

المركز الجامعي احمد بن يحيى الونشريسي - تيسمسيلت -
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مطبوعة في مقياس المعايير المحاسبية الدولية (IAS, IFRS)

لطلبة السنة الثانية علوم مالية ومحاسبية وإلى طلبة الماستر تخصص محاسبة
الجزء (1)

إعداد / د. ضويفي حمزة



السنة الجامعية: 2017- 2018

وصف المقرر:

يهدف هذا المقرر إلى تعريف طالب العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بمقياس مقياس معايير المحاسبة الدولية إلى فهم الإطار المفاهيمي للمحاسبة، من خلال معرفة قواعد الاعتراف والقياس والإفصاح للعناصر البيانات المالية المتعارف عليها ، كما يهدف إلى إكساب الطالب مجموعة من الخبرات والمهارات والمعارف النظرية في مجال معايير المحاسبة الدولية التي تمكنه من أن يكون قادرا على خوض مجال العمل و الاستمرار في البحث الأكاديمي وحل المشاكل المالية والمحاسبية المعاصرة و القدرة على تصنيف وتبويب وتسجيل وإعداد القوائم المالية التي يستخدمين في عملية اتخاذ القرار .

الفصل الأول : مدخل إلى المعايير المحاسبية الدولية .

- أولا : الإطار الفكري لإعداد وعرض البيانات المالية.....01
- ثانيا :معايير المحاسبة الدولية06
- ثالثا الهيئات المسؤولة عن إعداد المعايير المحاسبية الدولية.....10

الفصل الثاني : القوائم المالية .

- أولا : المعيار الدولي الأول عرض البيانات المالية (IAS1).....17
- ثانيا: المعيار الدولي السابع قائمة التدفقات النقدية (IAS7).....31
- ثالثا: المعيار الدولي الثامن السياسات المحاسبية والتغير في التقديرات المحاسبية والأخطاء (IAS8) ... 40

الفصل الثالث العمليات المتعلقة بالإيرادات.

- أولا: المعيار الدولي الثاني المخزون (IAS2).....45
- ثانيا :المعيار الدولي السابع عشر عقود الإيجار (IAS17).....52
- ثالثا :المعيار الدولي الثامن عشر الإيراد (IAS18).....58

الفصل الرابع:العمليات المتعلقة بالتبثيتات .

- أولا:المعيار الدولي السادس عشر الممتلكات والتجهيزات والمعدات (IAS16).....62
- ثانيا: المعيار السادس والثلاثون انخفاض قيمة الموجودات (IAS36).....70
- ثالثا: المعيار السابع والثلاثون المخصصات الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة (IAS37).....80
- رابعا : المعيار الثامن والثلاثون الموجودات غير الملموسة (IAS38).....90

الفصل الخامس :القوائم المالية الموحدة والمشاركة .

- أولا:المعيار الدولي الرابع والعشرون : الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة (IAS24).....103
- ثانيا: المعيار الدولي السابع والعشرون البيانات المالية المنفصلة (IAS27).....107
- ثالثا :المعيار الدولي الثامن والعشرون المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة (IAS28)1134

الفصل السادس: العمليات التمويلية .

- أولا: المعيار الدولي العشرون المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية (IAS20).....117
 - ثانيا: المعيار الدولي الثالث والعشرون تكاليف الاقتراض (IAS23).....123
- الفصل السابع: التقارير المالية المتخصصة .

- أولا: المعيار الدولي العاشر الأحداث اللاحقة بعد فترة التقرير (IAS10).....126
- ثانيا: المعيار الدولي التاسع والعشرون التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم الجامح (IAS29).....131
- ثالثا: المعيار الدولي الرابع والثلاثون التقارير المالية المرحلية (الأولية) (IAS2 34).....135

الفصل الثامن: الأدوات المالية.

- أولا : المعيار الدولي الثاني والثلاثون (IAS32).....137
- ثانيا : المعيار الدولي التاسع والثلاثون (IAS39).....144

تمهيد :

تقوم العديد من المنشآت في مختلف أرجاء العالم بإعداد وعرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين. ورغم أنه قد يبدو أن تلك البيانات متشابهة بين بلد وآخر، إلا أن هناك اختلافات بينها. هذه الاختلافات قد ترجع إلى اختلاف الظروف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية من بلد إلى آخر كما قد ترجع تلك الاختلافات إلى إن كل دولة تأخذ في اعتبارها احتياجات مختلف فئات مستخدمي البيانات المالية عند وضع متطلبات إعداد البيانات المالية محليا.

ولقد أدى اختلاف تلك الظروف إلى استخدام تعاريف متعددة لعناصر البيانات المالية كالموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات كما أدت تلك الظروف إلى استخدام معايير مختلفة للاعتراف بنود البيانات المالية وتفضيل أسس مختلفة للقياس يضاف إلى ذلك تأثير نطاق البيانات المالية والافصاحات الواردة بتلك البيانات لتحقيق بنود البيانات المالية، وفي تفضيل أسس مختلفة للقياس.

أولا : الإطار الفكري لإعداد وعرض البيانات المالية: هذا الإطار إلى يحدد المفاهيم الأساسية الخاصة بإعداد عرض البيانات المالية للمستخدمين من خارج المنشأة.

1. مستخدمي البيانات المالية واحتياجاتهم من المعلومات

يشمل مستخدمي البيانات المالية المستثمرين الحاليين والمتوقعين والعاملين والمقرضين والموردين وغيرهم من الدائنين التجاريين والعملاء والجهات الحكومية والجمهور بصفة عامة. ويستخدم هؤلاء البيانات المالية للوفاء ببعض احتياجاتهم المتنوعة من المعلومات. وتشمل تلك الاحتياجات على ما يلي :

1. المستثمرين: يهتم المساهمون ومستشاريهم بالمخاطر والعوائد المتعلقة باستثماراتهم. وتتطلب تلك الفئة من المستخدمين معلومات تساعد في اتخاذ قرارات تتعلق بشراء أو الاحتفاظ أو بيع الاستثمارات. ويحتاج المساهمين أيضا إلى معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على إجراء توزيعات أرباح.

2. العاملين: يهتم العاملون والمجموعات التي تمثلهم بالمعلومات المتعلقة بربحية واستقرار المنشآت التي يعملون بها، كما يهتم هؤلاء أيضا بالمعلومات التي تساعد في تقييم قدرة منشأتهم على توفير المكافآت ومنافع التقاعد وفرص التوظيف.

3. المقرضين: يهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت قروضهم وفوائدها سيتم سدادها في مواعيد استحقاقها.

4. الموردون وغيرهم من الدائنين التجاريين : يهتم هؤلاء بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم سوف تسدد في موعدها. وعلى عكس المقرضون فإن الدائنون التجاريون يركزون اهتمامهم على المنشأة في الأجل القصير ويستثنى من ذلك حالة اعتمادهم على المنشأة في الأجل الطويل كعميل رئيسي.
 5. العملاء: يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة خاصة في حالة ارتباطهم أو اعتمادهم على المنشأة في الأجل الطويل.
 6. الجهات الحكومية: تهتم الجهات الحكومية بتوزيع الموارد وبالتالي بأنشطة المنشآت المختلفة. وتحتاج تلك الجهات إلى معلومات لاستخدامها في توجيه وتنظيم تلك الأنشطة ووضع السياسات الضريبية وكذلك كأساس للإحصاءات المتعلقة بالدخل القومي وما يماثلها.
 7. الجمهور العام: تؤثر المنشآت على الجمهور العام بطرق متعددة فمثلا قد تقدم المنشآت مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين. وقد تساعد البيانات المالية الجمهور العام عن طريق تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المنشأة والمستجدات المتعلقة بأنشطتها وفرص ازدهارها.
- على الرغم من أن البيانات المالية لا تفي بكافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات إلا أن هناك احتياجات مشتركة لهؤلاء المستخدمين. فالبيانات المالية التي تفي باحتياجات المستثمرين الذين يتحملون مخاطر رأس المال - سوف تفي أيضا بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين.
- كذلك تقع مسؤولية إعداد وعرض البيانات المالية للمنشأة بصفة أساسية على عاتق إدارتها. كما تهتم الإدارة أيضا بالمعلومات التي تحتويها البيانات المالية بالرغم من أنه يتوافر لها الحصول على معلومات مالية وإدارية إضافية تمكنها من أداء وظائفها الأساسية في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة. وتعتبر الإدارة قادرة على تحديد شكل ومضمون تلك المعلومات الإضافية بحيث تفي باحتياجاتها الخاصة من المعلومات. ويعتبر التقرير عن مثل تلك المعلومات الإضافية خارجا عن نطاق هذا الإطار، ومع ذلك فالبيانات المالية المنشورة تعتمد أساسا على المعلومات التي تستخدمها الإدارة عن المركز المالي وتقييم الأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة.

II. أهداف البيانات المالية

- أ. تهدف البيانات المالية إلى تقديم معلومات عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتغير في الوضع المالي للمنشأة تفيد العديد من الفئات التي تستخدمها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- ب. تلبي البيانات المالية المعدة لهذا الغرض الاحتياجات المشتركة لمعظم المستخدمين. ومع ذلك فإن تلك البيانات لا توفر كافة المعلومات التي قد يحتاجها المستخدمون في اتخاذ القرارات الاقتصادية. وذلك راجع إلى حد كبير أن تلك البيانات تعكس الآثار المالية للأحداث التاريخية ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.
- ج. تظهر البيانات المالية أيضا نتائج تقييم كفاءة الإدارة في القيام بواجباتها وتساعد في محاسبتها عن الموارد المؤتمنة عليها. ويهدف المستخدمون الذين يرغبون في تقييم كفاءة الإدارة ومحاسبتها إلى اتخاذ قرارات اقتصادية قد تشمل على سبيل المثال على قرارات للاحتفاظ باستثماراتهم في المنشأة أو بيعها أو ما إذا كان من الضروري تغيير الإدارة.

III. الفروض التي تنطوي عليها البيانات المالية

1. أساس الاستحقاق

كي تحقق البيانات المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق. وطبقا لهذا الأساس فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند استلام أو دفع النقدية وما يعادلها)، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والتقرير عنها بالبيانات المالية للفترة التي تخصها. ولا تقتصر البيانات المالية المعدة طبقا لأساس الاستحقاق على بيان العمليات التي حدثت في الماضي وما تضمنته من استلام ودفع نقدية ولكنها توضح أيضا لمستخدميها الالتزامات بدفع نقدية في المستقبل والموارد التي سوف يتم الحصول عليها في صورة نقدية في المستقبل. ولذا فالبيانات المالية توفر معلومات عن العمليات المنصرمة وغيرها من الأحداث التي تعتبر هامة للمستخدمين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية .

2. الاستمرارية

يتم في العادة إعداد البيانات المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة في أعمالها وسوف تستمر في أنشطتها في المستقبل المنظور. ولذا يفترض بأن المنشأة لا تنوى وليس بحاجة لتصفية أنشطتها أو تقليصها بدرجة

كبيرة. وفي حالة وجود مثل تلك النية أو الحاجة فإنه قد يكون من الواجب إعداد البيانات المالية طبقاً لأساس مختلف، وفي هذا الحالة يجب الإفصاح عن الأساس المستخدم .

IV. الخصائص النوعية للبيانات المالية

تتمثل الخصائص النوعية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة بالبيانات المالية مفيدة للمستخدمين. وهناك أربعة خصائص نوعية أساسية هي القابلية للفهم والملاءمة وإمكانية الاعتماد (الوثوق) والقابلية للمقارنة.

1. القابلية للفهم

تعتبر القابلية للفهم من جانب المستخدمين أحد أهم الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات الواردة بالبيانات المالية. ولهذا الغرض فإنه يفترض بأن يكون المستخدمين على علم كاف بالأنشطة التجارية والاقتصادية وبالمحاسبة، وأن يكون لديهم الرغبة لدراسة المعلومات بعناية. ومع ذلك فإنه لا يجوز استبعاد أية معلومات تتعلق بمسائل معقدة وتعتبر ملائمة لعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية بمعرفة المستخدمين بحجة أنه قد يصعب على بعض المستخدمين فهمها.

2. الملاءمة

تعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية أو تعزيز أو تعديل ما سبق التوصل إليه من تقييم.

3. إمكانية الاعتماد أو الوثوق في المعلومات المالية

لكي تكون المعلومات مفيدة فإنه يجب أن تكون موثوق بها، أي يمكن الاعتماد عليها. وتعتبر المعلومات موثوق فيها إذا كانت خالية من الأخطاء المادية والتحيز ويمكن الاعتماد عليها بواسطة المستخدمين في التمثيل بصدق عما تمثله أو ما يتوقع أن تمثله بدرجة معقولة.

قد تكون المعلومات ملائمة ولكنها غير موثوق فيها بدرجة عالية بسبب طبيعتها أو مدلولها لدرجة قد تجعل الاعتراف بها مضللاً. مثال ذلك حالة مطالبة بالتعويض عن أضرار لازالت موضع نزاع قانوني من حيث إثبات الحالة أو قيمتها، وفي مثل هذه الحالات قد يكون من غير المناسب أن تعترف المنشأة بقيمة

المطالبة بالكامل بالميزانية، فلا أنه قد يكون من المناسب الإفصاح عن قيمة المطالبة والظروف المحيطة بها.

4. القابلية للمقارنة

يجب أن يكون مستخدمي البيانات المالية قادرين على إجراء مقارنات للبيانات المالية على ممر الفترات الزمنية المختلفة، وذلك لتحديد بعض الاتجاهات المتعلقة بمركز المنشأة المالي وأدائها. كما يجب أن يكونوا أيضا قادرين على مقارنة البيانات المالية لمختلف المنشآت وذلك لتقييم المركز المالي والأداء النسبي وكذلك التغيرات في المراكز المالية لتلك المنشآت. ومن ثم فإن طريقة القياس والعرض للأثر المالي للعمليات والأحداث المتشابهة يجب أن تكون متسقة على ممر الزمن بالنسبة للمنشأة الواحدة، كما يجب إعدادها أيضا بطريقة متسقة بالنسبة للمنشآت المختلفة .

V. القيود على المعلومات الملائمة والتي يمكن الاعتماد عليها:توجد هنالك عدة قيود على المعلومات المحاسبية نذكر منها:

1. التوقيت الملائم

قد تفقد المعلومات ملاءمتها إذا حدث تأخير غير ضروري في التقرير عنها. وقد تحتاج الإدارة إلى الملاءمة بين المزايا النسبية الناتجة عن توفير المعلومات في الوقت المناسب من جهة والحاجة إلى توفير خاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات والوثوق بها من جهة أخرى. وقد يتطلب توفير المعلومات في توقيت مناسب في العديد من الحالات التقرير عن عملية أو حدث ما قبل معرفة كافة أبعاد تلك العملية أو الحدث مما يؤثر سلبا على الثقة في المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها. وعلى العكس من ذلك إذ أن تأخير التقرير عن العملية أو الحدث لحين معرفة كافة الأبعاد المتعلقة بالعملية أو الحدث يزيد كثيرا من الثقة في المعلومات ولكنها تصبح قليلة الفائدة في مساعدة المستخدمين على اتخاذ القرارات في غضون ذلك. ولتحقيق نوع من التوازن بين ملاءمة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها يجب دائما أخذ احتياجات عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية من المعلومات في الحسبان ومحاولة الوفاء بذلك بقدر الإمكان .

2. المواءمة بين التكلفة والعائد

تعتبر المواءمة بين التكلفة والعائد قيда وليست خاصية نوعية. إذ يجب أن تفوق منفعة المعلومات تكلفة إعدادها. إلا أن تقييم المنافع والتكلفة تعتمد بشكل كبير على التقدير الشخصي، بالإضافة إلى أن تكلفة

إعداد المعلومات لا يتحملها بالضرورة من يستفيد بها. وقد يستفيد من المعلومات بعض المستخدمين الذين لم تعد من أجلهم تلك المعلومات، فعلى سبيل المثال، فإن توفير معلومات إضافية إلى المقرضين قد يؤدي إلى تخفيض تكلفة الاقتراض للمنشأة. ولهذه الأسباب فإنه يصعب تطبيق اختبار التكلفة / العائد على حالة معينة. ومع ذلك فإن واطعي المعايير المحاسبية بصفة خاصة وكذا القائمين على إعداد البيانات المالية ومستخدمي تلك البيانات يجب أن يكونوا على بينة من هذا القيد.

3. المواءمة بين الخصائص النوعية للمعلومات

عادة ما يتبين ضرورة إقامة التوازن أو المواءمة بين الخصائص النوعية للمعلومات. وبصفة عامة يجب إيجاد نوع من التوازن المناسب بين تلك الخصائص من أجل تحقيق أهداف البيانات المالية. وتخضع عملية تحديد الأهمية النسبية للخصائص في الحالات المختلفة للحكم والتقدير المهني.

4. الصورة العادلة والحقيقية / العرض العادل

عادة ما توصف البيانات المالية بأنها تظهر الصورة العادلة والحقيقية أو تعرض بأمانة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي لمنشأة معينة. وبالرغم من أن هذا الإطار لا يتعرض مباشرة لتلك المفاهيم إلا أن تطبيق كل من الخصائص النوعية الرئيسية والمعايير المحاسبية المناسبة عادة ما يؤدي إلى الحصول على بيانات مالية تظهر ما هو مفهوم بصفة عامة على أنه الصورة العادلة والحقيقية أو عدالة عرض تلك المعلومات.

ثانيا :معايير المحاسبة الدولية :

1. تعريف المعايير المحاسبية الدولية

المعيار في اللغة نموذج متحقق أو متصور لما ينبغي أن يكون عليه الشيء، وما يؤخذ مقياسا لغيره.

أما اصطلاحا فتعتبر المعايير المحاسبية بمثابة التوجيهات الرسمية التي تحدد كيفية تسجيل بعض أنواع العمليات أو الأحداث والمعلومات التي ينبغي إعطاؤها في الملاحق المرفقة للقوائم المالية.

كما تعرف معايير المحاسبية بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العلمية في المحاسبة وهي أحكام خاصة بعنصر معين من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على الكيان كما أن المعايير ليست لمجرد الاسترشاد فحسب وإنما هي تعبير

عن موقف مهني رسمي فيما يتعلق بكيفية التطبيق مبدأ محاسبي معين لذلك ينبغي أن تكون دراسة متأنية وترجمة موثوق فيها للمبادئ لأفضل الممارسات العملية المتاحة في الزمان والمكان .

ويوجد تعريف آخر بأن المعيار المحاسبي هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب

II. أهمية المعايير المحاسبية- تكمن أهمية المعايير المحاسبية في النقاط التالية:

1. تمكن المعايير المحاسبية من توحيد قياس الأحداث المالية، وبالتالي إيصال نتائج عملية القياس إلى مستخدمي القوائم المالية بشكل سليم، وذلك من خلال تحديد الطرق المناسبة لعملية القياس.
2. تحدد المعايير المحاسبية الخصائص التي يجب أن تكون عليها المعلومات المحاسبية، لأن المعلومات المحاسبية لابد أن تكون بمواصفات معينة حتى تكون مفيدة لمستخدميها، ويتم عن طريق المعايير المحاسبية تقويم نوعية المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق الطرق المحاسبية البديلة، كما يتم من خلال المعايير المحاسبية تحديد الإيضاحات التي يجب على المنشأة الإفصاح عنها في القوائم المالية، من خلال التمييز بين الإفصاحات الضرورية، والإفصاحات غير الضرورية.
3. تعمل المعايير المحاسبية علي حماية مديري المنشآت من الضغوط الخارجية، حيث يرى (Myddelton) أن وجود المعايير المحاسبية تؤدي إلى حماية مديري الشركات بمنحهم حرية استخدام أحكامهم الشخصية وخفض الضغوط عليهم.
4. أن تعدد فئات المستفيدين والمستخدمين للمعلومات المحاسبية وتباين المعلومات الأزمنة لكل فئة، يخلق عدم إمكانية وضع معايير محاسبية تلبى كافة متطلبات هذه الفئات من المعلومات المحاسبية، كما أن رغبة المستفيدين والمستخدمين للمعلومات المحاسبية للحصول على حاجاتهم من المعلومات عن طريق الاتصال المباشر بالمنشأة، يخلق عدم جدوى إصدار معايير محاسبية تنظم عملية الإفصاح.
5. أن المعايير المحاسبية تمكن المنشآت الملتزمة بها من التوحيد أو التنسيق المحاسبي، الأمر الذي يزيد من جودة المعلومات المنتجة من هذه المنشآت، كما تعتبر المعايير المحاسبية بمثابة مرشد أو دليل يحدد إجراءات المعالجة المحاسبية، وسياساتها لكل معاملة تقوم بها المنشأة.

6. تعمل المعايير المحاسبية على تقليل نطاق الاختلافات في الممارسة العملية بين منشأة وأخرى ومن فترة لأخرى بما يضمن اتساق أسس إعداد المعلومات، وعدم ترك المجال مفتوحاً للتقديرات الشخصية، والمهنية للإدارة أو مكاتب المراجعة.

III. توحيد (المعايير) على المستوى الدولي :

يعني التوحيد جعل الشيء واحداً وهو التماثل والتطابق والانتظام، ومع إن التوحيد الكامل صعب التحقيق على المستوى الدولي، فقد جاء التوحيد في بادئ الأمر بصيغة مخففة وهو ما يسمى بالتوافق أو الاتساق ويعني التوافق إزالة الاختلافات في النظم والمعايير المحاسبية أو تخفيفها والعمل على جعلها قابلة للتسوية مع بعضها البعض بينما المعايير تبحث في إزالة الاختلافات عن طريق تطوير معايير موحدة .

يقصد بالتوحيد المحاسبي مجموعة من الإجراءات الخاصة بتسجيل البيانات على مستوى الفروع الاقتصادية، وإعداد قوائم الحسابات في إطار محدد من المبادئ والقواعد والمفاهيم والموازنات لخدمة أهداف محددة، إن على المستوى المحلي أو على المستوى الدولي.

1. مستويات التوحيد المحاسبي

يتم العمل من أجل تحقيق التوحيد المحاسبي على ثلاث مستويات، مستوى المبادئ، ومستوى القواعد، ومستوى النظم المحاسبية.

أ. على مستوى المبادئ:

يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس والمبادئ المحاسبية والمعايير الأساسية، التي يمكن الاهتمام بها في التطبيق المحاسبي.

ب. على مستوى القواعد

ويشمل هذا المستوى توحيد القواعد والإجراءات والوسائل المحاسبية، وتتطلب هذه العملية ما يلي:

- حصر القواعد والإجراءات والأساليب المحاسبية المستخدمة فعلاً، التي يمكن استخدامها لتحقيق أهداف المحاسبة.

- الاختيار من بين هذه القواعد والإجراءات والأساليب، الأفضل والموافق لمقتضيات المبادئ الموضوعية.

- الآخذ بالحذر عند استخدام القواعد والإجراءات البديلة.

ج. على مستوى توحيد النظم:

يشتمل التوحيد في هذا المستوى، توحيد النظام المحاسبي ككل بما يقوم عليه من أسس ومبادئ وقواعد ووسائل وإجراءات، ويمتد إلى تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية.

IV. التنسيق المحاسبي

يتم تداول مصطلحات متعددة في المؤلفات المحاسبية لمعنى التنسيق المحاسبي، كالتناسق المحاسبي، التوافق المحاسبي، التوفيق المحاسبي، والتقارب المحاسبي وكلها تشترك محاسبيا في معنى واحد.

يعبر التوافق المحاسبي الدولي عن "عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم وهذا لزيادة عالمية أسواق رأس المال".

أ. تعريف التنسيق المحاسبي

هو عملية زيادة انسجام وتوافق الممارسات المحاسبية بوضع حدود للخلافات بينها، حيث تخفض المعايير المحاسبية المتناسقة من الاختلافات المنطقية، وتحسين التوافق في المعلومات المالية بين الدول المختلفة.

II. مزايا التناسق الدولي : يرى مؤيدو التنسيق الدولي أن التناسق (أو حتى النمطية) له العديد من المزايا:

أ. إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية، مما يجعل سوء الفهم مستبعدا حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية، كما تعمل على إزالة أحد أهم معوقات تدفق الاستثمارات الدولية، وزيادة درجة الثقة في التقارير المالية.

ب. توفير الوقت والأموال التي تنفق حاليا لتوحيد المعلومات المالية المتباينة، عندما يتطلب أكثر من مجموعة من التقارير أن تتماشى مع عدة قوانين وممارسات مختلفة.

ج. رفع مستوى المعايير المحاسبية بقدر الإمكان لمسايرة الظروف الاقتصادية والقانونية والاجتماعية.

د. إزالة صعوبات ترجمة وفهم المعلومات المحاسبية المعدة بنظم محاسبية مختلفة، مما يسهل على مستخدمي المعلومات المالية الترجمة الصحيحة لها، وبالتالي يمكنهم اتخاذ قرارات أفضل بناءً على هذه المعلومات.

ثالثاً: الهيئات المسؤولة عن إعداد المعايير المحاسبية الدولية.

أ. مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي الكيان القانوني الذي يعمل بموجبه مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). ويتم إدارة المؤسسة بمجلس يتكون من 22 أميناً. وهي الاسم الجديد المعتمد في يناير 2010 لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبة الدولية IASC. حيث بدأ تغيير الاسم رسمياً في 1 جويلية 2010.

أ. دستور مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

1. في 24 مايو 2000، وافق أعضاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية على دستور الأول لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية. (أعضاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية هي منظمات المحاسبة المهنية التي كانت أيضاً أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين).

2. وفي 5 مارس 2002، قام أمناء مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بتغيير بعض الفقرات اعتباراً من ذلك التاريخ أصبحت نافذة المفعول. وكانت هذه التغييرات ضرورية لتنفيذ بعض الجوانب من مقدمة معايير المحاسبة الدولية للمعايير الدولية للتقارير المالية المتعلقة بلجنة التفسيرات الدائمة. التابعة لمجلس معايير

كما ويطلب الدستور الأمناء بإعادة النظر في الدستور كل خمس سنوات.

3. في نوفمبر 2003، أعلن أمناء مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية عن تعيين لجنة لمراجعة دستور مجلس معايير المحاسبة الدولية.

4. وفي 21 جوان 2005، أعطى أمناء مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية الموافقة النهائية على مجموعة واسعة من التغييرات التي أدخلت على الدستور، اعتباراً من 1 جويلية 2005.

5. وفي 31 أكتوبر 2007، قام أمناء مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بتنقيح الدستور ليعكس توسع لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRIC على 14 عضواً، على الفور.

- كما أعلن الأمناء أنه سيجري مراجعة شاملة للدستور في الفترة 2008-2009. وقد أجري مراجعة الدستور على مرحلتين. وفي يناير 2009، صوت الأمناء على تعديل الدستور للتغييرات الناجمة عن المرحلة الأولى من المراجعة، بما في ذلك تشكيل مجلس مراقبة
6. وفي فبراير 2010، أكمل الأمناء المرحلة الثانية من المراجعة وبعد الانتهاء من مراجعة دستورها للفترة 2008-2010، قام الأمناء بتغيير الدستور وصبح نافذا ابتداء من 1 مارس 2010.
7. في إطار التوصيات الصادرة الأمناء لعام 2011 بمراجعة إستراتيجية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كمعايير عالمية: وضع إستراتيجية للعشر سنوات القادمة للمؤسسة من خلال مراجعة مجلس المعايير المحاسبية الدولية للتقرير النهائي لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حول إعادة النظر في حوكمة مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، قام الأمناء بتعديل الدستور ليعكس التغييرات المتعلقة بفصل دور رئيس مجلس معايير المحاسبية الدولية والرئيس التنفيذي لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ووافق الأمناء على التغييرات في 23 يناير 2013 واصبح قابل للتنفيذ من ذلك التاريخ
8. في فبراير 2014، أعلن أمناء مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية أنهم يعتزمون البدء في المراجعة المقبلة لهيكل وفعالية مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في عام 2015، ومن القضايا التي سيتطرق إليها هي الحجم الأمثل لمجلس معايير المحاسبية الدولية.
9. وفي 7 جويلية 2015، بدأ الأمناء مراجعة شاملة من خلال نشر وثيقة للتعليق العام.
10. في 10 جوان 2016، نشر الأمناء استنتاجاتهم بشأن مراجعة سنة 2015 ونشروا مسود لأهم التعديلات على الدستور المقررة بشأن مراجعة سنة 2015 التي تستدعي إدخال تغييرات على الدستور.
11. وشهدت التعديلات النهائية للدستور الناجمة عن العملية، التي نشرت في 30 نوفمبر 2016 والتي أصبحت فاعلة في 1 ديسمبر 2016، تغييرات في عشرة مجالات: التوزيع الجغرافي للأمناء، والخلفية المهنية للأمناء، ومكافأة الأمناء، وضرورة المراجعة الدورية لهيكل المؤسسة ، وفعالية مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وحجم المجلس، والخلفية المهنية للمجلس، والتوزيع الجغرافي للمجلس، وشروط إعادة تعيين المجلس، ومتطلبات التصويت للمجلس، واجتماعات المجلس الاستشاري.
1. أهداف مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية :أهداف مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي:

- تطوير، من أجل المصلحة العامة، مجموعة واحدة من معايير الإبلاغ المالي ذات الجودة العالية والمفهومة والقابلة للتنفيذ والمقبولة عالميا على أساس مبادئ واضحة المعالم. بحيث ينبغي أن تتضمن هذه المعايير معلومات عالية الجودة وشفافة وقابلة للمقارنة في القوائم المالية وغيرها من التقارير المالية لمساعدة المستثمرين والمشاركين الآخرين في أسواق رأس المال في العالم وغيرهم من مستخدمي المعلومات المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية

- تشجيع استخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير

- لتحقيق الأهداف المذكورة أعلاه، وعند الاقتضاء، ينبغي أن تأخذ بغين الاعتبار احتياجات مجموعة واسعة من الأحجام والأنواع من الكيانات في بيئات اقتصادية متنوعة

- مقارنة معايير المحاسبة الوطنية ومعايير التقارير المالية الدولية. وذلك لتشجيع وتسهيل اعتماد وتبني المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)، الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

2. مسؤوليات الأمناء : ويتولى أمناء مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مسؤولية:

- تحمل المسؤولية عن وضع آليات تمويل المناسبة؛

- إنشاء أو تعديل الإجراءات التشغيلية للأمناء.

- تحديد الكيان القانوني الذي تعمل بموجبه مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية شريطة أن يكون هذا الكيان القانوني مؤسسة أو هيئة أخرى تمنح مسؤولية محدودة على أعضائها وأن تتضمن الوثائق القانونية المنشئة لهذا الكيان القانوني أحكاما لتحقيق نفس الشروط الأحكام الواردة في هذا الدستور؛

- إجراء اجتماعات مفتوحة للجمهور، ولكن قد، حسب تقديرها، إجراء مناقشات معينة (عادة ما تكون فقط حول الاختيار والتعيين وقضايا الموظفين الأخرى، والتمويل) في القطاع الخاص.

- نشر تقرير سنوي عن أنشطة مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بما في ذلك البيانات المالية المدققة وأولويات السنة المقبلة.

III. مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) هو هيئة مستقلة من القطاع الخاص تقوم بتطوير واعتماد معايير التقارير المالية الدولية (IFRSs). يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية تحت إشراف مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. تم تشكيل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام 2001 ليحل محل لجنة المعايير المحاسبية الدولية. ويضم حاليا 14 عضوا.

كان يعرف باسم مجلس لجنة المعايير المحاسبية الدولية و يضم 13 عضوا من بلدان مختلفة ومن خلفيات مختلفة من الممارسات المحاسبية (المحللون الماليون ، واضعوا المعايير الوطنية ، معلمو المحاسبة) و الأعمال التجارية (ولا سيما الشركات المتعددة الجنسيات)، ، بالإضافة إلى 3 أعضاء تنظيميين يعملون على أساس تطوعي يعملون بدوام جزئي . ويمثل كل عضو بصفة عامة "مندوبان" و "مستشار تقني". وكان للمجلس أيضا عدد من المراقبين (بما في ذلك ممثلون من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) و مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) والمفوضية الأوروبية) الذين يشاركون في المناقشة ولكنهم لا يصوتوا.

وأصدر مجلس لجنة المعايير المحاسبية الدولية الإطار المفاهيمي للمحاسبة ، ومجموعة كبيرة من المعايير والتفسيرات و الإرشادات التي اعتمدها العديد من الشركات و العديد من الهيئات الوطنية في وضع معايير المحاسبة الوطنية.

وبعد ما يقرب من 25 عاما من العمل، خلصت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) في عام 1997 إلى أن مواصلة أداء دورها بفعالية يكون بإيجاد سبيلا لتحقيق التقارب بين المعايير والممارسات المحاسبية الوطنية ومعايير المحاسبة العالمية العالية الجودة. وللقيام بذلك، رأت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ضرورة تغيير هيكلها. وفي أواخر عام 1997، حيث شكلت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) فرقة عمل إستراتيجية لإعادة النظر في هيكلها وإستراتيجيتها. ونشر فرقة العمل إستراتيجية تقريرها في شكل ورقة مناقشة في ديسمبر 1998. وبعد المناقشة ، نشرت توصياتها النهائية نوفمبر 1999.

ووافق مجلس لجنة المعايير المحاسبية الدولية على المقترحات بالإجماع في ديسمبر 1999، وفي ماي 2000 وافقت هيئات الأعضاء في لجنة المعايير المحاسبية الدولية على الاقتراحات . ودخل الدستور الجديد لمجلس المعايير المحاسبية الدولية حيز التنفيذ اعتبارا من 1 جويليه 2000. وأعيد تسمية هيئة وضع المعايير لتصبح مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB). الذي يعمل في إطار لجنة جديدة لمعايير المحاسبة الدولية ((IASCF)، والتي تعرف الآن مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS FOUNDATION) (ابتداء من 2010).

و اعتبارا من 1 أبريل 2001 ، وفي إطار مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، تولى مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB). بأعمال وضع المعايير بعدما تقوم لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية بتطويرها وعرض الإرشادات التفسيرية للتعليق لتطبيق المعايير الصادرة عن مجلس

معايير المحاسبة الدولية، ذلك بعد الموافقة على التفسيرات التي وضعتها لجنة تفسير المعايير الدولية للتقارير المالية.

1. دور مجلس معايير المحاسبة الدولية

بموجب دستور مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يتحمل مجلس معايير المحاسبة الدولية المسؤولية الكاملة عن جميع المسائل الفنية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بما في ذلك:

- حرية التصرف الكامل في وضع ومتابعة جدول أعماله التقني، مع مراعاة اجراء التشاور مع الأمناء مؤسسة معايير المحاسبة الدولية والجمهور
- إعداد وإصدار المعايير الدولية للتقارير المالية (غير التفسيرات) والإفصاح عنها ، وفقا للإجراءات القانونية المنصوص عليها في الدستور
- الموافقة على إصدار التفسيرات وإصدارها من قبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية.

IV. لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية (لجنة التفسيرات)

1. تتألف لجنة التفسيرات، التي كانت تسمى سابقا لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية، من 14 عضوا مصوتا يعينهم الأمناء لفترة ثلاث سنوات قابلة للتجديد. ويختار الأمناء أعضاء لجنة التفسيرات بحيث تتألف من مجموعة من الأشخاص يمثلون ضمن تلك المجموعة أفضل مزيج يمكن تحقيقه من الخبرات التقنية وتنوع الخبرات في الأعمال التجارية الدولية والتجارب في أسواق المالية في التطبيق العملي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتحليل البيانات المالية التي أعدت وفقا للمعايير. وتجدر الإشارة ان مصاريف السفر للأعضاء المتعلقة بأعمال التفسيرات تتكفل بها مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

2. يعين الأمناء أحد أعضاء المجلس أو مدير الأنشطة الفنية أو عضو آخر من أعضاء المجلس أو شخص آخر مؤهل لرئاسة لجنة التفسيرات. وللرئيس الحق في المشاركة في المناقش في المسائل التقنية التي يجري النظر فيها لكن دون المشاركة في التصويت. ويعين الأمناء، حسب ما يراه ضروريا، مراقبين غير مصوتين ممثلين عن المنظمات التنظيمية، ويكون لهم الحق في الحضور والمشاركة في النقاش في الاجتماعات.
3. تجتمع لجنة التفسيرات كلما اقتضت الضرورة، بـ 10 أعضاء مصوتين على الأقل حاضرين شخصا أو عن طريق الاتصالات، كما ينبغي استفتاء النصاب النصاب القانوني: يعين المجلس عضو أو عضوان من أعضاء المجلس لحضور الاجتماعات كمراقبين غير مصوتين؛ ويجوز لأعضاء المجلس الآخرين الحضور

والمشاركة في النقاش في الاجتماعات. وفي حالات استثنائية، يمكن السماح لأعضاء لجنة التفسيرات بإرسال مناوئين غير مصوتين، وفقا لتقدير رئيس لجنة التفسيرات. وينبغي للأعضاء الراغبين في تعيين بديل (وكيل) أن يلتزموا موافقة الرئيس قبل الاجتماع المعني. تكون اجتماعات لجنة التفسيرات مفتوحة لعامة الناس، ولكن يمكن إجراء مناقشات مغلقة (عادة ما تكون فقط حول الاختيار والتعيين وغير ذلك من المسائل المتعلقة بالموظفين) بناء على تقدير لجنة التفسيرات

4. يكون لكل عضو في لجنة التفسيرات صوت واحد. يصوت الأعضاء وفقا لأرائهم المستقلة، اما إذا كانوا ممثلين لشركة أو منظمة... إلخ فإنهم يصوتون وفقا لآراء الجهة التي وكلتهم. كما لا يسمح بالتصويت بالوكالة. وينبغي الموافقة على مسودة أو تفسيرات النهائية للجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية أن لا يصوت أكثر من أربعة أعضاء ضد هذا المسودة أو التفسير النهائي.

5. تقوم لجنة التفسيرات بما يلي:

أ. تفسير تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتقديم الإرشادات في الوقت المناسب بشأن قضايا التقارير المالية التي لم تتناولها المعايير تحديدا، في سياق إطار عمل المجلس، والاضطلاع بمهام أخرى بناء على طلب المجلس؛

ب. عند قيام اللجنة بعملها في إطار (أ) أعلاه، ينبغي على المجلس العمل مع واضعي المعايير الوطنية لتعزيز التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير التقارير المالية الدولية وللوصول الى حلول ذات جودة عالية؛

ج. بعد الترخيص من المجلس يتم نشر مسودة التفسيرات للتعليق العام والنظر في التعليقات التي يتم تقديمها في فترة معقولة ، قبل وضع اللمسات الأخيرة على تفسير لجنة تفسير المعايير الدولية للتقارير المالية.

د. رفع تقرير إلى المجلس والحصول على موافقة ثمانية من أعضائه للتفسيرات النهائية للجنة تفسير التقارير المالية الدولية (إذا كان هناك 13 عضوا أو أقل) أو تسعة من أعضائه إذا كان هناك 14 عضوا.

٧. المجلس الاستشاري للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (المجلس الاستشاري)

1. يشكل المجلس الاستشاري، الذي كان يسمى سابقا المجلس الاستشاري للمعايير، الذي يعين أعضاؤه من قبل الأمناء ، منتدى لمشاركة المنظمات والأفراد المهتمين بالإبلاغ المالي الدولي، والذين لهم خلفيات جغرافية ومهنية متنوعة ، بهدف:
 - أ. تقديم المشورة إلى المجلس بشأن مقررات جدول الأعمال والأولويات في عمل المجلس؛
 - ب. إبلاغ المجلس بآراء المنظمات والأفراد في المجلس الاستشاري بالمشاريع الكبرى بشأن وضع المعايير؛
 - ج. تقديم المشورة الأخرى إلى المجلس أو الأمناء.
2. يتألف المجلس الاستشاري من 30 عضوا أو أكثر، يتمتعون بخلفيات جغرافية ومهنية متنوعة، يعينون لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد. ويعين الأمناء رئيس المجلس الاستشاري، ولا يسمح لأعضاء المجلس الاستشاري أو رئيسه أن يكونوا أعضاء في المجلس. ويدعو الأمناء رئيس المجلس الاستشاري إلى حضور اجتماعات الأمناء والمشاركة فيها، عند الاقتضاء.
3. يجتمع المجلس الاستشاري عادة مرتين على الأقل في السنة. وتكون اجتماعاته مفتوحة للجمهور. ويقوم المجلس باستشارة المجلس الاستشاري قبل اتخاذ قراراته بشأن المشاريع الكبرى كما يقوم الأمناء باستشارته قبل إجراء أي تغييرات مقترحة على هذا الدستور.

