ٤٨-٤٩، ٣٩ الملحـق أ تطبيق ٦٩-٨٢، ٣٩. إستنتاج٩٥-١٣٠
الأرباح والخسائر، ٣٩. ٥٥-٥٧، ٣٩. إستنتاج ٢٢١، ٣٩. تنفيذ القسم و. ٣. ١-٣. ٤
إنخفاض القيمة وعدم القدرة على تحـصيل الأصـول المالية، ٣٩. ٥٨-٧٠، ٣٩. الملحق أ تطبيق ٨٤-٩٣، ٣٩. إستنتاج ١٠٥-١٣٠، ٣٩. تنفيذ القسم هـ. ٤. ١-١. ١٠
إرشادات التنفيذ، ٣٩. تنفيذ القسم ، هـ. ١-٤. ١٠
إعادة التصنيف، ٣٩. ٠-٤٥
الموثوقية، الإطار ٣٨، ٦٨
القيمة المضافة للقائمة
خارج نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١. ١٠

قيمة حالية
أساس القياس، **الإطار .** ١٠٠-١٠١
قياس القيمة المستعملة، **٣٦** الملحق أ، **٣٦**. إستنتاج ٤٠-٨٠

قيمة عادلة
الأصول البيولوجية، **٤١**. ٩-٣٣
أساس الإستنتاج، **٤١**. إستنتاج ١٣-٣٧
التعريف، ٣٩. ٩، الملحق أ تطبيق ٤ب-٤ز
المشتقات الضمنية، ٣٩. ٩، ١١أ-١٣، الملحق أ تطبيق ٣٣أ-٣٣ب، إستنتاج ٧٧-٧٨
الأصول والإلتزامات المالية، معيار التقرير٧. ٢٥-٣٠، معيار التقرير٧. إستنتاج٣٦-٣٩،، ٣٩. ٤٨-٤٩
الأصول البيولوجية، إرشادات التطبيق، ٣٩ الملحق، أ تطبيق ٦٩-٨٢، ٣٩. إستنتاج ٩٥-١٣٠
تعريف المعيار ٢، **٢.** ٦-٧
تعريف المعيار ٣٢. **٣٢**. ١١
إستثمار الأموال، ٣٩. إرشادات التنفيذ ٣٩. إرشادات التنفيذ القسم هـ.٢. ١
العقارات الإستثمارية، **٤٠**. ٣٣-٥٥، **٤٠**.ب٤٠-٦٥
الحيازات الكبيرة، ٣٩. إرشادات التنفيذ القسم هـ.٢,٢
التطبيق للمرة الأولى معيار التقارير ، **معيار التقرير ١ ١٣**(ب)، **معيار التقرير ١. ١٤**، **معيار التقرير ١.** ١٦-١٩، **معيار التقرير ١.** ٤٤، **معيار التقرير ١.** إستنتاج ٤١-٤٧، **ك.د١**. إستنتاج ٩٥
الخيـ ـ ـار، ٣٩. ٩(ب)، ٣٩. ١١-١٣، ٣٩. ١٠٥-١٠٥د، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٤ب-٤ك، تطبيـق٣٣أ-٣٣ب، ٣٩. إستنتاج ٧١-٩٢
تقييم التقنية، ٣٩. ٤٨أ

قيمة قابلة للتحقيق
أساس القياس، **الإطار .** ١٠٠-١٠١

كفالات
المستثنى من نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، معيار المحاسبة ٤. ٤ (أ)، معيار المحاسبة ٤. إستنتاج ٦١ (ب)، معيار المحاسبة ٤ إستنتاج ٦٩-٧٢
المخصصات، ٣٧ الملاحق ج.١ و د.١

لجنة تفسيرات معايير التقارير *أنظر* **لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية**
صلاحيات لجنة تفسيرات معـايير التقريـر، مقدمـة تفسيرات معايير التقرير٢،٧-١٧،٤٤-٤٦
أسلوب العمل، مقدمـة معيـار التقريـر١٩، مقدمـة تفسيرات معايير التقرير، ١٧-٤٣
توضيح بنود جدول الأعمال، مقدمة تفسيرات معـايير التقرير،١٨-٢٧
الإجتماعات والتصويت، مقدمـة تفـسيرات معـايير التقرير،٢٨-٣٢
العضوية، النظام ٣٣-٣٦، مقدمة تفـسيرات معـايير التقرير، ٢، مقدمة تفسيرات معايير التقرير،١١-١٦
المسؤوليات، مقدمة تفسيرات معايير التقرير،٥-٩
أنظر أيضاً التفسيرات الفردية بموجب تفسيرات معايير التقرير

مؤجرون
الإيجار التمويلي، ١٧. ٣٦-٤٨، ١٧ إستنتاج ١٨-٢١

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الإيجار التشغيلي، **١٧**. ٤٩-٥٧
عمليات البيع وإعادة التأجير، **١٧**. ٦٥

مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية *أنظر* **(لجنة معايير المحاسبة)**
إداري، نظام، ٤٣-٤٥
نائب مدير تنفيذي، نظام ٤٠-٤٢
نظام، نظاام ١-٤ مقدمة معيار التقرير ٤
معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية للأعضاء، نظام الملحق ١-٨
حوكمة، نظام ٣-١٤ مقدمة معيار التقرير١
موضوعي، نظام ١-٢
أمناء، نظام ٤-١٧، مقدمة معيار التقرير١

مؤشر الأسعار
مؤشر الأسعار العام في الإقتـصاديات ذات التـضخم المرتفع، **٢٩**. ٣٧، تفسير معيار التقرير٧. إستنتاج٦، تفسير معيار التقرير٧. إستنتاج٢٥

مادة
تعريف، **٨**. ٥
الأخطاء، **٨**. ٤١-٤٢
تعريف المعيار ١، **معيار التقرير٧. تطبيق ٣-٤، ١ ٧.**

مادية، ٨. إستنتاج ٢٠-٢٢
والإكتمال، **الإطار** . ٣٨
التأثير على المعلومات ذات العلاقة، **الإطار**. ٢٩-٣٠
عرض البيانات المالية، **١**. ٢٩-٣١
التقارير المالية المرحلية، **٣٤**. ٣٢-٢٥
الإعتراف بعناصر في البيانات المالية، الإطار. ٨٤

مبادئ محاسبية مقبولة عموماً في الولايات المتحدة
محاسبة الأسهم الصادرة للموظفين
(مجلس ممارسات التدقيق **٢٥)**، **معيار المحاسبة ٢.** إستنتاج ٢٧٢-٢٧٥
محاسبة التعويضات على أساس الأسهم
بيان معايير المحاسبة الدولية ١٢٣)، **معيار المحاسبة ٢.** إستنتاج ٢٧٦-٢٨٦
الإفصاح عن المشاريع والمعلومات ذات العلاقة (بيان معايير الحاسبة الدوليـة ١٣١)، **معيـار التقريـر ٨. إستنتاج الملحق أ**
إلغاء الفروقات المحددة في المعيار ٣٩، ٣٩. إستنتاج ٢٢١
أنظر أيضاً مجلس معايير المحاسبة الدولية

مبادلة العملة، ٣٢. تطبيق ١٥

مبلغ قابل للإسـتهلاك، ١٦. ٥٠-٥٦، ١٦ إسـتنتاج ٢٨-٢٩
التعريف، ١٦,٦

مجلس المعايير الاستشاري
الوظائف، **النظام**. ٣٨-٤٠، مقدمة معيار التقارير ٣

مجلس معايير المحاسبة الدولية
محاسبة الأدوات المشتقة وتحوط النشاطات، (بيان معايير المحاسبة الدولية ١٣٣)، **٣٩**. إستنتاج ١٣٢-١٣٦/، **٣٩**. إستنتاج ٢٢١
محاسبة التعويضات القائمة على أساس الأسهم، (بيان معايير المحاسبة الدولية ١٤٤)
حساب تخفيض القيمة أو التصرف بالأصول طويلة الأجل (بيان معايير المحاسبة الدولية ١٤٤)
مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٥، **معيار التقريـر ٥**. إستنتاج ١-٨٥
الإفصاح عن قطاعات المشاريع والمعلومات ذات العلاقة (بيان سياسة المجلس ١٣١) ، **معيار التقرير ٨، أساس الإستنتاج الملحق أ**

محاسبة التحوط
تعديلات الأساس، **٣٩**. ٩٧-٩٩، **٣٩**. إستنتاج ١٥٥-١٦٤، ٣٩ إستنتاج ٢٢ (ي)-(ز)
تحوط التدفق النقدي، **٣٩**. ٩٥-١٠١
توثيق توقيت العملية المتوقعة، **٣٩** تطبيق القسم و.٣. ١١
الإلتزام المؤكد بشراء بضاعة بعملة أجنبية، **٣٩** تطبيق القسم و.٥. ٦
التدفقات النقدية لأداة مالية ذات سعر فائدة ثابت، **٣٩** تطبيق القسم و.٣. ١
العملية المتوقعة تحدث قبل الفترة المحددة **٣٩**. تطبيق و.٥. ٤
تحوط التدفق النقدي: إعادة استثمار الأموال التي يتم تحصيلها من الإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق **٣٩**. تطبيق و.١١.٢
تحوط التدفق النقدي: الإصدار المتوقع لدين ذو فائدة ثابتة **٣٩**. تطبيق و.٢.٢
إرشادات التنفيذ، **٣٩**. تطبيق. القسم و.٥.١-٥. ٥
قياس فاعلية عملية التحوط لعملية متوقعة في أداة الدين، **٣٩**. تطبيق القسم و.٥. ٥
الموجودة النقدية غير المشتقة والمطلوبة النقدية غير المشتقة المستخدمة كأداة تحوط **٣٩**. تطبيق. القسم و.٥. ١
أداء أداة التحوط، **٣٩**. ت. إ القسم و.٥. ٢-٥. ٣
إعادة استثمار التدفقات النقدية ذات سعر فائدة ثابت، **٣٩**. ت. إ القسم و.٣. ٢
بيان التدفق النقدي، **٣٩**. ت. إ القسم ي.٢

