موسوعة معايير المحاسبة

- المعايير الدولية للتقارير المالية
- معايير المحاسبة الدولية
- معايير المحاسبة المصرية
- معايير المحاسبة فى التنظيمات الغير هادفة للربح
- المفاهيم والقواعد وحالات عملية وأمثلة

الأستاذ الدكتور

طارق عبد العال حماد

رئيس قسم المحاسبة والمراجعة

مدير مركز الاستشارات المالية والمراجعة - جامعة عين شمس

عميد كلية التجارة - جامعة عين شمس (الأسبق)

الجزء الأول

المجلد الأول

الفصل	عنوان الفصل	من	الي
1	أهم التعديلات على المعايير	11	32
2	إطار التقارير المالية	35	43
3	إطار و إعداد و عرض القوائم المالية و فقاً لمعايير المحاسبة	47	70
4	عرض القوائم المالية د	73	161
5	المخزون د	165	193
6	قائمة التدفقات النقدية د	197	261
7	السياسات المحاسبية د.م	265	340
8	الأحداث اللاحقة التى تقع بعد تاريخ الميزانية د.م	343	372
9	عقود الانشاء د,م	375	410
10	الإفصاح عن ضرائب الدخل م .د	413	528
11	الأصول الثابتة و إهلاكاتها د	531	605
12	العقود الإيجارية د.م	609	658
13	الإيراد م. د	671	724

الفصل الأول

أهم التعديلات التى أدخلت على معايير المحاسبة الدولية والمصرية والمعايير الدولية للتقارير المالية

محتويات هذا الفصل :

- مقدمة .
- الأخذ بالمعايير الدولية للتقارير المالية حول العالم .
- لجنة معايير المحاسبة الدولية .
- برنامج عمل المعايير الأساسى .
- معايير المحاسبة المصرية والدولية الصادرة حتى نهاية 2015 .
- مجلس معايير المحاسبة الدولية وأهدافه.
- أهم التعديلات التى أدخلت على معايير المحاسبة الدولية والمصرية حتى 2015
- حالات عملية .

مقدمة المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)

1 ـ مقدمـــة :

اعيد تسمية معايير المحاسبة الدولية لتصبح الآن " المعايير الدولية للتقارير المالية " وقد اكتسبت قبولا عاما حول العالم ، ويناقش هذا القسم مدى الاعتراف بمعايير IFRS حول العالم كما يشمل نظرة عامة مختصرة عن تاريخ عملية وضع المعايير الدولية والعناصر الأساسية لها .

2 ـ الأخذ بالمعايير الدولية للتقارير المالية حول العالم :

2-1 في السنوات القليلة الماضية كانت عملية وضع المعايير الدولية للمحاسبة قادرة على أن تستحق عدداً من النجاحات في تحقيق اعتراف أكبر واستخدام واسع الانتشار للمعايير الدولية للتقارير المالية .

2-2 ثمة أمر أساسي حدث في عام 2002 عندما أخذ الاتحاد الأوربي بتشريع يتطلب من الشركات المدرجة بالبورصة في أوربا أن تستخدم المعايير الدولية للتقارير المالية في قوائمها المالية المبرمجة ، وقد بدأ سريان هذا التشريع في 2005 حيث طبق في أكثر من 7000 شركة في 28 دولة تتضمن دولا مثل فرنسا والمانيا وأسبانيا والمملكة المتحدة ، والأخذ بمعايير IFRS في أوربا معناه أن هذه الدول تضع المعايير الدولية للمحاسبة ومتطلباتها كأساس لإعداد وتقديم مجموعة القوائم المالية للشركة المدرجة بالبورصة في أوربا – وخارج أوربا أيضا – فإن دولا كثيرة أخذت تتحرك نحو العمل بالمعايير الدولية للتقارير المالية ، وفي 2005 أصبحت المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS الزامية في دول كثيرة في جنوب شرق آسيا ووسط آسيا وأمريكا اللاتينية وجنوب أفريقيا والشرق الأوسط والكاريبي ، كذلك فإن دولا مثل أستراليا وهونج كونج ونيوزيلندا والفلبين وسنغافورة قد أخذت بمعايير وطنية للمحاسبة تعكس وتتوافق مع المعايير الدولية للتقارير المالية .

وفى تقدير واحصاء دولى فان أكثر من 70 دولة طلبت من شركاتها المقيدة فى البورصات ان تطبق IFRS فى إعداد وعرض القوائم المالية فى 2005 .

الدول التى أخذت بالمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS

هى دول تكون فيها بعض أو كل الشركات فيها مطالبة بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية أو معايير قائمة على IFRS وهى موضحة كمايلى :

أفريقيا : مصر – كينيا – مالاوى – موريشيوس – ناميبيا – جنوب أفريقيا – تنزانيا.

الأمريكتين : بهاما – باربادوس – كوستاريكا – جمهورية الدومينكان – الاكوادور – جواتيمالا – جويانا – هايتى – هندرواس – جامايكا – نيكاراجوا – بنما – بيرو – ترينداد وطوباجو – فنزويلا .

آسيا : أرمينيا – البحرين – بنجلاديش – الصين – جورجيا – هونج كونج – الأردن – كازاخستان – الكويت – كرجيستان – لبنان – نيبال – عمان – الفلبين – قطر – سنغافورة – طاجيكستان – الامارات العربية المتحدة .

أوروبا : النمسا – بلجيكا – البوسنة – بلغاريا – كرواتيا – قبرص – جمهورية التشيك – الدنمارك – استونيا – فنلندا – فرنسا – المانيا – اليونان – المجر – ايسلندا – ايطاليا – لاتفيا – ليتوانيا – ليشنين – لكسمبورج – مقدونيا – مالطة – هولندا – النرويج – بولندا – البرتغال – رومانيا – روسيا – سلوفينيا – جمهورية السلوفاك – اسبانيا – السويد – اوكرانيا – المملكة المتحدة – يوغوسلافيا .

الاوقيانوس : استراليا – نيوزيلندا – بابواغينيا الجديدة

والأخذ بالمعايير التى تتطلب معايير عالية الجودة وشفافة وقابلة للمقارنة من الأمور المطلوبة من المستثمرين والدائنين والمحللين الماليين ومستخدمى القوائم المالية الآخرين – فبدون معايير مشتركة يكون من الصعب مقارنة المعلومات المالية المعدة بمعرفة منشآت تقع فى مناطق مختلفة حول العالم ، وفى اقتصاد عالمى متشابك

بشكل متزايد فان استخدام مجموعة مفردة من تسهيلات معايير محاسبية عالية الجودة يزيد من فعالية القرارات الاقتصادية والاستثمارية عبر الحدود ويزيد من كفاءة الأسواق ويقلل من تكلفة انتقال رأس المال .

3- الدول المستثناة الباقية :

بالنظر إلى حجم أسواق رأس المال فإن الاستثناءات الهامة الباقية على الاعتراف العالمى بمعايير التقارير المالية الدولية IFRS هى الولايات المتحدة الأمريكية واليابان وكندا ، حيث تستمر المنشآت فى هذه البلاد فى اتباع معايير المحاسبة المحلية الخاص بها .

وبالنسبة لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB الجهة المختصة بوضع المعايير الدولية للتقارير المالية فإنه يعمل عن قرب مع الجهات التى تضع معايير المحاسبة الوطنية فى هذه الدول بما فيها مجلس معايير المحاسبة المالية فى الولايات المتحدة الأمريكية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة فى اليابان (ASBJ) لتضييق الفروق والاختلافات بين معايير المحاسبة المحلية فيها والمعايير الدولية للتقارير المالية ، وفى كندا تم نشر مقترح للتوافق بين معايير المحاسبة المحلية مع IFRS .

وفى الولايات المتحدة الأمريكية فان لجنة الأوراق المالية والبورصة SEC (الجهة المنظمة لسوق الأوراق المالية) قد وضعت خريطة طريق Road map لاستبعاد المتطلبات الحالية للشركات غير الأمريكية التى ترغب فى تداول أسهمها فى الولايات المتحدة لإعداد توافق لقوائمها المالية مع المعايير الدولية للتقارير المالية لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها بصفة عامة .

4- لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC :

منذ عام 1973 حتى 2001 كانت الجهة المكلفة بوضع معايير المحاسبة الدولية هى لجنة معايير المحاسبة الدولية ، وكان التوجه الأساسى والدلالة الرئيسية لها هى تشجيع واضعى معايير المحاسبة الوطنية حول العالم على تحسين معايير المحاسبة الوطنية واتساقها وأهدافها وفق ما هو موضوع فى الدستور كمايلى :

- الصياغة والنشر العام – لمعايير المحاسبة التى يلزم الأخذ بها فى عرض القوائم المالية والترويج لقبولها والاهتمام بها فى كل أنحاء العالم .
- العمل بصفة عامة لتحسين وتناسق اللوائح ومعايير المحاسبة والاجراءات المتصلة بها فى عرض القوائم المالية .
- **IASC ومهنة المحاسبة .**

يكون للجنة معايير المحاسبة الدولية دائما علاقة خاصة مع مهنة المحاسبة الدولية وكانت اللجنة قد نشأت فى عام 1973 باتفاق من الجهات المحاسبية المهنية فى تسع دول ومن سنة 1982 تضمنت عضويتها كل الجهات المحاسبية المهنية التى كانت أعضاء فى الاتحاد الدولى للمحاسبين IFAC وهى الجهات المحاسبية المهنية فى أكثر من 100 دولة وجزء من هذه العضوية فى اللجنة IASC ، وقد التزمت جهات المحاسبة المهنية فى كل العالم نفسها ببذل أقصى جهودها لاقناع الحكومات وجهات وضع المعايير ومنظمى الأسواق المالية ومجتمع الاعمال ان القوائم المالية المنشورة يجب ان تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية .

- **مجلس IASC :**

فوض أعضاء الـ IASC (جهات المحاسبة المهنية حول العالم) مسئولية كل أنشطة IASC بما فيها أنشطة وضع المعايير إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC وكان يتكون من مفوضين من 13 دولة أعضاء وأربعة منظمات أخرى عينها المجلس ، ويجتمع المجلس أربع مرات فى السنة وكان مدعوما بسكرتارية صغيرة وموجود فى لندن .

▫ المجموعة المبدئية للمعايير الصادرة بواسطة IASC :

فى السنوات الأولى المبكرة ، ركزت اللجنة IASC جهودها على وضع مجموعة من المعايير الأساسية للمحاسبة ، وكانت هذه المعايير عادة مرنة وتحتوى على عبارات مطاطة ومعالجات عديدة بديلة وجاءت تلك المرونة للتوافق مع حقيقة وجود ممارسات محاسبية مختلفة حول العالم ، وأخيرا وجهت انتقادات كثيرة لهذه

المعايير لكونها أكثر اتساعا ولها خيارات كثيرة تؤدى إلى نتائج مختلفة للأرقام التى تظهر فى القوائم المالية .

▫ مشروع التحسين والمقارنة :

مع بداية 1987 بادرت اللجنة IASC بالعمل على تحسين معاييرها وتقليل عدد خياراتها وتحديد المعالجات المحاسبية المفضلة من أجل توفير قابلية للمقارنة أكبر فى القوائم المالية ، وقد حظى هذا العمل بمزيد من الأهمية من جانب المنظمين للأسواق المالية .

▫ برنامج عمل المعايير الأساسى :

خلال التسعينات – عملت IASC بشكل متزايد بالقرب من المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية IOSCO بإمكانية قيام IOSCO بالمصادقة على معايير لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC لأغراض القيد عبر الحدود وانتقال رؤوس الأموال حول العالم ، وحددت قائمة من المعايير الأساسية التى تحتاج لجنة معايير المحاسبة الدولية لاستكمالها لأغراض هذه المصادقة ، وكاستجابة لهذا – فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية فى عام 1995 أعلنت أنها وافقت على خطة عمل لوضع المجموعة الشاملة للمعايير الأساسية التى تسعى لها IOSCO وعُرف هذا الجهد باسم " برنامج عمل المعايير الأساسية " .

بعد ثلاث سنوات من العمل المكثف لوضع ونشر المعايير التى تفى بمتطلبات IOSCO تم اتاحة استخدام المعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية لأغراض العرض والقيد عبر الحدود – مع الأخذ فى الاعتبار بعض المعالجات المكملة.

5 ـ المعايير الدولية للمحاسبة وتفسيرات SIC :

خلال وجودها – أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية – 41 معيارا معروفة باسم معايير المحاسبة الدولية IAS وكذلك اطار لإعداد وعرض القوائم المالية – بينما بعض المعايير التى صدرت عن اللجنة قد تم سحبها والكثير منها مازال ساريا –

كذلك فان بعض التفسيرات التى صدرت عن الجهة القائمة بالتفسير والمسماه "لجنة التفسيرات القائمة SIC لا تزال سارية" .

قائمة معايير المحاسبة الدولية السارية للقوائم المالية حتى نهاية عام 2015 :

IAS 1 - عرض القوائم المالية .
2 - المخزون .
7 - قائمة التدفقات النقدية.
8 - السياسات المحاسبية – التغيرات فى التقديرات والأخطاء المحاسبية .
10- الأحداث اللاحقة بعد تاريخ الميزانية .
11- عقود الأنشاءات .
12- ضرائب الدخل .
14- (ملغى) .
16- المنشآت والآلات والتجهيزات .
17- الإيجارات.
18- الإيراد .
19- منافع العاملين .
20- المحاسبة عن المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية .
21- آثار التغيرات فى أسعار الصرف الأجنبية .
23- تكاليف الاقتراض .
24- افصاحات عن الأطراف ذوى العلاقة .
26- المحاسبة والتقارير بواسطة خطط منافع المعاشات .
27- القوائم المالية المستقلة.
28- الاستثمارات فى شركات شقيقة والمشاريع المشتركة .
29- التقارير المالية فى اقتصاديات التضخم الجامح .
30- (ملغى).

31- (ملغى) .
32- الأدوات المالية : العرض .
33- ربحية السهم الواحد .
35- التقارير المالية الدورية (أو المرحلية) .
36- انخفاض قيمة الأصول .
37- المخصصات، والإلتزامات المحتملة ، والأصول المحتملة .
38- الأصول غير الملموسة .
39- الأدوات المالية : الاعتراف والقياس .
40- الاستثمار العقارى .
41- الزراعة.

قائمة تفسيرات SIC التى لا تزال سارية بالنسبة للقوائم المالية لسنة 2015:

SIC / 7 : مقدمة لليورو
10 : المساعدة الحكومية .
12 : الدمج – كيانات لغرض خاص .
13 : الكيانات تحت رقابة مشتركة – المساهمات غير المالية بواسطة المشارك.
15 : الايجارات التشغيلية – الحوافز .
21 : ضرائب الدخل – استعادة قيمة الأصول المعاد تقييمها غير الخاضعة للاهلاك.
25 : ضرائب الدخل – التغييرات فى الوضع الضريبى للكيان ومساهميه .
27 : تقييم جوهر الصفقات المتضمنة القانونى للإيجار .
29 : الافصاح .
31 : الايراد – صفقات المقايضة المتضمنة خدمات الاستثمار .
32 : الأصول غير الملموسة – تكاليف موقع الانترنت .

مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB :

فى سنة 2001 أدخلت تغييرات أساسية لتقوية استقلال وشرعية وجودة عملية وضع المعايير الدولية للمحاسبة وخاصة أن IASC كانت قد اسندت لها عملية وضع المعايير الدولية .

الفروق الأساسية بين لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB :

يختلف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB عن لجنة معايير المحاسبة الدولية السابقة له فى عدة مجالات أساسية هى :

1 - على خلاف IASC فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية ليس له علاقة خاصة بمهنة المحاسبة الدولية ، وبدلا من هذا فان مجلس معايير المحاسبة الدولية يحكمه مجموعة أمناء من مختلف المناطق الجغرافية والوظيفية الذين هم مستقلون عن مهنة المحاسبة .

2 - على خلاف أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC فإن أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية الجديد IASB هم أفراد معينون على أساس المهارة الفنية والخبرات السابقة بدلاً من أن يكونوا ممثلين لجهات محاسبة وطنية معينة أو منظمات أخرى .

3 - على خلاف لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC الذى يجتمع فقط حوالى أربع مرات فى السنة فان مجلس IASB يجتمع عادة مرة كل شهر ، كذلك فان عدد الفريق الفنى والتجارى العاملين مع IASB قد زاد كثيرا بالمقارنة بلجنة معايير المحاسبة الدولية السابقة ، والجهة التفسيرية السابقة SIC قد حل محلها لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية IFRIC .

أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية وفق ما هو وارد بدستورها :

1 - أن تضع للمصلحة العامة مجموعة مفردة (مميزة) من معايير المحاسبة عالية الجودة ويمكن الالتزام بها عالميا بما يتضمنه من معلومات ذات جودة عالية وشفافة وقابلة للمقارنة فى القوائم المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين فى مختلف أسواق رأس المال فى العالم والمستخدمين الآخرين لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة .

2 - الترويج للاستخدام والتطبيق النشط لتلك المعايير .

3 - العمل ايجابيا مع الجهات واضعة المعايير الوطنية للوصول إلى تقارب بين معايير المحاسبة الوطنية والمعايير الدولية للتقارير المالية بما يكفل الوصول إلى حلول عالية الجودة .

فى اجتماع المجلس سنة 2001 أخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية بجميع معايير المحاسبة الدولية القائمة والتى كانت قد صدرت عن لجنة معايير المحاسبة الدولية وكأنها معاييره وأصبحت هذه المعايير القائمة وقتئذ مستمرة فى السريان ما لم يتم تعديلها أو سحبها بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB الجديد ، والمعايير الجديدة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية الجديدة تعرف بأسم IFRS أى المعايير الدولية للتقارير المالية ، وعند الاشارة جماعيا إلى IFRS فإن هذا التغيير يشمل كلا من معايير المحاسبة الدولية IAS والمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS معا .

قائمة المعايير الدولية للتقارير المالية :

IFRS / 1 : تبنى المعايير الدولية للتقارير المالية لأول مرة .
2 : المدفوعات المبنية على أساس الأسهم .
3 : إندماج منشآت الأعمال .
4 : عقود التأمين .
5 : الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات المتوقفة .
6 : إستكشاف وتقييم الموارد التعدينية .
7 : الأدوات المالية : الافصاحات .
8 : قطاعات التشغيل .
9 : الأدوات المالية.
10 : القوائم المالية المجمعة.
11 : الترتيبات المشتركة .
12 : الإفصاح عن الحصص فى المنشآت الأخرى.

13 : قياس القيمة العادلة.

14 : الحسابات الحكومية الموجلة (يبدأ سريانه من 1 يناير 2016)

15 : الإعتراف بالإيراد من العملاء (يبدأ سريانه من 1 يناير 2017) .

قائمة معايير المحاسبة المصرية الصادرة حتى نهاية 2015

المعيار	عنوان المعيار
	تمهيد .
	اطار اعداد وعرض القوائم المالية .
1	عرض القوائم المالية .
2	المخزون .
4	قائمة التدفقات النقدية .
5	السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء .
7	الاحداث التى تقع بعد الفترة المالية .
8	عقود الإنشاء .
10	الاصول الثابتة وإهلاكاتها .
11	الايراد .
12	المحاسبة عن المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية .
13	آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية .
14	تكاليف الاقتراض .
15	الافصاح عن الاطراف ذوى العلاقة .
17	القوائم المالية المستقلة .
18	الاستثمارات فى شركات شقيقة .
19	الغاء .
20	القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلى .
21	المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد .
22	نصيب السهم فى الأرباح .
23	الاصول غير الملموسة .
	ضرائب الدخل .
	مالية : العرض .
	الاعتراف والقياس .

المعيار	عنوان المعيار
28	المخصصات والالتزامات المحتملة والاصول المحتملة .
29	تجميع الاعمال .
30	القوائم المالية الدورية .
31	اضمحلال قيمة الاصول .
32	الاصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة.
33	الغاء وتم استبداله .
34	الاستثمار العقارى .
35	الزراعة .
36	التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية .
37	عقود التأمين .
38	مزايا العاملين .
39	المدفوعات المبنية على أسهم .
40	الأدوات المالية – الافصاحات .
41	القطاعات التشغيلية .
42	القوائم المالية المجمعة .
43	الترتيبات المشتركة .
44	الأفصاح عن الحصص فى المنشآت الأخرى .
45	قياس القيمة العادلة .

قائمة معايير المحاسبة الدولية والمصرية الصادرة حتى نهاية عام 2015

رقم المعيار الدولى	عنوان المعيار	رقم المعيار المصرى
-	تمهيد	-
-	اطار إعداد وعرض القوائم المالية	-
IAS 1	عرض القوائم المالية	1
IAS 2	المخزون	2
IAS 7	قائمة التدفقات النقدية	4
IAS 8	السياسات المحاسبية،التغييرات فى التقديرات المحاسبية، والأخطاء	5
IAS 10	الأحداث التى تقع بعد فترة إعداد التقارير	7
IAS 11	عقود الإنشاء	8
IAS 12	ضرائب الدخل	24
IAS 16	الممتلكات والمصانع والمعدات (الاصول الثابتة وإهلاكاتها)	10
IAS 17	عقود الايجار ويسمى (القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي في المعيار المصرى)	20
IAS 18	الايراد (يستبدل بمعيار جديد بدءاً من 2017/1/1)	11
IAS 19	منافع الموظفين	-
IAS 20	محاسبة المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية	12
IAS 21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	13
IAS 23	تكاليف الاقتراض	14
IAS 24	الافصاحات عن الاطراف ذوى العلاقة	15
IAS 26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	21
IAS 27	القوائم المالية المستقلة	17
IAS 28	الاستثمارات في الشركات الشقيقة والمشاريع المشتركة	18
IAS 29	تنضخم الجامح	-
IAS 32	الأدوات المالية : العرض	25
IAS 33	حصة السهم من الارباح	22
IAS 34	التقارير المالية المرحلية (الدورية)	30
IAS 36	انخفاض قيمة الاصول (يسمى اضمحلال قيمة الاصول فى المعيار المصرى)	31
IAS 37	الاصول غير الملموسة	23
IAS 39	الادوات المالية : الاعتراف والقياس	26
IAS 40	الاستثمارات العقارية	34
IAS 41	الزراعة	35

قائمة المعايير الدولية للتقارير المالية وما يقابلها من معايير مصرية

رقم المعيار الدولى	عنوان المعيار	رقم المعيار المصرى
IFRS 1	تبنى المعايير الدولية للتقارير المالية لأول مرة	-
IFRS 2	المدفوعات المبنية على أساس الاسهم	39
IFRS 3	اندماج منشآت الأعمال	-
IFRS 4	عقود التأمين	37
IFRS 5	الاصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات غير المستمرة	32
IFRS 6	استكشاف وتقييم الموارد التعدينية	36
IFRS 7	الادوات المالية : الأفصاحات	40
IFRS 8	القطاعات التشغيلية	41
IFRS 9	الادوات المالية (يبدأ سريانه من 1 يناير 2018)	26
IFRS 10	القوائم المالية المجمعة	42
IFRS 11	الترتيبات المشتركة	43
IFRS 12	الأفصاح عن الحصص فى المنشآت الآخرى	44
IFRS 13	قياس القيمة العادلة	45
IFRS 14	الحسابات الحكومية المؤجلة (يبدأ سريانه من 1 يناير 2016)	-
IFRS 15	الإعتراف بالإيراد من العملاء (يبدأ سريانه من 1 يناير 2017)	-

أهم التعديلات التى تم إدخالها
على المعايير المحاسبية فى آخر عشر سنوات وحتى 2015

أهم أسباب إدخال التعديلات على المعايير المحاسبية :

يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية الذى حل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى تحقيق عدة أهداف من وراء اصدار المعايير الدولية للتقارير المالية الجديدة والتى تحل تدريجياً محل معايير المحاسبة الدولية التى تم إصدارها من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية التى الغيت، وتشمل هذه الأهداف ما يلى:

1. التوصل إلى معايير محاسبية عالية الجودة تقدم إرشادات واضحة ومفهومة ومبسطة للمحاسبين حول العالم سواء فيما يخص الاعتراف أو القياس أو عرض القوائم المالية أو تقديم الافصاحات اللازمة لمستخدمى القوائم المالية.
2. التقارب مع معايير المحاسبة الامريكية حتى يتحدث العالم لغة محاسبية مشتركة وتسهيل حركة تدفق الاموال عبر العالم .
3. تبسيط وتجزئة بعض المعايير المعقدة والمطولة والتى كان من الصعب فهمها وإستيعابها من قبل المحاسبين والمهنيين .

وكانت أهم التعديلات التى تم إدخالها على معايير المحاسبة الدولية والمصرية (تقوم المعايير المحاسبية المصرية على ترجمة المعايير الدولية مع اختلافات طفيفة) كما يلى :

1. الأخذ بمفهوم الدخل الشامل وإعداد قائمة دخل شامل ويأتى هذا الامر فى ضوء التقارب مع المعايير الأمريكية .
2. الأخذ بمسميات أدق وأوضح لبعض المصطلحات مثل : قائمة المركز المالى بدلاً من الميزانية، التحكم بدلاً من السيطرة، الحصص غير المسيطرة بدلاً من حقوق الأقلية .
3. تجزئة بعض المعايير المعقدة والمطولة إلى معيارين أو أكثر على النحو التالى :

أولاً : المعيار المحاسبى الدولى IAS 27 القديم كان بعنوان القوائم المالية المستقلة والمجمعة تم تجزئته إلى معيارين هما :

القوائم المالية المستقلة IAS 27 .

القوائم المالية المجمعة IFRS 10 .

ونفس الحال حدث فى المعايير المحاسبية المصرية حيث المعيار المحاسبى المصرى رقم (17) بعنوان القوائم المالية المجمعة والمستقلة تم تجزئته فى عام 2015 إلى معيارين هما :

- المعيار المحاسبى المصرى رقم (17) بعنوان القوائم المالية المستقلة .
- المعيار المحاسبى المصرى رقم (42) بعنوان القوائم المالية المجمعة .

ثانياً : المعيار المحاسبى الدولى IAS 32 القديم كان بعنوان الأدوات المالية : العرض والافصاح تم تجزئته إلى معيارين هما :

- المعيار المحاسبى الدولى رقم (32) بعنوان الأدوات المالية : العرض .
- المعيار الدولى للتقارير المالية IFRS 7 بعنوان الأدوات المالية : الافصاح .

ونفس الحال حدث فى المعايير المحاسبية المصرية حيث المعيار المحاسبى المصرى رقم (25) بعنوان الأدوات المالية العرض والافصاح تم تجزئته فى عام 2015 إلى معيارين هما :

- المعيار المحاسبى المصرى رقم (25) بعنوان الأدوات المالية : العرض .
- المعيار المحاسبى المصرى رقم (40) بعنوان الأدوات المالية : الافصاح .

ثالثاً: المعيار المحاسبى الدولى IAS 39 بعنوان الأدوات المالية : الاعتراف والقياس:

يهدف مشروع مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى استبدال المعيار الدولى IAS 39 بأكمله من خلال خطة من ثلاث مراحل ولكن نظراً للمطالبات من المجتمع المالى العالمى بتحسين محاسبة الأدوات المالية بشكل سريع ، فقد قرر المجلس أن يتم استبدال المعيار (39) على مراحل ، وعندما يكمل المجلس كل مرحلة فإنه سيقوم بصياغة فصول من المعيار (39) ونقلها إلى معيار جديد فى كل مرحلة ، ولذلك أصدر

معيار التقارير المالية الدولية IFRS 9 والذى يتناول بعض أجزاء من المعيار المحاسبى الدولى رقم (39) والذى مازال ساريا بالنسبة لباقى موضوعات المعيار ، أما بالنسبة لمعايير المحاسبة المصرية فقد تم تفضيل ادخال تعديلات جوهرية تتوافق مع المعيار الدولى للتقارير المالية رقم (9) وذلك على المعيار المحاسبى المصرى رقم (26) بدلا من إصدار معيار جديد كما فعلت المعايير الدولية .

رابعاً: إدخال تحسينات جوهرية على بعض المعايير المحاسبية واستبدالها بمعايير جديدة والغاء المعايير القديمة المناظرة وأهمها :

أ – المعيار المحاسبى الدولى رقم (14) بعنوان التقارير القطاعية وتم استبداله بالمعيار الدولى للتقارير المالية IFRS 8 بعنوان القطاعات التشغيلية للتوافق مع المعيار المحاسبى الأمريكى المناظر .

وقامت معايير المحاسبة المصرية بنفس الإجراء والتعديلات من خلال استبدال المعيار المحاسبى المصرى رقم (33) بعنوان التقارير القطاعية بمعيار جديد هو المعيار المحاسبى المصرى رقم (41) بعنوان القطاعات التشغيلية لتبنى نفس التوجهات فى المعايير الأمريكية والدولية .

ب- تم إدخال تحسينات واسعة على المعيار المحاسبى الدولى رقم (31) بعنوان حصص الملكية فى المشروعات المشتركة وتم الغائه واستبداله بالمعيار المحاسبى IFRS11 بعنوان الترتيبات المشتركة حيث تم الغاء طريقة التجميع التناسبى فى المعيار الجديد والاكتفاء فقط بطريقة حقوق الملكية .

ونفس الحال حدث مع المعايير المحاسبية المصرية حيث تم الغاء المعيار المحاسبى المصرى رقم (31) بعنوان حصص الملكية فى المشروعات المشتركة واستبداله بالمعيار المحاسبى المصرى الجديد رقم (43) بعنوان الترتيبات المشتركة وبنفس المعالجات المحاسبية .

خامساً : اصدار معايير محاسبية جديدة وهى :

اصدار مجموعة من المعايير المحاسبية الجديدة بهدف تحسين اساليب القياس والعرض والافصاح المحاسبى ومن أهمها :

أ – المعيار المحاسبى IFRS 9 الخاص بالأدوات المالية والذى يقوم بتحسين أساليب الأدوات المالية التى كانت سارية فى المعيار المحاسبى الدولى IAS 39 وكذلك التبويب المستخدم للأصول المالية وأنشطة تغطية المخاطر (التحوط) .

ب- المعيار الدولى للتقارير المالية IFRS 13 والمتعلق بقياس القيمة العادلة وذلك نظرا للتوجه الحديث لمعايير المحاسبة الأمريكية والدولية نحو القياس بالقيمة العادلة ويبرز هذا المعيار مفهوم القيمة العادلة وأساليب قياسها والتدرج الواجب اتباعه نحو قياس القيمة العادلة فى حالة وجود صعوبات عملية فى القياس.

وقد صدر أيضا معيار محاسبى مصرى رقم (45) متعلق بقياس القيمة العادلة وهو يقابل المعيار الدولى للتقارير المالية IFRS 13 .

جـ- صدور معيار دولى للتقارير المالية IFRS 12 ويتعلق بالافصاح عن الحصص فى المنشآت الأخرى ويقابله المعيار المحاسبى المصرى رقم (44) والذى يتناول نفس الموضوع وبنفس الاسم .

د – صدور المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 14 المتعلق بالتنظيمات الحكومية.

هـ- صدور المعيار الدولى للتقارير المالية IFRS 15 الخاص بالإيرادات من العملاء والذى يبدأ سريانه من أول يناير 2017 ، وقد صدر ملحق للمعيار المحاسبى المصرى المتعلق بالإيراد يتناول بعض موضوعاته .

■ حالة عملية رقم (1):

ما هي الأهداف الأساسية لإصدار معايير المحاسبة؟

الأهداف الأساسية لإصدار المعايير المحاسبية هي:

1- تحسين أساليب القياس المحاسبي ، وتضييق نطاق الاختيارات بين البدائل للقياس وذلك حتى تكون قابلة للمقارنة.

2- ضمان الافصاح العادل عن المعلومات المالية لمستخدمي القوائم المالية.

3- ضمان تحقيق نوع من التناسق العالمي لضمان كفاءة تدفقات الأموال عبر الأسواق المالية.

▫ حالة عملية رقم (2):

فيما يلي الاستثمارت المالية بغرض المتاجرة لإحدى الشركات

بيان	تكلفة	قيمة سوقية في 2003/12/31
قطاع (أ)		
سهم "س"	2000	2300
سهم "ص"	3000	2400
قطاع (ب)		
سهم "ع"	4000	4800
سهم "ل"	6000	5800

والمطلوب:

1- بيان أسس التقييم المختلفة للأستثمارات المالية بغرض المتاجرة وفقا للمعيار المحاسبي الدولى الملغى رقم (25) وإيضاح إنعكاساتها على القوائم المالية.

2- عمل جدول يبين اختلاف النتائج.

3- بيان الأهداف الحديثة لمعايير المحاسبة الدولية من خلال هذه الحالة.

الإجابـــة

(1) كان يوجد أكثر من طريقة لتقييم الاستثمارت المالية بغرض المتاجرة وفقا للمعيار الدولي رقم 25 الملغى ومن أهمها:

1- طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل . ويتم تطبيق هذه الطريقة إما:

أ - على مستوى الورقة أي ورقة ورقة أو سهم سهم.

ب - أو على مستوى المجموعة المتجانسة مثل قطاع البنوك ، وقطاع الأسمنت وقطاع الأدوية ... وهكذا.

جـ - على مستوى المحفظة ككل ، أي يتم تجميع جميع الأوراق المالية في المحفظة والمقارنة على أساس الإجمالي.

ووفقا لهذه الطريقة يتم المقارنة بين التكلفة والقيمة السوقية لإختيار الأقل ، وفي حالة انخفاض التكلفة عن القيمة السوقية يتم تكوين مخصص بقيمة الخسارة المحتملة ، أما في حالة حدوث العكس فأنه لا يتم الاعتراف بالربح.

إذن جوهر هذه الطريقة هو الاحتياط للخسارة المحتملة مع عدم الاعتراف بأي ربح محتمل وهو ما يطلق عليه قاعدة الحيطة والحذر.

2- طريقة القيمة السوقية، وفيها يتم التقييم بالقيمة السوقية والاعتراف بالربح أو الخسارة

أولا : طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل:

أ - مستوى الورقة المالية:

بيان	تكلفة	قيمة سوقية	التقييم "أيهما أقل"	المخصص
سهم (س)	2000	2300	2000	--
سهم (ص)	3000	2400	2400	600
سهم (ع)	4000	4800	4000	--
سهم (ل)	6000	5800	5800	200
			14200	800

ب- مستوى المجموعة (أو القطاع):

بيان	تكلفة	قيمة سوقية	التقييم "أيهما أقل"	المخصص
قطاع (أ)	5000	4700	4700	300
قطاع (ب)	10000	10600	10000	--
			14700	300

جـ - مستوى المحفظة كلها (مجموع الأوراق المالية ككل):

بيـــان	تكلفة	قيمة سوقية	التقييم "أيهما أقل"	المخصص
المحفظة ككل	15000	15300	15000	صفر

ثانيا: طريقة القيمة السوقية:

وفيها يتم تقييم كل ورقة مالية بقيمتها السوقية ، أما الفرق بين التكلفة والقيمة السوقية فيرحل إلى قائمة الدخل سواء كان ربح أو خسارة.

بيان	تكلفة	قيمة سوقية	التقييم بالقيمة السوقية	الربح أو الخسارة
سهم (س)	2000	2300	2300	300
سهم (ص)	3000	2400	2400	(600)
سهم (ع)	4000	4800	4800	800
سهم (ل)	6000	5800	5800	(200)
			15300	300

(2) **جدول يبين أختلاف النتائج:**

بيـــان	طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل		طريقة القيمة السوقية
	الصنف	المجموعة	المحفظة ككل
- الأثر على الميزانية قيمة الاستثمارات المالية	14200	14700	15000	15300
- الأثر على قائمة الدخل الربح (الخسارة)	(800)	(300)	صفر	300 ربح

(3) الأهداف الحديثة لمعايير المحاسبة الدولية:

يتبين من العرض السابق أن النتائج تختلف بشكل جوهري نتيجة اختلاف الطريقة المتبعة وهو ما قد يؤدي إلى تلاعب الإدارة في أرقام الدخل ، ولذلك فإن

الهدف الأساسي في الوقت الحالي هو : تضييق نطاق البدائل المتاحة للإدارة في الإختيار بين سياسات محاسبية عديدة ومحاولة الاقتصار على طريقة واحدة فقط إن أمكن أو طريقة قياسية وأخرى بديلة مسموح بها مع ضرورة الإفصاح عن الطريقة المتبعة ولذلك تم إلغاء المعيار المحاسبي الدولي رقم (25) والذى كان يسمح بوجود بدائل متعددة وحل محله المعيار المحاسبى الدولى رقم (39) الخاص بالأدوات المالية : الإعتراف والقياس والذى أحدث ثورة فى الفكر المحاسبى من خلال الأخذ بالقيمة العادلة كأساس للقياس .

□ حالة عملية رقم (3):

وضح بإيجاز الجوانب الرئيسية التى تتناولها معايير التقارير المالية الدولية IFRS

الإجابة:

تصل معايير التقارير المالية الدولية على تناول أربعة جوانب أساسية تقديم إرشادات بشأنها ، وهى : الإعتراف ، القياس ، العرض ، الإفصاح

- الإعتـــراف :-

يقصد بالإعتراف بشكل مبسط أن العملية ترقى إلى درجة التسجيل فى الدفاتر بمعنى متى يمسك المحاسب القلم ويقوم بإجراء قيد فى اليومية.

أى أن الإعتراف هو الإثبات بمعنى :

1 ــ تسجيل عمليات المنشأة فى السجلات المحاسبية ، والمثال على ذلك هو الإعتراف بالخسائر غير المحققة فى محفظة الاستثمارات فى نهاية العام عندما تكون القيمة السوقية أقل من التكلفة ، وفى هذه الحالة، يتم الإعتراف بالعملية على الرغم من أنها لم تتحقق بعد حيث أن البيع لم يتم .

2 ــ تحقق حدث لبند معين (المبلغ أو التوقيت) قبل الموافقة عليه وتسجيله .

- القيـــاس :

تحديد القيم وتبويبها إلى حساب معين ، فعلى سبيل المثال : يتم تحديد العمولة بنسبة معينة من قيمة الصفقة ، ولكنها قد تبوب كمصروف إذا كانت مرتبطة بالتشغيل، وقد تبوب إلى أصول إذا كانت مرتبطة بشراء أصول ثابتة.

- العـــرض :

أى إظهار وتبويب وترتيب البنود فى القوائم المالية ذاتها ، مثلاً : يتم تبويب بنود الأصول فى الميزانية إلى أصول ثابتة وأصول متداولة ، كذلك الخصوم ، وكذلك بالنسبة لقائمة الدخل فإنه قد يتم إظهار المصروفات فى مجموعات رئيسية حسب طبيعتها أو وظيفتها .

- الإفصـــاح :

هى المعلومات المقدمة كملحقات للقوائم المالية والتى تأخذ شكل إيضاحات أو ملحقات تكميلية، وهذه المعلومات توفر تفاصيل وشرح للوضع المالى للشركة ونتائج التشغيل، وهى تفسر المعلومات المتعلقة بالصحة المالية للمنشأة والتى يمكن أن يتم الإفصاح عنها من خلال بيانات كمية (مبالغ مكونات المخزون) أو بيانات وصفية (مثل دعوى قضائية)، ومثل هذه المعلومات تكون مفيدة لمستخدمى القوائم المالية .

وتأتى الإفصاحات لأنه لا يمكن أن يتم إظهار جميع المعلومات فى القوائم المالية وإنما يلزم أن تكون ملخصة بشكل ملائم وأى تفسيرات إضافية يتم تقديمها من خلال الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

الفصل الثانى

إطـــار التقاريـــر المـاليـــة

محتويات هذا الفصل :

- إطار العمل .
- من المحاسبة المالية إلى التناسق الدولى .
- إتجاه نحو تناسق التقارير المالية .
- المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية .
- إتفاقية Norwalk .
- مجلس معايير المحاسبة الدولية.
- لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية .
- الاختلافات بين المعايير المصرية والدولية حتى نهاية 2015 .

أطـار التقاريـر الماليـة

● إطـار العمـل :

يعتبر قياس الأعمال والنشاط الاقتصادى أمر أساسى لتقدير أداء المنشأة، ويتيح نشر المعلومات المالية وسيلة لتقييم المعلومات التى تم استخدام موارد المنشأة بها .

وفى أسواق المال الحديثة والمتقدمة، أصبحت التقارير المالية – على الأقل بالنسبة للمنشآت الكبيرة – مادة أولية أساسية لمساعدة المستثمرين على اتخاذ قرارات تخصيص الموارد.

ومع مرور الوقت تطورت مختلف الممارسات والنظم كى تلبى متطلبات الاقتصاد القومى والنظم المالية والقانونية ، والتحدى أمام التناسق الدولى هو تخفيض وإزالة الفروق بين الدول لايجاد مجال نشاط ذو مستوى مرتفع للتقارير المالية وللمساعدة فى خلق أسواق رأسمال دولية أكثر كفاءة.

● أهـداف الفصـل :

- فهم طبيعة ومفاهيم وأغراض التناسق الدولى للتقارير المالية .
- إظهار معرفة بالهيكل النظامى والمؤسسى الذى يعمل من خلاله مجلس معايير المحاسبة المالية والأجهزة الرئيسية داخل هذا المجلس .
- فهم الهياكل فى الاتحاد الأوروبى (EU) بالنسبة لعلاقتها بالتقارير المالية الدولية .

● من المحاسبة المحلية إلى التناسق الدولى :

إن معايير المحاسبة هى بالفعل "دليل المستخدم" لكيفية ترجمة الأداء المالى لمنشأة فى مجموعة مترابطة ومحكمة من القوائم المالية ، وتصمم النتيجة النهائية المطلوبة للوصول إلى مجموعة من القوائم المالية التى تمثل الأساس لمستخدمين متنوعين لاتخاذ قرارات الاستثمار والاقراض على أساس معلومات ملائمة وموثوقة .

وتعد الشركات فى العالم كله قوائمها المالية بهذا الهدف فى الذهن ، ومع ذلك فإن "دليل المستخدم" فى كل تشريع فى دولة معينة قد يختلف للأخذ فى الاعتبار

البيئة المحلية التى تعمل فيها المنشآت ، وعليه – فإن نفس الصفقة لمنشأة الأعمال قد تتم المحاسبة عنها بعدد من الطرق المختلفة على أساس شكل "دليل المستخدم" – مثلاً هناك معايير أمريكية ، ومعايير يابانية ، ومعايير استرالية ، وتشمل العوامل المؤثرة فى هذه الفروق فى الممارسات المحلية ونظم التقارير المالية ما يلى :

- الفرق فى الطريقة التى تعمل فيها النظم القانونية .
- مختلف النظم السياسية – مثلاً درجة رقابة الحكومة المركزية.
- اختلاف تطور وكفاءة أسواق المال.
- الاختلافات فى طبيعة قطاعات الاقتصاد، زراعى، صناعى، خدمة، مالى، اقتصاد نامى، اقتصاد متقدم .
- درجة التأثير الدولى وانفتاح الاقتصاد.
- الاستقرار الاقتصادى ومعدلات التضخم.
- الاختلافات الثقافية .
- تأثير مهنة المحاسبة وتطورها .
- الاختلافات القومية فى تطبيقات حوكمة الشركات (ممارسات السلطة والمسئولية بالنسبة للمنشأة) من ضمن الهياكل والممارسات .

وبينما استمرت الفروق بين الدول فى الممارسات المحاسبية لسنوات طويلة – إلا أنه فى الوقت الحالى زادت الضغوط لتحقيق تناسق دولى فى ممارسة ونظام التقارير المالية على أساس عالمى من أجل تقليل هذه الفروق ، وباختصار صار أقل قبولاً التقرير عن نفس الصفقات بشكل مختلف طبقاً لموقع حدوثها ، حيث يجب أن تكون الممارسات المحاسبية والتقارير المالية لغة عالمية .

● **مثال (1) :Daimler Benz**

أحد الأمثلة الجيدة للتقارير المالية المحلية غير المتوافقة هو ذلك الخاص بمصانع السيارات دايملر قبل إندماجها مع كريزلر . حصلت دايملر بنز على حق قيد أسهمها فى الولايات المتحدة عام 1993 ، وبهذا احتاجت أن تقرر عن قوائمها المالية

طبقاً للممارسات المحاسبية المتعارف عليها الأمريكية وأيضاً الالمانية، وكان من المتوقع أن يكون الربح الذى يتم التقرير عنه متوافقاً (حيث أنه ذاته هو نفس الصفقات الاقتصادية التى حدثت تماماً) إلا أن الحال لم يكن كذلك ، فقد أفصحت الشركة عن خسارة ضخمة قدرها مليار دولار فى ظل المعايير الأمريكية ، بينما وفى نفس الوقت أفصحت عن أرباح قدرها 370 مليون دولار فى ظل المبادىء المحاسبية المتعارف عليها الالمانية .

هذا الفرق الكبير نتج ببساطة من اختلاف الممارسات المحاسبية المستخدمة فى مختلف الدول، وهذه الفوارق الكبيرة تقوض من منفعة القوائم المالية .

وهناك عدة عوامل أولية شجعت على مستوى العالم للدخول فى تناسق دولى للتقارير المالية مثل المزيد من عولمة التجارة وأسواق رأس المال والخطى السريع لتكنولوجيا المعلومات وسهولة الحركة الالكترونية للأموال عبر الحدود وزيادة الاستثمارات الدولية .

ومع إنهيار الحدود الدولية جاءت حركة نمو نحو التدويل ومتزايدة فى نظم غير محاسبية مثل إتفاقية بازل للمصارف والاتفاقيات الدولية بين منظمى الأوراق المالية . وكانعكاس للحركة نحو التناسق الدولى للتقارير المالية زاد استخدام المعيار الدولية للتقارير المالية IFRS وقد واكب هذا الاتجاه تدويل منشآت الأعمال .

تطبيقات IFRS	عدد الدول
- مطلب استخدام IFRS لكل الشركات المسجلة .	32
- مطلب استخدام IFRS لبعض الشركات .	6
- ترخيص استخدام IFRS .	32
- استخدام مرتقب لـ IFRS .	25

وبين ما يقرب من 100 دولة تستخدم أو تبيح استخدام IFRS فى إعداد القوائم المالية، هناك تقدم ملحوظ نحو هدف وجود مجموعة واحدة من المعايير الدولية ، ربما يتركز أهم الغائبين من القائمة فى الولايات المتحدة الأمريكية والتى مازالت مستمرة فى وجود "دليل المستخدم" الخاص بمعاييرها المحاسبية، ومع هذا – فإن واضعى معايير المحاسبة فى الولايات المتحدة يعملون عن قرب مع مجلس معايير المحاسبة الدولية .

• الاتجاه نحو تناسق التقارير المالية :

1 – لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC :

تم تأسيسها فى يولية 1973 نتيجة لاتفاقية بين منظمات المحاسبة فى عشر دول شكلت المجلس الأصلى وهى : استراليا / كندا / فرنسا / المانيا / اليابان / المكسيك / هولندا / المملكة المتحدة / إيرلندا / الولايات المتحدة ، وبعد ذلك توسعت اللجنة لتشمل ممثلين من أكثر من 100 دولة، وفى سنة 2000 شملت العضوية 143 جهة فى 104 دولة ممثلة لأكثر من مليونى محاسب.

وأصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية مجموعة من معايير المحاسبة الدولية وعددها 41 معياراً ، وفى سنة 2001 حل مجلس معايير المحاسبة الدولية محل لجنة معايير المحاسبة الدولية والذى كان له هيكل جديد من جهات مشتركة وموارد مالية متزايدة كثيراً .

ويصدر المجلس IASB معايير تقارير مالية دولية جديدة اختصارها IFRS ، ولكنها ورثت أيضاً جميع معايير المحاسبة الدولية الـ 41 معياراً .

يقصد بمعايير التقارير المالية الدولية IFRS :

أولاً : المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS التى أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية الجديد وعددها حتى الآن 8 معايير .

ثانياً : معايير المحاسبة الدولية IAS التى أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية الملغية وعددها 41 معياراً .

• المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية :

The Interantional Organisation of Securities Commissions (IOSCO)

اتخذت IASC مهمة استكمال ما كان يعرف بانه "المجموعة الأساسية الشاملة للمعايير" وقد كان هذا بدافع من إتفاقية مع IOSCO .

IOSCO : جهاز دولى من لجان الأوراق المالية كل منها مسئول عن تنظيم أسواق الاستثمار فى دولتها .

وقد إلتزمت الإتفاقية بين لجنة معايير المحاسبة الدولية و IOSCO لقيام لجنة معايير المحاسبة الدولية باستكمال مراجعة المعايير المحاسبية التى كانت IOSCO تعتبرها أساسية إذا كان الأمر متعلقاً بالسماح بمعايير المحاسبة الدولية كأساس للتقارير المالية فى أسواق الأوراق المالية تحت رقابة أعضائها .

وفى سنة 2000 اعتمدت IOSCO استخدام ثلاثين معيار محاسبى دولى مختارة لأغراض تسجيلات وقيد الأوراق المالية عبر الحدود والقوائم المالية للمنشآت متعددة الجنسيات .

وتقف عضوية IOSCO الآن عند 181 عضواً (شاملة لجنة بورصة الأوراق المالية الأمريكية SEC ومستمرة فى النمو وينظم أعضاء المنظمة أكثر من 90% من الأسواق العالمية للأوراق المالية ، واليوم فإن IOSCO هى المنتدى الدولى التعاونى الأكثر أهمية بالنسبة للأجهزة المنظمة للأوراق المالية .

• إتفاقية Norwalk :

تم التوصل إلى أحد المعالم الهامة نحو انجاز هدف إيجاد مجموعة واحدة من المعايير الدولية فى أكتوبر 2002 عندما دخل كل من مجلس معايير المحاسبة المالية IASB وواضع المعايير الأمريكية FASB فى مذكرة تفاهم باسم "إتفاقية Norwalk" ، وهذه الاتفاقية خطوة هامة نحو التقارب الدولى بين المعايير الأمريكية ومعايير المحاسبة الدولية وقد علق رئيس مجلس إدارة FASB معلقاً "أن FASB ملتزم بالعمل نحو هدف إيجاد معايير عالية الجودة على المستوى العالمى لدعم أسواق رأس المال العالمية السليمة" .

وقد وضعت الإتفاقية عدداً من المبادرات شاملة ذكرا نحو إزالة الفروق الصغيرة بين المعايير الأمريكية والمعايير الدولية – لموازاة برنامج العمل المستقبلى للمحاسبين والالتزام بالعمل فى مشروعات مشتركة، وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار (IFRS 5) بعنوان: "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات غير المستمرة" كنتيجة لهذه الإتفاقية ، ويعمل FASB فى شراكة مع IASB على عدد من المشروعات شاملاً واحداً عن "قائمة الأداء" التى تقرر عن الدخل الشامل .

وبدون التقارب بين GAAP الأمريكية و IFRS الدولية، فإن المنشآت المقيدة فى البورصات الأمريكية والأوروبية سوف تستمر فى إعداد قوائمها بالتوافق مع مجموعتين من المتطلبات المحاسبية .

● مثال (2) : **شركة جلاكسو سميث كلاين** Glaxo Smith Kline

هذه الشركة هى شركة مقيدة محدودة انجليزية وأسهمها مقيدة فى بورصة لندن للأوراق المالية وايضاً فى بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) . وهى تعد قوائمها المالية طبقاً لمتطلبات المعايير البريطانية UK ومطلوب منها أيضاً بواسطة NYSE أن توفق هذه المعلومات مع متطلبات المحاسبة الأمريكية .

وبالنسبة لسنتها المالية المنتهية فى 31 ديسمبر 2003 فقد هبطت أرباحها المفصح عنها وهى 4484 مليون دولار بمقتضى GAAP البريطانية إلى 2420 مليون دولار بمقتضى GAAP الأمريكية وزادت قيمة حقوق المساهمين (صافى الأصول ناقصاً حصة الأقلية) من 7720 مليون دولار بمقتضى GAAP البريطانية إلى 3416 مليون دولار بمقتضى GAAP الأمريكية .

● **هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB :**

هذا الهيكل مصمم لإبراز الصفات الضرورية لإيجاد شرعية للمنظمة واضعة المعايير شاملة استقلال أعضائها وكفاية الخبرات الفنية اللازمة .

والدور الأساسى لهذا المجلس هو إصدار المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS ويوجد 14 عضواً للمجلس ولكل عضو صوت واحد والتأهيل الأساسى للعضوية هو الخبرة الفنية مع الخبرة ذات العلاقة بالأعمال الدولية ، وعملية اختيار العضوية تضمن أنه لا يوجد تشكيل معين أو مجموعة جغرافية معينة تسود المجلس عند اتخاذ قراراته .

ولتحقيق توازن للمنظور والخبرة فإن تشكيله يتضمن بالضرورة حد أدنى من :

- **خمسة أعضاء ذوى خلفية كمراجعين مستقلين .**
- **ثلاثة أعضاء ذوى خلفية فى إعداد القوائم المالية .**
- **ثلاثة أعضاء من مستخدمى القوائم المالية .**
- **عضو ذو خلفية أكاديمية .**

● **مجلس المعايير الاستشارى SAC: The Standards Advisory Council**

هو مجموعة من المنظمات والأفراد ذوى المصلحة فى التقارير المالية الدولية وهو جهاز قام للمشاركة فى عملية وضع المعايير ، وهناك حالياً 45 عضواً معيناً بواسطة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC ، وهؤلاء الأعضاء من مختلف المواقع الجغرافية ولهم تنوع واسع وخلفيات كبيرة بالعمل المحاسبى .

ويشمل دور المجلس SAC المشورة على الأولويات فى برنامج عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية ، ويقوم الأخير بالتشاور مع SAC مقدماً قبل أى قرارات للمجلس عن المشروعات الرئيسية المرغوب إضافتها إلى جدول أعمالها .

● **لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية IFRIC:**

The International Financial Reporting Interpretation Committee (IFRIC)

وهذه اللجنة مسئولة عن تفسير كيفية تطبيق المعايير الدولية وتنشر تفسيراتها عن كيفية طريقة المحاسبة عن مسائل معينة بمقتضى تطبيق IFRS عندما تكون المعايير لا تشمل توجيهاً معيناً إلزامياً مع وجود مخاطرة "ممارسات محاسبية مختلفة

وغير مقبولة" وكل تفسيرات SIC المصدرة فى ظل إشراف IASC اخذ بها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ، ولجنة IFRIC مكونة من 12 عضوا مطلوب منهم العمل على أساس آرائهم المستقلة الخاصة وليسوا كممثلين للمنظمات التى ترشحهم أو مشاركين فيها .

أهم الاختلافات بين معايير المحاسبة الدولية والمصرية

أولاً : معايير دولية لم يصدر مقابلها معايير مصرية :

1 – تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS 1

لم يصدر معيار مصرى مقابل لهذا المعيار رغم أهمية ذلك، فهذا المعيار يهدف إلى ضمان أن القوائم المالية الأولية التى تعد لأول مرة عند تبنى المجموعة الكاملة لمعايير المحاسبة، سوف توفر نقطة بداية مناسبة لتوفير الشفافية والقابلية للمقارنة للمستخدمين عبر كل الفترات المعروضة، وكيفية تطبيق المعايير المحاسبية بأثر رجعى لإظهار أرقام المقارنة الافتتاحية بشكل متسق مع التحول من مبادىء محاسبية متعارف عليها إلى الالتزام الكلى بالمعايير المحاسبية .

2 – التقرير المالى فى اقتصاديات التضخم الجامح IAS 29 .

3 – المعيار الدولى للتقارير المالية IFRS 14 الحسابات الحكومية المؤجلة.

4 – المعيار الدولى للتقارير المالية المتعلق بالإيرادات من العملاء IFRS 15 .

ثانياً : معايير محاسبة مصرية صدرت وهى مختلفة جوهرياً عن المعايير الدولية ذات الصلة:

صدر معيار المحاسبة المصرى رقم (20) بعنوان "القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلى" ، وقد جاء مختلفاً عن معيار المحاسبة الدولى رقم (17) الخاص بالإيجارات .

ولم يكن ممكناً إصدار معيار محاسبى مصرى متفقاً مع المعايير الدولية، وذلك لوجود مواد فى قانون رقم 95 لسنة 1995 والخاص بالتأجير التمويلى وهى المادتين "24" ، "25" والتى أوردت معالجات محاسبية ملزمة تختلف تماماً عن المعالجات

السائدة دولياً ، حيث يحتفظ المؤجر فى دفاتره بالأصل المستأجر ويقوم باهلاكه ويقوم المستأجر بتحميل الأرباح والخسائر بقيمة المدفوعات عن عقود التأجير كمصروفات تخص الفترة التى سددت فيها .

ثالثاً : بعض نقاط الخروج عن المعايير الدولية للتقارير المالية :

1 – معيار المحاسبة المصرى رقم (1) : "عرض القوائم المالية" :

يختلف عن المعيار الدولى فى النقاط التالية :

- لا يتم إدراج توزيعات الأرباح على العاملين وأعضاء مجلس الإدارة كمصروفات ضمن قائمة الدخل، وإنما يتم إثباتها كتوزيع للربح وذلك تطبيقاً للمتطلبات القانونية.
- يؤدى ذلك الأمر على كل من معيار المحاسبة المصرى رقم (12) نصيب السهم من الأرباح ومعيار المحاسبة المصرى رقم (38) مزايا العاملين .

2 – معيار المحاسبة المصرى رقم (10) : "الأصول الثابتة وإهلاكاتها" :

يتاح فى المعيار المحاسبى الدولى عند القياس اللاحق إما الاختيار بين نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم، وقد تم إلغاء نموذج إعادة التقييم فى تعديلات المعيار عام 2015.

3 – معيار المحاسبة المصرى رقم (23): "الأصول غير الملموسة" والذى يقابل المعيار الدولى IAS 37 :

تم إلغاء نموذج القيمة العادلة أو إعادة التقييم فى التعديلات الجديدة للمعايير المصرية عام 2015 .

4 – معيار المحاسبة المصرى رقم (34): "الاستثمار العقارى" والذى يقابل المعيار الدولى IAS 40 :

تم إلغاء خيار القيمة العادلة وفقاً للتعديلات الجديدة للمعايير المصرية عام 2015 .

الفصل الثالث

إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية

محتويات هذا الفصل :

- تمهيد .
- الفرضيات الأساسية للمحاسبة .
- الخصائص النوعية للقوائم المالية .
- القيود على المعلومات الملائمة والموثوقة .
- عناصر القوائم المالية .
- الإعتراف بعناصر القوائم المالية .
- حالات عملية .

إطار إعداد وعرض القوائم المالية

وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية

◘ تمهيد :

تعد القوائم المالية لتقديم المستخدمين الخارجيين من قبل العديد من المنشآت حول العالم، ورغم أن القوائم المالية قد تبدو متشابهة بين بلد وآخر ، إلا أن هناك فروقا بينها تتسبب فيها ، ربما ، ظروفا اجتماعية واقتصادية وقانونية مختلفة ، وبسبب ما تتصوره بلدان مختلفة من حاجات للمستخدمين المختلفين للقوائم المالية عندما تخضع للمتطلبات الوطنية .

ان هذه الظروف المختلفة قد أدت إلى استخدام تعاريف مختلفة لعناصر القوائم المالية ، على سبيل المثال : الأصول ، الالتزامات ، حقوق الملكية ، والدخل والمصروفات . وينتج عن ذلك أيضا استخدام لمعايير مختلفة فى الإعتراف بعناصر القوائم المالية وفى تفضيل أسس مختلفة للقياس . كما يتأثر كذلك نطاق القوائم المالية ومستوى الإفصاح فيها .

إن لجنة معايير المحاسبة الدولية ملتزمة بتضييق هذه الفروق من خلال السعى لزيادة توافق التشريعات ومعايير المحاسبة والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية ، ويعتقد أن المزيد من هذا التوافق يمكن أن يتحقق بشكل أفضل من خلال التركيز على القوائم المالية التى تعد لأغراض توفير المعلومات المفيدة فى صنع القرارات الاقتصادية .

ويعتقد مجلس إدارة اللجنة أن القوائم المالية المعدة لهذا الغرض تحقق الأغراض المشتركة لمعظم المستخدمين . ذلك أن كافة المستخدمين تقريباً يصنعون قرارات اقتصادية على سبيل المثال ، من أجل :

() تحديد متى يتم الشراء، أو الاحتفاظ باستثمار فى حقوق الملكية أو بيعها .

(ب) تقييم مدى قيام الإدارة بمسئولياتها .
(جـ) تقييم قدرة المنشأة على سداد وتوفير منافع أخرى لموظفيها.
(د) تقييم الأمان المتوفر للأموال التى اقرضت للمنشأة .
(هـ) تحديد السياسات الضريبية .
(و) تحديد الأرباح القابلة للتوزيع وتوزيعات الأرباح .
(ز) تحضير واستخدام إحصاءات الدخل القومى .
(ح) تنظيم نشاطات المنشأة .

تدرك اللجنة بأن الحكومات بشكل خاص قد تحدد متطلبات مختلفة أو إضافية لأغراضها الخاصة. إن مثل هذه المتطلبات يجب أن لا تؤثر على القوائم المالية المنشورة لمنفعة المستخدمين الآخرين ما لم تحقق حاجات هؤلاء المستخدمين الآخرين.

تعد القوائم المالية عادة على ضوء نموذج محاسبى مبنى على التكلفة التاريخية القابلة للاسترداد وعلى مفهوم الحفاظ على رأس المال الأسمى ، ويمكن أن يكون هناك نماذج أخرى ومفاهيم أكثر ملاءمة لتحقيق هدف توفير المعلومات المفيدة لصنع القرارات الاقتصادية ، إلا أنه لا يوجد فى الوقت الحاضر اتفاق عام على التغيير. لقد أعد هذا الإطار ليكون ملائما لمدى من النماذج المحاسبية ومفاهيم رأس المال والحفاظ عليه .

◘ الفرضيات الأساسية للمحاسبة:

- أساس الاستحقاق :

22 – لأجل تحقيق أهدافها فإن القوائم المالية تعد على أساس الاستحقاق المحاسبى. وتحت هذا الأساس فإنه يعترف بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث (وليس عندم تقبض أو تدفع النقدية أو ما يعادلها) ويجرى تسجيلها فى السجلات المحاسبية وتضمينها القوائم المالية عن الفترة التى تمت فيها . إن القوائم المالية المعدة على أساس الاستحقاق تخبر المستخدمين ليس فقط عن العمليات المالية السابقة المنطوية على دفع

واستلام النقدية بل وتعلمهم كذلك عن الالتزامات بدفع النقدية فى المستقبل وعن الموارد التى تمثل نقدية سيجرى استلامها فى المستقبل . وعليه ، فإنها توفر ذلك النوع من المعلومات حول العمليات المالية السابقة والأحداث الأخرى التى تعتبر أكثر فائدة للمستخدمين فى صنع القرارات الاقتصادية . وعادة ما يتم الإعتراف ببنود القوائم المالية عندما تستوفى التعاريف ومعايير الإعتراف بالنسبة لتلك العناصر فى إطار العمل .

- الاستمرارية :

23- يجرى إعداد القوائم المالية عادة بافتراض أن المنشأة مستمرة وستبقى عاملة فى المستقبل المنظور ، وعليه يفترض أنه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام . ولكن إن رجدت مثل هذه النية أو الحاجة ، فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف ، وفى مثل هذه الحالة يجب أن يفصح عن الأساس المستخدم. وقد ورد هذا الافتراض أيضاً ضمن متطلبات المعيار المحاسبى الدولى رقم (1) .

◘ الخصائص النوعية للقوائم المالية:

24- الخصائص النوعية هى صفات تجعل المعلومات الظاهرة فى القوائم المالية مفيدة للمستخدمين ، إن الخصائص النوعية الأساسية الأربعة هى : القابلية للفهم ، والملاءمة ، والموثوقية ، والقابلية للمقارنة .

- القابلية للفهم :

إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الظاهرة بالقوائم المالية هى قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين . لهذا الغرض ، فإنه من المفترض أن لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة فى الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية وإن لديهم الرغبة فى دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية . وعلى كل حال ، فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التى

يجب إدخالها فى القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعى القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين .

- الملاءمة :

لكى تكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرارات. وتمتلك المعلومات خاصية الملاءمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم فى تقييم الاحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.

إن الدورين التنبؤى والتأكيدى للمعلومات متداخلين . على سبيل المثال ، المعلومات حول المستوى الحالى للأصول المملوكة وبنيتها ذو قيمة للمستخدمين فى محاولتهم للتنبؤ بقدرة المنشأة على إنتهاز الفرص وعلى التصدى للأوضاع المعاكسة، وتلعب نفس المعلومات الدور التأكيدى فيما يتعلق بالتنبؤات الماضية حول، على سبيل المثال ، طريقة هيكلة المنشأة ونتائج العمليات المخططة .

غالباً ما تستخدم المعلومات حول المركز المالى والأداء فى السابق كأساس للتنبؤ بالمركز المالى والأداء المستقبلى ومسائل أخرى تهم المستخدمين مباشرة ، مثل أرباح الأسهم ومدفوعات الأجور وتحركات أسعار الأسهم ، ومقدرة المنشأة على مواجهة التزاماتها عندما تستحق. وحتى يكون للمعلومات قيمة تنبؤية ، فإنه ليس بالضرورة أن تكون على شكل تنبؤات صريحة ، إن القدرة على عمل تنبؤات من القوائم المالية تتعزز من خلال الأسلوب الذى تعرض فيه المعلومات عن العمليات المالية والأحداث الماضية ، فعلى سبيل المثال ، القيمة التنبؤية لقائمة الدخل تتعزز إن تم الإفصاح عن البنود غير العادية وغير المتكررة من الدخل والمصروفات بشكل منفصل . ويرتبط مفهوم الملاءمة عن قرب بمفهوم الحياد وعدم التحيز ويهتم بالحد الأدنى من المعلومات التى يجب عرضها وكيفية العرض المناسب .

- المادية (الأهمية النسبية) :

تتأثر ملاءمة المعلومات بطبيعتها وباهميتها النسبية . ففى بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات لوحدها ، تعتبر كافية لتحديد ملاءمتها ، على سبيل المثال ،

الإفصاح عن قطاع جديد تعمل فيه المنشأة يؤثر على المخاطر والفرص المتاحة للمنشأة بغض النظر عن الأهمية النسبية للنتائج التى أحرزها القطاع فى فترة وضع التقرير . وفى حالات أخرى يكون لطبيعة المعلومات وماديتها أهمية مثل مبالغ المخزون المحتفظ به فى كل فئة رئيسية مناسبة للنشاط .

تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التى يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر فى ضوء الظروف الخاصة للحذف أو التحريف . وعليه يزودنا مفهوم الأهمية النسبية بنقطة قطع وليس خاصية أساسية للمعلومات لكى تكون مفيدة .

- الموثوقية :

لكى تكون المعلومات مفيدة فإنه يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها . وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز ، وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه .

ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجة أن الإعتراف بها يمكن أن يكون مضللاً . على سبيل المثال ، إذا كانت مشروعية ومبلغ الأضرار المطالب بها موضع نزاع قانونى ، فإن إعتراف المنشأة بكامل المبلغ المطالب به فى الميزانية العمومية قد غير مناسب ، على أنه من الممكن أن يكون مناسباً الإفصاح عن المبلغ مع الظروف المحيطة بالمطالبة .

- التمثيل الصادق :

لكى تكون المعلومات موثوقة فإنها يجب أن تمثل ، يجب أن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التى يفهم أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها، وهكذا على سبيل المثال يجب أن تمثل الميزانية العمومية بصدق العمليات

المالية والأحداث الأخرى التى ينشأ عنها طبقاً لمعايير الإعتراف أصول والتزامات وحق ملكية فى المنشأة بتاريخ وضع التقرير .

إن غالبية المعلومات المالية عرضة إلى بعض المخاطر من كونها لا ترقى إلى التمثيل الصادق الذى يفهم أنها تصوره . وهذا ليس عائداً إلى التحيز فيها ولكن إلى الصعوبات الملازمة والمتأصلة فى التعرف على العمليات المالية والأحداث الأخرى التى يجب قياسها ، أو فى تصميم واستخدام وسائل قياس وعرض لإيصال الرسائل التى تنسجم مع تلك العمليات المالية والأحداث . فى حالات محددة ، تعتبر عملية قياس الآثار المالية لبعض العناصر غير مؤكدة لدرجة أن المنشأة عموماً لا تعترف بها فى القوائم المالية ، فعلى سبيل المثال ، رغم أن غالبية المنشآت تكون للتحصيل، وتقدير العمر الاقتصادى للمصنع والمعدات وعدد مطالبات الكفالات التى يمكن أن تحدث . ويعترف بمثل هذه الحالات من عدم التأكد من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومدى تأثيرها ومن خلال ممارسة الحيطة والحذر عند إعداد القوائم المالية . ويقصد بالحيطة والحذر تبنى درجة من الحذر فى وضع التقديرات المطلوبة فى ظل عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخيم للأصول والدخل أو تقليل للالتزامات والمصروفات . إن ممارسة الحيطة والحذر ، لا تعنى مثلاً ، خلق احتياطيات سرية أو مبالغة متعمدة للالتزامات والمصروفات حيث عندها لا تكون القوائم المالية محايدة وعليه لن تمتلك خاصية الموثوقية .

- الاكتمال :

لكى تكون معلومات القوائم المالية موثوقة فإنها يجب أن تكون كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة . إن أى حذف فى المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وهكذا تصبح غير موثوقة وغير ملائمة .

- القابلية للمقارنة :

يجب أن يكون للمستخدمين قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات فى المركز المالى وفى الأداء . كما يجب أن يكون بمقدروهم هم مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة من أجل أن يقيموا مراكزها

المالية النسبية ، والأداء والتغيرات فى المركز المالى . وعليه ، فإن عملية قياس وعرض الأثر المالى للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت ضمن المنشأة وعبر الزمن لتلك المنشأة وعلى أساس ثابت للمنشآت المختلفة .

ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلان المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة فى إعداد القوائم المالية ، وأى تغيرات فى هذه السياسات وآثار هذه التغيرات . ويجب أن يكون المستخدمون قادرون على تحديد الاختلافات فى السياسات المحاسبية المستخدمة فى المنشأة نحو العمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين المنشآت المختلفة . إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بما فى ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية يساعد فى تحقيق القابلية للمقارنة .

إن الحاجة إلى القابلية للمقارنة يجب أن لا تختلط مع مفهوم التوحيد ، كما يجب أن لا تعوق عملية تقديم معايير محاسبية محسنة . فمن غير المناسب للمنشأة أن تستمر فى سياسة المحاسبة بنفس الأسلوب من عملية مالية أو حدث آخر إذا كانت هذه السياسة لا تتفق مع خاصية الملاءمة والموثوقية ، كما أنه من غير المناسب للمنشأة أن تبقى على سياساتها المحاسبية دون تعديل إن وجدت سياسات بديلة أكثر ملاءمة وموثوقية .

بما أن المستخدمين يرغبون بمقارنة المركز المالى . والأداء والتغيرات فى المركز المالى للمنشأة عبر الزمن ، فإنه من المهم أن تظهر القوائم المالية المعلومات المقابلة للفترات السابقة .

◘ القيود على المعلومات الملائمة والموثوقة :

- التوقيت المناسب :

إذا حدث تأخير غير ضرورى فى تقديم التقارير فإن المعلومات قد تفقد ملاءمتها . لذا فالإدارة بحاجة إلى الموازنة بين جدوى رفع التقارير فى الوقت

المناسب وتوفير المعلومات الموثوقة . فلكى تقدم المعلومات بالوقت المناسب ربما يجب تقديم التقارير دون أن تكون كافة أوجه العملية المالية أو الحدث الآخر معروفة. وهذا يضعف الموثوقية . وبالمقابل إذا تم تأخير تقديم التقارير حتى تعرف كافة الأمور فإن المعلومات قد تكون موثوقة بشكل كبير ولكن ذات فائدة قليلة للمستخدمين الذين اضطروا لاتخاذ قراراتهم فى فترة الانتظار . لذلك عند محاولة تحقيق توازن بين الملاءمة والموثوقية ، فإن الاعتبار المسيطر يجب أن يكون خدمة حاجات متخذى القرارات الاقتصادية بأفضل شكل .

- الموازنة بين التكلفة والمنفعة :

تعتبر الموازنة بين التكلفة والمنفعة قيد أكثر منها خاصية نوعية . فالمنافع المأخوذة من المعلومات يجب أن تفوق التكاليف المتكبدة فى تزويد هذه المعلومات . ولكن تقييم المنافع والتكاليف عملية اجتهادية تعتمد بشكل رئيسى على التقدير . وفوق ذلك فإن التكاليف قد لا تقع بالضرورة على أولئك الذين يستفيدون من المنافع، كما أن المنافع قد يستفيد منها آخرون غير الذين أعدت من أجلهم المعلومات ، على سبيل المثال فإن توفير معلومات إضافية للمقرضين يمكن أن يقلل من تكاليف الاقتراض على المنشأة . لهذه الأسباب فإنه من الصعب إجراء اختبار التكلفة – المنفعة فى حالة معينة ، ومع هذا ، فإن واضعى المعايير ، بشكل خاص ، وكذلك معدى ومستخدمى القوائم المالية يجب أن يكونوا على دراية بهذا القيد .

- الموازنة بين الخصائص النوعية :

فى الحياة العملية غالبا ما تكون الموازنة أو المبادلة بين الخصائص النوعية ضرورية . وبشكل عام ، فإن الهدف هو تحقيق توازن مناسب بين الخصائص من أجل تحقيق هدف القوائم المالية . أما الأهمية النسبية للخصائص فى الحالات المختلفة فهى مسألة متروكة للتقدير المهنى .

- الصورة الصحيحة والعادلة / التمثيل العادل :

توصف القوائم المالية غالبا بأنها تظهر بصورة صحيحة وعادلة ، أو تمثل بعدالة المركز المالى ، والأداء والتغيرات فى المركز المالى للمنشأة . ومع أن هذا الإطار لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم ، إلا أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية والمعايير المحاسبية المناسبة يترتب عليه عادة قوائم مالية تظهر بصورة صحيحة وعادلة أو تمثل بعدالة هذه المعلومات .

□ عناصر القوائم المالية :

تصور القوائم المالية الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى وتعمل على تجميعها وتوزيعها على تصنيفات واسعة تبعا لخصائصها الاقتصادية. وتعرف هذه التصنيفات الواسعة بعناصر القوائم المالية ، أما العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالى فهى الأصول ، والالتزامات وحق الملكية . والعناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء فى قائمة الدخل فهما الدخل والمصروفات . وتعكس قائمة التغيرات فى المركز المالى عادة عناصر قائمة الدخل والتغيرات فى عناصر الميزانية العمومية ، وتبعا لذلك ، فإن هذا الإطار لا يحدد عناصر خاصة بهذه القائمة .

تنطوى عملية تقديم هذه العناصر فى الميزانية العمومية وقائمة الدخل على تصنيفات فرعية . على سبيل المثال ، يمكن أن تصنف الأصول والالتزامات حسب طبيعتها أو وظيفتها فى المنشأة من أجل إظهار المعلومات بالصورة الأكثر فائدة للمستخدمين لأغراض صنع القرارات الاقتصادية .

- المركز المالى :

العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالى هى : الأصول ، والالتزامات وحق الملكية ، وتعرف هذه العناصر كما يلى :

- الأصل وهو مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة .

ب- الالتزام وهو تعهد حالى على المنشأة ناشىء عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يطلب سداده تدفقات خارجة من الموارد التى تملكها المنشأة والتى تتضمن منافع اقتصادية .

جـ - حق الملكية وهو حق الملاك المتبقى من الأصول بعد طرح كافة الالتزامات .

تحدد تعريفات الأصول والالتزامات الصفات الأساسية لها ولكن لا تحاول تحديد معايير الاعتراف بها الواجبة التحقق لإظهارها فى الميزانية العمومية . وهكذا تشمل التعريفات عناصر لا يعترف بها كأصول أو التزامات فى الميزانية العمومية لأنها لا تحقق معايير الاعتراف . وبشكل خاص يجب أن يكون التدفق المحتمل الداخل أو الخارج من المنشأة مؤكد بشكل كافى لتحقيق معيار الاحتمالية قبل الاعتراف بأصل أو التزام .

وعند النظر فيما إذا كان العنصر يحقق تعريف الأصل أو الالتزام أو حق الملكية فإن الإنتباه يجب أن يعطى إلى الجوهر الأساسى والحقيقة الاقتصادية للعنصر وليس فقط لشكله القانونى . وهكذا ، على سبيل المثال، فى حالة عقود الإيجار التمويلية فإن الجوهر والحقيقة الاقتصادية تبين أن المستأجر يحصل على المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل المستأجر للجزء الأكبر من عمره الإنتاجى لقاء دخوله فى تعهد لدفع مبلغ يعادل تقريباً القيمة العادلة لذلك الأصل ونفقات التمويل المرتبطة بذلك . وعليه ، فإن الإيجار التمويلى ينشىء عناصر تحقق تعريف الأصل والالتزام ويعترف بها هكذا فى الميزانية العمومية للمستأجر .

إن الميزانيات المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية قد تشتمل على عناصر لا تحقق تعريف الأصل أو الالتزام ولا تظهر كجزء من حقوق الملكية ، إلا أن التعريفات التى حددت فى الفقرة 48 تضع الأساس فى المراجعات المستقبلية لمعايير المحاسبة الدولية الحالية وتطوير معايير محاسبية جديدة .

- الأصـــــول :

تتمثل المنافع الاقتصادية المتضمنة فى الأصل فى إمكانية المساهمة ، بشكل مباشر أو غير مباشر فى تحقيق تدفقات من النقدية وما فى حكمها على المنشأة .

ويمكن أن تكون تلك الإمكانية إنتاجية وجزء من النشاطات التشغيلية للمنشأة . كما يمكن أن تأخذ شكل القابلية للتحول الى نقدية أو ما فى حكمها أو القدرة على تخفيض التدفقات النقدية الخارجة ، مثلما تؤدى طريقة تصنيع بديلة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج .

تستخدم المنشأة أصولها عادة لإنتاج سلعاً أو خدمات قادرة على إشباع رغبات أو حاجات العملاء ، ولأن هذه السلع والخدمات قادرة على إشباع هذه الرغبات أو الحاجات فإن العملاء مستعدون للدفع مقابل ذلك وعليه فهم يساهمون فى التدفقات النقدية للمنشأة . ويقدم النقد نفسه خدمة للمنشأة لأنه يسيطر على الموارد الأخرى .

يمكن للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة فى الأصـــول أن تتدفق على المنشأة بعدة طرق . على سبيل المثال يمكن للأصل :

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

(ب) أن يستبدل مع أصول أخرى .

(جـ) أن يستخدم لسداد التزام .

(د) أن يوزع على ملاك المنشأة .

كثير من الأصول ، على سبيل المثال، الممتلكات والمنشآت والمعدات لها شكل مادى ، ولكن الوجود المادى ليس جوهرياً لوجود الأصل . وعليه فإن براءات الاختراع وحقوق النشر ، على سبيل المثال ، هى أصول إذا كان من المتوقع أن يتدفق عنها منافع اقتصادية مستقبلية وكانت المنشأة تسيطر عليها .

كثير من الأصول ، على سبيل المثال ، المدينون والممتلكات متعلقة بحقوق قانونية بما فى ذلك حق الملكية . إلا أنه عند التحقق من وجود الأصل فإن حق الملكية لا يعد جوهرياً ، وعليه ، على سبيل المثال ، فالعقار المشغول بالإيجار يعتبر أصلاً للمنشأة إن كانت تسيطر على المنافع التى من المتوقع أن تتدفق منه . ومع أن سيطرة المنشأة على الأصل تكون فى الغالب نتيجة لحقوق قانونية ، إلا أن من الممكن أن يحقق أحد العناصر تعريف الأصل دون أن يكون هناك سيطرة قانونية عليه. على

سبيل المثال ، الدراية أو المعرفة الفنية التى يتم الحصول عليها من نشاط التطوير يمكن أن تحقق تعريف الأصل إذا تمكنت المنشأة ، من خلال الحفاظ على الدراية سراً و السيطرة على المنافع المتوقع أن تتدفق عنها .

تنشأ أصول المنشأة عن عمليات مالية وأحداث أخرى سابقة، ففى العادة تحصل المنشآت على الأصول من خلال الشراء أو الإنتاج ، إلا أن هناك عمليات أو أحداث أخرى يمكن أن يتولد عنها أصول ، مثل ذلك الممتلكات التى ترد للمنشأة من الحكومة كجزء من برنامج تشجيع النمو الاقتصادى فى احدى المناطق واكتشاف الثروات المعدنية . إن العمليات أو الأحداث التى من المتوقع أن تحدث مستقبلاً لا تؤدى فى حد ذاتها إلى أصول . وعليه فإن وجود نية لشراء مخزون لا يحقق بحد ذاته تعريف الأصل . هناك ترابط وثيق بين تكبد النفقة وتوليد الأصول ولكن الإثنان ليسا بالضرورة متطابقين .

- الالتزامات :

إن الخاصية الأساسية للالتزام هو أنه يمثل تعهداً حالياً على المنشأة . والتعهد يمثل واجب أو مسئولية للعمل والوفاء بطريقة محددة . يمكن للالتزامات أن تطبق قانوناً كنتيجة لعقد ملزم أو متطلب تشريعى . وهذا هو الحال عادة ، على سبيل المثال، بالنسبة للمبالغ الواجبة الدفع لقاء سلع وخدمات استلمتها المنشأة . كما تنشأ الالتزامات كذلك عن ممارسة الأعمال العادية ، والعرف ، والرغبة فى الحفاظ على علاقات أعمال جيدة أو التصرف بطريقة عادلة . فإذا قررت المنشأة ، على سبيل المثال، كسياسة أن تصلح الأخطاء التى تظهر فى منتجاتها حتى بعد إنتهاء مدة الكفالة فإن المبالغ المتوقع إنفاقها بخصوص السلع التى بيعت تعتبر التزامات .

إن تسديد الالتزام الحالى يتضمن عادة قيام المنشأة بالتخلى عن موارد تحتوى على منافع اقتصادية من أجل مواجهة مطالبة الجهة الأخرى ، ويمكن أن يتم تسديد الالتزام الحالى بعدة طرق ، على سبيل المثال، بواسطة :

(أ) الدفع نقداً .

(ب) تحويل أصول أخرى.

(جـ) تقديم خدمات.

(د) استبدال الالتزام بالتزام آخر .

(هـ) تحويل الالتزام إلى حق ملكية.

ويمكن أن يسدد الالتزام بطرق أخرى، مثل تنازل الدائن أو فقدان حقوقه .

- حق الملكية :

بالرغم من أن حق الملكية عرف على أنه الرصيد المتبقى ، إلا أنه يمكن أن يشتمل على تصنيفات فرعية فى الميزانية العمومية . على سبيل المثال ، فى المنشآت المساهمة ، فإن الأموال التى يقدمها المساهمون ، وأرباح التشغيل ، والاحتياطيات التى تمثل احتجاز من أرباح التشغيل ، والاحتياطيات التى تمثل تسويات الحفاظ على رأس المال يمكن أن تظهر منفصلة . مثل هذه التصنيفات يمكن أن تكون ملاءمة لحاجات صناعة القرار لمستخدمى القوائم المالية عندما تعمل على إظهار القيود القانونية أو الأخرى على قدرة المنشأة على توزيع أو استعمال ملكيتها . كما يمكن أن تعكس حقيقة أن بعض الأطراف ذات المصلحة فى ملكية المنشأة لها حقوق مختلفة بالنسبة إلى استلام أرباح الأسهم الموزعة أو استرداد رأس المال .

يتم تكوين الاحتياطيات أحياناً بناءً على تشريع أو قانون آخر من أجل إعطاء المنشأة ودائنوها حماية إضافية من آثار الخسائر . كما أن احتياطيات أخرى يمكن تكوينها إذا كان قانون الضرائب الوطنى يمنح إعفاءات أو تخفيضات من التزامات الضرائب فى حالة التحويل إلى مثل هذه الاحتياطيات . إن وجود وحجم هذه الاحتياطيات القانونية ، والتشريعية والضرائبية يعتبر معلومات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرارات . إن التحويل إلى هذه الاحتياطيات يعتبر حجزاً للأرباح وليس مصروفات .

إن مبلغ حق الملكية الذى يظهر فى الميزانية العمومية يعتمد على قياس الأصول والالتزامات . وفى العادة لا تتفق إلا بالمصادفة القيمة الإجمالية لحق الملكية مع القيمة السوقية لأسهم المنشأة أو مع المبلغ الذى يمكن أن يجمع نتيجة التخلص من صافى الأصول بالتدريج أو من المنشأة ككل على أساس أنها مستمرة .

يستخدم الربح غالباً كمقياس للأداء وكأساس لمقاييس أخرى مثل العائد على الاستثمار أو حصة السهم من الأرباح ، إن العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح هى الدخل والمصروفات وإن الإعتراف بالدخل والمصروفات وقياسهما وبالتالى الربح، يعتمد جزئياً على مفهومى رأس المال والحفاظ على رأس المال المستخدمان من قبل المنشأة لإعداد قوائمها المالية.

تعرف عناصر الدخل والمصروفات كما يلى :

(أ) الدخل وهو الزيادة فى المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلة أو زيادة فى الأصول أو نقصان فى الالتزامات ، مما ينشأ عنها زيادة فى حقوق الملكية عدا تلك المتعلقة بمساهمات الملاك.

(ب) المصروفات وهى النقص فى المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو استهلاك فى الأصول أو تكبّد التزامات مما ينشأ عنه نقصان فى حق الملكية عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات إلى الملاك .

إن تعريفى الدخل والمصروفات يحددان خصائصهما الرئيسية ولكن لا يحاولان وضع المعايير اللازم تحقيقها للاعتراف بهما فى قائمة الدخل .

يمكن أن يعرض الدخل والمصروفات فى قائمة الدخل بطرق مختلفة من أجل توفير معلومات ملائمة لصنع القرارات الاقتصادية . على سبيل المثال ، فقد جرت الممارسة على التمييز بين بنود الدخل والمصروفات التى تنشأ عن النشاطات العادية للمنشأة وتلك التى لا تنشأ عنها . ويتم هذا التمييز على أساس أن مصدر البند يعتبر

ملائماً لغرض تقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية أو ما فى حكمها فى المستقبل ، فمثلاً ، النشاطات العرضية مثل التخلص من الاستثمارات طويلة الأجل من غير المرجح تكرار وقوعها بشكل منتظم . وعند التمييز بين البنود بهذه الطريقة فإنه من الواجب الانتباه إلى طبيعة المنشأة وعملياتها . فالبنود الناشئة عن النشاطات العادية لإحدى المنشآت يمكن أن تكون غير عادية بالنسبة لأخرى.

إن التمييز بين بنود الدخل والمصروف أو دمجها بطرق مختلفة يسمح بعرض مقاييس متعددة لأداء المنشأة . وهذه لها درجات مختلفة من الشمولية . على سبيل المثال، فإن قائمة الدخل يمكن أن تظهر الربح الإجمالى ، وربح النشاطات العادية قبل الضرائب ، وربح النشاطات العادية بعد الضرائب وصافى الربح .

- الدخـــل :

يتضمن تعريف الدخل كلاً من الإيرادات والمكاسب . ويتحقق الإيراد فى سياق النشاطات العادية ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات ، والرسوم ، والفائدة ، وأرباح الأسهم ، وريع حق الامتياز (الأتاوة) ، والإيجار .

تمثل المكاسب بنود أخرى تحقق تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ فى سياق النشاطات العادية للمنشأة . وتمثل المكاسب زيادات فى المنافع الاقتصادية وعلى هذا فإنها ليست مختلفة عن الإيراد من حيث الطبيعة . ومن هنا فإنها لا تعتبر عنصراً منفصلاً فى هذا الإطار .

تشمل المكاسب ، على سبيل المثال ، تلك الناشئة عن التخلص من الأصول غير الجارية . ويشمل تعريف الدخل أيضا المكاسب غير المتحققة ، على سبيل المثال، تلك الناشئة عن إعادة تقييم الأوراق المالية القابلة للتسويق وتلك الناشئة عن الزيادة فى القيمة المسجلة للأصول طويلة الأجل . وعند الاعتراف بالمكاسب فى قائمة الدخل فإنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لأن العلم بها مفيد لغرض صنع القرارات الاقتصادية . وغالبا ما يتم التقرير عن المكاسب صافية بعد خصم المصاريف المتعلقة بها .

يمكن أن ينجم عن الدخل استلام أنواع عديدة من الأصول أو تطويرها ، والأمثلة على ذلك تشمل النقد ، والذمم والسلع والخدمات المستلمة مقابل السلع والخدمات المزودة . كما قد ينشأ الدخل عن تسديد الالتزامات ، على سبيل المثال، يمكن أن تزود المنشأة المقرضين بسلع وخدمات للوفاء بتعهد لإعادة دفع قرض مستحق.

- المصـــروفات :

يتضمن تعريف المصروفات كل من الخسائر والمصروفات الأخرى التى تنشأ فى سياق النشاطات العادية للمنشأة . وتشمل المصروفات التى تنشأ فى سياق النشاطات العادية للمنشأة ، على سبيل المثال، تكلفة المبيعات ، الأجور والاستهلاك ، وتأخذ عادة شكل التدفقات الخارجة أو استهلاك الأصول مثل النقدية وما فى حكمها ، والمخزون ، والممتلكات والمنشآت والمعدات .

تمثل الخسائر بنود أخرى تحقق تعريف المصروفات وقد تنشأ أو لا تنشأ فى سياق النشاطات العادية للمنشأة . وتمثل الخسائر نقصان فى المنافع الاقتصادية ولا تختلف فى طبيعتها عن المصروفات الأخرى . وعليه لا تعتبر عنصراً منفصلاً فى هذا الإطار .

تشمل الخسائر ، على سبيل المثال، تلك التى تنشأ عن الكوارث مثل الحريق والفيضان ، وتلك التى تنشأ عن التخلص من الأصول غير الجارية . ويشمل تعريف المصروفات كذلك الخسائر غير المتحققة ، على سبيل المثال ، تلك التى تنشأ من آثار الزيادات فى سعر الصرف بالعملة الأجنبية بخصوص اقتراض المنشأة بتلك العملة . عند الإعتراف بالخسائر فى قائمة الدخل فإنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لأن العلم بها مفيد لغرض صنع القرارات الاقتصادية وغالباً ما يتم التقرير عن الخسائر صافية من الدخل المتعلق بها .

- تعديلات الحفاظ على رأس المال :

إن إعادة تقييم أو إعادة صياغة الأصول والالتزامات يؤدى إلى زيادات أو نقصان فى حق الملكية . وبينما تحقق هذه الزيادات أو النقصان تعريف الدخل

والمصروفات ، فإنها لا تدخل فى قائمة الدخل استناداً إلى مفاهيم محددة من الحفاظ على رأس المال ، وبدلاً من ذلك فإن هذه البنود تدخل ضمن حق الملكية كتعديلات للحفاظ على رأس المال أو احتياطيات إعادة التقييم .

- الاعتراف بعناصر القوائم المالية :

الإعتراف هو عملية الإدراج فى الميزانية العمومية أو قائمة الدخل للبند الذى يحقق تعريف العنصر ويفى بمعايير الإعتراف المحددة فى الفقرة التالية ، وهذا يشمل وصف البند بالكلمات وبالمبالغ وشمول هذا المبلغ فى مجاميع الميزانية العمومية أو قائمة الدخل . فالبنود التى تفى بمعايير الاعتراف يجب أن يعترف بها فى الميزانية العمومية أو قائمة الدخل. إن الإخفاق بالإعتراف بهذه البنود لا يتم تصحيحه من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو بالإيضاحات .

إن البند الذى يفى بتعريف العنصر يجب أن يعترف به إذا :

(أ) كان من المحتمل أن منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة به سوف تتدفق إلى أو من المنشأة .

(ب) له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية .

عند تحديد ما إذا كان البند يفى بهذه المعايير وعليه يصبح مؤهلاً للاعتراف به فى القوائم المالية ، فإنه يجب مراعاة اعتبارات الأهمية النسبية . إن العلاقات المتداخلة بين العناصر تعنى أن البند الذى يفى بمعيارى التعريف والإعتراف بعنصر محدد ، على سبيل المثال أصل ، يتطلب تلقائياً الاعتراف بعنصر أخر ، على سبيل المثال، دخل أو التزام .

- احتمال تحقق منافع اقتصادية مستقبلية :

يستخدم مفهوم الاحتمال فى معايير الإعتراف للإشارة إلى درجة عدم التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند إلى أو من المنشأة . إن هذا المفهوم منسجم مع حالة عدم التأكد التى تميز البيئة التى تعمل فيها المنشأة .

ويتم تقدير درجة عدم التأكد الملازمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية استنادا إلى الأدلة المتوفرة عند إعداد القوائم المالية . على سبيل المثال ، عندما يكون من المحتمل تحصيل الذمة المدينة ، فإن من المبرر الاعتراف بها كأصل وذلك فى غياب أى دليل على عكس ذلك . إلا أنه عند تعدد الذمم المدينة يكون هناك عادة احتمال بعدم تحصيل البعض منها ، وعليه يتم الاعتراف بمصروف يمثل النقص المتوقع فى المنافع الاقتصادية .

- موثوقية القياس :

إن المعيار الثانى للاعتراف ببند ما هو أن له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية . وفى كثير من الحالات فإن التكلفة أو القيمة يجب أن تقدر ، واستخدام تقديرات معقولة هو جزء أساسة من إعداد القوائم المالية ولا يقلل من موثوقيتها ، ولكن عندما يتعذر عمل تقدير معقول فإن البند لا يعترف به فى الميزانية العمومية أو قائمة الدخل . على سبيل المثال ، فإن المبالغ المتوقع الحصول عليها من دعوى قضائية يمكن أن تفى بتعريف كل من الأصل والدخل وكذلك معيار الاحتمالية للإعتراف ، ولكن إذا كان من غير الممكن قياس المطالبة بموثوقية ، يجب أن لا يعترف بها كأصل أو دخل ، أما وجود المطالبة فمن الممكن الإفصاح عنه فى الإيضاحات أو الجداول المكملة .

إن البند الذى لا يحقق فى وقت معين شروط الإعتراف به ، قد يحقق هذه الشروط فى وقت لاحق وذلك نتيجة لظروف أو أحداث لاحقة .

إن البند الذى يحوز على الخصائص الأساسية للعنصر ولكنه يخفق فى تحقيق معايير الاعتراف به قد يتطلب رغم ذلك الإفصاح عنه فى الإيضاحات أو الجداول المكملة . ويعتبر ذلك مناسبا عندما تكون المعرفة بالبند ملائمة لتقويم المركز المالى ، والأداء ، والتغيرات فى المركز المالى للمنشاة من قبل مستخدمى القوائم المالية .

- الإعتراف بالأصول :

يتم الإعتراف بالأصل فى الميزانية العمومية عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق على المنشاة وأن للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية .

لا يعترف بالأصل فى الميزانية العمومية عند تكبد نفقة ليس من المحتمل أن يتدفق عنها منافع اقتصادية للمنشاة تتعدى الفترة المحاسبية الجارية . وعوضا عن ذلك فإنه ينجم عن مثل هذه العملية اعتراف بمصروف فى قائمة الدخل . إن هذه المعالجة لا تدل على أن قصد الإدارة من وراء تكبد النفقة شىء غير توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمنشاة أو أن الإدارة تسير على غير هدى وأن كل ما يمكن أن يستدل من ذلك هو أن درجة التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية للمنشاة بعد الفترة المحاسبية الجارية غير كافية للاعتراف بأصل .

- الإعتراف بالالتزامات :

يتم الإعتراف بالالتزامات فى الميزانية العمومية عندما يكون من المحتمل أن تدفقاً خارجاً من الموارد المتضمنة منافع اقتصادية سوف ينتج عن تسديد تعهد حالى، وأن مبلغ التسديد يمكن قياسه بموثوقية . وفى الواقع العملى ، لا يعترف بالتعهدات الناجمة عن عقود غير منفذة (على سبيل المثال ، الالتزامات لقاء مخزون طلب ولم يستلم بعد) كالتزامات فى القوائم المالية . ولكن مثل هذه التعهدات قد تحقق تعريف الالتزامات ويمكن أن تتأهل للإعتراف بها بشرط تحقق معايير الإعتراف فى الظروف المحددة . وفى مثل هذه الظروف فإن الإعتراف بالالتزامات يستلزم الإعتراف بالأصول أو المصروفات المتعلقة بها .

- الإعتراف بالدخل :

يتم الإعتراف بالدخل فى قائمة الدخل عندما تنشأ زيادة فى المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة فى أصل ، أو نقص فى التزام ويمكن قياسها بموثوقية . وهذا

يعنى ، فى الواقع ، أن الإعتراف بالدخل يجرى بشكل متزامن مع الإعتراف بزيادات فى الأصول أو نقص فى الالتزامات (على سبيل المثال، الزيادة الصافية فى الأصول الناتجة عن بيع سلع أو خدمات أو النقص فى الالتزامات الناتج عن التنازل عن دين) .

إن الإجراءات المتبعة عملياً للاعتراف بالدخل، مثل متطلب اكتساب الإيراد ، هى تطبيقات لمعايير الإعتراف فى هذا الإطار . إن هذه الإجراءات موجهة عامة إلى قصر الإعتراف بالدخل على تلك البنود التى يمكن أن تقاس بموثوقية وبدرجة كافية من التأكد .

- الإعتراف بالمصروفات :

يتم الإعتراف بالمصروفات فى قائمة الدخل عندما ينشأ هناك نقص فى المنافع الاقتصادية المستقبلية يعود إلى نقص فى أصل أو زيادة فى التزام ويمكن قياسه بموثوقية . وهذا يعنى فى الواقع ، أن الإعتراف بالمصروفات يجرى بشكل متزامن مع الإعتراف بزيادة فى الالتزامات أو نقص فى الأصول (على سبيل المثال ، إثبات إستحقاقات المستخدمين أو استهلاك المعدات) .

يتم الإعتراف بالمصروفات فى قائمة الدخل على أساس أن هناك ارتباط مباشر بين التكاليف المتكبدة واكتساب بنود محددة من الدخل، وهذا الإجراء ، الذى يشار إليه عامة بمقابلة التكاليف مع الإيراد ، يتضمن الاعتراف المتزامن أو المجتمع بالإيراد والمصروفات التى تنشأ مباشرة وبشكل مشترك من نفس العمليات المالية أو الأحداث الأخرى . على سبيل المثال ، يعترف بمختلف عناصر المصروفات التى تشكل تكلفة البضاعة المباعة فى نفس الوقت الذى يعترف فيه بالدخل الناتج عن بيع البضاعة . ولكن تطبيق مفهوم المقابلة تحت هذا الإطار لا يسمح بالإعتراف ببنود فى الميزانية العمومية لا تحقق تعريف الأصول أو الالتزامات .

عندما يكون من المتوقع أن تنشأ المنافع الاقتصادية خلال عدد من الفترات المحاسبية وأن الارتباط مع الدخل يمكن تحديده بشكل عام او غير مباشر فإنه يجب

الإعتراف بالمصروفات فى قائمة الدخل على أساس من التوزيع المنتظم والمعقول . إن هذا غالباً ما يكون ضرورى عند الاعتراف بالمصروفات المتعلقة باستخدام الأصول مثل الممتلكات والمنشآت والمعدات والشهرة وبراءات الاختراع والعلامات التجارية . وفى هذه الحالات يشار إلى المصروف باسم الإهلاك أو الاستهلاك . إن المقصود من هذه الإجراءات هو الاعتراف بالمصروفات فى نفس الفترات المحاسبية التى تستهلك أو تستنفذ فيها المنافع الاقتصادية المرتبطة بهذه البنود .

يعترف بالمصروف حالاً فى قائمة الدخل عندما لا ينتج عن النفقة أية منافع اقتصادية مستقبلية أو عندما ، وإلى الحد الذى ، لا تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية مؤهلة ، أو لم تعد مؤهلة ، للإعتراف بها كأصل فى الميزانية العمومية .

ويتم كذلك الإعتراف بمصروف فى قائمة الدخل فى الحالات التى يتم تكبد التزام بها دون الاعتراف بأصل ، مثل الالتزام الناشىء عن كفالة السلع المباعة .

◘ مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال:

- مفاهيم رأس المال :

تتبع معظم المنشآت المفهوم المالى لرأس المال عند إعداد قوائمها المالية، بموجب المفهوم المالى لرأس المال ، مثل الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة ، فإن رأس المال يعتبر مرادفاً لصافى الأصول وحقوق الملكية فى المنشأة. أما بموجب المفهوم المادى لرأس المال ، مثل القدرة التشغيلية ، فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمنشأة المتمثلة، على سبيل المثال ، بوحدات الإنتاج اليومية.

يتم اختيار المفهوم المناسب لرأس مال المنشأة على أساس حاجات مستخدمى قوائمها المالية ، وهكذا يجب تبنى المفهوم المالى لرأس المال إذا كان مستخدمو القوائم المالية مهتمين أساسا بالحفاظ على رأس المال الأسمى المستثمر أو بالقوة الشرائية لرأس المال المستثمر . أما إذا كان اهتمامهم الرئيسى بالقدرة

الإنتاجية للمنشاة فإن المفهوم المادى لرأس المال يجب أن يستخدم . ويدل المفهوم الذى يتم اختياره على الهدف الذى يتم السعى لتحقيقه من تحديد الربح ، حتى لو كان هناك بعض الصعوبات فى القياس عند تطبيق المفهوم .

□ حالة عملية رقم (1) : أسئلة متعددة الخيارات :

(1) ما هو الوضع المرجعى لإطار العمل ؟

أ - له المستوى الأعلى للمرجعية، وفى حالة حدوث تعارض بين إطار العمل وأى معيار أو تفسير، فإن إطار العمل هو الذى يكون له الأولوية على المعيار أو التفسير .

ب – فى حالة انطباق معيار أو تفسير بصفة خاصة على صفقة ما فإنه يتفوق على إطار العمل ، وفى حالة غياب معيار أو تفسير ينطبق بصفة خاصة على معاملة معينة ينطبق إطار العمل .

جـ - فى حالة وجود معيار أو تفسير ينطبق بصفة خاصة على الصفقة فإنه يتفوق على إطار العمل، ويكون له الأولوية وفى حالة غياب معيار أو تفسير ينطبق بصفة خاصة على الصفقة، فإنه ينبغى على الإدارة أن تأخذ بتطبيق إطار العمل فى وصفها وتطبيقها للسياسة المحاسبية التى يترتب عليها معلومات ملائمة وموثوقة.

د – ينطبق إطار العمل فقط عندما يضع مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB معايير جديدة وغير مطلوب مطلقاً من المنشاة النظر فى إطار العمل .

الإجابة : (جـ) .

(2) ما هو الهدف من القوائم المالية وفقاً لإطار العمل ؟

أ – توفير معلومات حول المركز المالى والأداء والتغيرات فى المركز المالى للكيان بما يفيد مجموعة كبيرة من المستخدمين فى اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

ب – إعداد وعرض الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات فى حقوق الملكية .

جـ - إعداد وعرض معلومات مقارنة وملائمة وموثوقة ومفهومة للمستثمرين والدائنين .

د – إعداد قوائم مالية طبقاً لكل المعايير السارية والتفسيرات السارية .

الإجابة : (أ) .

(3) أياً من الآتى افتراضات أساسية للقوائم المالية ؟

أ – الموثوقية والملاءمة .

ب – الحفاظ على رأس المال المالى ورأس المال المادى .

جـ - أساس الاستحقاق والمشروع المستمر .

د – الحيطة والحذر .

الإجابة : (جـ) .

(4) ما هى السمات النوعية للقوائم المالية طبقاً لإطار العمل ؟

أ – هى الصفات التى تجعل المعلومات المقدمة فى القوائم المالية مفيدة لمستخدميها.

ب – هى القنات العريضة للآثار المالية للصفقات والأحداث الأخرى .

جـ - هى الجوانب غير الكمية لمركز الكيان وأدائه والتغيرات فى المركز المالى.

د – هى التى تقيس درجة توافق المنشاة مع كل المعايير والتفسيرات ذات العلاقة.

الإجابة : (أ) .

(5) أى من الآتى لا يعتبر سمة نوعية للقوائم المالية طبقاً لإطار العمل ؟

أ – الأهمية النسبية (المادية) .

ب – القابلية للفهم .

جـ - القابلية للمقارنة .

د – الملاءمة .

الإجابة : (أ) .

(6) **متى ينبغى أن يفى البند بتعريف عنصر ليتم الإعتراف به طبقاً لإطار العمل ؟**

أ – عندما يكون محتملاً أن أى منفعة اقتصادية مستقبلية مقترنة بالبند سوف تتدفق إلى الكيان أو منه .

ب – عندما يكون العنصر له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بشكل موثوق .

جـ - عندما يحصل الكيان على السيطرة على الحقوق والالتزامات المقترنة بالبند .

د – عندما يكون محتملاً أن أى منفعة اقتصادية مستقبلية مقترنة بالبند تتدفق من أو إلى الكيان ويكون للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية .

الإجابة : (د) .

الفصل الرابع

عرض القوائم المالية

المعيار المحاسبى الدولى (1) IAS

محتويات هذا الفصل :

- أسباب تعديل المعيار المحاسبى رقم (1) الخاص بعرض القوائم المالية .
- شرح المعيار المحاسبى الدولى أو المصرى رقم (1) المعدل.
- مقدمة .
- المصطلحات الأساسية .
- الإعتبارات العامة .
- هيكل القوائم المالية ومحتواها .
- حالات عملية محلولة.
- ملحق نصوص وفقرات المعيار المحاسبى المصرى رقم (1) المعدل 2015.

المعيار المحاسبى الدولى رقم (IAS 1)
المعيار المحاسبى المصرى رقم (1)
عرض القوائم المالية

أسباب تعديل المعيار المحاسبى رقم (1) الخاص بعرض القوائم المالية :

1 – الغرض الرئيسى من التعديلات الأخيرة هو :

إضافة وتجميع المعلومات ذات الخصائص المشتركة والمتماثلة فى القوائم المالية، وفى هذا الصدد فإن التغير الابرز هو ما يتعلق بالتغيرات فى حقوق الملكية، حيث يوجد نوعان من التغيرات فى حقوق الملكية هما :

النوع الأول

تغيرات فى حقوق الملكية تنشأ خلال الفترة نتيجة المعاملات مع الملاك بصفتهم ملاك مثل زيادة راس المال وتخفيض رأس المال وتوزيعات الأرباح على الملاك

النوع الثانى

تغيرات فى حقوق الملكية تنشأ عن غير المعاملات مع الملاك مثل صافى ربح الفترة أو أرباح وخسائر ناتجة عن إعادة التقييم أو القياس بالقيمة العادلة ، وتنص بعض معايير المحاسبة على ترحيلها مباشرة إلى حقوق الملكية وليس إلى قائمة الارباح والخسائر (أو قائمة الدخل العادية) .

ونتيجة لذلك قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية عرض كافة التغيرات الناشئة فى حقوق الملكية نتيجة تعاملات مع الملاك فى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية بشكل منفصل عن التغيرات التى تنشأ عن معاملات غير الملاك فى حقوق الملكية .

2 – إيجاد تقارب منشود بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الامريكية (خاصة معيار المحاسبة الأمريكى رقم 130) والذى يتطلب إعداد قائمة الدخل الشامل .

3 – تحسين وإعادة ترتيب هيكل وأجزاء المعيار المحاسبى الدولى رقم (1) لتصبح قراءته اكثر سهولة .

السمات الرئيسية للمعيار المحاسبى رقم (1) المعدل :

1 يقوم المعيار على عرض تغيرات حقوق الملكية من خلال تغيرات ناتجة عن معاملات الملاك ومعاملات مع غيرهم فى الدخل الشامل ولكنه لا يغير أسس الاعتراف والقياس والافصاح حسب المعايير المختلفة .

2 يقتضى المعيار المحاسبى رقم (1) : أن تقوم المنشأة بعرض كافة تغيرات الملاك فى حقوق الملكية فى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية ، إضافة لذلك يتطلب أن يتم عرض كافة التغيرات فى حقوق الملكية الناشئة عن معاملات غير الملاك (اى الدخل الشامل) فى قائمة الدخل الشامل أو فى قائمتين (هما قائمة دخل عادية وقائمة الدخل الشامل) ولا يسمح بأن يتم عرض مكونات الدخل الشامل فى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية .

ولا يتم السماح بعرض مكونات الدخل الشامل فى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية ، وذلك لأن المكونات التفصيلية للدخل الشامل تظهر فى قائمة الدخل الشامل فقط ولا يجوز تكرارها فى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية وإنما تظهر فقط كرقم إجمالى .

3 يشتمل الدخل الشامل الآخر Other Comprehensive income على بنود الدخل والمصروفات (بما فى ذلك تعديلات إعادة التصنيف) والتى لا يتم الاعتراف بها فى قائمة الارباح والخسائر (أو حساب الارباح والخسائر) ، حيث يتم الاعتراف بهذه البنود فى حقوق الملكية مباشرة دون المرور على قائمة الارباح والخسائر ووفقاً لهذه المعايير الدولية للتقارير المالية التى تقيس بالقيمة العادلة أو القيمة وفقاً لإعادة التقييم فإن الفروق ترحل فى بعض الحالات لقائمة الارباح والخسائر وفى حالات آخرى تؤثر فى حقوق الملكية مباشرة ومن أمثلة الحالات الأخيرة مايلى :

أ التغيرات فى فائض إعادة التقييم (معيار الاصول الثابتة رقم 16 ومعيار المحاسبة الدولى رقم 38 الخاص بالاصول غير الملموسة) .

ب عمليات إعادة قياس خطط المنافع المحددة (معيار المحاسبة الدولى رقم (19) منافع الموظفين) .

ج المكاسب والخسائر الناتجة عن تحويل (ترجمة) القوائم المالية الخاصة بالعملية الاجنبية (معيار المحاسبة الدولى رقم (21) آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية) .

د الارباح والخسائر الناتجة من الاستثمارات فى أدوات حقوق الملكية التى يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرات 5 ، 7 ، 5 من المعيار الدولى لإعداد التقارير المالية رقم (9) بعنوان الأدوات المالية .

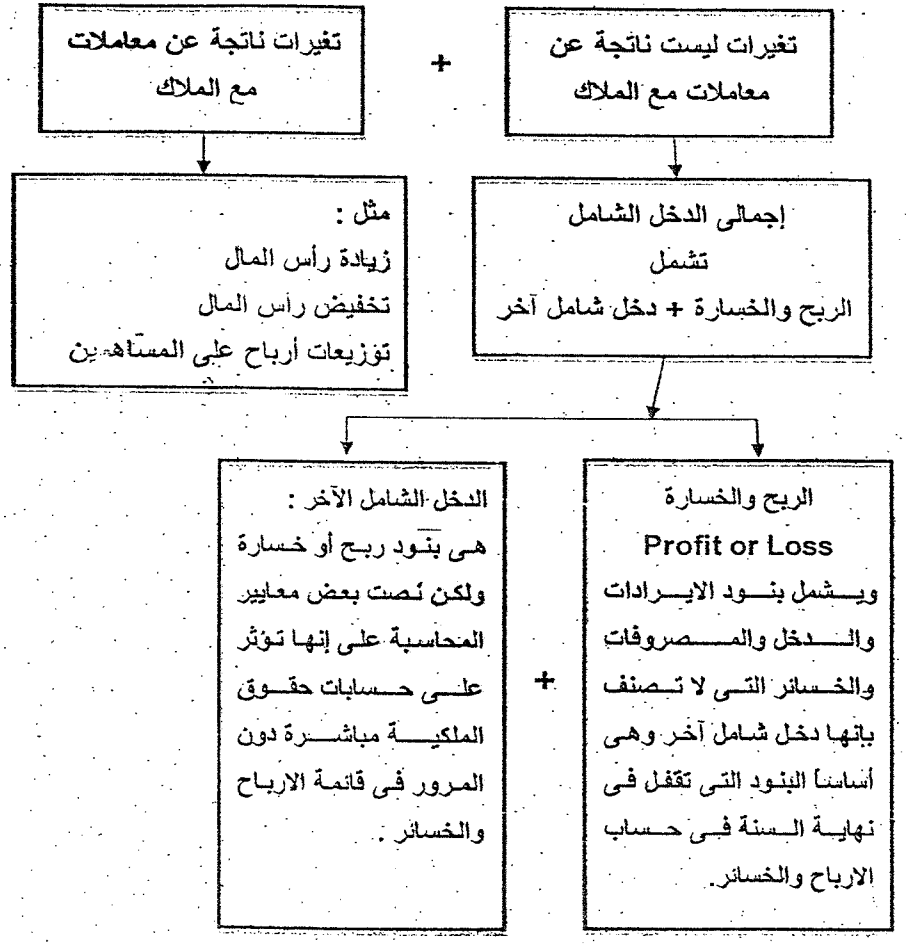
ه الجزء الفعال من الارباح والخسائر من أدوات التحوط فى تحوط التدفق النقدى والارباح والخسائر من أدوات التحوط التى تغطى مخاطر الاستثمارات فى أدوات حقوق الملكية التى يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر (معيار دولى للتقارير المالية رقم (9)) .

و مبلغ التغيير فى القيمة العادلة الذى يرجع إلى التغيرات فى مخاطر الإئتمان الخاصة بالالتزام وذلك بالنسبة للالتزامات المحددة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (المعيار الدولى للتقارير المالية رقم (9)) (راجع الفقرة 5 ، 7 ، 7 من معيار IFRS 9) .

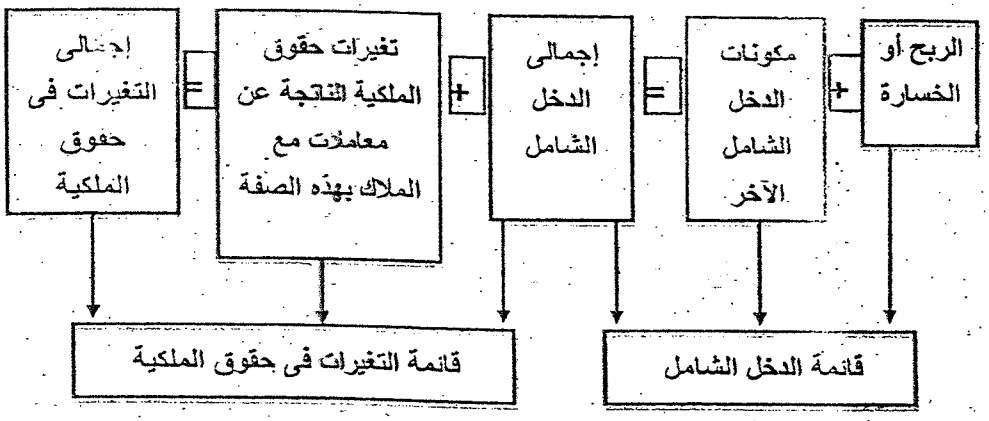
ز التغيرات فى القيمة الزمنية للخيارات عند فصل القيمة الجوهرية والقيمة الزمنية لعقد الخيار وتحديد التغيرات فى القيمة الجوهرية فقط كأداة تحوط .

ح التغيرات فى قيمة العناصر الآجلة فى العقود الآجلة عند فصل العنصر الآجل والعنصر الفورى فى عقد آجل وتحديد التغيرات فى العنصر الفورى فقط كأداة تحوط ، والتغيرات فى فروقات أسعار العملة الأجنبية لأداة مالية عند استثنائها فى تحديد تلك الأداة المالية كأداة تحوط .

الملاك (Owners) هم أصحاب حقوق الملكية وتكون التغيرات فى حقوق الملكية كما يلى :



شكل يبين العلاقة بين قائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات فى حقوق الملكية



- تغيير مسميات القوائم المالية :

1 تم تعديل مسمى الميزانية Balance Sheet إلى قائمة المركز المالى Statement of Fianacial Position .

2 تم تعديل المسمى من قوائم التدفق النقدى إلى قائمة التدفقات النقدية Statement of Cash Flows

- الغرض الرئيسى من المعيار :

الغرض الرئيسى من المعيار هو عرض القوائم المالية ذات الغرض العام وذلك لضمان قابليتها للمقارنة مع القوائم المالية للمنشأة فى السنوات السابقة وأيضاً القوائم المالية للمنشآت الآخرى ، كما يحدد هذا المعيار الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية والايضاحات والتفسيرات المتعلقة بها والحد الادنى من متطلبات كل قائمة من المعلومات الضرورية واللازمة لترشيد قرارات أصحاب المصالح .

وتعرف القوائم المالية ذات الغرض العام بانها تلك القوائم المالية التى تهدف إلى توفير المعلومات العامة للمستخدمين غير المتخصصين والذين ليس لديهم سلطة فرض المعلومات التى يحتاجونها ، ولذلك يتم تصميم تلك القوائم

بشكل مبسط وقابل للفهم ويحتوى على المعلومات الضرورية الكافية لسد احتياجات هؤلاء المستخدمين ، ويجب أن تتوافق هذه المعلومات مع :

1. المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .
2. معايير المحاسبة الدولية و
3. تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية .
4. تفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة .

- محتويات المعيار المحاسبى (1) عرض القوائم المالية :

يشتمل المعيار المحاسبى الخاص بعرض القوائم المالية على النقاط الرئيسية التالية :

أولاً : ما هى المجموعة الكاملة من القوائم المالية الاساسية .

ثانياً : ما هى الاعتبارات والمتطلبات العامة لعرض القوائم المالية شاملاً الايضاحات والتفسيرات والارشادات المتعلقة بها .

ثالثاً : التمييز بين البنود المتداولة وغير المتداولة .

رابعاً : تحديد الحد الأدنى من المتطلبات التى تحتوى عليها كل قائمة .

- مفهوم مصطلح العرض ، يقصد بعرض القوائم المالية :

كيفية إظهار وترتيب وتصنيف وتجميع البنود داخل القائمة المالية ذاتها ، وكذلك الايضاحات والملاحظات المرفقة المتعلقة ببنود القائمة المالية .

تشمل المجموعة الكاملة من القوائم المالية :

1. قائمة المركز المالى فى نهاية الفترة المالية (والمعروفة باسم الميزانية) .
2. قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر عن الفترة (والمعروفة باسم قائمة الدخل سابقاً) .
3. قائمة التغيرات فى حقوق الملكية عن الفترة .
4. قائمة الدفقات النقدية عن الفترة .

5. قائمة بالايضاحات والملاحظات المتممة للقوائم المالية، وتشمل ملخصا للسياسات المحاسبية الهامة والمتبعة عند إعداد القوائم المالية وأيضا المعلومات والجداول والتفسيرات الآخرى المتعلقة ببنود القوائم المالية .
6. معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة .
7. قائمة المركز المالى كما فى بداية أبكر فترة سابقة عندما تطبق المنشأة أو تغير سياسة محاسبية وتقوم بقياس الآثر الرجعى للسياسة الجديدة وكانها طبقت منذ البداية وكذلك عندما تقوم بتصحيح أخطاء السنوات السابقة أو إعادة عرض البنود فى قوائمها المالية بآثر رجعى أو عند إعادة تصنيف البنود فى قوائمها المالية (أنظر المعيار المحاسبى الدولى الخاص بتغيير السياسات المحاسبية والأخطاء والتقديات المحاسبية) .

القائمة الأولى : قائمة المركز المالى (الميزانية) :

Statement of Financial Position (Balance Sheet)

1. تمدنا قائمة المركز المالى بمعلومات مفيدة عن المركز المالى للمنشأة فى تاريخ معين، وعادة ما يتم تمييز وتبويب القائمة فى مجموعات متماثلة سواء للأصول أو الخصوم .
2. **التمييز بين المتداول وغير المتداول :**

عادة ما يتم التمييز بين الاصول المتداولة والاصول غير المتداولة والالتزامات المتداولة وغير المتداولة عند عرض قائمة المركز المالى ، وبصفة عامة إذا تم تغطية أو تسوية البند خلال 12 شهر فإنه يصنف على إنه متداول .

3. **عرض البنود حسب درجة سيولتها :**

هناك حالات يكون فيها التمييز بين البنود المتداولة وغير المتداولة غير ملائما ، ويمكن أن يقدم تبويب البنود حسب درجة سيولتها معلومات أكثر ملاءمة ومصداقية (كما فى حالة البنوك والمؤسسات المالية المماثلة كشركات التأمين وصناديق الاستثمار) ، وفى مثل هذه الحالات يكون من الانسب والاكثر ملاءمة عرض بنود القائمة حسب درجة سيولتها .

4 عند التصنيف إلى متداول وغير متداول ، فإنه يجب عدم تصنيف الاصول (أو الالتزامات) الضريبية المؤجلة على إنها أصول (أو إلتزامات) متداولة .

5. أيا كانت طريقة العرض التى تم اتباعها فإنه يجب على المنشأة الافصاح عن المبالغ المتوقع تحصيلها أو تسويتها بعد أكثر من 12 شهر لكل بند سطرى تحت فنتى الاصول والالتزامات والذى يجمع المبالغ المتوقع استردادها أو تسويتها :

(أ) خلال فترة لا تتجاوز 12 شهر بعد فترة إعداد التقارير ، و

(ب) لفترة أكثر من 12 شهر من فترة إعداد التقرير .

6 تشكل بعض الالتزامات المتداولة مثل حسابات الدائنين التجارية ومستحقات الموظفين وتكاليف التشغيل الآخرى جزءاً من رأس المال العامل المستخدم فى الدورة التشغيلية العادية للمنشأة ، وتصنف المنشأة هذه البنود التشغيلية على إنها التزامات متداولة حتى وأن كانت تسويتها مستحقة بعد أكثر من أثنى عشر شهراً بعد تاريخ فترة إعداد التقرير ، وتنطبق نفس الدورة التشغيلية العادية على تصنيف الاصول والالتزامات لمنشأة ما ، وعندما لا تكون دورة التشغيل العادية واضحة فإنه يفترض إنها أثنى عشر شهراً .

جدول (1) الحد الأدنى للمعلومات التى يتم إظهارها فى قائمة المركز المالى

بنود الاصول	بنود الالتزامات وحقوق الملكية
• الممتلكات والمصانع والمعدات (الاصول الثابتة). • العقارات الاستثمارية . • الاصول غير الملموسة . • الاصول المالية . • الاستثمارات التى تتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية (الشركات الشقيقة والمشروعات	• حسابات الدائنين والذمم الدائنة التجارية . • المخصصات . • الالتزامات المالية . • التزامات ضريبية جارية . • التزامات ضريبية مؤجلة . • الالتزامات الداخلة ضمن مجموعة تصرف محازة لغرض البيع (IFRS5) .

المشتركة والترتيبات المشتركة) . • الاصول الحيوية (البيولوجية) : • أصول ضريبية مؤجلة . • المخزون . • حسابات المدينين التجارية . • أصول الضريبة الحالية . • النقدية وما فى حكمها . • الاصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع (IFRS5) . • الاصول الداخلة ضمن مجموعة تصرف محتفظ بها لغرض البيع .	حقوق الملكية : • رأس المال المصدر والاحتياطى المنسوب لملاك الشركة القابضة . • احتياطيات . • الحصص غير الخاضعة للسيطرة والمعروضة ضمن حقوق الملكية (وهى حقوق الاقلية) .

جدول (2) الافصاحات لكل فئة من رأس المال

يجب على المنشأة أن تفصح عما يلى اما فى قائمة المركز المالى ذاتها أو قائمة التغير فى حقوق الملكية أو فى الايضاحات المتممة .

أولاً : بالنسبة لكل فئة من رأس المال للأسهم :

- عدد الاسهم المصرح بها .
- عدد الاسهم المصدرة والمدفوعة بالكامل أو عدد الاسهم المصدرة ولكنها ليست مدفوعة بالكاملة .
- القيمة الاسمية للسهم أو أن أسهم معينة ليس لها قيمة اسمية (إن وجدت) .
- مقارنة ومطابقة عدد الاسهم غير المسددة فى بداية الفترة ونهايتها .
- الحقوق والامتيازات والقيود الخاصة لفئة معينة ، بما فى ذلك القيود على توزيع أرباح أسهم وإعادة دفع رأس المال .
- أسهم المنشأة التى تمتلكها المنشأة نفسها (اسم الخزانة) أو الشركات التابعة أو الشركات الزميلة للمنشأة .
- الاسهم المحتفظ بها لاصدارها بموجب الخيارات وعقود البيع متضمنا الشروط والمبالغ .

ثانياً : وصف لطبيعة وغرض كل احتياطى ضمن حقوق الملكية .

عـرض القوائـم الماليـة

مفاهيم وقواعد وأمثلة

أولاً : مقدمـــة :

يتضمن المعيار المحاسبى الدولى رقم (1) ارشادات عرض القوائم المالية ذات الغرض العام وبذلك يضمن المقارنة مع كل من القوائم المالية للمنشأة فى الفترات السابقة ومع المنشآت الاخرى، ويتضمن المتطلبات الكلية لعرض القوائم المالية وتوجيهات عن هيكلها والمتطلبات الدنيا لمحتواها، كما يتضمن وصفا لمكونات القوائم المالية التى تكون فى مجملها المجموعة الكاملة من القوائم المالية.

ثانياً : النطـــاق :

المتطلبات الواردة فى المعيار (1) هى تلك المقصود أن تفى باحتياجات المستخدمين الذين يكونون فى وضع لا يمكنهم من فرض متطلبات المعلومات التى يحتاجونها ، ولا ينطبق هذا المعيار على القوائم المالية الملخصة البينية المعدة طبقا للمعيار IAS 34 وكذلك المتطلبات الاضافية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة (الواردة فى المعيار IAS 30) .

ثالثاً : تعريفات المصطلحات الأساسية :

1 - غير عملى : يكون أحد المتطلبات غير عملى عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه رغم إمكانية عمل جهود معقولة لذلك .

2 - المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS : هى المعايير والتفسيرات التى يأخذ بها مجلس معايير المحاسبة الدولية وتشمل :

أ - المعايير الدولية للتقارير المالية .

ب - معايير المحاسبة الدولية .

جـ - التفسيرات الصادرة عن لجنة التفسيرات أو اللجنة السابقة للتفسيرات .

3 - الأهمية النسبية : يعتبر أن للبند أهمية نسبية إذا كان اغفاله أو سوء عرضه يؤثر فى القرارات الاقتصادية للمستخدمين المتخذة على أساس القوائم المالية وتتحدد الأهمية النسبية للبند على أساس طبيعته وحجمه والظروف المحيطة به

4 - ايضاحات القوائم المالية : هى مجموعة من المعلومات التى تقدم توصيف أو معلومات مفصلة متعلقة ببنود داخلة فى القوائم المالية (الميزانية ، قائمة الدخل ، قائمة التغير فى حقوق الملكية ، قائمة التدفقات النقدية ، وكذلك تلك التى لا تظهر فى القوائم المالية ولكنها تفصح عنها بسبب المتطلبات الواردة فى المعايير الدولية للتقارير المالية .

جانب عملـــى :

الأهمية النسبية كمفهوم كانت محل جدل لسنوات طويلة ومع ذلك لا توجد مقاييس قطعية لحسابها ، وما هو متوقع بشكل عادى أن يؤثر فى وجهة نظر الشخص قد لا يؤثر بالضرورة فى القرارات الاقتصادية المعتمدة على القوائم المالية ، كذلك فإن الأهمية النسبية ليست فقط كمية (أى مقاسة فى شكل أرقام) بل نوعية كذلك (لأنها تعتمد ليس فقط على حجم البند بل كذلك على طبيعتها) فمثلاً : فى بعض الحالات فان المعاملات الخاصة باطراف ذوى علاقة (حسب التعريف الوارد فى المعيار المحاسبة الدولى رقم 24) رغم أنها قد تكون غير جوهرية بالنظر إلى حجمها – إلا أنها تعتبر جوهرية لكونها متعلقة بطرف ذوى علاقة (وهذا عندما يكون الجانب النوعى معمولا به (ولذلك فإن الأهمية النسبية هى مفهوم شخصى تماماً) .

□ غرض القوائم المالية :

تقدم القوائم المالية للمستخدمين معلومات عن المركز المالى للمنشأة والأداء المالى والتدفقات النقدية وذلك من خلال تقديم معلومات عن الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والايرادات والمصروفات والدخل والتغيرات الأخرى فى حقوق الملكية والتدفقات النقدية .

◘ المجموعة الكاملة للقوائم المالية :

تشمل المجموعة الكاملة للقوائم المالية :

1 – قائمة المركز المالى فى نهاية الفترة (الميزانية) .

2 – قائمة الدخل الشامل عن الفترة .

3 – قائمة التغيرات فى حقوق الملكية عن الفترة .

4 – قائمة التدفقات النقدية عن الفترة .

5 – الملاحظات والإيضاحات، وملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة، وأى معلومات تفسيرية أخرى منتقاة.

6 – قائمة المركز المالى كما كانت فى بداية أقدم فترة مقارنة عند قيام المنشأة بتطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعى، أو عند إعادة عرض بعض البنود فى القوائم المالية أو عند إعادة تبويب بعض بنودها فى القوائم المالية .

- ملاحظة :

قد تستخدم المنشأة عناوين للقوائم المالية بخلاف تلك الواردة فى المعيار، ويشجع المعيار المنشآت على أن تقدم مراجعة مالية – خارج نطاق القوائم المالية لوصف وتوضيح الملامح الرئيسية للأداء المالى والمركز المالى للمشروع والمخاطر الرئيسية التى يواجهها، ويمكن أن يحتوى هذا التقرير على :

1 – العوامل والأثار المحددة لأداء المنشأة متضمنة التغيرات فى البيئة الأساسية التى يعمل فيها المشروع ، ومدى استجابة المشروع لهذه التغيرات والسياسات التى يتبعها المشروع والخاصة بالمحافظة على على مستوى الأداء وتطويره بما فى ذلك سياسة توزيع الأرباح .

2 – مصادر تمويل المشروع والنسب المستهدفة للالتزامات وحقوق الملكية .

3 – موارد المشروع التى لا يتم الإعتراف بها وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية .

وتقدم بعض المنشآت أيضاً – خارج نطاق القوائم المالية الأساسية – تقارير وقوائم أخرى مثل التقارير البيئية ، وذلك للمنشآت التى تعمل فى صناعات ملوثة للبيئة مثل الأسمنت والكيماويات لأن هذه التقارير تكون هامة للمواطن العادى

والمستهلك لبيان مدى الالتزام بالاشتراطات البيئية، وكذلك قائمة القيمة المضافة وذلك عندما يمثل العاملون وأجورهم جوانب هامة فى التقرير المالى، وكذلك يعتبروا مستخدمين هامين للقوائم المالية – ومع ذلك تبقى التقارير والقوائم التى يتم عرضها خارج نطاق القوائم المالية الأساسية أيضاً خارج نطاق معايير التقارير المالية الدولية.

◘ الاعتبارات العامة :

الأمور العامة	المفهوم
1 - العرض العادل	أ - أى أن القوائم المالية تعرض بشكل عادل المركز المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية للمنشأة . ويتطلب العرض العادل أن يتم عرض المعلومات بأمانة لكى تعكس آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى طبقاً لمفاهيم ومعايير الإعتراف بالنسبة للأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات والدخل والواردة فى إطار عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية ، وكذلك تطبيق معايير التقارير المالية الدولية فى الإفصاح الإضافى عندما تكون مطلوبة . ب- فى بعض الحالات – يكون من المناسب الاستمرار فى تقديم المعلومات الوصفية عن الأمور التى لم تحسم بعد مثلاً وجود نزاع قانونى مستمر من الفترة السابقة ولم يبت فيه حتى نهاية الفترة الحالية، وذلك لمعرفة الخطوات التى اتخذت بشأنه أو التطورات التى حدثت له لأن هذه المعلومات مفيدة للمستخدمين. جـ - عندما يتم تعديل عرض أو تصنيف بنود فى القوائم المالية فإنه يجب إعادة تصنيف المبالغ المقارنة إلا إذا كان ذلك غير عملى، وعند إعادة تصنيف المبالغ المقارنة فإنه ينبغى على المنشأة الإفصاح عن:

	1 – طبيعة إعادة التصنيف. 2 – مبلغ أى بند أو فئة من البنود تم إعادة تصنيفها . 3 – سبب إعادة التصنيف. د – عندما تكون عملية إعادة التصنيف غير عملية ، فيجب على المشروع الإفصاح عن الآتى : 1 – سبب عدم إعادة التصنيف (لماذا هو غير عملى). 2 – طبيعة التغيرات التى كانت ستتم لو أن المبالغ قد تم إعادة تصنيفها . هـ - أن تدعيم القابلية للمقارنة بين الفترات يساعد المستخدمين على اتخاذ القرارات الاقتصادية وذلك لأغراض تقييم الاتجاهات والتنبؤ. و – يتناول المعيار المحاسبى الدولى رقم (8) بعنوان "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء" التسويات المطلوبة للمعلومات المقارنة عند حدوث تغيير فى السياسات المحاسبية أوتصحيح الأخطاء .
2 – الالتزام بمعايير المحاسبة	يجب أن تقوم المنشأة بتقديم فقرة صريحة بانها التزمت بالمعايير الدولية للتقارير المالية وأن إيضاحات القوائم المالية ملتزمة بهذه المعايير أيضا . مع ملاحظة أن : الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو الفقرات الإيضاحية لا يعنى أن المنشأة تقوم بتصحيح السياسات المحاسبية غير الملائمة . - حالة عملية (1) : تعتقد بعض المنشآت – أنه من الناحية العملية – فإن اتباع بعض السياسات المحاسبية غير الملائمة عند القياس وعرض

	القوائم المالية (مثل استخدام الأساس النقدى بدلاً من أساس الاستحقاق للمحاسبة عن بعض المصروفات) يمكن تبريره طالما أنها تفصح عن ذلك فى ايضاحات القوائم المالية – وأن المشكلة تكون قد عولجت ، واعترافا بهذا الاتجاه فإن المعيار المحاسبى الدولى رقم (1) يمنع قطعيا هذه الطرق من الاستخدام بواسطة المنشآت التى تعرض قوائمها المالية وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية . فى حالات نادرة جدا قد تعتقد الادارة ان التوافق مع متطلبات معينة فى المعايير متعارضة مع أهداف القوائم المالية وفق ما هو وارد فى اطار عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية وقد يؤدى إلى نتائج مضللة ، ولذلك فانه يتاح للمنشأة ترك هذه المتطلبات بشرط ان اطار العمل النظامى ذو العلاقة لا يمنع هذا الترك ويشار إلى هذا بتعبير " تجاهل حقيقى وعادل " فى بعض التشريعات ، وفى هذه الحالة يكون لزاما على المنشأة التى تترك هذا المتطلب أن تفصح عن الأتى : أ - أن الإدارة خلصت إلى أن القوائم المالية تعرض بشكل عادل المركز المالى للكيان والأداء المالى والتدفقات النقدية . ب - أنها توافقت والتزمت بكل المعايير والتفسيرات السارية باستثناء أنها تركت مطلباً معيناً لتحقيق العرض العادل . جـ - عنوان المعيار أو التفسير الذى خرجت عنه المنشأة وطبيعة هذا الخروج شاملاً المعالجة التى كان يتطلبها المعيار أو التفسير وسبب أن هذه المعالجة تكون مضللة فى الظروف التى تتعارض فيها مع أهداف القوائم المالية المقررة فى اطار العمل والمعالجة التى اخذ بها.

	د - التأثير المالى على كل بند فى القوائم المالية لهذا الخروج عن كل فترة معروضة. كذلك – فى ظروف نادرة للغاية عندما تخلص الادارة إلى أن التوافق مع المتطلبات فى معيار أو تفسير يكون مضللاً بحيث يتعارض مع اطار عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية ولكن اطار العمل النظامى يمنع هذا الخروج ، فإنه يجب على المنشأة لاقصى درجة ممكنة تقليل جوانب التضليل المعتقد حدوثه للإلتزام وذلك بالافصاح عن عنوان المعيار أو التفسير المعنى وطبيعة المتطلب والسبب فى أن الادارة خلصت إلى أن التوافق مع هذا المتطلب سوف يؤدى إلى معلومات مضللة ويتعارض مع اطار عمل IASB .
3 – المشروع المستمر :	يجب إعداد القوائم المالية على أساس مشروع مستمر ما لم تقصد الادارة تصفية المنشأة أو التوقف عن الأعمال او لا يكون لديها خيار واقعى سوى أن تفعل ذلك ، وعندما يصبح واضحا ان هناك حالات عدم تأكد جوهرية بشأن قدرة المشروع على الاستمرار فانه يجب الافصاح عن حالات عدم التأكد تلك ، وفى حالات عدم اعداد القوائم المالية على أساس المشروع المستمر فان هذه الحقيقة لابد من الافصاح عنها. مع بيان الأساس الذى أعدت عليه وأسباب هذا القرار . وفى عمل التقدير حول افتراض المشروع المستمر فان الادارة تأخذ فى اعتبارها كل المعلومات المتاحة حول المستقبل الذى هو على الأقل 12 شهراً من تاريخ الميزانية . **- حالة عملية (2) :** **الوقائع :** شركة الياسمين تقوم بتصنيع أجهزة التيفزيون والسوق

	الداخلية للسلع الالكترونية حاليا غير جيدة ولذلك كثير من المنشآت فى هذه الأعمال تتحول للتصدير وطبقاً للقوائم المالية بعد المراجعة عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2006 حققت المنشأة خسارة 2 مليون دولار وفى 31 ديسمبر 2006 كانت الأصول المتداولة اجماليها 20 مليون دولار وإجمالى الإلتزامات المتداولة 25 مليون دولار ، وبسبب التغيرات الايجابية المتوقعة فى السياسات الحكومية للصناعات الالكترونية ، فان المنشأة تتوقع أرباحا فى السنوات القادمة كذلك فإن مساهمى هذه المنشأة وضعوا مصادر بديلة اضافية للتمويل لخططها التوسعية ولدعم حاجاتها العملية فى الشهور الأثنى عشر التالية : **المطلوب :** هل ينبغي على هذه الشركة إعداد قوائمها المالية طبقا لأغراض المشروع المستمر ؟ **الحل :** يوجد عاملان يثيران الشكوك حول قدرة المنشأة على الاستمرار كمشروع مستمر هما : 1 - وجود صافى خسارة عن السنة بمبلغ 2 مليون دولار . 2 - فى الميزانية هناك عجز فى رأس المال العامل حيث الإلتزامات المتداولة 25 مليون دولار تتجاوز أصولها المتداولة 20 مليون دولار بمقدار 5 مليون دولار . **ومع هذا هناك عاملان يخففان من المشكلة هما :** 1 - قدرة المساهمين على ترتيب التمويل للتوسع بالشركة واحتياجات رأس المال العامل . 2 - الربحية المخططة مستقبلا بسبب التغيرات الايجابية

	المتوقعة لسياسات الحكومة بالنسبة للصناعة التى تعمل فيها المشاة . وعلى أساس مجموعات العوامل السلبية والايجابية – من الممكن للادارة ان تقول أن افتراض المشروع المستمر ملائم وأن أى أساس آخر لإعداد القوائم المالية يكون غير مناسب فى هذا الوقت ، ومع هذا إذا تدهورت الأمور أكثر بدلاً من التحسين، حينئذ سيكون فى المستقبل من اللازم النظر فى افتراض المشروع المستمر لا يزال صالحا .
4 – أساس الاستحقاق المحاسبى.	باستبعاد قائمة التدفق النقدى – فإن كل القوائم المالية الأخرى يجب إعدادها على أساس الاستحقاق بحيث يتم الاعتراف بالأصول والإلتزامات عند حدوثها ودون النظر إلى السداد أو التحصيل .
5 – الثبات.	مطلوب من المنشآت الاحتفاظ بعرضها وتصنيفها للبنود فى الفترات المتتابعة ما لم يكن هناك طرق أكثر ملاءمة أو إذا تطلب معيار ذلك .
6 – الأهمية النسبية والتجميع.	كل فئة جوهرية (ذات أهمية نسبية) من بنود متماثلة تعرض منفصلة فى القوائم المالية والبنود الجوهرية غير المتماثلة فى طبيعتها أو فئتها يتم الافصاح عنها بشكل مستقل .
7 – المقاصة .	لا يجوز إجراء مقاصة بين الأصول والإلتزامات والإيراد والمصروف إلا إذا كان ذلك مطلوبا بواسطة معيار أو تفسير ، ولا يعتبر عرض الأصول الثابتة بعد خصم الاهلاك والمدينين بعد

	خصم الديون المشكوك فى تحصيلها بمثابة مقاصة ، كذلك توجد صفقات غير تلك التى تقوم بها المنشاة فى المسار العادى لأعمالها لا تولد دخلا (وفق التعريف الوارد فى المعيار المحاسبى الدولى رقم 18) ولذلك فانها توصف بانها إيرادات عارضة بالنسبة للأنشطة الرئيسية المولدة للإيراد ، وتعرض نتائج هذه الصفقات – عندما يعكس هذا العرض جوهر الصفقة أو الحدث بالصافى أى الدخل ناقصا المصروفات المتعلقة الناشئة عن نفس الصفقات فمثلاً المكاسب أو الخسائر عن التصرف فى الأصول غير المتداولة يتم التقرير عنها عن طريق الصافى أى عائدات التصرف بالمقارنة بالقيمة الدفترية المسجلة للأصول ومصروفات البيع ذات العلاقة .
8 – المعلومات المقارنة .	ينبغى الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لكافة المعلومات الرقمية الواردة بالقوائم المالية ، ويجب إدراج المعلومات الوصفية والنوعية عندما تكون ملائمة لفهم القوائم المالية للفترة الحالية ، وذلك ما لم يتطلب أو يسمح معيار دولى بخلاف ذلك.

◘ هيكل القوائم المالية ومحتواها :

1 – يجب تمييز القوائم المالية بشكل واضح عن غيرها من المعلومات الأخرى فى نفس الوثيقة المنشورة .

2 – تطبق المعايير الدولية للتقارير المالية على القوائم المالية فقط ، ولا تكون بالضرورة مطبقة على المعلومات الأخرى المنشورة فى التقرير السنوى أو اى وثيقة أخرى، ولذلك يكون من المهم إيضاح ذلك لمستخدمى القوائم المالية وبحيث يكون واضحاً لهم أن القوائم المالية هى فقط التى تخضع

للمعايير الدولية للتقارير المالية بينما المعلومات الأخرى لا تخضع لنفس المتطلبات .

3 – ينبغى على المنشأة أن تحدد كل قائمة بوضوح ، وكذلك الإيضاحات المتممة ، علاوة على ذلك يجب عرض المعلومات التالية بشكل بارز وتكرار إظهارها عندما تكون ضرورية لفهم المعلومات المقدمة بشكل صحيح :

أ – اسم المشروع الذى قدم التقرير وأى تغيرات فى المعلومات تسبق تاريخ الميزانية .

ب – ما إذا كانت القائمة المالية تغطى المشروع منفرداً (بذاته) أو مجموعة من المنشآت (قوائم مالية مجمعة) (اسم القائمة) .

جـ - تاريخ الميزانية أو الفترة التى تغطيها القوائم المالية الأخرى .

د - وحدة القياس ، أى عملة عرض التقرير (دولار ، يورو ، جنيه ، ريال) ، وكذلك هل الأرقام بالجنيه مثلاً ، أو بالألف جنيه أو بالمليون جنيه .

هـ - مستوى الدقة المستخدمة فى عرض الأرقام فى القوائم المالية .

□ الفترة التى يغطيها التقرير :

1 – يتم تقديم القوائم المالية مرة كل سنة على الأقل (بعض المنشآت تفضل تقديم القوائم المالية كل 52 أسبوع والمعيار لا يمنع هذه الممارسة) .

2 – فى بعض الحالات الاستثنائية قد يتم تقديم القوائم المالية لفترة أقل أو أطول من سنة ، وهنا لابد من الأفصاح عن :

أ – سبب ذلك.

ب – حقيقة أن المبالغ المقارنة لقوائم الدخل والتغيرات فى حقوق الملكية والتدفقات النقدية ليست مقارنة .

عرض قائمة المركز المالى

بيـــــان	الشـــــرح
1 – الحـــد الأدنـــى الواجب إظهاره.	1 - الحد الأدنى من البنود التى يجب اظهارها فى الميزانية بشكل منفصل (أن وجدت) هى : أ - الأصول الثابتة المادية (مثل العقارات والألات والمعدات والأثاث) . ب - الأصول غير الملموسة . جـ - الاستثمارات العقارية . د - الأصول المالية (ما عدا البنود هـ ، ح ، ط) . هـ - الاستثمارات التى تتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية (فى شركات شقيقة) . و - الأصول البيولوجية (إن وجدت) . ز - المخزون . ح - حسابات القبض التجارية (المدينون وأوراق القبض). ط - النقدية وما فى حكمها . ى - حسابات الدفع التجارية وغيرها . ك - المخصصات . ل - الإلتزامات المالية (ماعدا الموضحة فى ى ، ك) . م - الإلتزامات أو الأصول للضرائب الجارية . ن - الإلتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة. س - حصة الأقلية المعروضة فى حقوق الملكية . ع - رأس المال المصدر والاحتياطيات المنسوبة لحملة حقوق الملكية للشركة القابضة . 2 - الأصول (أو الإلتزامات) الضريبية المؤجلة لا يمكن تصنيفها كأصول (إلتزامات) متداولة والبنود انسطرية الاضافية يتم الافصاح عنها فقط إذا كانت ذات علاقة بمنفعة أكبر

	للمستخدمين ، أما التبويبات الفرعية للبنود فقد مطلوب الافصاح عنها أما فى صلب الميزانية أو فى الايضاحات المتممة وتشمل مثل هذه الافصاحات مايلى : - إعداد الأسهم المرخص بها والمصدرة والمدفوعة بالكامل والمصدرة ولكن لم تدفع بالكامل . - القيمة الأسمية للسهم . - تسوية الأسهم المتداولة بين بداية ونهاية الفترة . - وصف الحقوق والامتيازات والقيود . - أسهم الخزانة شاملة الأسهم الموجودة لدى الشركاء . - الأسهم المتحفظ عليها والأسهم المحتملة للخيارات والضمانات. - وصف لطبيعة وغرض كل احتياطى فى حقوق الملكية . - طبيعة وغرض كل احتياطى . - المعلومات المعادلة يفصح عنها بواسطة المنشآت بدون رأس مال الاسهم.
2 – تبويب الأصول والخصوم إلى متداولة وغير متداولة .	1 – التمييز بين المتداول وغير المتداول : يتم تبويب قائمة المركز المالى عادة إلى أصول متداولة وأصول غير متداولة، وخصوم متداولة وخصوم غير متداولة، وفى بعض الحالات يكون تقديم الأصول أو الخصوم حسب درجة سيولتها هو الأكثر ملاءمة وموثوقية (على سبيل المثال حالة البنوك أو المؤسسات المالية المشابهة يكون العرض حسب درجة السيولة هو الأفضل)، ويتم التبويب إلى متداول وغير متداول حسب المبالغ التى يتم تغطيتها أو تسويتها خلال 12 شهر. 2 – تعرف الأصول المتداولة بأنها : - الأصول التى يتوقع أن تتحقق أو تكون معدة للبيع أو تستهلك خلال دورة التشغيل العادية للمنشأة.

	- الاصول التى يتم الاستحواذ عليها بصفة أساسية لأغراض المتاجرة. - الأصول التى يتوقع أن تتحقق خلال 12 شهرا بعد تاريخ الميزانية. - النقدية وما فى حكمها ما لم يكن هناك قيد على استخدامها لمدة 12 شهرا على الأقل . 3 – تعرف الخصوم المتداولة بأنها : - الالتزامات التى من المتوقع أن يتم تسويتها خلال دورة التشغيل العادية للمنشأة . - الالتزامات التى يتم تحملها بصفة أساسية لأغراض المتاجرة . - الالتزامات التى يجب تسويتها خلال 12 شهرا بعد تاريخ الميزانية. 4 – الحصة طويلة الأجل – المنشئة لالتزامات يتم تسويتها خلال 12 شهرا بعد تاريخ الميزانية يمكن تبويبها كالتزامات غير متداولة إذا كانت : - المدة الأصلية أكبر من 12 شهرا . - إذا وجدت نية لإعادة التمويل أو الجدولة للالتزام . أو - اكتمال إتفاق لإعادة تمويل أو جدولة الالتزام فى أو قبل تاريخ الميزانية . ويلاحظ أن هناك بعض المنشآت لا يوجد بها دورة لرأس المال العامل مثل المؤسسات المالية ، ولذلك لا تكون هناك حاجة إلى التبويب إلى متداول وغير متداول وإنما يتم ترتيب الأصول أو الالتزامات حسب درجة سيولتها .
3 – شكل الميزانية	يمكن عرض الميزانية وترتيب بنودها بأحد الشكلين التاليين : 1 – شكل حرف T وهو شكل قديم وفنى ولم يعد يستخدم إلا فى حالات نادرة لأنه لا يكون مفهوما للغاية . 2 – شكل القائمة : وهو الشكل الحديث الذى تتبعه المنشآت الآن ويماثل ما جاء فى المعيار .

◘ مثال : ملحوظة : (الأرقام افتراضية)

الميزانية فى 31 ديسمبر 2008

	2007	2008
الأصول :		
- أصول غير متداولة :		
أصول ثابتة (منشآت وآلات وتجهيزات)	360.000	350.700
الشهرة	91.200	80.800
أصول غير ملموسة أخرى	227.470	227.470
استثمارات فى شركات شقيقة (زميلة)	110.770	100.150
أصول مالية متاحة للبيع	156.000	142.500
	945.460	901.620
أصول متداولة :		
المخزون	132.500	135.240
حسابات مدينة تجارية	110.800	91.600
أصول متداولة أخرى	12.540	25.650
النقدية وما فى حكمها	322.900	312.400
	578740	564.880
إجمالى الأصول	1.524.200	1.466.500
حقوق الملكية والالتزامات:		
- حقوق الملكية المتعلقة بحملة أسهم الشركة القابضة:		
أسهم رأس المال	600.000	650.000
أرباح محتجزة	161.700	243.500
مكونات أخرى لحقوق الملكية	21.200	10.200
	782.900	903.700
حقوق الأقلية	70.050	48.600
	831.500	973.750

- الالتزامات غير المتداولة :		
قروض طويلة الأجل	160.000	120.000
ضريبة مؤجلة	26.040	28.800
مخصصات طويلة الأجل	52.240	28.850
إجمالى الالتزامات غير المتداولة	238.280	177.650
- الالتزامات المتداولة :		
الذمم التجارية والذمم الدائنة الأخرى	187.620	115.100
قروض قصيرة الأجل	200.000	150.000
الجزء المتداول من القروض طويلة الأجل	20.000	10.000
ضريبة جارية مستحقة	42.000	35.000
مخصصات قصيرة الأجل	4.800	5.000
إجمالى الالتزامات المتداولة	454.420	315.100
إجمالى الالتزامات	692.700	492.750
إجمالى حقوق الملكية والالتزامات	1.524.200	1.466.500

ويمكن عرض المزانية بشكل يؤدى إلى إظهار رأس المال العامل كما يلى :

أصول متداولة	××	××
(-) خصوم متداولة	(××)	(××)
رأس المال العامل	××	××
+ أصول غير متداولة	××	××
رأس المال المستثمر	××	××
ويتم تمويله عن طريق :		
خصوم غير متداولة	××	××
حقوق الملكية	××	××
	××	××

متساويان

◘ قائمة الدخل الشامل :

- مقدمة :

ظلت قائمة الدخل لفترة طويلة جداً إحدى القوائم المالية الأساسية، وكانت تحتوى على الإيرادات والمصروفات والدخول المحققة، إلا أنه مع اتجاه المعايير المحاسبية فى الاونة الأخيرة نحو القيم العادلة وإعادة التقييم للاصول والالتزامات فى تاريخ الميزانية ، فقد أسفر ذلك تطبيق القيمة العادلة على وجود فائض غير محقق (أو خسائر غير محققة) وكنوع من التحفظ نتيجة التخوف من خضوع هذه الأرباح غير المحققة للضريبة أو توزيعها على المساهمين، تم إدراجها فى أحد حسابات حقوق الملكية وكانت تظهر ضمن قائمة التغير فى حقوق الملكية .

ولكن المعايير الأمريكية أخذت بمفهوم الدخل الشامل أى الذى يشمل :

(1) الأرباح أو الخسائر الناتجة من قائمة الدخل بمفهومها العادى .