أولاً: المعيار المحاسبي الدولي الأول عرض البيانات المالية

يحل هذا المعيار (المعدل في عام 1997)) محل معيار المحاسبة الدولي الأول "الإفصاح عن السياسات المحاسبية" ومعيار المحاسبة الدولي الخامس "المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية" ومعيار المحاسبة الدولي الثالث عشر "عرض الموجودات المتداولة والمطلوبات المتداولة".

ويقوم هذا المعيار بتحديث المتطلبات في المعايير التي حل محلها بما يتفق مع إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية لإعداد وعرض البيانات المالية، علاوة على ذلك فهو مصمم لتحسين نوعية البيانات المالية المعروضة باستخدام معايير المحاسبة الدولية .

أ. الهدف من المعيار المحاسبي الدولي الأول عرض البيانات المالية

إن الهدف من هذا المعيار بيان أساس عرض البيانات المالية للأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالمنشأة للفترات السابقة والبيانات المالية للمنشآت الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف يحدد هذا المعيار الاعتبارات الكلية لعرض البيانات المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى البيانات المالية، أما الاعتراف بالعمليات والأحداث المحددة وقياسها والإفصاح عنها فيتم تناولها في معايير المحاسبة الدولية الأخرى.

ويشجع هذا المعيار المنشآت على أن تقوم الإدارة بتقديم مراجعة مالية خارج البيانات المالية تبين وتوضح الملامح الرئيسية للأداء المالي والمركز المالي للمنشأة ونواحي الشكوك الرئيسية التي تواجهها، ومن الممكن أن يحتوي هذا التقرير على مراجعة لما يلي:

أ. العوامل والتأثيرات الرئيسية التي تحدد الأداء بما في ذلك التغيرات في البيئة التي تعمل بها المنشأة، واستجابة المنشأة لهذه التغيرات وتأثيرها، وسياسة المنشأة الخاصة بالاستثمار للمحافظة على مستوى الأداء وتحسينه بما في ذلك سياستها الخاصة بتوزيع الأرباح .

ب. مصادر التمويل للمنشأة وسياسة التمويل بواسطة القروض وسياستها الخاصة بإدارة المخاطرة .

ج. نواحي القوة للمنشأة ومصادرها التي لا تنعكس قيمتها في الميزانية العمومية بموجب معايير المحاسبة الدولية.

II. نطاق المعيار المحاسبي الدولي الأول عرض البيانات المالية

- 1- يجب تطبيق هذا المعيار في عرض البيانات المالية الخاص بجميع الأغراض العامة المعدة والمعروضة بموجب معايير المحاسبة الدولية.
- 2- إن البيانات المالية للأغراض العامة هي تلك التي يقصد بها تلبية احتياجات المستخدمين الذين هم ليسوا في موقع يمكنهم فيه طلب تقارير مصممة خصيصا لتلبية احتياجاتهم من المعلومات المحددة، وتشمل البيانات المالية للأغراض العامة البيانات المعروضة بشكل مستقل أو ضمن وثيقة عامة أخرى مثل تقرير شهري أو نشرة اكتتاب، ولا ينطبق هذا المعيار على المعلومات المالية المرحلية المختصرة، بل ينطبق على حد سواء على البيانات المالية لمنشأة فردية وعلى البيانات المالية الموحدة لمجموعة منشآت، على أن هذا المعيار لا يحول دون عرض البيانات المالية الموحدة التي تمثل لمعايير المحاسبة الدولية والبيانات المالية للشركة الأم بموجب المتطلبات القومية ضمن نفس الوثيقة ما دام أساس إعداد كل واحد منها مبين بوضوح في بيان السياسات المحاسبية .
- 3- ينطبق هذا المعيار على كافة أنواع المنشآت بما في ذلك البنوك وشركات التأمين، وهناك متطلبات إضافية للبنوك والمؤسسات المالية الأخرى تتناسب مع متطلبات هذا المعيار ورد ذكرها في معيار المحاسبة الدولي رقم (30) - الإفصاحات في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة.
- 4- يستخدم هذا المعيار مصطلحات مناسبة لمنشأة هدفها الربح، وعلى ذلك يمكن لمنشآت الأعمال في القطاع العام تطبيق متطلبات هذا المعيار، وقد تحتاج المنشآت التي لا تسعى لتحقيق الربح والمنشآت الحكومية ومشاريع القطاع العام الأخرى التي تحاول تطبيق هذا المعيار تعديل الأوصاف المستخدمة لبنود معينة في البيانات المالية وكذلك للبيانات المالية نفسها، وهذه المنشآت يمكنها أيضا عرض أجزاء إضافية للبيانات المالية.

III. تعريف البيانات المالية البيانات المالية هي عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمنشأة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من البيانات المالية ذات الأغراض العامة تقديم المعلومات حول المركز المالي للمنشأة وأداؤها وتدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية، كما تبين البيانات المالية نتائج تولي الإدارة للمصادر الموكلة لها، ولتحقيق هذا الهدف تقدم البيانات المالية معلومات حول ما يلي:

أ. موجودات المنشأة .

ب. مطلوبات المنشأة.

ج. حقوق المساهمين .

د. دخل ومصروفات المنشأة بما في ذلك الأرباح والخسائر.

هـ. التدفقات النقدية.

تساعد هذه المعلومات بالإضافة إلى المعلومات الأخرى الواردة في الإيضاحات حول البيانات المالية المستخدمين في توقع التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، وبشكل خاص توقيت توليد النقد والنقد المعادل والتأكد من ذلك .

1. المسؤولية عن البيانات المالية إن مجلس الإدارة و/أو الهيئة الحاكمة الأخرى للمنشأة مسؤولان عن إعداد وتقديم بياناتها المالية.

2. أهداف البيانات المالية

أ. تهدف البيانات المالية إلى تقديم معلومات عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتغير في الوضع المالي للمنشأة تفيد العديد من الفئات التي تستخدمها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

ب. تلبي البيانات المالية المعدة لهذا الغرض الاحتياجات المشتركة لمعظم المستخدمين. ومع ذلك فإن تلك البيانات لا توفر كافة المعلومات التي قد يحتاجها المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية. وذلك راجع إلى حد كبير أن تلك البيانات تعكس الآثار المالية للأحداث التاريخية ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

ج. تظهر البيانات المالية أيضا نتائج تقييم كفاءة الإدارة في القيام بواجباتها وتساعد في محاسبتها عن

الموارد المؤتمنة عليها. ويهدف المستخدمون الذين يرغبون في تقييم كفاءة الإدارة ومحاسبتها إلى اتخاذ قرارات اقتصادية قد تشمل على سبيل المثال على قرارات للاحتفاظ باستثماراتهم في المنشأة أو بيعها أو ما إذا كان من الضروري تغيير الإدارة.

3. الفروض التي تنطوي عليها البيانات المالية

أ. الاستمرارية للمنشأة

- عند إعداد البيانات المالية يجب على الإدارة إجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ويجب إعداد البيانات المالية على أساس أن المنشأة مستمرة ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة إما تصفية المنشأة 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 تثير شكوكاً كبيرة في قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة فإنه يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد هذه، وعندما لا يتم إعداد البيانات المالية على أساس أن المنشأة مستمرة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة وعن الأساس الذي تم بموجبه إعداد البيانات المالية، وسبب عدم اعتبار المنشأة أنها منشأة مستمرة.

- عند تقييم ما إذا كانت الاستمرارية للمنشأة مناسبة يجب على الإدارة أن تأخذ في الاعتبار كافة المعلومات المتوفرة للمستقبل المنظور والتي يجب أن تكون على الأقل إثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية دون أن تكون مقتصرة على ذلك، ويعتمد مدى أخذ المعلومات في الاعتبار على الحقائق في كل حالة، فعندما يكون للمنشأة تاريخ عمليات مربح وإمكانية سريعة للوصول إلى المصادر المالية فإنه يمكن الاستنتاج بأن الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة مناسب بدون تحليل مفصل، وفي الحالات الأخرى قد تحتاج الإدارة إلى أن تأخذ في الاعتبار سلسلة واسعة من العوامل المحيطة بالربحية الحالية والمتوقعة وبرامج تسديد الديون والمصادر المحتملة لاستبدال التمويل قبل أن تقتنع بأن الاستمرارية للمنشأة مناسبة.

ب. المحاسبة على أساس الاستحقاق

- يجب على المنشأة المستمرة إعداد بياناتها المالية فيما عدا المعلومات الخاصة بالتدفق النقدي بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق.

- بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق يتم الاعتراف بالعمليات والأحداث عند حدوثها (وليس عندما يتم استلام أو دفع النقد أو ما يعادله)، ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية والإبلاغ عنها في البيانات المالية للفترة التي تتعلق بها، ويتم الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل بناء على ارتباط مباشر بين التكاليف التي تم تحملها وعائدات بنود دخل محددة (مماثلة) على أن تطبيق مفهوم المماثلة لا يسمح بالاعتراف بالبنود في الميزانية العمومية التي لا تلي تعريف الموجودات أو المطلوبات .

ج. ثبات العرض

- يجب الإبقاء على عرض وتصنيف البنود في العمليات المالية من فترة إلى الفترات التالية لها، إلا في الحالات التالية:

• إذا تبين تغير هام في طبيعة عمليات المنشأة أو مراجعة لعرض بياناتها المالية أن التغير سينجم عنه عرض مناسب أكثر للأحداث أو العمليات.

• إذا تطلب معيار محاسبة دولي إجراء تغيير في العرض أو تطلب ذلك تفسير من التفسيرات الصادرة عن اللجنة الدائمة للتفسيرات.

- قد يوحي امتلاك أو تصرف هام أو مراجعة لعرض البيانات المالية بوجوب عرض البيانات المالية بشكل مختلف، ويجب على المنشأة تغيير عرض بياناتها المالية فقط إذا كان من المحتمل أن الهيكل المعدل سيستمر أو كانت المنفعة من عرض بديل واضحة، وعندما تتم هذه التغيرات في العرض تقوم المنشأة بإعادة تصنيف معلوماتها المقارنة حسب الفقرة (38)، ويسمح بإجراء تغيير في العرض للامتثال للمتطلبات القومية ما دام العرض المعدل يتماشى مع متطلبات هذا المعيار.

د. المادية والتجميع

- يجب عرض كل بند مادي بشكل مستقل في البيانات المالية، ويجب تجميع البنود غير المادية مع المبالغ ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة، ولا توجد حاجة لعرضها بشكل مستقل.

- 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 بنودا في صلب البيانات المالية أو في الإيضاحات، وإذا كان أحد البنود ليس ماديا بشكل فردي فإنه يتم تجميعه مع البنود الأخرى إما في صلب البيانات المالية أو

في الإيضاحات ، والبند غير المادي بشكل كاف لا يستلزم عرضاً مستقلاً في صلب البيانات المالية. ورغم ذلك قد يكون مادياً بشكل كاف يتوجب عرضه مستقلاً في الإيضاحات.

- في هذا السياق تعتبر المعلومات مادية إذا كُن من الممكن أن يؤثر عدم الإفصاح عنها على القرارات الاقتصادية للمستخدمين إذا أخذت بناء على البيانات المالية، وتعتمد المادية على حجم وطبيعة البند الذي حكم عليه في الظروف الخاصة بعدم ذكره، وعند تقرير ما إذا كان أحد البنود أو مجموعة من البنود مادية فإنه يتم تقييم طبيعة وحجم البند معاً، وتكون طبيعة أو حجم البند هي العامل المحدد اعتماداً على الظروف، فعلى سبيل المثال يتم تجميع الموجودات الفردية ذات الطبيعة والعمل المتشابهين إذا كانت المبالغ الفردية كبيرة، على أن البنود الكبيرة التي تختلف في طبيعتها أو عملها يتم عرضها بشكل مستقل.

- لا تستلزم المادية ضرورة تلبية المتطلبات المحددة للإفصاح لمعايير المحاسبة الدولية إذا كانت المعلومات الناجمة غير مادية.

هـ. المقاصة

- يجب عدم إجراء مقاصة بين الموجودات والمطلوبات إلا إذا كانت المقاصة مطلوبة أو مسموح بها من قبل معيار محاسبة دولي آخر.

- يجب عدم إجراء مقاصة بنود الدخل والمصروفات عندما وفقط عندما يتحقق ما يلي:

• يتطلب أو يسمح معيار محاسبة دولي بها،

• إذا كانت الأرباح والخسائر والمصروفات المتعلقة بها والناجمة عنها أو عن عمليات أو أحداث مشابهة ليست مادية، وهذه المبالغ يجب تجميعها حسب الفقرة 29.

- من الضروري عندما تكون كل من الموجودات والمطلوبات وكذلك الدخل والمصروفات مادية أن يتم تقديم التقارير عنها بشكل مستقل . إن المقاصة إما في قائمة الدخل أو الميزانية العمومية، فيما عدا إذا كانت المقاصة تعكس جوهر العملية أو الحدث، تقلل من قدرة المستخدمين على فهم العمليات التي يتم القيام بها وعلى تقييم التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة. إن تقديم

التقارير حول الموجودات مخصصاً منها مخصصات التقييم، مثال ذلك مخصصات التقادم للمخزون ومخصصات الديون المشكوك فيها في حسابات الذمم المدينة لا يعتبر مقاصدة.

4. هيكل والمحتوى البيانات المالية

يتطلب هذا المعيار إفصاحات معينة في صلب البيانات المالية، ويتطلب الإفصاح عن بنود أخرى إما في صلب البيانات المالية أو في الإيضاحات، كما يقدم نماذج موصى بها كملحق للمعيار يمكن للمنشأة اتباعها حسب ما هو مناسب لظروفها، ويقدم معيار المحاسبة الدولي رقم (7) هيكلًا لعرض قائمة التدفق النقدي. ويستخدم هذا المعيار المصطلح "الإفصاح" في معنى واسع، ويشمل بنوداً مقدمة في بداية كل قائمة مالية وكذلك في إيضاحات البيانات المالية ويتم عمل الإفصاحات المطلوبة بموجب معايير المحاسبة الدولية الأخرى حسب متطلبات هذه المعايير، وما لم يحدد هذا المعيار أو معيار آخر عكس ذلك تتم هذه الإفصاحات إما في بداية البيانات المالية أو في الإيضاحات .

أ. تحديد البيانات المالية

- يجب تحديد البيانات المالية بشكل واضح وتمييزها عن المعلومات الأخرى في نفس الوثيقة المنشورة.
- تنطبق معايير المحاسبة الدولية فقط على البيانات المالية وليس على المعلومات الأخرى المقدمة في تقرير سنوي أو في وثيقة أخرى، وعلى ذلك من المهم أن يستطيع المستخدمون التفرقة بين المعلومات المعدة باستخدام معايير المحاسبة الدولية والمعلومات الأخرى التي من الممكن أن تكون مفيدة للمستخدمين إلا أنها ليست موضوعاً للمعايير.
- يجب تحديد كل جزء من أجزاء البيانات المالية بوضوح، علاوة على ذلك يجب عرض المعلومات التالية بشكل بارز وإعادتها عندما تكون ضرورية لفهم المعلومات المقدمة بشكل صحيح:
 - أسم المنشأة التي قدمت التقرير أو وسيلة أخرى للتحديد.
 - ما إذا كانت البيانات المالية تغطي المنشأة الفردية أو مجموعة من المنشآت.

• تاريخ الميزانية العمومية أو الفترة التي تغطيها البيانات المالية أيهما مناسب لأجزاء البيانات المالية.

• عملة التقرير.

• مستوى الدقة المستخدمة في عرض الأرقام في البيانات المالية.

ب. الفترة التي يغطيها التقرير يجب تقديم البيانات المالية سنوياً على الأقل، وفي الحالات الاستثنائية التي يتغير فيها تاريخ الميزانية العمومية ويتم تقديم البيانات المالية السنوية لفترة أطول أو أقصر من سنة واحدة يجب على المنشأة أن تفصح على الأسباب التي أدت إلى ذلك .

ج. التمييز بين الموجودات والمطلوبات المتداولة/غير المتداولة

يجب على كل منشأة أن تحدد بناءً على طبيعة عملياتها ما إذا كانت ستعرض الموجودات المتداولة وغير المتداولة والمطلوبات المتداولة وغير المتداولة كفئات مستقلة في صلب الميزانية العمومية ومهما كان أسلوب العرض الذي تتبناه المنشأة يجب عليها أن تفصح لكل بند من بنود الموجودات والمطلوبات التي تشمل مبالغ يتوقع استعادتها أو تعديلها قبل وبعد إثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية المبلغ الذي يتوقع استعادته أو تسويته بعد أكثر من إثني عشر شهراً.

وما تجدر الإشارة إليه هذا المعيار يستخدم مصطلح "غير متداول" ليشمل الموجودات الملموسة وغير الملموسة والتشغيلية والمالية التي هي بطبيعتها طويلة الأجل، وهو لا يمنع استخدام أوصاف بديلة مادام المعنى واضحاً.

أ. الأصول المتداولة: يجب تصنيف أصل على أنه أصل متداول في الحالات التالية:

- عندما يتوقع أن يتحقق أو يحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة.
- عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة أو على المدى القصير ويتوقع أن يتحقق خلال إثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية.
- عندما يكون نقداً أو أصلاً نقدياً معادلاً ولا توجد قيود على استعماله.

يجب تصنيف جميع الموجودات الأخرى على أنها موجودات غير متداولة.

كما يجب على المنشأة أن تستمر في تصنيف موجوداتها طويلة الأجل المنتجة للفائدة على أنها غير متداولة حتى عندما تستحق التسوية خلال إثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية في الحالات التالية:

- إذا كان الأجل الأصلي لفترة تزيد عن إثني عشر شهراً.
- إذا كانت المنشأة تنوي إعادة تمويل الالتزام على أساس طويل الأجل .
- إذا كانت تلك النية مدعومة باتفاقية لإعادة التمويل أو إعادة جدولة الدفعات التي تكتمل قبل المصادقة على إصدار البيانات المالية.

ب. المطلوبات المتداولة يجب تصنيف المطلوب على أنه مطلوب متداول في الحالتين التاليتين:

- عندما يتوقع تسويته أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة.
 - عندما يستحق التسوية خلال إثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية.
- يجب تصنيف جميع المطلوبات الأخرى على أنها مطلوبات غير متداولة.
- IV. أجزاء البيانات المالية : تشمل مجموعة كاملة من البيانات المالية الاجزاء التالية :

1. الميزانية :

أ. المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية العمومية يجب أن تحتوي الميزانية العمومية في صلبها كحد أدنى على البنود التي تعرض المبالغ التالية.

- الممتلكات والتجهيزات والمعدات.
- الموجودات غير الملموسة.
- الموجودات المالية (باستثناء المبالغ المبينة تحت البنود د،و،ز).
- الاستثمارات التي تمت محاسبتها باستخدام أسلوب حقوق الملكية.
- المخزون.

- الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى.
- النقد والنقد المعادل.
- الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى.
- المطلوبات والموجودات الضريبية حسبما يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم 12-ضرائب الدخل.
- المخصصات.
- المطلوبات غير المتداولة المنتجة للفائدة.
- حصة الأقلية.
- رأس المال الصادر والاحتياطيات.
- ب. الإفصاح في الميزانية أو في الإيضاحات : يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي إما في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات:
 - بالنسبة لكل نوع من رأس المال المساهم:
 - عدد الأسهم المصرح بها.
 - عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل، وعدد الأسهم الصادرة ولكنها ليست مدفوعة بالكامل.
 - القيمة الاسمية لكل سهم أو أن الأسهم ليس لها قيمة اسمية.
 - مطابقة لعدد الأسهم غير المسددة في بداية ونهاية السنة.
 - الحقوق والأفضليات والقيود الخاصة بتلك الفئة بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وتسديد رأس المال.
 - أسهم المنشأة التي تملكها المنشأة نفسها أو شركاتها الفرعية أو شركاتها الزميلة.
 - الأسهم المحتفظ بها لإصدارها بموجب الخيارات وعقود المبيعات بما في ذلك الشروط والمبالغ.
 - وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق المالكين.

- مبلغ أرباح الأسهم الموزعة المقترحة أو المصرح عنها بعد تاريخ الميزانية العمومية لكن قبل المصادقة على إصدار البيانات المالية.

- مبلغ أية أرباح أسهم تفضيلية متراكمة لم يتم الاعتراف بها.

يجب على المنشأة التي هي بدون رأسمال مساهم مثل شركة الأشخاص الإفصاح عن معلومات معادلة للمعلومات المطلوبة أعلاه مبينة الحركات أثناء الفترة في كل فئة من حصة الملكية والحقوق والأفضليات والقيود لكل فئة من حصة الملكية.

2. قائمة الدخل

أ. المعلومات التي تقدم في صلب قائمة الدخل يجب أن يشمل قائمة الدخل كحد أدنى البنود التي تعرض المبالغ التالية:

- الأيراد.
- نتائج الأنشطة التشغيلية.
- تكاليف التمويل.
- حصة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة في الأرباح والخسائر التي تمت محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية.
- المصروف الضريبي.
- الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية.
- البنود غير العادية.
- حصة الأقلية.
- صافي الربح أو الخسارة للفترة.

ب. المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات

- يجب على المنشأة أن تعرض إما في صلب قائمة الدخل أو في إيضاحات قائمة الدخل تحليلاً للمصروفات باستخدام تصنيف مبني إما على طبيعة المصروفات أو عملها (يتم تجميع المصروفات في قائمة الدخل حسب طبيعتها) ضمن المنشأة.
 - يشجع هذا المعيار المنشآت على عرض التحليل الوارد في الفقرة اعلاه في صلب قائمة الدخل.
 - يتم إجراء تقسيم فرعي لبنود المصروفات من أجل إبراز سلسلة من أجزاء الأداء المالي التي قد تختلف من ناحية الثبات وإمكانية الربح أو الخسارة وإمكانية التنبؤ بها، ويتم تقديم هذه المعلومات بطريقة واحدة أو بطريقتين .
 - يجب على المنشأة أن تفصح إما في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات عن مبلغ ربح السهم المعلن أو المقترح للفترة التي تغطيها البيانات المالية.
 - يجب على المنشأة أن تعرض كجزء مستقل لبياناتها المالية قائمة تظهر ما يلي:
 - صافي الربح أو الخسارة للفترة.
 - كل بند من بنود الدخل أو المصروف أو الربح أو الخسارة التي يتم الاعتراف بها حسب متطلبات المعايير الأخرى بشكل مباشر في حقوق المساهمين وإجمالي هذه البنود.
 - الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية وتصحيح الأخطاء الرئيسة التي تم التعامل معها بموجب المعالجات القياسية في معيار المحاسبة الدولي رقم (8).
- إضافة إلى ذلك يجب على المنشأة أن تعرض ضمن هذه القائمة أو في الإيضاحات ما يلي:
- المعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات للمالكين.
 - رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية العمومية. والحركات خلال الفترة.

- مطابقة بين القيمة الدفترية لكل فئة من الأسهم العادية لرأس المال وعلاوة الإصدار وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة مبينة بشكل مستقل كل حركة.

3. قائمة التدفق النقدي

يحدد معيار المحاسبة الدولي رقم (7) المتطلبات اللازمة لعرض قائمة التدفق النقدي والإفصاحات المتعلقة به، وهو يبين أن معلومات التدفق النقدي مفيدة من حيث أنها تزود مستخدمي البيانات المالية بأساس لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقد والنقد المعادل واحتياجات المنشأة لاستخدام هذه التدفقات النقدية.

4. الملاحق إيضاحات البيانات المالية.

أ. يجب أن تكون إيضاحات البيانات المالية للمنشأة وفقا لما يلي:

— عرض معلومات حول أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحددة التي تم اختيارها وتطبيقها للمعاملات والأحداث الهامة.

— الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية التي هي غير معروضة في مكان آخر في البيانات المالية.

— تقديم المعلومات الإضافية التي هي غير مقدمة في صلب البيانات المالية ولكنها ضرورية لعرض عادل.

ب. يجب تقديم إيضاحات البيانات المالية بأسلوب منتظم، كما يجب الربط بين كل بند في صلب الميزانية العمومية وقائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي مع أية معلومات ذات صلة بها في الإيضاحات.

ت. تشمل إيضاحات البيانات المالية الأوصاف السردية أو تحاليل أكثر تفصيلا للمبالغ المبينة في صلب الميزانية العمومية وقائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي وقائمة التغيرات في حقوق المساهمين وكذلك معلومات إضافية مثل المطلوبات والالتزامات الطارئة، وهي تشمل معلومات تطلبها وتشجع الإفصاح عنها معايير المحاسبة الدولية، وإفصاحات أخرى لازمة لتحقيق عرض عادل .

ث. يتم عادة عرض الإيضاحات حسب الترتيب التالي مما يساعد المستخدمين في فهم البيانات المالية ومقارنتها مع بيانات المنشآت الأخرى.

- بيان بالامتثال لمعايير المحاسبة الدولية.
- بيان بأساس (أسس) القياس والسياسات المحاسبية المطبقة.
- معلومات مدعمة للبنود المعروضة في صلب كل قائمة مالية في نفس الترتيب الذي عرض فيه كل بند وكل قائمة مالية .
- إفصاحات أخرى تشمل ما يلي :
- البنود الطارئة والمطلوبات والإفصاحات المالية الأخرى.
- إفصاحات غير مالية.

ج. في بعض الحالات قد يكون من الضروري أو المرغوب فيه تغيير ترتيب بنود معينة ضمن الإيضاحات، فعلى سبيل المثال يمكن دمج المعلومات الخاصة بأسعار الفائدة وتعديلات القيمة العادلة مع المعلومات الخاصة باستحقاقات الأدوات المالية بالرغم من أن الأولى هي إفصاحات لقائمة الدخل والأخيرة تتعلق بالميزانية العمومية، وبرغم ذلك يتم الاحتفاظ بهيكل منتظم للإيضاحات إلى الحد الممكن عملياً.

ح. عرض المعلومات الخاصة بأساس البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحددة كجزء مستقل للبيانات المالية.

خ. إفصاحات أخرى: يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي إذا لم يكن قد تم الإفصاح عنه في مكان آخر في المعلومات التي تم نشرها مع البيانات المالية:

- موطن المنشأة وشكلها القانوني وبلد تأسيسها وعنوان مكتبها المسجل (أو المركز الرئيسي للعمل إذا كان مختلفاً عن المكتب المسجل).
- بيان لطبيعة عمليات المنشأة وأنشطتها الرئيسية.
- اسم المنشأة الأم والمنشأة الأم للمجموعة.
- عدد الموظفين في نهاية الفترة أو معدلهم للفترة.

ثانيا : المعيار المحاسبي الدولي السابع قائمة التدفقات النقدية.

ا. هدف المعيار المحاسبي الدولي السابع قائمة التدفقات النقدية : إن المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية لأي منشأة مفيدة في تزويد مستخدمي البيانات المالية بالأساس اللازم لقياس قدرة تلك المنشأة على توليد نقدية أو ما يعادلها واحتياجات المنشأة لاستخدام والانتفاع من تلك التدفقات النقدية. وتتطلب القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات تقييم قدرة المنشأة على توليد نقدية وما يعادلها وكذلك توقيت ودرجة التأكد المتعلقة بتوليد تلك التدفقات.

ويهدف هذا المعيار إلى إلزام المنشآت بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية وما يعادلها وذلك بإعداد قائمة للتدفقات النقدية مع تقسيم التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية .

ا. نطاق المعيار المحاسبي الدولي السابع قائمة التدفقات النقدية:

أ. يجب على المنشأة أن تقوم بإعداد قائمة بالتدفقات النقدية وذلك وفقا لمتطلبات هذا المعيار، ويجب عرض تلك القائمة كجزء متمم لبياناتها المالية وذلك لكل فترة من الفترات التي تقوم المنشأة بإعداد بيانات مالية عنها

ب. يهتم مستخدمو البيانات المالية للمنشأة بمعرفة كيفية قيامها بتوليد واستخدام النقدية وما يعادلها وذلك بغض النظر عن طبيعة أنشطة المنشآت المختلفة وعما إذا كانت النقدية يمكن النظر إليها على أنها المنتج النهائي للمنشأة كما هو الحال بالنسبة للمنشآت المالية. فالمنشآت رغم اختلاف أنشطتها الرئيسية المولدة للإيرادات والمصروفات تحتاج إلى النقدية وذلك لتأدية وظائفها التشغيلية وسداد التزاماتها ولتوفير عائد للمستثمرين. وبناء على ذلك فإن هذا المعيار يتطلب قيام كافة المنشآت بإعداد قائمة للتدفقات النقدية.

ص. فوائد المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية

أ. في حالة استخدام قائمة التدفقات النقدية مع البيانات المالية الأخرى فإنه يمكن الحصول على معلومات تمكن المستخدمين من تقييم التغيرات في صافي موجودات المنشأة وهيكلها التمويلي (بما في ذلك السيولة والملاءة المالية) وقدرتها في التأثير على مقادير وتوقيت الحصول على التدفقات النقدية وذلك من أجل التكيف مع الظروف المتغيرة أو استغلال الفرص المتاحة. وتعتبر المعلومات المتعلقة

بالتدفقات النقدية مفيدة في قياس قدرة المنشأة على توليد وتوليد نقدية وما يعادلها وكذلك مساعدة المستخدمين على بناء نماذج تمكنهم من عمل التقديرات والمقارنات فيما يتعلق بالقيم الحالية للتدفقات النقدية لمختلف المنشآت. كما أنها تساعد في عملية إجراء المقارنات بين تقارير تقييم الأداء التشغيلي لمختلف المنشآت وذلك بسبب تلافي تأثير استخدام معالجات محاسبية مختلفة للعمليات والأحداث المتشابهة .

ب. تستخدم المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية التاريخية غالبا كمؤشر يساعد في التنبؤ بمقادير وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية وتحديد عوامل التأكد المرتبطة بها. كما أنها تعتبر مفيدة في مراجعة وتقييم دقة التقديرات الماضية للتدفقات النقدية المستقبلية وفي فحص العلاقة بين الربحية وصافي التدفقات النقدية و آثار التغير في الأسعار .

VI. تعريف المصطلحات فيما يلي تعريف المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار:

1. النقدية :ويقصد بها النقدية بالخبزينة والودائع تحت الطلب.
2. النقدية المعادلة : وتتكون من الاستثمارات قصيرة الأجل والتي يمكن تحويلها إلى مقدار محدد ومعروف من النقدية والتي لا تتعرض لدرجة عالية من المخاطر من حيث التغير في قيمتها.
3. التدفقات النقدية :وتتمثل في التدفقات الداخلة والخارجة من النقدية وما يعادلها .
4. الأنشطة التشغيلية : عبارة عن الأنشطة الرئيسية المولدة لإيرادات المنشأة وكذلك الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر أنشطة استثمارية أو تمويلية .
5. الأنشطة الاستثمارية : عبارة عن الأنشطة المتعلقة بالحصول على أو التخلص من الموجودات طويلة الأجل بالإضافة إلى الاستثمارات الأخرى التي لا تعتبر نقدية معادلة.
6. الأنشطة التمويلية : عبارة عن الأنشطة التي ينتج عنها تغييرات في حجم ومكونات حقوق الملكية و القروض الخاصة بالمنشأة .

VII. عرض قائمة التدفقات النقدية:

- يجب أن تظهر قائمة التدفقات النقدية التدفقات النقدية خلال الفترة مبوبة حسب طبيعة الأنشطة المتعلقة بها إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية، والتمويلية .
- على كل منشأة أن تعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية، التمويلية

بالأسلوب الأكثر مناسبة لطبيعة العمليات التي تمارسها. ويساعد تبويب التدفقات النقدية حسب الأنشطة في تقديم معلومات تفيد المستخدمين في تقدير أثر تلك الأنشطة على الوضع المالي للمنشأة وفي تقدير النقدية وما يعادلها. ويمكن استخدام هذه المعلومات أيضا في تقييم العلاقات بين تلك الأنشطة.

- من الممكن أن تتضمن عملية واحدة تدفقات نقدية تخص أكثر من نشاط، فعلى سبيل المثال فإن عملية سداد أحد القروض قد تشتمل على سداد أصل الدين بالإضافة إلى الفوائد، وفي هذه الحالة يمكن تصنيف الفوائد باعتبارها نشاط تشغيلي أما سداد أصل الدين فيمكن اعتباره نشاطا تمويليا.

1. تدفقات الأنشطة التشغيلية

تعتبر التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية مؤشرا هاما لبيان مدى قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية من عملياتها الرئيسية تكفي لسداد قروضها وللمحافظة على قدرتها التشغيلية وتوزيع أرباح نقدية على المساهمين وتمويل استثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر تمويل خارجية. وتفيد المعلومات التاريخية المتعلقة بالمكونات الرئيسية للتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية إذا ما تم استخدامها مع المعلومات الأخرى لأغراض التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية .

يتم توليد التدفقات النقدية من الأنشطة الرئيسية المنتجة لإيرادات المنشأة ، ولذلك فإنها تنتج عن العمليات و الأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة. ومن أمثلة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ما يلي :

- المتحصلات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات .
- المتحصلات النقدية الناتجة عن منح حقوق امتيازات، والرسوم و العمولات، وغيرها من الإيرادات .
- المدفوعات النقدية للموردين مقابل الحصول على سلع أو خدمات.
- المدفوعات النقدية للعاملين أو نيابة عنهم.
- المتحصلات والمدفوعات النقدية لشركات التأمين في صورة أقساط أو مطالبات تعويض أو أية مزايا تنتج عن بوالص التأمين.

- المدفوعات النقدية كضرائب أو أية ضرائب مستردة إلا إذا كانت خاصة مباشرة بأنشطة استثمارية أو تمويلية.

- المتحصلات والمدفوعات النقدية المتعلقة بعقود محتفظ بها للتعامل أو الإيجار.

ورغم أن بعض العمليات كبيع أصل ثابت، قد ينتج عنها مكاسب أو خسائر يتم تضمينها في صافي الربح أو الخسارة، إلا أن النقدية الناتجة عن مثل هذه العمليات تعتبر متعلقة بالأنشطة الاستثمارية

كحالة احتفاظ إحدى المنشآت بأوراق مالية أو قروض لأغراض التعامل أو الاتجار فيها، فإنها تعتبر مشابهة للمخزون الذي يتم الحصول عليه بغرض البيع، ولذلك فإن التدفقات النقدية المتعلقة بشراء وبيع تلك الأوراق يجب أن تبوب كتدفقات نقدية متعلقة بالأنشطة التشغيلية. وقياسا على ذلك فإن القروض والسلف التي تقدمها المنشآت المالية تبوب عادة ضمن التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة التشغيلية وذلك بسبب ارتباط تلك التدفقات بالأنشطة الرئيسية المتعلقة بتوليد الإيرادات.

2. الأنشطة الاستثمارية ترجع أهمية إظهار التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية في قسم منفصل بالقائمة إلى أن تلك التدفقات توضح إلى أي مدى تم تخصيص مصادر لتوليد أرباح وتدفقات نقدية مستقبلية. وفيما يلي بعض الأمثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية:

- المدفوعات النقدية لشراء الممتلكات والآلات والمعدات والموجودات ملموسة أو غير ملموسة والموجودات طويلة الأجل الأخرى. وتشمل هذه المدفوعات أية نفقات تتحملها المنشأة في سبيل التصنيع الداخلي للموجودات الثابتة.

- المتحصلات النقدية من بيع الموجودات الثابتة الملموسة وغير الملموسة.

- المدفوعات النقدية لشراء أدوات حقوق الملكية أو القروض التي تصدرها المنشآت الأخرى أو للدخول في مشروعات مشتركة(ولا يشمل ذلك على المدفوعات لشراء أوراق مالية تعتبر ضمن مكونات النقدية المعادلة وكذلك المدفوعات لشراء أوراق مالية بغرض التعامل أو الاتجار فيها).

- المتحصلات النقدية من بيع أدوات حقوق الملكية أو القروض التي تصدرها المنشآت الأخرى أو حصص في مشروعات مشتركة(لا يشمل: المتحصلات النقدية من بيع أوراق المالية تعتبر ضمن مكونات النقدية المعادلة، وكذلك المتحصلات النقدية من بيع أوراق المالية تم شرائها بغرض

الاتجار فيها).

• القروض و السلف المقدمة لأطراف أخرى (ولا يشمل ذلك على القروض و السلف التي تقدمها المنشآت المالية).

• المتحصلات النقدية الناتجة عن سداد الغير للقروض و السلف للمنشأة (ولا يشمل ذلك القروض و السلف الخاصة بالمنشآت المالية).

• المدفوعات النقدية الناتجة عن العقود المستقبلية، العقود الآجلة، الخيارات والمبادلات و المقايضات، ويستثنى من ذلك العقود التي يتم الاحتفاظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة، كما يستثنى أيضا العقود التي تصنف ضمن الأنشطة التمويلية .

• المتحصلات النقدية الناتجة عن العقود المستقبلية، العقود الآجلة، الخيارات والمبادلات و المقايضات، ويستثنى من ذلك العقود التي يتم الاحتفاظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة، كما يستثنى أيضا العقود التي تصنف ضمن الأنشطة التمويلية .

وفي حالة اعتبار أحد العقود السابقة كعقد وقائي للتحوط لموقف معين، فإنه يتم تصنيف التدفقات النقدية المتعلقة بالعقد حسب التصنيف الخاص بالموقف الذي تم تحصيله أو التحوط له .

3. الأنشطة التمويلية يعتبر الإفصاح عن التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التمويلية في قسم منفصل من القائمة مفيدا في التنبؤ بالحقوق والمطالبات المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية من قبل مقدمي الأموال للمشروع. ومن أمثلة التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية ما يلي:

- النقدية الناتجة عن إصدار الأسهم أو غيرها من أدوات حقوق الملكية .
- المدفوعات النقدية للملاك في سبيل شراء أو استرداد أسهم سبق للمنشأة إصدارها .
- النقدية الناشئة عن السندات والقروض أو كمبيالات والرهونات العقارية أو أية أدوات اقتراض مالية قصيرة أو طويلة الأجل .
- المدفوعات النقدية لسداد المبالغ المقرضة.
- النقدية المدفوعة بواسطة المستأجر من أجل تخفيض الالتزامات عن موجودات مستأجرة ناتجة عن عقد إيجار تمويلي .

VIII. الإفصاح عن التدفقات النقدية.

1. التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يجب على المنشأة التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام أي من الطريقتين الآتيتين :

- الطريقة المباشرة، حيث يتم بموجبها الإفصاح عن المبالغ الإجمالية المحصلة والمدفوعة للبنود الأساسية أو

- الطريقة غير المباشرة حيث يتم بموجبها تعديل رقم صافي الربح أو الخسارة بأثر العمليات غير النقدية و أية بنود مؤجلة أو مستحقة متصلة بمقبوضات أو مدفوعات سابقة أو مستقبلية وكذلك بنود قائمة الدخل أو النفقات المرتبطة بتدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية .

ويفضل استخدام الطريقة المباشرة للتقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، إذ تقدم هذه الطريقة معلومات قد تفيد في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية والتي قد لا تكون متوفرة في ظل الطريقة غير المباشرة. وفي ظل الطريقة المباشرة يتم الحصول على المعلومات المتعلقة بإجمالي المبالغ المحصلة والمدفوعة للبنود الرئيسية بإحدى طريقتين:

- من الدفاتر المحاسبية للمنشأة، أو .