اعتبارات محاسبة التحوط عندما تعالج مخاطر أسعار الفائدة بالصافي **٣٩**. ت. إ القسم و.٦. ٢
مركز الودائع غير الملموسة، **٣٩**. تطبيق القسم و.٢. ٣
التعريفات العائدة لـ، **٣٩**. ٩
التخصص عند بداية التحوط، **٣٩**. تطبيق القسم و.٣. ٩
تحوطات القيمة العادلة، **٣٩**. ٨٩-٩٤
تقدير الانخفاض في القيمة، **٣٩**. تطبيق هـ.٤.٤
الموجودة المقيمة بالتكلفة، **٣٩**. تطبيق و.٦. ٥
اعتبارات تطبيق خطر سعر الفائدة، **٣٩**. إستنتاج ١٧٣-٢٢٠
الاعتبارات عند معاملة تحوط العمليات المتوقعة كـ، **٣٩**. إستنتاج ١٤٦-١٤٨
المخزون، **٣٩**. تطبيق القسم و.٣ .٦
المخاطر التي قد تؤثر على الدخل المعلن، **٣٩**. تطبيق و.١٣.٢
أداة الدين ذات سعر فائدة متغير، **٣٩**. تطبيق القسم و.٣. ٥
الأدوات المالية، **٣٢**. ٥٦-٥٩، **٣٩**. ٨٥-١٠٢، **٣٩** الملحق أ تطبيق ١٠٢-١٠٤
إلتزامات المنشأة، ٣٩. ٩٣-٩٤، ٣٩. إستنتاج ١٤٩-١٥٤، ٣٩. إستنتاج ٢٢١ (ح)
التعريف، ٣٩. ٩
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، **معيار التقرير ١.** ٢٨-٣٠، **معيار التقرير ١.** إستنتاج ٧٥-٨٠، **معيار التقرير ١.** تطبيق ٦٠-٦٠ب
العمليات المتوقعة، **٣٩**. تطبيق القسم و.٣. ٧
التعريف، ٣٩. ٩
تحوطات التدفق النقدي لعملة أجنبية **٣٩**. تطبيق القسم و.٣. ٣
تحوطات العملة الأجنبية **٣٩**. تطبيق القسم و.٣. ٤
عدم فاعلية التحوط *انظر* عدم فاعلية التحوط
المخاطر على مستوى كامل المشروع **٣٩**. تطبيق القسم و.٦.٢
بنود التحوط *أنظر* بنود التحوط
التحوط لصافي الإستثمار، **٣٩**. ١٠٢
التحوط لموارد الدخل المستقبلية بالعملة الأجنبية **٣٩**. تطبيق القسم و.٤.٢
التحوط باستخدام العقود الداخلية، **٣٩**. إستنتاج ١٦٥-١٧٢، **٣٩**. تطبيق القسم و.٢. ١٥-٢. ١٦
التعرف على العملية المتوقعة المتحوط لها، **٣٩**. تطبيق القسم و.٣.١٠
إرشادات التنفيذ، **٣٩**. تطبيق القسم **الإطار** . ٣-٣. ١١
مخاطر سعر الفائدة، **٣٩** الملحق أ تطبيق ١١٤-١٣٢، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١١٤-١٣٢
إعتبارات تطبيق محاسبة القيمة العادلة، **٣٩**. إستنتاج ١٧٣-٢٢٠
التحوط الداخلي، ٣٩. إرشادات التنفيذ هـ. ١. ٤-١. ٧
إدارة مخاطر سعر الفائدة في المنشآت المالية، **٣٩**. تطبيق القسم و.٦. ١
التحوط لصافي الأصول والإلتزامات، **٣٩**. تطبيق القسم و.٢١.٢
ليست إندماج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي **٢١**، **٢١** .٥ ، **١**. ٢٧
الفائض أو العجز في عقد أسعار صرف مستقبلي،**٣٩** . تطبيق القسم و.٦. ٤
الموجودة المالية القابلة للدفع المسبق **٣٩**. تطبيق القسم و.١٢.٢
تصنيف التحوطات بأثر رجعي، **٣٩**. تطبيق القسم و.٣. ٨
محاسبة التحوط: خطر عدم تحقق عملية **٣٩**. تطبيق القسم و.٨.٢
مؤشر الأسهم **٣٩**. تطبيق القسم و.٢٠.٢
استخدام اعتبارات الأدوات المالية، **٣٩**. إستنتاج ١٤٤-١٤٥

محاسبة تاريخ المتاجرة، ٣٩. تطبيق أسئلة وإجابات ب.٣٢
المبالغ الواجب تسجيلها للشراء، ٣٩. . تطبيق أسئلة وإجابات د.٢. ١

المبالغ الواجب تسجيلها مقابل البيع، **٣٩.** تطبيق أسئلة وإجابات د.٢. ٢

مخاطر الإئتمان
التعريف، معيار التقرير ٧ الملحق أ
الإفصاح،معيار التقرير٧-١١، ٣٦-٣٨، وتقرير ٧ الملحق ب٩-١٠، وتقرير إستنتاج٧٤٩-٥٦، وتطبيق ٢١-٢٩، ٣٢. ٤٧، ٣٢. ٥٠

مخاطر السوق
تعريف، معيار التقرير٧ الملحق أ
الأدوات المالية، معيار التقرير٧، ٤٠-٤٢، معيار التقرير٧ الملحق ب١٧-٢٨، معيار التقرير٧ إستنتاج ٥٩-٦٤، معيار التقرير٧، تنفيذ ٣٢-٤٠
التحليل الحساس، معيار التقرير٤. ٣٩أ، معيار التقرير٧. ٤٠-٤٢، معيار التقرير ٧. الملحق ب١٧-٢٨، معيار التقرير٧. إستنتاج ٥٩-٦٤، معيار التقرير ٧. تطبيق ٣٢-٤٠

مخاطر السيولة
تحليل الإستحقاق التعاقدي، معيارالتقرير٧. ٣٩ (أ) معيار التقرير٧. الملحق ب١١-١٦، معيار التقرير٧. إستنتاج ٥٧-٥٨
التعريف، معيار التقرير٧. الملحق أ

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

الأدوات المالية، معيار التقرير٧. ٣٩
معيار التقرير٧. الملحق ب ١١-١٦، معيار التقرير٧. ٥٧-٥٨، معيار التقرير٧. تطبيق ٣٠-٣١

مخاطر العملة
التعريف، **معيار التقرير ٧** الملحق ب٢٣-٢٤
الأدوات المالية، **معيار التقرير٧** الملحق ب٢٣-٢٤
العمليـات المتوقعـة داخـل المنـشأة، **٣٩**. ٨٠ ٣٩. ١٠٨أ-١٠٨ب
٣٩ الملحق أ تطبيق ٩٩أ-٩٩ب، تطبيق ١٣٣

مخاطر العملة الأجنبية، *أنظر* مخاطر العملة

مخزون
المنتج الزراعي، ٢. ٢-٤، ٢. ٢٠
الأصل البيولوجي، ٢. ٢-٤، ٢. ٢٠
عقود إنشاء العمل إندماج ن مراحل المستثنى من المعيار ٢، ٢. ٢
التكلفة، ٢. ١٠-٢٧
معادلة التكلفة، ٢. ٢٣-٢٧، ٢. إستنتاج ٩-٢٣
تكلفة التحويل، ٢. ١٢-١٣
تكلفة الشراء، ٢. ١١
الإفصاح، ٢. ٣٦-٣٩
تحوط القيمة العادلة، ٣٩. تنفيذ القسم و. ٣. ٦
الأدوات المالية المستثناه من معيار المحاسبة الدولي ٢، ٢. ٢
عمليات العملة الأجنبية، ٢١. ٢٥
تعريف المعيار ٢، ٦-٧
التقارير المالية المرحلية، ٣٤ الملحق ب٢٥-٢٦، ٣٤ الملحق ج١
القياس، **٢**. ٩-٣٣
صافي القيمة الممكن تحقيقه، **٢**. ٦-٧، **٢**. ٢٨-٣٣
الإعتراف كمصروف، **٢**. ٣٤-٣٥

مخصصات
التغير في، **٣٧**. ٥٩-٦٠
إغلاق قسم، **٣٧** الملحق ج.٥أ-٥ب
الأرض الملوثة، **٣٧** الملحق ج. ٢أ-٢ب
التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالـة والإسـتعادة والإلتزامات المماثلة، ٣٩. ٤٨-٥٠، ٣٧ الملحق د.٢
محاسبة للتغير في، تفسير لجنة معايير التقريـر١. ١-١٠، تفسير لجنة معايير التقرير١. مثال ١-١٨، تفسير لجنة معايير التقرير١. إستنتاج ١-٣٣
التعريف، **٣٧**. ١٠
الإفصاح، **٣٧**. ٨٤-٩٢، **٣٧** الملحق أ، د
إستثناءات الإفصاح، **٣٧**. ٩٢، ٣٧ الملحق د.٣
المستثنى من الإلتزامات الأخرى، **٣٧**. ١١
الأحداث المستقبلية، **٣٧**. ٤٨-٥٠
الخسائر التشغيلية المستقبلية، **٣٧**. ٦٤-٦٥
الإستبعاد المتوقع للأصول، **٣٧**. ٥١-٥٢
الكفالات، **٣٧** الملحق ج.٩
الأحداث القضائية، **٣٧** الملحق ج.١٠
المتطلب القانوني لتركيب فلترات دخان، **٣٧** الملحق ج. ٦
الإلتزامات كـ، **الإطار** . ٦٤
القياس، **٣٧**. ٣٦-٥٢
الأحداث الملزمة، **٣٧**. ١٧-٢٢، تفسير لجنة معايير التقرير٦. ١-٢، تفسير لجنة معايير التقرير٦. ٨-٩، تفسير لجنة معايير التقرير٦. إستنتاج ٢-١٠
الحقل النفطي في عرض البحر، **٣٧** الملحق ج.٣
العقد المرهق، **٣٧.** ٦٦-٦٩، **٣٧** الملحق ج.٨
الأحداث السابقة، **٣٧**. ١٧-٢٢، تفسير لجنة معايير التقرير٦. ١-٢، تفسير لجنة معايير التقرير٦. إستنتاج ٦
التدفق الصادر المحتمل للموارد المجسدة للمنافع الاقتصادية، **٣٧**. ٢٣-٢٤
الإلتزامات الحالية، **٣٧**. ١٥-١٦
القيمة الحالية، **٣٧**. ٤٥-٤٧
التقدير الموثوق به للالتزام، **٣٧**. ٢٥-٢٦
الإعتراف، **٣٧**. ١٤-٢٦، **٣٧** الملاحق من أ-ج
الإعتراف بالتقرير المالي المرحلي، **٣٤** الملحق ب٣-٤، **٣٤** الملحق ج٣
سياسة إعادة التمويل، ٣٧ الملحق ج.٤
التعويضات، **٣٧**. ٥٣-٥٨، **٣٧**. ٨٥ (ج)، **٣٧** الملحق أ
العلاقة مع الإلتزامات المحتملة، **٣٧**. ١٢-١٣
الترميم والصيانة، **٣٧** الملحق ج.١١ -١١ب
إعادة الهيكلة، **٣٧**. ٧٠-٨٣
إعادة التدريب الموظفين، **٣٧** الملحق ج.٧
تحديث الإفصاحات حول الظروف في فترة إعداد التقارير، **١٠**. ١٩-٢٠
استعمال الـ، **٣٧**. ٦١-٦٢
الضمانات، **٣٧** الملاحق ج.١، د.١
إزالة، تفسير لجنة معايير التقرير٦. ٧-٩، تفسير لجنة معايير التقرير٦. إستنتاج ٢-١٠

مراجعة مالية
المحتوى، **١**. ٩

مركز مالي
إطار، ١٥-١٦، إطار ١٩، إطـار ٢٨، إطـار ٤٧، إطار ٤٩-٥٢
العرض العادل، ١. ١٥
القياس، إطار ٤٩-٥٩
أنظر أيضا التغير في بيان المركز المالي

مزودي الخدمة

تكلفة المخزون، ٢. ١٩

مساعدات حكومية
مساعدة بدون قيمة، ٢٠. ٣٤-٣٦
التعريف، ٢٠. ٣
الإفصاح، ٢٠. ٣٩
البنية التحتية، ٢٠. ٣٨
القروض بدون فائدة، ٢٠. ٣٧

مساهمين
مستخدمي البيانات المالية، إطار. ٩

مستأجرون
الإيجار التمويلي، **١٧**. ٢٠-٣٢
الإيجار التشغيلي، **١٧**. ٣٣-٣٥
عمليات البيع وإعادة التأجير، **١٧**. ٦٦

مستثمر
مستخدمي البيانات المالية ، **الإطار .** ٩-١٠

مستخدمي البيانات المالية
البيانات المالية للبنك، ٣٠. ٦-٧
أساس الإستنتاج للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية١، معيار المحاسبة ١. إستنتاج ٧-٨
فئات الـ، الإطار . ٩
الإدارة كمستخدم و معد، الإطار . ١١

مستقبل، ٣٢. تطبيق ١٥

مسودات العرض
أسلوب العمل، **مقدمة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية** ٢٢