(2) المكاسب أو الخسائر غير المحققة والتى تقضى بعض معايير المحاسبة بترحيلها إلى أحد حسابات حقوق الملكية .

وفى إطار التقارب بين مجلس معايير المحاسبة الأمريكى FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ، فقد أخذت معايير التقارير المالية الدولية IFRS بمفهوم الدخل الشامل فى عام 2008 من خلال تعديل المعيار المحاسبى الدولى رقم (1) IAS .

● بنود المكاسب التى ترحل إلى حقوق الملكية (دون المرور على قائمة الدخل) :

تضمنت معايير المحاسبة الدولية (والمعايير الدولية للتقارير المالية) بعض المكاسب والتى يتم ترحيلها مباشرة إلى أحد حسابات حقوق الملكية وهى :

1 – المعيار المحاسبى الدولى IAS 16 الخاص بالأصول الثابتة والذى يتيح للمنشأة عند القياس اللاحق أن تختار بين نموذجين هما :

أ – نموذج التكلفة .

ب – نموذج إعادة التقييم : وفى حالة وجود فائض إعادة التقييم يتم ترحيله إلى أحد حسابات حقوق الملكية وليس إلى قائمة الدخل (كما سيأتى شرحه عند تناول هذا المعيار) .

2 – معيار آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية :

حيث ترحل فروق الصرف فى بعض الحالات إلى قائمة الدخل وفى حالات أخرى إلى أحد حسابات حقوق الملكية ، وكما سيأتى شرحه عند تناول المعيار المحاسبى الدولى IAS 21 .

3 – معيار المحاسبة الدولى الخاص بمنافع الموظفين ، حيث يتم ترحيل مكاسب (خسائر) اكتوارية الناتجة عن خطط منافع الموظفين إلى أحد حسابات حقوق الملكية (IAS 19) .

4 – معيار المحاسبة الدولى الخاص بالأدوات المالية : الإعتراف والقياس والذى تضمن عدة بنود يرحل فيها المكاسب الناتجة عن الأخذ بالقيمة العادلة إلى أحد حسابات حقوق الملكية وليس إلى قائمة الدخل ، مثل : الفروق الناتجة عن تقييم الاستثمارات المالية المتاحة للبيع وتغطية مخاطر التدفقات النقدية .

● قائمة الدخل الشامل : Statement of Comprehensive Income

أى منشأة سوف تقوم بعرض كل بنود الدخل والمصروفات عن الفترة إما :

1 – فى قائمة مفردة للدخل الشامل ، أو

2 – فى قائمتين : قائمة تعرض مكونات الربح أو الخسارة (قائمة دخل منفصلة) ، والثانية قائمة تبدأ بالربح أو الخسارة وتعرض أيضاً مكونات الدخل الشامل الأخر (قائمة الدخل الشاملة) .

- المعلومات التى يتم عرضها فى قائمة الدخل الشامل :

كحد أدنى ، فإن قائمة الدخل الشامل سوف تتضمن البنود السطرية عن المبالغ التالية عن الفترة :

1 – الإيرادات .

2 – تكاليف التمويل .

3 – النصيب فى الشركات الشقيقة (الزميلة) والمشروعات المشتركة والتى تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية .

4 – مصروف الضرائب .

5 – مبلغ واحد يشمل إجمالى :

أ – صافى الربح أو الخسارة بعد الضرائب للأنشطة المتوقفة .

ب – المكاسب أو الخسائر بعد الضرائب المعترف بها نتيجة القياس بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع على التصرف فى الأصول أو مجموعة الأصول للعمليات المتوقفة .

6 – الربح أو الخسارة .

7 – كل مكون من الدخل الشامل الأخر مبوب حسب طبيعته (ماعدا المبالغ الواردة فى البند"8").

8 – الحصة فى الدخل الشامل الآخر فى الشركات الشقيقة (الزميلة) والمشروعات المشتركة والتى تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية .

9 – إجمالى الدخل الشامل .

- أى منشأة تفصح عن البنود التالية فى قائمة الدخل الشامل كتخصيص للربح أو الخسارة عن الفترة :

1 – أرباح أو خسائر العام موزعة إلى :

أ – حقوق الأقلية .

ب – حملة أسهم الشركة القابضة .

2 – إجمالى الدخل الشامل عن الفترة موزعة إلى :

أ – حقوق الأقلية .

ب – حملة أسهم الشركة القابضة .

- يجب على المنشأة عدم عرض أى من بنود الدخل أو المصروفات كبنود غير عادية سواء فى صلب قائمة الدخل أو فى الإيضاحات .

- يجب على المنشأة أن تعرض تحليلاً للمصروفات باستخدام تصنيف يعتمد إما على طبيعة المصروف (مواد ، أجور ، مصروفات) أو وظيفة المصروف (تكلفة البضاعة المباعة) مصروفات بيع وتوزيع ، مصروفات إدارية . مصروفات تمويلية) وذلك حسب التصنيف الذى يوفر معلومات أكثر مناسبة وملائمة .

(1) تبويب قائمة الدخل حسب طبيعة المصروف :

الإيراد		××
دخل أخر		××
التغير فى المخزون للبضاعة التامة وتحت التشغيل	×	
المواد الخام والمستهلكات المستخدمة	×	
مصروف منافع العاملين	×	
مصروف الإهلاك والاستهلاك	×	
مصروفات أخرى	×	
إجمالى المصروفات		(×)
صافى الربح قبل الضرائب		×

(2) تبويب قائمة الدخل حسب وظيفة المصروف :

الإيراد	×
(-) تكلفة المبيعات	(×)
مجمل الربح	×
دخول أخرى	×
مصروفات بيع وتوزيع	(×)
مصروفات إدارية	(×)
مصروفات أخرى	(×)
صافى الربح قبل الضرائب	×

● **شكل قائمة الدخل :**

مجموعة الياسمين : قائمة الدخل الشامل عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2008 :

(عرض قائمة الدخل الشاملة فى صورة قائمة واحدة وتبويب المصروفات حسب الوظيفة)

	2007	2008
الإيرادات	355.000	390.000
تكلفة المبيعات	230.000	(245.000)
مجمل الربح	125.000	145.000
دخول أخرى	11.300	20.667
تكاليف بيع وتوزيع	(8.700)	(9000)
مصروفات إدارية	(21.000)	(20.000)
مصروفات أخرى	(1.200)	(2100)
تكاليف تمويلية	(7.500)	(8000)
الحصة فى أرباح الشركات الشقيقة (الزميلة)	30.100	35.100
صافى الربح قبل الضرائب	128.000	161.667
مصروف ضريبة الدخل	(32.000)	40.417
صافى الربح عن السنة من الأنشطة المستمرة	96.000	121.250
ربح (خسارة) عن السنة للعمليات غير المستمرة (المتوقفة)	(30.500)	-
صافى ربح العام	65.500	121.250
الدخل الشامل الأخر:		
فروق الصرف من ترجمة العمليات الأجنبية	10.667	5.334
أصول مالية متاحة للبيع	26.667	(24.000)
تغطية مخاطر التدفق النقدى	4.000	667
مكاسب من إعادة تقييم الأصول الثابتة	3.367	933
مكاسب (خسائر) اكتوارية من خطط منافع التقاعد	1.333	(667)

حصة من الدخل الشامل الأخر فى الشركات الشقيقة	(700)	400
ضرائب الدخل المتعلقة بمكونات الدخل الشامل الأخر	(9.334)	4.667
الدخل الشامل الأخر عن السنة ، الصافى بعد الضرائب	28.000	(14.000)
إجمالى الدخل الشامل عن السنة	93.500	107.250
صافى ربح العام يوزع إلى :		
حملة أسهم الشركة القابضة	52.400	97.000
حصة الأقلية	13.100	24.250
	65.500	121.250
إجمالى الدخل الشامل يوزع إلى :		
حملة أسهم الشركة القابضة	74.800	85.800
حصة الأقلية	18.700	21.450
	93.500	107.250
نصيب السهم من الأرباح : الأساسية والمخفضة	.30	.46

وكبديل : فإن مكونات الدخل الشامل الأخر سوف يتم عرضها فى قائمة الدخل الشامل ، صافية من الضرائب .

الدخل الشامل الأخر عن السنة بعض الضرائب

	2007	2008
فروق الصرف من ترجمة العمليات الأجنبية	8000	4000
أصول مالية متاحة للبيع	20.000	(18.000)
تغطية مخاطر تدفق نقدى	(3000)	(500)
مكاسب إعادة تقييم أصول ثابتة	2700	600
مكاسب (خسائر) اكتوارية المعرفة بموجب خطة منافع العاملين	1000	(500)
الحصة فى الدخل الشامل الأخر للشركات الشقيقة	(700)	400
	28.000	14.000

مجموعة الياسمين : قائمة الدخل عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2008 :

وتبويب المصروفات حسب طبيعتها (الأرقام بالاف الدولارات)

	2008	2007
الإيرادات	390.000	355.000
دخول أخرى	20.667	11.300
التغيرات فى مخزون البضاعة التامة وتحت التشغيل	(115.100)	(107.900)
الأعمال المنجزة بواسطة المشروع وتم رسملتها	16.000	15.000
مواد خام ومستهلكات مستخدمة	(96.000)	(92.000)
مصروفات منافع العاملين	(45.000)	(43.000)
مصروف الإهلاك والاستهلاك	(19.000)	(17.000)
انخفاض قيمة الأصول الثابتة	(4.000)	-
مصروفات أخرى	(6.000)	(5.500)
تكاليف التمويل	(15.000)	(18.000)
الحصة فى أرباح الشركة الشقيقة (الزميلة)	35.000	(30.100)
الربح قبل الضرائب	161.667	128.000
(-) مصروف ضريبة الدخل	(40.417)	(32.000)
الربح عن السنة من الأنشطة المستمرة	121.250	96.000
أرباح (خسارة) عن السنة للأنشطة غير المستمرة	-	(30.500)
صافى ربح العام	121.250	65.500
يوزع الربح الى :		
حملة أسهم الشركة القابضة	97.000	52.400
حقوق الأقلية	24.250	13.100
	121.250	65.500
نصيب السهم من الأرباح : الأساسى والمخفض	.46	.30

مجموعة الياسمين : قائمة الدخل الشاملة عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2007 :

(يتم عرض قائمة الدخل الشامل من خلال قائمتين) بالاف الوحدات من العملة

	2006	2007
صافى أرباح العام	65.500	121.250
الدخـــل الشـــامل الأخـــر:		
فروق الصرف الناتجة من ترجمة العمليات الأجنبية	10.667	5.334
أصول مالية متاحة للبيع	26.667	(24.000)
تغطية مخاطر التدفق النقدى	4.000	667
مكاسب من إعادة تقييم الأصول الثابتة	3.367	933
مكاسب (خسائر) اكتوارية كما هى معرفة فى خطة منافع الموظفين	1.333	(667)
الحصة فى دخل شامل آخر فى شركات شقيقة	(700)	400
ضرائب الدخل المنسوبة إلى دخل شامل آخر	(9.334)	4.667
الدخل الشامل الأخر عن العام ، صافى من الضرائب	28.000	(14.000)
إجمالى الدخل الشامل عن العام	93.500	107.250
إجمال الدخل الشامل يوزع الى :		
حملة الأسهم فى الشركة القابضة	74.800	85.800
حقوق الأقلية	18.700	21.450
	93.500	107.250

• قائمة التغيرات فى حقوق الملكية :

يجب أن تعرض المنشأة قائمة بالتغيرات فى حقوق الملكية تبين ما يلى :

1 – إجمالى الدخل الشامل عن الفترة ، وأن تبين بشكل منفصل المبالغ التى تخص حملة الأسهم فى الشركة القابضة وحصة الأقلية .

2 – لكل مكون من حقوق الملكية يجب بيان الأثر التراكمى لإعادة العرض المعترف به وفقا للمعيار المحاسبى الدولى IAS 8 .

3 – لكل مكون فى حقوق الملكية ، تعرض التغيرات بين القيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة ، مع إفصاح منفصل للتغيرات من :

أ – الربح أو الخسارة .

ب – أى بند من الدخل الشامل .

جـ - المعاملات مع الملاك، رتبين بشكل مفصل المساهمات والتوزيعات مع الملاك والتغيرات فى حصص الملكية للشركات التابعة والتى لا تنتج من خسارة السيطرة.

4 – ينبغى على المنشاة أن تعرض، أما فى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية ذاتها أو فى الإيضاحات المتممة مبلغ التوزيعات المعترف به لحملة الأسهم خلال الفترة والمبلغ المتعلق بكل سهم .

5 – يتطلب المعيار المحاسبى الدولى IAS 8 إجراء تعديلات بأثر رجعى لتنفيذ التغيرات فى السياسات المحاسبية إلى الحد الممكن ، ما لم توجد أحكام انتقالية فى معيار أو تفسير تتطلب خلاف ذلك ، ولذلك يجب أن تتم عملية إعادة عرض لتصويب الأخطاء بأثر رجعى ، ويتأثر رقم الأرباح المحتجزة بهذه التعديلات (ما لم يوجد خلاف ذلك فى معيار أو تفسير آخر) ، ولذلك يتطلب الأمر الإفصاح فى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية عن إجمالى التعديل على كل عنصر فى حقوق الملكية ينتج بشكل منفصل من التغيرات فى السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء، ويتم الإفصاح عن هذه التعديلات لكل فترة سابقة وبداية الفترة .

شكل قائمة التغيرات فى حقوق الملكية (الأرقام افتراضية)

مجموعة الياسمين : قائمة التغيرات فى حقوق الملكية عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2007 (بالآف الجنيهات)

البيـــــــــان	اسهم راس المال	ارباح محتجزة	ترجمة العمليات الأجنبية	اصول مالية متاحة للبيع	تغطية مخاطر تدفق نقدى	فائض اعادة تقييم	إجمالى	حصة الاقلية	إجمالى حقوق الملكية
الرصيد فى أول يناير 2006	600000	118100	(4000)	1600	2000	-	717700	29800	747500
التغيرات فى السياسات المحاسبية	-	400	-	-	-	-	400	100	500
الرصيد بعد إعادة العرض	600000	118500	(4000)	1600	2000	-	718100	29900	748000
التغيرات فى حقوق الملكية 2006									
توزيعات أرباح		(10000)	-	-	-	-	(10000)	-	(10000)
إجمالى الدخل الشامل عن السنة	-	53200	6400	16000	(2400)	1600	74800	18700	93500
الرصيد فى 31 ديسمبر 2006	600000	161700	2400	17600	(400)	1600	782900	48600	831500
التغيرات فى حقوق الملكية 2007									
إصدار أسهم راس مال	50000	-	-	-	-	-	50000	-	50000
توزيعات الأرباح		(15000)	-	-	-	-	(15000)	-	(15000)
إجمالى الدخل الشامل عن السنة	-	96600	3200	(14400)	(400)	800	85800	21450	107250
التحويل الى الأرباح المحتجزة	-	200	-	-	-	(200)	-	-	-
الرصيد فى 31 ديسمبر 2007	650000	243500	5600	3200	(800)	2200	903700	70050	973750

● **الإيضاحات المتممة للقوائم المالية :**

تشتمل السياسات المحاسبية والإيضاحات المتممة على المعلومات اللازمة الإنماط المنتظمة والإشارة وتفسير البنود الواردة في صلب القوائم المالية :

أولاً : الإفصاح عن السياسات المحاسبية . ويشتمل على :

- أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية .
- كل سياسة محاسبية استخدمت حتى لو لم يتم تناولها في معايير التقارير المالية الدولية الحديثة IFRS .
- الحكم أو الرأى الشخصى الذى تم استخدامه فى تطبيق السياسات المحاسبية والتى أدت إلى تأثير هام على المبالغ المسجلة فى القوائم المالية .

ثانياً : التقديرات فى حالة عدم التأكد :

- الفروض الأساسية عن المستقبل والمصادر الأساسية الأخرى لتقديرات عدم التأكد والتى تعبر عن المخاطر الهامة والتى يمكن أن تسبب تعديلات جوهرية فى القيم الدفترية المعدلة للأصول أو الخصوم في العام التالي .

حالة عملية رقم (3):

فيما يلي ميزانية إحدى الشركات التي قام بإعدادها المدير المالي لعرضها على مجلس الإدارة للشركة وإصدارها بنفس الشكل للمستخدمين.

		أصول متداولة
	10000	**نقدية**
	20000	**مدينين**
	5000	**استثمارات مالية قصيرة الأجل**
	45000	**مخزون**
80000		**مجموع الأصول المتداولة**
120000		**أصول ثابتة**

200000		**اجمالي الأصول**
60000		حقوق الملكية
140000		الالتزامات
200000		**اجمالي الإلتزامات وحقوق الملكية**

والمطلوب :

توضيح العيوب الشكلية والموضوعية في الميزانية السابقة ، ثم ما هى البيانات اللازمة لإعدادها بطريقة صحيحة تتلافى العيوب السابقة.

الإجابـــة

العيوب الشكلية والموضوعية في ميزانية الشركة المعروضة:

أ – العيوب الشكلية والموضوعية :

1- يجب أن يتضمن عنوان القائمة مايلى :

- أسم المنشاة والشكل القانونى لها .
- أسم القائمة وهو الميزانية .
- التاريخ .
- وحدة القياس

2 - تم تبويب الأصول إلى متداولة وغير متداولة . في حين لم يتم تبويب الخصوم إلى متداولة وغير متداولة وذلك للتعرف على رأس المال العامل .

3 - لا تتضمن الميزانية أرقام المقارنة للفترة السابقة.

ب- إعداد الميزانية بشكل صحيح :

منشـــأة .....

الميزانيـــة في 2003/12/31

2003/12/31	الأرقام بـ	2002/12/31
	أصول متداولة:	
10000	نقدية	
20000	مدينين	
5000	استثمارات مالية قصيرة الأجل	
45000	مخزون	
80000	مجموع الأصول المتداولة	
120000	أصول ثابتة	
200000	إجمالي الأصول	
	خصوم متداولة:	
140000	خصوم ثابتة	
60000	حقوق الملكية	
200000	اجمالي الإلتزامات وحقوق الملكية	

• **حالة عملية (4) :**

أعدت إحدى الشركات المساهمة التى تعمل فى النشاط منذ خمس سنوات ميزانيتها على النحو التالى :

الميزانية سنة 2006

دينار		الأرقام بالألف	
	أصول متداولة		حقوق الملكية
5000	نقدية	30000	رأس المال المدفوع
10000	مدينين	20000	احتياطيات
5000	استثمارات مالية	10000	أرباح محتجزة
20000	مخزون	60000	إجمالى حقوق الملكية
40000	إجمالى الأصول المتداولة		الالتزامات:
50000	أصول ثابتة	12000	داننون
10000	أصول أخرى	80000	أوراق دفع تجارية
		20000	قروض طويلة الأجل (منها 5000 قسط قرض يستحق بعد 6 شهور)
100000		100000	

وقد تبين ما يلى:

1- الأصول الأخرى عبارة عن أصول غير متداولة يحتفظ بها بغرض البيع وتوجد خطة نشطة لبيعها خلال فترة أقل من سنة، والباقى عبارة عن أصول ضريبية مؤجلة.

2- المدينين عبارة عن ناتج إجراء مقاصة بين مدينى عمليات البيع بالأجل والدفعات المقدمة المحصلة من بعض العملاء حيث تبلغ قيمة الدفعات المحصلة من عملاء 4000 الف دينار.

المطلوب:

1- بيان الأخطاء الشكلية والموضوعية فى إعداد الميزانية السابقة.

2- بيان الأرقام الناقصة اللازمة لإعداد الميزانية بشكل صحيح.

3- إعداد الميزانية بشكل صحيح تتفق مع معايير المحاسبة.

الاجابة

أولاً : الأخطاء الشكلية :

1- يجب أن يتضمن عنوان القائمة مايلى :

- أسم المنشاة والشكل القانونى لها .
- أسم القائمة وهو الميزانية .
- التاريخ وتحديد اليوم الذى أعدت فيه الميزانية .
- وحدة القياس

2 - لم تتضمن الميزانية الأرقام المقارنة ز

3 - تم عرض الميزانية فى شكل حرف T وهذا شكل قديم وغير مناسب لمستخدمى القوائم المالية غير المتخصصين ويفضل عرضها فى شكل قائمة.

ثانياً : الأخطاء الموضوعية :

1 - تم تقسيم الأصول إلى متداولة وغير متداولة فى حين لم يتم ذلك بالنسبة للالتزامات .

2 - تم تجميع الأصول بشكل كبير بحيث لا تتضمن الحد الادنى الواجب إظهاره فى الميزانية ، على سبيل المثال تم الدمج بين الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والأصول الضريبية المؤجلة .

3 - تم اجراء مقاصة بين مدينى عمليات البيع بالأجل والدفعات المحصلة مقدما من بعض العملاء دون وجه حق ودون أن تعكس طبيعة الصفقة.

• حالة عملية (5) :

تتضمن قائمة التغيرات فى حقوق الملكية:

أ – المعاملات مع الملاك فقط (مثل زيادة رأس المال أو تخفيضه أو توزيعات الأرباح على المساهمين).

ب- التغيير فى تركيبة حقوق الملكية (مثل التحويل من احتياطى إلى رأس مال مدفوع).

جـ - فروق إعادة التقييم التى تنص بعض معايير المحاسبة الدولية على إدراجها ضمن حقوق الملكية.

د - صافى الربح الناتج من قائمة الدخل.

هـ - كل ما سبق.

و - لا شىء مما سبق.

المطلوب: اختيار الإجابة الصحيحة.

الاجابة (هـ)

معيار المحاسبة المصرى رقم (1) : عرض القوائم المالية المعدل 2015

جـــدول

يوضح أهم التعديلات والعناصر التى تتعلق بالمعيار المصرى رقم (1) المعدل

العناصر الرئيسية	الشرح
هدف المعيار	1. يهدف هذا المعيار إلى شرح أسس عرض القوائم المالية ذات الأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنة القوائم المالية الحالية للمنشأة بقوائمها المالية عن الأعوام السابقة وبالقوائم المالية للمنشآت الأخرى. ومن أجل تحقيق هذا الهدف، يحدد هذا المعيار المتطلبات العامة لعرض القوائم المالية ويقدم إرشادات توضيحية لهيكلها والحد الأدنى لمكونات القوائم المالية المطلوبة .
نطاق المعيار	2. على المنشأة تطبيق هذا المعيار فى إعداد وعرض القوائم المالية ذات الأغراض العامة المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية. 3. تحدد معايير المحاسبة الأخرى متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح لمعاملات معينة وأحداث أخرى. 4. لا ينطبق هذا المعيار على هيكل ومحتويات القوائم المالية الدورية المختصرة والمعدة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (30) "التقارير المالية الدورية"، ومع هذا فإن الفقرات من "15" إلى "35" تطبق على مثل هذه القوائم. ويطبق هذا المعيار أيضاً وبنفس القدر على كل المنشآت التى تعرض قوائم مالية مجمعة وكذا تلك التى تعرض قوائم مالية مستقلة كما هى معرفة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (17) "القوائم المالية المستقلة". 5. يستخدم هذا المعيار مصطلحات مناسبة للمنشآت التى تهدف إلى تحقيق الربح بما فى ذلك منشآت قطاع الأعمال العام. وإذا قامت منشآت ذات أنشطة لا تهدف إلى تحقيق الربح سواء بالقطاع الخاص أو قطاع الأعمال العام بتطبيق هذا المعيار، فقد تحتاج لتعديل الوصف المستخدم لبعض

	البنود التى تتضمنها القوائم المالية أو القوائم المالية ذاتها (أو قد تضيف مكونات أخرى لتلك القوائم). 6. وبالمثل فقد تحتاج المنشآت التى ليست لها حقوق ملكية كما هى معرفة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (25) الخاص بالأدوات المالية (مثل صناديق الاستثمار) أو المنشآت التى لا يعتبر رأسمالها حقوق ملكية (مثل المنشآت التعاونية) لأن تطبق أسلوب عرض القوائم المالية على حصص الأعضاء .
المصطلحات الأساسية	7. تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها : القوائم المالية ذات الأغراض العامة (المشار إليها بـ "القوائم المالية"): هى القوائم المعدة لتلبية احتياجات المستخدمين الذين لا يسمح وضعهم بمطالبة المنشأة بإعداد تقارير مصممة لاحتياجاتهم الخاصة من المعلومات. التطبيق غير العملى : يعد تطبيق أحد المتطلبات "غير عملى" عندما تعجز المنشأة عن تطبيقه بعد بذل كل المجهودات المعقولة لتطبيقه. معايير المحاسبة المصرية: هى تلك المعايير والتفسيرات التى تستخدم فى إعداد القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها وفى المعالجات المحاسبية لبنود تلك القوائم. التحريف أو الحذف الهام نسبياً: يعد التحريف أو الحذف ببنود القوائم المالية ذو أهمية نسبية إذا كانت تلك البنود سواء منفردة أو مجتمعة ستؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمى القوائم المالية المبنية على تلك القوائم. ويعتمد تحديد هذه الأهمية النسبية على الحكم الشخصى بالنسبة لطبيعة وحجم التحريف أو الحذف فى ضوء الظروف المحيطة ، ومن الممكن أن يكون طبيعة أو حجم البند أو كلاهما هو العامل المحدد لتلك الأهمية النسبية. يتطلب تقدير مدى إمكانية تأثر القرارات الاقتصادية لمستخدمى القوائم

	المالية بالتحريف أو الإسقاط وبالتالى تحديد مدى أهميته النسبية دراسة خصائص مستخدمى تلك القوائم المالية. وينص الجزء (3) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية على أنه "من المفترض أن يكون لدى مستخدمى القوائم المالية مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبة بالإضافة إلى الرغبة فى دراسة تلك المعلومات بقدر معقول من العناية". الإيضاحات: تحتوى على معلومات بالإضافة إلى تلك المعروضة بالقوائم المالية (قائمة المركز المالى – قائمة الدخل – قائمة الدخل الشامل – قائمة التدفقات النقدية – قائمة التغير فى حقوق الملكية) وتقدم الإيضاحات شرحاً وصفياً أو رقمياً للبنود المعروضة فى القوائم المالية وكذا معلومات عن البنود غير المؤهلة للاعتراف بها فى تلك القوائم. الدخل الشامل الآخر: يشمل بنود الدخل والمصروف (بما فى ذلك تسويات إعادة التبويب والتى لا يعترف بها فى الأرباح أو الخسائر "قائمة الدخل"طبقا لما تتطلبه أو تسمح به معايير المحاسبة المصرية الأخرى). وتتضمن بنود الدخل الشامل الآخر ما يلى: (أ) إعادة قياس نظم المزايا المحددة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (38)) "مزايا العاملين". (ب) المكاسب والخسائر الناتجة عن ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية لنشاط أجنبى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (13) "أثر التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية"). (ج) المكاسب والخسائر الناتجة عن إعادة تقييم الأصول المالية المتاحة للبيع (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (26) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"). (د) الجزء الفعال من المكاسب والخسائر على أدوات التغطية

	المستخدمة فى تغطية التدفق النقدى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (26) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"). الملاك: هم أصحاب الأدوات المبوبة كحقوق ملكية. الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل): هو إجمالى الدخل مطروحاً منه المصروفات ولا تدخل فيه بنود الدخل الشامل الآخر. تسويات إعادة التبويب: هى المبالغ التى يعاد تبويبها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترة الحالية والتى سبق الاعتراف بها فى الدخل الشامل الآخر فى الفترة الحالية أو الفترات السابقة. إجمالى الدخل الشامل: هو التغير فى حقوق الملكية خلال الفترة والناتج عن معاملات وأحداث أخرى فيما عدا التغيرات الناتجة عن المعاملات مع الملاك بصفتهم هذه. ويشمل إجمالى الدخل الشامل كافة بنود كل من "الأرباح أو الخسائر" و" الدخل الشامل الآخر". 8. ملغاه 8-أ ورد وصف للمصطلحات التالية فى معيار المحاسبة المصرى رقم (25) "الأدوات المالية: العرض" ، وهى تستخدم فى هذا المعيار بنفس المعنى المحدد فى معيار رقم (25): (أ) الأداة المالية والمبوبة كحقوق ملكية والتى لحاملها الحق فى ردها (Puttable financial instruments)(راجع الوصف الوارد بالفقرات "16أ " ، "16ب " من معيار المحاسبة المصرى رقم (25)) . و(ب) الأداة التى ترتب التزام على المنشأة بتسليم طرف آخر حصة نسبية من صافى أصول المنشأة فى حالة تصفيتها فقط وتبوب كأداة حقوق ملكية (راجع الوصف الوارد بالفقرات "16ج"، "16د" من معيار المحاسبة المصرى رقم (25)).
القوائم المالية	الغرض من القوائم المالية

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

(أ) الأصول

و (ب) الالتزامات

و (ج) حقوق الملكية

و (د) الدخل والمصروفات بما فى ذلك المكاسب والخسائر

و (هـ) مساهمات الملاك والتوزيعات عليهم بصفتهم هذه

و (و) التدفقات النقدية

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

المجموعة الكاملة من القوائم المالية

10. تشمل المجموعة الكاملة من القوائم المالية المكونات التالية:

(أ) قائمة المركز المالى فى نهاية الفترة.

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

و (ج) قائمة الدخل الشامل عن الفترة.

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

و (هـ) قائمة التدفقات النقدية عن الفترة .

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

و (ز) قائمة المركز المالى فى بداية أول فترة مقارنة معروضة عندما

تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعى أو تقوم بتعديل بنود فى قوائمها المالية بأثر رجعى أو عندما تقوم بـ "تسويات إعادة تبويب" لبنود فى قوائمها المالية.

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

12. تعرض المنشأة طبقا للفقرة "10" مكونات الأرباح أو الخسائر فى قائمة منفصلة للدخل ويتعين على المنشأة أن تعرض قائمة الدخل تلك مباشرة قبل قائمة الدخل الشامل كجزء من المجموعة الكاملة للقوائم المالية.

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

وقد يتضمن ذلك التقرير ما يلى:-

(أ) العوامل والمؤثرات الأساسية التى تحدد الأداء المالى بما فى ذلك التغيرات فى البيئة المحيطة بالمنشأة ومدى استجابة المنشأة لتلك التغيرات وتأثيرها عليها وكذلك سياسة الاستثمار التى تتبعها المنشأة بغرض الحفاظ على أدائها المالى وتطويره بما فى ذلك سياسة توزيع الأرباح.

(ب) مصادر تمويل المنشأة ومعدلات الالتزامات إلى حقوق الملكية التى تسعى المنشأة لتحقيقها.

(ج) موارد المنشأة التى لم يتم الاعتراف بها فى قائمة المركز المالى طبقا لمعايير المحاسبة المصرية.

14. تقوم كثير من المنشآت أيضا خارج قوائمها المالية بعرض تقارير وقوائم إضافية مثل التقارير البيئية وقوائم القيمة المضافة خاصة بالنسبة للصناعات التى تعد فيها العوامل البيئية مؤثرة وكذلك الأمر

خصائص عامة	عندما يمثل العاملون فئة هامة من فئات مستخدمي القوائم المالية. ومن ثم تخرج هذه التقارير والقوائم ذات الأغراض الخاصة المعدة خارج نطاق القوائم المالية من نطاق تطبيق معايير المحاسبة المصرية (مثلما جاء بالفقرات "13" ، "14" عاليه). **عدالة العرض والالتزام بمعايير المحاسبة المصرية** 15. على القوائم المالية أن تعبر بصورة عادلة عن المركز المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية للمنشأة. ويتطلب العرض العادل أن تعكس القوائم المالية بشكل أمين آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى طبقا للتعريفات وأسس الاعتراف بالأصول والالتزامات والدخل والمصروفات الواردة بالإطار العام لمعايير المحاسبة المصرية. ومن المفترض أن يتحقق العرض العادل للقوائم المالية بتطبيق معايير المحاسبة المصرية والإفصاح الإضافى كلما كان ذلك ضروريا. 16. ينبغى على المنشأة التى تعد قوائمها المالية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية أن تقوم بالإفصاح الصريح وغير المشروط عن التزامها بهذه المعايير وذلك ضمن الإيضاحات المتممة. ولا ينبغى على المنشأة أن تصف قوائمها المالية بأنها معدة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ما لم تفى تلك القوائم بكافة متطلبات معايير المحاسبة المصرية. 17. فى كل الأحوال تقريبا تحقق المنشأة العرض العادل لقوائمها المالية بالالتزام بمعايير المحاسبة المصرية التى تنطبق عليها. ويتطلب العرض العادل أيضا من المنشأة أن تقوم بما يلى:- (أ) اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (5) "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء " ويضع المعيار المذكور هيكلاً تسترشد به الإدارة فى حالة عدم وجود معيار أو تفسير ينطبق تحديدا على بند معين. (ب) عرض المعلومات بما فى ذلك السياسات المحاسبية بأسلوب يوفر

	معلومات ملائمة ويعتمد عليها وسهلة الفهم ويمكن مقارنتها. (ج) عرض إفصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات الواردة فى معايير المحاسبة المصرية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير معاملات معينة وأحداث وظروف أخرى على المركز المالى للمنشأة وأدائها المالى. 18. عندما تستخدم المنشأة سياسات محاسبية غير مناسبة فلا يعد الإفصاح عن تلك السياسات المتبعة أو إفراد ايضاحات أو معلومات إيضاحية عنها بمثابة تصحيح للسياسات المحاسبية غير المناسبة. 19. عندما يتراءى للإدارة- فى بعض الحالات النادرة - أن الالتزام بأحد المتطلبات الواردة بمعيار من معايير المحاسبة المصرية يعتبر مضللا بشكل كبير لدرجة أن يتعارض مع الهدف من القوائم المالية كما ورد بالإطار العام لمعايير المحاسبة المصرية ، فللمنشأة أن تخرج عن هذا المتطلب بالأسلوب المذكور فى فقرة "20""إذا كان الإطار التنظيمى الملائم يتطلب الخروج عن هذا التطبيق أو لا يمنع القيام بذلك. 20. عندما تخرج المنشأة عن أحد متطلبات معيار معين من معايير المحاسبة المصرية كما ورد فى فقرة "19" فيجب عليها الإفصاح عما يلي: (أ) ما توصلت إليه الإدارة من أن القوائم المالية بهذا الخروج تعبر بدالة عن المركز المالي وموقف الأداء المالى وكذا التدفقات النقدية للمنشأة. و (ب) أن المنشأة قد التزمت فى إعداد القوائم المالية بمعايير المحاسبة المصرية فيما عدا المتطلب الذى خرجت عن تطبيقه من أجل تحقيق العرض العادل. و (ج) عنوان المعيار أو التفسير الذى تم الخروج عنه وكذا طبيعة الخروج بما فى ذلك المعالجة الواجبة الإتباع طبقا للمعيار ، والسبب فى كون تطبيق هذا المعيار سيكون مضللاً بدرجة

كبيرة فى ظل هذه الظروف لدرجة أن يتعارض مع الهدف من القوائم المالية كما وضحه الإطار العام لمعايير المحاسبة المصرية، كما يجب الإفصاح عن المعالجة التى تم تطبيقها.

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

21. إذا قامت المنشأة بالخروج عن أحد متطلبات معيار من معايير المحاسبة المصرية فى فترة سابقة وكان هذا الخروج يؤثر على المبالغ المعترف بها فى القوائم المالية عن الفترة الحالية، فعلى المنشأة الالتزام بمتطلبات الإفصاح الواردة بالفقرات "20(ج)" ، "20(د)".

22. تنطبق فقرة "21" على سبيل المثال إذا خرجت منشأة فى فترة سابقة عن متطلب فى معيار من معايير المحاسبة المصرية خاص بقياس أصول أو التزامات وكان هذا الخروج يؤثر على قياس التغير فى أصول والتزامات معترف بها فى القوائم المالية للفترة الحالية.

23. فى بعض الظروف النادرة جدا والتى تتوصل فيها الإدارة إلى أن الالتزام بأحد متطلبات معايير المحاسبة المصرية قد يكون مضللا بدرجة كبيرة إلى الحد الذى يمكن أن يتعارض مع الهدف من القوائم المالية كما ورد ذكره بالإطار العام لمعايير المحاسبة المصرية ، وكانت القواعد المرتبطة بالإطار الرقابى تمنع الخروج عن هذا المتطلب فيجب على المنشأة فى هذه الحالة أن تقلل إلى أقصى مدى ذلك التضليل الناتج عن تطبيق ذلك المتطلب عن طريق الإفصاح عما يلى:

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

و(ب) التسويات على كل بند بالقوائم المالية لكل فترة معروضة والتى ترى

الإدارة ضرورة إجرائها للوصول إلى عرض عادل.

24. لأغراض الفقرات من "19" إلى "23" ، فمن الممكن أن يتعارض أحد بنود المعلومات مع الهدف من القوائم المالية عندما لا يعرض بصدق المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التى يعتزم عرضها أو التى كان من المتوقع أن تعرض وبالتالى كان من المرجح أن تؤثر على القرارات الاقتصادية التى يتخذها مستخدمو القوائم المالية. وعند تقييم الإدارة لما إذا كان الالتزام بمطلب محدد من معيار أو تفسير معين سيكون مضللا بدرجة كبيرة إلى الحد الذى يمكن أن يتعارض مع الهدف من القوائم المالية فيجب على المنشأة أن تأخذ فى اعتبارها ما يلى:

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

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

الاستمرارية

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

وإذا كانت الإدارة على دراية عند تقييمها لقدرة المنشأة على الاستمرار بوجود درجة كبيرة من عدم التأكد المرتبط بأحداث أو ظروف قد يترتب عليها شك جوهرى فى قدرة المنشأة على

الاستمرار، فعليها الإفصاح عن تلك الشكوك. وإذا كانت المنشأة لا تعد القوائم المالية طبقاً لفرض الاستمرارية فعليها الإفصاح عن هذه الحقيقة بالإضافة إلى الإفصاح عن الأساس الذى استخدمته في إعداد القوائم المالية وكذا السبب وراء عدم اعتبار المنشأة مستمرة.

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

أساس الاستحقاق المحاسبى

27. على المنشأة إعداد قوائمها المالية باستخدام أساس الاستحقاق المحاسبى فيما عدا معلومات التدفقات النقدية.

28. عندما يستخدم أساس الأستحقاق المحاسبى ، تعترف المنشأة بالبنود كأصول والتزامات وحقوق ملكية ودخل ومصروفات (عناصر القوائم المالية) عندما تستوفى تلك البنود التعريفات وأسس الاعتراف الواردة فى الإطار العام لمعايير المحاسبة المصرية.

الأهمية النسبية والتجميع

29. على المنشأة عرض كل مجموعة من البنود المتماثلة ذات الأهمية النسبية بصورة منفصلة فى القوائم المالية. وعلى المنشأة أن تعرض

بشكل منفصل البنود غير المتماثلة فى طبيعتها أو وظيفتها ما لم تكن غير ذى أهمية نسبية.

30. تنتج القوائم المالية من معالجة عدد كبير من المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التى يتم تجميعها فى تصنيفات أو مجموعات طبقاً لطبيعتها أو وظيفتها. وتنتهي عملية التجميع والتصنيف هذه بعرض لبيانات مركزة ومصنفة تشكل بنوداً بالقوائم المالية. وإذا كان أى من البنود المنفردة لا يشكل أهمية نسبية فيتم تجميعه مع البنود الأخرى سواء فى صلب القوائم المالية أو فى الإيضاحات المتممة. إن البند الذى لا ترقى أهميته النسبية إلى الدرجة التى تبرر عرضه بصورة منفصلة فى صلب القوائم المالية قد يكون له مع ذلك أهمية نسبية تبرر عرضه بصورة منفصلة فى الإيضاحات المتممة.

31. لا تحتاج المنشأة إلى تقديم إفصاحات معينة طبقاً لأحد متطلبات معايير المحاسبة المصرية إذا لم تكن للمعلومات المطلوب الإفصاح عنها أهمية نسبية.

المقاصة

32. على المنشأة ألا تقوم بإجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات أو الدخل والمصروفات ما لم يكن ذلك مطلوباً أو مسموحاً به بمقتضى معيار محاسبة مصرى.

33. على المنشأة أن تعرض بصورة منفصلة الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات، حيث إن إجراء مقاصة فى قائمة المركز المالى أو فى قائمة الدخل أو فى قائمة الدخل الشامل يقلل من قدرة مستخدمى القوائم المالية على فهم المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التى حدثت وتقييم التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة إلا إذا كانت المقاصة تعكس جوهر المعاملة أو الحدث. ولا يعتبر من قبيل المقاصة عرض الأصول بقيمتها الصافية بعد خصم التخفيضات الخاصة بها ومنها على سبيل المثال خصم التخفيض الناتج عن تقادم

المخزون الراكد من بند المخزون وخصم الاضمحلال الناتج عن الديون المشكوك فيها من بند المدينين.

34. يعرف معيار المحاسبة المصري رقم (11) "*الإيرادات*" ويحدد طريقة قياسها على أساس القيمة العادلة للمقابل الذى تم استلامه أو لا يزال مستحقا مع الأخذ فى الاعتبار ما تسمح به المنشأة من خصومات تجارية وخصم الكمية وما شابهها. وتقوم أى منشأة فى سياق نشاطها المعتاد بمعاملات أخرى لا ينشأ عنها إيراد ولكنها تتولد بشكل عرضى عن الأنشطة الرئيسية المولدة للإيراد، وفى هذه الحالة يتم عرض ناتج هذه المعاملات بإجراء مقاصة بين الدخل الذى نشأ عن المعاملة والمصروفات المتعلقة به والناشئة عن ذات المعاملة وذلك إذا ما كان هذا العرض يعكس جوهر المعاملة، فعلى سبيل المثال:

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

و (ب) قد تقوم المنشأة بإجراء مقاصة بين إنفاق مرتبط بمخصص تم الاعتراف به طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (28) "*المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة*" والمبالغ التى يتم استردادها من هذا الانفاق طبقا لاتفاق تعاقدى مع طرف ثالث (على سبيل المثال: اتفاقية ضمان من مورد).

35. بالإضافة إلى ما سبق، تقوم المنشأة بعرض المكاسب والخسائر الناتجة عن مجموعة من المعاملات المتماثلة بالصافى، ومنها على سبيل المثال، مكاسب وخسائر العملات الأجنبية أو المكاسب والخسائر الناتجة عن المتاجرة في الأدوات المالية التى يحتفظ بها لأغراض المتاجرة.

ومع ذلك تقوم المنشأة بعرض تلك المكاسب والخسائر بشكل منفصل إذا كانت ذات أهمية نسبية.

فترة القوائم المالية

36. على المنشأة أن تصدر قوائمها المالية الكاملة (بما فيها المعلومات المقارنة) مرة فى السنة على الأقل، ويتعين على المنشأة التى تضطر إلى إصدار قوائمها المالية عن فترة أطول أو أقل من سنة أن تفصح عما يلى بالإضافة الى الإفصاح عن الفترة التى تغطيها القوائم المالية:

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

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

37. من المعتاد أن تعد المنشأة القوائم المالية باستمرار عن فترة "سنة". ومع ذلك تفضل بعض المنشآت لأسباب عملية أن تكون فترة التقرير المالى – على سبيل المثال – على أساس فترة 52 أسبوعا. ولا يمنع هذا المعيار ذلك التطبيق إلا لو تعارض ذلك مع متطلبات القوانين واللوائح المصرية فعندئذ يتم الالتزام بتلك القوانين واللوائح. هذا وعادة ما تتطلب القوانين المصرية إعداد القوائم المالية بانتظام عن سنة مالية ، ومع ذلك فيجوز قانونا إطالة السنة المالية الأولى للمنشأة إلى ما لا يجاوز التاريخ المحدد لنهاية السنة المالية التالية للسنة التي تم فيها التأسيس، كما قد تتطلب القوانين المصرية أيضا من المنشأة في حالة تعديل تاريخ بداية السنة المالية أو نهايتها أن تقوم بإصدار قوائم مالية عن فترة تقل عن سنة وتمثل المدة من اليوم التالى لتاريخ انتهاء السنة المالية قبل التعديل إلى اليوم السابق لتاريخ بداية السنة المالية بعد التعديل.

معلومات المقارنة

38. يتعين على المنشأة الإفصاح عن معلومات المقارنة الخاصة بالفترة السابقة لكل المبالغ المعترف بها فى القوائم المالية للفترة الحالية ما

لم تتطلب معايير المحاسبة المصرية أو تسمح بخلاف ذلك. وعلى المنشأة إدراج معلومات المقارنة السردية والوصفية عندما يكون ذلك مرتبطا بفهم القوائم المالية للفترة الحالية.

39. يتعين على المنشأة التى تفصح عن معلومات المقارنة أن تعرض كحد أدنى قائمتين للمركز المالى واثنتين من كل قائمة من القوائم المالية الأخرى والإيضاحات المتعلقة بها (وفقا للنموذج الوارد بالملحق) . وعندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعى أو تقوم بتعديل بنود فى قوائمها المالية بأثر رجعى أو عندما تجرى تسويات لإعادة تبويب بنود فى قوائمها المالية، فيتعين عليها أن تعرض كحد أدنى ثلاثة قوائم للمركز المالى واثنتين من كل قائمة من القوائم الأخرى والإيضاحات المتعلقة بها.

وتعرض المنشأة قوائم المركز المالى فى:

(أ) نهاية الفترة الحالية.

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

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

40. قد يظل أسلوب سرد المعلومات بالقوائم المالية عن الفترة أو الفترات السابقة فى بعض الحالات ذو صلة بالفترة الحالية. فعلى سبيل المثال تفصح المنشأة فى الفترة الحالية عن تفاصيل خاصة بنزاع قانونى كانت نتيجته غير مؤكدة فى نهاية الفترة المالية السابقة ولم يتم البت فيه بعد. ويستفيد مستخدمو القوائم المالية من الإفصاح عن ظروف عدم التأكد المحيطة بالنزاع والتى كانت قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية السابقة، والخطوات التى اتخذتها المنشأة أثناء الفترة الحالية لإزالة حالة عدم التأكد هذه.

41. عندما تغير المنشأة من أسلوب العرض والتبويب لبنود فى قوائمها المالية فيتعين عليها إعادة تبويب القيم المقارنة ما لم تكن إعادة

التبويب تلك غير عملية. وعندما تقوم المنشأة بإعادة تبويب قيم المقارنة فعليها أن تفصح عن:

(أ) طبيعة إعادة التبويب.

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

و (ج) سبب إعادة التبويب.

42. عندما يكون من المتعذر عمليا إعادة تبويب قيم المقارنة فيتعين على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) سبب تعذر إعادة التبويب.

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

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

44. يحدد معيار المحاسبة المصرى رقم (5) "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء" التسويات التى يتعين إجراؤها على معلومات المقارنة عندما تقوم المنشأة بتغيير سياسة محاسبية أو تصحيح خطأ.

الثبات فى العرض

45. على المنشأة أن تحافظ على أسلوب عرض وتبويب بنود القوائم المالية من فترة مالية إلى أخرى ما لم:

(أ) يكن واضحا - نتيجة لتغير ملموس فى طبيعة عمليات

	المنشأة أو دراسة لقوائمها المالية - أن أسلوب عرض أو تبويب آخر سيكون أكثر ملاءمة للأحداث والمعاملات وذلك بمراعاة معايير إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (5). أو(ب) يتطلب معيار محاسبة مصري إجراء تغيير فى العرض. 46. على سبيل المثال قد يترتب على قيام المنشأة بعملية اقتناء أو تخلص هامة لأصل أو مجموعة من الأصول أو بإعادة النظر فى عرض قوائمها المالية الحاجة إلى عرض القوائم المالية على نحو مغاير. وفى هذه الحالات تقوم المنشأة بتغيير عرض القوائم المالية فقط إذا كان ذلك التغيير فى العرض يوفر معلومات يعتمد عليها وتكون أكثر ملاءمة لمستخدمى القوائم المالية، وأن يكون من المتوقع أن يستمر العرض المعدل بما لا يخل بقابليتها للمقارنة. وعندما تقوم المنشأة بمثل هذا التغيير فى العرض فيجب عليها إعادة تبويب معلومات المقارنة طبقاً للفقرتين "41"، "42".
هيكل ومحتوى القوائم المالية	**مقدمة** 47. يتطلب هذا المعيار إفصاحات معينة فى قائمة المركز المالى أو فى قائمة الدخل أو فى قائمة الدخل الشامل أو فى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية وكذلك الإفصاح المستقل عن بعض البنود فى صلب هذه القوائم المالية ، كما يتطلب الإفصاح عن بنود أخرى سواء فى صلب هذه القوائم أو فى الإيضاحات المتممة. وقد أرفقت نماذج استرشادية - كملحق للمعيار – يمكن للمنشأة تطبيقها وفقا للظروف الخاصة بها. ويحدد معيار المحاسبة المصرى رقم (4) " قائمة التدفقات النقدية " متطلبات العرض للتدفقات النقدية. 48. يستخدم هذا المعيار أحياناً مصطلح "الإفصاح" بالمعنى الواسع ليشمل بنود معروضة فى القوائم المالية. ويوجد افصاحات أخرى تتطلبها معايير المحاسبة المصرية الأخرى. ومن الممكن عرض هذه

	الإفصاحات فى صلب القوائم المالية إلا إذا كان هذا المعيار أو معيار مصري آخر ينص فى أى قسم منه على خلاف ذلك. **تحديد القوائم المالية** 49. على المنشأة تحديد القوائم المالية وفصلها بشكل واضح عن المعلومات الأخرى الواردة فى ذات الوثيقة المنشورة. 50. يقتصر تطبيق متطلبات معايير المحاسبة المصرية على القوائم المالية فقط وليس بالضرورة على المعلومات الأخرى المعروضة فى تقرير سنوى أو فى أى مستند آخر للمنشأة. وعلى ذلك فمن المهم أن يتمكن مستخدمى القوائم والتقارير المالية من تمييز المعلومات التى تم إعدادها باستخدام معايير المحاسبة المصرية عن المعلومات الأخرى التى قد يكون لها فائدة لمستخدمى القوائم المالية ولكنها لا تخضع لتلك المتطلبات. 51. على المنشأة تحديد كل قائمة من القوائم المالية وكذا الإيضاحات المتممة لها تحديداً واضحاً. وبالإضافة إلى ذلك فعلى المنشأة أن تعرض المعلومات الآتية بشكل بارز وتكرارها كلما دعت الضرورة إلى ذلك حتى تكون المعلومات المعروضة قابلة للفهم: (أ) اسم المنشأة أو أي وسيلة أخرى لتعريفها. و(ب) تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تخص منشأة بمفردها أو مجموعة من المنشآت. و (ج) تحديد تاريخ نهاية الفترة المالية أو الفترة التى تغطيها القوائم المالية أو الإيضاحات. و (د) عملة العرض كما هى معرفة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (13). و (هـ) مستوى التقريب المستخدم فى عرض المبالغ فى القوائم المالية (على سبيل المثال: "المبالغ المدرجة بالألف ما لم يذكر صراحة على خلاف ذلك"). 52. تلبى المنشأة متطلبات الفقرة "51" من خلال عرض عناوين مناسبة

للصفحات والقوائم والإيضاحات المتممة والأعمدة وما شابه ذلك . ويتطلب الأمر استخدام الحكم الشخصى لتحديد أفضل سبل لعرض تلك المعلومات - فعلى سبيل المثال – إذا كانت المنشأة تعرض قوائمها المالية الكترونياً ولا تستخدم دوما فى هذا العرض صفحات منفصلة عندئذ تقوم المنشأة بعرض البنود المذكورة أعلاه بشكل متكرر لكى تضمن إمكانية فهم المعلومات المعروضة بالقوائم المالية.

53. عادة ما تقوم المنشأة بعرض المعلومات المالية بآلاف أو ملايين الوحدات من عملة العرض لكى تجعل القوائم المالية أكثر قابلية للفهم. ويعتبر هذا أمراً مقبولاً طالما تقوم المنشأة بالإفصاح عن مستوى التقريب المستخدم فى العرض ولا تقوم بحذف معلومات هامة.

قائمة المركز المالى

المعلومات الواجب عرضها فى قائمة المركز المالى

54. تعرض مبالغ البنود التالية بصورة منفصلة فى قائمة المركز المالى كحد أدنى:

(أ) الأصول الثابتة.

و (ب) الاستثمارات العقارية.

و (ج) الأصول غير الملموسة.

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

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

و (و) الأصول البيولوجية.

و (ز) المخزون.

و (ح) العملاء والمديونيات الأخرى المستحقة على الغير.

و (ط) النقدية وما فى حكمها.

و (ى) إجمالي الأصول المبوبة على أنها محتفظ بها بغرض البيع وكذا الأصول ضمن مجموعات مبوبة على نفس النحو (محتفظ بها لغرض البيع) وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (32) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

و (ك) الموردين والمديونيات الأخرى المستحقة للغير.

و (ل) المخصصات.

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

و (ن) الأصول والالتزامات الضريبية الجارية كما ورد تعريفها بمعيار المحاسبة المصرى رقم (24) "ضرائب الدخل".

و (س) الالتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة الجارية كما ورد تعريفها بمعيار المحاسبة المصرى رقم (24) "ضرائب الدخل".

و (ص) الالتزامات ضمن المجموعات المبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (32) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

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

و (ف) رأس المال المصدر والاحتياطيات التى تخص ملاك الشركة الأم.

55. تقوم المنشأة بعرض بنود وعناوين ومجاميع فرعية إضافية فى قائمة المركز المالى، إذا كان العرض على هذا النحو يؤدى إلى فهم المركز المالى للمنشأة.

56. عندما تعرض المنشأة بصورة مستقلة أصولها المتداولة وغير المتداولة والتزاماتها المتداولة وغير المتداولة فى قائمة المركز المالى فعليها ألا تقوم بتبويب الأصول (الالتزامات) الضريبية المؤجلة

كأصول متداولة أو كالتزامات متداولة.

57. لا يصف هذا المعيار ترتيباً أو شكلاً معيناً تقوم المنشأة بعرض البنود على أساسه. وتقدم الفقرة "54" ببساطة قائمة من بنود تختلف فى طبيعتها أو وظيفتها إلى الدرجة التى تؤهلها للعرض بشكل منفصل فى قائمة المركز المالى.

وبالإضافة إلى ذلك:

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

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

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

58. وتستخدم المنشأة تقديرها فى الحكم على مدى الحاجة لعرض بنود إضافية بشكل منفصل من عدمه بناء على تقييم العوامل التالية:

(أ) طبيعة وسيولة الأصول.

و (ب) وظيفة الأصول فى المنشأة.

و (ج) مبالغ وطبيعة وتوقيت الالتزامات.

59. يعطى استخدام أسس مختلفة لقياس بنود من الأصول والالتزامات انطباعاً بأنها تختلف فى طبيعتها ووظيفتها ومن ثم تعرض كبنود منفصلة.

الفصل بين المتداول وغير المتداول

60. تقوم المنشأة بعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والالتزامات المتداولة وغير المتداولة فى تبويبات منفصلة فى قائمة المركز المالى طبقاً للفقرات من "66" إلى "76" من هذا المعيار، إلا عندما

يكون عرض القوائم المالية بترتيب درجة السيولة يوفر معلومات أكثر ملائمة ويعتمد عليها. وعند تطبيق هذا الاستثناء يتم عرض جميع الأصول والالتزامات طبقاً لترتيب درجة السيولة.

61. أيا كانت طريقة العرض المستخدمة فعلى المنشأة الإفصاح عن المبلغ المتوقع استرداده أو تسويته بعد أكثر من أثنى عشر شهراً لكل بند من بنود الأصول والالتزامات يتضمن مبالغ متوقع استردادها أو تسويتها:

(أ) خلال 12 شهراً على الأكثر من تاريخ نهاية الفترة المالية.

و(ب) بعد أكثر من إثنى عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية.

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

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

64. يسمح للمنشأة فى تطبيق الفقرة "60" من هذا المعيار بأن تعرض بعض من أصولها والتزاماتها باستخدام التبويب "متداول وغير متداول" والبعض الآخر طبقاً لترتيب درجة السيولة عندما يوفر ذلك معلومات أكثر ملاءمة ويعتمد عليها. وتظهر الحاجة إلى مثل هذا

التبويب المختلط عندما تكون عمليات المنشأة متنوعة فى طبيعتها.

65. تعتبر المعلومات عن التواريخ المتوقعة لتحقق الأصول وتسوية الالتزامات مفيدة فى تقييم سيولة المنشأة وملاءتها المالية (قدرتها على سداد التزاماتها). ويتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (40) الخاص بمتطلبات الإفصاح عن الأدوات المالية الإفصاح عن تواريخ استحقاق الأصول المالية والالتزامات المالية. وتتضمن الأصول المالية المديونيات المستحقة على العملاء التجاريين وأوراق القبض والمستحقات الأخرى على الغير، بينما تتضمن الالتزامات المالية مستحقات الموردون التجاريون وأوراق الدفع والمستحقات الأخرى للغير.

وتعد المعلومات عن التاريخ المتوقع لاسترداد أصول غير نقدية مثل المخزون ولتسوية التزامات مثل المخصصات ذات فائدة أيضا لمستخدمى القوائم المالية سواء كانت الأصول والالتزامات مبوبة كأصول والتزامات متداولة أو غير متداولة. وتفصح المنشأة - على سبيل المثال - عن القيمة المتوقع تحققها من المخزون بعد أكثر من اثنى عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية.

الأصول المتداولة

66. تبوب المنشأة الأصل على أنه أصل متداول إذا توافر فيه أى من الشروط التالية:

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

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

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

أو (د) يكون الأصل فى صورة نقدية أو ما فى حكمها (كما هو معرف فى معيار المحاسبة المصرى رقم (4) "قائمة التدفقات النقدية") ما لم يكن هناك قيوداً على تداوله أو استخدامه فى

سداد التزام لمدة اثني عشر شهراً على الأقل بعد تاريخ نهاية الفترة المالية.

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

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

68. تمثل دورة التشغيل المعتادة لمنشأة الفترة التى تنقضى بين اقتناء الأصول لأغراض التشغيل وتحولها إلى نقدية أو ما فى حكمها. وعندما تكون دورة التشغيل المعتادة لمنشأة غير محددة بوضوح فيفترض أن مدتها اثنى عشر شهراً. تتضمن الأصول المتداولة أصولاً ومنتجات (مثل المخزون والعملاء) يتم بيعها أو استخدامها أو تحقق قيمتها خلال دورة التشغيل المعتادة حتى وإن لم يكن متوقعاً أن تتحقق قيم تلك الأصول خلال اثنى عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية. كما تشمل الأصول المتداولة أيضا أصولاً يكون الغرض من الاحتفاظ بها فى المقام الأول هو الاتجار (ومن أمثلة ذلك بعض الأصول المالية التى تفى بتعريف الأصول المحتفظ بها بغرض المتاجرة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (26) والجزء المتداول من الأصول المالية غير المتداولة).

الالتزامات المتداولة

69. تبوب المنشأة الالتزام على أنه التزام متداول إذا توافر فيه أى من الشروط التالية:

(أ) تتوقع تسويته خلال دورة التشغيل المعتادة لها.

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

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

او (د) لا تتمتع المنشأة بالحق غير المشروط فى تأجيل سداد

الالتزام لمدة اثنى عشر شهراً على الأقل من تاريخ نهاية الفترة المالية (راجع الفقرة "73"). هذا ولا تؤثر شروط الالتزام التي قد تمنح حامله حق اختيار لتسويته عن طريق اصدار أدوات حقوق ملكية على تبويب هذا الالتزام.

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

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

71. الالتزامات المتداولة الأخرى هى تلك التى لا يتم تسويتها كجزء من دورة التشغيل الجارية ، وإنما تسوى خلال إثنى عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية أو يكون الاحتفاظ بها فى المقام الأول بغرض المتاجرة. ومن الأمثلة على ذلك بعض الالتزامات المالية المحتفظ بها بغرض الاتجار طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (26) وبنوك السحب على المكشوف والجزء الجارى من الالتزامات المالية غير المتداولة والتزامات ضرائب الدخل والأرصدة المستحقة للدائنين غير التجاريين ودائنو التوزيعات. وتعتبر من الالتزامات غير المتداولة طبقاً للفقرات "74" و "75". الالتزامات المالية التي تقدم تمويلاً طويل الأجل (على سبيل المثال: الالتزامات التى لا تشكل جزءاً من رأس المال العامل المستخدم فى دورة التشغيل المعتادة للمنشأة) والتى لا تستحق تسويتها خلال إثنى عشر شهراً بعد تاريخ نهاية

الفترة المالية.

72. تبوب المنشأة التزاماتها المالية على أنها متداولة عندما تستحق تسويتها خلال إثنى عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية حتى لو:

(أ) كانت الشروط الأصلية للسداد تتجاوز إثني عشر شهراً.

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

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

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

75. ومع هذا تبوب المنشأة الالتزام على أنه غير متداول لو وافق المقرض حتى تاريخ نهاية الفترة المالية على منح المنشأة فترة سماح تنتهى على الأقل بعد اثنى عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة

المالية والتى تستطيع المنشأة خلالها تصحيح الشرط المخالف ولا يستطيع المقرض خلالها طلب انسداد الفورى للالتزام.

76. فيما يتعلق بالقروض المبوبة كالتزامات متداولة – إذا ما وقعت الأحداث المذكورة أدناه بين تاريخ نهاية الفترة المالية وتاريخ اعتماد القوائم المالية للإصدار فعندئذ يتعين الافصاح عن تلك الأحداث باعتبارها أحداثاً لاحقة لا يترتب عليها تسويات وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (7) ""الأحداث التي تقع بعد الفترة المالية":

(أ) إعادة التمويل على أساس طويل الأجل.

و (ب) تصحيح مخالفة بعقد قرض طويل الأجل.

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

المعلومات التى يتم عرضها إما فى قائمة المركز المالى أو فى الايضاحات

77. على المنشأة أن تفصح إما فى قائمة المركز المالى أو فى الإيضاحات المتممة عن تبويبات فرعية إضافية أخرى للبنود التى تعرض بصورة منفصلة على أن يتم تبويبها بشكل يتلاءم مع عمليات المنشأة.

78. تتوقف درجة التفصيل بالتبويبات الفرعية على متطلبات معايير المحاسبة المصرية وحجم وطبيعة ووظيفة المبالغ المعنية. كما تستخدم المنشأة أيضاً العوامل الواردة فى الفقرة " 58 " لتحديد أسس التبويب الفرعى، وتختلف الإفصاحات حسب كل بند ، فعلى سبيل المثال:

(أ) يتم تبويب بنود الأصول الثابتة إلى فئات وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (10) "الأصول الثابتة وإهلاكاتها".

و (ب) يتم تبويب المستحقات إلى مبالغ مستحقة على العملاء ومبالغ مستحقة على أطراف ذوى علاقة، ومبالغ مدفوعة مقدماً، ومبالغ مدينة أخرى.

و (ج) يتم تبويب المخزون طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم

(2) "المخزون"، إلى تبويبات فرعية مثل بضائع و خامات ومستلزمات إنتاج وإنتاج تحت التشغيل وإنتاج تام.

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

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

79. على المنشأة أن تفصح عما يلى إما فى قائمة المركز المالى أو فى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية أو فى الإيضاحات المتممة الأخرى:

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

(1) عدد الأسهم المرخص بها .

و(2) عدد الأسهم المصدرة والمدفوعة بالكامل وكذا الأسهم المصدرة التى لم يتم دفعها بالكامل.

و(3) القيمة الاسمية للسهم أو أن الأسهم ليس لها قيمة اسمية عندما تسمح القوانين المصرية بذلك.

و(4) تسوية بين عدد الأسهم القائمة فى بداية الفترة وفى نهاية الفترة.

و(5) الحقوق والامتيازات والقيود المتعلقة بكل فئة بما فى ذلك القيود المفروضة على توزيعات أرباح الأسهم وعلى رد رأس المال.

و(6) أسهم رأس مال المنشأة والتي تحتفظ بها المنشأة ذاتها (أسهم الخزينة) أو التى تحتفظ بها الشركات الشقيقة أو التابعة لها.

و(7) الأسهم المخصصة للإصدار بموجب عقود خيارات وكذا العقود المتعلقة ببيع أسهم بما فى ذلك شروط ومبالغ الإصدار.

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

80. على المنشأة التى ليس لها رأس مال أسهم ، مثل شركات الأشخاص

أو غيرها أن تفصح عن المعلومات المعادلة للمعلومات المطلوب إعدادها طبقا للفقرة "79(أ)" مع توضيح التغيرات فى كل فئة من فئات حصص الملكية فى كل فترة والحقوق والامتيازات والقيود المتعلقة بكل فئة من فئات حصص الملكية.

80(أ). إذا قامت المنشأة بإعادة تبويب الأدوات التالية من الالتزامات إلى حقوق الملكية والعكس فيتعين عليها الإفصاح عن المبالغ التى أعيد تبويبها من و إلى كل من الالتزامات المالية وحقوق الملكية وتوقيت وسبب إعادة التبويب تلك:

(أ) أداة مالية مبوبة كحقوق ملكية والتى لحاملها الحق فى ردها.

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

قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) وقائمة الدخل الشامل

81. على المنشأة أن تفصح عن كافة بنود الدخل والمصروفات التى تم الاعتراف بها خلال الفترة فى قائمتين منفصلتين أحداهما تعرض مكونات الربح أو الخسارة (قائمة دخل) والثانية تبدأ بالربح أو الخسارة وتعرض عناصر الدخل الشامل الآخر (قائمة الدخل الشامل).

المعلومات الواجب عرضها فى قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر)

82. على المنشأة – كحد أدنى – عرض مبالغ البنود التالية عن الفترة بصورة منفصلة فى قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) :

(أ) الإيرادات.

و (ب) تكاليف التمويل.

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

و (د) مصروف الضريبة (الضرائب الدخلية).

و (هـ) مبلغ واحد يمثل مجموع:

(1) الربح أو الخسارة (بعد الضرائب) الناتج من العمليات غير المستمرة.

و(2) الربح أو الخسارة (بعد الضرائب) المعترف به عن القياس بالقيمة العادلة (خصوما منها التكاليف اللازمة للبيع) لأصول أو مجموعة (مجموعات) أصول تمثل عمليات غير مستمرة أو الربح أو الخسارة الناتج عن التصرف فى تلك الأصول أو المجموعات.

و (و) الربح أو الخسارة.

83. على المنشأة الإفصاح فى نهاية قائمة الدخل عن أرباح أو خسائر الفترة موزعة بين:

(1) حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة.

و (2) ملاك الشركة الأم.

المعلومات الواجب عرضها فى قائمة الدخل الشامل

84. على المنشأة – كحد أدنى – عرض البنود التالية عن الفترة بصورة منفصلة فى قائمة الدخل الشامل:

(أ) الربح أو الخسارة.

و (ب) كل بند من بنود الدخل الشامل الآخر مبوبا حسب طبيعته فيما عدا المبالغ الواردة فى الفقرة (ج) أدناه.

و (ج) نصيب المنشأة فى بنود الدخل الشامل الآخر للشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة التى يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

و (د) إجمالى الدخل الشامل.

84أ- على المنشأة الإفصاح فى نهاية القائمة المنفصلة للدخل الشامل عن إجمالى الدخل الشامل عن الفترة موزعاً بين:

(1) حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة

و (2) ملاك الشركة الأم.

85. على المنشأة عرض بنود وعناوين ومجاميع فرعية إضافية في قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل إذا كان ذلك العرض ملائما لفهم الأداء المالي للمنشأة.

86. نظرا لأن آثار الأنشطة والمعاملات والأحداث الأخرى المتعددة للمنشأة تختلف من حيث مدى تكرارها وتعرضها لاحتمالات الربح أو الخسارة وقابليتها للتنبؤ ، لذا فإن الإفصاح عن مكونات الأداء المالى يساعد مستخدمى القوائم المالية فى فهم ما تحقق من أداء مالى وبناء تنبؤات عن الأداء المالى المستقبلى. ويتم إدراج بنود إضافية فى قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل كما يتم أيضا تعديل الوصف وإعادة ترتيب البنود كلما يكون ذلك ضروريا لتفسير عناصر الأداء المالى. وتتضمن العوامل التى تأخذها المنشأة فى الاعتبار: الأهمية النسبية وطبيعة ووظيفة بنود الدخل والمصروفات. وعلى سبيل المثال فقد تقوم مؤسسة مالية ما بتعديل الأوصاف السابق ذكرها لتوفير معلومات أكثر ملاءمة لعمليات تشغيل المؤسسة المالية.

ولا تقوم المنشأة بإجراء مقاصة بين بنود الدخل والمصروف إلا فى حالة توفر الشروط الواردة فى الفقرة "32" على تلك البنود.

87. لا تقوم المنشأة بعرض أى بنود للدخل أو المصروف كبنود غير عادية سواء فى قائمة الدخل أو فى قائمة الدخل الشامل أو ضمن الإيضاحات المتممة.

أرباح أو خسائر الفترة

88. على المنشأة الاعتراف بجميع بنود الدخل والمصروف خلال أى فترة ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) ما لم *يتطلب أو يسمح معيار محاسبى مصرى آخر بخلاف ذلك*.

89. تحدد بعض معايير المحاسبة المصرية حالات تعترف فيها المنشأة ببنود معينة خارج الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن الفترة

الجارية. ويحدد معيار المحاسبة المصرى رقم (5) "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء" حالتين من تلك الحالات وهما تصحيح الأخطاء وأثر التغيرات فى السياسات المحاسبية. كما أن بعض معايير المحاسبة المصرية الأخرى تتطلب أو تسمح لبنود الدخل الأخرى - التى تتفق مع تعريف الإطار العام للدخل والمصروف - بأن تستبعد من الربح أو الخسارة (راجع الفقرة "7").

الدخل الشامل الآخر عن الفترة

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

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

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

93. تحدد معايير المحاسبة المصرية الأخرى ما إذا كانت المبالغ التى سبق الاعتراف بها ضمن بنود الدخل الشامل الآخر يعاد تبويبها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل). ويشار فى هذا المعيار إلى المبالغ المعاد تبويبها على هذا الأساس بـ "تسويات إعادة التبويب". ويتم إدراج تسوية إعادة التبويب على العنصر المرتبط بها من عناصر "الدخل الشامل الآخر" فى الفترة التى يعاد فيها تبويب تلك التسوية إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) ، حيث قد تكون تلك المبالغ تم الاعتراف بها ضمن عناصر "الدخل الشامل الآخر" كمكاسب غير محققة فى الفترة

الجارية أو فى الفترات السابقة ومن ثم يجب أن يتم خصم تلك المكاسب غير المحققة من عناصر "الدخل الشامل الآخر" فى الفترة التى يتم خلالها إعادة تبويب ما تحقق من تلك المكاسب إلى الأرباح أو الخسائر لتجنب إدراجها فى إجمالى "الدخل الشامل" مرتين.

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

95. تنشأ "تسويات إعادة التبويب" - على سبيل المثال - عند التخلص من نشاط أجنبى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (13)) وعند استبعاد الأصول المالية المتاحة للبيع من الدفاتر (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (26)) كما تنشأ عندما تؤثر معاملة متوقعة مغطاة على الأرباح أو الخسائر (راجع الفقرة "100" من معيار المحاسبة المصرى رقم (26) فيما يخص تغطية التدفق النقدى).

96. لا تنشأ "تسويات إعادة تبويب" إعادة قياس نظام المزايا المحددة والتي تم الاعتراف بها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (38). ويتم الاعتراف بهذه البنود ضمن "الدخل الشامل الآخر" ولا يتم إعادة تبويبها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترات اللاحقة. ويتم إعادة تبويب الأرباح والخسائر الاكتوارية إلى الأرباح المرحلة فى الفترة التى يتم خلالها الاعتراف بتلك الأرباح والخسائر كدخل شامل آخر (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (38)).

المعلومات التى يتم عرضها إما فى قائمة الدخل أو فى قائمة الدخل الشامل أو فى الإيضاحات

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

98. تتضمن الحالات التى يمكن أن تؤدى إلى الإفصاح بصورة منفصلة

لبنود الدخل والمصروفات ما يلى:

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

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

و(ج) استبعادات لبنود أصول ثابتة

و(د) استبعادات استثمارات

و(هـ) العمليات غير المستمرة

و(و) تسويات دعاوى

و(ز) رد مخصصات أخرى

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

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

100. يشجع هذا المعيار المنشآت على عرض التحليل السابق ذكره فى الفقرة "99" فى قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر).

101. يتم تبويب بنود المصروفات بصورة أكثر تفصيلاً وذلك لإلقاء الضوء على مكونات الأداء المالى الذى قد يختلف من حيث التكرار واحتمالات تحقق أرباح أو خسائر منه ومدى توقع ذلك. ويمكن تقديم هذا التحليل باستخدام أى من النموذجين التاليين:

102. النموذج الأول للتحليل هو طريقة "طبيعة المصروف".

وبناء عليها تقوم المنشأة بتبويب وتجميع المصروفات ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وفقا لطبيعتها (ومثال ذلك: إهلاكات ، مشتريات مواد خام ، تكاليف نقل ، مزايا عاملين وتكاليف

إعلان) ولا يتم إعادة توزيعها على الوظائف المختلفة داخل المنشأة. هذه الطريقة ربما تكون سهلة فى تطبيقها لأنها لا تستدعى توزيع أو تحليل المصروفات طبقاً لوظيفتها

وفيما يلى مثال لتصنيف استخدم فى إعداده طريقة "طبيعة المصروف":

إيرادات		X
عناصر دخل أخرى		X
التغير فى مخزون إنتاج تام وغير تام	X	X
المستخدم من الخامات والمواد المستهلكة الاخرى	X	
تكلفة مزايا العاملين	X	
مصروف إهلاك واستهلاك	X	
مصروفات أخرى	X	
إجمالى المصروفات		(X)
الربح قبل الضريبة		X

103. النموذج الثانى للتحليل هو طريقة "وظيفة المصروف" وهى ما يطلق عليها طريقة (تكلفة المبيعات). وبناء عليه يتم تبويب المصروفات حسب وظيفتها إما كجزء من تكلفة المبيعات أو ــ على سبيل المثال ـ كتكاليف أنشطة التوزيع أو الأنشطة الإدارية. ويمكن أن تقدم هذه الطريقة لمستخدمى القوائم المالية معلومات أكثر ملاءمة عن تلك التى تقدمها طريقة تحليل المصروفات حسب طبيعتها ، إلا أن توزيع التكاليف على وظائف المنشأة قد يتطلب توزيعاً حكمياً كما قد ينطوى على تقديرات أخرى كبيرة ومن ثم فعندما تستخدم المنشأة هذه الطريقة فى توزيع التكاليف فلابد أن تفصح كحد أدنى عن تكلفة مبيعاتها بصورة منفصلة عن باقى المصروفات الأخرى.

وفيما يلى مثال لتبويب استخدم فى إعداده طريقة "وظيفة المظروف":

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

104. على المنشأة التى تبوب مصروفاتها طبقاً لوظيفة المصروف أن تفصح عن معلومات إضافية توضح طبيعة المصروفات بما فى ذلك مصروف الإهلاك والاستهلاك وتكاليف مزايا العاملين.

105. إن الاختيار بين طريقتى تحليل المصروفات حسب وظيفتها أو طبيعتها يعتمد على عوامل تاريخية وعوامل الصناعة بالإضافة إلى طبيعة نشاط المنشأة. وتعطى كلتا الطريقتين مؤشرات عن التكاليف التى قد تتغير بصورة مباشرة او غير مباشرة وفقاً لمستوى مبيعات وإنتاج الشركة. ولأن لكل طريقة ما يبررها لدى منشآت مختلفة فإن هذا المعيار يتطلب من الإدارة أن تختار طريقة العرض الأكثر ملاءمة والتى يمكن الاعتماد عليها. ونظراً لأن المعلومات عن طبيعة المصروفات تكون مفيدة فى التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية فأن الأمر يتطلب تقديم إفصاحات إضافية عندما يتم استخدام طريقة تبريب المصروفات طبقاً لوظيفتها.

قائمة التغيرات فى حقوق الملكية

المعلومات الواجب عرضها فى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية

106. على المنشأة أن تعرض قائمة للتغيرات فى حقوق الملكية كما هو مطلوب بالفقرة "10" موضحاً بها ما يلى:

(أ) إجمالى الدخل الشامل للفترة ، بحيث يظهر بصورة منفصلة

إجمالى المبالغ الخاصة بملاك الشركة الأم وكذا المبالغ التي تخص أصحاب الحصص غير المسيطرة.

و(ب) بالنسبة لكل بند من بنود حقوق الملكية ، الآثار المعترف بها للتطبيق بأثر رجعى أو التبويب بأثر رجعى وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (5).

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

(1) الربح أو الخسارة.

و(2) الدخل الشامل الآخر.

و(3) المعاملات مع الملاك - بصفتهم هذه - على أن تظهر بصورة منفصلة مساهمات الملاك والتوزيعات عليهم والتغيرات فى حصص الملكية فى الشركات التابعة التى لا يترتب عليها فقد السيطرة.

المعلومات التى يمكن عرضها فى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية أو فى الإيضاحات

106. على المنشاة أن تعرض سواء فى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية أو فى الإيضاحات تحليلاً لبنود الدخل الشامل الآخر .

107. على المنشاة أن تعرض سواء فى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية أو فى الإيضاحات عن أرباح الأسهم المعترف بها كتوزيعات على الملاك خلال الفترة المالية ونصيب السهم منها.

108. تتضمن مكونات حقوق الملكية الواردة فى الفقرة "106" أعلاه على سبيل المثال: كل فئة من فئات حقوق الملكية المساهم بها ، والرصيد المتراكم للأرباح المرحلة ولكل فئة من بنود "الدخل الشامل الآخر".

109. تعكس التغيرات فى حقوق ملكية منشاة بين تاريخى بداية ونهاية

الفترة المالية الزيادة أو النقص فى صافى أصول تلك المنشاة خلال الفترة. وباستثناء التغيرات الناتجة عن المعاملات مع ملاك المنشاة بصفتهم هذه (مثل: المساهمات وإعادة شراء أدوات حقوق الملكية لذات المنشاة وتوزيعات أرباح المنشأة على هؤلاء الملاك) وكذا "تكاليف المعاملة" المرتبطة مباشرة بكل تلك المعاملات فإن التغير الشامل فى حقوق الملكية خلال فترة معينة يمثل إجمالى مبلغ بنود الدخل والمصروف بما فى ذلك المكاسب والخسائر الناجمة من أنشطة المنشاة خلال تلك الفترة.

110. يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (5) إجراء تسويات بأثر رجعى للتغييرات فى السياسات المحاسبية إلا إذا كانت الأحكام الانتقالية لمعيار محاسبة مصرى آخر تقضى بخلاف ذلك. ويتطلب ذات المعيار أيضا أن يتم تصحيح الأخطاء بأثر رجعى إلا إذا كان ذلك غير عملى. ولا تعد التسويات وإعادة العرض بأثر رجعى بمثابة تغيرات فى حقوق الملكية ولكنها تعد تسويات على رصيد أول المدة للأرباح المرحلة - ما لم يتطلب معيار محاسبة مصرى آخر التسوية بأثر رجعى على مكون آخر من مكونات حقوق الملكية. وتتطلب الفقرة "106(ب)" من المنشأة أن تقوم بالإفصاح بقائمة التغيرات فى حقوق الملكية عن إجمالى التسويات التى تمت على كل مكون من مكونات حقوق الملكية نتيجة التغيرات فى السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء كل على حده. ويتم الإفصاح عن هذه التسويات بالنسبة لكل فترة سابقة معروضة وكذلك فى بداية الفترة الجارية (أرصدة أول المدة).

قائمة التدفقات النقدية

111. توفر معلومات التدفق النقدى لمستخدمى القوائم المالية أساس لتقييم قدرة المنشاة على توليد نقدية وما فى حكمها و تحديد احتياجات المنشاة لاستخدام تلك التدفقات النقدية. ويتناول معيار

المحاسبة المصري رقم (4) متطلبات العرض والإفصاح عن معلومات التدفق النقدى.

الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

هيكل الإيضاحات

112. على الإيضاحات المتممة للقوائم المالية أن:

(أ) تعرض معلومات عن أسس إعداد القوائم المالية وعن السياسات المحاسبية المحددة التى تطبقها المنشأة بما يتفق مع متطلبات الفقرات من "117" إلى "124".

و (ب) تفصح عن المعلومات التى تتط بها معايير المحاسبة المصرية والتى لم تعرض فى مكان آخر فى القوائم المالية .

و (ج) تقدم معلومات إضافية لم تعرض فى مكان آخر فى القوائ المالية إلا أنها ذات صلة ولازمه لتفهم أى من هذه القوائم.

113. على المنشأة أن تعرض الإيضاحات المتممة للقوائم المالية على نحو منتظم كلما كان ذلك عملياً. وعلى المنشاة ربط كل بند فى قائمة المركز المالى وقائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغير فى حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية بالمعلومات المرتبطة بذلك البند فى الإيضاحات.

114. تقوم المنشأة عادة بعرض الإيضاحات *بالترتيب التالى* لتساعد مستخدمى القوائم المالية على تفهمها ومقارنتها بالقوائم المالية للمنشآت الأخرى:

(أ) فقرة توضح الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة المصرية (راجع الفقرة "16").

و (ب) ملخص بأهم السياسات المحاسبية المتبعة (راجع الفقرة "117").

و (ج) المعلومات المؤيدة للبنود المعروضة فى قائمة المركز المالى وقائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغير فى

حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية وبترتيب عرض كل قائمة منها وكل بند فيها.

و (د) إفصاحات أخرى بما فى ذلك:

(1) الالتزامات المحتملة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (28)) والارتباطات التعاقدية غير المعترف بها بالقوائم المالية.

(2) إفصاحات غير مالية مثل أهداف وسياسات المنشأة فى إدارة المخاطر المالية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (40)).

115. فى بعض الأحوال قد يكون من الضرورى أو من المفضل تغيير ترتيب بعض البنود فى الإيضاحات. وعلى سبيل المثال: يجوز للمنشأة ضم معلومات عن "التغيرات فى القيمة العادلة المعترف بها فى الأرباح أو الخسائر" مع معلومات تتعلق بتواريخ استحقاق الأدوات المالية وذلك على الرغم من أن المعلومات الأولى تمثل إفصاحات خاصة بقائمة الدخل أو قائمة الدخل الشامل بينما ترتبط المعلومات الأخيرة بقائمة المركز المالى. ومع ذلك يتعين على أى منشأة أن تحافظ على هيكل منتظم للإيضاحات كلما كان ذلك عملياً.

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

عرض السياسات المحاسبية المتبعة

117. على المنشأة أن تفصح فى ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن:

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

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

118. من الأهمية بمكان أن تقوم المنشأة بإعلام مستخدمى القوائم

المالية بأساس أو أسس القياس المستخدمة فى تلك القوائم (التكلفة التاريخية ، التكلفة الجارية ، صافى القيمة البيعية ، القيمة العادلة أو القيمة القابلة للاسترداد) لأن الأساس الذى تعد المنشأة بناء عليه قوائمها المالية يؤثر بشكل جوهرى على تحليلات مستخدمى تلك القوائم. وعندما تستخدم المنشأة أكثر من أساس واحد للقياس فى القوائم المالية (مثل: إعادة تقييم فئات أو تبويبات معينة من الأصول) يمكن عندئذ الاكتفاء بالإشارة إلى فئات الأصول أو الالتزامات التى طبق عليها كل أساس تقييم.

119. عند تحديد الحاجة إلى الإفصاح عن سياسة محاسبية بذاتها ، فعلى الإدارة تقييم ما إذا كان هذا الإفصاح سيساعد مستخدمى القوائم المالية على تفهم الطريقة التي انعكست بموجبها المعلومات والأحداث والظروف الأخرى على نتائج الأعمال والمركز المالي. إن الإفصاح عن سياسات محاسبية معينة هو أمر مفيد لمستخدمى القوائم المالية خاصة عندما يتم اختيار تلك السياسات من بين بدائل مسموح بها فى معايير المحاسبة المصرية. وتقضى بعض معايير المحاسبة المصرية بشكل محدد الإفصاح عن سياسات محاسبية معينة ، بما فى ذلك الاختيارات التى تقوم بها الإدارة من بين السياسات المختلفة التى تسمح بها تلك المعايير.

120. على كل منشأة أن تأخذ فى اعتبارها طبيعة عملياتها (أنشطتها) والسياسات التى يتوقع مستخدمو القوائم المالية أن تفصح عنها تلك النوعية من المنشآت. وعلى سبيل المثال: يتوقع مستخدمى القوائم المالية من منشأة خاضعة لضرائب الدخل أن تفصح عن سياستها المحاسبية المتعلقة بضرائب الدخل بما فى ذلك السياسات التى تطبقها فيما يتعلق بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة.

وعندما يكون للمنشأة أنشطة (عمليات) أجنبية أو معاملات بعملات أجنبية مؤثرة عندئذ يتوقع مستخدمو القوائم المالية من المنشأة أن

تفصح عن السياسات المحاسبية للاعتراف بمكاسب وخسائر العملات الأجنبية.

121. قد ينظر للسياسة المحاسبية على أنها ذات أهمية نسبية بسبب طبيعة أنشطة المنشأة حتى ولو كانت المبالغ المرتبطة بها فى الفترة الحالية والفترات السابقة ليست ذات أهمية نسبية. ومن المناسب أيضاً أن يتم الإفصاح عن كل سياسة محاسبية تقوم المنشأة باختيارها وتطبيقها فى إعداد قوائمها المالية بما يتوافق مع معيار المحاسبة المصرى رقم (5) إذا كانت ذات أهمية نسبية للمنشأة حتى ولو لم تتطلب معايير المحاسبة المصرية الإفصاح عنها.

122. على المنشأة أن تفصح فى ملخص أهم السياسات المحاسبية أو فى الإيضاحات الأخرى عن الأحكام الفنية التى أتخذتها الإدارة – بخلاف تلك التى تنطوى على تقديرات (راجع فقرة "125") - فى إطار تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة والتى لها الأثر الأهم على المبالغ المعترف بها فى القوائم المالية.

123. تقوم الإدارة فى إطار تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة باستخدام أحكام فنية مختلفة – بخلاف تلك التى تنطوى على تقديرات – والتى يمكن أن تؤثر بشكل جوهرى (ذو أهمية نسبية) على المبالغ التى تعترف بها المنشأة فى القوائم المالية. فعلى سبيل المثال: تستخدم الإدارة الأحكام الفنية فى تحديد:

(أ) ما إذا كانت نية الإدارة هو الاحتفاظ بالأصول المالية حتى تاريخ الاستحقاق ومن ثم يتم تبويبها على هذا الأساس.

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

و (ج) ما إذا كانت مبيعات معينة من البضائع تمثل فى جوهرها ترتيبات تمويلية وبالتالى فلا ينشأ عنها إيراداً.

124. بعض الإفصاحات التى تعرض طبقاً للفقرة "122" تقضى بها

معايير محاسبة مصرية أخرى ، فعلى سبيل المثال: يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (44) من المنشأة أن تفصح عن الحكم الذى اتخذته في تحديد ما إذا كانت تسيطر على منشأة أخرى أم لا . كما يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (34) الخاص بالاستثمار العقاري عندما تجد المنشأة صعوبة فى تبويب العقارات المملوكة لها أن تفصح عن الأسس التى وضعتها لتمييز أصول الاستثمار العقارى عن العقارات التى تشغلها المنشأة وعن تلك العقارات التى تحتفظ بها لغرض البيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.

مصادر التقديرات غير المؤكدة

125. على المنشأة أن تفصح عن معلومات بشأن الافتراضات التى تستخدمها الإدارة وتتعلق بالمستقبل وكذا عن المصادر الرئيسية الأخرى للتقديرات غير المؤكدة فى نهاية الفترة المالية والتى تنتسم بمخاطر جوهرية قد يترتب عليها تسويات ذات أهمية نسبية على القيم الدفترية للأصول والالتزامات خلال العام المالى التالى.

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

(أ) طبيعة الأصول والالتزامات.

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

126. إن تحديد القيمة الدفترية لبعض الأصول والالتزامات يحتاج تقديراً لآثار أحداث مستقبلية غير مؤكدة على تلك الأصول والالتزامات فى نهاية الفترة المالية. ومثال ذلك: فى حالة عدم وجود أسعار سوقية ملحوظة فإن التقديرات المستقبلية تكون ضرورية لقياس القيمة القابلة للاسترداد من فئات الأصول الثابتة ولقياس تأثير التقادم التكنولوجى على المخزون ولقياس المخصصات التى تعتمد على أحداث مستقبلية فى دعوى لا زالت منظورة أمام القضاء وكذا لقياس التزامات مزايا عاملين طويلة

الأجل مثل التزامات المعاشات.

وتنطوى هذه التقديرات على افتراضات عن بنود بعينها مثل الافتراضات التى تتعلق بتسوية مخاطر متعلقة بالتدفقات النقدية أو سعر الخصم المستخدم ضمن معامل الخطر، والتغيرات المستقبلية فى المرتبات وفى الأسعار التى تؤثر على التكاليف الأخرى.

127. تتعلق الافتراضات والمصادر الأخرى للتقديرات غير المؤكدة المفصح عنها طبقاً للفقرة "125" بالتقديرات التى تتطلب من الإدارة استخدام أحكام بالغة الصعوبة أو التعقيد أو تتسم بعدم الموضوعية. وكلما زاد عدد المتغيرات والافتراضات التى تؤثر على الأحكام المستقبلية المحتملة للتقديرات غير المؤكدة كلما زادت درجة التعقيد وعدم الموضوعية لتلك الأحكام ، وبالتبعية تزيد احتمالات تعرض القيم الدفترية للأصول والالتزامات لتسوية ذات أهمية نسبية.

128. لا تعد الإفصاحات الواردة بالفقرة "125" واجبة بالنسبة للأصول والالتزامات التى يصاحبها خطر جوهرى فى أن تتغير قيمتها الدفترية بقدر هام نسبياً خلال العام المالى التالى لو أن قياسها يتم فى تاريخ نهاية كل فترة مالية على أساس القيمة العادلة بناء على أحدث أسعار سوقية ملحوظة. وقد تتغير مثل تلك القيم العادلة تغيراً ملموساً (ذا أهمية نسبية) خلال السنة المالية التالية إلا أن هذه التغيرات لن تكون ناتجة عن الافتراضات أو مصادر التقديرات غير المؤكدة الأخرى فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

129. تعرض المنشأة الإفصاحات الواردة بالفقرة "125" بأسلوب يساعد مستخدمى القوائم المالية على تفهم الأحكام التى تستخدمها الإدارة عن المستقبل ولتفهم المصادر الأخرى للتقديرات غير المؤكدة.

هذا وتختلف طبيعة ومدى المعلومات التى يتم عرضها حسب طبيعة

الافتراضات والظروف الأخرى. وفيما يلى أمثلة على أنواع الإفصاحات المطلوبة:

(أ) طبيعة الافتراضات أو التقديرات الأخرى غير المؤكدة.

و(ب) مدى حساسية القيم الدفترية للطرق والافتراضات والتقديرات التى استخدمت فى تحديد قيمتها وكذا أسباب تلك الحساسية .

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

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

130. لا يتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تفصح عن معلومات الموازنة التقديرية أو التوقعات المستخدمة فى إعدادها للإفصاحات التى تتطلبها الفقرة "125".

131. فى بعض الحالات يتعذر على المنشأة من الناحية العملية أن تفصح عن المدى المقدر للآثار المحتملة لافتراض معين أو لمصدر آخر للتقديرات غير المؤكدة فى تاريخ نهاية الفترة المالية. وفى مثل تلك الحالات تقوم المنشأة بالإفصاح عما تتوقعه فى ضوء المعلومات المتاحة لها من أن النتائج الفعلية خلال العام المالى التالى - والتى قد تختلف عن افتراضها – قد تتطلب تسوية جوهرية على القيم الدفترية للأصول والالتزامات التى تتأثر بهذا الافتراض.

وفى جميع الحالات على المنشأة ان تفصح عن الطبيعة والأرصدة الدفترية للأصول او الالتزامات التى تتأثر بتلك الافتراضات.

132. أن الإفصاحات التى تتطلبها الفقرة "122" والمتعلقة بالأحكام التى استخدمتها الإدارة في إطار تطبيق سياسات الشركة المحاسبية ليست لها علاقة بالإفصاحات الأخرى عن مصادر التقديرات غير

المؤكدة التى تتطلبها الفقرة "125".

133. تتطلب بعض معايير المحاسبة المصرية الأخرى الإفصاح عن بعض الافتراضات التى تقضى الفقرة "125" من هذا المعيار بالإفصاح عنها. فعلى سبيل المثال: يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (28) الإفصاح عن الافتراضات الهامة المتعلقة بالأحداث المستقبلية والتى توثر على بنود المخصصات ، كما أن معيار المحاسبة المصرى رقم (40) "الأدوات *المالية – الإفصاح*" يتطلب الإفصاح عن الافتراضات الهامة التى تستخدمها الإدارة فى تقدير القيم العادلة للأصول والالتزامات المالية التى يتم قياسها بالقيمة العادلة.

رأس المـال

134. على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التى تمكن مستخدمى قوائمها المالية من تقييم أهداف وسياسات و أساليب إدارة رأس المال.

135. للالتزام بما ورد بالفقرة "134" على المنشأة أن تفصح عما يلى:

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

(1) وصف لما تقوم بإدارته كرأس مال.

و(2) فى حالة ما إذا كانت المنشأة تخضع لمتطلبات رأس مال مفروضة من قبل جهات خارج المنشأة فيجب عليها الإفصاح عن طبيعة تلك المتطلبات و كيفية وضع تلك المتطلبات ضمن أساليب المنشأة فى إدارة رأس المال.

و(3) كيف تحقق المنشأة أهدافها فى إدارة رأس المال.

(ب) ملخص بالبيانات الكمية لما تقوم المنشأة بإدارته كرأس مال. إن بعض المنشآت تنظر إلى التزامات مالية (مثل بعض أنواع القروض المساندة) كجزء من رأس المال ، بينما ينظر البعض

الآخر من المنشآت إلى أن رأس المال يقاس بعد استبعاد بعض بنود حقوق الملكية (مثل البنود الناتجة من عمليات التغطية من مخاطر التدفق النقدى).

(ج) أى تغييرات فى (أ) ، (ب) عن الفترة السابقة.

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

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

وتبنى المنشأة هذه الإفصاحات على أساس المعلومات التى تعرض داخليا إلى مسئولى الإدارة الرئيسيين.

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

الأدوات المالية المبوبة كحقوق ملكية والتى لحاملها الحق فى ردها

136أ- بالنسبة للأدوات المالية المبوبة كحقوق ملكية والتى لحاملها الحق فى ردها يتعين على المنشأة أن تفصح بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية عما يلى (إذا لم يكن قد تم الإفصاح عنها فى مكان آخر):

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

و(ب) اهداف وسياسات وإجراءات المنشأة لإدارة التزاماتها بإعادة شراء أو استرداد الأدوات عندما يفرض عليها ذلك الالتزام من قبل حاملى الأداة بما فى ذلك أى تغيرات حدثت منذ الفترة السابقة.

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

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

إفصاحات أخرى

137. على المنشأة أن تفصح عما يلى:

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

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

138.على المنشأة أن تفصح عن البنود التالية (إلا لو تم الإفصاح عنها فى مكان آخر ضمن البيانات المنشورة المرافقة للقوائم المالية):

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

و (ب) وصف لطبيعة عمليات المنشأة وأنشطتها الرئيسية .

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

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

الفصل الخامس

المخـــــزون

المعيار المحاسبى الدولى (2) IAS

محتويات هذا الفصل :

- مقدمة .
- المصطلحات الأساسية .
- المعالجة المحاسبية .
- صافى القيمة القابلة للتحقق .
- الإفصاح .
- حالات عملية محلولة.
- ملحق نصوص وفقرات المعيار المحاسبى المصرى رقم (2) المعدل 2015.

المخـــزون

المعيار المحاسبى الدولى رقم (IAS 2)

مقدمـــة :

يهدف المعيار المحاسبى الدولى الثانى إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، ويعالج هذا المعيار كيفية حساب تكلفة المخزون المعترف بها كأصل ، كما يحدد هذه التكلفة المستنفذة من المخزون والتى يعترف بها كمصروف، كما يتناول أى تخفيضات إلى القيمة القابلة للتحقق ، كما يقدم المعيار توجيهات حول افتراضات تدفق التكلفة والتى تستخدم فى تحميل التكاليف كمخزون .

نطاق المعيار :

يعالج هذا المعيار جميع أنواع المخزون التى تظهر ضمن الأصول والتى تشمل :

- المخزون المستحوذ عليه بغرض البيع فى المسار العادى لأعمال المنشأة .
- المخزون المستحوذ عليه بغرض الاستخدام فى عمليات الإنتاج لأغراض بيعه .
- المخزون فى شكل خامات أو توريدات تستهلك أثناء عملية الإنتاج .
- المخزون لأغراض استخدامه فى تقديم الخدمات .

وفى حالة تقديم الخدمة ، فإن المخزونات تشمل تكاليف الخدمة المرتبطة بالايرادات التى لم يتم الاعتراف بها بعد (مثلاً حساب تقدم العمل من جانب المهنيين كالمراجعين والمهندسين المعماريين والمحامين) .

المفاهيم الأساسية :

- يجب قياس المخزون بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل .
- تشمل تكاليف المخزون جميع تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى التى يتم تحملها بغرض وضع المخزون فى مكانه الحالى وحالته الراهنة .
- صافى القيمة القابلة للتحقق : تعرف القيمة القابلة للتحقق بأنها ثمن البيع المقدر ناقصاً التكاليف المقدرة لاستكماله والتكاليف اللازمة للبيع .

- عند بيع المخزون ، فإن المبلغ المحمل للمصروفات يجب الاعتراف به كمصروف فى الفترة التى تم الاعتراف فيها بالايراد المتعلق بها .
- أى مبالغ يتم تخفيض المخزون بها إلى القيمة القابلة للتحقق ، وكذلك جميع الخسائر فى المخزون سوف يتم الاعتراف بها كمصروف فى الفترة التى حدث فيها التخفيض أو الخسارة .

المعالجة المحاسبية :

- تشمل تكاليف المخزون :
  - تكاليف الشراء مثل سعر الشراء وأعباء الاستيراد .
  - تكاليف التحويل :
    - العمل المباشر .
    - التكاليف الاضافية (غير المباشرة) مثل التكاليف الاضافية المتغيرة والتكاليف الاضافية الثابتة المخصصة فى إطار طاقة الإنتاج العادية .
  - التكاليف الأخرى مثل تكاليف التصميم لاحتياجات معينة للعميل وتكاليف الاقتراض.
- يستبعد من تكاليف المخزون :
  - المبالغ غير العادية للمواد والعمل والتكاليف الإضافية (غير المباشرة) .
  - تكاليف التخزين ما لم تكن ضرورية قبل تقدم عملية الإنتاج .
  - التكاليف الإدارية غير المباشرة التى لا تسهم فى وضع المخزون فى مكانه وحالته الراهنة .
  - تكاليف البيع .
- تكلفة المخزون التى لا تخضع للتبادل بالشكل العادى وتلك المنتجة والمنفصلة لمشروعات محددة ، تسند بتحديد معين للتكاليف الفردية لها .
- تخصص تكاليف المخزون الآخر باستخدام أياً من تدفقات التكلفة التالية :
  - تكلفة المتوسط المرجح .
  - الوارد أولاً يصرف أولاً .

- يمكن استخدام التقنيات التالية لقياس تكلفة المخزون إذا كانت نتائج التكلفة متقاربة :
  - التكاليف المعيارية:
    - يجب أخذ المستويات العادية للمواد والعمل والطاقة الحالية فى الحسبان .
    - يجب مراجعة التكلفة المعيارية بانتظام لضمان أنها تقارب التكلفة الفعلية.
  - طريقة التجزئة :
    - تستخدم عادة فى صناعة التجزئة بواسطة المنشآت والتى لها اعداد كبيرة من اصناف المخزون ذات هوامش ربح إجمالية مماثلة .
    - يجب تخفيض قيمة المبيعات بالهامش الإجمالى لحساب التكلفة .
    - يجب استخدام نسبة متوسطة بالنسبة لكل مجموعة بنود متجانسة .
    - يجب الأخذ فى الحسبان أسعار البيع المخفضة .

حالة عملية رقم (1) :

إذا علمت مايلى : تتعامل شركة الياسمين فى سلعة (س) من مختلف الدول وتصدرها إلى الدول العربية والافريقية فاذا علمت أنها قد تكبدت المصروفات التالية خلال 2007 :

أ - تكلفة الشراء بموجب فواتير الموردين .
ب - حصلت على خصومات تجارية على المشتريات .
جـ - رسوم استيراد .
د - نقل وتأمين على المشتريات .
هـ - تكاليف أخرى متعلقة بالواردات .
و - مرتبات المحاسبين بالادارة المالية .
ز - عمولات سمسرة تدفع لوكلاء التعريف بالنسبة لترتيب الواردات .
ح - عمولات مبيعات تدفع لوكلاء المبيعات .
ط - تكاليف ضمانات ما بعد البيع .

والمطلوب : تحديد أى من التكاليف السابقة تدخل ضمن تكلفة المخزون وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبى الدولى رقم (2) .

الحـــــل

البنـود : (أ ، ب ، جـ ، د ، هـ ، ز) مسموح بادخالها ضمن حساب تكلفة المخزون فى ظل المعيار الدولى رقم (2) اما مرتبات المحاسبين وعمولة المبيعات وتكاليف ضمانات ما بعد البيع فإنها لا تدخل ضمن تكاليف المخزون بمقتضى المعيار المحاسبى الدولى رقم (2) .

تفترض طريقة FIFO ان المخزون المشترى أولاً يباع أو يتم صرفه أولاً مع تقييم البنود المتبقية فى المخزون على أساس أسعار المشتريات الأحدث ، ومع هذا فان استخدام طريقة متوسط التكلفة المرجحة يقوم على أساس حساب تكلفة كل وحدة بالمتوسط المرجح لتكلفة البنود المماثلة فى بداية الفترة وتكلفة البنود المشتراه أو المصنعة خلال الفترة .

بالنسبة للمخرجات ذات الطبيعة المماثلة والاستخدام المماثل للمنشأة فانه يجب تقييمها باستخدام نفس صيغة التكلفة – ومع هذا فى حالة المخزون ذو الطبيعة المختلفة أو الاستخدام المختلف – يمكن تبرير استخدام صيغ تكلفة مختلفة .

حالة عملية رقم (2) :

الوقائـــع :

بدأت شركة هبة التجارية اعمالها فى أول يناير 2007 وتستورد بضاعة من اليابان وتبيعها فى السوق المحلية وتستخدم طريقة FIFO لتقييم مخزونها وفيما يلى المشتريات والمبيعات خلال سنة 2007 :

المشتريات :

يناير 2007 شراء 10000 وحدة بسعر 15 جنيه

مارس 2007 شراء 20000 وحدة بسعر 20 جنيه

سبتمبر 2007 شراء 25000 وحدة بسعر 25 جنيه

المبيعـــات :

مايـــو 2007 عدد 18000 وحدة

نوفمبر 2007 عدد 20000 وحدة

والمطلوب :

باستخدام طريقة FIFO حساب قيمة المخزون فى التواريخ التالية نهاية مايو وسبتمبر وديسمبر:

الحـــــل

أ - يناير 2007 : شراء 10000 وحدة × 15 = 150.000 جنيه

مارس 2007 : شراء 20000 وحدة × 20 = 400.000 جنيه

إجمالى 550.000 جنيه

ب - مايو 2007 : بيع 18000 وحدة كمايلى 10000 × 15 = 150000 جنيه

8000 × 20 = 160000 جنيه

310000

جـ - اذن تكلفة المخزون المتبقى فى آخر مايو 2007

= 310000 – 550000 = 240000

د - سبتمبر 2007 المتبقى كمخزون + الشراء

12000 وحدة × 20 = 240000

25000 وحدة × 25 = 625000

865000

و - نوفمبر 2007 : بيع 20000 وحدة كما يلى :

12000 وحدة × 20 = 240.000

8000 وحدة × 25 = 200.000

440.000

ز - اذن مقيم على أساس FIFO فى 31 ديسمبر 2005

= 865000 – 440000 = 425.000 جنيه

وهى عبارة عن 17000 وحدة متبقية × 25ج = 425000 جنيه

حالة عملية رقم (3) :

معلومات :

شركة رولا التجارية تستخدم طريقة متوسط مرجح للتكلفة لتقييم المخزون

وفيما يلى المعلومات المتوفرة عن سنة 2007 :

المشتريات :

15 يناير 100 وحدة بسعر 240 جنيه للوحدة

8 مارس 150 وحدة بسعر 300 جنيه للوحدة

1 سبتمبر 200 وحدة بسعر 330 جنيه للوحدة

المبيعات :

20 مارس 150 وحدة

5 ديسمبر 170 وحدة

والمطلوب :

تقييم مخزون آخر المدة باستخدام المتوسط المرجح للتكلفة .

الحـــل

تقييم مخزون آخر المدة باستخدام طريقة المتوسط المرجح

تاريخ	الوارد (المشتراه)			المبالغ (المنصرف)			الرصيد		
	كمية	سعر الوحدة	قيمة	كمية	سعر الوحدة	قيمة	كمية	سعر الوحدة	قيمة
15 يناير	100	240	24000				100	240 *	24000
8 مارس	150	300	45000				250	276	69000
20مارس				150	276	41400	100	276 **	27600
1سبتمبر	200	330	66000				300	312	93600
ديسمبر				170	312	53040	130	312	40560

* حسبت متوسط تكلفة الوحدة للمخزون فى 8 مارس كمايلى :

$$\text{تكلفة الوحدة} = \frac{\text{تكلفة المخزون + تكلفة الوارد}}{\text{كمية المخزون + كمية الوارد}}$$

$$= \frac{45000 + 24000}{150 + 100} = \frac{69000}{250} = 276 \text{ جنيه}$$

** حسبت متوسط تكلفة المخزون فى 1 سبتمبر كمايلى :

$$= \frac{66000 + 27600}{200 + 100} = 312 \text{ جنيه}$$

حالة عملية رقم (4) :

فيمايلى بعض البيانات المستخرجة من دفاتر إحدى الوحدات الاقتصادية التى تطبق نظام المخزون الدورى والخاصة بالصنف (ص) :

التاريخ	البيـــان	كميـة	سعـر	قيمـة
1 يناير 2000	المخزون	900 وحدة	10 جنيه	9000 جنيه
23فبراير 2000	المشتريات	1200 وحدة	11 جنيه	13200 جنيه
20 ابريل 2000	المشتريات	3000 وحدة	11.2 جنيه	33600 جنيه
4 ماير 2000	المشتريات	4000 وحدة	11.6 جنيه	46600 جنيه
30 نوفمبر 2000	المشتريات	900 وحدة	13 جنيه	11700 جنيه
الإجمالى		10000 وحدة		113900 جنيه

وقد اظهر الجرد الفعلى للمخزون فى 2000/12/31 أن حجم المخزون هو عبارة عن 1600 وحدة .

والمطلوب :

حساب كل من تكلفة مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة فى كل حالة من الحالات : أ - باستخدام طريقة المتوسط المرجح .

ب - باستخدام طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً .

الحـــل

1 – طريقة المتوسط :

متوسط تكلفة الوحدة = $\frac{\text{تكلفة كلية}}{\text{عدد الوحدات الكلى}} = \frac{113900}{1000}$ = 11.39 جنيه

تكلفة مخزون آخر المدة = 1600 وحدة × 11.39 = 18224

تكلفة المبيعات = 8400 وحدة × 11.39 = 95676

2 – طريقة الوارد أولاً :

معنى ذلك أن المباع يتم من أقدم الاسعار أما المخزون المتبقى فيكون بأحدث الاسعار ولان عدد الوحدات المخزونة آخر المدة هو 1600 وحدة ، اذن تكلفة مخزون آخر المدة تحسب بالوحدات من أحدث الاسعار على النحو التالى :

1600 وحدة

900 وحدة × 13ج = 11700

700 وحدة × 11.6ج = 8120

اجمالى التكلفة 19820

◄ صافى القيمة القابلة للتحقق :

- تخفيض المخزون إلى صافى القيمة القابلة للتحقق يتفق مع القاعدة المحاسبية التى تقول أن الأصول لا ينبغى أن تظهر فى الدفاتر بأكثر من المنفعة المتوقعة من بيعها أو الاستمرار فى استخدامها ، ويكون تخفيض المخزون ضرورياً لعدة أسباب أهمها يمكن أن يتلف المخزون أو يصبح راكداً أو أن تنخفض أسعار بيعه بعد نهاية الفترة .
- يتم تخفيض المخزون إلى صافى القيمة القابلة للتحقيق على أساس بند بند (أى صنف صنف) ولكن فى بعض الظروف وقد تتم المقارنة بين مجموعة متجانسة أو متماثلة أو ذات علاقة معاً حيث يتم المقارنة بين تكلفتها وصافى القيمة القابلة للتحقيق – ومع هذا – لا يكون من الملائم تخفيض المخزون إلى صافى

القيمة القابلة للتحقيق على أساس تصنيف المخزون إلى بضاعة تامة الصنع وبضاعة تحت التشغيل أو كل المخزون فى قطاع جغرافى أو صناعة ما.

- تقوم تقديرات صافى القيمة القابلة للتحقق على أساس الدلائل الواقعية التى تشير إلى القيمة القابلة للتحقق للمخزون مع الأخذ فى الاعتبار تقلبات الأسعار أو التكاليف المتعلقة مباشرة بالاحداث التى تقع بعد نهاية الفترة (الفترة اللاحقة) والتى تؤكد الظروف الموجودة فى نهاية الفترة ، وتأخذ تقديرات صافى القيمة القابلة للتحقق فى الحسبان ايضا سبب أو غرض الاحتفاظ بالمخزون فمثلا صافى القيمة القابلة للتحقق لكمية مخزون موجودة للوفاء بعقود مبيعات الشركة أو عقود الخدمة تقوم على أساس سعر العقد .
- بالنسبة لمخزون المواد الخام والتوريدات الأخرى المخزونة للاستعمال فى إنتاج المخزون التام لا يتم تخفيضها إلى أقل من التكلفة (حتى إذا كانت القيمة القابلة للتحقق أقل من التكلفة) إذا كانت السلع تامة الصنع التى تستخدم فيها يتوقع أن تباع بالتكلفة أو أكبر منها .

حالة عملية رقم (5) :

تعمل شركة الياسمين فى تجارة التجزئة ولها خمسة خطوط انتاج رئيسية هى س ، ص ، ع، ل ، هـ ، وفى 31 ديسمبر 2007 كانت الكميات المخزونة وتكلفة الوحدة وصافى القيمة القابلة للتحقق كمايلى :

خط المنتج	الكمية المخزونة	تكلفة الوحدة	صافى القيمة القابلة للتحقق
س	100	1000	1020
ص	200	500	450
ع	300	1500	1600
ل	400	750	770
هـ	500	250	200

المطلوب :

تقييم مخزون 31 ديسمبر 2007 وفقا للمعيار الدولى رقم (2) باستخدام قاعدة التكلفة أو صافى القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل .

الحـــــل

تقييم مخزون آخر المدة

خط الانتاج (1)	الكمية (2)	تكلفة الوحدة (3)	صافى القيمة القابلة للتحقق (4)	التقييم أيهما أقل (5)	الإجمالى 5×2 = (6)	الخسارة (أن وجدت) (7)
س	100	1000	1020	1000	100000	--
ص	200	500	450	450	90000	10000
ع	300	1500	1600	1500	450000	--
ل	400	750	770	750	300000	--
هـ	500	250	200	200	100000	25000
					1040000	35000
					القيمة التى تظهر فى الميزانية	خسارة تظهر فى قائمة الدخل

قيد إثبات الخسارة :

35000 حـ / تكلفة البضاعة المباعة

35000 حـ / المخزون

حالة عملية رقم (6) :

شركة رولا تعمل فى تجارة التجزئة ويوجد لها 4 خطوط منتجات رئيسية وهى 2005/12/31 كانت التكلفة وصافى القيمة القابلة للتحقق لكل خط كالتالى :

صنف المخزون	الكميـــة	تكلفة الوحدة	صافى القيمة القابلة للتحقق للوحدة
س	2000	120	150
ص	3000	50	47
ع	1000	30	38
ل	1500	15	12

المطلوب :

تقييم مخزون آخر المدة وفقا لمعايير المحاسبة .

الحـــــل

تقييم مخزون آخر المدة

صنف المخزون	تكلفة كلية كمية × تكلفة الوحدة	صافى القيمة القابلة للتحقق كمية × صافى القيمة للوحدة	التقييم أيهما أقل	الخسارة (أن وجدت)
س	240000	300000	240000	--
ص	150000	141000	141000	9000
ع	30000	38000	30000	--
ل	22500	18000	18000	4500
			429000	13500
			القيمة التى تظهر فى الميزانية	القيمة التى تظهر فى قائمة الدخل

القيد اللازم :

13500 من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

13500 إلى حـ / المخزون

اثبات انخفاض قيمة المخزون عن التكلفة

حالة عملية رقم (7) :

شركة الياسمين تعمل فى تجارة التجزئة ويوجد لها 4 خطوط منتجات رئيسية وفى 2005/12/31 كانت التكلفة وصافى القيمة القابلة للتحقق لكل خط كالتالى :

صنف المخزون	الكميـــة	تكلفة الوحدة	صافى القيمة القابلة للتحقق للوحدة	ملاحظـــــات
س	2000	120	150	هناك خسارة سابقة 40ج للوحدة
ص	3000	50	47	هناك خسارة سابقة 5ج للوحدة
ع	1000	30	38	
ل	1500	15	20	هناك خسارة سابقة 3ج للوحدة

المطلوب :

تقييم مخزون آخر المدة وفقاً لمعايير المحاسبة .

الحـــل

تقييم مخزون آخر المدة

صنف المخزون	تكلفة كلية	صافى القيمة القابلة للتحقق الكلية	التقييم أيهما أقل	خسارة انخفاض القيمة واستعادة القيمة
س	240000	300000	300000	استعادة قيمة 30×2000 = 60000
ص	150000	141000	141000	(9000)
ع	30000	38000	30000	--
ل	22500	30000	27000	4500 استعادة قيمة
			228000	55500

ملاحظـــات :

الصنف س يتم المقارنة بين التكلفة 240000 جنيه وصافى القيمة القابلة للتحقق 300000 ومن المفروض ان يتم التقييم بالقيمة الأقل أى 240000ج ونظراً لوجود خسارة سابقة 40 جنيه للوحدة × 2000 وحدة = 80000 جنيه .

اذن يتم استعادة القيمة للخسارة السابقة ولكن الزيادة 60000ج فقط .

اذن يتم استعادتها بالقيد التالى :

60000 من حـ / المخزون

60000 إلى حـ/ تكلفة بضاعة مباعة

الصنف ل : التكلفة 22500 وصافى القيمة القابلة للتحقق 30000 اذن مفروض ان يتم التقييم بمبلغ 22500 جنيه ولكن نظراً لوجود خسارة سابقة 3 جنيه للوحدة × 1500 وحدة = 4500 جنيه ووجود زيادة تغطى هذه الخسارة وأكثر ، اذن يتم استعادة الخسارة السابقة .

ولكن بحيث لا يتجاوز التكلفة الاصلية ، أى يتم الاعتراف فقط بخسارة سابقة 3 جنيه من الزيادة التى بلغت 5 جنيه .

اذن استعادة القيمة 3 × 1500 = 4500

تضاف إلى القيمة الأقل وهى التكلفة = 22500

اذن القيمة التى تظهر كمخزون 27000

◄ الاعتراف بالمصروفات :

عند بيع المخزون فان القيمة الدفترية المسجلة للمخزون يجب أن يتم الاعتراف بها كمصروف ايضا وذلك عندما يتم الاعتراف بالايراد المتعلق بها ، كذلك فان مقدار الانخفاض فى تكلفة المخزون إلى أقل من صافى القيمة القابلة للتحقق يجب أن يتم الاعتراف به كمصروف ، ومقدار أى انعكاس لتخفيض المخزون (حدوث زيادة فى المخزون فى فترة تالية لانخفاض المخزون) يجب أن يكون خفضا لخسارة الانخفاض السابقة فى الفترة التى حدثت فيها الزيادة .

◄ الإفصـــاح :

يجب أن تفصح القوائم المالية عن :

- السياسات المحاسبية المأخوذ بها لقياس المخزون وافتراض تدفق التكلفة (أى صيغة التكلفة المستخدمة) .

- اجمالى المبلغ الدفترى المسجل للمخزون والمبالغ المبوبة كلما كان ذلك مناسبا .
- المبلغ الدفترى المسجل لأى مخزون بالقيمة العادلة ناقص تكاليف البيع .
- مبلغ المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة .
- مبلغ أى تخفيض للمخزون المعترف به كمصروف فى الفترة .
- مبلغ أى انعكاس (زيادة تالية لمخزون سبق انخفاضه) والظروف التى أدت إلى زيادة القيمة .
- المبلغ الدفترى للمخزون المرهون كضمان للإلتزامات .

حالة عملية رقم (8) أسئلة متعددة الإختيارات :

(1) يجب تسجيل المخزون :

أ - بالتكلفة أو القيمة العادلة أيهما أقل .

ب - بالتكلفة أو صافى القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل .

جـ - بالتكلفة أو صافى سعر البيع أيهما أقل .

د - بالتكلفة أو القيمة الأسمية أيهما أقل .

هـ - الخياران (ب) و (د) .

ز - الخيارات (أ) ، (ب) ، (د) .

الإجابـــة : (ب)

(2) أى من الآتى من تكاليف التحويل لا يمكن تضمينه داخل تكلفة المخزون :

أ - تكلفة العمل المباشر .

ب - إيجار المصنع ومرافقه .

جـ - مرتبات أعضاء فريق المبيعات (إدارة المبيعات تشارك فى المبنى) .

د - المصروفات غير المباشرة للانتاج المحسوبة على أساس الطاقة العادية .

الإجابـــة : (ج)

(3) يعرف المخزون بأنه أصل :

أ - يستخدم فى انتاج أو توريد سلع أو خدمات لاغراض ادارية .

ب - يوجد للبيع فى المسار العادى للأعمال .

جـ - يتوافر للأجل الطويل لاهلاك رأس المال .

د - فى عملية الانتاج بغرض البيع .

هـ - فى شكل مواد أو توريدات لاستهلاكها فى عملية الانتاج أو تقديم الخدمات.

و - الخيارين (ب) ، (د) .

ز - الخيارات (ب) ، (د) ، (هـ) .

الإجابـــة : (ز)

(4) يجب الا تتضمن تكلفة المخزون :

أ - سعر الشراء .

ب - رسوم الاستيراد والضرائب الأخرى غير المستردة .

جـ - المبالغ غير العادية للمواد الفاقدة .

د - المصروفات الادارية غير المباشرة .

هـ - المصروفات غير المباشرة الثابتة والمتغيرة للانتاج .

و - تكاليف البيع .

ز - الخيارات (ج) ، (د) ، (و) .

الإجابـــة : (ز)

(5) تصنع شركة رولا وتبيع مظاريف ورقية ، وتضمن مخزون آخر المدة فى 31 ديسمبر 2005 مظاريف بلغت تكلفة الرزمة منها 50 جنيها – وخلال المراجعة النهائية لاحظ المراجعون أن سعر البيع المتتابع للمخزون فى 15 يناير 2006 (خلال الفترة اللاحقة) بلغ 40 جنيها للرزمة كذلك كشف البحث أنه خلال الجرد الفعلى لمخزون المظاريف تسرب الماء فالحق تلفا للمظاريف المصمغة ولذلك فانه فى الأسبوع التالى انفقت الشركة نحو 15 جنيها لكل رزمة لاصلاح التلف واعادة صلاحية الصمغ للمظاريف ، وبالتالى فان صافى القيمة القابلة للتحقق وخسارة تخفيض المخزون يجب ان تكون :

أ - 40 جنيها ، (10) جنيهات على الترتيب .

ب - 45 جنيها و 10 جنيهات على الترتيب .

جـ - 25 جنيها و 25 جنيها على الترتيب .

د - 35 جنيها و 15 جنيها على الترتيب .

هـ - 30 جنيها و 15 جنيها على الترتيب .

الإجابة : (ج)

لأن صافى القيمة القابلة للتحقق هى سعر البيع فى الفترة اللاحقة وهى 40 جنيها ناقصاً أى تكلفة حملت لجعل البضاعة فى حالة البيع وهى 15 جنيها وبالتالى تكون القيمة القابلة للتحقق هى = 40 – 15 = 25 جنيها لكل رزمة

والخسارة (خفض المخزون) لكل حزمة هى الفرق بين التكلفة وصافى القيمة القابلة للتحقق أى = 50 جنيها – 25 جنيها = 25 جنيها لكل حزمة

معيار المحاسبة المصرى رقم (2) : المخزون

جدول

يوضح أهم العناصر والتعديلات التى ادخلت على معيار المخزون

العناصر الرئيسية	الشرح
هدف المعيار	(1) يهدف هذا المعيار إلى شرح المعالجة المحاسبية للمخزون. ويعتبر تحديد التكلفة (التى يعترف بها كأصل وترحل من فترة إلى أخرى إلى حين الاعتراف بالإيرادات المرتبطة بها) هى القضية الأساسية فى المعالجة المحاسبية للمخزون. ويقدم هذا المعيار إرشادا عن كيفية تحديد التكلفة والاعتراف اللاحق بها كمصروف بما فى ذلك أى تخفيض فى تلك التكلفة للوصول إلى صافى القيمة البيعية. كما أنه يوفر إرشادات عن أساليب حساب التكلفة .
نطاق المعيار	(2) يطبق هذا المعيار على كافة أنواع المخزون فيما عدا ما يلى: (أ) الأعمال تحت التنفيذ فى عقود الإنشاء بما فى ذلك عقود الخدمات المباشرة المتعلقة بها (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (8) الخاص بعقود الإنشاء). (ب) الأدوات المالية (راجع معايير المحاسبة المصرية أرقام (25) ، (26) ، (40)). (ت) الأصول البيولوجية (الثروات الحيوانية والزراعية) المتعلقة بالنشاط الزراعى والمنتجات الزراعية عند نقطة الحصاد (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (35) الخاص بالزراعة). (3) لا تنطبق أسس القياس الواردة بهذا المعيار على المخزون الذى يحتفظ به: (أ) منتجى المحاصيل الزراعية ولا على منتجات الغابات والحاصلات الزراعية بعد حصادها والمعادن ومنتجاتها حيث أن هذه المنتجات يتم قياسها على أساس صافى قيمة استردادية محددة وفقا لممارسات راسخة متعارف عليها فى هذه

	الصناعات. وعند قياس هذه الأنواع من المخزون على أساس صافى القيمة الاستردادية يتم الاعتراف بالتغير فى قيمة المخزون فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترة التى حدث فيها ذلك التغير . (ب) السماسرة المتاجرون فى السلع الأولية الذين يقيسون مخزونهم منها بالقيمة العادلة مخصوما منها التكاليف اللازمة للبيع ، ويتم الاعتراف بالتغير (فى القيمة العادلة للمخزون مخصوما منها التكاليف اللازمة للبيع) فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترة التى حدث فيها ذلك التغير. (4) يقاس المخزون المشار إليه فى الفقرة "3(أ)" بصافى القيمة الاستردادية فى مراحل معينة من الانتاج. ويطبق هذا على سبيل المثال: عندما يكون حصاد المحاصيل الزراعية أو استخراج المعادن قد تم وبشرط أن يكون بيعها مؤكداً وفقاً لعقد آجل أو ضمان حكومى أو عندما يتواجد لها سوقاً نشطاً وتكون مخاطر عدم القدرة على البيع لا تذكر. وتستبعد هذه الأنواع من المخزون من تطبيق متطلبات القياس فقط الواردة فى هذا المعيار. (5) السماسرة المتاجرون هم من يقومون بشراء أو بيع السلع الأولية لحساب الغير أو لحسابهم. والمخزون المشار إليه فى الفقرة "3(ب)" يتم اقتناؤه فى الأساس بغرض بيعه فى المستقبل القريب وتحقيق ربح من التقلبات فى سعر أو هامش (عمولة) السمسار. وعندما يتم قياس هذه الأنواع من المخزون (بالقيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف اللازمة للبيع) فإنها تستبعد من تطبيق متطلبات القياس فقط الواردة فى هذا المعيار.
المفاهيم	1- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها: المخزون هو أصول:

	(أ) محتفظ بها بغرض البيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة. (ب) فى مرحلة الإنتاج ليصبح قابلاً للبيع. (ج) فى شكل مواد خام أو مهمات سيتم استخدامها فى العملية الإنتاجية أو فى تقديم الخدمات. صافى القيمة البيعية : هو السعر التقديرى للبيع من خلال النشاط العادى ناقصاً التكلفة التقديرية للإتمام وكذلك أية تكاليف أخرى يستلزمها إتمام عملية البيع. القيمة العادلة : هى السعر الذى يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام فى معاملة منظمة بين المشاركين فى السوق فى تاريخ القياس. 2- يشير صافى القيمة الاستردادية إلى صافى القيمة الذى تتوقع المنشأة تحقيقه من بيع المخزون فى إطار نشاطها المعتاد، فى حين أن القيمة العادلة تعكس القيمة التى يمكن تبادل نفس المخزون بها بين بائع ومشتر ذوى رغبة فى التبادل وعلى بينة من الحقائق بالسوق. ومن ثم فإن صافى القيمة الاستردادية يمثل قيمة محددة للمنشأة فى حين أن ذلك لا ينطبق على القيمة العادلة. ومن هنا فإن صافى القيمة الاستردادية قد لا يساوى القيمة العادلة بعد تخفيضها بالتكاليف اللازمة للبيع. تشمل بنود المخزون البضائع المشتراة والمحتفظ بها بغرض إعادة بيعها بما فى ذلك – على سبيل المثال– البضاعة المحتفظ بها بغرض إعادة البيع والمشتراة بواسطة تاجر تجزئة ، أو الأراضى والعقارات الأخرى المحتفظ بها بغرض إعادة البيع. وتشمل بنود المخزون أيضا البضاعة التامة المنتجة أو التى لا تزال تحت التشغيل بواسطه المنشأة كما تشمل أيضا المواد الخام والمهمات المنتظر استخدامها فى عملية الانتاج. وفى حالة المنشآت التى تقدم خدمات - يتضمن المخزون تكاليف الخدمة كما هى موضحة فى

	الفقرة "19" والتى لم يتحقق الإيراد المتعلق بها بعد (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (11) "الإيراد").
قياس المخزون	يقاس المخزون على أساس التكلفة أو صافى القيمة الاستردادية أيهما أقل. **تكلفة المخزون :** 1- تتضمن تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التشكيل والتكاليف الأخرى التى تتحملها المنشأة للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة. تكاليف الشراء : 2- تتضمن تكاليف الشراء ثمن الشراء ورسوم الاستيراد على الواردات (الرسوم الجمركية على البنود المستوردة) والضرائب والرسوم الأخرى (فيما عدا التى تستردها المنشأة فيما بعد من الجهة الإدارية) وتكاليف النقل والمناولة والتكاليف الأخرى المتعلقة مباشرة باقتناء المنتجات التامة والمواد الخام والخدمات ويستنزل الخصم التجارى والمسموحات والتخفيضات المشابهة عند تحديد تكاليف الشراء. **تكاليف التشكيل :** 3- تتضمن تكاليف تشكيل المخزون تلك التكاليف التى ترتبط مباشرة بوحدات الانتاج مثل العمالة المباشرة كما تتضمن أيضا توزيع منهجى (نمطى) لتكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التى تتحملها المنشأة فى سبيل تشكيل وتحويل المواد الخام إلى بضاعة تامة الصنع. 4- وتعرف تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة بأنها تكاليف الإنتاج غير المباشرة التى تبقى ثابتة نسبياً بغض النظر عن حجم الإنتاج مثل إهلاك وصيانة مبانى ومعدات المصنع وكذلك تكاليف إدارة المصنع. 5- وتعرف تكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة بأنها تكاليف الإنتاج غير المباشرة التى تتغير تغيراً مباشراً أو شبه مباشر مع حجم الإنتاج مثل المواد والعمالة غير المباشرة.

	6- يتم توزيع تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة على تكاليف التشكيل بناء على الطاقة العادية للأصول الإنتاجية. وتعرف الطاقة العادية بأنها الإنتاج المتوقع تحقيقه فى المتوسط على مدار عدد من الفترات أو المواسم فى ظل الظروف العادية على أن يؤخذ فى الاعتبار مقدار الطاقة المفقودة الناتجة عن الصيانة المخطط لها مسبقاً. ويمكن استخدام مستوى الإنتاج الفعلى لو كان مقارباً للطاقة العادية للإنتاج. ويجب مراعاة عدم تحميل الوحدات المنتجة بأية زيادة فى مقدار تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة كنتيجة لانخفاض مستوى الإنتاج أو نتيجة لوجود طاقة عاطلة. أما بالنسبة للتكاليف غير المباشرة التى لا يتم توزيعها على الإنتاج فيعترف بها كمصروف فى الفترة التى يتم تكبدها فيها. وتخفض قيمة التكاليف غير المباشرة الثابتة المحملة على كل وحدة إنتاج فى الفترات التى يكون فيها مستوى الإنتاج منخفضاً بشكل غير طبيعى حتى لا يكون المخزون مقوماً بأعلى من تكلفته. وتحمل التكاليف غير المباشرة المتغيرة على كل وحدة إنتاج على أساس الاستخدام الفعلى لطاقة الأصول الإنتاجية. 7- قد تسفر العملية الإنتاجية عن خروج أكثر من منتج فى نفس الوقت. وقد يحدث ذلك عندما يتم إنتاج منتجات مشتركة أو عند إنتاج منتج رئيسى وآخر فرعى. وعندما لا تكون تكاليف التشكيل قابلة للتحديد لكل منتج على حده عندئذ يتم توزيعها بين المنتجات باستخدام أساس منطقى وثابت. 8- وقد يتم التوزيع – مثلاً – على أساس القيمة النسبية لمبيعات كل منتج سواء فى المرحلة الإنتاجية التى تصبح المنتجات عندها قابلة للفصل أو عند إتمام الإنتاج. عادة ما تكون معظم المنتجات الفرعية بطبيعتها ذات قيمة متدنية. وفى هذه الحالة يتم قياس وحدات المنتج الفرعى غالباً على أساس صافى القيمة البيعية وتخفض بها تكلفة

المنتج الرئيسى ونتيجة لذلك لا تختلف القيمة الدفترية للمنتج الرئيسى كثيراً عن تكلفته.

التكاليف الأخرى :

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

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

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

(ب) تكاليف التخزين إلا اذا كانت ضرورية لعملية الإنتاج.

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

(د)التكاليف البيعية.

11- يحدد معيار المحاسبة المصرى رقم (14) "تكاليف الاقتراض" حالات محدودة يجوز فيها تحميل تكاليف الاقتراض ضمن تكلفة المخزون.

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

تكلفة المخزون فى المنشآت الخدمية :

13- فى الحالات التى ينشأ فيها مخزون لدى منشأة خدمية يتم قياسه بتكلفة إنتاجه. وتتكون تكلفة المخزون فى المنشآت الخدمية بصفة أساسية من تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى للموظفين القائمين مباشرة على تقديم الخدمة بما فى ذلك المشرفين والمصروفات غير المباشرة المتعلقة بتلك الخدمة. ولا تدخل تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بموظفى

البيع والعمالة الإدارية ضمن تكلفة المخزون بل يتم الاعتراف بها كمصروفات فى الفترة التى تكبدت خلالها. ولا تتضمن تكلفة المخزون بالمنشآت الخدمية هوامش ربح أو أى تكاليف إدارية أخرى لا تتعلق بتقديم تلك الخدمات وهى التكاليف التى عادة ما تكون أحد العناصر عند تحديد سعر الخدمة الذى يتقاضاه مقدم الخدمة.

تكلفة المنتجات الزراعية المحصودة من الأصول البيولوجية

14- وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (35) "الزراعة" يتم القياس الأولى لمخزون الحاصلات الذى تقوم المنشأة بحصاده من الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف اللازمة للبيع فى تاريخ الحصاد. وبعد نقطة الحصاد يخضع ذلك المخزون لمتطلبات القياس الواردة بهذا المعيار "رقم (2)" ومن ثم تعتبر قيمة القياس الأولى التى تحددت طبقاً للمعيار رقم (35) بمثابة تكلفة المخزون فى تاريخ تطبيق معيار المخزون هذا.

أساليب قياس التكلفة :

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

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

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

طرق حساب التكلفة :

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

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

20- تستخدم طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً أو طريقة المتوسط المرجح فى تحميل تكلفة المخزون فى حالات بنود المخزون بخلاف تلك المشار إليها بالفقرة رقم "23"

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

22- على سبيل المثال: فقد يكون للمخزون المستخدم فى أحد القطاعات استخدام مغاير للمنشأة عن نفس المخزون المستخدم فى قطاع آخر. ومع ذلك فإن اختلاف المنطقة الجغرافية التى يحتفظ بالمخزون فيها (أو

الاختلاف فى القواعد الضريبية لتلك المناطق) لا يعتبر مبرراً كافياً فى حد ذاته لاستخدام طرق مختلفة لحساب التكلفة لنفس نوع المخزون.

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

صافى القيمة البيعية :

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

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

	26- ومن غير المناسب أن تخفض قيمة بنود المخزون بشكل إجمالى (أو كوحدة واحدة) طبقا لأساس التبويب المستخدم لذلك المخزون مثل: البضاعة التامة أو كل بنود المخزون فى قطاع تشغيل معين (صناعة معينة أو منطقة نشاط جغرافية معينة). وتقوم عادة منشآت تقديم الخدمات بتجميع التكاليف المتعلقة بكل خدمة لها سعر بيع منفصل ، ولذلك تعامل كل خدمة على أنها بند مستقل. 27- يعتمد تقدير صافى القيمة البيعية على أفضل الأدلة المتاحة التى يمكن أن يعتد بها وقت إعداد هذه التقديرات عن القيم المتوقع تحققها من بنود المخزون. وتأخذ هذه التقديرات فى الاعتبار التذبذبات فى السعر أو التكلفة التى ترتبط مباشرة بأحداث تقع بعد تاريخ القوائم المالية (أحداث لاحقة) وذلك إلى المدى الذى تؤكد فيه تلك الأحداث ظروفاً كانت قائمة فى نهاية الفترة. 28- عند تقدير صافى القيمة البيعية يجب أن تأخذ المنشأة فى إعتبارها أيضاً الغرض من الاحتفاظ بالمخزون. فعلى سبيل المثال: يتم حساب صافى القيمة البيعية لكمية المخزون المحتفظ بها لمقابلة مبيعات أو خدمات مستقبلية بموجب عقود ملزمة على أساس قيمة هذه العقود. وإذا كانت تلك العقود تتضمن كميات تقل عن الكميات المحتفظ بها فى المخازن ، عندئذ تتحدد صافى القيمة البيعية للكمية الزائدة على أساس أسعار البيع العامة. وقد تنشأ مخصصات نتيجة تنفيذ عقود بيع ملزمة تزيد فى كمياتها عن كمية المخزون المحتفظ به أو قد تنشأ مخصصات عن عقود شراء ملزمة. وتعالج تلك المخصصات طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (28) ""المخصصات والالتزامات المحتملة و الأصول المحتملة " 29- لا يتم تخفيض قيمة المواد والمهمات الأخرى المحتفظ بها بغرض الاستخدام فى عملية إنتاج لأقل من التكلفة إذا ما كانت المنتجات التامة التى تدخل فيها تلك المواد والمهمات من المتوقع أن تباع بالتكلفة أو بأعلى منها. إلا أنه عندما يحدث انخفاض فى سعر

	المواد فقد يشير ذلك إلى احتمال أن تزيد تكلفة المنتجات التامة عن صافى قيمتها البيعية ، لذا يصبح من الواجب أن تخفض قيمة هذه المواد إلى صافى القيمة البيعية ، ويكون أفضل مقياس للقيمة البيعية فى هذه الحالة هو تكلفة الإحلال لهذه المواد. 30- تقوم المنشأة فى كل فترة تالية للتخفيض بتقدير جديد لصافى القيمة البيعية. فإذا لم تعد الظروف التى تم تخفيض قيمة المخزون بسببها إلى أقل من التكلفة موجودة أو عندما يوجد دليل واضح عن زيادة فى صافى القيمة البيعية بسبب ظروف اقتصادية مغايرة ، عندئذ يتم رد مبلغ التخفيض وذلك فى حدود المبالغ التى سبق تخفيض قيمة المخزون بها وبحيث تظهر قيمة المخزون الجديدة بالتكلفة أو صافى القيمة البيعية المعدلة أيهما أقل. ويحدث هذا على سبيل المثال: عندما ينخفض سعر بيع أحد بنود المخزون فى فترة معينة ويتم تخفيض قيمته الدفترية لتصل إلى صافى القيمة البيعية ثم يظل ضمن المخزون لفترة تالية يرتفع خلالها سعر بيعه.
الاعتراف بالمصروف	31- عندما يباع المخزون فإن القيمة الدفترية للمخزون المباع يعترف بها كمصروف فى نفس الفترة التى يعترف فيها بالإيراد الناتج عن بيعه. ويعترف أيضا بأى تخفيض فى قيمة المخزون ناتج عن انخفاض صافى القيمة البيعية للمخزون عن قيمته الدفترية وكذا بكافة الخسائر الأخرى للمخزون كمصروف فى الفترة التى يحدث بها التخفيض أو الخسارة. وتعالج أى مبالغ مرتدة (من تخفيضات سبق إجرائها على قيمة المخزون) نتيجة الزيادة فى صافى قيمته البيعية للمخزون كتخفيض فى تكلفة المخزون المباع فى الفترة التى تم الرد فيها. 32- قد تحمل بعض بنود المخزون على حسابات أصول أخرى كما هو الحال على سبيل المثال بالنسبة للمخزون المستخدم كأحد مكونات أصل من الاصول الثابتة المنشأة ذاتيا. و على المنشأة التى استخدمت

	هذا الأسلوب فى تحميل المخزون على أصل آخر أن تعترف بهذا المخزون كمصروف على مدار العمر الافتراضي للاصل.
الافصاح	33- على المنشاة أن تفصح فى القوائم المالية عما يلى : (أ) السياسات المحاسبية المتبعة فى قياس قيمة المخزون بما فى ذلك الطريقة المستخدمة لحساب التكلفة . (ب) إجمالي القيمة الدفترية للمخزون والقيمة الدفترية لكل مجموعة من بنود المخزون المبوبة بما يتناسب مع طبيعة نشاط المنشاة. (ج) القيمة الدفترية للمخزون المدرج "بالقيمة العادلة مخصوما منها التكاليف اللازمة للبيع. (د) قيمة المخزون التي تم تحميلها كمصروف خلال الفترة. (ه) قيمة أى تخفيض على المخزون أعترف به كمصروف وفقا للمعالجة الواردة بالفقرة "34" من هذا المعيار. (و) قيمة أى رد (لتخفيض فى قيمة المخزون) تم معالجته كتخفيض في قيمة المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة وفقا للفقرة "34". (ز) الظروف أو الأحداث التى أدت إلى رد التخفيض فى قيمة المخزون طبقا للفقرة "34". (ح) القيمة الدفترية للمخزون المرهون كضمان لالتزامات . 34- تعتبر المعلومات عن القيم الدفترية للتبويبات المختلفة للمخزون وكذلك عن مدى التغيرات فى هذه الأصول مفيدة لمستخدمى القوائم المالية. وتشمل التبويبات الشائعة لبنود المخزون: البضاعة المشتراة بغرض البيع ومهمات الإنتاج ، والمواد ، والإنتاج تحت التشغيل ، والإنتاج التام. ويمكن وصف بنود المخزون فى منشآت تقديم الخدمات كإنتاج تحت التشغيل. 35- تتكون قيمة المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة والذى غالبا ما يشار إليه بتكلفة الوحدات المباعة من: التكاليف التى سبق

	تحميلها ضمن قيمة المخزون الذى تم بيعه خلال الفترة بالإضافة إلى المصروفات الصناعية غير المباشرة التى لم تحمل على المخزون وكذلك البنود غير العادية من تكلفة إنتاج المخزون. وقد تقتضى ظروف المنشاة أن تدرج بعض المبالغ الأخرى أيضا ضمن قيمة المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة مثل تكاليف التوزيع (على سبيل المثال المخزون المعد خصيصا لعميل معين) . 36- تستخدم بعض المنشآت نماذج مختلفة للأرباح أو الخسائر (قائمة دخل) والتي تؤدى إلى الإفصاح عن مبالغ تختلف عن تكلفة المخزون الذى أعترف به كمصروف خلال الفترة (تكلفة الوحدات المباعة). وتعرض المنشاة وفقا لهذا النموذج تحليلا للمصروفات المبوبة وفقا لطبيعتها بحيث تفصح المنشاة عن التكاليف المعترف بها كمصروف من المواد الخام والمهمات المستهلكة وتكاليف العمالة والتكاليف الأخرى بالإضافة إلى قيمة صافى التغير فى المخزون عن الفترة.

الفصل السادس

قائمة التدفقات النقدية

المعيار المحاسبى الدولى (7) IAS

محتويات هذا الفصل :

- مقدمة .
- المصطلحات الأساسية .
- منافع عرض قائمة التدفقات النقدية.
- عرض قائمة التدفقات النقدية.
- الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة لحساب أنشطة التشغيل .
- إعداد وتفسير قائمة التدفقات النقدية .
- حالات عملية وتدريبية محلولة.
- ملحق نصوص وفقرات المعيار المحاسبى المصرى رقم (4) المعدل 2015.

قائمة التدفقات النقدية

المعيار المحاسبى الدولى رقم IAS 7

1 – خلفية ومقدمة :

- وفقاً للمعيار المحاسبى الدولى رقم (1) : عرض القوائم المالية تلتزم المنشآت بإعداد قائمة تدفق نقدى كجزء لا يتجزأ من القوائم المالية .
- حلت قائمة التدفقات النقدية محل قائمة تدفقات الأموال.

2 – النطاق :

ينبغى على كل المنشآت – دون النظر إلى طبيعة نشاطها – إعداد قائمة التدفق النقدى طبقاً لمتطلبات المعيار الدولى (7) IFRS ويجب عرضها كجزء لا يتجزأ من القوائم المالية عن كل فترة.

3 – المصطلحات الأساسية :

- **النقدية** : هى عبارة عن النقدية الحاضرة والودائع الجارية بالبنوك .
- **ما فى حكم النقدية** : الاستثمارات قصيرة الآجل عالية السيولة التى يمكن تحويلها مباشرة إلى مبالغ محددة (معروضة) من النقد والتى لا تخضع لمخاطر صرف، هامة فى القيمة .
- **الأنشطة التشغيلية** : هى أنشطة المنشأة المولدة للإيراد الرئيسى والأنشطة الأخرى التى لا تدخل ضمن أنشطة الاستثمار أو التمويل .
- **أنشطة الاستثمار** : هى الأنشطة المتعلقة بالحصول على أو التصرف فى الأصول طويلة الأجل والأصول الأخرى غير المتداولة (شاملة الاستثمارات) بخلاف تلك الداخلة فى ما يعتبر فى حكم النقدية .
- **أنشطة التمويل** : أنشطة ناتجة عن تغيرات فى حجم وتكوين حقوق الملكية والقروض .

- منافع عرض قائمة التدفقات النقدية :

1 – توفير معلومات إضافية لمستخدمى القوائم المالية عن السيولة والقدرة على توليد النقدية وتوقيت التدفقات النقدية لأجل التكيف مع التغيرات فى الظروف والفرص .

2 – تعزيز المعلومات لأغراض تقييم التغييرات فى الأصول والالتزامات وحقوق الملكية.

3 – تعزيز القابلية للمقارنة للأداء التشغيلى لمختلف المنشآت لأنها تستبعد آثار استخدام معالجات محاسبية مختلفة بالنسبة لصفقات متماثلة .

4 – تعمل كمؤشر لمبلغ وتوقيت وتأكيد التدفقات النقدية .

- حالة عملية رقم (1) :

ادرجت إحدى المنشآت ضمن النقدية وما فى حكمها المبالغ التالية :

1 – وديعة جارية فى البنك قيمتها 60000 جنيه .

2 – وديعة لآجل ذات استحقاق أصلى 6 شهور بمبلغ 100000 جنيه .

3 – استثمارات فى أسهم شركات أخرى بمبلغ 200000 جنيه باعتبار أنه يمكن بيعها فى أى وقت.

4 – قيمة السحب على المكشوف البالغ 40000 جنيه .

والمطلوب : بيان مدى صحة ما قامت به المنشأة .

الحـــل

تحوز المنشأة ما يطلق عليه فى حكم النقدية لتلبية الالتزامات قصيرة الأجل والمعنى الحقيقى لما فى حكم النقدية يمكن فهمه بشكل افضل بتحليل التعريف الوارد فى المعيار والذى يتضمن خاصيتين :

أ – يجب أن تكون ذات طبيعة قصيرة أى أنها فى حيازة المنشأة لتلبية التزامات نقدية قصيرة الآجل وعادة يوصف الاستثمار بأنه فى حكم النقدية فقط عندما يكون استحقاقه قصير الآجل مثلاً – ثلاثة أشهر أو اقل من تاريخ الحصول عليه ولذلك لا تؤهل الوديعة لآجل ذات مدة الاستحقاق الأصلى 6 شهور لكى تكون ضمن ما فى حكم النقدية .

ب – يجب أن يكون الاستثمار عالى السيولة أى يمكن مباشرة معرفة المبالغ النقدية بدرجة كبيرة من الدقة وتكون خاضعة لمخاطر غير ذات أهمية للتغير فى القيمة ، ولذلك فإن الاستثمارات فى أسهم رأس المال لمنشأة أخرى لا تعتبر فى حكم النقدية لأنها خاضعة لتغيرات فى القيمة يمكن أن تكون هامة معتمداً على كيفية التقلب فى القيمة السوقية نتيجة تغير الظروف الاقتصادية والتفاعل معها أو عوامل أخرى، ومع هذا فإن الاستثمار فى الأسهم الممتازة القابلة للاسترداد فى فترة قصيرة لاستحقاقها مع تاريخ استرجاع معين فإنها تكون معادلة للنقدية .

جـ - بالنسبة للسحب على المكشوف :

تعتبر المبالغ المستحقة للبنك بصفة عامة أنشطة تمويلية ، ومع هذا فإنه فى بعض الدول فإن السحب على المكشوف من البنك الذى يعاد سداده عند الطلب ويكون جزءاً لا يتجزأ من إدارة النقدية يمكن أن يدخل ضمن مكونات فى حكم النقدية ، ومن أجل أن يكون السحب على المكشوف من البنك داخلاً فى مكونات ما فى حكم النقدية يجب أن يقاس مع البنود الأخرى المكونة لما فى حكم النقدية (أى أن يكون فى حكم النقدية بالسالب) ، وهناك أيضاً سمة أخرى هامة للترتيبات المصرفية وهى أن رصيد البنك فى المنشأة يجب أن يتقلب من كونه موجب إلى سحب على المكشوف (أى رقم سالب) خلال الفترة / السنة التى تعد عنها قائمة التدفقات النقدية ، أما إذا كان رصيد البنك فى دفاتر المنشأة مستمر كونه سالب (وجود رصيد دائم للسحب على المكشوف ولا ينقل إلى موجب خلال السنة) ، فمعنى ذلك أن المنشأة تعتمد على آلية السحب على المكشوف كمصدر تمويلى لها .

- وقائع عملية :

فى بعض الدول تعرض البنوك على عملائها ذوى التعامل لمدة طويلة مع البنك خدمة يطلق عليها "حماية رفض الشيكات" "Bounce Protection" ، حيث يقوم البنك بتغطية العميل (المنشأة) فى حدود مبلغ معين من خلال الرصيد المكشوف فى الحساب

الجارى للعميل مع البنك وبطريقة تنفذ العميل من دعاوى شيك بدون رصيد ، وذلك بشكل موقت ، وعميل البنك ذو الحساب المكشوف عادة يكون مسموحاً له بهذا التسهيل فى حدود مبلغ معين ، وبعض البنوك تضيف رسوماً إضافية على هذا النوع من الخدمة .

- ولكن كيف يتم ذلك عملياً :

بفرض أن منشأة تصدر شيكات لدائنيها فى توقع لتحصيل الشيكات المودعة على عملائها فى البنك وأن الشيكات المودعة سوف يتم تحصيلها فى مواعيدها وتكون كافية لتغطية الأموال اللازمة لدفع الشيكات الصادرة لدائنى المنشأة، ولأسباب خارجة عن إرادة المنشأة فإن عملاء المنشأة قد لا يدفعون المستحق عليهم فى المواعيد المستحقة، وبالتالى لا تتوافر المبالغ اللازمة لسداد الشيكات المستحقة على المنشأة، وبذلك فإن ترتيبات البنوك لحماية عملائها ضد رفض الشيكات تكون مطلوبة – وفى هذه الحالات- يكون من الملائم اعتبار ترتيبات البنك هذه بمثابة جزء لا يتجزأ من إدارة النقدية فى المنشأة ، لأن حساب البنك فى دفاتر المنشأة يمكن أن يتقلب من موجب إلى سالب فى حالة السحب على المكشوف من وقت لآخر ، وهذا السحب على المكشوف يمكن أن يكون مؤهلاً باعتباره ضمن مكونات النقدية وما فى حكمها .

أما عمليات السحب على المكشوف المنتظمة من البنوك كجزء من التسهيلات الائتمانية والتمويلية مع البنوك بواسطة المنشآت على أساس دورى (حيث تقرض البنوك الأموال إلى المنشآت على أساس معايير مثل متطلبات محددة مسبقاً لرأس المال العامل وحسابات المقبوضات التجارية) فلا تلبى المعايير المقصودة فى مصطلح "ما فى حكم النقدية" ، ولذلك تعتبر أنشطة تمويلية لأغراض إعداد قائمة التدفقات النقدية .

- التغييرات فى بند ما فى حكم النقدية :

تعتبر التغييرات داخل أو بين أنواع بنود ما فى حكم النقدية مستبعدة من التدفقات النقدية لأغراض إعداد قائمة التدفق النقدى ، حيث أنها تمثل جزء من إدارة النقدية بالمنشأة على عكس أنشطة التشغيل والتمويل والاستثمار .

- حالة عملية رقم (2) :

استثمرت شركة الياسمين كجزء من أنشطتها لأدارة النقدية مبلغ 10 مليون جنيه فى أسهم ممتازة قابلة للاسترداد (خلال ثلاثة شهور من تاريخ استرجاعها) ولعمل هذا فإن الشركة طلبت من البنك الذى تتعامل معه استخدام وديعة لوقت استحقاقها (شهران كوديعة ثابتة) مع البنك .

المطلوب : تحديد كيف تعالج الشركة فى قائمة التدفقات النقدية هذه النقدية الخارجة للاستثمار فى الأسهم الممتازة القابلة للاسترجاع والتدفقات النقدية الداخلة الناتجة عن سحب الأموال من البنك باستخدام الوديعة ذات أجل الاستحقاق.

الحـــل

لا تعتبر هذه البنود تدفق نقدى داخل أو خارج لأغراض إعداد قائمة التدفق النقدى للشركة لأن كلا من النشاطين جزء من إدارة نقدية الشركة وتضم تغيرات بين مكونات تعتبر فى حكم النقدية.

عرض قائمة التدفقات النقدية :

يتطلب المعيار المحاسبى الدولى رقم (7) تصنيف قائمة التدفق النقدى إلى أربعة مكونات هى :

- أنشطة التشغيل .

- أنشطة الاستثمار .

- أنشطة التمويل .

- النقدية وما فى حكمها .

بمعنى أن قائمة التدفق النقدى تقدم معلومات عن المقبوضات والمدفوعات النقدية (أى التدفقات النقدية) عن الفترة فى فئات ثلاث عريضة :

- أنشطة التشغيل . – أنشطة الاستثمار . – أنشطة التمويل.

مع التغيرات فى النقدية وما فى حكمها .

وهذا التصنيف للمعلومات التى توفرها قائمة التدفق النقدى يتيح لمستخدمى القوائم المالية تقدير تأثير تلك الأنشطة على المركز المالى للمنشأة ومقدار النقدية وما فى حكمها .

ولابد من الاهتمام الواجب لادخال البنود فى الفئة المناسبة ، وأى تصنيف يتم اختياره يلزم تطبيقه بطريقة متماثلة من سنة لأخرى .