- بتعديل بنود المبيعات وتكلفة المبيعات (الفوائد وما شابهها من بنود الدخل ومصروفات الفوائد وما يشابهها من بنود المصروفات الرئيسية بالمنشات المالية) وكذلك باقي بنود قائمة الدخل بما يلي:

- التغيرات خلال الفترة في المخزون والمدينين والدائنين من العمليات التشغيلية.

- البنود غير النقدية الأخرى.

- البنود الأخرى التي تعتبر آثارها النقدية ضمن الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.

أما في ظل الطريقة غير المباشرة، يتم حساب صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية عن طريق تعديل صافي الربح أو الخسارة بما يلي :

- التغيرات خلال الفترة في المخزون والمدينين والدائنين من العمليات التشغيلية .
 - البنود غير النقدية كاستهلاك الموجودات الثابتة، المخصصات، الضرائب المؤجلة، مكاسب وخسائر تحويل العملة غير المحققة، والأرباح غير الموزعة من شركات زميلة أو حقوق أقلية، و
 - باقي البنود التي تعتبر آثارها النقدية خاصة بالأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.
- وكطريقة بديلة فإنه يمكن إظهار صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية في ظل الطريقة غير المباشرة عن طريق عرض الإيرادات والمصروفات الظاهرة بقائمة الدخل وكذلك التغيرات في بنود المخزون والبنود التشغيلية من حسابات المدينين والدائنين .
2. التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية يجب على المنشأة التقرير في جزء منفصل بالقائمة عن إجمالي البنود الرئيسية للمقبوضات والمدفوعات الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية والتمويلية، وذلك فيما عدا ما تلك يتم التقرير فيها على أساس صافي التدفقات النقدية.
- ويمكن التقرير عن التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية على أساس صافي تلك التدفقات وذلك في الحالات الآتية :
- المتحصلات والمدفوعات النقدية التي تتم لحساب العملاء وذلك عندما تكون تلك التدفقات خاصة بأنشطة العميل وليس بأنشطة المنشأة. ومن الأمثلة ما يلي :
 - قبول الودائع تحت الطلب وإعادة دفعها من قبل البنك .
 - الأموال التي تحتفظ بها إحدى شركات الاستثمار للعملاء.
 - الإيجارات التي تحصل نيابة عن ملاك العقارات ثم تدفع لهم
 - المتحصلات والمدفوعات النقدية الخاصة ببنود تتسم بسرعة معدل دورانها وكبر حجم مبالغها وقصر أجالها . ومن الأمثلة ما يلي :
 - المبالغ الأصلية المتعلقة بعملاء بطاقات الائتمان .

- شراء وبيع الاستثمارات، و
 - بعض عمليات الاقتراض قصيرة الأجل الأخرى، ومن الأمثلة على ذلك العمليات التي لا تزيد آجالها عن ثلاثة أشهر.
- ويمكن استخدام أساس صافي التدفقات النقدية للتقرير عن التدفقات الناتجة عن الأنشطة التالية والخاصة بالمنشآت المالية :
- المقبوضات والمدفوعات النقدية المتعلقة بقبول الودائع وإعادة دفعها والتي يكون لها تاريخ استحقاق محدد.
 - إيداع الودائع لدى مؤسسات مالية أخرى، وإعادة سحبها .
 - القروض والسلفيات المقدمة للعملاء وكذلك تحصيل تلك القروض والسلفيات.

3. التدفقات النقدية بعملات أجنبية يجب تسجيل التدفقات النقدية الناتجة عن عمليات بعملات أجنبية بالعملة المستخدمة في إعداد التقارير المالية للمنشأة وباستخدام سعر الصرف بين تلك العملة والعملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي .

أ. يتعين ترجمة التدفقات النقدية للشركة التابعة الأجنبية، باستخدام أسعار الصرف السائدة بين العملات الأجنبية وعملة إعداد التقارير المالية، وذلك في تواريخ حدوث تلك التدفقات النقدية.

ب. يجب التقرير عن التدفقات النقدية لعملات أجنبية بطريقة صرف متسقة مع ما جاء بالمعيار المحاسبي الدولي الحادي و العشرون " آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية". فيسمح باستخدام سعر صرف تقريبي لسعر الصرف الفعلي، وعلى سبيل المثال يمكن استخدام المتوسط المرجح لسعر الصرف خلال فترة معينة لإثبات العمليات بعملات أجنبية وكذلك لترجمة التدفقات النقدية للشركة التابعة الأجنبية. ورغم ذلك فإن المعيار المحاسبي الدولي الحادي و العشرون لا يجيز استخدام سعر الصرف الجاري في تاريخ قائمة المركز المالي لترجمة التدفقات النقدية للشركة التابعة الأجنبية .

ج. لا تعتبر المكاسب أو الخسائر غير المحققة الناتجة عن التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية من قبيل التدفقات النقدية. ورغم ذلك فإن أثر التغير في أسعار الصرف على النقدية وما يعادلها والتي يتم الاحتفاظ بها (أو تستحق) بعملات أجنبية يجب إظهارها بقائمة التدفقات النقدية، وذلك

يهدف تسوية أرقام النقدية وما يعادلها في بداية و نهاية المدة. ويجب التقرير عن ذلك في موضع منفصل عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ويشمل هذا المقدار على الفروق -إن وجدت - بافتراض أنه تم التقرير عن تلك التدفقات النقدية باستخدام سعر الصرف السائد في نهاية الفترة المالية .

4. البنود الاستثنائية

أ. يجب تبويب التدفقات النقدية المتعلقة بالبنود الاستثنائية حسب الأنشطة المسببة لها إلى تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية، كما يجب الإفصاح عنها في جزء منفصل من القائمة.

ب. يجب الإفصاح عن التدفقات النقدية المتعلقة بالبنود الاستثنائية بشكل منفصل ومبوب حسب الأنشطة الناتجة عنها إلى تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية بقائمة التدفقات النقدية وذلك لمساعدة مستخدمي القائمة في فهم طبيعة هذه التدفقات وتأثيرها على التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية للمنشأة . ويكون هذا الإفصاح إضافة للإفصاح عن البنود الاستثنائية من حيث طبيعتها ومقاديرها كما هو وارد بالمعيار المحاسبي الدولي الثامن "صافي الربح أو الخسارة للفترة، الأخطاء الجوهرية والتغيرات المحاسبية.

5. الفوائد والأرباح الموزعة

أ. يجب الإفصاح عن كل من الفوائد وتوزيعات الأرباح المحصلة والمدفوعة في موضع منفصل بالقائمة، كما يجب تبويب هذه البنود بطريقة متسقة من فترة إلى أخرى كبنود خاصة بالأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية.

ب. يجب الإفصاح عن إجمالي الفوائد المدفوعة خلال العام بقائمة التدفقات النقدية بغض النظر عن معالجتها محاسبيا كمصروف بقائمة الدخل أو رسملتها طبقا للمعالجة البديلة الواردة بالمعيار المحاسبي الدولي الثالث والعشرون "تكاليف الاقتراض".

ج. عادة ما تقوم المؤسسات المالية بتبويب الفوائد المدفوعة والفوائد وأرباح الاسهم المحصلة ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية . ومع ذلك فلا يوجد إجماع على كيفية تبويب مثل هذه التدفقات النقدية بالمنشآت الأخرى. إذ يمكن تبويب الفوائد المدفوعة والفوائد وأرباح الاسهم المحصلة كتدفقات متعلقة بالأنشطة التشغيلية لكونها تدخل في عملية تحديد صافي الربح أو الخسارة الخاصة

بالمشروع. وكطريقة بديلة فإنه يمكن اعتبار الفوائد المدفوعة متعلقة بالأنشطة التمويلية لكونها تكاليف خاصة بالحصول على الأموال، ويمكن اعتبار الفوائد والتوزيعات المحصلة ضمن بنود التدفقات النقدية للأنشطة الاستثمارية باعتبارها تمثل عوائد على الاستثمارات .

ثالثاً: المعيار المحاسبي الدولي الثامن السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية ، و الأخطاء

ا. هدف المعيار المحاسبي الدولي الثامن:

يهدف هذا المعيار إلى وصف التبويب والإفصاح والمعالجة المحاسبية لبعض البنود في قائمة الدخل من أجل أن تقوم كافة المنشآت بإعداد وعرض قائمة الدخل على أسس منسقة وهذا يساعد المنشآت على مقارنة قوائمها المالية مع تلك الخاصة بالفترة السابقة ومع البيانات المالية للمنشآت الأخرى. وعليه فإن هذا المعيار يشترط التبويب والإفصاح للبنود غير العادية أي جانب الإفصاح عن بعض البنود من خلال الأرباح والخسائر من الأنشطة الاعتيادية كما يحدد المعيار المعالجة المحاسبية للتغيرات في التقديرات المحاسبية والسياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء الجوهرية.

ا. نطاق المعيار المحاسبي الدولي الثامن:

1. يجب تطبيق هذا المعيار في عرض الأرباح والخسائر من الأنشطة الاعتيادية والبنود غير العادية في قائمة الدخل وفي المحاسبة عن التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء الجوهرية والتغيرات في السياسات المحاسبية .

2. يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي الثامن والخاص بالبنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيير في السياسات المحاسبية المعتمد في عام 1977 .

3. من بين ما يتناوله هذا المعيار الإفصاح عن بعض بنود صافي الربح أو الخسارة للفترة. ويجرى هذا الإفصاح بالإضافة إلى أي من متطلبات الإفصاح حسب معايير المحاسبة الدولية بما فيها المعيار المحاسبي الدولي الخامس والخاص بالمعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية

4. تتم المحاسبة والإفصاح عن الأثر الضريبي على البنود غير العادية والأخطاء الرئيسية والتغيرات في السياسات المحاسبية وفق المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر والخاص بالمحاسبة عن ضرائب

الدخل. وعندما يشير المعيار الثاني عشر إلى البنود الاستثنائية، فإنه يتعين اعتبارها بنودا غير عادية طبقا لهذا المعيار.

III. تعريف المصطلحات : استخدمت المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني الواردة قرين كل منها :

1. البنود غير العادية : هي إيرادات أو مصروفات تنشأ نتيجة لأحداث أو معاملات مميزة بوضوح عن الأنشطة الاعتيادية للمنشأة وبالتالي لا يتوقع حدوثها بشكل متكرر أو منتظم.

2. الأنشطة الاعتيادية : عبارة عن أية أنشطة تتولاها المنشأة كجزء من أعمالها، وتلك الأنشطة المكملة لها أو المتعلقة بها أو الناتجة عنها.

3. الأخطاء الجوهرية : عبارة عن أخطاء هامة يتم اكتشافها في الفترة الحالية ذات أهمية لدرجة أن البيانات المالية الخاصة بفترة مالية سابقة واحدة أو أكثر غير قابلة للاعتماد عليها في تاريخ إصدارها .

4. السياسات المحاسبية : هي عبارة عن مبادئ وأسس وأعراف وقواعد وممارسات معينة تطبقها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية.

IV. التغييرات في التقديرات المحاسبية : تنتج لحالة عدم التأكد في للأنشطة التجارية فإن كثيرا من بنود البيانات المالية لا يمكن قياسها بدقة ولكن يمكن تقديرها. والتقدير يستلزم الاجتهاد الذي يعتمد على أحدث المعلومات المتوفرة. ويمكن أن يكون التقدير مطلوبا مثلا للديون المعدومة، أو تقادم المخزون، أو لتقدير العمر الإنتاجي أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية للموجودات القابلة للاستهلاك. فاستخدام التقدير المعقول يعتبر جزءا هاما من إعداد البيانات المالية ولا يؤثر ذلك على درجة الوثوق بها . ويمكن أن يحتاج التقدير إلى تعديل إذا حدث تغيير في الظروف التي اعتمد عليها التقدير أو نتيجة معلومات جديدة أو زيادة في الخبرة أو تطورات لاحقة. ولا يترتب على مراجعة التقرير تطبيق تعريفات البنود غير العادية أو الأخطاء الرئيسية على ذلك التعديل.

في بعض الأحيان يكون من الصعب التمييز بين التغيير في السياسة المحاسبية والتغيير في التقدير المحاسبي. وفي هذه الحالة يعالج التغيير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي مع الإفصاح المناسب.

ويجب أن يدرج أثر التغيير في التقدير المحاسبي عند تحديد صافي الربح أو الخسارة وذلك خلال:

أ. فترة التغيير إذا كان التغيير يؤثر على الفترة فقط، أو

ب. فترة التغيير والفترات المستقبلية إذا كان للتغيير أثر على كلاهما.

يمكن أن يكون للتغيير في التقدير المحاسبي تأثير على الفترة الحالية فقط أو الفترة الحالية والفترات المستقبلية. فمثلا التغيير في تقدير الديون المدومة له تأثير فقط على الفترة الحالية ولذلك يعترف به فورا ولكن التغيير في تقدير العمر الإنتاجي لأصل أو في النمط المتوقع لاستهلاك منافعه الاقتصادية يؤثر على مصروف الاستهلاك في الفترة الحالية وفي كل فترة من فترات العمر الإنتاجي المتبقي. وفي كلتا الحالتين يعترف بالأثر المرتبط بالفترة الحالية على أنه إيراد أو مصروف في الفترة الحالية، أما الأثر على الفترات المستقبلية إن وجد فيتم الاعتراف به في الفترات المستقبلية .

كما ينبغي الإفصاح عن طبيعة وقيمة التغير في التقدير المحاسبي الذي له تأثير مادي على الفترة الحالية أو الذي يتوقع أن يكون له تأثير مادي على فترات لاحقة. وإذا كان تحديد القيمة غير عملي فيجب الإفصاح عن هذه الحقيقة .

٧. الأخطاء الجوهرية : يمكن أن تكتشف خلال الفترة الحالية أخطاء تحدث في إعداد البيانات المالية لفترة واحدة أو أكثر من الفترات المالية السابقة. وقد تحدث الأخطاء نتيجة أخطاء حسابية أو أخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية أو نتيجة لسوء تفسير للحقائق أو نتيجة الغش أو السهو. ويدرج عادة تصحيح تلك الأخطاء عند تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة الحالية .

في أحيان نادرة يكون للخطأ أثر هام على البيانات المالية لفترة مالية واحدة أو أكثر من الفترات السابقة بحيث يجعل تلك البيانات المالية غير موثوق بها في تاريخ إصدارها وهو ما يطلق عليها الأخطاء الجوهرية. ومثال على الأخطاء الجوهرية هو شمول البيانات المالية لفترات سابقة على قيم عن أعمال تحت التنفيذ وحسابات مدينين عن عقود مزيفة لا يمكن تنفيذها. ويتطلب تصحيح الأخطاء المتعلقة بفترات سابقة إعادة تعديل المعلومات المقارنة أو إعداد معلومات افتراضية إضافية.

يمكن التمييز بين تصحيح أخطاء جوهرية وبين التغييرات في التقديرات المحاسبية. إذ أن التقديرات المحاسبية بطبيعتها هي تقريبات تحتاج إلى مراجعته عند ظهور معلومات إضافية فمثلا المكاسب والخسائر التي يعترف بها نتيجة لاحتمال لم يكن بالإمكان تقديره بشكل موثوق به لا يمثل تصحيحا لخطأ جوهري .

VI. المعالجة المفضلة :

يجب بيان المبلغ الناتج عن تصحيح خطأ جوهري تابع لفترات مالية سابقة عن طريق تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة ويتعين تعديل المعلومات المقارنة إلا إذا كان إجراء ذلك غير عملي.

تعد البيانات المالية بما في ذلك المعلومات المقارنة كما لو كان إجراء التصحيح يتم في نفس الفترة التي حدث فيها الخطأ. ولذلك تدرج قيمة التصحيح لكل فترة ضمن صافي الربح أو الخسارة لتلك الفترة. أما قيمة التصحيح المتعلقة بفترات سابقة للمعلومات المقارنة في البيانات المالية فيتم تعديلها ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة لأول فترة مالية مقدمة. ويتم أيضا تعديل أية معلومات متعلقة بالفترات السابقة كما هو الحال في عرض ملخصات البيانات المالية.

لا يؤدي تعديل المعلومات المقارنة بالضرورة إلى تعديل البيانات المالية التي سبق اعتمادها من قبل المساهمين أو سجلت أو قدمت إلى الجهات الرقابية المسؤولة المنظمة. ومع ذلك فقد تتطلب القوانين الوطنية تعديلا لتلك البيانات المالية. وينبغي أن تفصح المنشأة عن الآتي :

- أ. طبيعة الخطأ الجوهري .
- ب. مبلغ التصحيح للفترة الحالية ولكل فترة سابقة معروضة .
- ج. مبلغ التصحيح المتعلق بفترات سابقة التي أدرجت في المعلومات المقارنة،
- د. حقيقة أن المعلومات المقارنة قد تم تعديلها أو أن إجراء ذلك غير عملي .

VII. التغييرات في السياسات المحاسبية يحتاج مستخدمي البيانات المالية أن يكون بإمكانهم مقارنة

البيانات المالية للمنشأة خلال فترة زمنية حتى يتعرفوا على التغييرات في المركز المالي والأداء والتدفقات النقدية. ولذلك تطبق عادة نفس السياسات المحاسبية في كل فترة. إلا في بعض الحالات

كما يجب الاقتصار على إجراء تغيير في السياسة المحاسبية فقط في الحالات التي يتطلبها القانون أو هيئة وضع المعايير المحاسبية أو إذا كان ذلك من شأنه تقديم عرض أكثر مناسبة للأحداث والعمليات في البيانات المالية الخاصة بالمنشأة .

و يتم عرض الأحداث والعمليات في البيانات المالية بطريقة أكثر مناسبة عندما ينتج عن السياسة المحاسبية الجديدة معلومات أكثر مناسبة ومعتمدة عن المركز المالي و الأداء والتدفقات النقدية

للمنشأة .

ولا تعتبر الأمور التالية تغييرا في السياسات المحاسبية :

- أ. تبني سياسة محاسبية لأحداث أو عمليات تختلف من حيث الجوهر عن أحداث أو عمليات حدثت في السابق، و
 - ب. تتبنى سياسة محاسبية جديدة لأحداث أو عمليات لم تحدث في السابق أو كانت غير مادية.
- وعندما يكون للتغيير في السياسة المحاسبية أثر مادي على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة معروضة أو يمكن أن يكون لها أثر مالي على فترات لاحقه فعلى المنشأة الإفصاح عن الآتي:
- أ. أسباب التغيير
 - ب. قيمة التعديل للفترة الحالية ولكل فترة سابقة معروضة.
 - ج. قيمة التعديل المتعلقة بفترات سابقة لتلك المدرجة في المعلومات المقارنة، و
 - د. حقيقة أن المعلومات المقارنة قد أعيد عرضها أو أن إجراء ذلك لم يكن عمليا.

تمهيد يتضمن هذا الفصل أهم المعايير المتعلقة بالإيرادات حيث انه من المسائل الحيوية في المحاسبة تحديد توقيت الاعتراف بالإيرادات المتجسدة في التدفقات الداخلة من المنافع الاقتصادية وكيفية قياس تلك المنافع بطريقة موثوق فيها . وهذا الفصل يحدد كذلك من خلال المعايير التي سنتطرق إليها الظروف التي تتوافر فيها تلك الشروط وبالتالي تحقق الإيرادات. كما يقدم المعيار إرشادات عملية في كيفية تطبيق تلك الشروط .

أولاً: المعيار المحاسبي الدولي الثاني المخزون

ا. هدف المعيار المحاسبي الدولي الثاني المخزون:

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون حسب نظام التكلفة التاريخية. وتعتبر تكلفة المخزون - التي يجب أن يعترف بها كأصل يدرج في الميزانية حتى يتحقق الإيراد المتعلق به - هي القضية الرئيسية في المحاسبة عن المخزون. ويقدم المعيار التوجيه العملي لتحديد قيمة تكلفة المخزون التي يعترف بها فيما بعد كمصروف، ويشمل ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحصيل. كما يقدم المعيار الإرشاد حول معادلة التكلفة التي تستخدم لتحديد تكاليف المخزون.

ا. نطاق المحاسبي الدولي الثاني المخزون:

يجب أن يطبق المعيار في البيانات المالية المعدة حسب نظام التكلفة التاريخية للمحاسبة عن المخزون فيما عدا:

1. عمليات تشغيل ناتجة عن عقود الإنشاءات، وتشمل عقود الخدمة ذات الصلة المباشرة (المعيار المحاسبي الدولي رقم 11).
2. الأدوات المالية.
3. المخزون من الدواجن و المواشي والدواب، المنتجات الزراعية، و المعادن الخام في حالة تقييمها بصافي القيمة بموجب الممارسات المتعارف عليها في بعض الصناعات.

ا. تعريف المخزون: يعتبر المخزون أصلاً :

1. عند الاحتفاظ به للبيع خلال دورة النشاط التجاري.
2. خلال مرحلة التصنيع لغرض البيع، أو:

3. إذا كان في شكل مواد أو لوازم تستهلك في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

و يتضمن المخزون البضاعة المشتراة والمحتفظ بها لغرض البيع وتشمل، على سبيل المثال المخزون التي يشتريها تاجر التجزئة ويحتفظ بها لغرض البيع، أو الأراضي والممتلكات الأخرى التي يحتفظ بها لغرض البيع، كما يتضمن المخزون البضاعة تامة الصنع، بضاعة تحت التشغيل والمواد واللوازم المنتظر استخدامها في الإنتاج. في حالة منشآت الخدمات يتمثل المخزون في تكاليف الخدمة، حسب الفقرة 16 أدناه، والتي لم تحدد المنشأة، الإيراد المتعلق بها (انظر المعيار المحاسبي الدولي الثامن عشر).

IV. قياس المخزون : يقيم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة التحصيلية أيهما أقل.

1. صافي القيمة التحصيلية : هي سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط التجاري اما صافي القيمة القابلة للتحصيل هي هي سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط التجاري بعد طرح التكاليف اللازمة لتهيئة المخزون ولإتمام عملية البيع.

2. تكلفة المخزون:

أ. تكاليف الشراء: يجب أن يشمل تكلفة المخزون كل تكاليف الشراء، تكاليف التحويل، والتكاليف الأخرى التي ترتبت على جلب المخزون إلى مكانه وظروفه الحاليين. وتشمل مايلي :

- تشمل تكاليف الشراء ثمن الشراء، والرسوم الجمركية والضرائب الأخرى (ما عدا الضرائب القابلة للاسترداد فيما بعد من الجهات الضريبية) ومصاريف النقل والتحميل، وأية مصاريف أخرى مباشرة لها علاقة بحياسة المخزون التام والمواد والخدمات بعد طرح الخصم التجاري، والتزيلات والبنود المشابهة الأخرى.

- يمكن أن تشمل تكلفة الشراء تكلفة فروق تحويل العملة التي تحدث عند الحيازة المباشرة للمخزون بالعملة الأجنبية في الحالات النادرة المسموح بها حسب بدائل المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرون والمتعلق بآثار التغير في أسعار العملة الأجنبية. وتقتصر هذه الفروق على حالات التخفيض المزمدة لأسعار العملة أو حالات تخفيض العملة التي لا توجد لها وسائل عملية للتحويل وتلك التي تؤثر على الالتزامات التي لا يمكن الوفاء بها والتي تنشأ من حيازة المخزون التي تمت مؤخرا.

ب. تكاليف التحويل تشمل تكاليف التحويل على ما يلي:

تكاليف تحويل المخزون: التكاليف المباشرة المتعلقة بوحدة الإنتاج مثل الأجور المباشرة. كما تشمل التحميل المنظم للتكاليف غير المباشرة الصناعية الثابتة والمتغيرة التي نتجت عن تحويل المواد إلى بضاعة تامة. تمثل التكاليف غير المباشرة الصناعية الثابتة تلك التي بقيت ثابتة نسبيا بغض النظر عن مستوى الإنتاج، مثل استهلاك وصيانة مباني المصنع ومعداته وتكاليف إدارة المصنع وتشغيله. تشمل التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة تلك التكاليف الإنتاجية التي تتغير مباشرة بتغير حجم الإنتاج مثل المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة.

ويعتمد تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة على تكاليف التحويل على أساس مستوى الطاقة الإنتاجية العادية، والذي يتمثل بالإنتاج المتوقع تحقيقه في المعدل خلال عدة فترات أو مواسم تحت الظروف العادية، مع الأخذ بالاعتبار الطاقة المفقودة نتيجة برنامج الصيانة المخطط. ويمكن استخدام حجم الإنتاج الفعلي إذا كان مقاربا للطاقة العادية. ولا يرتفع نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة نتيجة لانخفاض حجم الإنتاج أو تعطل المصنع. وتعتبر التكاليف الصناعية غير المحملة مصاريفا تحمل على الفترة التي حدثت فيها. وينخفض نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية الثابتة في الفترات التي يكون فيها مستوى الإنتاج عال بشكل غير عادي كي لا يتم تقييم المخزون بقيمة أعلى من التكلفة. ويتم تحميل كل وحدة من الإنتاج بالتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة على أساس الاستخدام الفعلي لوسائل الإنتاج.

وفي حالة إنتاج أكثر من منتج واحد في آن واحد. و مثال ذلك، عند إنتاج منتجات مشتركة أو عند إنتاج منتج رئيسي ومنتج فرعي. في حالة عدم القدرة على فصل تكاليف التحويل لكل منتج بشكل واضح فإنه يتم توزيعها فيما بين المنتجات بشكل معقول ومتناسق ، مثلا يمكن التوزيع على أساس القيمة البيعية لكل منتج خلال مرحلة الإنتاج حينما تكون المنتجات قابلة للتحديد بشكل مستقل ، أو عند اكتمال الإنتاج. ومعظم المنتجات الفرعية تكون بطبيعتها غير ذات أهمية نسبيا، وفي هذه الحالة تقيم بصافي القيمة التحصيلية. وتخصص هذه القيمة من تكلفة المنتج الرئيسي، لذلك تكون القيمة المرحلة للمنتج الرئيسي غير مختلفة جوهريا عن تكلفته.

ج. التكاليف الأخرى التي تدخل في تكلفة المخزون :

تدخل التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون فقط عند تكبدها من أجل جعل المخزون في مكانها وظروفها الحالية. مثلا، يمكن إضافة تكاليف غير إنتاجية أو تكاليف تصميم المنتجات لعملاء محددين ضمن تكاليف المخزون.

د. التكاليف المستبعدة : التكاليف المستبعدة من تكلفة المخزون والتي اعتبرت مصاريفا تخص الفترة التي حدثت فيها هي :

- القيم غير العادية للفاقد من المواد والأجور والتكاليف الصناعية .
 - تكاليف التخزين، إلا إذا كانت تلك التكاليف ضرورية للعمليات الإنتاجية التي تسبق مرحلة إنتاجية أخرى .
 - التكاليف الإدارية الإضافية التي لا تساهم في جلب المخزون إلى مكانه ووضعه الحالي.
 - تكاليف البيع.
 - في ظروف محددة يسمح بتضمين تكاليف الاقتراض في تكلفة المخزون. وهذه الظروف محدده في المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الدولي الثالث والعشرون "تكاليف الاقتراض".
- هـ. تكلفة المخزون في المنشآت الخدمية:

تتكون التكلفة في المنشأة الخدمية أساسا من العمالة وغيرها من تكاليف المشتغلين مباشرة في تقديم الخدمة ويشمل المراقبين، والتكاليف الصناعية القابلة للتحميل. أما الأجور والتكاليف الأخرى المتعلقة بالعاملين في مجالات المبيعات والإدارة العامة فتعتبر من مصاريف الفترة التي حدثت فيها.

3. طرق قياس التكاليف:

يمكن عمليا استخدام طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة التجزئة في احتساب تكلفة المخزون للوصول إلى قيمة تقريبية للمخزون. تأخذ التكاليف المعيارية بالاعتبار المستوى العادي للمواد واللوازم والأجور والفاعلية والطاقة المستنفدة. ويتم مراجعة هذه المستويات بصفة منتظمة وإذا استدعى الأمر يتم تعديلها حسب الظروف السائدة.

تستخدم طريقة التجزئة عادة في قطاع التجزئة لقياس المخزون الذي يحتوي على أعداد كبيرة من الأصناف السريعة التغير، والتي لها هامش متشابه، وذلك في الأحوال التي يصعب فيها تطبيق طرق أخرى.

تحدد تكلفة المخزون عن طريق استبعاد نسبة الربح المناسبة من القيمة البيعية للمخزون. وتأخذ النسبة المستخدمة بالاعتبار المخزون المقيمة بأقل من سعر البيع الأصلي. وعادة ما يستخدم معدل متوسط لكل قسم من أقسام التجزئة.

وتحدد تكلفة المخزون من الأنواع غير التبادلية وكذلك البضائع والخدمات التي أنتجت بشكل مخصص لمشروعات معينة طبقاً لطريقة التحديد العيني.

أ. التحديد العيني للتكلفة: يعني أن تكلفة محددة تنسب إلى نوع معين من المخزون وتعتبر تلك المعالجة مناسبة للأنواع التي تخصص لمشروع معين سواء أكانت مشتراً أو منتجة. إلا أن التمييز العيني للتكلفة لا يعتبر ملائماً في حالة الأعداد الكبيرة من بنود المخزون المتبادلة. في هذه الأحوال فإنه يمكن استخدام أسلوب لاختيار البنود المتبقية في المخزون بحيث تنتج أثراً محدداً على صافي ربح أو خسارة الفترة.

ب. المعالجة المفضلة: يجب أن تحدد تكلفة المخزون غير تلك التي تمت معالجتها التحديد العيني باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو طريقة المتوسط المرجح. حيث تفترض طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أن المخزون الذي تم شرائه أولاً يباع أولاً، وبالتالي فإن المخزون الباقي في نهاية الفترة هي تلك التي تم شرائها أو إنتاجها مؤخراً. وفي ظل طريقة المتوسط المرجح للتكلفة يتم تحديد متوسط التكلفة المرجحة للمخزون المتشابهة الموجودة في بداية الفترة وتلك التي تم إنتاجها أو شراؤها خلال الفترة وذلك باحتساب المتوسط للفترة أو لكل شحنة إضافية تم استلامها، ويعتمد ذلك على ظروف المنشأة.

ج. صافي القيمة التحصيلية: في حالة ما إذا كانت تكلفة المخزون غير مستردة إذا كان المخزون تالف، أو إذا كان المخزون مهمل بشكل كلي أو جزئي، أو إذا كان سعر بيعها متدنياً. كما يمكن أن تكون تكلفة المخزون غير مستردة إذا ارتفعت التكلفة المقدرة للإتمام أو التكلفة المستهدفة لتنفيذ البيع. إن تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة التحصيلية التي هي أقل من التكلفة متفقة مع وجهة النظر القائلة بعدم إظهار الموجودات بقيمة أكبر من القيمة المتوقعة من بيعها أو استخدامها.

يتم عادة تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة التحصيلية على أساس كل عنصر من العناصر على حدة. ولكن في بعض الظروف فقد يكون من الأفضل اتباع ذلك على أساس تجميع العناصر المتشابهة أو المترابطة، ويكون ذلك في حالة الأصناف المتعلقة بنفس خط الإنتاج ذات الأغراض والاستخدامات المتشابهة والتي تنتج وتسوق من نفس المنطقة الجغرافية، وأنه لا يمكن تقييمها عملياً بشكل مستقل عن أصناف أخرى في ذلك الخط الإنتاجي. كما أنه ليس من المناسب تخفيض قيمة المخزون بالاعتماد

على تصنيفات المخزون إلى بضاعة تامة، أو بضاعة في صناعة معينة أو قطاع جغرافي على سبيل المثال. أما بالنسبة للمنشآت الخدمية فيتم عادة تجميع التكاليف لكل خدمة من الخدمات التي يتوافر لها سعر بيع مستقل، ولذلك تعالج كل خدمة كبند مستقل.

تعتمد تقديرات صافي القيمة التحصيلية على أكثر الأدلة الموثقة والمتوفرة عن القيمة المتوقع تحصيلها للبضاعة في وقت التقدير. وتأخذ هذه التقديرات بالاعتبار تقلبات الأسعار أو التكلفة المتعلقة مباشرة بأحداث وقعت بعد نهاية الفترة، طالما أن تلك الأحداث تؤكد الظروف السائدة في نهاية الفترة.

كما تأخذ تقديرات صافي القيمة التحصيلية في الحسبان الغرض الذي تم من أجله حيازة المخزون، فعلى سبيل المثال فإن صافي القيمة التحصيلية لكمية من المخزون محتجزة للوفاء بعقد بيع ثابت أو عقد خدمة يعتمد على سعر العقد. وإذا كان عقد البيع يغطي جزءا من المخزون المحتفظ بها فإن صافي القيمة التحصيلية لباقي المخزون يكون على أساس الأسعار العامة للبيع. قد تنشأ مخصصات أو مطلوبات محتملة من عقود البيع إذا كانت تغطي جزءا من المخزون المحتفظ بها أو من عقود الشراء. مثل هذه المخصصات أو المطلوبات المحتملة تم علاجها من خلال المعيار المحاسبي الدولي السابع و الثلاثون "المخصصات، المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة".

لا يتم تخفيض قيمة المواد واللوازم المحتفظ بها للاستخدام في إنتاج المخزون إلى أقل من التكلفة إذا كانت البضاعة المرتبطة بها سوف تباع بسعر التكلفة أو أكثر. ولكن إذا كان انخفاض سعر المواد يشير إلى أن تكلفة المنتجات التامة سوف يزيد عن صافي القيمة التحصيلية فإن قيمة هذه المواد تخفض إلى صافي القيمة التحصيلية. وفي هذه الأحوال فإن التكلفة الاستبدالية تعتبر أنسب مقياس لصافي قيمتها التحصيلية.

تحدد صافي القيمة التحصيلية لكل فترة من الفترات التالية. وعند زوال الظروف التي استدعت تخفيض قيمة المخزون إلى أقل من التكلفة، فإن قيمة التخفيض يتم استردادها بحيث تصبح القيمة الدفترية الجديدة مساوية للتكلفة أو صافي القيمة التحصيلية المعدلة أيهما أقل. ويحدث ذلك مثلا، عندما يدرج بند من المخزون بصافي القيمة التحصيلية نتيجة انخفاض سعره ولا يزال موجودا في الفترة اللاحقة وشهد ارتفاعا في سعر بيعه.

٧. الاعتراف بالمخزون كمصروف:

عند بيع المخزون فإن القيمة المدرجة للمخزون تعتبر مصروفاً في الفترة التي يتحقق خلالها الإيراد المتعلق به، إن تخفيض قيمة المخزون لصافي القيمة التحصيلية، وكافة خسائر المخزون تعتبر مصاريفاً تخص الفترة التي حدث خلالها التخفيض أو الخسارة، أما بالنسبة للإلغاء أي تخفيض نشأ عن زيادة في صافي القيمة التحصيلية فيجب الاعتراف به كتخفيض لمبلغ المخزون المعترف به كمصروف في الفترة التي حصل فيها الإلغاء.

ينتج عن إجراء الاعتراف بالتكلفة المدرجة للمخزون المباع كمصروف، مقابلة التكاليف بالإيرادات.

يمكن أن تنسب بعض المخزون لحسابات موجودات أخرى، مثل استخدام المخزون كعنصر في الممتلكات والمنشآت والمعدات التي تقوم المنشأة بتشغيلها. ويعتبر المخزون المستخدم بهذه الطريقة مصروفاً خلال العمر الإنتاجي لتلك الموجودات .

٦. الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمخزون : يجب أن تفصح البيانات المالية عن:

1. السياسات المحاسبية المطبقة لقياس المخزون بما في ذلك صيغة التكلفة المستخدمة.
2. إجمالي القيمة المدرجة للمخزون، والقيمة المدرجة طبقاً للتصنيف المناسب للمنشأة.
3. قيمة المخزون المدرجة بصافي القيمة التحصيلية.
4. قيمة أي استرداد للتخفيض والذي أعتبر كدخل للفترة حسب الفقرة 31.
5. الظروف والأحداث التي أدت إلى استرداد التخفيض من قيمة المخزون حسب الفقرة 31.
6. قيمة المخزون المرهون كضمان للمطلوبات .
7. تعتبر المعلومات المتعلقة بالقيم المدرجة للمخزون طبقاً لتصنيفاته المختلفة، والتغيير في هذه الموجودات معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية. التبويب الاعتيادي للمخزون هو المخزون ، لوازم الإنتاج، مواد، بضاعة تحت التشغيل، وبضاعة تامة. أما المخزون في المنشآت الخدمية فيمكن وصفه ببساطة أعمالاً قيد الإنجاز.
8. تكلفة المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة أو: التكاليف التشغيلية، القابلة للتحميل من الإيرادات، والتي يتم الاعتراف بها كمصروف خلال الفترة، مبوبة حسب طبيعتها

ثانيا: المعيار المحاسبي الدولي السابع عشر عقود الإيجار

أ. الهدف

هدف هذا المعيار أن يبين للمستأجرين والمؤجرين السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة لتطبيقها فيما يتعلق بعقود الإيجار التمويلي والتشغيلي .

أ. النطاق

يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة على كافة عقود الإيجار عدا ما يلي :

1. اتفاقيات الإيجار لاستكشاف أو استخدام الموارد الطبيعية مثل النفط والغاز الطبيعي والأخشاب والمعادن والحقوق الأخرى المتعلقة بالمعادن.
2. اتفاقيات الترخيص الخاصة ببنود مثل الأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق النشر والتأليف.
3. ينطبق هذا المعيار على الاتفاقيات التي تحول حق استعمال الموجودات حتى وإن طلب من المؤجر خدمات كبيرة فيما يتعلق بتشغيل أو صيانة هذه الموجودات، ومن ناحية أخرى لا ينطبق هذا المعيار على الاتفاقيات التي هي عقود للخدمات التي لا تحول حق استخدام الموجودات من طرف متعاقد إلى الطرف الآخر.

أ. تعريفات

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها كما يلي:

1. عقد الإيجار: هو اتفاقية يعطي المؤجر إلى المستأجر بموجبها حق استخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعة أو سلسلة دفعات.
2. عقد الإيجار التمويلي: هو عقد ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية أصل، وقد يتم أو لا يتم تحويل حق الملكية في نهاية الأمر
3. عقد الإيجار التشغيلي: هو عقد إيجار عدا عن عقد الإيجار التمويلي.
4. عقد الإيجار غير القابل للإلغاء: هو العقد الذي يمكن إلغاؤه في الحالات التالية :
 - أ. عند حدوث بند طارئ بعيد الاحتمال.
 - ب. بإذن من المؤجر.
 - ج. إذا دخل المستأجر في عقد إيجار جديد لنفس الأصل أو لأصل معادل له مع نفس المؤجر،

- د. عند قيام المستأجر بدفع مبلغ إضافي في بحيث يبدو عند بدء عقد الإيجار أن استمراره مؤكد بشكل معقول.
5. بدء عقد الإيجار: هو تاريخ اتفاقية الإيجار أو التزام الأطراف بالأحكام الرئيسية لاتفاقية الإيجار أيهما أقرب.
6. مدة عقد الإيجار: هي الفترة غير القابلة للإلغاء التي تعاقد فيها المستأجر لاستئجار الأصل بالإضافة إلى أي فترات أخرى يكون فيها للمستأجر حق اختيار الاستمرار في استئجار الأصل مقابل دفعة أخرى أو بدونها، مع وجود التأكيد بشكل معقول عند بدء العقد أن المستأجر سوف يمارس حقه بموجب ذلك الخيار.
7. الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار: هي المبالغ التي يدفعها المستأجر أو قد يُطلب منه دفعها طيلة مدة عقد الإيجار، باستثناء بدل الإيجار المحتمل وتكاليف الخدمات والضرائب التي سيقوم المؤجر بدفعها واستردادها 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:
- المستأجر، أو
 - طرف مرتبط بالمستأجر، أو
 - طرف ثالث مستقل قادر ماليا على الوفاء بهذا الضمان.
- على أنه إذا كان للمستأجر حق خيار شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل بدرجة كافية من القيمة العادلة لأصل 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 فترة الإيجار بالإضافة إلى الدفعة المطلوبة لممارسة حق الشراء هذا.
8. القيمة العادلة: هي المبلغ الذي يمكن مقابله استبدال أصل أو تسوية مطلوب بين أطراف مطلعة وراغبة في عملية على أساس تجاري بحت
9. العمر الاقتصادي: هو إما:
- أ. الفترة التي من المتوقع خلالها أن يكون الأصل قابلاً للاستعمال اقتصادياً 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.