مشاريع الإستثمار المشترك، ٣١. ١-٥٩، ٣١ الملحق قابلية تطبيق المعيار ٣٢ الحصص في، **٣٢**. ٣٢. ٤(أ)
المنشآت الزميلة، المكتسب من، **٣١** .٩
الإلتزامات المحتملة المفصح عنها من قبل المنشأة، **٣١**. ٥٤
التسويات التعاقدية، **٣١**. ٩-١٢
الضرائب المؤجلة على الحصص في، **١٢** .٣٨-٤٥، **١٢**. ٨١(و)، **١٢**. ٨٧، **١٢**. ٨٧ ج
الإفصاح من قبل المنشأة، **٣١**. ٥٤-٥٧
العائد على السهم، **٣٣**. ٤٠
تنفيذ، **٣٣** الملحق أ ١١-١٢
المستثنى من نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية **٣**. ٣ (أ)، **معيار التقرير ٣** إستنتاج ٥٩-٦١
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، **معيار التقرير ١** ٥٩-٦٣ب،
أشكال الـ، **٣١** .٧
المشروع المشترك، **٣١**. ٨
رسوم الإدارة المحتسبة كمصروف، **٣١**. ٥٢-٥٣
المساهمات النقدية لنهاية السنة، **٣١**. إستنتاج ١٥
المساهمات غير النقدية للمشاركين في مشروع مشترك، **التفسير-١٣**
إفصاحات الأطراف ذات العلاقة، **٢٤**. ١٨ (هـ)
التقرير عن الحصص في المشاريع المشتركة في البيانات المالية للمستثمر، **٣١**. ٥١-٥٧
القيود المتزمتة طويلة الأجل التي تضعف القدرة على نقل الأموال للمستثمر، **٣١**. إستنتاج ١٤
بيان التدفق النقدي، **٧**. ٣٨
التحكم المشترك المؤقت، **٣١**. إستنتاج ١٣
العمليات ما بين المنشأة و المنـشأة المـشتركة، **٣١**. ٤٨-٥٠، **التفسير-١٣**
أنظر أيضاً الأصول تحت السيطرة المشتركة؛ المنشآت تحت السيطرة المشتركة؛ العمليات تحت السيطرة المشتركة

مشتقات، ٣٢. تطبيق ١٥-١٩
التعريف، ٣٩. ٩، ٣٩ الملحـق أ تطبيـق٩- ١٢أ، ، ٣٩. تنفيذ أسئلة وإجابات القسم ب.٢ -١٠
إندماج ني، ٣٩. ٢ (هـ)، ٣٩. ١٠-١٣،٣٩ الملحق أ تطبيق ٢٧-٣٣
إرشادات التنفيذ ٣٩. تنفيذ أسئلة وإجابات القسم ج.١ - ١١، تفسير لجنة معايير التقارير٩. ٧-٨
أمثلة، ٣٩ الملحـق أ تطبيـق ٩، ٣٩. تنفيـذ أسـئلة وإجابات القسم ب.٢
عقود العملة الأجنبية على أساس كمية البيع، ٣٩. تنفيذ أسئلة وإجابات القسم ب.٨
الأدوات المحتوية على مشتقات ضمنية، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٣٣أ-٣٣ب
سعر مبادلة الفائدة، ٣٩. تنفيذ أسئلة وإجابـات القـسم ب.٣-٥
حساب الهامش، ٣٩. تنفيذ أسئلة وإجابات القـسم ب. ١٠
مقاصة القروض، ٣٩. تنفيذ أسئلة وإجابات ب.٧
إعادة دفع العقود الآجلة، ٣٩. تنفيذ أسـئلة وإجابـات القسم ب.٩

مشتقات العملة الأجنبية
يتوقف على حجم المبيعات، **٣٩**. تطبيق أسئلة وإجابات القسم ب.٨
مثبتة، **٣٩**. ١٠، **٣٩** الملحق أ تطبيق ٣٣ (ج)-(د)،٣٩. إستنتاج ٣٧-٤٠
عملة التجارة الدولية، **٣٩**. تطبيق القسم ج. ٩
مخصصات العملة الأجنبية غير ذات العلاقة، **٣٩**. تطبيق القسم ج.٨
الأرباح والخسائر، ٣٩. الملحق أ تطبيق ٨٣

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مشتقات ضمنية، ٣٩. ٢(هـ)، **٣٩**. ١٠-١٣، ٣٩
الملحق أ تطبيق ٢٧-٣٣
محاسبة السندات القابلة للتحويل، **٣٩**. تطبيقات إرشادية . القسم ج.٣
الدين أو حقوق الملكية للعقد المضيف، **٣٩** تطبيق القسم ج.٥
حوافز حقوق الملكية، ٣٩. تنفيذ أسئلة وإجابات ج.٤
القيمة العادلة، ٣٩. ١١أ -١٣، ٣٩. الملحق أ تطبيق ٣٣أ-٣٣ب، ٣٩.إستنتاج ٧٧-٧٨
مشتقات العملة الأجنبية، **٣٩**. ١٠، **٣٩** الملحق أ تطبيق ٣٣ (ج-د) ٣٩. إستنتاج ٣٧-٤٠
عملة التجارية الدولية، **٣٩ تطبيق** القسم ج.٩
مخصصات العملة الأجنبية غير ذات العلاقة، **٣٩**. تطبيق القسم ج.٨
المالك يسمح، ولكن لا يتطلب، التسديد بتغطية فعلية لجميع استثماراتها المصرح عنها، **٣٩**. تطبيق القسم ج.١٠
التطبيقات الإرشادية، **٣٩**. تطبيق القسم ج.١-١١
عقود التأمين، **معيار التقرير ٤.** ٧-٩
أساس الإستنتاج، **معيار التقرير ٤.**إستنتاج ١٨٨-١٩٤
التطبيقات الإرشادية، **معيار التقرير ٤.** تطبيقات إرشادية ٣-٤، **معيار التقرير ٤** المثال رقم ٢
محتوى الأدوات، ٣٩. الملحق أ تطبيق ٣٣أ-٣٣ب
عقود البيع والشراء بأدوات العملة الأجنبية، **٣٩**. تطبيق القسم ج.٧
إعادة التقييم، **تفسير معيار التقرير** ٩، ٧-٨
التحديد الموثوق للقيمة العادلة، **٣٩**. تطبيق القسم ج.١١
تقسيم الخيارات المثبتة، **٣٩**. أمثلة توضيحية القسم ج.٢
تقسيم أدوات الدين المضيفة، **٣٩**. تطبيق القسم ج.١
الأدوات الصناعية، **٣٩**. تطبيق القسم ج.٦

مشكوك فيه، الإطار . ٣٧
حكمة، **الإطار** . ٣٧
الإفصاح في الإيضاحات والجداول الفرعية، ١. ١٢٥-١٣٠، ١. إستنتاج ٧٩-٨٤، إطار ٢١
العرض العادل، إطار ٣٤
المخصصات، ٣٧. ٤٢-٤٤

مصادر معدنية
التعريف، معيار التقرير٦ الملحق أ، معيار التقرير٦ ر، إستنتاج ١٦
أنظر أيضاً إستكشاف وتقيم الأصول

مصاريف، الإطار . ٦٩-٧٣
عناصر في البيانات المالية، **الإطار** . ٧٠، **الإطار** . ٧٨-٨٠
تعريف *الإطار*، **الإطار** . ٧٠
الإعتراف، **الإطار** . ٩٤-٩٨

مصاريف القطاع
التعريف، **١٤**. ١٦-١٨

معايير دولية لإعداد التقارير المالية (معيار التقارير)
التطبيق، **مقدمة الـ معيار التقارير** ٢٠-٢٢
مطاوعة القوائم، **مقدمة الـ معيار التقارير** ١٦، ١. ١٤، **٣٤**. ١٩
مطاوعة مع ، **١**. ١٣-٢٢، **١**. إستنتاج ٤-١١
التعريف، **١**. ١١، **٨**. ٥
إنتقل من ، **١**. ١٧-٢٠، **١**. إستنتاج ٤-١١
الإعتراف بمظاهر التضليل في المطاوعة، **١**. ٢٣-٢٤
أسلوب العمل، **مقدمة الـ معيار التقارير** ١٨-١٩
تفسير الإنتقال من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة السابقة الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **معيار التقارير ١.** ٣٨-٤٦، **معيار التقارير ١.** إستنتاج ٩١-٩٦، **معيار التقارير ١. تطبيق** ٦٣-٦٥
التطبيق للمرة الأولى، **معيار التقارير ١.** ١-٤٧أ، **معيار التقارير ١** الملحق أ-ج
السياسات المحاسبية، **معيار التقارير ١.** ٧-١٢
الأصول المالية المتوفرة للبيع، **معيار التقارير ١.** ٢٥أ، **معيار التقارير ١**. إستنتاج ٨١-٨٣
إندماج الأعمال، **معيار التقارير ١.** ١٤-١٥، **معيار التقارير ١** الملحق ب، **معيار التقارير ١** إستنتاج ٣١-٤٠، **معيار التقارير ١.** تطبيق ٢٢ قابلية المقارنة، **معيار التقارير ١** إستنتاج ٩-١٠
المعلومات المقارنة، **معيار التقارير ١.** ٣٤، **معيار التقارير ١** .٣٦-٣٧، **معيار التقارير ١**. إستنتاج ٨٥-٨٩ أ
مكونات البيانات المالية، **معيار التقارير ١.** ٢٣، **معيار التقارير ١.** إستنتاج ٥٦-٥٨ **معيار التقارير ١.** تطبيق ٣٥-٣٦
النسخة الحالية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي يجب تطبيقها، **معيار التقارير ١.** إستنتاج ١١-١٥
إلغاء الإعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية، **معيار التقارير ١.** ٢٧-٢٧أ
منافع الموظفين، **معيار التقارير١.** ٢٠، **معيار التقارير ١.** إستنتاج ٤٨-٥٢، **معيار التقارير ١.** تطبيق ١٨-٢١
التقييم، **معيار التقارير ١.** ٣١-٣٤، **معيار التقارير١.** إستنتاج ٨٤
الإحداث بعد فترة إعداد التقارير، **معيار التقارير١.** ٣٢-٣٣، **معيار التقارير١.** تطبيق ٢-٤

الإستثناءات من التطبيق السابق للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **معيار التقارير ١.** ٢٦-٣٤، **معيار التقارير١.** إستنتاج ٧٤-٨٤
الإعفاءات من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى، **معيار التقارير١.** ١٣-٢٥ج، **معيار التقارير١. إستنتاج** ٣٠-٦٣ب
رفض الإعفاءات، **معيار التقارير١.** إستنتاج ٦٤-٧٣
تفسير الإنتقال، **معيار التقارير١.** ٣٨-٤٦، **معيار التقارير١.** إستنتاج ٩١-٩٦، **معيار المحاسبة ١.** تطبيق ٦٣-٦٥
القيمة العادلة، **معيار التقارير١.** ١٤-١٩، **معيار التقارير١.** ٤٤، **معيار التقارير١.** إستنتاج ٤١-٤٧
الأدوات المالية وعمليات التكلفة، **معيار التقارير١.** إستنتاج ٧٢-٧٣
سعر الصرف الأجنبي، التغير في، **معيار التقارير١.** ٢١-٢٢، **معيار التقارير١** الملحق، **معيار التقارير١.** إستنتاج ٥٣-٥٥، **معيار التقارير١** تطبيق ٢١أ
التحوط المحاسبي، **معيـار التقـارير١ ١.** ٢٨-٣٠، **معيـار التقـارير١ ١.** إسـتنتاج ٧٥-٨٠، **معيـار التقارير١ ١.** تطبيق ٦٠ -٦٠ب
ملخص تاريخي، معيار **التقارير١** ١. إستنتاج ٩٠
التضخم الإقتصادي، معيار **التقارير١** ١. إستنتاج ٦٧، تفسير معايير التقارير٧. إستنتاج ١١-١٣
إنخفاض قيمة الخسائر، معيار **التقارير١** ١. ٣٩ (ج)، معيار **التقارير١** ١. إستنتاج ٩٤، معيار **التقارير١** ١. تطبيق ٣٩-٤٣
عقود التأمين، إطار١. ٢٥د
الأصول الغير الملموسة، معيار **التقارير١** ١. ١٨ (ب)، معيار **التقارير١** ١. إستنتاج ٦٨-٧١، معيار **التقارير١** ١ تطبيق ٤٤-٥١
التقارير المالية المرحلية، معيار **التقارير١** ١. ١-٤٧أ ، معيار **التقارير١** ١ الملاحق من أ-ج، معيار **التقارير١** ١ إستنتاج ٩٦، معيار **التقارير١** ١ تطبيق ٣٧-٣٨
العقارات الإستثمارية، معيار **التقارير١** ١. ١٨ (أ)، معيار **التقارير١** ١ تطبيق ٦١-٦٢
بيان المركز المالي الإفتتاحي، معيار **التقارير١** ١. ٣٥-٤٦، معيار **التقارير١** ١. إستنتاج ٨٥-٩٦
الإعتراف والقياس، معيار **التقارير١** ١. ٦-٣٤، معيار **التقارير١** ١. إستنتاج ١٦-٨٤، معيار **التقارير١** ١ تطبيق ٥٣-٥٣، معيار **التقارير١** ١. تطبيق ٥٦-٥٩
الدفع على أساس الأسهم، معيار التقرير١. ٢٥ب-٢٥ج
المنشآت التابعة، المنشآت الزميلة، والمنشآت المشتركة، معيار **التقارير١** ١. ٢٤-٢٥، معيار **التقارير١** ١. إستنتاج ٥٩-٦٣
المعلومات المفيدة للمستخدمين، معيار **التقارير١** ١. إستنتاج ٧-٨
التفسيرات، **مقدمة الـ معيار التقارير ١٥، ١٩**
التفسيرات المساوية للمعايير في الوضع، ٨. إستنتاج ١٥
لغة النص، **مقدمة معايير التقارير** ٢٣
النطاق والسلطة، **مقدمة الـ معيار التقارير** ٢٠-٢٢
التوقيت، مقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٢٠-٢٢
أنظر أيضاً الأصول الفردية بموجب معايير **التقارير١** الدولي؛ والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