مثال : إذا كانت الفوائد المحصلة معروضة كتدفق نقدى من أنشطة الاستثمار فى السنة (1) فلابد من اتباع نفس التصنيف من سنة لأخرى رغم أن المعيار (7) يتيح عرض الفائدة المحصلة إما كتدفق نقدى تشغيلى أو استثمارى ، كذلك فإن صفقة واحدة يمكن أن يدخل جزء منها ضمن فئة معينة وجزء آخر ضمن فئة أخرى .

مثال : المدفوعات النقدية لسداد قسط قرض للبنك يمكن تقسيمها إلى مكونين :

المكون الأول : سداد جزء من أصل القرض والذى يصنف كنشاط تمويلى .

المكون الثانى : سداد جزء من الفائدة ويصنف كنشاط تشغيلى .

أنشطة التشغيل :

تستمد التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل بصفة رئيسية من الأنشطة المولدة للدخل الرئيسى من أعمال المنشأة، وهو مؤشر هام للقدرة المالية للمنشأة لأنه يعبر عن القدرة الذاتية للمنشأة لتمويل أعمالها. وعادة ما ينظر مستخدموا القوائم المالية إلى التدفقات النقدية من التشغيل كمقياس لقدرة المنشأة على الحفاظ على قدرتها التشغيلية ودعم الأنشطة الأخرى مثل خدمة الدين وسداد القروض ودفع توزيعات الأرباح إلى المساهمين وعمل الاستثمارات الجديدة وبدون اللجوء إلى التمويل الخارجى.

- أمثلة عامة للتدفقات النقدية من أنشطة التشغيل :

(أ) المتحصلات النقدية (التدفقات الداخلة) :

1 – المتحصلات النقدية من العملاء والناتجة من بيع البضاعة أو تأدية الخدمات.

2 – المتحصلات النقدية من إيرادات أخرى مثل الامتيازات والرسوم والعمولات.

3 – الاسترداد النقدى لضرائب الدخل المسددة بالزيادة ما لم تكن بصفة خاصة قد تم تحديدها ضمن أنشطة التمويل .

(ب) التدفقات النقدية الخارجة :

1 – المدفوعات النقدية للموردين عن شراء البضائع والخدمات .

2 – المدفوعات النقدية إلى العاملين ولسداد المصروفات .

3 – المدفوعات النقدية لضرائب الدخل ما لم يكن قد تم تحديدها ضمن أنشطة التمويل أو الاستثمار .

كذلك فإن التدفقات النقدية التشغيلية من العقود التى تبرم بغرض المتاجرة أو التعامل فى عقود الخيارات والمستقبليات ، وفى حالة شركات التأمين فإن المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للأقساط والمطالبات والأقساط السنوية ومنافع بوالص التأمين تدخل ضمن التشغيل، كذلك فإن التدفقات النقدية التى لا تستوفى معايير الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية ، كذلك تصنف على أنها تدفقات نقدية من أنشطة التشغيل .

الأنشطة الاستثمارية :

تشمل شراء والتصرف فى المنشآت والآلات والمعدات والأصول الثابتة الأخرى والأصول طويلة الأجل وتشمل شراء وبيع أدوات الدين وحقوق الملكية وأدوات الدين فى الكيانات الأخرى التى لا تدخل ضمن فى حكم النقدية، أو موجودة لأغراض المتاجرة وتشمل أنشطة الاستثمار أيضا السلف والمتحصلات عن القروض الممنوحة لمنشآت أخرى، ومع هذا فهى لا تتضمن القروض والسلف التى تقدمها البنوك والمؤسسات المالية الأخرى إلى عملائها والتى تصنف كأنشطة تشغيلية حيث أنها تدفقات نقدية من الأنشطة المنتجة للإيراد الرئيسى للمنشأة .

أمثلة للتدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار

تدفقات نقدية داخلة :

- المتحصلات من التصرف فى الأصول الثابتة .
- المتحصلات من التصرف فى أدوات الدين للمنشآت الأخرى .
- المتحصلات من بيع أدوات حقوق الملكية للكيانات الأخرى.

تدفقات نقدية خارجة :

- المدفوعات لشراء أصول ثابتة .
- المدفوعات لشراء أدوات دين منشآت أخرى .
- المدفوعات لشراء أدوات حقوق ملكية فى المنشآت الأخرى .

(ما لم تكن مدرجة ضمن فئة بغرض المتاجرة أو تعتبر فى حكم النقدية) .

أنشطة التمويل :

تشمل الحصول على موارد ومن إعادة الموارد إلى الملاك وتدخل كذلك ضمن هذه الفئة الحصول على موارد من خلال الاقتراض (للأجل القصير أو الطويل) ومدفوعات المبالغ المقترضة .

أمثلة عامة على التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة التمويلية

أ – التدفقات النقدية الداخلة :

- المحصل من إصدار أسهم رأس المال.
- المحصل من إصدار سندات (أدوات دين) .
- المحصل من قروض من البنوك .

ب – التدفقات النقدية الخارجة :

- مدفوعات توزيعات الأرباح للمساهمين .
- سداد جزء من أدوات الدين الرئيسى شاملاً التزامات الإيجار .
- سداد القروض للبنوك والغير .

- المعاملات غير النقدية :

يتطلب المعيار المحاسبى الدولى رقم (7) أن يتم استبعاد الأنشطة غير النقدية الاستثمارية والتمويلية من قائمة التدفق النقدى والتقرير عنها فى موضع أخر من القوائم المالية حيث كل المعلومات ذات العلاقة حول هذه الأنشطة يجب أن يتم الإفصاح عنها . "مثل الحصول على قطعة أرض مقابل إصدار أسهم رأس مال" وهذا المطلب مفسر على أنه ضرورة الإفصاح عن الأنشطة غير النقدية فى إيضاحات القوائم المالية بدلاً من ادخالها فى قائمة التدفق النقدى .

أمثلة عامة للأنشطة غير النقدية

- الحصول على آلات مقابل التنازل عن عقار .
- تحويل سندات قابلة للتحويل إلى أسهم عادية (حقوق ملكية) .
- اصدار أسهم رأسمال مقابل الحصول على أصل عينى .

- حالة عملية رقم (3) :

فى أول يناير سنة 2005 أصدرت الشركة القومية سندات قابلة للتحويل إلى أسهم مع إمكانية التحويل عند أو قبل انقضاء سنتين من تاريخ إصدار الدين وفى 10 ديسمبر 2006 قرر مجلس إدارة الشركة تحويل السندات فى نهاية السنة إلى أسهم عادية وتم إصدار أسهم ملكية بها .

المطلوب : كيف تعالج الشركة هذه الصفقة عند إعداد التدفق النقدى .

الحـــل

عند تحويل السندات إلى أسهم عادية (حقوق ملكية) فإنه قد يبدو ان هناك نوعين من التدفقات النقدية قد حدثا هما تدفق نقدى داخل ناتج عن زيادة رأس المال الأسهم وتدفق نقدى خارج بسداد دين السندات ، إلا أن واقع الصفقة يشير إلى أنها ليست تدفقات نقدية ، ويلزم المعيار بأن يتم الإفصاح عن هذه الأنشطة غير النقدية فى إيضاحات القوائم المالية .

- **إعداد قسم التشغيل (الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة) :**

- يكون لمعدى القوائم المالية خيار بين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة فى عرض قسم الأنشطة التشغيلية :

ويوصى المعيار بالطريقة المباشرة لعرض صافى التدفق النقدى من الأنشطة التشغيلية – وعمليا – مع هذا – فإن معدى القوائم المالية يفضلون عرض قائمة التدفق النقدى بمقتضى الطريقة غير المباشرة بدلاً من الطريقة المباشرة التى يوصى بها المعيار (ربما بسبب سهولة الإعداد) .

- تعرض الطريقة المباشرة البنود التى تؤثر فى التدفق النقدى ومبالغ هذه التدفقات النقدية والكيانات التى تستخدم الطريقة المباشرة عادة ما تقرر الفئات الرئيسية من المقبوضات والمدفوعات النقدية على النحو التالى :

أ – المتحصلات النقدية من العملاء .

ب – الفائدة وتوزيعات الأرباح المحصلة (كبديل فإن المعيار (7) يتيح تصنيف الفائدة المقبوضة ومتحصلات توزيعات الأرباح كتدفقات نقدية من الاستثمار بدلاً من اعتبارها تشغيلية) .

جـ - المدفوعات النقدية للموردين والعاملين والمصروفات .

د – الفوائد المدفوعة (كبديل فإن المعيار الدولى رقم (7) يتيح تصنيف الفوائد المدفوعة كتدفق نقدى تمويلى لأن هذا تكلفة الحصول على التمويل) .

هـ - ضرائب الدخل المدفوعة .

- **مثال : قائمة التدفقات النقدية – الطريقة المباشرة :**

تدفقات نقدية من أنشطة التشغيل :

متحصلات نقدية من العملاء	900.000 دولار
متحصلات من توزيعات أرباح	100.000 دولار
سداد مرتبات عاملين	(300.000) دولار
تسديدات للموردين	(200.000) دولار
سداد مصروفات أخرى	(150.000) دولار
ضريبة دخل مدفوعة	(100.000) دولار
فوائد مدفوعة	(150.000) دولار
صافى التدفق النقدى من التشغيل	100.000 دولار

- **حالة عملية رقم (4) :**

شركة الياسمين تقوم بإعداد قائمة التدفق النقدى بمقتضى الطريقة المباشرة وقدمت إليك المعلومات التالية :

صافى المبيعات الآجلة	5.000.000
حسابات مدينة فى نهاية العام	1.500.000
حسابات مدينة فى بداية العام	2.500.000
مشتريات (على الحساب)	4.000.000
حسابات دفع تجارية فى نهاية العام	1.900.000
حسابات دفع تجارية فى بداية العام	2.000.000
مصروفات تشغيلية	3.000.000
مصروفات مستحقة فى بداية العام	500.000
مصروفات مستحقة فى نهاية العام	400.000
إهلاك أصول ثابتة	600.000

المطلوب : احسب المتحصلات النقدية من العملاء والمدفوعات للموردين ومدفوعات المصروفات باستخدام الطريقة المباشرة .

الحـــل

1 – حساب المتحصلات النقدية من العملاء :

صافى المبيعات		5.000.000
يضاف : حسابات مدينة أول السنة		2.500.000
		7.500.000
يخصم: حسابات مدينة أخر السنة		1.500.000
المحصل من العملاء		6.000.000

2 – نقدية مدفوعة للموردين :

مشتريات		4.000.000
يضاف : حسابات دائنة نهاية السنة		1.900.000
		5.900.000
يخصم: حسابات دائنة بداية السنة		2.000.000
مدفوعات للموردين		3.900.000

3 – النقدية المدفوعة كمصروفات تشغيل :

مصروفات تشغيل		3.000.000
يضاف : مصروفات مستحقة أول المدة		500.000
		3.500.000
يخصم: مصروفات مستحقة أخر المدة		(400.000)
إهلاك الأصول الثابتة		(600.000)
النقدية المدفوعة		2.500.000

- الطريقة غير المباشرة :

وهى الطريقة الأكثر استخداما بين الطريقتين رغم أن توصيات المعيار (7) لعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بمقتضى الطريقة المباشرة والسبب المحتمل لهذا

قد يكون أن الطريقة غير المباشرة أسهل فى الاستخدام من الطريقة المباشرة لأنها تستمد صافى التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من صافى نتيجة التشغيل وفق ما جاء فى قائمة الدخل وبموجب الطريقة غير المباشرة فإن البند الأول المعروض هو صافى الدخل (أو الخسارة) عن السنة الوارد فى قائمة الدخل وتضاف أو تخصم البنود غير النقدية من الإيرادات أو المصروفات مثل الإهلاك والاستهلاك والنفاذ والتى تضاف مرة أخرى لأنها تؤدى فى الأصل إلى نقص (زيادة) صافى الدخل (الخسارة) عن السنة دون التأثير على التدفق النقدى من الأنشطة التشغيلية ، وبالمثل فإن المكسب أو الخسارة من بيع أصول ثابتة يخصم (أو يضاف) من صافى الدخل لأنه يدخل ضمن أنشطة الاستثمار ولا يؤثر على التدفق النقدى من التشغيل ، وكذلك التغيرات فى الأصول المتداولة ماعدا النقدية وما فى حكمها وكذلك التغيرات في الخصوم المتداولة .

- حالة عملية رقم (5) :

إذا علمت ما يلى :

قدمت منشأة النورهان البيانات التالية وطلبت منك إعداد الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة غير المباشرة (الأرقام بالألف جنيه)

صافى الربح قبل الضرائب	200
إهلاك أصول ثابتة	100
خسائر بيع مبنى	50
مصروف فوائد	75
فوائد بداية السنة	50
فوائد نهاية السنة	25
ضرائب دخل مدفوعة	50
حسابات مدينة أول السنة	250
حسابات مدينة أخر السنة	425
مخزون أول المدة	250
مخزون أخر المدة	200
حسابات دائنة فى بداية السنة	100
حسابات دائنة فى نهاية السنة	250

المطلوب : إعداد قسم التدفقات النقدية من التشغيل فى قائمة التدفقات النقدية باستخدام الطريقة غير المباشرة .

الحـــل

قائمة التدفقات النقدية باستخدام الطريقة غير المباشرة

(قسم الأنشطة التشغيلية)

200	صافى الربح قبل الضرائب
	يضاف/ يخصم :
100	إهلاك أصول ثابتة
50	خسائر بيع مبنى
75	مصروف فوائد
425	
(175)	زيادة فى الحسابات المدينة
50	نقص فى المخزون
150	زيادة فى الحسابات الدائنة
450	
(100)	فوائد مدفوعة
(50)	ضريبة دخل مدفوعة
300	صافى التدفق النقدى من التشغيل

- التقرير عن التدفقات النقدية على الأساس الإجمالى مقابل الأساس الصافى :

أ – المؤسسات المالية :

يتيح المعيار المحاسبى الدولى رقم (7) للمؤسسات المالية التقرير عن التدفقات النقدية الناشئة لبعض الأنشطة على أساس صافى ، هذه الأنشطة والظروف المتعلقة بها التى فى ظلها يكون التقرير بالصافى مقبولاً ، ومن الأمثلة ما يلى :

1- المقبوضات والمدفوعات النقدية من العملاء عندما تعكس التدفقات النقدية أنشطة العملاء بدلاً من أنشطة البنك مثلاً قبول ودفع الودائع الجارية .

2 - تدفقات نقدية متعلقة بالودائع ذات مواعيد الاستحقاق الثابتة .

3 - وضع وسحب ودائع مع مؤسسات مالية أخرى .

4 - سلف نقدية وقروض لعملاء البنك وسدادها .

ب – المنشآت بخلاف المؤسسات المالية :

فى حالة التدفقات النقدية لمنشآت بخلاف المؤسسات النقدية فإن الأداء يكون بوضوح بالنسبة لإجمالى المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية هذه الطريقة حيث التدفقات النقدية الداخلة والخارجة كل منها يعرض منفصلاً بدلاً من عرضها بصافى المبالغ، وهذا يعطى مستخدمى القوائم المالية معلومات أكثر معنى، ولفهم هذا أفضل ننظر فى مثال : التقرير عن صافى التغير فى القروض طويلة الأجل القابلة للدفع لا يكشف التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المتعلقة بالقروض وقد يخفى الأنشطة التمويلية الحقيقية للمنشأة، وبهذا فعندما يتم الإفصاح منفصلاً عن التدفقات النقدية الداخلة من القروض والتدفقات النقدية الخارجة من سداد القروض – يحصل مستخدموا القوائم المالية على فهم أفضل للأنشطة التمويلية للمنشأة، ويحدد المعيار المحاسبى الدولى رقم (7) استثناءين فى حالات المنشآت غير المؤسسات المالية حيث يتاح التدفق النقدى على أساس صافى :

1 - البنود ذات الحركة السريعة من العملاء والاستحقاقات القصيرة حيث يمكن عرضها كصافى .

2 - المقبوضات والمدفوعات النقدية عن العملاء تعكس أنشطة العملاء بدلاً من أنشطة تلك المنشآت كما يمكن التقرير عن التدفقات النقدية على أساس الصافى وليس الإجمالى .

- التدفقات النقدية للعملة الأجنبية :

1- التدفقات النقدية الناشئة عن المعاملات بعملة أجنبية تقيد بعملة التعامل للمنشأة باستخدام سعر الصرف بين عملة التعامل والعملة الأجنبية فى تاريخ التدفق النقدى.

2 – يجب أن تعد الكيانات التابعة قوائم التدفقات النقدية وترجمة القوائم إلى عملة التعامل (المحلية) بسعر الصرف المتاح فى تاريخ التدفق النقدى .

- التقارير عن العقود المستقبلية والعقود الآجلة والخيارات والمقايضات :

يعترف المعيار الدولى رقم (7) بأن التدفقات النقدية بين عقود المستقبليات والآجلة وعقود الخيارات وعقود المقايضات تصنف عادة كأنشطة استثمارية فيما عدا:

1- عندما تكون هذه العقود بغرض المتاجرة وبهذا تمثل أنشطة تشغيلية .

2 – عندما تعتبر المدفوعات أو المقبوضات أنشطة تمويلية للمنشأة ويتم التقرير عنها بناءً على ذلك .

3 – عندما تتم المحاسبة عن العقد كتحوط لوضع يمكن تحديده فإن التدفقات النقدية للعقد تصنف بنفس الطريقة كتدفقات نقدية للوضع تحت التحوط .

- تسوية النقدية وما فى حكمها :

يلزم المعيار المحاسبى الدولى رقم (7) المنشآت بالإفصاح عن مكونات النقدية وما فى حكمها ، وكذلك عرض تسوية الفرق – إن وجد – بين المبالغ المقرر عنها فى قائمة التدفقات النقدية وما فى حكمها المفصح عنها فى الميزانية .

◄ الحصول على والتصرف فى المنشآت التابعة ووحدات الأعمال الأخرى :

يعترف المعيار المحاسبى الدولى رقم (7) بأن المنشآت يمكنها شراء شركات تابعة أو التصرف فيها خلال السنة أو وحدات أعمال أخرى ، وبهذا فانه يتطلب أن التدفقات النقدية المجمعة من دمج أو التصرف فى الشركات التابعة أو وحدات الأعمال الأخرى ، يجب عرضها منفصلة كجزء من قسم أنشطة الاستثمار بقائمة التدفقات النقدية ، كما يحدد المعيار هذه الافصاحات لكل من الدمج أو التصرف كمايلى :

1 - إدخال اجمالى المقابل .

2 - الجزء المحمل على النقدية وما فى حكمها .

3 - مقدار النقدية وما فى حكمها فى الشركة التابعة أو وحدة الأعمال المدمجة أو المتصرف فيها .

4 - مقدار الأصل(بخلاف النقدية وما فى حكمها التى تم الحصول عليها أو التخلص منها ملخصة والإلتزامات حسب الفئات الرئيسية) .

◄ الافصاحات الأخرى المطلوبة وتوصيات المعيار المحاسبى الدولى رقم (7) :

يحدد المعيار بعض الافصاحات الاضافية الفريدة لأن هذه المعلومات تتيح منفعة أكبر لمستخدمى القوائم المالية ، وتشمل هذه الافصاحات الاضافية مايلى :

1 - الافصاح المطلوب : المبلغ الهام لأرصدة النقدية وما فى حكمها لدى المنشأة غير المتاحة للاستخدام بواسطة المجموعة يجب الافصاح عنه مع تعليق الادارة.

2 - الافصاحات الموصى بها :

تشجيع المنشآت أن تفصح مع تعليق الادارة عن :

أ - مبلغ تسهيلات القروض غير المستخدمة مع الاشارة إلى القيود على استخدامها أن وجدت .

ب - فى حالة الاستثمار فى مشروعات مشتركة التى تتم المحاسبة عنها بطريقة التجميع التناسبى والمبلغ المجمع للتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والتمويلية والاستثمارية المنسوبة للاستثمار فى المشروع المشترك .

جـ - المبلغ المجمع من التدفقات النقدية المذكورة المطلوب للحفاظ على الطاقة التشغيلية .

د - مبلغ التدفقات النقدية المجمع على أساس القطاعات الانتاجية والقطاعات الجغرافية التى اعد عنها التقرير .

حالة عملية رقم (6) :

الوقائع :

فيمايلى المعلومات المالية المتعلقة بشركة الياسمين عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2005 :

الميزانيات فى 31 ديسمبر 2005، 2004

الأصـــــول	2005	2004
النقدية وما فى حكمها	4.500	1.500
حسابات مدينة	7.500	3.750
مخزون	3.000	2.250
صافى أصول غير ملموسة	1.500	2.250
استثمارات فى شركات شقيقة	28.500	28.500
أصول ثابتة	18000	33.750
مجمع الاهلاك	(7500)	(9000)
صافى الأصول الثابتة	10.500	24.750
إجمالى الأصول	55500	63.000
الالتزامات :		
- حسابات دائنة	7.500	18.750
- ضرائب دخل مستحقة	3.000	1.500
- ضرائب مؤجلة مستحقة	4.500	3.000
اجمالى الالتزامات	15.000	23.000
حقوق المساهمين		
رأس مال الأسهم	9.750	9.750
الأرباح المحتجزة	30.750	30.000
اجمالى حقوق المساهمين	40.500	39.750
اجمالى الالتزامات وحقوق المساهمين	55.500	63.000

قائمة الدخل عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2005

المبيعات	45.000
(-) تكلفة البضاعة المباعة	(15.000)
اجمالى الربح	30.000
مصروفات بيعية وادارية	(3000)
مصروف الفوائد	(3000)
اهلاك أصول ثابتة	(3000)
استهلاك الاصول غير الملموسة	(750)
دخل استثمارات	4.500
صافى الدخل قبل الضرائب	24.750
(-) ضريبة الدخل	(6.000)
صافى الدخل	18.750

معلومات اضافيـــة :

هذه المعلومات الاضافية مرتبطة بإعداد قائمة التدفقات النقدية .

- جميع المبيعات تتم بالأجل وكذلك المشتريات .
- كان مصروف الفوائد عن سنة 2005 هو 3000 دولار تم دفعه بالكامل أثناء السنة .
- تدفع الشركة مرتبات ومستحقات العاملين الأخرى قبل نهاية كل شهر وكل مصروفات البيع والمصروفات الادارية المنصرفة دفعت قبل 31 ديسمبر 2005 .
- دخل الاستثمارات يشمل دخل توزيعات أرباح من الاستثمار فى شركات أخرى وقد تم تحصيله قبل 31 ديسمبر 2005 .
- تبلغ صافى القيمة الدفترية للمعدات 11.250 دولار والتكلفة الأصلية 15.750 دولار بيعت بمبلغ 11.250 دولار .
- اعلنت الشركة ان توزيعات الأرباح المدفوعة إلى مساهميها تبلغ 18000 دولار دفعت خلال سنة 2005 .

- مصروف ضريبة الدخل عن سنة 2005 كان 6000 دولار ولكنه ما دفعته الشركة خلال 2005 كان 3.000 دولار وفقا لما هو مقدر.

المطلوب :

باستخدام المعلومات المالية السابقة للشركة إعداد قائمة التدفقات النقدية طبقا لمتطلبات المعيار الدولى رقم (7) بالطريقتين المباشرة وغير المباشرة .

الخطوة الأولى : إعداد ورقة عمل لتحليل التغيرات فى بنود الميزانية :

بيـــان	2005	2004	التغير	الأثر على التدفق النقدى التشغيلى	الأثر على التدفق النقدى الاستثمارى	الأثر على التدفق النقدى التمويلى	النقدية وما فى حكمها
النقدية وما فى حكمها	4.500	1500	3000				3000
الحسابات المدينة	7500	3750	3750	(3750)			
المخزون	300	2250	750	(750)			
الأصول غير الملموسة	1500	2250	(750)	750			
مستحقات لدى شركات زميلة	28500	28500	--				
أصول ثابتة	10500	24750	(14250)	3000	11250		
اجمالي	55500	63000	(7500)				
حسابات دائنة	7500	18750	(11250)	(11250)			
ضرائب دخل مستحقة	3000	1500	1500	1500			
ضرائب دخل مؤجلة	4500	3000	1500	1500			
راس مال الأسهم	9750	9750	--	--			
أرباح محتجزة	30750	30000	750	14250	4599	(18000)	
اجمالـــــى	55500	63000	(7500)	5250	15750	(18000)	3000
				A	B	C	C+B+A

ب- الطريقة المباشرة :

شركة الياسمين

قائمة التدفقات النقدية

عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2005

تدفقات نقدية من أنشطة التشغيل :		
متحصلات من العملاء	41250	
مدفوعات للموردين والعاملين	(30000)	
النقدية المتوفرة من النشاط التشغيلى الرئيسى	11250	
سداد فوائد	(3000)	
سداد ضرائب الدخل	(3000)	
صافى التدفق النقدى المتوفر من التشغيل		5250
تدفقات نقدية من أنشطة الاستثمار		
متحصلات من بيع معدات	11250	
متحصلات من توزيعات أرباح	4500	
صافى التدفق النقدى من أنشطة الاستثمار		15750
تدفقات نقدية من أنشطة التمويل		
توزيعات أرباح مدفوعة	(18000)	
تدفقات نقدية مستخدمة فى أنشطة التمويل		(18000)
التغير فى النقدية وما فى حكمها		3000
+ رصيد النقدية وما فى حكمها أول السنة		1500
رصيد النقدية فى نهاية السنة		4500

تفاصيل حسابات المبالغ الموضحة فى قائمة التدفقات النقدية كمايلى :

1 - المتحصلات النقدية من العملاء :

المبيعات بالأجل		45000
+ رصيد حسابات مدينة أول السنة		3750
- رصيد حسابات مدينة آخر السنة		(7500)
المتحصلات النقدية من العملاء خلال السنة		41250

2 - المدفوعات النقدية للموردين والعاملين :

تكاليف المبيعات		15000
- مخزون أول السنة		(2250)
+ مخزون آخر السنة		3000
+ حسابات دائنة أول السنة		18750
- حسابات دائنة آخر السنة		(7500)
+ مصروفات ادارية وبيعية مدفوعة		3000
المدفوعات النقدية للموردين والعاملين		30000

3 - فوائد مدفوعة تساوى مصروف الفوائد المحمل على قائمة الدخل حسب المعلومات الايضاحية: 30000

4 - ضرائب الدخل المدفوعة خلال السنة :

مصروف الضريبة خلال السنة (بضم الحالى والمؤجل)		6000
+ ضرائب الدخل المستحقة فى بداية السنة		1500
+ ضرائب الدخل المؤجلة فى بداية السنة		3000
- ضرائب الدخل المستحقة فى نهاية السنة		(3000)
- ضرائب الدخل المؤجلة المستحقة فى نهاية السنة		(4500)
النقدية المدفوعة كضرائب دخل		3000
متحصلات من بيع معدات (وفق المعلومات الاضافية)		11250
توزيعات أرباح محصلة عن 2005 (وفق المعلومات الايضاحية)		4500
توزيعات أرباح مدفوعة خلال 2005 (وفق المعلومات الايضاحية)		18000

جـ- الطريقةغير المباشرة :

قائمة التدفقات النقدية (عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2005)

تدفقات نقدية من أنشطة التشغيل :		
صافى الدخل قبل الضرائب	24.750	
تسويات		
اهلاك أصول ثابتة	3000	
استهلاك أصول غير ملموسة	7500	
دخل الاستثمار	(4500)	
مصروف الفوائد	3000	
دخل التشغيل قبل التغيرات فى الأصول والالتزامات التشغيلية	27000	
زيادة فى الحسابات المدينة	(3750)	
زيادة فى المخزون	(750)	
نقص فى الحسابات الدائنة	(11250)	
النقدية المتوفرة من التشغيل	11250	
فوائد مدفوعة	(3000)	
ضرائب دخل مدفوعة	(3000)	
صافى التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		5250
تدفقات نقدية من أنشطة الاستثمار		
المحصل من بيع آلات ومعدات	11250	
المحصل من توزيعات الأرباح	4500	
صافى التدفق النقدى من أنشطة الاستثمار		15750
تدفقات نقدية من أنشطة التمويل		
توزيعات أرباح مدفوعة	(18000)	
صافى التدفق النقدى المستخدم فى أنشطة التمويل		(18000)
التغير فى النقدية وما فى حكمها		3000
+ رصيد نقدية وما فى حكمها أول المدة		1500
رصيد نقدية وما فى حكمها آخر المدة		4500

حالة عملية رقم (6) : أسئلة اختيار متعدد :

(1) أشترت منشأة عقار مقابل إصدار أسهم رأس للبائع لجزء وبالباقى سندات اصدرتها المنشأة، ويجب ان تعالج هذه الصفقة فى قائمة التدفقات النقدية كالآتى ؟

أ - شراء العقار يعالج كتدفق نقدى خارج ضمن أنشطة الاستثمار واصدار الأسهم والسندات يعالج كتدفق نقدى خارج ضمن أنشطة التمويل .

ب - شراء العقار يعالج كتدفق نقدى استثمارى خارج واصدار السندات يعالج ضمن التدفقات النقدية التمويلية بينما اصدار الأسهم تدفق نقدى خارج ضمن أنشطة الاستثمار .

جـ - لا تدخل هذه الصفقة فى قائمة التدفقات النقدية ويجب الافصاح عنها فقط ضمن ايضاحات القوائم المالية .

د - يتم تجاهل الصفقة تماما حيث أنها صفقة غير نقدية ودون ذكر أى متطلبات عنها فى قائمة التدفقات النقدية أو ايضاحات القوائم المالية .

الإجابة : (ج)

(2) منشأة (ليست مؤسسة مالية) تقبض توزيعات أرباح من استثمارها فى أسهم، كيف يجب أن تفصح عن هذه التوزيعات فى قائمة التدفق النقدى المعدة وفقا للمعيار الدولى رقم (7) ؟

أ - تدفق نقدى داخل ضمن أنشطة التشغيل .

ب - تدفق نقدى داخل تشغيلى أو استثمارى .

جـ - تدفق نقدى داخل تشغيل أو تمويلى .

د - كتسوية فى قسم الأنشطة التشغيلية للتدفق النقدى لأنه يدخل فى دخل السنة وكتدفق نقدى داخل ضمن أنشطة التمويل .

الإجابة : (ب)

(3) كيف ينبغى عرض المكسب من بيع أصل ثابت بواسطة المنشأة فى قائمة التدفق النقدى ؟

أ - كتدفق نقدى داخل فى قسم أنشطة الاستثمار للتدفق النقدى لأنه خاص بالأصول طويلة الأجل .

ب - كتدفق نقدى داخل فى قسم أنشطة التمويل بقائمة التدفق النقدى لأن المبنى كان منشأة بقرض طويل الأجل من البنك وتحتاج سداده من حصيلة البيع .

جـ - كتسوية لصافى الدخل فى قسم الأنشطة التشغيلية بقائمة التدفق النقدى المعدة بمقتضى الطريقة غير المباشرة .

د - يضاف إلى حصيلة البيع ويعرض فى قسم الأنشطة الاستثمارية فى قائمة التدفق النقدى .

الإجابة : (ج)

(4) كيف يجب عرض ربح غير محقق عند ترجمة عملة أجنبية فى قائمة التدفق النقدى ؟

أ - كتدفق نقدى داخل فى قسم أنشطة التمويل لأنه ينشأ من ترجمة عملة أجنبية .

ب - يجب تجاهله لأغراض قائمة التدفق النقدى لأنه مكسب غير محقق .

جـ - يجب تجاهله لأغراض قائمة التدفق النقدى حيث أنه كسب غير محقق ولكن يجب الافصاح عنه فى ايضاحات القوائم المالية من باب الحذر .

د - كتسوية لصافى الدخل فى قسم الأنشطة التشغيلية لقائمة التدفقات النقدية.

الإجابة : (د)

(5) كيف ينبغى معالجة سداد قسط قرض طويل الأجل يشمل جزء منه سداد أصل القرض وجزء آخر سداد الفائدة المستحقة على القرض وذلك فى قائمة التدفقات النقدية ؟

أ - سداد الجزء من أصل القرض هو تدفق نقدى خاص بأنشطة الاستثمار اما دفع الفوائد فهو خاص بأنشطة التشغيل أو التمويل حسب خيار المنشأة .

ب - سداد الجزء الأصلى للقرض هو تدفق نقدى خاص بقسم الأنشطة الاستثمارية ودفع الفائدة خاص بقسم الأنشطة التشغيلية وذلك لأن المعيار المحاسبى الدولى (7) لا يسمح بأى بديل فى حالة مدفوعات الفائدة .

جـ - سداد الجزء الأصلى للقرض هو تدفق نقدى خاص بقسم الأنشطة الاستثمارية ودفع الفائدة خاص بقسم الأنشطة الاستثمارية أو التشغيلية بحسب اختيار المنشأة .

د - سداد جزء أصل القرض هو تدفق نقدى خاص بقسم أنشطة الاستثمار ودفع الفائدة يجب ادخاله بالمقاصة مع الفائدة المقبوضة عن ودائع البنك، وصافى المبلغ الخاص بالفائدة يجب الافصاح عنه فى قسم الأنشطة التشغيلية .

الإجابة : (أ)

◘ إعداد وتفسير قائمة التدفق النقدى :

تحقق بعض الشركات أرباحاً كبيرة ، ولكنها قد لا تستطيع توليد تدفقات نقدية موجبة من عملياتها ، كذلك قد لا يتناسب التدفق النقدى مع الأرباح المحققة خلال فترات كثيرة من السنة ، وينتج ذلك بسبب اختلاف توقيت الإيرادات والمصروفات والذى قد لا يتواكب دائماً مع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة ، فهناك مبيعات ومشتريات تتم بالأجل ، وكذلك قد لا يتفق توقيت سداد بعض المصروفات مع فترة حدوثها ، ونفس الأمر بالنسبة للايرادات .

ويترتب على ذلك ضرورة أن تقوم الشركات بإدارة النقدية بحرص وعناية ، وكذلك الأرباح ، ولنفس الأسباب فإنه يجب على المحللين الماليين الأخذ فى الاعتبار المعلومات الواردة فى قائمة التدفقات النقدية بالإضافة إلى قائمة الدخل والميزانية .

◘ فهم الأعمال :

واضح أن صافى الدخل عنصر هام ولكن التدفق النقدى أيضاً عنصر حاسم فى نجاح الشركة. فهو يتيح للشركة التوسع فى عملياتها وإحلال الأصول القديمة وكسب ميزة فى فرص الاستثمار الجديدة ودفع توزيعات الأرباح للملاك . **فالنقدية هى الملك فى عالم اليوم** .

وتركز قائمة التدفقات النقدية الإهتمام بقدرة المنشأة على توليد نقدية من عملياتها الداخلية وإدارتها للأصول المتداولة والخصوم المتداولة وتفاصيل استثماراتها وتمويلها الخارجة ، وهى مصممة لمساعدة كل من المديرين والمحللين الماليين فى الإجابة على أسئلة النقدية الهامة مثل :

- هل سيكون لدى الشركة نقدية كافية لدفع ديونها قصيرة الأجل إلى الموردين والدائنين الأخرين دون الحصول على قروض إضافية ؟
- هل تدير الشركة بفعالية الحسابات المدينة والمخزون ؟
- هل قامت الشركة بالاستثمارات الضرورية فى طاقة إنتاجية جديدة ؟

- هل تمكنت الشركة من توليد تدفقات نقدية داخلية كافية لتمويل الإستثمارات اللازمة ؟ وهل إعتمدت على التمويل الخارجى ؟
- هل غيرت الشركة من هيكل تمويلها الخارجى ؟

أولاً : تصنيف قائمة التدفقات النقدية :

توضح قائمة التدفقات النقدية التغير فى النقدية ما بين أول المدة وآخر المدة أو بمعنى أخر ، لماذا زادت أو نقصت النقدية من خلال الفترة المالية ، ويقصد بالنقدية هنا **النقدية وما فى حكمها** . حيث تشمل البنود التى تعامل مثل النقدية كل الاستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة والتى :

1 - يمكن تحويلها لمبلغ نقدى معروف .
2 - قريبة من تاريخ إستحقاقها مع مخاطرة قليلة لتغير قيمتها .

وبصفة عامة ، تعالج الاستثمارات ذات أجل الاستحقاق الأصلى لأقل من 3 شهور معاملة النقدية بمقتضى هذا التعريف مثل أذون الخزانة " دين قصير الأجل على الحكومة "

ويتم تصنيف قائمة التدفقات النقدية فى شكل ثلاث فئات عريضة هى:

- **أنشطة التشغيل .**
- **أنشطة الاستثمار .**
- **أنشطة التمويل .**

1 - التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل :

هى التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المتعلقة مباشرة بالإيرادات والمصروفات الواردة فى قائمة الدخل ، وكذلك المرتبطة برأس المال العامل (أى الأصول المتداولة والخصوم المتداولة) .

- **حساب بنود التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة التشغيل :**

يتم حساب بنود التدفقات النقدية التى تظهر ضمن أنشطة التشغيل فى قائمة التدفقات النقدية باستخدام بيانات من قائمة الدخل وما يرتبط بها من بيانات فى قائمة المركز المالى كمايلى :

بند الإيراد أو المصروف	+	التعديل المعبر عن التغير فى البند	=	المبلغ المحصل أو المدفوع
↓		↓		↓
من قائمة الدخل		من قائمة المركز المالى		يظهر فى قائمة التدفقات النقدية

- **مثـــال :**

المبيعات ← التغير فى حسابات المدينين (العملاء) ← المتحصلات النقدية من العملاء

تظهر فى قائمة الدخل ← تظهر فى قائمة المركز المالى

فإذا كانت المبيعات 120.000 جنيه وحسابات العملاء أول المدة 30.000 جنيه وآخر المدة 40.000 جنيه والمطلوب حساب المحصل من العملاء خلال الفترة

التغير فى حسابات العملاء = رصيد العملاء آخر المدة – رصيد العملاء أول المدة .

= 40.000 – 30.000 = 10.000 جنيه

المحصل من العملاء = المبيعات – التغير فى العملاء

= 120.000 – 10.000 = 110.000 جنيه

العمليات الحسابية لبنود أنشطة التشغيل

وفقا للطريقة المباشرة

بنود قائمة التدفقات النقدية	=	بنود قائمة الدخل المرتبطة	± Δ	بنود قائمة المركز المالى المرتبطة

Δ يشير إلى التغير أى رصيد البند آخر المدة – رصيد البند أول المدة

أولاً : المتحصـــلات :

1 - المحصل من العملاء = المبيعات - Δ حسابات المدينين

2 - الفوائد المحصلة = إيراد الفوائد - Δ إيراد الفوائد المستحقة

3 - توزيعات أرباح محصلة = إيراد التوزيعات - Δ إيراد التوزيعات المستحقة

ثانياً : المدفوعـــات :

1 - المدفوعات للموردين =

تكلفة البضاعة المباعة + Δ المخزون (-) Δ حسابات الدائنين

2 - المدفوعات للعمالة =

مصروفات المرتبات والأجور + Δ مرتبات وأجور مقدمة - Δ مرتبات وأجور مستحقة

3 - الفوائد المدفوعة =

مصروفات الفوائد - Δ مصروفات الفوائد المستحقة

4 - الضرائب المدفوعة =

مصروف الضرائب + Δ الضرائب المقدمة - Δ الضرائب المستحقة

5 - أى مصروفات أخرى مدفوعة =

المصروف ... + Δ المصروف المقدم - Δ المصروف المستحق

- **إعداد قائمة التدفقات النقدية : الطريقة غير المباشرة :**

توجد طريقة بديلة لحساب التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل وهى الطريقة غير المباشرة أو طريقة تسوية صافى الدخل ، وتبدأ هذه الطريقة بصافى الدخل وتوضح كيفية التسوية لصافى الدخل وتحويله إلى تدفقات نقدية من التشغيل ، وتوضح الطريقة غير المباشرة العلاقة بين صافى الدخل والتدفقات النقدية من التشغيل بشكل أفضل من الطرقة المباشرة ، ولهذا السبب تفضل كثير من الشركات اتباع هذه الطريقة .

ويعد العائق الأساسى للطريقة غير المباشرة هو أنها لا تفصح عن تفاصيل التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل – فهى لا توضح المتحصلات من العملاء

والمتحصلات من الإيرادات الأخرى والمدفوعات للموردين وللعمال والمدفوعات مقابل الفوائد والضرائب . ولا يوجد اختلاف فى النتيجة النهائية فى ظل إتباع أيا من الطريقتين ، فالتدفقات النقدية الناتجة من التشغيل تكون واحدة فى ظل اتباع أى طريقة منهما ، كما أن الاختيار بينهما يقتصر فقط على أنشطة التشغيل ، ولا يوجد أى اختلاف فى الافصاح عن التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار أو أنشطة التمويل.

ملخص الطريقة غير المباشرة :

× ×	صافى الدخل
	يضاف إليه : التعديلات اللازمة
×	الإهلاكات
×	خسائر (أرباح) بيع أصول ثابتة أو استثمارات مالية
×	نقص (زيادة) الأصول المتداولة ماعدا بند النقدية وما فى حكمها
×	زيادة (نقص) حسابات الخصوم المتداولة
× ×	صافى التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل

- **مثـال :** حساب التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل :

فيمايلى البيانات المستخرجة من دفاتر شركة " هبة " التجارية عن السنة المالية المنتهية فى 1998/12/31 .

أولاً : بيانات مستخرجة من قائمة الدخل :

	المبيعات	50000
	(-)	
	تكلفة البضاعة المباعة	36500
	مجمل ربح	13500
	(-) المصاريف الأخرى	
4000	مصروفات عمومية	
4000	اهلاك (مصروف غير نقدى)	
2000	ضرائب عقارية	
1500	مصروف الفوائد	
11500		
2000	صافى الربح	

ثانياً : بيانات مستخرجة من الميزانية :

بيـــــــان	التغير Δ	97/12/31	98/12/31
أصول متداولة			
نقدية	(19500)	10000	500
حسابات المدينين	7500	2500	10000
مخزون	15500	7500	23000
مصروفات عمومية مقدمة	1000	1000	2000
خصوم متداولة			
أوراق دفع تجارية	12500	7000	19500
ضرائب عقارية مستحقة	1000	500	1500

والمطلوب : إيجاد التدفقات النقدية من التشغيل

أولاً : الطريقة المباشرة :

المتحصلات من العملاء= المبيعات - Δ حسابات المدينين

= 50.000 – 7500 = 42500

المدفوعات للموردين = تكلفة البضاعة المباعة + Δ المخزون - Δ حسابات الدائنين

= 36500 + 15500 – 12500 = 39500

المصروفات العمومية المدفوعة =

المصروفات العمومية +Δ المصروفات العمومية المقدمة - Δ المصروفات العمومية المستحقة

= 4000 + 1000 – صفر = 5000

الضرائب العقارية المدفوعة = الضرائب العقارية + Δ الضرائب العقارية المقدمة - Δ الضرائب المستحقة

= 2000 + صفر – 1000 = 1000

الفوائد المدفوعة = مصروف الفوائد + Δ مصروف فوائد مقدم - Δ مصروف فوائد مستحقة

= 1500 + صفر – صفر = 1500

التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		
المتحصلات النقدية من العملاء		42500
المدفوعات		
الموردين	39500	
المصروفات العمومية	5000	
الضرائب العقارية	1000	
الفوائد	1500	
		47000
صافى التدفقات النقدية المستخدمة فى أنشطة		(4500)

ثانياً : الطريقة غير المباشرة :

صافـــى الدخـــــل

(+)	( )
إهلاك (مصروف غير نقدى)	أرباح بيع أصول
خسائر بيع أصول	زيادة فى الأصول المتداولة ماعدا النقدية
نقص فى الأصول المتداولة ماعدا النقدية	نقص فى الخصوم المتداولة
زيادة فى الخصوم المتداولة	

التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		2000
صافى الدخل		
يضاف إليه		
إهـــلاك	4000	
خسائر بيع أصول (لا يوجد)	-	
نقص فى أصول متداولة (لا يوجد)	-	
زيادة فى خصوم متداولة		
الزيادة فى أوراق الدفع	12500	
الزيادة فى الضرائب العقارية	1000	
		17500
		19500
يخصم منه		
أرباح بيع أصول (لا يوجد)	-	
زيادة فى الأصول المتداولة		
الزيادة فى حسابات المدينين	7500	
الزيادة فى المخزون	15500	
الزيادة فى المصروفات العمومية المقدمة	1000	
نقص فى الخصوم المتداولة (لا يوجد)	--	
		(24000)
صافى التدفقات النقدية المستخدمة فى أنشطة التشغيل		(4500)

ثالثاً : تقرير وتفسير التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار :

أ - التقرير عن التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار :

يتطلب إعداد هذا القسم من قائمة التدفقات النقدية إجراء تحليلات للأصول طويلة الأجل وهى:

- الأصول الثابتة مثل العقارات والآلات والمعدات .
- الأصول غير الملموسة مثل الشهرة وبراءات الإختراع .
- الاستثمارات فى الشركات الأخرى .

ويلاحظ :

- **يدخل فقط المشتريات المدفوعة نقداً .**
- **يدخل فقط المبالغ المحصلة من بيع الأصول دون النظر ما إذا كانت الأصول تباع بربح أو خسارة.**

ب - تفسيرات التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية :

تستخدم التدفقات النقدية من الاستثمار كمؤشر لاحتمالات النمو والانكماش المستقبلة ، فصافى التدفق النقدى السالب من أنشطة الاستثمار يشير إلى احتمالات نمو مستقبلية واحتمالات زيادة فى الأرباح لأنه يعبر عن زيادة فى الأصول الثابتة (زيادة الطاقة الانتاجية أو زيادة مخزون المنافع المستقبلية) و / أو زيادة الاستثمارات المالية وما تحمله من احتمالات الحصول على فوائد وأرباح فى المستقبل ، وعلى العكس من ذلك فإن صافى التدفق النقدى الموجب من أنشطة الاستثمار يشير إلى أن الشركة تلجأ إلى تسييل أصولها الثابتة واستثماراتها المالية وما يحمله ذلك من احتمالات الانكماش وتخفيض الطاقة الإنتاجية (مخزن خدمات المنافع المستقبلية) و / أو تخفيض العائد من استثمارات المالية ، وهو ما يمثل احتمالات انخفاض صافى الدخل فى المستقبل .

- **العمليات الحسابية المتعلقة بحسابات التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار:**

كما سبق أن ذكرنا فإن أنشطة الاستثمار تتعلق بالأصول الثابتة والتى تتأثر بعمليات شراء الأصول الثابتة أو بيعها والإهلاك، وكذلك الاستثمارات المالية والتى تتأثر بعمليات الشراء أو البيع . ولحساب التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة الاستثمار يراعى مايلى :

المتحصـــلات :

1 - المتحصلات من بيع أصول ثابتة : يلاحظ :

رصيد الأصول الثابتة أول المدة + الأصول المشتراه خلال المدة - الإهلاك - القيمة الدفترية للأصول المباعة = رصيد الأصول الثابتة آخر المدة

المتحصلات النقدية من بيع أصول ثابتة = القيمة الدفترية للأصول المباعة + ربح بيع الأصول أو – خسائر بيع الأصول

2 - المتحصلات من بيع الاستثمارات المالية : يلاحظ :

رصيد الاستثمارات المالية أول المدة + تكلفة شراء استثمارات جديدة - القيمة الدفترية للاستثمارات المباعة = رصيد الاستثمارات المالية آخر المدة

المتحصلات النقدية من بيع الاستثمارات = القيمة الدفترية للاستثمارات المباعة + ربح بيع الاستثمارات أو – خسائر بيع الاستثمارات

3 - تحصيل القروض السابق منحها للغير :

رصيد القروض للغير أول المدة + القروض الجديدة الممنوحة للغير - المتحصلات = رصيد القروض آخر المدة

المدفـــوعات :

1 - لشراء أصول ثابتة :

رصيد أصـــول ثابتة أول المدة + تكلفة شراء الأصول الجديدة - الاهلاك - القيمة الدفترية للأصـول المباعة = رصيد أصـــول ثابتة آخر المدة

2 - شراء استثمارات مالية :

رصيد الاستثمارات أول المـــدة + تكلفة شراء استثمارات جديدة - تكلفة استثمارات مباعة = رصيد الاستثمارات آخر المدة

3 - لمنح قروض جديدة للغير :

رصيد القروض للغير أول المدة + القروض الجديدة الممنوحة للغير - المتحصلات من القروض = رصيد القروض للغير آخر المدة

● **مثـال (1) :** حساب التدفقات النقدية لأنشطة الاستثمار :

فيما يلى البيانات المستخرجة من القوائم المالية للشركة (س).

أ : بيانات مستخرجة من الميزانية :

الاصول غير المتداولة	98/12/31	97/12/31	التغير Δ
أصول ثابتة (صافى)	453	219	234
استثمارات مالية	80	90	(10)
قروض ممنوحة للغير	50	30	20

ب : بيانات مستخرجة من قائمة الدخل :

8 ربح بيع أصول ثابتة .

3 خسائر بيع استثمارات مالية

18 إهلاك أصول ثابتة

جـ : معلومات إضافية :

بلغت تكلفة الأصول الثابتة المشتراه خلال الفترة 306 جنيه .

بلغت تكلفة الاستثمارات المالية المشتراه خلال الفترة 22 جنيه .

بلغت المتحصلات النقدية للقروض التى سبق منحها لشركة أخرى 12 جنيه .

والمطلوب : حساب التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار .

الإجـــابة

1 - المتحصلات والمدفوعات من بيع وشراء الأصول الثابتة :

رصيد الأصول ثابتة أول المدة + مدفوعات لشراء أصول خلال الفترة - الإهلاك - القيمة الدفترية للأصول المباعة = رصيد أصول ثابتة آخر المدة

∴ القيمة الدفترية للأصول المباعة = 219 +306 – 18 – 453 = 54

المتحصلات من بيع الأصول الثابتة = القيمة الدفترية للأصول المباعة + ربح بيع الأصول أو – خسائر بيع الأصول

= 54 + 8 = 62

2- المتحصلات من بيع الاستثمارات المالية :

رصيد الاستثمارات المالية أول المدة + [تكلفة شراء استثمارات جديدة] - القيمة الدفترية للاستثمارات المباعة = رصيد الاستثمارات المالية آخر المدة

90 + 22 – القيمة الدفترية للاستثمارات المباعة = 80

∴ القيمة الدفترية للاستثمارات المباعة = 90 +22 – 80 = 112 – 80 = 32

المتحصلات النقدية من بيع الاستثمارات المالية = القيمة الدفترية للاستثمارات المباعة + ربح بيع الاستثمارات أو – خسائر بيع الاستثمارات

= 32 + 3 = 29

3- القروض المحصلة من الغير أو القروض الجديدة الممنوحة للغير :

رصيد القروض للغير أول المدة + [القروض الجديدة الممنوحة للغير] المتحصلات من القروض = رصيد القروض آخر المدة

30 + القروض الجديدة الممنوحة – 12 = 50

∴ القروض الجديدة الممنوحة للغير = 50 - 30 + 12 = 32

		التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار
	62	المتحصلات النقدية من بيع الأصول الثابتة
	(306)	مدفوعات لشراء أصول ثابتة
	29	المتحصلات النقدية من بيع الاستثمارات المالية
	(22)	مدفوعات لشراء استثمارات مالية
	12	متحصلات قروض من الغير
	(32)	القروض الجديدة الممنوحة للغير
(257)		صافى التدفقات النقدية المستخدمة فى أنشطة الإستثمار

رابعاً : تقرير وتفسير التدفقات النقدية من أنشطة التمويل :

أ - التقرير عن التدفقات النقدية من أنشطة التمويل :

تستخدم التدفقات النقدية من أنشطة التمويل كمؤشر لمدى توافر أو استخدام النقدية من خلال الأسهم والسندات والقروض ومدى قيام الشركة بإجراء توزيعات أرباح على المساهمين ، وتقترن أنشطة التمويل بذلك بتوليد رأس المال من الدائنين والملاك ، وهذا القسم من قائمة التدفقات النقدية يعكس التغيرات فى التزامين من الالتزامات المتداولة هما : أوراق الدفع التى ستدفع لمؤسسات مالية (غالبا ما تسمى ديون قصيرة الأجل) ، وكذلك الجزء المتداول المستحق من القروض طويلة الأجل ، وكذلك التغيرات فى حسابات الالتزامات طويلة الأجل وحقوق المساهمين .

والعلاقات المرتبطة بأنشطة التمويل يمكن بيانها كما يلى :

ديون قصيرة الأجل (أوراق دفع غير تجارية)	إقتراض نقدى من البنك أو مؤسسة مالية أخرى	داخل
	سداد أصل القرض	خارج
ديون طويلة الأجل	إصدار سندات نقدية	داخل
	سداد أصل السندات	خارج
أسهم عادية وراس مال اضافى مدفوع	إصدار أسهم وتحصيل القيمة نقدا	داخل
	إعادة شراء الأسهم (نقدا)	خارج
أرباح محتجزة	سدادتوزيعات أرباح نقدية	خارج

لاحظ أن :

1- فى حالة إصدار ديون أو أسهم بشكل غير نقدى فإنها لا تدخل ضمن هذا القسم .

2- يعتبر السداد النقدى لأصل القرض ضمن أنشطة التمويل ، فى حين تعتبر الفائدة المدفوعة تدفقات نقدية من أنشطة التشغيل ، وذلك لأن الفائدة مصروف يدخل فى قائمة الدخل ، وبالتالى يدخل التدفق النقدى منها ضمن قسم التشغيل .

3- سداد توزيعات الأرباح يعتبر تدفق نقدى خارج لأنشطة التمويل لأنه لا يدخل ضمن قائمة الدخل، فهو ليس مصروف وإنما توزيعات الأرباح على الملاك وبالتالى يدخل ضمن أنشطة التمويل .

حسابات التدفقات النقدية من أنشطة التمويل :

تؤثر أنشطة التمويل على حسابات القروض وحقوق الملكية مثل السندات والقروض التى تحصل عليها الشركة والأسهم العادية والاحتياطيات والأرباح المحتجزة، ويمكن تحديد التدفقات النقدية من هذه الأنشطة من خلال تحليل الحسابات الخاصة بها (حرف T) أو استخدام المعادلات :

المتحصلات :

1 - من إصدار قروض طويلة الأجل :

رصيد القروض أول المدة + النقدية المحصلة من إصدار قروض جديدة - القروض المسددة = رصيد القروض طويلة الأجل آخر المدة

2 - من إصدار أسهم :

رصيد الاسهم العادية أول المدة + النقدية المحصلة من إصدار أسهم جديدة - تكلفة أسهم الخزانة المباعة = رصيد الأسهم العادية آخر المدة

3 - من بيع أسهم خزانة

رصيد أسهم خزانة أول المدة + تكلفة شراء أسهم خزانة - تكلفة أسهم الخزانة المباعة = رصيد أسهم خزانة آخر المدة

المتحصلات النقدية من بيع أسهم خزانة = تكلفة أسهم خزانة مباعة + مقدار الزيادة فى ثمن البيع عن التكلفة أو- مقدار النقص فى ثمن البيع عن التكلفة

المدفوعات :

1 - المتعلقة بالقروض طويلة الآجل :

رصيد القروض طويلة الأجل أول المدة + النقدية المحصلة من إصدار قروض جديدة - القروض المسددة = رصيد القروض طويلة الأجل آخر المدة

2 - استهلاك الأسهم :

رصيد الأسهم أول المدة + المتحصلات النقدية من إصدار أسهم جديدة - المدفوعات لاستهلاك لأسهم = رصيد الأسهم آخر المدة

3 - مدفوعات نقدية لشراء أسهم خزانة :

رصيد أسهم خزانة أول المدة + تكلفة شراء أسهم جديدة - تكلفة أسهم الخزانة المباعة = رصيد أسهم خزانة آخر المدة

4 - توزيعات أرباح مدفوعة :

أرباح محتجزة أول المدة + صافى الدخل - التوزيعات المعلن عنها = أرباح مختجزة آخر المدة

توزيعات مستحقة أول المدة + التوزيعات المعلن عنها - التوزيعات المدفوعة = توزيعات مستحقة آخر المدة

● **مثال (1) : حساب التدفقات النقدية لأنشطة التمويل :**

فيما يلى البيانات المستخرجة من القوائم المالية لشركة (نورهان) التجارية.

أولاً : بيانات مستخرجة من الميزانية :

الخصوم وحقوق الملكية	98/12/31	97/12/31	التغير Δ
قروض طويلة الأجل	160	77	83
أسهم عادية (رأس المال)	359	258	101
أرباح محتجزة	110	86	24
توزيعات أرباح مستحقة	5	7	(2)

ثانياً : معلومات أخرى :

بلغت القروض الجديدة التى حصلت عليها الشركة من الغير 94

والمطلوب :حساب التدفقات النقدية من أنشطة التمويل علما بأن صافى الدخل 43 جنيه.

الإجـــابة

1 - تحليل القروض الطويلة الأجل :

رصيد القروض طويلة الأجل أول المدة + النقدية المحصلة من إصدار قروض جديدة - القروض المسددة = رصيد القروض طويلة الأجل آخر المدة

77 +94 – القروض المسددة = 160

77 + 94 – 160 = القروض المسددة

11 = القروض المسددة

2 - تحليل الأسهم العادية :

رصيد الأسهم العادية أول المدة	+	النقدية المحصلة من إصدار أسهم جديدة	-	تكلفة أسهم الخزانة المباعة	=	رصيد الأسهم العادية آخر المدة

258 + النقدية المحصلة من إصدار أسهم جديدة - صفر = 359

النقدية المحصلة من إصدار أسهم جديدة = 359 – 258 = 101 جنيه

3 - توزيعات أرباح مدفوعة :

أ- أرباح محتجزة أول المدة	+	صافى الربح	-	التوزيعات المعلن عنها	=	أرباح مجتجزة آخر المدة

86 +43 – التوزيعات المعلن عنها = 110

∴ التوزيعات المعلن عنها = 86 + 43 – 110 = 19

ب - التوزيعات المستحقة أول المدة	+	التوزيعات المعلن عنها	-	التوزيعات المدفوعة	=	توزيعات مستحقة آخر المدة

7 +19 – التوزيعات المدفوعة = 5

∴ التوزيعات المدفوعة = 7 + 19 – 5 = 21

وتظهر التدفقات النقدية من أنشطة التمويل فى قائمة التدفقات النقدية كما يلى :

		التدفقات النقدية من أنشطة التمويل
	94	الحصول قروض طويلة الأجل
	(11)	سداد قروض طويلة الأجل
	101	متحصلات من إصدار أسهم عادية
	(21)	توزيعات الأرباح المدفوعة
163		صافى التدفقات النقدية المستخدمة فى أنشطة الاستثمار

ب- تفسير التدفقات النقدية من أنشطة التمويل :

يمول النمو طويل الأجل للشركة عادة من ثلاث مصادر هى :

* أموال مولدة داخليا (نقدية من أنشطة التشغيل) .
* إصدار أسهم .
* إقتراض أموال على أساس طويل الأجل .

ويمكن أن تختار الشركات عدد من هياكل رأس المال المختلفة (مزيج من رأس المال والديون) . ويكون لمصادر التمويل التى تستخدمها الإدارة لتمويل النمو تأثيرات هامة على مخاطر الشركة وخصائص العائد، وتبين قائمة التدفقات النقدية لنا كيف اختارت الإدارة تمويل النمو، ويستخدم المحللون الماليون الراغبون فى تقييم هيكل رأس المال واحتمال نمو الأعمال هذه المعلومات لإغراض إجراء تقييماتهم وتحليلاتهم .

◘ حالة عملية :

فيما يلى البيانات المستخرجة من دفاتر شركة رولا عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2015 :

شركة رولا التجارية

الميزانية فى 31 ديسمبر 2015

البيـــــان	2015	2014
الاصول:		
النقدية وما فى حكمها	22500	7500
الحسابات المدينة وأوراق القبض	37500	18750
المخزون	15000	11250
الاصول غير الملموسة	7500	11250
استحقاقات لدى شركات شقيقة	142500	142500
اصول ثابتة	90000	168750
(-) مجمع إهلاك أصول ثابتة	(37500)	(45000)
صافى الاصول الثابتة	52500	123750
إجمالى الاصول	277500	315000
الالتزامات :		
حسابات دائنة	37500	93750
ضرائب الدخل المستحقة	15000	7500
ضرائب مؤجلة مستحقة	22500	15000
إجمالى الالتزامات	75000	116250
حقوق المساهمين :		
رأس المال المدفوع	48750	48750
أرباح محتجزة (مرحلة)	153750	150000
إجمالى حقوق المساهمين	202500	198750
إجمالى الالتزامات وحقوق المساهمين	277500	315000

شركة رولا التجارية

قائمة الدخل عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2015

المبيعات	225000
(-) تكلفة المبيعات	(75000)
إجمالى الربح	150000
ناقصا :	
المصاريف الإدارية ومصاريف البيع	(15000)
مصاريف الفوائد	(15000)
اهلاك الاصول الثابتة	(15000)
استهلاك الاصول غير الملموسة	(3750)
دخل الاستثمار	22500
صافى الدخل قبل الضريبة	123750
ناقصا :	
ضريبة الدخل	(30000)
صافى الدخل	93750

معلومات إضافية :

1. **تتم جميع مبيعات شركة رولا بالآجل ، كما تتم جميع المشتريات بالآجل .**
2. **تدفع الشركة جميع المرتبات والمكافآت والحوافز قبل نهاية كل شهر، وقد قامت الشركة بسداد جميع المصاريف الإدارية ومصاريف البيع المستحقة قبل 1 ديسمبر 2015 .**
3. **بلغت مصروفات الفوائد المستحقة عن عام 2015 ما قيمته 15000 جنيه تم سدادها بالكامل خلال السنة .**
4. **يتضمن إيراد الاستثمارات قيمة توزيعات الارباح من الاستثمارات فى حصص الشركات الأخرى المستقرة، وقد تم تحصيل دخل الاستثمارات قبل 31 ديسمبر 2015.**
5. **تم بيع آلات ومعدات قيمتها الدفترية الصافية 56250 جنيها وتكلفتها الأصلية 78750 جنيها وسعر بيعها 56250 جنيها.**

6. أعلنت الشركة عن توزيعات أرباح للمساهمين خلال العام بمبلغ 90000 جنيها، وقد سددتها بالكامل للمساهمين قبل نهاية العام (أى قبل 31 ديسمبر 2015) .
7. بلغ مصروف ضريبة الدخل المقدر خلال العام مبلغ 30000 جنيه دفعت الشركة منه 15000 جنيه تحت الحساب بنظام الخصم والاضافة .

المطلوب :

باستخدام المعلومات السابقة قم بإعداد قائمة التدفقات النقدية حسب متطلبات المعيار المحاسبى الدولى رقم (7) أو المصرى رقم (4) .

الحـــل

أولاً : إعداد ورقة العمل للتغيرات فى بنود الميزانية

التغير ويرمز له بالرمز = الرصيد آخر المدة – الرصيد أول المدة

اسم الحساب	أرصدة 2015	أرصدة 2014	التغير	النشاط الذى يتأثر			
				تشغيلى	استثمارى	تمويلى	النقدية وما فى حكمها
النقدية وما فى حكمها	22500	7500	15000	-	-	-	15000
الحسابات المدنية التجارية	37500	18750	(18750)	(18750)			
المخزون	15000	11250	3750	3750			
الاصول غير الملموسة	7500	11250	(3750)	(3750)			
مستحقات على شركات شقيقة	142500	142500	-	-			
الاصول الثابتة	52500	123750	(71250)	[ب] 15000	[أ] 56250	-	-
إجمالى الاصول	277500	315000	37500				
خسابات دائنة	37500	93750	(56250)	(56250)			
ضرائب دخل مستحقة	15000	7500	7500	7500			
ضرائب مؤجلة مستحقة الدفع	22500	15000	7500	7500			
أسهم رأس المال	48750	48750	-	-			
أرباح محتجزة	153750	150000	3750	71250	22500	90000	
إجمالى الالتزامات وحقوق المساهمين	277500	315000	37500	26250	78750	90000	15000

(أ) (ب) (ج) أ + ب + ج

ملاحظات :

1. يمثل الجزء التشغيلى قيمة إهلاك الاصول الثابتة وهو 15000ج .
2. أما باقى التغير فى الاصول الثابتة فهو يمثل النشاط الاستثمارى.

= 71250 - 15000 = 56250

شركة رولا التجارية

قائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2015

1 – التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل :		
المتحصلات النقدية من العملاء	206250	
(-) المدفوعات النقدية للموردين والعاملين	150000	
صافى التدفق النقدى من النشاط الرئيسى	56250	
الفوائد المدفوعة	(15000)	
ضرائب الدخل المدفوعة	(15000)	
صافى التدفق النقدى من أنشطة التشغيل		26250
2 – التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار :		
المحصل من بيع الآلات والمعدات	56250	
دخل التوزيعات المحصل	22500	
صافى التدفق النقدى من أنشطة الاستثمار		78750
3 – التدفقات النقدية من أنشطة التمويل :		
توزيعات الارباح المدفوعة		(90000)
التغير فى النقدية = صافى التشغيل والاستثمار والتمويل		15000
(ويمثل زيادة فى النقدية وما فى حكمها خلال الفترة)		
+		
رصيد النقدية وما فى حكمها أول المدة		7500
رصيد النقدية وما فى حكمها فى 31 ديسمبر 2015		22500

ملاحظات على البنود الظاهرة فى قائمة التدفقات النقدية :

أولاً : أنشطة التشغيل :

المحصل من العملاء عبارة عن	المبيعات الآجلة	22500
	يضاف الحسابات المدينة أول المدة	18750
	يخصم الحسابات المدينة آخر السنة	(37500)
	المحصل من العملاء	206250

ثانياً : المسدد للموردين والعاملين عبارة عن :

	تكلفة المبيعات	75000
	ناقصاً : مخزون أول المدة	(11250)
	زائداً : مخزون آخر السنة	15000
	زائداً : الحسابات الدائنة أول المدة	93750
	ناقصاً : الحسابات الدائنة آخر السنة	(37500)
	زائداً : مصاريف البيع والمصاريف الإدارية المسددة	15000
	المدفوعات النقدية للموردين والعاملين والمصروفات الإدارية ومصاريف البيع	150000ج

ثالثاً : الفائدة المدفوعة، كما ظهرت فى قائمة الدخل ما لم يوجد خلاف ذلك فى المعطيات : 15000ج

رابعاً : ضرائب الدخل المدفوعة خلال السنة :

مصروف الضريبة المستحقة خلال السنة	30000
يضاف : ضريبة الدخل المستحقة فى بداية السنة	7500
يضاف : ضريبة الدخل المؤجلة مستحقة الدفع فى بداية السنة	15000
ناقصاً : ضريبة الدخل المستحقة فى نهاية السنة	(15000)
ناقصاً : الضرائب المؤجلة مستحقة الدفع فى نهاية السنة	(22500)
المدفوعات النقدية لضريبة الدخل	150000ج

الطريقة غير المباشرة :

شركة رولا التجارية

قائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2015

1 – التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل :		
صافى الدخل قبل الضريبة	123750	
التعديلات بالاضافة أو الخصم		
اهلاك الاصول الثابتة	15000	
استهلاك الاصول غير الملموسة	3750	
دخل الاستثمار (خسائر أو أرباح بيع الاصول الثابتة)	(22500)	
مصروف الفوائد	15000	
الدخل التشغيلى قبل التغيرات فى الاصول والالتزامات التشغيلية		135000
الزيادة فى الحسابات المدينة وأوراق القبض	(18750)	
الزيادة فى المخزون	(3750)	
النقص فى الحسابات الدائنة	(56250)	
		(78750)
النقدية المتوفرة من التشغيل		56250
الفوائد المدفوعة	(15000)	
ضرائب الدخل المدفوعة	(15000)	
		(30000)
صافى النقدية المتوفرة من أنشطة التشغيل		26250
2 – التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار :		
المحصل من بيع الآلات والمعدات	56250	
المتحصلات من توزيعات ارباح من استثمارات لدى الغير	22500	
		78750
2 – التدفقات النقدية من أنشطة التمويل :		
توزيعات الارباح المدفوعة		(90000)
التغير فى النقدية بالزيادة خلال الفترة		15000
+		+
رصيد النقدية وما فى حكمها أول المدة		7500
رصيد النقدية وما فى حكمها فى آخر المدة		22500

ملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (4)
قائمة التدفقات النقدية

هدف المعيار :

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

نطاق المعيار :

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

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

مزايا معلومات التدفق النقدى :

4 - توفر قائمة التدفقات النقدية – عندما يتم استخدامها بالاشتراك مع باقي القوائم المالية معلومات تمكن مستخدمى القوائم المالية من تقييم التغيرات التي تحدث على صافى

أصول المنشأة وهيكلها المالي (بما في ذلك درجة السيولة وملاءتها المالية بمعنى مقدرتها على سداد ديونها) وكذا قدرة المنشأة على التأثير على مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية بما يسمح لها بتوفيق أوضاعها مع الظروف والفرص المتغيرة. وتفيد معلومات التدفق النقدى في تقييم قدرة المنشأة على توليد نقدية وما في حكمها كما تمكن مستخدمى القوائم المالية من تطوير نماذج بغرض تقييم ومقارنة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية لمنشآت مختلفة. كما أنها تحسن من إمكانية مقارنة الأداء التشغيلى لمنشآت مختلفة نظراً لأنها تستبعد الآثار الناتجة من استخدام معالجات محاسبية مختلفة لنفس المعاملات والأحداث.

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

تعريفات :

6 - تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

النقدية: تتضمن النقدية بالصندوق والودائع تحت الطلب.

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

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

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

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

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

النقدية وما في حكمها

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

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

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

10 - ينبغى أن تعرض قائمة التدفقات النقدية التدفقات النقدية خلال الفترة مبوبة إلى أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل.

11- تقوم المنشأة بعرض تدفقاتها النقدية من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل بالطريقة التي تكون أكثر ملاءمة لأعمالها. ويقدم التبويب حسب النشاط معلومات تسمح لمستخدمى القوائم المالية بتقدير أثر تلك الأنشطة على المركز

المالي وعلى مبالغ "النقدية وما فى حكمها" للمنشأة. ويمكن إستخدام هذه المعلومات أيضا لتقييم العلاقات بين تلك الأنشطة.

12- قد يتم تبويب التدفقات النقدية التى تتضمنها المعاملة الواحدة بشكل مختلف. ومن الأمثلة على ذلك: السداد النقدى لقرض بما فى ذلك فوائد القرض ، ففى حين أن المنشأة قد تبوب عنصر الفائدة كنشاط تشغيلي فإن أصل القرض يبوب كنشاط تمويلي.

أنشطة التشغيل :

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

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

(أ) المقبوضات النقدية من بيع البضائع وتقديم الخدمات.

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

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

و(د)المدفوعات النقدية إلى العاملين ونيابة عنهم.

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

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

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

قد ينشأ عن بعض المعاملات - مثل بيع أحد الأصول الثابتة - ربح أو خسارة يدرج ضمن الأرباح أو الخسائر المحققة ، وتمثل التدفقات النقدية المتعلقة بمثل هذه المعاملات تدفقات نقدية من أنشطة الاستثمار. ومع ذلك فإن المدفوعات النقدية في الأصول التى تقوم المنشأة بتصنيعها أو اقتنائها بغرض تأجيرها للغير والتى يتم بيعها لاحقاً فى إطار الأنشطة المعتادة للمنشأة كما هو موضح فى الفقرة "68أ" من معيار المحاسبة المصرى رقم (10) "الأصول الثابتة" تعتبر تدفقات نقدية من أنشطة التشغيل. وتعتبر المتحصلات النقدية من الإيجارات ومن المبيعات اللاحقة لتلك الأصول تدفقات نقدية من أنشطة التشغيل أيضاً.

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

أنشطة الاستثمار:

16- يعتبر الإفصاح المستقل عن التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة الاستثمار مهما حيث إن هذه التدفقات النقدية تمثل المدى الذى تم الإنفاق فى حدوده للحصول على أصول تهدف إلى توليد دخل وتدفقات نقدية مستقبلية. وعلى المنشأة الا تبوب المبالغ التى تقوم بإنفاقها كأنشطة استثمار إلا لو ترتب على ذلك الإنفاق الاعتراف بأصل فى قائمة المركز المالى. ومن الأمثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة الاستثمار ما يلى:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

أنشطة التمويل :

17- يعتبر الإفصاح المستقل عن التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة التمويل مهما لأنه يساعد على التنبؤ باحتياجات أصحاب رأس مال المنشأة فى التدفقات النقدية المستقبلية. ومن الأمثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة التمويل ما يلى:

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

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

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

و(د) السداد النقدى للمبالغ المقترضة.

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

عرض التدفق النقدية من أنشطة التشغيل :

18- يتعين على المنشأة أن تعرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل باستخدام أى من:

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

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

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

(أ) من السجلات المحاسبية للمنشأة.

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

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

و(2) البنود غير النقدية الأخرى.

و(3) البنود الأخرى التي تكون آثارها النقدية عبارة عن تدفقات نقدية استثمارية أو تمويلية.

20 - يتم تحديد صافي التدفق النقدى من أنشطة التشغيل وفقاً للطريقة غير المباشرة عن طريق تعديل صافي الربح أو الخسارة بالآثار المتعلقة بما يلى:

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

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

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

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

عرض التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار والتمويل :

21- على المنشأة أن تعرض بصورة منفصلة الفئات الرئيسية لكل من إجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية الناتجة من أنشطة الاستثمار

والتمويل باستثناء التدفقات النقدية الموضحة في الفقرات "22" ، "24" إذا ما تم عرضها بالصافي.

عرض التدفقات النقدية على أساس الصافي :

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

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

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

23- من أمثلة المقبوضات والمدفوعات النقدية المشار إليها في الفقرة "22(أ)" ما يلي:

(أ) قبول سداد الودائع البنكية تحت الطلب لبنك.

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

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

23-أ ومن أمثلة المقبوضات والمدفوعات النقدية المشار إليها في الفقرة "22(ب)" المقدمات المدفوعة في أي من البنود التالية والمتحصلات منها:

(أ) أصل المبالغ المتعلقة بعملاء بطاقات الائتمان.

و(ب) شراء وبيع الاستثمارات.

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

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

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

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

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

التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية :

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

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

27- يتم عرض التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية بطريقة تتفق مع معيار المحاسبة المصري رقم (13) "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" ويسمح ذلك باستخدام سعر صرف يقارب السعر الفعلي. وعلى سبيل المثال: يمكن استخدام متوسط سعر صرف مرجح عن فترة ما وذلك لتسجيل المعاملات بالعملة الأجنبية أو ترجمة التدفقات النقدية لشركة تابعة أجنبية. ولكن لا يسمح هذا المعيار باستخدام سعر الصرف السائد في تاريخ نهاية الفترة المالية عند ترجمة التدفقات النقدية لشركة تابعة أجنبية.

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

الفوائد وتوزيعات أرباح الأسهم :

31- ينبغي الإفصاح عن التدفقات النقدية المقبوضة والمدفوعة من الفوائد وتوزيعات أرباح الأسهم كل على حدى كما ينبغي تبويب كل منها بطريقة متسقة من فترة لأخرى إما كأنشطة تشغيل أو استثمار أو تمويل.

32- يتم الإفصاح عن إجمالي مبلغ الفوائد المدفوعة خلال الفترة في قائمة التدفقات النقدية سواء تلك التى أعترفت بها المنشاة كمصروف ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) أو التى تم رسملتها طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (14) الخاص بتكاليف الاقتراض.

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

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

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

الضرائب على الدخل :

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

36- تنشأ ضرائب الدخل على معاملات تولد تدفقات نقدية يتم تبويبها كأنشطة تشغيل أو استثمار أو تمويل في قائمة التدفقات النقدية ، وعلى الرغم من سهولة التعرف على علاقة مصروف ضريبى بأنشطة استثمارية أو تمويلية إلا انه يتعذر عادة من الناحية العملية تحديد التدفقات النقدية المتعلقة بالمصروف الضريبى كما أنها

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

الاستثمارات في شركات تابعة وشقيقة ومشروعات مشتركة :

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

38- على المنشأة التي تعرض حصتها في منشأة تخضع لسيطرة مشتركة (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (43) "الترتيبات المشتركة") باستخدام طريقة حقوق الملكية أن تدرج في قائمة التدفقات النقدية الخاصة بها التدفقات النقدية المتعلقة باستثماراتها في المنشأة التي تخضع للسيطرة المشتركة وكذا توزيعات أرباح الأسهم والمدفوعات أو المقبوضات الأخرى بينها وبين المنشأة التي تخضع للسيطرة المشتركة.

التغير فى حصص الملكية في الشركات التابعة وأنشطة الأعمال الأخرى

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

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

(أ) المقابل المدفوع أو المحصل.

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

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

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

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

42- ينبغى أن يعرض فى قائمة التدفقات النقدية المبلغ المجمع للنقدية المدفوعة أو المقبوضة فى المعاملات التى تقترن بالحصول على السيطرة أو فقد تلك السيطرة (على الشركات التابعة أو أنشطة الأعمال الأخرى) وذلك بعد خصم البنود المقتناة أو التى تم التخلص منها من "النقدية وما في حكمها" التى تدخل كجزء من تلك المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى.

أ- التدفقات النقدية الناتجة عن التغيرات فى حصص الملكية فى شركة تابعة والتى لا ينتج عنها فقد السيطرة يتم تبويبها ضمن التدفقات النقدية الناتجة من أنشطة التمويل .

ب- يتم المحاسبة عن التغيرات فى حصص الملكية فى شركة تابعة والتى لا ينتج عنها فقد السيطرة (مثل الشراء أو البيع اللاحق بمعرفة الشركة الأم لأدوات حقوق ملكية فى الشركة التابعة) كمعاملات فى حقوق ملكية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (17) "القوائم المالية المستقلة"). وبناء عليه فإن التدفقات النقدية الناتجة يتم تبويبها بنفس الأسلوب المتبع فى تبويب المعاملات الأخرى التى تتم مع ملاك المنشأة كما هو موضح فى الفقرة "17".

المعاملات غير النقدية :

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

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

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

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

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

مكونات النقدية وما في حكمها :

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

46- نظراً للتنوع في ممارسات إدارة النقدية والترتيبات المصرفية في أنحاء العالم ولغرض الالتزام بمعيار المحاسبة المصري رقم (1) "عرض القوائم المالية" ، يتعين على المنشأة أن تفصح عن السياسة التي تطبقها في تحديد مكونات النقدية وما في حكمها.

47- يتعين الإفصاح عن أثر التغيير في السياسة المتبعة لتحديد مكونات "النقدية وما في حكمها" وذلك طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (5) "السياسات المحاسبية و التغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء" . من الأمثلة على ذلك: التغيير في تبويب أدوات مالية إلى "نقدية وما فى حكمها" إذا كانت المنشأة تعالج تلك الأدوات المالية قبل هذا التبويب كجزء من محفظة استثماراتها.

الافصاحات الأخرى :

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

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

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

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

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

و(د) مبلغ التدفقات النقدية المتولدة من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل لكل قطاع يتم الإفصاح عنه (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (41) "القطاعات التشغيلية").

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

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

الفصل السابع

السياسات المحاسبية – التغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء

المعيار المحاسبى الدولى (8) IAS

المعيار المحاسبى المصرى (5)

محتويات هذا الفصل :

- أهم التعديلات التى أدخلت على المعيار فى عام 2015 .
- مفاهيم وقواعد وأمثلة
- مقدمة .
- السياسات المحاسبية .
- التغييرات فى السياسات المحاسبية .
- التغييرات فى التقديرات المحاسبية .
- أخطاء الفترة السابقة .
- حالات عملية وتدريبية محلولة.
- ملحق نصوص وفقرات المعيار المحاسبى المصرى رقم (5) المعدل 2015.

السياسات المحاسبية، التغيرات فى التقديرات المحاسبية والاخطاء

المعيار المحاسبى الدولى رقم IAS 8

المعيار المحاسبى المصرى رقم 5

أولاً : أهم التعديلات التى أدخلت فى المعيار :

1. الغاء بعض البدائل والغاء بعض التناقضات بين المعيار وغيره من المعايير.
2. الغاء مفهوم الخطأ الجوهرى .
3. توضيح التسلسل الهرمى للمعالجات المحاسبية التى يجب أن تتبناها الإدارة فى حالة غياب معايير محاسبية أو تفسيرات لمعالجة المشكلة المحاسبية التى تواجه الإدارة .
4. تحديد الحذوفات الهامة والبيانات غير الصحيحة ووصف طريقة تطبيق فكرة الأهمية النسبية عند تطبيق السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء .
5. الغاء أى تناقضات مع معايير آخرى .
6. إجراء تقارب مع معايير المحاسبة الامريكية .

ثانياً : نطاق المعيار :

يغطى المعيار المحاسبى الدولى رقم (8) المواقف والحالات التى تواجه المنشآت فى الظروف التالية :

1. عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية .
2. عند تغيير السياسات المحاسبية .
3. عند تغيير التقديرات المحاسبية .
4. عند تصحيح أخطاء السنوات السابقة .

التغييرات فى المعيار عن المتطلبات السابقة

الموضوع الأول : اختيار السياسات المحاسبية :

المعيار المحاسبى الدولى رقم (1) بعنوان "عرض القوائم المالية" كان يتناول متطلبات اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية ضمن فقراته وقد تم نقل هذا الامر من

المعيار المحاسبى الدولى رقم (1) إلى هذا المعيار الخاص بالسياسات المحاسبية ، كما تم تحديث الترتيب التنازلى للمصادر التى ترجع إليها الإدارة عند اختيار السياسة المحاسبية التى تطبقها فى حالة عدم وجود معالجة محاسبية لها فى أى معيار من المعايير الدولية للتقارير المالية ويمكن تناول هذا الأمر من خلال ما يلى :

أ - مفهوم السياسة المحاسبية :

هى مبادئ محددة وأسس واتفاقيات وقواعد وممارسات محاسبية تطبقها المنشأة عند إعداد وعرض القوائم المالية .

ب- آليات اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية :

1. بداية فإن المعلومات المالية التى تنتج من تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية تكون معلومات ملائمة وموثوقة عن المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التى تنطبق عليها تلك السياسات، ورغم أنه قد لا توجد حاجة إلى تطبيق السياسات المحاسبية الواردة فى المعايير إذا كانت آثارها ذات أهمية ضئيلة إلا أن المعايير لم تترك هذا الأمر لإدارة المنشأة وإنما وضعت عليه قيود.
2. إذا أنطبق معيار محاسبى أو تفسير صادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية على صفقة أو حدث أوظرف مشابه على معاملات المنشأة فإنه يجب اختيار وتطبيق السياسة المحاسبية المحددة فى هذه الحالة مع الأخذ فى الاعتبار أى دليل تنفيذ صادر من مجلس معايير المحاسبة الدولية عن المعيار أو التفسير بهذا الشأن .
3. يكون مع كل معيار محاسبى دولى من معايير التقارير المالية الدولية مجموعة من الارشادات التى تهدف إلى مساعدة المنشآت فى تطبيق متطلبات المعيار ، ويتم ذكر ما إذا كانت تلك الارشادات تمثل جزءاً أساسياً من المعيار أم لا وفى هذه الحالة ينقسم الالتزام بتلك الارشادات إلى قسمين :

القسم الأول : الارشادات التى يتم ذكر إنها تمثل جزءاً أساسياً من معايير التقارير فإنها تكون الزامية مثلها مثل فقرات المعيار .

القسم الثانى : الارشادات التى لا تشكل جزءاً أساسياً منها فإنها لا تحتوى على متطلبات بشأن القوائم المالية .

4. تواجه المنشأة فى بعض الحالات حدث أو ظرف مالى أو معاملة مالية لا يوجد لها معالجة محاسبية محددة فى معيار دولى أو تفسير، وفى هذه الحالة فإنه يجب على الإدارة استخدام تقديرها وحكمها الشخصى فى تطوير وتطبيق سياسة محاسبية لمعالجة هذا الأمر بحيث ينتج عنها معلومات مالية :

أ - ملائمة لاحتياجات أصحاب المصالح المرتبطين بالمنشأة ومستخدمى تلك المعلومات لصناعة قرارات رشيدة .

ب- موثوقة أى يتوافر فيها الخصائص التالية :

- تمثل بصدق المركز المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية للمنشأة .
- تعكس الجوهر الاقتصادى للمعاملات أو الاحداث أو الظروف المالية وليس الشكل القانونى فقط .
- أن تكون حيادية وغير متحيزة .
- أن تكون رشيدة .
- أن تكون مكتملة من كافة النواحى .

وعند قيام الإدارة بعمل التقدير والحكم الشخصى لاختيار وتطبيق السياسة المحاسبية فى ظل غياب معيار محاسبى دولى أو تفسير فإنها يجب أن تأخذ الإدارة فى اعتبارها إمكانية تطبيق العوامل التالية بالترتيب التنازلى التالى :

1. المتطلبات والتفسرات الواردة فى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتى تتعامل مع موضوعات وظروف مماثلة وذات صلة .
2. المفاهيم ومعايير الاعتراف والقياس الواردة فى المعايير لقياس الاصول والالتزامات والايرادات والمصروفات .
3. الاطر المحاسبية المماثلة وممارسات الصناعة المقبولة وبشرط الا تتعارض أو تتناقض مع المصادر الوارد فى البندين (1) ، (2) كما سبق .

4. عند إعمال تقدير وحكم الادارة فإن الإدارة يجب أن تنظر فى أحدث إصدارات الهيئات الواضعة لمعايير المحاسبية والتى تستخدم إطاراً مفاهيمياً مماثلاً لتطوير معايير المحاسبة مثل معايير المحاسبة الأمريكية .

التماثل فى السياسات المحاسبية :

ينبغى على المنشأة اختيار وتطبيق سياساتها المحاسبية بشكل متسق على المعاملات المماثلة ، مالم يوجد متطلب آخر لمعيار دولى للتقارير المالية على وجه التحديد لتوضيح المعالجة المحاسبية أو سمح بتصنيف البنود التى تكون لها السياسات المختلفة مناسبة .

الموضوع الثانى : التغييرات فى السياسات المحاسبية :

تقوم المنشأة بتغيير السياسات المحاسبية فى حالتين :

الحالة الأولى : التغيير الإلزامى بحسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

الحالة الثانية : التغيير الطوعى فى السياسات المحاسبية والذى ينشأ عنه تقديم وعرض معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة حول آثر المعاملات أو الاحداث أو الظروف الآخرى على الوضع المالى للمنشأة والأداء المالى أو التدفقات النقدية .

وهناك حالات لا يعتبر فيه تطبيق السياسات المحاسبية على أنه تغييراً فى السياسات المحاسبية وهى :

1. تطبيق السياسة المحاسبية المختلفة على معاملات أو احداث أوظروف مختلفة فى جوهرها عن تلك التى كانت تحدث فى السابق .
2. تطبيق السياسات المحاسبية الجديدة على المعاملات أو الاحداث أو الظروف الجديدة التى لم يحدث فى السابق ، أو ليس لها أهمية نسبية .
3. عند تطبيق سياسة إعادة التقييم وفقاً للمعيار (16) الدولى الخاص بالاصول الثابتة أو معيار المحاسبة الدولى (38) بعنوان الأصول غير الملموسة فإن هذا التطبيق يعتبر تغييراً فى السياسات المحاسبية (علماً بأن المعيار

المحاسبى المصرى المعدل فى 2015 سواء الخاص بالاصول الثابتة أو الاصول غير الملموسة لا يسمح بطريق إعادة التقييم) .

وفى هذه الحالة لا تطبق فقرات المعيار الدولى (8) الخاصة بتطبيق التغييرات فى السياسات المحاسبية فى حالة إعادة التقييم بالأصول الثابتة أو الاصول غير الملموس .

4. لا يعتبر التطبيق المبكر لمعيار دولى جديد للتقارير المالية أى قبل موعد سريان تنفيذه (حيث لا تنفذ المعايير المحاسبية فور صدروها وإنما يترك فترة قد تصل إلى أكثر من سنتين لفهم التعديلات والتدريب عليها والاستعداد لتطبيقها ولكن عادة ينص المعيار الجديد على التشجيع المبكر) ولا يكون التطبيق المبكر وكأنه تغيير اختيارى .
5. فى حالة غياب معالجة فى معيار دولى للتقارير المالية لحدث أوظرف أو معاملة ولجأت المنشأة إلى تطبيق سياسة محاسبية من اصدارات حديثة لهيئات واضعة للمعايير وتستخدم اطاراً مفاهيمياً مماثلاً فإن هذا يفصح عنه على أنه تغيير طوعى فى السياسات المحاسبية .
6. تطبق السياسات المحاسبية الجديدة بأثر رجعى ويعاد بيان الفترات السابقة كما لو كانت السياسة الجديدة قد طبقت دائماً مالم يكن غير عملى هذا الإجراء .
7. يتم تسوية وضبط الأرصدة الافتتاحية فى الفترة السابقة المعروضة .

الموضوع الثالث : التغييرات فى التقديرات المحاسبية :

الموضوع الرابع : أخطاء السنوات السابقة

وسوف يتم تناول الموضوعات الثلاثة الأخيرة من خلال إيضاح المفاهيم والقواعد والأمثلة فى الصفحات التالية .

المفاهيم والقواعد والأمثلة

● **مقدمة :**

تعتبر خاصية "القابلية للمقارنة" واحدة من الخصائص النوعية للقوائم المالية. ومن المهم لمستخدمى القوائم المالية أن يتمكنوا من مقارنة القوائم المالية لمنشأة ما من فترة إلى أخرى وأيضا مقارنة القوائم المالية لمنشآت مختلفة . **ويهدف هذا المعيار الى تحقيق الأهداف التالية :**

- ضمان ملاءمة وموثوقية القوائم المالية للمنشأة ، و
- ضمان القابلية للمقارنة للقوائم المالية لمنشأة ما عبر سلسلة زمنية ومقارنتها أيضا مع القوائم المالية للمنشآت المختلفة .

● **السياسات المحاسبية :**

▪ **التعريف :** هى المبادىء والأسس والأعراف والأحكام المحددة التى تطبقها المنشأة فى إعداد وعرض القوائم المالية .

▪ **المشكلة :** تتضمن المعايير المحاسبية فى أحيان كثيرة أكثر من بديل أو سياسة محاسبية مثل:

- اعتبار تكلفة الاقتراض مصروف فى سنة حدوثها أو رسملتها .
- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو طريقة المتوسط لتسعير المخزون.
- طريقة القسط الثابت أو القسط المتناقص للإهلاك.
- نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقدير عند القياس اللاحق للأصول الثابتة.
- نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة عند القياس اللاحق للاستثمار العقارى.

وينبغى على المنشأة أن تبرز بوضوح كافة السياسات المحاسبية التى استخدمتها فى إعداد القوائم المالية ، ولأن المعالجات البديلة ممكنة بموجب معايير المحاسبة، فقد أصبح من المهم أن توضح المنشأة السياسات المحاسبية التى استخدمتها فى إعداد القوائم المالية حتى يتمكن المستخدمين من فهم هذه القوائم .

يحكم اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية ما يلى :

1 – أن تمثل بصدق المركز المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية .

2 - تعكس الجوهر الاقتصادى للمعاملات والأحداث والظروف.

3 – أن تكون محايدة .

4 – أن تكون رشيدة .

5 – أن تكون مكتملة من كافة الجوانب الهامة.

ينبغى على المنشأة عند اختيار السياسات المحاسبية أو إصدار الأحكام مراعاة تطبيق المصادر التالية بترتيب تنازلى :

1 – المتطلبات والارشادات الواردة فى المعايير والتفسيرات التى تتناول قضايا مشابهة وذات علاقة.

2 – التعريفات ومعايير الإعتراف ومفاهيم القياس الخاصة بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات كما هى مبينة فى إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية .

3 – يمكن لإدارة المنشأة أيضا عند إصدار أحكامها أن تدرس أخر بيانات وإصدارات الهيئات الأخرى الواضعة للمعايير التى تستخدم إطار مفهومى مشابه لوضع المعايير ، وأى أدبيات محاسبية أخرى، وممارسات الصناعة المقبولة، إلى الحد الذى لا تتعارض فيه مع مصادر المرجع الأساسى. (أى معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية وتفسيراته وإطاره).

● **ثبات السياسات المحاسبية :**

ما أن يتم اختيار السياسات المحاسبية ، فإنه يجب تطبيقها بشكل متسق للمعاملات المشابهة والأحداث والظروف الأخرى، ما لم يقتضى أو يسمح معيار أو تفسير معين بتصنيف البنود التى قد يكون إختلاف السياسات المحاسبية مناسباً لها .

وإذا اقتضى أو سمح معيار أو تفسير معين بهذا التصنيف، يتم اختيار السياسة المحاسبية المناسبة وتطبيقها بشكل متسق على كل فئة .

الموضوع الثانى : التغييرات فى السياسات المحاسبية

أولاً : متى يجوز تغيير السياسات المحاسبية ؟

عند اختيار وتطبيق سياسة محاسبية معينة، فإنه لا يجوز تغييرها إلا فى حالتين هما:

1 – عند صدور معيار محاسبى أو تفسير ملزم بسياسة معينة .

مثال : اتاح المعيار المحاسبى الدولى رقم (2) الخاص "بالمخزون" طريقتين لتسعير المنصرف أو المباع من المخزون هما المتوسط والوارد أولاً صادر أولاً ، وبالتالى فإن الشركات التى تطبق طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً يجب أن تتحول إلى إحدى هاتين الطريقتين .

2 – تؤدى السياسة الجديدة إلى قوائم مالية تقدم معلومات أكثر ملاءمة وموثوقية، أى وجود مبررات قوية ومنطقية لتغيير السياسات المحاسبية .

مثال ذلك :

فى السنة التى قامت فيها إحدى الشركات بتغيير نظامها المحاسبى من يدوى إلى استخدام الحاسوب، فقد وجدت أن الطريقة التى تستخدمها لتسعير المخزون وهى الوارد أولاً صادر أولاً غير ملائمة لنظم الحاسوب المصممة بشكل خاص للصناعة التى تنتمى لها المنشأة والذى يقوم على أساس استخدام طريقة "المتوسط المرجح" فقط وغير مجهز لتقييم المخزون باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً . حيث تشير أفضل ممارسات الصناعة إلى أن طريقة "المتوسط المرجح" هى الطريقة الأفضل لطبيعة الصناعة التى تنتمى إليها المنشأة ، وفى ظل هذه الظروف ، فإنه من المحتمل تبرير هذا التغيير فى طريقة تقييم المخزون من "الوارد أولاً صادر أولاً " إلى طريقة "المتوسط المرجح" لأنه يؤدى إلى تقديم قوائم مالية توفر معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة (وقابلة للمقارنة مع منشآت أخرى ضمن الصناعة التى تنتمى إليها المنشأة).

إيضـــاح :

لا تعتبر البنود التالية تغييرات فى السياسات المحاسبية :

1 – تطبيق السياسة المحاسبية للمعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى التى تختلف فى جوهرها عن تلك التى حدثت مسبقاً .

2 – تطبيق سياسة محاسبية جديدة للمعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى التى لم تحدث سابقاً (من قبل) أو كانت غير ذات أهمية.

ثانياً : تطبيق التغييرات فى السياسات المحاسبية :

أ – إذا كان التغيير فى السياسات المحاسبية ناتج عن تطبيق معيار جديد أو تفسير جديد، فإنه يجب مراعاة الترتيب التالى :

1 – يجب فى البداية إتباع الأحكام الانتقالية المحددة الواردة فى المعيار أو التفسير الجديد (إن وجدت) .

2 – فى حالة عدم وجود أى أحكام انتقالية محددة، فإنه يجب تطبيق التغيير فى السياسات المحاسبية بنفس طريقة التغيير الاختيارى والتى يتم إيضاحها فى الفقرة (ب) التالية.

ب – يتم تطبيق التغيير الاختيارى فى السياسات المحاسبية بالترتيب التالى :

1 – يتم تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعى وكأنها هى المطبقة دائماً منذ البداية (وذلك إذا كان هذا الأمر عملياً) .

2 – إذا كان من غير العملى تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعى منذ البداية، فإنه يتم تعديل الأرصدة الافتتاحية فى أقدم سنة سابقة يمكن أن يتم فيها ذلك بجهد معقول.

ويقصد بمصطلح "غير عملى" :

المتطلبات التى لا تستطيع المنشأة تطبيقها بعد بذل جهد معقول فى سبيل ذلك، وقد يرجع ذلك إلى أسباب عديدة مثل :

- يكون معرفة التأثيرات غير ممكن.
- يكون وضع افتراضات بشأن نية وقصد الإدارة فى الفترة السابقة مطلوباً.
- يكون من المستحيل التفرقة بين المعلومات المتصلة بالظروف فى الفترة السابقة والمعلومات التى كانت متاحة فى تلك الفترة وبين معلومات أخرى.

3 – يتم تطبيق التغييرات المحاسبية على الفترات المستقبلية إذا كان من غير الممكن عملياً إعادة بيان الفترات السابقة أو تعديل الأرصدة الافتتاحية.

ثالثاً : تعديل القيم الدفترية :

يجب تعديل القيم الدفترية للأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية عندما تتطلب التغييرات فى السياسات المحاسبية إجراء تغيير فى الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية.

● الأهمية العملية للسياسات المحاسبية :

تعد قابلية المقارنة للقوائم المالية من سنة لأخرى لنفس المنشأة وبين مختلف المنشآت التى تعمل فى نفس القطاع أمراً أساسياً للمستثمرين والمقرضين وغيرهم من المستخدمين، حيث تتيح المقارنات الفعالة علامات إرشادية داخل قطاع صناعى معين، ولا يمكن أن تكون المقارنات مفيدة إذا كانت المعلومات مبنية على أسس مختلفة.

كذلك، يكون من الضرورى تقييد قدرة الشركات فى تغيير السياسات المحاسبية بغرض تحقيق أرقام دخل مستهدفة، وذلك لأن السماح للشركات بتغيير السياسات المحاسبية بسهونة سوف يسمح لها ويدفعها للتلاعب واختيار الناتج الأكثر منفعة لها.

ويعتبر تعزيز الملاءمة والموثوقية والقابلية للمقارنة للقوائم المالية هو الهدف الأساسى لمعيار السياسات المحاسبية.

وقد وضعت معايير المحاسبة مبادىء الإعتراف والقياس التى ينبغى على المنشأة إتباعها فى إعداد القوائم المالية، ومع ذلك فإنه بغياب معيار ينطبق بصفة معينة – فإنه يقع على الإدارة استخدام تقديرها وحكمها الشخصى فى وضع السياسات المحاسبية الأكثر ملائمة، ومن المهم أن تكون هذه السياسات قائمة على أساس إطار

عمل معايير المحاسبة الدولية لضمان إجراء مقارنة أوسع للقوائم المالية المنشورة، ويجب أن تقوم هذه السياسات على أساس أن تعكس الجوهر الاقتصادى للصفقات وأن تقدم معلومات أكثر ملائمة وموثوقية حتى يكون مستخدموا القوائم المالية قادرين على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية على أسس سليمة.

● مثـــال (1) :

بدأت شركة "الياسمين" أعمالها فى أول يناير 2002 ، وأعدت مسودة الميزانية فى 31 ديسمبر 2003 ، وكانت الميزانية فى 31 ديسمبر فى السنتين الأوليتين كما يلى :

بيـــــــان (بالمليون جنيه)	2002	2003
أصول ثابتة	250	301
أصول أخرى	900	899
	1150	1200
- رأس مال الأسهم	100	100
- الأرباح المحتجزة :		
عن السنة المنتهية فى 2002	50	50
عن السنة المنتهية فى 2003	-	50
- الالتزامات	1000	1000
	1150	1200

- معلومات إضافية:

- تشمل الأصول الثابتة فائدة بمبلغ 10 مليون جنيه تم رسملتها وفقاً للبديل المتاح فى معيار "تكاليف الاقتراض" فى سنة 2002 ، وأيضا 10 مليون جنيه 2003 وبسبب التغييرات فى طريقة حصول المنشأة على تمويلها ، فإن المديرين يعتقدون الآن أنه سوف يكون أكثر ملاءمة عدم رسملة تكلفة الاقتراض ، واعتبارها مصروف فى نفس سنة حدوثها ، لذلك تم اتخاذ قرار بتغيير سياسة المحاسبة والإعتراف بكل تكاليف الاقتراض كمصروف فى نفس سنة حدوثها.

- يتم إهلاك الأصول الثابتة على أساس القسط الثابت على مدار العمر الإنتاجي المقدر وهو 10 سنوات ولا توجد قيمة متبقية (خردة) .

والمطلوب : المعالجة المحاسبية (بفرض عدم وجود أثر ضريبي) .

الحـــل

يجب تطبيق هذا التغيير المحاسبى بأثر رجعى كما يلى :

بيـــــــان	2002	2003
أصول ثابتة	241	284
أصول أخرى	899	900
إجمالى الأصول	1141	1183
- رأس مال الأسهم	100	100
- الأرباح المحتجزة :		
عن السنة المنتهية فى 2002	41	41
عن السنة المنتهية فى 2003	-	42
- الالتزامات	1000	1000
	1141	1183

- ملاحظات :

التسوية المتعلقة برسملة تكلفة الاقتراض:

بيـــــــان	2002	2003
المبلغ المرسمل خلال السنة	10	10
مجمع إهلاك : سنة 2002 = 10×10%	(1)	-
مجمع إهلاك : سنة 2003 = (10 + 10) ×10%	-	(2)
	9	8

الأصول الثابتة سنة 2002 = 250 – 10 تكلفة اقتراض + 1 فرق إهلاك = 241

الأصول الثابتة سنة 2003 = 301 – 20 تكلفة اقتراض + 3 فرق إهلاك = 284

فرق الإهلاك سنة 2003 = عبارة عن مليون سنة 2002 + 2 مليون سنة 2003 = 3 مليون

الموضوع الثالث : التغيرات فى التقديرات المحاسبية :

- المفهـــوم :

يتطلب إعداد القوائم المالية وضع تقديرات كثيرة يتم عملها على أساس أحدث المعلومات المتاحة وقت إعداد التقديرات، ومن أهم المجالات الأساسية التى تتم فيها التقديرات، مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها، ومخصص القضايا والدعاوى والتعويضات، والعمر الإنتاجي المقدر للأصول الثابتة والقيمة السوقية للمخزون .

وعندما تحصل المنشأة على معلومات جديدة وحديثة Up-to-date لم تكن متاحة عند وضع التقديرات ، فإنه يمكن إعادة التقدير ليعكس المعلومات الجديدة، ولا يعد ذلك تغييراً فى السياسة المحاسبية أو تصحيح للأخطاء .

● مثـــال :

تراجع إحدى الشركات مستحقاتها لدى العملاء (المدينين) ، وذلك تطبيقاً للمبدأ المحاسبى الخاص بأنه يجب الا تظهر الأصول فى الدفاتر بأكثر من القيم الممكن استردادها، ونتيجة دخول الاقتصاد فى فترة تراجع نتيجة الأزمة المالية العالمية فإنها قررت رفع مخصصات الديون المشكوك فى تحصيلها من 2% إلى 5% ، ولا يعتبر هذا الأمر تغييراً فى السياسة المحاسبية وإنما هو تغيير فى المستوى المقدر لاستعادة أموالها لدى العملاء ، ولذا يعامل على أنه تغيير فى التقدير .

وبطبيعة الحال، فإن تعديل التقديرات للأخذ فى الاعتبار المعلومات الأكثر حداثة لا يكون متعلقاً بالفترات السابقة، ولذلك فإن التغيير فى التقدير المحاسبى يقوم على أساس المعلومات الأحدث المتاحة والتى يجب تطبيقها فى الفترة التى ينشأ فيها التغيير، ولذلك فإن أثر التغيير فى التقدير المحاسبى يتم الإعتراف به مستقبلياً أى الإعتراف بالتغيير فى الفترات الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغيير .

● مثـــال :

تبلغ تكلفة آلات ومعدات 100000 جنيه والحياة الإنتاجية المقدرة لها 10 سنوات والقيمة المتبقية المقدرة فى نهاية العمر الإنتاجى صفر، إذن عبء الإهلاك السنوى

بالقسط الثابت سيكون 10000 جنيه سنويا وصافى القيمة الدفترية بعد أربع سنوات ستكون 60000 جنيه (حيث مجمع الإهلاك سيكون 10000 جنيه سنويا × 4) .

فإذا حدث فى السنة الخامسة – كنتيجة لتغيرات الظروف السوقية والتقنيات الحديثة وتغير الأذواق أن قدرت المنشأة أن الحياة المفيدة المتبقية للأصل ستكون سنتين فقط (بدلاً من 6 سنوات على أساس أن الحياة الكلية 10 سنوات المقدرة فى البداية) حينئذ فإن عبء الإهلاك فى السنتين الخامسة والسادسة سوف يكون 30000 جنيه سنوياً (أى صافى القيمة الدفترية المتبقية – قيمة الخردة) / عدد السنوات المتبقية ، أى (60000 – صفر) /2 .

وهكذا، فإن تأثير التغيير سوف يؤدى إلى زيادة عبء الإهلاك السنوى من 10000 جنيه إلى 30000 جنيه ، وهو الأمر الذى يجب الإفصاح عنه .

الموضوع الرابع : أخطاء الفترة السابقة :

لا تكون القوائم المالية متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية إذا تضمنت أخطاء وقعت عمداً لتحقيق غرض معين فى القوائم المالية ، ويقع الخطأ بالرغم من أن المعلومات الموثوقة كانت متاحة عندما تم الترخيص بإصدار هذه الأخطاء وكان يمكن بشكل معقول توقع أن تكون قد أخذت فى الاعتبار فى ذلك الوقت .

ومن أمثلة الأخطاء :

- أخطاء حسابية .
- أخطاء فى تطبيق السياسة المحاسبية .
- سوء تفسير المعلومات والحقائق.
- الغش .

ولأن مثل هذه الأخطاء قد تتعلق بفترات سابقة ، لذلك فإن المعيار يتطلب إجراء تسويات لتصحيح تلك الأخطاء فى الفترات السابقة وآثارها التى نشأت عنها ، لأن مجرد إجراء التسوية فى الفترة الحالية فقط التى اكتشف فيها الخطأ يؤدى إلى تحريف

النتائج فى الفترة التى تم اكتشاف الخطأ فيها ، ولذلك يجب تصحيح الخطأ بأثر رجعى فى القوائم المالية كما لو كان الخطأ فى الفترة السابقة لم يحدث مطلقاً ، وإذا لم يكن غير عملى تحديد التأثير على فترة معينة لخطأ ما ، حينئذ يتم إجراء التسوية للرصيد الافتتاحى للفترة أو أبكر فترة سابقة يمكن فيها تحديد هذه المعلومات .

ومن المهم التمييز بين أخطاء الفترة السابقة والتغيرات فى التقديرات المحاسبية ، حيث توصف التقديرات المحاسبية بشكل أفضل بأنها تصور تقريبى لما يحتمل حدوثه فى المستقبل، مثل قيمة الديون التى قد يتعذر تحصيلها، التعويض المقدر الذى قد تدفعه المنشأة نتيجة قضية مرفوعة عليها ، والفترة التى يمكن خلالها الحصول على منافع من الأصل الثابت، وتنتج التقديرات المحاسبية من خلال المعلومات المتاحة وقت عمل هذه التقديرات ، ومع وجود معلومات أحدث فإن هذه التقديرات قد تحتاج إلى إعادة النظر فيها مستقبلاً ، وفى ضوء المعلومات الإضافية التى تصير متاحة.

أما أخطاء الفترات السابقة – من ناحية أخرى – فإنها تنتج من اكتشاف حدوث أخطاء تقلل من موثوقية القوائم المالية السابق نشرها ، مثل الإيرادات غير المسجلة أو الإيرادات الوهمية أو المصروفات غير المسجلة والمخزون الوهمى والتطبيق غير السليم للسياسات المحاسبية مثل تصنيف مصروفات الصيانة الدورية كجزء من تكلفة الأصل الثابت، وأخطاء الفترات السابقة يجب أن تكون نادرة .

• ملخص الفصل :

تناول هذا الفصل النقاط الأساسية التالية :

1 – الصلة بين الخصائص النوعية لإطار العمل لإمكانية إجراء المقارنات وأهداف المعيار التى تحاول ضمان إمكانية المقارنة بين الشركات .

2 – كيف ينبغى على المنشأة اختيار السياسة المحاسبية والظروف التى قد تغير فيها السياسات المحاسبية، وكيف ينبغى معالجة هذا التغير فى السياسات .

3 – التفرقة بين السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية ، وكيف ينبغى معالجة التغييرات فى التقديرات .

4 – طبيعة أخطاء الفترة السابقة وكيف تتم المحاسبة عنها .

5 – الفرق بين الخطأ وتغيير التقدير المحاسبى .

● **ملاحظة :**

بالنسبة لتغيير طريقة الإهلاك فإنه لا يترتب عليها ادخال أى تعديلات للأثر الضريبى ، وذلك لأن الإهلاك المحاسبى المحسوب يضاف دائما إلى صافى الربح المحاسبى ويخصم الإهلاك الضريبى حسب النسب المحددة فى قانون الضرائب، وبالتالى لا يوجد أثر ضريبى ناتج عن تغيير طريقة الإهلاك .

● **مثـــال (2) :**

قررت الشركة (س) فى عام 2008 تغيير طريقة الاستهلاك المتبعة للآلات والمعدات من طريقة نسبة من مجموع أرقام السنوات إلى طريقة القسط الثابت ، وذلك لأنه تبين لها أن طريقة القسط الثابت هى الطريقة الأكثر قبولاً فى ممارسات الصناعة التى تنتمى إليها، وكذلك تتفق الطريقة مع نمط الاستهلاك المتوقع ، فإذا علمت ما يلى :

1 – تم شراء الآلات فى 2005/1/1 وبلغت تكلفتها 550000 جنيه وليس لها قيمة خردة والعمر الإنتاجى المقدر 10 سنوات .

2 – أظهرت السجلات المحاسبية للشركة فى عام 2008 أرباح من نشاطها العادى قبل خصم الإهلاك والضرائب بمبلغ 900000 جنيه .

3 – سعر الضريبة 20% .

4 – بيانات عن سنة 2007 :

صافى الربح قبل إهلاك الآلات والضرائب	780000
(-) إهلاك آلات ومعدات	80000
صافى الربح بعد الإهلاك	70000
(-) ضريبة الدخل 20%	140000
صافى الربح	560000

5 – بلغ رصيد أول المدة للأرباح المحتجزة فى عام 2007 مبلغ 1450000 جنيه ورصيد آخر المدة 1960000 جنيه .

والمطلوب: بيان المعالجة اللازمة لتغيير طريقة الإهلاك، وإجراء القيود اللازمة ، علماً بأن الإهلاكات كانت على النحو التالى :

التاريخ	الإهلاك بالقسط الثابت	الإهلاك بطريقة نسبة من مجموع أرقام السنوات
2005/12/31	55000	100000
2006/12/31	55000	90000
2007/12/31	55000	80000

الحـــل

أولاً : بيانات قائمة الدخل المعدلة :

بيـــــان	2007	2008
الربح قبل الإهلاك والضرائب	780000	900000
(-) إهلاك الآلات والمعدات	(55000)	(55000)
صافى الربح قبل الضرائب	725000	845000
(-) ضريبة دخل 20%	(145000)	169000
صافى الربح بعد الضرائب (المعدل)	580000	676000

ثانياً : تعديلات رقم الأرباح المحتجزة (الميزانية) :

بيـــــــان	2007	2008
1 – رصيـد أرباح محتجزة أول المدة قبل التعديل	1405000	1960000
+ أو (-)	+	
2 – إجمالى أثر التغيير المحاسبى		
= فرق الإهلاكات السابقة	80000	105000
3 – رصيد أرباح محتجزة أول المدة المعدل	1485000	2065000
4 - + صافى الربح المعدل	580000	676000
رصيد أرباح محتجزة أخر المدة المعدل	2065000	2741000

ملاحظة : **كيفية إجراء التعديلات على قائمة الدخل والميزانية بأثر رجعى نتيجة تغيير السياسات المحاسبية :**

أولاً : تعديل قائمة الدخل :

يتم تعديل قائمة الدخل للسنة التى حدث فيها التغيير وسنة المقارنة ، أى السنة السابقة لها، فمثلاً تم تغيير السياسة المحاسبية سنة 2008 ، يتم عمل التغيير لسنتى 2008 و 2007 ، ويتم التعديل من خلال خمسة سطور كما يلى :

1 – السطر الأول ، يوضع فيه صافى الربح قبل البند والضرائب (يقصد بالبند المصروف أو الإيراد الذى حدث تغيير السياسة المحاسبية له ، فمثلاً تم تغيير السياسة المحاسبية المتعلقة بمعالجة تكاليف الاقتراض، فى هذه الحالة يكون السطر الأول عبارة عن صافى الربح قبل الفوائد والضرائب) .

2 – السطر الثانى ويتضمن المصروف حسب السياسة الجديدة ، فمثلاً السياسة القديمة كانت رسملة تكلفة الاقتراض على أصل مؤهل، والسياسة الجديدة اعتبار تكلفة الاقتراض مصروف فى نفس سنة حدوثها فى هذه الحالة يتم وضع تكلفة الاقتراض كمصروف فى نفس السنة وفقاً للسياسة الجديدة .

3 - السطر الثالث ويتضمن صافى الربح قبل الضرائب ، وهو الفرق بين (1) ، (2) إذا كان المصروف هو البند محل تغيير سياسة المحاسبة ، أو المجموع إذا كان البند محل التغيير هو الإيرادات.

4 – السطر الرابع يتم حساب ضريبة الدخل ، وهو عبارة عن صافى الربح قبل الضرائب × سعر الضريبة .

5 – السطر الخامس وهو عبارة عن صافى الربح المعدل = صافى الربح قبل الضرائب – الضريبة.

ثانياً : تعديلات رقم الأرباح المحتجزة فى الميزانية :

بيـــــــان	سنة المقارنة	سنة التغيير
1 – رصيـد أرباح محتجزة أول المدة قبل التعديل	××	××
+ أو (-)	+	
2 – صافى الأثر الناتج عن تغيير السياسة المحاسبية	××	××
3 – رصيد أرباح محتجزة أول المدة المعدل	××	××
4 - + صافى الربح المعدل (من قائمة الدخل المعدلة)	××	××
رصيد أرباح محتجزة أخر المدة المعدل	××	××

يتم تعديل رقم الأرباح المحتجزة فقط فى الميزانية لأن الأثر الناتج عن تغيير السياسات المحاسبية يكون فى صافى الربح والذى ينطلق بدوره إلى الأرباح المحتجزة، ويتم ذلك من خلال خمس خطوات كما يلى :

1 – السطر الأول ، ويوضع فيه رصيد أرباح محتجزة أول المدة قبل التعديل، ويتم استخراج هذا الرقم من السجلات المحاسبية سواء لسنة المقارنة أو سنة التغيير.

2 – السطر الثانى ، ويتضمن الاشارة (+) أو (-) صافى الأثر الناتج عن تغيير السياسة المحاسبية:

أ – الإشارة (+) إذا كانت الطريقة القديمة تؤدى إلى تخفيض صافى الربح .

ب – الإشارة (-) إذا كانت الطريقة القديمة تؤدى إلى زيادة صافى الربح .

إجمالى الأثر والفرق بين المصروف فى ظل الطريقة القديمة والمصروف فى ظل الطريقة الجديدة لجميع السنوات السابقة قبل السنة التى يتم إيجاد الأثر فيها فمثلاً

- إذا كانت سنة التغيير هى 2008 يتم إيجاد الفرق بين الطريقتين القديمة والجديدة لجميع السنوات قبل 2008 .
- وبالنسبة لسنة المقارنة فستكون 2007 ، وفى هذه الحالة يتم إيجاد مجموع الفرق بين الطريقتين لجميع السنوات قبل 2007 .

صافى الأثر هو عبارة عن إجمالى الأثر × مكمل سعر الضريبة على الدخل، فعلى سبيل المثال: إذا كان سعر الضريبة 20% ، يكون المكمل 80% وهكذا .

3 – السطر الثالث يتم إيجاد رصيد الأرباح المحتجزة أول المدة بعد التعديل (1) + (2) .

4 – السطر الرابع يتم إضافة صافى الربح المعدل من قائمة الدخل المعدلة .

5 – السطر الخامس يكون الناتج النهائى رصيد أرباح محتجزة آخر المدة .

السياسات المحاسبية – التغيرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء

المعيار المحاسبى الدولى رقم (IAS 8)

أولاً – خلفية ومقدمة :

- تمثل القابلية للمقارنة احدى السمات النوعية للقوائم المالية طبقا لإطار عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية ، وبالنسبة لمستخدمى القوائم المالية يكون من المهم لهم أن يكونوا قادرين على إجراء المقارنات ليس فقط القوائم المالية للمنشأة من فترة لأخرى بل كذلك القوائم المالية للمنشآت المختلفة ، وهذه المعلومات لازمة لعمل المقارنات المتعلقة بالأداء المالى والمركز المالى والتغيرات فى المركز المالى .
- ويحدد المعيار المحاسبى الدولى رقم (8) معايير اختيار وتغيير السياسات المحاسبية والافصاحات عنها ويضع كذلك المتطلبات والافصاحات فى تقديرات المحاسبة وتصحيح الأخطاء .
- ويهدف المعيار من وراء ذلك إلى تحقيق الأهداف التالية :
  - تعزيز ملاءمة وموثوقة القوائم المالية للمنشأة .
  - ضمان قابلية القوائم المالية للمنشأة للمقارنة على مدار الوقت وفى نفس الوقت مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى .
  - السياسات المحاسبية .
  - محاسبة التحوط .
  - القيمة العادلة .

ثانياً – التعاريف الأساسية :

- السياسات المحاسبية : هى المبادئ المحددة، والأسس، والاتفاقات، والقواعد والممارسات المطبقة بواسطة المنشأة فى إعداد وعرض القوائم المالية .
- التغيير فى التقدير المحاسبى : هى التسويات التى تجرى على القيم الدفترية المسجلة لأصل أو التزام أو مبلغ الاستهلاك الدورى للأصل والذى ينتج عن

تقدير الوضع الحالى والمنافع المتوقعة مستقبلا والإلتزامات المقترنة بالأصول والإلتزامات ، والتغييرات فى التقديرات المحاسبية تنتج عن معلومات جديدة أو تطورات جديدة – ولذلك – فإنها لا تعتبر تصحيح لأخطاء .

- أخطاء الفترة السابقة : هى اغفال أو عرض خاطئ فى القوائم المالية لفترة سابقة أو أكثر ناشئ عن الفشل فى ذلك أو اساءة استخدام المعلومات المعتمد عليها والتى كانت متاحة وقتها ، ويمكن توقع بشكل مقبول أنها قد أخذت فى الاعتبار عند عرض القوائم المالية .

ثالثاً – السياسات المحاسبية :

تعد السياسات المحاسبية أساسية للفهم السليم للمعلومات الواردة بالقوائم المالية المعدة بواسطة إدارة المنشأة ، وينبغى على المنشأة أن تبرز بوضوح جميع السياسات المحاسبية الهامة التى استخدمتها فى إعداد القوائم المالية لأنه بمقتضى المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS ، فإن هناك معالجات بديلة مسموح بها فى بعض المعايير التى تتناول القياس المحاسبى ولذلك تكون هناك أهمية لوصف وتحديد السياسات المحاسبية التى استخدمتها المنشأة فى إعداد قوائمها المالية فمثلا بمقتضى المعيار المحاسبى الدولى رقم (2) الخاص بالمخزون يكون للمنشأة الخيار بين طريقتى الوارد أولاً صادرا أولاً وطريقة المتوسط المرجح فى تقييم المخزون ، وما لم تفصح المنشأة عن أى طريقة استخدمتها فى إعداد قوائمها المالية ، فإن مستخدمى القوائم المالية لن يكونوا قادرين على الاستخدام الصحيح للقوائم المالية لعمل مقارنات نسبية مع المنشآت الأخرى .

رابعاً – إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية :

أ - عند تطبيق معيار أو تفسير بشكل خاص على صفقة أو حدث أخر أو ظرف فان السياسة المحاسبية المطبقة على هذا البند يجب تحديدها بتطبيق هذا المعيار أو التفسير واعتبار ارشادات التنفيذ المتعلقة بها الصادرة بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية عن المعيار أو التفسير .

ب - لا تخاطب المعايير أو التفسيرات صفقة بعينها أو حدث أو ظرف معين ولكن الإدارة تختار وتطبق السياسة المحاسبية الملائمة والوثيقة الصلة باحتياجات صنع القرار بواسطة مستخدمى القوائم المالية وان تتصف بالملاءمة والمصداقية ، وفى هذه الصدد فإن ملاءمة وموثوقية القوائم المالية تعنى :

- تمثل بأمانة المركز المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية .
- تعكس الجوهر الاقتصادى للصفقات والأحداث والظروف الأخرى .
- تكون محايدة وخالية من التحيز .
- تعكس الحيطة والحذر (التحفظ) .
- أن تكون مكتملة من كافة الجوانب الجوهرية .

ج - ولتحقيق الاختيار والتطبيق السليم للساسات المحاسبية فإنه ينبغى على الإدارة ان تستخدم المصادر التالية (حسب ترتيبها التنازلى) .

1 - متطلبات واصدارات المعايير والتفسيرات التى تتعامل مع موضوعات مماثلة وذات علاقة .

2 - التعريفات ومعايير الاعتراف ومفاهيم القياس بالنسبة للأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات وفق ما هو وارد فى إطار عمل مجلس معايير المحاسبة المالية الدولية .

3 - كذلك يمكن أن يؤخذ فى الاعتبار عند إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الاصدارات الأحدث للجهات الأخرى واضعة المعايير والتى تستخدم اطار عمل فكرى مماثل لوضع المعايير والاصدارات المحاسبية الأخرى والممارسات المقبولة فى الصناعات المختلفة – إلى الدرجة التى لا تتعارض مع المصادر المرجعية الأولية (أى معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية وتفسيراته وإطار عمله) .

نظـــرة عمليـــة :

وفقا للمعيار المحاسبى الدولى رقم (8) عندما تواجه إدارة المنشأة أحد الأمور لم تغطى صراحة بواسطة المعايير والتفسيرات الصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية القائمة ، حينئذ عليها أن تبحث فى إطار العمل للبحث عن حل ، وإذا لم تجد عليها البحث فى الأصدارات الحديثة للجهات الأخرى التى تضع معايير محاسبية بشرط ألا تكون متعارضة مع معايير وتفسيرات مجلس معايير المحاسبة الدولية أو اطاره .

فمثلاً : عند مقارنة المعايير الصادرة حتى الآن بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية والمعايير الامريكية ، نجد أن الأخيرة لا تتناول فقط المعايير العامة ولكنها متخمة بقواعد وارشادات صناعات عديدة ، فى حين أن المعايير الدولية ركزت لفترة طويلة على المعايير العامة وليس توجيهات صناعات معينة رغم أنها حاولت حديثا ان تضع معايير لصناعات خاصة مثل المصارف والتأمين والصناعات الإستخراجية ، وبهذا طبقاً للمعيار المحاسبى الدولى رقم (8) فانه إذا واجهت إدارة المنشأة مسائل محاسبية أو متعلقة بصناعة معينة ولم تتناولها بعد المعايير المحاسبية الدولية ، فانها تبحث عن حلول وفقا لمعايير المحاسبة الامريكية أو معيار أخر وطنى يوجد به مثل هذا التوجيه ويمكن الرجوع اليه ، مع الأخذ فى الاعتبار أن التوجيه الذى يطبق يجب الا يكون متعارضا مع المصدر المرجعى الأول (أى معايير وتفسيرات مجلس معايير المحاسبة الدولى أو إطار عمله) .

خامساً – تماثل السياسات المحاسبية :

ما أن يتم اصدار السياسات المحاسبية ، فانه يجب تطبيقها بشكل متماثل على الصفقات المتماثلة والأحداث والظروف الأخرى ما لم يكن هناك معيار أو تفسير يتطلب بصفة خاصة أو يتيح تقسيم البنود إلى فئات يمكن أن توجد لكل فئة سياسة مختلفة ملائمة لها .

وإذا وجد معيار أو تفسير يتطلب أو يتيح هذه التقسيمات للفئات فانه يتم اختيار وتطبيق السياسة المحاسبية المناسبة بالتوافق مع كل فئة .

سادساً – العوامل التى تحكم التغييرات فى السياسات المحاسبية :

أ - ما أن يتم أصدار سياسة محاسبية ، فيمكن تغييرها فقط إذا كان هذا التغيير :

- مطلوباً بواسطة معيار أو تفسير . أو
- ينتج عن السياسة الجديدة تقدير القوائم المالية بشكل أكثر ملاءمة وموثوقية .

حالـــة عمليـــة :

قد يحدث فى احدى السنوات أن تغير المنشأة نظامها المحاسبى من اليدوى إلى استخدام الحاسبات الالكترونية – وقد يكون مطلوباً تغيير السياسة المحاسبية من طريقة الوارد أولاً صادر أولا (التى تستخدم فى ظل النظام اليدوى) إلى طريقة المتوسط المرجح – وقد يكون هذا التغيير أساسيا لأن النظام باستخدام الحاسبات الذى تم تفصيله خصيصاً للصناعة التى تنتمى اليها المنشأة – قادر على تقييم المخزون بمقتضى طريقة المتوسط المرجح فقط ولا يكون مجهزاً لتقييم المخزون بموجب طريقة الوارد أولاً صادر أولاً ، وذلك لأن الممارسات الأفضل بالصناعة توجب استخدام طريقة المتوسط وليس الوارد أولاً صادر أولاً وفى ظل هذه الظروف فان هذا التغير فى طريقة تقييم المخزون من FIFO إلى المتوسط المرجح يحتمل أن يكون له ما يبرره لأنه يترتب عليه قوائم مالية تقدم معلومات يعتمد عليها وملائمة وقابلة للمقارنة مع المنشآت الأخرى فى الصناعة التى تنتمى اليها المنشأة .

ب - هناك بنود لا تعتبر تغييرات فى السياسات المحاسبية :

- تطبيق سياسة محاسبية بالنسبة للصفقات أو الأحداث أو الظروف الأخرى التى تختلف جوهريا عن تلك التى كانت تحدث سابقاً .

- تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة لصفقات أو احداث أو ظروف أخرى لم تحدث من قبل أو كانت غير جوهرية .

سابعاً – تطبيق التغييرات فى السياسة المحاسبية :

أ - التغيير فى السياسة المحاسبية المطلوب بواسطة معيار أو تفسير – يطبق طبقا للأحكام الانتقالية الواردة فى المعيار أو التفسير ، أما إذا كان المعيار أو التفسير لا يتضمن أحكاما انتقالية أو إذا كان التغيير فى السياسة المحاسبية اختياريا ، فان التغيير المحاسبى يطبق **بأثر رجعى** بمعنى أن السياسة المحاسبية تطبق على الصفقات والأحداث والظروف الأخرى كما لو كانت السياسة المحاسبية الجديدة تطبق دائما من قبل .

ب - والتأثير العملى لهذا الأمر هو أن المبالغ المقابلة أو المقارنة الواردة فى القوائم المالية يجب اعادة صياغتها كما لو كانت السياسة الجديدة مطبقه دائما . وتأثير السياسة الجديدة يكون على الأرباح المحتجزة (المرحلة) سابقا على الفترة الأسبق المعروضة والتى يجب تسويتها من خلال رقم الأرباح المحتجزة (المرحلة) أيضا .

دراسة حالة (1) :

الحقائق :

أ - غيرت شركة الياسمين من سياستها المحاسبية فى سنة 2007 بالنسبة لتقييم المخزون وحتى عام 2006 كان يتم تقييم المخزون باستخدام طريق المتوسط المرجح وفى سنة 2007 تغيرت الطريقة إلى الوارد أولاً صادراً أولاً **(FIFO)** وذلك لأن الأخيرة أكثر دقة وتعكس الاستخدام والتدفق للمخزون فى الدورة الاقتصادية وكان التأثير على تقييم المخزون محدد كمايلى :

فى 31 ديسمبر 2005 زيادة بمبلغ 10000 دولار .

فى 31 ديسمبر 2006 زيادة بمبلغ 15000 دولار .

فى 31 ديسمبر 2007 زيادة بمبلغ 20000 دولار .

ب - قوائم الدخل السابقة لأغراض التسوية هى :

بيـــــــان	2007	2006
الإيراد	250000	200000
تكاليف المبيعات	(100000)	(80000)
إجمالى الربح	150000	120000
مصروفات إدارية	(60000)	(50000)
مصروفات بيع وتوزيع	(25000)	(15000)
صافى الربح	65000	55000

المطلوب :

عرض التغيير فى السياسة المحاسبية فى قائمة الدخل وقائمة التغيرات فى حقوق الملكية طبقاً لمتطلبات المعيار المحاسبى الدولى (8) IAS .

الحـــل

أ - تكون قوائم الدخل بعد التعديل كمايلى :

قائمة الدخل عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2007

بيـــــــان	2007	2006 (معاد صياغتها)
الإيراد	250000	200000
تكاليف المبيعات	(95000)	(75000)
إجمالى الربح	155000	125000
مصروفات إدارية	(60000)	(50000)
مصروفات بيع وتوزيع	(25000)	(15000)
صافى الربح	70000	60000

الايضاح : فى كل سنة ، تنقص تكلفة المبيعات بمبلغ 5000 دولار وصافى التأثير على المخزون الافتتاحى والنهائى للتغير فى السياسة المحاسبية .

ب - تأثير الأرباح المحتجزة الداخلة فى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية يكون كمايلى:

(الأرقام المظللة تمثل الوضع إذا لم يكن قد حدث تغير فى السياسة المحاسبية)

قائمة التغيرات فى حقوق الملكية عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2007

بيـــــــان	الأرباح المحتجزة	الأرباح المحتجزة
رصيد أرباح محتجزة فى 1 يناير 2006 وفق ما هو وارد أصلا (افتراضى)	300000	300000
أثر التغير فى السياسة المحاسبية لتقييم المخزون	10000	--
رصيد أرباح محتجزة 31ديسمبر2006 (وأيضا 1 يناير 2007)	310000	300000
+ صافى الربح عن سنة 2006 وفقا لاعادة الصياغة	60000	55000
رصيد أرباح محتجزة 31ديسمبر2006 (وأيضا 1 يناير 2007)	470000	355000
+ صافى الربح عن سنة 2007	70000	65000
رصيد أرباح محتجزة فى 31 ديسمبر 2007	440000	420000

الايضاح: التأثير التراكمة فى 31 ديسمبر 2006 هو زيادة فى الأرباح المحتجزة بمقدار 15000 دولار وفى 31 ديسمبر 2207 بمقدار 20000 دولار .

ثامنا – قيود التطبيق بأثر رجعى :

أ - لا يكون مطلوبا إجراء التعديل بأثر رجعى إذا كان هذا الأمر غير عملى من ناحية تحديد الآثار لفترة معينة أو الآثار التراكمية للتغيير ، ومصطلح غير عملى معرف بدقة شديدة فى المعيار من أجل إعادة القوائم المستخدمة لتجنب إعادة صياغة الفترات السابقة .

ب - **لا يكون تطبيق متطلب معيار أو تفسير عمليا عندما لا تستطيع المنشأة تطبيه بعد عمل كل الجهود اللازمة لذلك** – ولفترة معينة سابقة يكون الأمر غير عملى لتطبيق تغير فى سياسة محاسبية إذا :

- **كانت آثار التطبيق بأثر رجعى غير ممكن تحديدها .**

أو - **إذا تطلب التطبيق بأثر رجعى افتراضات حول ما هو نوايا الادارة التى كانت موجودة وقتها .**

أو - **يتطلب التطبيق بأثر رجعى تقديرات هامة للمبالغ والقيم وغير ممكن التمييز بموضوعية عن المعلومات الأخرى المرتبطة بالمعلومات المتعلقة بتلك التقديرات والتى:**

- تقدم دليلا عن الملابسات والظروف التى كانت موجودة وقتئذ .
- تكون متاحة وقتئذ .

ج - **عندما يكون غير عملى تطبيق التغيير فى السياسة بأثر رجعى – تطبق المنشأة التغير على اقدم فترة سابقة يمكن فيها تطبيق التغير فى السياسة المحاسبية.**

تاسعا – افصاحات التغييرات فى السياسات المحاسبية :

1 - عندما يكون للتطبيق المبدئى لمعيار أو تفسير تأثير على الفترات الحالية أو السابقة أو يكون له تأثير غير ممكن تحديده بشكل عملى أو قد يكون له تأثير، فان المنشأة تفصح عن:

- **عنوان المعيار أو التفسير .**
- **إذا كان عمليا** – أن تغيرا يحدث طبقا للأحكام الانتقالية .
- **طبيعة التغيير .**
- **إذا كان عمليا** – وصف الأحكام الانتقالية .
- **إذا كان عمليا** – وصف الأحكام الانتقالية التى **يكون لها تأثير على فترات المستقبل .**
- **بالنسبة للفترة الحالية والسابقة المعروضة لدرجة عملية** – مقدار التسوية **لكل بند سطرى فى القوائم المالية .**

- مقدار التسوية المتعلقة بالفترات قبل تلك المعروضة .
- إذا كان التطبيق بأثر رجعى غير عملى – يتم بيان الظروف التى أدت لذلك والتاريخ الذى طبقت فيه السياسة المحاسبية .

2 - إفصاحات مماثلة مطلوبة عن التغييرات الاختيارية فى السياسات المحاسبية مع الاضافة التى يوفرها الوصف بسبب تقديم السياسة الجديدة للمعلومات المعتمد عليها والأكثر علاقة.

3 - بالاضافة إلى ما سبق – الافصاحات المطلوبة بشأن المعايير والتفسيرات التى كانت قد صدرت ولكن لم يبدأ سرياتها بعد ، هذه الأفصاحات تتضمن حقيقة ان بعض المعايير أو التفسيرات صدرت (فى تاريخ الترخيص بالقوائم المالية) ولكنها غير سارية ، ومعلومات معروفة أو مقدرة بشكل معقول متعلقة بتقدير التاثير الممكن للمعيار والتفسير الجديد .

التغييرات فى التقديرات المحاسبية

1 - هناك بنود كثيرة فى القوائم المالية لا يمكن قياسها بدقة ولهذا يتم تقديرها، ويرجع ذلك إلى عدم التاكد المرتبط بأنشطة الاعمال ، والمحاسبة كلفة للأعمال– يجب أن تترجم هذه الحالات غير المؤكدة إلى أرقام يتم التقرير عنها فى القوائم المالية ، وتعد هذه التقديرات المحاسبية هامة كجزء من عملية التقارير المالية، وتشمل الأمثلة العامة للتقديرات المحاسبية.

- الديون المعدومة .
- ركود المخزون .
- الحياة المفيدة للأصول الثابتة (الممتلكات والمنشآت والالات والمعدات) .
- القيم العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية .
- مخصص التزامات الضمان .

2 - قد تتغير التقديرات المحاسبية مع تغير الظروف أو زيادة الخبرة ولذلك فإن التغيير فى التقدير المحاسبى لا يتم بأثر رجعى للفترات السابقة لأنه ليس تصحيحا لخطا .

حالة رقم (2) :

الحقائق :

أنشئت شركة هبه فى أول يناير 2005 وتتبع المعايير المحاسبية الدولية فى إعداد قوائمها المالية ، وعند اعدادها للقوائم المالية عن السنة المالية المنتهية فى 31 ديسمبر إستخدمت الشركة الحياة المفيدة لالاتها ومعداتها كما يلى :

المبانى	15 سنة
المصنع والالات	10 سنوات
الاثاث والتجهيزات	7 سنوات

وفى أول يناير 2004 قررت مراجعة الحياة المفيدة للأملاك والالات والمعدات ولهذا الغرض تعاقدت مع خبراء تقييم خارجيين لاعادة تقدير الحياة المفيدة الباقية للأملاك والالات والمعدات للشركة فى بداية 2004 كالآتى :

المبانى	10 سنة
المصنع والالات	7 سنوات
الاثاث والتجهيزات	5 سنوات

ويستخدم الشركة طريقة القسط الثابت فى الاهلاك والتكلفة الاصلية لمختلف مكونات الاملاك والمصنع والمعدات كانت كما يلى :

المبانى 15 مليون دولار – المصنع والالات 10 مليون دولار ، والاثاث والتجهيزات 3.5 مليون دولار .

المطلوب :

حساب التأثير على قائمة الدخل عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2004 إذا قررت الشركة تغيير الحياة المفيدة للأملاك والآلات والمعدات بالتوافق مع توصيات الخبراء الخارجيين وبغرض عدم وجود قيمة للخردة للمكونات الثلاثة للأملاك والمصنع والآلات سواء مبدئيا أو فى وقت المعاينة وتعديل الحياة المفيدة للأصل .

الحـــل

1 - أعباء الاهلاك السنوى قبل التغيير فى التقدير كانت كمايلى :

المبانى	15 مليون دولار/15	= 1000000	دولار
المصنع والآلات	10 مليون دولار/10	= 1000000	دولار
الأثاث والتجهيزات	3.5 مليون دولار/7	= 500000	دولار
		2.500.000	(أ)

2 - أعباء الاهلاك السنوى المعدل عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2004 :

المبانى	{(15مليون – مليون×3)/10}	= 1200000	دولار
المصنع والآلات	{(10مليون – مليون×3) /7 }	= 1000000	دولار
الأثاث والتجهيزات	{(3.5مليون – 5.× 3) /5}	= 400000	دولار
		2.600.000	(ب)

ج - التأثير على القوائم المالية عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2004

= ب – أ

= 2.600.000 – 2.500.000 = 100.000 دولار

3 - ربما توجد بعض الحالات التى قد توجد فيها صعوبة فى التمييز بين التغييرات فى أسس القياس (أى سياسات المحاسبة) والتغييرات فى التقديرات وفى مثل هذه الحالات يعالج التغيير كتغيير فى التقدير .

4 - يتم تسوية التغييرات فى التقديرات المحاسبية فى الفترة التى عدلت فيها التقديرات اذا كانت ذات علاقة بالفترات المقبلة إذا كانت هى الأخرى متأثرة .

حالة رقم (3) :

الوقائع :

فى أول يناير 2001 اشترت الشركة معدات خدمة شاقة بمبلغ 400000 دولار وفى تاريخ التركيب قدرت الحياة المفيدة للأصل بمدة 10 سنوات وقيمة الخردة 40000 دولار وطبقا لذلك يكون الاهلاك السنوى 36000 دولار عبارة عن (400000 – 40000) / 10 سنوات .

وفى أول يناير 2005 (أى بعد أربع سنوات) من استخدام المعدات قررت الشركة مراجعة الحياة المفيدة للمعدات وقيمة الخردة وباستشارة الخبراء الفنيين فى هذا المجال اشاروا إلى أن الحياة المفيدة الباقية للمعدات فى أول يناير 2005 كانت 7 سنوات وقيمة الخردة 46000 دولار .

المطلـــوب :

حساب الاهلاك السنوى المعدل عن سنة 2005 والسنوات المستقبلية .

الحـــــل

يحسب الاهلاك السنوى المعدل عن سنة 2005 وما بعدها على أساس الصيغة التالية :

الاهلاك السنوى المعدل = (صافى القيمة الدفترية فى أول يناير 2005 – القيمة المعدلة للخردة) / الحياة المفيدة الباقية

صافى القيمة الدفترية فى أول يناير 2005 = 40000 – 36000 × 4 سنوات = 256000 دولار

حيث الاهلاك السنوى = (400000 – 40000)/10 = 36000 دولار

الاهلاك السنوى المعدل عن سنة 2005 وما بعدها :

= (256000 – 46000) / 7 سنوات = 30000 دولار

5 - الافصاحات بالنسبة للتغييرات فى التقديرات المحاسبية :

ينبغى على المنشأة الافصاح عن المبالغ وطبيعة التغييرات فى التقديرات المحاسبية – كذلك – عليها الإفصاح عن التغيرات المتعلقة بالفترات المستقبلية ما لم تكن عملية – وتعريف " غير عملية " الذى تم ايضاحه بالنسبة لاغراض التغيير فى السياسة المحاسبية ينطبق فى حالة التغييرات فى التقديرات المحاسبية وكذلك .

تصحيح الأخطاء للفترة السابقة

1 - قد تنشأ الأخطاء فى الاعتراف أو القياس أو العرض أو الافصاح عن البنود الظاهرة فى القوائم المالية ، فإذا كانت القوائم المالية تحتوى على أخطاء

جوهرية أو أخطاء غير جوهرية تحقق عرضا معينا فإنها حينئذ لا تتفق مع المعايير الدولية للتقارير المالية ، ويمثل سوء العرض أو اغفال بعض البنود أن تكون جوهرية إذا كانت بمفردها أو بجمعها مع أمور أخرى يمكنها التأثير على قرارات مستخدمى القوائم المالية .

2 - إكتشاف الأخطاء الناتجة المتعلقة بفترات سابقة يتم تصحيحها بإعادة صياغة الأرقام المقارنة فى القوائم المالية عن السنة التى اكتشف فيها الخطأ ، ما لم تكن غير عملية – حسب التعريف الدقيق لمصطلح غير عملى الوارد فى هذا المعيار.

3 - الافصاح بالنسبة لتصحيح أخطاء الفترة السابقة :

بالنسبة لتصحيح أخطاء الفترة السابقة فإن المعيار المحاسبى الدولى رقم (8) فقرة (49) يتطلب الافصاح عن :

- طبيعة خطأ الفترة السابقة .
- لكل فترة معروضة – إلى الدرجة التى يكون فيها عمليا – مبلغ التصحيح .
- بالنسبة للمنشآت التى تطبق المعيار المحاسبة الدولى رقم 33 IAS فانه بالنسبة لربحية السهم الواحد الأساسية والمخفضة يتم تعديلهما .
- مبلغ التصحيح فى بداية الفترة الأسبق المعروضة .
- إذا كان التعديل بأثر رجعى غير عملى – بالنسبة لفترة سابقة معينة – فانه يجب ايضاح الظروف التى أدت لذلك ووصف كيف ومتى تم تصحيح الخطأ .

حالة رقم (4) :

الوقائع :

(1) لاحظ المراجع الداخلى للشركة فى سنة 2002 ان الشركة قد اغفلت القيد فى الدفاتر لحساب مصروف استهلاك لسنة 200 بمبلغ 30000 دولار لأصل غير ملموس .

(2) المعلومات المستخرجة من قوائم الدخل عن السنوات المنتهية فى 31 ديسمبر/2002 ، 2001 قبل التصحيح كانت كمايلى :

بيـــــــان	2002	2001
إجمالى الربح	300000	345000
مصروفات ادارية وعمومية	(90000)	(90000)
مصروفات بيع وتوزيع	(30000)	(30000)
استهلاك	(30000)	×××××
صافى الربح قبل ضرائب الدخل	150000	225000
ضرائب الدخل	(30000)	(45000)
صافى الربح	120000	180000

(3) الأرباح المحتجزة للشركة لسنتى 2001 ، 2002 قبل تصحيح الخطأ كانت كمايلى :

بيـــــــان	2002	2001
أرباح محتجزة بداية السنة	225000	45000
أرباح محتجزة نهاية السنة	375000	225000

(4) سعر ضريبة الدخل المطبق على الشركة هو 20% لجميع السنوات .

المطلـــوب :

بيـان تـصحيح الخطأ وإعـادة تقـديم القـوائم الماليـة للـشركة وفقـا للمعيـار المحاسبى الدولى رقم (8) .

الحـــل

يتم تصحيح الخطأ وإعادة تقديم القوائم المالية للشركة وفقا للمعيار المحاسبى الدولى رقم (8) كمايلى :

شركة هبـــة

قائمة الدخل

عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2002

بيـــــــان	2002	2001
إجمالى الربح	300000	345000
مصروفات ادارية ومصروفات بيع وتوزيع شاملة الاستهلاك (انظر الشرح ادناه)	150000	150000
صافى الربح قبل ضرائب الدخل	150000	195000
(-) ضرائب الدخل	(30000)	(39000)
صافى الربح	120000	156000

شركة هبـــة

قائمة التغيرات فى حقوق الملكية (خانات الأرباح المحتجزة فقط)

بيـــــــان	2002	2001
رصيد أرباح محتجزة أول المدة (حسب المقرر سابقا)	225000	45000
تصحيح الخطا . صافى من ضرائب الدخل بمبلغ 6000 (انظر الملاحظة ادناه)		
رصيد أرباح محتجزة أول المدة (بعد التعديل)	(24000)	--
صافى الربح	201000	45000
رصيد أرباح محتجزة آخر المدة	120000	156000
	321000	201000

ملاحظات على الحل :

(1) أغفلت الشركة قيد عبء الاستهلاك بمبلغ 30000 دولار فى سنة 2001 وتم تعديل القوائم المالية لسنة 2001 لتصحيح هذا الخطا .

الايضاح : طبقاً للمعيار المحاسبى الدولى رقم (8) المعدل فان مبلغ التصحيح للخطا المتعلق بالفترات السابقة يجب التقرير عنه بتسوية الرصيد الافتتاحى للأرباح المحتجزة والمعلومات المقارنة يجب تعديلها ايضا ما لم يكن هذا الأمر غير عملى وتتم عملية التعديل فى إعداد القوائم المالية والافصاح المتعلق بها كمايلى :

- كما تم عرضه فى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية (عمود الأرباح المحتجزة فقط) كانت الأرباح المحتجزة فى البداية 24000 دولار الذى يمثل مبلغ الخطا، 30000 دولار وتكون الضريبة على الدخل عليها 6000 دولار (30000 × 20%) .

- المبالغ المقارنة فى قائمة الدخل كانت معدلة كالآتى :

المصروفات الادارية والعمومية ومصروفات البيع والتوزيع شاملة

الاهلاك قبل التصحيح	120000	دولار
مبلغ التصحيح	30000	دولار
القيمة بعد التصحيح	150000	دولار
ضرائب الدخل قبل التصحيح	45000	دولار
(-) مبلغ التصحيح	(6000)	دولار
بعد التصحيح	39000	دولار

أسئلة متعددة الاختيار :

(1) غيرت شركة الياسمين طريقة تقييم المخزون من طريقة المتوسط المرجح إلى طريقة FIFO يتم المحاسبة عن هذا التغيير كالآتى :

أ - تغيير تقدير محاسبى تتم المحاسبة عنه بشكل مستقبلى .

ب - تغيير فى السياسات المحاسبية تتم المحاسبة عنه بشكل مستقبلى .

جـ - تغيير فى السياسات المحاسبية تتم المحاسبة عنه بأثر رجعى .

د - تتم المحاسبة عنه لتصحيح الخطا والمحاسبة عنه بأثر رجعى .

الإجابـــة : (ج)

(2) لا يشمل التغيير فى السياسات المحاسبية :

أ - التغيير فى الحياة المفيدة لأصل ثابت من 10 سنوات إلى 7 سنوات .

ب - التغيير فى طريقة تقييم المخزون من FIFO إلى طريقة المتوسط المرجح .

جـ - التغيير فى طريقة تقييم المخزون من طريقة المتوسط المرجح إلى طريقة LIFO .

د - التغيير من اتفاق الدفع كحافز فى أعياد الميلاد بواقع شهر واحد للأفراد قبل نهاية السنة إلى ممارسة الدفع نصف شهر راتب فقط .

الإجابـــة : (أ)

(3) عندما تغير شركة مساهمة سياسة المحاسبة اختياريا عليها :

أ - اخطار المساهمين قبل اتخاذ القرار .

ب - المحاسبة عنها بأثر رجعى .

جـ - معالجة آثار التغير كبند غير عادى .

د - معالجته بأثر رجعى وتسوية أثر التغيير فى الفترة الحالية والفترات المستقبلية.

الإجابـــة : (ب)

(4) عندما يكون من الصعب التفرقة بين تغيير التقدير والتغيير فى السياسة المحاسبية حينئذ ينبغى على المنشأة :

أ - معالجة كل التغيير كتغيير فى التقدير المحاسبى مع الافصاح المحاسبى المناسب.

ب - تنسيم – على أساس معقول – المبالغ الخاصة بتغيير التقدير وتغيير السياسة المحاسبية ومعالجة كل منهما تبعا لذلك .

جـ - معالجة كل التغيير كتغيير فى السياسة المحاسبية .

د - لما كان هذا التغيير خليطا من نوعين ن التغييرات فمن الأفضل تجاهله فى سنة التغيير على أن تنتظر المنشأة للسنة التالية لترى كيف يحدث التغيير وحينئذ تعالجه بناءً على ذلك .

الإجابـــة : (أ)

(5) عندما يقوم خبير تقييم مستقل بنصح المنشأة أن قيمة الخردة للآلات والمعدات والأملاك قد تغيرت بشكل سيئ جداً ، لهذا فان التغيير جوهرى على المنشأة عمل الآتى :

أ - أن تغير بأثر رجعى عبء الاهلاك على أساس قيمة الخردة المعدلة .

ب - أن تغير عبء الاهلاك ومعالجته كتصحيح لخطأ .

جـ - أن تغير الاهلاك السنوى عن السنة الحالية والسنوات المستقبلية .

د - تجاهل أثر التغيير على الاهلاك السنوى لان التغييرات فى قيم الخردة سوف تؤثر عادة على المستقبل فقط وحيث يتوقع أن تستعيد وضعها مستقبلا .

الإجابـــة : (ج)

المشكلات المتعلقة بالسياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء

• مقدمة :

يهدف هذا المعيار إلى بيان معايير اختيار وتغيير السياسات المحاسبية وكيفية معالجة التغييرات فى التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء . وذلك بغرض توفير الملائمة والموثوقية والقابلية للمقارنة للقوائم المالية .

• نطاق المعيـــار :

يطبق هذا المعيار فى الحالات التالية :

- عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية .
- عند المعالجة المحاسبية للتغييرات فى السياسات المحاسبية .
- عند المعالجة المحاسبية للتغييرات فى التقديرات المحاسبية .
- تصحيح أخطاء الفترة السابقة .

• مفاهيـــم أساسيـــة:

- السياسات المحاسبية هى مبادئ وأسس وقواعد وممارسات محددة يطبقها الكيان عند إعداد وعرض القوائم المالية .
- تمثل القوائم المالية نتائج الاختيارات بين مبادئ وطرق محاسبية مختلفة . فالشركات تقوم باختيار تلك المبادئ والطرق التى يعتقدون أنها تصور وتصف الواقع الاقتصادى فى قوائمها المالية ، وأيضاً تصف نتائج العمليات والتغيرات فى المركز المالى ، وتحدث تلك التغيرات بسبب التغيرات التى تحدث فى الافتراضات والتقديرات التى تكمن وراء تطبيق تلك المبادئ والطرق والتغيرات التى تحدث عن طريق السلطات المسئولة أو الأنواع الأخرى للتغييرات .
- ان أخذ هذه التغييرات فى الحسبان والتقرير عنها يعتبر مشكلة واجهت مهنة المحاسبة لسنوات عديدة ، حيث أن معظم التحليلات المالية تعتمد على التماثل

والقابلية للمقارنة الخاصة بإعداد القوائم المالية . وأى نوع من أنواع التغييرات المحاسبية يؤدى إلى عدم التماثل ، لذلك أن يأخذ فى الحسبان الأثر على قابلية القوائم المالية للمقارنة ، لذلك فإن التغييرات المحاسبية يجب توضيحها والافصاح عنها بالشكل الذى يحسن من تحليل وفهم القوائم المالية.

ويوصف التغيير المحاسبى على أنه تغير فى :

1 - المبدأ المحاسبى Accounting Principle .

2 - التقدير المحاسبى Accounting Estimate .

3 - نوعية التقرير Reporting Entity .

- إن افتراض أن المنشأة لا يجب أن تغير المبدأ المحاسبى ، يمكن التغلب عليه فقط فى حالة تقديم المنشأة لمبررات استخدام المبدأ المحاسبى البديل على أساس أنه الافضل ، ولا توجد هناك مجموعة متفق عليها عالمياً من الأهداف الخاصة بالتقرير المالى الخارجى ، فقد يكون هناك أحد المبادئ مفضلاً لصناعة معينة أو شركة معينة ولكنه لا يكون مفضلاً لغيرها بالضرورة ، وعلى أية حال ، فإن هذا التماثل ومشكلته لم يسبب اهتماماً كبيراً فى العملية المحاسبية وذلك لأن تبرير عملية الافضلية تظل حسب ظروف المنشأة ، وقد كان المحاسب المستقل مسئولاً فقط عن فحص المبادئ المفضلة وتحديد معقوليتها .
- وتلى ذلك تغير النظرة إلى التغيرات المحاسبية بضرورة أن يقترن هذا التغير بخطاب من مراقب الحسابات يشير فيه إلى التغير ومبرراته والظروف التى دفعت إليه ، كذلك تم الاستعانة بالدليل الصناعى لكل صناعة على حدة من خلال توضيح المبادئ المحاسبية المفضلة .