10. العمر النافع: هي الفترة الباقية المقدرة من بدء مدة عقد الإيجار دون أن تحددها مدة عقد الإيجار والتي يتوقع من خلالها أن تستهلك المنشأة المنافع الاقتصادية للأصل.

11. القيمة المتبقي المضمونة: هي: بالنسبة للمستأجر ذلك الجزء من القيمة المتبقية المضمون 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).

IV. تصنيف عقود الإيجار

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 الاقتصادية المتغيرة، ويمكن أن تتمثل المكافآت بتوقع أرباح من العمليات على مدى العمر الاقتصادي للأصل والحصول على كسب من زيادة قيمة الأصل أو تحقيق قيمة متبقية.

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:

1. العقد الذي تنتقل بموجبه ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار.
2. 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.
3. عندما تكون مدة عقد الإيجار تغطي الجزء الرئيسي من العمر الاقتصادي للأصل حتى وإن لم يتم تحويل حق الملكية.
4. إذا بلغت عند بدء عقد الإيجار القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار فعلياً على الأقل كامل القيمة العادلة للأصل المؤجر.
5. إذا كانت الموجودات المؤجرة ذات طبيعة خاصة بحيث يمكن للمستأجر فقط استخدامها بدون إجراء تعديلات رئيسية.

V. عقود الإيجار في البيانات المالية للمستأجرين

1. عقود الإيجار التمويلي

يجب على المستأجرين الاعتراف بعقود الإيجار التمويلي على أنها موجودات ومطلوبات في ميزانياتهم العمومية بمقدار مبالغ مساوية عند بدء العقد للقيمة العادلة للأملك المستأجرة، أو إذا كانت أقل من ذلك بمقدار القيمة العادلة 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 عمليا، وإذا لم يكن ذلك ممكنا يجب استخدام سعر الاقتراض التفاضلي.

وإذا تم من أجل عرض المطلوبات في صدر الميزانية العمومية إجراء تمييز بين المطلوبات المتداولة وغير المتداولة فإنه يتم عمل نفس التمييز لمطلوبات عقد الإيجار.

كما ان تكاليف أولية مباشرة فيما يتعلق بأنشطة إيجار محددة كما في التفاوض بشأن ترتيبات الإيجار وتأمينها، والتكاليف التي تحدد على أنها تعود بشكل مباشر للأنشطة التي يقوم بها المستأجر لعقد إيجار تمويلي يتم إدخالها كجزء من المبلغ المعترف به كأصل بموجب عقد الإيجار.

كما يجب تقسيم دفعات الإيجار بين تكلفة التمويل وتخفيض المطلوب 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.

ينشأ من عقد الإيجار التمويلي مصروف استهلاك للأصل وكذلك مصروف تمويل لكل فترة محاسبية، ويجب أن تكون سياسة الاستهلاك للموجودات المؤجرة متفقة مع السياسة الخاصة بالموجودات المملوكة القابلة للاستهلاك، ويجب حساب الاستهلاك المعترف به بناء على الأساس المبين في المعيار المحاسبي الدولي الرابع - محاسبة الاستهلاك وفي المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر- الممتلكات والمصانع والمعدات وإذا لم يتوفر تأكيد معقول بأن ملكية الأصل ستنتقل في نهاية عقد الإيجار إلى المستأجر فإنه يجب استهلاك الأصل بالكامل على مدى مدة العقد أو عمره الإنتاجي أيهما أقصر.

يتم توزيع المبلغ القابل للاستهلاك لأصل مؤجر على كل فترة محاسبية خلال فترة الاستعمال المتوقعة على أساس منتظم يتفق مع سياسة الاستهلاك التي يتبناها المستأجر فيما يتعلق بالموجودات المملوكة القابلة للاستهلاك، وإذا كان هناك تأكيد معقول بأن المستأجر سيحصل على الملكية في نهاية مدة عقد الإيجار تكون فترة الاستعمال المتوقعة هي العمر النافع للأصل، وخلافا لذلك يتم استهلاك الأصل على مدى مدة عقد الإيجار أو عمره النافع أيهما أقصر.

2. عقود الإيجار التشغيلي

يجب الاعتراف بدفعات الإيجار بموجب عقد الإيجار التشغيلي كمصروف في بيان الدخل على أساس القسط الثابت على مدى مدة الإيجار، إلا إذا كان هناك أساس منتظم آخر يمثل النمط الزمني لمنفعة المستخدم.

وبالنسبة لعقود الإيجار التشغيلي يتم الاعتراف بدفعات الإيجار (باستثناء تكاليف الخدمات مثل التأمين والصيانة) كمصروف في بيان الدخل على أساس القسط الثابت، إلا إذا كان هناك أساس منتظم يمثل النمط الزمني لمنفعة المستخدم حتى ولو لم تكن الدفعات على نفس ذلك الأساس .

VI. عقود الإيجار في البيانات المالية للمؤجرين

1. عقود الإيجار التمويلي

يجب على المؤجرين الاعتراف بالموجودات التي هي في حوزتهم بموجب عقد إيجار تمويلي في ميزانياتهم العمومية وعرضها كذمة مدينة بمقدار مبلغ مساوٍ لصافي الاستثمار في عقد الإيجار.

وبموجب عقد الإيجار التمويلي يتم بشكل جوهري تحويل جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بالملكية القانونية من قبل المؤجر، وهكذا فإن دفعة الإيجار المستحقة القبض تعامل من قبل المؤجر على أنها سداد للمبلغ الأصلي ودخل تمويلي لتعويض ومكافأة المؤجر عن استثماره وخدماته.

كما يجب أن يكون الاعتراف بالدخل التمويلي بناء على نمط يعكس نسبة عائد دوري ثابت على صافي استثمار المؤجر القائم فيما يتعلق بعقد الإيجار التمويلي.

وعندما يتحمل المؤجرون عند التفاوض والترتيب لعقد إيجار تكاليف مباشرة أولية مثل العمولات والرسوم القانونية، وبالنسبة لعقود الإيجار التمويلي يتم تحمل هذه التكاليف المباشرة الأولية لإنتاج دخل تمويل، ويتم الاعتراف بها إما في الحال في الدخل أو يتم توزيعها مقابل هذا الدخل على مدى مدة عقد الإيجار، ويمكن تحقيق الحالة الأخيرة بالاعتراف بالتكلفة كمصروف بمقدار المبلغ الذي تم تحمله والاعتراف كدخل في نفس الفترة بجزء من دخل التمويل غير المكتسب مساوٍ للتكاليف الأولية المباشرة .

ويتم الاعتراف بالتكاليف الأولية المباشرة كمصروف عند بدء مدة عقد الإيجار لأنها تتعلق بشكل رئيسي باكتساب ربح البيع للصانع أو التاجر.

2. عقود الإيجار التشغيلي

يجب على المؤجرين عرض الموجودات الخاضعة لعقود الإيجار التشغيلي في ميزانياتهم العمومية حسب طبيعة الأصل.

كما يجب الاعتراف بدخل الإيجار من عقود الإيجار التشغيلي في الدخل على أساس القسط الثابت على مدى مدة عقد الإيجار، إلا إذا توفر أساس منتظم آخر أكثر تمثيلاً للنمط الزمني الذي تتناقص فيه منفعة الاستخدام المأخوذة من الأصل المؤجر.

ويتم الاعتراف بالتكاليف بما في ذلك الاستهلاك التي تم تحملها لاكتساب دخل الإيجار كمصروف، ويتم الاعتراف بدخل الإيجار (باستثناء المقبوضات مقابل الخدمات المقدمة مثل التأمين والصيانة) في الدخل على أساس القسط الثابت على مدى مدة عقد الإيجار وحتى لو لم تكن المقبوضات على هذا الأساس، إلا إذا توفر أساس منتظم آخر أكثر تمثيلاً للنمط الزمني الذي تتناقص فيه منفعة الاستخدام المأخوذة من الأصل المؤجر.

كما يجب أن يكون استهلاك الموجودات المؤجرة على أساس يتفق مع سياسة المؤجر العادية الخاصة باستهلاك الموجودات المماثلة، ويجب حساب مصروف الاستهلاك بناء على الأساس المبين في المعيار المحاسبي الدولي الرابع- محاسبة الاستهلاك والمعيار المحاسبي الدولي السادس عشر- الممتلكات والمصانع والمعدات.

VII. عمليات البيع وإعادة الإيجار

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.

وإذا نتج عن عملية البيع وإعادة الإيجار عقد إيجار تمويلي يجب عدم الاعتراف في الحال بأية زيادة في عائدات البيع عن المبلغ المسجل على أنها دخل في البيانات المالية للبائع-المستأجر، وبدلاً من ذلك يجب تأجيلها وإطفاؤها على مدى مدة عقد الإيجار.

وإذا نجم عن عملية البيع وإعادة الإيجار عقد إيجار تشغيلي وكان من الواضح أن العملية تمت على أساس القيمة العادلة فإنه يجب الاعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال، وإذا كان سعر البيع أقل من

القيمة العادلة فإنه يجب الاعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال، فيما عدا أنه إذا تم تعويض الخسارة بدفعات إيجار مستقبلية بأقل من سعر السوق فإنه يجب تأجيلها وإطفائها بما يتناسب مع دفعات الإيجار على مدى الفترة التي يتوقع استخدام الأصل خلالها، وإذا كان سعر البيع أعلى من القيمة العادلة فإنه يجب تأجيل وإطفاء الزيادة عن القيمة العادلة على مدى الفترة التي يتوقع استخدام الأصل خلالها.

إذا كانت إعادة الإيجار تمثل عقد إيجار تشغيلي وتم تحديد دفعات الإيجار وسعر البيع بمقدار القيمة العادلة اعتبرت هذه العملية عملية بيع عادية، ويتم الاعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال.

بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلي إذا كانت القيمة العادلة في وقت البيع وعملية إعادة الإيجار أقل من المبلغ المسجل لأصل فإنه يجب الاعتراف في الحال بخسارة تساوي الفرق بين المبلغ المسجل والقيمة العادلة.

بالنسبة لعقود الإيجار التمويلي ليس من الضروري إجراء هذا التعديل إلا إذا كان هناك انخفاض في القيمة، وفي هذه الحالة يخفض المبلغ المسجل إلى المبلغ القابل للاسترجاع حسب معيار المحاسبة الدولي الذي يتناول انخفاض قيمة الموجودات.

المعيار المحاسبي الدولي الثامن عشر الإيراد

ا. هدف المعيار

ومن المسائل الحيوية في المحاسبة عن الإيراد تحديد توقيت الاعتراف به. ويعترف بالإيراد عندما يكون من المتوقع أن تؤول المنافع الاقتصادية إلى المنشأة بشرط إمكانية قياس تلك المنافع بطريقة موثوق فيها. وهذا المعيار يحدد الظروف التي تتوافر فيها تلك الشروط وبالتالي تحقق الإيراد. كما يقدم المعيار إرشادات عملية في كيفية تطبيق تلك الشروط.

II. نطاق المعيار

1. يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن الإيرادات الناتجة من العمليات والأحداث التالية:

أ. بيع السلع.

ب. تأدية الخدمات

ج. استعمال أطراف أخرى لموجودات المنشأة وما ينتج عنها من فوائد إيرادات من حقوق الامتياز وأرباح الاسهم.

2. لا يتناول هذا المعيار الإيراد الناتج مما يلي :

- أ. عقود الإيجارات (راجع المعيار المحاسبي الدولي السابع عشر "المحاسبة عن العقود الإيجارية").
- ب. أرباح الاسهم الناتجة عن الاستثمارات التي يتم المحاسبة عنها طبقا لطريقة حقوق الملكية (راجع المعيار المحاسبي الدولي الثامن والعشرون "المحاسبة عن الاستثمار في شركات زميلة").
- ج. عقود التأمين المتعلقة بشركات التأمين .
- د. التغيرات في القيمة العادلة للموجودات المالية والمطلوبات المالية أو التخلص منها (حيث سيتم تناولها في معيار خاص عن الأدوات المالية).
- هـ. التغيرات في قيمة الموجودات المتداولة الأخرى .
- و. الزيادة الطبيعية في قطعان الماشية والمحاصيل الزراعية والغابات .
- ز. استخراج المعادن .

III. تعريف المصطلحات

فيما يلي تعريف المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار

1. الإيراد : هو إجمالي التدفقات الداخلة من المنافع الاقتصادية خلال الفترة والناتجة عن الأنشطة العادية للمنشأة والتي ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية بخلاف الزيادة التي تنتج عن مساهمات تقدم بمعرفة حملة حقوق الملكية.
2. القيمة العادلة : هي عبارة عن القيمة التي يمكن أن يتم على أساسها مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف تتوافر لها الدراية والرغبة في التعامل ومتعادلة في القدرة التفاوضية.

IV. قياس الإيراد

1. يجب قياس الإيراد على أساس القيمة العادلة للمقابل الذي يتم تسلمه أو القابل للاستلام.

2. تتحدد قيمة الإيراد الناتج عن أية عملية عادة بالاتفاق بين المنشأة والمشتري أو المستخدم للأصل. وتقاس بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام مع الأخذ في الاعتبار أي خصم تجاري أو خصم كمية تمنحه المنشأة.

3. في معظم الأحوال يكون المقابل الذي تحصل عليه المنشأة في صورة نقدية أو نقدية معادلة ويكون مقدار الإيراد هو مقدار النقدية أو النقدية المعادلة المستلمة أو القابلة للاستلام. ومع ذلك فإنه إذا تم تأجيل استلام النقدية أو النقدية المعادلة فإن القيمة العادلة للمقابل تكون أقل من قيمته الاسمية المحددة.

4. في حالة مبادلة سلع أو خدمات بسلع أو خدمات أخرى مماثلة في النوع والقيمة، فإن هذه المبادلة لا تمثل عملية مولدة للإيراد.. أما في حالة بيع سلع أو تأدية خدمات مقابل الحصول على سلع أو خدمات غير مماثلة فإن هذه العملية تعتبر مولدة للإيرادات. ويتم قياس الإيراد في هذه الحالة على أساس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة مع تعديلها بأية مبالغ نقدية أو نقدية معادلة يتم مبادلتها. وفي حالة عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة للسلع أو الخدمات بطريقة موثوقة، فإنه يجب قياس الإيراد على أساس القيمة العادلة للسلع والخدمات التي تتنازل عنها المنشأة مع تعديلها بأية مبالغ نقدية أو نقدية معادلة يتم مبادلتها.

٧. الإفصاح

1. يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

أ. السياسات المحاسبية المستخدمة للاعتراف بالإيراد، على أن يشمل ذلك الطرق المستخدمة في حساب مرحلة إتمام العمليات التي تنطوي على تقديم خدمات.

ب. المبالغ الخاصة بكل مجموعة من مجموعات الإيراد الرئيسية المحققة خلال الفترة ويشمل ذلك الإيراد المحقق من :

- بيع السلع .

- تأدية الخدمات.

- الفوائد.

- إيرادات حقوق الامتياز.

- أرباح الأسهم.

ج. مقدار الإيرادات الناتج عن مبادلة سلع أو خدمات المتضمن في كل مجموعة من المجموعات الرئيسية للإيراد.

2. يجب على المنشأة أن تفصح عن أية مطلوبات أو موجودات محتملة طبقا لما جاء بالمعيار المحاسبي الدولي السابع و الثلاثون "المخصصات، المطلوبات والموجودات المحتملة". وقد تنتج المطلوبات والموجودات المحتملة من بنود مثل تكاليف الضمان أو دعاوى مرفوعة ضد المنشأة أو غرامات أو أية خسائر متوقعة.

تمهيد : يتناول هذا الفصل كل المعايير التي تعالج التثبيات العينية والمعنوية، من خلال التطرق إلى قواعد الاعتراف و القياس بطريقة موثوق فيها والمعالجة المحاسبية في الامتلاك والتنازل وكيفية الاستهلاك كما يتطرق قواعد الإفصاح المطلوب في البيانات المالية .

أولاً: المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر الممتلكات والتجهيزات والمعدات

ا. هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والتجهيزات والمعدات. وتتمثل القضايا الرئيسية للمحاسبة عن الممتلكات للتجهيزات والمعدات في توقيت الاعتراف بالأصل وتحديد قيمته المسجلة ونفقات الاستهلاك المتعلقة به الواجبة التسجيل والتحديد. يشترط هذا المعيار الاعتراف ببند الممتلكات والتجهيزات والمعدات كأصل حينما يستوفي تعريف ومعايير الاعتراف بالأصل طبقاً لإطار إعداد وعرض البيانات المالية .

II. نطاق المعيار:

1. يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الممتلكات والتجهيزات والمعدات ما عدا تلك الحالات التي يشترط أو يسمح فيها معيار محاسبي دولي آخر بمعالجة محاسبية مختلفة.

2. لا يطبق هذا المعيار على:

أ. الغابات وما شابهها من الموارد الطبيعية المتجددة.

ب. حقوق التعدين، استكشاف واستخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي وما شابهها من الموارد غير المتجددة.

ولكن يطبق هذا المعيار للممتلكات والتجهيزات والمعدات التي استخدمت لتطوير أو المحافظة على الأنشطة أو الموجودات الواردة في الفقرة (أ) أو (ب) والتي يمكن فصلها عن تلك الأنشطة أو الموجودات.

3. تطبق المنشأة هذا المعيار على الممتلكات التي بنيت أو طورت لاستخدامها مستقبلاً كعقارات استثمارية. في الوقت الذي تنتهي به عملية البناء أو التطوير تقوم المنشأة بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي الأربعون.

4. يطبق أيضاً على العقارات الاستثمارية الحالية والتي تم إعادة تطويرها للاستخدام المستقبلي المتواصل كعقارات استثمارية.

III. تعريف المصطلحات استخدمت المصطلحات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة:

أ. الممتلكات والتجهيزات والمعدات هي الموجودات الملموسة التي:

- تحتفظ بها المنشأة للاستخدام في الإنتاج أو لغرض تقديم السلع أو الخدمات وللتأجير للغير أو لأغراض إدارية.

- يتوقع أن تستخدم خلال أكثر من فترة واحدة.

الاستهلاك: هو توزيع منتظم لقيمة الأصل القابلة للاستهلاك خلال عمره الإنتاجي.

ب. قيمة الاستهلاك: هي تكلفة الأصل أو قيمة أخرى بديلة للتكلفة في البيانات المالية مطروحا منها القيمة التخريدية.

ج. العمر الإنتاجي هو إما

- الفترة الزمنية التي خلالها تتوقع المنشأة أن تستخدم الأصل، أو

- عدد وحدات الإنتاج أو ما شابهها المتوقع حصول المنشأة عليها من الأصل.

د. التكلفة: هي قيمة النقدية أو ما يعادلها المدفوعة أو القيمة العادلة لأي مقابل آخر يعطى للحصول على الأصل في وقت حيازته أو تشييده.

هـ. القيمة التخريدية: هي صافي القيمة التي تتوقع المنشأة أن تحصل عليها من الأصل في نهاية عمره الإنتاجي بعد طرح التكاليف المتوقعة للإزالة.

و. القيمة العادلة: هي القيمة التي على أساسها يمكن مبادلة الأصل بين أطراف يتوافر لها المعرفة والرغبة، والتكافؤ في إتمام المبادلة.

ز. خسارة انخفاض القيمة: هي القيمة التي تزيد بها القيمة المسجلة للأصل عن قيمته القابلة للاسترداد.

ح. القيمة المسجلة: هي القيمة التي يظهر فيها الأصل في الميزانية بعد طرح أي استهلاك متراكم منه، وأية خسائر في انخفاض قيمته.

IV. الاعتراف بالامتلاك والتجهيزات والمعدات:

تمثل الممتلكات والتجهيزات والمعدات جزءا رئيسيا من موجودات المنشأة وعليه فهي مؤثرة في عرض مركزها المالي. علاوة على ذلك، فإن تحديد ما إذا كانت النفقات تمثل أصل أو مصروف له تأثير كبير على نتائج أعمال المنشأة. ويعترف بالامتلاك والتجهيزات والمعدات كأصل حينما:

1. يحتمل أن تتدفق إلى المنشأة منافع اقتصادية متعلقة بالأصل .

ويحتاج قياس درجة التأكد المرتبطة بتوقع المنافع الاقتصادية المستقبلية على أساس الدليل المتوفر عند لحظة الاعتراف المبدئي. إن توافر الدرجة الكافية من التأكد بأن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق على المنشأة يتطلب التأكد من أن المنشأة سوف تستلم المنافع المرتبطة بالأصل وبأنها سوف تأخذ على عاتقها المخاطر المرتبطة به.

2. يمكن قياس تكلفة الأصل على المنشأة بشكل موثوق به

عادة ما يتم استيفاء هذا المطلب للاعتراف لأن عملية التبادل الدالة على شراء الأصل تبين تكلفته . وفي حالة تشييد الأصل داخليا فإنه يمكن التوصل إلى مقياس يعتمد عليه في قياس التكلفة بالاستناد إلى المعاملات مع أطراف خارجية لامتلاك المواد والعمالة والمدخلات الأخرى المستخدمة خلال عملية التشييد.

لكن يمكن في بعض الحالات امتلاك الممتلكات والتجهيزات والمعدات لأغراض وقائية أو بيئية، وقد لا يؤدي ذلك إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية لأي أصل موجود بشكل مباشر إلا أن ذلك يكون ضروريا في سبيل الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية لموجودات أخرى. في هذه الحالة يتأهل امتلاك الممتلكات والتجهيزات والمعدات للاعتراف بها كموجودات إذ إنها تمنح المنشأة القدرة على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من موجودات مرتبطة بها تزيد على ما كان بالإمكان تحقيقه لو لم يتم امتلاك تلك الموجودات. إلا أن الاعتراف بهذه الموجودات لا يجب أن يتعدى إجمالي القيمة القابلة للاسترداد من هذه الموجودات والموجودات المرتبطة بها. على سبيل المثال، قد يحتاج مصنع لمواد كيميائية إلى وضع عمليات جديدة معينة لمعالجة المواد من أجل التقيد بمتطلبات بيئية في إنتاج وتخزين مواد كيميائية خطيرة، وعليه يتم الاعتراف بتعزيزات المصنع كأصل في حدود القيمة القابلة للاسترداد لأنه بدون ذلك لا تستطيع المنشأة إنتاج وبيع تلك المواد.

٧. القياس الأولي للممتلكات والتجهيزات والمعدات

يجب قياس الممتلكات والتجهيزات والمعدات التي تتأهل للاعتراف بها كأصل مبدئيا على أساس تكلفتها.

١. مكونات التكلفة:

تشمل تكلفة الممتلكات والتجهيزات والمعدات ثمن شرائها، الذي يتضمن الرسوم الجمركية وضرائب الشراء غير القابلة للاسترجاع، وأية تكاليف يمكن أن تنسب مباشرة إلى تجهيز الأصل للاستخدام المقصود، وتطرح أي خصومات تجارية وتنزيلات للوصول إلى ثمن الشراء. ومن الأمثلة على التكاليف المباشرة .

أ. تكلفة إعداد المكان .

ب. تكاليف المناولة والتوصيل المبدئية .

ج. تكاليف التركيب .

د. الرسوم المهنية مثل المعماريين والمهندسين .

هـ. التكلفة المقدرة لتفكيك وإزالة الأصل واستعادة الموقع إلى الحد المعترف بها كمخصص بموجب معيار المحاسبة الدولي السابع والثلاثون -المخصصات، المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة.

و. عندما يؤجل السداد لبند من الممتلكات والتجهيزات والمعدات إلى ما بعد المدة العادية للائتمان فإن تكلفته تساوي الثمن النقدي المعادل ويتم الاعتراف بالفرق بين هذه القيمة و إجمالي المدفوعات كفوائد خلال فترة الائتمان إلا إذا تم رسملتها حسب المعالجة البديلة المسموح بها وفق المعيار المحاسبي الدولي الثالث والعشرون والخاص بتكاليف الاقتراض.

ز. لا تمثل التكاليف الإدارية والعمومية جزءا من تكلفة الممتلكات والتجهيزات والمعدات إلا إذا كان بالإمكان أن تنسب مباشرة لامتلاك الأصل وتجهيزه للاستخدام كذلك لا تمثل التكاليف المبدئية للتشغيل وما يشابهها من تكاليف ما قبل الإنتاج جزءا من تكلفة الأصل إلا إذا كانت ضرورية لتجهيز الأصل للعمل . ويعترف كمصروف بخسائر التشغيل المبدئية التي تحدث قبل تحقيق الأداء المخطط للأصل.

ح. تحدد تكلفة الأصل المصنع داخليا باستخدام نفس المبادئ الخاصة باحتساب تكلفة الأصل الذي يتم حيازته. وإذا قامت المنشأة بتصنيع موجودات مشابهة في ظروف العمل العادية فإن تكلفة الأصل تكون عادة مشابهة لتكلفة الأصل المنتج للبيع (انظر المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 والخاص بالمخزون)، وعليه تستبعد الأرباح الداخلية عند تحديد تلك التكلفة. وبالمثل تستبعد قيم الضياع غير العادي للمواد والأجور والمصروفات الأخرى من تكلفة الأصل المصنع داخليا.

ط. تتحدد تكلفة الموجودات التي يتم حيازتها بواسطة المستأجر حسب عقد تأجير تمويلي باستخدام المبادئ التي وضعها المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 والخاص بالمحاسبة عن العقود الإيجارية.

ي. يمكن تخفيض القيمة المسجلة للممتلكات والتجهيزات والمعدات بالمنح الحكومية القابلة للتطبيق حسب المعيار المحاسبي الدولي العشرون والخاص بالمحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية .

3. مبادلة الموجودات

ك. قد يتم امتلاك الممتلكات والتجهيزات والمعدات عن طريق تبادل كلي أو جزئي مع بنود مختلفة من الممتلكات والتجهيزات والمعدات أو غيرها من الموجودات. وتقاس تكلفة تلك البنود بالقيمة العادلة للأصل المستلم والذي يعادل القيمة العادلة للأصل المضى به بعد تعديله بأية مبالغ نقدية أو نقدية معادلة يتم مبادلتها.

4. النفقات اللاحقة

أ. يجب إضافة النفقات اللاحقة والمتعلقة ببند من الممتلكات والتجهيزات والمعدات التي سبق أن تم الاعتراف بها إلى القيمة المسجلة للأصل عندما يحتمل أن تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تزيد عن تلك التي تم تحديدها أصلا حسب الأداء النمطي للأصل القائم حاليا سوف تتدفق إلى المنشأة. أما كافة النفقات اللاحقة الأخرى فيعترف بها كمصروف يخص الفترة التي حدثت فيها.

ب. يعترف بالنفقات اللاحقة على الممتلكات والتجهيزات والمعدات كأصل فقط عندما تؤدي تلك النفقات إلى تحسين ظروف الأصل إلى مستوى يتعدى الأداء النمطي. ومن الأمثلة على التحسينات التي تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية:

- تعديلات في بند من التجهيزات تؤدي إلى زيادة العمر الإنتاجي، ويشمل ذلك زيادة طاقة الأصل.

- تحسين أجزاء الآلة وذلك لتحسين جودة المخرجات بشكل جوهري

- تطبيق عمليات إنتاج جديدة تحقق تخفيضاً كبيراً في تكاليف التشغيل المقدرة من قبل.

ج. تجرى نفقات إصلاح وصيانة الممتلكات والتجهيزات والمعدات للمحافظة على المنافع الاقتصادية المستقبلية التي توقعها المنشأة بناء على التقرير الأصلي لمستوى أداء الأصل وعادة ما تعتبر تلك النفقات مصروفاً عند حدوثه. وعلى سبيل المثال تعتبر عادة تكلفة صيانة التجهيزات والمعدات كمصروف لأنها تحافظ ولا تزيد من الأداء النمطي المقدراً أصلاً.

VI. القياس اللاحق للاعتراف المبدئي:

1. المعالجة المفضلة: بعد الاعتراف المبدئي كأصل يجب أن يظهر بند الممتلكات والتجهيزات والمعدات بتكلفته مطروحاً منه الاستهلاك المتراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة.

2. المعالجة البديلة المسموح بها: بعد الاعتراف المبدئي كأصل يجب أن يظهر بند الممتلكات والتجهيزات والمعدات بقيمة إعادة التقييم، والمتمثلة في القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منه الاستهلاك المتراكم اللاحق وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة لاحقاً. ويجب تنفيذ إعادة التقييم بشكل دوري بما يحقق عدم اختلاف القيم المسجلة جوهرياً عن تلك التي ستحدد باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الميزانية.

ويعتمد تكرار إعادة التقييم على التغيرات في القيمة العادلة لبند الممتلكات والتجهيزات والمعدات موضع إعادة التقييم. فحينما تختلف القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه بشكل جوهري عن قيمته المسجلة فإنه يصبح ضرورياً إجراء إعادة تقييم أخرى، تواجه بعض بنود الممتلكات والتجهيزات والمعدات تغيرات متقلبة كبيرة في قيمتها العادلة وهذا يتطلب إعادة تقييم سنوية. ولا يكون هذا الإجراء ضرورياً بالنسبة لبند الممتلكات والتجهيزات والمعدات التي لا تواجه تغيرات كبيرة في قيمتها العادلة. وبدلاً من ذلك فقد يكفي بإجراء إعادة التقييم كل ثلاث أو خمس سنوات. وإعادة تقييم بنود الممتلكات والتجهيزات والمعدات في المجموعة في وقت واحد لتجنب انتقاء الموجودات لإعادة التقييم ولتجنب إظهار قيم وتكاليف بتواريخ مختلفة في البيانات المالية.

عندما يعاد تقييم أي بند من الممتلكات والتجهيزات والمعدات فإن الاستهلاك المتراكم حتى تاريخ إعادة التقييم:

أ. يعاد احتسابه بما يناسب التغير في القيمة المسجلة الإجمالية للأصل حتى تكون القيمة المسجلة للأصل مساوية للقيمة المعاد تقييمها. وتستخدم هذه الطريقة في حالة إعادة تقييم أصل بواسطة مؤشر للتكلفة الجارية المستهلكة، أو:

ب. يستبعد في مقابل إجمالي القيمة المسجلة للأصل وصافي القيمة المقدرة لقيمة الأصل المعاد تقييمها. مثلاً، تستخدم هذه الطريقة في حالة المباني التي يعاد تقييمها بما يعادل قيمتها السوقية.

3. الاستهلاك:

أ. توزع قيمة بند الممتلكات والتجهيزات والمعدات القابلة للاستهلاك على العمر الإنتاجي له على أساس منتظم. ويجب أن تعكس طريقة الاستهلاك النمط الذي تستند فيه المنشأة المنافع الاقتصادية للأصل. ويجب الاعتراف بالاستهلاك الخاص بكل فترة على أنه مصروف، إلا إذا كان مدرجا ضمن القيمة المدرجة لأصل آخر.

ب. وعليه فإن كافة العوامل التالية تحتاج إلى الأخذ بالاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل :

- الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المنشأة. يحدد الاستخدام بالرجوع إلى الطاقة المتوقعة للأصل أو المخرجات .
- البلى الطبيعي (التآكل) المتوقع الذي يعتمد على العوامل التشغيلية مثل عدد الورديات التي يستخدم فيها الأصل وبرنامج الإصلاح والصيانة لدي المنشأة والعناية والصيانة للأصل حينما يكون عاطلاً.
- يحدث التقادم الفني من تغيرات أو تحسينات في الإنتاج أو من تغير الطلب في السوق على منتجات أو خدمات الأصل.
- المحددات القانونية وما شابهها على استخدام الأصل مثل انقضاء تاريخ عقود التأجير المتعلقة بها.

4. مراجعة العمر الإنتاجي :

أ. يجب مراجعة العمر الإنتاجي لبند الممتلكات والتجهيزات والمعدات دوريا، وإذا كانت التوقعات تشير إلى اختلاف كبير عن التقديرات السابقة فيجب تعديل مصروف الاستهلاك للفترة الجارية والفترات المستقبلية .

5. مراجعة طرق الاستهلاك:

يجب مراجعة طريقة الاستهلاك المطبقة على الممتلكات والتجهيزات والمعدات بشكل دوري، وإذا كان هناك تغير جوهري في النمط المتوقع للمنافع الاقتصادية من تلك الموجودات فيجب تغيير الطريقة بما يعكس التغير في النمط. وحينما يكون هذا التغير في طريقة الاستهلاك ضروريا فيجب المحاسبة عن التغير كتغير في التقدير ويجب تعديل مصروف الاستهلاك للفترة الجارية والفترات المستقبلية.

VII. الإفصاح:

ب. يجب أن تفصح البيانات المالية حيال كل نوع من الممتلكات والتجهيزات والمعدات:

أ. أسس القياس التي بموجبها تم تحديد إجمالي القيمة المسجلة. وإذا تم استخدام أكثر من مقياس فيجب الإفصاح عن إجمالي القيمة المسجلة بموجب ذلك المقياس لكل فئة.

ب. طريقة الاستهلاك المستخدمة.

ج. العمر الإنتاجي أو معدلات الاستهلاك المستخدمة.

د. القيم المسجلة الإجمالية ومجموع الاستهلاك مجموعا مع خسائر انخفاض القيمة المجمعة في بداية الفترة ونهايتها.

هـ. تسوية القيمة المسجلة في بداية ونهاية الفترة لبيان .

ج. وجود أية قيود على الملكية القانونية وقيمتها، والممتلكات والتجهيزات والمعدات المرهونة لضمان مطلوبات.

د. السياسة المحاسبية لتكاليف الترميم المقدرة لبند الممتلكات، والتجهيزات أو المعدات.

هـ. النفقات الرأسمالية على الممتلكات والتجهيزات والمعدات خلال فترة الإنشاء و

و. قيمة التعهدات لامتلاك الممتلكات والتجهيزات والمعدات.

ز. طريقة الاستهلاك وتقدير العمر الإنتاجي

ح. تفصح المنشأة عن طبيعة وتأثير التغير في التقدير المحاسبي الذي له أثر مادي في الفترة الجارية أو الذي يتوقع أن يكون له أثر مادي في فترات لاحقة حسب المعيار المحاسبي الدولي الثامن والخاص بصافي الربح أو الخسارة للفترة والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسة المحاسبية

ط. تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالممتلكات والتجهيزات والمعدات التي انخفضت قيمتها بموجب معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون -انخفاض قيمة الموجودات

ثانيا: المعيار المحاسبي الدولي السادس والثلاثون انخفاض قيمة الموجودات

يحدد معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون المعالجة المحاسبية والإفصاح عن الانخفاض في قيمة جميع الموجودات ويتطلب معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون مزيدا من الإفصاح إذا كانت خسائر الانخفاض المعترف بها (المعكوسة) خلال الفترة مادية بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة بكاملها التي تقدم التقارير.

ا. الهدف

هدف هذا المعيار بيان الإجراءات التي تطبقها المنشأة لضمان تسجيل موجوداتها بما لا يزيد عن مبلغها القابل للاسترداد، ويكون الأصل مسجلا بما يزيد عن مبلغه القابل للاسترداد إذا كان مبلغه المسجل يزيد عن المبلغ الذي سيتم استرداده من خلال استعمال أو بيع الأصل، وإذا كان الحال كذلك يوصف الأصل بأنه انخفضت قيمته، ويتطلب المعيار أن تقوم المنشأة بالاعتراف بخسارة الانخفاض، كما يحدد كذلك إفصاحات معينة للموجودات التي انخفضت قيمتها.

ا. النطاق : يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن انخفاض قيمة كافة الموجودات عدا ما يلي:

1. المخزونات (أنظر معيار المحاسبة الدولي الثاني- المخزونات)
2. الموجودات الناجمة عن عقود الإنشاء (أنظر معيار المحاسبة الدولي الحادي عشر - عقود الإنشاء)
3. موجودات الضريبة المؤجلة (أنظر معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر - ضرائب الدخل)
4. الموجودات الناجمة عن منافع الموظفين (أنظر معيار المحاسبة الدولي التاسع عشر-منافع الموظفين).
5. الموجودات المالية التي تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي الثاني والثلاثون -الأدوات

المالية – الإفصاح والعرض

6. لا ينطبق هذا المعيار على المخزونات أو الموجودات الناشئة من عقود الإيجار أو موجودات الضريبة المؤجلة أو الموجودات الناشئة من منافع الموظفين لأن معايير المحاسبة الدولية القائمة المنطبقة على هذه الموجودات تحتوي على متطلبات محددة للاعتراف بهذه الموجودات وقياسها.

7. بالنسبة للموجودات المالية التي تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي الثاني والثلاثون - الأدوات المالية: الإفصاح والعرض. تعتبر الاستثمارات التالية موجودات مالية إلا أنها مستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي الثاني والثلاثون، وعلى ذلك ينطبق هذا المعيار على هذه الاستثمارات في:

- أ. الشركات التابعة كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي السابع والعشرون - القوائم المالية الموحدة ومحاسبة الاستثمارات في الشركات التابعة.
 - ب. الشركات الزميلة كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي الثامن والعشرون - محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة.
 - ج. المشاريع المشتركة كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي الحادي والثلاثون - تقديم التقارير المالية حول الحصص في المشاريع المشتركة.
- جميعها موجودات مالية ولكنها استثنيت من نطاق المعيار المحاسبي الدولي الثاني والثلاثون لذلك فهذا المعيار يطبق على هذه الاستثمارات .

8. ينطبق هذا المعيار على الموجودات المسجلة بمقدار مبلغ أعيد تقييمه (القيمة العادلة) بموجب معايير المحاسبة الدولية الأخرى مثل المعاملة المحاسبية البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي السادس عشر الممتلكات والإنشاءات والمعدات،

III. تعريفات

تستخدم المصطلحات التالية في هذا العيار وفق المعاني المحددة لها كما يلي:

1. المبلغ القابل للاسترداد هو صافي سعر البيع للأصل أو قيمته المستخدمة، أيهما أعلى.

2. العمر النافع هو إما :

- أ- الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها أن تستخدم المنشأة الأصل، أو
- ب- عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع أن تحصل المنشأة عليها من الأصل للمنشأة.
3. القيمة المستعملة هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من الاستعمال المستمر لأصل ومن التخلص منه في نهاية عمره النافع.
4. صافي سعر البيع: هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه بيع أصل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة ناقصا تكاليف التخلص.
5. تكاليف التخلص: هي التكاليف الإضافية التي تعزى بشكل للتخلص من أصل، باستثناء تكاليف التمويل ومصرف ضريبة الدخل .
6. خسارة الانخفاض: هي مقدار زيادة المبلغ المسجل لأصل عن مبلغه القابل للاسترداد.
7. المبلغ المسجل: هو المبلغ الذي يعترف به للأصل في الميزانية العمومية بعد خصم أي استهلاك (إطفاء) متراكم وخسائر الانخفاض المتراكمة في قيمته .
8. الاستهلاك (الإطفاء): هو التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للاستهلاك لأصل على مدى عمره النافع.
- المبلغ القابل للاستهلاك: هو تكلفة الأصل أو مبلغ آخر استعويض به عن التكلفة في القوائم المالية ناقصا قيمته المتبقية.
9. وحدة توليد النقد: هي أصغر مجموعة من الأصول القابلة للتحديد التي تولد تدفقات نقدية داخلة من الاستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الموجودات الأخرى أو مجموعات الموجودات.
10. موجودات الشركة: هي الموجودات عدا عن الشهرة والتي تساهم في التدفقات النقدية المستقبلية لكل من وحدة توليد النقد التي هي تحت المراجعة ووحدات توليد النقد الأخرى.
11. السوق النشط هي السوق التي تضم جميع الحالات التالية:
 - يتم المتاجرة في المواد ضمن سوق متجانسة؛
 - عندما يكون من الممكن إيجاد مشترين و بائعين راغبين في أي وقت؛

- الأسعار في متناول يد العامة.