معايير المحاسبة الدولية
المعالجة البديلة المسموح بها، **مقدمة الـ معيار التقارير** ١٢-١٣
مقاييس المساحة، مقدمة معيار التقرير ١٢-١٣
المقارنة مع، **الإطار** . ٤٠، ١. إستنتاج ٤-١١، **٣٤**. ١٩
التوافق مع، الإطار. ٤٠، ١. ١٣-٢٢، ١. إستنتاج ٤-١١، ٣٤. ١٩
التعارض مع الإطار، الإطار .٣
التطبيق للمرة الأولى، *أنظر* المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، (معايير التقارير)
أنظر أيضاً المعايير الفردية بموجب معايير المحاسبة الدولية؛ والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

معدل التبادل الأجنبـي، تأثير التغيـر فـي ٢١. ٦٢-التفسير٧
التغير في العملة الوظيفية، ٢١. ٣٥-٣٧
الضرائب المضافة للإلتزامـات، ١٢. ٤١، ١٢. ٧٨، ٢١. ٥٠
الإفصاح، ٢١. ٥١-٥٧
إستبعاد العمليات الأجنبية، ٢١. ٤٨-٤٩
تحوط القيمة العادلة للأصول المقاسة عنـد التكلفـة، ٣٩. تطبيق، أسئلة وإجابات ط.٦. ٥
تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير الماليـة١ للمـرة الأولى، معيار التقرير١، ٢١-٢٢، معيار التقريـر١ الملحق ب، إستنتاج ٥٣-٥٥، تطبيق ٢١أ
العملـة الوظيفيـة، ٢١. ٩-١٤، ٢١. ٢٠-٣٧، ٢١. إستنتاج ٤-٩
الإقتصاديات ذات التـضخم المرتفـع، ٢١. ١٤، ٢١. ٤٣، ٢٩. ٨، ٢٩. ٣٤، ٢٩. ٣٥
عرض العملة، ٢١. ٨، ٢١. ٣٨-٤٧
الإعتراف بتبادل الإختلافات، ٢١. ٢٧-٣٤
ترجمة العمليات الأجنبية التـشغيلية، ٢١. ٤٤-٤٧، ٢١. إستنتاج ٢١. ١٥-٢٣
فورقات الصرف الناجمة عن ترجمة البيانات الماليـة لمشاريع أجنبية: حقوق ملكية أو الدخل، ٣٩. تطبيـق، أسئلة وإجابات هـ. ٣. ٣

مخاطر العملة الأجنبية، *أنظر* مخاطر العملة

معلومات
البيانات المالية كمصدر، **الإطار** . ٩-١١

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معلومات مقارنة
عرض البيانات المالية، **١** .٣٦-٤١، **١**. إستنتاج ٣٨-٤٠
التطبيق للمرة الأولـى- **معيـار التقـارير ، معيـار التقرير ١.** ٣٤، **معيار التقرير ١** .٣٦-٣٧، **معيـار التقرير ١.** إستنتاج ٨٥-٨٩ أ
إعادة العرض المتعلق بالماضي، **٨**. ٤٢
إندماج الأعمـال، **معيـار التقريـر** ٣ .٤٩، **معيـار التقرير ٣** إستنتاج ٣٩٠-٤٠٠، **معيـار التقريـر ٣**
أمثلة توضيحية ٥٠-٥٣

معيار التقارير١ تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، معيار المحاسبة، الإطار ١. ١-٤٧أ، معيار المحاسبة ١ الملاحق من أ-ج
أساس الإستنتاج، **معيار التقرير ١.** ١-٩٦
تعريف البنود، **معيار التقرير ١** الملحق أ
تاريخ النفاذ، معيار التقرير ١ ٤٧
الإرشادات حول التنفيذ، معيار التقرير ١ تطبيق ١-٦٥
النطاق، **معيار التقرير ١** ٢-٥

معيار التقارير ٢- *الدفع على أساس الأسهم*، معيار المحاسبة ٢ ١-٦٠، **معيار التقرير ٢** الملاحق أ-ج
إرشادات التنفيذ، **معيار التقرير .٢** الملحق ب
أساس الإستنتاج، **معيار التقرير .٢** إستنتاج ١-٣٣٣
تعريف البنود، **معيار التقرير ٢** الملحق أ
تاريخ النفاذ، **معيار التقرير ٢**. ٦٠
أمثلة توضيحية، **معيار التقرير .٢ تطبيق** ٩-٢٣
إرشادات التنفيذ، **معيار التقرير.٢. تطبيق** ١-٢٣
متضمناً التطبيق للمرة الأولى لمتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **معيار التقرير ١.** ٢٥ب-٢٥ج
النطاق، **معيار التقرير.٢**-٦، **معيار التقرير ٢.** إستنتاج٧-٢٨
أحكام إنتقالية، **معيار التقرير ١.** إستنتاج ٣٦ب، **معيار التقرير ٢.** ٣٥-٥٩، **معيار التقرير ٢.** تطبيق ٨
أنظر أيضاً **تفسير معيار التقرير٨،** نطاق معيار التقرير٢ و تفسير معيار التقرير١١ معيار التقرير٢- *المجموعة وعمليات أسهم الخزينة*

معيار التقارير ٣- *إندماج الأعمال*، معيار التقرير ٣. ١-٨٧، **معيار التقرير ٣** الملاحق من أ-ج
أساس الإستنتاج، معيار التقرير٣. إستنتاج ١-٤٣٩
مقارنة مع بيان معايير المحاسبة ١٤١ (ر)، إطار٣
تعريف البنود، **معيار التقرير ٣** الملحق أ
الرأي المعارض، **معيار التقرير رأي معارض** ١-١١
تاريخ النفاذ، **معيار التقرير ٣** ٦٤، **معيار التقرير ٣** إستنتاج ٤٢٩-٤٣٤
التبني المعايير الدولية لإعداد التقارير الماليـة للمـرة الأولى، معيار التقرير١. ١٤-١٥، معيار التقريـر١. إستنتاج ١٤-١٥
أساس الإستنتاج، معيار التقرير١. إستنتاج ٣١-٤٠
إرشادات التنفيذ، معيار التقرير١ ، تنفيذ ٢٢
أمثلة توضيحية، **أمثلة توضيحية ٣** الأمثلة التوضيحية من ١-٧٢
النطاق، معيار التقرير٢، معيار التقرير٣. إستنتاج ٥٨-٧٩
إنتقال، **معيار التقرير ٣.** ٦٥-٦٧، **معيار التقرير ٣** إستنتاج ٤٢٩-٤٣٤

معيار التقارير ٤- *عقود التأمين*، معيار التقرير ٤. ١-٤٥، معيار المحاسبة ٤ الملاحق من أ-ج
خلفية عن تطوير المعايير، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ٢-٩
أساس الإستنتاج، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ١-٢٢٧
تعريف البنود، **معيار التقرير ٤** الملحق أ
الرأي المعارض، **معيار التقرير ٤** رأي معارض ١-٢٠
تاريخ النفاذ والأحكام الانتقالية، **معيار التقرير ٤.** ٤٠-٤٥
الإفصاح، **معيار التقرير ٤.** ٤٢-٤٤
إعادة تعيين الأصول المالية، **معيار التقرير ٤** ٤٥، **معيار التقرير ٤** إستنتاج ١٢ (و)، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ١٤٥-١٤٦
تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، معيار التقرير١. ٢٥د
إرشادات التنفيذ، معيار التقرير٤. تطبيق١-٧١
النطاق، **معيار التقرير ٤.** ٢-١٢
أساس الإستنتاج، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ٦١-٧٦
الإستثناء من متطلبات إعادة تقييم المعلومات المقارنة، معيار التقرير٤. ٣-٤
أساس الإستنتاج، **معيار التقرير ٤.** إستنتاج ١٠-٧٦
الإعفاءات المؤقتة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى، **معيار التقرير ٤.** ٧٧-١٢٢
تنفيذ، **معيار التقرير ٤**. تطبيق ١-٧١

معيار التقارير ٥- *الأصول المالية غير النقدية المعدة للبيع والعمليات المتوقفة*، معيار التقرير ٥. ١-٤٥، **معيار التقرير.٥** الملاحق من أ-ج
طلبات التزويد، **معيار التقرير ٥** الملحق ب
أساس الإستنتاج، **معيار التقرير ٥** إستنتاج ١-٨٥
مقارنة مع بيان معايير المحاسبة الدولي ١٤٤، **معيار التقرير ٥**. إستنتاج ١-٨٥
تعريف البنود، **معيار التقرير ٥** الملحق أ
الرأي المعارض، **معيار التقرير ٥** رأي معارض ١-١٣
تاريخ النفاذ، **معيار التقرير ٥**. ٤٤
تنفيذ، **معيار التقرير ٥.** تنفيذ مثال ١-١٣
النطاق، **معيار التقرير ٥** .٢-٥، **معيار التقرير ٥.** إستنتاج ٨-٢٧
المصطلحات، **معيار التقرير ٥**. إستنتاج ٨٠-٨٣
ترتيبات إنتقالية، معيار التقرير ٥. إستنتاج ٧٨-٧٩

الأحكام الإنتقالية، **معيار التقرير 5**. ٤٣

معيار التقرير٦- *استكشاف وتقييم الموارد المعدنية*، معيار التقرير٦، ١-٢٧ معيار التقرير٦ الملاحق أ-ب
أساس الإستنتاج، معيار التقرير. إستنتاج ١-٦٦
الإفصاح، معيار التقرير. ٢٣-٢٥
أساس الإستنتاج، معيار التقرير. إستنتاج ٥٠-٥٧
الرأي المعارض، معيار التقرير، ٦. رأي١-٤
تاريخ النفاذ، معيار التقرير٦. ٢٦
أساس الإستنتاج، معيار التقرير٦. إستنتاج ٥٨
العوامل الأساسية، معيار التقرير٦. المقدمة ٥
أسباب الإصدار، معيار التقرير٦. مقدمة ١-٤
أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٦. إستنتاج ٢-٥
النطاق، معيار التقرير٦. ٣-٥
أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٦. إستنتاج ٦-٨
ملخص تغيرات مسودة العرض ٦، معيار التقرير٦. إستنتاج ٦٦
الإستثناء المؤقت من معيار المحاسبة الدولي٨ الفقرات من ١١-١٢ ، معيار التقرير ٦. ٦-٧
أحكام إنتقالي، معيار التقرير ٦. ٢٧
أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٦. ٥٩-٦٥