• التغير فى التقدير المحاسبى : Change in Accounting Estimate

هو مراجعة المقاييس المحاسبية والتى تعتمد على احداث جديدة New Events وخبرات اضافية Additional Experience ، وتطورات لاحقة Subsequent

Developments وبعد نظر Better Insight وحكم أفضل Improved Judgment ومثل هذه المراجعات تمثل جزء ملازم من العملية المحاسبية . حيث يعد استخدام تقديرات مناسبة جزء أساسى فى عملية إعداد القوائم المالية ولا يقلل من موثوقيتها، ولأن الأخداث غير المؤكدة متاصلة فى أنشطة الأعمال اليومية فإن إجراء تعديلات فى تلك التقديرات المحاسبية يعد ممارسة مقبولة فى العملية المحاسبية .

- إذن التغييرات فى التقديرات المحاسبية هى تعديلات فى المبلغ المرحل لأصل أو التزام أو مبلغ الاستهلاك الدورى لأصل ما تنتج من تقدير الوضع الحالى للأصول والإلتزامات والمنافع والإلتزامات المستقبلية المتوقعة المرتبطة بها . وتنتج التغييرات فى التقديرات المحاسبية من معلومات جديدة أو تطورات جديدة ، وبالتالى هى ليست تصويبات للأخطاء . على سبيل المثال : ينتج التغيير فى طريقة الإهلاك من معلومات جديدة عن استخدام الأصل ذى العلاقة ومن ثم فهو تغيير فى التقدير المحاسبى .

- **أخطاء الفترة السابقة :**

هى حذوفات من القوائم المالية للكيان وبيانات غير صادقة فيها عن فترة واحدة أو أكثر سابقة ، وتنشا من الإخفاق فى استخدام – أو إساءة استخدام – معلومات موثوقة :

- كانت متاحة عندما تم التصريح بإصدار القوائم المالية عن فترة (أو فترات) سابقة أو كان يمكن الحصول عليها وأخذها فى الاعتبار عند إعداد وعرض تلك القوائم المالية .

وتتضمن مثل هذه الأخطاء تأثيرات :

- الأخطاء الحسابية .
- السهو فى تطبيق السياسات المحاسبية .
- الغش .

- الحذوفات أو البيانات غير الصادقة تكون عادية إذا استطاعت كل منها على حده أو مع بعضها أن تؤثر فى قرارات المستخدمين الاقتصادية المتخذة على أساس القوائم المالية .

- **التغييرات غير العملية :**

هى متطلبات لا يستطيع الكيان تطبيقها بعد بذل جهد معقول فى سبيل ذلك . ويصبح تطبيق تغيير فى سياسة محاسبية أو تصويب خطأ ما بأثر رجعى غير عملى (أو غير ممكن عمليا) عندما :

- يكون تقرير التأثيرات غير ممكن .
- يكون وضع افتراضات بشأن قصد الإدارة فى الفترة السابقة مطلوبا .
- يكون من المستحيل التفرقة بين المعلومات المتصلة بالظروف فى الفترة السابقة والمعلومات التى كانت متاحة فى تلك الفترة وبين معلومات أخرى .

إن المعلومات الواردة فى القوائم المالية للمنشأة التجارية عبر فترة زمنية ما لابد أن تكون قابلة للمقارنة حتى تكون ذات قيمة بالنسبة لمستخدمى تلك القوائم ، ويسعى مستخدمو القوائم المالية عادة إلى التعرف على الإتجاهات الخاصة بالمركز المالى للمنشأة والآداء والتدفقات النقدية عن طريق دراسة وتحليل المعلومات الواردة فى تلك القوائم ، وبذلك يتحتم أن تطبق نفس السياسات المحاسبية عاما بعد عام عند إعداد القوائم المالية ، وأن يتم الإشارة بوضوح إلى أى حالات خروج على هذه القاعدة .

أن القوائم المالية هى نتيجة للإختيارات التى تتم من بين المبادئ والمنهجيات المحاسبية المختلفة ، وتختار الشركات المبادئ المحاسبية والأساليب المحاسبية التى ترى أنها تصور من خلال القوائم المالية ، الواقع الاقتصادى لمركزها المالى ونتائج العمليات والتغيرات التى تطرأ على الإفتراضات والتقديرات التى يرتكز عليها تطبيق تلك المبادئ والأساليب وكذلك الجهة المصدرة لها وأنواع التغيرات الأخرى .

لقد ظلت محاسبة ونشر تلك التغييرات مشكلة تؤرق مهنة المحاسبة لأعوام طويلة ، ويقوم جانب كبير من التحليل المالى على ثبات وقابلية مقارنة القوائم المالية السنوية ، وأى نوع من التغيير المحاسبى يحدث حالة من التضارب والتناقض ولذا فإن محور التركيز الأساسى للإدارة عند اتخاذ القرارات المتصلة بالتغيير ينبغى أن يتمثل فى دراسى تأثيره على قابلية مقارنة القوائم المالية.

أن الأهداف التى ترمى هذه القاعدة إلى تحقيقها من وراء بيان تلك المعاملة والإفصاحات المحاسبية هى رفع درجة قابلية المقارنة بالقوائم المالية للمنشأة عن الأعوام السابقة وبالقوائم المالية للمنشآت الأخرى . ورغم أن تصويب خطأ جوهرى وارد فى قوائم مالية صادرة فى السابق لا يعتبر تغييراً محاسبياً إلا أن الأمر موضع نقاش فى هذه القاعدة وعليه فقد تناولناه فى هذا الفصل ، مع إبراز المعالجة الضريبية المقترحة .

عند إعداد القوائم المالية يكون هناك افتراض أساسى وهو أنه ما أن يتم الأخذ بمبدأ محاسبى ما ، ينبغى الإمتناع عن تغييره فيما يتعلق بمحاسبة الأحداث والمعاملات ذات الأنواع المماثلة وهذا الإستخدام الثابت للمبادئ المحاسبية يزيد ويرفع من منفعة القوائم المالية ، ولا يجوز التغاضى عن الإفتراض القائل بأن الكيان ينبغى ألا يغير أى مبدأ محاسبى إلا إذا قامت المنشأة بتبرير استخدام مبدأ محاسبى مقبول بديل على أساس أنه مفضل لديها .

حالات عمليـــة
عن التغير فى السياسات المحاسبية

- **حالة عملية رقم (1) :**

قامت شركة الياسمين خلال عام 2006 بتغيير سياستها المحسبية الخاصة بكيفية معالجة تكاليف الاقتراض المباشر المتعلقة بإنشاء أصل ثابت طويل الأجل ما زال تحت الإنشاء، وكانت الشركة تقوم برسملة تكاليف الاقتراض بعد خصم ضريبة الدخل وقررت اعتبارها مصروف فى نفس سنة حدوثها ، فإذا علمت مايلى :

1 - قامت الشركة برسملة تكلفة الاقتراض البالغة 50000 جنيه فى عام 2005 ، وكذلك رسملة 80000 جنيه من الفوائد فى السنوات التى تسبق عام 2005 .

2 - أظهرت السجلات المحاسبية لشركة الياسمين فى عام 2006 أرباح من نشاطها العادى قبل الفوائد والضرائب بمبلغ 400000 جنيه وفوائد مدفوعة بمبلغ 60000 جنيه (تخص عام 2006 فقط) وضريبة دخل بمبلغ 68000 جنيه .

3 - سعر الضريبة 20% ولم يتم حساب إهلاك لأن الأصل الثابت لم يعمل بعد .

4 - بيانات عن سنة 2005 :

صافى الربح قبل الفوائد والضرائب	250000
(-)	
فوائد مدفوعة (يتم رسملتها)	--
صافى الربح بعد الفوائد	250000
(-)	
ضريبة الدخل 20%	(50000)
صافى الربح بعد الضرائب	200000

5 - بلغ رصيد أول المدة للأرباح المرحلة لعام 2005 مبلغ 600000 جنيه ورصيد آخر المدة 800000 جنيه .

الحـــــل
بيانات قائمة الدخـــل

	2005	2006
الربح قبل الفوائد والضرائب	250000	400000
(-)		
فوائد مدفوعة	(50000)	(60000)
صافى الربح بعد الفوائد	200000	340000
(-)		
ضريبة الدخل 20%	(40000)	(68000)
صافى الربح بعد الضرائب	160000	272000

قائمة الأربـــاح المرحلـــة

	2005	2006
(1) رصيد أول المدة للأرباح المرحلة قبل التعديل	600000	800000
(±)		
(2) صافى الأثر بعد خصم ضريبة الدخل:		
فى عام 2005 (80000×80%)	64000	104000
فى عام 2006 {عبارة عن (80000+50000)×80%}		
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة بعد التعديل	536000	696000
+		
صافى الربح (انظر أعلاه)	160000	272000
رصيد أرباح مرحلة آخر المدة	696000	968000

- **حالة عملية رقم (2) :**

التطبيق المستقبلى لتغيير فى السياسة المحاسبية عندما لا يكون التطبيق بأثر رجعى ممكنا من الناحية العملية .

أثناء 2005 ، غيرت شركة رولا سياستها المحاسبية الخاصة بإهلاك أصل ثابت لتطبيق منهج مكونات بدرجة أعم وأشمل مع تبنى نموذج إعادة التقييم فى الوقت ذاته .

وفى السنوات السابقة لـ 2005 ، لم تكن سجلات أصول شركة رولا مفصلة بدرجة كافية لتطبيق منهج مكونات بشكل كامل ، وفى نهاية 2004 ، كلفت الإدارة أحدى الجهات بإجراء مسح هندسى وفر معلومات حول المكونات المحتفظ بها وقيمها العادلة ، والقيم المتخلفة التقديرية والمبالغ القابلة للإهلاك فى بداية 2005 ، ومع ذلك لم يوفر المسح أساسا كافيا يمكن من تقدير تكلفة تلك المكونات التى لم تتم محاسبتها بشكل منفصل سابقا ، ولم تسمح السجلات الموجودة قبل المسح بإعادة إنشاء هذه المعلومات .

وبحثت إدارة شركة رولا كيفية محاسبة كل من جانبى التغيير المحاسبى وقررت أنه لم يكن من الممكن عمليا محاسبة التغيير إلى منهج مكونات أكثر إكتمالا

بأثر رجعى أو محاسبة ذلك التغيير مستقبليا من أى تاريخ سابق لبداية عام 2005 ، أيضا فإن التغيير من نموذج تكاليف إلى نموذج إعادة تقييم مطلوب محاسبته مستقبليا، ولذلك فقد إنتهت الإدارة إلى أنه ينبغى عليها تطبيق سياسة شركة رولا الجديدة مستقبليا منذ بداية 2005 .

- **معلومات إضافيـــة :**

نسبة ضريبة الدخل هى 30% فرضا .

الحـــــل

الأصول الثابتة	
التكلفة	25000
الإهلاك	(14000)
صافى القيمة الدفترية	11000
نفقة الإهلاك المستقبلية عن 2005 (أساس قديم)	1500
بعض نتائج المسح الهندسى :	
التقييم	17000
القيمة المتبقية التقديرية	3000
متوسط العمر المتبقى للأصل (بالسنوات)	7
نفقة الإهلاك على الأصول الثابتة الموجودة عن 2005	
(أساس جديد) أى (170000 – 3000) ÷ 7 سنوات =	2000

- **مستخلصات من الإيضاحات :**

منذ بداية 2005 ، غيرت شركة رولا سياستها المحاسبية لإهلاك الأصول الثابتة لتطبيق منهج مكونات بشكل أكثر اكتمالاً مع تطبيق نموذج إعادة التقييم فى الوقت ذاته . وتتبنى الإدارة وجهة النظر التى تقول إن هذه السياسة توفر معلومات موثوقة وملائمة لأنها تتعامل بشكل أدق مع مكونات الأصول الثابتة ومبنية على قيم محدثة . وقد تم تطبيق السياسة مستقبليا منذ بدء 2005 لأنه لم يكن من الممكن عمليا تقدير تأثيرات تطبيق السياسة سواء بأثر رجعى أو مستقبلى من أى تاريخ

أسبق . وبناءً عليه فإن تبنى السياسة الجديدة ليس له تأثير على السنوات السابقة . ويتمثل التأثير على السنة الجارية فى زيادة المبلغ المرحل للأصول الثابتة فى بداية العام بمبلغ 6000 جنيه ، وزيادة مخصص الضرائب المؤجلة فى بداية المدة بمبلغ 1800 جنيه وتكوين فروق إعادة تقييم فى بداية السنة بمبلغ 4200 جنيه وزيادة نفقة الإهلاك بمبلغ 500 جنيه وخفض نفقة الضريبة بمبلغ 150 جنيه .

- **حالة عملية رقم (3) :**

التطبيق المستقبلى لتغيير فى السياسة المحاسبية عندما لا يكون التطبيق بأثر رجعى ممكنا من الناحية العملية :

أثناء 2005 ، غيرت شركة (س) سياستها المحاسبية الخاصة بإهلاك أصل ثابت لتطبيق منهج مكونات بدرجة أعم وأشمل مع تبنى نموذج إعادة التقييم فى الوقت ذاته .

وفى السنوات السابقة لـ 2005 ، لم تكن سجلات أصول شركة (س) مفصلة بدرجة كافية لتطبيق منهج مكونات بشكل كامل ، وفى نهاية 2004 ، كلفت الإدارة إحدى الجهات بإجراء مسح هندسى وفر معلومات حول المكونات المحتفظ بها وقيمها العادلة ، والقيم المتخلفة التقديرية والمبالغ القابلة للإهلاك فى بداية 2005 ، ومع ذلك لم يوفر المسح أساسا كافيا يمكن من تقدير تكلفة تلك المكونات التى لم تتم محاسبتها بشكل منفصل سابقا ، ولم تسمح السجلات الموجودة قبل المسح بإعادة إنشاء هذه المعلومات .

ويحثت إدارة شركة (س) كيفية محاسبة كل من جانبى التغيير المحاسبى وقررت أنه لم يكن من الممكن عمليا محاسبة التغيير إلى منهج مكونات أكثر إكتمالا بأثر رجعى أو محاسبة ذلك التغيير مستقبليا من أى تاريخ سابق لبداية عام 2005 . أيضا فإن التغيير من نموذج تكاليف إلى نموذج إعادة تقييم مطلوب محاسبته مستقبليا، ولذلك فقد إنتهت الإدارة إلى أنه يتبغى عليها تطبيق سياسة شركة (س) الجديدة مستقبليا منذ بداية 2005 .

- **معلومات إضافيـــة :**

نسبة ضريبة الدخل هى 20% فرضا .

الأصول الثابتة	
التكلفة	60000
مجمع الإهلاك السابق	(24000)
صافى القيمة الدفترية	36000
نفقة الإهلاك المستقبلية عن 2005 (أساس قديم)	6000
نتائج المسح الهندسى :	
التقييم (بالقيمة العادلة)	
مكون (أ)	30000
مكون (ب)	15000
مكون (ج)	6000
القيمة المتبقية المقدرة فى نهاية العمر الإنتاجى :	
مكون (أ)	3000
مكون (ب)	1500
مكون (ج)	600
متوسط العمر المتبقى للأصول (بالسنوات)	6
مكون (أ)	9 سنوات
مكون (ب)	6 سنوات
مكون (ج)	5 سنوات

الحـــــل

- لحساب إهلاك مكون (أ) = (30000 – 3000) ÷ 9 = 3000 جنيه .
- لحساب إهلاك مكون (ب) = (15000 – 1500) ÷ 6 = 2250 جنيه .
- لحساب إهلاك مكون (ج) = (6000 – 600) ÷ 5 = 1080 جنيه .

مجموع الإهلاكات = (3000 + 250 + 1080) = 6330 جنيه .

- **مستخلصات من الإيضاحات :**

فى بداية 2005 ، غيرت الشركة (س) سياستها المحاسبية لإهلاك الأصول الثابتة لتطبيق منهج مكونات بشكل أكثر اكتمالاً مع تطبيق نموذج إعادة التقييم في الوقت ذات . وتتبنى الإدارة وجهة النظر التى تقول إن هذه السياسة توفر معلومات موثوقة وملائمة لأنها تتعامل بشكل أدق مع مكونات الأصول الثابتة ومبنية على قيم محدثة

وقد تم تطبيق السياسة مستقبلياً منذ بدء 2005 لأنه لم يكن من الممكن عملياً تقدير تأثيرات تطبيق السياسة سواء بأثر رجعى أو مستقبلى من أى تاريخ أسبق . وبناءً عليه فإن تبنى السياسة الجديدة ليس له تأثير على السنوات السابقة . ويتمثل التأثير على السنة الحالية فى زيادة القيمة الدفترية للأصول الثابتة فى بداية العام بمبلغ 15000 جنيه (ترتفع من 36000 إلى 51000 أى القيمة العادلة) ، وكذلك زيادة مخصص الضرائب المؤجلة بمبلغ 3000 جنيه (عبارة عن الزيادة × 20%). وتكوين فروق إعادة تقييم فى بداية السنة بمبلغ 12000 جنيه ضمن حقوق الملكية، وزيادة نفقة الإهلاك بمبلغ 1650 جنيه وخفض مصروف ضريبة الدخل بمبلغ 330 جنيه، ويظهر مقابله أصل ضريبى مؤجل بنفس القيمة .

- **حالة عملية رقم (4) :**

- تقدير العمر المفيد :

بفرض أن هناك أصل ثابت تكلفته 100000 جنيه وكان قد تم تقدير عمره الإنتاجى فى السابق على أساس إنه سيكون 10 سنوات ، وتستخدم المنشأة طريقة القسط الثابت ولا توجد قيمة متبقية ، وبعد سنتين راجعت الإدارة تقديرها للعمر المفيد وعدلته إلى 6 سنوات .

والمطلوب : حساب الإهلاك خلال سنوات العمر المفيد للأصل .

الحـــــل

أولاً : حساب الإهلاك فى السنتين الأوليتين : العمر المفيد = 10 سنوات

إهلاك السنة الأولى = 100000 ÷ 10 سنوات = 10000 جنيه

إهلاك السنة الثانية = 100000 ÷ 10 سنوات = 10000 جنيه

إذن مجمع الإهلاك فى السنتين = 20000 جنيه

ثانياً : صافى القيمة الدفترية عند إعادة تقدير العمر المفيد

= تكلفة الأصل – مجمع الإهلاك

= 100000 – 20000 = 80000 جنيه

ثالثاً : حساب الإهلاك خلال الفترة المتبقية وقد أصبحت 4 سنوات

إهلاك السنوات من 3 إلى 6 = 80000 ÷ 4 سنوات = 20000 جنيه

- **حالة عملية رقم (5) :**

1 - اكتشفت الشركة (ب) خلال عام 2002 أن بعض المنتجات التى تم بيعها خلال عام 2001 قد تم ادراجها بالخطأ ضمن مخزن 31 ديسمبر بمبلغ 6500 .

2 - وقد أظهرت دفاتر حسابات الشركة (ب) عن عام 2002 مبيعات بمبلغ 104000 وتكلفة بضاعة مباعة بمبلغ 86500 (تتضمن خطأ فى رصيد مخزون أول المدة بمبلغ 6500) وبلغت ضريبة الدخل 5250 .

3 - أظهرت شركة (ب) الآتى فى عام 2001 :

مبيعات	73500
تكلفة بضاعة مباعة	(53500)
الربح قبل الضرائب	20000
ضرائب الدخل 30%	(6000)
صافى الربح	14000

4 - بلغ رصيد أول المدة فى 2001 للأرباح المرحلة مبلغ 20000 جنيه ورصيد آخر المدة للأرباح المرحلة مبلغ 34000 جنيه .

5 - سعر الضريبة 30% .

الحـــــل

بيانات قائمة الدخـــل

	2001 معدلة	2002
مبيعات	73500	104000
تكلفة بضاعة مباعة	(60000)	(80000)
الربح قبل ضرائب الدخل	13500	24000
(-)		
ضريبة الدخل 30%	(4050)	(7200)
صافى الربح	9450	16800

بيانات من قائمة الأرباح المحتجزة

	2001 معدلة	2002
رصيد أرباح مرحلة أول المدة قبل التعديل	20000	34000
تصحيح خطأ :		
(الصافى بعد خصم ضريبة الدخل بمبلغ 1950 جنيه)		
الصافى = 6500 – 1950 =	--	(4550)
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة بعد التعديل	20000	29450
صافى الربح (من قائمة الدخل)	9450	16800
رصيد آخر المدة للأرباح المرحلة	29450	46250

- **حالة عملية رقم (6) :**

1 - اكتشفت شركة هبة خلال عام 2006 أن بعض المنتجات التى تم بيعها خلال عام 2005 قد تم إدراجها بالخطأ ضمن مخزون 31 ديسمبر 2005 بمبلغ 40000.

2 - وقد أظهرت دفاتر حسابات الشركة عن عام 2006 مبيعات بمبلغ 600000 وتكلفة بضاعة مباعة بمبلغ 420000 (تتضمن خطأ فى رصيد مخزون أول المدة بمبلغ 40000) وبلغت ضريبة الدخل 36000 جنيه .

3 - أظهرت دفاتر شركة هبة الآتى فى عام 2005 :

مبيعات	560000
(-)	
تكلفة بضاعة مباعة	392000
الربح قبل الضرائب	168000
(-)	
ضرائب الدخل 20%	33600
صافى الربح	134400

4 - بلغ رصيد أول المدة للأرباح المحتجزة فى عام 2005 مبلغ 800000 جنيه ورصيد آخر المدة للأرباح المحتجزة مبلغ 934400 جنيه .

5 - سعر الضريبة 20%.

الحـــــل

بيانات من قائمة الدخـــل

	2005 معدلة	2006
مبيعات	560000	600000
(-)		
تكلفة البضاعة المباعة	432000	380000
	زيادة 40000	نقص 40000
الربح قبل الضرائب	128000	220000
(-)		
ضريبة الدخل 20%	25600	44000
صافى الربح	102400	176000

بيانات من قائمة الأرباح المحتجزة

	2005 معدلة	2006
رصيد أرباح مرحلة أول المدة قبل التعديل	800000	934400
تصحيح خطأ :		
(الصافى بعد خصم ضريبة الدخل بمبلغ 8000 جنيه)		
40000 قيمة الخطأ × 20% ضريبة = 8000		
الصافى = 40000 – 8000 = 32000	--	(32000)
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة بعد التعديل	800000	902400
صافى الربح (من قائمة الدخل)	102400	176000
رصيد آخر المدة للأرباح المرحلة	902400	1078400

● **حالة عملية رقم (7) :**

قررت الشركة (س) فى عام 2005 تغيير طريقة الاستهلاك المتبعة للآلات والمعدات من طريقة نسبة من مجموع أرقام السنوات إلى طريقة القسط الثابت وذلك لأنه تبين لها أن طريقة القسط الثابت هى الطريقة الأكثر قبولاً فى ممارسات الصناعة التى تنتمى إليها ، وكذلك تتفق الطريقة مع نمط الاستهلاك المتوقع ، فإذا علمت مايلى :

1 - تم شراء الآلات فى 2002/1/1 وبلغت تكلفتها 600000 جنيه وقيمة الخردة المقدرة 50000 جنيه والعمر الإنتاجى المقدر 10 سنوات .

2 - أظهرت السجلات المحاسبية للشركة فى عام 2005 أرباح من نشاطها العادى قبل خصم إهلاك الآلات والضرائب بمبلغ 900000 جنيه .

3 - سعر الضريبة 20% .

4 - بيانات عن سنة 2004 :

صافى الربح قبل إهلاك الآلات والمعدات والضرائب	780000
(-)	
إهلاك الآلات والمعدات	80000
صافى الربح بعد الإهلاك	700000
(-)	
ضرائب الدخل 20%	140000
صافى الربح	560000

5 - بلغ رصيد أول المدة للأرباح المحتجزة فى عام 2004 مبلغ 1400000 جنيه ورصيد آخر المدة للأرباح المحتجزة مبلغ 1960000 جنيه .

والمطلوب : إجراء القيود اللازمة وبيان كيفية معالجة التغيير فى السياسات المحاسبية المتبعة للإهلاك .

الحـــــل

بيانات قائمة الدخـــل

	2004	2005
الربح قبل الإهلاك والضرائب	780000	900000
(-)		
إهلاك الآلات والمعدات	55000	55000
صافى الربح قبل الضرائب	725000	845000
(-)		
ضريبة الدخل 20%	145000	169000
صافى الربح بعد الضرائب	580000	676000

بيانات قائمة الدخـــــل

	2005 معدلة	2006
(1) رصيد أرباح محتجزة أول المدة قبل التعديل	1400000	1960000
(+)		
صافى الأثر بعد خصم ضريبة الدخل		
فى عام 2004 = فرق الإهلاكات السابقة × 80%		
لسنتى 2002 ، 2003 = 80000 × 80%	64000	
فى عام 2005 = 105000 × 80%		84000
(2) رصيد أرباح محتجزة أول المدة بعد التعديل	1464000	2044000
+ صافى ربح العام (أعلاه)	580000	676000
	2044000	2720000

ملاحظات على الحـــل

أولاً : الإهلاك بطريقة نسبة من مجموع أرقام السنوات :

السنة	أرقام السنوات	معكوس أرقام السنوات	النسبة	الإهلاك = (تكلفة – خردة) × النسبة
2002	1	10	$\frac{10}{55}$	$= \frac{10}{55} \times (50000 - 600000) = 100000$
2003	2	9	$\frac{9}{55}$	$= \frac{9}{55} \times (50000 - 600000) = 90000$
2004	3	8	$\frac{8}{55}$	$= \frac{8}{55} \times (50000 - 600000) = 80000$
2005	4	7		
	5	6		
	6	5		
	7	4		
	8	3		
	9	2		
	10	1		
		55		

ثانياً : الإهلاك بطريقة القسط الثابت :

$$\text{الإهلاك السنوى} = \frac{\text{(تكلفة – خردة)}}{\text{عدد السنوات}} = \frac{(50000 - 600000)}{10 \text{ سنوات}} = 55000$$

ثالثاً : فـــروق الإهـــلاك :

السنة	نسبة من مجموع أرقام السنوات	قسط ثابت	الفـــرق
2002	100000	55000	45000
2003	90000	55000	35000
2004	80000	55000	2500

مجموع الفروق قبل سند 2004 = 45000 + 35000 = 80000 جنيه

وتؤدى إلى تخفيض صافى الربح بهذا المبلغ للسنوات قبل العام 2004 وذلك لأن الإهلاك أكبر فى ظل طريقة نسبة من مجموع أرقام السنوات بالمقارنة بطريقة القسط الثابت وذلك فى السنوات الأولى من عمر الأصل .

ولذلك عند تعديل بيانات القوائم المالية . يتم زيادة الأرباح المحتجزة فى عام 2004 بهذا المبلغ ولكن بعد خصم ضريبة الدخل بنسبة 20% .

أى المبلغ × $\frac{80}{100}$ لينتج الأثر الصافى .

ونفس الأمر عند تعديل رقم الأرباح المحتجزة لسند 2005 :

مجموع الفروق قبل سنة 2005 = 45000 + 35000 + 25000 = 105000

التعديل = 105000 × $\frac{80}{100}$ = 84000

- قيد التعديل فى عام 2005 :

مدين	دائن	بيـــــــان	تاريخ
105000		من حـ/مجمع إهلاك الآلات والمعدات	
		إلى مذكورين	
	84000	**حـ/ أرباح محتجزة**	
	21000	**حـ/ مصروف ضريبة الدخل (التزام ضريبى مؤجل)**	

- **حالة عملية رقم (8) : عن أخطاء السنوات السابقة :**

حالة عملية عن الخطأ السابق نتيجة عدم تصحيح التقديرات المحاسبية :

اشترت إحدى المنشآت آلات ومعدات تكلفتها 150000 جنيه وقد قدر العمر الإنتاجى لها بما يعادل عشر سنوات وليس لها قيمة مقدرة كخردة وبعد إنتهاء العشر سنوات فإن الآلات قد هلكت دفترياً (مجمع الإهلاك أصبح 150000 جنيه عبارة عن 10 سنوات × 15000 جنيه إهلاك سنوى) .

ولكن الآلة ما زالت فى حالة جيدة وقدر الفنيين أنها تصلح لخمس سنوات أخرى (أى أن العمر الإنتاجى للآلة أصبح 15 سنة).

يتم فى هذه الحالة تصحيح الخطأ من خلال إعادة حساب الإهلاك السنوى على أساس 15 سنة أى 10000 جنيه سنويا × 10 سنوات منقضية .

أى 100000 جنيه وبالتالى يجب تخفيض مجمع الإهلاك من 150000 جنيه إلى 100000 جنيه أى تخفيض 50000 جنيه وذلك بالقيد التالى :

مدين	دائن	بيـــــــان
50000		من حـ/مجمع الإهلاك
	50000	إلى حـ/ أرباح محتجزة

وتظهر الآلات فى الميزانية كما يلى :

150000 آلات ومعدات (بالتكلفة)

ناقصاً :

100000 مجمع إهلاك آلات

50000 صافى القيمة الدفترية

ملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (5) المعدل 2015
السياسات المحاسبية
والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء

هدف المعيار:

1- يهدف هذا المعيار إلى تحديد أسس اختيار و تغيير السياسات المحاسبية إلى جانب تحديد المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغييرات فى السياسات المحاسبية و التغييرات فى التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء. ويهدف هذا المعيار إلى دعم وتعزيز موثوقية ودرجة الثقة فى القوائم المالية للمنشأة وإمكانية مقارنة هذه القوائم المالية على مدار الفترات الزمنية وكذا مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى.

2- فيما عدا متطلبات الإفصاح عن التغييرات فى السياسات المحاسبية الواردة بهذا المعيار فقد تم تناول متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية فى معيار المحاسبة المصرى رقم (1) "عرض القوائم المالية ".

نطاق المعيار:

3- يطبق هذا المعيار عند إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وفى المحاسبة عن التغييرات فى السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية وتصحيح أخطاء الفترات السابقة.

4- يتناول معيار المحاسبة المصرى رقم (24) "ضرائب الدخل" المحاسبة لإفصاح عن الآثار الضريبية المتعلقة بتصحيح أخطاء الفترات السابقة وبالتسويات الخاصة بتطبيق التغييرات فى السياسات المحاسبية .

تعريفات :

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

معايير المحاسبة المصرية: هى معايير أو تفسيرات تضعها لجنة المعايير المشكلة بقرار وزارى ويعتمدها الوزير المختص.

السياسات المحاسبية: هى المبادئ والأسس والقواعد والاتفاقات والممارسات التى تقوم المنشأة بتطبيقها فى إعداد وعرض القوائم المالية.

التغيير فى التقدير المحاسبى: هو تعديل فى القيمة الدفترية لأصل أو التزام او فى مبلغ الاهلاك / الاستهلاك الدورى لأصل. وينشأ هذا التعديل عن تقدير الموقف الحالى والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات. وتنشأ التغييرات فى التقديرات المحاسبية من معلومات أو تطورات جديدة وبالتالى فلا تعد هذه التغييرات تصحيحا لأخطاء.

الهام نسبيا: يعتبر إغفال أو تحريف البند ذو أهمية نسبية عندما يؤثر هذا الحذف أو التحريف بصورة منفردة أو مجتمعة على القرارات الاقتصادية التى يتخذها مستخدمو القوائم المالية بناءا على تلك القوائم. وتعتمد الأهمية النسبية على الحكم على حجم و طبيعة الإغفال أو التحريف المحدد فى ضوء الظروف المحيطة. وقد يكون حجم أو طبيعة البند أو كليهما العامل المحدد فى هذا الحكم.

أخطاء الفترات السابقة: هى إغفال أو تحريف فى القوائم المالية للمنشأة عن فترة سابقة أو أكثر ينشأ نتيجة عدم القدرة على استخدام معلومات موثوق بها أو نتيجة سوء استخدام هذه المعلومات التى:

(أ) كانت متاحة عندما تمت الموافقة على إصدار القوائم المالية عن هذه الفترات. و (ب) كان من المتوقع على نحو معقول الحصول عليها و أخذها فى الاعتبار عند إعداد و تصوير تلك القوائم المالية.

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

التطبيق بأثر رجعى: هو تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات وأحداث وظروف أخرى سابقة كما لو كانت هذه السياسة هى المطبقة بصفة دائمة.

إعادة العرض بأثر رجعى: هو تصحيح الاعتراف والقياس والإفصاح عن قيم عناصر القوائم المالية كما لو كان خطأ الفترة السابقة لم يحدث أبدا.

تعذر التطبيق من الناحية العملية: يعتبر تطبيق أحد المتطلبات غير عملى عندما يتعذر على المنشأة تطبيقه بعد القيام بكل المجهودات المعقولة فى هذا الشأن. وقد يتعذر من الناحية العملية تطبيق التغيير فى سياسة محاسبية بأثر رجعى أو إعادة العرض بأثر رجعى لتصحيح خطأ عن فترة معينة وذلك عندما:

() لا يمكن تحديد آثار التطبيق بأثر رجعى أو إعادة العرض بأثر رجعى.

أو (ب) يتطلب التطبيق أو إعادة العرض بأثر رجعى وجود افتراضات عما كانت عليه نية الإدارة فى هذه الفترة.

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

تقدم ادلة عن الظروف التى كانت قائمة فى تاريخ الاعتراف أو القياس أو الإفصاح عن هذه القيم.

و(2) كان من الممكن أن تكون متاحة عندما تم اعتماد إصدار القوائم المالية عن هذه الفترة السابقة.

التطبيق المستقبلى: للتغيير فى سياسة محاسبية وللاعتراف بأثر التغيير فى تقديرات محاسبية يتمثل على الترتيب فيما يلى:-

تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التى تنشأ بعد تاريخ تغيير السياسة.

و (ب) الاعتراف بأثر التغير فى التقدير المحاسبى فى الفترات الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغيير.

6- للحكم على ما إذا كان الإغفال أو التحريف له تأثير على القرارات الاقتصادية لمستخدمى القوائم المالية (ومن ثم الحكم على مدى أهميته النسبية) فإن الأمر يتطلب النظر إلى سمات هؤلاء المستخدمين. وينص الجزء (3) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية على أنه" يفترض أن يكون لدى مستخدمى القوائم المالية مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الإقتصادية وعن المحاسبة وكذا الرغبة فى دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية".

السياسات المحاسبية :

اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

7- عندما يطبق معيار محاسبة مصرى محدد على معاملة أو حدث أو حالة أخرى فيجب تحديد السياسة أو السياسات المحاسبية التى تطبقها المنشأة على تلك المعاملة أو الحدث أو الحالة الأخرى من خلال ذلك المعيار المحاسبى المطبق.

8- تحدد معايير المحاسبة المصرية السياسات المحاسبية التى خلصت لجنة إعدادها إلى أنها تؤدى إلى قوائم مالية تتضمن معلومات يعتمد عليها وذات صلة بالمعاملات والأحداث والحالات الأخرى التى تنطبق عليها تلك السياسات. ولا توجد حاجة لتطبيق تلك السياسات فى الحالات التى لا يكون لتطبيقها تأثيراً ذو اهمية نسبية. إلا أنه من غير المناسب الخروج عن تطبيق معايير المحاسبة المصرية أو ترك بعض من تلك الحالات بدون تصحيح حتى ولو لم تكن لها أهمية نسبية إذا كان ذلك الخروج أو الترك يتم بهدف تحقيق عرض معين للموقف المالى للمنشأة أو لأدائها المالى أو لتدفقاتها النقدية.

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

10- فى حالة عدم وجود معيار محاسبى مصرى ينطبق بشكل محدد على معاملة أو حدث أو ظرف آخر فيتعين على الإدارة أن تستخدم حكمها فى وضع وتطبيق سياسة محاسبية تؤدى إلى معلومات تتسم بأنها:

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

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

(1) تعبر بأمانة عن المركز المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية للمنشأة.

و(2) تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى وليس مجرد الشكل القانونى لها.

و(3) محايده (خالية من التحيز).

و(4) تتسم بالحيطة والحذر.

و(5) مكتملة فى كافة جوانبها الهامة.

11- عندما تقوم الإدارة بتطبيق حكمها فيما يتعلق بالمفهوم المبين فى الفقرة "10" فيتعين عليها الرجوع والنظر بعين الاعتبار إلى مدى انطباق المصادر التالية مرتبة ترتيباً تنازلياً:

(أ) المتطلبات التى تتضمنها معايير محاسبة مصرية تتعامل مع موضوعات مماثلة وذات صلة.

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

12- عندما تقوم الإدارة بتطبيق حكمها بالمفهوم المبين فى الفقرة "10" فيجوز لها أيضا النظر بعين الاعتبار لأحدث إصدارات من جهات أخرى منوط بها وضع معايير محاسبية وتستخدم إطار ومفاهيم مماثلة لتطوير معايير محاسبية وفلسفات محاسبية وغيرها من ممارسات مقبولة أخرى بالصناعة وذلك إلى المدى الذى لا تتعارض عنده كل هذه المفاهيم مع المصادر الواردة فى الفقرة "11".

ثبات السياسات المحاسبية

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

التغييرات فى السياسات المحاسبية

14- تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية فقط فى حالة ما إذا كان:

(أ) هذا التغيير مطلوب بموجب معيار محاسبى مصرى.

أو (ب) هذا التغيير يؤدى إلى قوائم مالية تقدم معلومات يعتمد عليها وأكثر صلة بالمعاملات والأحداث والظروف الأخرى التى تؤثر على المركز المالى أو الأداء المالى أو التدفقات النقدية للمنشأة.

15- يحتاج مستخدمو القوائم المالية لأن يكونوا قادرين على مقارنة القوائم المالية لمنشأة على مدار الفترات الزمنية للوقوف على الاتجاهات فى موقفها المالى وأدائها المالى وتدفقاتها النقدية. لذا يتم تطبيق نفس السياسات المحاسبية فى الفترة المالية الواحدة ومن إحدى الفترات إلى الفترة التالية لها ما لم يفى التغيير فى السياسات المحاسبية بإحدى الاشتراطات الواردة فى فقرة "14".

16- لا يعد ما يلى تغييراً فى السياسات المحاسبية:

(أ) تطبيق سياسة محاسبية على معاملات أو أحداث أو حالات أخرى تختلف فى جوهرها عن مثيلتها من المعاملات التى كانت تحدث فى الماضي.

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

17- ملغاة.

18- لا تنطبق الفقرات من "19" إلى "31" على التغيير فى السياسة المحاسبية الوارد فى الفقرة "17".

تطبيق التغييرات فى السياسات المحاسبية

19- مع مراعاة الفقرة "23":

(أ) بالنسبة للتغيير فى سياسة محاسبية الذى ينشأ عن تطبيق معيار محاسبة مصرى لأول مرة فيتعين على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عنه طبقاً للأحكام الانتقالية المحددة فى ذلك المعيار إن وجدت.

و(ب) عندما تقوم المنشأة بتغيير سياسة محاسبية نتيجة تطبيق معيار محاسبة مصرى لأول مرة وكان ذلك المعيار لا يتضمن أحكام انتقالية محددة تحدد كيفية تطبيق هذا التغيير (أثر رجعى أو مستقبلى)، أو عندما تقوم المنشأة بتغيير إختيارى فى سياسة محاسبية فيتعين عليها أن تقوم بتطبيق تلك التغييرات بأثر رجعى.

20- لأغراض هذا المعيار فإن التطبيق المبكر لمعيار محاسبة مصرى ما لا يعد تغييراً اختيارياً فى سياسة محاسبية.

21- عندما لا يوجد معيار ينطبق بصفة محددة على معاملة أو حدث أو حالة أخرى – فطبقاً للفقرة "12" – يمكن للإدارة فى تطبيقها لسياستها المحاسبية أن تسترشد بأحدث الإصدارات لجهات منوط بها وضع وتطوير معايير محاسبية وتستخدم إطار مماثل من المفاهيم لتطوير تلك المعايير. وإذا قررت المنشأة تغيير سياستها المحاسبية فى أعقاب حدوث تعديل فى هذا الإصدار فيتعين عليها معالجة هذا التغيير والإفصاح عنه باعتباره تغييراً اختيارياً فى سياسة محاسبية.

التطبيق بأثر رجعى

22- مع الأخذ فى الاعتبار الفقرة "23" ، فعندما تقوم المنشأة بتطبيق التغيير فى سياسة محاسبية بأثر رجعى طبقاً للفقرة "19 (أ) أو (ب)" فيتعين عليها تسوية رصيد أول المدة لكل بند يتأثر بذلك التغيير من بنود حقوق الملكية وذلك لأبعد فترة سابقة معروضة بالإضافة إلى تعديل مبالغ المقارنة الأخرى المفصح عنها عن كل فترة سابقة يتم عرضها كما لو أن السياسة المحاسبية الجديدة هى التى كانت مطبقة دائماً.

القيود على التطبيق بأثر رجعى

23- عندما يكون التطبيق بأثر رجعى مطلوباً بموجب الفقرة"19 (أ) أو (ب)"" فيتعين على المنشأة أن تطبق التغيير فى السياسة المحاسبية بأثر رجعى إلا إذا تعذر من الناحية العملية تحديد الآثار الخاصة بفترة محددة أو تحديد التأثير المتجمع للتغيير.

24- عندما يتعذر من الناحية العملية تحديد الآثار المحددة التى تخص كل فترة والناتجة عن التغيير فى سياسة محاسبية معينة على معلومات المقارنة عن فترة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة فيتعين على المنشأة أن تقوم بتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعى على الأرصدة الدفترية للأصول والالتزامات فى بداية أبعد فترة يمكن معها عملياً إجراء هذا التطبيق وقد تكون أبعد فترة يمكن الوصول إليها هى الفترة الحالية. وفى هذه الحالة يتعين على المنشأة أن تقوم بإجراء تسوية مقابلة على رصيد أول المدة لكل بند من بنود حقوق الملكية تأثر عن هذه الفترة.

25- **عند تعذر تحديد التأثير المتجمع فى بداية الفترة الحالية والناتج عن تطبيق سياسة محاسبية جديدة على جميع الفترات السابقة ، عندئذ تقوم المنشأة بتعديل معلومات المقارنة لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة اعتباراً من أقرب تاريخ يمكن فيه عملياً تحديد ذلك التأثير المتجمع.**

26- **عندما تقوم منشأة بتطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعى فإنها تقوم بتطبيق تلك السياسة الجديدة على معلومات المقارنة لأبعد مدى زمنى يمكن فيه تحقيق ذلك من الناحية العملية. ولا يعد التطبيق بأثر رجعى على أى فترة عملياً إلا إذا أمكن تحديد الأثر التراكمى للتطبيق على مبالغ الأرصدة الافتتاحية والختامية بقائمة المركز المالى لتلك الفترة بصورة عملية. ويعدل الرصيد الافتتاحى لكل بند من بنود حقوق الملكية - تأثر بتطبيق السياسة الجديدة - بقيمة التسوية الناشئة عن ذلك التطبيق والتى تخص فترات مالية تسبق تلك المعروضة بالقوائم المالية على أن يكون التعديل على تلك الأرصدة الافتتاحية لأبعد فترة سابقة معروضة. وعادة ما تتم التسوية على الأرباح المرحلة إلا أنها قد تتم على بند آخر من بنود حقوق الملكية (على سبيل المثال للالتزام بمتطلبات معيار محاسبة مصرى آخر). ويتم تعديل أى معلومات أخرى عن الفترات السابقة مثل الملخصات التاريخية للبيانات المالية وذلك إلى أبعد مدى زمنى سابق كلما كان ذلك عملياً.**

27- **عندما يتعذر على المنشأة من الناحية العملية تطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعى نظراً لعدم قدرتها على تحديد التأثير التراكمى لتطبيق السياسة على جميع الفترات السابقة عندئذ تقوم المنشأة بموجب الفقرة "25" بتطبيق المعيار بأثر مستقبلى اعتباراً من بداية أبعد فترة يمكن عندها تحديد ذلك التأثير من الناحية العملية ، وفى هذه الحالة تتجاوز المنشأة عن جزء من التسوية التراكمية على الأصول والالتزامات وحقوق الملكية يمثل نصيب الفترات التى تسبق ذلك التاريخ. ويسمح هذا المعيار بتغيير السياسة المحاسبية حتى ولو تعذر على المنشأة من الناحية العملية تطبيق السياسة بأثر رجعى عن أى فترة سابقة. وتقدم الفقرات من "50" إلى "53" إرشادات عن أمثلة لحالات قد يتعذر فيها من الناحية العملية تطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعى على فترة سابقة أو أكثر.**

الإفصاح

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

(أ) إسم المعيار.

و(ب) أن التغيير فى السياسة المحاسبية يتم طبقا للأحكام الانتقالية للمعيار (في حالة وجودها).

و(ج) طبيعة التغيير فى السياسة المحاسبية.

و(د) وصف الأحكام الانتقالية (في حالة وجودها).

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

و(و) كلما كان ذلك ممكنا من الناحية العملية ، قيمة التسوية بالنسبة للفترة الحالية وأى فترة سابقة معروضة وذلك:

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

(2) على النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح إذا كان معيار المحاسبة المصرى رقم (22) "نصيب السهم فى الأرباح" يسرى على المنشأة.

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

و(ح) الظروف التى أدت من الناحية العملية إلى تعذر التطبيق بأثر رجعى بموجب الفقرة"19 (أ) أو (ب)". على فترة سابقة محددة أو على فترات تسبق الفترات المالية المعروضة ، مع بيان الكيفية التى تم بها تطبيق التغيير فى السياسة المحاسبية والتوقيت الذى بدأ فيه ذلك التطبيق.

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

29- عندما يكون للتغيير الاختيارى فى سياسة محاسبية تأثير على الفترة الحالية أو أى فترة سابقة ، أو عندما يتعذر من الناحية العملية تحديد قيمة التسوية فى حالة وجود مثل

ذلك التأثير على تلك الفترة، أو عندما يكون لهذا التغيير تأثير على الفترات المستقبلية ، عندئذ تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلى:

(أ) طبيعة التغيير فى السياسة المحاسبية.

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

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

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

و(2) على النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح إذا كان معيار المحاسبة المصرى رقم (22) "نصيب السهم فى الأرباح" يسرى على المنشأة.

و(د) قيمة التسوية التى تخص كل فترة سابقة على الفترات المالية المعروضة كلما كان ذلك ممكنا من الناحية العملية.

و(هـ) الظروف التى أدت من الناحية العملية إلى تعذر التطبيق بأثر رجعى على فترة سابقة محددة أو على فترات تسبق الفترات المالية المعروضة ، مع بيان الكيفية التى تم بها تطبيق التغيير فى السياسة المحاسبية والتوقيت الذى بدأ فيه ذلك التطبيق.

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

30- فى حالة وجود معيار محاسبة مصرى جديد صدر ولكن لم يبدأ سريانه بعد ولم تقم المنشأة بتطبيق ذلك المعيار، فيتعين على المنشأة ن تقوم بالإفصاح عما يلى:

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

و(ب) المعلومات المعروفة أو التى يمكن افتراضها بشكل معقول والمرتبطة بتقدير التأثير المحتمل - على القوائم المالية للمنشأة - والذى يمكن أن يترتب على تطبيق المعيار الجديد فى الفترة التى سيتم بها تطبيقه لأول مرة.

31- على المنشأة فى تطبيقها للفقرة "30" أن تراع الإفصاح عن:

(أ) إسم المعيار الجديد.

و (ب) طبيعة التغيير أو التغييرات النوعية فى السياسة المحاسبية.

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

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

و (هـ) إما:

(1) مناقشة التأثير المتوقع من تطبيق ذلك المعيار لأول مرة على القوائم المالية للمنشأة.

أو (2) حقيقة أن ذلك التأثير غير معروف أو غير قابل للافتراض بشكل معقول (إذا ما كان الأمر كذلك).

التغييرات فى التقديرات المحاسبية

32- نتيجة لظروف عدم اليقين التى تتصف بها أنشطة الأعمال فلا يمكن قياس العديد من البنود فى القوائم المالية بدقة ولكن يمكن فقط تقديرها. وتنطوى عملية التقدير تلك على أحكام تعتمد على أحدث معلومات متاحة يعتمد عليها، فعلى سبيل المثال: قد تكون التقديرات مطلوبة لما يلى:

(أ) الديون الردينة.

و(ب) تقادم المخزون.

و(ج) القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية.

و(د) الأعمار المقدرة للمنافع الاقتصادية المستقبلية التى تتضمنها الأصول القابلة للإهلاك أو النمط المتوقع لاستهلاك تلك المنافع.

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

33- يعد استخدام التقديرات المحاسبية المعقولة جزءً أساسياً فى إعداد القوائم المالية ولا يؤدى إلى التقليل من مصداقيتها.

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

35- يعد التغيير فى أساس القياس المطبق تغييراً فى سياسة محاسبية وليس تغييراً فى تقدير محاسبى وعندما يصعب على المنشأة التمييز بين التغيير فى سياسة محاسبية والتغيير فى تقدير محاسبى فإن ذلك التغيير يعامل كتغيير فى تقدير محاسبى.

36- بخلاف التغيير الذى تنطبق عليه الفقرة "37" يتم الاعتراف بتأثير التغيير فى التقدير المحاسبى بأثر مستقبلى وذلك بإدراج ذلك التأثير فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن :

(أ) فترة التغيير إذا كان التغيير يؤثر على تلك الفترة فقط.

أو (ب) فترة التغيير والفترات المستقبلية إذا كان التغيير يؤثر على كليهما.

37- عندما يؤدى تغيير فى تقدير محاسبى إلى تغييرات فى الأصول أو الالتزامات أو عندما يتعلق ذلك التغيير ببند من بنود حقوق الملكية يكون من الواجب الاعتراف بهذا التغيير بتعديل القيم الدفترية للأصول أو للالتزامات أو لبنود حقوق الملكية ذات العلاقة فى فترة التغيير.

38- يقصد بالاعتراف بالتغيير فى التقدير المحاسبى "بأثر مستقبلى" أن يطبق هذا التغيير على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى من تاريخ التغيير فى ذلك التقدير. وقد يؤثر التغيير فى التقدير المحاسبى على أرباح أو خسائر الفترة الحالية فقط أو على أرباح أو خسائر الفترة الحالية والفترات المستقبلية. فعلى سبيل المثال: يؤثر التغيير فى تقدير قيمة الديون الردينة على أرباح أو خسائر الفترة الحالية فقط وبالتالى يتم الاعتراف به فى الفترة الحالية. إلا أن التغيير فى العمر الإنتاجى المقدر أو فى النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصل قابل للإهلاك يؤثر على مصروف الإهلاك للفترة الحالية ولكل فترة مستقبلية من العمر الإنتاجى المقدر المتبقى للأصل.

وفى كلتا الحالتين يتم الاعتراف بتأثير التغيير الخاص بالفترة الحالية كإيراد أو كمصروف فى الفترة الحالية بينما يتم الاعتراف بالتأثير على الفترات المستقبلية - إن وجد - كإيراد أو كمصروف خلال تلك الفترات المستقبلية.

الإفصاح

39- على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عن طبيعة وقيمة التغيير فى تقدير محاسبى عندما يكون له تأثير على الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير على الفترات المستقبلية - إلا عندما يتعذر من الناحية العملية تقدير ذلك التأثير على الفترات المستقبلية.

40- إذا لم يتم الإفصاح عن قيمة التأثير المتوقع على الفترات المستقبلية نظراً لتعذر الوصول إلى ذلك التقدير من الناحية العملية، فعلى المنشأة أن تقوم بالإفصاح عن تلك الحقيقة.

الأخطاء

41- يمكن أن تنشأ الأخطاء فى الاعتراف ببنود القوائم المالية ، أو فى قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها. ولا تعد القوائم المالية ملتزمة بمعايير المحاسبة المصرية إذا تضمنت أخطاء ارتكبت بقصد الوصول إلى عرض معين للمركز المالى للمنشأة أو لنتائج أعمالها أو لتدفقاتها النقدية - سواء كانت أو لم تكن ذات أهمية نسبية – . ويتم تصحيح الأخطاء المحتملة التى يتم اكتشافها فى الفترة الحالية فى ذات الفترة قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار. إلا أن بعض الأخطاء ذات الأهمية النسبية قد لا تكتشف أحياناً إلا فى فترة تالية وعندئذ يتم تصحيح أخطاء الفترات السابقة بمعلومات المقارنة المعروضة فى القوائم المالية عن الفترة التالية التى يكتشف فيها تلك الأخطاء(راجع الفقرات من **"42"** إلى **"47"**).

42- مع الأخذ فى الاعتبار الفقرة **"43"** ، ينبغى على المنشأة أن تقوم بتصحيح أخطاء الفترات السابقة ذات الأهمية النسبية وذلك بأثر رجعى فى أول قوائم مالية تعتمد للإصدار بعد اكتشافها وذلك من خلال:

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

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

القيود على إعادة العرض بأثر رجعى

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

44- لو تعذر من الناحية العملية تحديد آثار خطأ فترة محددة على معلومات المقارنة لفترة سابقة أو أكثر من الفترات المعروضة ، تقوم المنشأة بإعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية عن أبعد فترة يمكن إعادة العرض لها بأثر رجعى من الناحية العملية (وقد تكون تلك الفترة هى الفترة الحالية).

45- لو تعذر من الناحية العملية فى بداية الفترة الجارية تحديد التأثير التراكمى للخطأ على جميع الفترات السابقة ، فعلى المنشأة أن تقوم بإعادة عرض معلومات المقارنة لتصحيح الخطأ بأثر مستقبلى اعتبارا من أبعد تاريخ يمكن عنده الوصول لهذا التأثير من الناحية العملية.

46- يتم استبعاد تصحيح خطأ الفترة السابقة من أرباح أو خسائر الفترة التى يتم اكتشاف الخطأ فيها ، ويتم إعادة عرض أى معلومات معروضة (بما فى ذلك الملخصات التاريخية للبيانات المالية) إلى أبعد مدى زمنى سابق يمتد إليه هذا الخطأ إذا كان ذلك ممكنا من الناحية العملية.

47- عندما يتعذر من الناحية العملية تحديد قيمة الخطأ (على سبيل المثال: خطأ فى تطبيق سياسة محاسبية) عن كافة الفترات السابقة ، تقوم المنشأة طبقاً للفقرة **"45"** بإعادة عرض معلومات المقارنة بأثر مستقبلى من أبعد تاريخ يمكن فيه الوصول من الناحية العملية إلى تحديد لتلك القيمة ، وبالتالى تتجاوز المنشأة عن جزء إعادة العرض التراكمى على الأصول والالتزامات وحقوق الملكية يتعلق

بالآثار الناشئة عن ذلك الخطأ قبل ذلك التاريخ. وتقدم الفقرات من "50" إلى "53" إرشادات عن أمثلة لحالات قد يتعذر فيها من الناحية العملية تصحيح خطأ بأثر رجعي على فترة سابقة أو أكثر.

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

الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة

49- على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عما يلي في تطبيقها للفقرة "42":

(أ) طبيعة خطأ الفترة السابقة.

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

(1) على كل بند من بنود القوائم المالية تأثر بذلك الخطأ.

و(2) على النصيب الأساسي والمخفض للسهم في الأرباح ، إذا كان معيار المحاسبة المصري رقم (22) "نصيب السهم في الأرباح" يسري على المنشأة.

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

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

و لا تحتاج القوائم المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات .

تعذر إعادة التطبيق وإعادة الإثبات بأثر رجعي :

50- في بعض الأحوال يتعذر من الناحية العملية تعديل معلومات المقارنة عن فترة أو أكثر من الفترات السابقة لتحقيق إمكانية المقارنة مع الفترة الحالية.

فعلى سبيل المثال: قد تكون البيانات لم يتم تجميعها في الفترة أو الفترات السابقة بشكل يسمح إما بالتطبيق بأثر رجعي لسياسة محاسبية جديدة (بما في ذلك متطلبات الفقرات من "51" إلى "53" الأثر المستقبلي لتطبيق تلك السياسة

على فترات سابقة) أو بإعادة العرض بأثر رجعي لتصحيح خطأ فترة سابقة ، وقد يتعذر من الناحية العملية إعادة إنتاج مثل هذه المعلومات.

51- من الضروري للمنشأة في كثير من الأحيان عندما تطبق سياسة محاسبية على عناصر معترف بها أو مفصح عنها بالقوائم المالية عن معاملات وأحداث وحالات أخرى ان تستخدم التقديرات. ويعتبر التقدير عملية ذاتية في جوهرها (تخضع للحكم الشخصي) ، وقد يتم عمل التقديرات بعد تاريخ نهاية الفترة المالية. وقد يكون عمل التقديرات أكثر صعوبة عندما يتم تطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعي أو عندما يتم إعادة العرض بأثر رجعي لتصحيح خطأ فترة سابقة وذلك بسبب طول الفترة الزمنية التي قد تكون انقضت منذ التاريخ الذي حدثت به المعاملة أو الحدث أو الحالة الأخرى. إلا أن الهدف من التقديرات الخاصة بالفترات السابقة لا يختلف عنه بالنسبة للتقديرات التي تتم في الفترة الحالية ويتمثل تحديدا في ضرورة أن يعكس التقدير الظروف التي كانت موجودة عندما حدثت المعاملة أو الحدث أو الحالة الأخرى.

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

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

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

وبالنسبة لبعض أنواع التقديرات (مثل: تقدير القيمة العادلة التي لا تستند على سعر أو مدخلات قابلة للملاحظة) فيتعذر من الناحية العملية التمييز بين هذه الأنواع من المعلومات. وعندما يتطلب التطبيق أو إعادة العرض بأثر رجعي استخدام تقدير مؤثر يستحيل معه التمييز بين هذين النوعين من المعلومات

عندئذ يتعذر على المنشأة من الناحية العملية تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة أو تصحيح خطأ الفترة السابقة بأثر رجعى.

53- عندما يتم تطبيق سياسة محاسبية جديدة على فترة سابقة أو عندما يتم تصحيح مبالغ تتعلق بفترة سابقة فلا يجوز للمنشأة أن تستخدم ما يطلق عليه "الإدراك المتأخر" ويقصد به أن تستخدم المنشأة ما هو متاح بها حاليا من معلومات وذلك سواء فى بناء افتراضات عما كانت عليه نوايا الإدارة فى فترة سابقة أو فى تقدير المبالغ المعترف بها أو التى تم قياسها أو الإفصاح عنها فى فترة سابقة. وعلى سبيل المثال: عندما تقوم منشأة بتصحيح خطأ فترة سابقة فى حساب التزاماتها عن الرصيد المرحل من الأجازات المرضية لموظفيها طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (38) " مزايا العاملين" فإنها تغفل أى معلومات عن موسم ظهرت فيه أنفلونزا حادة بشكل غير معتاد لو أصبحت تلك المعلومات متاحة لها فى فترة تالية بعد اعتماد القوائم المالية للإصدار عن الفترة السابقة. وفى الحقيقة فإن احتياج المنشأة لاستخدام تقديرات ذات أهمية نسبية بصفة متكررة عندما تقوم بتعديل معلومات المقارنة المعروضة عن فترات سابقة لا يمنعها من إجراء تسويات أو تصحيحات يعتمد عليها على تلك المعلومات.

الفصل الثامن

الأحداث اللاحقة التى تقع بعد تاريخ الميزانية
المعيار المحاسبى الدولى (10) IAS
المعيار المحاسبى المصرى رقم (7)

محتويات هذا الفصل :

- مقدمة .
- تاريخ الترخيص بإصدار القوائم المالية .
- الأحداث المعدلة .
- الأحداث غير المعدلة (تتطلب إفصاحات فقط) .
- توزيعات الأرباح .
- متطلبات إفصاح إضافية .
- حالات عملية وتدريبية مجلولة.
- أهم التعديلات التى أدخلت على المعيار فى عام 2015 .
- ملحق نصوص وفقرات المعيار المحاسبى المصرى رقم (7) المعدل 2015.

الأحداث اللاحقة التى تقع بعد تاريخ الميزانية

المعيار المحاسبى الدولى رقم (IAS 10)

المعيار المحاسبى المصرى رقم (7)

• مقدمـــة :

عند تقرير أداء المنشآت تنشأ معلومات متصلة عقب تاريخ القطع (أى تاريخ إنتهاء السنة المالية) والذى من أجله أعدت القوائم المالية، وهذه المعلومات قد يكون لها مضمون هام على المركز المالى والأداء فى السنة المنتهية، والأصل أن تاريخ الميزانية هو نقطة توقف أو نقطة فاصلة بين فترتين. ولا ينبغى الإعتراف بأى أحداث تقع بعد هذه النقطة الزمنية (نقطة التوقف)، ولكن هناك معلومات تأتى بعد تاريخ الميزانية قد تقدم تأكيدات أو مستجدات إضافية عن أحداث حدثت فعلاً قبل تاريخ الميزانية، ويكون من المناسب أخذها فى الحسبان وتعديل أو الإفصاح عن آثارها .

وبصفة عامة يجب أن تعكس القوائم المالية الوقائع المحدثة أكثر حول الأحداث التى وجدت فى تاريخ الميزانية، وأحياناً توجد صعوبة فى إثبات ما إذا كان الحدث الواقع بعد تاريخ الميزانية هو معلومات جديدة حول حدث موجود أو أنه حدث جديد تماماً يخص السنة الجديدة .

ويجب اخبار المستخدمين بالأحداث الهامة التى تحدث بعد نهاية السنة حيث يساعد توفير هذه المعلومات المستخدمين على تفهم الآثار على النتائج مستقبلاً .

• الهدف من الفصل :

تفهم أهداف ونطاق المعيار والمصطلحات المستخدمة والتمييز بين الأحداث المعدلة وغير المعدلة وكيفية تطبيق المعيار .

• الهدف من المعيار ونطاقه :

يهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات عن كيفية معالجة الأحداث التى تقع فى الفترة التالية بعد تاريخ الميزانية، ولكن قبل الترخيص بإصدار القوائم المالية والتى توصف بأنها: "الأحداث التالية بعد تاريخ الميزانية"، ويفرق المعيار بين

نوعين من تلك الأحداث هما تلك التى تتطلب تعديلات فى القوائم المالية ، والأخرى التى تتطلب فقط تقديم إفصاحات .

وعملية الترخيص بإصدار القوائم المالية غير محددة بدقة فى المعيار ، حيث يعتمد ذلك على الهيكل الإدارى للمنشأة والمتطلبات القانونية للتشريع الذى يجرى العمل فى نطاقه .

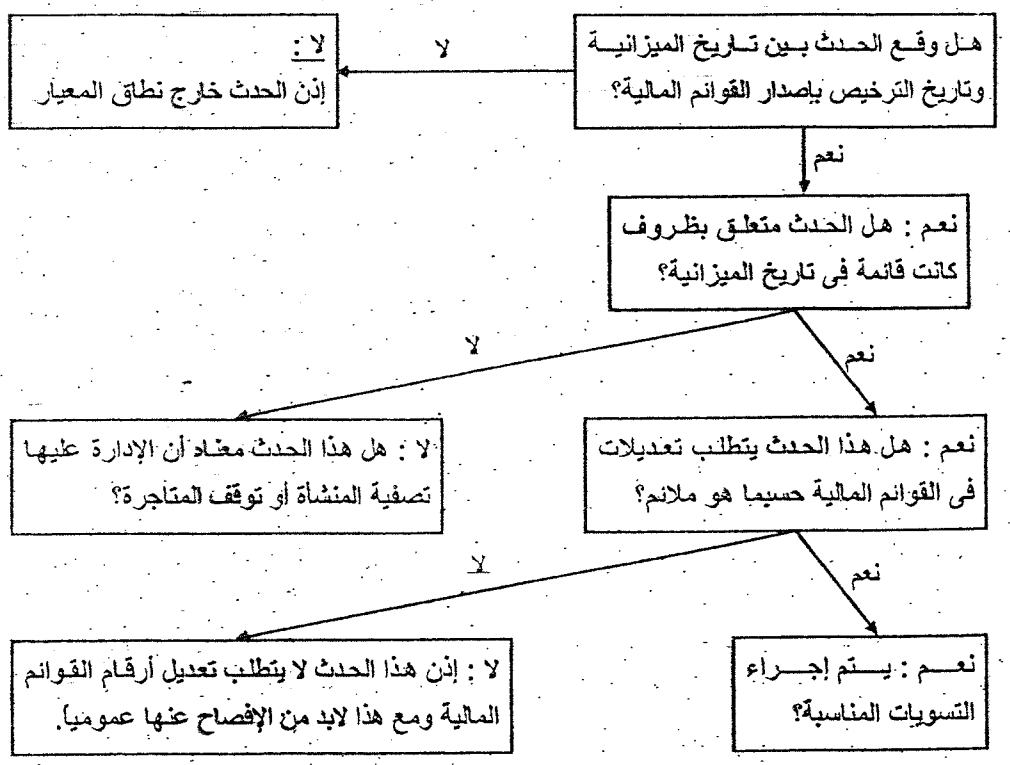
وللتفرقة بين الأحداث المعدلة والأحداث غير المعدلة فإنه يراعى الآتى :

الأحداث المعدلة	الأحداث غير المعدلة
هى التى توفر دليلاً عن ظروف كانت قائمة فى تاريخ الميزانية.	هى التى تشير إلى ظروف نشأت بعد تاريخ الميزانية .

وعند تطبيق المعيار المحاسبى الدولى رقم (10) من المهم التحقق من أن هناك تساؤلين أساسيين لتطبيق المعيار :

- الأول هو : هل الحدث وقع قبل الترخيص بإصدار القوائم المالية ؟ فإذا كان قد وقع بعد هذا التاريخ فهو حينئذ خارج نطاق هذا المعيار .
- الثانى هو : هل المسألة المتعلق بها هذا الحدث كانت قائمة فى تاريخ الميزانية؟ فمثلاً إذا كانت هناك منشأة تنتهى سنتها المالية فى 31 ديسمبر 2007 واكتشفت فى فبراير (خلال الفترة اللاحقة) عميلاً فى حالة تصفية ، فهذا يقدم دليلاً إضافياً عن مدى إمكانية استرداد الدين المعترف به فى 31 ديسمبر 2007 .

● **نظرة عامة للمعيار :**



● **الأحداث المعدلة :**

ينبغى على المنشأة تعديل المبالغ الظاهرة فى القوائم المالية فى نهاية السنة لتعكس أى أحداث معدلة تم تحديدها .

ويقدم المعيار المحاسبى الدولى رقم (10) أمثلة معينة لأحداث معدلة مثل :

1 – تسوية دعاوى قضائية قائمة وكان قد تم الاحتياط لها بتكوين مخصصات أو تم الإفصاح عنها كالتزام محتمل فى نهاية السنة ، وهنا يجب تعديل المخصص المكون فى نهاية السنة ليعكس رقم التسوية الفعلى فى ضوء حكم نهائى مثلاً، حيث يوفر هذا دليلاً إضافياً بالنسبة لمبلغ المخصص حسبما يتطلبه المعيار

المحاسبى الدولى رقم (37) الخاص بالمخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة، وإذا كان قد تم الإفصاح عن التزامات محتملة فى تاريخ الميزانية ، فإنه يجب الإعتراف وتكوين مخصص الآن حيث أن التسوية توفر معلومات بأن التزاماً حالياً يمكن قياسه بشكل موثوق الآن وكان قائماً فى تاريخ الميزانية .

2 – معلومات حصلت عليها المنشأة بعد تاريخ الميزانية عن القيمة القابلة للاسترداد لأصل تم الإعتراف به فى نهاية السنة .

مثال ذلك: بلغت صافى القيمة القابلة للتحقق لمخزون البضاعة فى 2008/12/31 ما قيمته 30 مليون جنيه علماً بأن تكلفة المخزون كانت 35 مليون جنيه ، فى هذه الحالة يتم تقييم المخزون بالقيمة الأقل وهى 30 مليون جنيه ويتم الإعتراف بخسارة قدرها 5 مليون جنيه .

فإذا حدث خلال الفترة اللاحقة ونتيجة الأزمة المالية العالمية إن وجدت دلائل أن صافى القيمة القابلة للتحقق قد بلغت 26 مليون جنيه ، ففى هذه الحالة يجب تخفيض المخزون إلى 26 مليون جنيه والإعتراف بخسارة إضافية 4 مليون جنيه.

وينطبق نفس الأمر على اختبار انخفاض قيمة الأصول إذا ظهرت دلائل جديدة فى الفترة اللاحقة على حدوث انخفاض أكبر فى قيمة الأصول بما يؤدى إلى انخفاض القيمة القابلة للاسترداد .

3 – إنهاء عملية حساب الحوافز المستحقة للعاملين عن السنة السابقة (البونص مستحق الدفع) فى نهاية السنة طبقاً للمعيار المحاسبى الدولى IAS 19 بعنوان منافع العاملين .

4 – اكتشاف خطأ أو غش يبين أن المنافع المعترف بها أو المعلومات المفصح عنها فى الميزانية كانت غير صحيحة .

● **الأحداث غير المعدلة (تتطلب إفصاحات فقط) :**

هناك بعض الأحداث التى تقع خلال الفترة اللاحقة ولكنها لا تتطلب إدخال تعديلات على الأرقام الظاهرة فى القوائم المالية، وهذه الأحداث تتطلب فقط تقديم إفصاحات عنها لأنها تؤثر فى القرارات الاقتصادية التى يتخذها مستخدموا القوائم المالية .

وحينما يكون الإفصاح عن هذا الحدث مطلوباً، فإنه ينبغى على المنشأة أن تقدم تفصيلات عن طبيعة الحدث وتقديره وتأثيره المالى أو ذكر أن هذا التقدير لا يمكن عمله .

ويقدم المعيار IAS 10 عدداً من الأمثلة عن الأحداث التى لا تتطلب إدخال تعديلات على القوائم المالية وإنما تقديم إفصاحات فقط، وتشمل :

1 – شراء أصول أساسية أو التخلص منها مثل العقارات، الآلات، والمنشآت أو الشركات التابعة .

2 – تدمير أصول بسبب الحريق الحادث بعد تاريخ الميزانية .

3 – إعلان خطة إعادة هيكلة رئيسية .

4 – تقلبات هامة فى أسعار الصرف الخارجية تؤثر على المبالغ المنعكسة فى القوائم المالية .

5 – تغييرات هامة فى عدد الأسهم العادية للمنشأة ربما من إصدار البونص أو تقييم الأسهم .

6 – تغيرات فى أسعار الضرائب يكون لها تأثير هام على المبالغ المقدرة للضريبة الحالية والمؤجلة طبقاً للمعيار IAS 12 الخاص بضرائب الدخل.

7 – بدء قضايا عقب حادث وقع بعد تاريخ الميزانية، ولم يكن قد اعترف به كمخصص فى نهاية السنة .

8 – الدخول فى التزامات رئيسية أو تقديم ضمان هام .

◘ مثـــال (1) :

تنتهى السنة المالية لمنشأة "هبة التجارية" فى 31 ديسمبر 2008 وقد انتهت من إعداد القوائم المالية فى 21 فبراير 2009 واعتمدها المدير المالى فى

25 فبراير 2009 ورخص بإصدارها من الجهة المختصة فى 9 مارس 2009 وقد وقعت الأحداث التالية بعد تاريخ الميزانية (بافتراض أن كل المبالغ هامة) .

1 – إعلان فى 18 فبراير 2009 أن أحد العملاء مدين بمبلغ 200000 جنيه وقد تم إشهار إفلاسه وإنتهت إجراءات التفليسة بأن صافى الأصول المباعة لم تغطى سوى جزء فقط من الديون الممتازة (الديون الحكومية والضرائب) وكانت القوائم المالية فى 31 ديسمبر 2008 قد تضمنت تكوين مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها لهذا العميل بمبلغ 80000 جنيه فقط، ولم تكن المنشأة قد قامت بتكوين مخصص عام .

- هذا الحدث يتطلب إدخال تعديلات وعمل تسوية لزيادة المخصص من 80000 جنيه إلى 200000 جنيه لأنه يقدم معلومات محدثة أكثر حول مخصص كان معترفاً به فى تاريخ الميزانية .

2 – إصدار حقوق فى 28 فبراير 2009 بمبلغ 2 مليون جنيه نتيجة حدوث عملية دمج.

- هذا الحدث لا يمثل أحداث معدلة وإنما يتطلب تقديم إفصاحات فقط، فإصدار الحقوق هو حدث وقع بعد تاريخ الميزانية ، ولكنه ذو أهمية كبيرة لذا يجب الإفصاح عنه .

3 – إنتهت شركة التامين من المعاينة والمناقشة والفحص والتحريات والتقييم عن الحريق الذى حدث فى مخازن الشركة فى 21 ديسمبر 2008 وتسبب فى خسارة قدرت الشركة أنها سوف تتلقى تعوضات عنها بمبلغ 850000 جنيه ، وتم إدخال هذه القيمة ضمن تعويضات مستحقة فى جانب الأصول ، ولكن الاتفاق النهائى مع شركة التامين إنتهى فى 3 مارس 2009 إلى قيام شركة التامين بسداد تعويضات قدرها 700000 جنيه .

- هذا الحدث يتطلب إدخال تعديلات لأنه متعلق بأصل كان معترف به فى تاريخ الميزانية بمبلغ 850000 جنيه ، ويجب تخفيضه إلى 700000 جنيه فقط حسب الاتفاق .

▫ مثـــال (2) :

مخزون بضاعة كانت تكلفته فى 31 ديسمبر 2008 مبلغ 600000 جنيه وقدرت صافى القيمة القابلة للتحقق بمبلغ 560000 جنيه وتم التقييم بالقيمة الأقل وترحيل الخسارة وقدرها 40000 جنيه إلى قائمة الدخل ، فإذا علمت أنه تم بيع كل المخزون فى خلال الفترة اللاحقة وقبل الترخيص بإصدار القوائم المالية .

والمطلوب : المعالجة المحاسبية فى ظل الحالات التالية :

1 – إذا كان سعر بيع المخزون الصافى هو 540000 جنيه .

2 – إذا كان سعر بيع المخزون الصافى هو 590000 جنيه .

3 – إذا كان سعر بيع المخزون الصافى هو 620000 جنيه .

الحـــل

- الحالة الأولى : إذا كان سعر بيع المخزون الصافى هو 540000 جنيه :

يتم زيادة الخسائر المرحلة إلى قائمة الدخل بمقدار 20000 جنيه إضافية ، وكذلك تخفيض المخزون فى نهاية السنة بنفس القيمة .

- الحالة الثانية : إذا كان سعر بيع المخزون الصافى هو 590000 جنيه :

يتم رفع قيمة المخزون الظاهر من 560000 جنيه إلى 590000 جنيه أى بزيادة 30000 جنيه ، وفى نفس الوقت تخفيض الخسائر بنفس المقدار أى تصبح الخسارة المرحلة إلى قائمة الدخل هى 10000 جنيه فقط بدلاً من 40000 جنيه .

- الحالة الثالثة : إذا كان سعر بيع المخزون الصافى هو 620000 جنيه :

فى هذه الحالة يتم التقييم بالقيمة الأقل وهى التكلفة 600000 جنيه ويظهر المخزون بهذه القيمة ويتم إلغاء الخسارة التى تم ترحيلها إلى قائمة الدخل .

• توزيعات الأرباح :

إذا تم تقديم مشروع توزيع الأرباح للمساهمين أو تم الإعلان عنه بعد تاريخ الميزانية، فإن هذه التوزيعات لا تستوفى تعريف الالتزام، وبذلك لا يمكن الإعتراف بها كالتزام فى تاريخ الميزانية، وللإعتراف بأى التزام يجب أن يكون قد تم الإعتراف به فى تاريخ الميزانية، والالتزام بسداد توزيعات الأرباح لم ينشأ فقط إلا

عند الإعلان عنه، وبذلك فإنه ينشأ فقط عند هذا التاريخ – أى يتم الإعتراف به فى تاريخ الإعلان، وحينما يتم اقتراح توزيعات الأرباح كهذه أو يتم الإعلان عنها بعد تاريخ الميزانية فإنه يتم الإفصاح عنها فى إيضاحات القوانين المالية.

□ مثـــال:

تشمل القوائم المالية الحديثة لمنشأة "النورهان" فى 31 ديسمبر ما يلى :

بيـــــــان	الترخيص بالإصدار من المديرين	اعتمد فى اجتماع الجمعية العمومية السنوية
القوائم المالية لسنة 2002	28 فبراير 2003	3 مايو 2003
القوائم المالية لسنة 2003	28 فبراير 2004	4 مايو 2004

توزيعات الأرباح على حملة الأسهم العادية	مقترحة بواسطة الإدارة	معلنة بواسطة الإدارة	اعتمدت فى الاجتماع السنوى العام
نهائى 2002	28 فبراير 2003	لا	نعم
فترة مرحلية	31 أغسطس 2003	نعم	لا
نهائى 2003	28 فبراير 2004	لا	نعم

يتم التعامل مع توزيعات الأرباح تلك فى القوائم المالية للمنشأة عن عامى 2002 ، 2003 كما يلى:

القوائم المالية عن	2002	2003	2004
1 – توزيع أرباح نهائى 2002	يتم الإفصاح فى الإيضاحات	تحمل فى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية	-
2 – توزيع أرباح فى الفترة المرحلية 2003	-	تحمل فى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية	-
3 – توزيع أرباح نهائى 2003	-	يتم الإفصاح فى الإيضاحات	تحمل على قائمة التغيرات فى حقوق الملكية

● الاستمرارية :

تعد القوائم المالية عادة على أساس فرض "استمرارية المنشأة" وهذا يفترض أن المنشأة مستمرة فى عملياتها على الأقل فى المستقبل المنظور ، ومع هذا إذا قررت الإدارة بعد تاريخ الميزانية أن نيتها (أو أنه ليس لديها بديل واقعى) سوى التصفية أو التوقف عن المتاجرة، حينئذ لا ينبغى أن تعد القوائم المالية على أساس الاستمرارية .

وبدلاً من ذلك ينبغى على المنشأة الأخذ بالأساس الأكثر ملائمة فى مثل هذه الظروف وذلك رغم عدم وجود مرشد معين فى هذه الظروف ، فالأساس فى الإفصاح عن التغير فى أساس إعداد القوائم المالية يجب أن يتم ذكره طبقاً للمعيار رقم (1) : عرض القوائم المالية .

● متطلبات إفصاح إضافية :

يجب الإفصاح عن تاريخ الترخيص بإصدار القوائم المالية لأنه تاريخ هام لأن الأحداث التى تقع بعده غير معترف به ، وكذلك لا يتم الإفصاح عنها .

وإذا ظهرت معلومات تالية بعد تاريخ الميزانية حول ظروف كانت موجودة فى تاريخ الميزانية، فإن الإفصاحات الأصلية يجب تحديثها لتعكس هذه المعلومات الجديدة .

الأحداث اللاحقة التى تقع بعد تاريخ الميزانية

مفاهيم وقواعد وأمثلة

أولاً - خلفية ومقدمـــة :

1 - يعد تاريخ الميزانية هو التاريخ الأساسى الذى يتحدد فيه المركز المالى ويتقرر، وبهذا فالحدث الذى يحدث حتى هذا التاريخ يعتبر هاما فى التوصل إلى النتائج المالية للمنشأة والمركز المالى ، ومع هذا ، أحيانا قد تقدم احداث تقع بعد تاريخ الميزانية معلومات اضافية حول احداث وقعت قبل وحتى تاريخ الميزانية وهذه المعلومات قد يكون لها تأثير على النتائج المالية والمركز المالى للمنشأة ولذلك كان لزاما أن هذه الأحداث بعد الميزانية وحتى تاريخ القطع (تاريخ معين سنناقشه لاحقا ويشار له بتاريخ الترخيص – سوف تؤخذ فى الاعتبار عند إعداد القوائم المالية عن السنة المنتهية ، وفى تاريخ الميزانية .

2 - كذلك – بعض الأحداث التى تقع بعد تاريخ الميزانية قد لا تؤثر على الأرقام الواردة فى القوائم المالية ولكنها تكفل الافصاح عنها فى ايضاحات القوائم المالية ، وتوصيل مثل هذه الأمور إلى مستخدمى القوائم المالية حول هذه الأحداث التى تحدث بعد تاريخ الميزانية عن طريق الايضاحات يساعدهم على اتخاذ القرارات على أساس معلومات كافية وملائمة عن المنشأة بالأخذ فى الإعتبار مثل هذه الأحداث بعد الميزانية العمومية والتى قد يكون لها تأثير على المركز المالى للمنشأة فى تاريخ الميزانية .

ثانياً - النطـــاق :

يقدم المعيار (10) " الأحداث التى تقع بعد تاريخ الميزانية " توجيهات عن المحاسبة والافصاح عن الأحداث التى تقع بعد تاريخ الميزانية أو لأغراض هذا المعيار فان الأحداث التى تقع بعد تاريخ الميزانية تصنف إلى نوعين من الأحداث :

1 - أحداث معدلة .

2 - أحداث غير معدلة .

والمسألة التى يتناولها المعيار هى إلى أى مدى تؤدى الأحداث التى تقع خلال الفترة التى تعد فيها القوائم المالية يجب أن ينعكس فى تلك القوائم المالية ، ويميز المعيار بين الأحداث التى توفر معلومات عن حالة المنشأة فى تاريخ الميزانية وتلك التى تخص الفترة المالية التالية ، والمسألة الثانوية هى تحديد نقطة القطع أو التوقف والتى بعدها تعتبر القوائم المالية قد انتهت (أى لا يتم بعدها إدخال تعديلات أو تتطلب افصاحات) .

◘ التعريف بالمصطلحات الأساسية :

- الأحداث التى تقع بعد تاريخ الميزانية :

هى تلك الأحداث التى تحدث بعد تاريخ الميزانية سواء كانت إيجابية أو سلبية والتى تحدث بين تاريخ الميزانية (نهاية الفترة المالية) وتاريخ الترخيص باصدار القوائم المالية) .

- تسوية الأحداث بعد تاريخ الميزانية :

هى تلك الأحداث التى تقع بعد تاريخ الميزانية والتى توفر دليلا على الظروف التى كانت قائمة فى تاريخ الميزانية .

- الأحداث التى تقع بعد تاريخ الميزانية ولا تتطلب تسوية للأرقام الواردة فى الميزانية :

هى تلك الأحداث التى تحدث بعد تاريخ الميزانية والتى تمثل مؤشرات للظروف التى نشأت بعد تاريخ الميزانية .

◘ تاريخ الترخيص (التصريح باصدار القوائم المالية) :

هو التاريخ الذى يمكن اعتبار القوائم المالية مرخصا قانونيا باصدارها . وتحديد تاريخ الترخيص حساس بالنسبة لمفهوم الأحداث التى تقع بعد تاريخ الميزانية ، لأنه يعمل على تحديد نقطة التوقف أو القطع (CUTOFF) بعد تاريخ الميزانية حيث يلزم فحص أحداث ما بعد تاريخ الميزانية للتأكد مما إذا كانت مؤهلة للمعالجة الواردة فى IAS 10 حيث يوضح هذا المعيار المفهوم من خلال استخدام الأمثلة .

والمبادئ العامة اللازم أخذها فى الاعتبار فى تحديد تاريخ الترخيص بإصدار القوائم المالية موضحة كمايلى :

1 - عندما يكون مطلوبا من المنشأة عرض قوائمها المالية على مساهميها للاعتماد بعد أن كانت قد صدرت بالفعل فان تاريخ الترخيص حينئذ يعنى تاريخ الاصدار الأصلى وليس تاريخ الاعتماد من المساهمين .

2 - عندما يكون مطلوبا من المنشأة اصدار قوائمها المالية لمجلس رقابى أو اشرافى معين مكون كله من أعضاء غير تنفيذيين فان تاريخ الترخيص يعنى حينئذ تاريخ ترخيص الإدارة بها للإصدار للمجلس الأشرافى .

دراسة حالة (1) :

الوقائـــع :

تم اصدار القوائم المالية لشركة رولا عن الفترة المحاسبية المنتهية فى 31 ديسمبر 2007 بواسطة الادارة فى 15 مارس 2008 وقد تم النظر فى مسودة القوائم المالية فى اجتماع مجلس الادارة ورخص باصدارها فى 20 مارس 2008 وقد عقدت الجمعية العامة السنوية فى 15 إبريل 2008 بعد السماح بالطباعة وفترة الاخطار المطلوبة بواسطة نظام الشركات وفى هذا الاجتماع اعتمد المساهمون القوائم المالية وقدمت القوائم المالية لمصلحة الشركات (الجهة القانونية فى الدولة التى تضع وتنظم نظام الشركات) فى 20 إبريل 2008 .

والمطلوب : فى ظل هذه الوقائع ما هو تاريخ الترخيص بإصدار القوائم المالية ؟

الحـــــل

تاريخ الترخيص بالقوائم المالية لهذه الشركة عن السنة المالية المنتهية فى 31 ديسمبر 2007 هو 20 مارس 2008 أى تاريخ اعتماد المجلس لها والترخيص باصدارها (وليس تاريخ موافقة الجمعية العامة السنوية بواسطة المساهمين) وبهذا فكل الأحداث بعد تاريخ الميزانية بين 31 ديسمبر 2007 و 20 مارس 2008 فى حاجة إلى مراجعة من جانب الشركة لأغراض تقييم ما إذا كانت تؤدى إلى إدخال تعديلات فى التقارير المالية أم تتطلب افصاحات بمقتضى المعيار الدولى رقم (10) .

دراسة حالة (2) :

فى الحالة السابقة بفرض أن الإدارة كان مطلوبا منها إصدار القوائم المالية للمجلس الأشرافى (المكون فقط من أعضاء غير تنفيذيين والممثل فيه اتحاد العمال) وقد أصدرت ادارة الشركة مسودة القوائم المالية فى 16 مارس 2008 واعتمدها المجلس الاشرافى فى 17 مارس 2008 وكذلك حملة الأسهم فى اجتماع الجمعية العامة السنوية المنعقدة فى 19 إبريل 2008 وأودعت القوائم المالية المعتمدة مع مجلس قانون الشركات فى 20 ابريل 2008 .

والمطلوب : هل للوقائع الجديدة أى تأثير على تاريخ الترخيص ؟

الحـــــل

فى هذه الحالة فإن تاريخ الترخيص للقوائم المالية هو 16 مارس 2008 أى تاريخ اصدار مسودة القوائم المالية إلى المجلس الاشرافى ، وبهذا فان كل الأحداث التى تقع بعد تاريخ الميزانية أى بين 31 ديسمبر 2007 و 16 مارس 2008 تنظر فيها الشركة لأغراض تقييم ما إذا كانت تتم المعالجة عنها بالمحاسبة أم التقرير بمقتضى IAS 10 .

◘ التسوية أو عدم التسوية للأحداث التى تقع بعد تاريخ الميزانية :

هناك نوعان من الأحداث بعد تاريخ الميزانية يميز بينهما المعيار وهما على التوالى:

- تعديل الأحداث التى تقع بعد تاريخ الميزانية وعدم إجراء تعديلات للأحداث التى تقع بعد تاريخ الميزانية .
- وتعديل الأحداث هى تلك الأحداث بعد تاريخ الميزانية والتى تقدم دليلا لظروف كانت قائمة فعلا فى تاريخ الميزانية رغم كونها لم تكن معروفة فى هذا الوقت ، ويجب إجراء تسوية للقوائم المالية لتعكس هذه الأحداث المعدلة بعد تاريخ الميزانية .

أمثلة للأحداث التى تتطلب إدخال تعديلات :

- إفلاس عميل بعد تاريخ الميزانية ويتطلب ذلك طرح خسارة الديون المعدومة من المدينين فى تاريخ الميزانية .

- بيع مخزون بسعر أقل جوهريا من تكلفته بعد تاريخ الميزانية العمومية مما يؤكد قيمته القابلة للتحقق فى تاريخ الميزانية .
- بيع أصول ثابتة مادية بصافى سعر بيع أقل من المبلغ الدفترى المسجل مما يشير إلى انخفاض قيمة أصول حدث فى تاريخ الميزانية .
- تحديد حافز أو بونص بعد تاريخ الميزانية عندما يكون على المنشاة التزام استدلالى بسداد هذا الحافز فى تاريخ الميزانية .
- تدهور فى المركز المالى (تكرار الخسائر) والنتائج التشغيلية (عجز فى رأس المال العامل) للمنشاة مما يكون له تأثير على استمرار المنشاة كمشروع مستمر فى المستقبل المنظور .

دراسة حالة (3) :

الوقائـــع :

خلال سنة 2005 كانت شركة الياسمين فى خصومة مع احدى الشركات المنافسة وكانت قيمة المنازعة 15 مليون جنيه بسبب مخالفة علامة تجارية وبناء على مشورة المستشار القانونى للشركة خصصت الشركة 10 مليون جنيه كمخصص تعويضات قضائية فى قوائمها المالية عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2005 وبعد تاريخ الميزانية – فى 15 فبراير 2006 حكمت المحكمة العليا فى صالح الطرف المدعى بمخالفة العلامة التجارية وأمرت المدعى عليه بالدفع للطرف المضار بمبلغ 14 مليون جنيه وقد أعدت إدارة الشركة القوائم المالية فى 31 يناير 2006 واعتمدها المجلس فى 20 فبراير 2006 .

والمطلوب :

هل ينبغى على الشركة إجراء تسوية فى قوائمها المالية عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2005 ، وإذا حدث ان تسلمت الشركة حكم المحكمة العليا بعد 20 فبراير 2005 فما هو الموقف .

الحـــــل

ينبغى على الشركة إجراء تسوية للمخصص بزيادته بمقدار 4 مليون جنيه لتعكس الحكم الصادر من المحكمة العليا (بفرض أنها السلطة الاستئنافية الأخيرة فى هذا المجال) والدفع للشركة المنافسة .

أما إذا تسلمت الشركة حكم المحكمة العليا فى 20 فبراير 2005 أو بعد ذلك فان هذا الحدث اللاحق لتاريخ الميزانية يكون قد حدث بعد نقطة التوقف (نقطة القطع) (أى تاريخ الترخيص بالقوائم المالية بالأصدار الأصلى) وفى ظل هذا الوضع لا يكون مطلوبا من المنشاة إجراء تسوية للقوائم المالية .

دراسة حالة (4) :

الوقائـــع :

قامت شركة النورهان بتقييم مخزونها بالتكلفة أو صافى القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل فى 31 ديسمبر 2007 وكانت تقوم بتحديد تكلفة المخزون وفقا لطريقة الوارد أولا يصرف أولا FIFO وكان التقرير فى القوائم المالية عن السنة التى انتهت حينئذ هو 10 مليون دولار وبسبب الهبوط الحاد والاتجاهات الإقتصادية السلبية الأخرى فى السوق لم يمكن بيع المخزون خلال طوال شهر يناير 2008 وفى 10 فبراير 2008 دخلت الشركة فى اتفاقية لبيع المخزون لمنافس بثمن 6 مليون دولار .

والمطلوب :

بافتراض أنه تم الترخيص باصدار القوائم المالية فى 15 فبراير 2008 ، فهل ينبغى على الشركة الاعتراف بتخفيض قيمة المخزون من 10 مليون دولار إلى 6 مليون دولار أى بمقدار 4 مليون دولار فى القوائم المالية عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2007 ؟

الحـــــل

نعم يجب على الشركة الاعتراف بتخفيض قيمة المخزون بمبلغ 4 مليون دولار فى القوائم المالية فى 31 ديسمبر 2007 .

أمثلة عن الأحداث التى لا تتطلب إدخال تعديلات على القوائم المالية تشمل :

- اقرار توزيعات الأرباح لحقوق الملكية .
- هبوط فى القيمة السوقية لاستثمار ما بعد تاريخ الميزانية .
- الدخول فى التزامات شراء رئيسية فى شكل اصدار ضمانات بعد تاريخ الميزانية .
- تصنيف الأصول على أنها محتفظ بها بغرض البيع وفقا للمعيار الدولى للتقارير المالية IFRS 5 والشراء أو التصرف أو نزع الملكية للأصول بعد تاريخ الميزانية.
- بدء دعوى قضائية متعلقة بأحداث وقعت بعد تاريخ الميزانية .

دراسة حالة (5) :

الوقائـــع :

استكملت المراجعة القانونية لشركة هبة عن السنة المنتهية فى 30 يونيو 2005 فى 30 أغسطس 2005 وتم توقيع القوائم المالية بواسطة العضو المنتدب فى 8 سبتمبر 2005 واعتمدتها الجمعية العمومية للمساهمين . فى 10 أكتوبر 2005 وقعت الأحداث التالية :

1 - فى 15 يوليو 2005 عميل مدين بمبلغ 900000 دولار للشركة تعرض للإفراس وتتضمن القوائم المالية مسموحات للديون المشكوك فى تحصيلها بمبلغ 50000 دولار فقط .

2 - أصدرت الشركة أسهم رأسمال بعد لـ 100000 سهم (ملكية) واعلنت الشركة بونص صادر لعدد 25000 سهما فى أول أغسطس 2005 .

3 - تكلفت معدات تخصصية 545000 دولار مشتراه فى أول مارس 2005 حدث حريق فى 31 يونيو 2005 وفى 30 يونيو 2005 قيدت الشركة حسابات مدينة بمبلغ 400000 دولار من شركة التأمين بشان هذه المطالبة . وبعد اتمام شركة التأمين تحقيقاتها اكتشفت أن الحريق وقع بسبب أهمال مشغل الماكينة نتيجة لذلك فإن مسئولية شركة التأمين تكون (صفر) عن هذه المطالبة بواسطة الشركة وفقا لعقد التأمين .

والمطلوب :

تحديد المعالجة المحاسبية المناسبة لهذه الأحداث الثلاثة بعد الميزانية العمومية ؟ .

الحـــــــل

1 - ينبغى على الشركة زيادة مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها إلى 900000 دولار لأن افلاس هذا العميل مؤشر على وضع مالى موجود فى تاريخ الميزانية وهذا حدث يتطلب إدخال تسوية (عمل تعديلات فى أرقام القوائم المالية) .

2 - يتطلب المعيار المحاسبى الدولى 33 IAS الخاص " بربحية السهم الواحد " الافصاح عن تجزئة الأسهم أو اصدار حقوق والتى تكون ذات أهمية كبيرة فى تاريخ الميزانية وهذا الحدث لا يتطلب إدخال تعديلات وانما يلزم الافصاح عنه فقط .

3 - هذا الحدث لا يتطلب ادخال تعديلات لأنه متعلق بأصل تم الاعتراف به فى تاريخ الميزانية – ومع هذا – فالتزام شركة التأمين هو صفر وعلى الشركة تسوية حساب الحسابات المدينة عن المطالبة إلى صفر .

◘ توزيعات الأرباح المقترحة أو المعلنة بعد تاريخ الميزانية العمومية :

بالنسبة لتوزيعات الأرباح عن أسهم حقوق الملكية المقترحة أو المعلنة بعد تاريخ الميزانية لا ينبغى الاعتراف بها كالتزام فى تاريخ الميزانية وهذا الاعلان حدث لاحق لا يحتاج إلى إدخال تعديلات ومطلوب الافصاح عنه فى الإيضاحات ما لم يكن هذا الأمر غير جوهرى .

◘ اعتبارات المشروع المستمر :

حدوث تدهور فى الوضع المالى للمنشأة بعد تاريخ الميزانية العمومية يمكن أن يلقى بشكوك هامة حول قدرة المنشأة على الاستمرار كمشروع مستمر ، ويتطلب المعيار الدولى IAS 10 أن المنشأة ليس عليها إعداد قوائمها المالية على أساس الاستمرار إذا حددت الادارة بعد تاريخ الميزانية اما نيتها لتصفية المنشأة أو التوقف عن الأعمال أو أنه ليس امامها بديل واقعى سوى أن تفعل ذلك ويذكر المعيار IAS 10 أن الافصاحات الزاردة فى المعيار الدولى رقم (1) فى ظل هذه الظروف يجب أيضا التوافق معها .

◘ متطلبات الافصـــاح :

يتطلب المعيار IAS 10 الافصاحات التالية :

1 - تاريخ الترخيص باصدار القوائم المالية ومن الذى اعطى هذا الترخيص ، وإذا كان لملاك المنشأة سلطة تعديل القوائم المالية بعد الإصدار فهذه الواقعة يجب الافصاح عنها .

2 - إذا كانت المعلومات المسلمة بعد تاريخ الميزانية حول الظروف التى كانت قائمة فى تاريخ الميزانية ، فان الافصاحات المتعلقة بتلك الظروف يجب تحديثها فى ضوء المعلومات الجديدة .

3 - عند وجود احداث لا تتطلب ادخال تعديلات بعد تاريخ الميزانية ذات أهمية بحيث ان عدم الافصاح عنها يؤثر فى قدرة مستخدمى القوائم المالية على اتخاذ قرارات تقييم سليمة ، فإنه يجب إجراء هذه الافصاحات عن كل الفئات الهامة لأحداث عدم التسوية بشأن طبيعة الحدث وتقدير تأثيره المالى أو بيان ان تأثيرا ما لا يمكن حدوثه .

أسئلة الإختيار من إجابات متعددة :

(1) قررت شركة الياسمين تشغيل حديقة ملاهى جديدة بتكلفة مليون دولار فى سنة 2005 ، وفى السنة المالية المنتهية فى 31 ديسمبر 2006 طلبت الشركة خطاب ضمان بمبلغ 700000 دولار صدر فى 31 مارس 2006 وقد تم الترخيص بالقوائم المالية بعد المراجعة لاصدارها فى 18 ابريل 2006 وبالتالى تكون التسوية المطلوب اجراؤها على القوائم المالية عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2005 كمايلى :

أ - قيد 700000 دولار مدفوعات طويلة الأجل .

ب - الافصاح عن 700000 دولار كالتزام نظامى لسنة 2005 .

جـ - زيادة الاحتياطيات المحتملة بمبلغ 700000 دولار .

د - لا شيئ .

الإجابـــة : (د)

(2) طرحت شركة (س) عقار جديد فى السوق فى أول ديسمبر 2005 وتنتهى السنة المالية للشركة فى 31 ديسمبر 2005 وكانت الشركة الوحيدة التى سمح لها المصنع هذا العقار ببراءة اختراع ويستخدم العقار المرضى الذين يعانون من ضربات قلب غير منتظمة وفى 31 مارس 2006 بعد طرح العقار أكثر من 1000 مريض ماتوا وحسب مجموعة من الفحوصات الطبية ـ اكتشفت السلطات انه عندما يستخدم هذا العقار مع عقار آخر يستخدم لتنظيم الضغط العالى فان دم المريض يتجلط والمريض يعانى سكتو دماغية وقد رفعت دعاوى قضائية بمائة مليون دولار ضد شركة (س) علما بأن القوائم المالية تم التصريح باصدارها فى 30 ابريل 2006 . **والمطلـوب** : أى من الخيارات التالية ملائم لمعالجة هذا الحدث بعد الميزانية طبقا للمعيار المحاسبة الدولى IAS 10 .

أ - ينبغى على المنشاة ان توفر 100 مليون دولار بسبب ان هذا الحدث يتطلب تسوية وان القوائم المالية تم الترخيص باصدارها بعد الحادث .

ب - ينبغى على المنشاة الافصاح عن 100 مليون دولار كالتزام نظامى لأنه حدث تعديل .

جـ - ينبغى على المنشاة الافصاح عن 100 مليون دولار كالتزام نظامى لأنه التزام حالى مع تدفق نقدى خارج غير محتمل .

د - افتراض ان احتمال الحكم فى الدعوى القضائية ضد المنشاة بعيد الاحتمال وينبغى على المنشاة الافصاح فى الايضاحات المتممة للقوائم المالية لأن هذا حدث جوهرى لا يتطلب إدخال تعديلات .

الإجابـــة : (جـ)

(3) فى تاريخ الميزانية العمومية فى 31 ديسمبر 2007 كان للشركة مبلغ مسجل كحسابات مدينة على شركة (س) وهى عميل رئيسى بقيمة 5 مليون جنيه وتاريخ الترخيص باصدار القوائم المالية هو 16 مارس 2008 وقد اعلن افلاس الشركة (س) فى يوم 12 مارس 2008 ولذلك فإن الشركة (س) تقوم بمعالجة هذا الأمر :

أ - تفصح الشركة عن واقعة افلاس الشركة (س) فى الايضاحات المتممة .

ب - عمل مخصص عن هذا الحدث بعد تاريخ الميزانية فى القوائم المالية وايضا الافصاح عن ذلك فى الايضاحات .

جـ - تجاهل الحدث والانتظار لنتائج انتهاء التقليسة لأن الحدث وقع بعد نهاية العام .

د - عكس الوضع الخاص بهذه الحسابات المدينة فى المقارنات عن الفترة السابقة ومعالجة هذا كخطأ بمقتضى المعيار المحاسبى الدولى رقم IAS8 .

الإجابـــة : (ب)

(4) قامت شركة السلام ببناء مصنع جديد خلال عام 2007 بتكلفة بلغت 30 مليون جنيه ، وفى 31 ديسمبر 2007 كان صافى القيمة الدفترية للمبنى هو مبلغ 28 مليون جنيه وبعد نهاية السنة فى 20 مارس 2008 دمر حريق المبنى واثبتت المطالبة لشركة التأمين عدم جدواها لأن الحريق حدث نتيجة إهمال من جانب حراس العقار فاذا كان تاريخ الترخيص باصدار القوائم المالية عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2007 هو 28 مارس 2008 فانه ينبغى على الشركة:

أ - خفض القيمة الدفترية للعقار إلى القيمة المتبقية لأن شركة التأمين لن تدفع أى تعويض.

ب - عمل مخصص بنصف صافى القيمة الدفترية للمبنى .

جـ - عمل مخصص بثلاثة أرباع صافى القيمة الدفترية للمبنى وفقا لسياسة الحيطة والحذر .

د - الافصاح عن هذا الحدث فى الايضاحات دون إجراء تعديل .

الإجابـــة : (د)

(5) تتعامل شركة دولية كبرى بكثافة مع منشآت أجنبية عديدة وتعكس قوائمها المالية هذه الصفقات بالعملة الأجنبية وفى تاريخ لاحق لتاريخ الميزانية وقبل تاريخ الترخيص باصدار القوائم المالية كان هناك تقلبات غير عادية فى أسعار العملات الأجنبية ، فإنه ينبغى على الشركة :

أ - تسوية أرصدة الصرف الأجنبى فى نهاية السنة لتعكس التقلبات العكسية غير العادية فى أسعار صرف العملات الأجنبية .

ب - تسوية أرصدة الصرف الأجنبى فى نهاية السنة لتعكس كل التقلبات غير العادية فى أسعار صرف العملات الأجنبية (وليس فقط التحركات العكسية) .

جـ - الافصاح عن حدث بعد الميزانية فى الايضاحات المتممة (أى عدم إجراء تعديلات على الأرقام الظاهرة فى القوائم المالية) .

د - تجاهل هذا الحدث تماما لأنه وقع بعد تاريخ الميزانية .

الإجابـــة : (جـ)

أهم التعديلات التى أدخلت على المعيار فى 2015

تقديم أمثلة على الإفصاحات:

أمثلة لحالات لا تتطلب إجراء تسويات أو تعديلات على بنود القوائم المالية، وإنما تتطلب فقط تقديم إفصاحات لإنه رغم إنها أحداث وقعت بعد فترة إعداد التقارير ولكنها ذات أهمية للأطراف المرتبطة بمصالح مع المنشأة بحيث إن عدم الافصاح عنها سوف يؤدى إلى تقليل قدرة مستخدمى القوائم المالية للمنشأة فى إجراء التقييمات وإتخاذ قرارات رشيدة ومناسبة، ولذا يجب أن تفصح المنشأة عن المعلومات التالية لكل فئة مهمة من الأحداث التى لا تتطلب تعديلات والتى تقع بعد فترة إعداد التقارير المالية وتشمل المعلومات المطلوب الافصاح عنها ما يلى :

أ – طبيعة الحدث، و

ب- تقدير تأثيره المالى المحتمل، وفى حالة عدم إمكانية إجراء هذا التقدير للتأثير المالى المحتمل فإنه يجب الافصاح عن هذه الحقيقة .

ومن أمثلة الاحداث غير المعدلة الهامة الأحداث التالية :

أ اندماج منشآت أعمال رئيسى ثم بعد فترة إعداد التقارير المالية أو استبعاد شركة تابعة رئيسية .

ب. إعلان خطة لاستبعاد عملية هامة .

ج شراء أو تصنيف رئيس لأصول غير متداولة على إنها محتفظ بها لأغراض البيع، أو قيام الحكومة بمصادرة أصول رئيسية .

د تدمير مصنع انتاج رئيسى أو مخزن رئيسى نتيجة حدوث حريق بعد فترة إعداد التقارير.

ه. الاعلان عن أو البدء فى انجاز إعادة هيكلة أساسية (وفقا للمعيار المحاسبى الدولى رقم 37 المتعلق بالمخصصات والالتزامات والاصول المحتملة) .

و. عملية تبادل رئيسية لأسهم عادية أو عمليات محتملة لتبادل الاسهم العادية بعد فترة إعداد التقارير .

ز. تغييرات كبيرة غير عادية بعد فترة إعداد التقارير فى أسعار أصول أو أسعار صرف عملة أجنبية .

ح تغييرات هامة فى قوانين الضرائب على الدخل أو اسعار الضرائب ويكون لها تأثير هام على الاصول والالتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة (وفقا لمعيار المحاسبة عن ضرائب الدخل IAS 12) .

ط. الدخول فى عقود هامة أو التزامات محتملة مثل ضمانات أو كفالات هامة .

ي. نشأة وظهور قضية هامة حدثت بعد فترة إعداد التقارير وقد يكون لها تأثير هام.

أهم التعديلات التى طرأت على المعيار فى الفترة الأخيرة :

نتج عن المعيار الدولى لإعداد التقارير المالية IFRS 13 والخاص بقياس القيمة العادلة والصادر فى مايو 2011 تعديل الفقرة (11) وتقضى بما يلى :

كمثال على الأحداث التى لا تتطلب تعديلات على بنود القوائم المالية وإنما تتطلب تقديم إفصاحات فقط هو حدوث انخفاض فى القيمة العادلة للاستثمارات بين فترة إعداد التقارير المالية وتاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية وذلك لإن انخفاض القيمة العادلة فى هذه الحالة لا يتعلق بفترة إعداد التقارير المالية ولكنه نشأ بعدها فى الفترة لا تقوم بإجراء أى تعديلات على بند الاستثمارات فى القوائم المالية ، وبالتبعية فإن المشروع لا يقوم بتحديث المبالغ المفصح عنها لبند الاستثمارات الخاص بفترة إعداد التقارير ، ومع ذلك يلزم تقديم إفصاحات إذا كان حدث هام عن طبيعة الحدث وتقدير الأثر المالى الناشئ عنه وفى حالة عدم إمكانية تقديم تقدير للأثر المالى فإنه يجب الإفصاح عن ذلك .

الافصاح عن توزيعات الارباح :

إذا تم اقتراح أو الاعلان عن توزيعات أرباح لحاملى أدوات حقوق فى الفترة اللاحقة فإن المشروع لا يعترف بهذه التوزيعات كالتزام عليه فى داخل الميزانية ، وإنما يتم الأفصاح عن ذلك .

معيار المحاسبة المصرى رقم (7)

الأحداث التى تقع بعد تاريخ الميزانية

جدول يوضح أهم التعديلات التى ادخلت على معيار الأحداث اللاحقة

العناصر الرئيسية	الشرح
هدف المعيار	1. يهدف هذا المعيار إلى شرح : (أ) متى يجب على المنشأة أن تعدل قوائمها المالية بناءً على أحداث تقع بعد الفترة المالية . و(ب) الإفصاحات التى يجب أن توفرها المنشأة عن تاريخ إصدار القوائم المالية وكذلك عن الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية. كما يتطلب المعيار أيضا ضرورة عدم قيام المنشأة بإعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية إذا كانت هناك أحداث تقع بعد الفترة المالية تشير إلى أن فرض الاستمرارية ليس مناسبا .
نطاق المعيار	2. يطبق هذا المعيار فى المحاسبة والإفصاح عن الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية .
المفاهيم	3. تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها : الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية: هى تلك الأحداث التى تقع بين تاريخ نهاية الفترة المالية وتاريخ إصدار القوائم المالية سواء كانت تلك الأحداث فى صالح المنشأة أو فى غير صالحها. ويمكن تحديد نوعين من الأحداث: (أ) أحداث توفر أدلة إضافية عن حالات كانت قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية وتتطلب تعديل فى القوائم المالية. و (ب)أحداث تشير إلى حالات نشأت بعد تاريخ نهاية الفترة

	المالية ولا تتطلب تعديل فى القوائم المالية، وقد تتطلب فقط الإفصاح عنها فى هذه القوائم. 4. تختلف الإجراءات التى تتبع لإصدار القوائم المالية باختلاف هيكل الإدارة والمتطلبات القانونية والإجراءات التى تتبع فى إعداد والانتهاء من القوائم المالية. 5. تلتزم الشركات بتقديم القوائم المالية للمساهمين لاعتمادها بعد أن يكون قد تم إصدارها من الإدارة وفى هذه الحالة يعتبر تاريخ إصدار القوائم المالية هو تاريخ إصدارها من الإدارة وليس تاريخ اعتماد القوائم المالية من قبل المساهمين.
	مثال : فى 28 فبراير 2013 انتهت إدارة المنشأة من إعداد مسودة القوائم المالية عن السنة المالية المنتهية فى 31 ديسمبر 2012، وفى 18 مارس 2013 قام مجلس الإدارة بفحص القوائم المالية وإصدارها، وفى 19 مارس 2013 أعلنت المنشأة عن أرباحها وعن بعض المعلومات المالية الأخرى ، وفى أول أبريل 2013 تم إتاحة القوائم المالية للمساهمين والمستخدمين الآخرين ، وفى 15 مايو 2013 اعتمدت الجمعية العامة للمساهمين فى اجتماعها السنوى القوائم المالية وتم تسليمها إلى الجهة المنظمة المعنية فى 17 مايو 2013. فى هذه الحالة يكون تاريخ إصدار القوائم المالية هو 18 مارس 2013 (تاريخ إصدارها بواسطة مجلس الإدارة).
	6. في بعض الحالات تكون إدارة المنشأة ملزمة بإصدار قوائمها المالية إلى جهة مشرفة عليها (والمؤلفة فقط من أعضاء غير تنفيذيين) للاعتماد . في هذه الحالات فإن القوائم المالية يكون قد تم إصدارها في تاريخ قيام الإدارة بإصدارها لهذه الجهة المشرفة عليها .

	مثال : فى 18 مارس 2004 أصدرت إدارة المنشأة القوائم المالية للجهة المشرفة عليها والمؤلفة فقط من أعضاء غير تنفيذيين وربما قد تتضمن ممثلين عن العاملين وأطرافاً خارجية لها مصلحة في المنشأة ، وفى 26 مارس 2004 وافقت هذه الجهة المشرفة على القوائم المالية ، وفى أول أبريل 2004 تم إتاحة القوائم المالية للمساهمين والمستخدمين الآخرين ، وفى 15 مايو 2004 اعتمدت الجمعية العامة للمساهمين في اجتماعها السنوي القوائم المالية وتم تسليمها إلى الجهة المنظمة المعنية في 17 مايو 2004. في هذه الحالة تكون القوائم المالية قد تم إصدارها في 18 مارس 2004 (تاريخ إرسال الإدارة للقوائم المالية للجهة المشرفة).
	7. تتضمن الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية جميع الأحداث التى تقع حتى تاريخ إصدار القوائم المالية حتى ولو كانت هذه الأحداث قد تمت بعد نشر معلومات عن الأرباح أو أية معلومات مالية وقبل إصدار القوائم المالية.
الاعتراف والقياس	أحداث تقع بعد الفترة المالية وتتطلب تعديلاً فى القوائم المالية: 8 على المنشأة أن تعدل القيم المدرجة بالقوائم المالية لتعكس الأحداث التالية للفترة المالية والتى تستوجب تعديل القوائم المالية. 9. فيما يلى أمثلة للأحداث التى تقع بعد الفترة المالية والتى تستوجب أن تعدل المنشأة القيم المدرجة بالقوائم المالية أو أن تدرج بها عناصر لم تكن قد أدرجت: (أ) صدور حكم قضائى بعد الفترة المالية يكشف عن وجود التزام على المنشأة وكان هذا الالتزام قائماً بالفعل فى تاريخ نهاية الفترة المالية ، وعليه فإنه يجب على المنشأة تعديل المخصصات المثبتة لمقابلة هذا الالتزام أو تكوين مخصص جديد لمقابلته ، وعدم الاكتفاء بالإفصاح

	فقط عن هذا الالتزام المحتمل نظراً لأن الحكم القضائى يعتبر دليلاً إضافياً. (ب) ظهور معلومات جديدة بعد الفترة المالية تكشف أن قيمة أحد الأصول قد اعتراها اضمحلال فى تاريخ نهاية الفترة المالية أو أن قيمة خسارة الاضمحلال السابق الاعتراف بها لهذا الأصل تحتاج إلى تعديل . ومثال ذلك ما يلى : 1. إفلاس أحد العملاء والذى قد يحدث بعد الفترة المالية عادة ما يؤكد أن هناك خسارة محققة بالفعل فى تاريخ نهاية الفترة المالية فى حساب العملاء وأن المنشأة فى حاجة إلى تعديل القيمة المدرجة لحساب العملاء . 2. بيع المخزون بعد الفترة المالية قد يوفر دليلاً على صافى القيمة البيعية لهذا المخزون فى تاريخ نهاية الفترة المالية. (ج) التعرف بعد الفترة المالية على التكلفة الفعلية لشراء أصل تم قبل تاريخ نهاية الفترة المالية أو المتحصلات الفعلية من عملية بيع أصل تمت قبل تاريخ نهاية الفترة المالية. (د) التعرف بعد الفترة المالية على مبالغ المشاركة فى الأرباح أو مدفوعات المكافآت إذا كان هناك التزام قانونى أو حكمى على المنشأة لأداء تلك المدفوعات كنتيجة لأحداث تمت قبل تاريخ نهاية الفترة المالية. (هـ) اكتشاف غش أو خطأ يشير إلى أن القوائم المالية لم تكن سليمة.
التوزيعات	10 إذا أعلنت المنشأة عن توزيعات لحائزى أدوات الملكية بعد الفترة المالية فإنه لا يجوز للمنشأة أن تدرج هذه التوزيعات كالتزام فى تاريخ نهاية الفترة المالية. 11 . إذا كانت التوزيعات قد تم إعلانها (تم إعتمادها بواسطة الإدارة المعنية) بعد الفترة المالية ولكن قبل إصدار القوائم المالية ، فإنه لا

	يتم الاعتراف بهذه التوزيعات كالتزامات فى تاريخ نهاية الفترة المالية لأنه لا يوجد إلتزام حالى . مثل هذه التوزيعات يتم الإفصاح عنها فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (1) "عرض القوائم المالية" .
الاستمرارية	12 لا يجوز للمنشأة أن تعد القوائم المالية طبقاً لفرض الاستمرارية إذا كانت الإدارة تنوى بعد الفترة المالية تصفية المنشأة أو أن تتوقف عن مزاولة النشاط و لا يوجد لديها بديل آخر معقول سوى ذلك. 13 قد يستدعى التدهور فى نتائج التشغيل والمركز المالى بعد الفترة المالية دراسة ما إذا كان فرض الاستمرارية مازال مناسباً من عدمه . فإذا لم يعد فرض الاستمرارية مناسباً ، فإن تأثير ذلك يكون خطيراً جداً حيث يتطلب هذا المعيار تعديلاً جوهرياً فى أساس المحاسبة أكثر من مجرد تعديل المبالغ المعترف بها وفقاً لأساس المحاسبة المتبع. 14 يحدد معيار المحاسبة المصرى رقم (1) "عرض القوائم المالية " إفصاحات محددة عما إذا كان : (أ) لم يتم إعداد القوائم المالية طبقاً لفرض الاستمرارية . أو (ب) إذا كانت الإدارة على دراية بحالات عدم تأكد هامة تتعلق بأحداث أو ظروف قد تشير إلى وجود شك كبير فى قدرة المنشأة على الاستمرار فى مزاولة النشاط . وقد تنشأ هذه الأحداث أو الظروف - والتى تتطلب الإفصاح عنها - بعد الفترة المالية.
الافصاح	تاريخ الإصدار 15 على المنشأة أن تفصح عن تاريخ إصدار القوائم المالية والسلطة التى قامت باعتمادها . وإذا كان لمالكى المنشأة أو الآخرين الحق فى تعديل القوائم المالية بعد إصدارها فيجب على المنشأة أن تفصح عن هذه الحقيقة.

	16 من المهم لمستخدمى القوائم المالية معرفة تاريخ إعتماد إصدار القوائم المالية حيث أن هذه القوائم المالية لن تعكس الأحداث التى قد تتم بعد ذلك. **تحديث الإفصاح عن الحالات التى كانت قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية :** 17 إذا حصلت المنشأة على معلومات بعد الفترة المالية عن حالات كانت قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية ، فيجب على المنشأة أن تقوم بتحديث الإفصاحات التى تتعلق بتلك الأحداث فى ضوء المعلومات الجديدة. 18 فى بعض الحالات تحتاج المنشأة إلى تحديث الإفصاحات بالقوائم المالية لتعكس المعلومات التى حصلت عليها بعد الفترة المالية ، حتى لو لم تكن هذه الأحداث تؤثر على المبالغ المعترف بها بالقوائم المالية للمنشأة . ومن أمثلة ذلك توافر دليل بعد الفترة المالية عن التزام محتمل كان قائماً فى تاريخ نهاية الفترة المالية. وبالإضافة إلى الأخذ فى الاعتبار ما إذا كان ذلك يستدعى تكوين مخصص أو تعديله طبقاً لنص معيار المحاسبة المصرى رقم (28) فعلى المنشأة أن تقوم بتحديث الإفصاحات عن الالتزام المحتمل فى ضوء هذا الدليل. **أحداث تقع بعد الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً فى القوائم المالية:** 19 إذا كانت الأحداث التالية للفترة المالية والتى لا تستوجب تعديلاً فى القوائم المالية جوهرية ويؤثر عدم الإفصاح عنها على قدرة مستخدم القوائم المالية على التقييم الصحيح وإتخاذ القرارات السليمة بناء على هذه القوائم المالية، فعلى المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية لكل مجموعة هامة من تلك الأحداث . (أ) طبيعة الحدث. و (ب) تقدير الأثر المالى للحدث أو ذكر عدم إمكان تقديره.

20 فيما يلى أمثلة على أحداث تقع فى المنشاة بعد الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً فى قوائمها المالية والتى من الأهمية بحيث يؤثر عدم الإفصاح عنها على قدرة مستخدم هذه القوائم المالية على التقييم الصحيح وإتخاذ القرارات السليمة : (أ) عملية اندماج كبيرة بعد الفترة المالية أو استبعاد إحدى الشركات التابعة الهامة. و(ب) الإعلان عن خطة للتوقف عن جزء من النشاط أو استبعاد أصول أو سداد التزامات تتعلق بالتوقف عن مزاولة جزء من النشاط أو الدخول فى عقد ارتباط لبيع هذه الأصول أو سداد تلك الالتزامات . و(ج) شراء أو استبعاد أصول هامة أو مصادرة أصول هامة بواسطة الحكومة. و(د) دمار أحد المصانع الكبرى بالحريق بعد الفترة المالية. و(هـ) الإعلان عن أو البدء فى تنفيذ عملية إعادة هيكلة هامة. و(و) المعاملات الهامة على الأسهم العادية والمعاملات المحتملة على الأسهم العادية بعد الفترة المالية . و(ز) التغيرات الكبيرة غير العادية بعد الفترة المالية فى قيم الأصول أو أسعار الصرف. و(ح) التغيرات فى معدلات الضرائب أو قوانين الضرائب التى تم إقرارها أو الإعلان عنها بعد الفترة المالية والتى لها تأثير هام على عبء الضرائب الحالية والضرائب المؤجلة كأصول والتزامات. و(ط) الدخول فى ارتباطات هامة أو التزامات محتملة مثل إصدار ضمانات هامة. و(ى) الشروع فى رفع دعوى قضائية كبيرة بسبب أحداث تمت بعد الفترة المالية.	

الفصل التاسع

عقـــود الإنشـــاء

المعيار المحاسبى الدولى (11) IAS

المعيار المحاسبى المصرى رقم (8)

محتويات هذا الفصل :

- مقدمة.
- أنواع عقود الإنشاء.
- تجميع وتجزئة العقود .
- إيرادات وتكاليف العقد.
- قياس ربح الفترة.
- حالات عملية وتدريبية محلولة.
- ملحق نصوص وفقرات المعيار المحاسبى المصرى رقم (8) المعدل 2015.

عقـــود الإنشـــاء

المعيار المحاسبى الدولى رقم (IAS 11)

المعيار المحاسبى المصرى رقم (8)

● مقدمـــة :

عقود الإنشاء شائعة فى بعض الصناعات مثل البناء وصناعة السفن والطائرات حيث تدخل المنشآت فى عقود لإنشاء أصل جوهرى يستغرق قدراً كبيراً من الوقت لإكماله، وهذه العقود يمكن أن تمتد إلى عدة سنوات .

وقليل من المنشآت يمكن أن تتحمل الانتظار حتى نهاية العقد قبل أن يدفع العميل لها ، وعملياً فإن مرحلة المدفوعات عن العمل المكتمل يتفق عليها فى العقد المقدم وعادة ما يتم الدفع جزئياً من العميل حسب نسبة الاتمام .

ولذلك يكون من الضرورى تقسيم العقد على إجمالى الوقت المستغرق للإعتراف بالجزء المناسب لتكاليف العقد والإيرادات والربح والتكاليف .

● أهـــداف الفصـــل :

- التعرف على أهداف المعيار ونطاقه .
- التعرف على المصطلحات والتعاريف الهامة المتعلقة بتقييم عقود الإنشاء.
- تفهم المفاهيم والمبادىء الأساسية المتعلقة بتقييم عقود الإنشاء وتخصيص تكاليف العقد وإيراداته على فترات المحاسبة .
- تطبيق هذه المعرفة والفهم فى ظروف معينة من خلال العمليات الحسابية الأساسية.

● أهداف ونطاق وتعاريف المعيار :

يهدف هذا المعيار إلى توصيف المعالجة المحاسبية للإيرادات المحصلة والتكاليف المتكبدة فى عقد الإنشاء.

ويصف المعيار عقد الإنشاء على أنه عقد يتفاوض بصفة معينة لإنشاء أصل ما – مثلاً – مبنى أو خط أنابيب أو سفينة أو مجموعة من الأصول ذات العلاقة

الوثيقة بالنسبة لتصميمها أو التكنولوجيا المستخدمة أو وظيفتها أو غرضها النهائى ، أو استعمالها ، والخدمات المتعلقة مباشرة بالإنشاء لأصل ما – مثلاً – إدارة المشروع تلبى تعريف عقد الإنشاء وتاريخ بدء عقد الإنشاء ونهايته يقع غالباً فى فترات محاسبية مختلفة ، فالاهتمام الرئيسى هو كيفية تخصيص الإيراد والتكاليف على فترات المحاسبة المختلفة بتعكس حقيقة نشاط الإنشاء كما هو حادث ، وينطبق المعيار IAS (11) فقط على المقاول اى المنشأة المنفذة للعمل ولا ينطبق على العميل الذى يتم الإنشاء لحسابه، حيث أن العميل سوف يقوم بمحاسبة الأصل طبقاً للمعيار IAS 16 الخاص بالأصول الثابتة .

● **أنواع عقود الإنشاء :**

- **عقود بسعر ثابت** : يكون الإيراد ناشئاً بمبلغ ثابت سواء للعقد كله أو لوحدات الناتج فى نهاية العقد (مثلاً عدة فيلات ، ويتم تحديد الإيراد لكل فيلا بمبلغ ثابت). وبمقتضى هذه العقود هناك عنصر تأكد حول الإيراد المحققة.

- **عقود التكلفة زائد ربح** : حيث ينص العقد على استرداد كل التكاليف المتكبدة بالإضافة إلى عنصر ربح متفق عليه ، وبمقتضى هذه العقود توجد درجة عالية من التأكد حول الربح الناشىء رغم أنه لا يوجد تأكد بخصوص الإيرادات أو التكاليف .

وهذه التفرقة بين النوعين هامة بصفة خاصة عند تقرير المرحلة التى يجب فيها الاعتراف بالإيرادات والمصروفات .

● **تجميع وتجزئة العقود :**

يتم تطبيق المعيار IAS 11 بصفة عامة على عقود الإنشاء الفردية، ولكن فى بعض الأحيان لكى يعكس الحقائق والجوهر الاقتصادى يكون من الضرورى تجميع عدة عقود معاً أو تفصيل عقد كبير إلى عدة عقود أصغر.

فإذا وجد عقد يغطى إنشاء عدد من الأصول الفردية التى كانت بعطاءات منفصلة ، فإنه يمكن أن يكون ملائماً معالجة الإنشاء لكل أصل كعقد منفصل، ولكى يعالج بشكل منفصل فإن قبول كل اقتراح يجب ألا يكون مرتبطاً بقبول المقترحات الأخرى، ويجب أن يكون ممكناً تحديد إيرادات وتكاليف كل أصل على حدة .

● **تجميع العقود :**

يمكن تجميع عدد من العقود الفردية معاً كعقد واحد إذا تم التفاوض عليها كعقد واحد، والعقود مترابطة عند قرب وبهامش ربح عام وتؤدى فى توقيت واحد أو بتتابع معين .

وحينما تدخل المنشأة فى عقد لإنشاء أصل مفرد ، يحتوى على نص خاص بإنشاء أصل إضافى باختيار العميل ، فالأصل التالى يجب معالجته كعقد منفصل إذا كان تصميمه أو وظيفته مختلفة كثيراً عن الأصل بمقتضى العقد الأصلى أو يتم التفاوض على السعر بشكل منفصل.

● **إيرادات وتكاليف العقد :**

أولاً : إيراد العقد :

إيراد العقد هو إجمالى المبلغ القابل للتحصيل والذى يفترض أن يدفعه العميل بمقتضى العقد، ولهذا يشمل الإيراد كل من :

1 – الإيراد المستحق من العقد المتفق عليه بشكل أصلى.

2 – أى تغيرات لاحقة (الفروق) فى العقد بشرط أن يكون قد تم الإتفاق عليها اى أن المبلغ معروف وقابل للتحصيل .

وفى المراحل المبكرة من التنفيذ فإن إيراد العقد يكون غالباً تقديراً لما سيكون عليه المبلغ النهائى ، كما يمكن أن يعتمد على أحداث مستقبلية وقد يتغير إيراد العقد مثلاً نتيجة لإختلاف الرأى حول البنود التى يشملها العقد، فمثلاً قد يرفع

المقاول دعوى ضد العميل أو طرف ثالث عن تكاليف لم تدخل فى الأصل ضمن بنود العقد أو العكس .

ثانياً : تكاليف العقد :

يجب أن تشمل تكاليف العقود تلك التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد مثلاً تكاليف المواد المستخدمة فى الإنشاء وتكاليف العمالة بالموقع وتكاليف استئجار المعدات وإهلاك الآلات والمعدات المستخدمة فى العقد ، كذلك تشمل التكاليف تخصيص للتكاليف المنفقة لتنفيذ نشاط العقد بصفة عامة مثلاً التأمين والمصروفات العامة غير المباشرة للإنشاء ومن الملائم تخصيص هذه التكاليف لكل عقد على أساس منتظم ومنطقى ، وإذا وجدت هناك تكاليف أخرى محددة سوف تسترد وبصفة خاصة بمقتضى عقد معين ، فهذه يجب كذلك أن تشكل جزءا من تكاليف الإنشاء للعقد .

- **قياس ربح الفترة :**

أولاً : مرحلة الاكتمال (نسبة الاتمام) :

الهدف الرئيسى للمعيار IAS 11 هو الإعتراف بإيراد وتكاليف العقد فى كل فترة محاسبية ليعكس مرحلة أكتمال العقد ، ومن أجل الإعتراف بإيراد العقد وتكاليفه، فإنه ينبغى على المنشأة أن تكون قادرة على التوصل إلى قياس موثوق لهذه المبالغ .

ويتجنب أسلوب مرحلة الاكتمال عدم التوافق بين التكاليف المعترف بها عند تكبدها والإيراد والذى كان سوف يتم الإعتراف به فقط عند اكمال العقد، والأمر بهذا الشكل كان لا يعكس الجوهر التجارى للعملية حيث يكسب المقاول الإيرادات مع تقدم النشاط وطريقة مرحلة الاكتمال يشار إليها غالباً كنسبة منوية (نسبة الاتمام).

وبمقتضى هذه الطريقة فإن تكاليف العقد يجب اعتبارها كمصروف عند تكبدها والإيرادات المقترنة بها يجب أن يعترف بها بنسبتها إلى مستوى العمل الذى تم إنجازه .

ومرحلة اكتمال العقد يمكن تقديرها بعدد من الطرق ومن أمثلتها :

1 – قياس التكاليف المتكبدة حتى تاريخه عن العمل الذى تم إنجازه إلى إجمالى التكاليف المقدرة بمقتضى العقد.

2 – مسوحات العمل المكتمل، وهذا قد يكون ملائماً حينما يوجد أصل متخصص يتم إنشاؤه حيث يكون محتملاً أن تكاليف هامة سيتم تكبدها فى مراحل لاحقة للمشروع رغم أن هذا قد لا يقابل مستوى اكمال الأصل.

3 – قياس الاكتمال المادى حتى تاريخه مقارنة بإجمالى الأصل ، وهذا يمكن أن يلائم إنشاء المبانى .

ثانياً : القياس الموثوق :

كما تم ذكره سابقاً فإن إيراد العقد وتكاليفه يجب الإعتراف بهما فقط حينما يكون ممكناً قياس ناتج العقد بشكل موثوق ، وحينما يكون إيراد العقد قد تم الإعتراف به ، ولكن استرداد المبلغ فى الفترات التالية يبدو غير محتمل ، فإن مصروفاً يجب استنفاذه لتمثيل الديون المعدومة بدلاً من إجراء تسوية للإيراد .

ثالثاً : التمييز بين نوعى العقود :

(1) العقد بسعر ثابت :

ينبغى على شركة المقاولات أن تكون قادرة على التحديد والقياس الموثوق لكل من التكاليف التى تم تكبدها وتلك التى سوف يتم تكبدها لاستكمال العقد، وكذلك على المقاول تقدير ما إذا كان محتملاً أن الدفع سيتم تسلمه بمقتضى العقد .

(2) عقد التكلفة زائد :

يمكن قياس ناتج العقد بموثوقية حيث يكون محتملاً ان شركة المقاولات سوف تتسلم مبالغ الإيراد المحددة بمقتضى العقد ، وكذلك يمكن تحديد التكاليف بوضوح وأنها ذاتها تقاس بشكل موثوق.

■ **مثـــال (1) :**

المعلومات التالية متعلقة بالعقد 101 :

تفاصيل العقد	بالالف جنيه
إيرادات مقدرة للعقد	300
التكلفة الفعلية حتى تاريخه	144
التكلفة المقدرة لاستكمال الجزء المتبقى	96
إجمالى تكاليف العقد المقدرة	240

والمطلوب : الربح المقدر .

الحل

1 – نسبة الاتمام = التكاليف الفعلية حتى تاريخه / إجمالى التكاليف المقدرة للعقد

$$= \frac{144}{240} = \%60$$

2 – قائمة الدخل للعقد

	بالالف جنيه	
الإيراد	180	(300 ×60%)
(-) تكلفة المبيعات	144	(240 ×60%)
الربح	36	

■ **مثـــال (2) :**

المعلومات التالية متعلقة بعقد بالتكلفة زائد نسبة منها :

وذلك عن نهاية السنوات التى تنتهى فى 30 يونيو (بالألف جنيه)

	2007	2008
تكاليف مجمعة تم تكبدها عن العمل حتى تاريخه	100	150
أرباح متفق عليها كنسبة منوية من التكاليف	%20	%20

ويمكن تقدير ناتج العقد بشكل يعتمد عليه فى نهاية كل سنة ، ولإعداد قائمة الدخل عن كل من السنتين فإنه يتم ما يلى :

1 – حساب التكاليف المتكبدة.

2 – حساب الربح المتفق عليه = التكاليف المتكبدة × نسبة الربح .

3 – حساب الإيراد = تكاليف متكبدة + الربح المحدد .

الحـــل

- سنة 2007 :

التكاليف= 100000

الربح = 100000 × %20 = 20000

الإيراد = 100000 + 20000 = 120000

- سنة 2008 :

التكاليف= 150000 جنيه حتى تاريخه ناقص 100000 تكاليف 2007 = 50000 جنيه.

الربح = 50000 × %20 = 10000 جنيه.

الإيراد = التكاليف + الربح = 50000 + 10000 = 60000 جنيه .

وحيث أن ناتج المشروع لا يمكن قياسه بشكل يعتمد عليه قد تكون كالحال أثناء المراحل السابقة للإنشاء حينئذ يجب الإعتراف فقط بالإيراد إلى الدرجة التى تمكن من استرداد التكاليف، رغم أن التكاليف يجب الإعتراف بها كمصروف عند صرفها ، ومع تقدم المشروع فاحتمال قدرته على تقدير يعتمد عليه للناتج من المشروع يتحسن والنقطة التى يجب فيها استخدام طريقة مرحلة الاكتمال لتقدير الإيراد والتكاليف يجب الإعتراف بهما .

■ **مثـــال (3) :**

شركة مقاولات غير قادرة على التوصل إلى قياس موثوق به لناتج العقد، ولكن التقديرات أن كل التكاليف المنصرفة يمكن استردادها من العميل، وأمكن توافر المعلومات التالية :

تفاصيل العقد	بالالف جنيه
الإيراد المقدر للعقد	100
التكاليف حتى تاريخه	30
تكاليف الاستكمال	45
إجمالى التكاليف المقدرة	75
مرحلة الاكمال المعتمدة	%25

والمطلوب : الربح المقدر .

الحل

قائمـــة الدخـــل

الإيراد	25	(100× 25%)
(-) تكلفة المبيعات	25	
الربح	صفر	

- **عقود نتيجتها خسارة :**

لأن إيرادات وتكاليف العقد يتم تقديرهما ، وإذا كان من المتوقع تحقيق خسارة من العقد فإنه يجب الإعتراف بهذه الخسارة فوراً، ولا ينبغى تأجيل الخسارة إلى حين اكتمال المشروع أو توزيعها على مدى فترة العقد.

مثـــال (4) :

التفاصيل التالية تتعلق بعقد يتوقع أن يترتب عليه خسارة :

تفاصيل العقد	بالالف جنيه
إيراد مقدر للعقد	100
التكلفة المتكبدة حتى تاريخه	72
التكاليف المقدرة لاستكمال الجزء المتبقى	48
إجمالى التكاليف الكلية المقدرة	120

والمطلوب : الخسارة المقدرة .

الحل

- نسبة الاتمام = التكاليف المتكبدة حتى تاريخه / إجمالى التكاليف الكلية المقدرة

$$= \frac{120}{72} = \%60$$

إيراد مقدر للعقد	100
تكاليف كلية مقدرة	120
إجمالى الخسارة	20

- قائمة الدخل

	بالالف جنيه	
الإيراد	60	(100× 60%)
(-) تكلفة المبيعات	72	
الخسارة	12	
+ خسارة متوقعة للجزء المتبقى (باقى الإيراد – تكاليف مقدرة للاستكمال)		
40 – 48	8	
إجمالى الخسارة المقدرة	20	

عقـــود الإنشـــاء (مفاهيم وقواعد وأمثلة)

- خلفية عن المشكلة :

تتصف عقود الإنشاء بأنها تستغرق فترة طويلة - عادة أكثر من سنة - وبسبب طبيعة هذه العقود - حيث يكون هناك فترة فاصلة طويلة بين البدء والإنتهاء - وغالباً ما تتخللها عدة فترات مالية - لذلك يركز هذا المعيار على كيفية توزيع الإيرادات والتكاليف على تلك الفترات المالية التى يتم فيها تنفيذ تلك العقود .

- التعريف بالمصطلحات الرئيسية :

• **عقد الإنشاء** : هو عقد يتم التفاوض بشأنه لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول المترابطة على نحو وثيق أو المعتمدة على بعضها البعض من حيث التصميم والتقنية والوظيفة أو الغرض أو الاستخدام النهائى مثل إنشاء مول تجارى أو إنشاء كوبرى ..... الخ .

• **عقد ذو سعر ثابت (محدد)** : عقد يتم بموجبه الاتفاق مع المقاول على سعر ثابت للعقد أو على سعر ثابت لكل وحدة يتم تجهيزها ، وقد يخضع فى بعض الحالات لشروط زيادة التكاليف .

• **عقد التكلفة زائد نسبة** : هو عقد يتم بموجبه الاتفاق مع المقاول (المتعاقد) على أساس اعطاؤه أو تعويضه عن جميع التكاليف المتكبدة (المسموح بها) او المحددة للإنشاء بالإضافة إلى نسبة منوية من هذه التكاليف كهامش ربح أو رسم ثابت .

مثال (1): تعويض المقاول عن التكاليف + نسبة ربح 25% من التكاليف .

مثال (2) : تعويض المقاول عن التكاليف + مبلغ محدد كربح .

• **الفروق** : هى الفروق الناتجة عن تغيير بعض المتطلبات أو المواصفات أو نطاق العمل بناء على طلب العميل عما جاء فى العقد .

• **المطالبة** : مبلغ يتم السعى لتحصيله من العميل أو طرف أخر لسداد تكاليف متكبدة لم تكن مشمولة فى سعر العقد .

• **مدفوعات حافز** : مبالغ إضافية يتم دفعها للمقاول كمكافأة إذا قام بتنفيذ مستويات أداء أو انجاز معينة أو إذا تجاوزها ، مثال إعطاء المقاول نسبة أو مبلغ كحافز إذا قام بانجاز 60% أو أكثر من المبنى فى السنتين الاوليتين .

- تجميع أو تجزئة العقود :

تطبق متطلبات هذا المعيار على كل عقد إنشاء على حده ، ولكن فى ظل ظروف معينة قد يكون من الضرورى تطبيق المعيار على أجزاء محددة بشكل مستقل من عقد واحد أو تجميع مجموعة من العقود معاً والتعامل معها كعقد واحد، وذلك من أجل اظهار جوهر العقد أو مجموعة العقود .

- تجزئة العقود :

متى يجوز تجزئة العقد الواحد إلى عدة أجزاء ويتم التعامل مع كل جزء بشكل مستقل؟

- ج -

يتم ذلك إذا توافرت الشروط التالية :

1 - يتم تقديم عروض منفصلة لكل أصل على حدة .

2 - يخضع كل أصل من الأصول لعملية تفاوضية منفصلة ويكون لكل من المقاول والعميل حق قبول أو رفض ذلك الجزء من العقد الذى يتعلق بكل أصل .

3 - يمكن تحديد إيرادات وتكاليف كل أصل على حده .

- تجميع العقود :

متى تعامل مجموعة العقود - سواء لعميل واحد أو أكثر من عميل - كعقد إنشاء واحد ؟

- ج -

1 - يتم التفاوض على مجموعة العقود كصفقة واحدة .

2 - إذا كانت العقود مترابطة جداً لدرجة أنها فعلاً تعتبر أجزاء فى مشروع واحد بهامش ربح إجمالى .

3 - يتم انجاز العقود بشكل متلازم أو متتابع مستمر .

- إنشاء أصل إضافى :

قد يتطلب العقد إنشاء أصل إضافى حسب رغبة العميل أو قد يتم تعديله ليشمل إنشاء أصل إضافى ، وفى هذه الحالة فإن إنشاء الأصل الإضافى يجب أن يعامل على أنه عقد إنشاء منفصل إذا توافرت الشروط التالية :

أ - يختلف الأصل بشكل جوهرى فى التصميم والتقنية المستخدمة أو الوظيفة عن الأصل أو الأصول بموجب العقد الأصلى ، أو

ب - يتم التفاوض على سعر الأصل الإضافى دون النظر إلى السعر الوارد فى العقد الأصلى .

تكاليف العقـــــد

1 - التكاليف المباشرة المتعلقة بالعقد:

أمثلة :

- تكاليف العمالة بما فيها أجور المشرفين .
- تكاليف المواد المستخدمة فى الإنشاء .
- استهلاك الآلات والمعدات المخصصة لانجاز العقد .
- تكلفة نقل المواد والآلات والمعدات من وإلى موقع العقد .
- تكاليف استئجار الآلات والمعدات .
- تكاليف التصميم والمساعدة الفنية التى ترتبط مباشرة بالعقد .
- التكاليف المقدرة للإصلاح والصيانة بما فى ذلك تكلفة مذرة للضمان .
- المطالبات من قبل أطراف أخرى .

يخصم منه :

أى إيرادات عرضية مثل بيع المواد الزائدة أو بيع أو التصرف فى الآلات والمعدات بعد انتهاء العقد .

2 : تكاليف نشاط المقاولات ويمكن توزيعها على العقود :

يمكن توزيع التكاليف العامة لنشاط المقاولات على العقود مثل :

1 - التأمين .

2 - تكاليف التصميم والمساعدة الفنية التى لا ترتبط بعقد معين .

3 - مصاريف الإنشاء غير المباشرة مثل : تكاليف إعداد ومعالجة رواتب الموظفين العاملين فى الإنشاءات .

4 - رسملة تكاليف الإقتراض فى حالة المعالجة البديلة المسموح بها .

ويتم توزيع هذه التكاليف باستخدام طرق منتظمة ومعقولة وتتصف بالثبات ، ويتم عمل التوزيع على أساس المستوى العادى لنشاط الإنشاءات .

3 - التكاليف الأخرى التى يمكن تحميلها بشكل محدد إلى العميل فى ظل شروط العقد :

ومن أمثلة ذلك :

نسبة من المصروفات الإدارية والعمومية غير المباشرة أو تكاليف التطوير التى يوافق العميل على سدادها بصورة محددة بموجب بنود العقود .

التكاليف المستبعدة والتكاليف الأخرى المثيرة للجدل

التكاليف التى تستبعد من العقد

يستبعد من ضمن تكلفة الإنشاء التكاليف التى لا يمكن أن ترجع لنشاط المقاولات أو لا يمكن تخصيصها الى العقد مثل :

1 - التكاليف الإدارية والعمومية التى لا توجد فى بنود العقود أى سماح بها .

2 - تكاليف البيع .

3 - تكاليف البحث والتطوير التى لم تتضمن بنود العقود التعويض عنها .

4 - استهلاك الآلات والمعدات العاطلة عن العمل والتى لا يمكن نسبتها الى أى عقد إنشاء .

التكاليف المثيرة للجدل

تشمل تكاليف العقد تلك التكاليف التى ترجع للعقد خلال الفترة من ضمان الحصول على العقد وحتى الانجاز التام للعقد ، وهناك بعض المصروفات التى يتم تكبدها للفوز بالصفقة أو العقد مثل السفر والتفاوض وإعداد ملف العطاء أو المناقصة وغيرها ، وتدخل هذه التكاليف ضمن تكلفة العقد (تكاليف ما قبل العقد) ، إذا توافرت الشروط التالية :

1 - إذا أمكن تحديد هذه التكاليف بشكل منفصل .

2 - إذا أمكن قياسها بموثوقية .

3 - إذا كان من المحتمل الحصول على العقد .

ملاحظة : إذا تم تضمينها فى العقد فلا يجوز شمولها ضمن تكاليف العقد عند الحصول على العقد فيما بعد.

ـ الإعتراف بإيراد العقد ومصروفاته :

1 - يتم الإعتراف بالإيراد والتكاليف المرتبطة بعقد الإنشاء حسب نسبة الاتمام (الانجاز) وبشرط أنه يمكن تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة .

2 - يجب الإعتراف بأى خسائر متوقعة فوراً فى قائمة الدخل .

ـ العقود ذات السعر المحدد :

يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بصورة موثوقة إذا توافرت ما يلى :

1 - يمكن قياس إجمالى إيراد العقد بموثوقية .

2 - يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية للعقد إلى المشروع .

3 - يكون من الممكن تقدير تكاليف اتمام العقد ونسبة الاتمام بموثوقية .

4 - يكون من الممكن قياس وتحديد التكاليف المتبقية لاتمام العقد ومستوى الانجاز بموثوقية .

ـ العقود ذات السعر المحدد بالتكلفة زائد نسبة :

يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بصورة موثوقة إذا توافرت الشروط التالية :

1 - يكون من المرجح تدفق المنافع الاقتصادية الخاصة بالعقد إلى المنشاة .

2 - يكون من الممكن تحديد وقياس التكاليف التى تخص العقد بشكل واضح سواء كانت قابلة للتعويض أم لا ، وذلك بصورة موثوقة .

ـ طريقة نسبة الاتمـــام (الانجـاز) :

- هى طريقة يتم بموجبها الإعتراف بالإيرادات والمصروفات حسب نسبة إتمام العقد (مرحلة انجاز العقد ، وبموجب هذه الطريقة يتم إجراء المقابلة بين إيرادات العقد والتكاليف المتكبدة حتى مستوى انجاز المرحلة، وينتج عن ذلك تحديد الإيرادات والمصروفات والأرباح التى تخص ذلك الجزء من العقد الذى تم انجازه ، وتوفر هذه الطريقة معلومات مفيدة عن مدى تقدم العقود والأداء خلال الفترة .

- ينص المعيار المحاسبى الدولى رقم (11) : على طريقة واحدة فقط للاعتراف بالإيرادات والمصروفات فى عقود الإنشاءات وهى طريقة نسبة الاتمام ، ولا يسمح المعيار بطريقة العقد المكتمل (أو المقاولة المنتهية) والتى لا تعترف بأى إيرادات أو أرباح للعقد إلا عندما يكتمل كله أو يكون قد تم انجاز الجزء الأكبر والهام منه .

- يمكن تقدير نسبة الاتمام للعقد بطرق متعددة ، واعتماداً على طبيعة العقد فإن المنشأة قد تستخدم الطريقة المناسبة التى تقيس العمل الذى تم انجازه بموثوقية، وتتضمن هذه الطرق :

1 - نسبة التكاليف الفعلية المتكبدة حتى تاريخ الميزانية مقسومة على إجمالى التكاليف (أى التكاليف الفعلية المتكبدة حتى تاريخ الميزانية + إجمالى التكاليف المقدرة المطلوبة لاستكمال انجاز العقد) .

2 - المصادقة على العمل الذى تم انجازه أو الدراسات المسحية حوله (ما يطلق عليه شهادة المهندس) أو .

3 - انجاز الجزء المادى (الهام) من العمل الخاص بالعقد .

- يتم فى أغلب الأحوال - كنوع من الحيطة والحذر - وفى الحالات التى لا يكون فيه انجاز جزء هام من العقد تأجيل الاعتراف بأى أرباح أى الاعتراف بالإيراد فقط فى حدود مساوية للتكاليف المتكبدة (أى لا يتم الاعتراف بربح) وتحديد مدى انجاز جزء مناسب من العقد (يطلق عليه العقد متقدم بدرجة كبيرة أو بما فيه الكفاية) هى مسألة تقدير وحكم شخصى ، فهناك بعض المنشآت لا تبدأ فى حساب أى أرباح للعقد إلا بعد أن يكون العقد قد وصلت نسبة الانجاز فيه 50% على الأقل ، فى حين ترفع بعض المنشآت هذه النسبة إلى 75% ، بينما بعض المنشآت الأخرى قد تكون النسبة أقل من ذلك بكثير ، ومن الواضح أن عمل تحليل للانجاز يمكن أن يكون مفيداً جداً .

- وفى الحالات التى يكون فيها قد تم انجاز العقد .

◊ حالات عملية محلولة ◊

■ حالـــة (1) :

تتفاوض شركة الياسمين مع محافظة القاهرة لبناء كوبرى جديد بالقرب من مركز المدينة ، وذلك بعد هدم الكوبرى القديم فى نفس الموقع ، وفى الاجتماع المبدئى اشار ممثل المحافظة إلى أن المحافظة ليست مستعدة لدفع مبلغ يزيد عن 10 مليون جنيه مقابل كلاً من مكونى العقد (هدم الكوبرى القديم وبناء الكوبرى الجديد)، وبالرغم من ذلك أصر ممثل المحافظة على ضرورة تقديم عروض منفصلة والتفاوض عليها ، وأنه ينبغى على المقاول الاحتفاظ بسجلات منفصلة لكل من عنصرى العقد ، وأن يقدم عند الطلب تفاصيل تكاليف العقد المتكبدة حتى تاريخه حسب العنصر وبعد تقديم العروض المنفصلة تم الاتفاق على تجزئة سعر العقد البالغ 10 مليون جنيه بنسبة 80% لبناء الكوبرى الجديد ونسبة 20% لهدم الكوبرى القديم .

والمطلوب: تقييم ما إذا كان ينبغى تجزئة عقد إنشاء الكوبرى الجديد وعقد هدم الكوبرى القديم ومعاملتهما على أنهما عقدان منفصلان أو دمجهما ومعاملتهما كعقد واحد.

الحل

ينبغى تجزئة العقد ومعاملته كأنهما عقدين منفصلين لأنه :

1 - تم تقديم عروض منفصلة للعقدين .

2 - تم التفاوض على العقدين بشكل منفصل .

3 - يمكن تحديد تكاليف وإيرادات كل عقد بصورة منفصلة .

■ حالـــة (2) :

تشتهر شركة هبة بخبرتها فى بناء الكبارى وصيانتها ، ونظراً لسمعة هذه الشركة قامت السلطات البلدية المحلية بدعوتها لتقديم عطاء مدته سنتان لبناء جسر طرقات ضخم فى قلب العاصمة (وهو الأكبر فى المنطقة) وعطاء آخر لصيانة الجسر مدته عشر سنوات بعد اتمام الإنشاء.

والمطلوب: تقييم ما إذا كان ينبغى تجزئة أو دمج هذين العقدين فى عقد واحد .

الحـــــل

ينبغى دمج العقدين ومعاملتهما كعقد واحد لما يلى :

1 - العقدين مرتبطين مع بعضهما البعض على نحو وثيق ، وهما فى الواقع جزء من عقد واحد بهامش ربح إجمالى .

2 - يتم التفاوض على العقدين كوحدة واحدة .

3 - يتم تنفيذ العقود فى تسلسل مستمر .

■ **حالـــة (3) :**

تنفذ شركة النورهان مشروع ضخم لإنشاء برج ضخم ومن المتوقع أن يستغرق المشروع مدة 3 سنوات ووقعت الشركة عقداً بسعر ثابت قيمته 12 مليون جنيه لإنشاء هذا البرج .

وفيما يلى تفاصيل التكاليف المتكبدة حتى تاريخه فى نهاية السنة الأولى :

- تكاليف العمالة فى الموقع	1 مليون جنيه
- تكلفة المواد	3 مليون جنيه
- استهلاك آلات ومعدات المستخدمة فى العقد	5ر مليون جنيه
- تكاليف البيع والتسويق لعرض البرج بطريقة مناسبة	1 مليون جنيه
- مجموع التكاليف الفعلية	5ر5 مليون جنيه
التكاليف المقدرة لاستكمال الجزء المتبقى من العقد	5ر5 مليون جنيه

والمطلوب :

حساب نسبة الانجاز وقيم الإيرادات والمصروفات والأرباح .

الحـــل

(1) تكاليف العقد الفعلية حتى تاريخه :

تكلفة عمالة	1 مليون جنيه
تكلفة مواد	3 مليون جنيه
استهلاك آلات ومعدات	5ر مليون جنيه
	4ر5 مليون جنيه

ملاحظة : لا يسمح المعيار المحاسبى باعتبار تكاليف البيع والتسويق على أنها تكاليف عقد .

(2) التكلفة المقدرة لاستكمال العقد 5ر5 مليون جنيه .

(3) نسبة الاتمام = $\frac{4ر5}{4ر5 + 5ر5} \times 100 = 45\%$

(4) الإيرادات والتكاليف والأرباح :

- الأيرادات = 12 مليون × 45% = 5ر4 مليون جنيه
- التكاليف = 10 مليون × 45% = 4ر5 مليون جنيه

الربح 9ر مليون جنيه

- ملاحظة عملية :

يحدث فى الواقع العملى أن يشترى المقاولون أحياناً كميات كبيرة من بعض المواد الإنشائية مثل الحديد والأسمنت ، وذلك أما للحصول على خصومات عند الشراء أو للحماية ضد ارتفاع الأسعار فى هذه المواد ، ويتم تخزينها فى موقع معين لعقد إنشاء ضخم تحت التنفيذ ، وفى هذه الحالة تعتبر تكاليف هذه المواد تكاليف مستقبلية لأن الهدف منها ليس الاستهلاك المباشر فى الموقع المخزنة فيه ، كما أن هذه التكاليف مؤهلة لاعتبارها أصل يتم اظهارها فى الميزانية تحت اسم "أعمال تحت التنفيذ" .