IV. تحديد الأصل الذي قد تنخفض قيمته

1. تنخفض قيمة الأصل عندما يزيد المبلغ المسجل للأصل عن مبلغه القابل للاسترداد، استناداً لبعض الدلائل على احتمال حدوث خسارة انخفاض. إذا وجد أي دليل من هذه الدلائل فإنه يطلب من المنشأة إجراء تقدير رسمي للمبلغ القابل للاسترداد. وفي حالة عدم توفر دليل على احتمال خسارة انخفاض فإن هذا المعيار لا يطلب من المنشأة إجراء تقدير رسمي للمبلغ القابل للاسترداد.

2. لتقييم ما إذا كانت توجد أية دلالة على أن أصلاً قد تنخفض قيمته يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار الدلائل التالية كحد أدنى:

أ- المصادر الخارجية للمعلومات:

- خلال الفترة انخفضت القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير أكثر مما كان يتوقع نتيجة لمرور الوقت أو الاستعمال العادي.
- حدثت تغيرات هامة ذات أثر عكسي على المنشأة خلال الفترة أو أنها ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل فيها المنشأة أو في السوق الذي ينتمي إليه الأصل.
- زادت أسعار الفائدة في السوق أو معدلات العائد الأخرى في السوق على الاستثمارات خلال الفترة ومن المحتمل أن تؤثر هذه الزيادات على سعر الخصم المستخدم في حسابات قيمة الأصل المستعملة وتخفض مبلغ الأصل القابل للاسترداد بشكل مادي.
- المبلغ المسجل لصافي موجودات المنشأة المقدمة للتقارير أعلى من رأسماله السوقية.

ب- المصادر الداخلية للمعلومات.

- تتوفر الأدلة على تقادم الأصل أو حدوث تلف فيه.
- حدثت تغيرات هامة ذات أثر عكسي على المنشأة خلال الفترة، أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب إلى المدى، أو بالأسلوب الذي يستخدم فيه الأصل أو يتوقع استخدامه فيه، وتشمل هذه

التغيرات خططا لإيقاف أو إعادة هيكلة العملية التي ينتهي إليها الأصل أو التخلص من الأصل قبل التاريخ المتوقع سابقا.

- تتوفر الأدلة من التقارير الداخلية التي تشير على أن الأداء الاقتصادي لأصل هو أسوأ أو سيكون أسوأ مما هو متوقع.

3. ويمكن للمنشأة أن تحدد دلائل أخرى على إمكانية انخفاض قيمة الأصل، وتشمل الأدلة من التقارير الداخلية التي تشير إلى إمكانية انخفاض قيمة أصل وجود ما يلي:

- تدفقات نقدية لامتلاك الأصل، أو احتياجات نقدية لاحقة لتشغيله أو صيانتته والتي هي أعلى إلى حد كبير من تلك الواردة في الموازنة الأصلية.

- صافي التدفقات النقدية الفعلية أو الربح أو الخسارة التشغيلية المتدفقة من الأصل والتي هي أسوأ إلى حد كبير من تلك الواردة في الميزانية التقديرية .

- انخفاض هام في صافي التدفقات النقدية أو الربح التشغيلية في الميزانية التقديرية أو زيادة كبيرة في الخسارة الواردة في الميزانية التقديرية ناجمة من الأصل.

- خسائر تشغيلية أو صافي تدفقات نقدية خارجة للأصل عند جمع أرقام الفترة الحالية مع الأرقام في الموازنة للمستقبل.

يجب على المنشأة أن تقوم في كل ميزانية عمومية بتقييم ما إذا كان هناك أية دلالة على احتمال انخفاض قيمة الأصل، وإذا وجدت هذه الدلالة يجب على المنشأة تقدير مبلغ الأصل القابل للاسترداد.

4. وينطبق مفهوم المادية في تحديد ما إذا كان مبلغ الأصل القابل للاسترداد بحاجة إلى التقدير، فعلى سبيل المثال إذا بينت الحسابات السابقة أن مبلغ الأصل القابل للاسترداد أعلى إلى حد كبير من مبلغه المسجل فإن المنشأة ليست بحاجة إلى إعادة تقدير مبلغ الأصل القابل للاسترداد إذا لم تقع أحداث تزيل ذلك الفرق، وبالمثل قد يبين تحليل سابق أن مبلغ الأصل القابل للاسترداد ليس حساسا لدلالة واحدة (أو أكثر) من الدلائل الواردة اعلاه.

٧. قياس المبلغ القابل للاسترداد

يعرف هذا المعيار المبلغ القابل للاسترداد على أنه صافي سعر بيع الأصل أو القيمة المستعملة أيهما أعلى، و ليس من الضروري دائما تحديد كل من صافي سعر بيع الأصل وقيمتها المستعملة، فعلى سبيل المثال إذا زاد أي من هذين المبلغين عن المبلغ المسجل للأصل فإن الأصل لا تنخفض قيمته ، وليس من الضروري تقدير المبلغ الآخر. وعليه يمكن قياس المبلغ القابل للاسترداد كما يلي:

1. القيمة المستعملة. عندما ليس من الممكن في بعض الأحيان تحديد صافي سعر البيع لعدم وجود أساس لإجراء تقدير موثوق للمبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة.

2. صافي مبلغ البيع: في حالة إذا لم يوجد سبب للاعتقاد بأن قيمة الأصل المستعملة تزيد بشكل مادي عن صافي مبلغ بيعه

3. وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل: في حالة لم يكن الأصل يولد تدفقات نقدية داخلية من الاستعمال المستمر مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات من الموجودات أو مجموعات الموجودات الأخرى، إلا إذا:

أ. كان صافي سعر البيع أعلى من مبلغه المسجل ، أو

ب. كان من الممكن تقدير قيمة الأصل المستعملة لتكون قريبة من صافي سعر بيعه و أمكن تحديد صافي سعر البيع.

4. صافي سعر البيع

- إن أفضل دليل على صافي سعر بيع أصل هو السعر في اتفاقية بيع ملزمة في عملية تجارية بحتة معدلة للتكاليف الإضافية التي ستعزى مباشرة للتخلص من الأصل.

- إذا لم توجد اتفاقية بيع ملزمة ولكن تمت المتاجرة بالأصل في سوق نشط فان صافي سعر البيع هو سعر السوق للأصل ناقصا تكاليف التصرف، وسعر السوق المناسب هو عادة سعر العرض الحالي، وعندما لا تكون أسعار العرض الحالية متوفرة فقد يوفر سعر آخر عملية أساسا لتقدير صافي سعر البيع، شريطة عدم حدوث تغيير هام في الظروف الاقتصادية بين تاريخ العملية والتاريخ الذي يتم فيه التقدير.

- إذا لم تكن هناك اتفاقية بيع ملزمة أو سوق نشط لأصل يكون صافي سعر البيع بناء على أفضل المعلومات المتوفرة لإظهار المبلغ الذي يمكن أن تحصل عليه المنشأة في تاريخ الميزانية العمومية للتخلص من الأصل في علمية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة، وذلك بعد خصم تكاليف التصرف، ولتحديد هذا المبلغ تأخذ المنشأة في الاعتبار نتيجة العمليات الأخيرة لموجودات مشابهة ضمن نفس الصناعة، وصافي سعر البيع لا يعكس بيعاً إجبارياً إلا إذا كانت الإدارة مجبرة على البيع في الحال .

- عند تحديد صافي سعر البيع يتم خصم تكاليف التصرف عدا التكاليف التي تم الاعتراف بها كمطلوبات، والأمثلة على هذه التكاليف هي التكاليف القانونية ورسوم الدمغة والضرائب المماثلة على العمليات وتكاليف إزالة الأصل والتكاليف المباشرة الإضافية لجعل الأصل في شكل صالح لبيعه، على أن منافع نهاية الخدمة (كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي التاسع عشر - منافع الموظفين) والتكاليف المتعلقة بتخفيض أو إعادة تنظيم عمل بعد التخلص من أصل لا تعتبر تكاليف مباشرة إضافية للتخلص من الأصل .

- في بعض الأحيان يتطلب التصرف في أصل أن يقوم المشتري بامتلاك مطلوب (الالتزام)، ويتوفر فقط صافي سعر بيع

5. القيمة المستعملة: يشمل تقدير القيمة المستعملة لأصل الخطوات التالية:

أ. تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة التي تؤخذ من الاستعمال المستمر للأصل ومن التصرف النهائي فيه .

ب. تطبيق سعر الخصم المناسب على هذه التدفقات النقدية المستقبلية.

5. أساس تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية :

أ. عند قياس القيمة المستعملة:

- يجب أن تكون توقعات التدفقات النقدية بناء على افتراضات معقولة ومدعومة تمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستسود على مدى العمل النافع المتبقي للأصل، ويجب إعطاء وزن أكبر للأدلة الخارجية.

- يجب أن تكون توقعات التدفقات النقدية بناء على أحدث الموازنات / النبوءات المالية التي اعتمدها

الإدارة، ويجب أن تغطي هذه التوقعات المبنية على الموازنات / النبوءات المالية فترة قصوى مقدارها خمس سنوات إلا إذا أمكن تبرير فترة أطول.

- يجب تقدير توقعات التدفقات النقدية التي تزيد عن الفترة التي تغطيها أحدث الموازنات / النبوءات باستنتاج التوقعات بناء على الموازنات/النبوءات باستخدام 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 البلد أو البلدان التي تعمل بها المنشأة أو للسوق الذي يستخدم فيه الأصل، إلا إذا أمكن تبرير معدل أعلى.

- تكون تقديرات الإدارة للتدفقات النقدية المستقبلية مبنية على أحدث الموازنات/ التنبؤات لفترة أقصاها خمس سنوات، ويمكن للإدارة استخدام توقعات التدفقات النقدية بناء على الموازنات/النبوءات المالية لفترة تزيد عن خمس سنوات إذا كانت الإدارة متأكدة أن هذه التوقعات موثوقة وأنها تستطيع بناء على الخبرة السابقة إظهار قدرتها على التنبؤ بالتدفقات النقدية بدقة على مدى الفترة الأطول تلك.

- يتم تقدير توقعات التدفقات النقدية حتى نهاية العمر النافع لأصل باستنتاج توقعات التدفقات النقدية بناء على الموازنات/النبوءات المالية باستخدام معدل النمو للسنوات اللاحقة،

- عند استخدام معلومات من الموازنات/النبوءات المالية تأخذ المنشأة بعين الاعتبار فيما إذا كانت المعلومات تعكس افتراضات معقولة ومدعومة وتمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستسود خلال العمر النافع المتبقي للأصل .

ب. تكوين تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

- يجب أن تشمل التقديرات للتدفقات النقدية المستقبلية على ما يلي :

- توقعات التدفقات النقدية الداخلة من الاستعمال المستمر للأصل.
- توقعات التدفقات النقدية الخارجة التي يتم تحملها بالضرورة لتوليد التدفقات النقدية الداخلة من الاستعمال المستمر للأصل (بما في ذلك التدفقات النقدية الخارجة لإعداد الأصل للاستخدام)، والتي يمكن أن ينسب أو تخصص بشكل مباشر على أساس معقول وثابت للأصل.
- صافي التدفقات النقدية إن وجدت التي سيتم استلامها (أو دفعها) للتخلص من الأصل في نهاية عمره النافع.

- لتجنب العد المزدوج لا تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:
 - التدفقات النقدية الداخلة من موجودات تولد تدفقات نقدية داخلة من الاستعمال المستمر والتي لا تعتمد إلى حد كبير على التدفقات النقدية الداخلة من الأصل الذي هو تحت المراجعة (مثل ذلك الموجودات المالية مثلا لا لدمم المدينة).
 - التدفقات النقدية الخارجة المتعلقة بالتزامات تم الاعتراف بها كمطلوبات (مثل ذلك الذمم الدائنة أو التقاعد أو المخصصات
- جب تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل في حالته الراهنة، ويجب أن لا تشمل التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات الداخلة أو الخارجة المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ مما يلي:
 - إعادة هيكلة مستقبلية لم تلتزم المنشأة بها بعد.
 - الصرف الرأسمالي المستقبلي الذي سيحسن أو يزيد قيمة الأصل بما يتعدى مستوى أدائه المقيم أصلا.
- تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية الصرف الرأسمالي المستقبلي اللازم للمحافظة على الأصل والإبقاء عليه عند مستوى أدائه المقدر سابقا.
- يجب أن لا تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي :
 - التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية.
 - مقبوضات ودفعات ضريبة الدخل.
- يتم تحديد صافي التدفقات النقدية المقدرة التي سيتم استلامها (أو دفعها) للتخلص من أصل في نهاية عمره النافع بطريقة مماثلة لتحديد صافي سعر بيع الأصل، فيما عدا أنه عند تقدير صافي التدفقات النقدية:
 - تستخدم المنشأة الأسعار السائدة في تاريخ التقدير لموجودات مماثلة وصلت إلى نهاية عمرها النافع والتي عملت في ظروف مماثلة للظروف التي سيتم استعمال الأصل فيها.

- يتم تعديل هذه الأسعار حسب اثر كل من الزيادات المستقبلية في الأسعار الناجمة من التضخم العام والزيادات (الانخفاضات) المستقبلية المحددة، على انه إذا استثنيت تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية من الاستعمال المستمر للأصل وسعر الخصم اثر التضخم العام فان هذا الأثر يستثنى أيضا من صافي التدفقات النقدية المقدرة عند التخلص من الأصل.

VI. متطلبات الاعتراف بخسائر انخفاض قيمة اصل مفرد وقياسها:

1. إذا كان المبلغ القبل للاسترداد لأصل أقل من مبلغه المسجل فإنه يجب تخفيض المبلغ المسجل للأصل إلى مقدار مبلغه القابل للاسترداد، ويعتبر ذلك التخفيض خسارة انخفاض القيمة.
2. يجب الاعتراف بخسارة الانخفاض على أنها مصروف في بيان الدخل في الحال، إلا إذا سجل الأصل بمقدار مبلغ أعيد تقييمه بموجب معيار محاسبة دولي آخر (مثال ذلك بموجب المعاملة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي رقم 16 - الممتلكات والإنشاءات والمعدات)، ويجب معاملة أية خسارة في انخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه على أنها انخفاض في إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي الآخر.
3. يتم الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه على أنها مصروف في بيان الدخل، على انه يتم الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه مباشرة مقابل أي فائض في إعادة تقييم الأصل إلى الحد الذي لا تزيد فيه خسارة الانخفاض عن المبلغ المحتفظ به في فائض إعادة التقييم لنفس ذلك الأصل .
4. عندما يكون المبلغ المقدّر لخسارة انخفاض في قيمة أصل أعلى من المبلغ المسجل لذلك الأصل فإنه يجب على المنشأة الاعتراف بمطلوب إذا تطلب ذلك بموجب معيار محاسبة دولي آخر.
5. بعد الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة يجب تعديل مبلغ استهلاك (أطفاء) الأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص المبلغ المسجل المعدل للأصل ناقصاً قيمته المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم على مدى عمره النافع المتبقي.
6. إذا تم الاعتراف بخسارة في انخفاض القيمة فانه يتم تحديد أية موجودات أو مطلوبات ضريبية مؤجلة متعلقة بذلك بموجب معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر - ضرائب الدخل، وذلك بمقارنة المبلغ المسجل المعدل للأصل مع قاعدته الضريبية .

الاعتراف بخسائر الانخفاض لوحدة توليد نقد وقياسها.

1. يجب الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة وحدة توليد النقد فقط إذا كان مبلغها القابل للاسترداد اقل من مبلغها المسجل، ويجب تخصيص خسارة الانخفاض لتخفيض المبلغ المسجل لموجودات الوحدة في الترتيب التالي:

- أولاً للشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد (ان وجدت).

- بعد ذلك للموجودات الأخرى للوحدة على أساس الحصة بناء على المبلغ المسجل لكل أصل في الوحدة.

2. عند تخصيص خسارة انخفاض فإنه يجب عدم تخفيض المبلغ المسجل للأصل إلى اقل مما يلي أيهم أعلى:

- صافي سعر بيعه (إذا كان من الممكن تحديده)

- قيمته المستعملة (إذا كان من الممكن تحديدها)

- صفر

ومبلغ خسارة الانخفاض الذي كان سيخصص خلافاً لذلك للأصل يجب تخصيصه للأصول الأخرى للوحدة على أساس الحصة.

3. يتم تخفيض الشهرة المخصصة لوحدة توليد نقد قبل تخفيض المبلغ المسجل للموجودات الأخرى للوحدة بسبب طبيعتها .

4. إذا لم توجد طريقة عملية لتقدير المبلغ القابل للاسترداد لكل أصل فردي لوحدة توليد نقد فإن هذا المعيار يتطلب توزيعاً تقديرياً لخسارة الانخفاض بين موجودات تلك الوحدة عدا عن الشهرة لأن كافة موجودات وحدة توليد النقد تعمل معاً.

ثالثاً: المعيار المحاسبي الدولي السابع والثلاثون المخصصات، الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

1. الهدف

هدف هذا المعيار ضمان تطبيق مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المناسبة على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة، وان يتم الإفصاح عن معلومات كافية في إيضاحات البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومبلغها.

II. النطاق

1. يجب أن تطبق هذا المعيار جميع المنشآت في محاسبة المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة، فيما عدا

- تلك الناجمة من الأدوات المالية المسجلة بمقدار قيمتها العادلة.
- تلك الناجمة من العقود المنفذة، باستثناء العقود المثقلة بالأعباء.
- تلك الناشئة في منشآت التأمين من العقود مع حملة البوالص، و
- تلك التي يغطيها معيار محاسبة دولي آخر.

2. ينطبق هذا المعيار على الأدوات المالية (بما في ذلك الضمانات) التي هي ليست مسجلة بقيمتها العادلة.

3. العقود غير المنفذة هي العقود التي لم يتم بموجبها أي طرف بأداء أي من التزاماته، أو قام كلا الطرفين بأداء التزاماتهما جزئياً إلى حد متساو، ولا ينطبق هذا المعيار على العقود غير المنفذة إلا إذا كانت مثقلة بالأعباء.

4. ينطبق هذا المعيار على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة لمنشآت التأمين عدا تلك الناشئة عن العقود مع حملة البوالص.

عند تناول معيار محاسبة دولي آخر نوعاً محدداً من المخصصات أو المطلوبات المحتملة أو الموجودات المحتملة تطبق المنشأة ذلك المعيار بدلاً من هذا المعيار، فعلى سبيل المثال هناك أنواع معينة من المخصصات التي تتناولها أيضاً معايير خاصة بما يلي:

- عقود الإنشاء (انظر معيار المحاسبة الدولي الحادي عشر – عقود المقاولات).

- ضرائب الدخل (انظر معيار المحاسبة الثاني عشر – ضرائب الدخل).

- عقود الإيجار (انظر المعيار المحاسبي الدولي السابع عشر – عقود الإيجار)، على أنه حيث لا يحتوي المعيار المحاسبي الدولي السابع عشر على متطلبات محددة لتناول العقود التشغيلية التي أصبحت مثقلة بالأعباء فإن هذا المعيار ينطبق على هذه الحالات، و

- منافع الموظفين (أنظر معيار المحاسبة الدولي التاسع عشر - منافع الموظفين).

- قد تتعلق بعض المبالغ التي تمت معاملتها على أنها مخصصات بالاعتراف بالإيراد، مثال ذلك عندما تعطي المنشأة ضمانات مقابل رسم، ولا يتناول هذا المعيار الاعتراف بالإيراد، ويحدد المعيار المحاسبي الدولي الثامن عشر "الإيراد" الظروف التي يتم فيها الاعتراف بالإيراد ويقدم إرشادا عمليا بشأن تطبيق مقاييس الاعتراف، ولا يغير هذا المعيار متطلبات معيار المحاسبة الدولي الثامن عشر.

III. تعريفات

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها:

- أ. المخصص هو مطلوب ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين.
- ب. المطلوب هو التزام حالي للمنشأة ناشئ من أحداث سابقة يتوقع أن ينجم عن تسويتها تدفق صادر من المنشأة لموارد تتضمن منافع اقتصادية.
- ج. الحدث الملزم هو حدث يخلق التزاما قانونيا أو بناء ينجم عنه عدم وجود بديل حقيقي للمنشأة لتسوية ذلك الالتزام.
- د. الالتزام القانوني هو التزام ناتج من:

- عقد (من خلال أحكامه الصريحة أو الضمنية)،

- تشريع، أو

- تطبيق آخر للقانون.

- الالتزام البناء هو التزام ناتج من أعمال المنشأة حيث:

- بينت المنشأة لأطراف أخرى أنها ستقبل مسؤوليات معينة من خلال نمط ثابت من الممارسة السابقة أو السياسة المعلنة أو بيان حالي محدد بشكل كاف.
- نتيجة لذلك خلقت المنشأة توقعات صحيحة من جانب الأطراف الأخرى أنها ستقوم بأداء هذه المسؤوليات

هـ. المطلوب المحتمل هو:

- التزام ممكن أن ينشأ ينجم من أحداث سابقة وسيتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة، أو

- التزام حالي ينشأ من أحداث سابقة إلا أنه غير معترف به بسبب ما يلي:

• ليس من المحتمل أن يطلب تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام، أو

• لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بموثوقية كافية

و. الموجود المحتمل هو موجود ممكن أن ينشأ من أحداث سابقة، وسيؤكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة.

ز. العقد المثلث بالأعباء هو العقد الذي تزيد به التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الالتزامات بموجب العقد عن المنافع الاقتصادية التي يتوقع استلامها بموجبه.

ح. إعادة الهيكلة هو برنامج مرسوم وضمن سيطرة الإدارة، ويغير مادياً إما:

- نطاق عمل تتولاه المنشأة، أو

- أسلوب القيام بالعمل.

IV. المخصصات والمطلوبات الأخرى

أ. يمكن تمييز المخصصات من المطلوبات الأخرى مثل الذمم التجارية الدائنة والمستحقات بسبب وجود عدم تأكد فيما يتعلق بتوقيت أو مبلغ الصرف المستقبلي المطلوب في التسوية، وبالمقارنة مع ذلك:

- الذمم التجارية الدائنة هي مطلوبات للدفع مقابل البضائع أو الخدمات التي تم استلامها أو التزود بها وقدمت الفواتير لها أو تم الاتفاق رسمياً بشأنها مع المورد.

- المستحقات هي مطلوبات للدفع مقابل البضائع أو الخدمات التي تم استلامها أو التزود بها ولكن لم يتم دفعها أو إصدار فواتير بها أو الاتفاق رسمياً 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 .

كثيرا ما يتم الإبلاغ عن المستحقات على أنها جزء من الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى بينما يتم الإبلاغ عن المخصصات بشكل منفصل .

٧. المخصصات والمطلوبات الأخرى

أ. يمكن تمييز المخصصات من المطلوبات الأخرى مثل الذمم التجارية الدائنة والمستحقات بسبب وجود عدم تأكد فيما يتعلق بتوقيت أو مبلغ الصرف المستقبلي المطلوب في التسوية، وبالمقارنة مع ذلك:

- الذمم التجارية الدائنة هي مطلوبات للدفع مقابل البضائع أو الخدمات التي تم استلامها أو التزود بها وقدمت الفواتير لها أو تم الاتفاق رسميا بشأنها مع المورد، و
- المستحقات هي مطلوبات للدفع مقابل البضائع أو الخدمات التي تم استلامها أو التزود بها ولكن لم يتم دفعها أو إصدار فواتير بها أو الاتفاق 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 .

كثيرا ما يتم الإبلاغ عن المستحقات على أنها جزء من الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى، بينما يتم الإبلاغ عن المخصصات بشكل منفصل .

1. العلاقة بين المخصصات والمطلوبات المحتملة

أ. بشكل عام تعتبر كافة المخصصات محتملة لأنها غير مؤكدة من ناحية التوقيت والمبلغ، على أنه ضمن هذا المعيار يستعمل المصطلح "محتمل" للموجودات والمطلوبات غير المعترف بها لأن وجودها سيتأكد فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد أو أكثر غير مؤكد ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة، إضافة إلى ذلك يستعمل المصطلح "المطلوبات المحتملة" للمطلوبات التي لا تلي مقاييس الاعتراف.

أ. يميز هذا المعيار بين ما يلي:

- المخصصات - المعترف بها كمطلوبات (على افتراض إمكانية عمل تقدير موثوق به) لأنها عبارة عن التزامات حالية ومن المحتمل أن تدفقًا صادرًا للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية سيكون مطلوبًا لتسوية الالتزامات، و

- المطلوبات المحتملة - المعترف بها كمطلوبات لأنها إما:

• التزامات ممكنة، حيث يجب تأكيد ما إذا كان على المنشأة التزام حالي يمكن أن يؤدي إلى تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية، أو

• التزامات حالية لا تلي مقاييس الاعتراف في هذا المعيار (لأنه إما ليس من المحتمل أن تدفقًا صادرًا للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية سيكون مطلوبًا لتسوية الالتزام، أو لأنه لا يمكن إجراء تقدير موثوق به بشكل كاف لمبلغ الالتزام).

2. الاعتراف بالمخصصات

أ. يجب الاعتراف بمخصص عندما:

- يكون على المنشأة التزام حالي (قانوني أو بناء) نتيجة لحدث سابق.

- من المحتمل أنه سيطلب تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام، و

- يمكن عمل تقدير موثوق به لمبلغ الالتزام. إذا لم يتم تلبية هذه الشروط يجب عدم الاعتراف بمخصص.

3. الالتزام الحالي

أ. في حالات نادرة لا يكون من الواضح وجود التزام حالي، وفي هذه الحالات يعتبر أن حدثًا سابقًا سيتسبب في نشوء التزام حالي، ومع الأخذ في الاعتبار كافة الأدلة المتوفرة إذا كان وجود التزام حالي أكثر احتمالًا من عدمه في تاريخ الميزانية العمومية.

ب. في معظم الحالات تقريباً سيكون من الواضح ما إذا كان حدث سابق تسبب في نشوء التزام 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 التزام حالي، وفي هذه الحالة تحدد المنشأة ما إذا كان الالتزام حالي موجوداً في تاريخ الميزانية العمومية يأخذ كافة الأدلة المتوفرة في الاعتبار بما في ذلك على

سبيل المثال رأي الخبراء، وتشمل الأدلة المأخوذة في الاعتبار أية أدلة إضافية توفرها الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية، وعلى أساس هذه الأدلة:

- حيث يكون وجود التزام حالي أكثر احتمالاً من عدمه في تاريخ الميزانية العمومية تعترف المنشأة بمخصص (إذا تم تلبية مقاييس الاعتراف)، و

4. حيث يكون عدم وجود التزام حالي أكثر احتمالاً في تاريخ الميزانية العمومية تفصح المنشأة عن التزام محتمل إلا إذا كان التدفق الصادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية بعيد الاحتمال الحدث السابق: الحدث السابق الذي يؤدي إلى التزام حالي يسمى حدثاً ملزماً، وحتى يكون الحدث حدثاً ملزماً من الضروري عدم وجود بديل فعلي لدى المنشأة لتسوية الالتزام الذي خلقه الحدث، وتكون الحالة كذلك فقط:

- حيث يمكن فرض تنفيذ الالتزام بموجب القانون، أو

- في حالة الالتزام البناء حيث يخلق الحدث (الذي قد يكون إجراء للمنشأة) توقعات صحيحة لدى أطراف أخرى أن المنشأة ستنفذ التزامها.

VI. تطبيق قواعد الاعتراف والقياس

1. خسائر التشغيل المستقبلية

أ. يجب عدم الاعتراف بمخصصات لخسائر التشغيل المستقبلية.

ب. لا تلي خسائر التشغيل المستقبلية تعريف المطلوب ومقاييس الاعتراف العامة للمخصصات.

ج. إن توقع خسائر تشغيل مستقبلية هو دلالة على احتمال انخفاض موجودات معينة للعملية، وتقوم المنشأة باختبار هذه الموجودات من أجل انخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون- انخفاض قيمة الموجودات.

2. العقود المثقلة بالأعباء

أ. إذا كانت المنشأة داخلة في عقد مثقل بالأعباء فإنه يجب الاعتراف بالالتزام الحالي بموجب العقد وقياسه كمخصص.

ب. يعرف هذا المعيار العقد المثقل بالأعباء على أنه عقد تزيد قيمة التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الالتزامات بموجب العقد عن المنافع الاقتصادية المتوقعة استلامها 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.

ج. قبل وضع مخصص منفصل لعقد مثقل بالأعباء تقوم المنشأة بالاعتراف بأية خسارة في انخفاض القيمة حدثت لموجودات مخصصة لذلك العقد (أنظر معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون- انخفاض قيمة الموجودات).

د. يمكن إلغاء العديد من العقود (مثل ذلك بعض طلبات الشراء الروتينية) بدون دفع تعويض للطرف الآخر، ولذلك لا يوجد التزام، والعقود الأخرى تحدد كلا من حقوق والتزامات كل طرف من أطراف العقد، وحيث تجعل الأحداث مثل هذا العقد مثقلا بالأعباء يكون العقد ضمن نطاق هذا المعيار ويوجد مطلوب يتم الاعتراف به، والعقود غير المنقذة التي هي ليست مثقلة بالأعباء تقع خارج نطاق هذا المعيار.

3. إعادة الهيكلة

أ. فيما يلي أمثلة على الأحداث التي قد تقع ضمن تعريف إعادة الهيكلة:

- بيع أو إنهاء خط عمل .
- إغلاق مواقع العمل في بلد أو منطقة أو تغيير موقع أنشطة عمل من بلد أو منطقة إلى بلد أو منطقة أخرى.
- تغييرات في هيكل الإدارة، مثال ذلك إلغاء طبقة إدارة، و
- عمليات إعادة تنظيم رئيسية لها تأثير مادي على طبيعة وتركيز عمليات المنشأة.

ب. يتم الاعتراف بمخصص التكاليف إعادة الهيكلة فقط عندما تتم تلبية مقاييس الاعتراف العامة للمخصصات .

ج. ينشأ الالتزام البناء لإعادة الهيكلة فقط:

- عندما يكون للمنشأة خطة مفصلة رسمية لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل ما يلي:

- العمل أو جزء من العمل المعني.
- المواقع الرئيسية التي تأثرت.
- موقع وعمل الموظفين وعددهم التقريبي الذين سيتم تعويضهم عن إنهاء خدماتهم.
- المصروفات التي سيتم إجراؤها، و
- متى سيتم تنفيذ الخطة، و

- عندما تخلق المنشأة توقعاً صحيحاً لدى أولئك الذين يتأثرون بها أنها ستقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة بالبدء في تنفيذ تلك الخطة أو الإعلان عن ملامحها الرئيسية لأولئك الذين يتأثرون بها.

د. يجب أن يشمل مخصص إعادة الهيكلة فقط المصروفات المباشرة الناجمة من إعادة الهيكلة، والتي هي:

- ناجمة بالضرورة عن إعادة الهيكلة، و
- ليست مرتبطة مع الأنشطة القائمة للمنشأة.

هـ. لا يشمل مخصص إعادة الهيكلة تكاليفاً مثل:

- إعادة التدريب أو تغيير موقع الموظفين الدائمين.
- التسويق، أو

- الاستثمار في أنظمة وشبكات توزيع جديدة.

تتعلق هذه المصروفات بالإجراء المستقبلي للعمل وهي ليست مطلوبات لإعادة الهيكلة في تاريخ الميزانية العمومية، ويتم الاعتراف بهذه المصروفات على نفس الأساس كما لو أنها نشأت مستقلة من إعادة الهيكلة.

VII. الإفصاح .

أ. بالنسبة لكل فئة من المخصصات يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

- المبلغ المسجل في بداية ونهاية الفترة
 - المخصصات الإضافية التي وضعت خلال الفترة، بما في ذلك الزيادات في المخصصات الحالية.
 - المبالغ المستعملة (أي التي تم تحملها وتحملها مقابل المخصص خلال الفترة).
 - المبالغ غير المستعملة المعكوسة خلال الفترة، و
 - الزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصوم الناشئ عن مرور الوقت وأثر أي تغير في سعر الخصم.
- المعلومات المقارنة ليست مطلوبة.

ب. يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي لكل فئة من المخصصات:

- وصف موجز لطبيعة الالتزام والتوقيت المتوقع لأية تدفقات صادرة ناجمة للمنافع الاقتصادية.
- إشارة إلى الشكوك حول مبلغ أو توقيت هذه التدفقات الصادرة، وحيث يكون من الضروري تقديم معلومات مناسبة يجب على المنشأة الإفصاح عن الافتراضات الرئيسية التي وضعت فيما يتعلق بالأحداث المستقبلية .
- مبلغ أي استرداد متوقع وبيان مبلغ موجود تم الاعتراف به لذلك الاسترداد.

ج. ما لم تكن إمكانية حدوث أي تدفق صادر كتسوية بعيدة يجب على المنشأة الإفصاح لكل فئة من المطلوبات المحتملة في تاريخ الميزانية العمومية عن وصف موجز لطبيعة المطلوب المحتمل، وحيث سيكون ذلك عملياً:

- تقدير لأثره المالي .

- إشارة إلى الشكوك المتعلقة بمبلغ أو توقيت أي تدفق صادر.

- إمكانية أي استرداد.

رابعا :معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون الموجودات غير الملموسة

ا. الهدف

هدف هذا المعيار بيان المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي آخر، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف المنشأة بالموجود إذا تم تلبية مقاييس معينة، كما يحدد هذا المعيار كيفية قياس المبلغ المسجل للموجودات غير الملموسة ويتطلب إفصاحات معينة بشأن الموجودات غير الملموسة.

II. النطاق

1. يجب أن تطبق جميع المنشآت هذا المعيار في محاسبة الموجودات غير الملموسة باستثناء:

أ. الموجودات غير الملموسة التي يغطيها معيار محاسبة دولي آخر.

ب. الموجودات المالية كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي الثاني و الثلاثون – الأدوات المالية، الإفصاح والعرض.

ج. حقوق المعادن و الإنفاق على استكشاف أو تطوير و استخراج المعادن والنفط و الغاز الطبيعي و المصادر غير المتجددة المشابهة.

د. الموجودات غير الملموسة التي تتكون في منشآت التأمين من عقود مع حملة البوالص.

2. إذا كان معيار محاسبة دولي آخر يتناول نوعاً معيناً من الموجودات غير الملموسة فإنه يجب على المنشأة تطبيق ذلك المعيار بدلاً من هذا المعيار، فعلى سبيل المثال لا ينطبق هذا المعيار على:
- الموجودات غير الملموسة التي تحتفظ بها المنشأة للبيع أثناء سير العمل المعتاد (انظر معيار المحاسبة الدولي الثاني - الموجودات ومعيار المحاسبة الدولي الحادي عشر - عقود الإنشاء).
 - موجودات الضريبة المؤجلة (انظر معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر - ضرائب الدخل).
 - عقود الإيجار التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي السابع عشر - عقود الإيجار.
 - الموجودات الناشئة من منافع الموظفين (انظر معيار المحاسبة الدولي التاسع عشر - منافع الموظفين).
 - الشهرة الناجمة من دمج منشآت الأعمال (انظر معيار المحاسبة الدولي الثاني والعشرون - دمج منشآت الأعمال).

III. تعريفات

1. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها:
 - أ. الموجود غير الملموس هو موجود قابل للتحديد أو غير نقدي بدون جوهر مادي يحتفظ به لاستخدامه في إنتاج أو تزويد البضائع أو الخدمات أو لتأجيله للآخرين أو للأغراض الإدارية.
 - ب. الموجود هو مورد:
 - تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة و
 - يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.
 - ج. الموجودات النقدية هي نقود محتفظ بها و موجودات سيتم استلامها في مبالغ ثابتة أو قابلة للتحديد.

د. البحث هو استقصاء موجودي و مخطط يتم القيام به بهدف الحصول على معرفة و إدراك علمي أو فني.

هـ. التطوير هو تطبيق نتائج البحث التي تم التوصل إليها أو المعرفة الأخرى على خطة أو نموذج لإنتاج مواد أو أدوات أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل ملموس قبل البدء في الإنتاج أو الاستخدام التجاري.

و. الإطفاء هو التحميل المنتظم للمبلغ القابل للاستهلاك لموجود غير ملموس على مدى عمره النافع.

ز. المبلغ القابل للاستهلاك هو تكلفة موجود ، أو مبلغ آخر بديل عن التكلفة في البيانات المالية مخصصا منه القيمة التخريدية.

ح. العمر النافع هو إما:

- الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها استخدام المنشأة للموجود، أو

- عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع أن تحصل المنشأة عليها من الموجود.

ط. التكلفة هي مبلغ النقد أو معادلات النقد المدفوعة أو القيمة العادلة للمقابل الآخر المقدم لامتلاك موجود في تاريخ امتلاكه أو إنتاجه.

ي. القيمة التخريدية هي صافي المبلغ الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه لموجود في نهاية عمره النافع بعد خصم التكاليف المتوقعة للتخلص منه.

ك. القيمة العادلة لموجود هي المبلغ الذي يمكن مقابله مبادلة ذلك الموجود بين أطراف مطلعة و راغبة في عملية بين أطراف محايدة.

ل. السوق النشط هو السوق الذي تتوفر فيه كافة الشروط التالية:

- البنود التي تتم المتاجرة بها داخل السوق متجانسة.

- من الممكن وفي أي وقت أن يوجد فيه بائعون ومشتررون راغبون .

- الأسعار متوفرة للجمهور.

م. خسارة الانخفاض في القيمة هي الزيادة في المبلغ المسجل لموجود عن مبلغه القابل للاسترداد.

ن. المبلغ المسجل هو المبلغ الذي يتم الاعتراف به كقيمة للموجود في الميزانية العمومية بعد خصم أي إطفاء متراكم و خسائر الانخفاض المتراكمة في القيمة لذلك.

IV. الموجودات غير الملموسة كثيرا ما تنفق المنشآت المصادر أو تتحمل مطلوبات عند امتلاك أو تطوير أو صيانة أو تحسين المصادر غير الملموسة مثل المعرفة العلمية أو الفنية أو تصميم وتنفيذ عمليات أو أنظمة جديدة و تراخيص 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 وبيانات العملاء وحقوق خدمة الرهن وتراخيص صيد الأسماك وحصص الاستيراد والامتيازات والعلاقات مع العملاء أو الموردين --- العملاء وحصصة السوق وحقوق التسويق .

وعليه يتم الاعتراف بالموجود غير الملموس (أي قابلية التحديد والرقابة على المورد و وجود منافع اقتصادية مستقبلية)، بناء على م يلي:

أ. قابلية التحديد

يتطلب تعريف الموجود غير الملموس وجوب أن يكون الموجود غير الملموس قابلا للتحديد لتمييزه بشكل واضح عن الشهرة، والشهرة الناشئة من عملية دمج منشآت الأعمال التي هي عبارة عن امتلاك تمثل دفعة يقوم بها الممتلك توقعاً لمنافع اقتصادية مستقبلية، ويمكن بوضوح تمييز الموجود غير الملموس عن الشهرة إذا كان الموجود قابلاً للفصل، ويكون الموجود قابلاً للفصل إذا استطاعت المنشأة تأجير أو بيع أو استبدال أو توزيع المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تعزى للموجود بدون التخلص كذلك من المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تتدفق من الموجودات الأخرى المستخدمة في نفس النشاط المحقق للإيراد. إلا أن قابلية الفصل ليست شرطاً ضرورياً لقابلية التحديد في كل الحالات ،

ب. السيطرة

تكون المنشأة مسيطرة على الموجود إذا كانت المنشأة تملك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد، وتستطيع كذلك الحد من إمكانية وصول الآخرين لهذه المنافع، وقدرة المنشأة على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية من موجود 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 إمكانية القانونية لفرض حق ليست شرطاً ضرورياً للسيطرة حيث قد تكون المنشأة قادرة على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية بطريقة أخرى.