معيار التقرير٧- الأدوات المالية: الإفـصاحات، معيار التقرير.١-٤٥، الملحق من أ-د
التعديلات إذا تم التعديل على معيار المحاسبة الـدولي ٣٩ *الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*، تـم تطبيـق خيار القيمة العادلة، معيار التقرير٧. الملحق د
التطبيقات الإرشادية، معيار التقرير٧. الملحق ب
أساس الإستنتاج، معيار التقرير٧. إستنتاج ١-٢٠٣ج
التعديل على معايير التقرير الأخرى، معيار التقريـر٧
الملحق إستنتاج ١-١٤
بنود التعريف، معيار التقرير٧ الملحق أ
الإنتقال وتاريخ النفاذ، **معيار التقرير** ٧. ٤٣-٤٤أ،
التغير عن المتطلبـات الـسابقة، **معيـار التقريـر** ٧. مقدمة١٠-١٨
تبني المعايير الدولية لإعداد التقـارير الماليـة للمـرة الأولى، معيار التقرير٧. ٤٣-٤٤، **معيار التقريـر** ٧. إستنتاج ٦٦-٧٢ (ج)، **معيار التقريـر** ٧. تطبيقـات إرشادية ٤١
التعديلات على تطبيقـات المعـايير الدوليـة لإعـداد التقارير المالية، **معيار التقرير** ٧. تطبيقات أ١
المبادئ الرئيسية، **معيار التقرير** ٧. ١
أسباب الإصدار، **معيار التقرير** ٧. مقدمة. ١-٣
النطاق، **معيار التقرير** ٧. ٣-٥
أساس الإستنتاج، **معيار التقرير** ٧. ٦-١١
المستثنى من النطاق، أساس الإستنتاج، **معيار التقريـر** ٧. ٣
أساس الإستنتاج، **معيار التقرير** ٧. إستنتاج ٨
ملخص للتغيرات الأساسية من مـسودة العـرض ٧، **معيار التقرير** ٧. إستنتاج ٧٣
حل محل، معيار المحاسبة الدولي ٣٠، **معيار التقريـر** ٧. ٤٥

معيار التقرير ٨ " *القطاعات التشغيلية*" **المعيار٨** ١-٣٧،
المعيار ٨ الملاحق أ-ب
تبني الإدارة المحتمل، **معيار التقرير ٨**. إسـتنتاج ٩-١٧
أساس الإستنتاج، **معيار التقرير ٨**. **إستنتاج** ١-٦٢
الآراء المعارضة، **معيار التقرير ٨ آراء١**-٥
التغيرات من المتطلبات السابقة، **معيـار التقريـر ٨**. مقدمة ١٠-١٨
المبادئ الرئيسية، **المعيار** ٨ .١
تعريف البنود، **معيار التقرير ٨**. الملحق أ
الإختلافات عن بيان معايير المحاسبة الدوليـة ١٣١، **المعيار ٨، إستنتاج** ٦٠
الإفصاح، **المعيار ٨.** ٢٠-٢٤
الرأي المعارض، **معيار التقرير ٨**. آراء١-٥
الإفصاحات على مستوى المنشأة، ٣١-٣٤
أساس الإستنتاج، **المعيار**٨. ٨٤ -٥٨
المستخلص من بيان معايير المحاسـبة الـدولي ١٣١، **المعيار ٨، تطبيق** ١-٧
إرشادات التنفيذ، أساس الإستنتاج، **المعيار**٨. ٨٤ -٥٨
تطبيقات ١-٧
المعلومات المالية المرحلية، **المعيار ٨. إستنتاج** ٥٩
القياس، **المعيار** ٨. ٢٥-٣٠
القطاعات التشغيلية، **المعيار ٨.** ٥-١٠
النطاق، **المعيار ٨** ٢-٤
أساس الإستنتاج، **المعيار ٨. إستنتاج** ١٨-٢٣
الإنتقال وتاريخ النفاذ، **المعيار** ٨. ٣٥-٣٦
أساس الإستنتاجات، **إستنتاج** ٦١-٦٢

معيار المحاسبة الدولي ١ *عرض البيانات المالية*، **١**. ١-١٤٠
أساس الاستنتاج، **١**. إستنتاج ١-١٠٦

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

ملائمة القائمة، مقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٦، ١. ١٦
تعريف البنود، **١**. ٧-٨
الرأي المعارض، رأي١-٧
تاريخ النفاذ، **١**. ١٢٨
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، **معيار التقرير ١.** ٣٦
إرشادات التنفيذ، **١**. تطبيق١-١١
النطاق، **١**. ٢-٦

معيار المحاسبة الدولي ٢- *المخزون* ٢. ١-٤٢
أساس الاستنتاج، **٢**. إستنتاج ١-٢٣
تعريف البنود، **٢**. ٦-٨
تاريخ النفاذ، **٢**. ٤٠
النطاق، **٢**. ٢-٥، **٢**. إستنتاج ٤-٨

معيار المحاسبة الدولي ٧- بيانات التدفق النقدي، ٧.
١-٥٣، **٧** الملحق من أ –ب
تعريف البنود، **٧**. ٦
تاريخ النفاذ، **٧**. ٥٣
النطاق، **٧**. ١-٣

معيار المحاسبة الدولي-٨ *السياسات المحاسبية، التغير في التقديرات المحاسبية والأخطاء* ، ٨. ١-٥٦، ٨ الملحق
أساس الاستنتاج، **٨**. إستنتاج١-٣٣
تعريف البنود، **٥**. ٨
تاريخ النفاذ، **٨**. ٥٤
مفهوم الأخطاء الأساسية الملغاة، **٨**. إستنتاج ٤-١١
إرشادات التنفيذ، **٨**. تطبيق ١. ١-٣. **٤**
إزالة المعالجة البديلة المسموح بها، **٨**. إستنتاج ٤-١١
النطاق، **٨**. ٣-٤

معيار المحاسبة الدولي ١٠- *الأحداث بعد فترة إعداد التقارير*، ١٠. ١-٢٤، ١٠ الملحق
أساس الاستنتاج، **١٠**. إستنتاج١-٤
تعريف البنود، **١٠**. ٣-٧
تاريخ النفاذ، **١٠**. ٢٣
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، **معيار التقرير ١** ٣٢-٣٣
التوجيهات الإرشادية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١، **معيار التقرير ١** تطبيق ٢-٤
النطاق، **١٠**. ٢

معيار المحاسبة الدولي ١١- *عقود الإنشاء*، ١١. ١-٤٦، ١١ الملحق أ
تعريف البنود، **١١**. ٣-٦
تاريخ النفاذ، **١١**. ٤٦
أمثلة توضيحية، **١١** الملحق أ
النطاق، **١١**. ١-٢

معيار المحاسبة الدولي ١٢- *ضرائب الدخل*، ١٢. ١-٩١، ١٢
الملاحق من أ-ب، **التفسير-٢١، التفسير -٢٥**
تعريف البنود، **١٢**. ٥-٦
تاريخ النفاذ، **١٢**. ٨٩-٩١
التوجيهات الإرشادية للمعيار الدولي ١، **معيار التقرير ١.** تطبيق ٥-٦
عمليات حسابية وعرض إضافيين، **١٢** الملحق ب
أمثلة توضيحية على الفروق المؤقتة، **١٢** الملحق أ
الدفع على أساس الأسهم، **معيار التقريـر ٢** إسـتنتاج ١١-٣٢٩

معيار المحاسبة الدولي ١٤- *تقـارير القطـاع*، ١٤
إنظر **معيار التقرير الدولي ٨** *"القطاعات الجغرافية"*

معيار المحاسبة الدولي ١٦- *الممتلكات، والمصانع والمعدات*، ١٦. ١-٨٣، ١٦ الملحق
أساس الإستنتاج، **١٦**. إستنتاج ١-٣٧
تعريف البنود، **١٦**. ٦
تاريخ النفاذ، **١٦**. ٨١
المستثنى من النطاق، ١٦. ٨١
التوجيهات الإرشادية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية **١. تطبيق** ٧-١٣
النطاق، **١٦**. ٢-٥، **١٦**. إستنتاج ٤
أحكام انتقالية، **١٦**. ٨٠، **١٦**. إستنتاج ٣٦
أنظر أيضاً تفسير لجنة معايير التقرير ١ التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة

معيار المحاسبة الدولي ١٧- *عقود الإيجار*، ١٧. ١-٧٠، **١٧** الملحق، التفسير-١٥، **التفسير-٢٧**
أساس الاستنتاج،**١٧**. ١٧. إستنتاج ١-٢١
تعريف البنود،**١٧**. ٤-٦
تاريخ النفاذ،**١٧**. ٦٩
إرشادات حول التنفيذ للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية **١. معيار التقرير ١**. تطبيق ١٤-١٦
إرشادات التنفيذ، **١٧**. تطبيق
النطاق،**١٧**. ٢-٣
أحكام انتقالية، **١٧**. ٦٧-٦٨، **١٧**. إستنتاج ١٥
أنظر أيضاً تفسير لجنة معايير التقرير ٤

معيار المحاسبة الدولي ١٨- *الإيراد*، ١٨. ١-٣٧، ١٨ الملحق، أ. ١-٢٠ ، **التفسير-١٣**
تعريف البنود، **١٨**. ٧-٨
تاريخ النفاذ، **١٨**-٣٦
إرشادات حول التنفيذ للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية **١. معيار التقرير ١**. تطبيق ١٧
أمثلة توضيحية، **١٨** الملحق أ
النطاق، **١٨**. ١-٦
نوع الإيراد المستثنى من، **١٨**. ٦

معيار المحاسبة الدولي ١٩- *منافع الموظفين*، ١٩.
١-١٦٠، **١٩** الملاحق من أ-هـ
أساس الإستنتاج، ١٩. إستنتاج ١-٨٩
تعريف البنود، **١٩**. ٧
الرأي المعارض لتعديلات إصدار ٢٠٠٢، **١٩** الملحق هـ
تاريخ النفاذ، **١٩**. ١٥٧-١٦٠، ١٩. إستنتاج ٩٥-٩٦
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، **معيار التقرير ١. ٢٠**، معيار التقرير ١. إستنتاج ٤٨-٥٢
إرشادات حول التنفيذ للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١، **معيار التقرير ١.** تطبيق ١٨-٢١
النطاق، **١٩**. ١-٦

معيار المحاسبة الدولي ٢٠- *محاسبة المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية*، ٢٠. ١-٤١، **التفسير-١٠**
تاريخ النفاذ ١ يناير ١٩٨٤، **٢٠**. ٤١
المستثنى من النطاق، **٢٠**. ٢
أحكام انتقالية، **٢٠**. ٤٠

معيار المحاسبة الدولي ٢١- *أثر التغير في سعر الصرف الأجنبي*، ٢١. ١-٦٢، **٢١** الملحق، **التفسير-٧**
أساس الإستنتاج، **٢١**. إستنتاج١-٣٢
بيان التدفق النقدي، **٢١**. ٨-١٦
تاريخ النفاذ والأحكام الإنتقالية، **٢١**. ٥٨-٦٠
إلغاء خيار المعالجة البديلة المسموح بها في الطبعة السابقة من المعيار ٢١، **٢١**. إستنتاج ٢٤-٣٢
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، معيار التقرير ١ ٢١-٢٢، معيار التقرير ١ الملحق ب١أ، **معيار التقرير ١،** إستنتاج ٣٥-٥٥
إرشادات حول التنفيذ للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **معيار المحاسبة ١.** تطبيق ٢١أ
التداخل مع المعيار ٣٩، **٣٩** تطبيق القسم هـ.٣ .٤
النطاق، **٢١**. ٣-٧
بيان التدفق النقدي، ٧. ٢٧
سحب بيانات أخرى، **٢١**. ٦١-٦٢

معيار المحاسبة الدولي ٢٣- *تكاليف الإقتراض*، ٢٣. ١-٣١
تعريف البنود، **٢٣**. ٥-٧
تاريخ النفاذ، **٢٣**. ٢٩
المستثناه من النطاق، **٢٣**. ٣-٤
إرشادات حول التنفيذ، **معيار التقارير ١، معيار المحاسبة ١** تطبيق ٢٣-٢٥
أحكام إنتقالية، **٢٣**. ٢٧-٢٨