- ينبغى أن يؤخذ فى الاعتبار جدول إعداد الفواتير ، وبالنسبة للفواتير المؤقتة لعمليات التسليم التى تتم مقدماً ، لا ينبغى أن يكون له علاقة بمستوى الإيرادات التى ينبغى الإعتراف بها فى قائمة الدخل ، وينبغى كذلك استثناء الفواتير المستلمة من المتعاقدين من الباطن والدفعات المقدمة لهم قبل العمل الذى يتم انجازه فعلياً .

- من الطرق الأكثر مصداقية هى المصادقة المستقلة (المستخلصات) أو الدراسة حول قيمة العمل الذى يتم انجازه حتى تاريخ الميزانية وبعد ذلك التأكد من أن التكاليف المتعلقة بذلك العمل قد تم الاعتراف بها كاملة .

أســـئلة متعددة الخيـــارات

1 ـ تكبدت شركة رولا تكاليف العقد التالية فى السنة الأولى والمتعلقة بعقد بسعر ثابت لمدة سنتين قيمته 24 مليون جنيه لإنشاء كوبرى :

- تكلفة المواد	12 مليون جنيه
- تكلفة العقد الأخرى (شاملة تكلفة العمالة فى الموقع)	6 مليون جنيه
- تكاليف مقدر لاستكمال الجزء المتبقى من العقد	12 مليون جنيه

فما هو مقدار الربح أو الخسارة الذى ينبغى أن تعترف به شركة رولا فى السنة الأولى من عقد الإنشاء؟

أ - خسارة بقيمة 3 مليون جنيه (توزع الخسارة 6 مليون على سنتين)

ب - خسارة بقيمة 6 مليون جنيه (يعترف بالخسارة كلها فوراً)

ج - لا يتم الإعتراف بأى ربح أو خسارة فى السنة الأولى ويتم تأجيل الخسارة للسنة الثانية .

د - بما أن نسبة الاتمام هى 60% ، لذلك يجب الإعتراف بخسارة قدرها 3ر6 مليون حسب نسبة الاتمام (6 مليون × 60ر)

ـ الإجابة الصحيحة (ب)

2 ـ تقوم شركة الياسمين بإنشاء ناطحة سحاب فى قلب القاهرة وقد وقعت عقداً بسعر ثابت لمدة سنتين قيمته 42 مليون جنيه وقد تكبدت الشركة التكاليف التالية المتعلقة بالعقد حتى نهاية السنة الأولى :

- تكلفة المواد	10 مليون جنيه
- تكاليف العمالة	4 مليون جنيه
- تكاليف الإنشاء غير المباشرة	4 مليون جنيه
- تكاليف التسويق	1 مليون جنيه
- استهلاك آلات ومعدات عاطلة	1 مليون جنيه

وقد قدرت التكاليف اللازمة لاستكمال الجزء المتبقى من العقد بمبلغ 18 مليون جنيه، فما هو مقدار الربح أو الخسارة التى ينبغى الإعتراف بها فى نهاية السنة الأولى .

أ - الربح 3 مليون جنيه (ربح العقد كله 6 × $\frac{18}{36}$)

ب - ربح = 2 مليون جنيه (18/ 36) × 4

ج - 1ر2 مليون عبارة عن (20/ 38) × 4

د - 56ر2 مليون عبارة عن (37/19) × 5

ـ الإجابة الصحيحة (أ)

3 ـ عقدت شركة هبة عقد إنشاء بسعر ثابت لإنشاء برج ضخم خلال 3 سنوات ، وتكبدت الشركة التكاليف التالية المتعلقة بالعقد خلال السنة الأولى :

- تكلفة المواد	5ر2 مليون جنيه
- تكاليف العمالة بالموقع	2 مليون جنيه
- التكليف الإدارية المتفق عليها حسب العقد ليتم سدادها من قبل العميل	1 مليون جنيه
- استهلاك الآلات والمعدات المستخدمة للإنشاءات	5ر مليون جنيه
- تكاليف تسويق وبيع الشقق عند تجهيزها	1 مليون جنيه
- إجمالى التكاليف المقدرة للمشروع	18 مليون جنيه

إذن نسبة الاتمام لهذا العقد فى نهاية السنة هى :

أ - 3ر33% عبارة عن 18/6 .

ب - 27% عبارة عن 5ر4/5ر16 .

ج - 25% عبارة عن 5ر4/18.

د - 39% عبارة عن 18/7 .

ـ الإجابة الصحيحة (أ)

4 ـ تلقت إحدى شركات المقاولات فى منتصف عقد إنشاء مدته سنتين اشعاراً من العميل يحدد فيه مدة العقد لسنة أخرى ويطلب من شركة الإنشاءات زيادة إنتاجها بالتناسب مع عدد سنوات العقد الجديد إلى فترة العقد القديم ، وهذا الأمر مسموح فى الأعتراف بالإيرادات الإضافية وفقاً للمعيار المحاسبى الدولى رقم (11) إذا :

أ - توصلت المفاوضات إلى مرحلة متقدمة ومن المرجح قبول العميل بالمطالبة .

ب - كان العقد متقدماً بما فيه الكفاية ومن المرجح أن يتم تجاوز معايير الأداء المحددة أو تلبيتها .

ج - كان من المرجح مصادقة العميل على الفرق وعلى مبلغ الإيراد الناتج عنه ، وكان بالامكان قياس مبلغ الإيرادات بشكل موثوق .

د - كان من المرجح مصادقة العميل على الفرق وعلى مبلغ الإيراد الناتج عنه ، سواء كان بالامكان قياس مبلغ الإيرادات بشكل موثوق أم لا .

- الإجابة الصحيحة (ج)

5 - وقعت شركة مقاولات عقداً لبناء مسرح خلال فترة سنتين ووقعت مع هذا العقد أيضاً عقد صيانة لمدة 5 سنوات ويتم التفاوض على العقدين معاً على أنهما عقد واحد وهما مترابطان بشكل وثيق مع بعضهما البعض ، ولذلك ينبغي التعامل مع العقدين بأي من الطرق التالية :

أ - دمج العقدين ومعاملتهما على أنهما عقد واحد .

ب - تجزئة العقدين واعتبارهما عقدين منفصلين .

ج - الإعتراف بالعقدين بموجب طريقة العقد المكتمل .

د - معاملتهما بطريقة مختلفة - عقد البناء بموجب طريقة العقد المكتمل وعقد الصيانة بموجب طريقة نسب الاتمام .

- الإجابة الصحيحة (أ)

معيار المحاسبة المصرى رقم (8) : عقود الإنشاء المعدل 2015

جـــدول يوضح أهم التعديلات والعناصر التى تتعلق بالمعيار المصرى رقم (8) المعدل

العناصر الرئيسية	الشرح
هدف المعيار	يهدف هذا المعيار الى شرح المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء. وبسبب طبيعة الأنشطة التى تؤدى فى ظل عقود الإنشاء عادة ما يقع تاريخ التعاقد وتاريخ الانتهاء من العمل فى فترات مالية مختلفة. لذا فإن الموضوع الأساسي فى المحاسبة عن عقود الإنشاء هو توزيع إيرادات وتكاليف العقد على الفترات المحاسبية التي يؤدى خلالها العمل الإنشائي. ويستخدم هذا المعيار شروط الأعتراف الواردة فى إطار إعداد وعرض القوائم المالية لتحديد متى يتم الاعتراف بإيرادات العقد كإيرادات ومصروفات العقد كمصروفات فى قائمة الدخل . كما يقدم المعيار أيضاً إرشادات عملية عن كيفية تطبيق هذه الشروط.
نطاق المعيار	1- يطبق هذا المعيار فى المحاسبة عن عقود الإنشاء فى القوائم المالية للمقاولين. 2- ملغاة .
المصطلحات الرئيسية	3- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها: عقد الإنشاء هو عقد تم إبرامه خصيصاً لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول التى ترتبط ببعضها أو تعتمد على بعضها البعض من ناحية التصميم أو التقنية أو الوظائف أو الغرض أو الاستخدام النهائي لها. العقد محدد السعر هو عقد الإنشاء الذى يوافق فيه المقاول على سعر محدد للعقد ككل أو على سعر محدد لكل عنصر أو لكل مخرج من مخرجات تنفيذ العملية والذى قد يتضمن فى بعض مواده الحق فى زيادة الأسعار بنسبة معينة. عقد بالتكلفة زائد نسبة هو عقد الإنشاء الذى يقوم بموجبه المقاول

	باسترداد التكاليف المسموح بها أو المعرفة بالعقد بالإضافة الى نسبة منوية من التكاليف أو مبلغ أتعاب محدد.
	4- قد يبرم عقد الإنشاء لإنشاء أصل واحد مثل كوبري أو مبنى أو سد أو خط أنابيب أو طريق أو سفينة أو نفق. كما يمكن أن يكون أيضا لإنشاء عدد من الأصول المرتبطة ببعضها البعض من ناحية التصميم أو التقنية أو الوظائف أو من ناحية الغرض النهائي منها أو استخدامها، ومثال ذلك عقود إنشاء محطات تكرير البترول أو إنشاء وحدات المصانع والأجهزة المعقدة.
	5- لأغراض هذا المعيار فإن عقود الإنشاء تتضمن ما يلي :
	(أ) عقود تقديم خدمات لها علاقة مباشرة بإنشاء هذا الأصل مثال ذلك خدمات مدير المشروع والمهندس المعماري.
	و(ب) عقود هدم وإزالة بعض الأصول وعقود تنظيف البيئة من آثار عمليات هدم هذه الأصول.
	6- تأخذ عقود الإنشاء عدة أشكال. وهى تصنف لأغراض هذا المعيار إما كعقود ذات سعر محدد أو عقود بالتكلفة زائد نسبة أو قد تأخذ بعض العقود ملامح من العقود ذات السعر المحدد والعقود بالتكلفة زائد نسبة، ومثال ذلك العقود بالتكلفة زائد نسبة مع وضع حد أقصى للسعر. وفى هذه الظروف يحتاج المقاول أن يأخذ فى الاعتبار كل الشروط والقواعد الواردة فى الفقرتين "23" ، "24" من هذا المعيار لتحديد متى يعترف بإيراد ومصروفات هذا العقد.
تجميع وفصل عقود الإنشاء	7- يتم عادة تطبيق متطلبات هذا المعيار بصفة مستقلة على كل عقد من عقود الإنشاء ، ولكن فى بعض الحالات يقتضى الأمر تطبيق هذا المعيار على أحد مكونات العقد بصفة منفصلة ، أو أن يطبق فى بعض الحالات على مجموعة من العقود مجتمعة وذلك من أجل إظهار الوضع الحقيقي لهذا العقد أو مجموعة العقود هذه.

	8- عندما يتعلق العقد بإنشاء عدد من الأصول يتم معاملة إنشاء كل أصل على أنه عقد إنشاء مستقل عندما:
	(أ) يكون هناك عروض منفصلة قد قدمت لكل أصل على حدة.
	و (ب) يكون قد تم الاتفاق والتفاوض لكل أصل على حدة وأنه كان من حق كل طرف من أطراف التعاقد (العميل والمقاول) أن يقبل أو يرفض هذا الجزء من العقد المرتبط بكل أصل على حدة.
	و (ج) يكون من الممكن تحديد تكلفة وإيراد كل أصل على حدة.
	9- تعامل مجموعة العقود سواء كانت مع عميل واحد أو مع عدد من العملاء على أنها عقد واحد عندما:
	(أ) يكون قد تم مناقشة مجموعة العقود وكأنها وحدة واحدة.
	و (ب) تكون العقود مرتبطة ومتداخلة وكأنها فى حقيقتها عملية واحدة لها هامش ربح اجمالى.
	و (ج) يتم تنفيذ العقود المختلفة فى ذات الوقت (على التوازي) أو فى ترتيب زمني مستمر الواحد تلو الأخر.
	10- قد يسمح العقد بإنشاء أصل إضافي طبقاً لرغبة العميل، أو قد يتم تعديل العقد الأصلي ليتضمن إنشاء أصل إضافي ، وتتم معاملة إنشاء الأصل الإضافي كعقد مستقل عندما:
	(أ) يختلف الأصل جوهرياً فى التصميم أو التقنية أو الوظائف عن الأصل أو الأصول التى تم إنشائها بموجب العقد الأصلي.
	أو (ب) يتم التفاوض بشأن سعر الأصل الجديد بدون الأخذ فى الاعتبار أسعار العقد الأصلي.
إيرادات العقود	11- يتضمن إيراد العقد ما يلي:
	(أ) القيمة الأصلية للإيراد المتفق عليه فى العقد.
	و (ب) المدفوعات عن التعديلات على الأعمال الواردة فى العقد والمطالبات والحوافز وذلك:

(1) إلى مدى احتمال أن يتحقق إيراد عن هذه الأعمال.

و (2) إذا كانت هناك إمكانية قياس الإيراد المتطق بها بدرجة يعتمد عليها.

12- يتم قياس إيرادات العقود بالقيمة العادلة للمقابل الذى تم أو سيتم استلامه ، ويتأثر قياس إيرادات العقد بالعديد من عوامل عدم التأكد والتى تتوقف على نتائج الأحداث المستقبلية ، ويجب إعادة النظر فى تقديرات هذا الإيراد فى ضوء الأحداث التى تقع وفى ضوء تكشف عوامل عدم التأكد ، ولذلك فإن قيمة الإيرادات من العقد يمكن أن تزيد أو تنقص من فترة إلى أخرى. ومن أمثلة ذلك:

(أ) قد يتفق المقاول والعميل على أوامر التعديل أو المطالبات التى قد تزيد أو تنقص إيرادات العقد فى فترة لاحقة للفترة التى تم فيها الاتفاق على التعاقد الأصلي.

أو(ب) قد تزيد قيمة الإيرادات التى تم الاتفاق عليها فى العقد محدد السعر وذلك نتيجة الزيادة فى التكاليف المنصوص عليها فى العقد.

أو (ج) قد تنخفض قيمة الإيرادات نتيجة للغرامات التى نتجت عن تأخير المقاول فى تنفيذ تعاقده.

أو (د) عندما يكون العقد محدد السعر مرتبطاً بسعر محدد لكل وحدة من وحدات المنتج النهائي، فى هذه الحالة تزيد إيرادات العقد بزيادة عدد الوحدات.

13- التعديل هو أمر يصدره العميل إلى المقاول يتم بموجبه تعديل نطاق العمل ، وقد يؤدى التعديل الى زيادة أو نقص إيراد العقد ومن أمثلة تلك التعديلات تغيير بعض المواصفات الفنية أو إجراء تعديل على مدة سريان العقد ، ولا يتم إعتبار قيمة التعديلات جزءاً من إيرادات العقود إلا عندما:

(أ) يكون هناك احتمال مؤكد بأن العميل سوف يعتمد هذه التعديلات وقيمة الإيرادات المتولدة منها.

و (ب) يمكن قياس قيمة الإيرادات الناتجة عن تنفيذ التعديلات المذكورة بدرجة يعتمد عليها.

14- المطالبة هى مبلغ يسعى المقاول لتحصيله من العميل أو من طرف آخر كاسترداد لتكلفة لم تكن تتضمنها قيمة العقد ، وقد تنشأ المطالبة مثلاً من أن يكون العميل قد تسبب فى تأخير العمل أو أن هناك أخطاء فى التصميم أو المواصفات أو وجود خلافات تتعلق ببعض التعديلات ، ويخضع قياس مبلغ الإيراد الناتج عن هذه المطالبات دائما لدرجة عالية من عدم التأكد ويتوقف غالبا على نتائج المفاوضات. لذا لا يتم اعتبار قيمة المطالبات جزءاً من إيرادات العقود إلا فى حالة:

(أ) وصول المفاوضات مع العميل إلى مرحلة متقدمة تبين أنه من المحتمل أن العميل سوف يقبل سداد هذه المطالبات.

و(ب) أن قيمة المطالبة التى من المنتظر أن يقبلها العميل يمكن قياسها بدرجة يعتمد عليها.

15- الحوافز هى مبالغ إضافية تدفع للمقاول نتيجة وصوله إلى معايير أداء معينة أو بما يزيد عنها كحالة أن ينص العقد على استحقاق المقاول لحوافز عند انتهائه المبكر من المقاولة ، ويمكن تضمين الحوافز فى إيرادات العقد عندما:

(أ) يكون العقد فى مرحلة متقدمة مما يزيد من التأكد من أن الأداء موضوع هذا الحافز قد وصل إلى المعايير المحددة أو زاد عنها.

و (ب) أن يمكن قياس قيمة هذه الحوافز بدرجة يعتمد عليها.

تكلفة العقود

16- تتضمن تكلفة العقد ما يلى:

(أ) كافة التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد المحدد.

و(ب) التكاليف المتعلقة بنشاط العقود عامة والتى يمكن تحميلها على العقد.

و(ج) التكاليف الأخرى والتى يمكن تحميلها للعميل طبقاً لنصوص العقد.

17- تتضمن التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد المحدد ما يلي:

(أ) تكلفة العاملين بالموقع شاملة تكاليف الإشراف.

و (ب) تكلفة المواد المستخدمة فى الإنشاء.

و (ج) إهلاك الأصول الثابتة المستخدمة فى العقد.

و (د) تكلفة نقل الأصول الثابتة والمواد من وإلى موقع العقد.

و (هـ) تكلفة استئجار الأصول الثابتة.

و (و) تكلفة التصميمات الهندسية والمعاونة الفنية المتصلة مباشرة بالعقد.

و (ز) التكاليف التقديرية لأعمال الضمان بما فى ذلك التكاليف المتوقعة للصيانة خلال فترة الضمان .

و (ح) المطالبات من الأطراف الأخرى.

ويمكن أن تخفض هذه التكاليف بالإيرادات العارضة التى تتحقق والتى لم تحسب ضمن بنود إيرادات العقد مثل بيع المواد الزائدة والأرباح الناتجة عن بيع الأصول الثابتة فى نهاية عقد المقاولة.

18- تتضمن التكاليف المتعلقة بنشاط العقود عامة والتى يمكن تحميلها على عقود محددة ما يلي :

(أ) التأمين.

و (ب) تكاليف التصميمات والمعاونة الفنية والتى لا تتعلق بعقد معين.

و (ج) تكاليف الإنشاء غير المباشرة.

ويتم توزيع هذه التكاليف بطريقة منتظمة ومنطقية بصفة مستمرة على كافة التكاليف التى لها نفس الخصائص، وتتم عملية التحميل فى ضوء المستوى العادي لنشاط الإنشاء ، ومن أمثلة تكاليف الإنشاء غير المباشرة تكاليف إعداد وتنفيذ كشوف مرتبات الأفراد

العاملين فى المقاولة، وتعتبر تكاليف الاقتراض من أمثلة التكاليف المتعلقة بنشاط العقود عامة والتى يمكن تحميلها على عقود بعينها.

19- قد تتضمن التكاليف التى يمكن تحميلها للعميل طبقاً لنصوص العقد بعض التكاليف الإدارية العامة أو تكاليف التطوير والتى نص العقد تحديداً على استردادها.

20- يتم استبعاد التكاليف التى لا تتعلق بنشاط العقود أو التى لا يمكن تحميلها على العقد وذلك من تكاليف عقد الإنشاء، وتتضمن هذه تكاليف ما يلي:

(أ) التكاليف الإدارية العامة التى لم يرد نص صريح فى العقد على استردادها.

و(ب) تكاليف البيع.

و(ج) تكاليف البحوث والتطوير والتى لم يرد نص فى العقد على إمكانية استردادها.

و(د) تكاليف الإهلاك للآلات والمعدات المعطلة والتى لم تستخدم فى عقد معين.

21- تدخل ضمن تكاليف العقد تلك التكاليف المرتبطة به وذلك خلال الفترة من تاريخ تأكد الحصول على التعاقد إلى تاريخ إتمام هذا العقد ، ومع هذا فإن التكاليف التى تكبدها المقاول خلال الفترة السابقة لتأكد حصوله على العقد والمتعلقة مباشرة به يتم تضمينها كجزء من تكلفة العقد إذا كان يمكن تحديدها وقياسها بدرجة يمكن الاعتماد عليها ، وذلك فى حالة اذا كان من المحتمل الحصول على التعاقد . وعند إثبات التكاليف المتعلقة بالحصول على العقد كمصروف خلال الفترة التى أنفقت خلالها ، فإنه لا يجوز تضمين هذه التكاليف ضمن تكاليف العقد عند الحصول عليه فى فترة لاحقة.

الاعتراف بإيراد العقد ومصروفاته	22- عندما يكون تقدير الناتج النهائي لعقد الإنشاء قد تم بدرجة يعتمد عليها ، فإن إيرادات العقد والتكاليف المتصلة به يمكن إدراجها كإيرادات وكمصروفات على الترتيب وذلك فى ضوء مستوى الإتمام الذى وصل إليه نشاط العقد فى نهاية الفترة المالية ، وتدرج أية خسارة متوقعة فى عقد الإنشاء كمصروف فوراً طبقاً لما هو وارد فى الفقرة "36" من هذا المعيار. 23- فى حالة التعاقدات ذات السعر المحدد فإن الناتج النهائي لعقد الإنشاء يمكن تقديره بدرجة يعتمد عليها فى حالة توافر كل الشروط التالية: (أ) عندما يمكن قياس الإيراد الإجمالى للعقد بدرجة يعتمد عليها. و(ب) عندما يكون من المحتمل أن تتحقق للمنشأة المنافع الاقتصادية المتوقعة من تنفيذ هذا العقد. و(ج) عندما يمكن قياس كل من التكاليف اللازمة لإتمام العقد ومستوى الإتمام الخاص به فى نهاية الفترة المالية بدرجة يعتمد عليها. و(د) عندما يمكن تحديد التكلفة المتصلة بالعقد بوضوح ، وكذا قياسها بدرجة يعتمد عليها بحيث يكون من الممكن مقارنة التكاليف الفعلية التى تم إنفاقها مع تلك التى تم تقديرها مسبقاً. 24- فى حالة العقود ذات التكلفة زائد نسبة فإنه يمكن تقدير الناتج النهائي من العقد بدرجة يعتمد عليها عندما تتوافر كل الشروط التالية: (أ) أنه من المحتمل أن تتحقق للمنشأة المنافع الاقتصادية المتصلة بهذا العقد. و(ب) أن التكاليف المتعلقة بالعقد سواء كانت قابلة أو غير قابلة للاسترداد يمكن تحديدها وقياسها بدرجة يعتمد عليها.

	25- يطلق على عملية الاعتراف بالإيراد والمصروف باستخدام مستوى إتمام العقد طريقة نسبة الإتمام. وفى ظل هذه الطريقة فإن إيرادات العقد يتم مقابلتها بالتكاليف التى تم إنفاقها فى سبيل الوصول إلى مستوى الإتمام الحالي، والتى ينتج عنها إظهار الإيرادات والمصروفات والأرباح التى تحققت من هذا الجزء المستكمل من العمل، وهذه الطريقة تعطى معلومات مفيدة عن مدى نشاط العقد ومستوى الأداء خلال الفترة. 26- فى ظل طريقة نسبة الإتمام يعترف بالإيراد ويدرج ضمن الإيرادات فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن الفترة التى تم فيها تنفيذ الأعمال ، كما أن تكاليف العقد تدرج عادة كمصروفات فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن ذات الفترة المحاسبية التى تم خلالها إنجاز هذه الأعمال ، ومع ذلك فإن أية زيادة متوقعة فى إجمالى تكلفة العقد عن إجمالى إيراداته يجب إثباتها فوراً كمصروف طبقاً لما هو وارد فى الفقرة "36" من هذا المعيار. 27- قد يتكبد المقاول تكاليف تتعلق بنشاط مستقبلي للعقد ، ويمكن الاعتراف بهذه التكاليف كأصول عندما يكون من المحتمل تغطية هذه التكلفة ، وتعتبر هذه التكاليف مستحقات على العميل وغالبا يتم تبويبها كأعمال تحت التنفيذ. 28- يمكن تقدير الناتج النهائي لعقد الإنشاء بدرجة يعتمد عليها إذا كان من المحتمل أن تتحقق للمنشأة المنافع الاقتصادية المتعلقة بتنفيذ العقد، ومع ذلك فإنه فى حالة ظهور شك فى إمكانية تحصيل أية مبالغ سبق إدراجها كإيرادات للعقد فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فإنه يجب إدراج المبلغ المشكوك فى تحصيله كمصروف بدلا من اعتباره تخفيضاً لقيمة إيرادات العقد. 29- يمكن للمنشأة بصفة عامة أن تعد تقديرات يعتمد عليها إذا كان العقد ينص على الآتى:

(أ) حقوق الأطراف فيما يتعلق بالأصل الذى تم إنشاؤه.
و (ب) المقابل الذى سيتم تبادله.
و (ج) طريقة وشروط السداد.

وغالبا ما يكون من الضروري أن يكون لدى المنشأة نظام داخلي فعال للموازنات التقديرية وإصدار التقارير. وتقوم المنشأة خلال فترة تنفيذ العقد بإعادة النظر فى تقديرات إيرادات ومصروفات العقد وتقوم بتعديلها إذا كان ذلك ضروريا ، ولكن إجراء مثل هذه التعديلات لا يعنى بالضرورة أن الناتج النهائي للعقد لايمكن تقديره بدرجة يعتمد عليها.

30- يتم تحديد نسبة إتمام العقد بطرق مختلفة وعلى المنشأة أن تستخدم الطريقة التى يمكن باتباعها قياس كمية ما تم إنجازه من العمل بدرجة يعتمد عليها. وطبقاً لطبيعة العقد فإنه هذه الطرق قد تتضمن:

(أ) نسبة التكلفة المتفقة على العمل المنجز حتى تاريخه إلى إجمالى التكاليف المقدرة للعقد كله.

أو(ب) حصر الأعمال المنفذة.

أو(ج) ما تم إنجازه فعلياً من أعمال العقد .

ولا تعبر الدفعات الدورية والمقدمات المحصلة من العملاء عادة عن مستوى العمل المنجز.

31- عندما يتم تحديد مستوى الإتمام بالاعتماد على ما تم تحمله من تكاليف العقد حتى تاريخه ، فإن تلك التكاليف يجب ألا تتضمن سوى التكاليف التى تعكس العمل المؤدى فقط وبالتالي فإن بعض التكاليف يجب استبعادها ومثال ذلك:

(أ) التكاليف المتعلقة بأنشطة أو أعمال مستقبلية مثل التشوينات الموجودة فى موقع العملية أو التى خصصت للعملية ولكن لم

تركب أو تستخدم بعد ، إلا إذا كانت هذه التشوينات قد صنعت خصيصاً لهذا العقد.

و(ب) الدفعات المقدمة لمقاولي الباطن .

32- عندما يكون من غير الممكن تقدير الناتج النهائي من عقد الإنشاءات بدرجة يعتمد عليها بتعيين:

(أ) عدم الاعتراف بالإيرادات إلا فى حدود تكاليف العقد التى أنفقت والتى يكون من المتوقع استردادها.

و(ب) إثبات كافة تكاليف العقد كمصروفات فى الفترة التى أنفقت فيها.

ويتم الاعتراف بالخسائر المتوقعة فى عقد المقاولة فوراً كمصروف وذلك طبقاً للفقرة "36" من هذا المعيار.

33- يصعب فى الغالب خلال المراحل الأولى من عقد المقاولة تقدير الناتج النهائي للعقد بدرجة يعتمد عليها. إلا أنه قد يكون من المحتمل أن تتمكن المنشأة من تغطية التكلفة التى أنفقتها ، ومن ثم فإنه فى هذه الحالة لا يعترف بالإيرادات إلا فى حدود ما تم إنفاقه ويكون من المتوقع تغطيته ، وفى الأحوال التى لا يمكن تحديد الناتج النهائي للعقد بدرجة يعتمد عليها فإنه يتعين عدم الاعتراف بتحقق أية أرباح.

ومع ذلك فإنه حتى لو كان الناتج النهائي من العقد لا يمكن تقديره بدرجات يعتمد عليها ، وأنه من المحتمل زيادة إجمالى تكاليف العقد عن قيمة الإيرادات المتوقعة منه ، فإنه يجب تحميل ذلك الفرق كمصروفات فوراً وذلك تطبيقاً للفقرة "36" من هذا المعيار.

تحمل تكاليف العقد التى يكون من غير المحتمل تغطيتها كمصروفات فوراً، ومن أمثلة الحالات التى قد لا يحتمل تغطية تكاليف العقد فيها والتى يجب حينئذ إثباتها كمصروفات فوراً تلك العقود التى:

	(أ) لم تصبح بعد ملزمة بالكامل أى التى يثار تساؤل جاد حول مدى سريانها. أو (ب) يتوقف استكمالها على حكم قضائي أو موقف قانوني. أو (ج) المتعلقة بعقارات معرضة للمصادرة أو نزع الملكية. أو (د) يكون فيها العميل غير قادر على الوفاء بالتزاماته. أو (هـ) يكون المقاول فيها غير قادر على تنفيذ العقد أو غير قادر على الوفاء بالتزاماته طبقاً للعقد.
الاعتراف بالخسائر المتوقعة	34- عند زوال ظروف عدم التأكد التى حالت دون إمكانية التقدير الذى يعتمد عليه للناتج النهائي للعقد، يتم الاعتراف بتحقق الإيرادات والمصروفات الخاصة بعقد الإنشاءات حسب ما هو وارد بالفقرة "22" من هذا المعيار وليس طبقاً للفقرة "32" منه. 35- عندما يكون هناك احتمال أن تزيد اجمالى التكلفة المتوقعة للعقد عن إجمالى الإيرادات المتوقعة منه يجب إثبات الخسارة المتوقعة كمصروف فوراً. 36- تحدد قيمة هذه الخسائر بغض النظر عن: (أ) ما إذا كانت الأعمال قد بدأت فى تنفيذ العقد أم لا . أو(ب) درجة الإتمام التى بلغها تنفيذ العقد. أو(ج) قيمة الأرباح المتوقع تحقيقها من عقود أخرى لم تعالج كعقد إنشاءات واحد طبقاً للفقرة "9" من هذا المعيار.
التغيير في التقديرات	37- تطبق طريقة نسبة الإتمام على أساس تجميعي فى كل فترة محاسبية وذلك بالنسبة للتقديرات الجارية لكل من إيرادات العقد وتكلفته ، لذلك فإن التغير فى التقدير سواء للإيرادات أو التكلفة وكذلك آثار التغير فى تقدير الناتج النهائي للعقد يجب معالجته على أنه تغيير فى التقدير المحاسبي (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (5) "السياسات المحاسبية و التغييرات فى التقديرات المحاسبية و الأخطاء")

	وتستخدم التغيرات فى التقدير فى تحديد قيمة الإيرادات والمصروفات التى سيتم الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن الفترة التى حدث فيها التغيير وفى الفترات التالية.
الإفصاح	38- على المنشأة الإفصاح عما يلى : (أ) قيمة إيرادات العقود التى تم إدراجها كإيرادات خلال الفترة. و(ب) الطرق المستخدمة فى تحديد إيرادات العقود التى تم إدراجها ضمن إيرادات الفترة. و(ج) الطرق المستخدمة فى تحديد مستوى الإتمام للعقود تحت التنفيذ. 39- على المنشأة الإفصاح عما يلي فيما يتعلق بالعقود تحت التنفيذ فى تاريخ نهاية الفترة المالية: (أ) إجمالى التكاليف المنفقة والأرباح المحققة (ناقصا الخسائر المحققة) حتى تاريخه. و(ب) إجمالى الدفعات المقدمة المحصلة. و(ج) قيمة المبالغ المحتجزة طرف العملاء. 40- المبالغ المحتجزة طرف العملاء هي المبالغ التى تحجز من المستخلصات الدورية إلى حين التأكد من سلامة تنفيذ الشروط الواردة فى عقد التنفيذ أو إلى حين إصلاح العيوب ، والمستخلصات الدورية هى المبالغ المطلوبة عما تم من أعمال سواء دفعها العميل أو لم يدفعها بعد ، والدفعات المقدمة هى الدفعات المحصلة بمعرفة المقاول وذلك قبل تنفيذ الأعمال المتعلقة بها. 41- على المنشأة أن تعرض ما يلي : (أ) إجمالى المبالغ المستحقة على العملاء عن أعمال العقد كأصل ضمن الأصول. و(ب) إجمالى المبالغ المستحقة للعملاء عن أعمال العقد كالتزام ضمن الالتزامات.

42- تتمثل إجمالى المبالغ المستحقة من العملاء عن أعمال العقد فى صافى :

(أ) التكاليف التى تم إنفاقها مضافا إليها الأرباح المحققة ، ومخصوماً منها:

(ب) مجموع الخسائر المحققة وإجمالى المستخلصات الصادرة ، وذلك لكافة العقود تحت التنفيذ والتى تكون فيها التكاليف المنفقة مضافا إليها الربح المحقق (ناقصا الخسائر المحققة) تزيد عن قيمة المستخلصات.

43- تتمثل إجمالى المبالغ المستحقة للعملاء عن أعمال العقد فى صافى:

(أ) التكاليف التى تم انفاقها مضافا إليها الأرباح المحققة، ومخصوماً منها:

(ب) مجموع الخسائر المحققة و إجمالى المستخلصات الصادرة ، وذلك لكافة العقود تحت التنفيذ والتى تزيد فيها المستخلصات الصادرة عن التكاليف المنفقة مضافا إليها الأرباح المحققة (ناقصا الخسائر المحققة).

44- على المنشأة الإفصاح عن أى التزامات محتملة وأى أصول محتملة وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (28) "المخصصات و الأصول و الالتزامات المحتملة" . وقد تنتج الإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة عن بنود مثل تكلفة الضمان أو المطالبات أو الغرامات أو الخسائر المحتملة.

الفصل العاشر

الإفصاح عن ضرائب الدخل

المعيار المحاسبى الدولى (12) IAS

المعيار المحاسبى المصرى رقم (24)

محتويات هذا الفصل :

- شرح المعيار الخاص بضرائب الدخل .
- مقدمة .
- الضريبة الحالية.
- الضريبة المؤجلة .
- الضريبة المؤجلة الإعتراف والقياس .
- المقاصة .
- مفاهيم وقواعد وأمثلة .
- الإفصاح عن ضرائب الدخل فى ضوء التشريع الضريبى المصرى .
- ملخص الإفصاح عن ضريبة الدخل.
- ملحق نصوص وفقرات المعيار المحاسبى المصرى رقم (24) المعدل 2015.

خلفية عن معيار ضرائب الدخل

المعيار المحاسبى الدولى رقم (IAS 12)

المعيار المحاسبى المصرى رقم (24)

• مقدمة :

تعد ضرائب دخل الشركات وسيلة هامة لتوليد الإيرادات الحكومية، ولذلك فهى تمثل تدفقاً نقدياً محتملاً إلى الخارج بالنسبة لمنشأة الأعمال، وهذا هو الوضع بصفة خاصة فى البلدان المتقدمة التى تأتى فيها 5 – 15 % من إجمالى الإيرادات الحكومية من قبل هذه الضرائب.

والضرائب على الشركات يمكن أن تأخذ العديد من الأشكال المختلفة التى تتباين من بلد إلى آخر. ومن الممكن أن تتكبد الكيانات ضرائب محصلة على معاملات متنوعة وأن كان أهمها الضرائب المتصلة بالدخل المولد بواسطة الكيان من خلال أنشطته التشغيلية الاعتيادية .

إن فرض الضرائب ليس مجرد وسيلة لتدبير الإيرادات للحكومة ، فقد ترغب الحكومات فى توفير حوافز أو معوقات للكيانات لكى تتصرف بطريقة معينة ، على سبيل المثال : من أجل تشجيع الاستثمار فى منطقة جغرافية معينة أو أداء نشاط أعمال معين من الممكن أن يتم إجراء تخفيضات كبيرة فى الضرائب كحافز على أداء هذا النوع من الإنفاق . ويترتب على ذلك أن الضرائب يمكن أن تتفاعل مع قرارات الأعمال – مثلاً فيما يتصل بموقع الأعمال . ويكتسب ذلك أهمية خاصة عندما يكون للشركات وحدات عمليات أجنبية فى مناطق ضريبية مختلفة .

• أهداف الفصل :

يتناول هذا الفصل IAS 12– ضرائب الدخل، حيث يبحث كلاً من معالجة النفقة والالتزام الجارى الضريبى (الضرائب الجارية) والضريب المؤجلة التى هى وسيلة لمحاسبة الفرق بين تأثير الضريبة والمعالجة المحسبية (الضريبة المؤجلة) للمعاملات.

وعند إنتهائك من قراءة هذا الفصل ينبغى أن تستطيع أن :

- تفهم طبيعة ونطاق IAS 12 الخاص بضرائب الدخل .
- تفسر المصطلحات والتعريفات الهامة المتصلة بمعالجة الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة فى القوائم المالية .
- تفهم المبادىء الرئيسية المتصلة بالإعتراف بالضريبة الجارية والضريبة المؤجلة وقياسهما .
- إظهار المعرفة بمتطلبات الإفصاح الرئيسية فى IAS 12 .
- تطبق فهم والمعرفة بـ IAS 12 فى ظروف معينة من خلال حسابات أساسية .

● أهداف ونطاق وتعريفات IAS 12 :

إن الهدف من IAS 12 هو بيان المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل (IAS 12-1)

إن مصطلح "ضرائب الدخل" واسع ويغطى كل الضرائب المحلية والأجنبية المبنية على أرباح الكيان الخاضعة للضريبة، وكذلك ضرائب أخرى مثل الضريبة المقتطعة من المنبع المستحقة الدفع عندما يدفع الكيان أرباح أسهم .

ويتعلق IAS 12 بقضيتين مختلفتين للضرائب :

1 – الضريبة الجارية : وتعرف بأنها مبلغ ضريبة الدخل مستحق الدفع أو القابل للاسترجاع بواسطة كيان فيما يتعلق بربحه الخاضع للضريبة أو خسارته الخاضعة للضريبة عن فترة ما (IAS 12-5) .

2 – الضريبة المؤجلة : وهى مقياس محاسبى وليست ضريبة محصلة بواسطة الحكومة، فهى تمثل ضريبة مستحقة الدفع أو قابلة للاسترجاع فى فترات محاسبة، مستقبلية متصلة بمعاملات تم انجازها بالفعل .

● الضريبة الجارية :

لا يحدد IAS 12 كيف ينبغى احتساب الضريبة الجارية ، حيث أن ذلك محكوم بتطبيق قواعد فرض الضرائب فى البلدان الفردية. ومع ذلك ينص IAS 12 على ضرورة الإعتراف بالتزام ضريبى عندما يكون على الكيان ضريبة جارية غير مسددة ، سواء كانت ناشئة من الفترة الجارية أو فترات سابقة . وعلى العكس ، إذا كان الكيان قد دفع مبلغاً زائداً عن التزامه الضريبى، ينبغى أن يعترف بأصل ضريبى عن المبلغ القابل للاسترجاع (IAS 12-12) .

ومن المحتمل أحياناً أن يكون الكيان قد حقق خسارة فى فترته الجارية لاسترجاع الضريبة المدفوعة فى فترات سابقة عن طريق ترحيل الخسارة إلى ما قبله Carry Back لإجراء مقاصة مع أرباح الفترة السابقة. وعندما يكون الكيان قادراً على استرجاع ضريبة مدفوعة فى فترة سابقة، ينبغى الإعتراف بأصل فى الفترة التى تحقق فيها خسارة (IAS 12-13) .

ومعدل الضريبة المستخدم فى تحديد أصل أو التزام ضريبة جارية هو المعدل المتوقع تطبيقه عندما يكون من المتوقع استرجاع الأصل أو دفع الالتزام. وينبغى أن يتم تأسيس هذه المعدلات على قوانين الضرائب التى تم سنها بالفعل (أى أنها جزء من القانون بالفعل) أو التى تكون فى إحدى مراحل العملية القانونية بالفعل فى تاريخ الميزانية العمومية (IAS 12-46) .

● قائمة الدخل :

تتضمن نفقة الضريبة المعترف بها فى قائمة الدخل مبلغاً إجمالياً لنفقة الضريبة الجارية ونفقة الضريبة المؤجلة بناءً على صافى الربح أو الخسارة عن الفترة (IAS 12-5) .

● الضريبة المؤجلة :

يقوم التزام الضريبة المؤجلة للكيان على المعالجة المحاسبية للمعاملات وعلى المتطلبات المحددة المذكورة فى قوانين الضرائب المحلية معاً. ونتيجة لذلك،

قد لا يكون ممكناً احتساب نفقة الضريبة عن فترة محاسبية ما بالرجوع إلى ربح أو خسارة الكيان المثبتة عن تلك الفترة . ومن الممكن أن تنشأ فروق لأن الالتزام الضريبى يحدث فى فترة مختلفة عن الفترة المثبتة فيها المعاملة الأساسية. ولضمان الاتساق الداخلى للقوائم المالية ، من الجائز أن يكون إجراء تعديل فى نفقة الضريبة الجارية مطلوباً، بحيث تكون النفقة الضريبية الإجمالية مبنية على ربح الكيان المثبت فى التقارير المالية عن الفترة. ويشار لهذا التعديل باسم الضريبة المؤجلة. ومن المهم فهم أن الضريبة المؤجلة لا تغير الضريبة الواجب سدادها ، بل وسيلة عكسها فى القوائم المالية .

يشترط IAS 12 أن يتم احتساب الضريبة المؤجلة باستخدام ما يعرف بشكل شائع باسم طريقة التزام الميزانية العمومية . وتقوم هذه الطريقة على تقييم للفروق المؤقتة. والفرق المؤقت هو الفرق بين المبلغ المرحل لأصل أو التزام فى الميزانية العمومية ومبلغ ذلك البند من أجل الأغراض الضريبية الذى يسمى وعاء الضريبة (IAS 12-5) .

وسوف نوضح مفهو الضريبة المؤجلة من خلال مثال بسيط .

• مثـــال توضيحى (1) :

اشترى كيان حاسب آلى جديد بمبلغ 1200 جنيه فى السنة . ويهلك الكيان الحاسب الآلى على مدى 3 سنوات طبقاً لـ IAS 16 – الأصول الثابتة . وتقدم الحكومة المحلية حافزاً ضريبياً للشركات لكى تستثمر فى معدات الحاسب الآلى الجديدة ، ولذلك فإن التكلفة الكاملة مسموحة من أجل الأغراض الضريبية فى السنة التى تم فيها شراؤه .

وفى نهاية السنة ، يكون لمعدات الحاسب الآلى المبلغ المرحلة وعاء الضريبة التالى :

المبلغ الدفترى المرحل فى الميزانية العمومية :

1200 جنيه ناقص الإهلاك (1200 جنيه - 400 جنيه) = 800 جنيه

• أساس الضريبة :

1200 جنيه ناقص المبلغ القابل للخصم من أجل الأغراض الضريبية وهو 1200 جنيه = لاشىء .

وينشأ فرق مؤقت هو 800 جنيه ، وهو الفرق بين المبلغ الدفترى المرحل فى الميزانية العمومية والقيمة من أجل الأغراض الضريبية .

ويعكس الفرق المؤقت حقيقة أن الكيان خفض التزامه الضريبى الفعلى بمبلغ 1200 جنيه مضروباً فى معدل الضريبة برغم أن مبلغ 400 جنيه فقط مبين كنفقة فى قائمة دخله، ويعنى هذا أن نفقة الضريبة الجارية أقل مما كان المستخدم يتوقع أن يراه بناءً على النتائج المثبتة فى قائمة دخل الكيان وفى الفترات المستقبلية ستكون نفقة الضريبة الجارية أكثر مما سيتوقعه المستخدم .

والسبب فى أن الكيان مطالب بالإعتراف بالضريبة المؤجلة هو أن :

- التزام الضريبة المؤجلة سوف يترجم نفسه فى النهاية إلى التزام فعلى عن طريق – مثلاً – وجود التزام ضريبى أكبر فى الفترات المستقبلية .
- مناظرة البنود المعترف بها فى القوائم المالية للكيان متسق مع متطلبات IAS 1 – عرض القوائم المالية – الخاص بإعداد القوائم المالية لكيان ما .
- تجاهل الضريبة المؤجلة يمكن أن يؤدى إلى تشويه أو تحريف الربح المثبت فى فترة ما.

• الضريبة المؤجلة : الإعتراف والقياس :

مطلوب من الكيان الإعتراف بالتزام ضريبة مؤجلة عندما يجد أن هناك فرقاً مؤقتاً خاضعاً للضريبة بين قيمة أصل أو إلتزام من أجل الأغراض المحاسبية وقيمته من أجل الأغراض الضريبية. وينشأ التزام ضريبة مؤجلة عندما يكون المبلغ الدفترى المرحل للبند من أجل الأغراض المحاسبية أكبر من قيمته الضريبية (IAS 12-15) .

وهناك استثناءان لهذا المطلب

أولاً : عندما ينشأ التزام ضريبة مؤجلة من الإعتراف المبدئى بالشهرة **التجارية** (أى الزيادة المدفوعة نظير منشأة أعمال ما عن قيمة أصولها الصافية) .

ثانياً : عندما لا يؤثر الأعتراف المبدئى لبند ما – ليس جزءاً من اندماج **أعمال** – على الربح المحاسبى أو الضريبى (IAS 12-15) .

وينص IAS 12 على أن الكيان ينبغى أن يعترف بأصل ضريبة **مؤجلة** عندما تكون الضريبة قابلة للاسترجاع فى المستقبل نتيجة لفرق مؤقت قابل **للخصم** ناشىء عند تقييم قيمة أصل التزام للأغراض المحاسبية والضريبية. **ولكى يتم** الإعتراف بأصل ضريبة مؤجلة، ينبغى أن يقيم الكيان إمكانية استرجاعه **بأنها** محتملة (IAS 12-24) .

وينشأ أصل ضريبة مؤجلة محتمل عندما يكون المبلغ المرحل للبند **من أجل** الأغراض المحاسبية أقل من قيمته الضريبية .

وكما هو الحال مع التزام الضريبة المؤجلة ، ينبغى ألا يعترف الكيان **بأصل** التزام مؤجل عندما ينشأ من معاملة ليست اندماج أعمال ولا تؤثر **على الربح** المحاسبى أو الضريبى وقت الإعتراف (IAS 12-24) .

ويمكن تقرير قياس والإعتراف بأرصدة الضرائب المؤجلة عن **طريق** عدد من الخطوات سنشرحها فى الجزء المتبقى من هذا الفصل .

● **المبلغ الدفترى المرحل مقابل وعاء الضريبة :**

ينبغى على الكيان أن يقرر المبلغ المرحل لأصل أو التزام ما فى **ميزانيته** العمومية وقيمته من أجل الأغراض الضريبية (أى وعاء الضريبة **Tax Base**) . وعندما يكون هناك فرق بين المبلغين، قد يحتاج الكيان **للإعتراف بأصل أو التزام ضريبة مؤجلة** .

ووعاء ضريبة الأصل هو المبلغ الذى سيكون قابلاً للاقتطاع من أجل الأغراض الضريبية من الأرباح المستقبلية المولدة بواسطة الأصل. وبلغة بسيطة، فإن وعاء ضريبة الأصل هو مبلغ الأصل فى الفترة الجارية من أجل الأغراض الضريبية .

• مثـــال توضيحى (2) :

يوجد لكيان أصل فى ميزانيته العمومية يمثل الفائدة المستحقة القبض وقدرها 500 جنيه. وبرغم أن الفائدة لم يتم استلامها إلا بعد تاريخ الميزانية العمومية، إلا أنه تم استحقاقه فى الفترة الجارية ولذلك فقد تم تسجيلها كدخل فى قائمة الدخل. ولذلك فالمبلغ المرحل للأصل فى الميزانية العمومية هو 500 جنيه .

وسوف تكون الفائدة قابلة للخصم من الضريبة عند استلام النقود – أى فى الفترة التالية. ولا يوجد لأصل الفائدة قيمة من أجل الأغراض الضريبية فى الفترة الجارية ولذلك فوعاء الضريبة الخاص به صفر .

ووعاء ضريبة التزام ما هو مبلغه المرحل ناقص أى مبلغ سيكون قابلاً للخصم من أجل الأغراض الضريبية فى الفترات المستقبلية .

• مثـــال توضيحى (3) :

اعترف كيان بالتزام جارى عن نفقات تكبدها ولكن لم يدفعها بعد فى تاريخ ميزانيته العمومية وقدرها 1000 جنيه. وسوف تكون النفقات مسموحة بالكامل للأغراض الضريبية عندما تدفع فى الفترة التالية . ولذلك فالمبلغ الدفترى المرحل للالتزام فى تاريخ الميزانية العمومية هو 1000 جنيه .

ووعاء الضريبة صفر ، وهو عبارة عن المبلغ المرحل البالغ 1000 جنيه ناقص المبلغ الذى سيكون قابلاً للخصم من أجل الأغراض الضريبية فى الفترات المستقبلية- أى 1000 جنيه .

● **احسب الفرق المؤقت :**

الفروق المؤقتة هى فروق بين المبلغ المرحل لأصل أو التزام ما فى الميزانية العمومية ووعاء ضريبته .

والفروق المؤقتة يمكن أن تكون إما (IAS 12-5) :

(أ) فروق مؤقتة خاضعة للضريبة، وتنتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة تنشأ فى فترات محاسبية مستقبلية عند استرجاع أو تسوية المبلغ المرحل للأصل أو الالتزام. وفى هذه الحالة يكون المبلغ المرحل لبند ما اكبر من وعاء ضريبته – أو

(ب) فروق مؤقتة قابلة للخصم، وتنتج عنها مبالغ قابلة للاقتطاع فى فترات مستقبلية عند استرجاع او تسوية المبلغ المرحل للأصل او الالتزام. وفى هذه الحاله يكون المبلغ المرحل للبند أقل من وعاء ضريبته .

◆ **مثـــال توضيحى** (4) :

الفروق المؤقتة فى المثالين الإيضاحيين 2 و 3 هما :

مثال إيضاحى 2 : المبلغ المرحل للفائدة مستحقة القبض هو 500 جنيه ناقص وعاء ضريبته وهو صفر – الفرق المؤقت يساوى 500 جنيه.

مثال إيضاحى 3 : المبلغ المرحل للالتزام هو 1000 جنيه ناقص وعاء ضريبته البالغ صفر – الفرق المؤقت يساوى 1000 جنيه .

ولذلك فالفروق المؤقتة عاليه هى فروق مؤقتة خاضعة للضريبة لأن المبالغ المرحلة أكبر من أوعية ضريبتها .

● **تقرير الضريبة المؤجلة :**

تمثل التزامات الضريبة المؤجلة ضرائب دخل مستحقة الدفع فى فترات مستقبلية فيما يتعلق بالفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة. ولذلك فإن الفرق المؤقت الخاضع للضريبة ينشىء التزام ضريبة مؤجلة (IAS 12-5) .

وأصول الضريبة المؤجلة هى "مبالغ ضرائب دخل قابلة للاسترجاع فى فترات مستقبلية فيما يتعلق بفروق مؤقتة قابلة للخصم (IAS 12-5) .

ومن الممكن أن تنشأ أصول ضريبة مؤجلة أيضاً كنتيجة لخسائر ضريبية أو اعتمادات ضريبية يمكن استخدامها لخفض التزام الضريبة المستقبلى للكيان. وينبغى على الكيان أن يعترف فقط بأصل ضريبة مؤجلة فيما يتعلق بالخسائر الضريبية والمبالغ القابلة للاسترجاع عندما يكون محتملاً أن الكيان سيجنى منفعة منها – أى أن أرباحاً خاضعة للضريبة سوف تتحقق فى فترات مستقبلية يمكن إجراء مقاصة معها . ولذلك فالفرق المؤقت القابل للخصم ينشىء أصل ضريبة مؤجلة (IAS 12-34) .

ويتم احتساب أصل أو التزام الضريبة المؤجلة بضرب الفرق المؤقت فى معدل الضريبة المناسب.

ومعدل الضريبة الواجب استخدامه فى احتساب أصل أو التزام الضريبة المؤجلة هو المعدل الذى يتوقع تطبيقه عند تحقق الأصل أو تسوية الالتزام . وينبغى تأسيس هذه المعدلات على قوانين الضرائب التى تم سنها بالفعل أو سنها جوهرياً بحلول تاريخ الميزانية العمومية (IAS 12-47).

◆ **مثـــال توضيحى** (5) :

يعمل كيان فى مولدوفيا ، ويدخل فى عقد طويل الأجل لبناء طريق فى ذلك البلد. وخلال السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2003 ، يعترف الكيان بدخل قدره 4 ملايين جنيه على هذا العقد فى قائمة دخله برغم أنه لا يتوقع قبض النقود ذات الصلة حتى السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2005.

ووفقاً للقواعد الضريبية فى مولدوفيا يتم تحميل (خصم) الضريبة على أساس المقبوضات النقدية. وقد كان معدل الضريبة على الشركات فى مولدوفيا 30% فى السنة حتى 31 ديسمبر 2003، لكن الحكومة صوتت لصالح خفض

الضرائب إلى 29% عن 2004 . وتردد حالياً شائعة تقول أن المعدل سيهبط إلى 28% فى 2005 ، ولكن لم يتم الإعلان رسمياً عن ذلك.

إن معدل الضريبة الواجب استخدامه لتقرير رصيد الضريبة المؤجلة هو 29%. وهو المعدل المتوقع تطبيقه عند تحقق الأصل. والمعدل البالغ 30% فى 2003 – عندما نشأ الفرق المؤقت – غير متاسب. وسوف يستخدم معدل 28% لو كان القانون سن، ولكنه قيد المناقشة فقط حالياً. وأفضل تقدير للمعدل السارى فى 2005 – بناءً على القوانين التى سنت فعلاً أو سنت جوهرياً – هو معدل 2004 أى 29% .

◆**مثـــال توضيحى** (6) :

تبلغ تكلفة إحدى الآلات 50 ألف جنيه . ومن أجل الأغراض الضريبية، تم خصم مخصصات Allowances بمبلغ 30 ألف جنيه بالفعل فى الفترات الجارية والسابقة والمبلغ المتبقى القابل للخصم فى الفترات المستقبلية هو 20 ألف جنيه . والإيراد المولد بواسطة الكيان من استخدام الآلة خاضع للضريبة، وسوف يكون لأى مكسب أو خسارة محققة على التصرف منها آثار ضريبية. والمبلغ المرحل للآلة من أجل الأغراض المحاسبية هو 35 ألف جنيه .

ومعدل الضريبة حالياً هو 30% ومن غير المتوقع أن يتغير فى المستقبل المنظور. ووعاء ضريبة الآلة هو 20 ألف جنيه (50 ألف جنيه ناقص 30000 جنيه).

وهناك فرق مؤقت خاضع للضريبة بمبلغ 15 ألف جنيه (أى المبلغ المرحل المحاسبى وقدره 35 ألف جنيه – وعاء الضريبة البالغ 20 ألف جنيه). وينشىء ذلك التزام ضريبة مؤجلة بمبلغ 4500 جنيه (أى 15000 جنيه × 30%) .

● **معايير الإعتراف : قضايا أخرى :**

- عمليات إعادة التقييم :

تسمح IFRS بترحيل أصول معينة بالقيمة العادلة أو بمبلغ معاد تقييمه.

وفعل إعادة تقييم أصل ما لن ينتج عنه عموماً حدث خاضع للضريبة، ومع ذلك فالاسترجاع المستقبلى للأصل سواء من خلال استخدامه المستمر أو من خلال التصرف فيه سوف يؤدى إلى نشوء مبالغ خاضعة للضريبة بواسطة الكيان ، وسوف يختلف المبلغ الذى سيكون قابلاً للخصم من أجل الأغراض الضريبية – بناءً على التكلفة عن ذلك المبلغ القابل للخصم من أجل الأغراض المحاسبية بناءً على المبلغ المعاد تقييمه .

ومعظم المعاملات المنشئة لفروق مؤقتة تتصل بمعاملات فى قائمة الدخل، ولذا فإن الضريبة المؤجلة ذات الصلة يتم أيضاً الإعتراف بها فى قائمة الدخل. ومع ذلك عندما يتم الإعتراف بالمعاملة الأساسية – مثل إعادة التقييم – فى حقوق الملكية، يتم أيضاً الإعتراف بتأثير الضريبة المؤجلة كجزء من حقوق الملكية (IAS 12-61) .

وقد أصدرت اللجنة الدائمة للتفسيرات SIC 21 – ضرائب الدخل : استرجاع الأصول المعاد تقييمها غير القابلة للإهلاك – الذى يوضح أن الضريبة المؤجلة ينبغى الإعتراف بها – كلما كان ذلك مناسباً – حتى عندما لا يتم إهلاك أصل غير جارى – كالأرض مثلاً . ويعود ذلك إلى أن مبلغ الأصل سيتم استرجاعه فى النهاية عند التصرف وليس من خلال خصم الإهلاك .

وعندما تكون القيمة السوقية لأصل ما أكبر من مبلغه المرحل، ولكن لا يقوم الكيان باعادة تقييم أصوله . لا تكون هناك آثار ضريبة مؤجلة .

- الأسلوب المتوقع لاسترجاع أصل ما :

ينبغى أن يعكس قياس التزامات (وأصول) الضريبة المؤجلة العواقب الضريبية للأسلوب الذى ينوى به الكيان تسوية (واسترجاع) المبلغ المرحل لالتزامات (أو أصوله) . على سبيل المثال: من الممكن أن تسرى معدلات ضريبة مختلفة . تبعاً لما إذا كان الكيان ينوى استخدام أصل ما فى توليد منافع مستقبلية

للكيان على أساس مستمر أم بيعه . ولذلك فإن مبلغ الضريبة المؤجلة سيتم احتسابه باستخدام معدل الضريبة المناسب للاستخدام المتوقع بواسطة الكيان (IAS 12-51) .

- المراجعة السنوية :

ينبغى مراجعة المبلغ المرحل لأصل الضريبة المؤجلة فى تاريخ كل ميزانية عمومية للتأكد من استمرارية إمكانية أن يتم استرجاعه من الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة (IAS 12-56)

عندما لا يعود محتملاً أن ربحا كافيا خاضعا للضريبة سيكون متاحا للاستفادة من منفعة أصل الضريبة المؤجلة ، ينبغى فى هذه الحالة تخفيض قيمة المبلغ المرحل تبعا لذلك . وإذا أصبحت أرباح كافية متاحة فيما بعد ، ينبغى عكس المبلغ المخفض (IAS 12-56) .

- الخصم :

لا يجيز IAS 12 خصم أصول والتزامات الضريبة المؤجلة (IAS 12-53) .

- الفروق المؤقتة والاستثمارات :

من الممكن أن تنشأ فروق مؤقتة من الإستثمارات فى شركات تابعة ، فروع، شركات شريكة ومشروعات مشتركة، وتنشأ مثل هذه الفروق كنتيجة لكون المبلغ المرحل للاستثمارات مختلفاً عن وعاء ضريبتها . ومن الممكن أن تنشأ الفروق – مثلا – بسبب وجود أرباح غير موزعة لدى الكيانات أو من خلال فروق أسعار صرف العملات .

وينبغى الإعتراف بالتزام ضريبة مؤجلة على مثل هذه الفروق المؤقتة ، باستثناء عند توافر شرطين : أن يكون المستثمر قادراً على التحكم فى توقيت عكس الفروق المؤقتة ، وعندما يكون محتملاً أن المبالغ لن تنعكس فى المستقبل القريب (IAS 12-39) .

وبالمثل، ينبغى الإعتراف بأصل ضريبة مؤجلة فيما يتصل بالفروق المؤقتة القابلة للخصم عندما تكون ستنعكس فى المستقبل القريب وسيكون الكيان قادراً على استغلال أصل الضريبة المؤجلة الناتج (IAS 12-44) .

- **التغير فى الوضع الضريبى :**

عندما يتغير الوضع الضريبى لكيان ما ، بسبب – مثلاً – إعادة هيكلة حقوق ملكيته، من الجائز أن يؤثر ذلك بصورة مباشرة على أصول والتزامات الضريبة الجارية والمؤجلة للكيان . ويضع SIC 25 – ضرائب الدخل : التغيرات فى الوضع الضريبى لمشروع أو حملة أسهمه – قواعد إرشادية حول كيفية معالجة مثل هذه التغيرات .

وينص SIC 25 على أن تعديلات الضريبة الجارية والمؤجلة المطلوبة كنتيجة لحدوث تغيير فى الوضع الضريبى لكيان ما ينبغى إدراجها مباشرة فى قائمة الدخل كجزء من ربح أو خسارة الكيان عن الفترة . ومع ذلك إذا أثرت عواقب التغيير مباشرة فى حقوق الملكية ، فإن العواقب الضريبية ينبغى عندئذ تسجيلها أيضاً كجزء من حقوق الملكية .

- **العرض والإفصاح : الضريبة الجارية والمؤجلة :**

ينبغى الإعتراف بالتحركات فى الضريبة الجارية والمؤجلة مباشرة فى قائمة الدخل كجزء من الربح أو الخسارة الصافية عن الفترة ، باستثناء عندما تنشأ الضريبة من : (IAS 12-58)

- معاملة محاسبة مباشرة فى حقوق الملكية (مثل عملية إعادة تقييم) – أو
- إندماج أعمال.

وينبغى عرض نفقة أو دخل الضريب فيما يتعلق بالربح أو الخسارة من أنشطة الكيان العادية فى صلب قائمة الدخل (IAS 12-77) .

وينبغى الإفصاح عن المكونات الرئيسية لنفقة أو دخل الضريبة بشكل منفصل فى القوائم المالية . ومن الممكن أن تشمل المكونات الرئيسية لنفقة أو دخل الضريبة – على سبيل المثال : (IAS 12-79) .

- نفقة (دخل) الضريبة الجارية .
- التعديلات المعترف بها فى الفترة عن الضريبة الجارية للفترات السابقة .
- تعديل فى نفقة (دخل) الضريبة المؤجلة متصل بالتغييرات فى معدلات الضريبة – و
- تعديل فورى فيما يتعلق بالمبالغ المخصومة فى فترات سابقة عن الضريبة المؤجلة أو الجارية.

ويشترط IAS 12 إجراء عدد من الإفصاحات التفصيلية فيما يتعلق بمبالغ الضريبة الجارية والمؤجلة معاً المعترف بها فى القوائم المالية . وتشمل هذه الإفصاحات : (IAS 12-81)

- المبلغ الإجمالى للضريبة الجارية والمؤجلة الذى تم خصمه أو إضافته إلى حقوق الملكية .
- مطابقة نفقة (دخل) الضريبة مع المبلغ المحتسب باعتباره الربح المحاسبى مضروباً فى معدل (أو نسبة) الضريبة . ويمكن عرض هذه المطابقة عن طريق مطابقة متوسط معدل الضريبة الفعلى مع معدل الضريبة الفعلى عن الفترة .
- شرح لأى تغييرات فى معدلات الضريبة السارية ، بالمقارنة بالفترة المحاسبية السابقة .
- مبلغ أى أصل ضريبة مؤجلة محتمل لم يتم الإعتراف به بسبب عدم التأكد من إمكانية استرجاعه.
- تحليل للضريبة المؤجلة من حيث نوعية الفرق المؤقت.

- المبلغ الإجمالى عندما يكون التزام ضريبة مؤجلة عن فروق مؤقتة فيما يتعلق باستثمارات فى شركات تابعة، شركات شريكة، فروع واستثمارات فى مشروعات مشتركة لم يتم الإعتراف به.
- عندما يكون لدى الكيان عمليات متوقفة تتم محاسبتها طبقاً لـ IFRS 5 – الأصول غير الجارية المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة - ، نفقة الضريبة المتصلة بالمكسب أو الخسارة على التوقف – و
- عواقب ضريبة الدخل المتصلة بأرباح الأسهم التى تم اقتراحها أو الإعلان عنها بعد تاريخ الميزانية العمومية ، ولذلك لم يتم الإعتراف بها كالتزام فى تاريخ الميزانية العمومية .

وعندما يكون الكيان قد إعترف بأصل ضريبة مؤجلة فى تاريخ الميزانية العمومية ، ينبغى أن يفصح عن طبيعة الادلة المؤيدة لإمكانية استرجاعه فى المستقبل (IAS 12-82) .

ينص IAS 1 على أنه عندما يتم تصنيف الأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة بشكل منفصل فى صلب الميزانية العمومية ، ينبغى عدم الإفصاح عن أصول والتزامات الضريبة المؤجلة كجزء من الأصول والالتزامات المتداولة .

• المقاصة :

إن أمكن، ينبغى إجراء مقاصة بين أصول والتزامات الضريبة المؤجلة فى الميزانية العمومية.

ومع ذلك، ينبغى ألا يجرى الكيان مقاصة لأصل ضريبة جارية / التزام ضريبة جارية إلا عندما يكون له حق قانونى فى إجراء مقاصة للمبالغ وكان ينوى تسويتها على أساس صافى. وإذا لم تتم تسوية المبالغ على أساس صافى، ينبغى عندئذ تسويتها فى آن واحد (IAS 12-71) .

وبالمثل ينبغى عدم إجراء مقاصة لأصول والتزامات الضريبة المؤجلة إلا إذا كان له حق قانونى فى إجراء مقاصة بين أصول الضريبة الجارية والتزامات الضريبة المؤجلة ، وتكون أصول والتزامات الضريبة المؤجلة قد نشأت على ضرائب الدخل المحصلة بواسطة نفس السلطة الضريبية. بالإضافة إلى ذلك، ينبغى أن تكون المبالغ متصلة بنفس الكيان الخاضع للضريبة أو عندما تكون قد نشأت فيما يتعلق بكيانات مختلفة خاضعة للضريبة، ينبغى أن يكون هناك حق فى تسوية المبالغ على أساس صافى أو بشكل متزامن (IAS 12-74) .

• **إفصاحات أخرى ذات صلة :**

ينبغى على الكيان أن يفصح عن أى التزامات محتملة وأصول محتملة متصلة بالضريبة، وذلك طبقاً لـ IAS 37 – المخصصات ، الأصول المحتملة والالتزامات المحتملة . ومن الممكن أن تنشأ التزامات وأصول محتملة من المنازعات غير المحسومة مع الجهات الضريبية .

وعند سن تغييرات فى معدلات الضريبة أو قوانين الضرائب أو الإعلان عنها بعد تاريخ الميزانية العمومية ، ينبغى على الكيان أن يفصح عن أى تأثير لهذه التغييرات على أصوله والتزاماته المتصلة بالضريبة الجارية والمؤجلة .

حالات عملية عن ضرائب الدخل

مفاهيم وقواعد وأمثلة

1- يسرى المعيار المحاسبى الدولى رقم (12) على محاسبة ضرائب الدخل. ويستخدم المعيار طريقة الالتزام ويتبنى منهج الميزانية ، وبدلاً من محاسبة فروق التوقيت بين الآثار المحاسبية والضريبية للإيرادات والمصروفات تتم المحاسبة عن الفروق المؤقتة بين الاسس المحاسبية والضريبية للأصول والخصوم ، وهكذا يتبنى المعيار المحاسبى مدخل الميزانية للمحاسبة عن ضرائب الدخل .

2- من المفترض أن استرجاع جميع الأصول وتسوية جميع الالتزامات له آثار ضريبية وأن هذه الآثار أو النتائج يمكن تقديرها بشكل موثوق ويمكن تفاديها .

3- يرجع السبب الرئيسى فى أن الضريبة المؤجلة يجب تكوين مخصص لها إلى أن المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS مختلفة عن تلك التى ترد فى العادة فى قانون الضرائب (أى وجود اختلاف بين المعالجة المحاسبية والضريبية عند توزيع بعض بنود الإيرادات والمصروفات بين الفترات الزمنية) وهكذا سوف يوجد دخل ومصروفات مسموح بهما من الناحية المحاسبية فى التقارير المالية بينما تختلف المعالجة الضريبية فى الاعتراف بهما وتوقيت ذلك .

4- يتم الاعتراف بأى أصل أو التزام للضريبة المؤجلة عن الآثار الضريبية المستقبلية لمعاملات سابقة وتوجد بعض الاستثناءات لهذه القاعدة العامة .

التعريف بالمصطلحات الأساسية :

• **وعاء الضريبة :**

هو القيمة التى يفترض المعيار أنها قيمة أصل أو التزام للأغراض الضريبية.

• **الفروق المؤقتة :**

هى الفروق بين المبلغ الدفترى المرحل لأصل والتزام ما ووعائه الضريبى.

2- الاعتقاد وهو أن المنشأة سوف تسوى التزاماته وتسترجع قيمة أصولها فى النهاية بمرور الوقت ، وعندئذ سوف تظهر الآثار الضريبية .

على سبيل المثال :

إذا كانت القيمة الدفترية المرحلة للآلات والمعدات فى القوائم المالية هى خمسة مليون جنيه وقيمتها الضريبية ثلاثة مليون فإن الفرق المؤقت الخاضع للضريبة يكون 2 مليون جنيه .

3- وعاء ضريبة التزام ما يكون عاده مبلغه الدفترى المرحل ناقص المبالغ التى ستكون قابلة للاقتطاع الضريبى فى المستقبل ووعاء ضريبة الأصل هو المبلغ الذى سيكون قابلاً للاقتطاع (أو للخصم) من أجل الأغراض الضريبية من الأرباح المستقبلية المولدة بواسطة الأصل .

4 – ينص المعيار على نوعين من الفروق المؤقتة

أ - الفرق المؤقت الخاضع للضريبة .

ب - الفرق المؤقت القابل للخصم .

5- ينتج عن الفرق المؤقت الخاضع للضريبة تسديد الضريبة عندما تتم تسوية المبلغ الدفترى المرحل للأصل أو الالتزام .

وبلغة بسيطة : يعنى ذلك أن التزام الضريبة الموجلة سوف ينشأ عندما تكون القيمة الدفترية المرحلة للأصل أكبر من وعائه الضريبى أو عندما تكون القيمة المرحلة للالتزام أقل من وعائه الضريبى

يظهر التزام الضريبة المؤجلة فى حالتين هما :

1 - القيمة الدفترية للأصل > وعائه الضريبى

2 – القيمة الدفترية للالتزام < وعائه الضريبى

6- الفروق المؤقتة القابلة للخصم (للاقتطاع) هى فروق ينتج عنها مبالغ تكون قابلة للخصم عند تقرير الربح أو الخسارة الخاضعة للضريبة فى فترات مستقبلية

عند استرجاع أو تسوية القيمة الدفترية المسجلة للأصل أو الالتزام، وعندما تكون القيمة الدفترية للالتزام أكبر من وعائه الضريبى ، قد ينشأ أصل ضريبة مؤجلة .

إذن يظهر الأصل الضريبى الموجل فى حالتى :

القيمة الدفترية للأصل < وعائه الضريبة

القيمة الدفترية للالتزام > وعائه الضريبة

7- يعنى ذلك – على سبيل المثال – أنه عندما يدفع التزام مستحق فى فترات مستقبلية – قد يصبح جزء من ذلك المبلغ المدفوع أو كله مسموحا به للأغراض الضريبية .

حالات عملية

حالة عملية رقم (1) :

حقائـــق :

بوجد لاحدى المنشآت الأصول والالتزامات التالية المسجلة فى الميزانية العمومية فى 31 ديسمبر 2006 :

بيـــــــــان	القيمة الدفترية بالمليون جنيه
أراضى	10
منشآت والات ومعدات	5
المخزون	4
المدينون	3
الدننون	6
النقدية	2

فإذا علمت ما يلى :

1- أن قيمة الاراضى هى 7 مليون وقيمة المنشآت والالات والمعدات 4 مليون وذلك للأغراض الضريبية .

2 - قامت المنشاة بتكوين مخصص لتقادم المخزون بمبلغ 2 مليون جنيه وهو غير مسموح به للأغراض الضريبية إلى أن يباع المخزون .

3 - تم خصم مبلغ خاص بالانخفاض فى القيمة من المدينين بمبلغ مليون جنيه (مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها) وهذا المبلغ المخصوم لا يرتبط بأى ذمة مدينة تجارية محددة بل بتقييم المنشاة لقابلية تحصيل المبلغ إجمالا ولن يسمح بهذا المبلغ المخصوم فى السنة الجارية للأغراض الضريبية ولكن سيسمح به فى المستقبل إذا توافرت شروط اعتباره من الديون المعدومة .

4 – سعر ضريبة الدخل هو 20% .

المطلوب :

حساب مخصص الضريبة المؤجلة فى 31 ديسمبر 2006 ؟

الحـــل

بيـــان	القيمة الدفترية المسجلة بالمليون	وعاء الضريبة بالمليون	الفرق المؤقت بالمليون
الأراضى	10	7	3
المنشآت والالات والمعدات	5	4	1
المخزون	4	6	(2)
المدينون	3	4	(1)
الدائنون	6	6	-
النقدية	2	2	-
	30	29	1

ويكون مخصص الضريبة المؤجلة 1مليون جنيه × 20% = 200000جنيه

ونظراً لأن المخصص مقابل المخزون ومبلغ الانخفاض فى القيمة المخصوم غير مسموح به حالياً ، فسوف يكون وعاء الضريبة أعلى من القيمة الدفترية المرحلة بمقدار مبلغ كل منهما .

9 – يفترض أن لكل أصل أو التزام وعاء ضريبة وفى العادة يكون وعاء الضريبة هو المبلغ المسموح به للأغراض الضريبية .

10 – بعض بنود الدخل أو المصروفات قد لا تكون خاضعة للضريبة أو قابلة للاقتطاع الضريبي ولن تدخل أبدا فى حساب الربح الخاضع للضريبة ، وهذه البنود تسمى أحياناً فروق دائمة ، مثال ذلك الإيرادات المعفاة من الضريبة أو مبلغ المصروف الذى يزيد عن سقف معين حدده قانون الضرائب على الدخل .

11 – بوجه عام سيكون لهذه البنود نفس الوعاء الضريبى الخاص بقيمتها الدفترية المرحلة ، أى أنه لن ينشأ فرق مؤقت .

12 – على سبيل المثال إذا كان يوجد فى الميزانية العمومية لمنشأة ما فائدة مستحقة القبض بمبلغ 2 مليون دولار غير خاضعة للضريبة فإن وعاء الضريبة سيكون هو نفس الوعاء الضريبى لقيمتها الدفترية أو 2 مليون دولار، ولا يوجد فرق مؤقت فى هذه الحالة، ولذلك لن ينشأ ضريبة مؤجلة.

حالة عملية رقم (2) :

حقائـــق :

اشترت أحدى المنشآت الات ومعدات بمبلغ مليون جنيه فى أول يناير 2005 ويتم إهلاك الأصل بمعدل 10% سنوياً بطريقة القسط الثابت ، ويسمح قانون الضرائب المحلى بإهلاك معجل بنسبة 30% لهذه الالات بالإضافة إلى إهلاك عادى بمعدل 25% وفقاً لطريقة أساس الإهلاك .

المطلوب :

احسب أى التزام ضريبة مؤجلة قد يترتب على الالات والمعدات فى 31 ديسمبر 2005 علماً بأن نسبة الضريبة 20% ؟

الحـــل

1 - حساب القيمة الدفترية للأصل فى 31 ديسمبر 2005

الإهلاك المحاسبى = 1000000 × 10% = 100000

إذن القيمة الدفترية المرحلة = 1000000 - 100000 = 900000

2- حساب القيمة الدفترية الضريبية للأصل (وعاء الضريبة) فى 31 ديسمبر 2005

أ - الاهلاك المعجل = 1000000 × 30% = 300000

ب - أساس الإهلاك = القيمة الدفترية فى 1 يناير + 70% الباقية من المشتراه – ثمن بيع الآلات

= صفر + 700000 – صفر = 700000

جـ - الإهلاك العادى = 700000 × 25% = 175000

الاهلاك الضريبى = الإهلاك المعجل + الإهلاك العادى

= 300000 + 175000 = 475000

القيمة الدفترية الضريبية للأصل (وعاء الضريبة)

= 1000000 – 475000 = 525000

لحساب التزام الضريبة المؤجلة :

القيمة الدفترية المحاسبية للأصل فى 31 ديسمبر 2005	القيمة الدفترية الضريبية للأصل فى 31 ديسمبر 2005
900000	525000
الفرق 375000	

الضريبة المؤجلة على الفرق = 375000 × 20% = 75000

قيد الضريبة المؤجلة :

75000 من حـ/ مصروف الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

75000 إلى حـ/ التزام ضريبى مؤجل

5- القوائم المالية المجمعة :

1-5 يمكن أن تنشأ الفروق المؤقتة أيضاً من التعديلات عند التجميع (الدمج) .

2-5 غالباً ما يتم تحديد وعاء ضريبة بند ما بواسطة القيمة فى حسابات الكيان – أى حسابات الشركة التابعة على سبيل المثال .

3-5 تتحدد الضريبة المؤجلة على أساس القوائم المالية المجمعة وليس حسابات الكيان الفردية.

4-5 لذلك ، فالقيمة المرحلة لبند ما فى الحسابات المجمعة يمكن أن تكون مختلفة عن القيمة المرحلة فى الحسابات الفردية ، مما ينشىء فرقاً مؤقتاً .

5-5 من الأمثلة تعديل الدمج المطلوب لإزالة الأرباح والخسائر على نقل المخزون بين شركات المجموعة . مثل هذا التعديل سوف ينشىء فرقاً مؤقتاً سوف ينعكس عندما يباع المخزون خارج المجموعة .

6-5 لا يتناول IAS 12 تحديداً كيف ينبغى قياس الأرباح والخسائر داخل المجموعة للأغراض الضريبية ويقول أن الأسلوب المتوقع لاسترجاع أو تسوية الضريبة ينبغى أن يؤخذ فى الاعتبار .

دراسة الحالة (5) :

حقائـــق :

باعت شركة تابعة بضاعة تكلفتها **10** ملايين دولار إلى شركتها الأم بمبلغ **11** مليون دولار وكل هذه البضاعة لا تزال ضمن المخزون فى نهاية السنة . افترض أن نسبة الضريبة **30%** .

المطلوب : اشرح الأمور المتصلة بالضريبة المؤجلة ؟

الحـــــل

سوف يتعين حذف الربح غير المحقق البالغ مليون دولار من قائمة الدخل المجمعة ومن الميزانية العمومية المجمعة فى مخزون المجموعة. وبيع المخزون حدث خاضع للضريبة ويسبب تغييراً فى وعاء ضريبة المخزون. والمبلغ المرحل فى القوائم المالية المجمعة للمخزون سيكون 10 مليون دولار، لكن وعاء الضريبة هو 11 مليون دولار، وينشىء ذلك أصل ضريبة مؤجلة بنسبة ضريبة قدرها 30%، أى 300 ألف دولار (بافتراض أن كلاً من الشركة الأم والشركة التابعة موجودتان فى بلد واحد) .

دراسة الحالة (6) :

حقائـــق :

اشترى كيان شركة تابعة فى **1** يناير **4 × 20** . والشهرة التجارية البالغة قيمتها مليون دولار نشأت عند شراء هذه الشركة التابعة . ويوجد للشركة الفرعية فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع بمبلغ **1** مليون دولار ومن المحتمل أن أرباحاً مستقبلية خاضعة للضريبة ستكون متاحة لموازنة هذا الفرق المؤقت القابل

للاقتطاع . ونسبة الضريبة أثناء 4×20 هى 30% . ولم يؤخذ الفرق المؤقت القابل للاقتطاع فى الاعتبار عند احتساب الشهرة التجارية .

المطلوب :

ما مبلغ الشهرة التجارية الذى ينبغى الاعتراف به فى الميزانية العمومية المجمعة للشركة الأم؟

الحـــــل

1.7 مليون دولار. ينبغى الاعتراف بأصل ضريبة مؤجلة بمبلغ 1 مليون دولار × 30% أو 300 ألف دولار لأنه مذكور أن الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة ستكون متاحة للمقاصة. وهكذا ففى وقت الاستحواذ يوجد أصل ضريبة مؤجلة اضافى لم يؤخذ فى الاعتبار. ونتيجة ذلك ستكون خفض الشهرة التجارية من 2 مليون دولار الى 1.7 مليون دولار .

6- الفروق المؤقتة غير المعترف بها للضريبة المؤجلة :

6-1 توجد بعض الفروق المؤقتة غير المعترف بها لأغراض الضريبة المؤجلة . تنشأ هذه الفروق :

(أ) من الشهرة التجارية .

(ب) من الاعتراف المبدئى بأصول والتزامات معينة .

(ج) من الاستثمارات عندما تسرى شروط معينة .

6-2 لا يسمح IAS بالتزام ضريبة مؤجلة للشهرة التجارية عند الاعتراف المبدئى أو حينما لا يكون أى تخفيض فى قيمة الشهرة التجارية مسموحا للأغراض الضريبية . ونظرا لأن الشهرة التجارية هى المبلغ المتخلف بعد الاعتراف بالأصول والالتزامات بالقيمة العادلة ، فإن الاعتراف بالتزام ضريبة مؤجلة فيما يتعلق بالشهرة التجارية سوف يزيد ببساطة قيمة الشهرة التجارية ، ولذلك فالاعتراف بالتزام ضريبة مؤجلة فى هذا الصدد غير

مسموح به . التزامات الضريبة المؤجلة للشهرة التجارية يمكن الاعتراف بها بقدر ما تنشأ من الاعتراف المبدئى .

دراسة الحالة (7) :

حقائـــق :

اشترى كيان شركة تابعة وكان مبلغ الشهرة التجارية الناشئ على المعاملة هو 20 مليون دولار. والشهرة التجارية غير مسموح بها للأغراض الضريبية فى بلد الكيان. ونسبة الضريبة للكيان 30% والشركة التابعة مملوكة بنسبة 60% .

المطلوب :

احسب التزام الضريبة المؤجلة المتصل بالشهرة التجارية واشرح ما اذا كان فرق مؤقت خاضع للضريبة سينشأ إذا كانت الشهرة التجارية مسموحة للأغراض الضريبية على أساس مستهلك .

الحـــــل

صفر. ينبغى عدم الاعتراف بالتزام ضريبة مؤجلة فيما يتصل بأى فرق مؤقت خاضع للضريبة ينشأ على الاعتراف المبدئى للشهرة التجارية . وحينما تكون الشهرة التجارية قابلة للاقتطاع للأغراض الضريبية على أساس مستهلك ، سوف ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة فى السنوات المستقبلية وهو الفرق بين القيمة المرحلة فى حسابات الكيان . ووعاء الضريبة .

3-6 الفرق المؤقت الثانى غير المعترف به هو على الاعتراف المبدئى لأصول والتزامات معينة غير قابلة للاقتطاع بالكامل للأغراض الضريبية. على سبيل المثال: إذا لم تكن تكلفة أصل ما غير قابلة للاقتطاع من أجل الأغراض الضريبية فإن وعاء الضريبة يكون صفر .

4-6 بوجه عام، ينشئ هذا فرقاً مؤقتاً خاضعاً للضريبة. ومع ذلك، فالمعيار لا يسمح لأى كيان بالاعتراف بأى ضريبة مؤجلة تحدث نتيجة لهذا

الاعتراف المبدئى. وهكذا لا يتم الاعتراف بالتزام أو أصل ضريبة مؤجلة حينما تختلف القيمة المرحلة لبند ما عند الاعتراف المبدئى عن الوعاء الضريبى المبدئى. ومن أمثلة ذلك منحة حكومية غير خاضعة للضريبة ذات صلة بشراء أصل ما. لاحظ مع ذلك أنه إذا حدث الاعتراف المبدئى على اندماج منشأة أعمال أو نشأ ربح أو خسارة محاسبية أو خاضعة للضريبة، فإن الضريبة المؤجلة ينبغى الاعتراف بها .

دراسة الحالة (8) :

حقائـــق :

اشترى كيان منشآت ومعدات بمبلغ 2 مليون دولار وفى نطاق سلطة الاختصاص الضريبى ، لا توجد تخفيضات ضريبية متاحة لإهلاك هذا الأصل . كما لا تؤخذ أى أرباح أو خسائر على التخلص منه فى الاعتبار للأغراض الضريبية . ويهلك الكيان الأصل بنسبة 25% سنوياً ونسبة الضريبة 30% .

المطلوب :

اشرح وضع الضريبة المؤجلة للمنشآت والمعدات عند الاعتراف المبدئى وفى نهاية السنة الأولى بعد الاعتراف المبدئى .

الحـــــل

سيكون الوعاء الضريبى للأصل صفر عند الاعتراف المبدئى وسوف ينشئ ذلك فى المعتاد التزام ضريبة مؤجلة بمبلغ 2 مليون دولار على أساس نسبة ضريبة 30% أو 600 ألف دولار .ويعنى ذلك ان نفقة ضرائب فورية أو مباشرة نشأت قبل استخدام الأصل . ويحظر IAS 12 الاعتراف بهذه النفقة ، ويمكن تصنيفها كفرق دائم .

فى تاريخ الحسابات الأولى ، سيكون الأصل قد تم إهلاكه بنسبة 25% - مثلاً- من 2 مليون دولار، أى 500 ألف دولار . وحيث أن الوعاء الضريبى صفر ، فسوف يسبب ذلك فى المعتاد التزام ضريبة مؤجلة بمبلغ 1.5 مليون دولار على

أساس 30% ، أو 450 الف دولار. ومع ذلك فقد نشا هذا الالتزام من الاعتراف المبدئى للأصل ولذلك لم يتم تكوين مخصص له .

5-6 يتصل فرق مؤقت آخر غير معترف به بالاستثمارات فى الشركات التابعة والشريكة والمشروعات المشتركة . وفى المعتاد ينبغى الاعتراف بأصول والتزامات الضريبة المؤجلة فى هذه الاستثمارات . وغالبا ما ستكون مثل هذه الفروق المؤقتة ناتجة عن الأرباح غير الموزعة لمثل هذه الكيانات . ومع ذلك حينما تستطيع الشركة الأم أو المستثمر التحكم فى توقيت عكس فرق مؤقت خاضع للضريبة ، ويكون من المحتمل أن الفرق المؤقت لن ينعكس فى المستقبل المنظور ، ينبغى عدم الاعتراف بالتزام ضريبة مؤقتة . وهذا يكون هذا هو الحال عندما تستطيع الشركة الأم أن تتحكم فى توقيت توزيع أرباح الشركة التابعة .

6-6 بالمثل ، ينبغى عدم الاعتراف بأصل ضريبة مؤجلة إذا كان من المتوقع أن يستمر الفرق المؤقت فى المستقبل المنظور ولم توجد أرباح خاضعة للضريبة متاحة يمكن إجراء مقاصة بينها وبين الفرق المؤقت .

7-6 فى حالة المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة ، يتم فى المعتاد الاعتراف بالتزام ضريبة مؤجلة، لأن المستثمر لا يستطيع فى العادة التحكم فى سياسة توزيعات أرباح الأسهم . ومع ذلك إذا كانت توجد اتفاقية بين الأطراف على أن الأرباح لن توزع ، فلن يتم تكوين مخصص لالتزام الضريبة المؤجلة .

7- أصول الضريبة المؤجلة :

1-7 تنشئ الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع أصول ضريبة مؤجلة ، ومن أمثلة ذلك الخسائر الضريبية المرحلة أو الفروق المؤقتة الناشئة على مخصصات غير مسموح بها للأغراض الضريبية حتى المستقبل .

2-7 يمكن الاعتراف بأصول الضريبة المؤجلة هذه إذا كان من المحتمل أن يتحقق الأصل .

3-7 سوف يعتمد تحقق الأصل على ما إذا كانت هناك أرباح كافية خاضعة للضريبة فى المستقبل .

4-7 الأرباح الكافية الخاضعة للضريبة يمكن أن تنشأ من ثلاثة مصادر :

(1) من الفروق المؤقتة القائمة الخاضعة للضريبة . من حيث المبدأ ، ينبغى أن تنعكس هذه الفروق فى نفس الفترة المحاسبية التى ينعكس فيها الفرق المؤقت القابل للخصم أو فى الفترة التى يتوقع استخدام خسارة ضريبية فيها.

(2) إذا كانت توجد فروق مؤقتة خاضعة للضريبة وغير كافية ، يجوز للكيان أن يعترف بأصل الضريبة المؤجلة إذا شعر أنه سيكون هناك أرباح مستقبلية خاضعة للضريبة بخلاف تلك الناشئة من الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة. هذه الأرباح ينبغى أن تتصل بنفس الجهة الضريبية والكيان الخاضع للضريبة .

(3) قد يستطيع الكيان إثبات أنه يستطيع خلق فرص تخطيط ضريبى يمكن عن طريقها استغلال الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع .

فى الأحوال التى تدرس فيها فرص التخطيط الضريبى ، يجب أن يكون لدى الإدارة المقدرة على تنفيذها .

5-7 بالمثل ، يستطيع الكيان الاعتراف بأصل ضريبة مؤجلة ناشئ من خسائر أو ائتمانات ضريبية غير مستخدمة عندما يكون محتملاً أن أرباحا مستقبلية خاضعة للضريبة ستكون متاحة ويمكن إجراء مقاصة معها . ومع ذلك ربما يكون خسائر ضريبية جارية دليلا على أنه لن تكون هناك أرباح خاضعة للضريبة فى المستقبل .

6-7 يجب أن تكون الأدلة على توافر أرباح مستقبلية خاضعة للضريبة وثيقة الصلة وموثوقة. على سبيل المثال : من الممكن أن يوفر وجود عقود مبيعات موقعة وتاريخ جيد من الأرباح مثل هذه الأدلة . ويجب أن تؤخذ فى الاعتبار أيضا الفترة التى يمكن ترحيل خسائر الضرائب هذه عنها .

حالة عمليـــــة :

أفصحت شركة ايسويتس وهى شركة سويسرية فى قوائمها المالية فى 31 ديسمبر 2002 أنه يوجد خسائر ضريبية متاحة بمبلغ 92 مليون يورو ، يتصل مبلغ 49 مليون يورو بشركات هولندية و 43 مليون يورو بشركات سويسرية . والخسائر الهولندية يمكن ترحيلها الى أجل غير مسمى ، لكن الخسائر السويسرية متاحة لفترة 7 سنوات فقط . ويشعر الكيان أن من المستبعد استغلال كل الخسائر ولذلك فهو لا يعترف بأصل ضريبة مؤجل .

7-7 عندما لا يكون الكيان قادرا على الاعتراف بأصل ضريبة مؤجلة بسبب عدم كفاية الأدلة فيما يتعلق بالربح المستقبلى الخاضع للضريبة ، ينبغى عليه أن يراجع الموقف فى كل تاريخ ميزانية عمومية تال لمعرفة أن كان من الممكن الاعتراف ببعض أو كل الأصل غير المعترف به .

8- نسب الضريبـــة :

1-8 نسب الضريبة الواجب استخدامها لحساب الضريبة المؤجلة هى تلك المتوقع استخدامها (تطبيقها) فى فترة تحقق الأصل أو تسوية الالتزام . وأفضل تقدير لنسبة الضريبة هذه هو النسبة السارية فى تاريخ الميزانية العمومية .

2-8 نسبة الضريبة الواجب استخدامها ينبغى أن تكون النسبة التى كانت سارية على الضريبة المعينة التى تم تحصيلها . على سبيل المثال : إذا كان سيتم تحصيل ضريبة على مكسب على أصل معين ، فإن نسبة الضريبة المتصلة بتلك الأنواع من المكسب يجب استخدامها لحساب مبلغ الضريبة المؤجلة .

9- الخصـــــم :

1-9 ينبغى عدم خصم أصول والتزامات الضريبة المؤجلة ، ويعود السبب فى ذلك إلى صعوبة التنبؤ بدقة بتوقيت عكس كل فرق مؤقت .

دراسة الحالة (9) :

حقائـــق :

يعمل كيان فى بلد نسبة الضريبة فيه 30% للأرباح المحتجزة و 40% للأرباح الموزعة . وقد أعلنت الإدارة عن توزيعات أرباح أسهم بمبلغ 10 مليون دولار يستحق الدفع بعد نهاية السنة . ولم يتم الاعتراف بالتزام فى القوائم المالية فى نهاية السنة . وكان الربح الخاضع للضريبة قبل خصم الضريبة هو 100 مليون دولار.

المطلوب : إحسب نفقة ضريبة الدخل الجارية للكيان عن السنة الحالية .

الحـــــل

30 مليون دولار (30% من 100 مليون دولار). نسبة الضريبة الواجب تطبيقها يجب أن تكون النسبة المتصلة بالأرباح المحتجزة .

10- الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤقتة :

1-10 ينبغى الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤقتة معا كدخل ونفقة وادراجهما فى الربح أو الخسارة الصافية عن الفترة .

2-10 ومع ذلك ، بقدر ما تنشأ الضريبة من معاملة أو حدث يتم الاعتراف به مباشرة فى حقوق الملكية ، فإن الضريبة المتصلة بالبنود المضافة أو المخصومة من حقوق الملكية ينبغى أن تضاف أو تخصم أيضا من حقوق الملكية . على سبيل المثال : قد يؤدى التغير فى المبلغ المرحل لتملك بسبب إعادة التقييم إلى عواقب (آثار) ضريبية سوف تتم إضافتها إلى أو خصمها من حقوق الملكية .

3-10 ينبغى الاعتراف بأى ضريبة ناشئة من عملية اندماج شركات كأصل أو التزام من الممكن التعرف عليه فى تاريخ الشراء (الاستحواذ) .

4-10 ينبغى إجراء مقاصة لأصول الضريبة الجارية والتزامات الضريبة الجارية فى الميزانية العمومية فقط إذا كان لدى المنشأة الحق القانونى ونية تسويتها على أساس صافى وكان يتم تحصيلها من جانب جهة ضريبية واحدة .

5-10 ينبغى عرض نفقة الضريبة المتصلة بالربح أو الخسارة عن الفترة فى صلب قائمة الدخل ، وينبغى أيضا الافصاح عن العناصر الرئيسية للنفقة .

حالة عمليـــــة :

تفصح شركة روكوود الدولية (وهى كيان دانماركى) عن أنه فى قوائمها المالية حتى 31ديسمبر 2001 ، ضمن أصول الضريبة المؤجلة تم اجراء مقاصة بلغ 63 مليون كرونة دانماركية ، وضمن التزامات الضريبة المؤجلة مقاصة بمبلغ 37 مليون كرونة دانماركية. ويتضمن معيار IAS 12 ظروفا معينة لحدوث مقاصات أصول والتزامات الضريبة المؤجلة .

11- توزيعات أربـــاح الأسهـــم :

1-0-11 توجد آثار ضريبية معينة لأرباح الأسهم وفى بعض الدول تكون ضرائب الدخل مستحقة الدفع بنسب مختلفة إذا تم صرف جزء من الربح الصافى كأرباح أسهم.

2-0-11 يشترط IAS 12 الإفصاح عن الآثار الضريبية المحتملة لصرف أرباح الأسهم.

1-11 تأثير المعاملات القائمة على دفع قيمة الأسهم :

فى بعض البلدان يتم منح إعفاء ضريبى على معاملات دفع قيمة الأسهم ، ومن الممكن أن ينشأ فرق مؤقت قابل للخصم بين المبلغ المرحل الذى سيكون صفرا ووعائه الضريبى الذى سيكون الإعفاء الضريبى فى فترات مستقبلية . ولذلك يجوز الاعتراف بأصل ضريبة مؤجلة .

دراسة الحالة (10):

حقائـــق :

اعترفت شركة أم فى قوائمها المالية بربح سهم قابل للقبض بمبلغ 500 ألف دولار من شركة تابعة مملوكة بنسبة 80%. وربح الأسهم ليس خاضعا للضريبة فى البلد الذى يزاول فيه الكيان نشاطه .

المطلوب :

احسب الفرق المؤقت الناشئ من الاعتراف بتوزيعات أرباح الأسهم المستحق القبض فى حسابات الشركة الأم .

الحـــــل

صفر . لا يوجد فرق مؤقت ناشئ فيما يتعلق بربح السهم حيث أن المبلغ المرحل وهو 500 ألف دولار هو نفس مبلغ الوعاء الضريبى .

12- الإفصاح : العناصر الرئيسية :

اشتراطات الإفصاح الواردة فى المعيار كثيرة وتفصيلية للغاية. على سبيل المثال:

(أ) يشترط المعيار تفسير العلاقة بين النفقة الضريبية والربح المحاسبى .

(ب) ينبغى الإفصاح عن الأساس الذى تم بناءً عليه احتساب نسبة الضريبة مع بيان شرح لأى تغيرات فى نسبة الضريبة المعمول بها .

(ج) الضريبة الجارية والمؤجلة الإجمالية المتصلة بالبنود المعترف بها مباشرة فى حقوق الملكية.ينبغى الإفصاح عنها .

(د) المبلغ الاجمالى للفروق المؤقتة المرتبطة بشركات لم يتم الاعتراف بالتزامات ضريبة مؤجلة فيما يتعلق بها ينبغى الإفصاح عنها .

(هـ) ينبغى تحليل أرصدة الضريبة المؤجلة الصافية للفترة الجارية والسابقة حسب أنواع الفرق المؤقت وأنواع الخسارة الضريبية غير المستخدمة والائتمانات الضريبية غير المستخدمة .

دراسة الحالة (11) :

حقائـــق :

الميزانية العمومية فى 1 يناير 4 × 20

	GAAP المحلية بالملايين
الأرض والمنشآت والمعدات	7000
السمعة التجارية	3000
الأصول المعنوية	2000
الأصول المالية	6000
إجمالى الأصول غير المتداولة	18000
الذمم المدينة التجارية وذمم أخرى	7000
مبالغ أخرى مستحقة القبض	1600
النقدية وما يعادلها	700
مجموع الأصول المتداولة	9300
مجموع الأصول	27.300
رأس المال المصدر	6000
احتياطى إعادة التقييم	1.500
الأرباح المحتجزة	6.130
مجموع حقوق الملكية	13.630
القروض بفائدة	8000
الذمم الدائنة التجارية وغيرها	4000
مزايا الموظفين	1000
التزام الضريبة الجارية	70
التزام الضريبة المؤجلة	600
اجمالى الالتزامات	13.670
مجموع حقوق الملكية والالتزامات	27.300

(أ) الأوعية الضريبية للأصول والالتزامات السابقة هى نفس مبالغها المرحلة باستثناء وعاء الضريبة بالملايين

الأرض والمنشآت والمعدات	1400
الذمم المدينة التجارية	7500
القروض بفوائد	3500
الأصول المالية	7.00

- الأصول المعنوية هى تكاليف تطوير مسموح بها للأغراض الضريبية عند تكبد التكلفة . وقد تم تكبد التكاليف فى 2002 .
- تتضمن الذمم الدائنة التجارية وغيرها استحقاقا accrual للتعويض الذى سيدفع للموظفين . وهو مسموح به للأغراض الضريبية عند إتمام الدفع ويبلغ مجموعة 200 مليون دولار .

(ب) أثناء 2003 ، تمت إعادة تقييم مبنى . وفى 1 يناير 2004 ، كان هناك مبلغ 1500 مليون دولار متبقية فى احتياطى إعادة التقييم فيما يخص هذا المبنى .

(ج) التعديلات التالية فى القوائم المالية سوف يتعين القيام بها طبقا لـ IFRSI، فى 1 يناير 2004 :

- الأصول المعنوية البالغة قيمتها 400 مليون دولار غير مؤهلة للاعتراف بها وفقا لـ IFRSI .
- الأصول المالية مصنفة كلها بالقيمة العادلة خلال الربح أو الخسارة وقيمتها العادلة 6.500 مليون دولار وسيتم إدراجها فى حسابات IFRS .
- سيتم الاعتراف بالتزام معاش قدره 50 مليون دولار وفقا لـ IFRS 1 لم يكن معترفا به وفقا لمبادئ المحاسبة المحلية المتعارف عليها (GAAP) والوعاء الضريبى للالتزام صفر .

(د) يحتمل أن يحقق الكيان أرباحا كبيرة فى المستقبل :

المطلوب :

احسب مخصص الضريبة المؤجلة فى 1 يناير 2004 ، مبينا مبلغ التعديل المطلوب فى مخصص الضريبة المؤجلة وأية مبالغ سيتم خصمها من احتياطى إعادة التقييم. (افترض أن نسبة الضريبة 30%) .

الحـــل

بيـــــــــــان	مبادئ المحاسبة المحلية	تسويات	وعاء الضريبة	فرق مؤقت
الأرض والمنشآت والمعدات	7000		1400	5600
الشهرة التجارية	3000		NR	--
الأصول غير الملموسة (المعنوية)	2000	(400)	صفر	1600
الأصول المالية	6000	500	7000	(500)
مجموع الأصول غير المتداولة	18000	100	8400	
الذمم المدينة التجارية وغيرها	7000		7500	(500)
ذمم مدينة أخرى	1600		1600	--
النقدية وما يعادلها	700		700	--
مجموع الأصول المتداولة	9300	100	9.200	--
مجموع الأصول	27.300		18.200	6.200
القروض بفوائد	8000		8500	500
الذمم الدائنة التجارية	4000		3800	(200)
مزايا الموظفين	1000	50	1000	(50)
التزام ضريبة الجارية	70		70	--
التزام الضريبة المؤجلة	600		600	--
مجموع الالتزامات	13.670	50	13.970	250
رأس المال المصدر	6000	(50)		
احتياطى إعادة التقييم	1.500	(400)		
الأرباح المحتجزة	6.130	500		
مجموع حقوق الملكية	13.630	50		6.450

دراسة الحالة (12) :

حقائـــق :

ايست كيان خاص اشترى مؤخراً شركتين تابعتين مملوكتين بنسبة 100% ، وهما نورث وويست ، والشركتان كيانان خاصان . يوجد لشركة ايست خطة أعمال تقضى بقيد أسهمها ورأس مالها فى البورصة خلال بضع سنوات . وقد اشترت ايست ويست فى 1 يولية 2003 . وعندما حدث ذلك كان لديها خسائر ضريبية غير مستخدمة . وفى 1 يوليو 2003 بدا أن ويست سيكون لديها ربح كاف خاضع للضريبة فى المستقبل لتحقيق أصل الضريبة المؤجلة الناشئ بواسطة هذه الخسائر . ومع ذلك أظهرت الأحداث التالية أن الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة لن تكون كافية لتحقيق كل الخسائر الضريبية غير المستخدمة .

قامت شركة ويست بخصم مبلغ انخفاض فى القيمة بمبلغ 4 ملايين دولار من اجمالى حساباتها المدينة . وتحصل ويست على إعفاء ضريبى على الانخفاض فى قيمة حسابات مدينة معينة . وبسبب الوضع الاقتصادى الراهن ، تشعر ويست أن مبالغ الانخفاض فى القيمة المخصومة سوف تزداد فى المستقبل .

توجد لشركة ويست استثمارات مقيمة بالقيمة العادلة فى الميزانية العمومية وأى مكسب أو خسارة يسجل فى قائمة الدخل . وتصبح المكاسب والخسائر خاضعة للضريبة عندما تباع الاستثمارات .

اشترت ايست نورث فى 1 يوليو 2003 بمبلغ 10 ملايين دولار عندما كانت القيمة العادلة للأصول الصافية 8 ملايين دولار . وكان الوعاء الضريبة لصافى الأصول المشتراه 7 ملايين دولار . وأى خسارة انخفاض فى القيمة على الشهرة التجارية غير مسموح به كاقتطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة .

أثناء السنة الحالية، باعت نورث بضاعة بمبلغ 10 مليون دولار لشركة ايست، وحققت نورث ربحاً قدره 20% على سعر البيع فى المعاملة. وكانت هذه البضاعة مسجلة بمبلغ 5 مليون دولار فى ميزانيتها العمومية فى نهاية السنة الحالية.

قرر مجلس إدارة شركة ايست أنه أثناء الفترة حتى تاريخه سوف يسجل أسهم الكيان فى البورصة ويحقق إيرادات الشركة التابعة (نورث) من خلال مدفوعات أرباح الأسهم . الضريبة مستحقة الدفع على أى تحويل لأرباح الأسهم إلى الشركة القابضة . فى السنة الحالية لم يتم الإعلان عن أى أرباح أسهم أو صرفها .

الضرائب مستحقة الدفع على الشركات المقيدة فى البورصة بنسبة 40% وعلى الكيانات الخاصة بنسبة 35% فى البلد .

المطلوب :

أعد مذكرة تشرح الآثار المتصلة بالضريبة المؤجلة للمعلومات السابقة على مجموعة ايست .

الحـــل

يؤثر إنشاء مجموعة من خلال شراء شركات تابعة تأثيراً كبيراً على الضريبة المؤجلة . وينظر للضريبة المؤجلة من وجهة نظر المجموعة ككل، فالشركات الفردية قد لا يكون لديها أرباح مستقبلية كافية خاضعة للضريبة لموازنة أو تعويض أى خسائر ضريبية غير مستخدمة ولكن فى حالة المجموعة ، يمكن الاعتراف بأصل ضريبة مؤجلة، إذا كانت توجد أرباح كافية خاضعة للضرائب داخل المجموعة .

تنشأ الفروق بين القيم العادلة للأصول الصافية الجارى الاعتراف بها وأوعيتها الضريبية. وفى حالة شراء نورث، سيتم احتساب الضريبة المؤجلة على أساس الفرق بين القيمة العادلة للأصول الصافية البالغة 8 مليون دولار والوعاء الضريبى البالغة قيمته 7 مليون دولار ، فيكون الناتج فروق مؤقتة خاضعة للضريبة بمبلغ 1 مليون دولار .

ليس مطلوباً تكوين مخصص للضريبة المؤجلة بشأن الفرق المؤقت الناشئ عند الاعتراف بالشهرة التجارية غير القابلة للاقتطاع الضريبى البالغة 2 مليون دولار، ولكن ستزداد قيمة الشهرة التجارية بقيمة الضريبة المؤجلة الناشئة على شراء نورث .

تأمل شركة ايست فى قيد أسهمها فى البورصة فى المستقبل القريب. وربما يؤثر ذلك فى نسبة الضريبة المستخدمة فى حساب الضريبة المؤجلة ونسبة الضريبة الحالية للشركات الخاصة هى 35%. وللشركات العامة 40%. ولذلك سوف يتعين اتخاذ قرار بشأن ما إذا كانت الفروق المؤقتة سوف تعكس نسبة الضريبة الأعلى، وإذا كان الأمر كذلك سيتم تكوين مخصص للضريبة المؤجلة بهذه النسبة .

فى حالة ويست، يوجد للكيان استثمارات مذكورة بالقيمة العادلة فى الميزانية العمومية. ويتم إخضاع المكاسب والخسائر للضريبة عندما تباع الاستثمارات، ولذلك سوف ينشأ فرق مؤقت لأن المعالجة الضريبية مختلفة عن المعالجة المحاسبية . ولا يتم تعديل الوعاء الضريبى وفقاً لأى فائض على الاستثمارات، ولذلك فإن الفرق بين المبلغ المرحل للاستثمار والوعاء الضريبى سينشئ التزام ضريبة مؤجلة، وسوف يتم خصم نفقة الضريبة المؤجلة الناتجة من قائمة الدخل وليس حقوق الملكية، حيث أن الفائض على الاستثمارات تم تسجيله فعلاً فى قائمة الدخل .

فى حالة انخفاض قيمة الذمم المدينة التجارية، ولأن الإعفاء الضريبى متاح فقط على الانخفاض المحدد فى قيمة حساب ما، ينشأ فرق مؤقت قابل للاقتطاع يمثل الفرق بين المبلغ المرحل للذمم المدينة التجارية ووعائها الضريبى الذى هو صفر فى هذه الحالة. ويبدو أن خسارة الانخفاض فى القيمة يحتمل أن تزداد فى المستقبل، ولذلك من المستبعد أن ينعكس الفرق المؤقت قريباً. ولا يؤثر ذلك على

حقيقة أن مخصصا يجب تكوينه للضريبة المؤجلة. وسوف ينشأ أصل ضريبة مؤجلة بقيمة الفرق بين الوعاء الضريبى والقيمة المرحلة للذمم المدينة التجارية بنسبة الضريبة السارية على مجموعة ش ركات ايست . ويخضع ذلك للقاعدة العامة فى IAS 12 التى تقول أنه ستكون هناك أرباح كافية خاضعة للضريبة متاحة فى المستقبل بحيث يمكن اجراء مقاصة بينها وبين هذا الفرق المؤقت الخاضع للضريبة .

يوجد لشركة ايست خسائر ضريبية غير مستخدمة مرحلة إلى ما بعده ، وهذه يمكن أن تنشئ أصل ضريبة مؤجلة ، ومع ذلك فأصول الضريبة المؤجلة ينبغى الاعتراف بها فقط بقدر ما يكون بالامكان استرجاعها فى المستقبل ، وهكذا يجب أن يكون بالامكان تحقق أصول الضريبة المؤجلة ، وإذا كان بالامكان تحقيق أصل الضريبة المؤجلة فإنه يمكن الاعتراف به بنفس المبلغ . بوجه عام ، يعتمد التحقق المستقبلى لأصل الضريبة المؤجلة على وجود ربح كافى خاضع للضريبة من النوع المناسب المتاح فى المستقبل . والنوع المناسب سيكون فى المعتاد ربح تشغيلى أو مكسب خاضع للضريبة . وبوجه عام سيتم انشاء الأرباح المناسبة الخاضعة للضريبة فقط فى نفس الكيان الخاضع للضريبة وسوف يتم تقييمها بواسطة نفس الجهة الضريبية كالدخل . ومن الممكن أن تكون هناك فرص تخطيط ضريبى متاحة للمجموعة لتى يتم تحقيق هذه الخسائر الضريبية غير المغفاة وينبغى مراعاة فرص التخطيط الضريبى فقط عند تقرير إلى أى مدى سيتم تحقيق أصل ضريبة مؤجلة . وينبغى الا تستخدم فى خفض التزام ضريبة مؤجلة . وأى أصل معترف به كنتيجة لتنفيذ إستراتيجية تخطيط ضريبى ينبغى خفضه بمقدار تكاليف التنفيذ . فى هذه الحالة، أى أصل ضريبة مؤجلة ناشئ ينبغى الاعتراف به إلى جانب التعديل المناظر فى الشهرة التجارية .

يتم حذف الأرباح بين المجموعات intergroup عند الاندماج ، ولذلك ينبغى حذف مليون دولار من قيمة المخزون فى الميزانية العمومية فى نهاية

السنة . ومع ذلك لأن تعديلاً مكافئاً لم يتم إجراؤه للأغراض الضريبية، فسوف ينشأ فرق مؤقت بين المبلغ المرحل للمخزون فى حسابات المجموعة وقيمته فى الميزانية العمومية لشركة ايست. وسوف يكون الوعاء الضريبى للمخزون 5 مليون دولار والمبلغ المرحل 4 مليون دولار، مما ينشئ فرقا مؤقتاً بمبلغ 1 مليون دولار .

يمكن أن تنشأ فروق مؤقتة بين المبلغ المرحل لاستثمار الشركة الأم فى شركة تابعة ووعاءه الضريبى، وغالباً ما يكون السبب فى هذا الفرق هو الأرباح غير الموزعة فى الشركة التابعة . هذا الفرق المؤقت يمكن أن يكون مختلفاً عن الفرق الذى ينشأ فى القوائم المالية المنفصلة للشركة الأم، حيث ترحل الشركة الأم استثمارها بالتكلفة ناقص الانخفاض فى القيمة أو بمبلغ معاد تقييمه . يشترط IAS 12 الاعتراف بجميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة باستثمارات الشركة الأم فى شركاتها التابعة، باستثناء عندما تستطيع الشركة الأم التحكم فعلياً فى توقيت عكس الفرق المؤقت ويكون من المحتمل أن الفرق المؤقت لن ينعكس فى المستقبل القريب، يكون تكوين مخصص مطلوباً إذا كانت الشركة الأم لا تستطيع التحكم فى توقيت تحويل الأرباح أو إذا كان من المحتمل أن يحدث التحويل فى المستقبل القريب .

يبدو أن الشركة الأم – ايست – تسترجع القيمة المرحلة لاستثمارها فى نورث من خلال دفع أرباح الأسهم . ومن الواضح أن طريقة إسترجاع قيمة الاستثمار فى الشركة التابعة تحت سيطرة كيان الشركة الأم . ونظراً لأن دفع أرباح الأسهم خاضع لسيطرة شركة ايست، فلن يشترط IAS 12 الاعتراف بالتزام ضريبة مؤجلة فيما يتعلق بالأرباح غير الموزعة لشركة نورث .

13- SIC s :

13-1 يتناول SIC 21 ، ضرائب الدخل – استرجاع الأصول المعاد تقييمها وغير القابلة للإهلاك – الوضع الذى يتم فيه ترحيل أصل غير قابل للإهلاك (الأرض) عند إعادة التقييم ، والمبلغ المرحل لمثل هذا الأصل لا يتم

استرجاعه من خلال الاستخدام ، ولذلك ينص SIC 21 على أن يقاس أصل أو التزام الضريبة المؤجلة الناشئ من إعادة التقييم بناءً على الآثار الضريبية لبيع الأصل وليس من خلال الاستخدام ، وقد ينتج عن ذلك استخدام نسبة ضريبية تتصل بالأرباح الرأسمالية وليس النسبة السارية على الإيرادات .

2-13 SIC 25 – ضرائب الدخل، التغيرات فى الوضع الضريبى لكيان ما أو حملة اسهمه ، ينص على أن حدوث تغير فى الوضع الضريبى لا ينشئ ارتفاعات أو انخفاضات فى مبالغ ما قبل الضريبة المعترف بها مباشرة فى حقوق الملكية. ولذلك يخلص SIC 25 إلى أن الأثر الضريبى المؤجل والمؤجلة للتغير فى الحالة الضريبية ينبغى إدراجها فى الربح أو الخسارة الصافية عن الفترة . وإذا نتج عن معاملة أو حدث إضافة أو خصم مباشر من حقوق الملكية، على سبيل المثال عند إعادة تقييم الأرض والمنشآت والمعدات وفقاً لـ IAS 16 ، فسوف يتم الاعتراف بالآثار الضريبية فى حقوق الملكية.

أسئلة متعددة الاختيارات :

1 - باعت شركة تابعة بضاعة تكلفتها 1.2 مليون دولار إلى شركتها الأم بمبلغ 1.4. وكل مخزنها محتفظ به بواسطة الشركة الأم فى نهاية السنة . والشركة الفرعية مملوكة بنسبة 80% وتعمل الشركة الأم والشركة التابعة فى مناطق ضريبية مختلفة . تدفع الشركة الأم الضرائب بنسبة 30% وتدفع الشركة التابعة الضرائب بنسبة 30% . احسب أى أصل ضريبة مؤجلة ناشئ عند بيع المخزون من الشركة التابعة إلى الشركة الأم .

(أ) 60 ألف دولار .

(ب) 200 ألف دولار .

(ج) 48 ألف دولار ,

(د) 80 ألف دولار .

الإجابة : (أ)

2 - أصدر كيان سنداً قابلاً للتحويل فى 1 يناير 4 × 20 يستحق بعد 5 سنوات. ويمكن تحويل السند إلى أسهم عادية فى أى وقت. وقد احتسب الكيان أن مكونات الالتزامات وحقوق الملكية فى السند هى 3 مليون دولار لمكون الالتزامات ومليون دولار لمكون حقوق الملكية ، فيكون المبلغ الاجمالى للسند 4 مليون دولار . سعر الفائدة على السند 6% وتسمح قوانين الضرائب المحلية بإجراء خصم ضريبى للفائدة المدفوعة نقداً. احسب التزام الضريبة المؤجلة الناشئ على السند فى نهاية السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 4 × 20 . نسبة الضريبة المحلية 30% .

(أ) 1.0 مليون دولار .

(ب) 900 ألف دولار .

(ج) 300 ألف دولار ,

(د) 4 مليون دولار .

الإجابة : (ج) (4 مليون دولار – 3 مليون دولار) × 30 %

3 - يقوم كيان بإعادة تنظيم ، ووفقاً لخطة سيتم فصل جزء من نشاط الكيان وتحويله إلى كيان منفصل وهو الكيان z . وسوف يتضمن ذلك نقل جزء من التزام المعاشات إلى الكيان (z) . وبسبب هذا سيكون للكيان (z) فرق مؤقت قابل للاقتطاع فى نهاية السنة (31 ديسمبر 4 × 20) ، ويتوقع أن يحقق الكيان (z) خسائر خلال الـ 5 سنوات الأولى من وجوده ، ولكن سيصبح رابحاً بعد ذلك . والربح المستقبلى المتنبأ به مبنى على تقديرات للمبيعات إلى الشركات داخل المجموعة . هل ينبغى على الكيان (z) أن يعترف بالفرق المؤقت القابل للخصم كأصل ضريبة مؤجلة ؟

(أ) ينبغى على الكيان الاعتراف بأصل ضريبة مؤجلة .

(ب) ينبغى ألا تعترف الإدارة بأصل ضريبة مؤجلة لأن الربحية المستقبلية غير مؤكدة.

(ح) ينبغى أن يعترف الكيان بأصل ضريبة مؤجلة إذا كان بالا مكان التحقق من سلامة الأرباح المدرجة فى الميزانية .

(د) ينبغى أن يعترف الكيان بأصل ضريبة مؤجلة إذا تم حذف الربح داخل المجموعة فى الربح المدرج فى الميزانية .

الإجابة : (ب)

3 - قام كيان باعادة تقييم أملاكه وأعترف بزيادة فى احتياطى إعادة التقييم فى قوائمه المالية. وكانت القيمة المرحلة للأملاك 8 مليون دولار والمبلغ المعاد تقييمه 10 مليون دولار . وكان الوعاء الضريبى للأملاك 6 مليون دولار . وفى البلد نسبة الضريبة السارية على الأرباح 30% ونسبة الضريبة السارية على الأرباح على بيع الأملاك هى 30% . أين سيتم الاعتراف بالتزام الضريبة وبأى مبلغ ؟

(أ) فى قائمة الدخل بمبلغ 600 ألف دولار .

(ب) فى حقوق الملكية بمبلغ 1.2 مليون دولار .

(ح) فى قائمة الدخل والمصروفات المعترف بها بمبلغ 1.4 مليون دولار .

(د) فى الأرباح المحتجزة بمبلغ 700 ألف دولار .

الإجابة : (ب)

5 - تشمل الالتزامات الجارية لكيان غرامات وجزاءات نظير أضرار بيئية ، والغرامات والجزاءات مسجلة بمبلغ 10 مليون دولار ، وهى غير قابلة للاقتطاع للأغراض الضريبية . ما هو مبلغ الوعاء الضريبى للغرامات والجزاءات ؟

(أ) 10 مليون دولار .

(ب) 3 مليون دولار .

(ح) 13 مليون دولار .

(د) صفر

الإجابة : (أ)

الضريبة المؤجلة فى ضوء التشريع الضريبى المصرى

● **المفهـــوم :**

يتحدد الربح المحاسبى وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، بينما يتحدد الربح الضريبى بتعديل الربح المحاسبى من خلال أحكام وردت فى قانون الضرائب على الدخل تختلف عما جاء فى معايير المحاسبة، ويترتب على ذلك وجود فروق بين الربح المحاسبى والربح الضريبى ، وتنقسم هذه الفروق إلى نوعين :

1 – فروق دائمة :

أى أنها فروق لا تنعكس فى فترة زمنية أخرى ومن أمثلة ذلك :

- المصروفات غير المؤيدة بمستندات خارجية يتم الإعتراف بها بالكامل محاسبياً فى حين يتم الإعتراف بها ضريبياً فى حدود 7% من المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات ، وبالتالى فإن الزيادة عن هذه النسبة تضاف لصافى الربح المحاسبى وتخضع للضريبة ، ولا يمكن للمنشأة مثلاً أن تستفيد بهذه الزيادة فى فترة زمنية تالية ، فعلى سبيل المثال سنة 2006 كانت المصروفات غير المؤيدة بمستندات 300000 جنيه والحد الأقصى المسموح به ضريبياً 210000 جنيه ، فى هذه الحالة يرد إلى الوعاء الضريبى 90000 جنيه . ولن تستطيع خصمها فى أى فترة تالية .
- مثال آخر مخصص صندوق تعويض العاملين ، يعترف بمساهمة الشركة فى الصندوق بالكامل من الناحية المحاسبية ، ولكن لا يتم الإعتراف به ضريبياً إلا فى حدود 20% من مرتبات العاملين السنوية ، وإذا فرض مثلاً أن مساهمة الشركة فى الصندوق كانت فى عام 2006 مبلغ 30000 جنيه ، ومرتبات العاملين السنوية كانت 100000 جنيه ، وفى هذه الحالة يكون الحد الأقصى المسموح به ضريبياً بنسبة 20% هو 20000 جنيه ، ويرد إلى الوعاء الزيادة وقدرها 10000 جنيه وإذا حدث فى عام 2007 أن كانت مساهمة المنشأة فى

الصندوق 8000 جنيه فقط وكانت مرتبات العاملين فى سنة 2007 هى 110000 جنيه ، فى هذه الحالة فإن نسبة 20% تعادل 22000 جنيه ، وتكون مساهمة المنشأة فى الحدود المسموح بها (8000 جنيه فقط فى حين المسموح به 22000 جنيه) ، وهنا لا يجوز للمنشأة أن تخصم الجزء الذى تم رده إلى صافى الربح المحاسبى فى عام 2006 لأن ذلك فرق دائم أى لا ينتقل أثره إلى فترة زمنية تالية .

- كذلك هناك إيرادات تظهر بالكامل ضمن قائمة الدخل من الناحية المحاسبية ، ولكنها تعفى من الضريبة ، ولذلك تخصم من صافى الربح قبل تحديد الوعاء الضريبى .

2 – الفروق المؤقتة :

هى فروق بين الربح المحاسبى والربح الضريبى ناتجة عن أحكام واردة فى التشريع الضريبى تهدف إلى تأجيل أو تعجيل دفع الضريبة ، فعلى سبيل المثال :

- يضع التشريع الضريبى معدلات إهلاك مرتفعة لإهلاك الأصول الثابتة مقارنة بالمعدلات المحاسبية العادية ، ويهدف من ذلك إلى تخفيف عبء الضريبة فى السنوات الأولى لشراء الأصل ، ولكن هذا الأمر يترتب عليه زيادة عبء الضريبة فى السنوات الأخيرة من عمر الأصل أى أنها عملية مراجحة ضريبية ، فكل من المحاسبة والضرائب سوف تهلك تكلفة الأصل ، ولكن الاختلاف بينهما فى التوزيع الزمنى .

على سبيل المثال : تم شراء حاسبات الكترونية بمبلغ 100000 جنيه فى 2005/1/1 ، وتستهلك محاسبياً على مدار خمس سنوات بالقسط الثابت ، وبفرض ليس لها قيمة خردة ، فى حين تستهلك ضريبياً بنسبة 50% من أساس الإهلاك .

الإهلاك المحاسبى السنوى = $\frac{100000}{5 \text{ سنوات}}$ = 20000 جنيه سنوياً .

- جـــدول الإهـــلاك الضريبـــى :

السنة	الإهلاك الضريبى	أساس الإهلاك فى نهاية السنة (المتبقى)
نهاية 2005	50000 = % 50x 100000	50000
نهاية 2006	25000 = % 50x 50000	25000
نهاية 2007	12500 = % 50x 25000	12500
نهاية 2008	6250 = % 50x 12500	6250
نهاية 2009	6250	صفر

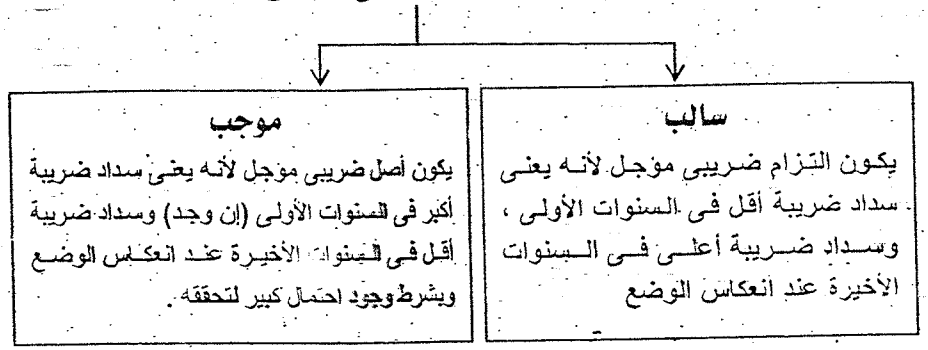
وبمقارنة توزيع الإهلاك المحاسبى والضريبى يتضح ما يلى :

السنة	الإهلاك المحاسبى	الإهلاك الضريبى	الفرق الزمنى	الضريبة المتعلقة بالفرق 20٪
نهاية 2005	20000	50000	30000-	6000-
نهاية 2006	20000	25000	5000-	1000-
نهاية 2007	20000	12500	7500	1500
نهاية 2008	20000	6250	13750	2750
نهاية 2009	20000	6250	13750	2750
المجموع	100000	100000	صفر	صفر

يلاحظ أن الفرق بين الإهلاك المحاسبى والإهلاك الضريبى قد تلاشى بمرور الزمن وأصبح الرصيد النهائى صفر ، وكذلك الضريبة المستحقة عليهم .

يلاحـــظ :

الفرق = الإهلاك المحاسبى – الإهلاك الضريبى = الفرق x 20%



وتكون القيود كما يلى :

6000		من حـ/ مصروف ضريبة الدخل	2005/12/31
	6000	إلى حـ/ التزام ضريبى مؤجل	
1000		من حـ/ مصروف ضريبة الدخل	2006/12/31
	1000	إلى حـ/ التزام ضريبى مؤجل	
1500		من حـ/ التزام ضريبى مؤجل	2007/12/31
	1500	إلى حـ/ مصروف ضريبة الدخل	
2750		من حـ/ التزام ضريبى مؤجل	2007/12/31
	2750	إلى حـ/ مصروف ضريبة الدخل	
2750		من حـ/ التزام ضريبى مؤجل	2007/12/31
	2750	إلى حـ/ مصروف ضريبة الدخل	

وسوف تتناول ورقة العمل هذه أهم ثلاثة بنود تنشأ عنها فروق مؤقتة بين الربح المحاسبى والربح الضريبى وهى :

1 – المخصصات .

2 – الإهلاك .

3 – ترحيل الخسائر الضريبية للأمام .

المخصصـــــات

يتضمن التشريع الضريبى المصرى نص صريح بعدم الإعتراف بالمخصصات وردها إلى صافى الربح المحاسبى عند تكوينها (فيما عدا البنوك وشركات التأمين فلها أحكام خاصة) ، وعند استخدام المخصص فى الغرض الذى خصص من أجله وتتوافر فيه الشروط الضريبية ، فإنه يخصم من صافى الربح المحاسبى فى سنة الاستخدام ، أما إذا استخدم فى غير الغرض الذى خصص من أجله وتوافرت فيه الشروط الضريبية أيضا لهذا العبء أو المصروف أو تم رد المخصص إلى الإيرادات لانتفاء الغرض منه ، فإنه أيضا تخصم من صافى الربح فى هذه الحالة ، أما إذا استخدم المخصص فى الغرض الذى خصص من أجله ولم تتوافر فيه الشروط الضريبية فإنه لا يضاف ولا يخصم .

وهكذا ينشأ عن المخصصات فرق مؤقت فهى تضاف إلى صافى الربح عند تكوين المخصص (وينشأ عن ذلك أصل ضريبى مؤجل ، وذلك إذا استخدم المخصص فى تغطية أعباء أو خسائر تتوافر فيها الشروط الضريبية أو تم رد المخصص إلى الإيرادات ، حيث يتم الخصم فى هذه الحالة وإلغاء الأصل الضريبى المؤجل) .

إذن ينعكس الأصل الضريبى المؤجل عند استخدام المخصص (ويلاحظ أن استخدام المخصص فى تغطية أعباء أو خسائر لا تتوافر فيها الشروط الضريبية ، يؤدى أيضا إلى انعكاس الأصل الضريبى المؤجل لأنه سوف يتحول فى هذه الحالة من فرق مؤقت إلى فرق دائم) .

- حالة عملية (1) :

فيما يلى جزء من ميزان المراجعة فى 2007/12/31 :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
830000		مدينون
7000		أصول ضريبية مؤجلة (ناشئة عن عدم الإعتراف بمخصصات تم تكوينها العام الماضى)
	35000	مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها

والمطلوب :

بيان المعالجة المحاسبية والضريبية وحساب الضريبة المؤجلة إذا علمت أن سياسة الشركة تقوم على المطالبة بديونها لدى الغير بجدية وفى ظل الافتراضات التالية (صافى الربح المحاسبى فى ظل جميع الافتراضات هو 200000 جنيه)

1 – عند الجرد تقرر إعدام دين بمبلغ 30000 جنيه منه 20000 جنيه تتوافر فيها الشروط الضريبية والباقى لم تتوافر فيه الشروط الضريبية وترغب المنشأة فى عمل مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها للعام القادم بنسبة 6% من المدينين .

2 – عند الجرد تقرر إعدام دين بمبلغ 40000 جنيه منه 30000 جنيه تتوافر فيها الشروط الضريبية وترغب المنشأة فى عمل مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها للعام القادم بنسبة 6% من المدينين .

3 – عند الجرد تقرر إعدام دين بمبلغ 50000 جنيه منه 40000 جنيه تتوافر فيها الشروط الضريبية وترغب المنشأة فى عمل مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها للعام القادم بنسبة 6% من المدينين .

4 – عند الجرد تقرر إعدام دين بمبلغ 10000 جنيه منه 6000 جنيه تتوافر فيها الشروط الضريبية وترغب المنشأة فى عمل مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها للعام القادم بنسبة 2% من المدينين .

الحـــــل

الافتراض الأول :

الديون المعدومة 30000 جنيه منها 20000 جنيه تتوافر فيها الشروط ، والباقى لا تتوافر فيه الشروط .

أولاً : المعالجة المحاسبية :

- قيود التسوية :

30000	من حـ/ ديون معدومة إلى حـ/ المدينين إعدام دين	30000	2007/12/31
30000	من حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها إلى حـ/ ديون معدومة إقفال الديون المعدومة (يلاحظ يتبقى فى المخصص 5000ج)	30000	2006/12/31
43000	من حـ/ أرباح وخسائر إلى حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها استكمال المخصص	43000	2007/12/31

ملاحظة : المخصص الجديد = (830000 – 30000) x 6% = 48000

(-) المتبقى من المخصص القديم 5000

المكون هذا العام 43000

ويلاحظ أن الجزء المحمل على حـ/ أرباح وخسائر هو 43000 جنيه فقط .

ثانياً : المعالجة الضريبية :

200000	صافى الربح المحاسبى
	يضاف إليه
43000	المخصص المكون هذا العام (الجزء المستكمل)
243000	
	يخصم منه :
(20000)	المستخدم من المخصص فى تغطية ديون معدومة تتوافر فيها الشروط الضريبية
22300	صافى الربح الضريبى

ثالثاً : معالجة الضريبة المؤجلة

1 – عند تكوين المخصص فإنه لا يتم الإعتراف به ضمن المصروفات ويرد إلى الوعاء الضريبى ، وإذا كانت سياسة الشركة جادة فى المطالبة بديونها ، فإنها تتوقع أن تخصم هذه المبالغ إذا استخدمته فى تغطية ديون معدومة تتوافر فيها الشروط الضريبية ، وبالتالى تنعكس الزيادة التى دفعتها عند تكوين المخصص بتخفيض الضريبة عند استخدامه ، وينشأ بالتالى ضريبة مؤجلة عند التكوين وتنعكس عند الاستخدام أو رد المخصص للإيرادات فى حالة انتفاء الغرض منه حيث يخصم فى هذه الحالة أيضا ، وبالتالى يتم عمل قيد بأصل ضريبى مؤجل عند تكوين المخصص كما يلى :

المخصص المكون هذا العام 43000 x سعر الضريبة 20% = 8600 جنيه

8600	من حـ / أصول ضريبية مؤجلة
	إلى حـ / مصروف ضريبة الدخل 8600

2 – عند استخدام المخصص فى تغطية الديون المعدومة ، يمثل ذلك انعكاس للضريبة المؤجلة ، ويتم تخفيضها بما يعادل الجزء المستخدم سواء توافر فيه الشروط الضريبية أم لا وذلك لما يلى :

أ – الجزء المستخدم فى تغطية ديون معدومة تتوافر فيها الشروط الضريبية يمثل انعكاس للضريبة المؤجلة وذلك لأنه يتم خصمه من الربح المحاسبى أى استرداد الضريبة المدفوعة بالزيادة عند تكوين المخصص نتيجة رده إلى الوعاء ولذلك يتم تخفيض الأصل الضريبى المؤجل .

ب – الجزء المستخدم فى تغطية ديون معدومة أو أعباء لا تتوافر فيها الشروط الضريبية يمثل أيضا تخفيض للأصل الضريبى المؤجل لأنه فى هذه الحالة يكون قد تحول من فرق مؤقت إلى فرق دائم لأنه لن يسترد فى الفترات المستقبلية .

ويكون القيد كما يلى :

الجزء المستخدم من المخصص 30000 x سعر الضريبة 20% = 6000 جنيه

6000	من حـ / مصروف ضريبة الدخل
	إلى حـ / أصل ضريبى موجل 6000

ويظهر حـ / الأصل الضريبى المؤجل فى 2007/12/31 كما يلى :

حـ/ أصل ضريبى مؤجل

7000	رصيد		
8600	مخصص مكون	6000	المستخدم من المخصص
		9600	رصيد مرحل
15600		15600	
9600	رصيد منقول		—

الافتراض الثانى :

أعدم دين 40000 جنيه منه 30000 جنيه تتوافر فيها الشروط .

أولاً : المعالجة المحاسبية :

- قيود التسوية :

40000	من حـ/ ديون معدومة		12/31
	إلى حـ/ المدينين	40000	
	إعدام دين عند الجرد		

35000	من مذكورين :		12/31
5000	حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها		
	حـ/ أرباح وخسائر		
	إلى حـ/ ديون معدومة	40000	
	إقفال الديون المعدومة مع المخصص		
	والزيادة تقفل فى حـ/ أرباح وخسائر		
47400	من حـ/ أرباح وخسائر		12/31
	إلى حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	47400	
	تكوين المخصص الجديد		

ملاحظة :

المخصص الجديد = (830000 – 40000) x %6 = 47400

(-) المتبقى من المخصص القديم صفر

المخصص المكون هذا العام 47400

ثانياً : المعالجة الضريبية :

كشف التعديل

200000	صافى الربح المحاسبى
	يضاف إليه
5000	ديون معدومة لا تتوافر فيها الشروط
47400	مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها (مكون هذا العام)
252400	
	يخصم منه :
(30000)	المستخدم من مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها فى تغطية ديون معدومة تتوافر فيها الشروط
232400	صافى الربح الضريبى

ملاحظة :

يتم استخدام المخصص بالكامل 35000 جنيه فى تغطية الديون المعدومة ويتم تقسيمها إلى:

أ – المستخدم فى تغطية ديون معدومة تتوافر فيها الشروط يخصم من صافى الربح المحاسبى لأنه يمثل استرداد لمبالغ سددت كضريبة بالزيادة عند تكوين المخصص (والذى تم رده إلى الوعاء فى حينها) .

ب – الجزء المستخدم من المخصص (بمبلغ 5000 جنيه) لتغطية ديون معدومة لم تتوافر فيها الشروط ، لا يضاف ولا يخصم لصافى الربح وذلك لأنه :

- لا يضاف لأنه سبق وأن خضع للضريبة عند تكوين المخصص .
- لا يخصم لأنه لا تتوافر فيه الشروط الضريبية .

ثالثاً : معالجة الضريبة المؤجلة :

1 – المستخدم من المخصص : يتم تخفيض الأصل الضريبى المؤجل بقيمة

المستخدم 35000 x سعر الضريبة 20% = 7000 جنيه

7000	من حـ / مصروف ضريبة الدخل	
	إلى حـ / أصل ضريبى مؤجل	7000

2 – المخصص المكون هذا العام 47400 x 20% = 9480 جنيه

9480	من حـ / أصل ضريبى مؤجل	
	إلى حـ / مصروف ضريبة الدخل	9480

الافتراض الثالث :

الديون المعدومة 50000 جنيه منها 40000 جنيه تتوافر فيها الشروط :

أولاً : المعالجة المحاسبية :

قيود التسوية

من حـ/ ديون معدومة		50000	
إلى حـ/ المدينين	50000		
إعدام دين عند الجرد			12/31
من مذكورين :			
حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها		35000	
حـ/ أرباح وخسائر		15000	
إلى حـ/ ديون معدومة	50000		
إقفال الديون المعدومة مع المخصص			12/31
والزيادة تقفل فى حـ/ أرباح وخسائر			
من حـ/ أرباح وخسائر		46800	
إلى حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	46800		
تكوين المخصص الجديد			12/31

ثانياً : المعالجة الضريبية :

التعديلات عند تقديم الإقرار

صافى الربح المحاسبى	200000
يضاف إليه	
مخصصات تم تكوينها هذا العام	46800
ديون معدومة لا تتوافر فيها الشروط	10000
	256800
يخصم منه :	
المستخدم من المخصص فى تغطية ديون معدومة	(35000)
صافى الربح الضريبى	223800

ثالثاً : الأثر على الضريبة المؤجلة :

المستخدم من المخصص لتغطية ديون معدومة تتوافر فيها الشروط .

35000 x 20% = 7000 جنيه

من حـ / مصروف ضريبة الدخل	7000	
إلى حـ / أصول ضريبية مؤجلة		7000

ويلاحظ أن باقى الديون المعدومة التى تتوافر فيها الشروط (5000) جنيه تعتبر من المصروفات واجبة الخصم ولا تخصم لأنها حملت على قائمة الدخل مباشرة ولا تمثل استخدام المخصص .

المكون من المخصصات هذا العام 46800 x 20% = 9360 جنيه

من حـ / أصل ضريبى مؤجل	9360	
إلى حـ / مصروف ضريبة الدخل		9360

الافتراض الرابع :

إعدام دين بمبلغ 10000 جنيه منه 6000 جنيه تتوافر فيها الشروط :

أولاً : المعالجة المحاسبية :

- قيود التسوية

من حـ/ ديون معدومة		10000	
إلى حـ/ المدينين	10000		
إعدام دين بمبلغ 10000			12/31
من حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها		10000	
إلى حـ/ ديون معدومة	10000		
إقفال الديون المعدومة			12/31
من حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها		8600	
إلى حـ/ أرباح وخسائر	8600		
رد الزيادة فى المخصص إلى الإيرادات			12/31

ملاحظة :

المخصص الجديد = (830000 – 10000) x 2% = 16400

(-) المتبقى من المخصص القديم 25000

الفرق بالسالب 8600

ثانياً : المعالجة الضريبية :

التعديلات عند تقديم الإقرار

صافى الربح المحاسبى	200000
يضاف إليه :	
-	
يخصم منه :	
المستخدم من المخصص فى تغطية ديون معدومة تتوافر فيها الشروط	(6000)
الزيادة فى المخصص التى تم ردها إلى الإيرادات	(8600)
صافى الربح الضريبى	185400

وتكون القيود الخاصة بالضريبة المؤجلة كما يلى :

(8600 + 6000) x 20% = 2920 جنيه انعكاس للأصل الضريبى المؤجل

من حـ / مصروف ضريبة الدخل 2920

إلى حـ / أصل ضريبى مؤجل 2920

وبالنسبة للمخصص المستخدم فى تغطية ديون معدومة لم تتوافر فيها الشروط يتم انعكاس الضريبة المؤجلة لأنها تتحول من فرق موقت إلى فرق دائم :

الضريبة المؤجلة = 4000 x $\frac{20}{100}$ = 800 جنيه

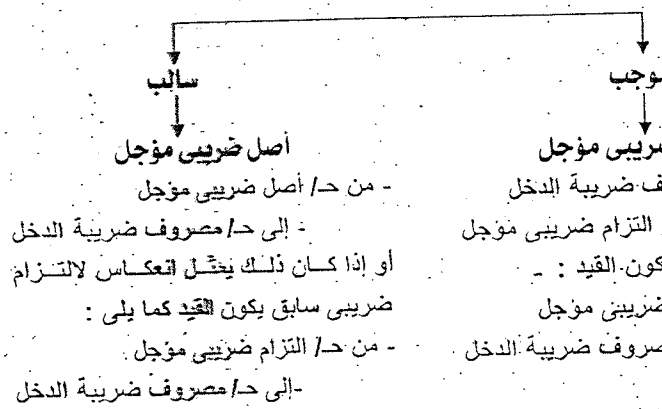
من حـ / مصروف ضريبة الدخل 800

إلى حـ / أصل ضريبى مؤجل 800

- حساب الضريبة المؤجلة :

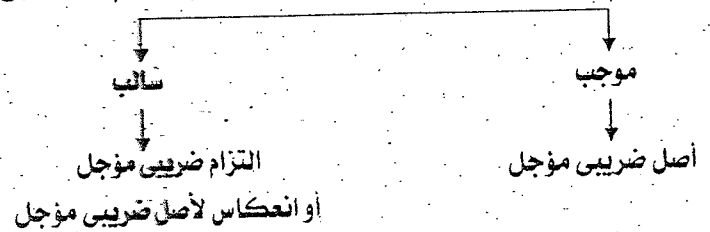
أولاً : بالنسبة للأصول :

الفرق الموقت = صافى القيمة الدفترية المحاسبية – الأساس الضريبى للأصل = الفـرق



ثانياً : بالنسبة للالتزامات :

الفرق الموقت = القيمة الدفترية المحاسبية – الأساس الضريبى للالتزام = الفـرق



حساب الضريبة المؤجلة فى حالة إهلاك الأصول الثابتة

يتم إمساك سجل خاص للأصول الثابتة القابلة للإهلاك ، وتخصص صفحة (أو أكثر من صفحة) لكل أصل ثابت على حدة لتتبع قياس إهلاكه وقيمته الدفترية المحاسبية والضريبية منذ بداية الاستحواذ على الأصل أو بدء تطبيق معيار ضريبة الدخل وحساب الضريبة المؤجلة .

ملاحظة :

المخصص الجديد = (830000 – 10000) x 2% = 16400

(-) المتبقى من المخصص القديم 25000

الفرق بالسالب 8600

ثانياً : المعالجة الضريبية :

التعديلات عند تقديم الإقرار

200000	صافى الربح المحاسبى
	يضاف إليه
-	
	يخصم منه :
(6000)	المستخدم من المخصص فى تغطية ديون معدومة تتوافر فيها الشروط
(8600)	الزيادة فى المخصص التى تم ردها إلى الإيرادات
185400	صافى الربح الضريبى

وتكون القيود الخاصة بالضريبة المؤجلة كما يلى :

(8600 + 6000) x 20% = 2920 جنيه انعكاس للأصل الضريبى المؤجل

2920 من حـ / مصروف ضريبة الدخل

2920 إلى حـ / أصل ضريبى مؤجل

وبالنسبة للمخصص المستخدم فى تغطية ديون معدومة لم تتوافر فيها الشروط يتم انعكاس الضريبة المؤجلة لأنها تتحول من فرق مؤقت إلى فرق دائم .

الضريبة المؤجلة = $\frac{20}{100}$ x 4000 = 800 جنيه

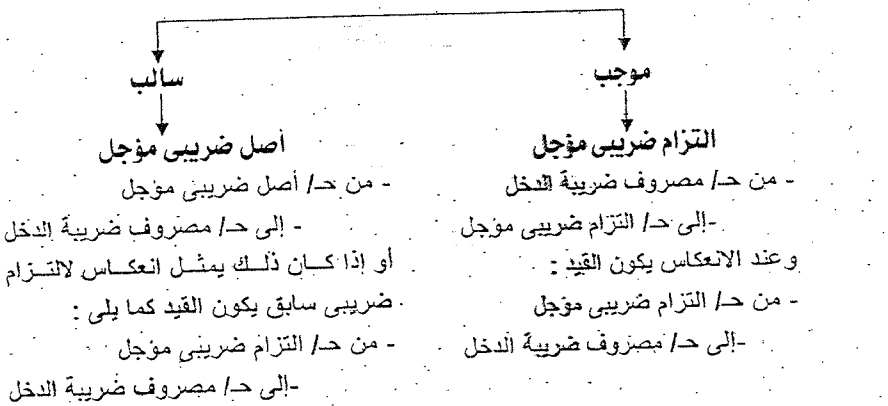
800 من حـ / مصروف ضريبة الدخل

800 إلى حـ / أصل ضريبى مؤجل

- حساب الضريبة المؤجلة :

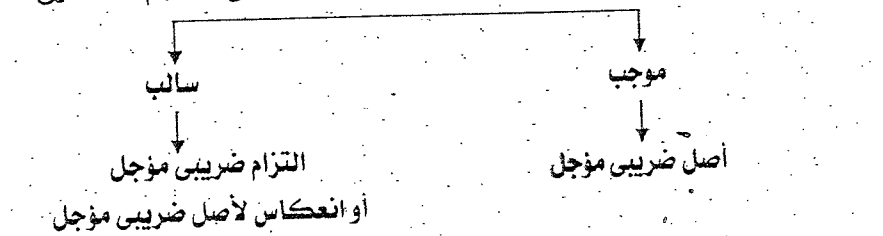
أولاً : بالنسبة للأصول :

الفرق المؤقت = صافى القيمة الدفترية المحاسبية – الأساس الضريبى للأصل = الفـرق



ثانياً : بالنسبة للالتزامات :

الفرق المؤقت = القيمة الدفترية المحاسبية – الأساس الضريبى للالتـزام = الفـرق



حساب الضريبة المؤجلة فى حالة إهلاك الأصول الثابتة

يتم إمساك سجل خاص للأصول الثابتة القابلة للإهلاك ، وتخصص صفحة (أو أكثر من صفحة) لكل أصل ثابت على حدة لتتبع قياس إهلاكه وقيمته الدفترية المحاسبية والضريبية منذ بداية الاستحواذ على الأصل أو بدء تطبيق معيار ضريبة الدخل وحساب الضريبة المؤجلة .

(1) التاريخ	(2) الإهلاك المحاسبى	(3) القيمة الدفترية المحاسبية	(4) الإهلاك الضريبى	(5) أساس الإهلاك الضريبى	(6) الفرق المؤقت	(7) الفرق المؤقت المتراكم	(8) الضريبة المؤجلة ٪20

- ويلاحظ بالنسبة للأعمدة السابقة (داخل الجدول) ما يلى :

1 – التـاريـخ :

ويكتب فيه إما تاريخ الاستحواذ على الأصل أو تاريخ بدء حساب الضريبة المؤجلة وحتى تنعكس تماما .

2 – الإهلاك المحاسبى : ويحسب وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية :

3 – القيمة الدفترية المحاسبية :

= القيمة الدفترية المحاسبية فى نهاية العام السابق – الإهلاك المحاسبى للعام الحالى

أو = التكلفة الأصلية – مجمع الإهلاك حتى تاريخه – مجمع خسائر اضمحلال القيمة حتى تاريخه.

4 – الإهلاك الضريبى :

ويحسب وفقاً للتشريع الضريبى المصرى، إما على أساس القسط الثابت للمبانى والمنشآت والأصول المعنوية ، أو وفقاً لنظام أساس الإهلاك للحاسبات الآلية والآلات والمعدات وباقى الأصول الأخرى (راجع كتاب الدكتور / طارق عبدالعال حماد ، المحاسبة عن ضرائب الدخل ، 2008) .

5 – الأساس الضريبى للإهلاك :

= الأساس الضريبى للإهلاك فى نهاية العام السابق – الإهلاك الضريبى للعام الحالى

6 – الفرق المؤقت :

= القيمة الدفترية المحاسبية – الأساس الضريبى للإهلاك (فى نفس السنة)

7 – الفرق المؤقت المتراكم :

= الفرق المؤقت فى نهاية العام الحالى – الفرق المؤقت فى نهاية العام السابق.

مع مراعاة الاشارات :

فمثلاً ، الفرق المؤقت فى نهاية عام 2006 كان 6000 جنيه بالسالب ، وفى عام 2007 بلغ الفرق المؤقت 3000 جنيه ، فى هذه الحالة يكون الفرق المؤقت المتراكم لعام 2007 كما يلى:

= 3000 جنيه – (-6000) = 9000 جنيه .

كذلك ، إذا كان الفرق المؤقت فى سنة 2006 هو 13000 جنيه ، وبلغ فى عام 2007 مبلغ 11000 جنيه ، فيكون الفرق المؤقت المتراكم لعام 2007 كما يلى :

= 11000 جنيه – 13000 جنيه = - 2000 جنيه .

8 – الضريبة المؤجلة :

= الفرق المؤقت المتراكم فى نهاية العام الحالى x سعر الضريبة .

- حالة عملية (1) : عن الإهلاك :

قامت المنشأة بشراء حاسبات الكترونية فى 2005/1/1 تكلفتها 100000 جنيه والعمر الإنتاجى المقدر لها هو 5 سنوات وبفرض ليس لها قيمة خردة .

والمطلوب : حساب الضريبة المؤجلة ، علما بأن الحاسبات تستهلك بطريقة القسط الثابت.

السنة	الإهلاك المحاسبى	الإهلاك الضريبى
نهاية سنة 2005	20000	50000
نهاية سنة 2006	20000	25000
نهاية سنة 2007	20000	12500
نهاية سنة 2008	20000	6250
نهاية سنة 2009	20000	6250
-	100000	100000

وعند حساب الضريبى المؤجلة يلاحظ أنه يتم إمساك سجل للاصول الثابتة تخصص صفحة لكل أصل على حدة يظهر فيها القيمة الدفترية المحاسبية وأساس الإهلاك والفرق المؤقت والضريبة المؤجلة كما يلى :

صفحة من سجل الأصول الثابتة

تتضمن :

1 – نوع الأصل الثابت .

2 – تاريخ الاستحواذ .

3 – الطريقة المتبعة لحساب الإهلاك المحاسبى .

4 – طريقة الإهلاك الضريبى .

5 – القيمة الدفترية المحاسبية = القيمة الدفترية المحاسبية للعام السابق – الإهلاك المحاسبى .

6 – أساس الضريبى = أساس الضريبة السابقة – إهلاك السنة الحالية .

7 – الفرق المؤقت = القيمة الدفترية المحاسبية – أساس الضريبة .

8 – الفرق المؤقت المتراكم = الفرق المؤقت للعام الحالى – الفرق المؤقت للعام السابق.

9 – الضريبة المؤجلة = الفرق المؤقت المتراكم x 20% .

صفحة السجل

نـــوع الأصل : حاسبات إلكترونية

تاريخ الاستحواذ : 2005/1/1 .

طريقة الإهلاك المحاسبى : قسط ثابت على مدار العمر الإنتاجى 5 سنوات .

طريقة الإهلاك الضريبى : أساس الإهلاك بنسبة 50% .

جدول حساب الضريبة المؤجلة

(1) التاريخ	(2) الإهلاك المحاسبى	(3) القيمة الدفترية المحاسبية	(4) الإهلاك الضريبى	(5) أساس الإهلاك الضريبى	(6) الفرق المؤقت	(7) الفرق المؤقت المتراكم	(8) الضريبة المؤجلة 20٪
2005/1/1	-	100000	-	100000	-	-	-
2005/12/31	20000	80000	50000	50000	30000	30000	6000
2006/12/31	20000	60000	25000	25000	35000	5000	1000
2007/12/31	20000	40000	12500	12500	27500	(7500)	(1500)
2008/12/31	20000	20000	6250	6250	13750	(13750)	(2750)
2009/12/31	20000	صفر	6250	صفر	صفر	(13750)	(2750)
إجماليات	100000	-	100000	-	-	صفر	صفر

وتكون قيود اليومية كما يلى :

1 – فى 2005/12/31 :

من حـ / مصروف ضريبة الدخل 6000

إلى حـ / التزام ضريبى مؤجل 6000

2 – فى 2006/12/31 :

من حـ / مصروف ضريبة الدخل 1000

إلى حـ / التزام ضريبى مؤجل 1000

3 – فى 2007/12/31 (انعكاس للالتزام الضريبى المؤجل) :

من حـ / التزام ضريبى مؤجل 1500

إلى حـ / مصروف ضريبة الدخل 1500

4 – فى 2008/12/31 : (انعكاس للالتزام الضريبى المؤجل) :

من حـ / التزام ضريبى مؤجل 2750

إلى حـ / مصروف ضريبة الدخل 2750

5 – فى 2009/12/31 : (انعكاس للالتزام الضريبى المؤجل) :

من حـ / التزام ضريبى مؤجل		2750
إلى حـ / مصروف ضريبة الدخل	2750	

ويلاحظ أنه بنهاية سنة 2009 : سوف يكون رصيد حـ/ التزام ضريبى مؤجل صفر

6000	دائن سنة 2005
1000	دائن سنة 2006
(1500)	مدين سنة 2007
(2750)	مدين سنة 2008
(2750)	مدين سنة 2009
صفر	

فى المثال السابق بفرض أن المنشأة لم تبدأ تطبيق معيار المحاسبة عن ضرائب الدخل سوى فى عام 2007 (بداية الالزام بمعايير المحاسبة المصرية الجديدة)، فما هو الأثر على سجل الأصول الثابتة، وحساب الضريبة المؤجلة .