ج. المنافع الاقتصادية المستقبلية

قد تشمل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من موجود غير ملموس الإيراد من بيع المنتجات أو الخدمات أو وفورات التكلفة أو المنافع الأخرى الناجمة من استخدام المنشأة للموجود، فعلى سبيل المثال قد يخفض استخدام الملكية الفكرية في عمله إنتاج من تكاليف الإنتاج المستقبلية بدلا من زيادة الإيرادات المستقبلية.

٧. الاعتراف بموجود غير ملموس والقياس المبدئي له

1. يتطلب الاعتراف ببند على أنه موجود غير ملموس أن تقوم المنشأة ببيان أن البند يلي ما يلي:

أ. تعريف الموجود غير الملموس

ب. مقاييس الاعتراف المبينة في هذا المعيار.

2. يجب الاعتراف بالموجود غير الملموس فقط في الحالات التالية :

أ. إذا كان من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تعزى للموجود ستندفق للمنشأة.

ب. إذا كان من الممكن قياس تكلفة الموجود بشكل موثوق به.

3. يجب على المنشأة تقييم احتمال المنافع الاقتصادية المستقبلية باستخدام افتراضات معقولة ومدعومة تمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستسود على مدى العمر النافع للموجود.

4. تستخدم المنشأة الحكم الشخصي لتقييم درجة التأكد المتعلقة بتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تعزى لاستعمال الموجود بناء على الأدلة المتوفرة في وقت الاعتراف المبدئي، وإعطاء وزن أكبر للأدلة الخارجية.

5. يجب قياس الموجود مبدئيا بمقدار تكلفته.

٧١. مقاييس الاعتراف بالموجود غير الملموس

1. الامتلاك المنفصل

- أ. إذا تم امتلاك موجود بشكل منفصل فان تكلفة الموجود غير الملموس يمكن عادة قياسها بشكل موثوق، ويكون الأمر كذلك عندما يكون مقابل الشراء في شكل نقدي أو موجودات نقدية أخرى.
- ب. تشمل تكلفة موجود غير ملموس سعر شرائه بما في ذلك أية رسوم استيراد وضرائب شراء غير قابله للاسترجاع وأي إنفاق يعزى بشكل مباشر لإعداد الموجود لاستعماله المقصود، ويشمل الإنفاق الذي يعزى بشكل مباشر على سبيل المثال الرسوم المهنية للخدمات القانونية، ويتم خصم أية خصومات وحسومات تجارية للتوصل إلى التكلفة .
- ج. إذا أجلت دفعة لموجود غير ملموس إلى ما بعد فترة الدفع المعتادة تكون تكلفته معادلة للسعر النقدي، ويتم الاعتراف بالفرق بين هذا المبلغ وإجمالي الدفعات على انه مصروف فائدة على مدى فترة الائتمان.
- د. إذا تم امتلاك موجود غير ملموس مقابل مبادلتته مع أدوات حقوق ملكية للمنشأة المقدمة للتقارير تكون تكلفة الموجود هي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية والتي هي معادلة للقيمة العادلة للموجود .

2. الامتلاك كجزء من دمج منشآت الأعمال

- أ. بموجب معيار المحاسبة الدولي الثاني والعشرون (معدل في عام 1998) - دمج منشآت الأعمال إذا تم امتلاك موجود غير ملموس في عملية دمج لمنشآت الأعمال والتي هي عبارة عن امتلاك فان تكلفه هذا الموجود غير الملموس تكون بناء على قيمته العادلة في تاريخ الامتلاك.
- ب. إذا لم يكن هناك سوق نشط لموجود فان تكلفته تعكس المبلغ الذي كانت المنشأة ستدفعه في تاريخ الامتلاك للموجود في عملية محايدة بين أطراف مطلعة وراغبة بناء على افضل معلومات متوفرة، وعند تحديد هذا المبلغ تأخذ المنشأة في الاعتبار نتيجة العمليات الأخيرة للموجودات المماثلة.

3. الامتلاك من خلال منحة حكومية

في بعض الحالات من الممكن امتلاك موجود غير من خلال منحة حكومية، وقد يحدث هذا عندما تقوم حكومة بمنح تراخيص أو حصص استيراد أو حقوق الوصول إلى مصادر أخرى مقيدة، وبموجب معيار المحاسبة الدولي العشرون - "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة

للحكومية" فقد تختار المنشأة الاعتراف بكل من الموجود غير الملموس والمنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئيا، وإذا اختارت المنشأة عدم الاعتراف بالموجود مبدئيا بمقدار القيمة العادلة فإن المنشأة تعترف بالموجود مبدئيا بمقدار مبلغ رمزي (بموجب المعاملة الأخرى التي يسمح بها معيار المحاسبة الدولي العشرون) بالإضافة إلى أي إنفاق يعزى مباشرة لإعداد الموجود لاستعماله المقصود.

4. عمليات مبادلة الموجودات

6. يمكن امتلاك موجود غير ملموس بمبادلته كليا أو جزئيا مع موجود غير ملموس وغير مشابه أو موجود آخر، ويتم قياس تكلفة هذا البند بمقدار القيمة العادلة للموجود المستلم التي هي مساوي للقيمة العادلة للموجود المستغنى عنه، معدلة بمقدار مبلغ أي نقد أو معادلات نقد تم تحويلها.

7. الشهرة المولدة داخليا

يجب عدم الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا على أنها موجود.حتى وان قامت المؤسسة بتحمل إنفاق لتوليد منافع اقتصادية مستقبلية، ولكن لا ينجم عنها تكوين موجود غير ملموس يلي مقاييس الاعتراف في هذا المعيار، وكثيرا ما يوصف هذا الإنفاق بأنه يساهم في الشهرة المولدة داخليا، ولا يتم الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا على أنها موجود لأنه لا يمكن تحديده كمصدر تسيطر عليه المنشأة وبحيث يمكن قياسه بشكل موثوق بمقدار التكلفة.

VII. الموجودات غير الملموسة المولدة داخليا

من الصعب في بعض الأحيان تقييم ما إذا كان موجود غير ملموس مولد داخليا يستوفي شروط الاعتراف، وكثيرا ما يكون من الصعب :

أ. تحديد ما إذا كان هناك موجود قابل للتحديد سيولد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة والنقطة الزمنية لذلك. و

ب. تحديد تكلفة الموجود بشكل موثوق، وفي بعض الحالات لا يمكن تمييز تكلفه توليد موجود غير ملموس داخليا عن تكلفة الاحتفاظ بالشهرة المولدة داخليا للمنشأة أو تدعيمها أو إدارة العمليات اليومية.

1. الاعتراف بالموجود غير الملموس وقياسه: بناء على ذلك وبالإضافة إلى الامتثال للمتطلبات العامة

للاعتراف بالموجود غير الملموس وقياسه مبدئياً فإن المنشأة تقوم المنشأة

أ. تصنيف توليد الموجود إلى ما يلي :

- مرحلة البحث: يجب عدم الاعتراف بأي موجود غير ملموس ناتج من البحث (أو من مرحلة البحث لمشروع داخلي)، ويجب الاعتراف بالإنفاق على البحث (أو على مرحلة البحث لمشروع داخلي) على أنه مصروف عندما يتم تحمله. وفيما يلي أمثلة على أنشطة البحث :

• الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة .

• البحث عن وتقييم وإجراء الاختيار النهائي لتطبيقاته نتائج البحث أو أى معرفة أخرى.

• البحث عن بدائل للمواد أو الأدوات أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات.

• وضع وتصميم وتقييم وإجراء اختيار نهائي للبدائل الممكنة للمواد أو الأدوات أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات الجديدة أو المحسنة.

- مرحلة التطوير.

يجب الاعتراف بالموجود غير الملموس الناشئ من تطوير (أو من مرحلة التطوير لمشروع داخلي) فقط إذا تمكنت المنشأة من بيان كل ما يلي:

• الجدوى الفنية لإكمال الموجود غير الملموس بحيث يصبح متوفراً للاستعمال أو البيع.

• نيتها لإكمال الموجود غير الملموس واستعماله أو بيعه.

• درتها على استعمال أو بيع الموجود.

• كيف سيولد الموجود غير الملموس منافع اقتصادية مستقبلية محتملة، ويجب على المنشأة بين أشياء أخرى بيان وجود سوق ت الموجود غير الملموس أو الموجود ير الملموس نفسه، أو إذا كان سيتم استعماله داخلياً فائدة الموجود غير الملموس .

• توفر المصادر الفنية و المالية المناسبة و المصادر الأخرى لإكمال تطوير و استعمال أو يع الموجود غير الملموس.

- قدرتها على قياس الإنفاق الذي يعزى إلى الموجود غير الملموس أثناء تطويره بشكل موثوق به.

وفيما يلي أمثلة على أنشطة التطوير:

- تصميم وبناء واختبار نماذج أولية ونماذج سابقة للإنتاج أو لما بعد الاستعمال.
- صميم الأدوات وأجهزة الثبوت والقوالب والأصبغة التي تتضمن تقنية جديدة.
- صميم وبناء وتشغيل مشروع تجريبي على نطاق ليس مجديا اقتصاديا للإنتاج التجاري.
- تصميم وبناء واختبار بديل تم اختياره لمواد أو أجهزة أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة

و إذا لم تتمكن المنشأة من تمييز مرحلة البحث من مرحلة التطوير لمشروع داخلي لايجاد موجود غير ملموس فان المنشأة تعامل الإنفاق على ذلك المشروع كما لو انه تم تحمله في مرحلة البحث فقط .

2. تكلفة موجود غير ملموس مولد داخليا

إن تكلفة الموجود المولد داخليا هي مبلغ الإنفاق الذي تم تحمله من التاريخ الذي بدأ يلي به الموجود غير الملموس مقاييس الاعتراف وتشمل تكلفه الموجود غير الملموس المولد داخليا كافة الإنفاق للذي يمكن أن يعزى أو يخصص مباشرة على أساس معقول وثابت لايجاد وإنتاج وإعداد الموجود للاستعمال المقصود منه، وتشمل التكلفة إذا كان ذلك منطبقا:

- أ. الإنفاق على المواد والخدمات المستخدمة أو المستهلكة لتوليد الموجود غير الملموس.
- ب. رواتب وأجور الموظفين والتكاليف الأخرى المتعلقة بالموظفين العاملين مباشرة في توليد الموجود .
- ج. أي إنفاق يعزى مباشرة لتوليد الموجود مثل رسوم تسجيل حق قانوني وإطفاء البراءات والتراخيص المستعملة لتوليد الموجود.
- د. المصروفات الثابتة اللازمة لتوليد الموجود والتي يمكن تخصيصها على أساس معقول وثابت للموجود (على سبيل المثال تخصيص استهلاك الممتلكات والتجهيزات والمعدات وأقساط

التأمين وقيمة الاستئجار)، وتتم عملية تخصيص المصروفات الثابتة على أسس مشابهة لتلك المستخدمة في تخصيص المصروفات الثابتة للمخزونات (انظر معيار المحاسبة الدولي الثاني - المخزونات)، ويحدد معيار المحاسبة الدولي الثالث والعشرون - تكاليف الاقتراض مقاييسا للاعتراف بالفائدة كجزء مكون لتكلفة موجود غير ملموس مولد داخليا.

و البنود التالية ليست أجزاء مكونة لتكلفة موجود غير ملموس مولد داخليا:

- أ. مصاريف البيع والإنفاق الإداري والمصروفات الثابتة العامة الأخرى، إلا إذا كان من الممكن أن تعزى هذه المصروفات مباشرة لإعداد الموجود للاستعمال.
- ب. عدم الكفاءة المحددة بوضوح وخسائر التشغيل الأولية التي تم تحملها قبل أن يحقق الموجود الأداء المرسوم.
- ج. الإنفاق على تدريب الموظفين لتشغيل الموجود .

VIII. فترة الإطفاء الموجود غير ملموس

1. الاطفاء

يجب تخصيص المبلغ القابل للاستهلاك لموجود غير ملموس على أساس منتظم على مدى أفضل تقدير لعمره النافع، و هناك افتراض قابل للدحض (للتفنيد) أن العمر النافع لموجود غير ملموس لن يزيد على عشرين سنة من تاريخ توفر الموجود للاستعمال، و الإطفاء يجب أن يبدأ عندما يصبح الموجود متوفرا للاستعمال.

وعليه عندما يتم استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في موجود غير ملموس على مدى الوقت يتم تخفيض المبلغ المسجل للموجود لإظهار ذلك الاستهلاك، ويتم تحقيق ذلك بالتخصيص المنتظم للتكلفة أو المبلغ المعاد تقييمه للموجود مخصوما منه القيمة التخريدية كمصروف على مدى العمر النافع للموجود، ويتم الاعتراف بالإطفاء سواء كانت هناك أو لم تكن زيادة على سبيل المثال في القيمة العادلة للموجود أو المبلغ القابل للاسترداد، ويجب أخذ عدة عوامل في الاعتبار عند تحديد العمر النافع لموجود غير ملموس بما في ذلك ما يلي :

- أ. استعمال المنشأة للمتوقع للموجود، وما إذا كان من الممكن إدارة الموجود بفاعليه من قبل فريق إدارة آخر.
- ب. دورات عمر المنتجات النموذجية للموجود والمعلومات العامة الخاصة بتقديرات الأعمار النافعة للأنواع المشابهة من الموجودات المستعملة بطريقة مشابهة.
- ج. بطلان الاستعمال الفني أو التقني أو الأنواع الأخرى منه.
- د. استقرار الصناعة التي يعمل بها الموجود والتغيرات في طلب السوق على المنتجات أو الخدمات الناتجة من الموجود .
- هـ. الإجراءات المتوقعة من المنافسين أو المنافسين المحتملين.
- و. مستوى الإنفاق على الصيانة المطلوب للحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة من الموجود ، وقدرة ونية الشركة الوصول إلى ذلك المستوى.
- ز. فترة السيطرة على الموجود والحدود القانونية أو المشابهة لاستعمال الموجود مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار الخاصة بذلك.
- ح. ما إذا كان العمر النافع للموجود معتمدا على العمر النافع للموجودات الأخرى للمنشأة.

2. مراجعة فترة الإطفاء وطريقة الإطفاء

يجب مراجعة فترة الإطفاء وطريقة الإطفاء على الأقل في نهاية كل سنة مالية، وإذا كلن العمر النافع المتوقع الموجود يختلف إلى حد كبير عن التقديرات السابقة فإنه يجب تغيير فترة الإطفاء تبعا لذلك، وإذا كان هناك تغيير هام في النمط المتوقع للمنافع الاقتصادية من الموجود فإنه يجب تغيير طريقة الإطفاء لإظهار التغير في النمط، ويجب معاملة هذه التغيرات محاسبيا على أنها تغيرات في التقديرات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي الثامن - " صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء و التغيرات الرئيسية في السياسات المحاسبية " و ذلك بتعديل (عبء) مصروف الإطفاء للفترات الحالية والمستقبلية.

3. إمكانية استرداد المبلغ المسجل - خسائر انخفاض القيمة

لتحديد ما إذا كان موجود غير ملموس قد انخفضت قيمته تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون - انخفاض قيمة الموجودات، ويشرح ذلك المعيار كيفية مراجعة المنشأة للمبلغ المسجل لموجوداتها وكيفية تحديدها المبلغ الموجود القابل للاسترداد ومتى تعترف أو تعكس خسارة انخفاض القيمة.

4. استبعاد الموجودات غير الملموسة من الخدمة والتخلص منها

يجب استبعاد الموجود غير الملموس (شطب من الميزانية العمومية) عندما لا يتوقع الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من استعماله والتخلص اللاحق منه.

IX. الإفصاح

1. يجب أن تفصح البيانات المالية عما يلي لكل فئة من الموجودات غير الملموسة ، و تميز بين الموجودات غير الملموسة المولدة داخليا والموجودات غير الملموسة الأخرى:

أ. الأعمار النافعة أو معدلات الإطفاء المستخدمة.

ب. طرق الإطفاء المستخدمة.

ج. إجمالي المبلغ المسجل و الإطفاء المتراكم (مجمع مع خسائر انخفاض القيمة المتراكمة) في بداية ونهاية الفترة.

د. بند (بنود) بيان الدخل الذي يدخل ضمنه إطفاء الموجود غير الملموس.

هـ. مطابقة المبلغ المسجل في بداية ونهاية الفترة مبينة

تفصح المنشأة عن المعلومات حول الموجودات غير الملموسة التي انخفضت قيمتها بموجب معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون

2. تفصح المنشأة 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 بموجب معيار المحاسبة الدولي الثامن - " صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء والتغيرات الرئيسية في السياسة المحاسبية "، وهذا الإفصاح قد ينجم عن تغيرات في ما يلي:

أ. فترة الإطفاء.

ب. طريقة الإطفاء.

ج. القيم التخريدية.

3. يجب أن تفصح البيانات المالية كذلك عما يلي:

أ. إذا تم إطفاء موجود غير ملموس على مدى أكثر من عشرين سنة داحضة افتراض أن العمر النافع لموجود غير ملموس لن يزيد عن عشرين سنة من تاريخ توفر الموجود للاستعمال.

ب. بيان عن أي موجود فردي هام غير ملموس للبيانات المالية للمنشأة ككل و مبلغه المسجل و فترة الإطفاء التخريدية.

3. مبلغ فائض إعادة التقييم المتعلق بالموجودات غير الملموسة في بداية و نهاية الفترة مبينا التغيرات خلال الفترة و أية قيود على توزيع الرصيد على المساهمين.

تمهيد: يتطرق هذا الفصل إلى متطلبات المحاسبة و الإفصاح عن الاستثمارات في المنشآت التابعة و المشروعات المشتركة و المنشآت الزميلة زميلة وكذا قواعد القياس المستخدمة ،بالإضافة متطلبات الإفصاح الأطراف ذات العلاقة.

أولاً : المعيار المحاسبي الدولي الرابع والعشرون الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة

1. النطاق

1. يجب أن يطبق هذا المعيار على التعامل مع الأطراف ذات العلاقة، وفي المعاملات بين المنشأة معدة التقارير والأطراف ذات العلاقة بها. تنطبق متطلبات هذا المعيار على البيانات المالية لكل منشأة معدة للتقارير.

2. يطبق هذا المعيار فقط على العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة الموصوفة المذكورة في هذا المعيار

3. يتناول هذا المعيار فقط العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة الموصوفة أدناه:

أ. المنشآت التي تتحكم أو يتحكم بها، مباشرة أو غير مباشرة، من خلال وسيط أو أكثر، أو تحت سيطرة مشتركة مع المنشأة معدة التقرير(وهذا يضم الشركات القابضة والشركات التابعة والشركات الزميلة لها).

ب. الشركات الزميلة (أنظر المعيار المحاسبي الدولي الثامن والعشرون، المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة).

ج. الأفراد الذين يملكون، بشكل مباشر أو غير مباشر، حق التصويت في المنشأة معدة التقرير ويعطيهم تأثيراً هاماً على المنشأة والأعضاء المقربين في عائلات هؤلاء الأفراد.

د. الموظفين الإداريين الرئيسيين، أي الأشخاص الذين لديهم سلطة أو مسؤولية عن التخطيط والتوجيه والرقابة عن نشاطات المنشأة معدة التقرير، بما في ذلك المدراء وموظفي الشركات والأعضاء المقربين في عائلات هؤلاء الأفراد .

هـ. المنشآت التي يمتلك فيها أي شخص من المبنيين في (ج) أو (د) بشكل مباشر أو غير مباشر حصة هامة من حقوق التصويت فيها، أو المنشآت التي يستطيع فيها ذلك الشخص ممارسة تأثير كبير عليها وهذا يضم المنشآت المملوكة من قبل مدراء أو مساهمين رئيسيين في المنشأة معدة التقرير والمنشآت التي لديها أعضاء رئيسيين في الإدارة بشكل مشترك مع المنشأة معدة التقرير.

و. عند الأخذ في الاعتبار كل علاقة محتملة لطرف ذو علاقة يعطي الانتباه إلى جوهر تلك العلاقة وليس لمجرد شكلها القانوني.

4. لا يطلب الإفصاح عن المعاملات في:

- أ. البيانات المالية الموحدة عن المعاملات بين منشآت المجموعة.
- ب. البيانات المالية للمنشأة الأم عندما تكون متوفرة أو منشورة مع البيانات المالية الموحدة.
- ج. البيانات المالية للمنشآت التابعة المملوكة كلياً إذا كانت المنشأة الأم في نفس البلد وتصدر بيانات مالية موحدة في ذلك البلد.
- د. البيانات المالية للمنشآت تحت سيطرة الحكومة بالنسبة للعمليات مع مؤسسات أخرى تحت سيطرة الحكومة.

II. تعاريف

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:

- أ. الأطراف ذات العلاقة: تعتبر الأطراف ذات علاقة إذا كان أحدها قادر على التحكم بالطرف الآخر أو ممارسة تأثير هام عليه في صنع قرارات مالية أو تشغيلية.
- ب. معاملة طرف ذو علاقة: تحويل مصادر أو التزامات بين أطراف ذات علاقة بغض النظر عن كونها مسعرة أم لا.

تحكم ملكية بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال منشآت تابعة، لأكثر من نصف حق التصويت في منشأة، أو تملك حصة جوهرية في حقوق التصويت وقدرة على توجيه السياسات المالية والتشغيلية لإدارة المنشأة سواء بموجب تشريع أو اتفاق.

ج. تأثير هام (لغرض هذا المعيار): المشاركة في قرارات المنشأة الخاصة بالسياسات المالية والتشغيلية وليس التحكم في تلك السياسات. يمكن ممارسة التأثير الهام بعدة طرق، تكون عادة بواسطة التمثيل في مجلس الإدارة ولكن يمكن أيضاً أن يتم ذلك مثلاً، عن طريق المشاركة في صنع السياسات في العمليات الهامة بين منشآت المجموعة، وتبادل الإداريين أو الاعتماد على المعلومات الفنية. يمكن اكتساب التأثير الهام من خلال المشاركة في الملكية أو بموجب تشريع أو اتفاق. بالنسبة للمشاركة في الملكية يفترض وجود تأثير هام بموجب التعريف

الوارد في المعيار المحاسبي الدولي الثامن والعشرون، المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة

5. بموجب هذا المعيار لا تعتبر الأطراف التالية ضمن الأطراف ذات العلاقة :

- شركتان، لمجرد أن لهما مدير مشترك، (إلا أن من الضروري الأخذ في الاعتبار إمكانية أن يكون المدير قادراً على التأثير على سياسات الشركتين في تعاملاتهما المتبادلة وتقييم هذا الاحتمال).
- الاطراف التالية :

- الممولون،
- اتحادات العمال،
- مؤسسات المنافع العامة، و
- الإدارات الحكومية ووكالاتها،

وذلك في مجال تعاملاتها العادية مع المنشأة وبموجب تلك التعاملات فقط (بالرغم أنهم يمكن أن يحددوا حرية عمل المنشأة أو يشاركوا في عملية صنع قراراتها، و

III. موضوع الطرف ذو العلاقة

1. إن المعاملات بين الأطراف ذوي العلاقة ذات خاصية طبيعية للتجارة والأعمال، على سبيل المثال، كثيراً ما تقوم المنشآت بإتمام أجزاء مستقلة من نشاطاتها من خلال المنشآت التابعة أو المنشآت الزميلة وتحصل على حصص في منشآت أخرى – لأغراض الاستثمار أو لأسباب تجارية، بنسب كافية لدرجة أن المنشأة المستثمرة تستطيع التحكم في أو ممارسة تأثير هام على القرارات التشغيلية والمالية للمنشأة المستثمر بها.

2. قد يكون للمعاملات مع الطرف ذو العلاقة تأثير على المركز المالي والنتائج التشغيلية للمنشأة معدة التقرير. فقد تدخل الأطراف ذات العلاقة في عمليات لا ترغب الأطراف غير ذات العلاقة الدخول فيها. كذلك قد لا تتم المعاملات بين الأطراف ذات العلاقة بنفس المبالغ كما لو تمت بين الأطراف غير ذات العلاقة.

3. قد تتأثر النتائج التشغيلية والمركز المالي للمنشأة بالعلاقات مع الأطراف ذات العلاقة حتى لو لم تحدث معاملات مع هذه الأطراف.. على سبيل المثال، قد تقوم منشأة تابعة بإنهاء العلاقات مع شريك تجاري عند تملك المنشأة الأم للمنشأة تابعة زميلة تعمل في نفس المجال التجاري للشريك السابق..

4. لأنه يصعب على الإدارة تحديد تأثير العلاقات ذات النفوذ التي لا تؤدي إلى عمليات، فإن الإفصاح عن مثل هذه الآثار ليس مطلوباً من قبل هذا المعيار.

5. يتم الاعتراف المحاسبي عادة بانتقال المصادر بناء على السعر المتفق عليه بين الأطراف. يكون السعر بين الأطراف غير المرتبطة بعلاقة هو السعر الدارج في السوق التجاري، في حين قد يكون لدى الأطراف ذات العلاقة مرونة في عملية تحديد السعر ليست موجودة في العمليات بين الأطراف غير المرتبطة بعلاقة.

IV. الإفصاح

تتطلب القوانين في كثير من البلدان أن تعطي البيانات المالية إفصاحات حول مجموعات محددة من الأطراف ذات العلاقة، بشكل خاص يتركز الانتباه على العمليات مع مدراء المنشأة خصوصاً مكافآتهم واقتراضهم، وذلك بسبب العلاقة الائتمانية مع المنشأة. وفيما يلي المعلومات مع الأطراف ذات العلاقة التي قد تتطلب من المنشأة عدة التقرير الإفصاح عنها في الفترة المتأثرة.

1. المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة:

- مشتريات أو مبيعات سلع (تامة أو غير تامة الصنع)
- مشتريات أو مبيعات ممتلكات وموجودات أخرى،
- تقديم أو استلام خدمات،
- ترتيبات الوكالة،
- ترتيبات التأجير،
- تمويل البحث والتطوير،
- اتفاقيات الترخيص،

• التمويل (بما في ذلك القروض ومساهمات المالكين نقدا أو عينا)،

• الكفالات والرهنونات،

• العقود الإدارية.

2. يجب الإفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة عند وجود التحكم بغض النظر عما إذا كان هناك عمليات بين هذه الأطراف أم لم يكن.

3. حتى يتمكن قارئ البيانات المالية من تكوين رأي حول تأثير علاقات الأطراف ذات العلاقة على المنشأة معدة التقرير فإن من المناسب الإفصاح عن العلاقة مع الأطراف ذات العلاقة عند وجود تحكم بغض النظر عما إذا كان هناك عمليات بين الأطراف ذات العلاقة أم لم يكن.

4. إذا كان هناك عمليات بين الأطراف ذات العلاقة فإن على المنشأة معدة التقرير الإفصاح عن طبيعة علاقات الأطراف ذات العلاقة وكذلك أنواع العمليات وعناصر العمليات الضرورية لفهم البيانات المالية.

5. يمكن الإفصاح بشكل إجمالي عن البنود ذات الطبيعة المتشابهة إلا إذا كان الإفصاح المستقل ضروريا لفهم آثار عمليات الأطراف ذات العلاقة على البيانات المالية للمنشأة معدة التقرير.

ثانيا: المعيار المحاسبي الدولي السابع والعشرون البيانات المالية المنفصلة

ا. الهدف:

هدف هذا المعيار هو تحديد متطلبات المحاسبة و الإفصاح عن الاستثمارات في المنشآت التابعة و المشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة عندما تعد المنشأة قوائم مالي مفصلة

II. نطاق المعيار

1. يجب تطبيق هذا المعيار عند إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة لمجموعة المنشآت الخاضعة لسيطرة شركة قابضة.

2. يجب تطبيق هذا المعيار أيضا في المحاسبة على الاستثمارات في شركات قابضة لأغراض إعداد البيانات المالية الخاصة بالشركة القابضة.

3. لا يتناول هذا المعيار ما يلي:

- أ. طرق المحاسبة عن اندماج المشروعات وأثار ذلك على عملية إعداد البيانات الموحدة، بما في ذلك الشهرة الناتجة عن اندماج المشروعات (راجع المعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون، أندماج المشروعات).
- ب. المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة (راجع المعيار المحاسبي الدولي الثامن والعشرون، المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة).
- ج. المحاسبة عن الاستثمارات في المشروعات المشتركة (راجع المعيار المحاسبي الدولي التاسع والعشرون، التقارير المالية عن الحصة في المشروعات المشتركة).

III. تعريف المصطلحات

فيما يلي تعريف المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار:

1. السيطرة: (لأغراض هذا المعيار) تعني القدرة على السيطرة أو التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة ما من أجل تحقيق منافع من أنشطة تلك المنشأة.
2. الشركة التابعة: عبارة عن شركة تسيطر عليها شركة أخرى (تعرف بالشركة القابضة أو الشركة الأم).
3. الشركة القابضة (الأم): عبارة عن شركة تمتلك علي شركة تابعة أو أكثر.
4. المجموعة: عبارة عن الشركة القابضة والشركات التابعة لها.
5. البيانات المالية الموحدة: عبارة عن البيانات المالية للمجموعة. يتم عرضها باعتبار المجموعة منشأة واحدة.
6. حقوق الأقلية: عبارة عن الجزء من صافي الربح أو الخسارة ومن صافي موجودات الشركة التابعة والتي تخص حقوق غير مملوكة مباشرة أو غير مباشرة من جانب الشركة القابضة في شركاتها التابعة.

IV. عرض البيانات المالية الموحدة

يهتم مستخدمي البيانات المالية عادة بتزويدهم بمعلومات تتعلق بالمركز المالي، نتائج الأعمال والتغيرات في المركز المالي للمجموعة ككل. ويمكن تلبية تلك الاحتياجات من خلال إعداد البيانات المالية الموحدة والتي تعطي معلومات مالية عن المجموعة باعتبارها مشروعاً واحداً وبغض النظر عن كون وحدات تلك المجموعة تمثل كيانات قانونية مستقلة .

وعندما تكون الشركة القابضة نفسها مملوكة لشركة أخرى فإنه من المعتاد ألا تقوم بإعداد بيانات مالية موحدة حيث إن الشركة القابضة (الأم) قد لا تطلب إعداد مثل تلك البيانات كما أنه يمكن تلبية احتياجات المستخدمين الآخرين للبيانات المالية بطريقة أفضل عن طريق البيانات المالية الموحدة التي تعدها الشركة القابضة التي تتبعها. وفي بعض البلاد يتم إعفاء الشركات القابضة المملوكة بالكامل تقريباً لشركة أخرى من إعداد بيانات مالية موحدة بشرط الحصول على موافقة الأقلية على ذلك . وتعتبر الشركة مملوكة تقريباً بالكامل لشركة أخرى إذا كانت الشركة الأخرى تمتلك 90% أو أكثر من الأسهم التي لها حق التصويت بتلك الشركة.

ماعدًا إذا كانت الشركة القابضة مملوكة بالكامل أو تكاد تكون مملوكة بالكامل لشركة قابضة أخرى، فإنها غير ملزمة بإعداد بيانات مالية موحدة بشرط الحصول على موافقة مالكي حقوق الأقلية. وفي هذه الحالة يجب على تلك الشركة الإفصاح عن أسباب عدم إعداد البيانات المالية الموحدة مع توضيح أسس المحاسبة عن الشركات التابعة ضمن بياناتها المالية الخاصة. كما يجب أن تفصح أيضاً عن اسم ومكان تسجيل الشركة القابضة التي تتبعها والتي تقوم بإعداد بيانات مالية موحدة.

V. نطاق البيانات المالية الموحدة:

1. يجب على الشركة التي تقوم بنشر بيانات مالية موحدة أن تضمن تلك البيانات توحيداً لكافة الشركات التابعة أجنبية كانت أو محلية،

وتتضمن البيانات المالية الموحدة توحيداً لكافة الشركات التي تسيطر عليها الشركة القابضة باستثناء تلك الشركات التابعة التي تم استبعادها للأسباب المذكورة بالفقرة رقم 13. ويفترض وجود سيطرة إذا كانت الشركة القابضة تمتلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة (من خلال شركات تابعة) أكثر من نصف عدد الأسهم التي لها حق التصويت في الشركة التابعة، ويستثنى من ذلك بعض الحالات التي يثبت فيها بوضوح أن تلك الملكية لا تؤدي إلى السيطرة، وتتوافر السيطرة أيضاً إذا

كانت الشركة القابضة تمتلك النصف أو أقل من نصف عدد الأسهم التي لها حق التصويت في شركة ما إذا توافر لها أي مما يلي:

أ. السيطرة على أكثر من نصف عدد الأسهم التي لها حق التصويت نتيجة اتفاق مع المستثمرين الآخرين.

ب. القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للشركة بسبب قانوني أو بناء على اتفاق.

ج. القدرة على تعيين أو فصل أغلبية أعضاء مجلس الإدارة أو ما يعادله من سلطة إدارية.

د. القدرة على الحصول على غالبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة أو ما يعادله من سلطة إدارية

2. إلا أنه في بعض الحالات التالية يجب عدم توحيد الشركة التابعة ضمن البيانات المالية الموحدة:

أ. إذا كانت سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة مؤقتة بسبب أن شراء الشركة التابعة قد تم فقط بغرض إعادة بيعها في المستقبل القريب.

ب. إذا كانت الشركة التابعة تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل بحيث يؤدي ذلك إلى ضعف قدرتها على تحويل الأموال إلى الشركة القابضة إلى حد كبير.

وفي هذه الحالات يجب المحاسبة على الشركات التابعة باعتبارها استثمارات طبقاً لما جاء بالمعيار المحاسبي الدولي التاسع والثلاثون الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.

VI. إجراءات التوحيد

1. عند إعداد البيانات المالية الموحدة يتم دمج البيانات المالية للشركة القابضة وللشركات التابعة عن طريق تجميع بنودها المتشابهة من الموجودات، الخصوم، حقوق الملكية، الإيرادات والمصروفات. وحتى تعكس تلك البيانات المالية للمجموعة باعتبارها شركة واحدة، فإنه يجب اتباع الخطوات الآتية:

أ. يتم استبعاد أرصدة حسابات الاستثمار في شركات تابعة مقابل حصة الشركة القابضة في حقوق الملكية في الشركات التابعة (راجع المعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون، اندماج المشروعات، والذي يوضح أيضاً المعالجة المناسبة لأية شهرة تنتج عن الاندماج).

ب. يتم تحديد نصيب الأقلية في صافي أرباح الشركات التابعة عن الفترة ويتم تعديل من ربح المجموعة للوصول إلى صافي الربح الخاص لمالكي الشركة القابضة.

ج. يتم تحديد حقوق الأقلية في صافي موجودات الشركات التابعة ويتم عرضها بقائمة المركز المالي المجمعة منفصلة عن الخصوم وحقوق الملكية. وتتكون حقوق الأقلية في صافي الموجودات مما يلي:

- القيمة في تاريخ الاندماج الأصلي محسوبة طبقا للمعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون اندماج المشروعات (المعدل عام 1998)،

- حصة الأقلية في التغيرات التي تمت على حقوق الملكية منذ تاريخ الاندماج.

2. يجب استبعاد الأرصدة المتبادلة وكذلك العمليات المتبادلة للمجموعة وأية أرباح غير محققة ناتجة عنها بالكامل. كما يجب استبعاد الخسائر غير المحققة الناتجة عن العمليات المتبادلة إلا في حالة عدم إمكانية استرداد التكلفة.

3. يجب أن تعد البيانات المالية الموحدة باستخدام سياسات محاسبية موحدة للعمليات والأحداث المتشابهة. وفي حالة عدم إمكانية استخدام سياسات محاسبية موحدة في إعداد تلك البيانات فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة مع توضيح أجزاء بنود البيانات الموحدة التي تم بشأنها تطبيق سياسات محاسبية مختلفة.

4. أغراض البيانات المالية الخاصة بالشركة القابضة، يجب المحاسبة على الاستثمارات في شركات تابعة والتي يتم توحيدها ضمن البيانات المالية الموحدة، بإحدى الطرق الآتية:

أ. ترحل بالتكلفة

ب. طريقة حقوق الملكية كما هي موضحة بالمعيار المحاسبي الدولي الثامن والعشرون "المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة".

3. الاستثمارات في الشركات التابعة والمستثناة من البيانات الموحدة إما أن:

أ. ترحل بالتكلفة

- ب. يتم معالجتها وفق طريقة حقوق الملكية كما هو موضح في المعيار المحاسبي الدولي الثامن و العشرون الذي يتناول المعالجة المحاسبية في الشركات التابعة. أو
- ج. يتم معالجتها وفق الموجودات المالية المعدة للبيع كما يوضح ذلك المعيار المحاسبي الدولي التاسع و الثلاثون الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.

VII. الإفصاح

1. طبقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي السابع و العشرون البيانات المالية المنفصلة يجب الإفصاح عما يلي:

أ. يرفق بالبيانات المالية الموحدة كشف أو بيان يوضح به بعض المعلومات المتعلقة بالشركات التابعة ذات الأهمية بما في ذلك الاسم، بلد التسجيل أو ممارسة النشاط ، حصة القابضة في حقوق الملكية، وحصتها في عدد الأصوات إذا اختلفت عن حصتها في حقوق الملكية.

2. الإفصاح بالبيانات المالية الموحدة عن الأمور التالية في حالة انطباقها:

أ. أسباب عدم توحيد البيانات المالية لأي من الشركات التابعة .

ب. طبيعة علاقة الشركة القابضة مع الشركة التابعة التي لا تمتلك الشركة القابضة أكثر من نصف عدد الأسهم التي لها حق التصويت فيها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة (من خلال شركات تابعة أخرى).

ج. اسم أي منشأة تمتلك الشركة القابضة أكثر من نصف الأسهم التي لها حق التصويت فيها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة (خلال شركات تابعة أخرى) ولكن لا يمكن اعتبارها شركة تابعة بسبب عدم السيطرة عليها .

د. أثر شراء أو بيع شركات تابعة على الوضع المالي في تاريخ إعداد البيانات المالية، وكذلك على نتائج الأعمال عن الفترة المالية وأيضاً على الأرقام المقارنة للفترة السابقة.

3. يجب الإفصاح بالبيانات المالية الخاصة بالشركة القابضة عن الطريقة المحاسبية المستخدمة في المحاسبة عن الاستثمارات في شركات تابعة.

ثالثا: المعيار المحاسبي الدولي الثامن والعشرون المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة

ا. نطاق المعيار

1. يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة من جانب المستثمر عن الاستثمارات في شركات زميلة
2. يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي الثالث "البيانات المالية الموحدة"، وذلك فيما يتعلق بالمحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة.

ا. تعريف المصطلحات

فيما يلي تعريف المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار:

1. الشركة الزميلة : هي الشركة التي يكون للمستثمر تأثير فعال عليها، ولا يمكن اعتبارها شركة تابعة للمستثمر أو مشروعاً مشتركاً معه .
2. التأثير الفعال : هو القدرة على المشاركة في وضع السياسات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر فيها، دون أن تكون هناك سيطرة على تلك السياسات.
3. السيطرة : (لأغراض هذا المعيار) تعني القدرة على السيطرة أو التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لشركة أخرى من أجل تحقيق منافع من أنشطة تلك الشركة.
4. الشركة التابعة : عبارة عن شركة تسيطر عليها شركة أخرى (تعرف بالشركة القابضة أو الشركة الأم).
5. طريقة حقوق الملكية: هي طريقة للمحاسبة عن الاستثمارات يتم بموجبها في البداية إثبات الاستثمارات على أساس التكلفة، ثم يتم بعد ذلك تسويتها بمقدار نصيب الشركة المستثمرة في التغير في صافي موجودات الشركة المستثمر فيها والذي يحدث بعد تاريخ الامتلاك، كما تتضمن قائمة الدخل نصيب المستثمر في نتائج أعمال الشركة المستثمر فيها.
6. طريقة التكلفة : هي طريقة للمحاسبة عن الاستثمارات يتم بموجبها إثبات الاستثمارات على أساس التكلفة . وتتضمن قائمة الدخل أرباح الاستثمارات في حدود حصة الشركة المستثمرة في الأرباح الموزعة من الأرباح المتجمعة التي نتجت لاحقاً لتاريخ شراء الاستثمارات .