معيار المحاسبة الدولي ٢٤- *إفصاحات الأطراف ذات العلاقة*، ٢٤. ١-٢٤، ٢٤ الملحق
أساس الإستنتاج، **٢٤**. إستنتاج ١-١٤
تعريف البنود، **٢٤**. ٩
تاريخ النفاذ، **٢٤**. ٢٣
النطاق، **٢٤**. ٢-٤

معيار المحاسبة الدولي ٢٦- *المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد*، ٢٦. ١-٣٧
تعريف البنود، **٢٦**. ٨-١٢
تاريخ النفاذ، **٢٦**. ٣٧
النطاق، **٢٦**. ١-٧

معيار المحاسبة الدولي ٢٧- *البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*، ٢٧. ١-٤٥، **٢٧** الملحق، **التفسير-١٢**
أساس الإستنتاج، **٢٧**. إستنتاج ١-٣٠
تعريف البنود، **٢٧**. ٤-٨
الرأي المعارض، **٢٧**. رأي معارض ١-١٦
تاريخ النفاذ، **٢٧**. ٤٤-٤٥
التبني للمرة الأولى، إطار١. ٢٤-٢٥، إطار "إستنتاج ٥٩-٦٣، إطار تطبيق ٢٦-٣١
إرشادات التنفيذ، **معيار التقارير ١، ٢٧**. تطبيق ٨
أمثلة توضيحية، **٢٧**. تطبيق ٨
النطاق، **٢٧**. ١-٣
سحب بيانات أخرى، **٢٧**. ٤٤-٤٥

معيار المحاسبة الدولي ٢٨- *الإستثمار في المنشآت الزميلة*، ٢٨. ١-٤٣
أساس الإستنتاج، **٢٨**. إستنتاج ١-٢٠
تعريف البنود، **٢٨**. ٢-٥
تاريخ النفاذ، **٢٨**. ٤١
المستثنى من النطاق، **٢٨**. ١، **٢٨**. إستنتاج ٤-١٣
أمثلة توضيحية، **٢٧**.تطبيق ٨
إرشادات حول التنفيذ، **٢٧**. تطبيق ١-٨
سحب بيانات أخرى، **٢٨**. ٤٢-٤٣

معيار المحاسبة الدولي ٢٩- *إعداد التقارير المالية في حالة التضخم الإقتصادي*، ٢٩. ١-٤١
تاريخ النفاذ، **٢٩**. ٤١
إرشادات حول التنفيذ، **معيار التقارير ١، معيار المحاسبة ١. تطبيق** ٢٦-٣١
تفسير معيار التقرير ٧-في إعادة العرض المحتمل، تفسير معيار التقرير٧. ١-٦، تفسير معيار التقرير٧. مثال ١-٦، تفسير معيار التقرير٧. إستنتاج ١-٢٥
النطاق، **٢٩**. ١-٥

معيار المحاسبة الدولي-٣٠ *الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمنشآت المالية المشابهة*، ٣٠. ١-٥٩
تاريخ النفاذ، **٣٠**. ٥٩
تفسير معيار التقرير ٧-في إعادة العرض المحتمل، تفسير معيار التقرير٧. ١-٦، تفسير معيار التقرير٧. مثال ١-٦، تفسير معيار التقرير٧. إستنتاج ١-٢٥
النطاق، **٣٠**. ١-٥

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٣١- *الحصص في المشاريع المشتركة*، ٣١. ١-٥٩، ٣١ الملحق، التفسير -١٣
أساس الإستنتاج، **٣١**. إستنتاج ١-١٥
تعريف البنود، **٣١**. ٣-٦
تاريخ النفاذ، **٣١**. ٥٨
المستثنى من النطاق، **٣١**. ١-٢، **٣١**. إستنتاج ٤-١٥
أمثلة توضيحية، **٢٧**. تطبيق ٨
إرشادات التنفيذ، **٢٧**. تطبيق ١-٨
النطاق، **٣١**. ١-٢

معيار المحاسبة الدولي ٣٢- *الأدوات المالية الإفصاح والعرض*، ٣٢. ١-١٠٠، **٣٢** الملحق تطبيق ١-٣٩
الإقتراح البديل المأخوذ بعين الإعتبار والملغي، **٣٢**. إستنتاج ٢١ (أ) (د)
إرشادات التنفيذ، **٣٢**. تنفيذ ١-٣٩
أساس الإستنتاج، **٣٢**. إستنتاج ١-٤٩
تعريف البنود، **٣٢**. ١١-١٤، **٣٢**. تطبيق ٣-٢٤، **٣٢**. إستنتاج ٤
الرأي المعارض، **٣٢**. رأي معارض ١-٣
تاريخ النفاذ، **٣٢**. ٩٦-٩٧
المستثنى من النطاق، **٣٢**. ٤
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، **معيار التقرير ٢٣**، **معيار التقرير ١** ٣٦ أ، معيار **التقرير** ١. إستنتاج ٥٦-٥٨
الإستثناء من متطلبات المقارنة المصرح بها، معيار التقرير ١. ٣٦ أ
إرشادات التنفيذ للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١، **معيار التقرير ١**. تطبيق ٣٥-٣٦
أمثلة توضيحية، **٣٢**. أمثلة توضيحية ١-٥٠
النطاق، **٣٢**. ٤-١٠
ملخص التغيرات في مسودة العرض، **٣٢**. إستنتاج ٤٩ (أ) –(ي)

معيار المحاسبة الدولي ٣٣- *حصة السهم من الأرباح*، ٣٣. ١-٧٦، **٣٣** الملحق أ
التطبيقات الإرشادية، **٣٣** الملحق أ
أساس الإستنتاج، **٣٣**. إستنتاج ١-١٥
تعريف البنود، **٣٣**. ٥-٨
تاريخ النفاذ، **٣٣**. ٧٤
أمثلة توضيحية، **٣٣**. تطبيق ١-١٢
النطاق، **٣٣**. ٢٤

معيار المحاسبة الدولي ٣٤- *التقارير المالية المرحلية*، ٣٤. ١-٤٦، **٣٤** الملحق أ-ج
تعريف البنود، **٣٤**. ٤
تاريخ النفاذ، **٣٤**. ٤٦
شرح الأحكام الإنتقالية من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة السابقة الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **معيار التقرير ١** ٤٥-٤٦، معيار التقرير ١. إستنتاج ٩٦
النطاق، **٣٤**. ١-٣

معيار المحاسبة الدولي ٣٦- *إنخفاض قيمة الأصول*، ٣٦. ١-١٤١، **٣٦** الملحق من أ-ب
أساس الإستنتاج، **٣٦**. إستنتاج١-إستنتاج ٢٣٣
تعريف البنود، **٣٦** .٦
الرأي المعارض، **٣٦**. رأي معارض ١-١٠
التطبيق المبكر، **٣٦**. ١٤٠
أساس الإستنتاج، **٣٦**. إستنتاج ٢٢٧-٢٢٨
تاريخ النفاذ، **٣٦**. ١٣٨-١٤٠
المستثنى من النطاق، **٣٦**. ٢-٣، ٥
تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية للمرة الأولى، **معيار التقرير ١.** ٣٩ (ج)، معيار التقرير ١ إستنتاج ٩٤
إرشادات التنفيذ للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية١، **معيار التقرير ١.** تطبيق ٣٩-٤٣
تاريخ تطوير المعايير، **٣٦**. إستنتاج ٢٣٠-٢٣٣
النطاق، ٣٦. ٢-٥، ٣٦. إستنتاج ٤-٨
ملخص التغيرات الأساسية من مسودة العرض، **٣٦**. إستنتاج ٢٢٩
أحكام انتقالية، **٣٦**. ١٣٨-١٤٠
أساس الإستنتاج، **٣٦**. إستنتاج ٢١٠-٢٢٦

معيار المحاسبة الدولي ٣٧- *المخصصات، الأصول والإلتزامات المحتملة*، ٣٧. ١-٩٥، **٣٧** الملاحق من أ-د
تعريف البنود، **٣٧**. ١٠
تاريخ النفاذ، **٣٧**. ٩٥
إرشادات التنفيذ لمعيار التقرير ١، **معيار التقرير ١.** تطبيق ٣٩-٤٣
النطاق، **٣٧**. ١-٩
الأحكام الإنتقالية، **٣٧**. ٩٣-٩٤
أنظر أيضاً تفسير معيار التقرير١ " التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة"

معيار المحاسبة الدولي ٣٨-*الأصول غير الملموسة*، ٣٨. ١-١٣٣، **التفسير-٣٢**
التعريف، **٣٨**. ٨-١٧، **٣٨**. إستنتاج ٤-٥
الرأي المعارض، **٣٨**. رأي معارض ١-٣
التطبيق المبكر، **٣٨**. ١٣٢، **٣٨**. إستنتاج ١٠١-١٠٢
تاريخ النفاذ، **٣٨**. ١٢٩-١٣٢
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، **معيار التقرير ١** ١٨ (ب)، **معيار التقرير ١.** إستنتاج ٦٨-٧١
تنفيذ، معايير التقارير ، **معيار التقرير ١**. تطبيق ٤٤-٥١
تاريخ تطوير معايير المحاسبة الدولية ، **٣٨**. إستنتاج ١٠٤-١١٠
النطاق، **٣٨**. ٢-٧
الأحكام الإنتقالية، **٣٨**. ١٢٩-١٣٠، **٣٨**. إستنتاج ٩٠-١٠٠

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي ٣٩- الأدوات المالية: الإعتراف والقياس، ٣٩. ١-١١٠، **٣٩** الملاحق من أ-ب
التطبيقات الإرشادية ٣٩ الملحق أ ١-١١
تاريخ تطوير معايير المحاسبة الدولية ، **٣٨**. إستنتاج ٤-١٤
أساس الإستنتاج، **٣٩**. إستنتاج ١-٢٢٢
التعريفات، **٣٢**، ١٢، **٣٩**. ٩، **٣٩** الملحق أ ٥-٢٦
إرشادات التنفيذ، **٣٩**. تطبيق القسم ب. ١-٣٢
الرأي المعارض، **٣٩**. (تحوط القيمة العادلة) رأي ١-٢
الرأي المعارض، **٣٩**. (خيار القيمة العادلة) رأي ١-٤
الرأي المعارض، **٣٩**. (معيار المحاسبة الدولي٣٩) رأي ١-١٥
تاريخ النفاذ، **٣٩**. ١٠٣-١٠٨
إلغاء الفروقات المحددة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة الأمريكية، **٣٩**. إستنتاج ٢٢١
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، **معيار التقرير ١.** ٢٥أ، معيار **التقرير** ١. ٢٧-٣٠، **معيار التقرير ١.** إستنتاج ٦٣أ
الأصول المالية المتوفرة للبيع، **معيار التقرير ١.** ٢٥أ، **معيار التقرير ١**. إستنتاج ٨١-٨٣
إلغاء الإعتراف بالأصول والإلتزامات المالية، **معيار التقرير ١.** ٢٧-٣٠
المشتقات الضمنية، **معيار التقرير ١.** إستنتاج ٦٥-٦٦، **معيار التقرير ١.** تطبيق ٥٥
الإعفاء من التصريح عن متطلبات المعلومات المقارنة، **معيار التقرير ١.** ٣٦أ
الإرشادات حول التنفيذ، **معيار التقارير ١، معيار التقرير ١.تطبيق** ٥٢-٦٠ب
التحوط المحاسبي، **معيار التقرير ١**. ٢٨-٣٠، **معيار التقرير ١.** إستنتاج ٧٥-٨٠، **معيار التقرير ١تطبيق** ٦٠-٦٠ب
الإعتراف، **معيار التقرير ١.** ٥٣
مثال توضيحي، **٣٩**. أمثلة توضيحية ١-٣١
خسائر إنخفاض القيمة والإستثمار في المنشآت الزميلة، **٢٨**. ٣١-٣٤، **٢٨**.إستنتاج ٢٠
تنفيذ، **٣٩**. تطبيق القسم أ-ي
التداخل مع المعيار ٢١، **٣٩**. تطبيق القسم هـ.٣ .٤
الحصص في المشاريع المشتركة، **٣١**. ١، **٣١**. ٤٢-٤٥، **٣١**. إستنتاج ٧
الإستثمار في المنشآت الزميلة، **٢٨**. ١٤-١٥
الإستثمار في المنشآت التابعة، **٢٧**. ٣٦-٤٠
النطاق، **٣٩**. ٢-٧، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١-٤أ
أساس الإستنتاج، **٣٩**. إستنتاج ١٥-٢٤
تنفيذ، **٣٩**. تطبيق القسم أ.١-٢
إستثناء النطاق، ٣٩. ٢
إنتقالي، **٣٩**. ١٠٣-١٠٨