الحـــل

فى هذه الحالة يتم بدء المقارنة بين القيمة الدفترية المحاسبية والأساس الضريبى بداية من عام 2007 ، ويكون الفرق المؤقت المتراكم قبل هذه السنة صفر .

ويظهر سجل الأصول الثابتة كما يلى :

(1) التاريخ	(2) الإهلاك المحاسبى	(3) القيمة الدفترية المحاسبية	(4) الإهلاك الضريبى	(5) أساس الإهلاك الضريبى	(6) الفرق المؤقت	(7) الفرق المؤقت المتراكم	(8) الضريبة المؤجلة 20٪
2007/12/31	20000	40000	12500	12500	27500	27500	5500
2008/12/31	20000	20000	12500	6250	13750	(13750)	(2750)
2009/12/31	20000	صفر	6250	صفر	صفر	(13750)	(2750)

- وتكون قيود اليومية كما يلى :

1 – فى 2007/12/31 :

من حـ / مصروف ضريبة الدخل		5500
إلى حـ / التزام ضريبى مؤجل	5500	

2 – فى 2008/12/31 :

من حـ / التزام ضريبى مؤجل		2750
إلى حـ / مصروف ضريبة الدخل	2750	

3 – فى 2009/12/31 :

من حـ / التزام ضريبى مؤجل		2750
إلى حـ / مصروف ضريبة الدخل	2750	

- حالة عملية (2)

بفرض أن القيمة القابلة للإهلاك كانت 100000 جنيه لعقارْ كان قد تم شراؤه فى 1995/1/1، وكانت تكلفة الشراء 120000 جنيه، والقيمة المقدرة كخردة فى نهاية العمر المقدر هى 20000 جنيه، وقد كانت الشركة تحسب الإهلاك بنسبة 2% من الناحية المحاسبية ومستمرة فى هذا الأمر واعتمد ضريبياً حتى نهاية عام 2004، ولكن مع بداية تطبيق قانون الضرائب الجديد بلغت نسبة الإهلاك 5% من 2005/1/1، وبدأت الشركة تطبيق معيار ضرائب الدخل فى 2007/1/1 .

والمطلوب : حساب الضريبة المؤجلة عن عام 2007 .

الحـــل

الإهلاك المحاسبى = (120000 – 20000) x 2% = 2000 جنيه.

ويتساوى الإهلاك المحاسبى مع الإهلاك الضريبى طوال الفترة من 1995/1/1 حتى 2004/12/31 أى لمدة عشر سنوات ويكون مجمع الإهلاك هو 20000 جنيه ،

ومع بداية عام 2005 سوف يحسب الإهلاك الضريبى بطريقة القسط الثابت ، ولكن بنسبة 5% ، بينما يستمر الإهلاك المحاسبى بنسبة 2% .

مجمع الإهلاك المحاسبى = 13 سنة x 2000 = 26000 جنيه.

القيمة الدفترية المحاسبية = 120000 – 26000 = 94000 جنيه .

مجمع الإهلاك الضريبى : 2000 x 10 سنوات حتى نهاية سنة 2004 = 20000

5000 x 3 سنوات (2005، 2006، 2007) = 15000

الإجمالى 35000

أساس الضريبة = 120000 – 35000 = 85000 جنيه .

صفحة من سجل الأصول الثابتة

نـــوع الأصـــل : مبـــانـــى

تاريخ الاستخواذ : 1995/1/1 .

طريقة الإهلاك المحاسبى : القسط الثابت بمعدل إهلاك 2% .

طريقة الإهلاك الضريبى : قسط ثابت بمعدل إهلاك 5% .

تاريخ بدء تطبيق معيار ضرائب الدخل : 2007/1/1 .

جدول حساب الضريبة المؤجلة

(1) التاريخ	(2) الإهلاك المحاسبى	(3) القيمة الدفترية المحاسبية	(4) الإهلاك الضريبى	(5) أساس الإهلاك الضريبى	(6) الفرق المؤقت	(7) الفرق المؤقت المتراكم	(8) الضريبة المؤجلة 20٪
2007/12/31	2000	94000	5000	85000	9000	9000	1800
2008/12/31	2000	92000	5000	80000	12000	3000	600
2009/12/31	2000	90000	5000	75000	15000	3000	600

- وتكون قيود اليومية كما يلى :

1 – فى 2007/12/31 :

من حـ / مصروف ضريبة الدخل	1800	
إلى حـ / التزام ضريبى مؤجل		1800

2 – فى 2008/12/31 :

من حـ / مصروف ضريبة الدخل	600	
إلى حـ / التزام ضريبى مؤجل		600

3 – فى 2009/12/31 :

من حـ / مصروف ضريبة الدخل	600	
إلى حـ / التزام ضريبى مؤجل		600

- حالة عملية (3)

اشترت إحدى المنشآت أثاث فى 2004/1/1 تكلفته 20000 جنيه ، والعمر الإنتاجى المقدر هو 5 سنوات ، وبفرض أنه ليس له قيمة خردة ، ولم يكن هناك فرق بين الإهلاك المحاسبى والإهلاك الضريبى فى عام 2004 ، ولكن بدأ الفرق يظهر مع بداية عام 2005 حيث يحسب الإهلاك الضريبى بنسبة 25% من أساس الإهلاك .

والمطلوب : حساب الضريبة المؤجلة فى الحالتين التاليتين :

1 – قامت المنشأة بتطبيق معيار ضرائب الدخل من 2005/1/1 .

2 – قامت المنشأة بتطبيق معيار ضرائب الدخل من 2007/1/1 .

الحـــــل

- الافتراض الأول : بدء تطبيق معيار ضرائب الدخل من 2005/1/1 :

جدول حساب الضريبة المؤجلة

(1) التاريخ	(2) الإهلاك المحاسبى	(3) القيمة الدفترية المحاسبية	(4) الإهلاك الضريبى	(5) أساس الإهلاك الضريبى	(6) الفرق المؤقت	(7) الفرق المؤقت المتراكم	(8) الضريبة المؤجلة ٪20
2004/1/1	-	200000	-	20000	-	-	-
2004/12/31	4000	16000	4000	16000	-	-	-
2005/12/31	4000	12000	4000	12000	-	-	-
2006/12/31	4000	8000	3000	9000	(1000)	(1000)	(200)
2007/12/31	4000	4000	9000	صفر	(5000)	(4000)	(800)
2008/12/31	4000	صفر	صفر	صفر	صفر	5000	1000
الإجمالى	20000	-	20000	-	-	صفر	صفر

- وتكون قيود اليومية كما يلى :

1 – فى 2006/12/31 :

200 من حـ / مصروف ضريبة الدخل

200 إلى حـ / التزام ضريبى مؤجل

2 – فى 2007/12/31 :

800 من حـ / مصروف ضريبة الدخل

800 إلى حـ / التزام ضريبى مؤجل

3 – فى 2008/12/31 :

1000 من حـ / التزام ضريبى مؤجل

1000 إلى حـ / مصروف ضريبة الدخل

- الافتراض الثانى : بدء تطبيق معيار ضرائب الدخل من 2007/1/1 :

جدول حساب الضريبة المؤجلة

(1) التاريخ	(2) الإهلاك المحاسبى	(3) القيمة الدفترية المحاسبية	(4) الإهلاك الضريبى	(5) أساس الإهلاك الضريبى	(6) الفرق المؤقت	(7) الفرق المؤقت المتراكم	(8) الضريبة المؤجلة ٪20
2007/12/31	4000	4000	9000	صفر	4000	4000	800
2008/12/31	4000	صفر	صفر	صفر	صفر	(4000)	(800)

- وتكون قيود اليومية كما يلى :

1 – فى 2007/12/31 :

800 من حـ / مصروف ضريبة الدخل

800 إلى حـ / التزام ضريبى مؤجل

2 – فى 2008/12/31 :

800 من حـ / التزام ضريبى مؤجل

800 إلى حـ / مصروف ضريبة الدخل

الخسائر الضريبية المرحلة للأمام

اجاز التشريع الضريبى المصرى ترحيل الخسائر الضريبية التى تتحقق فى سنة ما للأمام لتخصم من أرباح السنوات التالية ، حتى يتم تغطيتها وبحد أقصى 5 سنوات (وفى حالة العقود طويلة الأجل يجوز الترحيل للخلف أيضا) ، ويترتب على ذلك إمكان الاستفادة من وفورات ضريبية مستقبلية نتيجة خصم الخسائر الضريبية .

ووفقا للمعايير المحاسبية الدولية والمصرية فإنه يتم الإعتراف بأصل ضريبى مؤجل بالنسبة للخسائر الضريبية المرحلة المتبقية (أى التى لم ينتهى الحق فى ترحيلها بعد) أو أى خصومات ضريبية أخرى إلى المدى الذى يحتمل فيه أن تسترد فى المستقبل.

فعلى سبيل المثال ، حققت إحدى المنشآت خسائر ضريبية فى سنة 2005 بلغت 60000 جنيه، وقامت بترحيل 20000 جنيه فى سنة 2006 ، وكذلك ترحيل 30000 جنيه فى سنة 2007 ، وقد بدأت فى عام 2007 فى تطبيق مبدأ الضريبة المؤجلة .

والمطلوب : قيود الضريبة المؤجلة فى عام 2007 .

الحـــــل

- **الخسائر الضريبية المتبقية والمستحقة للترحيل فى بداية عام 2007 هى 40000 جنيه ، وتكون الضريبة المؤجلة عليها 8000 جنيه يتم عمل القيد التالى بها :**

8000		من حـ / أصول ضريبية مؤجلة
	8000	إلى حـ / مصروف ضريبة الدخل

- **وفى نهاية عام 2007 عندما يتم ترحيل الخسائر الضريبية فى حدود أرباح 2007 فإنه يتم عمل انعكاس للقيد بمبلغ (30000 X 20%) = 6000 جنيه ، ويكون القيد كما يلى :**

6000		من حـ / مصروف ضريبة الدخل
	6000	إلى حـ / أصول ضريبية مؤجلة

ملخص معيار ضرائب الدخل

1 – الهدف من المعيار :

الأهداف الأساسية للمعيار هى توصيف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل وتسوية الالتزامات القانونية للضريبة (الضريبة الفعلية التى تدفع حسب قانون الضرائب على الدخل) مع تقديم افصاح محاسبى عن التزام الضريبة ومصروف الضريبة ويتناول المعيار مسائل آخرى :

- التمييز بين الفروق الضريبية الدائمة والمؤقتة .
- تسجيل مبالغ الضريبة التى تسترد مستقبلاً أو المبالغ التى يتم تحميلها من خلال الاصول والالتزامات الضريبية المؤجلة فى قائمة المركز المالى .
- الاعتراف وتناول الخسائر لأغراض ضريبة الدخل .

2 ـ نطاق المعيـــار :

يطبق هذا المعيار للمحاسبة عن كافة ضرائب الدخل شاملاً الضرائب المحلية والأجنبية والضريبة المحجوزة عند المنبع وكذلك الآثار المترتبة على ضريبة الدخل لمدفوعات توزيع الربح .

المفاهيم الأساسية :

1 – الربح المحاسبى Accounting Profit

هو صافى الربح أو الخسارة للفترة قبل خصم مصروف الضريبة .

2 – الربح الخاضع للضريبة (أو الخسارة الضريبية)

Taxable Profit (or tax loss)

هو عبارة عن الربح (أو الخسارة) عن الفترة والتى تتحدد وفقاً للقواعد الموضوعة بواسطة السلطات الضريبية والتى يتحدد على أساسها قيمة الضريبة التى تسدد (أو تسترد) .

3 – مصروف الضريبة (أو دخل الضريبة) Tax Expense (or tax income)

هو المبلغ الإجمالى الداخل فى تحديد صافى الربح أو الخسارة عن الفترة بالنسبة للضريبة الحالية والضريبة المؤجلة .

4 – الضريبة الجارية Current Tax

هى مبلغ ضريبة الدخل المسددة (أو المستردة) على الربح الخاضع للضريبة (أو الخسارة الضريبية) عن فترة ما طبقاً للقواعد الموضوعة بواسطة السلطات الضريبية.

5 – الالتزامات الضريبية المؤجلة Deferred Tax Liabilities

هو المبلغ الإجمالى الداخل فى تحديد صافى الربح أو الخسارة عن الفترة بالنسبة للضريبة الحالية والضريبة المؤجلة .

6- الاصول الضريبية المؤجلة Deferred Tax Assets

هى مبالغ ضريبة الدخل التى تسترد فى فترات مستقبلية نتيجة :

أ – الفروق المؤقتة التى تخصم .

ب- ترحيل الخسائر الضريبية غير المستنفذة للمستقبل .

جـ- الترحيل للمستقبل للإئتمان الضريبى غير المستنفذ .

7- الفروق المؤقتة Temporary Differences

هى الفروق بين القيمة الدفترية لأصل ما أو التزام وفى قائمة المركز المالى وأساسها الضريبى ، ويكون الاساسى الضريبى أحد أمرين :

أ – فروق مؤقتة خاضعة للضريبة

Taxable Temporary Differences

وهى فروق مؤقتة يترتب عليها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (أو خسارة ضريبية) لفترات مستقبلية وذلك عندما تكون القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام قد تم استرداده أو تسويته .

ب – الفروق المؤقتة التى تخصم

Deductible Temporary Differences

هى فروق مؤقتة يترتب عليها مبالغ تخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (أو الخسارة الضريبية) لفترات المستقبل عندما تكون القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام تم استرداده أو تسويته .

وفى القوائم المالية المجمعة تحدد الفروق المؤقتة بمقارنة القيمة الدفترية للأصول المجمعة مع أوعيتها الضريبية المحددة بالرجوع إلى أما عائد الضريبة المجمعة أو عندما لا يكون معداً هذا العائد – فيكون عائدات الضريبة الفردية للكيانات المجمعة .

8 – وعاء الضريبة (أو أساس الضريبة) The Tax Base

أساس الضريبة لأصل ما أو التزام هو المبلغ المنسوب لذلك الاصل أو الالتزام لأغراض الضريبة .

وعاء الضريبة لأصل ما هو المبلغ الذى يخصم لأغراض الضريبة مقابل أى منافع اقتصادية خاضعة للضريبة تتدفق للضريبة عند استرداده للقيمة الدفترية للأصل من خلال الاستخدام أو البيع .

أساس الضريبة للإلتزام هو المبلغ الخاضع للضريبة لأغراض الضريبة بالنسبة للإلتزام فى فترات مستقبلية .

3 – المعالجة المحاسبية :

الاصول والإلتزامات الضريبية الجارية :

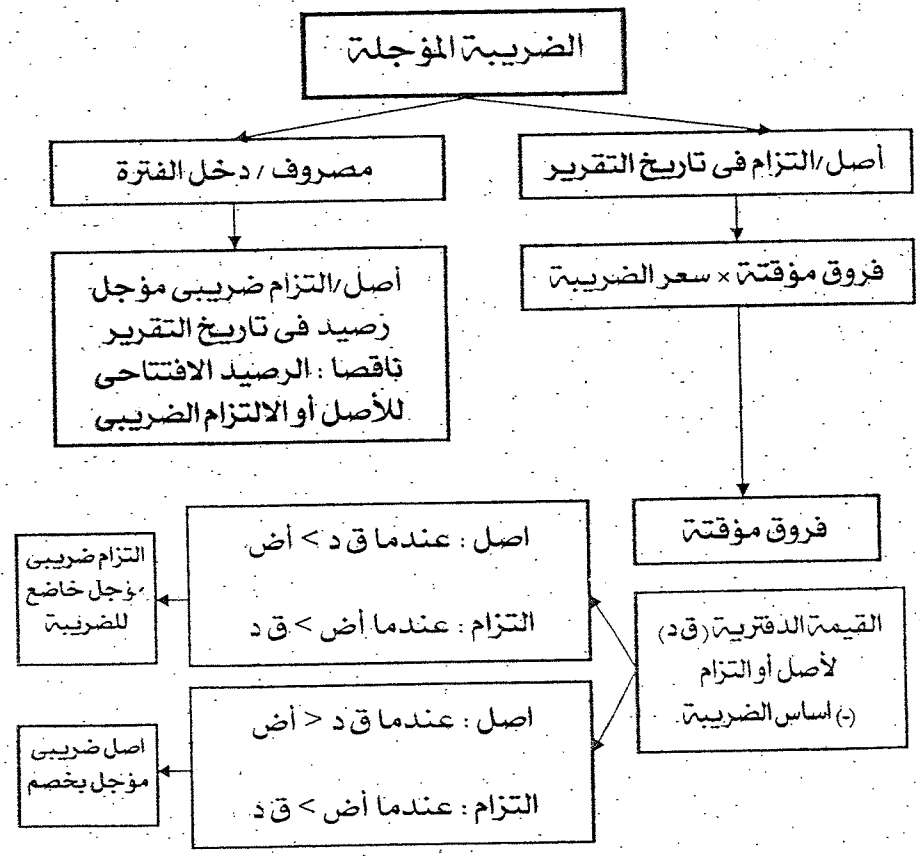
1/3 يجب الاعتراف بالضريبة الجارية عندما يتم اكتساب الارباح الخاضعة للضريبة فى الفترة التى تتعلق بها بالطريقة التالية :

- **مصروف الضريبة الجارية أو بند الدخل يجب الاعتراف به فى قائمة الدخل .**
- **التزام الضريبة الجارية : يجب الاعتراف به للدرجة التى تكون فيها هذه المبالغ المستحقة الدفع غير مدفوعة للسلطات الضريبية .**
- أصول الضريبة الجارية : يجب الاعتراف بالأصل الضريبى عن أى مبالغ مدفوعة زيادة عن المبالغ المستحقة عن الفترة ذات العلاقة ، وفى التشريعات حيث تكون هنا ذات علاقة ، فالمنفعة لخسارة ضريبة التى ترحل للخلف لاسترداد الضريبة المدفوعة بالنسبة لفترة سابقة يجب الاعتراف بها كأصل .
- تقاس الاصول والالتزامات الضريبية الجارية بالمبلغ المتوقع دفعه إلى السلطات الضريبية أو استرداده منها باستخدام أسعار الضريبة والتشريعات

الضريبية السارية أو صدرت بشكل أساسى (أعلنتها الحكومة) فى تاريخ التقرير ، وبالنسبة للضريبة الجارية يكون هناك السعر الذى يتعلق بفترة التقرير المالى دون النظر إلى التاريخ الذى أعلن فيه ، والتغير فى سعر الضريبة هو تغير فى التقدير حسب المعيار المحاسبى الدولى IAS 8 .

شكل رقم (1)

حساب الضريبة المؤجلة



جدول (2)

أمثلة للفروق التى تنشأ ومعالجتها الضريبية المؤجلة

البند	القيمة الدفترية ق د	أساس (وعاء) الضريبة أ ض	الفروق المؤقتة	الضريبة المؤجلة
1- المبدأ العام للأصل أو للإلتزام :				
أى أصل أو التزام عند الاعتراف المبدئى	التكلفة/القيمة العادلة عند الاعتراف المبدئى	لا شئ (صفر)	التكلفة/القيمة العادلة عند الاعتراف المبدئى	لا شئ اعفاء
أى اصل أو التزام فى تاريخ تقرير لاحق	حسب ما هو مقرر فى معايير التقارير المالية الدولية	يساوى القيمة الدفترية	لا شئ	
2 – قواعد تطبق على أصول والتزامات معينة :				
اصول خاضعة للإهلاك	التكلفة – مجمع الاهلاك	التكلفة – المسموحات الضريبية	خاضع للضريبة عندما ق د> أض خصم عندما ق د < أ ض	التزام اصل
الاراضى	تكلفة	تكلفة	صفر	لاشئ
اصول مقومة بالقيمة العادلة استثمار عقارى	القيمة العادلة فى تاريخ التقرير	تكلفة	خاضع للضريبة عندما ق د> أض خصم عندما ق د < أ ض	التزام اصل
الشهرة	قيمة الشهرة – انخفاض قيمة الشهرة	لا شئ	الشهرة ناقصا انخفاض القيمة	لاشئ / اعفاء
اصول غير ملموس	تكلفة التطوير	التكلفة ناقصا	تخضع للضريبة	التزام

مولدة داخلياً	ناقصاً : مجمع الاهلاك	المسموحات الضريبية (إن وجدت)	عندما القيمة الدفترية اكبر من أساس الضريبة وتخصم عند حدوث العكس	اصل
تكاليف البحث عن اصول غير ملموسة	صفر (مستنفذة)	مسموحات ضريبية (إن وجدت)	يخصم	اصل
مدفوعات مقدمة	مبالغ مدفوعة مقدما عند تاريخ التقرير	صفر (مصروف مستقبلى)	خاضع للضريبة	التزام
المخصصات	المخصص فى تاريخ التقرير	مسموحا ضريبية (إن وجدت) أو صفر (فى حالة أن الضريبة قد دفعت فعلاً)	خصم	اصل
ايجار تشغيلى	اصل إيجار تشغيل/التزام قسط ثابت	المبلغ الفعلى المدفوع/المستلم (ليس بقسط ثابت)	خاضع للضريبة يخصم	التزام اصل
دخل مؤجل ، أو حصص مستلمة	مبلغ مؤجل فى تاريخ التقرير	صفر (لم يقبض فعلاً بعد)	يخصم	اصل
اندماج منشآت الأعمال فى تاريخ الشراء	القيمة العادلة للأصول والالتزامات للاستحواذ فى تاريخ الشراء	القيمة الدفترية أو التكلفة قبل الشراء	خاضع للضريبة	التزام (يؤثر على مبلغ الشهرة المعترف به)
بيع أصول ملموسة	الربح المحاسبى / أو الخسارة	علاوات أو مسموحات مشروطة لأغراض الضريبة (إن وجد)	خاضع للضريبة يخصم	التزام/ اصل بسعر المكسب الرأسمالى

أدوات مالية مدمجة (مختلطة)	رصيد مكون الالتزام فى تاريخ التقرير	كامل رصيد الاداة المالية (سواء مكون الالتزام +حق الملكية)	خاضع للضريبة	التزام
خسائر مقدرة محملة للاقسام وإنتمان ضريبى غير مستخدم	مبالغ غير مستخدمة فى تاريخ التقرير الحالى	صفر	يخصم	اصل (بشرط أن يكون هناك احتمال كبير للربح فى المستقبل)
استثمارات فى شركات تابعة/شقيقة ومشروعات مشتركة وفروع	القيمة الدفترية فى تاريخ التقرير	التكلفة العادية	خاضع للضريبة / يخصم	التزام / أصل (مقيد)

مثـــال عـــام :

تمتلك شركة هبة التجارية الأصول الثابتة التالية فى 31 ديسمبر 2014 :

بيان	تكلفة بالالف جنيه	مجمع الاهلاك بالالف جنيه	القيمة الدفترية بالالف جنيه	اساس (وعاء) الضريبة
آلات ومعدات	2700	540	2160	1350
أراضى	1500	-	1500	-
عقارات (مبانى)	4500	900	3600	-

معلومات إضافية :

1. **يتبع طريقة القسط الثابت لاهلاك الآلات والعمر الانتاجى المقدر هو 5 سنوات والآلات مشتراه فى أول يناير 2014 .**
2. **الأرض لا يحسب لها اهلاك .**
3. **يتم اهلاك المبانى بطريقة القسط الثابت على مدار 25 سنة .**
4. **لا يتم اعتبار اهلاك المبانى الإدارية من التكاليف واجبة الخصم للأغراض الضريبية، وبالنسبة للآلات والمعدات يتم إهلاكها بنسبة متدرجة على ثلاث سنوات كما يلى :**

50% فى السنة الأولى ، 30% فى السنة الثانية ، 20% فى السنة الثالثة ، وذلك من التكلفة .

5. مبالغ الربح المحاسبى قبل الضريبة تبلغ 900000 جنيه للعام المالى 2015 ، ويبلغ 1200000 جنيه لعام 2016 ، وتشمل هذه الارقام ايرادات غير خاضعة للضريبة بمبلغ 240000 لعام 2015 ومبلغ 300000 جنيه لعام 2016 .
6. كان للشركة خسارة ضريبية فى ديسمبر 2014 بمبلغ 750000 جنيه ، وكان سعر الضريبة فى عام 2014 نسبة 35% ولعام 2015 ، عام 2016 كان سعر الضريبة 30% .

الشـــرح :

التغيرات فى رصيد الضريبة المؤجلة لعامى 2016/2015 سوف تنعكس على السجلات المحاسبية لشركة هبة التجارية كما يلى :

التزامات ضريبية مؤجلة	دائن / مدين بالآلف جنيه
1 يناير 205 رصيد	
آلات ومعدات (إيضاح "أ" : 810 × 35%)	283.5
الخسارة الضريبية المرحلة للأمام : (750 × 35%)	262.5
	21
التغير الناتج عن تغيير سعر الضريبة من 35% إلى 30%	
= 21 × (35/5)	3
فروق مؤقتة : آلات (حساب أ)	(81)
(-) خسارة مستخدمة (حساب ب) 570 × 30%	(171)
	(90)
الرصيد فى 31 ديسمبر 2015 :	
الفرق المؤقت : آلات (حساب أ)	-
31 ديسمبر 2016 خسارة مستخدمة (حساب ب) 180 × 30%	(54)
رصيد 31 ديسمبر 2016	(324)

حساب المبالغ :

أ – آلات ومعدات	القيمة الدفترية بالآلف جنيه	أساس (وعاء) الضريبة بالآلف جنيه	الفرق المؤقت بالآلف جنيه	الضريبة المؤجلة بالآلف جنيه
1 يناير 2014 رصيد	2700	2700	-	-
(-) الاهـــلاك	(540)	(1350)	810	283.5
31 ديسمبر 2014	2160	1350	810	283.5
الفرق الناتج عن تغير سعر الضريبة 283.5 × (35/5)				(40.5)
الاهـــلاك	(540)	(810)	270	81
31 ديسمبر 2015	1620	540	1080	324
الاهـــلاك	(540)	(540)	-	-
31 ديسمبر 2016	1080	-	1080	324

معيار المحاسبة المصرى رقم (24) المعدل 2015

ضرائب الدخـــل

هـــدف المعيـــار

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل. و يتمثل الموضوع الرئيسى فى المحاسبة عن ضرائب الدخل فى كيفية المحاسبة عن الآثار المترتبة على الضرائب الجارية والمستقبلية لـ:

(أ) الاسترداد (أو السداد) المستقبلي للقيم الدفترية للأصول (الالتزامات) كما تظهر فى قائمة المركز المالى للمنشأة .

و(ب) العمليات والأحداث الأخرى فى الفترة الجارية والتى تم الاعتراف بها فى القوائم المالية للمنشأة .

إن أحد شروط الاعتراف بالأصل أو الالتزام فى القوائم المالية هو توقع المنشأة استرداد أو تسوية القيمة الدفترية لذلك الأصل أو الالتزام ، فإذا كان من المتوقع أن يترتب على استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام سداد ضرائب فى المستقبل أكبر أو أقل مما لو لم يكن لهذا الاسترداد أو التسوية آثار ضريبية ، فإن المعيار يتطلب من المنشأة أن تعترف بالالتزام الضريبى المؤجل (الأصل الضريبى المؤجل) مع استثناءات محدودة.

يتطلب هذا المعيار أن تتم المحاسبة للآثار الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التى تتم المحاسبة بها لنفس تلك العمليات والأحداث الأخرى، ولذلك فان العمليات والأحداث الأخرى التى يتم الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) يتم الأعتراف بالآثار الضريبية المرتبطة بها فى الأرباح أو الخسائر(قائمة الدخل) أيضا. أما العمليات و الأحداث الأخرى التى يتم الاعتراف بها خارج الأرباح أو الخسائر (إما فى بنود الدخل الشامل الأخرى أو مباشرة فى حقوق الملكية) فيتم الاعتراف بآثارها الضريبية مباشرة أيضا خارج الأرباح أو الخسائر، وبالمثل فإن الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة عند تجميع الأعمال ينبغى أن يؤثر فى قيمة الشهرة التى تنشأ من تجميع الأعمال أو فى أية قيمة تزيد عن حصة المشترى فى القيمة العادلة فى

أصول والتزامات الشركة المقتناه والمحتمل زيادتها عن تكلفة تجميع الأعمال، و يتناول هذا المعيار أيضا الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر الضريبية غير المستخدمة أو الحق فى الخصم الضريبى* غير المستخدم وطريقة عرض ضرائب الدخل بالقوائم المالية والإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بضرائب الدخل.

نطـاق المعيـار

1- يطبق هذا المعيار فى المحاسبة عن ضرائب الدخل.

2- لأغراض هذا المعيار تتضمن ضرائب الدخل كل الضرائب المحلية والأجنبية التى تفرض على الربح الضريبى، كما تتضمن ضرائب الدخل ضرائب دخل أخرى مثل الضرائب المخصومة عند المنبع التى سددتها الشركات التابعة أو الشقيقة أو المشروعات المشتركة على توزيعاتها للمنشأة الخاضعة للضريبة.

3- ملغاة .

4- لا ينطبق هذا المعيار على المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (12) " المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية") أو المزايا الضريبية للاستثمار (الحق فى خصم ضريبى معين يعادل مثلاً مقدار رأس المال المستثمر). ومع ذلك فإن هذا المعيار يطبق على الفروق المؤقتة التى قد تنشأ عن مثل تلك المنح أو المزايا الضريبية للاستثمار.

تعريفات

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

الربح أو الخسارة المحاسبية: هو ربح أو خسارة الفترة قبل خصم عبء الضرائب.

الربح الضريبى (الخسارة الضريبية): هو ربح (خسارة) الفترة المحدد طبقاً للتشريع الضريبى و القواعد التى تضعها الإدارة الضريبية و الذى تسدد (تسترد) على أساسه ضرائب الدخل .

---

* أهم صور الحق فى الخصم الضريبى هى خصم الضريبة المستحقة على الدخل من الاستثمارات من الضريبة المستحقة على ربح المنشأة المستثمرة .

العبء الضريبى (الضرائب المستردة): هو القيمة الإجمالية التى تدخل فى تحديد صافى ربح أو خسارة الفترة والمتعلقة بالضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.

الضريبة الجارية: هى قيمة الضرائب المستحقة السداد (الاسترداد) المرتبطة بصافى الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) للفترة.

الالتزامات الضريبية المؤجلة: هى قيمة ضرائب الدخل التى يستحق سدادها فى الفترات المستقبلية والمرتبطة بفروق ضريبية مؤقتة.

الأصول الضريبية المؤجلة: هى قيمة الضرائب التى يستحق استردادها فى الفترات المستقبلية فيما يتعلق بـ:

(أ) الفروق المؤقتة المخصومة (أى القابلة للخصم من الربح الضريبى فى الفترات المستقبلية).

و (ب) الخسائر الضريبية غير المستخدمة و المرحلة للفترات التالية.

و (ج) الخصم الضريبى* غير المستخدم و المرحل للفترات التالية.

الفروق المؤقتة: هى الفروق بين القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات فى قائمة المركز المالى والأساس الضريبى لهذه الأصول أو الالتزامات، وتتمثل الفروق المؤقتة إما فى:

(أ) فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: وهى الفروق المؤقتة التى سوف يترتب عليها أرباح خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) فى الفترات المستقبلية وذلك عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام.

أو (ب) فروق مؤقتة قابلة للخصم: وهى الفروق المؤقتة التى سوف يترتب عليها خصومات تخفض مقدار الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) فى الفترات المستقبلية وذلك عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام.

الأساس الضريبى للأصل أو الالتزام: هو القيمة المتعلقة بهذا الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية.

---

* أهم صور الخصم الضريبى هى خصم الضريبة الأجنبية على دخل تحقق فى الخارج من الضريبة المحلية على نفس الدخل.

6- العبء الضريبى (الضريبة المستردة) يتكون من عبء الضرائب الجارى (الضريبة المستردة عن الفترة) والعبء الضريبى المؤجل (الإيراد الضريبى المؤجل).

الأساس الضريبى

7- الأساس الضريبى لأصل ما هو القيمة التى سوف تخصم للأغراض الضريبية (أى لتحديد الأرباح الضريبية المستقبلية) مقابل المزايا الاقتصادية الخاضعة للضريبة التى ستتدفق أو ترد للمنشأة استرداداً للقيمة الدفترية للأصل، أما إذا كانت هذه المزايا الاقتصادية غير خاضعة للضريبة، فإن الأساس الضريبى لهذا الأصل يكون مساويا للقيمة الدفترية.

أمثلة:

1- تكلفة آلة 100، و للأغراض الضريبية تم إهلاك 30 من تكلفة الآلة خصما من إيرادات الفترة الجارية والفترات السابقة وسوف تخصم التكلفة المتبقية لهذه الآلة فى الفترات المستقبلية، إما كإهلاك أو يخصم عند التصرف فى الآلة، وسوف يخضع الإيراد المتولد بواسطة الآلة للضريبة و أية أرباح من التصرف فى الآلة ستخضع للضريبة أيضا، كما أن أية خسائر من التصرف فيها سوف يتم خصمها للأغراض الضريبية وعلى ذلك يكون الأساس الضريبى لهذه الآلة 70.

2- تبلغ القيمة الدفترية للفوائد مستحقة التحصيل 100 بينما يتم المحاسبة الضريبية للفوائد المحصلة على الأساس النقدى، وعلى ذلك يكون الأساس الضريبى للفوائد المستحقة صفرا.

3- تبلغ القيمة الدفترية للعملاء 100، و قد تم إدراج الإيرادات المرتبطة بهؤلاء العملاء ضمن الربح الضريبى (الخسارة الضريبية). وعلى ذلك يكون الأساس الضريبى للعملاء هو 100.

4- تبلغ القيمة الدفترية للتوزيعات مستحقة التحصيل من الشركات التابعة 100 ولا تخضع هذه التوزيعات للضريبة، وحيث إن القيمة الدفترية لهذا الأصل يتم خصمها مقابل المنافع الاقتصادية (أى الإيرادات) لذلك فإن الأساس الضريبى للتوزيعات مستحقة التحصيل يكون 100.

5- تبلغ القيمة الدفترية لقرض مستحق للمنشاة 100، وحيث إن تحصيل هذا القرض لن يترتب عليه آثار ضريبية، لذلك يكون الأساس الضريبى لهذا القرض هو 100.

8- يتمثل الأساس الضريبى للالتزام فى قيمته الدفترية مخصوماً منها أية مبالغ تتعلق بهذا الالتزام سوف تخصم للأغراض الضريبية فى الفترات المستقبلية ، وبالنسبة للإيراد المحصل مقدماً يكون أساسه الضريبى قيمته الدفترية مخصوماً منها أى مبلغ من هذا الإيراد لن يكون خاضعاً للضريبة مستقبلاً .

أمثلة:

1-تتضمن الالتزامات المتداولة مصروفات مستحقة قيمتها الدفترية 100. فإذا كانت المصروفات المرتبطة بها سوف تخصم للأغراض الضريبية على أساس نقدى، لذلك يكون الأساس الضريبى للمصروفات المستحقة صفراً.

2- تتضمن الالتزامات المتداولة إيرادات فوائد محصلة مقدماً تبلغ قيمتها الدفترية 100، فإذا كانت إيرادات الفوائد تتم المحاسبة الضريبية عليها على أساس نقدى لذلك يكون الأساس الضريبى للفوائد المحصلة مقدماً صفراً .

3- تتضمن الالتزامات المتداولة مصروفات مستحقة بقيمة دفترية 100. فإذا كانت المصروفات المرتبطة بها قد تم خصمها بالفعل للأغراض الضريبية ، لذلك يكون الأساس الضريبى للمصروفات المستحقة 100.

4- تتضمن الالتزامات المتداولة جزاءات وغرامات مستحقة بقيمة دفترية 100 . والجزاءات والغرامات لا يتم خصمها للأغراض الضريبية، لذلك يكون الأساس الضريبى للغرامات والجزاءات المستحقة 100 .

5- تبلغ القيمة الدفترية لقرض مستحق على المنشاة 100 . فإذا كان سداد القرض لن يكون له اثر ضريبى ، لذلك يكون الأساس الضريبى للقرض 100.

9- بعض البنود لها أساس ضريبى لكن لا يتم الاعتراف بها كأصول والتزامات فى قائمة المركز المالى، على سبيل المثال: تكاليف الأبحاث يتم الاعتراف بها كمصروف عند تحديد الربح المحاسبى عن الفترة التى حملت عليها ولكن لا يسمح

بخصمها عند تحديد الربح (الخسارة) الضريبية إلا فى فترة لاحقة، ويعتبر الفرق بين الأساس الضريبى لتكاليف البحث طبقاً للقيمة التى ستسمح الإدارة الضريبية بخصمها فى فترات مستقبلية، وبين قيمتها الدفترية البالغة صفراً فرقاً موقتاً يترتب عليه أصلاً ضريبياً موجلاً .

10-عندما لا يكون الأساس الضريبى للأصل أو الالتزام ظاهراً فى حينه، فإنه من المفيد ان نأخذ فى الاعتبار المبدأ الأساسى الذى بنى عليه هذا المعيار وهو:

على المنشاة أن تعترف (فيما عدا بعض الحالات الاستثنائية) بالالتزام (الأصل) الضريبى المؤجل عندما يؤدى تحصيل أو سداد القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام فى المستقبل إلى سداد ضرائب اكبر (أقل) مما كان يمكن سداده إذا كان هذا التحصيل أو السداد ليس له آثاراً ضريبية.

11- ملغاة .

الاعتراف بالالتزامات الضريبية الجارية وبالأصول الضريبية الجارية

12- يتم الاعتراف بالضرائب الجارية للفترة الحالية والفترات السابقة والتى لم يتم سدادها بعد كالتزام، أما إذا كانت الضرائب التى تم سدادها بالفعل فى الفترة الحالية والفترات السابقة تزيد عن القيمة المستحقة عن هذه الفترات فيتم الاعتراف بهذه الزيادة كأصل.

13- يتم الاعتراف بالميزة المتعلقة بالخسارة الضريبية التى يمكن الرجوع بها للخلف لاسترداد ضرائب جارية عن فترة أو فترات سابقة كأصل.

14-عندما تستخدم الخسارة الضريبية فى استرداد الضريبة الجارية لفترة سابقة فإن اعتراف المنشاة بميزة الاسترداد كأصل فى الفترة التى حدثت فيها الخسارة يعتمد على أنه من المرجح أن هذه الميزة ستتحقق وأنه يمكن قياسها بدرجة يعتمد عليها.

الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة وبالأصول الضريبية المؤجلة

الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة

15- يتم الاعتراف بالالتزام الضريبى المؤجل لجميع الفروق المؤقتة التى ينتظر خضوعها للضريبة فيما عدا ما يلى :

(أ) الاعتراف الأولى بالشهرة .

أو (ب) الاعتراف الأولى بالأصل أو الالتزام للعملية التى:

(1) ليست لتجميع الأعمال.

و (2) لا تؤثر على صافى الربح المحاسبى ولا على الربح الضريبى (الخسارة الضريبية).

ومع ذلك فإن الفروق المؤقتة المرتبطة باستثمارات فى شركات تابعة وفروع وشركات شقيقة و حصص فى مشروعات مشتركة يتم الاعتراف بها كالتزام ضريبى مؤجل طبقاً للفقرة "39"".

16- من المفترض عند الاعتراف بالأصل أن قيمته الدفترية سوف يتم استردادها فى شكل منافع أو عوائد اقتصادية سوف تتدفق للمنشأة فى الفترات المستقبلية، وعندما تزيد القيمة الدفترية للأصل على أساسه الضريبى فإن قيمة المنافع الاقتصادية الخاضعة للضريبة سوف تزيد عن القيمة التى سوف يسمح بخصمها للأغراض الضريبية، وهذا الفرق يمثل فرقاً مؤقتاً خاضعاً للضريبة، ويمثل الالتزام بسداد ضرائب الدخل عن هذا الفرق فى الفترات المستقبلية التزاماً ضريبياً مؤجلاً، وعندما تسترد المنشأة القيمة الدفترية للأصل، ينعكس الفرق المؤقت ويظهر لدى المنشأة كربح ضريبى ينتظر أن يترتب عليه تدفق لمنافع اقتصادية خارجة من المنشأة فى شكل سداد للضريبة. ولذلك فإن هذا المعيار يتطلب الاعتراف بكافة الالتزامات الضريبية المؤجلة باستثناء الحالات التى تم ذكرها فى الفقرات "15"، "39".

مثـال:

أصل تكلفته 150 وقيمته الدفترية 100. مجمع الإهلاك للأغراض الضريبية 90 وسعر الضريبة 25%.

الأساس الضريبى للأصل هو 60 (150 تكلفة ناقصاً مجمع الإهلاك الضريبى 90) ولاسترداد القيمة الدفترية للأصل و قدرها 100، يجب على المنشأة أن تحقق ربحاً ضريبياً قدره 100 ولكنها ستقوم بخصم أهلاك ضريبى قيمته 60 فقط . وبالتبعية فإن المنشأة ستقوم بسداد ضريبة دخل قيمتها 10 = (40 × 25%) عند استرداد

القيمة الدفترية للأصل. والفرق بين القيمة الدفترية للأصل 100 والأساس الضريبى لهذا الأصل 60 هو فرق مؤقت قدره 40. ولذلك فعلى المنشأة أن تعترف بالتزام ضريبى مؤجل قدره 10 = (40 × 25%) تمثل قيمة ضرائب الدخل التى سوف تسددها خلال فترة استرداد القيمة الدفترية للأصل.

17- تنشأ بعض الفروق المؤقتة عند تضمين الربح المحاسبى للفتره إيرادات أو مصروفات بينما يتم تضمينها لأغراض الربح الضريبى فى فترة مختلفة، مثل هذه الفروق تعرف عادة باسم الفروق الزمنية أو فروق عدم التزامن. وفيما يلى أمثلة على هذا النوع من الفروق والتى تنشئ فروقاً مؤقتة خاضعة للضرائب و بالتالى يترتب عليها التزامات ضريبية مؤجلة :

(أ) قد يختلف الإهلاك المستخدم في تحديد صافى الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) عن الإهلاك المستخدم فى تحديد الربح المحاسبى، ويكون الفرق المؤقت الناتج عن ذلك هو الفرق بين القيمة الدفترية للأصل والأساس الضريبى له والذى يتمثل فى تكلفته الأصلية ناقصاً منها كل الخصومات المتعلقة بالأصل والمسموح بخصمها ضريبياً عند تحديد الربح الضريبى للفترة الحالية والفترات السابقة، و ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة يترتب عليه التزام ضريبى مؤجل إذا كان الإهلاك الضريبى معجلاً (أما إذا كان الإهلاك الضريبى أبطأ من الإهلاك المحاسبى، فينشأ فرق مؤقت قابل للخصم وينتج عنه أصل ضريبى مؤجل).

و(ب) قد ترسمل تكلفة التطوير وتستهلك على مدار فترات مستقبلية لتحديد الربح المحاسبى. ولكن لأغراض الضرائب قد تخصم فى نفس الفترة التى نشأت فيها . مثل هذه التكلفة يكون أساسها الضريبى صفراً لأنه قد تم خصمها من الربح الضريبى فى نفس فترة حدوثها، و يترتب على ذلك فرق مؤقت يتمثل فى الفرق بين القيمة الدفترية لتكلفة التطوير و بين أساسها الضريبى الذى يبلغ صفراً فى هذه الحالة .

18- تنشأ الفروق المؤقتة أيضا عندما:

(أ) يتم توزيع تكلفة تجميع الأعمال على الأصول والالتزامات على أساس قيمها العادلة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (29) ولكن لا يتم عمل تسويات مماثلة للأغراض الضريبية (راجع الفقرة "19").

أو (ب) يعاد تقييم الأصول ولا يتم عمل تسويات مماثلة للأغراض الضريبية (راجع الفقرة "20").

أو (ج) تنشأ الشهرة عند تجميع الأعمال (راجع الفقرة "21").

أو (د) يكون الأساس الضريبى لأصل أو التزام عند نشأته مختلفاً عن قيمته الدفترية الأولية مثلما يحدث عندما تحصل المنشأة على منح حكومية غير خاضعة للضريبة مرتبطة بأصول (راجع الفقرتين "22" ، "33").

أو(هـ) تكون القيمة الدفترية للاستثمارات فى شركات تابعة أو فروع أو شركات شقيقة أو حصص فى مشروعات مشتركة مختلفة عن الأساس الضريبى لهذه الاستثمارات (راجع الفقرات من "38" إلى "45").

تجميع الأعمال

19- مع وجود بعض الإستثناءات المحدودة يتم توزيع تكلفة الاستحواذ أو الإقتناء فى عملية تجميع الأعمال على الأصول والالتزامات للوصول لقيمتها العادلة فى تاريخ الاستحواذ أو الاقتناء.وتنشأ الفروق المؤقتة عندما لا يتم تعديل الأسس الضريبية لتلك الأصول والالتزامات لتتفق مع قيمتها الدفترية المعدلة أو إذا تم تعديل الاسس الضريبية بقيم مختلفة ، على سبيل المثال: عندما تزاد القيمة الدفترية لأصل لتصل إلى قيمته العادلة ولكن يظل الأساس الضريبى لهذا الأصل بتكلفته لدى المالك السابق، فإنه ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة ويترتب عليه التزام ضريبى مؤجل تتأثر به الشهرة (راجع الفقرة "66").

الأصول المدرجة بالقيمة العادلة

20- تسمح بعض معايير المحاسبة المصرية لأصول معينة بأن تثبت بقيمتها العادلة أو بقيمة إعادة تقييمها (راجع معيار المحاسبة المصرى الخاص "بالأدوات المالية ").

وعندما يسمح التشريع الضريبى بإعادة تقييم الأصل أو تقييمه طبقاً للقيمة العادلة بما يؤثر على الربح أو الخسارة الضريبية للفترة الجارية، فإن الاساس الضريبى للأصل يعدل ليتفق مع قيمته الدفترية المعدلة وبالتالى لا ينتج عنها فروق مؤقتة ، أما إذا كان التشريع الضريبى لا يأخذ بالقيمة المعدلة للأصل فى الفترة التى أعيد فيها التقييم فان الأساس الضريبى للأصل لا يتم تعديله، ويؤدى ذلك إلى فرق مؤقت بين القيمة الدفترية المعدلة للأصل وبين أساسه الضريبى يترتب عليه التزام أو أصل ضريبى مؤجل وتسرى هذه القاعدة حتى إذا :

(أ) لم يكن فى نية المنشأة التصرف فى هذا الأصل. ففى هذه الحالة سوف يتم استرداد القيمة الدفترية المعدلة للأصل من خلال الاستخدام وهذا سيولد دخلاً ضريبياً يزيد عن قيمة الإهلاك المسموح به للأغراض الضريبية فى الفترات المستقبلية.

أو (ب) تم تأجيل الضريبة على الأرباح الرأسمالية بسبب استخدام حصيلة التصرف فى الأصل فى اقتناء أصول مثيلة، ففى هذه الحالة سينتهى الأمر بسداد الضريبة إما عند بيع تلك الأصول المثيلة أو من خلال استخدامها .

الشـــهرة

21- تقاس الشهرة الناتجة عن تجميع الأعمال على أساس زيادة (أ) عن (ب) أدناه :

(أ) إجمالى :

(1) المقابل المحول مقاساً طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (29) والذى يتطلب عادة القيمة العادلة فى تاريخ الأستحواذ .

و(2) قيمة الحقوق غير المسيطرة فى المنشأة المستحوذ عليها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (29).

و(3) فى تجميع الأعمال على مراحل، القيمة العادلة فى تاريخ الأستحواذ لحقوق ملكية المنشأة المستحوذة والتى كانت تحتفظ بها فى المنشأة المستحوذ عليها .

(ب) صافى قيمة الأصول المستحوذ عليها والإلتزامات التى تم الإلتزام بها فى تاريخ الأستحواذ مقاسة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (29).

وعندما لا يسمح التشريع الضريبى باستهلاك أو تخفيض قيمة الشهرة خصما من الربح الخاضع للضريبة يصبح الأساس الضريبى للشهرة فى هذه الحالة يساوى صفراً، ويترتب على ذلك من الناحية النظرية فرق موقت خاضع للضريبة يعادل القيمة الدفترية للشهرة عند الاعتراف بها، إلا أن هذا المعيار لا يسمح بإثبات الالتزام الضريبى المؤجل المترتب على هذا الفرق الموقت لأن الشهرة لا يعاد قياسها إلا كقيمة باقية (عندما تنتهى أو تضمحل) وإثبات الالتزام الضريبى المؤجل سيرفع من قيمة الشهرة ولن يحمل على قائمة الدخل

21أ- الإنخفاض اللاحق فى إلتزام ضريبى مؤجل لم يتم الاعتراف به نظراً لنشأته من الاعتراف الأولى للشهرة يعامل على إنه قد نشأ من الاعتراف الأولى للشهرة وبالتالى لا يتم الاعتراف به طبقاً للفقرة "15(أ)" . فعلى سبيل المثال إذا أعترفت منشأة فى عملية تجميع أعمال بشهرة بمبلغ 100 لها أساس ضريبى صفر فإن الفقرة "15(أ)" تمنع المنشأة من الاعتراف بالإلتزام الضريبى المؤجل الناتج . وإذا أعترفت المنشأة لاحقاً بخسارة إضمحلال فى هذه الشهرة بمبلغ 20 ينخفض مبلغ الفرق الموقت الضريبى المتعلق بالشهرة من 100 إلى 80 وينتج عن ذلك إنخفاض فى قيمة الإلتزام الضريبى المؤجل غير المعترف به. ويعامل الإنخفاض فى قيمة الإلتزام الضريبى المؤجل غير المعترف به على أنه متعلق بالاعتراف الأولى للشهرة وبالتالى لا يجوز الأعتراف به طبقاً للفقرة "15(أ)" .

21ب- مع ذلك فإن الإلتزامات الضريبية المؤجلة عن فروق ضريبية موقتة يتم الاعتراف بها فى حدود عدم نشأتها من الاعتراف الأولى للشهرة. فعلى سبيل المثال إذا اعترفت منشأة فى عملية تجميع أعمال بشهرة بمبلغ 100 مسموح بخصمها للأغراض الضريبية بسعر 20% سنوياً اعتباراً من سنة الاستحواذ. فى هذه الحالة يكون الأساس الضريبى للشهرة هو مبلغ 100 عند الاعتراف الأولى و80 فى نهاية سنة الاستحواذ. فإذا ظلت القيمة الدفترية للشهرة فى نهاية سنة الاستحواذ بدون تغيير بمبلغ 100 ينشأ

فرق ضريبى موقت بمبلغ 20 فى نهاية تلك السنة. وحيث أن الفرق الضريبى الموقت لا يتعلق بالاعتراف الأولى للشهرة، يتم الاعتراف بالإلتزام الضريبى المؤجل الناتج عن ذلك .

وعند سماح التشريع الضريبى باستهلاك الشهرة وفق نسبة محددة كما فى حالة الشهرة الناتجة عن تجميع الأعمال بينما تكلفة هذه الشهرة باقية دون تغيير فى الدفاتر المحاسبية فسيؤدى ذلك إلى فرق موقت خاضع للضريبة و يترتب عليه التزام ضريبى مؤجل .

الاعتراف الأولى بأصل أو بالتزام

22- قد ينشأ الفرق الموقت عند الاعتراف الأولى بأصل أو التزام، وكمثال على ذلك: إذا كان جزءاً من أو إجمالى تكلفة الأصل لن يسمح بخصمه للأغراض الضريبية. يعتمد الأسلوب المحاسبى لمعالجة مثل هذا الفرق على طبيعة العملية التى أدت إلى الاعتراف الأولى للأصل أو للإلتزام كالآتى:

(أ) عند تجميع الأعمال تعترف المنشأة بأى التزام أو أصل ضريبى مؤجل، وهذا يؤثر فى قيمة الشهرة أو فى المبلغ الذى يزيد عن تكلفة حصة المستحوذ فى صافى القيمة العادلة للأصول والالتزامات المستحوذ عليها (راجع الفقرة "19") .

(ب) إذا أثرت العملية فى أى من الربح المحاسبى أو الربح الضريبى، تعترف المنشأة بأى التزام أو أصل ضريبى مؤجل متعلق بها وتعترف بالمصروف أو بالإيراد الضريبى المؤجل الناتج عن ذلك فى الأرباح أو الخسائر (بقائمة الدخل) (راجع الفقرة "59").

(ج) إذا لم تكن العملية عملية تجميع أعمال ولم تؤثر فى كل من الربح المحاسبى و الربح الضريبى عند الاعتراف الأولى بالأصل أو الالتزام، فإن هذا المعيار لا يسمح للمنشأة بالاعتراف بالالتزام أو بالأصل الضريبى المؤجل سواء عند الاعتراف الأولى بالأصل أو بالالتزام أو فيما بعد عندما يحدث تعديل فى قيمة الأصل أو الالتزام، ولا يستثنى من هذه القاعدة إلا الفروق الموقتة المتعلقة

بالاستثمار فى شركات تابعة وفروع وشركات شقيقة والحصص فى مشروعات مشتركة وما يترتب عليها من التزام أو أصل ضريبى مؤجل (راجع الفقرتين "15" و "24").

مثال يوضح الفقرة 22ج

تنوى منشأة استخدام أصل تكلفته 1000 خلال عمره الانتاجى البالغ 5 سنوات وتتخلص منه فى النهاية بقيمة تخريدية قدرها صفراً، علما بأن سعر الضريبة 20%، ولا يسمح بخصم إهلاك الأصل للأغراض الضريبية. وعند التخلص من الأصل فإن الأرباح الرأسمالية لن تخضع للضريبة ولا يتم خصم أية خسائر رأسمالية.

عندما تسترد القيمة الدفترية للأصل ستحقق المنشأة دخلاً ضريبياً قدره 1000 وتدفع ضريبة عليه 200، ولا تعترف المنشأة بالالتزام الضريبى المؤجل البالغ 200 لأنه ناتج من الاعتراف الأولى للأصل.

فى السنة التالية تكون القيمة الدفترية للأصل 800، و تحقق دخلاً ضريبياً قدره 800 تسدد عليه ضريبة 160. ولا تعترف المنشأة بالالتزام الضريبى المؤجل البالغ 160 لأنه ناشئ من الاعتراف الأولى للأصل.

23- طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (25) "الأدوات المالية: العرض"، يقوم مصدر الأداة المالية المركبة (مثال السندات القابلة للتحويل) بتبويب الالتزام المرتبط بالأداة المالية كالتزام والجزء المرتبط بحقوق الملكية كجزء منها.

وعند الاعتراف الأولى بشق حقوق الملكية منفصلاً عن شق الالتزام ينشأ فرق موقت خاضع للضريبة، ولذلك فالاستثناء الوارد فى الفقرة "15ب" لا يسرى على هذه الحالة، وبالتالى على المنشأة أن تعترف بالالتزام الضريبى المؤجل المترتب عليها. وطبقاً للفقرة "61أ" فإن الضريبة المؤجلة تحمل مباشرة على القيمة الدفترية لشق حقوق الملكية. وطبقاً للفقرة "58" فإن التغييرات اللاحقة فى قيمة الالتزام الضريبى المؤجل يتم الاعتراف بها فى قائمة الدخل كمصروف (إيراد) ضريبى مؤجل.

الفروق المؤقتة القابلة للخصم

24- يتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل لكل الفروق الضريبية المؤقتة القابلة للخصم إلى المدى الذى يتوقع أن يكون فيه الربح الضريبى كاف لمقابلة الفرق المؤقت القابل للخصم ما لم يكن الأصل الضريبى المؤجل ناشئاً عن الاعتراف الأولى بأصل أو التزام:

(أ) فى عملية لا تمثل تجميع أعمال .

و (ب) فى تاريخ نشأة العملية لم يكن لها تأثير فى كل من الربح المحاسبى والربح الضريبى (الخسارة الضريبية).

ومع ذلك فبالنسبة للفروق المؤقتة القابلة للخصم الناتجة عن الاستثمار فى شركات تابعة أو فروع أو شركات شقيقة أو حصص فى مشروعات مشتركة فيتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل المترتب عليها طبقاً للفقرة "44".

25- من الطبيعى عند الاعتراف بالتزام أن تسدد قيمته الدفترية فى الفترات المستقبلية من خلال تدفقات خارجة من موارد المنشأة ذات المنافع الاقتصادية، وعندما تتدفق الموارد خارج المنشأة ، فإن جزءاً منها أو كل قيمتها قد يخصم عند تحديد الربح الضريبى فى فترة لاحقة للفترة التى تم الاعتراف فيها بالالتزام، فى مثل هذه الحالات، ينشأ فرق موقت بين القيمة الدفترية للالتزام وأساسه الضريبى، ويترتب عليه أصل ضريبى مؤجل يتعلق بضرائب الدخل التى سيتم استردادها أو توفيرها فى الفترات المستقبلية عندما يسمح بخصم الالتزام أو جزء من الالتزام عند تحديد الربح الضريبى. وبالمثل، إذا كانت القيمة الدفترية لأصل ما أقل من أساسه الضريبى فإن الفرق يترتب عليه أصل ضريبى مؤجل يتعلق بضرائب الدخل التى سيتم استردادها أو توفيرها فى الفترات المستقبلية.

مثـــال

اعترفت منشأة بالتزام قيمته 100 كتكلفة مستحقة لضمان منتج. بينما لن يتم خصم تكلفة الضمان للأغراض الضريبية إلا عندما تقوم المنشأة بسداد المطالبات المتعلقة بضمان المنتج . و كان سعر الضريبة 20%.

الأساس الضريبى للالتزام صفر (القيمة الدفترية 100 ناقصا القيمة التى سوف يتم خصمها للأغراض الضريبية فيما يتعلق بهذا الالتزام فى الفترات المستقبلية). وعند سداد الالتزام بقيمتة الدفترية، فإن المنشأة سوف تخفض الربح الضريبى فى المستقبل بمبلغ 100 وبالتبعية سوف تخفض الضرائب المسددة فى المستقبل بمبلغ 20= (100 × 20%). الفرق بين القيمة الدفترية 100 والأساس الضريبى صفر يكون فرقا مؤقتا قابلا للخصم قدره 100. ولذلك تعترف المنشأة بأصل ضريبى مؤجل قدره 20 = (100 × 20%) بشرط أن يكون من المتوقع أن تحقق المنشأة صافى ربح ضريبى فى الفترات المستقبلية يكفى لمقابلة التخفيض فى سداد الضريبة.

26- وفيما يلى أمثلة لفروق مؤقتة قابلة للخصم يترتب عليها أصول ضريبية مؤجلة:

(أ) تكلفة مزايا التقاعد قد تخصم عند تحديد الربح المحاسبى مقابل الخدمة المؤداة من العامل ولكنها تخصم لأغراض تحديد الربح الضريبى إما عند سداد المنشأة لاشتراكات تمويل صندوق التقاعد أو عندما تسدد المنشأة مزايا التقاعد مباشرة للعامل عند إحالته للتقاعد، وينشأ نتيجة لذلك فرق مؤقت بين القيمة الدفترية للالتزام وأساسه الضريبى الذى عادة ما يكون صفراً، ويترتب على هذا الفرق المؤقت القابل للخصم أصل ضريبى مؤجل لأن المنافع الاقتصادية سوف تتدفق للمنشأة فى صورة خصم من الربح الضريبى عند سداد الاشتراكات للصندوق أو قيمة مزايا التقاعد للعامل.

(ب) مع وجود بعض الإستثناءات المحدودة يتم الاعتراف بتكاليف الأبحاث كمصروف لتحديد الربح المحاسبى وذلك فى الفترة التى تم تكبدها فيها إلا أنه قد لا يكون مسموحاً خصمها فى تحديد الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) إلا فى فترات مقبلة ، فإن الفرق بين الأساس الضريبى لتكاليف الأبحاث المتمثلة فى المبلغ الذى ستسمح مصلحة الضرائب من خصمه خلال الفترات المقبلة وبين القيمة الدفترية والبالغة صفر يتم معالجته كفرق مؤقت ينتج عن أصل ضريبى مؤجل .

(ج) يتم توزيع تكلفة تجميع الأعمال على الأصول والالتزامات المحددة على أساس قيمها العادلة فى تاريخ تجميع الأعمال. وعندما يعترف بالالتزام عند الاستحواذ ولكن لا يتم خصم التكلفة المتعلقة به فى تحديد الربح الضريبى إلا فى فترة لاحقة، ينشأ فرق مؤقت قابل للخصم يترتب عليه أصل ضريبى مؤجل. كما ينشأ أصل ضريبى مؤجل أيضا عندما تكون القيمة العادلة لأصل مستحوذ عليه أقل من أساسه الضريبى. وفى كلتا الحالتين، تؤثر الأصول الضريبية المؤجلة فى الشهرة (راجع الفقرة "66").

(د) بعض الأصول قد تثبت بالقيمة العادلة أو يعاد تقييمها بدون إجراء تسوية مقابلة للأغراض الضريبية (راجع الفقرة "20"). وينشأ عن ذلك فرق مؤقت قابل للخصم إذا كان الأساس الضريبى للأصل يزيد على القيمة الدفترية.

27- على العكس عندما يسمح ضريبياً بخصم الفروق المؤقتة القابلة للخصم فى تحديد الربح الضريبى فى الفترات المستقبلية، فإن المنافع الاقتصادية المتمثلة فى التخفيضات فى الضرائب المسددة تتدفق إلى المنشأة بشرط أن تكون هناك أرباح ضريبية تكفى لمقابلة تلك الخصومات، ولذلك لا يجوز للمنشأة أن تعترف بالأصول الضريبية المؤجلة إلا عندما يكون هناك احتمال مرجح بأن الأرباح الضريبية سوف تكون كافية لمقابلة الفروق المؤقتة القابلة للخصم .

28- تكون الأرباح الضريبية متوقع توفيرها لإستخدامها فى الفرق المؤقت المسموح بخصمه عندما يكون هناك فروق ضريبية مؤقتة كافية متعلقة بنفس مصلحة الضرائب وبنفس المنشأة الخاضعة للضريبة والمتوقع ردها فى :

(أ) فى نفس الفترة التى من المتوقع فيها رد الفرق المؤقت المسموح بخصمه.

(ب) فى الفترات التى من الممكن فيها ترحيل الخسائر الضريبية الناتجة من أصل ضريبى مؤجل.

فى مثل هذه الحالات يتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل فى الفترة التى نشأ فيها الفرق الضريبى المؤقت.

29- إذا كان من المتوقع أن تكون الأرباح الضريبية المستقبلية غير كافية لمقابلة الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة بعد الأخذ فى الاعتبار أى فروق مؤقتة قابلة للخصم من الربح الضريبى فينبغى الاعتراف بالفروق المؤقتة الخاضعة فى حدود الأرباح الضريبية المتوقعة وتكوين الأصول الضريبية المؤجلة على هذا الأساس، إلا أنه قد يمكن عن طريق التخطيط الضريبى زيادة الربح الضريبى المستقبلى بما يسمح باستيعاب كامل أو قدر أكبر من الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة، وبالمثل قد يمكن عن طريق التخطيط الضريبى زيادة الأرباح الضريبية المستقبلية لاستيعاب كامل أو قدر أكبر من الخسائر الضريبية المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم (راجع أيضاً الفقرتين "33" و"34"). ويعتمد التخطيط الضريبى على التشريع الضريبى السارى والاستفادة مما يتيحه هذا التشريع من فرص زيادة الربح الضريبى ، ومن أمثلة ما تتيحه بعض التشريعات الضريبية فى هذا المجال ما يلى :

- بيع وإعادة استئجار بعض الأصول التى ارتفعت قيمتها السوقية دون أن يقابل هذا الارتفاع تعديل بالزيادة فى أساسها الضريبى .
- بيع أصل يدر دخلاً غير خاضع للضريبة و شراء استثمار آخر بدلاً منه يدر دخلاً خاضعاً للضريبة.

30- ملغاة .

31- ملغاة.

32- ملغاة.

الشـــهرة

32أ – إذا كان الرصيد الدفترى للشهرة الناتجة عن تجميع أعمال أقل من أساسها الضريبى فإن الفرق يؤدى إلى ظهور أصل ضريبى مؤجل. ويتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل من الأعتراف الأولى للشهرة كجزء من المحاسبة عن تجميع الأعمال إلى المدى الذى يتوقع فيه أن الربح الضريبى سيتحقق والذى سيتم عن طريقه أستخدام الفرق المؤقت القابل للخصم .

الاعتراف الأولى بأصل أو بالتزام

33- من بين الحالات التى ينشأ عنها أصل ضريبى مؤجل عند الاعتراف الأولى بأحد الأصول، خصم قيمة منحة حكومية غير خاضعة للضريبة من قيمة الأصل المرتبطة بها للوصول إلى قيمته الدفترية دون أن يقابل ذلك خصماً مماثلاً للأغراض الضريبية لتحديد قيمة الأصل القابلة للإهلاك، أى أساسه الضريبى، وعندئذ تكون القيمة الدفترية للأصل أقل من أساسه الضريبى ويترتب على ذلك نشأة فرق مؤقت قابل للخصم.

كذلك قد تعامل المنح الحكومية محاسبياً كإيراد مؤجل وينشأ عن ذلك فرق بين هذا الإيراد المؤجل وأساسه الضريبى البالغ صفراً، ويترتب على ذلك أيضاً فرق مؤقت قابل للخصم.

وأيا كانت الطريقة المحاسبية التى ستتبعها المنشأة فى عرض الأصل المرتبط بمنحة حكومية فإنه لا يتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل المترتب على ذلك للسبب الموضح فى الفقرة "22".

الخسائر الضريبية المرحلة والحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم

34- يترتب على الخسائر الضريبية المرحلة والحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم نشأة أصل ضريبى مؤجل يتم الاعتراف به إلى المدى الذى يكون فيه من المرجح تحقق ربح ضريبى فى المستقبل يكون كافياً لمقابلة تلك الخسائر المرحلة و الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم .

35- القواعد التى تحكم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل الناشئ عن ترحيل الخسائر الضريبية والحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم هى نفسها التى تحكم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل الناشئ عن الفروق المؤقتة القابلة للخصم. ومع ذلك فإن وجود خسائر ضريبية مرحلة يمثل دليلاً قوياً على أن الربح الضريبى فى المستقبل قد لا يكون متاحاً، ولذلك فإن المنشأة التى يكون لديها خسائر حديثة يجب أن لا تعترف بالأصل الضريبى المؤجل الناشئ عن تلك الخسائر أو عن الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم إلا فى حدود ما يكون لديها من فروق مؤقتة

خاضعة للضريبة أو ما يكون لديها من أدلة أخرى مقنعة بان الربح الضريبى سوف يكون كافياً لمقابلة الخسائر المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم. وفى مثل هذه الحالات فإن الفقرة "82" تطلب الإفصاح عن قيمة الأصل الضريبى المؤجل و بيان الأدلة التى تؤيد الاعتراف به .

36- عند تقدير مدى احتمال وجود ربح ضريبى كاف لمقابلة الخسائر الضريبية المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم تدرس المنشأة الشروط التالية :

(أ) ما إذا كان يتوفر للمنشأة فروق مؤقتة خاضعة للضريبة يترتب عليها مبالغ خاضعة للضريبة كافية لمقابلة الخسائر المرحلة والحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم قبل سقوطها بالتقادم .

و (ب) ما إذا كان من المرجح أن يتوفر للمنشأة أرباح ضريبية كافية لاستيعاب الخسائر المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم قبل سقوطها بالتقادم .

و (ج) ما إذا كانت الخسائر الضريبية المرحلة قد نتجت من أسباب محددة من غير المرجح تكرارها.

و (د) ما إذا كانت هناك فرص للتخطيط الضريبى (راجع الفقرة "29") يمكن للمنشأة استغلالها لتحقيق ربح ضريبى خلال الفترة المتاحة للاستفادة بالخسائر المرحلة و الحق الضريبى غير المستخدم .

ولا يجوز للمنشأة الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل فى حالة ما إذا كان من غير المحتمل وجود ربح ضريبى كاف لمواجهة الخسائر المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم.

إعادة تقدير الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها

37- تقوم المنشأة بإعادة تقدير موقف الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها فى تاريخ نهاية كل فترة مالية وتعترف بالأصول الضريبية المؤجلة التى لم تعترف بها من قبل إلى المدى الذى أصبح من المرجح معه مستقبلاً وجود ربح ضريبى يسمح باستيعاب قيمة الأصل الضريبى المؤجل، على سبيل المثال:

التحسن فى الظروف التجارية قد يزيد من احتمال قدرة المنشأة على توليد ربح ضريبى كاف فى المستقبل لمقابلة الأصل الضريبى المؤجل وفق المعايير الموضحة فى الفقرة "24" أو "34". مثال آخر عندما تعيد المنشأة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة فى تاريخ تجميع الأعمال أو التواريخ التالية (راجع الفقرتين "67" و "68").

الاستثمارات فى شركات تابعة والفروع والشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة

38- تنشأ الفروق المؤقتة عندما تصبح القيمة الدفترية للاستثمارات فى الشركات التابعة أو الفروع أو الشركات الشقيقة أوالحصص فى المشروعات المشتركة مختلفة عن الأساس الضريبى (الذى يكون غالباً بالتكلفة) لتلك الاستثمار أو تلك الحصة، مثل هذه الفروق قد تنشأ فى عدد من الظروف المختلفة. على سبيل المثال:

(أ) وجود أرباح غير موزعة لدى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة.

و(ب) فروق تقييم العملة عندما تكون الشركة الأم والشركات التابعة قائمة فى دول مختلفة .

و(ج) تخفيض القيمة الدفترية للاستثمار فى شركة شقيقة لتعادل قيمته الاستردادية.

وقد تختلف الفروق المؤقتة فى القوائم المالية المجمعة عن الفروق المؤقتة المتعلقة بذلك الاستثمار فى القوائم المالية المستقلة للشركة الأم إذا كانت الشركة الأم تثبت الاستثمار فى قوائمها المالية المستقلة بالتكلفة أوبقيم إعادة التقييم.

39-على المنشأة أن تعترف بالالتزام الضريبى المؤجل لجميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالاستثمارات فى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة والحصص فى المشروعات المشتركة فيما عدا الحالات التى يتوافر فيها كلا الشرطين التاليين:

(أ) أن تكون الشركة الأم أو المستثمر أو صاحب الحصة قادراً على أن يتحكم فى توقيت عكس الفروق المؤقتة،

و (ب) أن يكون من المرجح أن الفروق المؤقتة لن تعكس فى المستقبل المنظور.

40- إذا كانت الشركة الأم تتحكم فى سياسة توزيع الأرباح فى شركتها التابعة، فهى بهذا تكون قادرة على التحكم فى توقيت عكس أو استرداد الفروق المؤقتة المرتبطة بهذا الاستثمار (بما فى ذلك الفروق المؤقتة الناشئة ليس فقط من الأرباح غير الموزعة ولكن أيضا من أية فروق تقييم للعملات الأجنبية). بالإضافة إلى ذلك، فإنه من غير العملى عادة تحديد قيمة ضريبة الدخل التى يمكن أن تسدد عند عكس الفروق المؤقتة، ولذلك عندما تقرر الشركة الأم عدم توزيع أرباح شركتها التابعة فى المستقبل المنظور فإنها لا تعترف بالالتزام الضريبى المؤجل، ويطبق نفس الأمر على الاستثمارات فى الفروع.

41- يتم قياس الأصول والالتزامات ذات الطبيعة غير النقدية بعملة التعامل (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (13) "آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية"). فإذا حدد الربح أو الخسارة الضريبية بعملة أخرى (ومن ثم، حدد الأساس الضريبى للأصول والالتزامات ذات الطبيعة غير النقدية بنفس تلك العملة الأجنبية) فإن التغيرات فى أسعار الصرف ينشأ عنها فروق مؤقتة ويترتب عليها الاعتراف بالتزام أو أصل ضريبى مؤجل (وفقاً للفقرة "24") ويتم إدراج مثل هذه الضريبة المؤجلة فى الأرباح والخسائر (راجع الفقرة "58").

42- لا يستطيع المستثمر فى شركة شقيقة أن يسيطر على تلك الشركة وعادة لا يكون فى وضع يسمح له بتحديد سياسة توزيع أرباحها، ولذلك فإذا لم يكن هناك إتفاق يقضى بعدم توزيع أرباح الشركة الشقيقة فى المستقبل المنظور، يكون على المستثمر الاعتراف بالالتزام الضريبى المؤجل الناشئ عن الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المتعلقة بالاستثمار فى الشركة الشقيقة. وفى بعض الحالات، قد يكون المستثمر غير قادر على تحديد قيمة الضريبة التى يمكن أن تدفع إذا تم استرداد تكلفة الاستثمار فى الشركة الشقيقة، ولكنه يستطيع أن يحدد أنها سوف تساوى أو تزيد عن مبلغ معين يمثل حداً أدنى.

فى مثل هذه الحالات يتم قياس الالتزام الضريبى المؤجل على أساس هذا المبلغ.

43- تنظم الترتيبات أو الاتفاقات بين أصحاب الحصص فى المشروع المشترك عادة عملية توزيع الأرباح وتحدد ما إذا كانت القرارات المتعلقة بتوزيع الأرباح تتطلب

موافقة كل الشركاء أو أغلبية محددة منهم . وعندما يكون صاحب الحصة قادراً على التحكم فى توزيع الأرباح بحيث لا يكون من المنتظر أن يتم توزيع أرباح فى المستقبل المنظور، فإنه لا يعترف بالالتزام الضريبى المؤجل.

44- تعترف المنشأة بالأصل الضريبى المؤجل لكل الفروق المؤقتة القابلة للخصم الناشئة من الاستثمارات فى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة وحصص الملكية فى المشروعات المشتركة إلى المدى الذى يكون من المرجح فيه:

(أ) أن الفروق المؤقتة سوف تعكس (أى تصبح مقبولة ضريبياً كخصومات) فى المستقبل المنظور.

و (ب) وجود ربح ضريبى مستقبلاً يمكن إستخدامه لهذه الفروق المؤقتة.

45- لتقرير ما إذا كان يتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل للفروق الضريبية المؤقتة القابلة للخصم المرتبطة بالاستثمارات فى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة والحصص فى المشروعات المشتركة من عدمه تعتمد المنشأة على الإرشادات الواردة فى الفقرة "28".

القياس

46- تقاس قيم الالتزامات (الأصول) الضريبية الجارية للفترة الحالية والفترات السابقة بالقيمة المتوقع سدادها إلى (استردادها من) الإدارة الضريبية، باستخدام أسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) السارية فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

47- يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة باستخدام أسعار للضرائب المتوقع أن تكون مطبقة فى الفترة التى يتحقق خلالها الوفر الضريبى أو تسدد خلالها الضرائب بالزيادة استرشاداً بأسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) التى صدرت حتى تاريخ نهاية الفترة المالية أو فى سبيلها لأن تصدر.

48- يتم عادة قياس الأصول والالتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة باستخدام أسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) التى تم إصدارها فعلاً.

49- فى حالة أستخدام أسعار ضريبية بنظام الشرائح يتم قياس الأصول والإلتزامات الضريبية باستخدام متوسط الأسعار الذى من المتوقع تطبيقه على الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) خلال الفترات التى من المتوقع أن يتم فيها عكس الفروق المؤقتة.

50-ملغاة

51-يجب أن تعكس عملية قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة الآثار الضريبية التى يتوقع أن تحدث مستقبلاً على أساس توقعات المنشأة فى تاريخ نهاية الفترة المالية عن الطريقة التى سيتم بها استرداد أو سداد القيمة الدفترية لأصولها والتزاماتها.

51أ- ملغاة.

51ب- ملغاة.

52-ملغاة.

53-لا يتم خصم الأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلةإلى قيمتها الحالية .

54-يتطلب تحديد القيمة الحالية للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة بدرجة يعتمد عليها جدولة زمنية لتوقيت تسوية كل فرق مؤقت، وحيث إنه فى معظم الحالات تكون مثل هذه الجدولة غير عملية أو معقدة بصورة كبيرة. ولذلك فإنه من غير المناسب أن يتم خصم الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة إلى قيمتها الحالية .

55-تتحدد الفروق المؤقتة بالرجوع إلى القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام. حتى إذا كانت هذه القيمة الدفترية محسوبة على أساس القيمة الحالية، كما فى حالة الالتزامات مقابل مزايا العاملين (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (38)).

56-يتم مراجعة القيمة الدفترية للأصل الضريبى فى تاريخ نهاية كل فترة مالية، و يتم تخفيض القيمة الدفترية للأصل الضريبى المؤجل عندما يصبح من غير المحتمل أن يسمح الربح الضريبى المستقبلى باستيعاب الأصل الضريبى المؤجل أو جزء منه. و يلغى هذا التخفيض ليعود الأصل الضريبى المؤجل لقيمته السابقة عندما يصبح من المرجح أن يتحقق ربح ضريبى كاف لمقابلة الأصل الضريبى المؤجل .

الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة

57-تتم المحاسبة عن الآثار المتعلقة بالضريبة الجارية والمؤجلة للعملية أو الحدث بنفس الطريقة التى تتم بها المحاسبة عن تلك العملية أو ذلك الحدث. (راجع الفقرات من "58" إلى "68ج") التى تتناول هذا المبدأ.

البنود التى يعترف بها فى الأرباح أو الخسائر

58-يعترف بالضريبة الجارية وبالضريبة المؤجلة كإيراد أو كمصروف وتدرج فى ربح أو خسارة الفترة ، فيما عدا الحالات التى تنشأ فيها الضريبة من:

(أ) عملية أو حدث يعترف به - فى نفس الفترة أو فى فترة مختلفة – خارج الأرباح أو الخسائر سواء فى قائمة الدخل الشامل الأخرى أو ضمن حقوق الملكية مباشرة (راجع الفقرات من "61أ" إلى "65").

أو (ب) تجميع الأعمال (راجع الفقرات من "66" إلى 68").

59-تنشأ معظم الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة عندما يدرج الإيراد أو المصروف ضمن الربح المحاسبى فى فترة بينما يدخل فى حساب الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) فى فترة مختلفة. فى مثل هذه الحالات يعترف بالضريبة المؤجلة فى قائمة الدخل. من أمثلة ذلك عندما :

(أ) يتم إدراج التوزيعات من الاستثمارات ضمن الربح المحاسبى على أساس استحقاق زمنى طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (11) بينما قد تدرج فى الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) على أساس مختلف .

(ب) تتم رسملة تكلفة الأصول غير الملموسة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (23) ، ويجرى استهلاكها فى الأرباح أو الخسائر فى حين قد تخصم للأغراض الضريبية عند إنفاقها .

60-قد تتغير القيمة الدفترية للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة على الرغم من عدم حدوث تغيير فى مقدار الفروق المؤقتة المتعلقة بها، و يمكن أن يحدث هذا على سبيل المثال من:

(أ) التغير فى أسعار الضرائب أو قوانين الضرائب.

(ب) إعادة تقييم مدى إمكانية استيعاب الأرباح الضريبية المستقبلية لقيمة الأصل الضريبى المؤجل.

(ج) التغير فى الأسلوب المتوقع لاسترداد قيمة الأصل.

ويعترف بالضريبة المؤجلة فى قائمة الدخل ما لم تكن مرتبطة ببنود سبق تحميلها أو إضافتها إلى حقوق الملكية. (راجع الفقرة "63").

البنود التى يعترف بها خارج الأرباح أو الخسائر

61- ملغاة

61أ- يعترف بالضرائب الجارية والضرائب المؤجلة خارج الأرباح أو الخسائر إذا كانت تتعلق ببنود تم الاعتراف بها - فى نفس الفترة أو فى فترة مختلفة – خارج الأرباح أو الخسائر. وبالتالى فإن الضرائب الجارية والضرائب المؤجلة والمتعلقة ببنود تم الاعتراف بها فى نفس الفترة أو فى فترة مختلفة :

(أ) فى الدخل الشامل الآخر يتم الأعتراف بها فى الدخل الشامل الآخر.

(ب)مباشرة فى حقوق الملكية يتم الأعتراف بها مباشرة فى حقوق الملكية.

62- تتطلب أو تسمح معايير المحاسبة المصرية لبنود محددة بأن يعترف بها فى الدخل الشامل الآخر. ومن أمثلة هذه البنود ما يلى:

(أ) ملغاة .

(ب) ملغاة.

(ج) فروق تقييم العملة الناشئة من ترجمة القوائم المالية للأنشطة الأجنبية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (13)) .

(د) ملغاة .

62أ- تتطلب أو تسمح معايير المحاسبة المصرية لبنود محددة أن تضاف أو تحمل مباشرة على حقوق الملكية ومن أمثلة هذه البنود ما يلى :

(أ) تسوية الرصيد الإفتتاحى للأرباح المرحلة الناتجة عن التغيير فى سياسة محاسبية تم تطبيقها بأثر رجعى أو بتصحيح خطأ (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (5)).

(ب)المبالغ الناتجة عن الأعتراف الأولى لمكون حقوق ملكية فى اداه مالية مركبة (راجع فقرة "23") .

63-قد يصعب فى بعض الحالات الاستثنائية تحديد قيمة كل من الضريبة الجارية و الضريبة المؤجلة المرتبطة بالبنود المضافة أو المحملة على حقوق الملكية. وقد توجد هذه الحالة على سبيل المثال عندما:

(أ) يكون هناك أسعار ضريبة دخل تدريجية ويكون من الصعب تحديد السعر الذى سيطبق على مكون محدد من الربح المحاسبى (الخسارة المحاسبية) التى تم فرض الضريبة عليه .

(ب)يكون التغير فى سعر الضريبة أو الأحكام الضريبية الأخرى المؤثرة فى أصل أو التزام ضريبى مؤجل مرتبط (كلياً أو جزئياً) ببند سبق الاعتراف به خارج الأرباح أو الخسائر.

(ج) تقرر المنشأة الاعتراف بأصل ضريبى مؤجل أو أنه يجب تخفيضه ويكون الأصل الضريبى المؤجل متعلقاً (كله أو جزء منه) ببند سبق الأعتراف به خارج الأرباح أو الخسائر.

فى مثل هذه الحالات تحدد الضرائب الجارية والمؤجلة المتعلقة ببنود أضيفت أو حملت على حقوق الملكية على أساس توزيع نسبى مقبول للضرائب الجارية والمؤجلة للمنشأة أو باتباع أية طريقة أخرى تكون أكثر مناسبة للتوزيع فى مثل هذه الظروف.

64- ملغاة. .

65- عندما يتم إعادة تقييم الأصل للأغراض الضريبية و تكون إعادة التقييم هذه متعلقة بإعادة التقييم المحاسبى لهذا الأصل فى فترة سابقة أو لفترة مستقبلية، فإن الآثار الضريبية لكل من إعادة التقييم المحاسبى والتسوية فى الأساس الضريبى للأصل يتم الأعتراف بها فى الدخل الشامل الآخر فى الفترات التى حدثت فيها، أما إذا كانت إعادة التقييم للأغراض الضريبية غير مرتبطة بإعادة تقييم محاسبى فى فترة سابقة أو فترة مستقبلية ، فيعترف بالآثار الضريبية فى الأرباح أو الخسائر.

65أ- عندما تقوم المنشأة بإجراء توزيعات أرباح أسهم لمساهميها قد يتطلب منها استقطاع جزء من تلك التوزيعات كضريبة عن المساهمين، ويتم تحميل هذا المبلغ المدفوع أو المستحق الدفع للسلطات الضريبية على حقوق الملكية كجزء من أرباح الأسهم .

الضريبة المؤجلة الناتجة عن تجميع الأعمال

66- كما هو موضح بالفقرتين "19"و "26ج" قد تنشأ الفروق المؤقتة عند تجميع الأعمال، وطبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (29) "تجميع الأعمال"، تعترف المنشأة بالأصول الضريبية المؤجلة (إلى المدى الذى يفى بمعايير الاعتراف الموضحة فى الفقرة "24") أو الالتزامات الضريبية المؤجلة كأصول والتزامات محددة فى تاريخ الاستحواذ.

وبالتبعية فإن هذه الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة تؤثر فى الشهرة أو فى الزيادة فى حصة المستحوذ فى القيمة العادلة لصافى الأصول والالتزامات المحددة عن تكلفة الاستحواذ. ومع هذا فطبقاً للفقرة "15أ"، لا تعترف المنشأة بالالتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الاعتراف الأولى بالشهرة إذا كان التشريع الضريبى لا يعترف أصلاً باهلاك الشهرة أو تخفيض قيمتها.

67- كنتيجة لتجميع الأعمال فإن توقعات استرداد الأصل الضريبى المؤجل الناشئ قبل الاستحواذ قد تتغير وقد يعتبر المستحوذ أنه من المحتمل أن يسترد الأصل الضريبى المؤجل غير المعترف به قبل تجميع الأعمال، على سبيل المثال قد يصبح المستحوذ قادراً على استخدام الخسائر الضريبية المرحلة خصماً من الربح الضريبى المستقبلى للمنشأة المستحوذ عليها. فى مثل هذه الحالات، يعترف المستحوذ بالأصل الضريبى المؤجل ولكن لا يحمله على تكلفة تجميع الأعمال. ولذلك لا يأخذ المستحوذ هذا الأصل الضريبى فى الحسبان عند تحديد قيمة الشهرة أو الزيادة فى حصته فى صافى القيمة العادلة لأصول والتزامات المنشأة المستحوذ عليها عن تكلفة الاستحواذ.

68- عندما لا تتحقق شروط الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل المترتب على الخسائر الضريبية المرحلة أو غير ذلك من الفروق المؤقتة عند تجميع الأعمال ولكن تتحقق تلك الشروط فى تاريخ لاحق، تعترف المنشأة بالأصل الضريبى المؤجل المستحوذ عليه والذى سيتحقق بعد تجميع الأعمال كالآتى:

(أ) يتم استخدام المزايا الضريبية المؤجلة المستحوذ عليها خلال الفترة لتخفيض القيمة الدفترية للشهرة المتعلقة بهذا الاستحواذ. فإذا كان الرصيد

الدفترى للشهرة يساوى صفراً يتم الاعتراف بأى مبلغ متبقى من المزايا الضريبية المؤجلة فى الأرباح أو الخسائر.

و (ب) يتم الاعتراف بكل المزايا الضريبية المؤجلة المستحوذ عليها الأخرى فى الأرباح أو الخسائر(أو خارج الأرباح أو الخسائر إذا تطلب هذا المعيار ذلك).

الضريبة الجارية والمؤجلة الناتجة عن معاملات المدفوعات المبنية على أسهم

68أ- قد يستحق للمنشأة خصم ضريبى (أى مبلغ قابل للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة) متعلق بمزايا عاملين دفعت بأسهم أو بخيارات أسهم أو بأية أدوات أخرى فى حقوق ملكية المنشأة. وقد يختلف مبلغ الخصم الضريبى عن مصروف المزايا المتراكم ذو الصلة وقد ينشأ فى فترة مالية لاحقة. فعلى سبيل المثال قد تعترف المنشأة بمصروف معين لإستهلاك خدمات الموظفين التى تحصل عليها كمقابل لخيارات الأسهم الممنوحة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (39) ولا تحصل على خصم ضريبى حتى تتم ممارسة خيارات الأسهم مع قياس الخصم الضريبى على أساس سعر أسهم المنشأة فى تاريخ ممارسة الحق.

68ب- فيما يتعلق بتكاليف البحث التى تمت مناقشتها فى الفقرتين "9" و"26(ب)" من هذا المعيار، يكون الفرق بين الأساس الضريبى لخدمات الموظفين التى تم الحصول عليها حتى تاريخه (المبلغ الذى تسمح به السلطات الضريبية كخصم فى الفترات المستقبلية) والمبلغ المسجل بقيمة صفر هو فرق مؤقت قابل للخصم يؤدى إلى أصل ضريبى مؤجل. وإذا لم يكن المبلغ الذى ستسمح به السلطات الضريبية كخصم فى الفترات المستقبلية غير معلوم فى نهاية الفترة، فينبغى تقديره على أساس المعلومات المتوفرة فى نهاية الفترة. على سبيل المثال، إذا كان المبلغ الذى ستسمح به السلطات الضريبية كخصم فى الفترات المستقبلية يعتمد على سعر أسهم المنشأة فى تاريخ مستقبلى، فإن قياس الفرق المؤقت القابل للخصم ينبغى أن يرتكز على سعر أسهم المنشأة فى نهاية الفترة.

68ج- كما هو ملاحظ فى الفقرة "68(أ)" يمكن أن يختلف مبلغ الخصم الضريبى (أو الخصم الضريبى المستقبلى المقدر، الذى يتم قياسه وفقاً للفقرة "68(ب)" عن

مصروف المزايا التراكمى ذو الصلة. وتقتضى الفقرة "58" من هذا المعيار ضرورة الأعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة كدخل أو مصروف وإندماجهما فى ربح أو خسارة الفترة إلا فى الحدود التى تنشأ فيها الضريبة من :

(أ) معاملة أو حدث يتم الإعتراف به فى نفس الفترة أو فى فترة مختلفة خارج الربح أو الخسارة .

أو(ب) من إندماج الأعمال .

وإذا تجاوز مبلغ الخصم الضريبى (أو الخصم الضريبى المستقبلى المقدر) مبلغ مصروف المزايا التراكمى ذى الصلة ، فإن هذا يشير إلى أن الخصم الضريبى لا يرتبط فقط بمصروف المزايا وإنما يرتبط أيضاً ببند حقوق ملكية. وفى هذه الحالة، ينبغى الاعتراف بالزيادة فى الضريبة الحالية أو المؤجلة ذات الصلة بشكل مباشر فى حقوق الملكية.

العرض فى القوائم المالية

الأصول الضريبية والالتزامات الضريبية

69- ملغاة.

70- ملغاة.

المقاصة

71- تقوم المنشأة بإجراء المقاصة بين الأصول الضريبية الجارية والالتزامات الضريبية الجارية فقط إذا :

(أ) كان لديها حق قانونى فى إجراء مقاصة بين المبالغ المعترف بها.

و (ب) كانت تنوى أن تسدد الضرائب على أساس رصيد المقاصة أو أن تحصل الأصل الضريبى لتسدد الالتزام الضريبى فى نفس الوقت.

72- على الرغم من أنه يتم الاعتراف بالأصول الضريبية الجارية والالتزامات الضريبية الجارية كل على حدة فإنه تجرى المقاصة بينها بقائمة المركز المالى طبقاً لأسس تماثل الأسس المتبعة بالنسبة للأدوات المالية كما وردت بمعيار المحاسبة المصرى رقم (25) "الأدوات المالية: العرض". فعادة ما يكون للمنشأة الحق قانوناً فى إجراء مقاصة بين الأصل الضريبى الجارى و الالتزام الضريبى الجارى عندما يتعلق الأمر

بضرائب الدخل التى يتم التحاسب عنها لدى نفس الإدارة الضريبية ويسمح للمنشأة بأن تحصل أو تدفع فرق الضرائب على أساس المقاصة.

73- عند إعداد القوائم المالية المجمعة، يسمح بإجراء المقاصة بين الأصل الضريبى الجارى لدى منشأة وبين الالتزام الضريبى الجارى لدى منشأة أخرى فى نفس المجموعة إذا كان يحق لتلك المنشآت قانوناً سداد أو تحصيل تلك الضرائب على أساس الصافى و تنوى المنشآت المذكورة سداد أو تحصيل صافى قيمة المقاصة أو تحصيل الأصل الضريبى لتسدد به الالتزام الضريبى فى نفس الوقت.

74- تقوم المنشأة بإجراء مقاصة بين الأصل الضريبى المؤجل والالتزام الضريبى المؤجل فقط إذا :

(أ) كان للمنشأة حق قانونى بإجراء مقاصة بين الأصل الضريبى الجارى والالتزام الضريبى الجارى،

و(ب) كانت الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة المتصلة بضرائب الدخل المفروضة بواسطة نفس الإدارة الضريبية على :

(1) نفس المنشأة الخاضعة للضريبة.

أو (2) الوحدات الضريبية المختلفة والتى تنوى تسوية الالتزامات الضريبية الجارية والأصول الضريبية الجارية على أساس الصافى أو لتحصيل الأصول وتسوية الالتزامات فى وقت واحد فى كل فترة مستقبلية لكل القيم الهامة للالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة المتوقع سدادها أو استردادها.

75- لتحاشى الحاجة إلى جدولة تفصيلية لتوقيت عكس كل فرق مؤقت، (أى عندما يصبح الفرق مسموحاً بخصمه من الربح الضريبى أو يجب إضافته لهذا الربح) يتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تقوم بإجراء مقاصة بين الأصل الضريبى المؤجل والالتزام الضريبى المؤجل طالما كان كل من الأصل والالتزام الضريبى المؤجل يخص نفس المنشأة تجاه نفس المصلحة الضريبية، وأنه يحق للمنشأة من حيث المبدأ إجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات الضريبية الجارية .

76- ملغاة.

عبء الضريبة

عبء (دخل) الضريبة المرتبط بالربح أو الخسارة من النشاط العادى

77-يتم عرض عبء (دخل) الضريبة المرتبط بالربح أو الخسارة من الأنشطة العادية منفرداً فى قائمة الدخل.

فروق العملة من الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة بالعملة الأجنبية

78- يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (13) "آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية" الاعتراف بفروق تقييم عملة معينة كدخل أو مصروف ولكن لا يحدد أين يتم عرض مثل هذه الفروق فى قائمة الدخل. وبالتالى عندما توجد فروق عملة متعلقة بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة و يجب الاعتراف بها فى قائمة الدخل فيمكن أن تبوب كعبء (دخل) ضريبى مؤجل إذا كان هذا العرض هو الأكثر فائدة لمستخدمى القوائم المالية.

الإفصاح

79- يتعين الافصاح عن المكونات الرئيسية للعبء (الدخل) الضريبى بصورة منفصلة.

80- تتضمن مكونات عبء (دخل) الضريبة مما يلى :

(أ) عبء (دخل) الضريبة الجارية.

و (ب) أية تسويات يعترف بها خلال الفترة خاصة بضرائب جارية لفترات سابقة.

و (ج) قيمة عبء (دخل) الضريبة المؤجلة المرتبط بنشأة ورد الفروق المؤقتة.

و (د) قيمة عبء (دخل) الضرائب المؤجلة المرتبط بالتغير فى أسعار الضريبة أو فرض ضرائب جديدة.

و(هـ) قيمة الميزة الناشئة عن الاعتراف حالياً بالخسارة الضريبية المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم أو الفرق المؤقت لفترات سابقة ولم يكن معترفاً بها أو به فى حينه ويستخدم فى الفترة الجارية لتخفيض عبء الضريبة الجارى.

و (و) قيمة الميزة الناشئة عن الاعتراف بالخسارة الضريبية المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم أو الفرق المؤقت لفترات سابقة ولم يكن

معترفاً بها أو به فى حينه ويستخدم فى الفترة الجارية لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل .

و (ز) العبء الضريبى المؤجل الذى ينشأ من تخفيض أو إلغاء تخفيض سابق لأصل ضريبى مؤجل طبقاً للفقرة "56"

و (ح) قيمة عبء (دخل) الضريبة المتعلق بالتغييرات فى السياسات المحاسبية والأخطاء التى تدخل فى تحديد صافى الربح أو الخسارة للفترة الجارية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (5)، لأنه يتعذر تحديد آثارها المحاسبية بأثر رجعى .

81-يتعين الإفصاح أيضاً عما يلى بصورة منفصلة:

(أ) مجموع الضريبة الجارية و الضريبة المؤجلة المتعلقة بالبنود التى تحمل أو تضاف مباشرة إلى حقوق الملكية (راجع الفقرة "62(أ)").

(أ ب) مبلغ ضريبة الدخل المتعلقة بكل بند من بنود الدخل الشامل الأخرى (راجع الفقرة "62" ومعيار المحاسبة المصرى رقم (1)).

(ب) ملغاة.

و (ج) إيضاح العلاقة بين عبء (دخل) الضريبة والربح المحاسبى فى أحد أو كلا الشكلين التاليين:

(1) تسوية رقمية تربط بين عبء (دخل) الضريبة و حاصل ضرب الربح المحاسبى فى سعر (أسعار) الضريبة المطبق، مع إيضاح الأساس أو الوعاء الذى يحسب عليه سعر (أسعار) الضريبة المطبق.

أو (2) تسوية رقمية تربط بين متوسط سعر الضريبة الفعلى وسعر الضريبة المطبق مع إيضاح الأساس أو الوعاء الذى يحسب عليه سعر الضريبة المطبق.

و (د) إيضاح التغيرات فى سعر (أسعار) الضريبة المطبق مقارنة بالفترة المحاسبية السابقة.

و (هـ) قيم الفروق المؤقتة القابلة للخصم، و الخسائر الضريبية المرحلة والحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم للأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف

بها فى قائمة المركز المالى، مع إيضاح مدة سريان كل منها قبل أن تتقادم إذا وجدت.

و (و) القيمة الكلية للفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات فى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة حصص الملكية فى المشروعات المشتركة التى لم يعترف بالالتزامات الضريبية المؤجلة المترتبة عليها (راجع الفقرة "39").

و (ز) بالنسبة لكل نوع من الفروق المؤقتة وكل نوع من الخسائر الضريبية المرحلة و الحق فى الخصم الضريبي غير المستخدم ما يلى :

(1) قيمة الأصول والالتزامات الضريبية المعترف بها فى قائمة المركز المالى.

(2) قيمة دخل أو عبء الضريبة المؤجل المعترف به فى قائمة الدخل، إذا كان ذلك غير واضح من التغيرات فى القيم المعترف بها فى قائمة المركز المالى.

و (ح) فيما يتعلق بالعمليات غير المستمرة يوضح العبء الضريبى المرتبط بـ:

(1) الربح أو الخسارة المترتبة على عدم إستمرار العملية.

و (2) الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية للعملية غير المستمرة خلال الفترة مع الأرقام المقارنة لكل فترة سابقة معروضة بالقوائم المالية .

و(ط) ملغاة.

و(ى) إذا تسببت عملية إندماج أعمال والتى تكون فيها المنشأة هى المنشأة المستحوذة فى تغيير فى المبلغ المعترف به قبل الأستحواذ كأصل ضريبى مؤجل(راجع الفقرة "67") ، يتم الإفصاح عن قيمة ذلك التغيير .

و(ك) إذا لم يتم الأعتراف بالمزايا الضريبية المؤجلة التى تم الحصول عليها فى عملية إندماج أعمال فى تاريخ الأستحواذ ولكن تم الأعتراف بها بعد تاريخ الأستحواذ (راجع الفقرة "68")، يتم وصف للحدث أو التغيير فى الظروف التى تسببت فى الأعتراف بالمزايا الضريبية المؤجلة .

82- تفصح المنشأة عن قيمة أى أصل ضريبى مؤجل وما استند إليه من أدله للاعتراف به عندما يتوافر الشرطان التاليان معاً :

(أ) استخدام الأصل الضريبى المؤجل يعتمد على تحقق أرباح ضريبية مستقبلية تزيد عن الأرباح الناشئة من عكس الفروق الضريبية الخاضعة للضريبة الناتجة عند الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل.

و (ب) تعرض المنشأة لخسارة فى الفترة الجارية أو الفترة السابقة فى الدولة التى يرتبط بها الأصل الضريبى المؤجل.

82أ- ملغاة .

83-ملغاة.

84- تمكن الافصاحات المطلوبة بالفقرة "81(ج)" مستخدمى القوائم المالية فى فهم العلاقة بين المصروف (الإيراد) الضريبى والربح المحاسبى خاصة عندما تكون تلك العلاقة غير عادية أو غير مباشرة، كما تمكنهم من إدراك العوامل الرئيسية التى قد تؤثر فى هذه العلاقة مستقبلاً. فالعلاقة بين المصروف (الإيراد) الضريبى والربح المحاسبي قد تتأثر بعوامل متعددة مثل وجود إيراد معفى من الضريبة أو مصروفات غير قابلة للخصم عند تحديد صافى الربح (الخسارة) الضريبى أو بوجود خسارة ضريبية مرحلة ، كما قد تتأثر بأسعار الضريبة الأجنبية .

85- فى إيضاح العلاقة بين مصروف (إيراد) الضريبة والربح المحاسبى، تستخدم المنشأة سعر الضريبة الذى يمكن أن يوضح المعلومات بأفضل صورة ممكنة لمستخدمى القوائم المالية.

و غالباً ما يكون هذا السعر هو سعر الضريبة المحلى فى الدولة المقيمة بها المنشأة، إلا انه فى حالة ما إذا كانت المنشأة تباشر نشاطها فى عدة دول يكون من الأفضل إعداد تسوية منفصلة لكل دولة على حدة.

و المثال التالى يوضح كيف يمكن أن يؤثر اختيار سعر الضريبة فى عرض التسوية الرقمية المشار إليها :

مثال يوضح الفقرة 85-

فى عام 2009 حققت منشأة ربحاً محاسبياً فى الدولة المقيمة بها (دولة أ) قدره 1500 (2008: 2000) وفى الدولة (ب) 1500 (2008 : 500) . سعر الضريبة فى الدولة (أ) 30% و فى الدولة (ب) 20%. فى الدولة (أ) توجد مصروفات غير قابلة للخصم الضريبى قدرها 100 (2008 : 200).

وفيما يلى مثال على التسوية للوصول إلى معدل الضريبة المحلى:

	عام 2009	عام 2008	
الربح المحاسبى	3000	2500	
الضريبة على أساس سعر الضريبة المحلى 30%	900	750	
الأثر الضريبي للمصروفات غير القابلة للخصم	30	60	(100×30%) (200×30%)
أثر سعر الضريبة المنخفض فى الدولة(ب) (30%-20%)	(150)	(50)	(1500×10%) (500×10%)،
عبء الضريبة	780	760	

وفيما يلى مثال للتسوية المعدة على أساس تجميع التسويات المنفصلة لكل دولة على حدة. وفى ظل هذه الطريقة لا يظهر فى التسوية أثر للفرق المترتب على اختلاف سعر الضريبة فى الدولة (أ) عن سعرها فى الدولة (ب). يتبين من ذلك أنه إما إن تختار المنشأة سعر الضريبة الأنسب لها وتوضح الأثر المترتب على سعر الضريبة الآخر، وإما أن توضح الأثر الضريبى المترتب على وجود أرباح فى أكثر من دولة .

	عام 2009	عام 2008	
الربح المحاسبى	3000	2500	
الضريبة على أساس سعر الضريبة المطبق فى كل دولة	750	700	(1500×30%)+(1500× 20%) (2000×30%)+(500 × 20%)
الأثر الضريبى للمصروف غير القابل للخصم	30	60	
عبء الضريبة	780	760	

86-متوسط سعر الضريبة الفعلى هو عبء (إيراد) الضريبة مقسوماً على صافى الربح المحاسبى.

87-قد يكون من غير العدلى أن تحسب قيمة الالتزامات الضريبية المؤجلة غير المعترف بها الناشئة عن الاستثمارات فى شركات تابعة، وفروع وشركات شقيقة وحصص الملكية فى المشروعات المشتركة (راجع الفقرة "39"). فى مثل هذه الحالات يتطلب هذا المعيار أن يفصح عن القيمة الإجمالية للفروق المؤقتة المتعلقة بتلك الاستثمارات دون ضرورة الإفصاح عن الالتزامات الضريبية المؤجلة المترتبة على تلك الفروق. واستثناء من ذلك إذا كان من العدلى تحديد قيم الالتزامات الضريبية المؤجلة غير المعترف بها فإن هذا المعيار يشجع فى هذه الحالة على الإفصاح عن قيم تلك الالتزامات خاصة إذا كان ذلك يعود بالفائدة على مستخدمى القوائم المالية .

87أ – ملغاة .

87ب– ملغاة .

87ج – ملغاة .

88- على المنشأة الافصاح عن أى التزامات أو أصول محتملة الحدوث متعلقة بالضرائب وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (28) "المخصصات والالتزامات المحتملة

والأصول المحتملة". وقد تنشأ مثل هذه الالتزامات أو الأصول محتملة الحدوث فى مجال الضرائب عن نزاعات مع الإدارة الضريبية لم تحل حتى تاريخ إعداد القوائم المالية. كذلك على المنشأة أن تفصح عن أى تعديلات فى أسعار الضرائب أو قوانين الضرائب تكون قد صدرت أو أعلن عنها بعد تاريخ نهاية الفترة المالية وما قد يترتب عليها من آثار ضريبية هامة على كل من الضريبة الجارية والأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (7) الخاص" بالأحداث التالية لتاريخ نهاية الفترة المالية").

الفصل الحادي عشر

الأصـــول الثـابتـــة وإهـلاكاتها

المعيار المحاسبى الدولى (16) IAS

محتويات هذا الفصل :

- شرح كافة فقرات المعيار المصرى رقم (10) المعدل 2015 واختلافه عن المعيار الدولى .
- شرح مفصل للمعيار الدولى والمصرى المتعلق بالأصول الثابتة.
- مقدمة .
- الإعتراف المبدئى بالأصل الثابت وعناصر التكلفة .
- النفقات التالية للإعتراف المبدئى .
- طرق إهلاك الأصول الثابتة .
- القياس اللاحق للأصول الثابتة .

نموذج التكلفة .

نموذج إعادة التقييم

- مفاهيم وقواعد وأمثلة .
- حالات عملية وتدريبية محلولة.

معيار المحاسبة الدولى IAS 16 : الممتلكات والمصانع والمعدات

معيار المحاسبة المصرى رقم (10) : الأصول الثابتة واهلاكاتها

ملخص المعيار وأهم التعديلات والاختلافات بين المعيارين والتى أدخلت حتى نهاية عام 2015

جدول (1)

يوضح أهم التعديلات التى ادخلت على معيار الأصول الثابتة

العناصر الرئيسية	الشرح
أولاً : نطاق المعيار	**(1)** يطبق المعيار على الاصول الثابتة (الممتلكات والمصانع والمعدات) إلا إذا تطلب معيار محاسبى آخر معالجة محاسبية مختلفة لما هو ورد فى هذا المعيار ، وقد أضيف فى النسخة المنقحة : أنه يطبق على الاصول الثابتة المستخدمة لتطوير أو المحافظة على : أ – الاصول البيولوجية (الحيوية) . ب- الحقوق التعدينية والاحتياطيات المعدنية مثل النفط والغاز الطبيعى والمصادر غير المتجددة المماثلة . **(2)** لا ينطبق هذا المعيار على الحالات التالية : أ – الاصول الثابتة المحتفظ بها بغرض البيع (وذلك لانطباق المعيار الدولى للتقارير المالية IFRS5 : بعنوان "الاصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات غير المستمرة على مثل هذه الاصول . ب- الاصول البيولوجية (الحيوية) والمتعلقة بالنشاط الزراعى (حيث يطبق عليها معيار IAS 41 الخاص بالزراعة .

	جـ- أصول الاستكشاف والتنقيب والتعدين حيث يطبق عليها المعيار IFRS 6 الخاص بأصول التعدين . د - حقوق المعادن واستكشاف واستخراج المعادن والبترول والغاز الطبيعى والمواد غير المتجددة المشابهة .
ثانياً : المصطلحات الاساسية:	1- القيمة الدفترية Carrying amount : هى المبلغ المعترف به فى الميزانية للأصل بعد خصم مجمع الاهلاك وأية خسائر انخفاض فى قيمته . 2- التكلفة Cost : هى النقدية أو ما فى حكمها المسددة للحصول على الأصول فى وقت الشراء أو الإنشاء أو هى القيمة العادلة للمقابل الذى تعطيه المنشأة للغير لشراء الأصل أو إنشائه . 3- القيمة القابلة للإهلاك Depreciable amount : هى تكلفة الاصل الثابت أو القيمة الدفترية للأصل ناقصاً قيمة الخردة المقدرة فى نهاية العمر الانتاجى . 4- القيمة الاستعمالية لأصل فى ظروف خاصة لمنشاة ما Entity-Specific Value هى القيمة الحالية للتدفقات النقدية التى تتوقع المنشأة نشوءها من الاستخدام المستمر للأصل أو من التصرف فيه فى نهاية العمر الانتاجى أو التى تتوقع أن تتكبدها عند تسوية الالتزام . 5- القيمة العادلة Fair amount : هو السعر الذى يستلم لبيع الاصل أو الذى يدفع لنقل الالتزام فى معاملة تتم وفقاً لآليات السوق بين مشاركين فى السوق فى تاريخ القياس .

	6- خسائر انخفاض القيمة Impairment Loss : هى الزيادة فى القيمة الدفترية للأصل عن قيمته القابلة للاسترداد . 7- الممتلكات والمصانع والمعدات Property, Plant and Equipment هى أصول ملموسة : أ - يحتفظ بها المشروع من أجل استخدامها فى انتاج السلع والبضائع والخدمات أو لتأجيرها للغير أواستخدامها لأغراض إدارية ، و ب- يتوقع استخدامها لأكثر من فترة مالية واحدة . 8- المبلغ القابل للاسترداد Recoverable amount: هو صافى سعر بيع الاصل او قيمته الاستخدامية أيهما أكبر . 9- القيمة المتبقية Residual value : هى المبلغ المقدر الذى تحصل عليه المنشاة حالياً من التصرف فى الأصل بعد اقتطاع التكاليف المقدرة للتصرف إذا كان الاصل فى عمر ووضع متوقعين فى نهاية العمر الانتاجى . 10- الحياة الانتاجية المفيدة Useful Life : (أ) هى الفترة الزمنية المقدرة لاستخدام الاصل أو (ب) هى عدد الوحدات المقدر انتاجها أو الوحدات المماثلة التى يتوقع المشروع الحصول عليها مثلاً آلة معينة يقدرها عمرها بإنها سوف تنتج مائة الف وحدة .
ثالثاً : الاعتراف وتسجيل الأصل فى الدفاتر.	1- يتم الاعتراف وتسجيل الأصل فى الدفاتر عند توافر شرطين هما : (أ) يتوقع أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل إلى المنشأة .

(ب) يمكن قياس تكلفة الاصل بموثوقية .

2- يتم الاعتراف ببعض البنود مثل قطع الغيار ومواد الصيانة وأدوات الاصلاح والتخريم عندما تستوفى تعويف الاصل الثابت ، وفى الحالات التى لا تستوفى تعريف الاصل الثابت تعالج كمخزون .

3- يترك للتقدير والحكم الشخصى لإدارة المنشاة تحديد وحدة القياس للاعتراف ، وقد يكون من الملائم تجميع بنود ذات أهمية نسبية قليلة معاً مثل القوالب والأدوات وتطبيق المعيار على القيمة الإجمالية .

4- وفقاً لمبدأ الاعتراف تقوم المنشاة بتقييم كافة تكاليف ممتلكاتها واصولها بالتكلفة عند تكبدها وتتضمن هذه التكلفة كل من :

تكلفة الاستحواذ أو الإنشاء المبدئية والنفقات اللاحقة لإضافة أو إحلال جزء منها أو خدمتها .

5- قد تلتزم المنشاة قانوناً أو استدلالياً وأخلاقياً بشراء اصول ثابتة لأغراض السلامة أو المحافظة على البيئة ، ورغم أن هذه الاصول قد لا تؤدى إلى زيادة مباشرة فى المنافع الاقتصادية المستقبلية مثل باقى الاصول الثابتة، إلا انه يتم الاعتراف بهذه الاصول باعتبار أنها ضرورية ولازمة للحفاظ على استمرارية الأصول الثابتة الانتاجية الآخرى ، فعلى سبيل المثال ينتج عن خطوط الانتاج فى شركات الاسمنت تلوث يضر بالبيئة وتضع قوانين البيئة فى الدولة معدلات عالمية بحيث لا يزيد التلوث عن حد معين وتلزم الشركات بشراء فلاتر للتنقية وتقليل التلوث ولا يمكن تجنبها لذلك تقوم الشركات بالالتزام بقوانين البيئة وشراء مثل هذه الاصول ، مثال آخر قد يطلب من

مصنع كيماويات تركيب وسائل متاولة كيميائية جديدة من أجل الحفاظ على البيئة لانتاج وتخزين مواد كيميائية خطرة ، وفى مثل هذه الحالات يمكن للمشروع من الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من اصول السلامة والبيئة (مثل تجنب الغرامات والتعويضات أو الاغلاق الجزئى أوالكلى نتيجة الاضرار البيئية أو الحصول على حوافز مثل فوائد بقروض ميسرة للشركات الملتزمة بيئياً أو حوافز ضريبية ، بالإضافة إلى اكتساب الشركة سمعة طيبة فى مجال البيئة وهوالامر الذى ينعكس على مبيعاتها ومعدلات نموها فى المستقبل ، بالإضافة إلى مزايا آخرى مثل تحسين الوضع الصحى لدى العاملين فى الشركة وخفض النفقات الصحية ومعدلات دوران العاملين ومعدلات الغياب وغيرها) .

ويتم الاعتراف بها كأصول إلى الحد القابل للاسترداد منها ، وتخضع هذه الأصول لاختبار انخفاض القيمة كما جاء فى المعيار الدولى (36) أو المعيار المحاسبى المصرى رقم (31) الخاص باضمحلال قيمة الاصول .

6- لا تعترف المنشاة بالمبالغ الدورية المتكررة بصفة مستمرة (مثل العمالة والصيانة الدورية وتكلفة الأجزاء الصغيرة) ضمن تكلفة الاصول الثابتة وإنما تكون هذه المبالغ مصروفات صيانة وإصلاح فى قائمة الدخل .

7- قد تحتاج بعض المكونات الرئيسية لأصل ثابت إلى استبدال على فترات زمنية متباعدة (كل سنتين أو ثلاث سنوات مثلاً) مثل افران الحديد التى تحتاج إلى إعادة البطانة الداخلية بعد تشغيلها عدد معين من ساعات

	التشغيل ، أواحتياج بعض المكونات الداخلية للطائرة مثل المقاعد أو معدات المطابخ ، وتعترف المنشاة بتكلفة استبدال أى جزء من هذه البنود ضمن تكلفة الاصل الثابت عند تكبدها وبشرط تلبية معايير الاعتراف بالاصل وهى من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية ويمكن قياس تكلفة استبدال الأجزاء بموثوقية، كما يتم تطبيق آليات الغاء الاعتراف كما هو محدد فى هذا المعيار . 8- قد تتضمن شروط تشغيل أصل ثابت ، ضرورة أجزاء معاينات رئيسية كل فترة ، فعلى سبيل المثال الطائرة لابد أن يتم إجراء معاينة رئيسية كل فترة وتحصل على شهادة بصلاحية الطائرة للطيران وذلك للحفاظ على الارواح والطائرة ، وتتم المعاينة وتحصل الطائرة على صلاحية سواء تم استبدال أجزاء أو لم يتم ، ويتم الإعتراف بتكلفة مثل هذه المعاينات برسملتها على الاصل إذا كانت تلبى معايير الاعتراف بالاصل الثابت كما سبق ، ونفس الامر بالنسبة لإلغاء الاعتراف .
رابعاً: القياس المبدئى لتكلفة الاصل الثابت عند الاعتراف	1- يتم القياس المبدئى للأصل الثابت بالتكلفة . 2- تشمل تكلفة الأصل الثابت عند الاستحواذ ما يلى: أ – ثمن الشراء شاملة رسوم الاستيراد والضرائب المدفوعة غير المستردة مثل الضريبة الجمركية وذلك بعد استبعاد الخصم التجارى والمسموحات (ان وجدت) ، أما الضرائب المستردة مثل ضريبة المبيعات أو ضريبة القيمة المضافة فلا تدخل ضمن التكلفة . ب- التكاليف المباشرة الأخرى التى تتحملها المنشأة فى

	سبيل تجهيز الاصل وإعداده للاستخدام المطلوب كما قررت إدارة المنشأة . ج- التقدير المبدئى لتكاليف فك وإزالة الأصل واسترداد الموقع الموجود به كما كان ، وتتحمل المنشأة هذا الالتزام إما عند شراء البند أو نتيجة لاستخدام الاصل خلال فترة محددة لأغراض أخرى بخلاف إنتاج السلع خلال تلك الفترة . 3- تشمل أمثلة التكاليف المباشرة لإعداد الاصل للاستخدام: أ - تكاليف العمالة اللازمة لإنشاء الاصل أو تركيبه. ب- تكلفة إعداد وتجهيز الموقع مثل اقامة قواعد خرسانية لتثبيت الآلات الضخمة . ج- تكاليف الاستلام والمناولة الأولية . د – تكاليف التحميل والتركيب . هـ- تكاليف إختبار صلاحية الاصل للتشغيل أى وأثناء تجارب بدء التشغيل قد يحدث أن يتم بيع عينات أولية ، وفى هذه الحالة يتم تخفيض التكلفة بقيمة صافى العوائد من بيع أى منتجات يتم انتاجها أثناء تهيئة الاصل فى مكانة ووضعه . و- التكاليف المهنية مثل أتعاب المحامى لعمل العقود أثناء شراء عقار أوتسجيله وأتعاب المهندسين والاستشاريين لفحص التربة . 4- يطبق معيار المخزون على تكاليف التزامات لتفكيك وإزالة واسترداد الموقع الذى يوجه فيه البند التى تتحملها المنشاة نتيجة استخدام البند لانتاج المخزون خلال تلك الفترة .

5- تشمل أمثلة التكاليف التى لاتضاف إلى تكلفة الاصل الثابت ما يلى :

أ – تكلفة فتح تسهيلات إنتمانية جديدة .

ب- تكاليف تقديم منتج جديد أو خدمة جديدة (مثل الحملات الاعلانية والترويجية) .

ج- تكاليف الإدارة وغيرها من التكاليف العامة غير المباشرة .

6- يتوقف رسملة وإضافة تكلفة أى بند للأصل الثابت عندما ينتهى وضع الأصل الثابت فى المكان والوضع والطريقة اللازمة لتشغيله بالطريقة التى كانت ترغبها الإدارة ، ولذلك فإن التكاليف التى كانت ترغبها الإدارة ، ولذلك فإن التكاليف التى تتحملها فى سبيل استخدام وإعادة توزيع البند .

لايتم تضمنيها فى المبلغ المسجل لهذا البند ، على سبيل المثال لا يتم تضمين التكاليف التاليةفى المبلغ المسجل لبند الاصول الثابتة :

أ – التكاليف التى تتحملها المنشاة فى سبيل تهيئة الاصل للاستخدام بالشكل الذى ترغبه الإدارة ، ولم يتم وضعه للاستخدام بعد أو الذى يتم تشغيله بأقل من طاقته الانتاجية الكاملة .

ب- خسائر التشغيل المبدئية مثل التى تحدث عندما يكون هناك تزايد فى الطلب على منتجات الاصل الثابت .

ج- تكاليف تغيير او أعادة تنظيم لجزء أو كل من عمليات المنشاة .

7- تحدث بعض العمليات أثناء إنشاء أوتطوير الأصل الثابت ولكنها غير ضرورية أو غير مرتبطة بجعل الأصل فى

الحالة والطريقة التى ترغبها الإدارة لاستخدامه فعلى سبيل المثال : اشترت المنشاة قطعة أرض لإقامة مصنع عليها ، وأثناء فترة استخراج التراخيص وإعداد الرسومات والتصميمات الهندسية لمبنى المصنع ، قامت المنشاة باستغلال قطعة الارض كموقف انتظار للسيارات بمقابل مادى وتعيين بعض الاشخاص لتحصيل المقابل والحفاظ على الارض وذلك لحين الانتهاء من التراخيص والتصميمات لمبنى المصنع ، وفى هذه الحالة فإن الايرادات والمصروفات المرتبطة بهذا الاستخدام المؤقت للأصل يتم الاعتراف بها فى قائمة الدخل .

8- يتم تحديد تكلفة الاصل الذى يتم إنشاؤه داخليا بتطبيق نفس الاسس المتبعة فى حالة شراء الأصل ، وإذا كانت المنشاة تقوم بتصنيع مثل هذا الاصل لأغراض البيع ضمن نشاطها ، فإن تكلفة الاصل تكون هى نفسها تكلفة انتاج الاصول بغرض البيع (معيار المخزون) ، وبالتالى يتم استبعاد أى أرباح داخلية (حيث لا يجوز أن تكسب المنشاة من نفسها) ، كذلك لا يدخل ضمن تكلفة الأصل الثابت المنشا داخليا ، تكلفة الفاقد غير الطبيعى أو غير العادى من المواد الخام أوالعمالة أو الموارد الأخرى المستخدمة والتى تحدث أثناء انتاج الاصل المنشا داخليا، حيث أن الضياع غير العادى يرحل إلى قائمة الدخل .

9- يجب مراعاة تكلفة الاقتراض عند الاستحواذ على الاصل الثابت فى حالة رسملتها كما جاء فى معيار رسملة تكلفة الاقتراض .

10- تكلفة الاصل الثابت تتحدد فى ضوء سعره النقدى فى

	تاريخ الاعتراف به وعند تأجيل السداد لفترة معينة فإن تكلفة الاصل الثابت تحسب على أساس سعره النقدى الفورى ، ويعالج الفرق بين السعر النقدى وإجمالى المبالغ المسدده باعتباره تكلفة تمويل ويتم توزيعها على فترة الإئتمان فى حالة عدم رسملة تكلفة الفوائد (فى المعيار المصرى المعدل 2015 لابد من رسملة تكلفة الفوائد للاصل المؤهل للرسملة بينما يسمح المعيار الدولى لتكاليف الاقتراض أما باعتبارها مصروف وقت تكبدها أو رسملتها حسب اختيار الإدارة). 11- فى حالات مبادلة أصل بأصول غير نقدية أو مجموعة من الاصول النقدية وغير النقدية وتقاس تكلفة الاصول فى هذه الحالة بالقيمة العادلة ، إلا إذا : أ – تفتقد عملية التبادل للجوهر التجارى . ب- لا يمكن قياس القيمة العادلة لكل من الاصل المستلم والاصل المسلم بشكل موثوق فيه وفى الحالتين الاخيرتين يتم القياس بالقيمة العادلة للأصل المستبدل ، وإذا كان لا يمكن الوصول لهذه القيمة العادلة للأصل المستبدل فإن تكلفته تقاس بالقيمة إلدفترية للأصل المستبدل به(المعطى من المنشأة فى عملية التبادل) . 12- يتم تحديد ما إذا كان لعملية التبادل جوهر تجارى أم لا بحسب ما إذا كان هناك توقعات بحدوث تغيير فى التدفقات النقدية المستقبلية كنتيجة لهذه العملية ويكون للعملية جوهر تجارى فى الحالات التالية : أ – اختلاف اعتبارات (الخطر ، التوقيت ، القيمة) بين

	التدفقات النقدية للأصل المستحوذ عليه عن الاصل المسلم . ب- تأثر القيمة التى تحددها المنشأة لجزء من عملياتها بالتغيرات التى تحدث نتيجة عمليات التبادل . ج- إذا كان الفرق فى (أ) ، (ب) هاماً بالنسبة للقيمة العادلة للأصول التى تم تبادلها . 13- يمكن قياس القيمة العادلة للأصل الذى لا يوجد له مماثل فى السوق بطريقة موثوقة إذا : أ – لم يطرأ تغيراً هاماً فى تقدير القيمة العادلة المتوقعة للأصل . ب- إذا إمكن تحديد واستخدام تقديرات معقولة ومناسبة للقيمة العادلة للأصل . 14- تعالج الاصول الثابتة المحتفظ بها تحت مسمى التأجير التمويلى طبقاً لمعيار الإيجارات ذو الصلة (الدولى أو المصرى) . 15- يمكن تخفيض القيمة الدفترية لأصل ثابت بقيمة المنحة الحكومية للأصل طبقاً لقواعد المعيار المحاسبى المتعلق بالمحاسبة عن المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية .
خامساً : القياس اللاحق.	1. تجدر الإشارة بأن معيار المحاسبة المصرى رقم (10) الخاص بالاصول الثابتة وإهلاكاتها المعدل عام 2015 قد الغى الفقرات من31 إلى 42 والخاصة بنموذج إعادة التقييم، وهو ما يعنى أن القياس اللاحق للأصول الثابتة فى المعيار المصرى يقتصر على نموذج التكلفة ، وسوف يتم شرح كل من نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم لأغراض تناول المعيار المحاسبى الدولى وهو

الأشمل ، وعلى الملتزمين بالمعايير المحاسبية المصرية الالتزام فقط بنموذج التكلفة .

2. وفقا للمعيار المحاسبى الدولى رقم(16) فانه يجوز للمنشأة أن تختار بين نموذجين عند القياس اللاحق هما:

أ – نموذج التكلفة أو

ب- نموذج إعادة التقييم .

وعند اختيار السياسة المحاسبية بين النموذجين فإن المنشأة يجب أن تقوم بتطبيق تلك السياسة على فئة كاملة من الممتلكات والمصانع والمعدات (أى الاصول الثابتة) .

3. يقوم نموذج التكلفة على الاعتراف ببنود الأصول الثابتة على إنها أصل ويتم تسجيله بسعر تكلفته الاصلية ناقصا مجمع الاهلاك ومجمع خسائر انخفاض القيمة .

4. يقوم نموذج إعادة التقييم على إظهار الاصل الثابت بمبلغ إعادة التقييم وهو عبارة عن : القيمة العادلة فى تاريخ إعادة التقييم ناقصا مجمع الاهلاك ، ويتم اعادة التقييم على فترات منتظمة ومناسبة وكافية للتأكد من أن القيمة الدفترية لا تختلف جوهريا عن القيمة وفقا لإعادة التقييم فى تاريخ الميزانية .

5. تتمثل القيمة العادلة للأراضى والمبانى عادة فى القيمة السوقية ويتم تحديد هذه القيمة عن طريق التقدير بمعرفة خبراء متخصصين فى التقييم والتثمين العقارى.

6. تعتمد عملية تكرار إعادة التقييم على مدى التغير فى القيمة العادلة لبنود الأصول الثابتة التى يجرى إعادة تقييمها ، وعندما تختلف القيمة العادلة للأصل المعاد

تقييمه بصورة جوهرية عن القيمة الدفترية ، فإنه فى هذه الحالة تظهر الحاجة إلى إعادة تقييم آخرى ، وربما تتعرض بعض الاصول الثابتة لتغيرات سريعة وجوهرية فى قيمها العادلة مثل الحاسبات والآلات التى تعتمد على تقنيات عالية ، وفى هذه الحالة فإن الامر يستوجب إعادة التقييم سنويا ، ولكن لا يلزم إجراء إعادة التقييم سنويا بالنسبة لبنود الاصول الثابتة التى تتعرض لتغيرات غير جوهرية فى قيمها العادلة بل يكفى إعادة التقييم كل ثلاث أو خمس سنوات .

7. عند إعادة تقييم أحد بنود الأصول الثابتة ، فإنه يتم تعديل القيمة الدفترية لهذا الاصل إلى القيمة المعاد تقييمها وفى تاريخ إعادة التقييم تتم المعالجة المحاسبية بإحدى الطرق التالية :

أ – تعديل القيمة الدفترية بطريقة تتسق مع إعادة التقييم للأصل ، على سبيل المثال يمكن إعادة بيان القيمة الدفترية الإجمالية بالرجوع إلى الملاحظات والمعلومات المأخوذة من السوق أويمكن إعادة بيانه بالتناسب مع التغير فى القيمة الدفترية ويعدل مجمع الاهلاك فى تاريخ إعادة التقييم بحيث يتساوى الفرق بين القيمة الدفترية الاجمالية والقيمة الدفترية للأصل بعد الأخذ فى الاعتبار مجمع خسائر الانخفاض السابقة .

ب- يتم استبعاد مجمع الاهلاك من القيمة الدفترية الإجمالية للأصل .

8. عند إعادة تقييم أحد بنود الاصول الثابتة فإنه يجب إعادة التقييم بالكامل للفئة التى ينتمى إليها هذا الاصل المعاد تقييمه .

	9 يمثل نوع الاصل مجموعة من الاصول المتشابهة فى الطبيعة والاستخدام فى أعمال المنشأة، وفيما يلى أمثلة لبعض الاصول المتشابهة والتى يمكن تجميعها فى فئات مستقلة : أ- الأراضى . ب- الأراضى والمبانى (العقارات) . ج- الآلات . د- السفن . ه- الطائرات. و- محركات وسائل النقل . ز- الأثاث والتركيبات . ح- المعدات المكتبية . 10 ينبغى إعادة تقييم كافة الاصول التى تنتمى إلى فئة واحدة ، حتى يتم تجنب عملية الانتقاء الاختيارى التى تقوم بها المنشأة للتلاعب فى الارباح ، وكذلك لتجنب إظهار مبالغ مختلفة فى القوائم المالية لبنود تنتمى لنفس الفئة ولكن يمكن أن يعاد تقييم فئة من الاصول بشكل متدرج شريطة إنهاء إعادة التقييم للفئة خلال فترة قصيرة من الزمن وأن تجرى إعادة التقييم باستمرار . فمثلاً : تم إعادة تقييم أرض فى مدينة نصر تملكها المنشأة نظرا لحدوث تغيرات جوهرية فى أسعار الاراضى فى تلك المنطقة ، فى هذه الحالة يجب إعادة التقييم لكافة الاراضى فى مختلف المناطق بشكل متدرج. 11 إذا نتج عن إعادة تقييم تحقيق فائض إعادة التقييم فإنه يجب أن يظهر ضمن الدخل الشامل الآخر ، أى لا يرحل إلى قائمة الارباح والخسائر ويتراكم فى حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقييم ، ولكن يجب

	الاعتراف بزيادة إعادة التقييم فى الارباح والخسائر كدخل إذا كان هناك خسائر إعادة تقييم سابقة لنفس الأصل تم الاعتراف بها فى فترات سابقة كمصروف نتيجة خسائر إعادة التقييم . 12 إذا نتج عن إعادة تقييم الاصل إنخفاض فى قيمة الاصل فإنه يجب الاعتراف به كمصروف ، ولكن يمكن الاعتراف بخسائر إعادة التقييم بخصمها من فائض إعادة تقييم لنفس الاصل فى سنوات سابقة وبشرط ألا تتجاوز الخسارة قيمة الفائض لإعادة التقييم الظاهر فى الدخل الشامل الآخر (حقوق الملكية) ويعترف بأى زيادة عن الفائض كمصروف فى قائمة الدخل. 13 يمكن تحويل فائض إعادة التقييم إلى حساب الارباح المرحلة عندما يتحقق هذا الفائض نتيجة بيع الاصل أو التخلص منه ، وقد يتحقق جزء من الفائض نتيجة لاستخدام المنشأة لهذا الاصل ، وفى هذه الحالة فإن قيمة الفائض المحققة تساوى الفرق بين الاهلاك المحسوب على القيمة الدفترية للأصل بعد إعادة التقييم وبين الاهلاك المحسوب على التكلفة الاصلية لنفس الاصل ، علما بأن التحويل من حساب فائض إعادة التقييم إلى الارباح المرحلة لا يتم من خلال قائمة الدخل. 14 يتم إثبات تأثير ضرائب الدخل – إن وجد –الذى ينتج عن إعادة تقييم الاصول الثابتة والافصاح عنه وفقا لمعيار ضرائب الدخل .
سادساً : الاهلاك .	1. يتم إهلاك كل جزء من الأجزاء المكونة لبند من بنود الأصول الثابتة (القابلة للإهلاك) بصورة مستقلة إذا كانت تكلفة ذلك الجزء مؤثرة قياسا لإجمالى تكلفة البند.

2. تقوم المنشأة بتوزيع القيمة التى تم الاعتراف الأولى بها كأصل ثابت على الأجزاء المؤثرة المكونة لهذا الأصل على أن يتم إهلاك كل من جزء من تلك الأجزاء على حده - وعلى سبيل المثال - فقد يكون من المناسب إهلاك هيكل ومحركات طائرة مملوكة للمنشأة كل على حده.
3. قد يتفق أحد الأجزاء الهامة المكونة لأصل ثابت فى العمر الإنتاجى المقدر وفى طريقة اهلاكه مع العمر الإنتاجى المقدر وطريقة الإهلاك لجزء هام آخر من مكونات نفس الأصل ، وفى مثل هذه الحالة يمكن أن تجمع مثل تلك الأجزاء عند تحديد عبء الإهلاك.
4. عندما تقوم منشأة بإهلاك بعض الأجزاء من مكونات أصل ثابت بصورة منفردة ، فإنها تقوم أيضا بإهلاك المبلغ المتبقى من ذلك الأصل كوحدة واحدة بصورة منفردة. ويتكون المبلغ المتبقى من أجزاء من هذا الأصل لا يكون لأى منها (بصورة منفردة) قيمة مؤثرة. فإذا كانت للمنشأة توقعات متباينة لهذه الأجزاء فقد يكون من الضرورى استخدام أساليب تقريبية لإهلاك المبلغ المتبقى من الأصل والذى يتكون من تلك الأجزاء بطريقة تعبر بعدالة عن نمط استهلاك تلك الأجزاء و/او العمر المقدر للاستفادة منها.
5. قد تختار المنشأة أن تهلك بصورة منفردة تلك الأجزاء من الأصل الثابت التى ليست لها تكلفة مؤثرة بالقياس لإجمالى تكلفة ذلك الأصل.
6. يتم الاعتراف بعبء الإهلاك عن كل فترة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) ما لم يدرج ضمن القيمة الدفترية لأصل آخر.

7. يعترف عادة بعبء الإهلاك عن أى فترة فى الأرباح أو الخسائر لتلك الفترة. ومع ذلك فإن المنافع الاقتصادية المستقبلية التى يتضمنها أصل ثابت تستخدم فى بعض الأحيان فى إنتاج أصول أخرى - وفى هذه الحالة - فإن عبء الإهلاك يشكل جزءاً من تكلفة الأصول الأخرى ويدرج ضمن القيمة الدفترية لهذه الأصول. وعلى سبيل المثال – يتم إدراج إهلاك منشآت ومعدات المصنع ضمن تكلفة تحويل المخزون (معيار المحاسبة المصرى رقم (2) "المخزون"). وبالمثل – فقد يتم إدراج إهلاك الأصول الثابتة المستخدمة فى أنشطة تطوير ضمن تكلفة أصل غير ملموس أعترف به طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (23) "الأصول غير الملموسة".

القيمة القابلة للإهلاك وفترة الإهلاك :

8. يجب أن توزع القيمة القابلة للإهلاك لأصل ثابت على أساس منتظم على مدار العمر الإنتاجى المقدر للأصل
9. يجب مراجعة القيمة التخريدية للأصل الثابت والعمر الإنتاجى المقدر له على الأقل فى نهاية كل سنة مالية – وعندما تختلف التوقعات عن التقديرات السابقة فيجب معالجة ذلك التغير (التغيرات) كتغير فى تقدير محاسبى طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (5) "السياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء".
10. يتم الاعتراف بالإهلاك حتى ولو كانت القيمة العادلة للأصل تزيد عن قيمته الدفترية طالما لم تزد القيمة التخريدية للأصل عن قيمته الدفترية. ولا تمنع الإصلاحات والصيانة التى تجرى على الأصل الحاجة لإهلاك ذلك الأصل.

11. تتحدد قيمة الأصل القابل للإهلاك وذلك بعد خصم قيمته التخريدية. وفى الواقع العملى غالباً ما تكون قيمة الأصل التخريدية غير مؤثرة ولذا تصبح غير ذات أهمية نسبية عند حساب القيمة القابلة للإهلاك.

12. قد تزيد القيمة التخريدية لأصل بحيث تصل إلى القيمة الدفترية للأصل أو تتجاوزها. وعندما يحدث ذلك يكون عبء إهلاك الأصل مساوياً للصفر ويظل كذلك حتى تنخفض القيمة التخريدية للأصل عن قيمته الدفترية.

13. يبدأ إهلاك الأصل عندما يكون متاحاً للاستخدام (أى عندما يكون فى موقعه وحالته اللازمة التى يصبح معها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة. ويتوقف إهلاك الأصل بدءاً من التاريخين التاليين أيهما أسبق.

14. التاريخ الذى يبوب فيه الأصل كأصل محتفظ به لغرض البيع (أو يدرج فيه ضمن بنود جارى التخلص منها ومبوبة كمجموعة محتفظ بها لغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (32).

15. أو (2) فى التاريخ الذى يستبعد فيه الأصل من الدفاتر.

16. وبالتالى فلا يتوقف الإهلاك عندما يصبح الأصل معطلاً أو عندما يستبعد من الاستخدام النشط إلا إذا أصبح الأصل مهلك دفترياً بالكامل. ومع ذلك فمن الممكن أن يكون مبلغ عبء الإهلاك مساوياً للصفر فى ظل طرق الإهلاك المبنية على مدى استخدام الأصل (مثل طريقة الإهلاك على أساس الوحدات المنتجة) أثناء الفترات التى لا يتم خلالها إنتاج إلا إذا كان إهلاك الأصل خلال تلك الفترات

يتم بناء على عوامل أخرى (بخلاف الاستخدام) كما هو وارد بالفقرة رقم "56" من هذا المعيار.

17. تستهلك المنافع الاقتصادية المستقبلية - التى يتضمنها أصل - بصفة أساسية من خلال استخدام المنشأة لهذا الأصل. ومع ذلك ففى خلال الفترات التى يكون فيها الأصل معطلاً تؤدى عوامل أخرى - فى كثير من الأحيان - مثل التقادم الفنى أو التجارى والتآكل المادى إلى نقص المنافع الاقتصادية التى كان يمكن الحصول عليها من ذلك الأصل. وبناء على ذلك تؤخذ العوامل التالية فى الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجى المقدر للأصل:

(أ) الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المنشأة. ويقدر هذا الاستخدام بالاسترشاد بالطاقة أو المخرجات المتوقعة من الأصل.

(ب) التآكل المادى المتوقع الذى يعتمد على عوامل تشغيل الأصل مثل عدد الورديات التى من المقرر أن يستخدم الأصل طبقاً لها وبرامج المنشأة للإصلاح والصيانة ومدى العناية بالأصل والصيانة التى تجرى عليه بالفترات التى يكون الأصل خلالها معطلاً.

(ج) التقادم الفنى أو التجارى الناتج من التغيرات فى أو التحسينات على الإنتاج أو من التغير فى الطلب على مخرجات الأصل من سلع أو خدمات.

(د) المحددات القانونية أو غيرها من القيود المماثلة المفروضة على استخدام الأصل مثل تواريخ انتهاء المدد المقررة لاستخدام أصل بموجب عقود أو ترتيبات.

18 يتحدد العمر الإنتاجى المقدر للأصل فى ضوء المنفعة المتوقعة للمنشأة من هذا الأصل. وقد تنطوى سياسة المنشأة لإدارة الأصل على التخلص من الأصل بعد مدة زمنية محددة أو بعد استهلاك نسبة محددة من المنافع الاقتصادية المستقبلية التى يتضمنها الأصل. لذا فقد يقل العمرالإنتاجى المقدر لأصل ثابت عن العمر الاقتصادى له. إن تقدير الإدارة للعمر الإنتاجى المقدر للأصل هو من الأمور التى تخضع للحكم المهنى ويعتمد على خبرة المنشأة فى التعامل مع أصول مماثلة.

19 تعتبر الأراضى والمبانى أصولاً منفصلة ويتم المحاسبة عنها بصورة مستقلة حتى لو تم اقتنائهما معاً. وفيما عدا بعض الاستثناءات مثل المحاجر والمواقع المستخدمة كمقالب للنفايات - تتميز الأرض بأن العمر المقدر للاستفادة منها غير محدود ولذلك فلا يتم إهلاكها. أما المبانى فإن العمر المقدر للاستفادة منها يعتبر محدداً ولذلك فهى أصول قابلة للإهلاك. ولا تؤثر أى زيادة فى قيمة الأرض المقام عليها المبنى على تحديد قيمة المبنى القابلة للإهلاك.

20. عندما تتضمن تكلفة الأرض تكاليف فك وإزالة وترميم الموقع فإن تكلفة ذلك الجزء من الأرض يتم إهلاكه على مدار فترة المنافع التى تحصل عليها المنشأة من جراء تحمل تلك التكاليف. وفى بعض الحالات قد يكون للأرض ذاتها عمر محدد للاستفادة منها وعندئذ يتم إهلاكها بطريقة تعكس المنافع التى ستستخرج منها.

طريقة الإهلاك :

21 يجب أن تعكس طريقة الإهلاك المستخدمة النمط الذى

من المتوقع أن تستهلك المنشأة على أساسه المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل.

22 يجب أن يعاد النظر فى طريقة الإهلاك المطبقة على الأصول الثابتة فى نهاية كل سنة مالية على الأقل، وعندما يحدث تغيير مؤثر فى النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية التى يتضمنها الأصل فيجب تغيير طريقة الإهلاك لتعكس التغيير فى ذلك النمط. ويجب أن تتم المحاسبة عن هذا التغيير "كتغيير فى تقدير محاسبى" طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (5).

23 يمكن استخدام طرق متعددة للإهلاك لتوزيع القيمة القابلة للإهلاك لأصل على أساس منتظم على مدار العمر الإنتاجى المقدر لذلك الأصل. وتتضمن هذه الطرق طريقة القسط الثابت ، طريقة القسط المتناقص وطريقة وحدات الإنتاج. وينتج عن استخدام طريقة القسط الثابت توزيع عبء ثابت للإهلاك على مدار العمر الإنتاجى المقدر للأصل إذا لم تتغير القيمة التخريدية له. وينتج عن استخدام طريقة القسط المتناقص توزيع عبء متناقص للإهلاك على مدار العمر المقدر للاستفادة من الأصل. وينتج عن استخدام طريقة وحدات الإنتاج توزيع عبء الإهلاك على أساس الاستخدام المتوقع للأصل أو على ما هو متوقع من مخرجات. وتختار المنشأة أفضل طريقة إهلاك تعكس بشكل وثيق النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية التى يتضمنها الأصل على أن تطبق تلك الطريقة بثبات من فترة إلى أخرى ما لم يحدث تغيير فى النمط المتوقع لاستهلاك تلك المنافع الاقتصادية المستقبلية.

سابعاً : انخفاض قيمة الاصول (الاضمحلال) .	1. يتم تطبيق المعيار المحاسبى الدولى رقم (36) الخاص بانخفاض قيمة الاصول أو المعيار المحاسبى المصرى رقم (31) المتعلق باضمحلال قيمة الاصول . 2. التعويضات عن انخفاض القيمة من أطراف ثالثة مثل شركة التأمين : لا ينبغى الاعتراف بقيمة التعويضات التى تحصل عليها المنشأة من أطراف ثالثة فى الارباح والخسائر إلا بعد أن تكون مستحقة القبض فعلاً ، ويتم تحصيل التعويضات من الغير من خلال عقود مثل عقد التأمين على الممتلكات ، ولا ينبغى اثبات التعويضات بمجرد حدوث الخطر (مثل حريق أو حادث) وإنما لابد من الانتظار حتى تقوم شركة التأمين بالمعاينة وتحديد قيمة الاضرار والتعويضات المستحقة والاعتراف بها وعندما تصبح مستحقة القبض للمنشأة يتم الاعتراف بها فى الارباح والخسائر ، كذلك قد تحصل المنشأة على تعويضات من طرف ثالث نتيجة مسئولية الغير عن الاضرار التى لحقت بأصول المنشأة ، وقد يتم ذلك بموجب حكم محكمة أوتوفيق أوتحكيم وخلافة ، وايضا لا يتم الاعتراف بها إلا بعد أن تكون مستحقة القبض . 3. تتم المحاسبة بشكل منفصل مع الانخفاض أوالخسائر فى قيم بنود الاصول الثابتة والمطالبات والتعويضات المتعلقة بها من طرف ثالث ، وكذلك أى إنشاءات أو مشتريات لاحقة لاحلال الأصول حيث تعتبر احداثا اقتصادية منفصلة ، ويتم التعامل معها كما يلى: أ- الاعتراف بخسائر انخفاض قيمة الاصول وفقا لمعيار الانخفاض فى قيمة الاصول.

	ب- يستبعد من الدفاتر بنود الاصول الثابتة التى تم التخلص منها أواستبعادها طبقاً لهذا المعيار . ج- يدرج فى قائمة الدخل العادية التعويض فيها الاضرار أو فقدت وذلك عندما تكون التعويضات قد استحقت فعلاً . د- تعالج تكلفة بنود الاصول الثابتة المعاد اصلاحها أو المشتراه أو التى يتم انشائها كاحلال لأصل آخر طبقاً لهذا المعيار .
ثامناً : الغاء الاعتراف (أى استبعاد الأصل من الدفاتر)	1. يتم إلغاء الاعتراف بالأصل أى استبعاد الاصل من الدفاتر بقيمته الدفترية فى الحالتين التاليتين : أ- عند التصرف فيه سواء بالبيع أو التنازل أو التبرع أو الهبة . ب- عندما يفقد الأصل قدرته على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية سواء من استخدامه أو التصرف فيه . 2. يتم إظهار الربح أو الخسارة (إن وجد) الناتجة من إلغاء الاعتراف بالأصل فى الارباح والخسائر فى قائمة الدخل وذلك فى تاريخ الغاء الاعتراف (إلا إذا اقتضى معيار التأجير التمويلى معالجة خلاف ذلك). 3. فى الحالات التى تقوم فيها المنشأة ببيع بنود الاصول الثابتة المحتفظ بها لتأجيرها للغير بشكل روتينى فى سياق الأنشطة العادية الخاصة بها ، يتم تحويل مثل هذه الاصول إلى مخزون بالقيمة الدفترية المتعلقة بها عندما تتوقف عن كونها مستأجرة وتصبح محتفظا بها بغرض البيع ، ويتم الاعتراف بالعوائد الناتجة عن مثل هذه الاصول على إنها إيراد .

	4. يتم التصرف بأى بند من الاصول الثابتة بعدة طرق مثل البيع أو التبرع أو عقد إيجار تمويلى ، وعند تحديد تاريخ التصرف فى الأصل تطبق المنشأة معيار الإيراد أو معيار الايجارات بحسب الاحوال . 5. يتم تحديد الربح أو الخسارة الناتجة من الغاء الاعتراف بأى بند من الاصول الثابتة عن طريق إيجاد الفرق بين صافى العائد من التصرف (إن وجد) والقيمة الدفترية للأصل . 6. يتم الاعتراف بالمقابل مستحق القبض عند التصرف بأى بند من بنود الاصول الثابتة بشكل مبدئى بقيمته العادلة. وإذا تم تأجيل الدفع للأصل فانه يتم الاعتراف بالمقابل مستحق القبض بشكل مبدئى بالسعر النقدى المعادل ، وفى حالة التأجيل يتم الاعتراف بالفرق بين المقابل الاسمى للمقابل والسعر النقدى المعادل كإيراد فوائد .
تاسعاً: الافصاحات.	1. يتم الإفصاح فى القوائم المالية عما يلى لكل مجموعة من مجموعات تبويب الأصول الثابتة: ه- أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالى القيمة الدفترية (التكلفة) و- طرق الإهلاك المستخدمة ز- الأعمار الإنتاجية المقدرة للأصول أو معدلات الإهلاك المستخدمة ح- إجمالى القيمة الدفترية (التكلفة) ومجمع الإهلاك (مضافا إليه مجمع خسائر الإضمحلال) فى بداية ونهاية الفترة. ط- تسوية بين القيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة تبين ما يلى: 1. الإضافات 2. الأصول التى بوبت طبقا لمعيار المحاسبة المصرى

	رقم (32) كأصول محتفظ بها لغرض البيع (أو ضمن مجموعة جارى التخلص منها ومبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع) والاستبعادات الأخرى. 3. الأصول المقتناة من خلال معاملات تجميع الأعمال. 4. خسارة الإضمحلال المعترف بها أو المرتدة فى الدخل الشامل الآخر وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (31). 5. خسارة الإضمحلال و المعترف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وذلك طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (31). 6. خسارة الاضمحلال التي تم ردها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (31). 7. الإهلاك. 8. صافى فروق العملة الناتجة عن ترجمة القوائم المالية من عملة النقيد إلى عملة عرض مغايرة – بما فى ذلك ترجمة نشاط أجنبى إلى عملة عرض المنشأة التى يدخل النشاط الأجنبى فى قوائمها المالية. 9. أية تغييرات أخرى. 2. على القوائم المالية أن تفصح أيضا عما يلى: أ- مدى وجود أية قيود على ملكية المنشأة للأصول الثابتة وكذا الإفصاح عن الأصول الثابتة المرهونة كضمان لأية التزامات. ب- قيمة المبالغ المنفقة والتى أدرجت ضمن القيمة الدفترية لأصل ثابت أثناء فترة أنشائه. ج- قيمة الارتباطات التعاقدية لاقتناء أصول ثابتة مستقبلاً. د- قيمة التعويض من طرف ثالث والذى أعترف به فى

الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن بنود الأصول الثابتة التى اضمحلت أو فقدت أو تخلت عنها المنشأة ما لم يكن مفصحاً عنه كبند مستقل فى قائمة الدخل.

3. إن اختيار طريقة الإهلاك وتقدير العمر الإنتاجى المقدر للأصول هما من الأمور التى تعتمد على التقدير الحكمى للإدارة. لذا فإن الإفصاح عن طرق الإهلاك المستخدمة والأعمار الإنتاجية المقدرة للأصول أو معدلات الإهلاك يوفر لمستخدمى القوائم المالية معلومات تساعدهم على مراجعة السياسات التى اختارتها الإدارة وتحقق إمكانية المقارنة مع منشآت أخرى.

ولأسباب مماثلة يكون من الضرورى الإفصاح عن:

أ- الإهلاك سواء اعترف به فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) أو كجزء من تكلفة أصول أخرى خلال الفترة.

ب- مجمع الإهلاك فى نهاية الفترة.

4. تقوم المنشأة – طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (5) - بالإفصاح عن طبيعة وتأثير التغيير فى التقدير المحاسبى الذى يكون له تأثير على الفترة الحالية أو ينتظر أن يكون له تأثير فى فترات لاحقة. وقد ينشأ ذلك الإفصاح من تغييرات فى تقديرات تتعلق بما يلى:

أ- القيم التخريدية

ب- التكاليف المقدرة لفك وإزالة الأصل الثابت وتسوية الموقع.

ج- الأعمار الإنتاجية المقدرة للأصول الثابتة

د- طرق الإهلاك

5. ملغاة.

6. تفصح المنشأة عن المعلومات المتعلقة بالأصول الثابتة المضمحلة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى

رقم (31) بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بالفقرة "73- هـ (4 - 6)".

7. قد يجد مستخدمى القوائم المالية المعلومات التالية أيضاً ذات علاقة باحتياجاتهم من المعلومات، لذا فمن المفضل أن تقوم المنشآت بالإفصاح عن تلك القيم:

أ- القيمة الدفترية للأصول الثابتة المعطلة بصفة مؤقتة.

ب- إجمالي القيمة الدفترية (التكلفة) للأصول التى أهلكت دفترياً بالكامل ولازالت تستخدم.

ج- صافى القيمة الدفترية للأصول المستبعدة من الاستخدام النشط وغير المبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (32) .

د- القيمة العادلة للأصول الثابتة عندما يكون الاختلاف بينها وبين القيمة الدفترية لتلك الأصول - فى ظل استخدام نموذج التكلفة – ذو أهمية نسبية للمنشأة.

الأصول الثابتة واهلاكاتها

المعيار المحاسبى الدولى رقم (IAS 16)

● **مقدمة :**

تحتاج بعض منشآت الأعمال إلى حجم كبير من الأصول الثابتة مثل المصانع وتكون هذه الأصول ذات قيمة جوهرية فى الميزانية .

والأصول الثابتة هى أصول مادية طويلة الأجل مثل الأرض والمبانى والآلات والمعدات والسيارات الموجودة للاستخدام فى الإنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو للأغراض الإدارية .

وإدارة هذه الموارد هى الأساس لاستمرار منشآت الأعمال، ولذلك تمثل معالم أساسية لرخاء منشآت الأعمال، ومن المهم أن يتفهم مستخدموا القوائم المالية كيف تستخدم منشآت الأعمال الأصول الثابتة، وكيف تعالجها فى القوائم المالية .