III. التأثير الفعال

إذا استحوذ المستثمر - بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال شركات تابعة - على 20 % أو أكثر من حقوق التصويت في الشركة المستثمر فيها، فإنه يفترض أن يكون للمستثمر تأثير فعال، إلا إذا توافرت دلائل واضحة تخالف ذلك. وبالعكس فإنه إذا استحوذ المستثمر - بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال شركات تابعة - على أقل من 20% من حقوق التصويت في الشركة المستثمر فيها، فإنه يفترض ألا يكون للمستثمر تأثير فعال، إلا إذا توافرت دلائل واضحة تثبت عكس ذلك. ولا يمنع تملك مستثمر آخر على نسبة كبيرة من أو حتى على غالبية حقوق ملكية الشركة المستثمر فيها أن يكون للمستثمر تأثير فعال .

ويمكن التحقق من وجود تأثير فعال للمستثمر بطريقة أو أكثر مما يلي:

- أ. التمثيل في مجلس الإدارة أو أي جهة إدارية مكافئة في الشركة المستثمر فيها.
- ب. المشاركة في عملية وضع السياسات .
- ج. وجود معاملات كبيرة ذات أهمية نسبية بين المستثمر والشركة المستثمر فيها.
- د. تبادل الخبرات الإدارية بين المستثمر والشركة المستثمر فيها .
- هـ. تقديم المستثمر لمعلومات فنية هامة للشركة المستثمر فيها.

IV. البيانات المالية الموحدة

1. يجب المحاسبة على الاستثمار في شركات زميلة بالبيانات المالية الموحدة باستخدام طريقة حقوق الملكية إلا إذا كان شراء تلك الاستثمارات والاحتفاظ بها قد يتم بنية التخلص منها في المستقبل القريب، وفي هذه الحالة يجب استخدام طريقة التكلفة .
2. يعتبر الاعتراف بالإيراد على أساس توزيعات الأرباح المستلمة من الشركة الزميلة غير مناسب لقياس الإيراد المكتسب بواسطة المستثمر، بسبب أن تلك التوزيعات قد لا تعكس بصورة دقيقة مستوى أداء الشركة الزميلة.

3. إذا كانت تلك الشركة تمارس نشاطها في ظل قيود مشددة ومستمرة بحيث تعيق بشكل واضح قدرتها على تحويل أموال للمستثمر. كما تستخدم طريقة التكلفة أيضا إذا كان شراء الاستثمار قد تم بنية التخلص منه في الأجل القريب.

4. يجب على المستثمر أن يتوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية ابتداء من :

أ. تاريخ فقدان القدرة على التأثير الفعال على الشركة الزميلة رغم الاحتفاظ بالاستثمارات كليا أو جزئيا أو :

ب. التاريخ الذي يصبح فيه استخدام حقوق الملكية غير مناسب بسبب ممارسة الشركة الزميلة لأنشطتها في ظل قيود طويلة الأمد مشددة ومستمرة تعيق بشكل واضح قدرتها على تحويل أموال للمستثمر.

وتعتبر القيمة الدفترية للاستثمار في ذلك التاريخ ممثلة لتكلفة الاستثمار بعد ذلك.

٧. البيانات المالية الخاصة بالمستثمر

1. يجب المحاسبة على الاستثمارات في شركة زميلة والتي تدرج بالبيانات المالية الخاصة بالمستثمر الذي يقوم بإعداد بيانات مالية موحدة والتي لم يتم الاحتفاظ بها استثنائيا باعتبار أنه سيتم التخلص منها بالمستقبل، وذلك طبقا لأي من البدائل التالية:

أ. تسجيلها حسب التكلفة.

ب. استخدام طريقة حقوق الملكية كما تم وصفها بهذا المعيار.

ج. معالجتها محاسبيا كأحد الموجودات المعدة للبيع كما هو موضح في المعيار المحاسبي الدولي التاسع والثلاثون، "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس".

2. إن إعداد البيانات المالية الموحدة في حد ذاته لا يعفي من الحاجة إلى إعداد بيانات مالية خاصة بالمستثمر.

3. يجب المحاسبة على الاستثمارات التي تدرج بالبيانات المالية الخاصة بالمستثمر الذي لا يقوم بإعداد بيانات مالية موحدة، طبقا لأي من البديلين الآتين :

أ. تسجيلها حسب التكلفة.

ب. استخدام طريقة حقوق الملكية كما تم وصفها في هذا المعيار إذا كانت طريقة حقوق الملكية هي الأنسب للشركة التابعة إذا كان المستثمر قد أصدر بيانات مالية موحدة، أو

ج. معالجتها محاسبيا كما هو موضح في المعيار المحاسبي الدولي التاسع و الثلاثون، الأدوات المالية: الاعتراف والقياس كأحد الموجودات المعدة للبيع أو أحد بنود الموجودات المعدة لأغراض البيع بموجب المعيار المحاسبي الدولي التاسع.

4. قد لا يقوم المستثمر في شركات زميلة بإعداد بيانات مالية موحدة بسبب عدم وجود شركات تابعة له. في هذه الحالة فإنه من المناسب قيام المستثمر بتقديم معلومات عن الاستثمارات في شركات زميلة مماثلة للمعلومات التي تقدمها المنشآت التي تقوم بإصدار بيانات مالية موحدة.

VI. الإفصاح

1. يجب الإفصاح عما يلي:

أ. قائمة ملائمة بأسماء وتوصيف للشركات الزميلة الهامة نسبيا وحصة المستثمر في ملكية كل منها، وكذلك حصته في أسهم التصويت إذا كانت غير مساوية لحصته في الملكية بأي من تلك الشركات.

ب. الطريقة المحاسبية المستخدمة في المحاسبة على تلك الاستثمارات .

2. يجب تصنيف الاستثمارات في شركات زميلة التي يتم المحاسبة عليها باستخدام طريقة حقوق الملكية كاستثمارات طويلة الأجل كما يجب عرضها كبند مستقل بقائمة المركز المالي . ويجب عرض حصة المستثمر في أرباح أو خسائر تلك الاستثمارات في بند مستقل بقائمة الدخل. كما يجب أيضا الإفصاح بصورة مستقلة عن حصة المستثمر في أي بنود غير عادية أو أي بنود تتعلق بفترات سابقة.

تمهيد : يتناول هذا الفصل قواعد الاعتراف و القياس والمعالجة المحاسبية للأنشطة التمويلية في كما يتطرق قواعد الإفصاح المطلوب في البيانات المالية .

أولاً: المعيار المحاسبي الدولي العشرون المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية

ا. نطاق المعيار:

1. يجب تطبيق هذا المعيار للمحاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية والإفصاح عن أشكال أخرى من المساعدات الحكومية.

2. لا يتناول هذا المعيار:

- أ. المشاكل الخاصة الناتجة عن المحاسبة عن المنح الحكومية في البيانات المالية التي تعكس آثار تغير الأسعار أو في المعلومات الإضافية ذات الطبيعة المشابهة.
- ب. المساعدات الحكومية المقدمة للمنشأة في شكل منافع متاحة عند احتساب الدخل الخاضع للضريبة أو التي تكون محددة أو تقتصر على أساس الضريبة المستحقة (مثل فترة الإعفاء من ضريبة الدخل، ضرائب مستردة على الاستثمار، مخصصات الاستهلاك المعجل، معدلات الضريبة المخفضة).
- ج. مشاركة الحكومة في ملكية المنشأة .

II. تعريف المصطلحات :

استخدمت المصطلحات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة :

1. الحكومة : تشير إلى الحكومة والهيئات الحكومية وما يشابهها سواء المحلية أو الوطنية أو الدولية.
2. المساعدات الحكومية : هو إجراء حكومي يصمم لغرض توفير منافع اقتصادية مخصصة للمنشأة أو لنطاق من المنشآت مؤهلة طبقاً لمعايير محددة . والمساعدات الحكومية حسب هذا المعيار لا تشمل المنافع التي تقدم بشكل غير مباشر من خلال إجراء مؤثر في الظروف التجارية العامة مثل تجهيز البنية الأساسية في المناطق تحت التطوير أو القيود التجارية التي تفرض على المنافسين.
3. المنح الحكومية : مساعدات حكومية في شكل مصادر محولة للمنشأة في مقابل التزام سابق أو مستقبلي ببعض الظروف المتعلقة بالأنشطة التشغيلية للمنشأة. ويستبعد من ذلك المساعدات الحكومية التي لا يمكن تحديد قيمة معقولة لها أو المعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة.

4. المنح الخاصة بالموجودات : وهي المنح الحكومية التي يكون شرطها الرئيسي هو أن تقوم المنشأة المؤهلة بشراء أو تصنيع أو الحصول على أصل طويل الأجل. يضاف الى ذلك أنه قد يشترط تحديد نوعية وموقع الموجودات أو الفترة الزمنية التي يمكن خلالها الحصول على الأصل أو حيازته فيها.
5. المنح الخاصة بالدخل : وهي المنح الحكومية غير تلك المتعلقة بالموجودات.
6. القروض المتنازل عنها : وهي القروض التي يتعهد المقرض بالتنازل عنها في ضوء شروط محددة.
7. القيمة العادلة : هي المبلغ الذي يمكن أن يتبادل به أصل بين مشتري وبائع يتوافر لكل منهما المعرفة والرغبة في معاملة متكافئة بينهما.
8. تأخذ المساعدات الحكومية أشكال مختلفة من حيث طبيعتها والشروط المرتبطة بها. ويمكن أن يكون الغرض من المساعدة تشجيع المنشأة على مباشرة عمل لا تقوم بتنفيذه عادة بدون تقديم المساعدة.
9. قد يكون استلام المنشأة لمساعدة حكومية له أثر فعال لأغراض إعداد البيانات المالية لسببين:
أ. إذا تم تحويل المصادر فلا بد من اتباع طريقة محاسبية مناسبة للمحاسبة عنها.
ب. أنه من المرغوب به إعطاء فكرة عن مدى استفادة المنشأة من تلك المساعدة خلال فترة إعداد التقرير. ويسهل هذا إجراء مقارنة بين البيانات المالية للمنشأة مع الفترات السابقة، ومع المنشآت الأخرى .
10. يطلق أحيانا على المنح الحكومية أسماء أخرى مثل الإعانات أو الهبات أو المكافآت.

III. المنح الحكومية وقواعد الاعتراف بها

1. يجب ألا يعترف بالمنح الحكومية، ويشمل ذلك المنح غير المالية المقدرة بالقيمة العادلة، إلا إذا كان هناك تأكيد معقول بأن :
أ. المنشأة سوف تلتزم بالشروط المرتبطة بها.
ب. المنحة سوف يتم استلامها.
2. لا يعترف بالمنح الحكومية إلا إذا كان هناك تأكيد معقول بأن المنشأة سوف تلتزم بالشروط المرتبطة بها وأنه سوف يتم استلام المنحة. إن استلام المنحة لا يعني في حد ذاته دليلا قاطعا على أن الشروط المرتبطة بها قد تم أو سيتم استيفائها .
3. إن أسلوب استلام المنحة لا يؤثر في حد ذاته على الطريقة المحاسبية المطبقة لمعالجتها. وعليه فإن المعالجة المحاسبية تكون واحدة سواء تم استلام المنحة نقدا أو كتخفيض للالتزام نحو الحكومة .

4. إن التنازل عن قيمة قرض حكومي يعتبر منحة حكومية إذا توافرت تأكيدات معقولة بأن المنشأة سوف تلتزم بالشروط المحددة للتنازل عن القرض.
5. عند الاعتراف بالمنحة الحكومية فإن أي مطلوبات محتملة أو موجودات محتملة تعالج حسب المعيار المحاسبي الدولي السابع والثلاثون، المخصصات، المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة
6. يجب الاعتراف بالمنح الحكومية بصورة منتظمة كإيراد خلال الفترات اللازمة لمقابلتها مع النفقات المتعلقة بها التي يقصد تعويضها. ويجب ألا تضاف مباشرة إلى حقوق المساهمين.
- IV. المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية

يمكن أن تكون المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية بطريقتين : طريقة رأس المال حيث يتم تسجيل المنحة مباشرة لحقوق المساهمين، وطريقة الإيراد حيث يتم تسجيل المنحة مباشرة ضمن الإيرادات خلال فترة زمنية واحدة أو أكثر.

1. يدعم مؤيدو طريقة رأس المال آرائهم بما يلي:

- أ. تمثل المنح الحكومية وسيلة تمويل ويجب معالجتها على هذا الأساس في الميزانية بدلا من تمريرها في قائمة الدخل لمقابلة بنود النفقات التي تمويلها. وبما أن تسديد تلك المنح غير متوقعة فيجب إضافتها مباشرة لحقوق المساهمين .
- ب. إنه من غير المناسب الاعتراف بالمنح الحكومية في قائمة الدخل نظرا لأنها لم تكتسب، وإنما تمثل حافزا مقدما من الحكومة دون أن تتكبد المنشأة مصروفات للحصول عليها.

2. أما الحجج المؤيدة لطريقة الإيراد فهي :

- أ. بما أن المنح الحكومية تمثل موردا تستلمها المنشأة من غير المساهمين فيجب ألا تضاف لحقوق المساهمين بل يجب الاعتراف بها في قائمة الدخل في الفترات المناسبة.
- ب. نادرا ما تكون المنح الحكومية مجانية، لذلك فإن المنشأة تكتسبها من خلال الالتزام بشروطها و مقابلة المطلوبات المترتبة عليها. ولذا يجب الاعتراف بها كإيراد لمقابلة النفقات المتعلقة بها، والتي تهدف المنحة للتعويض عنها ، و
- ج. بما أن الضرائب على الدخل وما شابهها تقتطع من الدخل ، فإنه من المنطق معالجة المنح الحكومية التي تعتبر امتدادا للسياسات المالية في قائمة الدخل .

٧. المنح الحكومية غير المالية

قد تأخذ المنح الحكومية شكل تحويل أصل غير مالي مثل الأراضي أو مصادر أخرى للاستخدام من قبل المنشأة. ومن المعتاد في هذه الأحوال تقييم الأصل غير المالي بالقيمة العادلة ومعالجتها محاسبيا لكل من الأصل والمنحة بالقيمة العادلة. والمعالجة البديلة التي تتبع في بعض الأحيان هي تسجيل كل من الأصل والمنحة بالقيمة الاسمية.

١. عرض المنح المتعلقة بالموجودات

أ. يجب أن تعرض المنح الحكومية الخاصة بالموجودات، ويشمل ذلك المنح غير المالية المقدرة بالقيمة العادلة، في الميزانية إما كإيراد مؤجل أو بطرح المنحة للوصول إلى القيمة الدفترية للأصل .

ب. تعرض المنح المتعلقة بموجودات (أو الأجزاء المناسبة منها) في البيانات المالية بطريقتين بديلتين مقبولتين .

- بمقتضى الطريقة الأولى تعتبر المنحة دخلا مؤجلا يتم الاعتراف به كدخل على أساس معقول ومنتظم خلال العمر الإنتاجي للأصل .

- وبمقتضى الطريقة الأخرى يتم طرح المنحة من قيمة الأصل للتوصل إلى القيمة الدفترية للأصل. ويعترف بالمنحة كدخل خلال العمر الإنتاجي للأصل القابل للاستهلاك عن طريق تخفيض مصاريف الاستهلاك .

ج. يمكن أن ينجم عن شراء الموجودات واستلام المنح الخاصة بحركة تدفقات نقدية للمنشأة. ولهذا السبب ومن أجل أن يظهر الاستثمار الإجمالي في الموجودات فإنه يفصح عن تلك الحركات في بنود منفصلة في قائمة التدفقات النقدية وذلك سواء تم طرح المنحة من الموجودات الخاصة بها أم لا عند العرض في الميزانية .

٢. عرض المنح المتعلقة بالدخل

أ. في بعض الأحيان تعرض المنح المتعلقة بالدخل كحساب دائن في قائمة الدخل بشكل منفصل، أو تحت بند عام مثل إيرادات أخرى. كبديل لذلك يتم طرحها عند إظهار المصاريف المتعلقة بها.

ب. يرى مؤيدو الطريقة الأولى (طريقة رأس المال) أنه ليس من المناسب إجراء مقاصة بين بنود الدخل والمصاريف، وأن فصل المنحة عن المصاريف يمكن من المقارنة مع المصاريف التي لم تتأثر بالمنحة. ويؤيد اتباع الطريقة الثانية أن المنحة هي المتسبب في تحمل المنشأة للمصروف، وأن عرض المصروف بدون تخفيضه بقيمة المنحة قد يكون مضللاً.

ج. تعد كلتا الطريقتين مقبولتين لعرض المنح المتعلقة بالدخل. ويكون الإفصاح عن المنح ضرورياً من أجل تحقيق الفهم المناسب للبيانات المالية، ويكون عادة من الملائم أن يتم الإفصاح عن تأثير المنح على أي بند من الإيرادات والمصروفات .

VI. تسديد المنح الحكومية

يجب معالجة المنح الحكومية التي تصبح مستردة كتعديل لتقديرات محاسبية (المعيار المحاسبي الدولي الثامن والخاص بصافي الربح أو الخسارة للفترة، والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية) ويجب أن تطرح القيمة التي يتم ردها من المنحة من الرصيد الدائن غير المستهلك من تلك المنحة. وإذا زادت قيمة المنحة التي يتم ردها عن الرصيد الدائن المؤجل، أو إذا لم يوجد رصيد دائن فتعتبر القيمة المسددة فوراً كمصروف. أما بالنسبة لسداد منحة متعلقة بأصل فإنها تسجل عن طريق زيادة القيمة الدفترية للأصل أو بتخفيض الرصيد المؤجل بالقيمة المسددة. يجب الاعتراف على الفور بالاستهلاك المجمع الإضافي الذي كان يمكن الاعتراف به حتى تاريخه كمصروف في حالة لم تعط المنحة.

VII. المساعدات الحكومية

1. لا يدخل ضمن تعريف المنح الحكومية بعض أشكال المساعدات الحكومية بسبب عدم إمكان تحديد قيمة لها بشكل معقول، وكذلك المعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن العمليات التجارية العادية للمنشأة .

2. من الأمثلة على المساعدات التي لا يمكن تحديد قيمة لها بشكل معقول هي الاستشارات الفنية والتسويقية المجانية وتقديم الضمانات. وكمثال على المساعدات التي لا يمكن تمييزها عن العمليات التجارية العادية للمنشأة هي سياسة الشراء الحكومية المسؤولة عن جزء من مبيعات المنشأة. قد لا تكون وجود المنفعة موضع تساؤل ولكن أية محاولة لفصل الأنشطة التجارية عن المساعدة الحكومية يمكن أن تكون اعتباطية.

3. إن أهمية المنفعة في الأمثلة أعلاه يجعل الإفصاح عن طبيعة ومدى وفترة المساعدة ضروريا حتى لا تكون البيانات المالية مضللة.
4. تمثل القروض بدون فوائد أو بمعدل فائدة منخفض شكلا من أشكال المساعدات الحكومية ولكن لا يمكن تقدير المنفعة من خلال الفائدة المحتسبة لها.
5. لا تشمل المساعدات الحكومية في هذا المعيار توفير البنية الأساسية، عن طريق التطوير للنقل العام، وشبكة الاتصالات، وتوفير التسهيلات المحسنة مثل الري، وشبكة المياه المتاحة بصفة مستمرة لخدمة كافة المواطنين.

VIII. الإفصاح

يجب الإفصاح عن الأمور التالية :

1. السياسة المحاسبية المتبعة للمنح الحكومية ويشمل ذلك طرق العرض المتبعة في البيانات المالية ؛
2. طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها في البيانات المالية، وإشارة إلى الأشكال الأخرى من المساعدات الحكومية التي انتفعت منها المنشأة مباشرة ؛
3. الشروط غير المحققة والاحتمالات المتصلة بالمساعدات الحكومية التي تم الاعتراف بها.

ثانيا :المعيار المحاسبي الدولي الثالث و العشرون تكاليف الاقتراض

ا. هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، ويتطلب المعيار عموما اعتبار تكاليف الاقتراض مصروفات، ولكن يسمح المعيار، كمعالجة بديلة، برسمة تكاليف الاقتراض التي يمكن أن تنسب مباشرة لامتلاك أو إنشاء أو تصنيع أصل مؤهل للرسملة.

اا. نطاق المعيار

1. يجب تطبيق هذا المعيار للمحاسبة عن تكاليف الاقتراض.
2. لا يتناول هذا المعيار التكاليف الفعلية أو الضمنية لحقوق المساهمين ويشمل ذلك أسهم رأس المال الممتازة غير المبوبة كمطلوبات.

ااا. تعريف المصطلحات

المصطلحات التالية استخدمت في المعيار بالمعاني المحددة.

1. تكاليف الاقتراض: هي الفائدة وغيرها من التكاليف التي تتحملها المنشأة فيما يتعلق باقتراض الأموال.
2. أصل مؤهل: هو أصل يتطلب بالضرورة فترة طويلة لاعداده للاستخدام المعد له أو لبيعه.
3. يمكن أن تشمل تكاليف الاقتراض:
 - أ. الفوائد على السحب على المكشوف وعلى الاقتراض القصير والطويل الأجل.
 - ب. إطفاء الخصم والعلاوات المتعلقة بالاقتراض.
 - ج. إطفاء أو تخفيض التكاليف الإضافية المتعلقة بترتيبات الاقتراض.
 - د. نفقات التمويل المتصلة بالتأجير التمويلي والمعترف به حسب المعيار المحاسبي السابع عشر والخاص بالمحاسبة عن عقود الإيجار.

هـ. فروق العملة الناشئة من اقتراض العملة الأجنبية في الحدود التي تعتبر تعديلات لنفقات الفائدة.

IV. تكاليف الاقتراض

1. المعالجة المفضلة: وفق المعالجة المفضلة يمكن الاعتراف ومعالجة تكاليف الإقراض والإفصاح

عنها كما يلي

أ. الاعتراف بتكاليف الاقتراض ومعالجتها:

- يجب الاعتراف بتكاليف الاقتراض كمصروف في الفترة التي حدثت بها.
- حسب المعالجة المفضلة يعترف بتكاليف الاقتراض كمصروف في الفترة التي حدثت بها بغض النظر عن كيفية استعمال القروض.

ب. الإفصاح: يجب أن تفصح البيانات المالية عن السياسة المحاسبية المطبقة بشأن تكاليف الاقتراض.

2. معالجة بديلة مسموح بها: وفق المعالجة البديلة المسموح يمكن الاعتراف ومعالجة تكاليف

الإقراض والإفصاح عنها كما يلي

أ. الاعتراف بتكاليف الاقتراض

- يجب الاعتراف بتكاليف الاقتراض كمصروف في الفترة التي حدثت فيها، باستثناء تلك التي يمكن رسملتها.

- تكاليف الاقتراض التي يمكن أن تنسب مباشرة لامتلاك وإنشاء أو تصنيع أصل مؤهل ترسمل كجزء من تكلفة ذلك الأصل. ويجب تحديد قيمة تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة طبقا لما جاء بهذا المعيار.

- بموجب المعالجة البديلة المسموح بها فإن تكاليف الاقتراض التي تنسب مباشرة لامتلاك أو إنشاء أو تصنيع أصل تدخل في تكلفة ذلك الأصل يتم رسملة تكاليف الاقتراض كجزء من تكلفة الأصل حينما يحتمل أن تحقق المنشأة منافع مستقبلية وأن التكلفة يمكن قياسها بشكل موثوق به بينما تعتبر تكاليف الاقتراض الأخرى كنفقات في الفترة التي حدثت فيها.

٧. الإفصاح

يجب أن تفصح البيانات المالية عن:

1. السياسة المحاسبية المطبقة لتكاليف الاقتراض .
2. قيمة تكاليف الاقتراض المرسمة خلال الفترة.
3. معدل الرسملة المستخدم لتحديد مقدار تكاليف الاقتراض المؤهلة لرسملة.

تمهيد :

في كثير من الأحيان تكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية غير كافية لجعل هذه القوائم مفيدة وغير مضللة للمستخدم. ونظرا للظروف التي تمر بها المنشآت تكون هنالك معلومات جوهرية يمكن أن يستفيد منها المستخدم في اتخاذ القرار.

وانطلاقا مما سبق يتناول هذا الفصل مختلف التقارير المتخصصة التي تقوم بإعدادها المنشآت والتي تضمنتها المعايير المحاسبية الدولية والتي من شأنها تحسين قدرة المستثمرين و الدائنين والجهات الأخرى على إدراك قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح التدفقات النقدية ومركزها المالية وسيولتها.

أولا: المعيار المحاسبي الدولي العاشر الأحداث اللاحقة بعد فترة التقرير

1. هدف لمعيار المحاسبي الدولي الأحداث اللاحقة بعد فترة التقرير: هو وصف:

- متى يجب على المنشأة تعديل البيانات المالية للأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية و،
- الإفصاحات التي يجب على المنشأة إعطاءها عن تاريخ المصادقة على البيانات المالية المصدرة و عن الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية.
- يتطلب هذا المعيار أيضا من المنشأة عدم إعداد بياناتها المالية على مبدأ الاستمرارية، إذا دلت الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية على أن مبدأ الاستمرارية غير ملائم.
- أحداث لاحقة عن أمور نشأت بعد تاريخ الميزانية العمومية (أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية العمومية غير موجبة للتعديل).
- تختلف الإجراءات المتبعة في المصادقة على إصدار البيانات المالية بناء على الهيكلية الإدارية للمنشأة، المتطلبات القانونية، والطرق التي اتبعت في إعداد وإتمام البيانات المالية.
- في بعض الحالات تعتبر المنشأة مسؤولة عن تقديم بياناتها المالية للمساهمين لأغراض اعتمادها، وذلك بعد إصدار البيانات المالية. وفي هذه الحالة يكون تاريخ البيانات المالية المصادق عليها للإصدار هو تاريخ الإصدار الأساسي وليس تاريخ اعتمادها من قبل المساهمين.

II. الاعتراف و القياس : يكون الاعتراف والقياس لنوعين من الأحداث اللاحقة هما :

أ. الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية الموجبة للتعديل

يجب على المنشأة تعديل المبالغ المقررة في البيانات المالية لتعكس الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية الموجبة للتعديل،، فيما يلي أمثلة على أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية العمومية توجب التعديل و التي تتطلب من المنشأة تعديل المبالغ المقررة في البيانات المالية أو إقرار بنود لم تكن مقررة من قبل.

- قرار من المحكمة بعد تاريخ الميزانية العمومية يصادق بأن المنشأة عليها التزام أو ديون بتاريخ الميزانية العمومية مما يتطلب المنشأة تعديل المخصص الموجود أصلا أو إنشاء مخصص و ذلك بدلا من الإفصاح عنها في البيانات كالتزامات محتملة فقط.

- استلام معلومات بعد تاريخ الميزانية العمومية تشير إلى تعرض مبلغ أحد الموجودات للانخفاض أو أن المبلغ المعترف به كمخصص خسائر لانخفاض مبلغ الأصل يتطلب التعديل بتاريخ الميزانية العمومية، فعلى سبيل المثال:

- إفلاس أحد العملاء بعد تاريخ الميزانية العمومية يؤكد وجود خسارة بتاريخ الميزانية العمومية في الذمم المدينة و يتوجب على المؤسسة تعديل مبلغ الذمم المدينة.

- بيع بضائع بعد تاريخ الميزانية العمومية ممكن أن يعطي دليلا على صافي القيمة التحصيلية بتاريخ الميزانية العمومية.

- تحديد- بعد تاريخ الميزانية - تكلفة شراء أصول أو العائد من بيع أصول قبل تاريخ الميزانية العمومية.

- التحديد- بعد تاريخ الميزانية العمومية- لمبلغ مشاركة الأرباح أو علاوات, إذا كان على المنشأة التزام قانوني أو التزام حقيقي حالي بتاريخ الميزانية العمومية يجعل مثل تلك الدفعات كنتيجة لأحداث قبل هذا التاريخ (انظر المعيار رقم 19 منافع الموظفين).

- اكتشاف غش أو خطأ يظهر أن البيانات المالية كانت غير صحيحة.

ب. الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية غير الموجبة للتعديل :يتوجب على المنشأة أن لا تعدل مبالغ أقرت فيها البيانات المالية لتعكس الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية غير الموجبة للتعديل. ومثال على الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية غير الموجبة للتعديل هي

- انخفاض القيمة السوقية للاستثمارات بين تاريخ الميزانية العمومية و تاريخ المصادقة على البيانات المالية للأصدار. فلا يعود الانخفاض في القيمة السوقية عادة إلى ظروف الاستثمار بتاريخ الميزانية العمومية بل يعكس ظروفًا نشأت في الفترة التالية. ولذلك لا تقوم المنشأة بتعديل مبلغ الاستثمارات المقر في البيانات المالية. وبشكل مشابه لا تقوم المنشأة بتحديث مبالغ الاستثمارات المفصح عنها بتاريخ الميزانية العمومية مع أن المنشأة قد تحتاج إلى إعطاء إفصاح إضافي

- الأرباح الموزعة : إذا كانت الأرباح الموزعة لحاملي أدوات الملكية (كما هو معرف في المعيار رقم 32، الأدوات المالية: الإفصاح والعرض) مقترحة أو معلن عنها بعد تاريخ الميزانية العمومية. وعلى المنشأة ألا تعتبر هذه الأرباح الموزعة كمطلوبات في تاريخ الميزانية العمومية. مع العلم أن المعيار المحاسبي الدولي الأول "عرض البيانات المالية" يتطلب من المنشأة الإفصاح عن مبلغ الأرباح الموزعة التي اقترحت أو أعلن عنها بعد تاريخ الميزانية العمومية ولكن قبل المصادقة على إصدار البيانات المالية. المعيار المحاسبي الدولي الأول يسمح للمنشأة بعملية الإفصاح هذه إما

• في صلب الميزانية العمومية كبند مستقل في حقوق الملكية، أو

• في إيضاحات البيانات المالية.

1. الاستمرارية: على المنشأة ألا تجهز بياناتها المالية على أساس مبدأ الاستمرارية في حالة قررت الإدارة بعد تاريخ الميزانية العمومية، أنها تنوي تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات التجارية، أو ليس لها بديل واقعي إلا أن تفعل هذا. فعلى سبيل المثال التدهور في نتائج الأعمال والمركز المالي بعد تاريخ الميزانية العمومية يمكن أن يشير للحاجة إلى اعتبار فيما إذا كانت الاستمرارية مناسبة، إذا كانت الاستمرارية ليست مناسبة سيكون الأثر كبيراً، حيث يتطلب هذا المعيار تغيير جوهري في الأساس المحاسبي وليس تعديل للمبالغ المقررة حسب المبادئ والموجودات المحاسبية. مع العلم أن المعيار المحاسبي الدولي الأول "عرض البيانات المالية" يتطلب بعض الإفصاحات إذا:

لم تكن البيانات المالية معدة على أساس الاستمرارية، أو إذا كانت الإدارة مدركة أو لديها شك يتعلق بأحداث أو حالات يمكن أن تسبب ريب على قدرة المنشأة على الاستمرار. الأحداث أو الحالات التي تتطلب إفصاح ممكن أن تظهر بعد تاريخ الميزانية العمومية.

III. الإفصاح .

1. تاريخ المصادقة للإصدار: على المنشأة الإفصاح عن تاريخ المصادقة على إصدار البيانات المالية ومن أعطى صلاحية المصادقة. إذا كان مالكي المنشأة أو غيرهم لديهم القدرة على تعديل البيانات المالية بعد إصدارها على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة، حيث ان من الضروري للمستخدمين معرفة متى تم المصادقة على إصدار البيانات المالية لأن البيانات المالية لا تعكس الأحداث بعد هذا التاريخ.

2. تحديث الإفصاح عن الظروف في تاريخ الميزانية العمومية: في حال استلام المنشأة بعد تاريخ الميزانية معلومات عن ظروف وجدت أصلاً في تاريخ الميزانية العمومية، على المنشأة تحديث الإفصاح المتعلق بهذه الظروف في ضوء المعلومات الحديثة. في بعض الحالات تحتاج المنشأة إلى تحديث الإفصاح في بياناتها المالية ليعكس المعلومات المستلمة بعد تاريخ الميزانية العمومية، حتى وإن لم يكن لهذه المعلومات تأثير على المبالغ التي أقرتها المنشأة في بياناتها المالية. مثال على ذلك، الحاجة لتحديث الإفصاح هو عندما يتوفر الدليل بعد تاريخ الميزانية العمومية عن التزام محتمل والموجود أصلاً بتاريخ الميزانية العمومية. بالإضافة لاعتبار فيما إذا كان من الممكن الاعتراف بمخصص كما ينص المعيار المحاسبي الدولي السابع و الثلاثون "المخصصات، المطلوبات المحتملة، الموجودات المحتملة"، وعلى المنشأة تحديث الإفصاح عن المطلوبات المحتملة في ضوء ذلك الدليل.

الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية غير الموجبة للتعديل عندما تكون الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية غير موجبة للتعديل ولكنها ذات أهمية لدرجة أن عدم الإفصاح عنها يمكن أن يؤثر على مقدرة المستخدم للبيانات المالية لأخذ القرارات وعمل التقييمات المناسبة، على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التالية لكل فئة هامة من الأحداث غير الموجبة للتعديل:

• طبيعة الحدث .

• تقدير لأثرها المالي أو بيان بعدم إمكانية عمل مثل هذا التقدير.

وفيما يلي أمثلة على الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية غير الموجبة للتعديل والتي قد تكون ذات أهمية لدرجة أن عدم الإفصاح عنها يمكن أن يؤثر على مقدرة المستخدم للبيانات المالية على عمل التقييمات وأخذ القرارات المناسبة:

- عملية اندماج أعمال رئيسية لاحقة لتاريخ الميزانية العمومية (المعيار الثاني و العشرون، اندماج الأعمال يحتاج إفصاح محدد في مثل هذه الحالات) أو التخلص من شركة تابعة رئيسية.
- الإعلان عن خطة لإيقاف عملية التخلص من أصل أو تسديد التزامات متعلقة بعملية متوقفة أو الدخول في اتفاقيات ملزمة لبيع مثل هذه الموجودات أو تسديد هذه المطلوبات (أنظر المعيار الخامس و الثلاثون "العمليات المتوقفة").
- عملية شراء أو بيع رئيسية للأصول أو مصادرة لأصول رئيسية من قبل الحكومة.
- دمار مصنع إنتاج رئيسي نتيجة حريق بعد تاريخ الميزانية العمومية.
- الإعلان أو بدء التنفيذ لخطة إعادة هيكلة (أنظر المعيار السابع و الثلاثون "المخصصات، المطلوبات المحتملة، الموجودات المحتملة")
- حدوث أو احتمال حدوث حركات على الأسهم العادية بعد تاريخ الميزانية العمومية، المعيار الثالث و الثلاثون "ربحية السهم " يشجع المنشأة للإفصاح عن وصف لمثل هذه الصفقات غير تلك المتعلقة بقضايا الرسملة وتجزئة الأسهم.
- التغيرات الكبيرة وغير العادية في أسعار الموجودات أو في أسعار صرف العملات الأجنبية بعد تاريخ الميزانية العمومية.
- التغير في النسب الضريبية أو قوانين الضريبة المعلنة والمسنة بعد تاريخ الميزانية العمومية، والتي لها تأثير واضح على الموجودات والمطلوبات الضريبية الحالية والمؤجلة (أنظر المعيار الثاني عشر "ضريبة الدخل").
- الدخول بالتزامات أو مطلوبات محتملة هامة، مثل إصدار ضمانات رئيسية، و
- البدء بمقاضاة نتيجة أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية العمومية.

ثانياً: المعيار المحاسبي الدولي التاسع والعشرون التقرير المالي في الاقتصاديات ذات معدل التضخم الجامح

1. النطاق

1. يجب تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية الأساسية بما في ذلك البيانات المالية الموحدة لأي منشأة تقدم تقاريرها بعملة اقتصاد ذو معدل تضخم مرتفع.

2. إن التقرير عن نتائج العمليات والمراكز المالية في اقتصاد ذو معدل تضخم مرتفع بالعملة المحلية وبدون إعادة احتساب 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.

3. لا يحدد هذا المعيار معدلاً مطلقاً لتعريف التضخم المرتفع، إن تحديد متى يصبح إعادة إصدار البيانات المالية بموجب هذا المعيار أمراً ضرورياً مسألة خاضعة للاجتهاد الشخصي. يتضح التضخم المرتفع بناء على خصائص الظروف الاقتصادية للبلد ولكن تشمل على سبيل المثال لا الحصر على ما يلي:

أ. يفضل عامة الناس الاحتفاظ بثرواتهم بأصول غير نقدية أو بعمله مستقرة نسبياً ويتم استثمار مبالغ العملة المحلية حالاً للحفاظ على القوة الشرائية لها.

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 الائتمان حتى ولو كانت المدة قصيرة،

د. يتم ربط معدلات الفائدة والأجور والأسعار بمؤشر أسعار،

هـ. معدل التضخم المتراكم لثلاثة سنوات يقارب أو يزيد على 100%.

II. تعديل البيانات المالية

1. يجب التعبير عن البيانات المالية للمنشأة التي تضع تقاريرها بعملة الاقتصاد ذو معدل التضخم المرتفع سواء كانت معدة على أساس التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية، بوحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية العمومية، كذلك يجب التعبير عن الأرقام المقارنة للفترة السابقة المطلوبة بموجب المعيار المحاسبي الدولي الخامس، المعلومات الواجب الإفصاح عنها في البيانات المالية، وأي معلومات بخصوص الفترات السابقة بوحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية العمومية.

2. يجب شمول المكسب أو الخسارة الناجمة عن صافي المركز النقدي في صافي الدخل والإفصاح عنها بشكل منفصل.

3. تتطلب تعديل البيانات المالية بموجب هذا المعيار تطبيق إجراءات محددة كما تتطلب التقدير الشخصي. إن الثبات في تطبيق هذه الإجراءات والتقديرات من فترة لأخرى أكثر أهمية من دقة المبالغ الناتجة الظاهرة في البيانات المالية المعاد صياغتها.

III. البيانات المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية

1. الميزانية العمومية

أ. يعاد بيان مبالغ الميزانية العمومية غير المعبر عنها بموجب وحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية باستخدام مؤشر أسعار عام.

ب. لا يتم إعادة بيان البنود النقدية لأنها أصلاً معبر عنها بوحدة نقدية جارية بتاريخ الميزانية العمومية، فالبنود النقدية أموال محتفظ بها أو بنود سيتم استلامها أو دفعها نقداً.

ج. بعض البنود غير النقدية تكون مسجلة بمبالغ جارية بتاريخ الميزانية العمومية مثل صافي القيمة المتحققة أو القيمة السوقية لذلك لا يعاد بيانها، أما كافة الأصول والمطلوبات غير النقدية الأخرى فيعاد بيانها.

د. تسجل غالبية البنود غير النقدية بالتكلفة أو بالتكلفة ناقصاً الاستهلاك، وبالتالي فإنه قد يتم التعبير عنها بمبالغ جارية بتاريخ تملكها. تتحدد التكلفة أو التكلفة ناقصاً الاستهلاك المعاد بيانها

لكل بند بواسطة تطبيق التغير في المؤشر العام للأسعار على التكلفة التاريخية ومجمع الاستهلاك من تاريخ التملك إلى تاريخ الميزانية العمومية..

هـ. تظهر بعض البنود غير النقدية بمبالغ جارية بتواريخ غير تواريخ الحياز أو تواريخ الميزانية العمومية، على سبيل المثال، الممتلكات والمصانع والمعدات التي تم إعادة تقييمها بتاريخ سابق. في مثل هذه الحالات يتم إعادة بيان القيم المسجلة من تاريخ إعادة التقييم.

و. قد تمتلك المنشأة أصولاً بموجب ترتيبات تسمح لها بتأجيل الدفع دون أن تتكبد أعباء ظاهرة للفائدة. حيثما لا يكون عملياً افتراض مبلغ للفائدة. فإن مثل هذه الأصول يعاد بيانها من تاريخ الدفع وليس من تاريخ الشراء.

2. قائمة الدخل

يتطلب هذا المعيار التعبير عن كافة البنود في قائمة الدخل بوحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية. وعليه يتوجب إعادة بيان كافة المبالغ بتطبيق التغير في مؤشر الأسعار العام من تواريخ القيد الأولية لبنود الدخل والمصروفات في البيانات المالية.

3. المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي

أ. في فترة التضخم تفقد المنشأة قوة شرائية إذا كان لديها زيادة في الأصول النقدية عن المطلوبات النقدية، وتكسب المنشأة قوة شرائية عندما يكون لديها مطلوبات نقدية تزيد عن الأصول النقدية إلى الحد الذي لا تكون فيه الأصول والمطلوبات مربوطة مع مستوى الأسعار. يتمثل المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي في الفرق الناتج عن إعادة بيان الأصول غير النقدية وحقوق المالكين وبند قائمة الدخل من ناحية وتعديل الأصول والمطلوبات 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 والمطلوبات النقدية خلال الفترة.

IV. البيانات المالية المعدة على أساس التكلفة الجارية

1. الميزانية العمومية

لا يتم إعادة البنود المعبر عنها بالتكلفة الجارية لأنها ظاهرة بوحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية.

2. قائمة الدخل

تظهر عادة قائمة الدخل المعدة على أساس التكلفة الجارية، قبل إعادة بيانها، التكلفة الجارية بتاريخ حدوث العمليات أو الأحداث ذات العلاقة. فتكلفة المبيعات والاستهلاك تسجل بالتكلفة الجارية بتاريخ الاستخدام، والمبيعات والمصروفات الأخرى تسجل بمبالغها النقدية عند حدوثها. لذلك يجب إعادة بيان كافة المبالغ بوحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية بتطبيق مؤشر أسعار عام.

3. المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي

تتم المحاسبة عن المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي بموجب الفقرتين 27، 28. ولكن قائمة الدخل المعدة على أساس التكلفة الجارية قد تتضمن تعديلات تعكس آثار الأسعار المتغيرة على البنود النقدية بموجب الفقرة 16 من المعيار المحاسبي الدولي الخامس عشر، المعلومات التي تعكس آثار تغير الأسعار. إن مثل هذا التعديل جزء من المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي.

V. البيانات المالية الموحدة

قد يكون للمنشأة الأم التي تضع تقاريرها بعملة اقتصاد مرتفع التضخم منشآت تابعة تضع تقاريرها بعملات اقتصاديات مرتفعة التضخم كذلك. يجب إعادة بيان البيانات المالية لمثل هذه المنشآت التابعة بتطبيق مؤشر أسعار عام للبلد الذي تضع تقاريرها بعملته قبل أن يجرى شمولها في البيانات المالية الموحدة التي تصدرها المنشأة الأم. وعندما تكون المنشأة التابعة منشأة أجنبية فإنه يجرى ترجمة بياناتها المالية المعاد بيانها بمعدلات الإقفال. أما البيانات المالية للمنشآت التابعة التي لا تضع تقاريرها بعملات الاقتصاديات مرتفعة التضخم فيتم التعامل معها بموجب المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرون، المحاسبة عن آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.

وإذا تم توحيد البيانات المالية بتاريخ تقارير مختلفة فإنه يتم إعادة بيان جميع البنود، سواء كانت نقدية أو غير نقدية بوحدة القياس الجارية بتاريخ البيانات المالية الموحدة.

VI. الإفصاح

في هذا الصدد يجب على المنشأة القيام بالإفصاح التالي:

1. عن حقيقة أن البيانات المالية والأرقام المقابلة للفترة السابقة قد تم إعادة بيانها للتغيرات في القوة الشرائية العامة لعملة التقرير، وكنتيجه لذلك يتم التعبير عنها بوحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية.
2. ما إذا كانت البيانات المالية معدة على أسلوب التكلفة التاريخية الجارية، و
3. هوية ومستوى مؤشر الأسعار بتاريخ الميزانية العمومية والتحرك في هذا المؤشر خلال الفترة الجارية وفترة التقرير السابق.

ثالثا: المعيار المحاسبي الدولي الرابع و الثلاثون التقارير المالية المرحلية (الأولية)

I. الهدف

إن الهدف من هذا المعيار بيان الحد الأدنى من محتوى التقرير المالي المرحلي وبيان مبادئ الاعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مرحلية. إن تقديم التقارير المالية المرحلية الموثوق بها وفي حينها يحسن من قدرة المستثمرين و الدائنين والجهات الأخرى على إدراك قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح التدفقات النقدية ومركزها المالية وسيولتها.

II. النطاق

1. لا يحدد هذا المعيار بشكل إلزامي المنشآت التي يجب أن يطلب منها نشر تقارير مالية مرحلية، وعدد مرات ذلك ، أو في أي وقت بعد نهاية الفترة المرحلية، على أن الحكومات و واضعو أنظمة الأوراق المالية وأسواق الأوراق المالية والهيئات المحاسبية كثيرا ما تطلب من المنشآت التي يتم تداول أوراقها المالية الخاصة بالدين أو حقوق الملكية في سوق الأوراق المالية نشر تقارير مالية مرحلية، ، وتشجع لجنة مؤسسة المعايير المحاسبية الدولية المنشآت المتداولة أسهمها في سوق الأوراق المالية على ما يلي :

أ. تقديم تقارير مالية مرحلية على الأقل في نهاية النصف الأول من سنتها المالية.

ب. تقديم تقاريرها المالية المرحلية خلال فترة لا تزيد عن 60 يوما من نهاية الفترة المرحلية .

III. تعريفات: تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها:

1. الفترة المرحلية: هي فترة تقدم حولها التقارير المالية وتكون أقل من سنة مالية كاملة.

2. التقرير المالي المرحلي: يعني تقريراً مالياً يحتوي إما على مجموعة كاملة من البيانات المالية (إكمال

هو مبين في معيار المحاسبة الدولي رقم 1 - عرض البيانات المالية) أو على مجموعة من البيانات

المالية المختصرة (كما هو مبين في هذا المعيار) لفترة مرحلية.

IV. محتوى التقرير المالي المرحلي

من أجل مصلحة التوقيت المناسب واعتبارات التكلفة، ولتجنب تكرار المعلومات التي صدرت عنها التقارير سابقاً قد يطلب من المنشأة أو قد تختار هي تقديم معلومات أقل في تواريخ مرحلية بالمقارنة مع بياناتها 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.

ولا يوجد شيء في هذا المعيار يقصد به منع المنشأة أو عدم تشجيعها على نشر مجموعة كاملة من البيانات المالية (كما هو مبين في معيار المحاسب الدولي رقم 1). في تقريرها المالي المرحلي بدلاً من بيانات مالية مختصرة وإيضاحات تفسيرية مختارة.

V. الحد الأدنى من مكونات التقرير المالي المرحلي

يجب أن يتضمن التقرير المالي المرحلي كحد أدنى المكونات التالية :

3. الميزانية العمومية المختصرة .

4. بيان الدخل المختصر.

5. بياناً مختصراً يبين إما : كافة التغيرات في حقوق الملكية، أو التغيرات في حقوق الملكية عدا عن تلك

الناجمة من المعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات على المالكين.

6. بيان تدفق نقدي مختصر.

7. إيضاحات تفسيرية مختارة.

تمهيد:

أدت التطورات المتلاحقة في أسواق المال الدولية إلى انتشار استخدام العديد من الأدوات المالية سواء في صورتها التقليدية الأساسية كالسندات أو في صورة مشتقاتها مثل مقايضات أو مبادلات معدلات الفائدة. ويهدف هذا المعيار إلى تدعيم فهم مستخدمي البيانات المالية فيما يتعلق بأهمية الأدوات المالية سواء كانت ظاهرة بالبيانات المالية أو خارجها بالنسبة للوضع المالي للمنشأة وأدائها وكذلك تدفقاتها النقدية.

ويقدم هذا الفصل من خلال معايير المحاسبة الدولية توصيفا للمتطلبات المتعلقة بعرض الأدوات المالية الظاهرة بالميزانية، كما يحدد المعيار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها فيما يتعلق بالأدوات المالية سواء كانت ظاهرة بالميزانية أو خارجها.

أولاً: المعيار المحاسبي الدولي الثاني والثلاثون الأدوات المالية : الإفصاح والعرض

1. نطاق المعيار

1. يجب تطبيق هذا المعيار عند العرض والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بكافة الأدوات المالية سواء كانت

مثبتة أم غير مثبتة بالدفاتر وذلك فيما عدا:

- أ. الحصص في الشركات التابعة، كما عرفت بالمعيار المحاسبي الدولي السابع والعشرون "البيانات المالية الموحدة والمحاسبة عن استثمارات في شركات تابعة".
 - ب. الحصص في الشركات الزميلة، كما عرفت بالمعيار المحاسبي الدولي الثامن والعشرون "المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة".
 - ج. الحصص في المشروعات المشتركة، كما عرفت بالمعيار المحاسبي الدولي الحادي والثلاثون "التقرير المالي عن الحصص في المشروعات المشتركة".
 - د. المطلوبات الناتجة عن المزايا المتعلقة بكافة خطط تقاعد العاملين، ويتضمن ذلك منافع التقاعد كما وضعت بالمعيار المحاسبي الدولي التاسع عشر "تكاليف منافع التقاعد" والمعيار المحاسبي الدولي السادس والعشرون "المحاسبة والتقرير عن خطط منافع تقاعد الموظفين".
 - هـ. التزامات صاحب العمل الناتجة عن خيارات وخطط شراء الأسهم الممنوحة للعاملين كما في المعيار المحاسبي الدولي التاسع عشر.
1. الالتزامات الناتجة عن العقود التأمينية .

II. تعريف المصطلحات

فيما يلي تعريف المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار:

1. **الأداة المالية:** هي أي عقد ينتج عنه في آن واحد أصل مالي لمشروع ومطلوب مالي أو أداة ملكية لمشروع آخر.
2. **الأصل المالي:** هو أي أصل يتمثل في أي من:
 - أ. النقدية.
 - ب. أي حق تعاقدى لاستلام نقدية أو أي أصل مالي آخر من مشروع آخر.
 - ج. أي حق تعاقدى لمبادلة أدوات مالية مع مشروع آخر في ظروف تبدو مواتية.
 - د. أي أداة ملكية في مشروع آخر.
2. **المطلوب المالي:** هو أي التزام تعاقدى ب:
 - أ. تسليم نقدية أو أي أصل مالي آخر لمشروع آخر .
 - ب. مبادلة أصل مالي مع منشأة أخرى في ظروف تبدو غير مواتية في المستقبل.
3. **أداة الملكية:** هي أي تعاقد يثبت حقوق متبقية في موجودات أي مشروع بعد طرح كافة مطلوباته.
4. **القيمة العادلة:** هو المبلغ الذي يمكن استبدال أصل أو سداد مطلوب به بين أطراف يتوافر لها المعرفة والرغبة في التعامل في معاملة متكافئة بين الأطراف.
5. **القيمة السوقية:** هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أداة مالية أو دفعه عند شراء أداة مالية في سوق نشط .

III. العرض

1. المطلوبات وحقوق الملكية

يجب على المنشأة المصدرة للأداة المالية أن تبوب تلك الأداة أو أي من أجزائها كمطلوبات أو حقوق ملكية وذلك طبقاً لجوهر (مضمون) الترتيب التعاقدى عند الاعتراف بها بداية، وبما يتفق مع تعريف المطلوب المالي وأداة حقوق الملكية.

ويحدد مضمون الأداة المالية وليس شكلها القانوني كيفية تبويبها ببيان المركز المالي للمنشأة المصدرة . و العامل الهام في التفرقة بين المطلوب المالي وأداة الملكية هو وجود التزام تعاقدى لأحد الطرفين بموجب الأداة المالية (المصدرة) أما بتسليم نقدية أو أصل مالي آخر للطرف الثاني (الحامل) أو بمبادلة أصل مالي آخر مع (الحامل) في ظل ظروف لا يتوقع أن تكون في صالح المصدر . وفي حالة وجود مثل هذا الالتزام التعاقدى فإن

الأداة المالية تكون مستوفاة لتعريف المطلوب المالي بغض النظر عن الكيفية التي سيتم بها تسوية الالتزام التعاقدية .

2. تصنيف الأدوات المركبة في دفاتر الجهة المصدرة

عند إصدار أداة مالية تتضمن في آن واحد عنصر التزام وحق ملكية، فإنه يجب على مصدر تلك الأداة أن يقوم بتصنيف العناصر المكونة للأداة كل على حدة.

حيث يتطلب هذا المعيار عرضاً منفصلاً لعنصري الالتزام وحق الملكية الناتجين عن أداة مالية واحدة ببيان المركز المالي لمصدر تلك الأداة. فعادة يكون الشكل فقط وليس المضمون هو السبب الرئيسي في تضمين الالتزام وحق الملكية في أداة مالية واحدة بدلاً من اثنتين منفصلتين أو أكثر. ويؤدي العرض المنفصل لعنصري الالتزام وحق الملكية إلى أن تكون بيان المركز المالي أصدق تعبيراً عن الوضع المالي للشركة المصدرة للأداة المالية.

3. الفوائد، التوزيعات، الخسائر والمكاسب

يجب معالجة الفوائد، التوزيعات، الخسائر والمكاسب المتعلقة بمطلوبات مالية أو بعنصر من عناصرها ببيان الدخل كمصروفات أو إيرادات. أما التوزيعات لحملة الأدوات المالية المصنفة كأدوات ملكية فإنه يجب تحملها بمعرفة المصدر على حقوق الملكية مباشرة.

يحدد تصنيف الأداة المالية ببيان المركز المالي ما إذا كان يجب تصنيف الفوائد، أرباح الأسهم والخسائر والمكاسب المتعلقة بتلك الأداة كمصروفات أو إيرادات ببيان الدخل. وعلى ذلك فإن التوزيعات المدفوعة على أسهم صنفت كمطلوبات يجب معالجتها كمصروفات وبنفس الطريقة التي تعالج بها الفوائد المتعلقة بالسندات ومن ثم يجب التقرير عنها ببيان الدخل. وعلى نفس المنوال فإن المكاسب والخسائر الناتجة عن سداد أو إعادة تمويل الأدوات المالية المصنفة كمطلوبات يجب التقرير عنها ببيان الدخل ، بينما يعالج سداد أو إعادة تمويل الأدوات المالية المصنفة كحقوق ملكية للمصدر كتغيرات في حقوق الملكية.

4. المقاصة بين أصل مالي ومطلوب مالي

يجب عمل مقاصة بين أي أصل مالي ومطلوب مالي مع التقرير عن القيمة الصافية بالميزانية إذا كانت المنشأة لديها حق قانوني ملزم بعمل مقاصة أو تسوية بين المبالغ المحققة، وإذا كانت تنوي عمل التسوية على الأساس الصافي، أو إثبات الأصل مع تسوية المطلوب في آن واحد.

إن مقاصة بين أصل مالي معترف به ومطلوب مالي معترف به مع عرض صافي القيمة بالميزانية يختلف عن التوقف عن الاعتراف بأصل مالي أو مطلوب مالي. فبينما لا تؤدي عملية المقاصة إلى الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر، فإن عملية التوقف عن الاعتراف بأي أداة مالية لا ينتج عنها فقط حذف بند اعترف به في الماضي بالميزانية ولكن قد ينتج عنها أيضا الاعتراف بمكاسب أو خسائر.

IV. الإفصاح

تهدف متطلبات الإفصاح إلى توفير معلومات تساعد على تدعيم فهم مدى أهمية تأثير الأدوات المالية سواء كانت ظاهرة بالميزانية أو خارجها على الوضع المالي، أداء المشروع وتدفقاته النقدية والمساعدة كذلك في تقدير مقادير وتوقيت ومخاطر التدفقات النقدية المرتبطة بتلك الأدوات وبالإضافة إلى توفير معلومات معينة عن الأرصدة والمعاملات المتعلقة بأدوات مالية محددة فإن من المرغوب فيه قيام المنشآت بتوفير معلومات تتعلق بمدى استخدام المنشأة للأدوات المالية والمخاطر المرتبطة بها وأغراض استخدامها. قد ينتج عن معاملات المنشأة في الأدوات المالية أن تتحمل أو تحول إلى طرف آخر المخاطر المالية التي سيتم توضيحها في هذه الفقرة. وتساعد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها مستخدمي البيانات المالية في تقدير مدى المخاطر المتعلقة بالأدوات المالية المعترف بها وغير المعترف بها.

أ. مخاطر السعر هناك ثلاثة أنواع من مخاطر السعر هي مخاطر العملة ومخاطر سعر الفائدة والمخاطر السوقية.

ب. مخاطر العملة: وتتمثل في المخاطر الناشئة عن تقلب قيمة إحدى الأدوات المالية بسبب تغير معدلات صرف العملات الأجنبية.

ج. مخاطر سعر الفائدة هي مخاطر تقلب قيمة إحدى الأدوات المالية بسبب تغير معدلات الفائدة السائدة بالسوق.

د. المخاطر السوقية: هي المخاطر الناتجة عن تقلب قيمة الأداة المالية بسبب تغير الأسعار بالسوق سواء كان ذلك راجعا لعوامل خاصة بالأداة المالية نفسها أو بمصدرها أو كانت راجعة لعوامل تؤثر على كافة الأوراق المالية المتداولة بالسوق.

هـ. مخاطر الائتمان وتتمثل في المخاطر الناتجة عن فشل أحد أطراف الأداة المالية في الوفاء بالتزاماته مما يؤدي إلى تحمل الطرف الآخر خسائر مالية.

و. مخاطر السيولة : ويطلق عليها أيضا لفظ مخاطر توفير الموارد المالية، ويقصد بتلك المخاطر الصعاب التي سيتعرض لها المشروع لتدبير موارد مالية للوفاء بالمطلوبات المتعلقة بالأدوات المالية. وقد تنشأ مخاطر السيولة كنتيجة لعدم مقدرة المنشأة على بيع أصل مالي بسرعة وبسعر يقترب من قيمته العادلة.

ز. مخاطر التدفقات النقدية: وتتمثل في المخاطر الناتجة عن تقلب مقادير التدفقات النقدية المستقبلية المتعلقة بأداة مالية نقدية. وفي حالة أداة المديونية ذات سعر الفائدة العائم على سبيل المثال فإنه ينتج عن هذا التقلب تغيرا في سعر الفائدة الحقيقي للأداة المالية، عادة مع عدم تغير مماثل في قيمتها العادلة.

1. الإفصاح عن سياسات إدارة المخاطر:

يجب على المنشأة أن تصف المخاطر المالية المتعلقة بالأهداف والسياسات الإدارية المتضمنة في سياساتها للتحوط في معاملاتها المالية الآجلة؛ ويتم تحديد مستوى التفاصيل في المعلومات الواجب الإفصاح عنها فيما يتعلق بأدوات مالية معينة عن طريق الاجتهاد والحكم الشخصي مع ضرورة الأخذ بعين الاعتبار مدى أهمية تلك الأدوات للمنشأة. وفي هذا المقام فإنه يجب الموازنة بين الإفصاح عن كم زائد وتفصيلي من المعلومات بالبيانات المالية التي قد لا تساعد مستخدميها وبين الإفصاح عن معلومات هامة بطريقة غامضة بسبب التجميع الزائد للمعلومات.

2. الآجال والشروط والسياسات المحاسبية

يجب الإفصاح بخصوص كل مجموعة من الموجودات المالية والمطلوبات المالية وأدوات الملكية سواء كانت مثبتة أو غير مثبتة في الدفاتر عما يلي:

- أ. المعلومات المتعلقة بمدى وطبيعة الأدوات المالية ويشمل ذلك الآجال والشروط الهامة التي قد تؤثر على مقدار التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيت الحصول عليها وكذلك درجة التأكد المرتبطة بها.
- ب. السياسات والطرق المحاسبية المتبعة، ويشمل ذلك معايير الإثبات وأسس القياس المستخدمة.

3. تاريخ الاستحقاق أو الانقضاء أو التنفيذ.

ويشمل الإفصاح ما يلي:

- أ. أي خيارات مبكرة للتسوية بمعرفة أحد أطراف الأداة المالية ، ويشمل ذلك الفترة أو التاريخ الذي قد يتم فيه ممارسة الخيار وكذلك السعر (أو مدى الأسعار) الذي قد يستخدم في ممارسة الخيار.
- ب. أي خيارات لأحد أطراف الأداة المالية تسمح بتحويل الأداة أو مبادلتها بأداة مالية أخرى أو موجودات أو مطلوبات أخرى، بما في ذلك الفترة أو التاريخ الذي يتوقع أن تحدث فيه عملية ممارسة الخيار، وكذلك معدل (معدلات) التحويل أو المبادلة.
- ج. مقدار وتوقيت المقبوضات أو المدفوعات النقدية المجدولة للقيمة الأساسية للأداة، بما في ذلك أقساط إعادة الدفع وأية متطلبات لإنشاء صندوق لإعادة السداد.
- د. المعدل الاسمي للفائدة أو مبلغها ، وكذلك التوزيعات أو أي عائد دوري آخر على القيمة الأساسية وتوقيت الدفع.
- هـ. الضمانات المحتفظ بها في حالة الموجودات المالية، والمرهونات المقدمة في حالة المطلوبات المالية.
- و. المعايير المطبقة في تحديد توقيت الاعتراف بأصل أو مطلوب مالي ومن ثم عرضه بالميزانية ومتى يتم التوقف عن ذلك.
- ز. أسس القياس المستخدمة بالنسبة للموجودات والمطلوبات المالية سواء عند الاعتراف بها بداية أو بعد ذلك .
- ح. الأسس المستخدمة في قياس الإيرادات والمصروفات الناتجة عن الموجودات والمطلوبات المالية والمعايير المطبقة للاعتراف بها.
- ط. إذا كانت المنشأة تتبع أساس التكلفة لتقييم الأدوات المالية فإنه يجب عليها الإفصاح عن كيفية المحاسبة عن :
 - تكلفة الحياة أو الإصدار.
 - العلاوة والخصم على الموجودات المالية النقدية والمطلوبات المالية النقدية.
 - التغير في تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية المحددة والمتعلقة بأداة مالية نقدية كالسندات المرتبطة بأسعار سلعة محددة.
 - التغيرات في الظروف التي ينتج عنها درجة جوهرية من عدم التأكد حول إمكان التحصيل في الوقت المحدد للمبالغ المتفق عليها والمستحقة عن موجودات مالية نقدية.
 - الانخفاض في القيمة العادلة للموجودات المالية لأقل من قيمتها الدفترية.

4. المطلوبات المالية المعاد هيكلتها.

وبالنسبة للموجودات والمطلوبات المالية التي تقيم على أساس القيم العادلة ، فإنه يجب على المنشأة أن توضح ما إذا كانت القيم الدفترية قد تم تحديدها باستخدام أسعار السوق المعلنة أو تم تقديرها بمعرفة جهة خبرة مستقلة أو عن طريق خصم التدفقات النقدية أو أية طريقة أخرى مناسبة، كما يجب الإفصاح عن أية افتراضات جوهرية تم تطبيقها عند استخدام أي من هذه الطرق.

كما ينبغي أن تفصح عن أسس التقرير ببيان الدخل لكل من المكاسب والخسائر المحققة وغير المحققة ، الفوائد وغيرها من بنود الإيرادات والمصروفات المرتبطة بالموجودات والمطلوبات المالية. ويجب أن يتضمن ذلك الإفصاح معلومات عن أسس القياس والتحقق للإيرادات والمصروفات الناتجة عن أدوات مالية يحتفظ بها لأغراض الاحتماء.

5. مخاطر سعر الفائدة

أ. بالنسبة لكل مجموعة من مجموعات الموجودات والمطلوبات المالية سواء كانت مثبتة دفتريا أو غير مثبتة،

يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بمخاطر أسعار الفائدة التي تتعرض لها ويشمل ذلك:

- تاريخ إعادة التسعير التعاقدية أو تاريخ الاستحقاق أيهما أقرب.
- سعر الفائدة الحقيقي (الفعلي) في الأحوال التي ينطبق عليها ذلك.
- ب. على المنشأة أن توضح أيًا من الموجودات أو المطلوبات المالية تكون:
 - معرضة لمخاطر السعر الناتجة عن تقلبات أسعار الفائدة، كالموجودات المالية النقدية وكذلك المطلوبات المالية ذات سعر الفائدة الثابت.
 - معرضة لمخاطر التدفقات النقدية الناتجة عن تقلبات أسعار الفائدة " مثل الموجودات المالية النقدية والمطلوبات المالية ذات أسعار الفائدة العائمة والتي يعاد تحديدها حسب تغير المعدلات السوقية.
 - لا تتعرض لمخاطر أسعار الفائدة ، مثل الاستثمارات في أسهم.

6. مخاطر الائتمان

- يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات حول تعرضها لمخاطر الائتمان لكل فئة من الموجودات المالية سواء المعترف بها أو غير المعترف بها، وتشمل:

- المبلغ الذي يمثل بأفضل صورة أقصى تعرض لمخاطرة الائتمان في تاريخ الميزانية العمومية دون الأخذ في الحسبان القيمة العادلة لأي ضمان في حالة إخفاق الأطراف الأخرى في أداء التزاماتهم وفقاً للأدوات المالية، و التركزات الهامة لمخاطرة الائتمان.

7. القيمة العادلة

يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات عن القيم العادلة لكل مجموعة من مجموعات الموجودات المالية والمطلوبات المالية سواء كانت مثبتة أو غير مثبتة بالدفاتر. و إذا كان من غير العملي تحديد القيم العادلة لأحد الموجودات أو المطلوبات المالية بدرجة يمكن الوثوق بها بسبب عامل الوقت أو التكلفة . فإنه يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة مع ضرورة الإفصاح أيضاً عن المعلومات المتعلقة بالخصائص الرئيسية للأداة المالية ذات العلاقة بقيمتها العادلة.

ثانياً: المعيار المحاسبي الدولي التاسع والثلاثون الأدوات المالية: الاعتراف والقياس

ا. الهدف

هدف هذا المعيار تحديد مبادئ الاعتراف بالمعلومات الخاصة بالأدوات المالية في البيانات المالية لمنشآت الأعمال وقياسها والإفصاح عنها.

II. النطاق

يجب أن تطبق كافة المنشآت هذا المعيار على جميع الأدوات المالية فيما عدا:

1. تلك الحصص في الشركات التابعة أو الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم محاسبتها بموجب معيار المحاسبة الدولي السابع والعشرون- "البيانات المالية الموحدة ومحاسبة الاستثمارات في الشركات التابعة" ومعيار المحاسبة الدولي الثامن والعشرون "محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة" ومعيار المحاسبة الدولي الحادي والثلاثون " تقديم التقارير المالية حول الحصص في المشاريع المشتركة".
2. الحقوق والالتزامات بموجب عقود الإيجار التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي السابع عشر- "عقود الإيجار"

3. موجودات ومطلوبات أصحاب العمل بموجب خطط منافع الموظفين التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي التاسع عشر- منافع الموظفين.
4. الحقوق والالتزامات بموجب عقود التأمين
5. أدوات حقوق الملكية الصادرة من قبل المنشأة المقدمة للتقارير بما في ذلك الخيارات والضمانات والأدوات المالية الأخرى المصنفة كحقوق مساهمين للمنشأة المقدمة للتقارير (على أنه يطلب من حامل هذه الأدوات تطبيق هذا المعيار على هذه الأدوات).
6. عقود الضمان المالية بما في ذلك خطابات الاعتماد التي تنص على إجراء دفعات إذا لم يتم المدين بالدفع عند الاستحقاق .
7. عقود العوض المحتمل في عملية دمج منشآت .
8. العقود التي تتطلب الدفع بناء على المتغيرات الجوية والجيولوجية أو المتغيرات الطبيعية الأخرى تستخدم بشكل عام كبوالص تأمين (العقود المبنية على المتغيرات الجوية يشار إليها أحيانا بمشتقات الطقس)،

III. تعريفات

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها في معيار المحاسبة الدولي الثاني والثلاثون:

1. تعريفات خاصة بالاعتراف والقياس

- أ. **التكلفة المطفأة لموجودات مالية أو مطلوبات مالية :** هي المبلغ الذي قيست به الموجودات أو المطلوبات المالية بمقداره عند الاعتراف المبدئي ناقصا التسديدات الرئيسية مضافا أو مخصوما منه الإطفاء التراكمي لأي فرق بين ذلك المبلغ ومبلغ الاستحقاق، ومخصوما منه كذلك أي تخفيض (مباشرة أو من خلال استعمال حساب مخصص) خاص بانخفاض القيمة أو عدم وجود التحصيل.
- ب. **أسلوب الفائدة السارية المفعول :** هي أسلوب لحساب الإطفاء باستخدام سعر الفائدة الساري المفعول لموجودات مالية أو مطلوبات مالية، وسعر الفائدة الساري المفعول هو السعر الذي

يخصم بالضبط التدفق المتوقع للدفعات النقدية المستقبلية خلال فترة الاستحقاق أو تاريخ إعادة التسعير التالي المبني على السوق إلى صافي المبلغ المسجل الحالي للموجودات المالية أو المطلوبات المالية ، ويجب أن يشمل ذلك الحساب كافة الرسوم والنقاط المدفوعة أو المستلمة بين أطراف العقد، ويسمى سعر الفائدة الساري المفعول أحياناً مستوى العائد حتى الاستحقاق أو حتى تاريخ إعادة التسعير التالي وهو المعدل الداخلي لعائد الموجودات المالية أو المطلوبات المالية .

ج. تكاليف العملية: هي التكاليف التزايدية التي تعزى مباشرة لامتلاك موجودات أو مطلوبات مالية أو التصرف فيها .

د. الالتزام الثابت: هو اتفاقية ملزمة لتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة.

هـ. السيطرة على الموجودات: هي القدرة على الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق من الموجودات.

و. إلغاء الاعتراف: تعني استبعاد موجودات ومطلوبات مالية أو جزء منها من الميزانية العمومية للمنشأة

2. تعريفات خاصة بمحاسبة التحوط:

أ. التحوط: تعني للأغراض المحاسبية تحديد أداة تحوط واحدة أو أكثر بحيث أن التغير في قيمتها العادلة هي معادلة كلياً أو جزئياً للتغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند محوط.

ب. البند المحوط: هو إما أصل أو مطلوب أو التزام ثابت أو عملية مستقبلية متوقعة : (أ) تعرض المنشأة لمخاطرة التغيرات في القيمة العادلة أو لتغيرات في التدفقات النقدية المستقبلية (ب) لأغراض محاسبة التحوط محدد على أنها محوطة

ج. أ

داة التحوط لأغراض محاسبة التحوط: هي مشتق معين (أو في ظروف محدودة) موجودات ومطلوبات مالية أخرى يتوقع أن تعادل offset قيمتها العادلة أو تدفقاتها النقدية التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند محوط معين .

د. فاعلية التحوط: هي درجة تحقيق أداة تحوط لتغيرات معادلة في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية تعزى لمخاطرة تحوط .

IV. الاعتراف

1. الاعتراف المبدئي

يجب على المنشأة الاعتراف بالموجودات المالية أو المطلوبات المالية في ميزانيتها العمومية فقط عندما تصبح طرفاً في الأحكام التعاقدية للأداة وعليه تعترف المنشأة بكافة حقوقها أو التزاماتها التعاقدية بموجب المشتقات في ميزانيتها العمومية على أنها موجودات أو مطلوبات .

2. تاريخ المتاجرة مقابل تاريخ التسوية

يجب الاعتراف بشراء الموجودات المالية "بطريقة" منتظمة باستخدام محاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسوية ، ويجب تطبيق الأسلوب المستخدم بشكل ثابت لكل فئة من الفئات الأربعة للموجودات المالية ، ويجب الاعتراف ببيع الموجودات المالية "بطريقة منتظمة" باستخدام محاسبة تاريخ التسوية .

V. إلغاء الاعتراف

1. إلغاء الاعتراف بأصل مالي

يجب على المنشأة إلغاء الاعتراف بالموجودات المالية (الأصول) أو بجزء من الموجودات المالية ، وذلك فقط عندما تفقد المنشأة السيطرة على الحقوق التعاقدية التي تشمل الأصل المالي (أو جزء من الأصل المالي) ، وفقد المنشأة هذه السيطرة إذا حققت الحقوق في المنافع المحدودة في العقد أو إذا انقضت الحقوق أو تنازلت المنشأة عن هذه الحقوق .

2. إلغاء الاعتراف بأصل يرافقه أصل أو مطلوب مالي جديد

إذا قامت منشأة بتحويل السيطرة على أصل مالي بكامله ، ولكن بقيامها بذلك تخلق أصلاً مالياً جديداً أو تتحمل مطلوباً مالياً جديداً فإنه يجب على المنشأة الاعتراف بالأصل المالي أو المطلوب المالي الجديدين بمقدار القيمة العادلة ، ويجب عليها الاعتراف بربح أو خسارة من العملية بناءً على الفرق بين :

أ.العوائد

ب. المبلغ المسجل للأصل المالي المباع بالإضافة إلى القيمة العادلة لأي مطلوب مالي جديد تم تحمله ، مخصصاً منه القيمة العادلة لأي أصل مالي جديد تم امتلاكه ، ومضافاً إليه أو مخصصاً منه أي تعديل تم في السابق الإبلاغ عنه في حقوق الملكية ليعكس القيمة العادلة لذلك الأصل .

3. إلغاء الاعتراف بمطلوب مالي

يجب على المنشأة استبعاد المطلوب المالي (أو جزء من المطلوب المالي من ميزانيتها العمومية وذلك فقط عندما ينتهي - أي عندما يتم تنفيذ الالتزام المحدد في العقد أو إلغاؤه أو انتهاء مدته .

VI. القياس

1. القياس المبدئي للموجودات المالية والمطلوبات المالية

عندما يتم الاعتراف بأحد بنود الموجودات أو بأحد بنود المطلوبات المالية بشكل مبدئي فإنه يجب على المنشأة قياسه بمقدار التكلفة، وهي القيمة العادلة للعوض المعطى (في حالة أصل) أو المستلم (في حالة مطلوب) مقابله، ويتم إدخال تكاليف العملية في القياس المبدئي للموجودات والمطلوبات المالية.

2. القياس اللاحق للموجودات المالية:

لغرض قياس الأصل المالي بعد الاعتراف المبدئي يصنف هذا المعيار الموجودات المالية إلى أربعة فئات:

أ. القروض والذمم المدينة التي أوجدتها المنشأة، والتي هي غير محتفظ بها للمتاجرة.

ب. الاستثمارات المحتفظ بها حتى الاستحقاق.

ج. الموجودات المالية المتوفرة للبيع.

د. الموجودات المالية المحتفظ بها للمتاجرة.

3. القياس اللاحق للمطلوبات المالية

بعد الاعتراف المبدئي يجب أن تقوم المنشأة بقياس كافة المطلوبات المالية عدا عن المطلوبات المحتفظ بها للمتاجرة والمشتقات التي هي مطلوبات بمقدار قيمتها المطفأة، وبعد الاعتراف المبدئي يجب أن تقوم المنشأة بقياس المطلوبات المحتفظ بها للمتاجرة والمشتقات التي هي مطلوبات بمقدار القيمة العادلة، فيما عدا المطلوب المشتق المرتبط بتسليم إدارة حقوق ملكية غير مدرجة والذي يجب تسويته بموجب هذه الأداة التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق به، حيث يجب قياس هذا المطلوب بمقدار التكلفة، والمطلوبات المالية المحددة على أنها بنود محوطة تكون خاضعة للقياس حسب أحكام محاسبة التحوط.

VII. الإفصاح:

1. يجب أن تشمل البيانات المالية كافة الإفصاحات المطلوبة بموجب معيار المحاسبة الدولي الثاني والثلاثون، فيما عدا أن المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي الثاني والثلاثون للإفصاحات الإضافية للقيم العادلة لا تنطبق على الموجودات المالية والمطلوبات المالية المسجلة بمقدار القيمة العادلة.

2. يجب إدخال ما يلي في إفصاحات السياسات المحاسبية للمنشأة كجزء من الإفصاح المطلوب على ما يلي

أ. الأساليب والإفتراضات الهامة المطبقة عند تقديم القيم العادلة للموجودات المالية والمطلوبات المالية المسجلة بمقدار القيمة العادلة بشكل منفصل للفئات الهامة الموجودات المالية.

ب. ما إذا كانت المكاسب والخسائر الناجمة من التغيرات في القيمة العادلة للموجودات المالية المتوفرة للبيع التي تم قياسها بمقدار القيمة العادلة لاحقاً للاعتراف المبدئي داخل في صافي ربح أو خسارة الفترة أو أنها معترف بها مباشرة في حقوق الملكية إلى أن التصرف بالأصل المالي.

ج. بالنسبة لكل فئة من الفئات الأربعة للموجودات المالية ما إذا كانت المشتريات "بطريقة منتظمة" للموجودات المالية قد تمت محاسبتها في تاريخ المتاجر أو تاريخ التسوية.

3. الإفصاح عما يلي بشكل منفصل لتحولات القيمة العادلة المحددة كذلك وتحولات التدفق النقدي وتحولات صافي الاستثمار في وحدة أجنبية:

أ. وصف للتحوط.

ب. وصف للأدوات المالية المحددة على أنها أدوات تحوط للتحوط وقيمها العادلة، تاريخ الميزانية العمومية.

ج. طبيعة المخاطر المحوطة.

د. بالنسبة لتحولات العمليات المتنبأ بها، الفترات التي يتوقع خلالها حدوث العمليات المتنبأ بها، ومتي يتوقع أن تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة، ووصف لأي عملية متنبأ بها استعمل لها محاسبة تحوط في السابق ولكن لم يعد يتوقع حدوثها.

المراجع باللغة العربية :

1. المنجد في اللغة العربية المعاصرة، دار المشرق، بيروت، الطبعة الأولى، 2000.
2. حسين القاضي مامون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان، 2008.
3. ثناء قباني: المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
4. فريدريك تشوي، وآخرون، المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، 2004.
5. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية IAS & IFRS، دار إثراء للنشر والتوزيع الأردن، 2007.
6. عباس علي ميرزا، جراهام جيه هولت، ماغنوس أوريل، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المطابع المركزية، عمان، 2006.
7. القاضي حسين، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الدار العلمية والثقافة، عمان، 2000.
8. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل، الأردن 2013.
9. طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، مصر، 2002.
10. فريدريك تشوي، كارول آن فروست، جاري مبيك، المحاسبة الدولية، تعريب محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2004.
11. مؤسسة المعايير المحاسبية الدولية، معايير المحاسبة الدولية IAS & IFRS، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، متوفر على: <http://www.ifrs.org/about-us/our-structure/>

المراجع باللغة الانجليزية

1. Arpan, Jeffery and Lee H., Radebaugh (1982) "International Accounting and Multinational Enterprises" John Wiley & Sons: 344
2. The IFRS Foundation, <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/governance/ifrsf>
3. IFRS.FoundationConstitution, <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/governance/ifrsf-constitution>
4. IFRS Foundation ,Constitution , 1 December 2016, <http://archive.ifrs.org/About-us/IFRS-Foundation/Oversight/Constitution/Documents/IFRS-Foundation-Constitution-December-2016.pdf>,
5. IASC Foundation, Trustees announce further governance enhancements, <https://www.iasplus.com/en/binary/pressrel/1002iascfconstitution.pdf> ,15 February 2010