معيار المحاسبة الدولي ٤٠- *العقارات الإستثمارية*، ٤٠. ١-٨٦
أساس الإستنتاج، (كما هو مراجع في ٢٠٠٣)، **٤٠**. إستنتاج ١-١٤
أساس الإستنتاج (٢٠٠٠)، ٤٠ إستنتاج ب١-٦٧
تعريف البنود، **٤٠** .٥-١٥
تاريخ النفاذ **٤٠**. ٨٥
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، **معيار التقرير ١.** ١٨ (أ)
الإرشادات حول التنفيذ للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية ١، **معيار التقرير ١**. تطبيق ٦١-٦٢
النطاق، **٤٠**. ٢-٤، **٤٠** ب٧-٢٩
ملخص التغير في مسودة العرض **إي ٦٤**، ٤٠ب٦٧

معيار المحاسبة الدولي ٤١- الزراعة، ٤١، ١-٥٩، ٤١ الملحق أ
خليفة عن تطوير المعايير، **٤١**. ب١-١٢
أساس الإستنتاج، **٤١**.ب١-٨٢
تعريف البنود، **٤١**. ٥-٨
تاريخ النفاذ والأحكام الإنتقالية، **٤١**. ٥٨-٥٩
أمثلة توضيحية، **٤١** الملحق أ
النطاق، **٤١**. ١٤
أساس الإستنتاج، **٤١**. ب٨-١٢

منظمة مضاربة برأس مال
المستثنى من نطاق معيار المحاسبة ٣١. ٣١. ١(أ)، ٣١ إستنتاج ٤-١٥

مقاصة
الأصول المالية والإلتزامات المالية، **٣٢**. ٤٢-٥٠، **٣٢**. تطبيق ٣٨-٣٩
عرض البيانات المالية، **١**. ٣٢-٣٥
عرض ضريبة الدخل، ١٢. ٧١-٧٦
الحق القـانوني للمقاصـة، **٣٢**. ٤٥-٤٦، **٣٢**. ٨٠، **٣٢**. تطبيق ٣٨
إتفاقية تصفية شاملة للأدوات المالية، **٣٢**. ٥٠، **٣٢**. ٨١، **٣٢**. تطبيق ٣٨
عندما يكون غير مناسب، **٣٢**. ٤٩

مفرضون
مستخدمي البيانات المالية، **الإطار** .٩

مكافأة الموظفين
الأسهم على أساس *أنظر* حقوق أسهم الموظفين؛ الدفع على أساس الأسهم

ملاءة، الإطار. ١٦

ملاحظات، الإطار . ٢١، **الإطار .** ٨٨
التعريف، **١**. ١١
الإفصاح، **١**. ٧٤-٧٧، **١**. ١٠٣-١٢٦

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

التقارير المالية المرحلية، **٣٤**. ١٥-١٨
العرض، **١**. ١٠٣-١٢٦

ملخصات تاريخية
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، معيار التقرير ١. إستنتاج ٩٠

ممتلكات، ومصانع ومعدات، ١٦. ١-٨٣
التغير في التقديرات المحاسبية، **١٦**. ٧٦
تعويض الإنخفاض في الخسارة، **١٦**. ٦٥-٦٦
نموذج التكلفة، **١٦**. ٣٠
التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة، ١٦. ١٦ (ج) ١٦. ١٨
محاسبة للتغير في، تفسير لجنة معايير التقرير ١. ١-١٠، تفسير لجنة معايير التقرير١. مثال ١-١٨، تفسير لجنة معايير التقرير١. إستنتاج ١٤-٢٩
التعريف، **١٦**. ٦
المبلغ القابل للإستهلاك، **١٦**. ٥٠-٥٦، **١٦**. إستنتاج ٢٨-٢٩
الإستهلاك، **١٦**. ٤٣-٦٢، **١٦**. إستنتاج ٢٦-٣٣
طريقة الإستهلاك، **١٦**. ٦٠-٦٢، **١٦**. إستنتاج ٣٣
إلغاء الإعتراف، **١٦**. ٦٧-٧٢، **١٦**. إستنتاج ٣٤
الإفصاح، **١٦**. ٧٣-٧٩
الإفصاح عن إعادة التقييم، **١٦**. ٧٧
عناصر التكلفة، **١٦**. ١٦-٢٢، **١٦**. إستنتاج ١٣-١٦
فروقات أسعار الصرف، **٢١**. ٣١
الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع؛ إعادة عرض الـ، **٢٩**. ١٥-١٩
إنخفاض القيمة، **١٦**. ٦٣، **٦٣**. ٧-١٧
التكلفة المبدئية، **١٦**. ١١
القياس قبل الإعتراف، **١٦**. ٢٩-٦٦، **١٦**. إستنتاج ٢٥-٣٣
القياس عند الإعتراف، **١٦**. ١٥-٢٨، **١٦**. إستنتاج ١٣-٢٤
قياس التكلفة، **١٦**. ٢٣-٢٨
الإعتراف، **١٦**. ٧-١٤، **١٦**. إستنتاج ٥-١٢
إعادة التقييم لأهداف ضريبية، **١٢**. ٢٠، **١٢**. ٦٤-٦٥، **١٦**. ٤٢، **التفسير-٢١**
نموذج إعادة التقييم، **١٦**. ٣١-٤٢، **١٦**. إستنتاج ٢٥، **٣٦**. ٦٠
التكلفة اللاحقة، **١٦**. ١٢-١٤، **١٦**. إستنتاج ٥-١٢
أنظر أيضاً الأصول

منافع الخطط المحددة
المحاسبة وإعداد التقارير، **٢٦**. ١٧-٣١
محاسبة الإلتزامات البناءة، **١٩**. ٥٢-٥٣
المحاسبة العامة، ٩. ٤٨
سقف الأصل ١٩. إستنتاج ٧٨أ -٧٨هـ
التخاص، **١٩**. ١٠٩-١١٥، ١٩ إستنتاج ٧٩-٨٠
التعريف، **١٩**. ٧، **٢٦**. ٨
الإفصاح، **١٩**. ١٢٠-١٢٥، ١٩. ٨١-٨٥، **٢٦**. ٣٤-٣٦
المستثنى من تعريف خطط التوزيع، **١٩**. ٢٤-٢٨
تردد التقييم الإكتواري، ٢٦. ٢٧
مجموعة منشآت ، ١٩. ٣٤-٣٤ب، ٤٩ إستنتاج ١أ-١٠ك
أمثلة توضيحية على تطبيق المعيار ١٩، ١٩ الملحق أ-ج
نطاق الإعتراف بالأصل ١٩. إستنتاج ٧٦-٧٨
خطط صاحب العمل المتعددة، **١٩**. ٢٩-٣٤-ب، ٩ إستنتاج ٧-١٠
خطط الأصول، إستنتاج ٦٦-٧٥هـ
التعريف، **١٩**. ٧١٩ إستنتاج ٦٨أ ٦٨ ل
القيمة العادلة، **١٩**. ١٠٢-١٠٤، **٢٦**. ٣٢-٣٣
القياس، ١٩. إستنتاج ٦٩-٧٥
التعويضات، **١٩**. ١٠٤أ-١٠٤د١٩. إستنتاج ٧٥أ - ٧٥هـ
العودة الى، **١٩**. ١٠٥-١٠٧
العرض، **١٩**. ١١٦-١١٩، ١٩. إستنتاج ٨١-٨٥هـ
الإختلافات المتداولة/غير المتداولة، **١٩**. ١١٨
المكونات المالية للتكلفة، **١٩**. ١١٩
المقاصة، **١٩**. ١١٦-١١٨
الربح والخسارة، ١٩. ٦١-٦٢
الإعتراف والقياس، **١٩**. ٤٩-٦٢، ١٩ إستنتاج ١١-١٦
الإفتراضات الإكتوارية، **١٩**. ٧٢-٩١ ، ١٩. إستنتاج ٣٥-٣٥-٣٧
الأرباح والخسائر الإكتوارية، **١٩**. ٩٢-٩٥، ١٩. ٣٨-٨٤ هـ
طريقة التقييم الإكتواري، **١٩**. ٦٤-٦٦، ١٩ إستنتاج ١٧-٢٢
الحد الأدنى للإلتزامات، ١٩ إستنتاج ٦٣-٦٥
توزيع المنافع على فترة الخدمات، **١٩**. ٦٧-٧١ ، ١٩. إستنتاج ٢٣-٢٥
سعر الخصم والإفتراضات الإكتوارية، **١٩**. ٧٨-٨٢، ١٩. إستنتاج ٢٦-٣٤
التفاعل مع الحد الأدنى من متطلبات التمويل، تفسير لجنة تفسيرات معيار التقرير ١٤. ١-٢٨
تكلفة الخدمة السابقة، **١٩**. ٩٦-١٠١، ١٩ إستنتاج ٤٩-٦٢
خطط الأصول ١٩. ١٠٢-١٠٧
القيمة الحالية لمنافع الإلتزامات المحددة والتكلفة الحالية للخدمة، **١٩**. ٦٣-٩١
الرواتب، المنافع والتكلفة الصحية، **١٩**. ٨٣-٩١
شكل التقرير، **٢٦**. ٢٨-٣١
التسديد، **١٩**. ١٠٩-١١٥، ١٩. إستنتاج ٧٩-٨٠

بيان المركز المالي، ١٩. ٥٤-٦٠، ١٩. إستنتاج ١١-١٤
الأحكام الانتقالية عند تطبيق المعيار **١٩** للمرة الأولى، ١٩. ١٥٣-١٥٦، ١٩. ٩٥-٩٦

منافع الموظفين، ١٩. ١-١٦٠، **١٩** الملاحق أ-هـ
علاوة الدفعات، **١٩**. ١٧-٢٢
إندماج الأعمال، الممتلك في، معيار التقرير٣. ٢٦
تعويض أوقات الغياب، **١٩**. ١١-١٦، ١٩ إستنتاج ٨٦-٨٨
الإعتراف في التقارير المالية المرحلية، **٣٤** الملحق ب١٠
الإلتزامات البناءة، **١٩**. ١٧-٢٠، **١٩**. ٢٥-٢٦، **١٩**. ٥٢-٥٣
التعريف، **١٩** .٧
الإفصاح عن المنافع قصيرة الأجل، **١٩**. ٢٣
تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، معيار التقرير١. ٢٠، معيار التقرير١. إستنتاج ٤٨-٥٢، معيار التقرير، إرشادات التنفيذ ١٨-٢١
أمثلة توضيحية على تطبيق المعيار **١٩**، **١٩** الملاحق من أ-ج
المنافع طويلة الأجل غير المنافع بعد إنتهاء الخدمة، **١٩**. ١٢٦-١٣١، ١٩ إستنتاج ٩٠
الإفصاح، **١٩**. ٣١
الإعتراف، **١٩**. ١٢٨-١٣٠
منافع ما بعد انتهاء الخدمة *أنظر* منافع الموظفين؛ منافع التقاعد
خطط الربح المشتركة، **١٩**. ١٧-٢٢
إفصاحات الأطراف ذات العلاقة، **٢٤**. ١٦
الأجل القصير، **١٩**. ٨-٢٣
نهاية الخدمة، **١٩**. ١٣٢-١٤٣، ١٩. ٩١-٩٣