ورغم أن القوائم المالية كانت قائمة أساسا على التكاليف التاريخية باعتبارها القيمة التى حدثت بها العملية الأصلية، إلا أنه حديثا وجدت حركة نحو ادخال بنود بقيمتها العادلة، ويتيح المعيار اما اختيار نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم مع أن هذا الخيار يؤدى إلى انخفاض القابلية للمقارنة بين المنشآت، ويعكس واقع أن استخدام معلومات التكاليف التاريخية قد لا يكون دائما هو الذى يوفر بالضرورة الصورة الأدق للمركز المالى للمنشأة .

● **هدف المعيار :**

إيضاح المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة والمسائل الأساسية الخاصة بتلك الأصول هى الإعتراف بالأصول، وكذلك قيمها الدفترية وحساب الإهلاك ويجب تطبيق المعيار بالنسبة لكل الأصول الثابتة فيما عدا إذا تطلب معيار دولى آخر خلاف ذلك .

النقاط الأساسية فى المعيار

بيـــــان	الشـــــــرح
الإعتراف المبدئى للأصل الثابت وعناصر التكلفة.	إذا وجد أصل ثابت مؤهل للإعتراف به فإنه يتم الإعتراف به بصفة مبدئية بتكلفته وتتحدد التكلفة بأنها : مبلغ النقدية أو ما يعادلها المدفوعة أو القيمة العادلة للأصول الأخرى التى قدمت للحصول على الأصل فى وقت شرائه أو بناءه ويشمل ذلك : 1 – سعر الشراء شاملاً كل الضرائب والرسوم غير المستردة ولكن بالصافى بعد الخصومات التجارية . 2 – التكلفة المباشرة لكى يصل الأصل إلى مكانه وحالته اللازمة حتى يكون جاهزاً للتشغيل بالطريقة التى تريدها الإدارة منه . 3 – التقدير المبدئى للتكلفة عن الفك والإزالة وإعادة الموقع إلى ما كان عليه إذا كان على المنشأة التزام بإعادة الموقع لحالته الأصلية – مثلاً – عند إنشاء محطة قوى نووية . **وتشمل التكاليف المباشرة لوضع الأصل الثابت فى مكانه وحالة التشغيل :** 1 – تكاليف منافع العاملين الناشئة مباشرة فى إنشاء أو شراء الأصل مثل مرتبات وأجور تركيب الآلات أو أجور إنشاء قواعد خرسانية لتثبيت الأصل الثابت. 2 – تكاليف إعداد الموقع والتسليم والمناولة المبدئية وتكاليف التجميع والتكاليف التى يتم تكبدها فى اختبار أن الأصل يعمل بشكل صحيح مثلاً التكاليف القانونية وأتعاب المعمارى .

	أما التكاليف التى لا تنسب مباشرة لوضع الأصل الثابت فى مكانه وحالة التشغيل فإنه لا يمكن الإعتراف بها كجزء من تكلفة الأصل الثابت، وهذه المصروفات تستنفذ عند تكبدها ما لم يكن مناسباً الإعتراف بها بمقتضى معيار آخر ، ومن أمثلة التكاليف التى تستنفذ كمصروف عند حدوثها تشمل : - تكلفة فتح مقر جديد أو تقديم منتجات جديدة . - تكلفة إجراء أعمال فى موقع جديد أو فئة جديدة من العملاء والمصاريف الإدارية والمصروفات غير المباشرة العامة. **بالنسبة للأصل الثابت المنتج داخلياً :** تتحدد تكلفته باستخدام نفس المبادىء مثل الأصل المشترى ولذلك لا يكون ملائماً اعتبار بعض المصروفات العامة كجزء من تكلفة الأصل الثابت المنتج داخلياً، مثل تخصيص بعض التكاليف لأغراض الأرباح الداخلية أو أى تكاليف غير عادية تتكبدها المنشأة مثل تلك الناشئة عن أخطاء التصميم أو النفايات والمنازعات ، حيث يجب اعتبارها مصروفات عند تكبدها ولا تشكل جزءاً من التكاليف المرسملة للأصل الثابت، وبالنسبة لتكاليف الإقتراض المتكبدة فإنها قد تشكل جزء من الأصل الثابت إذا توافرت الشروط الواردة فى المعيار المحاسبى IAS 23 الخاص بتكلفة الإقتراض .
التوقف عن الإعتراف بالتكاليف المحملة على الأصل الثابت.	يجب أن يتوقف الإعتراف بالتكاليف كجزء من تكلفة الأصل الثابت عندما يكون البند قادراً على التشغيل بالطريقة التى كانت تقصدها الإدارة ، وفى حالة الأصول التى يكتمل إنشاؤها فإنه سيكون عند إتمامه واختباره وتركيبه فى

	الموقع المستهدف – حتى وإن كان الأصل لم يوضع بعد فى الاستعمال ، فمثلاً تم الإنتهاء من إنشاء المبنى ولكنه لم يستخدم بعد هنا تتوقف الرسملة، وأى خسائر تشغيل يتم تكبدها خلال الجزء الأسبق من حياة الأصل، بينما الطلب يجرى تكوينه وتسويقه فلا ينبغى الإعتراف به كجزء من تكلفة الأصل.
القياس المبدئى للتكلفة	تقاس التكلفة بالسعر النقدى وقت الإعتراف بالأصل فإذا كان الدفع مؤجلاً بعد فترة الائتمان العادية فإن التكلفة المعترف بها تخصم للأخذ فى الاعتبار القيمة الزمنية للنقود ويعترف بالفرق كفائدة . وإذا كان هناك تبادل أصول بدلاً من الدفع النقدى فإنه يجب الإعتراف بالأصل الجديد بالقيمة العادلة وتفترض هذه المعالجة أن التبادل ممكن تجارياً وأنه يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق.
النفقات التالية	تكاليف الإصلاح والصيانة الروتينية والدورية والخدمة الدورية يجب أن تعتبر مصروفاً فى قائمة الدخل عند تكبدها ، ومع هذا فإنه فى الظروف التى تزيد من الطاقة الإنتاجية أو قيمة الأصل إلى الدرجة التى تزيد معها المنافع الإقتصادية المستقبلية للأصل فإنه يجب الإعتراف بها كجزء من تكلفة الأصل .

● **القياس اللاحق بعد الإعتراف المبدئى :**

عقب الإعتراف ببند الأصول الثابتة بالتكلفة، فإنه عند القياس اللاحق ينبغى على المنشأة اختيار كيفية المحاسبة عنه فى الفترات اللاحقة ، ويجوز للمنشأة أن تختار بين نموذجين هما:

1 – نموذج التكلفة :

حيث يستمر الأصل الثابت بالتكلفة ناقصاً مجمع الإهلاك ومجمع خسائر إنخفاض القيمة (إن وجد) .

القيمة الدفترية = تكلفة أصلية – مجمع الإهلاك – مجمع خسائر انخفاض القيمة

2 – نموذج إعادة التقييم :

ويظهر الأصل بقيمته العادلة فى تاريخ إعادة التقييم ناقصاً مجمع الإهلاك ومجمع خسائر انخفاض القيمة .

- **نموذج التكلفة والإهلاك :**

يتطلب نموذج التكلفة قياس إهلاك الأصل بتكلفته المبدئية ناقصاً قيمة الخردة (أو القيمة المتبقية عند التخلص من الأصل) ، ويتم توزيع هذه القيمة على مدار العمر الإنتاجى، وإلى الدرجة التى تكون قيمة الأصل القابلة للإهلاك قد حملت على قائمة الدخل ، وفى كل فترة فإن صافى القيمة الدفترية للأصل الثابت سوف تقل بمقدار الإهلاك .

ويستمر الأصل فى الإهلاك حتى تصل قيمته الدفترية إلى صفر أو إلى القيمة التى تتوقع المنشأة بها أن تبيع الأصل أى قيمة الخردة والتى يجب تقديرها فى نهاية كل فترة على افتراض أن الأصل وصل بالفعل إلى نهاية حياته المفيدة بالنسبة للمنشأة .

والحياة المفيدة للأصل هى الفترة الزمنية التى يتوقع على مدارها أن يكون الأصل متاحاً للاستخدام داخل المنشأة .

والمبلغ الدفترى للأصل هو المبلغ الذى اعترف به فى الميزانية، وفى هذه الحالة فهو يمثل تكلفة الأصل ناقصاً مجمع الإهلاك المتراكم الخاص بالأصل حتى تاريخه ، ولا يتعلق الإهلاك بقيمة الأصل لأنه طريقة لتوزيع تكلفته على مدار عمره المفيد، لذلك فإن زيادة قيمة إعادة تقييم الأصل لا تبرر عدم حساب الإهلاك .

ويجب استخدام أساس منتظم لتخصيص الإهلاك على مدار عمر الأصل الثابت ويجب أن يعكس هذا الأساس النمط الذى تستفيد به المنشأة بالمنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل .

والطريقة الشائعة لإهلاك الأصل هى طريقة القسط الثابت ويذكر المعيار طريقتين إضافيتين هما :

1 – طريقة وحدات الإنتاج: وتتبع هذه الطريقة عندما يمكن تقدير عدد وحدات الإنتاج التى يمكن أن تتحقق على مدى حياة الأصل، ويحسب إهلاك كل فترة على أساس مستوى الإنتاج فى الفترة .

2 – طريقة الرصيد المتناقص: وفى ظل هذه الطريقة فإن الإهلاك يكون كبيراً فى السنة الأولى للأصل (لأنه يكون جديد ومنفعة أكبر)، ثم يقل تدريجياً، ويعكس استخدام هذه الطريقة للسيارات، ويتم الإعتراف بعبء الإهلاك عن كل فترة فى قائمة الدخل .

■ مثـــال (1) :

اشترت إحدى المنشآت آلات ومعدات تكلفتها 200000 جنيه وتتوقع له حياة إنتاجية مفيدة عشر سنوات وليس له قيمة خردة (متبقية) فى نهاية عمره الإنتاجى .

والمطلوب : حساب الإهلاك بالطرق المختلفة .

الحـــــل

أولاً : طريقة القسط الثابت :

الإهلاك السنوى = (تكلفة – خردة) ÷ عدد السنوات

= 200000 ÷ 10 سنوات = 20000 جنيه

ثانياً : طريقة وحدات الإنتاج :

(1) معدل الإهلاك للوحدة = (تكلفة – خردة) ÷ عدد الوحدات الكلى المقدر طوال العمر الإنتاجى، وبفرض أن الأصل سوف ينتج 100000 وحدة على مدار عمر الآلات الإنتاجى.

إذن معدل إهلاك الوحدة = (200000 – صفر) ÷ 100000 وحدة = 2 جنيه/للوحدة

الإهلاك فى أى سنة = معدل إهلاك الوحدة × عدد الوحدات التى يتم إنتاجها كل سنة وبفرض أن عدد الوحدات المنتجة فى كل سنة كانت كما يلى :

السنة	عدد وحدات الإنتاج	الإهلاك = معدل إهلاك الوحدة × عدد الوحدات
1	5000	= 2 × 5000 = 10000 جنيه
2	8000	= 2 × 8000 = 16000 جنيه
3	10000	= 2 × 10000 = 20000 جنيه
4	12000	= 2 × 12000 = 24000 جنيه
5	16000	= 2 × 16000 = 32000 جنيه
6	16000	= 2 × 16000 = 32000 جنيه
7	12000	= 2 × 12000 = 24000 جنيه
8	9000	= 2 × 9000 = 18000 جنيه
9	7000	= 2 × 7000 = 14000 جنيه
10	5000	= 2 × 5000 = 10000 جنيه
	100000	200000 جنيه

◘ مثـــال (2) :

اشترت إحدى المنشآت آلات ومعدات تكلفتها 100000 جنيه وتتوقع حياة إنتاجية مفيدة 5 سنوات، وليس هناك قيمة خردة متبقية فى نهاية السنة .

والمطلوب : حساب الإهلاك بطريقة القسط المتناقص.

الحـــــل

معدل الإهلاك العادى = (1 ÷ عدد السنوات) × 100 = (1 ÷ 5) × 100 = 20%

معدل الإهلاك المضاعف = معدل الإهلاك العادى × معدل التضاعف (فرضاً أنه 2)

= 20% × 2 = 40% .

السنة	القيمة الدفترية بداية السنة	الإهلاك السنوى	القيمة الدفترية نهاية السنة
1	100000	100000 × 40% = 40000	60000
2	60000	60000 × 40% = 24000	36000
3	36000	36000 × 40% = 14400	21600
4	21600	21600 × 40% = 8640	12960
5	12960	12960	صفر

ويلاحظ أن الإهلاك السنوى كان يتناقص، ولكنه زاد فى السنة الأخيرة عن السنة التى قبلها وهذا لا يتفق مع نمط الاستهلاك المتوقع، لذلك يتم توزيع القيمة الدفترية فى بداية السنة قبل الأخيرة على السنتين الرابعة والخامسة بالتساوى (أى السنة الأخيرة وقبل الأخيرة) ويكون الإهلاك فى السنتين كما يلى : 21600 ÷ 2 سنة = 10800 جنيه .

ويكون الجدول السابق فى السنتين الرابعة والخامسة كما يلى :

السنة	القيمة الدفترية بداية السنة	الإهلاك السنوى	القيمة الدفترية نهاية السنة
4	21600	10800	10800
5	10800	10800	صفر

● منهج المكونات للإهلاك :

هناك بعض الأصول الثابتة لا يجوز حساب إهلاكها كأصل واحد مثل الطائرة والتى تتكون من أجزاء منفصلة فمثلاً – محركات الطائرة يتم إهلاكها بشكل منفصل عن جسم الطائرة نفسها، وكذلك الأجهزة الملاحية والعجلات حيث يكون لكل جزء حياة مفيدة مختلفة .

وكذلك العقار حيث أن الأرض لا تهلك، بينما يحسب إهلاك للمبانى ولذلك يجب المحاسبة عن كل جزء بشكل منفصل حتى لو تم الشراء معاً .

مثـــال :

اشترت المنشأة عقار جديد قدرت الحياة المفيدة له بمبلغ 800000 جنيه وقد حددت المنشأة المكونات التالية وحسبت عبء الإهلاك السنوى باستخدام طريقة القسط الثابت :

المكون	الحياة المفيدة (بالسنة)	التكلفة	الإهلاك (فى السنة)
الأرض	لا نهائى	300000	لا شىء
السقف (السطح)	25	100000	4000
المصاعد	20	50000	2500
الأثاث والتجهيزات	10	50000	5000
باقى المبانى	50	300000	6000
		800000	17500

- وعندما يتطلب السطح إحلالاً فى نهاية حياته المفيدة، فإن القيمة الدفترية تكون صفراً وتكلفة الإحلال يجب الإعتراف بها كمكون جديد .
- ومطلوب من المنشأة أن تراجع مرة على الأقل كل سنة طرق الإهلاك المستخدمة والحياة الإنتاجية المفيدة، فإذا حدث تغير فى طريقة الإهلاك أو فى الحياة المفيدة للأصل، فإن الطريقة الجديدة أو الحياة المفيدة الجديدة تستخدم من ذلك التاريخ، والمبلغ الدفترى للأصل فى تاريخ التغيير يتم إهلاكه على مدى الحياة الجديدة أو باستعمال الطريقة المعدلة فى الفترات المستقبلية ولا يتم تعديل أى فترات سابقة، حيث يعترف بهذا كتغيير فى التقدير المحاسبى وهو وارد فى المعيار IAS 8 "السياسات المحاسبية والتغييرات فى تقديرات المحاسبة والأخطاء".

مثـــال :

تم شراء إحدى الآلات تكلفتها 180000 جنيه، وقدر العمر الإنتاجى المفيد بـ 15 سنة، ويحسب الإهلاك بطريقة القسط الثابت، وليس لهذا الأصل قيمة متبقية

خردة، وبعد مرور 5 سنوات، أعادت المنشأة تقدير العمر المفيد بسبب التغيرات التكنولوجية الكبيرة وقدرت أن الفترة المتبقية للعمر المفيد هى 4 سنوات أخرى فقط قبل الحاجة إلى استبدالها .

الحـــل

الإهلاك السنوى (فى أول 5 سنوات) = 180000 ÷ 15 سنة = 12000 جنيه .

مجمع الإهلاك لمدة 5 سنوات = 12000 × 5 سنوات = 60000 جنيه .

صافى القيمة الدفترية بعد نهاية 5 سنوات= 180000– 60000= 120000 جنيه

الإهلاك السنوى فى السنة السادسة= القيمة الدفترية المتبقية÷عدد السنوات المتبقية

= 120000 ÷ 4 سنوات = 30000 جنيه

ويجب أن يبدأ حساب الإهلاك عندما يكون الأصل جاهزاً للاستخدام، ويجب أن يتوقف عندما يكون الأصل غير معترف به، وخلال فترة ركود الأصل يستمر عمل الإهلاك، ولكن إذا كانت طريقة وحدات الإنتاج هى المستخدمة لحساب الإهلاك فإن عبء الإهلاك خلال فترة الركود الكلى قد تكون صفر.

وإذا قررت المنشأة استخدام نموذج إعادة التقييم حينئذ عليها عمل إعادة التقييم لكل فئة من الأصول مثل :

- **الأراضى والمبانى .**
- **الآلات والمعدات .**
- **التجهيزات .**
- **السيارات.**

وعند إعادة تقييم الأصول الثابتة فإن نتيجة إعادة التقييم قد تكون زيادة أو نقص، وتتم المعالجة المحاسبية للفرق كما يلى :

أولاً : حالة وجود زيادة فى إعادة التقييم :

المبدأ العام هو أن الزيادة فى القيمة عند إعادة التقييم لأصل ثابت يتم الإعتراف بها مباشرة فى حقوق الملكية (تحت مسمى فائض إعادة تقييم)، إلا إذا

كان هناك خسائر إعادة تقييم لنفس الأصل الثابت (أو الفئة) كان قد تم تحميلها على قائمة الدخل كخسارة، ففى هذه الحالة يرحل فائض إعادة التقييم إلى قائمة الدخل، ولكن فى حدود خسائر إعادة التقييم السابقة، وأى زيادة عن تلك الخسارة ترحل إلى فائض إعادة التقييم ضمن حسابات حقوق الملكية (الميزانية) .

■ مثـــال :

تتبع منشأة النورهان نموذج إعادة التقييم لأصولها الثابتة وقد ترتب على إعادة التقييم فى 2008/12/31 وجود زيادة فى القيمة قدرها 20000 جنيه للأصل (س) :

والمطلوب : قيود اليومية فى ظل الافتراضات التالية (كل افتراض منفصل) :

1 – وجود فائض إعادة تقييم فى سنوات سابقة للأصل بمبلغ 50000 جنيه .

2 – كان هناك خسارة إعادة تقييم فى السنوات السابقة حملت على قائمة الدخل قيمتها 12000 جنيه.

3 – كان هناك خسارة إعادة تقييم فى السنوات السابقة حملت على قائمة الدخل قيمتها 43000 جنيه .

الحـــل

- الافتراض الأول : وجود فائض إعادة تقييم سابق بمبلغ 50000 جنيه :

20000 من حـ / الأصل الثابت (س)

20000 إلى حـ/ فائض إعادة تقييم (أحد حسابات حقوق الملكية لذلك لا يقفل)

ويصبح رصيد فائض إعادة التقييم 70000 جنيه عبارة عن 50000+ 20000

- الافتراض الثانى : كان هناك خسارة إعادة التقييم فى سنوات سابقة 12000 جنيه لأن زيادة إعادة التقييم هى 20000 جنيه ، لذلك يستخدم منها 12000 جنيه لتعويض الخسارة السابقة، وذلك بالترحيل إلى قائمة الدخل أما الباقى فيرحل إلى حساب فائض إعادة تقييم (حقوق ملكية).

وتكون القيود كما يلى :

20000 من حـ / الأصل الثابت (س)

إلى مذكورين :

12000 حـ/ أرباح إعادة تقييم (يقفل فى حـ/ أرباح وخسائر)

8000 حـ/ فائض إعادة تقييم (أحد حسابات حقوق الملكية ولا يقفل)

ثم يتم عمل قيد إقفال كما يلى :

12000 من حـ / أرباح إعادة تقييم

12000 إلى حـ/ أرباح وخسائر

ويلاحظ أن رصيد حساب فائض إعادة التقييم سوف يكون 58000 جنيه .

- الافتراض الثالث : كان هناك خسارة إعادة تقييم فى السنوات السابقة حملت على قائمة الدخل قيمتها 43000 جنيه لأن زيادة إعادة التقييم هى 20000 جنيه فقط ، لذلك تستخدم كلها لتعويض جزء من الخسارة فى السنوات السابقة بالترحيل إلى قائمة الدخل ويتبقى للمنشأة 23000 جنيه يمكن الاستفادة منها فى سنوات تالية إذا حدثت زيادات أخرى فى إعادة التقييم .

وتكون القيود كما يلى :

20000 من حـ / الأصل الثابت

20000 إلى حـ/ أرباح إعادة تقييم

وقيد الإقفال كما يلى :

20000 من حـ / أرباح إعادة تقييم

20000 إلى حـ/ الأرباح والخسائر

ثانياً : وجود نقص فى إعادة تقييم الأصل الثابت :

المبدأ العام هو محاسبة النقص فى إعادة التقييم لأصل ثابت بالإعتراف بهذا النقص كخسارة مباشرة فى قائمة الدخل ، ولكن إذا كان هناك فائض إعادة تقييم

سابق لذات الأصل فى السنوات السابقة ومعترفا به ضمن حقوق الملكية، فإنه يتم ترحيل الخسارة إلى هذا الفائض وفى حدوده وأى زيادة فى الخسائر عن رصيد الفائض يتم ترحيلها مباشرة إلى قائمة الدخل.

□ مثـــال :

تتبع منشأة "رولا التجارية" نموذج إعادة التقييم لأصولها الثابتة وقد ترتب على إعادة التقييم فى 2008/12/31 وجود نقص فى إعادة تقدير القيمة بمبلغ 50000 جنيه للأصل (س):

والمطلوب : قيود اليومية فى ظل الإفتراضات التالية (كل افتراض منفصل) :

1 – كان هناك خسائر إعادة تقييم للسنوات السابقة قيمتها 10000 جنيه وتم تحميلها على قائمة الدخل .

2 – كان هناك فائض إعادة تقييم تم ترحيله لحسابات حقوق الملكية فى سنوات سابقة بمبلغ 40000 جنيه.

3 – كان هناك فائض إعادة تقييم تم ترحيله لحسابات حقوق الملكية فى سنوات سابقة بمبلغ 60000 جنيه .

الحـــل

- الافتراض الأول : وجود خسائر إعادة تقييم فى سنوات سابقة بمبلغ 10000 جنيه : فى هذه الحالة ترحل خسائر إعادة التقييم للسنة الحالية مباشرة إلى قائمة الدخل:

50000	من حـ / خسائر إعادة تقييم
50000	إلى حـ/ الأصل الثابت (س)
50000	من حـ / أرباح وخسائر
50000	إلى حـ/ خسائر إعادة تقييم

- الافتراض الثانى : كان هناك فائض إعادة تقييم (حقوق ملكية) بمبلغ 40000 جنيه فى هذه الحالة يقفل جزء من الخسارة يعادل الفائض المتوافر وهو 40000 جنيه ، والباقى 10000 جنيه يرحل مباشرة إلى قائمة الدخل.

وتكون القيود كما يلى :

من مذكورين :

40000	حـ / فائض إعادة تقييم
10000	حـ / خسائر إعادة تقييم
50000	إلى حـ/ الأصل الثابت (س)

وبهذا يكون رصيد الفائض صفر، ويتم إقفال خسائر إعادة التقييم فى حـ/الأرباح والخسائر.

- الافتراض الثالث : كان هناك فائض إعادة تقييم (حقوق الملكية) بمبلغ 60000 جنيه، فى هذه الحالة تقفل الخسارة كلها فى الفائض ويتبقى به بعد ذلك 10000 جنيه.

ويكون القيد كما يلى :

50000	من حـ / خسائر إعادة تقييم
50000	إلى حـ/ الأصل الثابت (س)

ثم تقفل الخسائر مع الفائض فى القيد التالى :

50000	من حـ / فائض إعادة تقييم
50000	إلى حـ/ خسائر إعادة تقييم

- **إهلاك الأصول المعاد تقييمها :**

يظل الإهلاك ساريا على الأصول المعاد تقييمها حيث أن الإهلاك طريقة لتوزيع تكلفة الأصل الثابت (أو القيمة المعاد تقييمها) على عمره الإنتاجى بطريقة مناسبة، حتى أنه فى نهاية الحياة المفيدة للأصل تكون تكلفته (أو المبلغ المعاد تقييمه) ناقص أى قيمة خردة متبقية قد حملت على قائمة الدخل، وحينما يتم إعادة تقييم أصل ثابت، فإن الإهلاك يحسب على أساس المبلغ المعاد تقييمه وليس تكلفته، ويحمل الإهلاك المحسوب على الأصل المعاد تقييمه مباشرة على قائمة الدخل، وعند إعادة تقييم الأصل فإن الإهلاك لابد أن يحسب على أساس التقييم الجديد على عدد السنوات الباقية من حياة الأصل المفيدة فى أخر وقت للتقييم .

◘ مثـــال :

اشترت منشأة أصل ثابت مقابل 50000 جنيه ، ويتم إهلاكه على مدار 20 سنة وليس له قيمة خردة ، وبعد ثلاث سنوات أعيد تقييم الأصل بمبلغ 60000 جنيه ولم تتغير الحياة المفيدة للأصل، وعند إعادة التقييم يحسب الإهلاك على أساس 60000 جنيه على مدار السنوات الباقية (17 سنة) أما المبلغ المحول لفائض إعادة التقييم فيجب أن يمثل الفرق بين المبلغ الدفترى للأصل فى تاريخ إعادة التقييم والمبلغ الجديد المعاد تقييمه .

الحـــل

الإهلاك السنوى (فى أول 3 سنوات) = 50000 ÷ 20 سنة = 2500 جنيه .

مجمع الإهلاك لمدة 3 سنوات = 2500 × 3 سنوات = 7500 جنيه .

صافى القيمة الدفترية فى نهاية السنة الثالثة = 50000 – 7500 = 42500 جنيه

وبمقارنة صافى القيمة الدفترية 42500 جنيه مع القيمة المعاد تقييمها 60000 جنيه يتضح أن هناك زيادة قدرها 17500 جنيه يتم عمل القيد التالى بها .

17500 من حـ / الأصل الثابت

17500 إلى حـ/ فائض إعادة تقييم (أحد حسابات حقوق الملكية)

وعند حساب إهلاك السنة الرابعة يحسب كما يلى :

60000 ÷ 17 سنة = 3530 جنيه

● التعامل مع فائض إعادة التقييم:

يمكن تحويل فائض إعادة التقييم الداخل ضمن حسابات حقوق الملكية بالنسبة لبند الأصول الثابتة إلى الأرباح المحتجزة ، وذلك عندما يتم إلغاء الإعتراف بالأصل – وهذا يحدث عند البيع – ومع هذا – فإن جزء من الفائض قد يحول إلى الأرباح المحتجزة مع استخدام المنشأة للأصل ، ويكون المبلغ المحول هو الفرق بين الإهلاك على أساس المبلغ المعاد تقييمه والمبلغ القائم على أساس التكلفة التاريخية (فقرة 41 من المعيار 16) .

◘ مثـــال :

منشأة تملك مبنى كانت تكلفته الأصلية مليون جنيه ويتم إهلاكه بطريقة القسط الثابت والعمر المقدر 50 سنة ، وبفرض ليس له قيمة خردة وتأخذ المنشأة بنموذج إعادة التقييم وكان قد تم إعادة تقييم ثلاث مرات للعقار على النحو التالى :

- فى بداية السنة (2) تم التقييم على أساس 1150000 جنيه.
- فى بداية السنة (4) تم التقييم على أساس 1300000 جنيه .
- فى بداية السنة (6) تم التقييم على أساس 1500000 جنيه .

الحـــل

فى السنة الأولى يكون الإهلاك = 1000000 ÷ 50 سنة = 20000 جنيه

أما باقى السنوات فإن الإهلاك السنوى يحسب كما يلى :

السنة	الإهـــلاك
1	1000000 ÷ 50 = 20000 جنيه
2	1150000 ÷ 49 = 23470 جنيه
3	1150000 ÷ 49 = 23470 جنيه
4	1300000 ÷ 47 = 27660 جنيه
5	1300000 ÷ 47 = 27660 جنيه
6	1500000 ÷ 45 = 33333 جنيه

يلاحظ:

بدء السنة الثانية : المبلغ الدفترى للعقار = 1000000 – 20000 = 980000 جنيه

ولأن المبلغ المعاد تقييمه هو = 1150000 – 980000 = 170000 جنيه

إذن الرصيد المنقول إلى فائض إعادة تقييم هو 170000 جنيه

بدء السنة الرابعة :

القيمة الدفترية للعقار = 1150000 – (2 × 23470)

= 1150000 – 46940 = 1103060 جنيه

قيمة إعادة التقييم 1300000 جنيه

إذن الرصيد المنقول إلى فائض إعادة تقييم هو 196940 جنيه

عبارة عن = 1300000 – 1103060 = 196940 جنيه

بدء السنة السادسة :

القيمة الدفترية للعقار = 1300000 – (2 × 27660) = 1244680 جنيه

قيمة إعادة التقييم 1500000 جنيه

إذن الرصيد المنقول إلى فائض إعادة التقييم :

= 1500000 – 1244680 = 255320 جنيه

وتكون المبالغ التى يتم تحويلها من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المحتجزة نتيجة تحقق جزء من فائض إعادة التقييم مقابل الاستخدام (أى الإهلاك) هى :

السنة	الجزء المحول من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المحتجزة
1	لا شىء
2	23470 – 20000 = 3470
3	23470 – 20000 = 3470
4	27660 – 20000 = 7660
5	27660 – 20000 = 7660
6	33333 – 20000 = 13333

- **انخفاض قيمة الأصل الثابت :**

يتطلب المعيار المحاسبى الدولى رقم (36) الخاص بانخفاض قيمة الأصول أن يعاد النظر فى قيمة الأصول الثابتة لضمان عدم انخفاض قيمتها، فهناك مبدأ محاسبى يذكر بأنه "لا يجوز أن يظهر الأصل فى الدفاتر بأكبر من المنفعة المتوقعة منه" ويحدث انخفاض قيمة الأصول لأسباب مختلفة مثلاً :

سيارة تبلغ قيمتها الدفترية 100000 جنيه ، ولكن بسبب نزول الموديل الجديد وبه إمكانيات ومزايا عديدة ، فإن المبلغ القابل للاسترداد من خلال بيع السيارة قد هبط إلى 70000 جنيه، وبالتالى فإن قيمة السيارة تكون قد انخفضت بمقدار 30000 جنيه.

كذلك قد تقرر الدولة فى توقيت ما إلغاء الجمارك على الاتوبيسات السياحية مثلاً، وهذا الأمر يؤدى إلى انخفاض قيمة السيارات التى فى حوزة المنشأة سواء عند بيعها أو الاستمرار فى استخدامها، حيث أنه فى الحالة الأخيرة سيوجد من يستطيع أن يقدم خدمات النقل السياحى بقيمة أقل نتيجة انخفاض السعر الناتج من إلغاء الجمارك.

وسوف يتم شرح المعيار الدولى IAS 36 فى الجزء الثانى .

ويمكن أيضاً تلقى مقابل (تعويض) من طرف ثالث عن بند أصول ثابتة نتيجة مثلاً تلف اصل أو توقفه مثل التعويضات التى تدفعها شركات التأمين نتيجة تلف الأصل بالحريق أو بالحوادث ، ويذكر المعيار فى هذه الحالة أن تلف أو خسارة الأصل والحصول على تعويض مقابل ذلك أو أى شراء لاحق لاحلال أصل آخر محل الأصل التالف تكون كلها أحداث منفصلة ، ومن ثم يجب المحاسبة عنها فردياً، وأى مقابل يتم قبضه عن هذا التلف أو الخسارة يجب لذلك أن يتم الإعتراف به فى قائمة الدخل عندما يصير المبلغ قابلاً للتحصيل .

- **إلغاء الإعتراف ببند الأصول الثابتة :**

يجب استبعاد الأصل الثابت من الميزانية (أى إلغاء الإعتراف به) عندما يتم التخلص منه أو عندما لا يتوقع منه أى نفع فى المستقبل وعند استبعاده من الميزانية فإنه يتم الإعتراف بالمكسب أو الخسارة فى قائمة الدخل، ويتم حساب الربح أو الخسارة بالمقارنة بين القيمة الدفترية الصافية للأصل بصافى الإيراد الناتج من التخلص منه (أى الإيرادات المحصلة منه بعد خصم تكاليف البيع أو التصرف) ، ويتم حساب الكسب أو الخسارة بنفس الطريقة ودون اعتبار لما إذا كان الأصل قد أعيد تقييمه أم لا ، مع مراعاة أن المكسب من البيع لا يجب تصنيفه كجزء من إيرادات التشغيل للمنشأة .

وتاريخ التخلص من الأصل أو عرضه للبيع يجب أن تتحدد بمراعاة المعايير الواردة فى IAS 18 الخاص بالإيراد، IFRS 5 الخاص بالأصول المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات المتوقفة.

وعند التخلص من أصل كان قد أعيد تقييمه (وفقاً لنموذج إعادة التقييم) وكان هناك رصيد باقى فى حـ/ فائض إعادة تقييم (ضمن حقوق الملكية) فإنه يجب تحويل هذا الفائض إلى حساب الأرباح المحتجزة، ويوضح كحركة بين الاحتياطيات وليس كجزء من أرباح أو خسائر عند التخلص من البند المعترف به فى قائمة الدخل .

الأصول الثابتة واهلاكاتها

(المنشآت والمصانع والآلات والمعدات والتجهيزات)

المعيار المحاسبى الدولى رقم (IAS 16)

أولاً - خلفية ومقدمـــة :

يصف هذا المعيار القواعد التى تحكم عمليات الاعتراف والقياس والافصاح المتعلقة بالاصول الثابتة (المنشآت والآلات والمعدات والتجهيزات) والتى تمكن مستخدمى القوائم المالية من فهم درجة استثمار الشركة فى هذه الأصول أو التغيرات منها.

والأمور المتعلقة بهذا المعيار تتناول مايلى :

- الاعتراف ببنود الأصول الثابتة .
- القياس المبدئى واللاحق لها .
- حساب مقدار الاهلاك .
- وخسائر انخفاض قيمة الأصل .

ثانياً - النطـــاق :

تنطبق متطلبات هذا المعيار (IAS 16) على المحاسبة عن كل الأصول الثابتة (المنشآت والآلات والمعدات والتجهيزات) ما لم يوجد معيار آخر يعالجها وباستثناء:

- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والتى يعالجها المعيار IFRS 5 .
- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعى بمقتضى IAS 41 .
- حقوق التعدين واحتياطيات التعدين والموارد الطبيعية (IFRS 6) .

التعريف بالمصطلحات الأساسية :

الأصول الثابتة : هى أصول ملموسة محتفظ بها بغرض الاستخدام فى الانتاج أو توريد السلع والخدمات أو للتأجير للآخرين أو لأغراض ادارية وتكون قابلة للاستخدام خلال أكثر من فترة مالية .

التكلفة : المبلغ المدفوع أو القيمة العادلة لمقابل آخر معطى للحصول على أو أنشاء أصل .

الحياة المفيدة : الفترة على مداها يتوقع الاستفادة من الأصل أو عدد وحدات الإنتاج المتوقع الحصول عليها من استخدام الأصل .

قيمة التخلص : المبلغ المقدر ناقص تكاليف التخلص المقدرة الممكن ان تتحقق حاليا من التصرف فى الأصل إذا كان الأصل بالفعل فى العمر والحالة المتوقعة فى نهاية حياته المفيدة .

المبلغ القابل للإهلاك : تكلفة الأصل ناقص قيمة التخلص منه .

الإهلاك : التخصيص المنتظم للمبالغ الخاص بالإهلاك لأصل على مدى عمره المفيد المقدر .

القيمة العادلة : المبلغ الذى يمكن من خلاله حدوث تبادل بين طرفين مستقلين راغبين فى عقد الصفقة وعلى بينه بالمعلومات المتعلقة بها وتتم الصفقة وفقاً لآلية السوق .

الاعتراف بالأصل :

- **يتم الاعتراف بأى بند للأصول الثابتة كأصل فقط عندما : -**

1 - يكون من المحتمل أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية .

2 – يمكن قياس تكلفة البند بشكل يعتمد عليه .

- وأى نفقة يتم تكبدها وتلبى معايير الاعتراف يجب المحاسبة عنها كأصل ، ويشير المعيار إلى بنود ملحوظة بشكل فردى يمكن تجميعها ، ومع هذا – فالاغلب أن تتخذ المنشآت سياسة محاسبية لجعل البنود التى تكون تحت مستوى حد أدنى محدد مسبقاً كمصروف (رغم أنها فى جوهرها تعتبر أصل ثابت) وذلك لتجنب تحمل تكاليف كبيرة غير مبررة فى الاحتفاظ بسجلات محاسبية لاثباتها وتتبع اهلاكاتها وأصولها ، كذلك يمكن تطبيق معايير الاعتراف بالأصل الثابت على قطع

الغيار رغم أنها تمثل فى الغالب مخزون وتعامل كذلك وتعتبر مصروفا كلما ومتى أستخدمت، ومع هذا فان قطع الغيار الرئيسية يمكن ان يتم الاعتراف بها كأصل .

- لسنوات طويلة كانت مسألة احلال جزء من الأصل (تكاليف لاحقة) تكون فى الغالب نفقات كبيرة من الصعب تناولها، وفقط اضافة تكلفة جزء الاحلال إلى تكلفة الأصل الأصلية وهو الأمر الذى أدى إلى حدوث بعض القلق بخصوص الجزء الموجود سابقا والذى يتم استبداله، وتظهر هذه المشكلة بصفة خاصة عندما لا يكون الجزء المستبدل محدد بشكل منفصل فى التكاليف الكلية للأصل الأصلى كذلك كانت هذه المشكلة موجودة بالنسبة لتكاليف inspection والتى كانت عادة مطلوبة للاحتفاظ بالجدارة البحرية أو الجوية وقد زاد تفاقم الأمر بمعايير الاعتراف الاضافية بأن التكاليف اللاحقة يجب اضافتها إلى المنفعة أو العمر المفيد للأصل – وفى بعض الحالات – ترتب على هذا المعيار اصلاحات يومية ترسمل، وهذه المسألة تناولتها جزئيا تفسير للجنة تفسيرات المعايير الذى اتاح اضافة تكاليف العمر الرئيسية إلى التكاليف الأصلية للأصل إذا كان المبلغ الذى يمثل المكون الرئيسى للعمرة أو التفتيش للتكلفة الأصلية للأصل محدودا بشكل منفصل عند الاعتراف المبدئى وكان يتم اهلاكه منفصلا وبذلك يمكن عدم وضعه فى سجلات الأصول .
- ينطبق المعيار الحالى على معيارى الاعتراف الأساسية المشار اليهما اعلاه على كل النفقات (ويستنفذ مع المنفعة المتزايدة أو معايير الحياة المفيدة المتزايدة) فاذا استوفت المعياران الأساسيان حينئذ فان التكلفة يجب الاعتراف بها كأصل ، فإذا كانت تكلفة الأصل المستبدل غير محددة بشكل منفصل فانه يمكن استخدام تكلفة الاحلال كأشارة لتكلفة البند المستبدل ، وهو ما يجب استبعاده من سجلات الأصول .

حالة عملية رقم (1) : عن التكاليف اللاحقة :

حصلت شركة عربات نقل برى على ناقلة (نقل ثقيل) بتكلفة 100000 دولار (بدون تفصيل لاجزاء المكون) والحياة المفيدة المقدرة عشر سنوات وفى نهاية السنة السادسة تطلبت قاطرة القوى الاحلال وذلك لأن المزيد من الصيانة تكون غير اقتصادية

بسبب الوقت المعطل منه عن العمل وباقى المركبة سليمة وصالحة تماما للاداء ويتوقع ان تظل للسنوات الأربع التالية وتكلفة قطار القوى الجديد هى 45000 دولار .

والمطلوب :

هل يمكن الاعتراف بتكلفة قطار القوى الجديد كأصل – وإذا كان الأمر كذلك فما هى المعالجة الواجب استخدامها ؟

الحـــــل

لأن قطار القوى الجديد يتيح منافع اقتصادية للشركة ويمكن قياس التكلفة بموثوقية ، ومن ثم يجب الاعتراف بهذا البند كأصل ، والفاتورة الأصلية للناقلة لم تكن تحدد تكلفة قطار القوى – ومع هذا – فان تكلفة الاحلال 45000 دولار يمكن استخدامها كمؤشر (عادة بالخصم) للتكلفة المحتملة لست سنوات سابقة ، فاذا كان سعر الخصم المناسب 5% فى السنة فان مبلغ 45000 دولار يخصم رجعيا لمدة ست سنوات ليصل المبلغ إلى 33500 دولار (45000 / 1.05) حيث ينتقص من سجل الأصل ، وتكلفة قطار القوى الجديد 45000 دولار سوف تضاف إلى سجل الأصل ويترتب على هذا تكلفة جديدة للأصل 111500 دولار عبارة عن (100000 – 33500 + 45000) .

قياس تكلفة الأصل عند الاعتراف :

بند الأصول الثابتة الذى يستوفى معايير الاعتراف يجب الاعتراف به مبدئيا بالتكلفة ، ويحدد المعيار ان هذه التكلفة تتضمن :

1 - ثمن الشراء بما فيه الضريبة الجمركية والضرائب الأخرى غير المستردة ناقصا الخصومات والتنزيلات التجارية .
2 - التكاليف التى ترجع مباشرة لوضع الأصل فى المكان والحالة الجاهزة للاستخدام بالطريقة المستهدفة بواسطة المنشأة .
3 - التقديرات المبدئية للفك والنقل وإعادة الموقع لحالته الأصلية إذا كانت المنشأة ملتزمة بأن تتكبد عند شرائها الأصل أو كنتيجة لاستخدامها الأصل بخلاف إنتاج المخزون .

تشمل أمثلة التكاليف المنسوبة مباشرة لاقتناء الأصل :

- منافع العاملين المشاركين فى بناء أو الاستحواذ على الأصل .
- تكلفة إعداد الموقع .
- تكاليف التسليم والمناولة الأولية .
- تكاليف التركيب والتجميع .
- تكاليف الاختبارات ناقص العائدات من بيع أى منتج ناشئة من اختبار الانتاج وبيع العينات .
- تكاليف الاقتراض إلى المدى المسموح به بواسطة المعيار المحاسبى الدولى رقم IAS 23 " تكاليف الاقتراض " .
- الاتعاب المهنية .

تشمل أمثلة التكاليف التى لا ترجع مباشرة للأصل ولذلك يجب اعتبارها مصروف فى قائمة الدخل فى سنة حدوثها :

- تكاليف افتتاح تسهيل جديد (غالبا يشار إليها كمصروفات قبل التشغيل) .
- تكاليف الاعلان والترويج .
- تكاليف إجراء الاعمال فى موقع جديد أو على طبقة جديدة من العملاء .
- تكاليف التدريب .
- التكاليف غير المباشرة الادارية والعامة الأخرى .
- التكاليف المتكبدة فى بداية ادخال الأصل فى الاستخدام المقرر له أو تركه عاطلا أو تشغيله بأقل من الطاقة القصوى له .
- خسائر التشغيل الأولية .
- تكاليف إعادة وضع أو إعادة تنظيم جزء أو كل عمليات المنشأة .

حالة عملية رقم (2) :

تركز هذه الحالة على التكاليف التى يمكن ارجاعها مباشرة للأصل :

الوقائـــع :

شركة الياسمين تقيم مصنع جديد فى موقع انتاجها وتكبدت التكاليف التالية :

1 - تكلفة الآلات (تكلفة فاتورة المورد + الضرائب غير المستردة)	2500000
2 - تكاليف الاستلام والمناولة الأصلية	200000
3 - تكاليف إعداد الموقع	600000
4 - تكاليف استشارات للحصول على الآلات	700000
5 - تكاليف فوائد دفعت للمورد عن الائتمان المؤجل	200000
6 - التكاليف المقدرة للفك بعد 7 سنوات	300000
7 - خسائر تشغيل قبل الانتاج التجارى	400000

والمطلوب :

تقديم المشورة للشركة عن تكلفة الأصل طبقا للمعيار الدولى 16 .

الحـــل

طبقاً للمعيار (16) يمكن رسملة التكاليف التالية :

- تكلفة الآلات	2500000
- تكلفة الاستلام والمناولة الأصلية	200000
- تكلفة إعداد الموقع	600000
- الاتعاب الاستشارية	700000
- التكاليف المقدرة للفك	300000
	4.300.000

واعباء الفوائد المدفوعة على " مدد ائتمان مؤجل " ليست أصلا مؤهلا وكذلك خسائر التشغيل قبل الانتاج التجارى لا تعتبر تكاليف راجعة مباشرة وبهذا لا يمكن رسملتها ويجب خصمها كمصروف فى قائمة الدخل فى فترة تكبدها .

قياس التكلفـــة :

تقاس تكلفة الأصل بالسعر المعادل نقداً فى تاريخ الشراء، وإذا كان الدفع مؤجلاً بما يزيد عن مدد الائتمان العادية حينئذ فان السعر النقدى وإجمالى السعر يعترف به كتكلفة تمويل ويعالج وفقا لذلك .

أما إذا تم الحصول على أصل من خلال عملية تبادل مع أصل آخر، حينئذ فان الأصل الذى تم الحصول عليه يقاس بالقيمة العادلة الا إذا كان التبادل يفتقر إلى الجوهر التجارى أو لا يمكن الحصول على القيمة العادلة للأصل المستحوذ عليه بموثوقية مناسبة، حينئذ فانه فى هذه الحالة فان الأصل المستحوذ عليه يقاس بصافى القيمة الدفترية للأصل المعطى (وهى عبارة عن التكلفة الأصلية – مجمع الاهلاك – مجمع خسائر انخفاض قيمة الأصل ان وجدت) وللتعرف على مزيد من التفاصيل لمجمع خسائر انخفاض قيمة الأصل يتم الرجوع إلى المعيار المحاسبى الدولى رقم (36) ، وفى هذا السياق فان أى مقابل قبض عن الانخفاض أو الخسائر للأصل يجب ادخالها فى قائمة الدخل .

القياس اللاحـــق :

بعد الاعتراف المبدئى لبند الأصول الثابتة ، فان القياس اللاحق لهذه الأصول يتم اما باستخدام نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم وبعد هذا الاختيار – تنطبق السياسة المختارة على فئة البند كاملة ومعنى هذا أن المنشأة لا يمكن ان تجعل الأصول المتشابهة متارجحة بين نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم أو تخضع البنود المتشابهة لأسس قياس مختلفة .

- يتطلب نموذج التكلفة ان يكون الأصل بعد القياس المبدئى سجلا بالتكلفة الأصلية ناقصا مجمع الاهلاك ومجمع خسائر انخفاض القيمة .
- يتطلب نموذج إعادة التقييم ان يقاس الأصل – بعد الاعتراف المبدئى – بقيمة إعادة التقييم والتى تمثل القيمة العادلة ناقصا الاهلاك وخسائر الانخفاض فى

القيمة، وفى هذه الحالة يجب قياس القيمة العادلة بموثوقية مناسبة وكذلك يجب إجراء اعادة التقييم بانتظام كاف لضمان ان القيمة الدفترية المسجلة ليست مختلفة جوهريا عن القيمة العادلة – وكذلك اذا كان هناك أصل معاد تقييمه حينئذ فان كل الفئة التى ينتمى اليها الأصل يجب أن يعاد تقييمها أيضا لتجنب حدوث عملية انتقاء وتمييز وتطبيق أسس تقييم مختلفة لنفس الأصول فى الفئة .

- عند إعادة تقييم أصل ما فان أى زيادة فى المبلغ الدفترى المسجل يجب ان تضاف إلى احتياطى (فائض) إعادة التقييم ضمن حسابات حقوق الملكية، وأى نقص فى القيمة ينشأ عن عملية إعادة التقييم يجب أولاً خصمه من أى فائض إعادة تقييم ضمن حسابات حقوق الملكية لنفس فئة الأصل وبعد ذلك يتم تحميله على قائمة الدخل (إذا تم استنفاذ الفائض أو لم يوجد فى الأصل) .
- يمكن اضافة احتياطى (فائض) إعادة التقييم إلى الأرباح المحتجزة بواحدة من الطرق التالية :

1 - عندما يكون الأصل قد تم التصرف فيه أو سحب الاعتراف به ، ففى هذه الحالة يمكن نقل الفائض إلى الأرباح المحتجزة بالقيد التالى :

× من حـ / فائض إعادة التقييم

× إلى حـ / أرباح محتجزة

2 - الفرق بين الاهلاك المحمل على المبلغ المعاد تقييمه والاهلاك المبنى على أساس التكلفة يمكن نقله من احتياطى اعادة التقييم إلى الأرباح المحتجزة، ولا يمكن بأى حال من الأحوال اعتبار فائض اعادة التقييم دائنا مرة أخرى بقائمة الدخل

حالة عملية رقم (3) :

شركة هبة الصناعية لديها آلات بتكلفة مبدئية 100000 دولار وفى تاريخ إعادة التقييم بلغ مجمع الاهلاك 55000 دولار والقيمة العادلة للأصل (الآلات) بالرجوع إلى صفقات أصول مماثلة تقدر بمبلغ 65000 دولار فى هذه الحالة تكون القيود كمايلى :

55000		من حـ/ مجمع الاهلاك
	55000	إلى حـ/ تكلفة الأصل
		استبعاد مجمع الاهلاك مقابل الأصل
20000		من حـ/ تكلفة الأصل
	20000	إلى حـ/ احتياطى إعادة تقييم
		النتيجة الصافية ان يكون للأصل قيمة دفترية مسجلة بمبلغ 65000

ملاحظـــة :

القيمة الدفترية للأصل فى تاريخ إعادة التقييم = تكلفة الأصل – مجمع الاهلاك

= 100000 – 55000 = 45000

ولان القيمة العادلة وفقا لإعادة التقييم هى **65000**

اذن هناك فائض إعادة تقييم قدره = 65000 – 45000 = 20000

حالة عملية رقم (4) :

شركة النورهان تملك آلات تكلفتها الأصلية **200000** جنيه وبلغ رصيد مجمع الاهلاك فى تاريخ اعادة التقييم 120000 جنيه والقيمة العادلة للأصل بالرجوع إلى صفقات مماثلة تقدر بمبلغ 50000 جنيه وكان هناك فائض اعادة التقييم لنفس الأصل من الفترة السابقة بمقدار 18000 جنيه .

والمطلوب : القيود اللازمة :

120000		من حـ/ مجمع الاهلاك للآلات
	120000	إلى حـ/ الأصل (آلات)
		اقفال مجمع الاهلاك وتكون القيمة الدفترية للأصل 80000 (صافى)
		من مذكورين
18000		حـ/ فائض اعادة التقييم للآلات
12000		حـ/ خسائر اعادة تقييم آلات
	30000	إلى حـ/ الأصل (الآلات)
		تحميل الخسارة على فائض اعادة التقييم والباقى على قائمة الدخل
12000		من حـ/ أرباح وخسائر
	12000	إلى حـ/ خسائر اعادة تقييم
		اقفال الخسارة

الإهـــلاك :

- كل جزء من بند الأصول الثابتة له تكلفة جوهرية فى علاقته بالكل يتم إهلاكه بشكل منفصل وهذا العبء للإهلاك يحمل بقائمة الدخل ما لم يكن داخلاً فى تكلفة الإنتاج أصل آخر .
- ينطبق الإهلاك على المبلغ القابل للإهلاك على أساس منتظم وعلى مدار حياته المفيدة المقدرة ، والحياة المفيدة المتوقعة هى الفترة المستخدم فيها وليس الحياة الاقتصادية للأصل والذى يمكن أن يكون فعلاً .

حالة عملية رقم (5) :

تقوم احدى شركات البحث والتنقيب عن الموارد المعدنية بانشاء مبانى وتجهيزات بجوار حقل بترول فى الصحراء بعيداً عن العمران لاستغلال الآبار المكتشفة والتى تقدر بنحو **30** عاماً فى حين أن العمر الاقتصادى المفيد للمبانى والتجهيزات **50** عاماً .

والمطلوب : المدة التى يوزع عليها تكلفة المبانى والتجهيزات .

الحـــل

المدة هى 30 عاماً أى فترة الاستخدام .

- **عند تحديد القيمة القابلة للاهلاك يجب مراعاة وتقدير قيمة الخردة (القيمة المتوقعة للتخلص من الأصول فى نهاية العمر الانتاجى) وكذلك الحياة المفيدة ، ويجب إجراء مراجعة سنوية لكل من العمر المفيد وقيمة التخلص ، وانوصول إلى تقديرات جديدة معدلة يتطلب تطبيق المعيار المحاسبى الدولى رقم (8) .**
- يستمر تحميل الاهلاك طالما كانت القيمة العادلة للأصل تتجاوز قيمة التخلص، والسبب المنطقى لهذا هو تعريف قيمة التخلص الموضحة اعلاه، وهى المبلغ المقدر ناقص التكاليف المقدرة للتخلص والتى يمكن ان تتحقق حالياً من التخلص من أصل إذا كان الأصل بالفعل فى عمر وحالة الأصل فى نهاية حياته المفيدة. وهذا التعريف يعوق تاثير التضخم فى كل احتمال يكون فيه أقل من القيمة العادلة.

- يبدأ حساب الاهلاك عندما يكون الأصل فى الموقع وبالحالة التى تمكنه من ان يكون مفيداً بالطريقة المستهدفة من الادارة .
- ويتم التوقف عن حساب الاهلاك عند التاريخ الأسبق ممايلى :

أ - الغاء الاعتراف بالأصل (سحبه) سواء تم ذلك بالبيع أو اعتباره غير صالح للعمل أو أى أسلوب من أساليب التصرف به .

ب - اعادة تصنيفه على أنه محتفظ به بغرض البيع (المعيار الدولى 5 IFRS).

ويلاحظ أن التوقف المؤقت للنشاط لا يعوق حساب الاهلاك وذلك لأن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل لا تستهلك أو تتناقص فقط بسبب استخدام الأصل ولكن من تقادمه ومرور الزمن .

ولذلك فان الحياة المفيدة للأصل فى حاجة إلى تحديدها بعناية على أساس الاستعمال وبرامج الصيانة والقدرة المتوقعة والقدم المتوقع والتجديدات الفنية أو التجارية والعقود القانونية .

حالة عملية رقم (6) :

شركة النورهان تملك أصل تكلفته الاصلية 400000 جنيه وعند شرائه حددت الادارة عمره المفيد بـ 10 سنوات وقيمة التخلص المقدرة 40000 جنيه وبعد 8 سنوات قامت ادارة المنشأة بمراجعة الحياة المفيدة للأصل وقيمة التخلص وتوصلت إلى أن هذه الحياة المفيدة يمكن ان تمتد الى 13 سنة وذلك بالنظر إلى برنامج الصيانة المأخوذ به فى الشركة والاستعمال الجيد للأصل ونتيجة لهذا فان قيمة التخلص تقل إلى 12000 جنيه .

والمطلوب : كيفية معالجة التغيرات فى التقديرات .

الحـــــل

1 - القيمة القابلة للاهلاك = تكلفة الأصل – قيمة التخلص

= 400000 – 40000 = 360000 جنيه

2 - الاهلاك السنوى = 360000 ÷ 10 سنوات = 36000 جنيه

3 - مجمع الاهلاك حتى نهاية السنة الثامنة = 36000 × 8 سنوات = 288000 جنيه

4 - صافى القيمة الدفترية = 360000 – 288000 = 72000 جنيه

5 - تعديل الحياة المفيدة للأصل إلى 13 سنة معناه أن الفترة المتبقية بعد مرور 8 سنوات هى 5 سنوات = 13 سنة – 8 سنوات = 5 سنوات

6 - القيمة القابلة للإهلاك = صافى القيمة الدفترية بعد 8 سنوات = قيمة التخلص الجديدة المقدرة

= 72000 – 12000 = 60000 جنيه

7 - الاهلاك السنوى المعدل = القيمة القابلة للاهلاك ÷ عدد السنوات المتبقية

= 60000 ÷ 5 = 12000 جنيه

الغاء الاعتراف :

يتم الغاء الاعتراف ببند الأصل الثابت عند التخلص من الأصل أو عندما تكون المنفعة الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من استخدامه أو التخلص منه قد استنفذت ، وأى مكسب ينتج عن الفرق بين صافى العوائد الناتجة من التخلص من الأصل وصافى قيمته الدفترية المسجلة لا يتم تصنيفه كإيراد فى قائمة الدخل .

● الافصـــاح :

▫ يجب الافصاح لكل فئة من فئات الأصول الثابتة على مايلى :

- أسس القياس المستخدمة لتحديد اجمالى القيمة الدفترية المسجلة .
- طرق الاهلاك .
- الحياة المفيدة للأصل أو نسب الاهلاك المستخدمة .
- إجمالى المبلغ الدفترى المسجل ومجمع الاهلاك (مجمعا مع مجمع خسائر انخفاض قيمة الأصل) .
- الاضافات .

- الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها بغرض البيع (وليس الاستخدام) .
- الاستحواذات من خلال اندماج منشآت الأعمال .
- الزيادات والنقص الناشئان عن اعادة التقييم ومن خسائر اعادة التقييم واستعادة القيمة .
- الاهلاك .
- صافى فروق أسعار الصرف المعترف بها وفقا للمعيار الدولى رقم IAS 21 .
- التغيرات الأخرى .
- وجود ومقدار القيود على سند الملكية .
- الأصول المرهونة كضمان لالتزامات .
- أصول فى طور الانشاء (تحت التنفيذ) .
- الارتباطات التعاقدية لشراء أصول ثابتة .
- تعويضات الأصول التالفة أو المفقودة أو المتوقفة نهائيا .

- إذا كان بند الأصل الثابت مسجل بالقيمة المعاد تقييمها فان هذه البنود يجب أن تحدد على أساس :
- التاريخ الفعلى للتقييم .
- ما إذا كان خبير تقييم مستقل قد شارك فى العملية .
- الطرق والافتراضات الهامة المستخدمة فى تقدير القيمة العادلة .
- مدى قياس القيم العادلة بالرجوع إلى الأسعار المشاهدة فى سوق نشطة أو صفقات حديثة فى السوق قائمة على ظروف طبيعية أو كانت مقدرة باستخدام أساليب أخرى .
- بالنسبة لكل فئة أصل معاد تقييمه يجب ايضاح المبلغ الدفترى الذى كان سيظهر فى الدفاتر لو أن أصول هذه الفئة لم يعاد تقييمها .
- فائض اعادة التقييم مشيرا إلى التغير فى الفترة وأى قيود على التوزيعات للمساهمين .

أسئلة الإختيار من إجابات متعددة :

(1) اشترت شركة رولا jet خاص لاستخدام كبار موظفيها وتكلفته 40 مليون جنيه ويمكن اهلاكه اما باستخدام حياة مفيدة لكامل الأصل أو الحياة المفيدة لمكونات الأصل الرئيسية ، ومن المتوقع استخدامه على مدى فترة 7 سنوات أما موتور الـ jet فان له حياة مفيدة 5 سنوات واطاراته يتم تغييرها كل سنتين، فى هذه الحالة يتم اهلاك الـ jet باستخدام طريقة القسط الثابت على :

أ - 7 سنوات وهى الحياة المفيدة للمركبة .

ب - 5 سنوات للموتور ، 2 سنة للاطارات ، 7 سنوات على الرصيد المتبقى لتكلفة jet .

جـ - 2 سنة الحياة المفيدة لاقل قطعة من باب التحفظ (الحيطة والحذر) .

د - 5 سنوات حياة مفيدة على أساس المتوسط للمكونات الرئيسية .

الإجابـــة : (ب)

(2) استوردت منشأة آلات لتركيبها فى مصنعها الجديد قبل نهاية السنة ومع هذا بسبب ظروف خارجة عن ارادتها تأخرت الآلت لشهور قليلة ووصلت المصنع قبل نهاية السنة ، ونتيجة هذا الحدث اقترضت المنشأة مبالغ من البنك وحملت الفائدة على القرض التى أخذت لتمويل الآلات، ما هى المعالجة الصحيحة لمصاريف النقل والفائدة بمقتضى المعيار المحاسبى الدولى رقم (16) .

أ - كلا من المصروفين يجب رسملته .

ب - يجوز رسملة الفائدة بينما يجب اعتبار مصروفات النقل ضمن المصروفات فى قائمة الدخل .

جـ - يجب رسملة مصاريف النقل باضافتها لتكلفة الأصل بينما لا يمكن رسملة الفائدة فى ضوء هذه الظروف .

د - يجب اعتبار النقل والفائدة ضمن المصروفات .

الإجابـــة : (جـ)

(3) تملك شركة الياسمين اسطول من السيارات عبارة عن أكثر من 100 سيارة و 20 سفينة وتعمل فى صناعة كثيفة رأس المال ولذلك تكون أصولها الثابتة كبيرة وذات درجة كبيرة من التعقيد على الدفاتر وقررت الشركة اتباع نموذج اعادة التقييم لأصولها الثابتة . واقترح محاسب الشركة البدائل التالية ، والمطلوب تحديد البديل الذى يجب على الشركة اختياره حتى تكون متفقه مع احكام المعيار المحاسبى الدولى رقم (16) .

أ - اعاد تقييم نصف فئة الاصول الثابتة فقط لان ذلك أقل ارهاقا وكذلك أكثر سهولة بالمقارنة باعادة تقييم الأصول كلها معا .

ب - اعادة تقييم كامل فئة الأصول الثابتة .

جـ - اعادة تقييم سفينة واحدة فى البداية – حيث أن هذا الأمر أسهل من إعادة تقييم كل السفن معا ولحين اكتساب الخبرة الكافية .

د - لأن الأصول يعاد تقييمها بانتظام لذلك لا يكون هناك حاجة لحساب اهلاكها .

الإجابـــة : (ب)

(4) ركبت منشأة النورهان تسهيلات انتاج جديدة وتحملت عدة مصروفات وقت التركيب – ويذكر محاسب الشركة ان معظم المصروفات ليست مؤهلة للرسملة مما فى ذلك مصروفات خسائر التشغيل المبدئية وهذه يجب أن :

أ - تؤجل وتستهلك على فترة زمنية معقولة .

ب - تعتبر مصروفا وتحمل على قائمة الدخل .

جـ - ترسمل كجزء من تكلفة المصنع كتكلفة راجعة مباشرة للأصل .

د - ترحل للأرباح المحتجزة حيث أنه من غير المعقول عرضها كجزء من قائمة الدخل للسنة الحالية .

الإجابـــة : (ب)

(5) يتطلب المعيار المحاسبى الدولى رقم (16) ان فائض اعادة التقييم الناتج من إعادة التقييم المبدئية للأصول الثابتة يجب معالجته باحدى الطرق الآتية : (أى من الخيارات الأربعة يعكس متطلبات المعيار المحاسبى الدولى رقم (16) .

أ - تكون الأرباح المحتجزة دائنة حيث أن هذا مكسب غير محقق .

ب - ترحل إلى قائمة الدخل مبلغ يساوى الفرق بين الاهلاك محسوبا على أساس التكلفة التاريخية والاهلاك على المبلغ المعاد تقييمه .

جـ - يخصم من الأصول المتداولة ويضاف إلى الأصول الثابتة .

د - تكون فئة الأصول التى أعيد تقييمها مدينة وفائض اعادة التقييم دائنا (يظهر ضمن حسابات حقوق الملكية) .

الإجابـــة : (د)

حالات عملية على اهلاكات الاصول الثابتة

• مثـــال (1) :

اشترت منشأة كرم جابر الآت ومعدات بمبلغ 17000 جنيه وتبلغ القيمة المتبقية التقديرية فى نهاية العمر الإنتاجى لها 2000 جنيه، والعمر المفيد المقدر لها 5 سنوات .

والمطلوب :

1 - حساب الإهلاك السنوى بطريقة القسط الثابت وعمل جدول الإهلاك خلال الخمس سنوات.

2 - حساب الإهلاك بطريقة الرصيد المتناقص فى ظل افتراض :

أ - معدل التضاعف 2 . ب - معدل التضاعف 1.5 .

الحـــل

1 - حساب الاهلاك بطريقة القسط الثابت :

$$\text{الإهلاك السنوى} = \frac{\text{تكلفة الأصل – القيمة المتبقية}}{\text{عدد سنوات العمر الانتاجى}}$$

$$\text{الإهلاك السنوى} = \frac{2000-17000}{5} = 3000 \text{ جنيه}$$

جدول الإهلاك خلال الخمس سنوات :

السنـــة	الاحتســـاب	مصروف الإهلاك	مجمع الإهلاك	صافى القيمة الدفترية
عند الشراء				17000
نهاية السنة الأولى	(2000-17000) ÷ 5 سنوات	3000	3000	14000
نهاية السنة الثانية	(2000-17000) ÷ 5 سنوات	3000	6000	11000
نهاية السنة الثالثة	(2000-17000) ÷ 5 سنوات	3000	9000	8000
نهاية السنة الرابعة	(2000-17000) ÷ 5 سنوات	3000	12000	5000
نهاية السنة الخامسة	(2000-17000) ÷ 5 سنوات	3000	15000	2000

2 - حساب الإهلاك بطريقة الرصيد المتناقص :

أ - معدل التضاعف 2 (أو 200%) .

$$\text{معدل الإهلاك العادى} = \frac{1}{\text{عدد سنوات العمر المفيد}} \times 100 = \frac{1}{5} \times 100 = 20\%$$

معدل الإهلاك المضاعف= معدل الإهلاك العادى × معدل التضاعف

$$= 20\% \times 2 = 40\% .$$

جدول حساب الإهلاك :

السنـــة	الاحتساب	مصروف الإهلاك	مجمع الإهلاك	صافى القيمة الدفترية
عند الشراء				17000
نهاية السنة الأولى	17000 × 40%	6800	6300	10200
نهاية السنة الثانية	10200 × 40%	4080	10880	6120
نهاية السنة الثالثة	6120 × 40%	2448	13328	3672
نهاية السنة الرابعة	3672 × 40%	1469	14797	2203
نهاية السنة الخامسة	2203 × 40%=881*	203	15000	2000
		15000		

ب - معدل التضاعف 1.5 أو 150%

معدل الإهلاك العادى = 20%

معدل الإهلاك المضاعف = 20% × 1.5 = 30%

---

* لاحظ أن حساب الإهلاك فى السنة الخامسة كان 881 والأخذ بهذه القيمة كان سيجعل القيمة المتبقية المقدرة أقل من 2000 جنيه ، ولذلك يتم الغاء القيمة المحسوبة وهى 881 ووضع القيمة التى تجعل القيمة المقدرة المتبقية 2000 جنيه أى تأخذ = 2203 – 2000 = 203 .

أى أن إهلاك السنة الأخيرة قد اعتمد على فكرة المتمم الحسابى، وذلك لأن القيمة المتبقية المقدرة فى نهاية العمر الإنتاجى 2000 جنيه ، وبالتالى فإن قسط الإهلاك خلال هذه السنة يتمثل فى المتمم الحسابى اللازم لخفض القيمة الدفترية الصافية للأصل إلى قيمته المتبقية المقدرة .

يكون جدول الإهلاك كمايلى :

السنـــــة	الاحتساب	مصروف الإهلاك	مجمع الإهلاك	صافى القيمة الدفترية
عند الشراء				17000
نهاية السنة الأولى	17000 × 30%	5100	5100	11900
نهاية السنة الثانية	11900 × 30%	3570	8670	8330
نهاية السنة الثالثة	8330 × 30%	2499	11169	5831
نهاية السنة الرابعة	(2000 – 5831) ÷ 2	*1916	13085	3915
نهاية السنة الخامسة	(2000 – 3915)	*1915	15000	2000
		15000		

● **مثـــال :**

اشترت شركة تامر بيومى آلات ومعدات بمبلغ 41000 جنيه وتبلغ القيمة المتبقية المقدرة 1000 جنيه والعمر الإنتاجى المفيد المقدر :

أ - بالسنوات 5 سنوات .

ب - بوحدات الإنتاج 100000 وحدة .

---

* يلاحظ إنه تم التحول إلى طريقة القسط الثابت فى السنتين الأخيرتين، أما لماذا ؟

فيمكن توضيح ذلك من خلال مايلى :

- إذا استمر الحساب فى السنة الرابعة وفقا لما هو معتاد ، سيكون عبء الإهلاك كمايلى :

5831 × 30% = 1750

وتكون القيمة الدفترية الصافية فى نهاية السنة الرابعة = 5831 – 1750 = 4081

ويتم حساب الإهلاك فى السنة الأخيرة بطريقة المتمم الحسابى

أى الإهلاك فى السنة الخامسة = القيمة الدفترية الصافية – القيمة المتبقية المقدرة

= 4081 – 2000 = 2081

وبذلك فإن إهلاك السنة الخامسة (الأخيرة) سوف يكون أكبر من السنة الرابعة وهو الأمر الذى لا يتفق مع مفهوم هذه الطريقة والتى تقوم على أن الإهلاك يقل من سنة إلى أخرى، ولذلك تم فى السنة الرابعة تحديد الجزء المتبقى والذى لم يهلك بعد وهو يساوى = القيمة الدفترية الصافية – القيمة المتبقية المقدرة كخردة .

وقسمته على آخر سنتين .

فإذا علمت أن عدد الوحدات المنتجة خلال العمر المفيد للآلات كمايلى :

20000 وحدة فى السنة الأولى

30000 وحدة فى السنة الثانية

25000 وحدة فى السنة الثالثة

15000 وحدة فى السنة الرابعة

10000 وحدة فى السنة الخامسة

المطلوب : حساب الإهلاك السنوى بالطرق المختلفة .

الحـــــل

(1) الإهلاك بطريقة القسط الثابت :

معدل الإهلاك العادى = $\frac{1}{\text{عدد سنوات العمر المفيد}} \times 100 = \frac{1}{5} \times 100 = 20\%$

جدول الإهلاك السنوى :

السنـــــة	الاحتساب	مصروف الإهلاك	مجمع الإهلاك	صافى القيمة الدفترية
عند الشراء				41000
نهاية السنة الأولى	(41000 – 1000)×20%	8000	8000	33000
نهاية السنة الثانية	(41000 – 1000)×20%	8000	16000	25000
نهاية السنة الثالثة	(41000 – 1000)×20%	8000	24000	17000
نهاية السنة الرابعة	(41000 – 1000)×20%	8000	32000	9000
نهاية السنة الخامسة	(41000 – 1000)×20%	8000	40000	1000

(2) الإهلاك بطريقة وحدات الإنتاج :

معدل إهلاك الوحد المنتجة = $\frac{\text{تكلفة الأصل – القيمة المتبقية كخردة}}{\text{عدد وحدات الإنتـــاج}}$

$\frac{41000 - 1000}{100000 \text{ وحدة}}$ = .4 جنيه للوحدة

جدول الإهلاك بطريقة وحدات الإنتاج :

السنـــــة	الاحتساب	مصروف الإهلاك	مجمع الإهلاك	صافى القيمة الدفترية
عند الشراء				41000
نهاية السنة الأولى	20000 وحدة × 40.	8000	8000	33000
نهاية السنة الثانية	30000 وحدة × 40.	12000	20000	21000
نهاية السنة الثالثة	25000 وحدة × 40.	10000	30000	11000
نهاية السنة الرابعة	15000 وحدة × 40.	6000	36000	5000
نهاية السنة الخامسة	10000 وحدة × 40.	4000	40000	1000

(3) طريقة الرصيد المتناقص المضاعف :

معدل الإهلاك العادى = $\frac{1}{\text{عدد سنوات العمر المفيد}} \times 100 = \frac{1}{5} \times 100 = \%20$

معدل الاهلاك المضاعف = 20% × 2 = 40%

جدول الإهلاك بطريقة الرصيد المتناقص المضاعف :

السنـــــة	الاحتساب	مصروف الإهلاك	مجمع الإهلاك	صافى القيمة الدفترية
عند الشراء				41000
نهاية السنة الأولى	%40×41000	16400	16400	24600
نهاية السنة الثانية	%40×24600	9840	26240	14760
نهاية السنة الثالثة	%40×14760	5904	32144	8856
نهاية السنة الرابعة	2÷(1000-8856)	3928	36072	4928
نهاية السنة الخامسة	(1000-4928)	3928	40000	1000

لاحظ أن حساب الإهلاك فى السنة الرابعة كان سيتم كما يلى :

إهلاك السنة الرابعة = 8856 × 40% = 3542

القيمة الدفترية الصافية فى السنة الرابعة = 8856 – 3542 = 5314

إهلاك السنة الخامسة والأخيرة يجب أن يكون المبلغ اللازم لتخفيض القيمة الدفترية لتكون مساوية للقيمة المتبقية المقدرة فى نهاية العمر المفيد للأصل أى تساوى 5314 -1000 = 4314

ولكن فى ظل هذا الوضع سوف يكون إهلاك السنة الأخيرة 4314 أكبر من إهلاك السنة التى قبلها وهو 3542 جنيه وهو ما لا يتفق مع مفهوم هذه الطريقة والتى تقوم على تناقص الإهلاك من سنة لاخرى ، ولذلك تم إيجاد الإهلاك فى السنتين الأخيرتين بطريقة القسط الثابت كما يلى :

= (القيمة الدفترية الصافية فى نهاية السنة الثالثة-القيمة المتبقية المقدرة) ÷2

=(8856 -1000) ÷ 2 = 3928 جنيه

● مثـــال (3) :

قامت منشأة الياسمين وهى منشأة تعمل وفقاً للتقويم الميلادى (تبدأ السنة من أول يناير وتنتهى فى آخر ديسمبر) بشراء الآت ومعدات تكلفتها 160000 جنيه .

المطلوب : حساب الإهلاك السنوى بطريقة القسط الثابت والمتناقص ونسبة من مجموع أرقام للسنوات، وإعداد جدول الاهلاك وذلك فى ظل الافتراضين التاليين :

1 - إذا تم الشراء والاستخدام فى أول يناير 2001 .

2 - إذا كان الشراء والاستخدام فى أول يونيو 2001 .

الحـــــل

أولاً : طريقة القسط الثابت :

أ- الافتراض الأول : الشراء تم فى أول يناير

جدول الإهلاك

السنـــــة	الاحتساب	مصروف الإهلاك	مجمع الإهلاك	صافى القيمة الدفترية
عند الشراء				160000
نهاية سنة 2001	$\frac{160000 - 10000}{\text{4 سنوات}}$	37500	37500	122500
نهاية سنة 2002	$\frac{160000 - 10000}{\text{4 سنوات}}$	37500	75000	85000
نهاية سنة 2003	$\frac{160000 - 10000}{\text{4 سنوات}}$	37500	112500	47500
نهاية سنة 2004	$\frac{160000 - 10000}{\text{4 سنوات}}$	37500	150000	10000

ب ـ الافتراض الثانى : الشراء تم فى أول يونيو 2001 :

فى هذه الحالة فإن الاستفادة فى سنة 2001 سوف تكون 7 شهور فقط ولأن الإهلاك فى السنة الواحدة 37500 .

∴ ما يخص سنة 2001 سوف يكون $\frac{7}{12}$ ×37500 = 21875

كما يلاحظ أن الإهلاك سوف يمتد إلى سنة 2005 والتى تستفيد بالآلات لمدة 5 شهور ويكون جدول الإهلاك كما يلى :

السنـــــة	الاحتساب	مصروف الإهلاك	مجمع الإهلاك	صافى القيمة الدفترية
عند الشراء				160000
نهاية سنة 2001	$\frac{7}{12} \times \frac{10000 - 160000}{4 \text{ سنوات}}$	21875	21875	138125
نهاية سنة 2002	1 سنة × $\frac{10000 - 160000}{4 \text{ سنوات}}$	37500	59375	100625
نهاية سنة 2003	1 سنة × $\frac{10000 - 160000}{4 \text{ سنوات}}$	37500	96875	63125
نهاية سنة 2004	1 سنة × $\frac{10000 - 160000}{4 \text{ سنوات}}$	37500	134375	22625
نهاية سنة 2005	$\frac{5}{12} \times \frac{10000 - 160000}{4 \text{ سنوات}}$	15625	150000	10000

ثانياً : طريقة نسبة من مجموع أرقام السنوات :

أ ـ الافتراض الأول : الشراء فى أول يناير :

تحديد نسب الإهلاك

أرقام السنوات	معكوس أرقام السنوات	النسبة	الإهـــــلاك
1	4	$\frac{4}{10}$	$\frac{4}{10}$ × (10000-160000) = 60000
2	3	$\frac{3}{10}$	$\frac{3}{10}$ × (10000-160000) = 45000
3	2	$\frac{2}{10}$	$\frac{2}{10}$ × (10000-160000) = 30000
4	1	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{10}$ × (10000-160000) = 15000
10	10		150000

جدول الإهـــلاك

السنـــــة	الاحتساب	مصروف الإهلاك	مجمع الإهلاك	صافى القيمة الدفترية
عند الشراء				160000
نهاية سنة 2001	$\frac{4}{10}$ × (10000 – 160000)	60000	60000	100000
نهاية سنة 2002	$\frac{3}{10}$ × (10000 – 160000)	45000	105000	55000
نهاية سنة 2003	$\frac{2}{10}$ × (10000 – 160000)	30000	135000	25000
نهاية سنة 2004	$\frac{1}{10}$ × (10000 – 160000)	15000	150000	10000

ب- الافتراض الثانى : الشراء تم فى أول يونيو :

يلاحظ فى هذه الحالة أن العام الأول من عمر الأصل (الآلات) لا يتزامن مع السنة المالية للمنشأة، لذلك يجب توزيع الإهلاك بشكل متناسب مع عدد الشهور فى كل سنة .

ففى السنة الأولى : تستفيد بفترة 7 شهور (من أول يونيو حتى 31 ديسمبر)

ويكون الإهلاك عبارة عن : إهلاك السنة الأولى × $\frac{7}{12}$

$$= \frac{7}{12} \times 60000 = 35000$$

أما إهلاك السنة الثانية :

فيتم استكمال باقى إهلاك السنة الأولى وهى 5 شهور و 7 شهور من السنة الثانية كمايلى :

المتبقى من السنة الأولى = $\frac{5}{12} \times 60000 = 25000$

وجزء من السنة الثانية = $\frac{7}{12} \times 45000 = 26250$ ... وهكذا ...

جـــــدول الإهـــــلاك

السنـــــة	حساب الإهلاك	نفقة الإهلاك	مجمع الإهلاك	صافى القيمة الدفترية
عند الشراء				160000
نهاية سنة 2001	$35000 = \frac{7}{12} \times 60000$	35000	35000	125000
نهاية سنة 2002	$25000 = \frac{5}{12} \times 60000$ + $\frac{26250}{51250} = \frac{7}{12} \times 45000$	51250	86250	13750
نهاية سنة 2003	$18750 = \frac{5}{12} \times 45000$ + $\frac{17500}{36250} = \frac{7}{12} \times 30000$	36250	122500	37500
نهاية سنة 2004	$12500 = \frac{5}{12} \times 30000$ + $\frac{8750}{21250} = \frac{7}{12} \times 15000$	21250	143750	6250
نهاية سنة 2005	$6250 = \frac{5}{12} \times 15000$	6250	150000	10000

ثالثا : طريقة القسط المتناقص :

1 - إيجاد معدل الإهلاك العادى = $\frac{1}{\text{عدد سنوات العمر الإنتاجى}} \times 100$

$$= \frac{1}{4} \times 100 = \%50$$

2 - إيجاد معدل الإهلاك المضاعف = معدل الإهلاك العادى × معدل التضاعف

وعادة ما يكون معدل التضاعف 2 ولكن يمكن أن يكون 1.5 أو 1.75 أو 3

معدل الإهلاك المضاعف = 25% × 2 = 50%

3 - الإهلاك السنوى= (تكلفة الأصل – مجمع الإهلاك السابق)× معدل الإهلاك المضاعف .

جدول الإهلاك : حالة اقتناء الأصل فى أول يناير :

السنـــــة	حساب الإهلاك	نفقة الإهلاك	مجمع الإهلاك	صافى القيمة الدفترية
عند الشراء				160000
نهاية سنة 2001	$\frac{50}{100}$ × (160000 – صفر)	80000	80000	80000
نهاية سنة 2002	$\frac{50}{100}$ × (80000-160000)	40000	120000	40000
نهاية سنة 2003	$\frac{50}{100}$ × (120000-160000)	20000	140000	20000
نهاية سنة 2004	$\frac{50}{100}$ × (140000-160000)	10000	150000	10000

رابعاً : طريقة وحدات الإنتاج

وفقاً لهذه الطريقة يتم تحديد العمر الإنتاجى للأصل الثابت بعدد الوحدات على سبيل المثال : محرك الطائرة يتم تحديد العمر الإنتاجى بعدد ساعات طيران ، موتور السيارة يتم تحديد العمر الإنتاجى بعدد معين من الكيلومترات ، الآلات والمعدات يتم تحديد العمر الإنتاجى بعدد الوحدات المقدر إنتاجه .

● **مثـــال (4) :**

يأخذ أرقام المثال السابق وبافتراض أن العمر الإنتاجى يقدر بعدد وحدات متوقع ن الآلات وهو 100000 وحدة وبفرض أن الشركة انتجت فى السنة الأولى 30000 وحدة ، فما هو إهلاك السنة الأولى ؟

الحـــــل

1 - يتم إيجاد معدل إهلاك الوحدة = $\frac{\text{تكلفة الآلات – قيمة الخردة}}{\text{عدد الوحدات الكلى المقدر إنتاجه}}$

$= \frac{160000 - 10000}{100000 \text{ وحدة}}$ = 1.5 جنيه

2 - الإهلاك فى أى سنة

= معدل إهلاك الوحدة × عدد الوحدات المنتجة فعلياً فى نفس السنة

= 1.5 × 30000 = 45000 جنيه

● **مثـــال (5) :**

اشترت إحدى الشركات آلات ومعدات فى أول أكتوبر 2003 وبلغت تكلفتها 120000 جنيه وعمرها الإنتاجى المقدر 5 سنوات وتبلغ قيمتها المقدرة كخردة فى نهاية العمر الإنتاجى 20000 جنيه، وقد باعت الشركة هذه الآلات والمعدات فى آخر سبتمبر 2005 بمبلغ 68000 جنيه نقداً .

المطلوب : إجراء قيود اليومية لاثبات عملية البيع فى ظل الافتراضين التاليين : :

1 - الشركة تتبع طريقة القسط الثابت لإهلاك الآلات .

2 - الشركة تتبع طريقة القسط المتناقص لإهلاك الآلات .

الحـــــل

الافتراض الأول : إتباع طريقة القسط الثابت :

يتم عمل جدول الإهلاك لإيجاد صافى القيمة الدفترية فى تاريخ البيع :

السنـــــة	حساب الإهلاك	نفقة الإهلاك	مجمع الإهلاك	صافى القيمة الدفترية
عند الشراء				120000
نهاية سنة 2003 أول اكتوبر حتى نهاية ديسمبر	$\frac{7}{12} \times \frac{20000 - 120000}{4 \text{ سنوات}}$	5000	5000	115000
نهاية سنة 2004	$\frac{200004 - 120000}{\text{سنوات}} \times 1$ سنة	20000	25000	95000
سنة 2005 من أول السنة حتى نهاية سبتمبر	$\frac{7}{12} \times \frac{20000 - 120000}{4 \text{ سنوات}}$	15000	40000	80000

ويتضح من ذلك أن صافى القيمة الدفترية للآلات فى تاريخ البيع هو 80000 وتم البيع بمبلغ 68000 جنيه ، إذن هناك خسارة 12000 .

قيد اليومية لإثبات عملية البيع :

3 سبتمبر 2005	حـ / نقدية		68000
	حـ / مجمع إهلاك آلات		40000
	حـ / خسائر بيع آلات		12000
	حـ / آلات ومعدات	120000	

الافتراض الثانى : إتباع طريقة القسط المتناقص :

1 - معدل الإهلاك العادى = $\frac{1}{\text{عدد السنوات}} \times 100 = \frac{1}{5} \times 100 = 20\%$

2 - معدل الإهلاك المضاعف = معدل الإهلاك العادى × 2

= 20% × 2 = 40%

3 – الإهلاك السنوى = (تكلفة الأصل – مجمع الإهلاك السابق) × معدل الإهلاك المضاعف

إعداد جدول الإهلاك فى السنوات الثلاثة الأولى :

السنـــة	حساب الإهلاك	نفقة الإهلاك	مجمع الإهلاك	صافى القيمة الدفترية
عند الشراء				120000
نهاية السنة الأولى	$\frac{40}{100} \times$ (صفر – 120000)	48000	48000	72000
نهاية السنة الثانية	$\frac{40}{100} \times$ (48000 – 120000)	28800	76800	43200
نهاية السنة الثالثة	$\frac{40}{100} \times$ (76800 – 120000)	17280	97080	25920

إعداد جدول الإهلاك فى السنوات الثلاثة الأولى :

السنـــة	حساب الإهلاك	نفقة الإهلاك	مجمع الإهلاك	صافى القيمة الدفترية
عند الشراء				120000
نهاية سنة 2003	$12000 = \frac{3}{12} \times 48000$	12000	12000	108000
نهاية سنة 2004	$36000 = \frac{9}{12} \times 48000$ + $\frac{7200}{43200} = \frac{3}{12} \times 28800$	43200	55200	64800
نهاية سنة 2005 من أول السنة حتى تاريخ البيع	$21600 = \frac{9}{12} \times 28800$	21600	76800	43200

ويتضح من ذلك أن صافى القيمة الدفترية 43200 بينما تم البيع بمبلغ 68000 جنيه ، إذن هناك مكسب رأسمالى يبلغ 24800

ويكون القيد اللازم كما يلى :

68000	حـ / نقدية		
76800	حـ / مجمع إهلاك آلات		
	حـ / آلات ومعدات	120000	
	حـ / مكاسب بيع آلات	24800	

الفصل الثانى عشر

العقـــود الإيجـــاريـــة

المعيار المحاسبى الدولى (17) IAS

المعيار المحاسبى المصرى (20)

مجتويات هذا الفصل :

- شرح المعيار المحاسبى الدولى رقم (17)
- مقدمة .
- الأهداف والنطاق والمصطلحات .
- غلبة المضمون على الشكل القانونى .
- التمييز بين العقود الإيجارية التمويلية والتشغيلية .
- المعالجة المحاسبية للعقود الإيجارية .
- حالات عملية وتدريبية محلولة.
- الاختلافات بين المعيار الدولى والمعيار المصرى.
- شرح المعيار المحاسبى المصرى رقم (20) : الإيجارات .

الإيجـــارات

المعيار المحاسبى الدولى رقم (IAS 17)

1 – مقدمة :

يهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات للمحاسبين لمحاسبة الإيجارات وذلك من خلال تقديم أسس ومعايير ملائمة للعرض والاعتراف والقياس والافصاح للأصول المؤجرة والالتزامات الناشئة عن عقود الايجار فى دفاتر كل من المؤجر والمستأجر .

وبهذا الشأن فإن المعيار يميز بين نوعين رئيسيين من الإيجارات هما :

1. <u>الإيجار التمويلى</u> (وفيها يتم الإعتراف بالأصل المؤجر وكأنه أصل متلوك فى دفاتر المستأجر ويقوم بحساب إهلاك له ، ويستند ذلك إلى القاعدة التى تقول : "إن المضمون أو الجوهر أكثر أهمية من الشكل القانونى" حيث يشير الشكل القانونى إلى ملكية المؤجر للأصل ولكن مضمون الايجار ومدته وشروطه بالنسبة للايجار التمويلى تشير إلى نقل العوائد والمخاطر من المؤجر إلى المستأجر ، لذلك يقوم المستأجر بإدراج الأصل المستأجر ضمن أصوله ويحسب لها الاهلاكات .
2. <u>الإيجار التشغيلى :</u>

وفى ظل عقود الايجار التشغيلى يتم تسجيل الإيجارات فى دفاتر المستأجر كمصروف عند حدوثه وهذا الامر يعكس كل من الشكل القانونى وجوهر المعاملة معاً.

2 – نطاق المعيار :

يطبق هذا المعيار على كافة عقود الإيجارات فيما عدا :

أ عقود الإيجارات لاستكشاف والتنقيب عن الموارد التعدينية والنفط والغاز الطبيعى والموارد الطبيعية المماثلة غير المتجددة .

ب اتفاقيات الترخيص الخاصة ببعض البنود مثل افلام الصور المتحركة وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والألعاب والمخطوطات والبراءات وحقوق النشر والتأليف .

ومع هذا ، لا يطبق هذا المعيار كأساس للقياس فى الحالات التالية :

أ. مستأجروا العقارات المصنفة كاستثمار عقارى والمحتفظ بها كعقود إيجار تمويلى (تخضع للمعيار المحاسبى الدولى رقم (40) بعنوان الاستثمار العقارى) .

ب. موجروا العقارات الاستثمارية الموجرة بموجب عقود إيجار تشغيلى (أنظر المعيار المحاسبى الدولى رقم 40) .

ج. مستأجروا الاصول الحيوية أو البيولوجية مثل الحيوانات الحية والأشجار بموجب عقود إيجار تمويلى) (معيار 41 الزراعة) .

د. موجروا الاصول البيولوجية أو الحيوية بموجب عقود إيجار تشغيلية .

ويطبق هذا المعيار على الاتفاقيات التى يحول فيها حق استخدام الاصل حتى وأن ظل الموجر يقدم خدمات هامة كبيرة فيما يتعلق بتشغيل وصيانة هذا الأصل ، ولكن لا يطبق المعيار على الاتفاقيات التى تمثل عقود خدمات التى لا تحول حق استخدام الأصول من طرف متعاقد إلى الطرف الآخر .

المفاهيم الأساسية :

عقد الإيجار Lease

هو اتفاق يعطى فيه الموجر للمستأجر حق استخدام أصل معين لفترة زمنية متفق عليها فى العقد مقابل أن يقوم المستأجر بسداد دفعة أو سلسلة دفعات كإيجار .

عقد الإيجار التمويلى Finance Lease

هو عقد يحول فيه الموجر (المالك) بشكل جوهرى كافة المنافع والمخاطر المتعلقة بملكية أصل معين إلى طرف آخر (هو المستأجر) ، وقد ينتهى العقد فى نهاية المدة بنقل ملكية الأصل أو لا ينتهى بذلك حسب الشروط الواردة فى العقد .

عقد الإيجار التشغيلى Operating Lease

هو عقد إيجار غير مصنف على أنه عقد إيجار تمويلى .

عقد الإيجار غير القابل للإلغاء Non-Cancellable Lease

هو العقد الذى يمكن الغاؤه فقط فى حالات معينة على سبيل الحصر وهى :

أ. عند حدوث ظرف طارئ لم يؤخذ فى الحسبان (كان بعيد الاحتمال) .

ب. بموافقة من الموجر .

ج. إذا دخل المستأجر فى عقد إيجار جديد لنفس الأصل أو أصل معادل له مع نفس الموجر ، أو .

د. إذا قام المستأجر بدفع مبلغ إضافى بحيث يبدو عند بدء عقد الإيجار أن استمراره مؤكد بشكل معقول .

بدء سريان عقد الايجار Inception of the Lease

هو تاريخ سريان اتفاقية الإيجار أو بدء التزام الأطراف بالأحكام الرئيسية لإتفاقية الإيجار ، وفى هذا التاريخ :

أ. يتم تصنيف عقد الايجار أما كعقد إيجار تشغيلى أو عقد إيجار تمويلى و .

ب. فى حالة عقد الإيجار التمويلى : يتم الاعتراف بالمبلغ المحدد فى بداية عقد الإيجار.

بدء مدة عقد الايجار :

هو التاريخ الذى يحق للمستأجر فيه ممارسة حقه فى استخدام الأصل الموجر، وهو تاريخ الاعتراف الأولى بعقد الايجار (أى الاعتراف بالأصول أو الالتزامات أو الدخل أو المصاريف الناتجة من عقد الإيجار ، حسبما يكون مناسباً .

مدة عقد الإيجار Lease Term

هى الفترة غير القابلة للإلغاء والتى تعاقد خلالها المستأجر لإستئجار الأصل إلى جانب أى فترات إضافية يملك فيها المستأجر الإختيار بين أما الاستمرار فى إستئجار الأصل أو عدم الإستمرار (أى إلغاء العقد) سواء بسداد دفعات إضافية أم لا وذلك عندما يكون من المؤكد بشكل منطقى فى بداية عقد الإيجار أن المستأجر سيقوم بممارسة إختيار الاستمرار فى عقد الإيجار .

الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار Minimum Lease Paymen:

هى المبالغ التى يدفعها المستأجر أو يكون مطلوباً منه سدادها طيلة مدة عقد الإيجار ، ولا يدخل فيها بدل الإيجار المحتمل ، وتكاليف الخدمات والضرائب التى سيتولى الموجر دفعها واستردادها بالإضافة إلى البنود التالية :

أ- بالنسبة للمستأجر :

أى مبالغ يتعهد ويضمن دفعها سواء بنفسه أو من قبل طرف آخر مرتبط به أو

ب- بالنسبة للموجر :

أى مبلغ للقيمة المتبقية للأصل يكون مضموناً من جانب :

(1) المستأجر .

(2) طرف مرتبط بالمستأجر أو .

(3) طرف ثالث مستقل قادر مالياً على الوفاء بهذا الضمان .

وفى الحالات التى يكون فيها للمستأجر حق خيار شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل بدرجة كبيرة من القيمة العادلة للأصل فى التاريخ الذى يمكن فيه ممارسة هذا الحق فى الشراء ، أو عند بدء عقد الإيجار فإن الحد الأدنى من دفعات الإيجار تشمل الحد الأدنى من المبالغ المستحقة الدفع طيلة مدة عقد الإيجار بالإضافة إلى الدفعة المطلوبة لممارسة حق خيار الشراء هذا :

القيمة العادلة :

هى المبلغ الذى يمكن من خلاله استبدال أصل أو تسوية التزام بين أطراف على بينة بالحقائق والمعلومات المرتبطة بالشئ محل المعاملة وراغبة فى إجراء الصفقة على أسس تجارية بحتة أى ليست فى ظروف تصفية أو إجبار على عقد الصفقة .

تصنيف عقود الإيجار :

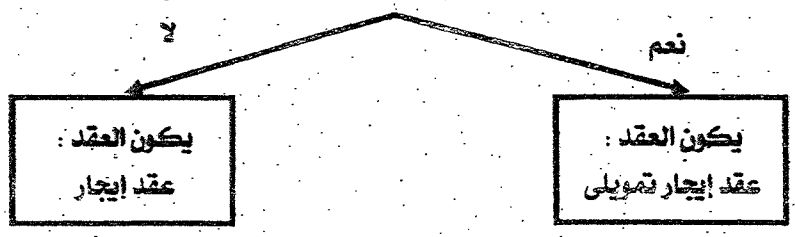
القاعدة الأساسية للتصنيف :

تحديد الطرف الذى يحصل على العوائد ويتحمل المخاطر حيث تتضمن العوائد: الحصول على الإيرادات والمكاسب من تشغيل الأصل .

بينما تشمل المخاطر : احتمالات الخسارة من وجود طاقة عاطلة ، أو احتمالات الخسارة من ظهور مخترعات وتقنيات حديثة لأصول مماثلة وهو الأمر الذى يؤدى إلى تقادم الأصل ، كذلك يدخل ضمن العوائد والمخاطر ، التغيرات فى العائد نتيجة الظروف الاقتصادية المتغيرة ، كما يدخل فى التقييم توقع حدوث أرباح من التشغيل على مدى العمر الاقتصادى للأصل وأيضا الحصول على كسب رأسمالى من زيادة القيمة الرأسمالية للأصل أو تحقيق قيمة متبقية فى نهاية العمر الانتاجى .

والسؤال الأساسى هو :

1- هل حول الموجر للمستأجر كافة العوائد والمخاطر المتعلقة باستخدام الاصل.



ولأن عقد الايجار بين طرفين احدهما موجر والآخر مستأجر ، فإنه يجب استخدام مفاهيم ومصطلحات ثابتة وسهلة الفهم وواضحة فى العقد المبرم بينهما .

2- يعتمد كون العقد تمويلى أو تشغيلى فى ضوء تحويل كافة العوائد والمخاطر على جوهر ومضمون العقد والواقع الفعلى والشروط الواردة فى العقد وليس على أساس شكله القانونى .

فيما يلى أمثلة على الحالات التى تؤدى عادة إلى تصنيف العقد على إنه عقد إيجار تمويلى :

1. تنتقل ملكية الأصل إلى المستأجر فى نهاية مدة عقد الإيجار بموجب الشروط الواردة فى العقد .
2. عندما يكون للمستأجر حق شراء الأصل بسعر أقل بدرجة كافية من القيمة العادلة للأصل فى التاريخ الذى يمكن فيه ممارسة حق الخيار ، وبشكل يشير إلى أنه من المؤكد بدرجة كافية أن يمارس المستأجر هذا الحق عند بدء عقد الايجار .
3. عندما تغطى مدة عقد الايجار الجزء الرئيسى من العمر الاقتصادى للأصل حتى فى الحالات التى لا يكون للمستأجر فيها تحويل حق الملكية له ، و
4. إذا كانت القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار الفعلية التى سوف يسددها المستأجر فى بداية عقد الايجار كافية لتغطية كامل القيمة العادلة للأصل المؤجر على الاقل ، و
5. إذا كانت الأصول المؤجرة ذات طبيعة خاصة بحيث يمكن للمستأجر فقط استخدامها بدون إجراء تعديلات رئيسية مؤشرات أخرى تستطيع بمفردها أو مع مؤشرات أخرى إلى تصنيف عقد الايجار على أنه عقد إيجار تمويلى :

(1) إذا تمكن المستأجر من الغاء عقد الايجار وتم تحميله بالخسائر التى تقع على المؤجر من جراء هذا الالغاء .

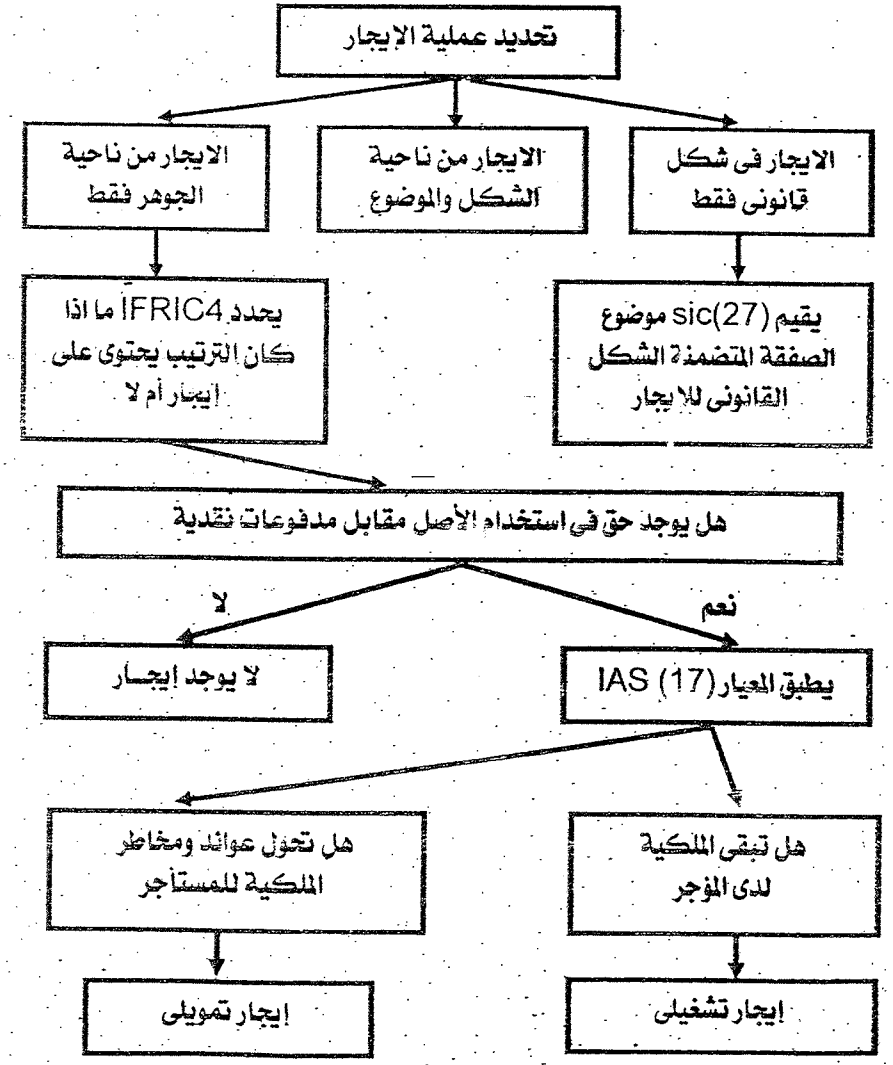
(2) إذا تحمل المستأجر المكاسب أو الخسائر من التقلبات فى القيمة العادلة للأصل المتبقى .

(3) إذا كان للمستأجر القدرة على الاستمرار فى الاستئجار لفترة ثانوية بإيجار أقل إلى حد كبير من الايجار السائد فى السوق .

وتمثل الحالات والمؤشرات السابقة إرشادات عامة لتصنيف عقد الايجار بانه تمويلى، ولكن إذا بات واضحاً أن عقد الايجار لا ينقل بشكل جوهرى كافة المخاطر والعوائد الراجعة للملكية ، فإنه يتم تصنيف عقد الايجار بانه عقد إيجار تشغيلى ويتم تبويب عقد الايجار على إنه تمويلى أو تشغيلى عند بدء عقد الإيجار ، وفى حالة الاتفاق بين المؤجر

والمستأجر على تغيير أحكام الايجار (عدا حالات تجديده بأسلوب ينجم عنه تبويب مختلف لعقد الايجار) فإن الاتفاقية المعدلة تعتبر اتفاقية جديدة تسرى على مدار فتراتها .

ملخص تبويب عقد الإيجار



المعالجة المحاسبية فى دفاتر المستأجر :

أ- عقود الايجار التمويلى فى دفاتر المستأجر :

تكون المعالجة المحاسبية فى ظل عقود الايجار التمويلى كما يلى :

- الاعتراف المبدئى :

1. فى تاريخ بدء التعاقد : يتم الاعتراف بعقود الايجار التمويلى على إنها أصول والتزامات فى قائمة المركز المالى بمبالغ متساوية فى الجانبين (أصل والتزام مقابل) وذلك عند بدء العقد للقيمة العادلة للأصول المستأجرة أو بمقدار القيمة الحالية للحد الأدنى من المدفوعات الايجارية أيهما أقل .
2. يراعى عند حساب القيمة الحالية للحد الأدنى للمدفوعات الإيجارية أن يكون سعر الخصم هو سعر الفائدة الضمنى فى عقد الايجار إذا كان من الممكن تحديده عملياً ، وإذا لم يكن ذلك ممكناً فإنه يستخدم معدل الاقراض التراكمى للمستأجر ويتم إضافة أى تكاليف مباشرة أولية خاصة بالمستأجر إلى المبلغ المعترف به كأصل .
أى رسملة التكاليف المباشرة المبدئية ذات الصلة بنشاط الايجار للأصل (أى إضافة التكلفة للأصل) .
3. تنقسم مدفوعات الايجار السنوية إلى جزئين هما :
الجزء الأول : عبء التمويل .
الجزء الثانى : تخفيض الالتزام الحالى .
4. يكون عبء التمويل بمعدل فائدة دورى ثابت على الرصيد المتبقى للإلتزام عن كل فترة ويجب أن يخصص على الربح أو الخسارة لكل فترة .
5. يتم الاعتراف بالاهلاك وانخفاض قيمة الاصول المستأجرة حسب الشروط الواردة فى كل من المعايير IAS16 الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها والمعيار IAS 38 الخاص بالأصول غير الملموسة والمعيار IAS 36 الخاص بانخفاض قيمة الأصول .

6. يتم حساب إهلاك أو استهلاك الأصول المستأجرة حسب المدة الأقل من :
أ- أما الحياة المفيدة للأصل أو
ب- مدة الإيجار.

ب- عقود الايجار التشغيلى فى دفاتر المستأجر :

1. يتم الاعتراف بمدفوعات الايجار بموجب عقد الايجار التشغيلى كمصروف فى قائمة الدخل على أساس القسط الثابت على مدار مدة الإيجار ، إلا إذا كان هناك أساس منتظم آخر يمثل بشكل أكثر وضوحاً النمط الزمنى للمنافع التى تعود على المستخدم .
2. حوافز إيجارات التشغيل التى يقدمها المؤجر (مثل إعادة السداد أو بدون فائدة أو فترات إيجار حرة) تضاف أو تخصم من مدفوعات الإيجار عن الفتره ويعترف بها على أساس القسط الثابت على مدى فترة الإيجار .

المعالجة المحاسبية فى دفاتر المؤجر :

أ- عقود الايجار التمويلى :

أولا : الاعتراف الأولى (القياس المبدئى) :

1. يقوم المؤجر بالاعتراف بالأصول المملوكة له وتم تأجيرها للغير بموجب عقد إيجار تمويلى على إنها حسابات مدينة وذلك بمبلغ مساوى لصافى الاستثمار فى عقد الايجار .
2. بموجب عقد الايجار التمويلى يتم بشكل جوهرى تحويل كافة المنافع والمخاطر والعوائد المتعلقة بالملكية من المؤجر إلى المستأجر ، ولذلك تعامل دفعات الايجار المستحقة القبض من قبل المؤجر على إنها سداد للمبلغ ودخل تمويلى لتعويض ومكافأة المؤجر عن قيمة استثماره وخدماته .
3. لا يعترف المؤجر بالاصل ذى العلاقة فى قائمة المركز المالى حيث أن المضمون فى حالة عقد الايجار التمويلى هو أن المؤجر قد باع الاصل

للمستأجر وقدم تمويلاً لهذه الصفقة ، ويحصل مقابل ذلك على الحد الأدنى لمدفوعات الايجار .

4. كثيراً ما يتحمل المؤجرون عند التفاوض والترتيب لعقد إيجار تكاليف مباشرة أولية مثل العمولات والرسوم القانونية ، والتكاليف الداخلية المنسوب مباشرة إلى التفاوض وترتيب عقد إيجار ولا تشمل هذه التكاليف المصاريف غير المباشرة العامة مثل تلك التى يتم تكبدها من قبل فريق المبيعات والتسويق ، بالنسبة لعقود الإيجار التمويلية غير تلك التى ترتبط بالمؤجرين من أصحاب المصانع أو التجار ، يتم تضمين التكاليف المباشرة الأولية فى القياس الأولى للذمم المدينة لعقد الايجار التمويلى وتخفيض مبلغ الدخل المعترف به خلال مدة عقد الايجار ، ويتم تحديد سعر الفائدة الضمنى فى عقد الإيجار بطريقة يتم فيها تضمين التكاليف المباشرة الأولية تلقائيا فى الذمم المدينة لعقد الإيجار التمويلى ، وبالتالى لا تكون هناك حاجة لإضافتها بشكل منفصل . ويتم استثناء التكاليف المتكبدة من قبل المؤجرين من أصحاب المصانع أو التجار فيما يتعلق بمفاوضة وترتيب عقد الايجار من صافى الإستثمار فى عقد الايجار ويتم الاعتراف بها كمصروف عندما يتم الاعتراف بربح البيع ، والذى يعد طبيعياً بالنسبة لعقد الإيجار التمويلى فى بدء مدة عقد الإيجار .

ثانيا : الاعتراف والقياس اللاحق :

1. يتم الاعتراف بدخل التمويل وفقاً لنمط يعكس نسبة عائد دورى ثابت على صافى استثمار المؤجر القائم .
2. يتم خصم التكاليف المباشرة المبدئية من متحصلات إيجار التمويل (باستثناء المؤجرين الصناع أو التجار) .
3. يعترف المؤجرون من الصناع أو التجار بالربح أو الخسارة فى دخل الفترة حسب السياسة التى يتبعها المشروع للمبيعات المباشرة .

ب- عقود الايجار التشغيلى :

1. يستمر المؤجر فى ممارسة كافة أشكال الملكية على الأصل محل عقد الإيجار ويحصل على كافة المنافع والعوائد ويتحمل كافة المخاطر ، ولذلك يعترف بالأصل فى قائمة المركز المالى وفقاً للمعيار المحاسبى الدولى IAS 16 الخاص بالأصول الثابتة أو المعيار IAS 38 المتعلق بالأصول غير الملموسة .
2. يحسب المؤجر الإهلاك أو الاستهلاك للأصل الثابت أو الأصل غير الملموس كما جاء فى المعايير الخاصة بهما .
3. يعترف بالدخل من الإيجارات فى قائمة الدخل الشامل على أساس نمط ثابت على مدى فترة الإيجار ما لم يوجد اساس منتظم آخر يكون أكثر تعبيراً عن حقيقة المعاملة .
4. يتم الاعتراف بالتكاليف المباشرة المبدئية أم كمصروف وقت حدوثها فوراً أو تخصص مقابل دخل الايجار على مدى فترة الايجار وبنفس الاساس المتبع للإيجار .
5. الفرق بين المصروف على الاساس الثابت المعترف به والايجارات الفعلية المدفوعة عن سنة يعترف به كإيجار تشغيلى للأصل أو الالتزام فى تاريخ التقرير فى قائمة المركز المالى .

خلفية عن العقود الإيجارية

المعيار المحاسبى الدولى رقم (IAS 17)

● **مقدمة :**

من الممكن أن تحصل منشآت الأعمال على تمويل من عدد من المصادر المختلفة. ومثل هذه الترتيبات التمويلية يمكن أن تتفاوت بدرجة كبيرة ، من سحب بنكى بسيط على المكشوف إلى معاملة بيع ثم استئجار معقدة .

ومن الممكن أن تكون العقود الإيجارية مصدراً رئيسياً للتمويل. ولذلك من المهم أن توفر القوائم المالية معلومات كافية للمستخدمين لكى يستطيعوا فهم جوهر ومضمون مثل هذه المعاملات بشكل تام وكامل. وقد أثارت المعالجة المحاسبية للعقود الإيجارية قدراً كبيراً من الجدل بين الجهات الوطنية الواضعة للمعايير ، وكانت موضوعات هامة مثل الـ gearing (نسبة القيمة السوقية للدين إلى القيمة السوقية لحقوق الملكية) والتمويل خارج نطاق الميزانية العمومية محور الجدل .

يحدد IAS 17 – العقود الإيجارية – أسلوب إثبات المعاملات الإيجارية فى القوائم المالية ويوفر إطاراً للمستثمرينلكى يفهموا كيف يتعامل الكيان مع التمويل الذى يحصل عليه فى صورة عقود إيجارية .

ولا يزال النقاش دائراً حول محاسبة المعاملات الإيجارية المدرجة حالياً على أجندة IASB كمشروع بحثى. ومن المتوقع أن ينتج عن المشروع تغيير جوهرى فى معالجة العقود الإيجارية .

● **أهـــداف الفصل :**

عند الإنتهاء من قراءة هذا الفصل ، ينبغى أن تكون قادراً على :

- شرح كيف يتصل مفهوم غلبة المضمون على الشكل بمعالجة العقود الإيجارية.

- تحديد وتبرير ما إذا كان عقد إيجارى ما ينبغى أن يعامل كعقد إيجارى تشغيلى أم تمويلى.
- فهم الفرق بين المتطلبات المحاسبية الخاصة بالمستأجر والمؤجر .
- احتساب المبالغ الواجب إدراجها فى قائمة الدخل والميزانيات العمومية للمستأجرين والمؤجرين عن كل نوع من أنواع العقود الإيجارية .
- وصف الإفصاحات المطلوبة لنوعى العقود الإيجارية .

● **أهداف ونطاق وتعريفات العقود الإيجارية – IAS 17 :**

يحدد IAS 17 المعالجة المحاسبية والإفصاحات المناسبة عن المعاملات الإيجارية فى القوائم المالية للكيان ، ويجب تطبيقه عند محاسبة كل المعاملات الإيجارية باستثناء تلك المحددة تحديداً أدناه . ويقرر IAS 17 المتطلبات المحاسبية لكل من المستأجرين والمؤجرين .

ولا يسرى IAS 17 على : (IAS 17-2)

- الاتفاقيات الإيجارية المبرمة من أجل التنقيب عن المعادن والنفط والغاز الطبيعى والموارد الأخرى غير المتجددة – و
- اتفاقيات الترخيص التى يتم الدخول فيها من أجل أشياء مثل الأفلام السينمائية، تسجيلات الفيديو ، المسرحيات ، المخطوطات ، براءات الاختراع وحقوق الملكية الأدبية أو الفنية .

بالإضافة إلى ذلك، لا يسرى أساس القياس فى IAS 17 على الأشياء التى طبيعتها الفريدة تتناولها تحديداً ومعايير دولية أخرى . وتشمل الأمثلة :

- الممتلكات المعترف بها كممتلكات استثمارية طبقاً لـ IAS 40 – الاستثمار العقارى – و
- الأصول البيولوجية المحتفظ بها لدى المستأجر بموجب ترتيبات إيجار تمويلى أو يوفرها المؤجر بموجب عقد إيجارى تشغيلى وتتم محاسبتها طبقاً لـ IAS 41 – الزراعة .

- "العقد الإيجارى" ، عبارة عن معاملة بين طرفين – المؤجر والمستأجر – ينتقل بموجبها حق استخدام أصل ما إلى المستأجر نظير سلسلة محددة من المدفوعات إلى المؤجر. ويسرى IAS 17 حتى إذا قدم المؤجر بمقتضى شروط العقد الإيجارى خدمات جوهرية متصلة بتشغيل أو صيانة الأصل. ومن الأمثلة على مثل هذه الخدمة توفير ترتيبات أمنية مستمرة للأصل (IAS 17-4) .

ويحدد IAS 17 نوعين من المعاملات الإيجارية : (IAS 17-4)

- عقد إيجارى تمويلى ، وهو "عبارة عن عقد إيجارى يحول أو ينقل جوهريا كل المخاطر والعوائد المرتبطة بملكية أصل ما . ويجوز أو لا يجوز نقل حق الملكية فى النهاية" – و
- عقد إيجارى تشغيلى ، وهو "عقد إيجارى بخلاف العقد الإيجارى التمويلى" .

● **غلبة المضمون على الشكل :**

فى إطار IASB ، تعد الاعتمادية إحدى الخصائص الرئيسية للقوائم المالية . ولكى تكون المعلومات موثوقة ويعتمد عليها ، ينبغى أن تمثل بصدق المعاملات التى يجب أن تتم محاسبتها طبقاً لمضمونها التجارى ، وليس فقط شكلها القانونى .

وتعد محاسبة العقد الإيجارى مثالاً لتطبيق هذا المفهوم، لأن تصنيف العقد الإيجارى إما كعقد إيجارى تمويلى أو عقد إيجارى تشغيلى يتوقف على مضمون المعاملة وليس الشكل القانونى للعقد .

وعندما تحدث سلسلة من المعاملات المترابطة التى تتضمن الشكل القانونى للعقد الإيجارى، ينبغى على الكيان أن يدرس بعناية ما إذا كانت المعاملات مستقلة عن بعضها أم أنها تشكل فى الحقيقة جزءاً من معاملة واحدة، ولذلك ينبغى ربطها ببعض. ومن الأمثلة على الأحوال التى قد يكون من المناسب فيها ربط سلسلة من المعاملات ببعضها بيع أصل يتم بعد ذلك استئجاره من قبل الكيان الأصلى بعد حدوث

المعاملة الأصلية بفترة قصيرة فى مثل هذه الظروف، يمكن اعتبار المضمون العام للمعاملة تمويلاً وليس بيعاً تحقق فيه ربح وتم الإعتراف به.

وقد نشرت اللجنة الدائمة للتفسيرات SIC 27 – تقييم معاملات المضمون التى تتضمن الشكل القانونى بعقد إيجارى ما – لمساعدة المعدين على تحديد مضمون سلسلة من المعاملات . ويؤكد SIC 27 أن المعالجة المحاسبية لسلسلة من المعاملات الإيجارية المترابطة يجب أن تكون طبقاً لـ IAS 17 حينما ينشىء مضمون المعاملات الحق فى استخدام أصل ما لفترة زمنية محددة .

وقد بات من الشائع بصورة متزايدة أن تدخل منشآت الأعمال فى أنواع مختلفة من الترتيبات مع منشآت أخرى، غالباً فى نفس الصناعة ، وهذه الترتيبات برغم أنها لا تأخذ الشكل القانونى لعقد الإيجار، إلا أنها تشمل خصائص الترتيب الإيجارى . ومن الأمثلة على مثل هذه الترتيبات قيام مورد فى صناعة الإتصالات عن بعد بإعطاء حق تعاقدى للمشترين فى استخدام طاقة شبكته أو قيام مورد بتوفير استخدام أصل بنية تحتية لمشترى . وقد أصدرت لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية (IFRIC) مسودة إقتراح – IFRIC D3 : تقرير ما إذا كان ترتيب يحتوى على عقد إيجارى – فى يناير 2004، وهى تحتوى على توجيهات لتقرير ما إذا كانت مثل هذه الترتيبات تحتوى على عقد إيجارى ولذلك ينبغى معاملتها طبقاً لـ IAS 17 .

ويوضح المثال التالى كيف يمكن أن يختلف مضمون عقد إيجارى تمويلى ما عن شكله القانونى :

● **مثال إيضاحى (1) :**

يحتاج (أ) لشراء بند جديد من المنشآت والمعدات يمكن أن يتكلف 100 ألف جنيه إذا اشتراه نقداً وله عمر إنتاجي مدته 5 سنوات . ولا يوجد لدى (أ) فائض نقدى متاح وحدد الخيارين التموليين التاليين :

- خيـــار (1) :

اقتراض 100 ألف جنيه من البنك ، وهذا القرض مستحق السداد على 5 أقساط سنوية قيمة كل منها 24 ألف جنيه (كل قسط يتضمن فائدة قدرها 4 آلاف جنيه).

وسوف تتم محاسبة المعاملة النقدية عن طريق تسجيل :

(أ) أصل نظير شراء بند المنشآت والمعدات الجديدة بمبلغ 100 الف جنيه.

(ب) التزام بمبلغ 100 ألف جنيه للبنك .

(جـ) مع دفع كل قسط سنوى ، خفض فى النقود بمبلغ 24 ألف جنيه وخفض فى الالتزام بمبلغ 20 ألف جنيه ، وفائدة بمبلغ 4 آلاف جنيه فى قائمة الدخل – و

(د) إهلاك بمبلغ 20 ألف جنيه سنوياً فى قائمة الدخل .

- خيـــار (2) :

سوال قسم المعاملات الإيجارية فى البنك أن يقوم بشراء المنشآت والمعدات ثم استئجارها من ذلك القسم نظير دفع 5 أقساط سنوية إيجارية قيمة كل منها 24 ألف جنيه .

وبدون IAS 17 ، سوف تتضمن المعاملة تسجيل الأقساط الإيجارية السنوية البالغة 24 ألف جنيه فى قائمة الدخل عند حلول موعد استحقاق سدادها .

- القضيـــة :

إن الطريقتين المحاسبتين فى المعالجة مختلفتان ولهما تاثير كبير على "الصورة" المعروضة بواسطة القوائم المالية : فى الخيار الأول ، لا يتم الإعتراف بأصل أو دين فى الميزانية العمومية ، ومن ثم لا توجد تكلفة تمويل ولا إهلاك فى قائمة الدخل . ومع ذلك فمضمون الخيارين واحد حيث أن (أ) :

- يوجد الأصل فى حوزته ويستخدمه طوال عمره الإنتاجى كله وهو 5 سنوات .

- يدفع ما مجموعه 120 ألف جنيه نظير استخدام الأصل ، بزيادة 20 ألف جنيه عن سعره النقدى ، ولذا فإن الـ 20 ألف جنيه فائدة .

من حيث المضمون ، "اشترى" (أ) الأصل فى كلا الخيارين ووفر البنك التمويل. والفرق الحقيقى الوحيد هو أنه وفقاً للخيار الثانى ، لا يحصل الكيان أبداً على حق ملكية قانونى.

وسوف يسمح الخيار الثانى لـ (أ) بتحاشى إظهار الدين فى الميزانية العمومية والاستفادة من شكل من أشكال التمويل خارج نطاق الميزانية العمومية .

• التمييز بين العقود الإيجارية التمويلية والتشغيلية :

فى المثال السابق، من الواضح أن الخيار الثانى ترتيب تمويلى ولذلك ينبغى أن يصنف كعقد إيجارى تمويلى. ومع ذلك إذا استأجر (أ) المنشآت والمعدات لمدة سنة واحدة فقط، ودفع ما مجموعه 24 ألف جنيه ، فسوف يستخدم الأصل فى جزء صغير من عمره الإنتاجى فقط ، ولذلك لا يكون بذلك قد اشترى الأصل . وفى هذا السيناريو لن يكون الترتيب معاملة تمويلية بل معاملة إيجارية ، ولذلك ينبغى معاملتها كعقد إيجارى تشغيلى . وتتفاوت المعالجة المحاسبية حسب نوع العقد الإيجارى الذى يحتفظ به المؤجر .

ومن الصعب أحياناً فى الواقع العملى التفرقة بين نوعى المعاملات الإيجارية، حيث أن الترتيبات يمكن أن تكون مختلفة جداً وتحمل فى أغلب الأحيان الخصائص التمويلية والتأجيرية معاً . ولذلك يقدم IAS 17 توجيهات تفصيلية لمساعدة الكيان على القيام بالتفرقة الصحيحة .

• المخاطر والعوائد :

يقوم تصنيف العقد الإيجارى على مدى نقل المخاطر والعوائد المرتبطة بالملكية من المؤجر إلى المستأجر . فإذا كان العقد الإيجارى ينقل كل المخاطر والعوائد المرتبطة فى العادة بملكية أصل ما ، ينبغى تصنيفه بأنه عقد إيجارى تمويلى وإلا وجب تصنيفه كعقد إيجارى تشغيلى (IAS 17-8) .

ويوضح الجدول التالى أمثلة للمخاطر والعوائد الرئيسية التى تنشأ من ملكية أصل ما :

● **مثال إيضاحى** (2) :

المخاطـــــر	العائـــــد
من الممكن أن تنشأ الخسائر : - عندما يكون الأصل عاطلاً فترة من الزمن بسبب عدم وجود طلب كاف - من هبوط قيمة الأصل بسبب التقادم الفنى-و - من مقابلة تكاليف صيانة وإصلاح الأصل .	من الممكن أن تنشأ المكاسب من : - توليد أرباح من استخدام الأصل . - استخدام الأصل طوال عمره الإنتاجى – و - مكسب محتمل ناشىء على البيع المستقبلى للأصل عندما تزداد قيمته .

● **المواقف التى تشير إلى وجود عقد إيجارى تمويلى :**

بالإضافة إلى القواعد الإرشادية المذكورة سابقاً ، يحدد IAS 17 مواقف محددة تؤدى جماعياً أو فردياً إلى تصنيف العقد الإيجارى إلى عقد إيجارى تمويلى. وتشمل مثل هذه المواقف الأحوال التالية :

- عندما تنتقل ملكية الأصل إلى المستأجر فى نهاية أجل العقد الإيجارى (تعرف مثل هذه الترتيبات أحياناً باسم الشراء بالتقسيط Hire purchase) .
- برغم أن ملكية الأصل لا تنتقل تلقائياً إلى المستأجر فى نهاية مدة الاتفاقية ، إلا أن المستأجر له أن يختار شراء الأصل. والسعر الذى يتم تحديد الخيار به يجعل من المؤكد بدرجة معقولة أن الخيار ستتم ممارسته . بعبارة أخرى : يتم تحديد السعر أدنى بكثير من القيمة العادلة المتوقعة للأصل فى التاريخ الذى يصبح فيه الخيار قابلاً للممارسة (ويسمى ذلك أحياناً خيار شراء الصفقة) .

- برغم أن ملكية الأصل لا تنتقل فى نهاية الأجل الإيجارى إلا أن أجل العقد الإيجارى يغطى أغلبية العمر الاقتصادى للأصل. ولذلك ففى نهاية العقد الإيجارى ، ستنعدم قدرة الأصل على توليد منافع اقتصادية مستقبلية .
- الأصل متخصص لدرجة أن المستأجر فقط هو الذى يستطيع استخدامه دون إجراء تحويلات رئيسية – و
- القيمة الحالية للمدفوعات الإيجارية الدنيا مستحقة الدفع بواسطة المستأجر بمقتضى العقد الإيجارى تساوى كل القيمة العادلة للأصل. وعندما يكون الحال هكذا ، يكون المستأجر قد دفع فعلياً قيمة الأصل بالكامل ، ولذلك ينبغى أن يعامل الأصل كما لو كان قد قام بشرائه من خلال ترتيب تمويلى .

والقيمة العادلة هى "المبلغ الذى يمكن به مبادلة أصل أو تسوية التزام بين طرفين مطلعين ومتراضين فى معاملة حسب السوق arm's length". (IAS 17 -4)

العمر الاقتصادى للأصل هو مجموع الفترة الزمنية التى يتوقع أن يستطيع خلالها توليد منافع اقتصادية لواحد أو أكثر من المستخدمين . (IAS 17 -4)

والمدفوعات الإيجارية الدنيا هى المبلغ الإدنى المستحق الدفع بواسطة المستأجر إلى المؤجر بموجب إتفاقية إيجارية . ويتكون ذلك من كل المبالغ مستحقة الدفع بموجب العقود وتشمل أى مبالغ مضمونة للمستأجر بواسطة المؤجر أو أى طرف له علاقة به ، بالإضافة إلى ذلك، فى سياق المستأجر ، عندما يكون هناك خيار لشراء الأصل فى نهاية العقود يكون من المتوقع ممارسته لأنه تم تحديده "بسعر صفقة" ، فإن هذا المبلغ ينبغى أيضاً أن يشكل جزءاً من المدفوعات الإيجارية الدنيا . (IAS 17 -4)

بالإضافة إلى الظروف المذكورة سابقاً ، يذكر IAS 17 ثلاثة مواقف إضافية يمكن أن تؤدى إلى التصنيف كعقد إيجارى تمويلى :

- للخسائر المرتبطة بأى إلغاء للعقد الإيجارى يتحملها المستأجر .

- التقلبات فى القيمة العادلة فى نهاية العقد الإيجارى تقع على المستأجر.
- يوجد للمستأجر خيار تمديد العقد الإيجارى لفترة ثانية بأجرة أقل بكثير من المعدل السوقى (يسمى ذلك غالباً "إيجار الفيشار") .

وللتعرف على خصائص عقد إيجارى ما للأرض والمبانى، يجب فصل العنصرين . وتعتبر الأرض عموماً أن لها عمراً غير محدود ، ولذلك فالعقد الإيجارى المرتبط بها سيصنف فى العادة على أنه عقد إيجارى تشغيلى ما لم توجد خصائص أخرى ، مثل حق ملكية الأرض المنتقلة إلى المستأجر ، موحية بخلاف ذلك . (IAS 17 -4)

• المعالجة المحاسبية للعقود الإيجارية :

- نبذة عامة :

يحتوى القسم التالى على نبذة عامة أساسية عن متطلبات الإعتراف بنوعى العقود الإيجارية.

- الإعتراف بالعقود الإيجارية التمويلية .

▪ الميزانية العمومية :

- اعتراف بأصل غير متداول .
- اعتراف بالتزام عن مجموع مبلغ الالتزام الإيجارى (أى مجموع المدفوعات المستحقة وتشمل أقساط السداد والنفقات التمويلية المستحقة حتى تاريخه) .

▪ قائمة الدخل :

- اعتراف بنفقة Charge عن إهلاك الأصل غير المتداول .
- اعتراف بنفقة تمويلية عن السنة .

- الإعتراف بالعقد الإيجارى التشغيلى .

▪ قائمة الدخل :

- اعتراف بنفقة القسط الإيجارى عن السنة .

ويتم تصنيف عقد إيجارى ما بأنه تمويلى أو تشغيلى فى بداية العقد الإيجارى ولا ينبغى تعديله إلا إذا تم إجراء تغييرات فى الشروط الإيجارية ، لو أجريت فى بداية العقد لنتج عنها تصنيف مختلف.

و- بداية- العقد الإيجارى هو : (IAS 17 -4)

- تاريخ الإتفاقية الإيجارية – أو

- التاريخ الذى تلتزم فيه الأطراف بالأحكام الرئيسية بموجب الإتفاقية الإيجارية – أيهما أسبق.

وتاريخ البداية له أهمية خاصة أيضاً للعقد الإيجارى التمويلى لأنه التاريخ الذى يتم فيه تقرير قيم الأصل والالتزام.

و"أجل العقد الإيجارى" هو الفترة غير القابلة للإلغاء الذى تعاقد المستأجر لاستئجار الأصل عنها ، بالإضافة إلى أى تمديد يحتمل أن يقوم به المستأجر . وهذه الفترة هى العمر الإنتاجى بالنسبة لنفقات إهلاك أصل العقد الإيجارى التمويلى والفترة التى يتم خلالها خصم المدفوعات الإيجارية التشغيلية من قائمة الدخل .

• الإعتراف بالعقود الإيجارية التمويلية :

- الإعتراف المبدئى :

ينبغى على المستأجر الإعتراف بأصل أو التزام فى ميزانيته العمومية عند بدء أجل العقد الإيجارى . وينبغى تسجيل المبالغ بالقيمة العادلة للأصل أو – إن كانت أدنى – القيمة الحالية للمدفوعات الإيجارية الدنيا ، المقررة فى بداية العقد الإيجارى (IAS 17-20) .

ويتم احتساب القيمة الحالية للمدفوعات الإيجارية الدنيا عن طريق تحديد المدفوعات الإيجارية الدنيا المستحقة الدفع بموجب العقد الإيجارى كما جاء فى الشرح سابقاً ، وخصمها لأخذ القيمة الزمنية للنقود فى الاعتبار (IAS 17-20) .

وإذا كانت المدفوعات الإيجارية الدنيا بموجب العقد الإيجارى (بما فى ذلك أى قيمة متبقية غير مضمونة- أى المبلغ الذى يمكن أن يباع به الأصل فى نهاية الأجل الإيجارى غير المضمون بواسطة المستأجر) يتم خصمها بـ "معدل الفائدة الضمنى فى عقد الإيجار" ، فإن النتيجة ينبغى أن تساوى القيمة العادلة للأصل المؤجر . زأى تكاليف غير مباشرة مبدئية متكبدة بواسطة المستأجر تضاف إلى تكلفة الأصل (IAS 17-4) .

والتكاليف المبدئية غير المباشرة هى تكاليف متزايدة قابلة للإرجاع مباشرة لـ "التفاوض على عقد إيجارى والترتيب له " . (IAS 17-4)

● **الإهلاك :**

حيث أنه وفقاً للعقد الإيجارى التمويلى ، يتم الإعتراف بالأصل غير المتداول فى الميزانية العمومية للمستأجر ، فإن IAS 17 يشترط أيضاً أن يتم إهلاك الأصل طبقاً لـ IAS 16 – الأرض والمنشآت والمعدات . وينبغى إهلاك الأصل على مدى عمره الإنتاجى – أو – إن كان هناك تأكد معقول من أن المستأجر سيحصل على ملكية الأصل فى نهاية الأجل الإيجارى – فترة العقد الإيجارى إن كانت أقصر . وينبغى أن تكون سياسة إهلاك الأصول المؤجرة متسقة مع سياسات الأصول المملوكة بصورة قانونية (IAS 17-27) .

● **مثال إيضاحى (3) :**

فى 1 يناير 2004 ، يدخل الكيان فى عقد إيجارى تمويلى لجهاز تصوير مستندات (ناسخة) بقيمة عادلة 8 آلاف جنيه . والأجل الإيجارى 3 سنوات بدون خيار تمديد وسوف تعاد الناسخة للمؤجر فى نهاية السنة الثالثة . والقيمة الحالية للمدفوعات الإيجارية الدنيا هى 7600 جنيه . ولذلك ينبغى الإعتراف مبدئيا بالناسخة بـ 7600 جنيه الذى هو القيمة العادلة أو القيمة الحالية للمدفوعات الإيجارية الدنيا أيهما أقل .

ويقدر العمر الإنتاجى للناسخة بـ 4 سنوات بدون قيمة متخلفة – ويطبق الكيان طريقة الإهلاك بالقسط الثابت مع نفقة كاملة فى سنة الاستحواذ.

ونفقة الإهلاك المحملة على الناسخة فى 2004 هى :

7600 جنيه ÷ 3 سنوات = 2533 جنيه .

ونظراً لأن المستأجر لن يحصل على الملكية فى نهاية فترة الـ 3 سنوات ، يتم إهلاك الناسخة على مدار الـ 3 سنوات على اعتبار أنها الأجل الإيجارى أو العمر الإنتاجى للأصل أيهما أقصر .

● **النفقة التمويلية :**

كل قسط يتم دفعه بموجب عقد إيجارى تمويلى يتكون من مزيج من نفقة تمويلية وسداد رأس المال (IAS 17 – 25) .

والنفقة التمويلية الكلية على مدار الفترة الكلية للعقد الإيجارى هى :

مجموع المبالغ الإيجارية	×
يخصم : الالتزام التأجيرى التمويلى المبدئى وهو القيمة العادلة أو القيمة المالية للمدفوعات الإيجارية الدنيا أيهما أقل.	(×)
النفقات التمويلية الكلية	×

وينبغى خصم تكلفة الفائدة الكلية فى قائمة الدخل على مدار الفترات المحاسبية التى يوجد عنها الالتزام الإيجارى. وهذا من بداية العقد الإيجارى إلى أن يتم دفع آخر قسط .

والفترة التى يوجد خلالها الالتزام الإيجارى ليس من الضرورى أن تكون هى نفس أجل العقد الإيجارى. على سبيل المثال: إذا كانت هذه المبالغ الإيجارية تدفع سنوياً مسبقاً ، يتم الإنتهاء من سداد التمويل الإيجارى عند دفع القسط الأخير فى

بداية السنة الماضية، لكن الأجل الإيجارى سوف يتضمن السنة الماضية، برغم أنه لن يبقى التزام .

● طرق توزيع نفقات التمويل :

يشترط IAS 17 أن يتم توزيع النفقة التمويلية الكلية على فترات المحاسبة لإنتاج معدل فائدة دورى ثابت على الالتزام الإيجارى المعلق (IAS 17-25) .

والطريقتان الرئيسيتان لتوزيع النفقة التمويلية على فترات المحاسبة هما الطريقة الاكتوارية وطريقة مجموع الأرقام. وتوفر الطريقة الأخيرة مقاربة للطريقة الاكتوارية . وهذا التقريب مسموح به على أساس اعتبارات العملية.

● الطريقة الاكتوارية :

تقوم الطريقة الاكتوارية بفرض الفائدة بنسبة منوية ثابتة على الالتزام المعلق ولذلك فهى توائم بين الفائدة ورصيد "القرض". وهذه الطريقة الأكثر دقة ، ولكن يتطلب تطبيقها معرفة معدل الفائدة الضمنى فى العقد الإيجارى.

ونفقة الفائدة عن كل فترة هى معدل الفائدة مضروباً فى الرصيد المتبقى بعد سداد الدفعة الإيجارية مباشرة .

● مثال إيضاحى (4) :

دخل كيان فى عقد إيجارى تمويلى مدته 5 سنوات فى 1 يناير 2003 ، وكانت القيمة العادلة للأصل المستأجر 11500 جنيه . والمبالغ الإيجارية البالغة 3034 جنيه مستحقة الدفع سنوياً فى متأخرات فى 31 ديسمبر كل سنة .

- معدل الفائدة الضمنى فى العقد الإيجارى هو 10%.

يتم إدراج الأصل فى الأصول غير الجارية بقيمته العادلة البالغة 11500 جنيه وإهلاكه على مدى الأجل الذى مدته 5 سنوات. ويتم احتساب النفقة التمويلية عن

السنة حتى 31 ديسمبر 2003 على الرصيد المعلق البالغ 11500 جنيه. وسوف تكون تكلفة التمويل 1150 جنيه .

وفى 31 ديسمبر 2003 ، يتم احتساب الالتزام الإيجارى البالغ 9616 جنيه على أساس أنه المبلغ المبدئى البالغ 11500 جنيه زائد الفائدة المستحقة البالغة 1150 جنيه ناقص المبلغ المسدد وهو 3034 جنيه .

● طريقة مجموع الأرقام :

تقارب طريقة مجموع الأرقام نفقة الفائدة عن طل فترة عن طريق وزن الفترات بترتيب عكسى ، وبذلك يتم خصم معظم الفائدة فى فترات أسبق .

العقود الإيجارية

مفاهيم وقواعد وأمثلة

1- خلفية ومقدمة :

يحدد هذا المعيار المعالجة المحاسبية للعقود الإيجارية فى القوائم المالية للمستأجرين والمؤجرين .

2- النطاق:

2-1 يتم تطبيق هذا المعيار عند محاسبة العقود الإيجارية بخلاف :

(أ) العقود الإيجارية للتنقيب عن أو استخدام موارد غير متجددة مثل البترول والغاز الطبيعى وما إلى ذلك .

2-2 لا يتم تطبيق المعيار عند قياس :

- الأملاك الاستثمارية للأطراف المستأجرة (انظر IAS 40) .
- الأملاك الاستثمارية الموفرة بواسطة المؤجرين بموجب العقود الايجارية التشغيلية (انظر IAS 40) .
- الأصول البيولوجية التى يحتفظ بها المستأجرون بموجب العقود الإيجارية التمويلية (انظر IAS 41) .

◘ تعاريف :

- **العقد الإيجارى** : اتفاق ينقل المؤجر بمقتضاه للمستأجر فى مقابل مبلغ مالى حق استخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها .
- **العقد التمويلى** : عقد ايجارى ينقل كل مخاطر ومكافآت ملكية أصل ما ، ولا يلزم تحويل الملكية بالضرورة فى النهاية .
- **العقد التشغيلى** : هو عقد ايجارى ليس عقد تأجير تمويلى .
- **المدفوعات الإيجارية الدنيا** : المدفوعات المطلوب سدادها طوال الأجل التأجيرى، وبالنسبة للمستأجر يشمل ذلك أى مبالغ مضمونة الدفع ، وبالنسبة للمؤجر يشمل ذلك أى قيمة متخلفة مضمونة للمؤجر .

يشمل تعريف العقد الإيجارى عقود استئجار أصل ما تحتوى على أحكام تنص على أن تؤول للمستأجر ملكية الأصل عند الوفاء بالشروط المتفق عليها – وتسمى هذه عادة عقود الشراء الاستئجارى .

معلومة عملية :

تقول شركة RHI AG وهى شركة نمساوية فى قوائمها المالية عن سنة 2003 أن التحول إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) قد زاد من القيمة الدفترية الافتتاحية لكل أصولها غير المتداولة بمبلغ 69 مليون يورو . وهى تشرح أنه طبقا لمبادئ المحاسبة التمساوية المتعارف عليها (GAAP) يتأثر إهلاك الأصول غير المتداولة جزئيا بالاعتبارات الضريبية بينما طبقا لـ IFRS ، هو ينسجم مع الأعمار الانتاجية المتوقعة ، يتضمن المجموع السابق زيادات بمبلغ 5 ملايين يورو من رسملة العقود الايجارية التمويلية طبقا لـ IAS 17 وانخفاضات بمبلغ 7 مليون يورو عبارة عن إهلاك طبقا لـ IAS 36 .

3- تصنيف العقود الإيجارية :

3-1 يعد تصنيف عقد ايجارى ما كعقد ايجار تمويلى أو عقد ايجار تشغيلى بالغ الأهمية حيث أن الأنواع المختلفة للعقود الإيجارية تتطلب معالجات محاسبية مختلفة بدرجة كبيرة ، ويرتكز التصنيف على مدى نقل مخاطر ومردودات الأصل المؤجر إلى المستأجر أو بقائه لدى المؤجر، وتشمل المخاطر التقادم التكنولوجى والخسارة من الطاقة المعطلة والتباينات فى العائد ، وتشمل المردودات حقوق بيع الأصل والمكسب من قيمته الرأسمالية .

2-4 يصنف العقد الايجارى بأنه عقد تأجير تمويلى إذا كان ينقل كل مخاطر ومكافآت الملكية إلى المستأجر، فإذا لم يفعل ذلك، يكون عقد إيجار تشغيلى، وعند تصنيف عقد إيجارى، من المهم التعرف على مضمون الاتفاقية وليس فقط شكلها القانونى، والواقع التجار مهم، والشروط المنصوص عليها فى العقد الايجارى قد تشير إلى أن الكيان لديه تعرض محدود فقط لمخاطر ومنافع الأصل

المؤجر، ومع ذلك فإن مضمون الاتفاقية قد يشير الى خلاف ذلك.. وتشمل المواقف التى تؤدى عادة، كل على حده أو معا، إلى كون عقد ايجارى ما عقد ايجار تمويلى ما يلى :

- نقل الملكية إلى المستأجر مع نهاية أجل العقد الإيجارى .
- أن يكون للمستأجر خيار شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أدنى من قيمته العادلة بحيث أن الخيار يحتمل أن يمارس .
- يغطى أجل العقد الايجارى معظم العمر الاقتصادى للأصل، حتى إذا لم يتم نقل حق ملكية الأصل .
- القيمة الحالية للمدفوعات الايجارية الدنيا تساوى كل القيمة العادلة للأصل.

الأصول المؤجرة ذات طبيعة متخصصة بحيث أن المستأجر وحده يستطيع استخدامها بدون إجراء تعديل كبير .

3-4 تشمل المواقف التى يمكن أن تؤدى – كل على حدة أو مجتمعة – إلى أن يكون عقد ايجارى ما عقد ايجار تمويلى ما يلى :

- إذا كان المستأجر يستطيع إلغاء العقد الايجارى وخسائر المؤجر المرتبطة بالإلغاء يتحملها المستأجر .
- المكاسب أو الخسائر من التغيرات فى القيمة العادلة للقيمة المتبقية للأصل مستحقة للمستأجر .
- يوجد للمستأجر خيار مواصلة عقد الايجار لأجل ثانوى بمبلغ إيجار أقل من السوق.

4-4 يتضح من هذه التوصيفات أن درجة كبيرة من الاجتهاد ينبغ أن تمارس عند تصنيف العقود الإيجارية، حيث أن عدد كبير من الاتفاقيات الايجارية يحتمل أن تظهر فقط قلة من المواقف المذكورة، وبعضها أكثر شيوعا من البعض الآخر، وفى جميع الحالات، يجب تحليل وفهم مضمون المعاملة جيدا، والتركيز على المخاطر التى يحتفظ بها المؤجر أكبر من منافع ملكية الأصل، وإذا كانت هناك

مخاطرة ضئيلة أو معدومة ، فإن الاتفاقية يحتمل أن تكون عقد ايجار تمويلى ، أما إذا كان المؤجر يتحمل المخاطرة المرتبطة بتحول ما فى السعر السوقى للأصل أو استخدام الأصل ، فإن العقد الايجارى يكون عادة عقد تأجير تشغيلى .

5-1 قد يساعد الغرض من الاتفاقية الايجارية فى إجراء التصنيف ، فإذا كان هناك خيار للإلغاء وكان من المحتمل أن يمارس المستأجر مل هذا الخيار ، يحتمل أن يكون العقد الايجارى عقد ايجار تشغيلى .

6-4 يجب إجراء تصنيفات العقود الايجارية فى بداية العقد الايجارى وبداية العقد الايجارى هى تاريخ الاتفاقية أو تاريخ التزام الاطراف بالأحكام الرئيسية فى العقد الإيجارى أيهما أسبق ، وإذا تم تغيير شروط العقد الإيجارى فيما بعد لدرجة أن العقد الايجارى سيكون له تصنيف مختلف فى بدايته ، يعتبر فى هذه الحالة أن عقدا إيجاريا جديداً قد تم الدخول فيه ، ولا تعتبر التغيرات فى التقديرات مثل القيمة المتبقية لأصل ما تغييرا فى التصنيف .

7-4 يتم تصنيف العقود الإيجارية للأرض ، إذا لم يتم نقل حق الملكية ، كعقود إيجارية تشغيلية حيث أن الأرض لها عمر اقتصادى غير محدود ومن المنافع الكبيرة لملكية الأرض ملكيتها المباشرة ، وإذا لم يكن من المتوقع أن ينتقل حق ملكية الأرض إلى المستأجر ، فإن مخاطر ومنافع الملكية لا تكون قد انتقلت، وينشأ بذلك عقد ايجار تشغيلى للأرض ، ويجب أن تعالج العقود الإيجارية للأرض والمبانى بشكل منفصل ، حيث أن العقد الايجارى للأرض غالبا ما يكون عقد ايجار تشغيلى وعقد ايجار المبانى عقد ايجار تمويلى .

8-4 تنشأ صعوبات لأن المدفوعات الايجارية الدنيا يجب أن توزع بين عنصر الأرض والمبانى بالتناسب مع القيم العادلة النسبية لحصص العقار فى بداية العقد الايجارى . وإذا تعذر إجراء التوزيع بشكل موثوق ، فإن كلا العقدين الإيجاريين يعاملان عندئذ كعقود إيجارية تمويلية أو كعقود إيجارية تشغيلية ، حسب أى تصنيف يتبعه الترتيب بشكل أوضح .

معلومة عملية :

تقول شركة سويس كوم فى قوائمها المالية عن 2004 أن IAS 17 المعدل يشترط ضرورة مراعاة عناصر الأرض والمبانى فى العقد الايجارى الخاص بالأرض والمبانى بشكل منفصل عند تصنيف العقود الايجارية، ويتم فى العادة تصنيف عنصر الارض كعقد ايجارى تشغيلى إلا إذا انتقل حق الملكية إلى المستأجر فى نهاية مدة العقد الايجارى، وتفصح سويس كوم عن أنه دخلت فى معاملات بيع واستئجار بعد البيع Leaseback فى 2001، وبعضها مصنف كعقود ايجار تمويلى دون تمييز بين عناصر الأرض والمبانى، وطبقا لـ IAS 17 المعدل فإن عناصر الأرض المصنفة كعقود تأجير تمويلى سيتم إلغاء الاعتراف بها ، وبرغم ما سيترتب من تأثير على الأصول والالتزامات، فإن سويس كوم تقول أنه لن يترتب أى تأثير جوهرى على الدخل التشغيلى.

9-4 إذا كان المستأجر سيصنف الأرض والمبانى كملك استثمارى طبقا لـ IAS 40 ، وتم تطبيق القيمة العادلة (النموذج المطلوب للعقود الايجارية التشغيلية وفقا لـ IAS 40 ، لا يكون إجراء قياس منفصل مطلوبا ، ووفقا لـ IAS 40 ، فإن الملك الموجود بحوزة المستأجر وفقا لعقد ايجار تشغيلى يمكن تصنيفه كملك استثمارى ومحاسبته كما لو كان عقد ايجار تمويلى .

دراسة الحالة (1) :

حقائق :

دخل كيان فى اتفاقية ايجارية فى 1 يوليو 2006 لمدة 7 سنوات والعمر الاقتصادى للأصل 7 سنوات ونصف، والقيمة العادلة للأصل 5 ملايين دولار والمدفوعات الايجارية البالغة 450 ألف دولار مستحقة الدفع كل ستة اشهر ابتداءا من 1 يناير 2007، والقيمة الحالية للمدفوعات الايجارية الدنيا هى 4.6 مليون دولار، وكانت المدفوعات الايجارية من المقرر أصلا أن تبدأ فى 1 يوليو 2006 لكن المؤجر وافق على تأجيل الدفعة الأولى إلى 1 يناير 2007، واستلم الكيان الأصل فى 1 يوليو 2006 .

المطلوب: صف كيف ينبغى معالجة العقد الايجارى عن السنة المنتهية فى 31 يناير 2007.

الحـــل

ينبغى الاعتراف بالتزام العقد الايجارى عند استلام الكيان للأصل وبدء سريان الاتفاقية الايجارية أى فى 1 يوليو 2006 ، والعقد الايجارى عقد ايجار تمويلى لأنه يغطى كل العمر الاقتصادى للأصل والقيمة الحالية للمدفوعات الايجارية الدنيا تساوى كل القيمة العادلة للأصل (92%) .

وخلال فترة الـ 6 شهور قبل بدء المدفوعات الايجارية ، سوف تستحق فائدة على التزام العقد الايجارى باستخدام معدل الفائدة المتضمن فى العقد الايجارى ، وفى الفترة إلى 31 يناير 2007 ، سوف تستحق فائدة 7 شهور ، وسوف يتم تقسيم الدفعة النقدية فى 1 يناير 2007 على سداد التزام العقد الايجارى وسداد الفائدة المستحقة ، وسوف يتم اهلاك الأصل على مدى أجل العقد الايجارى (7 سنوات) طبقا لسياسة الإهلاك الخاصة بالأصول "المملوكة" .

5 العقود الايجارية فى القوائم المالية للمستأجرين :

1/5 عقود التأجير التمويلى :

1-1-5 عند بداية أجل العقد الايجارى ، يعترف المستأجر باصل وبالتزام بالقيمة العادلة للأصل المستأجر أو – إذا كنت أقل – بالقيمة الحالية للمدفوعات الإيجارية الدنيا ، ومعدل الخصم المناسب فى حساب القيمة العادلة هو المعدل المتضمن فى عقد التأجير التمويلى – ذلك المعدل الذى يخصم المدفوعات الايجارية من القيمة العادلة للاصل زائد أى تكاليف مباشرة مبدئية للمؤجر .

2-1-5 يتمثل تأثير هذه المعالجة فى عكس مضمون المعاملة ، لقد استحوذ المستأجر على أصل ما معظم عمره الانتاجى ويتوقع الحصول على كل منافع استخدامه بعبارة أخرى - الترتيب الايجارى هو مجرد وسيلة تمويلية للاستحواذ على الأصل .

3-1-5 بعد الاعتراف المبدئى ، يتم توزيع المدفوعات الايجارية بين سداد الالتزام مستحق الدفع والنفقة التمويلية من أجل عكس معدل فائدة دورى ثابت على الالتزام وتتفاوت فرق الإحتساب وتشمل مجموع الأرقام الذى هو تقريبى ونماذج استهلاك أكثر تعقيدا .

4-1-5 يجب اهلاك الأصل على مدى عمره الانتاجى المتوقع طبقا لـ IAS 16 باستخدام المعدلات الخاصة بالأصول المماثلة . ومع ذلك إذا لم يكن هناك تأكد معقول من أن الملكية ستنتقل إلى المستأجر ، ينبغى استخدام الأجل الايجارى أو العمر الانتاجى أيهما أقصر .

2.5 الإفصاح عن عقود التأجير التمويلى :

الإفصاحات التالية الخاصة بعقود التأجير التمويلى مطلوبة بالاضافة إلى تلك المطلوبة بواسطة معايير الأدوات المالية :

- بالنسبة لكل فئة أصول، القيمة المرحلة الصافية فى تاريخ الميزانية العمومية .
- مطابق بين مجموع المدفوعات الايجارية الدنيا وقيمتها الحالية .
- مجموع المدفوعات الايجارية الدنيا المستقبلية محللة فيما يتعلق بـ
  - فترة لا تزيد على سنة واحدة .
  - فترة تزيد على سنة واحدة ولكن لا تزيد على 5 سنوات .
  - فترة تزيد على 5 سنوات .
- الايجارات الاحتمالية Contingent rents
- مجموع المدفوعات الايجارية الدنيا المستقبلية المتوقع استلامها بمقتضى عقود ايجارية من الباطن غير قابلة للإلغاء .
- وصف عام للترتيبات الايجارية الهامة للمستأجر .

3.5 عقود التأجير التشغيلى :

1-3-5 يتم الاعتراف بالمدفوعات الايجارية وفقا لعقود التأجير التشغيلى كنفقة على أساس قسط ثابت على مدى المدة الايجارية ما لم يكن

اساس آخر أكثر تمثيلا لنمط منفعة المستخدم حتى إذا كانت المدفوعات تتبع نمطا مختلفا .

2-3-5 من المهم التعرف على تأثير الحوافز فى عقود التأجير التشغيلى وفى كير من الأحيان تأخذ الحوافز على الدخول فى عقود التأجير التشغيلى شكل مدفوعات مقدمة، وفترات بدون ايجار وما شابه ذلك. وهذه يجب الاعتراف بها بشكل جيد على مدى أجل العقد الايجارى منذ بدايته، وهكذا فإن الفترة الحالية من الايجار لا تعنى أن المستأجر يتحاشى نفقة ايجارية فى قائمة دخله، ويجب عليه أن يوزع الايجار على كامل المدة الايجارية وينتج عن ذلك نفقة charge سنوية أقل.

دراسة الحالة (2) :

حقائق :

دخل چاى فى عقد إيجارى لا تنتقل بموجبه ملكية الأرض إلى ألكيان فى نهاية العقد الايجارى ولكن ينتقل حق ملكية المبنى بعد 15 سنة ، وقد بدأ العقد الايجارى فى 1 يوليو 2005 عندما كانت قيمة الأرض 54 مليون دولار ، وكانت قيمة المبين 18 مليون دولار، والمبالغ الايجارية السنوية المدفوعة فى صورة متأخرات بدءا من 30 يونيو 2006 هى 6 ملايين دولار للأرض و2 مليون دولار للمبانى ، وقد وزع الكيان المبالغ الايجارية على أساس قيمتها العادلة النسبية فى بداية العقد الايجارى.

بموجب شروط العقد الايجارى ، يتم خفض المدفوعات بعد كل 6 سنوات والاجل الايجارى الأدنى هو 30 سنة ، والقيمة الحالية الصافية للمدفوعات الايجارية الدنيا فى 1 يوليو 2005 كانت 40 مليون دولار للأرض و17 مليون دولار للمبانى ، ويتم شطب قيمة المبانى على أساس القسط الثابت على مدار عمرها الاقتصادى وهو 15 سنة ـافترض أن معدل الفائدة الفعلى هو 7% .

المطلوب: ناقش كيف ينبغى على الكيان چاى معالجة هذا العقد الايجارى طبقا لـ IAS 17.

الحـــل

يشترط IAS 17 مراجعة مضمون المعاملة وتحديد مدى انتقال مخاطر ومنافع ملكية الأصل المستأجر، فإذا كانت مخاطر ومنافع الملكية تنتقل جوهريا إلى المستأجر، يكون العقد الايجارى عقد تأجير تمويلى، ويشترط المعيار مراعاة عناصر الأرض والمبانى بشكل منفصل، وفى العادة سوف يعتبر العقد الايجارى للأرض عقد ايجار تشغيلى ما لم ينتقل حق الملكية إلى المستأجر. فى هذه الحالة، لا ينتقل حق الملكية وتكون القيمة الحالية للمدفوعات الإيجارية 74% فقط من القيمة العادلة للأرض وهو ما لا يشكل كل القيمة العادلة للأصل المستأجر، وهذا احد معايير تحديد عقد التأجير التمويلى .

وفى حالة المبانى، ينتقل حق الملكية بعد 15 سنة، ويدوم العقد الايجارى طول كامل عمرها الاقتصادى، مما يشير إلى أن العقد عقد تأجير تمويلى، والقيمة الحالية للمدفوعات الايجارية الدنيا هى 94% من القيمة العادلة للعقد الايجارى فى بدايته، وهو مبلغ يشير الى أن المستاجر يشترى فعليا المبنى، وهكذا يبدو أن العقد عقد تأجير تمويلى، وسوف تزداد قيمة الأرض والمنشآت والمعدات بمبلغ 17 مليون دولار مع حدوث زيادة مقابلة فى الالتزامات غير المتداولة. وسوف يتم خفض الالتزام غير المتداول (17 مليون دولار) بمقدار الدفعة فى 30 يونيو 2006 (2 مليون دولار)، ويزاد بمقدار تكلفة الفائدة (17 مليون دولار × 0.07 أو 1.2 مليون دولار) .

ولن تظهر الأرض فى الميزانية العمومية ولن يتم تحميل المبالغ الإيجارية التشغيلية على قائمة الدخل .

4.5 الإفصاح عن عقود التأجير التشغيلى :

بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بواسطة معايير الأدوات المالية، الإفصاحات التالية مطلوبة :

- مجموع المدفوعات الايجارية الدنيا المستقبلية بموجب عقود التأجير التشغيلى غير القابلة للإلغاء عن كل ما يلى :

- فترة لا تتجاوز سنة واحدة .
- فترة تتجاوز سنة واحدة ولا تتجاوز 5 سنوات .
- فترة تتجاوز 5 سنوات .
- مجموع المدفوعات الإيجارية الدنيا المستقبلية المتوقع استلامها بموجب عقود إيجار من الباطن غير قابلة للإلغاء .
- مدفوعات عقود الإيجار وعقود الإيجار من الباطن والإيجارات الطارئة (أو الاحتمالية) المعترف بها كنفقة .
- وصف عام للترتيبات الإيجارية الهامة .

دراسة الحالة (3) :

حقائق :

دخل كيان فى عقد تأجير تمويلى لاستئجار شاحنة من كيان آخر ، والقيمة العادلة للشاحنة 140 ألف دولار . والايجارات مستحقة الدفع شهريا والمدة الإيجارية 5 سنوات. والقيمة الحالية للمدفوعات الايجارية الدنيا فى بداية مدة العقد هى 132 ألف دولار وتقدر القيمة المتبقية غير المضمونة للشاحنة بـ 20 ألف دولار .

المطلوب : ما المبلغ الذى سيتم به تسجيل الالتزام الايجارى فىالحسابات المالية فى بداية العقد الإيجارى ؟.

الحـــل

سيتم تسجيل الأصل والالتزام الايجارى بمبلغ 132 ألف دولار الذى هو القيمة الحالية للمدفوعات الإيجارية الدنيا . وينبغى تسجيل التزام ايجارى بالقيمة العادلة للأصل المستأجر أو القيمة العادلة للمدفوعات الايجارية الدنيا ايهما أقل . والفرق بين المدفوعات الإيجارية الدنيا والقيمة العادلة البالغة 8 ألف دولار سوف يمثل القيمة الحالية للقيمة المتبقية غير المضمونة (20 ألف دولار) .

دراسة الحالة (4) :

حقائق :

استأجر كيان أصلا من كيان آخر ، والقيمة العادلة للاصل هى 100 ألف دولار والمبالغ الإيجارية هى 18 ألف دولار تدفع كل نصف سنة. والدفعة الأولى تسدد عند تسليم الأصل . والقيمة المتخلفة غير المضمونة للاصل بعد مدة العقد (3 سنوات) هى 4 آلاف دولار . ومعدل الفائدة المتضمن فى العقد الإيجارى هو 9.3% (تقريبا) والقيمة الحالية للمدفوعات الايجارية الدنيا هى 96.936 دولار.

المطلوب :

بين كيف ستتم محاسبة هذا العقد الايجارى فى حسابات المستأجر .

الحـــــل

عدد الدفعات ستة بقية إجمالية 108 ألف دولار .

وسوف يعطى استخدام معدل الفائدة الضمنى التقريبى خطأ تقريبى .

(انظر الجدول أسفل ص 97) .

ويوجد خطأ تقريب بمبلغ 306 دولارات سوف يحذف من آخر نفقة تمويل تسجل فى قائمة الدخل .

6 العقود الإيجارية فى القوائم المالية للمستأجرين :

6.1 عقود التأجير التمويلى :

6-1-1 ينبغى على المستأجرين الاعتراف بالأصول المحتفظ بها بموجب عقود التأجير التمويلى كذمة مدينة مساوية للاستثمار الصافى فى العقد الايجارى . والاستثمار الصافى فى العقد الايجارى هو اجمالى المدفوعات الادارية الدنيا وأى قيمة متخلفة غير مضمونة ("الاستثمار الاجمالى") مخصومة بالمعدل المتضمن فى العقد الايجارى .

6-1-2 بسبب تعريف معدل الفائدة المتضمن فى العقد الايجارى – ذلك المعدل الذى يخصم المدفوعات الايجارية من القيمة العادلة للأصل زائد التكاليف

المباشرة المبدئية للمؤجر – فإن التكاليف المباشرة المبدئية للمؤجر يتم إدراجها تلقائيا فى لذمة المدينة . والتكاليف المباشرة للمؤجر هى تلك التكاليف القابلة للإرجاع مباشرة إلى التفاوض على عقد إيجارى ما والترتيب لإبرامه.

6-1-3 بعد الاعتراف المبدئى ، يتم الاعتراف بالدخل التمويلى بناء على نمط يعكس معدل عند ثابت على الاستثمار الصافى فى العقد الايجارى – ويتم توزيع المقبوضات بموجب عقد التأجير التمويلى على الاستثمار الاجمالى – كخفض فى المدين – وعلى عنصر الدخل التمويلى .

6-1-4 المؤجرون الذين يكونون صانعين أو موزعين ينبغى عليهم الاعتراف بالربح على المعاملة بنفس الطريقة المتبعة مع المبيعات الاعتيادية للكيان . وهكذا سوف يخلق عقد التأجير التمويلى ربحا أو خسارة من بيع الأصل بأسعار البيع الاعتيادية ودخلا تمويليا على مدى المدة الايجارية . إذا تم عرض معدلات فائدة منخفضة اصطناعيا ، يتم احتساب الربح باستخدام أسعار الفائدة السوقية.

6 الإفصاح عن عقود التأجير التمويلى :

بالاضافة إلى متطلبات معايير الأدوات المالية ، تكون الإفصاحات التالية مطلوبة:

- مطابقة بين المبلغ المرحل الإجمالى للاستثمار فى العقد الايجارى والقيمة الحالية للمدفوعات الايجارية الدنيا المستقبلية مستحقة القبض .
- الاستثمار الاجمالى فى العقد الايجارى والمدفوعات الايجارية الدنيا المستقبلية عن كل مما يلى :
- فترة لا تتجاوز سنة واحدة
- فترة تتجاوز سنة واحدة ولكن لا تتجاوز 5 سنوات
- فترة تتجاوز 5 سنوات .
- الدخل التمويلى غير المكتسب .

- القيمة المتبقية غير المضمونة .
- المدفوعات الايجارية المشكوك فى استرجاعها .
- الايجارات الطارئة (الاحتمالية) المعترف بها كدخل .
- وصف عام للترتيبات الايجارية الهامة .

3 6 عقود التأجير التشغيلى :

6-3-1 سوف يسجل المؤجرون الأصول موضوع عقود التأجير التشغيلى فى القوائم المالية طبقا لطبيعة الأصل – مركبات ، منشآت ومعدات ... الخ .

6-3-2 الدخل الإيجارى عن عقود التأجير التشغيلى يتم الاعتراف به فى قائمة الدخل على أساس القسط الثابت على مدى الأجل الإيجارى ما لم يعكس أساس آخر بشكل أفضل طبيعة المنفعة المستلمة ، وكما ذكرنا سابقا ، ينبغى أن تؤخذ أى حوافز فى الاعتبار .

6-3- 3 يتم الاعتراف باهلاك الأصل الخاضع لعقد ايجارى كنفقة وينبغى تحديده بنفس الطريقة المتبعة مع الأصول المماثلة للمؤجر. بالإضافة إلى ذلك، ينبغى أن يطبق المؤجر مبادئ IAS 16 و IAS 36 و IAS 38، حسبما يراه مناسبا.

6-3- 4 تتم إضافة التكاليف المباشرة المبدئية للتفاوض على العقد الإيجارى والترتيب لإبرامه إلى تكلفة الأصل ويتم إجراء expensing لها على مدى الأجل الإيجارى بنفس أسلوب الاعتراف بالدخل .

4 6 الإفصاح عن عقود التأجير التشغيلى :

بالإضافة إلى المتطلبات الواردة فى معايير الأدوات المالية ، تكون الإفصاحات التالية مطلوبة:

- المدفوعات الايجارية الدنيا المستقبلية بموجب عقود التأجير التشغيلى غير القابلة للإلغاء عن كل من الفترات التالية :

- فترة لا تتجاوز سنة واحدة .
- فترة تتجاوز سنة واحدة ولكن لا تتجاوز 5 سنوات .
- فترة تتجاوز 5 سنوات .
- الإيجارات الطارئة (الاحتمالية) المعترف بها كدخل .
- وصف عام للترتيبات الايجارية الهامة .

معلومة عملية :

يتناول SIC 27 – تقييم مضمون المعاملات المتضمنة الشكل القانونى للعقد الايجارى– ما إذا كان ترتيب ما ينطبق عليه تعريف العقد الايجارى طبقا لـ IAS 17– العقود الايجارية– وإن لم يكن كذلك، كيف ينبغى على الشركة أن تحاسب رسما قد تحصل عليه، ويعطى أمثلة لمؤشرات تظهر أن من غير المناسب منح اعتراف فورى لكامل الرسم كدخل .

وتفصح هيئة دويتش بوست عن أنها تؤجر للشركات نظم فرز اليكترونى برغم أنهاتظل المالك القانونى والمنتفع لكل الأصول وأنها تظل متاحة لدويتش بوست من أجل أنشطتها التشغيلية . ويشير الايضاح فى قوائمه المالية لسنة 2002 إلى SIC 27 ويفصح عن أن منفعة القيمة الصافية الحالية من المعاملات قد تم الاعتراف بها فورا ونتج عن ذلك الاعتراف بدخل مبلغ 136 مليون يورو ومصروفات بمبلغ 40 مليون يورو .

7- معاملات البيع والاستئجار بعد البيع والمعاملات الأخرى المتضمنة الشكل القانونى للعقد الايجارى :

7-1 فى أحيان كثيرة جدا تدخل الكيانات فى ترتيبات تمويلية معقدة تتضمن ترتيبات شبيهة بالعقود الايجارية ، ويجب إجرء تحليل دقيق لمثل هذه الترتيبات لضمان عكس مضمون المعاملة بشكل جيد وليس فقط الشكل القانونى .

7-2 من معاملات التمويل الشائعة البيع والاستئجار بعد البيع حيث يبيع مالك الأصل هذا الأصل إلى ممول يقوم بعد ذلك بتأجير الأصل من جديد إلى المالك الأصلى . ومطلوب إجراء تحليل لتحديد ما إذا كانت عملية التأجير بعد البيع عقد ايجار تشغيلى . وينتج عن عقد التأجير التمويلى اضطرار المستأجر إلى

تأجيل أى ربح على التصرف على مدى الأجل الايجارى . وإذا كان الاستئجار بعد البيع عقد تأجير تشغيلى ، وكانت المعاملة بأكملها بالقيمة العادلة ، يتم الاعتراف بالمكسب أو الخسارة على التصرف فورا .

3-7 ينبغى تحليل مضمون المعاملات الأخرى الاكثر تعقيدا وغالبا ما تتضمن سلسلة من المعاملات التى تتضمن عقودا ايجارية. وأحيانا تنشأ منافع ضريبية وأحيانا أخرى لا تكون هناك معاملة حقيقية عندما ينظر لسلسلة المعاملات من منظور كلى. وفى مثل هذه الحالات، ينبغى عكس المضمون بوضوح فى القوائم المالية .

4-7 فى حالة عقد الايجار التشغيلى ، إذا كان سعر البيع اقل من القيمة العادلة ويتم تعويض الخسارة بواسطة مدفوعات ايجارية مستقبلية بأقل من السعر السوقى، ينبغى تأجيل الخسارة واستهلاكها بشكل متناسب مع المدفوعات الايجارية على مدار العمر الانتاجى للأصل .

5-7 إذا لم يتم تعويض الخسارة بمدفوعات ايجارية مستقبلية، ينبغى الاعتراف بها فورا.

6-7 إذا كان سعر البيع أعلى من القيمة العادلة والايجارات أعلى من القيمة العادلة والايجارات أعلى من المعدلات السوقية الاعتيادية ، ينبغى تأجيل واستهلاك الزيادة عن القيمة العادلة على مدار العمر الانتاجى للأصل .

معلومة عملية :

ذكرت شركة فيلبس للاليكترونيات فى قوائمها المالية لسنة 2004 أن المكاسب الناشئة على معاملات البيع والاستئجار بعد البيع المؤجلة طبقا لمبادئ المحاسبة الامريكية المتعارف عليها (GAAP) ستنقل إلى حقوق الملكية حيث أن IAS 17 لا يجيز مثل هذا التأجيل .

دراسة الحالة (5) :

حقائق :

باع كيان احدى المنشآت إلى شركة تابعة مملوكة 100% وأعاد استئجارها بعد البيع على مدى فترة 4 سنوات، والفترة المتبقية من العمر الانتاجى للمنشأة هى 10

سنوات، وكان سعر بيع المنشأة أقل بـ 20% من قيمتها المرحلة والسوقية، وتم بناء المدفوعات الايجارية على المعدلات السوقية. ولا يوجد للكيان حق فى إعادة شراء المنشأة .

المطلوب : ناقش كيف ينبغى التعامل مع هذه المعاملة فى القوائم المالية للكيان .

الحـــــل

سيكون العقد الإيجارى عقد تأجير تمويلى بصورة شبه مؤكدة . حيث أن الفترة الإيجارية لا تغطى أغلبية عمر المنشأة والمدفوعات الإيجارية مبنية على أسعار السوق. ومع ذلك فقد كان سعر البيع أدنى من القيمة المرحلة والسوقية، وهذه الخسارة لم يتم تعويضه بالمدفوعات الإيجارية المستقبلية. ولذلك فإن الخسارة ينبغى الاعتراف بها فورا.

سوف يتم حذف المعاملة عند التجميع ، لكن حسابات الكيان الفردية سوف تعترف بها أيضا ، الكيانات توجد بينها علاقة ، ولذلك سوف يتعين فحص مضمون المعاملة فحصا دقيقا . وبرغم أن الكيان لا حق له فى إعادة شراء الأصل ، إلا أنه يستطيع ممارسة الحق من خلال سيطرته على الشركة التابعة بنسبة 100%. وهذه السيطرة يمكن أن تغير تصنيف العقد الإيجار .

دراسة الحالة (6) :

حقائق :

استأجر كيان مركبة لمدة 5 سنوات ، والعمر الاقتصادى للمركبة مقدر بـ 7 سنوات. وللكيان الحق فى شراء المركبة فى نهاية مدة العقد بـ 50% من قيمتها السوقية زائد دفعة إسمية بنسبة 0.5% من القيمة السوقية فى ذلك التاريخ . وهذه الدفعة الإسمية ستغطى تكاليف بيع المركبة .

المطلوب :

كيف ينبغى تصنيف هذا العقد الإيجارى فى القوائم المالية للكيان ؟

الحـــــل

سيكون العقد الإيجاري عقد تأجير تمويلي لأن من المحتمل أن يشترى الكيان المركبة بالسعر المتفق عليه لأن المركبة ستباع بـ 50% من القيمة السوقية للمركبة زائد دفعة اسمية . ويوضح SIC 15 ، العقد الإيجاري التشغيلي – الحوافز – الاعتراف بالحوافزالمتصلة بعقود التأجير التشغيلي بواسطة المستأجر والمؤجر معا . وينبغى اعتبار الحوافز الإيجارية جزءا لا يتجزأ من تعويض استخدام الأصل المستأجر . ويلزم IAS 17 الكيان بمعاملة الحوافز كانخفاض فى الدخل الإيجارى أو النفقة الإيجارية . وينبغى الاعتراف بالحوافز بواسطة كل من المؤجر والمستأجر على مدى الأجل الايجارى ، باستخدام طريقة استهلاك واحدة مطبقة على التعويض الصافى .

يتناول IFRIC 4 – تحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوى على عقد ايجارى – الاتفاقيات التى لا تأخذ الشكل القانونى للعقد الايجارى ولكن تعطى حقوقا فى استخدام الأصول مقابل دفعة مالية . مثل هذه الاتفاقيات سوف تشمل ترتيبات التعهيد (أى إسناد أداء النشاط [illegible] عقود الإعلانات عن بعد . إذا نقلت الإتفاقية حقا فى التحكم فى استخدام الأصل الأساسى فإنها يجب أن تحاسب وفقا لـ IAS 17 . ويكون ذلك هو الحال إذا تم الوفاء بأى من الشروط التالية:

- أن يكون لدى المشترى فى الترتيب القدرة أو الحق فى تشغيل الأصل أو توجيه الآخرين لتشغيل الأصل .
- أن يكون للمشترى القدرة أوالحق فى التحكم فى الوصول المادى إلى الأصل.
- أن تكون هناك إمكانية بعيدة الحدوث أن تأخذ أطراف أخرى غير المشترى أكثر من قدر كبير من ناتج الأصل وألا يكون السعر الذى سيدفعه المشترى ثابتا / وحدة الناتج ولا مساويا للسعر السوقى الجارى فى وقت التسليم.

7-7 ينص SIC 27 – تقييم مضمون المعاملات المتضمنة الشكل القانونى للعقد الايجارى – على أن محاسبة الترتيبات بين منشآت ما ومستثمر ما ينبغى أن

تعكس مضمون الترتيب . ويجب تقييم كل جوانب الترتيب لتحديد مضمونه ، مع إعطاء وزن لتلك الجوانب وتأثيرها الاقتصاد .

8-7 عندما لا يكون بالإمكان فهم التأثير الاقتصادى الكلى دون الرجوع إلى سلسلة المعاملات ككل، ينبغى محاسبة سلسلة المعاملات كمعاملة واحدة .

أسئلة الاختيار من إجابات متعددة :

1- يقوم تصنيف العقد الإيجارى أما كعقد إيجار تشغيلى أو عقد إيجار تمويلى على:

(أ) مدة العقد الإيجارى .

(ب) نقل مخاطر ومنافع الملكية .

(ج) كون المدفوعات الإيجارية الدنيا تمثل 50% على الأقل من القيمة العادلة.

(د) العمر الاقتصاد للأصل .

الإجابة : (ب)

2 - المفهوم المحاسبى المستخدم فى تصنيف العقود الإيجارية إلى تمويلية وتشغيلية هو:

(أ) تغليب المضمون على الشكل .

(ب) الحرص والحذر

(ج) الحيادية .

(د) الاكتمال .

الإجابة : (أ)

3 - أى المواقف التالية سيؤدى إلى تصنيف العقد الإيجارى إلى عقد إيجار تمويلى ؟

(أ) نقل الملكية على المستأجر فى نهاية المدة الإيجارية .

(ب) خيار الشراء بقيمة أدنى من القيمة العادلة للاصل .

(ج) الأجل الإيجارى يغطى الجزء الأكبر من عمر الأصل .

(د) القيمة الحالية للمدفوعات الإيجارية لدنيا 50% من القيمة العادلة للأصل .

الإجابة : (د)

3 - يتم عادة إجراء تصنيف العقد الإيجارى

(أ) فى نهاية الأجل الإيجارى .

(ب) بعد فترة "Cooling off" مدتها سنة .

(ج) فى بداية مدة العقد الإيجارى .

(د) عندما يرى الكيان ذلك ضروريا .

الإجابة : (ج)

4 - عندما يكون هناك عقد إيجارى للأرض والمبانى ولا يتم نقل حق ملكية الأرض ، تتم معاملة العقد الإيجارى كما لو كنت :

(أ) الأرض عقد ايجار تمويلى والمبانى عقد إيجار تمويلى .

(ب) الأرض عقد إيجار تمويلى والمبانى عقد إيجار تشغيلى .

(ج) الأرض عقد تأجير تشغيلى والمبانى عقد تأجير تمويلى .

(د) الأرض عقد تأجير تشغيلى والمبانى عقد إيجار تشغيلى .

الإجابة : (ج)

5 - عند تجزئة عقد إيجار الأرض والمبانى يتسبب ذلك فى صعوبة توزيع المدفوعات الإيجارية الدنيا . فى هذه الحالة ينبغى تجزئة المدفوعات الإيجارية الدنيا :

(أ) طبقا للقيمة العادلة النسبية للعنصرين .

(ب) بواسطة الكيان بناء على العمر الإنتاجى للعنصرين .

(ج) باستخدام طريقة مجموع الأرقام Sum of digits .

(د) طبقا لأى طريقة قيمة عادلة أخر يصممها الكيان .

الإجابة : (أ)

6- يصنف الكيان عقدا إيجاريا للأرض والمبانى كملك استثمارى طبقا لـ IAS 40 ، وطبق الكيان نموذج القيمة العادلة . فى هذه الحالة :

(أ) يكون القياس المنفصل للعقد الإيجارى للارض والمبانى إجباريا .

(ب) لا يكون القياس المنفصل للعقد الإيجارى للأرض والمبانى مطلوبا.

(ج) يعامل العقد الإيجارى كعقد تأجير تشغيلى .

(د) لا يمكن معاملة العقد الإيجارى كعقد تأجير تشغيلى .

الإجابة : (ب)

7- أى مما يلى المحاسبة الصحيحة لعقد تأجير تمويلى فى حسابات المستأجر (بفتراض استخدام القيمة العادلة) ؟

(أ)
- مدين حساب الأصول
- دائن حساب الخصوم

مع قيمة عادلة

- مدين قائمة الدخل
- دائن حساب الأصول

مع إهلاك الأصل

- مدين قائمة الدخل
- دائن حساب الخصوم

نفقة تمويل محملة عن الفترة

- مدين حساب الخصوم
- دائن نقدية

نقدية مدفوعة فى الفترة

(ب)
- مدين حساب الخصوم
- دائن حساب الأصول

مع قيمة عادلة

مدين قائمة الدخل
دائن حساب الأصول
مع إهلاك الأصل

مدين حساب الخصوم
دائن قائمة الدخل
نفقة تمويل عن الفترة

مدين حساب الخصوم
دائن نقدية
نقدية مدفوعة خلال الفترة

(ج) مدين - حساب الأصول
دائن - حساب الخصوم
مع قيمة عادلة

مدين – حساب الأصول
دائن – قائمة الدخل
مع إهلاك الأصل

مدين – حساب الخصوم
دائن – قائمة الدخل
نفقة تمويل عن الفترة

مدين - حساب الخصوم
دائن - نقدية
نقدية مدفوعة عن الفترة

(د) مدين – قائمة الدخل
دائن - حساب الخصوم
مع قيمة عادلة

مدين - قائمة الدخل
دائن - حساب الأصول
مع إهلاك الأصل

مدين – حساب الخصوم
دائن – قائمة الدخل
نفقة تمويل عن الفترة

مدين - حساب الخصوم
دائن - نقدية
نقدية مدفوعة خلال الفترة

الإجابة : (أ)

8- أى "مما يأتى المعالجة المحاسبية الصحيحة لدفعة إيجارية تشغيلية فى حسابات المستأجر؟

(أ) مدين - نقدية
دائن – مدفوعات إيجارية تشغيلية / قائمة الدخل

(ب) مدين - مدفوعات إيجارية تشغيلية / قائمة الدخل
دائن – نقدية

(ج) مدين – حساب الأصول
دائن – نقدية

(د) مدين - نقدية
دائن – حساب الأصول

9 - أى مما يلى هى المعالجة المحاسبية الصحيحة لعقد تأجير تمويلى فى حسابات المؤجر؟

(أ) معاملته كأصل غير متداول مساوى للاستثمار الصافى فى العقد الإيجارى.
الاعتراف بكل المدفوعات التمويلية فى قوائم الدخل .

(ب) معاملته كذمة مدينة مساوية لإجمالى المبلغ مستحق القبض على العقد الإيجارى.
الاعتراف بالمدفوعات التمويلية نقدا وعن طريق خفض الحساب المدين.

(ج) معاملته كذمة مدينة مساوية للاستثمار الصافى فى العقد الإيجارى .
الاعتراف بالمدفوعات التمويلية عن طريق خفض الحساب المدين ونقل الفائدة إلى قائمة الدخل.

(د) معاملته كذمة مدينة مساوية للاستثمار الصافى فى العقد الإيجارى .
الاعتراف بالمدفوعات التمويلية وعن طريق خفض الحساب المدين .

الإجابة : (ج)

10- الربح على معاملة عقد إيجار تمويلى ما بالنسبة للمؤجرين الذين يكونون صانعين أو موزعين ينبغى :

(أ) عدم الاعتراف به بشكل منفصل عن دخل التمويل .

(ب) الاعتراف به بالطريقة المعتادة على المعاملة .

(ج) الاعتراف به فى نهاية أجل العقد الايجارى فقط .

(د) توزيعه على أساس القسط الثابت على مدى عمر العقد الايجارى .

الإجابة : (ب)

11- فى حالة معاملات البيع والاستئجار بعد البيع ، إذا كان البيع بأقل من القيمة العادلة للأصول ويتم تعويض الخسارة بالمدفوعات الإيجارية المستقبلية ، فإن الخسارة :

(أ) يتم الاعتراف بها فورا فى الاحتياطيات .

(ب) يتم تأجيلها أو استهلاكها على مدى العمر الانتاجى للأصل .

(ج) تؤجل إلى نهاية الأجل الإيجارى .

(د) يعترف بها فورا فى الربح والخسارة .

الإجابة : (ب)

12- ينبغى أن يظهر المؤجرون الأصول موضوع عقود التأجير التشغيلية والدخل المتولد عنها كالتالى :

(أ) ينبغى إبقاء الأصل خارج الميزانية العمومية ونقل الدخل الإيجارى إلى الاحتياطيات .

(ب) ينبغى إبقاء الأصل خارج الميزانية العمومية ونقل الدخل الإيجارى إلى قائمة الدخل .

(ج) ينبغى إظهار الأصل فى الميزانية العمومية وفقا لطبيعته وينبغى أن ينتقل الدخل الإيجارى إلى الاحتياطيات .

(د) ينبغى إظهار الأصل فى الميزانية العمومية طبقا لطبيعته ونقل الدخل الايجارى إلى قائمة الدخل .

الإجابة : (د)

معيار المحاسبة المصرى رقم (20)
القواعد و المعايير المحاسبية
المتعلقة بعمليات التأجير التمويلى

تقديم :

أحد السياسات والمفاهيم المحاسبية الأساسية هى الاهتمام بالجوهر الاقتصادى والذى يكون أكثر أهمية من الشكل القانونى ، ومن الموضوعات البارزة فى تطبيق هذه القاعدة هى المعيار المحاسبى الخاص بعمليات التأجير التمويلى ، وقد أخذ المعيار المحاسبى الدولى بقاعدة الجوهر الاقتصادى أكثر أهمية من الشكل القانونى عند وضع المعالجات المحاسبية لعمليات التأجير التمويلى ، ولكن المعيار المحاسبى المصرى (20) جاء مختلفاً عن معيار المحاسبة الدولى رقم (17) الخاص بعمليات التأجير، وذلك لأن المعيار المحاسبى المصرى التزم بما جاء فى القانون رقم 95 لسنة 1995 والخاص بالتأجير التمويلى خاصة فى المادتين (24 ، 25)من معالجات محاسبية تختلف تماماً عن المعالجات السائدة دولياً ، حيث يحتفظ المؤجر فى دفاتره بالأصل المستأجر كأحد أصوله الثابتة ويقوم بحساب إهلاكاته ، بينما يقوم المستأجر بتحميل الأرباح أو الخسائر بقيمة المدفوعات عن عقود التأجير كمصروفات تخص الفترة التى سددت فيه .

ولذلك سوف يتم شرح المعالجات المحاسبية السليمة الواردة فى المعيار المحاسبى الدولى رقم (17) ويلى ذلك عرض نص المعيار المحاسبى المصرى رقم (20) وبيان الآثار الضريبية التى جاءت فى القانون رقم 95 لسن 1995 والمعدل بالقانون رقم 16 لسنة 2001 .

ويمكن إبراز أهم الاختلافات بين المعيار المحاسبى الدولى رقم (17) والمعيار المحاسبى المصرى رقم (20) من خلال الجدول التالى :

بيـــان	المعيار الدولى رقم (17)	المعيار المحاسبى المصرى رقم (20)
(1)القاعـــدة الأساسية :	الجوهر الاقتصادى أكثر أهمية من الشكل القانونى .	الشكل القانونى له الأولوية .
(2)الـــشروط الواجـب أن تتـوافر فـى عقد الإيجار حتـى يمكـن أن نطلـق عليـه عقـد تـــأجير تمويلى.	يقـرر المعيـار الأصـل رقـم (17) أنـه يعتبـر أن نقـل جميـع المخـاطر والمنـافع الخاصـة بالملكيـة قـد تحقـق إذا تـوافر واحـد مـن المعـايير الأربعـة التاليـة (هـذه المعـايير لا تـزال سـارية فـى المعيار (17) المعدل كذلك) : 1 – ينقل عقد التأجير الملكية إلى المستأجر فى نهاية أجل التأجير. 2 – يتضمن عقد التأجير خيار الشراء التفاوضى (وهو خيار لشراء الاصل المؤجر بسعر يتوقع ان يكون بصفة أساسية أقل من القيمة العادلة فى تاريخ ممارسة الخيار) وأنه توجد درجة معقولة من التأكد بأن الخيار سوف يمارس . 3 - تمثل مدة (أجل) التأجير الجزء الأكبر من الحياة الاقتصادية للأصل المستأجر ، والملكية يمكن أن تنتقل أو لا تنتقل إلى المستأجر .	حدد المعيار شرطان لابد من توافرهما معا فى عقد الإيجار: 1 – اعطاء المستأجر الحق فى شراء المال المؤجر فى التاريخ وبالمبلغ المحدد فى العقد . 2 – مدة العقد تمثل 75% على الاقل من العمر الإنتاجى الأصلى للمال المؤجر أو كانت القيمة الحالية لإجمالى القيمة التعاقدية عند نشأة العقد تمثل 90% على الاقل من قيمة المال المؤجر .

	4 – القيمة الحالية عند بدء التأجير للحد الأدنى من مدفوعات الإيجار أعلى من أو مساوية بالضرورة للقيمة العادلة للأصل المستأجر صافيا من المنح والإئتمان الضريبى والملكية ربما تنتقل أو لا تنتقل إلى المستأجر . وقد توسع المعيار (17) المعدل فى قائمة المعايير السابقة بإضافة ، يمكن تلخيصها فيما يلى : 5- الاصول المؤجرة ذات طبيعة متخصصة بحيث أن المستأجر فقط هو الذى يمكنه استخدامها دون تعديلات أساسية تجرى عليها . 6- إذا كان بإمكان المستأجر إلغاء عقد الإيجار وتحمل المستأجر للخسائر التى تلحق بالمؤجر والناتجة من الألغاء . 7- إذا تحمل المستأجر المكاسب أو الخسائر الناتجة من التقلبات فى القيمة العادلة للأصل المتبقى . 8- إذا كان يتاح للمستأجر القدرة على الاستمرار فى الاستئجار	

	لفترة إضافية (ثانوية) بإيجار اقل إلى حد كبير من الايجار السائد فى السوق .	
(3) المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلى .	1 – إظهار المال المؤجر موضوع عقد الإيجار التمويلى فى بداية التعاقد بقائمة المركز المالى للمستأجر مقابل إظهار الالتزام بسداد اقساط الايجار المستحقة للمؤجر ضمن الخصوم . 2- السماح للمستأجر بإهلاك الاصل المؤجر بالإضافة إلى أعباء التمويل المستحقة للمؤجر .	1 – إدراج المال المؤجر كأصول ثابتة مؤجرة بدفاتر المؤجر . 2- السماح للمؤجر بإجراء الاهلاكات على الاصول المؤجرة وفقا لعمرها الانتاجى.

نطاق المعيار :

1 يطبق هذا المعيار عن عقود التأجير التمويلى على العقود التى تبرم وفقا لأحكام قانون التأجير التمويلى رقم 95 لسنة 1995 ولائحته التنفيذية.

2 يلتزم بما ورد فى هذا المعيار كل من كان طرفا فى عقد التأجير التمويلى المسجل فى السجل المعد لذلك بالجهة الإدارية المختصة (مصلحة الشركات) وكانت شروط العقد تعطى للمستأجر الحق فى شراء المال المؤجر فى التاريخ وبالمبلغ المحدد فى العقد وكانت مدة العقد تمثل 75% على الأقل من العمر الإنتاجي الأصلى للمال المؤجر أو كانت القيمة الحالية لإجمالي القيمة التعاقدية عند نشأة العقد تمثل 90% على الأقل من قيمة المال المؤجر.

3 لا يغطى هذا المعيار أنواع عقود التأجير التالية :

(أ) عقود تأجير سيارات الركوب والدراجات الآلية.

(ب) اتفاقيات التأجير الخاصة بالكشف عن أو استخدام الموارد الطبيعية مثل البترول والغاز والغابات والمعادن وحقوق التعدين الأخرى.

(ج) الاتفاقيات التى يلتزم فيها المستأجر بشراء المال المؤجر فى نهاية مدة التأجير (والذى يعتبر بيعاً مؤجلاً بالتقسيط)

(د) عقود التأجير التى لا تتعلق بمال لازم لمباشرة نشاط إنتاجى خدمى أو سلعى للمستأجر .

4 ـ تعاريف :

القيمة الإيجارية : هى القيمة المتفق عليها فى العقد، والتى يلتزم المستأجر بأدائها إلى المؤجر مقابل الحق فى إستخدام الأصل المؤجر تأجيراً تمويلياً.

ثمن الشراء : هو الثمن المحدد فى العقد لإنتقال ملكية الأصل إلى المستأجر فى نهاية مدة التأجير.

إجمالى القيمة التعاقدية : هو إجمالى القيمة الإيجارية مضافاً إليها ثمن الشراء .

معدل العائد الناتج من العقد الإيجارى : هو معدل الفائدة الذى يستخدمه المؤجر لحساب القيمة الإيجارية و ثمن الشراء وهو الذى يجعل القيمة الحالية لإجمالى القيمة التعاقدية تساوى قيمة المال المؤجر عند بدء سريان العقد .

المعالجة المحاسبية فى القوائم المالية للمؤجر :

5- يدرج المال المؤجر كأصول ثابتة مؤجرة بدفاتر المؤجر بالتكلفة الدفترية لاقتنائه ويتم إجراء الإهلاكات على تلك الأصول وفقاً لعمرها الإنتاجى المقدر حسبما جرى عليه العمل عادة وفقاً للعرف وطبيعة المال الذى يجرى إهلاكه.

6- تسجل إيرادات عقود التأجير التمويلى على أساس معدل العائد الناتج من عقد الإيجار مضافاً إليه مبلغاً يعادل قسط الإهلاك الدورى ويجنب الفرق بالزيادة أو بالنقص حسب الأحوال بين الإيراد المثبت بهذه الطريقة والقيمة الإيجارية المستحقة عن نفس الفترة المحاسبية فى حساب مستقل مدين أو دائن يتم تسوية رصيده مع صافى القيمة الدفترية للمال المؤجر عن إنتهاء العقد .

7- يتم تحميل قائمة الدخل للمؤجر بتكلفة الصيانة والتأمين وكافة المصروفات اللازمة للحفاظ على الأصل إلا إذا تم التعاقد على أن يتحملها المستأجر.

8- إذا شك المؤجر فى تحصيل دفعات الإيجار ينبغى عليه تكوين المخصصات اللازمة لمواجهة الديون المشكوك فى تحصيلها .

التأجير من قبل المصنعين أو الموزعين :

9- إذا كان المؤجر هو المصنع أو الموزع للمال المؤجر ، تدرج أرباح أو خسائر البيع فى حساب النتيجة عن الفترة للمصنعين أو الموزعين وفقاً للسياسة المتبعة عادة فى البيع للغير .

الإفصاح فى القوائم المالية للمؤجر :

10- فى نهاية كل فترة مالية يجب الإفصاح فى القوائم المالية للمؤجر عما يلى :

أ- السياسات المحاسبية المتبعة للتعرف على إيرادات التأجير.

ب- سياسات الإهلاك المتبعة الخاصة بالأصول المؤجرة ونسبة الإهلاك المطبقة.

ج- بيان بتكلفة الأصول المؤجرة و الحركة عليها و مجمع إهلاكها و الحركة عليه و أرصدتها فى نهاية الفترة.

د- الأرباح والخسائر الناجمة عن عمليات إنتقال ملكية الأصول المؤجرة إلى المستأجرين خلال الفترة المالية.

هـ- أية مبالغ مدينة أو دائنة تنشأ عن المعالجة للفقرة "ج" من هذا المعيار .

المعالجة المحاسبية فى القوائم المالية للمستأجر :

11- تدرج القيمة الإيجارية المستحقة عن عقود التأجير التمويلى كمصروف فى قائمة الدخل الخاصة بالمستأجر خلال كل فترة مالية.

12- يدرج ما يتكبده المستأجر من مصاريف صيانة و إصلاح الأموال المؤجرة – بما يتفق مع الأغراض التى أعدت لها ووفقاً للتعليمات التى يسلمه إليه المؤجر بشأن الأسس الفنية الواجب مراعاتها سواء كانت مقررة بواسطته أو بواسطة المورد أو المقاول – بقائمة الدخل الخاصة بالمستأجر خلال كل فترة مالية .

13- إذا قام المستأجر فى نهاية العقد بإستخدام حق شراء المال المستأجر يثبت هذا المال كأصل ثابت بالقيمة المدفوعة لممارسة حق شراء المال والمتفق

عليها طبقاً للعقد ويتم إهلاكه على مدار العمر الإنتاجى المتبقى المقدر له وفقاً للطرق والمعدلات التى يتبعها المستأجر للأصول المماثلة.

الإفصاح فى القوائم المالية للمستأجر :

14- يجب أن يتم الإفصاح فى القوائم المالية للمستأجر عما يلى :

أ- بيان الأصول المستأجرة على أن يتضمن ما يلى :

- إجمالى القيمة التعاقدية لكل أصل مع تحليلها إلى إجمالى القيمة الإيجارية وثمن الشراء .
- العمر الإنتاجى للاصول المستأجرة.
- القيمة الإيجارية السنوية.

ب- تفاصيل مصاريف صيانة والإصلاح الأموال المؤجرة .

ج- يجب تحليل التزامات الاستئجار التمويلى حسب تواريخ استحقاقها بحيث يتم إيضاح ما يستحق سداده خلال السنوات المالية الخمس التالية كل على حدة، وإجمالي ما يستحق سداده خلال السنوات بعد السنة الخامسة .

د- الإفصاح عن أية شروط مالية هامة تستلزمها عقود الاستئجار مثل الإلتزامات المحتملة عن تجديد تلك العقود أو استخدام حق اختيار شراء الأصل ودفعات الاستئجار الاحتمالية .

البيع مع إعادة الإستئجار :

15- قد يقوم المؤجر بتأجير مال إلى مستأجر ويكون هذا المال قد آلت ملكيته إلى المؤجر من المستأجر بموجب عقد يتوقف تنفيذه على إبرام عقد تأجير تمويلى وفى هذه الحالة يجب أن يقوم المستأجر كبائع بتأجيل أية أرباح أو خسائر تنتج عن الفرق بين ثمن البيع وصافى القيمة الدفترية للأصل فى دفاتره ويتم إستهلاك هذا الفرق على مدار مدة عقد التأجير .

16- بعد عملية البيع وبدء سريان التأجير التمويلى يطبق المؤجر ما ورد فى الفقرات من "5" إلى "10" ويطبق المستأجر ما ورد بالفقرات من "11" إلى "14".

ملحـــق

مثال توضيحى :

- لا يعتبر هذا المثال جزءاً من المعيار ولكنه أرفق بالمعيار ليكون بمثابة إرشاد عن كيفية تطبيقه.
- في أول يناير 1997 قام المؤجر بتأجير أصل قيمته 1.000.000 جنيه بعقد تأجير تمويلي لمدة ست سنوات مقابل قيمة إيجارية قدرها 219.838 جنيه سنويا ويحق للمستأجر في نهاية مدة العقد شراء الأصل بمبلغ 100.000 جنيه.
- وكان العمر الإنتاجي المقدر للأصل عشر سنوات وكان معدل الفائدة الذي يرغب المؤجر في إستخدامه في هذا التعاقد يبلغ 15% سنوياً والذي بتطبيقه ينتج عائد سنوي خلال فترة العقد كالآتي-:

السنة	بالجنية
1997	117.025
1998	101603
1999	38.867
2000	63.472
2001	40.017
2002	13.044

- في تطبيق الفقرة "6" من المعيار يكون الإيراد الذي يثبته المؤجر سنوياً بإستخدام المعدل المذكور عاليه كالآتى :

السنة	مبلغ الفائدة جنية	قسط الإهلاك جنية	الإيراد المكتسب جنية
1997	117025	100000	217025
1998	101603	100000	201603
1999	83867	100000	183867
2000	63472	100000	163472
2001	40017	100000	140017
2002	13044	100000	113044

- ويكون حساب تحت التسوية هو الفرق بين الإيراد المكتسب والقيمة الإيجارية ويظهر كالآتي:

السنة	القيمة الإيجارية جنية	الإيراد المكتسب جنية	الفرق (حساب تحت التسوية) جنية
1997	219838	217025	2813
1998	219838	201603	18235
1999	219838	183867	35971
2000	219838	163472	56366
2001	219838	140017	97821
2002	219838	113044	106794
			300000

- وحيث إن قيمة الأصل الدفترية في نهاية مدة العقد ستصبح 400000 جنيه وبفرض إختيار المستأجر شراء الأصل فإنه سيقوم بسداد مبلغ 100000 جنيه ثمناً لهذا الأصل ويتم إستخدام مبلغ 300000 جنيه رصيد حساب تحت التسوية في إقفال حساب الأصل لدى المؤجر.
- وإذا إستعرضنا القيود اليومية اللازمة لتطبيق هذا تكون كالآتي:

سنة 1997			
100000		من الاصول الثابتة المؤجرة	
	100000	إلى المورد	
219838		من البنك	
		إلى مذكورين	
	217025	الإيرادات	
	2813	تسوية عقود التأجير	
100000		من أ. خ إهلاك	
	100000	إلى مجمع الإهلاك	

سنة 1998			
219838		من البنك	
		إلى مذكورين	
	201603	الإيرادات	
	18235	تسوية عقود التأجير	
100000		من أ. خ إهلاك	
	100000	إلى مجمع الإهلاك	

وهكذا حتى عام 2002			
219838		من البنك	
		إلى مذكورين	
	113044	الإيرادات	
	106794	تسوية عقود تأجير	
100000		من أ.خ إهلاك	
	100000	إلى مجمع الإهلاك	
		من مذكورين	
100000		البنك	
600000		مجمع الإهلاك	
300000		تسوية عقود تأجير	
	1000000	إلى الأصول الثابتة المؤجرة	

- ويفرض عدم إختيار المستأجر شراء الأصل في تاريخ نهاية عقد التأجير يقوم المؤجر بدراسة مدى إمكانية الإستفادة من هذا الأصل وإذا تبين أنه لن يمكن الإستفادة منه وأن قيمته التخريدية تبلغ 40000 جنيه مثلاً يجري القيد التالي:

من مذكورين		
مجمع الإهلاك		600000
تسوية عقود تأجير		300000
خسائر أصول ثابتة		60000
أصول ثابتة		40000
إلى الأصول الثابتة المؤجرة	1000000	

الفصل الثالث عشر

الإيـــــــــراد

المعيار المحاسبى الدولى (18) IAS

المعيار المحاسبى المصرى رقم (11)

محتويات هذا الفصل :

- شرح جميع النصوص والفقرات بالمعيار المحاسبى المصرى والدولى .
- المفاهيم والقواعد والأمثلة.
- مقدمة .
- المفاهيم الأساسية .
- قياس الإيراد
- الإعتراف ببيع السلع .
- الإعتراف بإيراد تقديم الخدمات .
- الإعتراف بالإيرادات المتولدة من أصول المنشأة .
- الإفصاحات .
- حالات عملية وتدريبية محلولة.
- ملاحق المعيار المحاسبى المصرى المعدل 2015 .

الإيـــراد

معيار المحاسبة المصرى رقم (11) المعدل

معيار المحاسبة الدولى رقم (18) IAS

1 – الهـدف :

يعرف المعيار الإيراد بإنه التدفق النقدى الداخل للمنشأة لمنافع اقتصادية ناشئة من الأنشطة العادية للمنشأة التى قامت من أجلها والأمور الأساسية التى يعالجها المعيار هى :

- تعريف الإيراد ومعايير وتوقيت الاعتراف بالإيراد .
- التمييز بين الإيراد والمكسب والدخل .
- معالجة بعض الحالات الخاصة .

2 – نطاق المعيار :

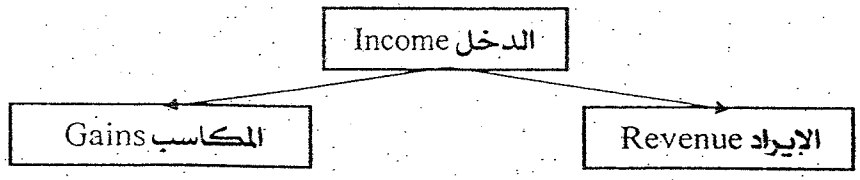
يصف هذا المعيار المحاسبة عن الإيراد الناشئ عن العمليات والأحداث التالية:

أ- بيع البضائع .

ب- تأدية وتقديم خدمات للغير .

ج- المنافع التى تعود على المشروع من خلال السماح للغير باستخدام أصول المشروع والتى يحصل المشروع فى مقابلها على فوائد أو إتاوات أو توزيعات أرباح .

ويلاحظ أن الايراد يختلف عن الدخل فى الآتى حيث يشمل الدخل كل من الإيراد والمكاسب :



ويختلف الايراد عن المكسب فى أن الإيراد ينشأ عن الأنشطة التشغيلية فى حين أن المكسب ينشأ عن أنشطة غير تشغيلية مثل أرباح بيع أصول .

ويطبق المعيار على الإيرادات التى تنشأ من المسار العادى لأعمال المنشأة والتى تشمل :

جدول (1)

أنواع الإيرادات التى يطبق عليها المعيار

نـــوع الإيـــراد	المنافع التى تعود على المشروع كإيراد
1 – بيع البضاعة	الإيراد المحصل فى صورة نقدية أو ما فى حكمها مقابل ثمن البضاعة المباعة .
2 – تقديم الخدمة	الايراد المحصل فى صورة نقدية أو ما فى حكمها مقابل قيمة الخدمة التى تم تقديمها للغير .
3 – استخدام الآخرين لأموال وأصول المشروع ويشمل : أ – ودائع فى البنوك او تقديم قروض أو إئتمان لآخرين أو شراء سندات.	أ – فائدة ويتم تحصيلها فى صورة نقدية أو ما فى حكمها .
ب- إتاوة	ب- رسم تحصل عليها المنشأة مقابل استخدام أصول المشروع طويلة الآجل كما فى حالة استخدام براءة اختراع تخص المنشأة أو التصريح باستخدام العلامة التجارية للمنشأة وحقوق النشر وبرامج الحاسوب .
ج- توزيعات الارباح	ج- تنتج نتيجة قيام الشركة بالإستثمار فى الاسهم العادية والممتازة لشركات آخرى، وعندما تحقق الشركات الآخرى ارباح فإنها تقوم بتوزيع الارباح أو جزء منها على المساهمين والمستثمرين .

أنواع الإيرادات التى لا يعالجها هذا المعيار لا يعالج هذا المعيار بعض أنواع الإيرادات التى يتم معالجتها فى معايير آخرى نظراً لطبيعتها الخاصة وهى :

جدول (2)

أنواع الإيرادات التى لا يعالجها هذا المعيار

نـــوع الإيـــراد	المعيار الذى يعالجها
1 – اتفاقيات عقود الإيجار	المعيار المحاسبى الدولى IAS17 بعنوان العقود الإيجارية .
2 – أرباح وتوزيعات الاسهم الناتجة عن الاستثمارات فى شركات آخرى وتتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية.	المعيار المحاسبى الدولى IAS28 بعنوان الاستثمارات فى الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة .
3 – عقود التامين .	المعيار الدولى لإعداد التقارير المالية IFRS 4 بعنوان عقود التامين .
4 – التغيرات فى القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية أو التخلص منها.	المعيار الدولى للتقارير المالية IFRS9 بعنوان: الادوات المالية .
5- التغيرات فى قيمة الاصول المتداولة الآخرى .	
6 – الاعتراف المبدئى والتغيرات فى القيمة العادلة للأصول البيولوجية (الحيوية) الخاصة بالنشاط الزراعى.	معيار المحاسبة الدولى رقم (41) الخاص بالزراعة.
7 - الاعتراف المبدئى بالمنتجات الزراعية.	معيار المحاسبة الدولى رقم (41) الخاص بالزراعة.

المفاهيم الأساسية :

يقصد بالإيراد التدفق النقدى الإجمالى للمنافع الاقتصادية :

أ يحدث خلال الفترة المالية ، و

ب. ينشأ فى اطار النشاط العادى للمنشأة (أى الأنشطة الأساسية التى قامت المنشأة من أجلها) ، و

ج ينتج عنه زيادة فى حقوق الملكية بخلاف تلك التى تنشأ من مساهمات الملاك أو حملة الاسهم العادية .

ويستبعد من الايراد المبالغ التى يتم تحصيلها نيابة عن أطراف ثالثة مثل ضريبة المبيعات (ضريبة القيمة المضافة) أو حينما تعمل المنشأة كوكيل .

فعلى سبيل المثال عندما تبيع المنشأة سلع مصنعة خاضعة لضريبة المبيعات ، فإن قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (91) لسنة 1991 يلزم الشركة بإضافة ضريبة بنسبة معينة ولتكن فرضاً 10% وتحصلها المنشأة مع ثمن السلعة ثم تقوم بتوريدها إلى مصلحة الضرائب على المبيعات بعد خصم الضريبة على المدخلات بشروط معينة فعلى سبيل المثال :

اشترت المنشأة مواد خام بمبلغ 100000 جنيه وسددت عنها ضريبة المبيعات بسعر 10% أى 10000 جنيه ، وبعد إتمام التصنيع باعت المنتج التام بمبلغ 180000 جنيه فإنها تضيف 10% على ثمن البيع أى 18000 جنيه وتحصلها مع قيمة المبيعات وتلتزم بعد ذلك بسداد الفرق بين الضريبة المحصلة والضريبة المدفوعة أى 18000 – 10000 = 8000 جنيه .

القيمة العادلة (Fair Value) هو السعر الذى يتم استلامه مقابل بيع أصل أو المبلغ المسدد لتسوية الالتزام فى معاملة تتم وفقاً لآليات السوق بين المشاركين فى السوق فى تاريخ القياس .

العائد الفعال Effective Yield :

يقصد بالعائد الفعال (الفعلى) لأصل ما بأنه معدل الفائدة المطلوب لخصم سلسلة من المتحصلات النقدية المستقبلية التى يتوقع تحصيلها خلال حياة الأصل ليتساوى مع القيمة الدفترية الأولية للأصل .

المعالجة المحاسبية :

أولا : الاعتراف :

بيـــــان	الشرح
أ. المقـــــــصود بـــــــالاعتراف بالإيراد.	يقصد بذلك التوقيت الذى يتم فيه تسجيل الايراد فى الدفاتر المحاسبية، أى أن المنشأة تعترف بأن الايراد قد تحقق وتوافرت شروطه .
بـ قواعد الاعتراف بالايراد .	يخضع تحقق الايراد والاعتراف به فى الدفاتر للقواعد التالية: 1. لا يمكن الاعتراف بالايراد وتسجيله فى الدفاتر عندما لا يمكن قياس المصروفات المتعلقة به بموثوقية أو بشكل يعتمد عليه، وإذا تم استلام مبالغ نقدية فى هذه الحالة فإنها تعتبر كإيراد غير مكتسب وتظهر ضمن الالتزامات فى الميزانية ليس ضمن الإيرادات . 2 عندما يتم تبادل سلع وبضائع وخدمات مقابل سلع وبضائع وخدمات مماثلة فى طبيعتها وقيمتها ، فإنه لا يتم الاعتراف فى هذه الحالة بحدوث الايراد وذلك يرجع إلى أن جوهر الصفقة لا يتضمن بيع بغرض تحقيق إيراد ، وإنما تبادل لحل مشكلة فائض لدى طرف وعجز لدى طرف آخر وقد ينقلب الوضع فى اليوم التالى بين الطرفين. مثال : إتفق اثنان من تجار الالبان يقومون بتوزيع منتجات الالبان فى مناطق القاهرة المختلفة على حدوث تبادل المنتجات بينهما بنفس الكميات والاسعار ويحدث ذلك عندما يوجد لدى طرف منهما فائض من الالبان فى حين يوجد لدى الطرف الآخر عجز فى نفس التوقيت ، وذلك لحل المشكلة لدى الطرفين (فائض لدى احدهما عجز لدى الطرف الآخر)،

وقد ينقلب الوضع بعد ذلك والطرف الذى لديه فائض قد يصبح لديه عجز والآخر الذى كان لديه عجز قد يصبح لديه فائض وهكذا فإن الاتفاقية بينهما تسمح بتبادل منتجات الالبان مع اختلاف التوقيت، وهذا يحقق لهما مصلحة مشتركة وبالتبعية لا يوجد مكسب أو خسارة من عملية التبادل لإنها تتم لاغراض حل مشكلة العجز أو الزيادة أو النقل بين المناطق، فمثلاً قد يوفر الطرف (أ) للطرف (ب) كمية معينة فى منطقة الزيتون ويقوم الطرف (ب) بتوفير كمية مساوية فى منطقة مدينة نصر ، ويتم توفير مصاريف النقل وهكذا عندما تحدث مبادلة أو مقايضة لسلع أو خدمات من الطبيعة والقيمة مثل النفط والحليب ، حيث يتبادل الموردون المخزون فى مواقع مختلفة لمواجهة الطلب فى حينه فى أماكن محددة فإن هذه العملية لا تعتبر إنها تولد ايراداً ولكن عندما يتم بيع السلع أو الخدمات أو تقديمها مقابل سلع أو خدمات غير متماثلة أو غير متشابهة ، فإن عملية التبادل تعتبر عملية مولدة للايراد ، ويقاس الايراد فى هذه الحالة بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة والمقاسة بالنقدية أو ما فى حكمها ، وفى الحالات التى لا يمكن فيها قياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بصورة موثوقة، فإن الايراد يقاس بالقيمة العادلة للسلع والخدمات المعطاة أو المسلمة معدل بالنقدية أو ما فى حكمها والمحولة للطرف الآخر .

3. يتم الاعتراف بالايراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام مع الآخذ فى الاعتبار مبلغ الخصومات التجارية أو خصم الكمية التى يسمح بها المشروع .

4. يتم فى أغلب الحالات تحصيل الايراد نقداً أو بما يعادل النقدية ويكون مبلغ الايراد هو المبلغ النقدى المستلم أو ما يعادلها أو المبلغ النقدى القابل للاستلام ، ولكن أحياناً يتم البيع أو تقديم الخدمة بالآجل أى يكون التدفق النقدى مؤجلاً .

فمثلاً : بيع بضاعة نقداً بمبلغ 10000 جنيه يختلف عن بيع بضاعة بالآجل بمبلغ 10000 جنيه ويتم تحصيل القيمة بعد سنة، ففى الحالة الأخيرة فإن جنيه اليوم غير الجنيه بعد سنة حيث تقل القوة الشرائية لوحدة النقد بمرور الزمن، ولذلك فإن قيمة 10000 جنيه بعد سنة قد تكون فرضاً 9100 جنيه إذا تم خصمها بمعدل خصم معين حسب جداول القيمة الحالة، وبالتالى فإن القيمة العادلة للمقابل النقدى وهى 9100 فى حالة البيع بالآجل لمدة سنة تكون أقل من القيمة الاسمية لمبلغ النقدية المستلمة أو القابلة للاستلام بعد سنة وهى 9100 جنيه ، وهكذا فإن هذه العملية تتضمن جزأين هما ايراد ومقابل إنتمان ، ويحدث ذلك عندما تمنح المنشأة العميل إنتماناً لمدة طويلة بدون فائدة أو بفائدة أقل من سعر السوق (مثلاً متوسط سعر الفائدة السائد فى السوق 12% ويتم منح العميل مهلة للسداد بفائدة 7% لآجل مماثل وذلك لتنشيط عملية بيع البضاعة، وفى هذه الحالة فإن العمليات التى تمثل ترتيبات مضمونها فعلاً إنها عملية تمويل ، فإنه يتم تحديد القيمة العادلة لمقابل السلعة أو الخدمة المقدمة وذلك عن طريق خصم كافة المبالغ التى سوف يتم استلامها باستخدام سعر فائدة ضمنى (مستنتج

	من واقع الحال) ؛ ويكون معدل الفائدة الضمنى هو المعدل الذى يمكن أن يتم تحديده بشكل أكثر دقة من : (أ) المعدل السائد على الأدوات المالية المشابهة للمصدر من نفس المستوى الإئتمانى ، أو (ب) معدل الفائد الذى يجعل القيمة الحالية للمبلغ الاسمى للأداة مساو لسعر البيع النقدى الفورى للسلع أو البضائع السباعة أو الخدمات المقدمة . فمثلا : تم بيع بضاعة بالأجل بمبلغ 10000 جنيه والتحصيل بعد سنة ، فى حين إذا تم بيع البضاعة نفسها نقدا والتحصيل الفورى تكون بمبلغ 9100 جنيه ، فى هذه الحالة يتم إيجاد سعر الخصم بعد سنة الذى يجعل القيمة الاسمية وهى 10000 جنيه (ثمن البيع) مساوية لمبلغ التحصيل النقدى الفورى وهو 9100 جنيه وذلك باستخدام جداول القيمة الحالية، وفى هذه الحالة يتم تجزئة ثمن بيع البضاعة إلى جزأين على النحو التالى : 9100 ايراد المبيعات – 900 ايراد فوائد (ج) تطبق معايير الاعتراف الواردة فى هذا المعيار على كل عملية على حده .

ثانيا: قياس الإيراد :

الحالة	الاعتراف والقياس
1. بيع البضاعة	أولا: يحدث الاعتراف بالايراد من بيع البضائع والسلع عندما : 1- يتم تحويل العوائد والمنافع والمخاطر المرتبطة بالملكية من البائع إلى المشترى مثال :

	باع معرض سيارات احدى السيارات لشخص معين وتم كتابة وتوقيع العقد وسدد المشترى الثمن والعملية فى انتظار التسليم ، وحدث أثناء تلك الفترة زيادة فى أسعار السيارات فى هذا الحال فإن هذه الزيادة يستفيد بها المشترى وليس البائع . ونفس الحالة إذا استلم مشترى السيارة تلك السيارة وكان فى انتظار نقل الملكية وتسجيلها فى المرور فقط. 2- يكون الأكثر احتمالاً هوأن تتدفق المنافع الاقتصادية للصفقة إلى المنشأة (البائع) . 3- يمكن قياس تكاليف الصفقة بموثوقية أو بشكل يعتمد عليه . ثانيا : تتطلب عملية تقدير توقيت قيام المنشأة بنقل العوائد والمخاطر الهامة إلى مشترى فحص الظروف المتعلقة بعملية البيع ، ففى أغلب الحالات يتزامن كل من : نقل منافع ومخاطر الملكية مع نقل الملكية القانونية وأيضا مع تحويل الحيازة إلى المشترى ، إلا أن هناك حالات آخرى يختلف فيها توقيت تحويل المنافع والمخاطر المرتبطة بالملكية عن توقيت تحويل الملكية القانونية أو نقل حيازة السلع والبضائع . ثالثا : لاتعتبر العملية بيع ولا يتم الاعتراف بالايراد وتأجيله إذا احتفظ البائع ببعض المخاطر الهامة المرتبطة بالملكية مثل : أ- احتفاظ البائع بالمسئولية عن الأداء غير المرضى الذى لا تغطيه شروط الضمان العادية .

	ب- عندما يربط المشترى سداد ثمن بيع البضاعة بقيامه بإعادة بيعها لآخرين . ج- عندما يرتبط شحن البضاعة بضرورة تركيب المكونات ولم يكمل البائع عملية التركيب بعد . د- عندما يحق للمشترى فسخ عقد الشراء لسبب محدد فى عقد البيع ويكون البائع غير متأكد من أن هذا السبب لن يحدث. رابعاً : يعترف بالإيراد فى الدفاتر إذا احتفظ البائع فقط بجزء غير هام من مخاطر الملكية ، مثل قيام البائع بالبيع بالتقسيط مع حفظ حق الملكية ، يحتفظ البائع بحق الملكية كضمانه حق، ولكن قام بتسليم الاصل إلى المشترى والاخير هو الذى يستخدمه وينتفع به ويتحمل مخاطره الهامة، كذلك يعترف بالايراد فى حالات إذا كان يحق للمشترى إعادة السلعة فى حالة الأداء غير المرضى والشركة تثق فى جودة منتجاتها بناء على التجربة السابقة وسمعتها السابقة وغيرها من العوامل ذات العلاقة . خامساً : يتم الاعتراف بالايراد فقط فى الحالات التى يكون من المحتمل فيها أن تتدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بعملية البيع إلى المنشأة، وفى الحالات التى يكون فيها عدم تأكد متعلق بذلك فإنه يتم تأجيل تحقق الايراد حتى يزول عدم التأكد مثل : وضع قيود موقتة فى الدولة المضيفة للتحويل بعملات أجنبية من الفروع إلى المركز الرئيسى فى الخارج لشركات أجنبية .

	كذلك فإنه إذا وجد شك بشأن تحصيل مبلغ الايراد أوجزء منه والذى سبق الاعتراف به كاملاً فى فترات سابقة، فإن المبلغ غير القابل للتحصيل أو الذى أصبح تحصيله غير محتمل فإنه يعترف به كمصروف وليس تخفيض لمبلغ الايراد الأصلى المعترف به سابقاً (أى اعتباره خسائر أومصروف ديون مشكوك فى تحصيلها) . سادساً : إذا توافرت شروط تحقق الايراد وكان هناك بعض المصروفات المرتبطة بهذا الايراد مثل الضمانات والتكاليف الأخرى التى تتحملها المنشأة البائعة بعد شحن البضاعة ، فإنه يجب الاعتراف بكل من الايراد والمصروفات التى تعود لنفس العملية أو لحدث آخر معاً فى نفس الفترة المالية (فى نفس الوقت) .
2. تأدية الخدمات.	أ- تعترف المنشأة بالايرادات الناتجة من تقديم الخدمات إلى المدى الذى تم تنفيذه من الخدمة المطلوبة فى نهاية الفترة المالية وبشرط توافر الشروط التالية مجتمعة : 1- يمكن قياس الايراد بدرجة موثوقة . 2- يكون تدفق المنافع الاقتصادية للمنشأة مرجح الحدوث. 3- يمكن قياس مدى ماتم تنفيذه من المعاملة فى نهاية الفترة المالية بدرجة موثوقة . 4- يمكن قياس التكاليف المترتبة على المعاملة والتكاليف اللازمة لاتمامها بدرجة موثوقة .

	ب- يستخدم مصطلح "نسبة الاتمام" عادة ليشير إلى المدى أوالجزء الذى تم تنفيذه من المعاملة ،وبموجب هذه الطريقة يتم الاعتراف بالايراد خلال الفترات المحاسبية حسب مستوى الاتمام . ج- عندما تنشأ حالة من عدم التأكد من إمكانية تحصيل مبلغ إدراج فعلاً ضمن ايرادات المنشأة ، فإنه يتم الاعتراف به كمصروف وليس تخفيض الايراد . د- يتم تحديد مستوى الاتمام بطرق مختلفة ومن أهمها : 1. حصر الأعمال المنفذه . 2. مقدار الخدمات المنفذه إلى إجمالى الخدمات المقرر تنفيذها . 3. التكاليف المتبدة المتعلقة بالخدمات المنفذة حتى تاريخه منسوبه إلى إجمالى التكاليف المقدرة لاستكمال الخدمة بالكامل وغالبا لا تعكس مدفوعات العملاء ماتم تنفيذه من الخدمة . 4. فى الحالات التى لا تستطيع فيها المنشأة تقدير نتائج وعوائد معاملة – تنطوى على تقديم خدمة – بدرجة موثوقة ، فإنها يجب ألا تعترف بالايراد إلا فى حدود المبالغ القابلة للاسترداد من المصروفات التى تكبدتها فعلاً .
3. الفوائد والاتاوات وتوزيعات أرباح الاسهم.	يتم الاعتراف بالايراد الناتج من استخدام الغير لأموال وأصول المنشأة التى تحقق عائد فى صورة فوائد واتاوات وتوزيعات أرباح عند توافر شرطين هما : أ يكون من المرجح تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة إلى المنشأة .

	ب- يمكن قياس الايراد بدرجة موثوقة . ويتم اتباع القواعد التالية لكل نوع : 1. يتم الاعتراف بالفوائد على اساس زمنى مع الاخذ فى الاعتبار معدل الفائدة الفعلى . 2. يتم الاعتراف بالاتاوات على اساس الاستحقاق ووفقا لما جاء فى العقد المبرم مع الغير . 3. يتم الاعتراف بتوزيعات الارباح حينما يثبت أن للمنشأة الحق فى الحصول على عائد التوزيعات (الكوبون) مثلاً عندما تضع الشركة المستثمر فيها قيمة التوزيعات تحت تصرف المستفيدين . 4. فى حالة تراكم فوائد مستحقة من سنوات سابقة فإن الفوائد المحصلة توزع على فترات ما قبل الاقتناء وبعده، ويعترف فقط ضمن إيرادات الفترة بذلك الجزء من الفائدة الذى يخص الفترة ما بعد الاقتناء، ويتم تخفيض قيمة الاستثمار بالفوائد المتراكمة قبل الاقتناء . 5. تستحق الاتاوات طبقاً للعقد المبرم مع الغير ، إلا إذا وجد اساس آخر منتظم ومنطقى يكون هو الاكثر ملائمة بناءً على جوهر الاتفاق . 6. يتم الاعتراف بالايراد فقط عندما يكون من المرجح أن تتدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى المنشأة ، وفى الحالات التى ينشأ فيها عدم تأكد من إمكانية تحصيل مبلغ تم إدراجه فعلا ضمن إيرادات المنشأة ، فإنه يتم الاعتراف به كمصروف بقيمة المبلغ غير القابل

	للتحصيل ولا يتم معالجته كتخفيض للإيراد الأصل الذى سبق الاعتراف به .
4. الافصاحات.	أ- يتم الافصاح عن السياسات المحاسبية المتعلقة بـ : 1- أسس قياس الايرادات المستخدمة . 2- طرق الاعتراف بالايرادات المستخدمة . 3- مستوى الاتمام للخدمات . ب- ينبغى أن تشتمل قائمة الدخل الشامل والايضاحات المتممة للقوائم المالية على ما يلى : 1 – قيم فئات الايرادات الرئيسية شاملاً: - بيع البضاعة - تقديم الخدمات . - الفوائد - الاتاوات - توزيعات الارباح . 2- مبلغ الايراد المعترف به من تبادل البضائع والخدمات . 3- الطرق المطبقة لتحديد مستوى اتمام المعاملات فى حالات تقديم الخدمات .

خلفية عن الإيراد

المعيار المحاسبى الدولى رقم (IAS 18)

1- خلفية ومقدمة:

- (إطار أعداد وعرض القوائم المالية) يعرف الدخل على أنه "زيادات في المنافع الاقتصادية خلال فترة المحاسبة في شكل تدفقات داخلة أو تعزيز الأصول أو نقص في الالتزامات مما يترتب عليه زيادة في حقوق الملكية ، بخلاف تلك المتعلقة بمساهمات من المشاركة في حقوق الملكية ويشمل الدخل كلا من الإيراد والمكاسب.
- "الإيراد يجب تمييز عن الكسب. وينشأ الإيراد عن الأنشطة العادية للمنشأة والمكاسب مع هذا تشمل تلك البنود كالربح على الأصول غير المتداولة المتخلص منها أو لإعادة تحويل الأرصدة إلى العملات الاجنبية ، أو تسويات القيمة العادلة للأصول المالية وغير المالية .
- يحدد هذا المعيار متطلبات الاعتراف بالإيراد في القوائم المالية للمنشأة. ويمكن أن يتخذ الإيراد عدة أشكال مثل مبيعات البضائع وتقديم الخدمات ورسوم امتياز وتوزيعات الأرباح والفائدة والاتاوات وهكذا.
- المسألة الرئيسية في الاعتراف بالإيراد هي توقيته متى يحتمل أن المنفعة الإقتصادية المستقبلية تتدفق للمنشأة ويمكن قياس المنفعة هذه بشكل يعتمد عليه.
- بعض الفضائح المالية المنشورة العالمية الحديثة – التي سببت اضطرابا في العالم المالي عالميا كانت كما يقال – نتيجة التلاعب المالي – نتيجة الاعتراف بالإيراد على اساس سياسات محاسبية غير مناسبة. هذه الفضائح المالية الناتجة عن استخدام سياسة الاعتراف الزائد بالإيراد جذبت انتباه عالم المحاسبة إلى أهمية المحاسبة عن الإيراد.
- أنه لأمر حاسم فعلا أن يتحدد وقت الاعتراف بالإيراد بشكل صحيح – فمثلا في حالة بيع بضائع هل إيرادها الذي يعترف به عند تلقي طلبية العميل أو

عند إكمال الإنتاج أو في تاريخ الشحن أو في وقت تسليم البضاعة للعميل؟ وقرار تحديد الموعد وكيفية الاعتراف بالإيراد لهما تأثير هام على تحديد "صافي الدخل" عن السنة (أي الخط الأخير) وبهذا فإن عنصر الإيراد حاسم جدا في كامل عملية إعداد القوائم المالية.

2 النطـــاق:

متطلبات (IAS) التي تطبق في المحاسبة بالنسبة للإيراد تنشأ من:

بيع بضائع – تقديم خدمات – استخدام آخرين لأصول المنشأة وبالتالي ينتج فائدة أو إمتيازات أو توزيعات أرباح.

لا يتناول المعيار الأيراد الناشئ عن البنود التالية حيث يتم معالجتها وفقا لمعايير أخرى:

- الأيجارات (IAS/7)
- توزيعات الأرباح من استثمارات يحاسب عنها طبقا لطريقة حقوق الملكية (IAS/28)
- عقود التامين (IFRS/4)
- التغييرات في القيم العادلة للإدوات انمالية (IAS/39)
- التغييرات في قيم الأصول المتداولة.
- الاعتراف المبدني بالناتج الزراعي (IAS/41)
- التنقيب عن المعادن

3- تعاريف المصطلحات الأساسية (طبقا لـ (IAS/18)

الإيـــــراد:

هو إجمالي التدفق الداخل من المنافع الاقتصادية خلال فترة ناشئة في المسار العادي للأنشطة عندما تكون نتيجة هذه التدفقات الداخلة زيادة فى حقوق الملكية بخلاف تلك الزيادات المتعلقة بإسهامات حملة حقوق الملكية.

القيمة العادلة:

المبلغ الذي يمكن به تبادل الأصل أو تسوية الألتزام بين طرفين ذوي معرفة وإرادة في صفقة عادية.

واقـــع عملـى :

يشير الإيراد فقط إلى تلك المبالغ المتلقاه ، ويمكن تلقيها بواسطة المنشأة على حسابها الخاص وهناك مبالغ محصلة أو ممكن تحصيلها لحساب آخرين لا تصنف كدخل حيث لا زيادة في حقوق الملكية وهذه البنود تكون التزامات والأمثلة تشمل ضرائب المبيعات (مبالغ مستحقة للحكومة) وأقساط التأمين المحصلة بواسطة وكيل (الإيراد في هذه الحالة تكون عمولة) وما يشبه ذلك.

4- قياس الإيراد

يقاس الأيراد بالقيمة العادلة للمقابل المقبوض أو الذي يمكن قبضه وفى معظم الحالات ، فإن القيمة تكون سهلة التحديد بعقد بيع بعد استنزال الخصومات أو التنزيلات التجارية.

دراسة حالة رقم (1)

الوقـائـع

باعت شركة النورهان بضاعة تكلفتها 100000 دولار بمبلغ 140000 جنيه لشركة أخرى وبفترة إئتمان 6 شهور والسعر النقدى العادل هو 125000 دولار ويتم منح خصم نقدى 5000 جنيه إذا تم السداد عند تسليم البضاعة

المطلوب: كيف تقيس الشركة الدخل من الصفقة:

الحـــل

بالفعل هذه الشركة بتمويلها شركة لفترة (6) شهور فإن السعر العادي يكون (120.000) دولار (125.000) – الخصم النقدي (5000 دولار) لذلك فالإيراد الذى تتم المحاسبة عنه بمبلغ 120000.$ يخصم المبلغ ثمن البيع الفورى وهو (140.000) إلى (120.000) دولار.

والفرق بين المبلغ الإسمي (140.000) دولار والقيمة المخصومة يعترف بها كدخل فائدة على فترة التمويل وهي (6) شهور.

- تبادل البضاعة أو الخدمات تحتاج فحصا مختلفا فإذا كانت البضاعة أو الخدمات ذات طبيعة مماثلة والقيمة يتم تبادلها فلا صفقة أساسا قد حدثت ولا يوجد ايراد يتم الاعتراف به.
- ومع هذا لو أن البضاعة أو الخدمات ذات الطبيعة المماثلة يتم تبادلها فإن صفقة إيراد يعترف بها بالقيمة العادلة للبضاعة المباعة و أو الخدمات المقررة. وفي كلتا الحالتين فإن الإيراد يتم تسويقه مقابل أي نقدية وما في حكمها.
- يتناول (SIC/31) صفقات المقايضة المتضمنة خدمات إعلانات. وينطبق هذا التفسير على قياس القيمة العادلة للإيراد من صفقات المقايضة هذه. ويذكر أن هذا الإيراد يمكن قياسه فقط بالرجوع إلى صفقات غير المقايضة التي :
- تتضمن إعلانات مماثلة للإعلانات ، صفقة مقايضة.
- تحدث بشكل متكرر
- تمثل عدداً سائدا من الصفقات ومبلغا عند مقارنته بصفقات تتم عن غير طريق المقايضة لايجاد الإعلانات التي تماثل الإعلانات في صفقات مقايضة.
- تتضمن نقدية و/أو شكلا أخر لمقابل (مثلا أوراق مالية يمكن تسويقها) ذات قيمة عملية معينة بشكل يعتمد عليه.

5- تحديد الصفقة :

عادة عند تطبيق معايير الاعتراف في المعيار ، يتم تطبيقه على كل صفقة ومع هذا تنشأ ظروف دراسة صفقات معقدة عندما يحتاج الأمر تطبيق المعايير على مكونات الصفقة.

دراسة حالة (2)

الوقائع

شركة (Full Service) تبيع بعض المعدات ثمنها النقدي (100.000) دولار بمبلغ (140.000) دولار مع الالتزام بخدمة المعدات لفترة سنتين بدون تكلفة أخرى.

الحـــل

تعترف الشركة بالإيراد على بيع السلع بـ (100.000) دولار والباقي (40.000) دولار يعترف به على مدار سنتين كإيراد خدمة.

6- بيـع السلع :

يقرر المعيار أن الأيراد ببيع السلع يجب الاعتراف به عند توافر كل المعايير التالية:

- تكون المخاطر والمنافع الخاصة بالملكية قد نقلت إلى المشتري.
- لا يحتفظ البائع بتدخل إدارى للدرجة المقترنة عادة بالملكية ولا يكون له رقابة على السلع المباعة.
- يمكن قياس مقدار الإيراد بشكل يعتمد عليه.
- يحتمل أن المنافع الاقتصادية المقترنة بالصفقة سوف تتدفق إلى البائع.
- التكلفة التي تم تحميلها أو سيتم تحميلها بالنسبة للصفقة يمكن قياسها بشكل يعتمد عليه.

ونقل المخاطر والمنافع أساسي ، فمثلا إذا كانت البضائع مباعة ولكن الثمن سوف يحصل فقط إذا كان المشتري قادرا على بيعها. حينئذ فإن المخاطر الملحوظة للملكية يحتفظ بها البائع الأصلي ولا يعترف بأي بيع.

الوقت الذي تنقل فيه المخاطر والمنافع الملحوظة للملكية إلى المشتري يتطلب دراسة وتحليل متضمنا فحص الظروف المحيطة بالصفقة. وعموما هذا النقل يتم عندما ينتقل سند الملكية إلى المشتري أو يستكمل المشتري حيازة السلع ، ومع هذا في بعض الظروف لا يتزامن هذا النقل للمخاطر والمنافع مع نقل السند القانوني أو الحيازة الفعلية مثلاً عندما يكون مبنى لا يزال تحت التشييد ولكن تم بيعه فعلا.

واقـع عملـي :

في حالة مبيعات التجزئة حيث يكون للعملاء حق إرجاع البضاعة أو حق أسترداد نقود والاحتفاظ بالمخاطر والمنافع هنا لا يعتبر أن إيرادا بالفعل من بيع البضائع ولا يعترف به وقت البيع للعملاء. والمخاطر التي لم تنقل هي مخاطر إرجاع

البضاعة أو مخاطر سعي العملاء لإسترداد الثمن. والإيراد هو وضع يعترف به في وقت البيع بشرط أن البائع يستطيع بشكل يعتمد عليه تقدير حالات الرد في المستقبل (على أساس بعض الأسباب المعقولة مثل الخبرة في الماضي وعوامل أخرى متصلة) ويعترف بذلك على أساس المعيار IAS/37.

- كذلك فإن التكلفة التي تم تكبدها في سبيل الصفقة يجب قياسها بشكل يعتمد عليه.

دراسة حالة (3)

الوقائع

(شركة Bespoke) صنعت آلة خصيصا بتصميم من العميل ولا يمكن استخدامها لأي طرف آخر ولم تكن الشركة قد صنعت مثلها من قبل وتتوقع في السنة الأولى من استخدامها ظهور عيوب جوهرية في تشغيلها حيث التزمت الشركة تعاقديا بالإصلاح والتصحيح بدون مقابل آخر من العميل. ونوعية هذه العيوب يمكن أن تكون فعلا هامة، ومع انتهاء السنة للشركة كانت الماكينة قد سلمت وركبت فعلا بفاتورة بمبلغ (100.000) دولار (سعر العقد) والتكاليف المحملة على الشركة من هذا المبلغ كانت (65.000) دولار.

والمطلوب : كيف يكون على الشركة الإعتراف بالصفقة المذكورة؟

الحـــل

حيث لم يسبق للشركة صنع هذا النوع من الآلة فهي في وضع لا يمكن قياسه بشكل يعتمد عليه بالنسبة لتكلفة الإصلاح والصيانة لأي عيب جوهري يظهر . وعليه فإن تكلفة الصفقة على الشركة لا يمكن قياسها بشكل يعتمد عليه ولا يعترف بأي بيع (أي يؤجل الايراد) .

يحدث كثيرا أن تخضع عقود البيع لشروط مثل:

تفتيش و/أو تركيب : فإذا كان التركيب سريعا وعملية بسيطة (أي يشكل جزءا هاما في عقد البيع) فالإيراد يمكن الإعتراف به عند التسليم.

مع الموافقة على ارجاع السلعة: فالعقد يعترف به عندما تكون البضاعة قد قبلت وانقضت فترة امكانية رد البضاعة.

عند وكيل البيع: يعترف بالعقد فقط عندما يكون الوكيل قد باع البضاعة.

الدفع عند التسليم : يعترف بالعقد عند قبض الثمن.

- **Layaway** : عندما يكون تسليم البضاعة فعلا بعد التركيب النهائي. إذا أوضحت الخبرة السابقة أن كامل الثمن يتم دفعه – فالإيراد يمكن الإعتراف به عندما يتم تسليم وديعة هامة والبضاعة جاهزة للتسليم. وإلا فإن الإيراد يعترف به فقط عند التسليم.
- بمعنى : إذا أحتفظ البائع بمخاطر هامة على الملكية والصفقة لاتعتبر بيعا لأغراض الاعتراف بالإيراد ويجوز للبائع الاحتفاظ بمخاطر هامة للملكية تظهر بعدة طرق . كالمثال التالي:

دراسة حالة (4)

أي الأوضاع التالية تدل على أن المخاطر والمنافع لم تنقل إلى المشتري؟

(أ) تبيع شركة (XVZ) إلى شركة (ABC) بضاعة – وفي عقد البيع شرط أن على البائع التزام عند الأداء غير المرضي للبضاعة وهذا لا يحكمه الأحكام العادية.

(ب) شحنت شركة (Zeta) آلات مخصصة للمشتري وفق تصميمه، وجزء هام من الصفقة يتضمن التركيب الذي لم يتم بعد بمعرفة الشركة البائعة.

(ج) للمشتري حق إلغاء الشراء لسبب غير محدد بالعقد (الموقع فعلا من الطرفين) والبائع غير متأكد من الناتج.

الحـــل

(د) طبقا للشرط في عقد البيع على شركة XYZ إلتزام خارج عن شرط الضمان العادي – وبهذا فإن مخاطر ومنافع الملكية لم تنتقل إلى المشتري في تاريخ البيع.

(ه) "المخاطر والمنافع". للملكية لن تنقل إلى المشتري بسبب عدم التأكد غير المحدد الناشئ عن شروط العقد (الموقع بشكل قانوني من

الطرفين) مما يتيح للمشتري الاحتفاظ بحق الغائه بسبب لا يكون البائع متأكدا من نتيجته.

لا تعتبر الصفقة بيعا حتى يكون محتملا أن المنافع الاقتصادية المستقبلية ستتدفق للشركة وفي بعض الحالات يكون تسلم المقابل مشكوكا فيه وحتى إزالة حالة عدم التأكد لا يجب الاعتراف بالبيع.

واقـع عملـي :

عندما تنشأ حالة عدم التأكد حول إمكانية تحصيل الإيراد المقيد في فترة سابقة – حينئذ فإن المبلغ غير المحصل يعترف به كمصروف مقابل تسوية الإيراد أصلا المعترف به في فترة سابقة.

الإيرادات المعترف بها وكذلك التكاليف (المصروفات) المقترنة بها يجب أن تتماشى ويعترف بها في وقت متزامن – وهذا أساسي لأنه إذا كانت هذه التكاليف لايمكن قياسها بشكل يعتمد عليه حينئذ فإن الإيراد ذا العلاقة لا يجب الإعتراف به، وفي هذه الحالة أي مقابل تم تحصيله عن هذه الصفقة يعد كالتزام.

7 – تقديم الخدمات :

7-1 الإيراد من تقديم خدمات يمكن الإعتراف به بالرجوع إلى مرحلة الإكمال إذا كان الناتج النهائي يمكن تقديره بشكل يعتمد عليه وهذا يكون في حالة :

- يمكن قياس الإيراد بشكل يعتمد عليه.
- عندما يكون محتملا أن المنافع الاقتصادية المقترنة بالصفقة تتدفق إلى البائع.
- مرحلة لاكتمال يمكن قياسها بشكل يعتمد عليه.
- التكاليف المتكبدة وتكاليف الإكمال يمكن قياسها بشكل يعتمد عليه.

هذه الطريقة من الاعتراف بالإيراد تعكس الحالة الواردة في المعيار (IAS/11) لعقود الإنشاء والمتطلبات المقررة في هذا المعيار كما هي سارية على تقديم الخدمات حسب نظم الموازنة والتكاليف المقدرة ومنهجيات تقدير نسب الخدمة المقررة مثل عمليات المسح أو نسبة التكاليف المتكبدة إلى إجمالي التكاليف المقدرة

هي كذلك مماثلة . كذلك إذا كان الناتج لا يمكن تقديره بشكل يعتمد عليه حينئذ فإن الإيراد يعترف به فقط على قدر إمكانية تغطية التكاليف.

27 أمثلـة :

- يعترف بمصروفات التركيب على مدى فترة التركيب بالرجوع إلى مرحلة الإكمال.
- الاشتراكات عادة يعترف بها على أساس ثابت على مدى فترة الاشتراك.
- عمولات وكالة التأمين يعترف بها عند بدء التأمين مالم يكون الوكيل محتملا أن يكون عليه تقديم خدمات أخرى في هذه الحالة فإن نسبة من الإيراد توجل لتغطية تكلفة تقديم الخدمة.
- الاتعاب من عمل سوفتوير حسب المطلوب يعترف بها بالرجوع إلى مرحلة إكتمالها بما في ذلك الدعم بعد التسليم.
- خدمة حدث معين فاتعابه يعترف بها عند حدوثه فعلا. فإذا كان الاشتراك في عدد من الاحداث فإن الأتعاب يتم تحديدها لكل حدث على حدة.
- رسوم التعليم يعترف بها على مدى فترة تقديم التعليم.
- رسوم الخدمات المالية تعتمد على الخدمات التي تقدم . وفي الأغلب تعالج كتسوية لسعر الفائدة الفعلي على اداة مالية تنشأ – فهذه حالة الاعتراف والالتزام بالاتعاب . ورسوم إدارة الاستثمار يعترف بها على مدى فترة الأداة.

8 – الفائدة مقابل الامتياز – وتوزيعات الأرباح:

الإيراد الناشئ من استخدام الآخرين لأصل تابع للشركة الذي ينتج عنه فائدة أو توزيعات أرباح أو مقابل استثمار يعترف به كما يلي:

- يعترف بالفائدة باستخدام "طريقة الفائدة الفعلية".
- مقابل الامتيازات : يعترف بها على أساس الاستحقاق طبقا لاتفاقية الامتياز .
- توزيعات الأرباح: يعترف بها عندما يكون للمساهم الحق في تسلمها.

9 – **الإفصاحات:**

يتطلب المعيار الإفصاحات التالية:

- سياسات المحاسبة المأخوذ بها للإعتراف بالإيراد بما فيها طرق تحديد مرحلة الاستكمال بالنسبة لتقديم الخدمات.
- مقدار كل فئة هامة من الإيراد المعترف به خلال الفترة شاملا:

- مبيعات البضائع
- تقديم الخدمات
- الفائدة
- مقابل الامتيازات
- توزيعات الأرباح
- ومقدار الإيراد المعترف به من تبادل السلع أو الخدمات الداخلة في الفئة.

أسئلة متعددة الخيارات:

(1) **Bill and Hold** حيث يؤجل التسليم بناء على طلب المشتري ولكن المشتري يتحمل السند ويقبل الفاتورة – ولهذا يجب الاعتراف عندما:

(أ) يقوم المشترى بتقديم أمر الشراء.

(ب) بدأ البائع في صنع البضائع.

(جـ) نقل السند فعلا ولكن البضائع موجودة في مخازن البائع.

(د) يحتمل أن التسليم سيتم وقد وصفت شروط الدفع وعرف المشتري تعليمات التسليم.

الاجابة: (د)

(2) شركة (ABC) صانع كبير للآلات وشركة (XYZ) عميل رئيسى لها تقدمت بطلبية عن آله خاصة وقدمت عنها وديعة (112.500). واتفق الطرفان على سعر الآلة (150.000) وعلى أساس شروط إتفاقية البيع فإنها عقد (فوب) وينتقل سند الملكية إلى المشتري عند شحن البضاعة في السفينة بالميناء متى يجب الإعتراف بالإيراد بمعرفة (ABC)؟

(أ) عند طلب العميل للآلة.

(ب) عند تلقي الوديعة.

(جـ) عند شحن الآلة في الميناء

(د) عند تسلم الآلة بواسطة العميل.

الأجابة: (جـ)

(3) الإيراد من أداء فني يعترف به مرة واحدة عندما:

(أ) سجل المتفرج للحدث.

(ب) عند بيع تذاكر الكونشريو.

(جـ) عند تلقي النقدية من مبيعات التذاكر.

(د) عند أداء الحدث فعلا.

الإجابة (د).

4 - شركة (X) صانع كبير لأدوات التجميل تبيع بضائع إلى شركة (Y) تاجر تجزئة يقوم بدوره ببيعها للجمهور الواسع من خلال سلسلة منافذ تجزئة. (Y) تشتري بضائع من (X) تحت عقد وديعة والمطلوب متى يجب الأعتراف بإيراد بيع البضاعة بمعرفة (X)؟

(أ) عند تسليم البضاعة إلى Y.

(ب) عند بيع البضاعة إلى Y.

(جـ) يعتمد هذا على شروط تسليم البضاعة (أي CIF (تكلفة تامين نقل) أو FOB.

(د) يعتمد هذا على شروط الدفع من الطرفين (أي نقدا أم لأجل).

الإجابة (ب).

5 - شركة (M) شركة تصنيع جديدة تبيع منتجات استهلاكية جاءها عرض بأن تسدد تكلفة الشراء خلال شهر من البيع إذا العميل لم يكن راضيا عن المنتج. متى يكون على شركة (M) الإعتراف بالإيراد.

(أ) عند بيع البضاعة إلى العملاء.

(ب) بعد شهر من البيع.

(جـ) فقط إذا لم ترجع البضاعة بعد فترة الشهر.

(د) عند وقت البيـع مـع تسوية الإيراد لإلتزام بنفس المبلغ لإمكانية الرجوع .

الإجابة (أ).

6 - شركة رقائق كمبيوتر تبيع منتجاتها إلى موزعين ليبيعوها إلى العملاء النهائيين. ونظرا لكثرة التلقبات في أسعار السوق لهذه البضائع للشركة وضعت شرط حماية السعر في إتفاقية التوزيع يعطيها الحق في عمل زيادة في السعر في حالة حركة رفع السعر . شرط آخر في إتفاقية التوزيع هو أن الشركة يمكنها في أي وقت خفض مخزونها بإستعادة شراء البضائع بالتكلفة التي باعت بها البضاعة للموزع. ويدفع الموزعون ثمن البضائع خلال (60) يوما من بيع البضاعة لهم.

متى يجب على الشركة الاعتراف بالإيراد عند بيع البضائع للموزعين؟

(أ) عند بيع البضائع إلى الموزعين.

(ب) عند دفع الموزعين تكلفة البضائع (أي بعد 60 يوما من بيـــع البضاعة للموزعين.

(جـ) ثمن بيع البضاعة للموزع بشرط تقدير إيراد صافي يقيد أيضا تحت شرط الحماية على أساس الخبرة الماضية.

(د) عندما يبيع الموزع البضاعة للعملاء النهائيين ولم يعد هناك عدم تأكيد بالنسبة لشرط حماية السعر أو إعادة شراء المصنع.

الإجابة : (د).

7 - شركة (XYZ) صناعية تبيع آلات نمطية . وأحد الشروط في عقد البيع أن تركيب الآلات تقوم به الشركة وخلال ديسمبر سنة 2005 تلقت الشركة عقد خاص لمرة واحدة من (ABC) لصناعة وتركيب وصيانة الآلات الخاصة بها. وهذه هي المرة الأولى التي ستقوم فيها شركة (XYZ) بإنتاج هذا النوع من الآلات ويتوقع تغيرات عديدة تحتاج إدخالها على الآلة بعد تركيبها حيث ورد

بعقد البيع "فترة الصيانة" وإجمالي تكلفة إدخال التغييرات خلال فترة الصيانة لا يمكن تقديره بشكل معقول في وقت التركيب.

متى على الشركة (XYZ) الاعتراف بالإيراد من بيع هذه الآلة الخاصة ؟

(أ) عند إنتاج الماكينة.

(ب) عند إنتاج الآلة وتسلمها.

(جـ) عند استكمال تركيب الآلة.

(د) عند انتهاء فترة الصيانة بمقتضى العقد.

الإجابة (د).

الإيـــراد

مفاهيم وقواعد وأمثلة

● طبيعـــة المشـــكلة :

يعتبر الإعتراف بالإيراد وقياسه أمر هام للتقرير عن الأداء المالى، وفى السنوات الأخيرة فإن مختلف المؤسسات العاملة فى نفس قطاع الأعمال أخذت بطرق وممارسات مختلفة فيما يخص الإعتراف بالإيـراد، وهـو الأمر الذى أدى إلى فروق بين المنشآت فى توقيت وقياس الإيراد ومن ثم الربح. وسياسات إدارة الأرباح المتعسفة ترتب عليها ممارسات محل تساؤل وشك فى الإعتراف بالأيراد ، وكثير من الفضائح المحاسبية الشهيرة فى السنوات الأخيرة تضمنت التلاعب فى الإيرادات، فنتيجة الإعتراف بالإيراد بطريقة غير ملائمة بما يؤدى إلى أرباح متضخمة بشكل كبير، وجزئيا فإن إزدياد عمليات التلاعب بالإيـرادات ونجاح بعض المنشآت فى الافلات بفعلتها كان يغذى ويدعم سياسات الإعتراف بالإيراد مملة ومتعسفة ووجود معيار محاسبة فعال عن الإيراد أمر أساسى لضمان ثقة أسواق رأس المال فى تقارير الشركة، الأمر الذى يوفره هدف هذا المعيار الآن.

● أهـــداف الفصـــل :

- بيان كيفية الإعتراف بالإيراد وقياسه والإفصاح عنه وإظهاره فى قائمة الدخل .
- الأنواع المختلفة للإيراد الناشئة عن مبيعات البضائع وتقديم الخدمات والأشكال الأخرى مثل الفوائد والأتاوات وتوزيعات الأرباح .

● المفاهيم الأساسية :

يعرف الدخل بأنه "الزيادات فى المنافع الاقتصادية فى شكل تدفقات نقدية داخلة أو زيادات فى الأصول أو انخفاض للالتزامات تنتج من معاملات بخلاف التعامل مع الملاك".

والإيراد ببساطة هو الدخل الناشىء فى مسار الأنشطة العادية للمنشأة ويعرف غالبا بأسماء مختلفة مثل المبيعات ورقم الأعمال والأتعاب والفائدة وتوزيعات الأرباح والاتاوات .

والنقطة الأساسية فى الإيراد هى مسألة التوقيت، حيث يثار التساؤل عن : متى يجب الإعتراف بالإيراد بواسطة المنشأة؟ حيث توقيت الإعتراف بالإيراد جوهرى بالنسبة لتوقيت الأرباح. وتعد القوائم المالية على افتراض أساسى وهو الاستحقاق، وفى ظل أساس الاستحقاق فإن تأثير الصفقات والأحداث يعترف بها عند حدوثها وليس عند استلام النقدية أو دفعها .

ويذكر المعيار أنه يجب الإعتراف بالإيراد عندما يكون محتملاً تدفق المنافع الاقتصادية المقترنة بالصفقة إلى المنشأة مع إمكان قياس هذه المنافع بشكل موثوق.

وينبطق المعيار على ما يلى :

- بيع البضائع سواء المنتجة بواسطة المنشأة أو البضاعة المشتراه بغرض البيع .
- تقديم الخدمات التى تتضمن أساسا أداء مهمة متفق عليها تعاقديا على مدى فترة متفق عليها.
- الإيراد المكتسب من الاستخدام بواسطة آخرين لأصول المنشأة شاملاً الفائدة والاتاوة وتوزيعات الأرباح بواسطة المنشأة .

والمبالغ المحصلة نيابة عن الآخرين شاملة ضرائب المبيعات وضريبة القيمة المضافة والمبالغ المحصلة كوكيل نيابة عن الموكل ـ وتستبعد هذه المبالغ من رقم الإيراد .

● قياس الإيـــراد :

يضع المعيار قاعدة أن الإيراد يجب قياسه بالقيمة العادلة للمبلغ المحصل أو القابل للتحصيل. وسوف يتم التعبير عن المبلغ المحصل أو القابل للتحصيل بصفة عادية فى الاتفاقية بين المشترى والبائع ، ويقاس الإيراد صافيا من الخصومات التجارية أو حجم الخصومات المعطاه .

وبصفة عامة ـ فإن النقدية سوف تدفع عندما يتلقى المشترى السلع والخدمات أو خلال فترة ائتمان قصيرة خلال 30 يوما مثلاً ، ومع ذلك عندما يؤجل الدفع لمدة طويلة ليقدم للمشترى فترة ائتمان بدون فائدة ، فيشمل الدفع النقدى المؤجل شكلاً من التمويل .

والمثال الأساسى لذلك هو محل تجارى لبيع الأثاث أو الأجهزة الكهربائية على أساس انتمان لمدة سنة واحدة بدون فائدة – ففى مثل هذه الحالات تحتاج الشركة لتقدير القيمة العادلة النقدية وهذا يتحدد بتقدير قيمة الدين الممكن تبادله بين طرفين راغبين فى عقد صفقة، والفرق بين القيمة العادلة والمبلغ الفعلى المدفوع يتم تصنيفه كإيراد فوائد .

● **مثـــال (1) :**

تبيع إحدى الشركات سلعة إلى عميل بمبلغ 2500 جنيه فى 5 يوليو 2006 ، ورغم أن التسليم سوف يحدث فى أقرب وقت ممكن فإن الشركة أعطت العميل فترة انتمان بدون فائدة لمدة 12 شهراً ، وتبلغ القيمة العادلة للمقابل المقرر قبضه هو 2294 جنيه بدلاً من 2500 جنيه ويعتبر الفرق البالغ 206 جنيه بمثابة إيراد الفوائد .

ولذلك ينبغى على الشركة تقسيم مبلغ 2500 جنيه بين الإيراد والفائدة حيث يمكن الإعتراف بالإيراد بمبلغ 2294 جنيها فى 5 يوليو 2006 مع معالجة الفرق البالغ 206 جنيها كإيراد فائدة على مدار فترة انتمان 12 شهراً .

● **تبادل السلع :**

عندما تتلقى المنشأة بضائع أو خدمات، فهذه تكون صفقة مبادلة Swap والمنشأة تقوم باحلال أصل بأصل آخر مماثل، وفى هذه الحالات لا يتم توليد أى إيرادات بدون تقرير تكلفة إضافية، وهذه الصفقات تكون شائعة تماما فى بيع سلع مثل اللبن مع موردين فى تبادل للمخزون للوفاء بالطلب فى موقع معين .

وعندما يتم تسوية المبالغ القابلة للتحصيل فى صورة سلع أو خدمات غير متماثلة فإن الإيراد يكون مؤكداً ويجب الإعتراف بالتكاليف – وفى مثل هذه الحالات – فإنه يتم قياس الصفقة على أساس القيمة العادلة لما سوف يتم استلامه فإذا لم يكن ممكنا قياس قيمة البضائع أو السلع أو الخدمات التى يتم تسلمها بشكل موثوق، حينئذ فإن الإيراد يجب أن يقاس على أساس القيمة العادلة للسلع والخدمات المقدمة .

● **الإعتراف ببيع السلع :**

يضع معيار الإيـراد خمسة متطلبات ينبغى تلبيتها قبل الإعتراف بالإيراد الناتج من بيع البضائع وهى :

1 – قيام البائع بنقل العوائد والمخاطر الهامة إلى المشترى، وفى سيناريو بسيط فإن هذا الأمر يحدث عندما يتم نقل صك الملكية القانونى للملكية أو الحيازة الفعلية للبضاعة، والاحتفاظ بالمخاطرة من خلال إمكانية رد البضاعة لا يمنع بالضرورة الإعتراف بالإيراد، وهذا يحدث فى تجارة التجزئة حيث يمكن ارجاع السلعة واسترداد قيمتها .

2 – لم يعد للبائع أى اشتراك فى إدارة السلع أو السيطرة الفعالة عليها .

3 – يمكن قياس مقدار الإيراد بشكل موثوق.

4 – هناك تأكد معقول بأنه سوف يتم تحصيل الثمن، وتأثير هذا هو أن الإيراد ذو العلاقة بالمبيعات الأجلة يتم الإعتراف به قبل حدوث التحصيل الفعلى طالما لا يوجد عدم تأكد هام بشأن التحصيل.

5 – يمكن قياس التكاليف المتكبدة أو المحتمل تكبدها بشكل موثوق وقد يكون من الصعب تقدير التكاليف المتعلقة بصفقة فى ظروف معينة ومع هذا – فلا يمنع ذلك من عمل تقدير يعتمد عليه، ولذلك لا ينبغى التوقف عن الإعتراف بالإيراد وتقديم ضمان مثال لذلك .

ويلاحظ :

كما هو وارد أعلاه فى المتطلب رقم (1) لا يجب الإعتراف بالإيراد حتى يتم نقل المخاطر والعوائد الخاصة بالملكية إلى المشترى، ويجوز للبائع الاحتفاظ بالمخاطر والعوائد الهامة للملكية بعدد من الطرق ومن أمثلة ذلك :

أ – يحتفظ البائع ببعض الالتزامات بالنسبة للأداء غير المرضى والذى يكون خارج انتغطية العادية للضمانات .

ب – البضائع المعيبة – رغم شحنها – قد يتطلب أن يقوم البائع بتركيب الأجهزة كجزء من العقد قبل إمكان استخدام المشترى للبضائع (لا يجب الإعتراف بالإيراد

قبل اكتمال العملية كلها والتركيب) وفى الحالة (أ) يحتفظ البائع بمخاطر هامة إذا كانت السلع لا تعمل، وفى الحالة (ب) لا يكون المشترى قادراً على كسب العوائد المقترنة باستخدام السلع وفى كلتا الحالتين لا يعترف بأى إيراد .

● **مثـــال** (2) :

معرض للسيارات يبيع السيارات من طراز معين بمبلغ 100000 جنيه، فإذا علمت أنه باع سيارة فى أول أبريل 2008، ويشمل الضمان أما فترة زمنية سنتين أو 40000 كيلو متر أيهما أقرب كضمان ضد عيوب الصناعة، وكترويج للسيارات فإن المعرض يقدم خيار الدفع الآجل (اشترى الآن والدفع خلال 12 شهراً) وتنتهى السنة المالية فى 31 ديسمبر من كل عام . وللمحاسبة عن عملية بيع السيارة تلك ، يتبع ما يلى :

- تقسيم ثمن السيارة وهو 100000 جنيه بين سعر البيع النقدى والفائدة الفعلية، فعلى سبيل المثال يحصل من يسدد قيمة السيارة نقداً على خصم 6% من قيمة السيارة أى 6000 جنيه. فى هذه الحالة يكون سعر البيع النقدى 94000 جنيه والفائدة الفعلية 6000 جنيه .
- الإعتراف بسعر البيع النقدى كإيراد فى أول أبريل أى أن الإيراد 94000 جنيه .
- الإعتراف بدخل الفائدة عن الائتمان لمدة تسعة شهور من أول أبريل 2008 حتى 31 ديسمبر 2008 أي مبلغ 4500 جنيه .
- الإعتراف بدخل الفائدة عن 3 شهور فى سنة 2009 (أى الفترة المالية التالية) .
- تكاليف الإنتاج والبيع يتم الإعتراف بها فى الفترة التى يتم فيها الإعتراف بالإيراد المتعلق بثمن بيع السيارة (أى سنة 2008) .
- مخصص الضمان : يتم وضعها فى نفس الفترة المتعلقة بإيراد بيع السيارة، ويتم الإعتراف بالتكاليف المقدرة للضمان فى ظل مخصصات الضمان وفقاً للمعيار المحاسبى الدولى رقم (37) الخاص بالمخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة .
- التكاليف الفعلية المتكبدة بمقتضى الضمانات المقدمة يتم تحميلها على مخصص الضمانات للدرجة التى يغطى فيها هذه التكاليف، وأى تكاليف زائدة عن مخصصات

الضمان يتم تحميلها مباشرة على قائمة الدخل ، وأى رصيد متبقى فى المخصص فى نهاية السنة الثانية يرحل إلى قائمة الدخل.

● **الإعتراف بإيـــراد تقديم الخدمـــات** :

معايير الإعتراف بالإيراد المتعلق بتقديم الخدمات مماثلة لتلك الخاصة ببيع البضاعة، ومع هذا – فإن المعايير التى تشير إلى الملكية غير متعلقة بشكل واضح بعملية تقديم الخدمات، والمعايير الثلاثة الأخيرة من معايير الإعتراف بالإيراد الناتج من بيع السلع تتعلق بشكل مماثل بعملية تقديم الخدمة. كذلك فإن الشركات عليها أن تكون قادرة على التقدير بدقة مرحلة اكمال الصفقة .

والمسائل ذات العلاقة بالاكمال تنشأ عندما يمتد عقد خدمات إلى ما بعد نهاية فترة المحاسبة الجارية، وبعض الأجزاء من إجمالى الإيراد تحمل مقدماً إلى فترات مستقبلية، وهذا التقييم للإيراد يتم عادة بالرجوع إلى مرحلة اكمال العقد، ويقدم المعيار (18) الخاص بالإيراد ثلاث طرق لتقدير مرحلة الاكمال وإن كان لا يمنع استخدام الطرق الأخرى ، وهذا الطرق الثلاث هى :

1 – عمل مسح للعمل المؤدى .

2 – تقدير الخدمات المؤداه حتى تاريخه مقابل إجمالى الخدمات المقرر تأديتها بمقتضى العقد.

3 – تقدير التكاليف الفعلية المتكبدة حتى تاريخه مقابل إجمالى التكاليف التى يتم تكبدها بمقتضى العقد.

وبصفة عامة ، ليس من المناسب الإعتراف بالإيراد على أساس المدفوعات المسلمة بمقتضى العقد، حيث غالبا دفعات المرحلة الواردة فى أحكام العقد تحمل تشابها قليلاً بالخدمات الفعلية المؤداه .

وفى الناتج العام فصفقة الخدمة لا يمكن تقديرها بشكل يعتمد عليه، حينئذ فإن الإيراد يعترف به فقط إلى الدرجة التى يمكن من خلالها استرداد التكاليف المتكبدة

حتى تاريخه، أما إذا لم يكن ممكناً استردادها بمقتضى العقد – فإن الإيراد لا يجب الإعتراف به رغم أن التكاليف المتكبدة لابد أن تعتبر مصروفات .

● **مثـــال (3) :**

دخلت شركة "النورهان" فى عقد بسعر ثابت 480000 جنيه لتقديم خدمات، وفى نهاية سنة 2008 (الفترة المحاسبية الأولى) فإنه يقدر بأن نسبة استكمال أعمال العقد هى الثلث والتكاليف المتكبدة حتى تاريخه 90000 جنيه .

فإذا كانت تكلفة استكمال العقد يمكن تقديرها بشكل موثوق بمبلغ 180000 جنيه، فإن العقد يكون مربحاً بصفة عامة (الإيرادات 480000 جنيه والتكاليف الكلية 270000 جنيه) . ويكون الربح للعقد 480000 – 270000 أى 210000 جنيه .

والإيراد الذى يتم الإعتراف به فى فترة المحاسبة الأولى يكون 160000 جنيه بواقع ثلث إجمالى الإيراد والتكاليف المتكبدة لانجاز هذا الجزء هى 90000 جنيه ويتم الإعتراف بها أيضاً لمقابلتها مع الإيراد المرتبط بها .

أما إذا كانت تكاليف استكمال العقد لا يمكن تقديرها بشكل موثوق، حينئذ فإن ناتج العقد الإجمالى لا يمكن تقديره بشكل موثوق، ويتم الإعتراف بالإيراد إلى الدرجة التى يعتقد معها أن التكاليف الفعلية المتكبدة سوف تسترد من العميل .

● **الإعتراف بالإيرادات المتولدة من أصول المنشأة :**

- يجب الإعتراف بالفوائد على أساس الوقت (الفترة الزمنية) .
- يتم الإعتراف بتوزيعات الأرباح عندما يكون للمنشأة المستثمرة – حق تلقى التوزيعات- ويكون هذا عادة عندما يتم الإعلان عن توزيعات الأرباح – وليس مجرد كونها اقتراح فقط.
- يجب الإعتراف بالاتاوات على أساس الاستحقاق – أى يجب الإعتراف بها عندما تكون كلها مستحقة بمقتضى أحكام الإتفاقية ذات العلاقة .

ملحـق (أ) للمعيار المصرى المعدل 2015
بيـع العقـارات

1 – مقدمة :

1. قد تدخل المنشآت التى تعمل فى قطاع النشاط العقارى فى اتفاقيات مع مشترى أو أكثر قبل أن تكتمل الأعمال الإنشائية سواء كانت تلك الأعمال تتم مباشرة بمعرفتها أو من خلال مقاولى الباطن، وتأخذ مثل هذه الاتفاقيات أشكال متعددة .
2. على سبيل المثال فقد تبدأ المنشأة القائمة على إنشاء عقار سكنى فى تسويق الوحدات السكنية المنفردة (سواء كانت شقق أو منازل) من واقع المخطط العام للمشروع أى أثناء القيام بالأعمال الإنشائية أو حتى قبل أن تبدأ تلك الأعمال . وبناء على ذلك يقوم كل مشترى بإبرام عقد مع المنشأة لاقتناء وحدة سكنية محددة عندما تكون جاهزة للإشغال، وعادة ما تكون الدفعات التى يقوم المشترى بسدادها للمنشأة قابلة للاسترداد فقط فى حالة ما إذا أخفقت المنشأة فى تسليم الوحدة التامة وفقاً للشروط التعاقدية وحيازة المشترى للوحدة .
3. قد تقوم المنشآت التى تتولى إنشاء عقارات تجارية أو صناعية بإبرام اتفاق مع مشترى وحيد ، وقد يتطلب ذلك الاتفاق من المشترى القيام بسداد دفعات تنفيذ أعمال خلال الفترة من تاريخ الاتفاق المبدئى، وحتى يتم استكمال تنفيذ الشروط التعاقدية. وقد تتم الأعمال الإنشائية على أرض تعد مملوكة أو مؤجرة للمشترى قبل أن تبدأ تلك الأعمال .

نطاق الملحق :

4. ينطبق هذا الملحق فى المحاسبة عن الإيراد والمصروفات المرتبطة به بمعرفة المنشآت التى تقوم بإنشاء عقارات بصورة مباشرة أو من خلال مقاولى الباطن .
5. الاتفاقيات التى تدخل فى نطاق هذا الملحق هى اتفاقيات تتعلق بإنشاء عقارات. وبالإضافة إلى إنشاء العقارات فقد تتضمن تلك الاتفاقيات تسليم سلع أو خدمات أخرى.

الموضوعات التى يتناولها الملحق :

6. يتناول هذا الملحق موضوعين :

(1) هل يقع الاتفاق فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (8) أم معيار المحاسبة المصرى رقم (11) ؟

(2) متى يجب الاعتراف بالإيراد من عملية إنشاء العقارات ؟

7. تفترض المناقشة التالية أن المنشأة قد قامت مسبقاً بتحليل العقد الخاص بإنشاء العقار وأية اتفاقيات أخرى مرتبطة به وخلصت إلى إنها لن تحتفظ بالتدخل الإدارى المستمر المصاحب عادة للملكية أو بالسيطرة الفعالة على العقار المنشأ بالقدر الذى قد يحول دون الاعتراف بجزء من مقابل البيع كإيراد فإن المناقشة التالية تنطبق فقط على ذلك الجزء من الاتفاق الذى سوف يتم الاعتراف بإيراد عنه .

8. قد تتعاقد منشأة على تسليم سلع أو خدمات بالإضافة إلى الأعمال الإنشائية لعقار فى اتفاق واحد (عندما يتضمن الاتفاق على سبيل المثال بيع أرض أو تقديم خدمات إدارة أملاك بالإضافة إلى الأعمال الإنشائية) وطبقاً للفقرة (3) من معيار المحاسبة المصرى رقم (11) فقد يحتاج الأمر إلى تقسيم مثل هذا الاتفاق إلى مكونات منفصلة قابلة للتمييز بما فى ذلك الجزء الخاص بإنشاء العقار . وفى هذه الحالة يجب توزيع القيمة العادلة لما تم استلامه أو ما لا يزال مستحقاً للمنشأة من إجمالى القيمة التعاقدية على كل مكون من تلك المكونات . وعندما يتم تحديد مكونات منفصلة بالاتفاق تقوم المنشأة بتطبيق الفقرات من 10 – 12 من هذا الملحق على الجزء الخاص بإنشاء العقار بغرض تحديد ما إذا كان ذلك الجزء يقع فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (8) أم معيار المحاسبة المصرى رقم (11). ويستتبع ذلك تطبيق شروط الفصل الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (8) على أى جزء من الاتفاق خلص على إنه عقد إنشاء.

9. تشير المناقشة التالية إلى اتفاق خاص بإنشاء عقار إلا إنها تسرى أيضاً على الجزء الخاص بإنشاء عقار محدد ضمن اتفاق يتضمن أجزاء أو مكونات آخرى .

تحديد ما إذا كان الاتفاق يندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (8) أو معيار المحاسبة المصرى رقم (11) :

10 لتحديد ما إذا كان الاتفاق الخاص بإنشاء عقار يندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (11) فإن ذلك يتوقف على شروط الاتفاق وكافة الحقائق والظروف المحيطة ويتطلب هذا التحديد نوعاً من التقدير الشخصى فيما يتعلق بكل اتفاق .

11 يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (8) على اتفاق عندما يفى ذلك الاتفاق بتعريف عقد الإنشاء المنصوص عليه بالفقرة رقم (3) من معيار المحاسبة المصرى رقم (8)، والذى يعرفه على إنه "عقد يتم إبرامه خصيصاً بغرض إنشاء أصل أو مجموعة من الأصول" ويفى أى إتفاق لإنشاء عقار بتعريف عقد الإنشاء عندما يكون للمشترى القدرى على تحديد العناصر الهيكلية الرئيسية لتصميم العقار قبل الشروع فى الإنشاءات أو تحديد التغييرات الهيكلية الرئيسية فى أثناء تنفيذ الأعمال الإنشائية (وبغض النظر عن ممارسة تلك القدرة من عدمه) وعندما ينطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (8) على اتفاق فإن عقد الإنشاء يتضمن أيضاً أية عقود أو أجزاء لتقديم خدمات تتصل مباشرة بإنشاء العقار وذلك وفقاً للفقرة (5) من معيار المحاسبة المصرى رقم(8) والفقرة (4) من معيار المحاسبة المصرى رقم (11) .

12 وعلى العكس من ذلك فعندما يعطى عقد إنشاء عقار للمشترين قدرة محدودة على التأثير على تصميم العقار مثلما هو الحال عندما يكون لهم الحق فى اختيار أحد التصميمات ولكن من بين عدة خيارات محددة بواسطة المنشأة أو عندما تقتصر قدرتهم على إجراء تعديلات طفيفة على التصميم الأساسى – فعندئذ يعد العقد إتفاقاً لبيع سلع ويقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (11) .

المحاسبة عن الإيراد من إنشاء العقارات :

الإتفاق هو عقد إنشاء :

13 عندما يدخل الاتفاق ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (8) ويمكن تقدير ناتجه النهائى بدرجة يعتمد عليها فيجب على المنشأة أن تعترف بالإيراد بناءً على مستوى الإتمام الذى وصل اليه نشاط العقد وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (8) .

14 وقد لا يفى الاتفاق بتعريف عقدالانشاء وبالتالى يدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (11) وفى هذه الحالة يجب على المنشأة ان تحدد ما إذا كان الاتفاق هو لتقديم خدمات أو لبيع سلع .

الإتفاق هو إتفاق لتقديم خدمات :

15 إذا كان الاتفاق لا يتطلب من المنشأة اقتناء وتوريد مواد الإنشاء فإنه قد يكون مجرد اتفاق لتقديم خدمات وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (11) . وفى هذه الحالة فإن معيار المحاسبة المصرى رقم (11) يتطلب الاعتراف بالإيراد بناءً على مستوى إتمام المعاملة وذلك باستخدام طريقة نسبة الإتمام إذا ما توافرت الشروط الواردة بالفقرة 20 من ذلك المعيار ، وتعد متطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (3) بصفة عامة قابلة للتطبيق على الاعتراف بالإيراد والمصروفات المرتبطة بمثل هذه المعاملة فقرة 21 من معيار المحاسبة المصرى رقم (11) .

الاتفاق هو اتفاق لبيع سلع :

16 إذا كان الاتفاق يلزم المنشأة بتقديم خدمات جنباً إلى جنب مع مواد الإنشاء لكى تنفذ التزامها التعاقدى بتسليم العقار إلى المشترى عندئذ يعد إتفاقاً لبيع سلع وينطبق عليه شروط الاعتراف بالايراد المنصوص عليها بالفقرة 14 من معيار المحاسبة المصرى رقم (11) .

17 قد تنقل المنشأة إلى المشترى السيطرة والمخاطر والمنافع المؤثرة لملكية الأعمال تحت التنفيذ بحالتها الراهنة كلما تقدمت الأعمال الإنشائية . وفى هذه الحالة وعندما تستوفى كافة الشروط الواردة بالفقرة 14 من معيار المحاسبة المصرى رقم (11) بصورة مستمرة مع تطور الأعمال الإنشائية فيجب على المنشأة استخدام طريقة نسبة الإتمام للإعتراف بالإيراد بناءً على مستوى الإتمام . وتنطبق متطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (8) بصفة عامة على الاعتراف بالإيراد والمصروفات المرتبطة بمثل تلك المعاملة .

18 قد تنقل المنشأة إلى المشترى السيطرة والمخاطر والمنافع المؤثرة لملكية العقار فى مجملها فى توقيت واحد (على سبيل المثال : عند اكتمال الإنشاء أو عند التسليم أو بعد التسليم) . وفى هذه الحالة فيجب على المنشأة أن تعترف بالإيراد فقط عندما تستوفى كافة الشروط الوارد بالفقرة رقم 14 من معيار المحاسبة المصرى رقم (11) .

19 عندما تكون المنشأة ملزمة باجراء أعمال إضافية على عقار تم تسليمه فعلاً للمشترى – فيجب عليها أن تعترف بالتزام ومصروف وفقاً للفقرة 19 من معيار المحاسبة المصرى رقم (11) . ويتم قياس الالتزام وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (28) . وعندما تكون المنشأة ملزمة بتسليم مزيداً من السلع أو الخدمات القابلة للتمييز بصورة منفصلة عن العقار الذى تم تسليمه للمشترى فكان سيتعين عليها تحديد السلع والخدمات المتبقية كجزء منفصل من معاملة البيع وفقاً للفقرة (8) من هذا الملحق .

الإفصاحات :

20 عندما تعترف منشأة بالإيراد باستخدام طريقة نسبة الاتمام للاتفاقيات التى تستوفى كافة الشروط الواردة بالفقرة 14 من معيار المحاسبة المصرى رقم (11) بصورة مستمرة مع تطور أعمال الإنشاء (راجع الفقرة 17 من هذا الملحق) فعليها أن تفصح عن :

(1) كيفية قيام المنشأة بتحديد أى من الاتفاقيات تفى بكافة الشروط الواردة بالفقرة 14 من معيار المحاسبة المصرى رقم (11) بصورة مستمرة مع تطور أعمال الإنشاءات .

(2) مبلغ الإيراد الناشئ خلال الفترة عن مثل هذه الاتفاقيات .

(3) الطرق المستخدمة لتحديد مستوى الإتمام للعقود تحت التنفيذ .

21 وبالنسبة للاتفاقيات الموضحة بالفقرة 20 والتى تعد تحت التنفيذ فى تاريخ القوائم المالية فيجب على المنشأة أن تفصح أيضا عن :

(1) المبلغ الإجمالى للتكاليف المتكبدة والأرباح المعترف بها (مخصوما منها الخسائر المعترف بها) حتى تاريخه .

(2) مبلغ الدفعات المستلمة .

أمثلة توضيحية

مثال رقم (1) :

أ تشترى منشأة قطعة أرض بغرض إنشاء مجمع تجارى عليها وتقوم بتصميم مبنى إدارى لتشييده على الأرض وتقدم هذا التصميم للجهات المختصة للحصول على تصريح البناء ، تقوم المنشأة بتسويق المبنى الإدارى لمستأجرين محتملين وإبرام عقود إيجار مشروطة بتوقف تفعيلها على الحصول على تصريح بناء . كما تقوم المنشأة أيضا بتسويق المبنى الإدارى لمشترين محتملين وتبرم عقدا مع أحدهم لبيع الأرض وإقامة المبنى الإدارى عليها بشرط الحصول على تصريح البناء. وطبقا لشروط عقد البيع فلا يمكن للمشترى أن يعيد قطعة الأرض أو المبنى غير المكتمل للمنشأة، وباستلام المنشأة تصريح البناء تصبح جميع هذه العقود غير مشروط ومن ثم تمنح المنشأة حق المنشأة حق استخدام الأرض لكى تتمكن من البدء فى الإنشاء .

ب. فى هذا المثال التوضيحى يجب فصل العقد إلى مكونين اثنين إحدهما عبارة عن بيع الأرض والمكون الآخر لإنشاء المبنى الإدارى ويعد مكون بيع الأرض هو بيعا لسلع يقع فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (11) .

ج حيث أن كافة قرارات الإنشاء المؤثرة قد اتخذت بمعرفة المنشأة ووردت ضمن التصميمات المقدمة للجهات المختصة للحصول على تصريح البناء وذلك قبل توقيع المشترى على العقد المشروط فمن المفترض إلا تكون هناك تعديلات جوهرية على التصميم بعد بدء الأعمال الإنشائية ومن ثم فإن مكون إنشاء المبنى الإدارى لا يعد "عقد إنشاء" ويدخل بالتبعية فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (11) . إن الحقائق المذكورة أعلاه – بما فى ذلك حقيقة أن أعمال الإنشاء تتم على أرض يمتلكها المشترى قبل أن تبدأ تلك الأعمال وأن المشترى لا يحق له إعادة المبنى الإدارى غير المكتمل للمنشأة – تشير إلى أن المنشأة تحول للمشترى السيطرة وكذا المنافع والمخاطر المؤثرة المرتبطة بملكية الأعمال تحت التنفيذ على حالتها التى تتغير مع تطور الأعمال الإنشائية. لذا ففى حالة استيفاء الشروك الواردة بالفقرة 14 من معيار المحاسبة المصرى رقم (11) بشكل مستمر مع تطور الأعمال الإنشائية تقوم المنشأة بالإعتراف بإيراد إنشاء المبنى الإدارى وفقا لمستوى الإتمام باستخدام طريقة نسبة الإتمام .

د. بدلاً من ذلك إذا فرض أن تشييد المبنى الإدارى قد بدأ قبل أن تبرم المنشأة العقد مع المشترى. وفى تلك الحالة يجب فصل العقد إلى ثلاثة مكونات هى:

(1) مكون بيع الأرض .

(2) مكون المبنى الإدارى المشيد جزئياً .

(3) مكون الأعمال الإنشائية على المبنى الإدارى .

وعلى المنشأة تطبيق شروط الإعتراف على كل مكون على حده ، وبالتالى فبافتراض ثبات العوامل الآخرى – تقوم المنشأة بالاعتراف بإيراد المبنى الإدارى طبقا لمستوى الإتمام باستخدام طريقة نسبة الإتمام كما هو موضح بالفقرة (ج) أعلاه .

و فى هذا المثال حددت المنشأة بيع الأرض كمكون منفصل عن مكون الأعمال الإنشائية على العقار ، ومع هذا فبناء على الحقائق والظروف يمكن للمنشأة أن تصل إلى استنتاج مغاير بأن مثل هذا المكون غير قابل للتحديد بصورة منفصلة.

مثال رقم (2) :

أ تقوم منشأة بتطوير عقاراً سكنياً وتبدأ فى تسويق الوحدات (الشقق) أثناء مرحلة الإنشاء، ويدخل المشترون فى عقد بيع ملزم يعطيهم الحق فى الحصول على وحدة محددة عندما تكون جاهزة للسكن. ويقوم كل مشترى بسداد مقدم غير قابل للاسترداد إلا لو لم تستطع المنشأة تسليم الوحدة كما لة وفقاً لشروط التعاقد. كما يلزم العقد أيضاً مشترى الوحدات بسداد دفعات أعمال منفذة خلال الفترة ما بين الاتفاق المبدئى واستكمال الاتفاق التعاقدى. ويدفع الرصيد المتبقى من ثمن الشراء فقط عند استكمال العقد وتمكن المشترين من حيازة وحداتهم ويمكن للمشترين تحديد بعض التعديلات الطفيفة فقط على التصميم الأساسى ولكنهم لا يستطيعون تحديد أو تغيير العناصر الهيكلية الرئيسية لتصميم وحداتهم .

ب. فى هذا المثال التوضيحى، فإن شروط الاتفاق وجميع الحقائق والظروف المحيطة تشير إلى أن هذا الاتفاق ليس عقد إنشاء بل هو عقد أجل يعطى للمشترى أصلاً يأخذ صورة الحق فى إقتناء واستخدام وبيع العقار التام فى وقت لاحق، ويرتب على نفس المشترى التزاماً بسداد ثمن الشراء وفقاً لشروط ذلك العقد . وعلى الرغم من أن المشترى قد يكون قادراً على نقل حقه فى العقد الآجل إلى طرف آخر إلا أن المنشأة تظل محتفظه بالسيطرة والمخاطر والمنافع المؤثرة للملكية على الأعمال تحت التنفيذ على حالتها حتى تنتقل ملكية العقار المكتمل .ولذلك يتم الاعتراف بالإيراد فقط فى التاريخ الذى تستوفى عنده كافة الشروط الواردة فى الفقرة 14 من معيار المحاسبة المصرى رقم (11) (وهو فى مثالنا هذا : عندما يتم الإنتهاء من الأعمال الإنشائية) .

مثال رقم (3) :

أ إن تحديد ما إذا كانت المنشأة لن تحتفظ بتدخل إدارى مستمر للدرجة المصاحبة عادة للملكية أو بسيطرة فعالة على العقار المنشأ إلى الحد الذى يمكن أن يحول

دون الاعتراف بجزء من أو بكل مقابل البيع كإيراد يعتمد على الشروط التعاقدية للاتفاق وكافة الحقائق والظروف المحيطة، ويتطلب مثل هذا التحديد استخدام الحكم التقديرى. ويفترض هذا الملحق أن المنشأة قد توصلت إلى استنتاج بأنه من المناسب أن يتم الاعتراف بالإيراد من الاتفاق التعاقدى، ويناقش كيفية تحديد النمط المناسب للاعتراف بالايراد .

ب قد تتضمن اتفاقيات لبناء العقارات قدر من التدخل الإدارى المستمر من قبل المنشأة القائمة بالبناء إلى الدرجة التى لا تنتقل نتيجة لها السيطرة والمخاطر والمنافع الهامة المتعلقة بالملكية إلى المشترى حتى عند اكتمال البناء وحيازة المشترى للعقار، ومن الأمثلة على ذلك الاتفاقيات التعاقدية التى تضمن فيها المنشأة للمشترى إشغال العقار لفترة محددة، أو تضمن له عائداً على استثماره لفترة محددة. وفى مثل هذه الظروف فقط يؤجل الاعتراف بالإيراد أو يمنع كلية.

ج قد تمنح اتفاقيات تعاقدية لبناء العقارات حقاً للمشترى فى تسلم الإنشاءات تحت التنفيذ (حتى ولو تم تحميله بغرامات) أثناء عملية البناء مثل السماح له بتكليف منشأة آخرى باستكمال أعمال البناء. وقد تشير هذه الحقيقة جنباً إلى جنب مع حقائق آخرى إلى أن المنشأة تحول للمشترى السيطرة على الإنشاءات محل التنفيذ مع تقدم عملية الإنشاء. وسوف يكون للمنشأة التى تتولى بناء العقار الحق فى الوصول للأرض والإنشاءات محل التنفيذ حتى تتمكن من تنفيذ التزاماتها التعاقدية لتسليم المشترى عقاراً مكتملاً. فإذا كانت السيطرة على الإنشاءات محل التنفيذ تنقل باستمرار للمشترى، فإن حق المنشأة التى تتولى التنفيذ فى الوصول للأرض والإنشاءات محل التنفيذ كما ورد بالفقرة السابقة لا يعنى بالضرورة أن تلك المنشأة تحتفظ بالتدخل الإدارى المستمر فى العقار المصاحب عادة للملكية إلى الحد الذى قد يحول دون الاعتراف بجزء من أو بكامل المقابل كإيراد – فقد يكون للمنشأة سيطرة على الأنشطة المتصلة بالوفاء بالتزاماتها التعاقدية ولكنها لا تعد سيطرة على العقار فى حد ذاته .

ملحـق (ب)

يعتبر الملحق مجرد توضيح فقط ولا يعتبر جزءاً من المعايير. ويهدف الملحق إلى توضيح كيفية تطبيق المعايير للمساعدة فى توضيح معانيها .

تركز الأمثلة التالية على أوجه معينة للمعاملات وبالتالى فهى لا تتناول كافة العوامل التى قد تؤثر على الاعتراف بتحقق الإيراد.

وبوجه عام تفترض هذه الأمثلة أنه يمكن قياس قيمة الإيراد بشكل يعتمد عليه، وأنه من المتوقع بدرجة كبيرة تدفق المنافع الاقتصادية إلى المنشأة، وكذلك أنه يمكن قياس التكاليف التى تم تكبدها أو التى سيتم تكبدها بشكل يعتمد عليه. والأمثلة التالية لا تعدل أو تغير فيما جاء فى المعايير .

1- البيع بإصدار فواتير دون تسليم السلع للعميل – فى هذه الحالة يتم تأجيل تسليم السلع المباعة للمشتري بناء على طلبه، ولكن تنتقل ملكيتها إليه ويقوم بالموافقة على ما جاء بالفواتير المصدرة. يتم الاعتراف بالإيراد حينما تنتقل الملكية للمشتري، مع مراعاة الآتي :

(أ) أن التسليم متوقع حدوثه بشكل كبير.

و(ب) أن السلعة متاحة لدى البائع وأنها محددة وجاهزة لتسليمها للمشتري وقت الاعتراف بالبيع.

و(ج) وجود تعليمات محددة من المشتري بتأجيل التسليم.

و(د) أن شروط الدفع العادية مطبقة.

ولا يتحقق الإيراد إذا كان هناك مجرد نية لشراء أو تصنيع السلع عند حلول تاريخ التسليم.

2- شحن السلع مع خضوعها لشروط :

(أ) التركيب والفحص

يتم الاعتراف بالإيراد عادة عندما يقبل المشتري التسليم ويتم الانتهاء من التركيب والفحص. إلا أنه يتم الاعتراف بالإيراد فور موافقة المشتري على التسليم إذا توافرت الشروط التالية:

(1) أن تكون عملية التركيب بسيطة بطبيعتها. فعلى سبيل المثال تركيب جهاز تليفزيون تم فحصه بالمصنع ولا يحتاج الأمر إلا إلى إخراجه من العبوة وتوصيله بالطاقة الكهربائية و الإيريال.

(2) أن الفحص لا يتم إلا بغرض التحديد النهائى للأسعار التعاقدية مثل توريد الحديد الخام أو السكر أو فول الصويا.

(ب) الاعتماد، حينما يتمتع المشتري بحقوق لرد السلع. إذا كان هناك احتمالات رد البضائع فإنه لا يتم الاعتراف بالإيراد حتى يقبل المشتري رسمياً الشحنة أو بعد انتهاء فترة حق الرفض.

(ج) مبيعات الأمانة : حيث يتعهد المستلم (المشتري) ببيع السلع لحساب المرسل (البائع). لا يقوم المرسل فى هذه الحالة بالاعتراف بالإيراد حتى يتم بيع البضائع بواسطة المستلم إلى طرف ثالث.

(د) مبيعات الدفع عند التسليم يتم الاعتراف بالإيراد عند إتمام تسليم البضائع للمشترى و استلام البائع أو وكيله لقيمة البضائع نقداً.

3- مبيعات التقسيط المسبق، والتى بموجبها لا يتم تسليم السلعة المباعة إلى المشتري إلا عند قيامه بسداد آخر قسط من قيمتها.

ويتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن مثل هذه المبيعات عند تسليم السلع للمشترى. بينما إذا كانت الخبرة السابقة تشير إلى أن معظم هذه المبيعات تتم بصورة دائمة ومستمرة فإنه يمكن الاعتراف بالإيراد عندما يتم استلام الدفعة الأساسية تحت حساب البيع بشرط أن تكون البضاعة متاحة لدى البائع ومحددة وجاهزة لتسليمها للمشترى.

4- الطلبات التى يتم مقدما سداد ثمنها كليا أو جزئيا وتكون السلع غير موجودة فعلاً بالمخازن لكونها لم تصنع بعد أو لأنها سوف ترسل مباشرة إلى المشتري من طرف ثالث.

يتم الاعتراف بالإيراد عندما يتم تسليم السلع للمشتري.

5- اتفاقيات البيع أو إعادة الشراء (بخلاف معاملات المبادلة) حيث يتفق البائع على إعادة شراء نفس السلع في تاريخ لاحق، أو يكون للبائع الحق في طلب إعادة شراء السلع، أو يكون للمشترى الاختيار في طلب إعادة شراء السلع بواسطة بائعها.

يجب تحليل ودراسة بنود الاتفاقية فإذا تم التأكد من أن البائع قد قام بنقل مخاطر وعوائد الملكية إلى المشتري يتم الاعتراف بالإيراد .

أما إذا وجد أن البائع يحتفظ بمخاطر وعوائد الملكية رغم انتقال حق الملكية القانوني إلى المشتري فإن العملية تعد بمثابة اتفاقية تمويل لا ينتج عنها إيراد.

6- المبيعات لأطراف وسيطة مثل الموزعين أو الوكلاء أو آخرين لإعادة البيع يتم بصفة عامة الاعتراف بالإيراد الناتج عن هذه المبيعات عندما يتم انتقال مخاطر وعوائد الملكية. أما إذا كان المشتري يعمل كوكيل للبائع عندئذ يتم معالجة المعاملة كبضاعة أمانة .

7- اشتراكات النشر وما شابه إذا تساوت قيمة المواد المراد الاشتراك فيها في كل فترة فيتم الاعتراف بالإيراد بطريقة القسط الثابت على مدار الفترة التي يغطيها الاشتراك. أما إذا اختلفت قيمة المواد من فترة لأخرى فإنه يتم الاعتراف بالإيراد طبقاً للقيمة البيعية للمواد المرسلة بالنسبة إلى إجمالي قيمة المبيعات المقدرة لكل المواد التي يغطيها الاشتراك.

8- مبيعات التقسيط حيث يتم بموجبها سداد المقابل على أقساط يتم الاعتراف بسعر البيع بدون الفوائد كإيراد في تاريخ البيع. ويكون سعر البيع هو القيمة الحالية للمقابل ويتم تحديدها بخصم قيمة الأقساط المستحقة باستخدام سعر الفائدة المستهدف. ويتم الاعتراف كإيراد عندما تستحق وعلى أساس التناسب الزمني آخذاً في الاعتبار سعر الفائدة المستهدف .

9- مبيعات العقارات يعترف عادة بالإيراد عند انتقال حق الملكية القانوني إلى المشتري إذا كانت هناك أعمال أساسية يجب أن يقوم بها البائع بعد انتقال المصلحة أو / وحق الملكية القانوني فإنه لا يتم الاعتراف بالإيراد حتى يتم

استكمال ذلك العمل الأساسي . مثال ذلك مبنى أو منشأة أخرى لم يتم استكمال الأعمال الإنشائية بها .

في بعض الحالات قد يتم بيع عقار ويظل للبائع درجة من التدخل المستمر بعد البيع وفي هذه الحالة لا يعتبر أنه تم إنتقال مخاطر وعوائد الملكية للمشترى. أمثلة ذلك اتفاقيات البيع وإعادة الشراء التي تتضمن الحق في طلب البيع أو الشراء بمعرفة الأطراف، كذلك الاتفاقيات التي يضمن فيها البائع شغل العقار لفترة معينة، أو يضمن العائد على استثمار المشتري لفترة محددة. في مثل هذه الحالات فإن طبيعة ومدى استمرار تدخل البائع يحدد كيفية المعالجة المحاسبية للمعاملات، حيث قد يتم إثباتها كمبيعات أو عملية تمويل أو تأجير أو كأحد اتفاقيات المشاركة في الأرباح وإذا تم إثبات المعاملة كمبيعات فإن استمرارية تدخل البائع بعد البيع قد تؤجل الاعتراف بالإيراد .

يجب أن يأخذ البائع في الاعتبار أيضاً طريقة السداد و الأدلة التي تظهر التزام ورغبة المشتري في استكمال السداد. فعلى سبيل المثال إذا كان إجمالي المبالغ المستلمة متضمنة الدفعة المقدمة، أو انتظام سداد المشتري لا تمثل الدليل الكافي على التزام المشتري باستكمال السداد فإنه يجب الاعتراف بالإيراد فقط بقدر النقدية المستلمة منه .

تقديم خدمات

10- أتعاب التركيب يتم الاعتراف بأتعاب التركيب كإيراد بقدر مستوى إتمام التركيب إلا إذا كان التركيب يمثل جزء غير بسيط غير مؤثر ضمن عملية بيع فعندئذ يتم الاعتراف بأتعاب التركيب كإيراد عند بيع السلع.

11- أتعاب خدمات تتضمنها أسعار منتجات حينما يتضمن سعر بيع منتج قيمة محددة كمقابل لخدمات لاحقة (مثل: خدمة ما بعد البيع، تحسين برامج الحاسب الآلي) فإنه يتم ترحيل هذه القيمة ويعترف بها كإيراد على مدار الفترة التي سيتم تنفيذ الخدمة خلالها. ويكون المبلغ المرحل هو ذلك المبلغ الذي يقابل

التكاليف المتوقعة لتأدية الخدمات موضوع الاتفاق بالإضافة إلى ربح مناسب عن هذه الخدمات .

12- عمولات الإعلان يتم الاعتراف بالإيراد عند ظهور الإعلانات المطلوبة للجمهور. أما عمولة الإنتاج فيتم الاعتراف بها بقدر مستوى إتمام العملية الإنتاجية المطلوبة .

13- عمولات وكالات التأمين عمولات وكالات التأمين المستلمة أو المستحقة والتى لا تتطلب تأدية خدمات لاحقة يعترف بها الوكيل كإيراد عند تاريخ البداية الفعلية للبوليصة أو فى تاريخ تجديدها. أما إذا كان من المتوقع أن يقوم الوكيل بتأدية خدمات لاحقة خلال فترة سريان الوثيقة فيتم ترحيل قيمة العمولة أو جزء منها والاعتراف به كإيراد على مدار فترة البوليصة.

14- أتعاب الخدمات المالية يتوقف الاعتراف بإيراد أتعاب الخدمات المالية على الغرض الذى يتم تقدير الأتعاب من أجله، وكذلك على الأساس المحاسبى المستخدم لإثبات الأدوات المالية المتعلقة بهذه الأتعاب. قد لا يشير مسمى أتعاب الخدمات المالية إلى طبيعة وجوهر الخدمة المؤداه، ولهذا فإنه من الضرورى الفصل بين الأتعاب التى تمثل الجزء الرئيسى من العائد الفعلى للأداة المالية والأتعاب التى تستحق بأداء الخدمة والأتعاب التى تستحق عند استكمال جزء رئيسى من العمل .

(أ) الأتعاب التى تمثل جزءاً مكملاً للعائد الفعلى للأداة المالية بصفة عامة يتم معالجة تلك الأتعاب لتعديل قيمة العائد الفعلى. إلا أنه إذا كانت الأداة المالية يجب قياسها بقيمتها العادلة فى تاريخ لاحق للاعتراف المبدئى لها، فإنه يتم الاعتراف بالأتعاب كإيراد عند الأعتراف المبدئى بالأداة .

(1) أتعاب الإصدار التى تحصلها المنشأة عند إصدار أو اقتناء أداة مالية تحتفظ بها المنشأة كاستثمار .

قد تتضمن هذه الأتعاب تعويض عن بعض الأنشطة مثل تقييم الشروط المالية للمقترض، تقييم وتسجيل الضمانات، الاتفاق

على الكفالات و السندات الأخرى، التفاوض على شروط الأداة المالية، إعداد وتشغيل المستندات وإنهاء المعاملة. تمثل هذه الأتعاب جزء مكمل من تدخل مستمر فى الأداة المالية المزمع إصدارها، ويتم ترحيل هذه الأتعاب وكذلك التكاليف المتعلقة بها والاعتراف بها كتعديل للعائد الفعلى للأداة المالية .

(2) أتعاب الارتباط التى تحصل عليها المنشأة لإصدار قرض أو شراؤه

إذا كان هناك إحتمال بأن المنشأة سوف ترتبط باتفاقية إقراض معينة، فإن أتعاب الارتباط التى تحصل عليها المنشأة تعتبر كتعويض عن التدخل المستمر لاقتناء أداة مالية. ويتم ترحيل هذه الأتعاب وكذلك التكاليف المتعلقة بها والاعتراف بها. كتعديل للعائد الفعلى للقرض. وإذا انتهت فترة الارتباط بدون إصدار المنشأة للقرض فإنه يتم الاعتراف بالعمولة كإيراد عند إنتهاء فترة الارتباط .

(ب) الأتعاب المستحقة بتأدية الخدمات.

(1) الأتعاب المستخدمة عن خدمة قرض

يتم الاعتراف بالأتعاب المستحقة عن خدمة قرض كإيراد عند تأدية الخدمة . وإذا قامت منشأة ببيع قرض واحتفظت بخدمة هذا القرض فى مقابل أتعاب تقل عن قيمة الأتعاب المعتادة لهذا النوع من الخدمة فإنه يتم ترحيل جزء من قيمة سعر بيع القرض ويعترف بها كإيراد عندما يتم تأدية الخدمة.

(2) أتعاب الارتباط لإصدار أو شراء قرض.

إذا كان من غير المتوقع أن المنشأة سوف ترتبط باتفاقية اقتراض معينة فإن أتعاب الارتباط يتم الاعتراف بها كإيراد على أساس التناسب الزمنى خلال الفترة التى يكون فيها الارتباط سارياً .

(ج) الأتعاب التى تستحق بتنفيذ عمل رئيسى يعتبر أكثر الأعمال المطلوبة أهمية

يتم الاعتراف بالأتعاب كإيراد عند استكمال تنفيذ ذلك العمل الهام، وذلك كما هو الحال فى الأمثلة التالية :

(1) عمولة شراء أسهم لعميل

يتم الاعتراف بالعمولة كإيراد عند إتمام تخصيص الأسهم للعميل.

(2) أتعاب الوساطة فى عقد قرض بين مقترض و مستثمر

يتم الاعتراف بالأتعاب كإيراد عندما يتم الانتهاء من عقد القرض.

(3) أتعاب ترويج قرض

يجب التفرقة بين الأتعاب التى تستحق باستكمال تنفيذ عمل رئيسى وبين الأتعاب المتعلقة بتأدية أعمال فى المستقبل أو مقابل الاحتفاظ بأحد المخاطر. وتعتبر أتعاب الترويج التى تحصل عليها المنشأة التى تنسق قرض والتى لا تحتفظ لنفسها بجزء منه (أو تحتفظ بجزء يتساوى مع ما يحصل عليه الممارسين الآخرين من العائد الفعلى للأخطار المشابهة)، تعويضا عن خدمة ترويج القرض. ويعترف بهذه الأتعاب كإيراد عند استكمال ترويج القرض.

15- رسوم الدخول

يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن الأداء الفنى والحفلات والأحداث الخاصة الأخرى عند حدوثها. فإذا تم بيع اشتراكات لعدد من الأحداث فإنه يتم توزيع الرسوم على كل حدث بالطريقة التى تعكس مدى تأدية الخدمات فى كل حدث .

16- رسوم التعليم

يجب الاعتراف بالإيراد الخاص برسوم التعليم على مدار فترة الدراسة التى تغطيها الرسوم.

17- رسوم الدخول و العضوية

يعتمد الاعتراف بالإيراد على طبيعة الخدمات المؤداة. فإذا كانت الرسوم تسمح بالعضوية فقط ويتم سداد قيمة باقى الخدمات والمنتجات على حدة، أو إذا كان هناك رسوم اشتراك سنوية مستقلة فإنه يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن هذه الرسوم عندما لا يكون هناك شك فى إمكانية تحصيل هذه الرسوم .

أما إذا كانت الرسوم تعطى الحق للمشترك فى الحصول على خدمات أو نشرات خلال فترة الاشتراك أو شراء بضائع أو خدمات بأسعار تقل عن تلك الأسعار المستخدمة لغير المشتركين فإنه يتم الاعتراف بالإيراد فى ضوء توقيت وطبيعة وقيمة المنافع المقدمة .

18- رسوم الامتياز

قد تتضمن رسوم الامتياز توريد خدمات ومعدات حالية ومستقبلية وكذلك الأصول الملموسة الأخرى وحقوق المعرفة. وبالتالى فإنه يتم الاعتراف برسوم الامتياز كإيراد بالطريقة التى تعكس الغرض الذى تم فرض هذه الرسوم من أجله .

وقد تكون الطرق التالية مناسبة بشكل عام للاعتراف بهذه الرسوم :

(أ) توريد المعدات و الأصول الملموسة الأخرى

يعترف بالمبلغ الذى يمثل القيمة العادلة للأصول المباعة كإيراد عندما يتم تسليم الأصول أو انتقال حق الملكية.

(ب) توريد الخدمات الحالية و المستقبلية

يتم الاعتراف بالرسوم الخاصة بتقديم خدمات مستمرة سواء كانت جزء من الرسوم المبدئية أو كانت رسوم مستقلة كإيراد عندما يتم تأدية الخدمات المتعلقة بها. وإذا كانت الرسوم المستقلة لا تغطى تكلفة الخدمات المستمرة مع تحقيق ربح معقول فإن جزء من الرسوم المبدئية يكفى لتغطية تكلفة الخدمات المستمرة وتحقيق ربح

معقول عن هذه الخدمات – يجب تأجيله والاعتراف به كإيراد عندما يتم تأدية تلك الخدمات .

قد يلتزم مانح الامتياز بموجب اتفاقيات الامتياز بتوريد معدات أو مخزون أو أصول ملموسة أخرى بأسعار تقل عن الأسعار التى تحمل على الآخرين أو بأسعار لا تكفى لتحقيق ربح معقول عن تلك المبيعات. فى هذه الحالات فإن الجزء من الرسوم المبدئية – يكفى لتغطية التكاليف المقدرة التى تجاوز هذا السعر وكذلك لتحقيق ربح معقول عن هذه المبيعات يجب تأجيله والاعتراف به كإيراد على مدار الفترة التى غالباً ما تباع خلالها السلع إلى الحاصل على الامتياز.

ويتم الاعتراف برصيد الرسوم المبدئية كإيراد عندما يتم تأدية كل الخدمات المبدئية وكذلك الامتيازات الأخرى المطلوبة من مانح الامتياز بشكل جوهرى .

(مثل: المساعدة فى اختيار المواقع وتدريب العاملين والتمويل والإعلان)

قد تعتمد الخدمات المبدئية والالتزامات الأخرى فى اتفاقيات الامتياز لمنطقة جغرافية على عدد المنافذ البيعية المنشأة فى هذه المنطقة. وفى هذه الحالة فإن الرسوم المتعلقة بالخدمات المبدئية يتم الاعتراف بها كإيراد بنسبة عدد المنافذ البيعية التى تكون الخدمات المبدئية المتعلقة بها شبه مستكملة .

وإذا كانت الرسوم المبدئية تستحق السداد خلال فترة طويلة وهناك كبير فى إمكانية تحصيل كامل قيمة هذه الرسوم فإنه يتم الاعتراف بهذه الرسوم عندما يتم تحصيل الأقساط النقدية منها .

(ج) رسوم الامتياز المستمرة

الرسوم المفروضة مقابل استخدام حقوق مستمرة ممنوحة بموجب اتفاقية أو مقابل خدمات أخرى مقدمة خلال فترة الاتفاقية. يتم الاعتراف بها كإيراد عندما يتم تأدية الخدمات أو استخدام الحقوق.

(د) عمليات الوكالة

قد تتم عمليات بين مانح الامتياز والحاصل عليها و تتضمن فى جوهرها أن يعمل مانح الامتياز كوكيل للحاصل على الامتياز. على سبيل المثال قد يقوم مانح الامتياز بطلب التوريدات والتنسيق لتسليمها على الحاصل على الامتياز بدون تحقيق أرباح، فإن مثل هذه المعاملات لا ينشأ عنها إيراد.

19- الرسوم الخاصة بتطوير برامج الحاسب الآلى المستخدمة

يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن الرسوم المتعلقة بتطوير برامج الحاسب الآلى المستخدمة فى ضوء مستوى إتمام عملية التطوير بما يتضمن إتمام الخدمات المقدمة بنظام خدمة ما بعد التسليم.

20- رسوم التراخيص والإتاوات

يتم الاعتراف عادة بالرسوم والإتاوات المدفوعة مقابل استخدام أصول المنشأة (مثل: العلامات التجارية، براءات الاختراع، برامج الحاسب الآلى، حقوق طبع الموسيقى، النسخ الأصلية للتسجيلات، أفلام الصور المتحركة) وذلك فى ضوء جوهر الاتفاقيات الخاصة بها :

ولسهولة التطبيق فإنه يمكن الاعتراف بها بطريقة القسط الثابت على مدار فترة التعاقد. مثل ذلك: عندما يحق للمرخص له استخدام تكنولوجيا معينة لفترة محدودة.

عمليات إسناد الحقوق مقابل رسوم ثابتة أو مقابل ضمانة لا تسترد بموجب عقود غير قابلة للإلغاء والتى تسمح للمرخص له باستخدام كافة هذه الحقوق بحرية ولا يكون على مانح الترخيص التزامات أخرى واجبة التنفيذ، تعتبر هذه العمليات فى جوهرها عملية بيع. ومثال ذلك: اتفاقية الترخيص لاستخدام برامج

المحاسب الآلى ولا يكون على مانح الترخيص التزامات أخرى بعد التسليم. ومثال آخر: منح الحق فى عرض أفلام الصور المتحركة فى الأسواق ولا يكون لمانح الترخيص أية رقابة على الموزع كما لا يتوقع الحصول على إيرادات من حصيلة نفذ بيع التذاكر. فى مثل هذه الحالات يتم الاعتراف بالإيراد فى وقت البيع .

وفى بعض الحالات يتوقف تحصيل رسوم الترخيص أو الإتاوة على وقوع أحداث مستقبلية. فى مثل هذه الحالات يتم الاعتراف بالإيراد الخاص بها فقط عندما يكون هناك احتمال كبير بأن الرسوم أو الإتاوة سيتم تحصيلها وغالباً ما يتوفر هذا الاحتمال عند وقوع الأحداث المستقبلية المنتظرة.