منافع ما بعد انتهاء الخدمة
إندماج الإعمال، **١٩**. ١٠٨، معيار التقرير٣. ٢٦
التمييز بين خطط المساهمات المحددة وخطط المنافع المحددة، **١٩**. ٢٤-٢٨
حقوق وواجبات الموظفين المستثناه من نطاق المعيار ٣٢، **٣٢**. ٤ (ب)
المنافع المؤمن عليها، **١٩**. ٣٩-٤٢
خطط الموظفين المتنوعة، **١٩**. ٢٩-٣٤ب، ١٩ إستنتاج٧-١٠
إفصاحات الأطراف ذات العلاقة، **٢٤**. ١٦ (ب)
خطط الدولة، **١٩**. ٣٦-٣٨، ١٩ إستنتاج ٧-١٠
أنظر أيضاً منافع الخطط المحدد؛ إسـهامات الخطـط المحددة

منافع نهاية الخدمة
الإلتزامات المحتملة، **١٩**. ١٤١
الإفصاح، **١٩**. ٤١٤
القياس، **١٩**. ١٣٩-١٤٠
الإعتراف، **١٩**. ١٣٣-١٣٨
إفصاحات الأطراف ذات العلاقة، ٢٤. ١٦ (د)

منتج زراعي
التعريف، ٤١. ٥-٦
الإفصاح، ٤١. ٤٠-٥٧، ٤١ الملحق
أساس الإستنتاج ٤١. ب ٧٤-٨١
تجزئة الربح أو الخسارة، ٤١.إستنتاج ٧٨-٧٩
أمثلة، ٤١. ٤
الأرباح والخسائر، ٤١. ٢٦-٢٩
عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية، ٤١. ٣٠-٣٣، ٤١. ٥٤-٥٦
المخزون، ٢. ٢-٤، ٢. ٢٠
الإعتراف والقياس، ٤١. ١٠-٣٣
أساس الإستنتاجات ٤١. إستنتاج ٤١-٤٦
عقود البيع، ٤١. ٤٧-٤٥

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

منح حكومية، ٢٠. ١-٤١
النشاطات الزراعية، الإفصاح العائد الى، **٤١**. ٥٧
الأصول البيولوجية، **٤١**. ٣٤-٣٨
أساس الإستنتاج، ٤١. إستنتاج ٦٣-٧٣
تكاليف الإقتراض، **٢٣**. ٢١
استخدام رأس المال لفهم المحاسبة، **٢٠**. ١٣-١٤
التعويض للربح أو الخسارة الحاصلة أصلاً، **٢٠**. ٢٠-٢٢
مشروط، **٢٠**. ١٩
احتمالات الحدوث، **٢٠**. ١١، **٢٠**. ٣٩ (ج)
الضرائب المفروضة على الأصول، ١٢. ٤، ١٢. ٣٣
التعريفات، **٢٠**. ٣
أصل قابل للإستهلاك، **٢٠**. ١٧
الإفصاح، **٢٠**. ٣٩
القروض القابل للإلغاء، **٢٠**. ٣، **٢٠**. ١٠
الدخل المقارب للمحاسبة، **٢٠**. ١٣، **٢٠**. ١٥-١٧
الأصول غير الملموسة بطريقة، **٣٨**. ٤٤
لا يوجد علاقة محددة للنشاطات التشغيلية، **التفسير-١٠**
الأصول غير قابلة للاستهلاك، **٢٠**. ١٨
غير مادي، **٢٠**. ٧، **٢٠**. ٢٣، **٢٠**. ٢٤
عرض الأصول المتعلقة بالمنح، **٢٠**. ٢٤-٢٨
عرض الدخل المتعلق بالمنح، **٢٠**. ٢٩-٣١
الإفصاح، **٢٠**. ٧-٢٢
إعادة الدفع، **٢٠**. ٣٢-٣٣

منشآت تحت السيطرة المشتركة، ٣١. ٢٤-٤٧
طريقة حقوق الملكية، **٣١**. ٣٨-٤١
الظروف للإستثناءات، **٣١**. ٢، **٣١**. إستنتاج ١٣
أمثلة، **٣١**. ٢٧
الإستثناءات لتطبيق التوحيد المناسب وطريقة حقوق الملكية، **٣١**. ٢ (ج)، **٣١**. ٦، **٣١**. ٤٢-٤٥، **٣١**.إستنتاج ١٣
المعدة كإستثمار، **٣١**. ١، ٣١. ٢ (أ) ، **٣١**. ٤٢-٤٥
الظروف للإستثناءات، **٣١**. ٢، **٣١**. إستنتاج ١٣
التعريف، **٣١**. ٣
البيانات المالية للمنشأة، **٣١**. ٣٠-٣٧
البيانات المالية المنفـصلة، **٢٧**. ٣٧-٣٩، **٢٧**. ٤٢، **٢٧**.
التوحيد المناسب

منشآت تابعة، ٢٨. ١-٤٣
قابلية تطبيق المعيار **٣٢** للإهتمام بـ، ٣٢. ٤ (أ)
بيان التدفق النقدي، ٧. ٣٧
الإلتزامات المحتملة، ٢٨. ٤٠
الضرائب المؤجلة على الإستثمارات فـي، ١٢. ٣٨-٤٥، ١٢,٨١ (ي)، ١٢. ٨٧، ١٢. ٨٧ج
تعريف، ٢٨. ٢
تاريخ التقرير المختلف للمستثمر والمنـشآت التابعـة، ٢٨. ٢٤-٢٥، ٢٨ إستنتاج ١٦
الإفصاح، ٢٨. ٣٧-٤٠
العائد على السهم، ٣٣. ٤٠
إرشادات التنفيذ، ٣٣ الملحق أ١١-١٢
طريقة حقوق الملكية، ٢٨. ١٣ (ج)
الإستثناءات لتطبيق طريقة حقـوق الملكيـة، ٢٨. ١٣
الإستثناء من العرض ٢٨. ١٣ (ب)-(ج)
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير الماليـة للمـرة الأولى، معيار التقرير١. ٢٤-٢٥، معيار التقريـر ١. إستنتاج٥٩-٦٣ ب
الشهرة، ٢٨,٢٣
معد مؤقتاً للإستثناء من متطلبات استخدام طريقة حقوق الملكية، ٢٨. ١٣ (أ)، ٢٨. ١٦، ٢٨ إستنتاج ١٤
خسائر إنخفاض القيمة، ٢٨. ٣١-٣٤، ٢٨. إسـتنتاج ٢٠
محاسبة الإستثمارات لـ بما يتفق مع معيار المحاسـبة ٣٩، ٢٨. ١٤-١٥، ٢٨. ١٨-١٩

منشآت سيطرة مشتركة، المميز من، ٣١. ٩
إفصاحات الأطراف ذات العلاقة، ٢٤. ١٨ (د)
البيانات المالية المنفـصلة، ٢٧. ٣٨-٤٠، ٢٧. ٤٢-٤٣ ٢٧. إسـ ـ ـتنتاج ٦٥-٦٦، ٢٨. ٢، ٢٨ .٤، ٢٨ ٣٥-٣٦
التأثير الهام، ٢٨. ٦-١٠
بيان التدفق النقدي **٧**. ٣٧

منشآت ذات الغرض الخاص، التفسير-١٢

منشآت صغيرة ومتوسطة الحجم
إفصاحات البيانات المالية، إطار ٧. إستنتاج ١٠

منشآت متبادلة
أنظر إندماج الأعمال

مواشي *أنظر* **الأصول البيولوجية**

موردون
مستخدمو البيانات المالية، **الإطار** . ٩

موظفين
مستخدمي البيانات المالية، **الإطار** .٩

ميزانية عمومية
أنظر بيان المركز المالي

نتائج القطاع
التعريف، **١٤**. ١٦

نشاط زراعي ٤١. ١-٥٩،
التعريفات، ٤١. ٥
مجموعة متنوعة، ٤١. ٦
المنح الحكومية، ٤١. ٣٤-٣٨، ٤١. ٥٧
الأصول غير الملموسة، ٤١. ٢ (ب)
أساس الإستنتاج، ٤١.ب٥٨-٦٠
أنظر أيضاً الأصول البيولوجية

نشاطات إستثمارية
التعريف، ٧. ٦
بيان التدفق النقدي، **٧**. ١٦، **٧**. ٢١

نشاطات تشغيلية
التعريف، **٧**. ٦
الإفصاح، **١**. إستنتاج ٥٥-٥٦
بيان التدفق النقدي، **٧**. ١٣-١٥، **٧**. ١٨-٢٠

نشاطات مالية
بيان التدفق النقدي، **٧**. ١٧، **٧**. ٢١
التعريف، **٧**. ٦

نقد معادل، ٧. ٧-٩
التعريف، **٧**. ٦

نقد، الإطار .١٨، **٧**. ٧-٩
التعريف، **٧**. ٦، **٣٢. إرشادات التنفيذ** ٣

نموذج التكلفة
بيان التدفق النقدي، **٧** .٣٧.

نموذج محاسبي، إطار ١٠١، إطار ١١٠

نهاية السنة
الفرق بين التقرير المالي للسنة والسنة الضريبية فـي التقرير المالي المرحلي، ٣٤ الملحق ب١٧-١٨

هامش الحسابات

© حق التأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

صافي الإستثمار المبدئي، **٣٩**. تطبيق، القسم ب.١٠

وحدات توليد النقد

تخصيص أصول الشراكة، **٣٦**. ١٠٠-١٠٣
أمثلة توضيحية، **٣٦**. أ ت ٦٩-٧٩
تخصيص الشهرة، **٣٦**. ٨٠-٩٩
فحص إنخفاض القيمـة ٣٦. ٨٨-٩٩، ٣٦. إسـتنتاج ١٣٧-١٥٩ ٣٦. أمثلة ٦٢-٦٨
تخصيص خسائر إنخفاض القيمة، **٣٦.** ١٠٤-١٠٨
أساس الإستنتاج، ٣٦ إستنتاج ١٧٨-١٨١
إختبار انخفاض القيمة، **٣٦** إستنتاج ١٦٠-١٧٠
القيمة المرحلة، **٣٦**. ٧٥-٧٩
التعريف، **٣٦**. ٦
الإفصاح عن التقدير لقياس الشهرة أو الأصول الغير ملموسة مع إنتاجي غير محدد، **٣٦**. ١٣٤-١٣٧
أساس الإستنتاج، **٣٦** إستنتاج ١٩٢-٢٠٩
أمثلة توضيحية، **٣٦**. أ ت. ٨٠-٨٩
المبالغ القابلة للإسترداد، **٣٦**. ١٨-٥٧، **٣٦**. ٧٤
التغير في التقديرات المحاسـبية، ٨. ٣٢، ٨ إسـتنتاج ٣٢. ٣٣
عقود البناء، ١١. ٣٨
التعريف، ٨ .٥
الإفصاح، ٨. ٣٩-٤٠
الإستثناء من التغير في السياسات المحاسبية، ٨. ٣٦
سعر الفائدة الفعال، ٣٩. إستنتاج ٣٦
عدم عملية عرض البيانات في الـسابق لـيعكس، ٨. ٥٠-٥٣، ٨. إستنتاج ٢٣-٢٩، ٨ تنفيذ ٣. ١-٣,٤
تقرير مالي مرحلي، ٣٤. ٢٧
الممتلكات والمصانع والمعدات، ١٦. ٧٦

وحدة الثقة

المستثنى من نطاق معيار المحاسبة الـدولي ٣١، ٣١. ١ (ب)، ٣١ إستنتاج ٤-١٥
عرض قائمة الدخل وبيان المركز المالي، ٣٢. إستنتاج ٧-٨، ٣٢. مثال ٣٢-٣٣

وقت مناسب، الإطار.٤٣

وكالة

الإعتراف بإيراد العمولات ١٨. ٨، ٨ الملحق ١٣

يورو

حساب العملة الأجنبية، تأثير المقدمة في، **التفسير -٧**

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات