المبادئ الرئيسية

بأهم معايير المحاسبة الدولية

مع عرض اسس الافصاح عن البيانات فى القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها



اعداد

ابراهيم سالم محمد غراب

باحث وكاتب ومترجم معتمد

محمود محمد عبد السلام البيومى

س.م. ٣٩١٢

عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

وكيل وزارة بالجهاز المركزى للمحاسبات

Ehab Alakab

المبادىء الرئيسيه

باهم معايير المحاسبة الدولية

مع

عرض اسس الافصاح عن البيانات

فى القوائم المالية

والايضاحات المتممة لها

اعداد

ابراهيم سالم محمد غراب
مترجم معتمد
بوزارة الثقافة (سابقا)

محاسب / محمود محمد عبد السلام البيومى
وكيل الوزارة
بالجهاز المركزي للمحاسبات
عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

س . م . م ٣٧١٣

المكتب العربى الحديث
٣٠ ش سوتير - الأزاريطة
ت ٤٨٤٦٤٨٩

• بسم الله الرحمن الرحيم •

" وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ عَلِيمٌ "

صدق الله العظيم

"سورة يوسف: الآية ٧٦"

إهـــــداء

يهدي المؤلفان أطيب أمانيهم ودعـــواتهم إلى الـــسادة أساتذة كلية التجارة بجامعات جمهورية مـــصر العربيـــة .. عسى الله سبحانه وتعالى أن ينفعهم وينفع جميـــع القـــراء بالفائدة المرجوة .

المؤلفان

مقدمة

يتناول هذا الكتاب ملخصا "للمبادىء الرئيسية باهم معايير المحاسبه الدولية وكيفية الافصاح سواء بالقوائم المالية أو بالايضاحات المتممه لها عن اهم البيانات اللازمة لمستخدمى القوائم المالية تحقيقا" للشفافية وصدق وعدالة تلك القوائم وقد راينا عرض اهم معايير المحاسبة وتلخيصها بصورة تؤدي الى سرعة استيعابها وسهولة تطبيقها وذلك وفقا" لما استقر عليه العمل بمكاتب المحاسبة بالولايات المتحدة الامريكية وبما يتمشى مع المبادىء الاساسية التي يتم اتباعها بارشادات مجلس مبادىء المحاسبه الامريكى ونأمل ان يكون ذلك نبراسا" يلقى اضواء" هامة لكشف اهم الجوانب اللازمة لاعداد القوائم المالية ومراجعتها .

والله الموفق

المؤلفان

الإفصاح عن السياسات المحاسبية

المحتويـــات

	الفقـــرات
مقدمـــة	١ ـ ٩
الافتراضات الأساسية في المحاسبة	٦ ـ ٧
السياسات المحاسبية	٨ ـ ٩
الشـــرح	١٠ ـ ١٥
المستخدمون للبيانات المالية	١١ ـ ١٢
الاختلافات في السياسات المحاسبية وفي الافصاح عنها	١٣ ـ ١٥
قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١	
الإفصاح عن السياسات المحاسبية	١٦ ـ ٢٣

مقدمـــة

١ ـ يتناول هذا البيان بحث الإيضاحات الخاصة بكافة السياسات المحاسبية الهامة التي يتم استخدامها في إعداد وعرض البيانات المالية .

٢ ـ تم البحث في غاية وصلاحية قواعد المحاسبة الدولية في المقدمة عن هذه القواعد .

٣ ـ سيتم إعادة تعريف المقصود من العبارة « البيانات المالية » كما ورد في المقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية لتسهيل العرض . تتضمن البيانات المالية الميزانيات العمومية وبيانات الدخل أو حسابات الأرباح والخسائر وملاحظات وأية بيانات ومعلومات إيضاحية أخرى يتم تحديدها كجزء مكمل للبيانات المالية . هذا وتطبق قواعد المحاسبة الدولية في البيانات المالية للمؤسسات التجارية والصناعية ومؤسسات الأعمال .

٤ ـ قد تتولى إدارة مثل هذه المؤسسات إعداد بيانات مالية لاستعمالها الخاص باتباع طرق مختلفة تتناسب وغايات الإدارة الداخلية . هذا ولا بد عند إصدار البيانات المالية لأشخاص آخرين مثل المساهمين والدائنين والموظفين والجمهور من اعدادها وفقاً لقواعد المحاسبة الدولية .

٥ ـ يتم إعداد البيانات المالية عادة مرة كل عام وتخضع لتقرير يعده المدقق .

الافتراضات الأساسية في المحاسبة

٦ ـ يتم إعداد البيانات المالية في ضوء افتراضات محاسبية أساسية . هذا ولا يتم بالعادة ذكرها لأن قبولها واستخدامها يعتبران من الأمور الضمنية ، ولذلك لا بد من الإفصاح عن عدم التقيد بها وعن أسباب ذلك .

٧ ـ تعترف لجنة قواعد المحاسبة الدولية بالافتراضات المحاسبية الأساسية التالية :

أ ـ الاستمرارية

ينظر إلى المؤسسة عادة على أنها مستمرة في نشاطاتها في المستقبل المنظور . ويفترض بذلك عدم توفر النية أو الضرورة لتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بصورة أساسية .

ب ـ التماثـل

يفترض الإلتزام بتطبيق سياسات محاسبية متماثلة بين فترة مالية وأخرى .

ج ـ الأستحقاق

يتم تسجيل الإيرادات والنفقات في السجلات المحاسبية عندما يتم اكتسابها أو حدوثها (وليس عند استلام النقدية أو دفعها) ، كما يتم تسجيلها في البيانات المالية في الفترة الخاصة بها . (لم يتم بحث الاعتبارات الخاصة بمقابلة أو ربط التكاليف مع الإيـرادات وفقاً لافتراض الاستحقاق في هذا البيان) .

السياسات المحاسبية

٨ ـ تتضمن السياسات المحاسبية المبادىء والقواعد والأعراف والأحكام

والإجراءات التي تتبناها الإدارة في تجهيز وعرض البيانات المالية . ويوجد في العادة العديد من السياسات المحاسبية التي يتم استخدامها للموضوع المحاسبي ذاته ، ولذلك لا بد من الاجتهاد في اختيار وتطبيق أفضل السياسات المحاسبية المناسبة للمؤسسة لعرض وضعها المالي ونتائج عملياتها بصورة صحيحة في ضوء مقتضيات الحال .

٩ ـ يجب أن تراعي الإدارة الاعتبارات الثلاثة التالية في اختيارها وتطبيقها للسياسات المحاسبية المناسبة ولإعداد البيانات المالية :

أ ـ الحـذر

تحيط الريبة ، بالضرورة ، العديد من العمليات . لذلك يتوجب الحذر عند إعداد البيانات المالية . هذا ولا يبرر الحذر تكوين احتياطات سرية أو غير معلنة .

ب ـ تفوق الجوهر على الشكل

يجب أن يتم عرض وتقييم العمليات والأحداث وفقاً لواقعها ومضمونها الحقيقي (أي جوهرها) وليس شكلها القانوني فقط .

ج ـ الماديـة

يجب أن تفصح البيانات المالية عن كافة العناصر التي تكون من المادية إلى حد يؤثر على عملية التقييم أو القرارات .

الشـــرح

١٠ ـ يجب أن تكون البيانات المالية واضحة ومفهومة . وبما أنها تستند على سياسات محاسبية متباينة بين المؤسسات سواء في البلد ذاته أو في بلدان أخرى ، لا بد لذلك من تجميع الإفصاح عن البيانات المالية في مكان

واحد ، واعتباره جزءاً مكملاً لتلك البيانات حتى يسهل فهمها بصورة صحيحة . هذا وقد يتم أحياناً تبني سياسات محاسبية خاطئة أو غير مناسبة لعناصر في الميزانيات أو بيانات الدخل أو حسابات الربح والخسارة أو أي بيانات أخرى ، ولذلك لا بد من الإفصاح عن ذلك على أي حال مع الاعتراف بأنه لا يمكن تبرير خطأ أو معالجة غير سليمة بمجرد الإفصاح عنها .

المستخدمون للبيانات المالية

١١ ـ تعرض في البيانات المالية معلومات يمكن أن يستخدمها العديد من الأطراف ، وخاصة المساهمين والدائنين (الحاليين منهم أو المتوقعين) والموظفين . وتتضمن كوادر المستخدمين للبيانات المالية كذلك من الممولين والزبائن والاتحادات التجارية والمحللين الماليين والإحصائيين والاقتصاديين والمصالح الضريبية والجهات الحكومية .

١٢ ـ يطلب المستخدمون البيانات المالية كجزء من المعلومات المطلوبة لأغراض عديدة منها اجراء التقييم واتخاذ القرارات المالية . هذا ولا يمكن الوصول إلى قرار معقول في هذه الأمور ما لم يتم الإفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة التي تم استخدامها في إعداد البيانات المالية .

الاختلافات في السياسات المحاسبية وفي الإفصاح عنها

١٣ ـ إن امكانية استخدام سياسات متعددة في مجالات محاسبية متنوعة تزيد من صعوبة مهمة تفسير محتويات البيانات المالية . ولا يوجد قائمة موحدة بالسياسات المقبولة يمكن أن يرجع لها المستخدمون بالرغم من أن السياسات المحاسبية المختلفة التي يتم استخدامها حالياً تعطي بيانات مالية مختلفة تماماً مع أنها تستند على ظروف وأحداث واحدة . ولذلك تعتبر الأمثلة التالية

إيضاحاً للأمور التي تتعرض لها السياسات المحاسبية والتي تستوجب إيضاحاً عن السياسة المختارة لكل منها .

البنود العامة

سياسة توحيد البيانات المالية .
تحويل أو ترجمة العملات الأجنبية ومعالجة الربح أو الخسارة الناتجة عنها .
سياسات التقييم (مثل التكلفة التاريخية والقوة العامة الشرائية والقيمة الاستبدالية) .
الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية .
عقود الإيجار ، والشراء بالتقسيط وعمليات التقسيط والفائدة العائدة لهم .
الضرائب .
عقود طويلة الأجل .
الامتيازات .

الموجودات

الذمم المدينة .
البضاعة (الجاهزة وتحت التصنيع) وتكلفة البضاعة المباعة .
الأصول القابلة للاستهلاك واستهلاكاتها .
المحاصيل الناضجة .
أراضي في مرحلة التطوير ومصاريف التطوير الخاصة بها .
استثمارات في شركات تابعة وشركات زميلة واستثمارات أخرى .
البحث والتطوير .
حقوق الاختراع والعلامات التجارية .
الاسم والشهرة .

المطلوبات والمخصصات

الضمانات .
الإلتزامات والأمور الطارئة .
تكاليف رواتب التقاعد وخططها .
تعويضات الصرف ونهاية الخدمة .
الأرباح والخسائر .
أساليب الاعتراف بالإيراد .
الصيانة والتصليحات والتحسينات .
الربح والخسارة عن بيع الموجودات أو اعفائها من الخدمة .
محاسبة الاحتياطي القانوني وغيره بما فيها من قيديات مباشرة دائنة ومدينة في حسابات حقوق المساهمين .

١٤ ـ لا يتم الإفصاح حالياً عن السياسات المحاسبية في كافة البيانات المالية ، كما أنه يختلف الإفصاح عن هذه السياسات من حيث الشكل والوضوح والشمول بين الدول المختلفة وفي داخل كل دولة . هذا وقد نجد أنه ضمن بيانات مالية واحدة يتم الإفصاح عن سياسات محاسبية مهمة بينما تبقى سياسات محاسبية هامة أخرى من غير ذكر في البيانات ذاتها . كما لا تتوفر الإرشادات التي تضمن انتظام الإفصاح عن السياسات المحاسبية في البلدان التي تتطلب الإفصاح عن هذه السياسات في البيانات المالية . ولذلك وفي ضوء النمو في المؤسسات الدولية والمالية لا بد من تنظيم وتوحيد الإفصاح في البيانات المالية بين الدول المختلفة .

١٥ ـ يجب أن تحتوي البيانات المالية على بيانات مقارنة للفترة السابقة . كما يجب الإفصاح عن أي تغير هام في السياسات المحاسبية ، وعن الأثر الكمي لذلك التغيير . هذا وإذا لم يكن للتغيير أثر هام على السنة الحالية ، يجب الإفصاح عنه إذا كان يؤثر بصورة كبيرة على نتائج الأعوام القادمة .

قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١
الإفصاح عن السياسات المحاسبية

تتألف قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١ من الفقرات ١٦ ـ ٢٣ ، ويجب قراءتها في ضوء الفقرات ١ ـ ١٥ من هذا البيان والمقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية .

١٦ ـ الافتراضات المحاسبية الأساسية هي الاستمرارية والتماثل والاستحقاق . ليس من الضروري الإفصاح عن هذه الافتراضات عند الإلتزام بها ، إلا أن مخالفتها تستلزم الإفصاح وبيان الأسباب .

١٧ ـ يجب أن تتحكم مفاهيم « الحذر » و « الجوهر فوق الشكل » و « المادية » بعملية اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية .

١٨ ـ يجب أن تتضمن البيانات المالية إفصاحاً واضحاً وموجزاً عن السياسات المحاسبية المستخدمة .

١٩ ـ يجب أن يكون الإفصاح عن أهم السياسات المحاسبية المستخدمة جزءاً مكملاً للبيانات المالية ، كما يجب أن يتم الإفصاح عنها في مكان واحد .

٢٠ ـ لا يمكن تبرير معالجة خاطئة أو غير سليمة لعناصر الميزانيات العمومية ، وبيانات الدخل وحسابات الربح والخسارة والبيانات الأخرى سواء بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو بتقديم ملاحظات أو مواد تفسيرية بشأنها .

٢١ ـ يجب أن تظهر في البيانات المالية الأرقام المقارنة عن الفترة السابقة .

٢٢ ـ يجب الإفصاح عن أي تغيير في السياسات المحاسبية وعن أسبابه إذا كان له تأثير هام على نتائج الفترة الحالية أو الفترات اللاحقة . كما يجب أن يتم الإفصاح عن أثر هذا التغيير إذا كان هاماً واعطاء التقييم الكمي له .

٢٣ - يسري العمل بأحكام قاعدة المحاسبة الدولية هذه وتصبح نافذة المفعول ويعمل بمقتضاها في البيانات المالية التي تغطي أية فترة تبدأ في ١ يناير ١٩٧٥ أو بعد ذلك .

تقييم وعرض البضاعة في إطار نظام التكلفة التاريخية

المحتويـــات

	الفقـــرات
مقدمـة	١ - ٤
تعريف المصطلحات	٤
الشـــرح	٥ - ١٩
تحديد التكلفة التاريخية	٦ - ١٥
مصاريف الإنتاج غير المباشرة	٧ - ١١
مصاريف أخرى غير مباشرة	١٢
الطريقة المستخدمة في التكاليف	١٣ - ١٥
تقييم البضاعة بأقل من التكلفة التاريخية	١٦ - ١٧
عرض حساب البضاعة في البيانات المالية	١٨ - ١٩
قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٢	
تقييم وعرض البضاعة في إطار نظام التكلفة التاريخية	٢٠ - ٣٦
التحقق من التكلفة التاريخية	٢١ - ٢٧
التحقق من صافي القيمة التحصيلية	٢٨ - ٣١
العرض في البيانات المالية	٣٢ - ٣٥
تاريخ التطبيق	٣٦

مقدمـــة

١ ـ يتناول هذا البيان بحث تقييم وعرض حساب البضاعة[1] ضمن البيانات المالية في إطار نظام التكلفة التاريخية الذي يعتبر من أكثر الأنظمة استعمالاً في عرض هذه البيانات .

٢ ـ تدرك اللجنة وجود أنظمة أخرى تم اقتراحها أو استعمالها في البيانات المالية تـعتمد التكلفة الاستبدالية أو القيمة الحالية . ومع ذلك لا يتطرق هذا البيان لموضوع تقييم وعرض البضاعة في إطار هذه الأنظمة الأخرى . يعتبر توضيح النظام المتبع من متطلبات قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١ « الإفصاح عن السياسات المحاسبية » .

٣ ـ لا يتضمن هذا البيان بحث البضائع المجمعة وفقاً لعقود الإنشاءات طويلة الأجل أو لمعالجة البضائع الثانوية أو الجانبية .

تعريف المصطلحات

٤ ـ تستعمـل المصـطلحـات التـاليـة في هـذا البيـان بـالمعـاني المحـددة لهـا :

---

(١) تم استعمال كلمة « البضاعة » في هذا البيان ، ويتم استعمال كلمات بديلة مثل المخزون وأعمال تحت الإنجاز .

البضاعة هي ممتلكات ملموسة (أ) يتم الاحتفاظ بها لبيعها ضمن نشاطات العمل العادية ، (ب) أو أنها في مرحلة الإنتاج تجهيزاً لعرضها للبيع ، (ج) أو أنها تستهلك في إنتاج البضائع والخدمات التي هي للبيع .

التكلفة التاريخية للبضاعة تتكون من مجموع تكاليف الشراء والتحويل والتكاليف الأخرى اللازمة لتحضير البضائع في وضعها ومكانها الحالي .

تكلفة الشراء تتكون من سعر الشراء الذي يتضمن الرسوم الجمركية والضرائب الأخرى على المشتريات ، ومصاريف النقل والتحميل ، وأية مصاريف أخرى مباشرة لها علاقة بحيازة البضائع مطروحاً منها الخصم التجاري وخصم الأسعار والإعانات .

تكلفة التحويل تتكون من تكاليف المشتريات بالإضافة إلى تكلفة تهيئة البضائع في مكانها ووضعها الحالي .

صافي القيمة التحصيلية هي سعر البيع التقديري في ظروف العمل العادية بعد طرح التكاليف اللازمة لتهيئة البضاعة ولإتمام عملية البيع .

الشـــرح

٥ ـ تمثل البضائع جزءاً رئيسياً من موجودات الكثير من المؤسسات ، لذلك فإن تقييم وعرض البضائع من الأمور الهامة التي تؤثر على تحديد وعرض المركز المالي ونتائج عمليات تلك المؤسسات .

تحديد التكلفة التاريخية

٦ ـ إن تحديد التكلفة التاريخية كما ورد تعريفها في الفقرة ٤ يستدعي مواجهة

تفسيرات عملية لمصاريف الإنتاج والمصاريف الأخرى غير المباشرة ، والمعادلة المستخدمة في التكلفة .

مصاريف الإنتاج غير المباشرة

٧ - تتألف مصاريف الإنتاج غير المباشرة من تكاليف الإنتاج باستثناء مصاريف المواد والأجور المباشرة ، ومن الأمثلة عليها مصاريف المواد والأجور غير المباشرة ، والاستهلاك وصيانة مباني ومعدات المصنع ، وتكلفة إدارته وتشغيله .

٨ - يتطلب تحديد مصاريف الإنتاج غير المباشرة تحليل المصاريف الخاصة بإعداد البضاعة في مكانها ووضعها الحالي بعد إضافة تكاليف التحويل عند تحديد التكلفة التاريخية لها .

٩ - تضاف كل من المصاريف الثابتة والمتغيرة من مصاريف الإنتاج غير المباشرة إلى تكاليف التحويل على أساس أن هذه المصاريف تؤدي إلى اعداد البضاعة في مكانها ووضعها الحاليين ، ويتم في بعض الأحيان استبعاد جزء أو كامل مصاريف الإنتاج الثابتة غير المباشرة من تكاليف التحويل على أساس أنها لا تساعد مباشرة في إعداد البضاعة في مكانها ووضعها الحاليين .

١٠ - يتم تحويل مصاريف الإنتاج غير المباشرة إلى تكاليف التحويل وذلك بربطها بالطاقة الإنتاجية للمرافق بدلاً من مستوى الإنتاج الفعلي في الحالات التي يكون فيها مستوى الإنتاج منخفضاً ، أو يكون فيها المصنع متوقفاً عن نشاطه . يوجد عدة تفسيرات للمعنى المقصود من الطاقة الإنتاجية للمرافق ، إذ قد تعتبر مثلاً الطاقة الإنتاجية العادية المتوقعة خلال عدة فترات أو مواسم ، أو قد تعتبر الطاقة الإنتاجية القصوى التي يمكن الوصول إليها عملياً . ولذلك لا بد من تحديد المعنى المقصود مسبقاً والإلتزام به بصورة متماثلة وعدم إجراء أية تعديلات بسبب ظروف مؤقتة .

١١ ـ كما يستبعد كذلك كافة المبالغ الاستثنائية المهدورة من مواد وأجور ومصاريف أخرى لا ترتبط بإعداد البضاعة في مكانها ووضعها الحاليين من تكاليف التحويل .

مصاريف أخرى غير مباشرة

١٢ ـ قد تتكبد المؤسسة في بعض الأحيان مصاريف أخرى غير مباشرة كمصاريف تصميم الإنتاج لزبائن محددين لإعداد البضاعة في مكانها ووضعها الحاليين ، بينما قد تتكبد المؤسسة مصاريف بيع ومصاريف إدارية عامة ومصاريف أبحاث وتطوير وفوائد بنكية لا علاقة لها بإعداد البضاعة في مكانها ووضعها الحاليين .

الطريقة المستخدمة في التكاليف

١٣ ـ يتم تحديد التكاليف باستخدام عدة طرق ومعادلات تؤدي إلى نتائج متباينة ، نذكر منها ما يلي :

أ ـ الداخل أولاً ، يخرج أولاً .
ب ـ كلفة المعدل الموزون .
ج ـ الداخل أخيراً ، يخرج أولاً .
د ـ الحد الأدنى من البضاعة .
هـ ـ التحديد الإفرادي .
و ـ الداخل لاحقاً ، يخرج أولاً .
ز ـ آخر سعر شراء .

١٤ ـ بينما تعتمد كل من طريقة « الداخل أولاً ، يخرج أولاً » ، « وكلفة المعدل الموزون » و « الداخل أخيراً ، يخرج أولاً » ، و « الحد الأدنى من البضاعة » ، و « التحديد الإفرادي » على التكلفة الفعلية التي تتكبدها

المؤسسة من حين لآخر ، فإن طريقتي « الداخل لاحقاً ، يخرج أولاً » و « آخر سعر شراء » يعتمدان على تكلفة لم تتكبدها المؤسسة بعد ، ولذلك فإنهما لا يتفقان ومفهوم التكلفة التاريخية .

١٥ ـ تعتمد طريقة التحديد الإفرادي على ربط تكاليف محددة ببنود بضاعة معينة قد تم شراؤها أو انتاجها لمشروع محدد مستقل . أما إذا تم استعمالها في حالات البضائع التي تختلط مع بعضها بعضاً بحيث لا تمكن من تحديد كل عنصر فيها بصورة إفرادية ، فيمكن اختيار بنود محددة مع تحديد نتيجة الأرباح لها مقدماً .

تقييم البضاعة بأقل من التكلفة التاريخية

١٦ ـ قد لا تتمكن المؤسسة من تحقيق التكلفة التاريخية للبضاعة إذا ما تدنت أسعار بيعها ، أو إذا عطبت ، أو إذا تغير طرازها بصورة جزئية أو كلية . إن تخفيض قيمة البضاعة لأقل من التكلفة التاريخية في حدود صافي قيمة البيع التي يمكن تحصيلها يتفق مع وجهة النظر التي تنادي بضرورة عدم تسجيل الموجودات المتداولة بأكثر من صافي القيمة التحصيلية . وتحتسب قيمة التخفيض بأخذ العناصر الإفرادية للبضاعة ، أو لمجموعة عناصر متشابهة منها ، أو لصنف كامل من البضاعة (كالبضاعة الجاهزة مثلاً) أو لمجموعة عناصر من صنف محدد من البضاعة ، أو تحتسب على أساس إجمالي بضاعة المؤسسة . إن تخفيض قيمة البضاعة على أساس صنف من البضاعة ، أو على أساس أجزاء محددة من العمل ، أو على أساس إجمالي ينتج عنه مقاصة بين الخسائر الفعلية والأرباح التي لم تحقق بعد .

١٧ ـ قد يتم تنزيل تكلفة البضاعة في بعض البلدان على غير الأسس المذكورة في الفقرة ١٦ كالاعتماد في تنزيل التكلفة على نسبة تقديرية من القيمة ، أو كاتباع تخفيض لا يتم إيضاحه بحيث يؤدي إلى وجود احتياطيات

سرية . إن اتباع مثل هذه الطرق في تخفيض تكلفة البضاعة يؤدي إلى عرض بيانات مالية غير صحيحة .

عرض حساب البضاعة في البيانات المالية

١٨ ـ إن التصنيفات الفرعية للبضاعة في البيانات المالية تبين للقارىء قيمة أصناف البضائع المختلفة ومدى التغير فيها بين فترة وأخرى . ومن الأصناف الشائعة للبضائع المواد الخام وبضاعة قيد التصنيع والبضاعة الجاهزة ومواد الإنتاج .

١٩ ـ بينما تتكون البضاعة المذكورة في الميزانية العمومية عادة من الأصناف التي ورد تعريفها في الفقرة ٤ ، يمكن أن يذكر من ضمنها في بعض الأحيان بنود أخرى مثل المواد غير الإنتاجية ومواد البحث والتطوير .

قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٢
تقييم وعرض البضاعة في إطار
نظام التكلفة التاريخية .

تتألف قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٢ من الفقرات ٢٠ ـ ٣٦ ، ويجب قراءتها في ضوء الفقرات ١ ـ ١٩ من هذا البيان والمقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية .

٢٠ ـ يجب أن تقيم البضاعة وفقاً للتكلفة التاريخية أو صافي القيمة التحصيلية ، أيهما أقل .

التحقق من التكلفة التاريخية

٢١ ـ يجب أن تتضمن التكلفة التاريخية للبضاعة المنتجة توزيعاً منتظماً لمصاريف الإنتاج غير المباشرة الخاصة بإعداد البضاعة في مكانها ووضعها الحاليين . ويجب أن يعتمد تخصيص مصاريف الإنتاج الثابتة غير المباشرة على الطاقة الإنتاجية للمرافق . ولا بد من الإفصاح عن الحالات التي يتم فيها استبعاد كامل أو جزء مصاريف الإنتاج الثابتة غير المباشرة من قيمة البضاعة على أساس أنها لا ترتبط مباشرة بإعداد البضاعة في مكانها ووضعها الحاليين .

٢٢ ـ يجب إضافة المصاريف غير المباشرة التي لا علاقة لها بالإنتاج إلى تكلفة البضاعة في الحالات التي تكون لها علاقة واضحة بإعداد البضاعة في مكانها ووضعها الحاليين فقط .

٢٣ ـ يجب ألا تضاف المبالغ الاستثنائية من مواد وأجور ومصاريف أخرى مهدورة إلى تكلفة البضاعة .

٢٤ ـ باستثناء ما ورد في الفقرتين ٢٥ و ٢٦ ، يجب احتساب قيمة التكلفة

التاريخية للبضاعة بطريقة الداخل أولاً ، يخرج أولاً أو تكلفة المعدل الموزون .

٢٥ ـ يجب أن يتم استعمال طريقة التحديد الإفرادي وربط التكلفة لكل عنصر من البضاعة في الحالات التي يمكن فيها فصل البضاعة لمشاريع محددة ، أو في الحالات التي لا تختلط فيه البضائع مع بعضها بعضاً بصورة لا تمكن من تحديدها بصورة إفرادية .

٢٦ ـ يمكن استعمال طريقة « الداخل أخيراً ، يخرج أولاً » أو « الحد الأدنى من البضاعة » إذا تم الإفصاح عن الفرق بين قيمة البضاعة ، كما هي في الميزانية العمومية ، وبين إحدى القيمتين التاليتين (أ) القيمة التي يمكن التوصل إليها في الفقرة ٢٤ أو صافي قيمة البيع التي يمكن تحصيلها ، أيهما أقل ، أو (ب) التكلفة السوقية بتاريخ الميزانية أو صافي قيمة البيع التي يمكن تحصيلها ، أيهما أقل .

٢٧ ـ يمكن استعمال أساليب مثل التكلفة المعيارية أو طريقة التجزئة في تقييم البضاعة إذا توافقت نتائجها باستمرار مع النتائج التي يمكن التوصل إليها في حال اعتماد ما ورد في الفقرة ٢٠ .

التحقق من صافي القيمة التحصيلية

٢٨ ـ يجب ألاّ يتم تحديد صافي القيمة التحصيلية على تقلبات مؤقتة للأسعار أو للتكلفة ، بل على أقوى قرنية متوفرة في ذلك الوقت في تقدير القيمة الحقيقية التي يمكن تحصيلها من البضاعة .

٢٩ ـ يجب أن يتم تخفيض تكلفة البضاعة إلى صافي قيمة البيع إما لكل بند من البنود ، أو لمجموعات متشابهة على أن يتم تطبيق ذلك بصورة متماثلة .

٣٠ ـ إن تحديد صافي القيمة التحصيلية لكميات متوفرة من البضاعة لإتمام

الإلتزام بعقد بيع ثابت يجب أن يتم وفقاً للأسعار الواردة في ذلك العقد . أما إذا تجاوزت كمية البضاعة الموجودة الكميات المباعة بموجب العقد يتم تسعير الفائض وفقاً لأسعار السوق العامة[1] .

٣١ ـ يجب ألاّ يتم تخفيض التكلفة التاريخية للمواد المتوفرة لاستعمالها في إنتاج البضائع إذا كان من المتوقع تحصيلها من سعر البضاعة أو كان ذلك السعر أعلى من التكلفة التاريخية . ومن المحتمل على أي حال أن ينخفض سعر المواد بحيث يستدل أن التكلفة التاريخية للبضاعة الجاهزة ستزيد عن صافي القيمة التحصيلية ، وعندها لا بد من تخفيض قيمة البضاعة ، وقد تكون التكلفة الاستبدالية هي أفضل مؤشر لصافي القيمة التحصيلية لتلك المواد .

العرض في البيانات المالية

٣٢ ـ يجب أن يقتطع من أرباح وخسائر الفترة قيمة البضاعة المباعة أو المستعملة خلال الفترة (ما لم يتم تخصيصها ضمن حسابات الموجودات الأخرى) ، وقيمة أي تخفيض عليها يتم خلال الفترة لتنزيل قيمتها إلى صافي القيمة التحصيلية .

٣٣ ـ يجب أن يتم تصنيف البضاعة في الميزانيات العمومية أو في الإيضاحات عن البيانات المالية بصورة تتناسب مع أعمال المؤسسة وبشكل تظهر فيه قيمة الأصناف الرئيسية منها .

٣٤ ـ يجب الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في تقييم البضاعة بالإضافة إلى الطرق المستخدمة لتقدير التكاليف . كما لا بد من الإفصاح عن أي تغيير ، وعن أسباب ذلك التغيير في السياسات المحاسبية إذا كان له

(١) يعتبر موضوع زيادة عقود البيع الثابتة عن الكميات الموجودة وموضوع عقود الشراء خارج إطار هذا البيان .

أثر هام على البيانات المالية للفترة الحالية أو للفترات اللاحقة . ولا بد من الإفصاح كذلك عن الأثر الكمي للتغير إذا كان ذلك الأثر كبيراً أو هاماً (انظر قاعدة المحاسبية الدولية رقم ١ « الإفصاح عن السياسات المحاسبية ») .

٣٥ ـ إذا ظهرت بنود أخرى غير تلك التي ورد تعريفها في الفقرة ٤ تحت عنوان « البضاعة » ، لا بد من الإفصاح عن قيمتها وأساس تقييمها .

تاريخ التطبيق

٣٦ ـ تصبح قاعدة المحاسبة الدولية هذه سارية المفعول ويتم العمل بمقتضاها في البيانات المالية التي تغطي أية فترة تبدأ في ١ يناير ١٩٧٦ أو بعد ذلك .

البيانات المالية الموحدة

المحتويـــات

	الفقـــرات
مقدمـــة	١ ـ ٤
تعريف	٤
البحث	٥ ـ ٣٣
البيانات المالية الموحدة	٥ ـ ١٨
الحاجة إلى البيانات المالية الموحدة	٥ ـ ٧
الاستبعاد من التوحيد	٨ ـ ١٠
اجراءات التوحيد	١١ ـ ١٨
استثمارات في شركات زميلة وشركات تابعة لا يتم دمجها أو ضمها للبيانات الموحدة	١٩ ـ ٣٢
طريقة التكلفة	٢٠
طريقة حق الملكية النسبية	٢١ ـ ٢٢
اعتبارات أخرى	٢٣ ـ ٢٤

تطبيق طريقة حق الملكية النسبية	٢٥ ـ ٣٢
الإفصاح	٣٣
قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٣	
البيانات المالية الموحدة	٣٤ ـ ٥٢
البيانات المالية الموحدة	٣٤ ـ ٣٩
طريقة حق الملكية النسبية في محاسبة الاستثمار	٤٠ ـ ٤٢
العرض في البيانات المالية	٤٣ ـ ٤٥
الإفصاح	٤٦ ـ ٤٩
أحكام انتقالية	٥٠ ـ ٥١
تاريخ التطبيق	٥٢

مقدمـــة

١ ـ بحث هذا البيان في كيفية عرض البيانات المالية الموحدة التي تتضمن المركز المالي ونتائج العمليات لمجموعة من الشركات التي تخضع إلى سيطرة أو تبعية الشركة الأم . هذا وقد تم تطوير البيانات المالية الموحدة حتى توفر المعلومات اللازمـة عن الوضـع المالي ونتـائج العمليـات لمجموعـة من الشركات .

٢ ـ يتضمن هذا البيان قاعدة للمحاسبة الدولية الخاصة بكيفية استخدام طريقة حق الملكية النسبية في عرض بعض الاستثمارات طويلة الأجل في البيانات الموحدة دون أن يتعرض لبحث طريقة حق الملكية النسبية في عرض بعض البيانات المالية الأخرى .

٣ ـ لا يتضمن هذا البيان بحث المواضيع المتخصصة التالية :

أ ـ طريقة محاسبة الدمج أو تجميع الأعمال وأثر ذلك على التوحيد .
ب ـ محاسبة الاسم والشهرة .
ج ـ محاسبة إصدار أسهم المكافآت (أسهم الريع) .
د ـ محاسبة الشراء والبيع التدريجي للشركات التابعة والزميلة .
هـ ـ محاسبة الأسهم الصادرة عن الشركات التابعة .

و - محاسبة الملكية المتبادلة عندما تملك شركتان في مجموعة واحدة أسهم بعضها البعض .

ز - طرق ترجمة البيانات المالية المبينة بالعملات الأجنبية .

ح - الإفصاح عن أنواع النشاطات وأصناف البضائع في شركات ذات نشاطات متعددة .

ط - محاسبة المشاريع المشتركة .

تعريـــف

٤ - تم استخدام المعاني الموضحة أدناه في هذا البيان لكل من التعابير التالية :

الشركة المستثمرة هي تلك التي تملك حصة لها حق التصويت في شركة أخرى (الشركة المستثمر فيها) .

الشركة المستثمر فيها هي تلك التي تملك شركة أخرى (الشركة المستثمرة) حصصاً فيها لها حق التصويت .

الشركة التابعة هي تلك التي تقوم شركة أخرى (تعرف بالشركة الأم) بإدارتها أو السيطرة عليها .

الشركة الأم هي تلك التي تدير أو تسيطر على شركة أو أكثر تابعة .

البيانات المالية الموحدة هي تلك التي تعرض أصول ومطلوبات وحسابات المساهمين وإيرادات ومصاريف الشركة الأم وشركاتها التابعة وكأنها شركة واحدة .

السيطرة أو الإدارة هي الملكية المباشرة ، أو غير المباشرة عن طريق شركات تابعة ، لأكثر من نصف حقوق التصويت[1] في الشركة .

---

(١) يشير « حق التصويت » إلى الحقوق المرتبطة بالأسهم الصادرة والمتداولة والتي لها حق -

المجموعة هي الشركة الأم والشركات التابعة لها .

حقوق الأقلية تتمثل بذلك الجزء من نتائج عمليات أو صافي موجودات شركة تابعة تعود إلى أسهم فيها لا تمتلكها الشركة الأم أو شركة تابعة أخرى .

رأس مال المساهمين هو رأس المال العادي الصادر عن الشركة والذي لا يعتبر محدوداً أو ممتازاً بالمشاركة في توزيع أرباح الشركة أو التوزيع النهائي للموجودات .

الشركة الزميلة لا تتضمن الشركات التابعة ولكنها الشركات التي يتم الاستثمار فيها وفق كامل الشروط التالية :

أ - حصة المستثمر في الأسهم التي تملك حق التصويت كبيرة .

ب - للمستثمر القدرة على التأثير الفعال في السياسات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر بها .

ج - نية المستثمر للاحتفاظ بحصته كاستثمارات طويلة الأجل .

التأثير الفعال هو المشاركة ، دون السيطرة ، في القرارات المتعلقة بسياسة التشغيل والتمويل . ويتم التأثير الفعال للمستثمر بعدة طرق هي التمثيل في مجالس الإدارة والمشاركة في إجراءات وضع السياسات ، والعمليات الداخلية الهامة ، وتبادل الموظفين الإداريين أو الاعتماد على المعلومات الفنية . هذا وتعتبر ملكية ما يقل عن ٢٠٪ من حصص التصويت دليلاً على عدم امكانية التأثير الفعال ، ما لم يتم إثبات هذاالتأثير بصورة واضحة .

= التصويت ، باستثناء أسهم الخزينة أو الأسهم المستردة منها . وتعتبر أسهم الخزينة أو الأسهم المستردة عبارة عن تلك الأسهم التي تشتريها الشركة من أسهمها في السوق ويكون لها الحق القانوني بإعادة إصدارها ، علماً بأن بعض البلدان لا تسمح بإعادة شراء أو إصدار تلك الأسهم .

طريقة حق الملكية النسبية هي طريقة محاسبية يتبعها المستثمر في بعض استثماراته الطويلة الأجل في الشركات الزميلة أو في بعض الشركات التابعة التي لا يتم توحيدها ويعدل ، وفقاً لطريقة حق الملكية النسبية ، حساب المستثمر الخاص بالاستثمارات في البيانات المالية الموحدة عندما يحدث التغير في حق المستثمر بصافي موجودات الشركة المستثمر فيها . هذا ويعبر بيان الدخل عن حصة المستثمِر بنتائج أعمال الشركة المستثمَر فيها .

البـــحث

البيانات المالية الموحدة

الحاجة إلى البيانات المالية الموحدة

٥ ـ تهتم بعض الجهات التي لها مصالح مع الشركة الأم لمجموعة من الشركات كالمساهمين الحاليين والمتوقعين والموظفين ، وفي بعض الأحيان الدائنين بأعمال المجموعة كوحدة واحدة ، وبالتالي ، فإنهم بحاجة لمعرفة نتائج العمليات والمركز المالي لتلك المجموعة كوحدة واحدة .

٦ ـ هذا ويتم تلبية تلك الحاجة بإعداد البيانات المالية الموحدة التي تعطي المعلومات المالية عن المجموعة التي تضم عادة الشركة الأم وكافة شركاتها التابعة كوحدة واحدة بغض النظر عن الحدود والأوضاع القانونية المستقلة لها . تعامل الشركات غير التابعة في بعض الأحوال النادرة كالشركات التابعة في البيانات المالية الموحدة للشركة التي يتوفر فيها ما يلي :

أ ـ تملك الأغلبية في رأس المال دون أن يكون لها الأغلبية في حق التصويت .

ب ـ تسيطر بنص قانون أو اتفاقية على السياسات المالية والتشغيلية لتلك الشركات كقوة تعيين الأغلبية في مجالس الإدارة أو الدخول بعقد لإدارة الشركة أو بقرار قضائي .

٧ ـ هذا ويتم تلبية احتياجات الجهات التي لها مصالح بالوضع المالي للشركة الأم أو للشركات التابعة بصورة منفصلة ، وخاصة الدائنين وبعض المساهمين ذوي حقوق الأقلية ، بإعطائهم بيانات مالية منفصلة للشركة الأم عن شركاتها التابعة .

الاستبعاد من التوحيد

٨ ـ يتم في العادة استبعاد الشركات التابعة من التوحيد في الحالات التي يغلب فيها الحكم على أن تكون السيطرة مؤقتة ، أو أن تكون قدرة الشركة الأم على السيطرة على الموجودات ضعيفة .

٩ ـ تسمح بعض الدول باستبعاد الشركات التابعة من التوحيد إذا كانت أعمال تلك الشركات ضمن المجموعة متباينة بصورة تبرر تقديم بيانات مالية منفصلة لها مع البيانات الموحدة لتعطي معلومات أفضل للمساهمين في الشركة الأم ولمستخدمي البيانات المالية . وتعتبر عملية التجميع وفقاً لنوعية الأعمال بديلاً للاستبعاد وذلك بتجميع الموجودات أو المطلوبات للشركة التابعة في الميزانية العمومية الموحدة وإيراداتها ومصاريفها في حساب الأرباح والخسائر الموحد .

١٠ ـ هناك مبررات أخرى يعتبرها البعض كافية لاستبعاد الشركات التابعة من التوحيد ومنها عدم الامكانية العملية للتوحيد واحتمال زيادة النفقات أو التأخير ، أو اعتقاد الإدراة بأن أثر التوحيد قد يكون ضاراً أو مضللاً . إن الاستبعاد على أساس هذه المبررات لا يكون في الغالب موضوعياً وقد يؤدي إلى اختلاف وتباين حتى في ظروف متشابهة .

اجراءات التوحيد

١١ ـ يتم تجميع حسابات الشركة الأم مع الشركات التابعة في البيانات

المالية الموحدة بنداً بنداً وذلك بتجميع البنود المتشابهة من موجودات ومطلوبات وإيرادات ومصاريف . ولا بد من حذف ما يلي عند التوحيد :

أ ـ الأرصدة والمعاملات الداخلية ، أي المبيعات والاقتطاعات وتوزيع الأرباح بين أعضاء المجموعة الواحدة من الشركات .

ب ـ تكلفة استثمار الشركة الأم في كل شركة تابعة ، وكذلك حصة الشركة الأم في كل من رأس مال ، واحتياطيات وأرباح وخسائر كل شركة تابعة[1] قبل تاريخ الشراء .

١٢ ـ كما يتم حذف الأرباح غير المحققة التي تدخل ضمن القيمة المدرجة للموجودات مثل البضائع والموجودات الثابتة[2] إذا كانت نتيجة للعمليات الداخلية بين أعضاء المجموعة الواحدة من الشركات . أما ذلك الجزء من الأرباح غير المحققة خلال الفترة ، فيتم اقتطاعه من الدخل الموحد بعد الأخذ بعين الاعتبار حقوق الأقلية . هذا وقد تعتبر الأرباح محققة للشركة البائعة ، وبالتالي قد تخضع للضريبة . وبما أن الضريبة ترتبط بالدخل الذي لا يتم تقديمه في البيانات المالية الموحدة إلا للفترات القادمة ، فإنه يتم تأجيل مصاريف الضريبة لحين تسجيل الأرباح الخاصة بها . وإذا ما أدت المعاملات الداخلية بين أعضاء المجموعة الواحدة من الشركات إلى تسجيل أصول في البيانات المالية الموحدة بأقل من تكلفتها للمجموعة ، فإن الخسائر غير المحققة وأي ضريبة قد تنتج عنها يتم حذفها عند التوحيد إلا إذا تعذر امكانية تعويض التكلفة في المستقبل .

(١) لا يتم حذف احتياطيات وأرباح وخسائر ما قبل تاريخ االشراء من حسابات التوحيد في حالات يتم اتباعها في بعض الدول كالدمج أو محاسبة توحيد المصالح .

(٢) لا تحذف في بعض البلدان الأرباح والخسائر الداخلية الناتجة من معاملات بين أعضاء في مجموعة واحدة ضمن مشاريع الخدمات العامة إلا بالقدر الذي يتم التحقق منها في تحديد المعدلات التي تتقاضاها تلك المشاريع من العملاء وفقاً للأنظمة التي تحددها الدوائر الرسمية .

١٣ - يتم بتاريخ الشراء توزيع تكلفة استثمار الشركة الأم على أساس قيم الموجودات والمطلوبات التي يمكن تحديدها للشركة التابعة ، والتي يعتمد عليها لاحقاً في عرض موجودات ومطلوبات الشركة الأم في البيانات المالية الموحدة . ويتم الشرح والإفصاح[1] عن أي فرق ينتج بين تكلفة استثمار الشركة الأم وحصتها في المبالغ الموزعة على كل من الموجودات والمطلوبات في الميزانية العمومية الموحدة .

١٤ - تسجل أية ضرائب قد تستحق على أي من الشركة الأم أو التابعة عندما يتم توزيع أرباح غير محققة من الشركة التابعة للشركة الأم مع الافتراض المعقول بأن أرباحاً، كعوائد الأسهم وما شابهها، سيتم توزيعها لاحقاً وسيرافقها تقدير ضريبي في وقت التحويل . وإذا لم يتم تسجيل الضرائب المستحقة على الأرباح غير المحققة ، يتم الإفصاح في بعض الأحيان عن الأرباح التراكمية غير المحققة والتي لم تسجل عليها الشركة الأم الضرائب بعد على أساس توفر النية والامكانيات لديها لأعادة استثمار هذه الأرباح لآجال طويلة .

١٥ - يفضل أن تتبع كل من الشركة الأم وشركاتها التابعة فترة مالية واحدة . ولا بد من الأخذ بعين الاعتبار ، في الحالات التي يتم فيها توحيد بيانات مالية بتواريخ مختلفة ، الأحداث والعمليات الهامة التي تحدث بين التواريخ المختلفة ، وبالتالي لا بد من اجراء التعديلات اللازمة أو الإفصاح عنها . ولا بد كذلك في حالات الاختلاف من ذكر تاريخ نهاية الفترة المالية للشركة التابعة . هذا ويتطلب مبدأ التماثل ضرورة الالتزام بطول الفترة المالية والفرق بين تواريخ الميزانيات العمومية بين فترة وأخرى .

١٦ - إن نتائج عمليات الشركة التابعة عن الفترة المالية الحالية التي تم فيها

(١) لا تنطبق هذه الحالة عند « الدمج » أو « توحيد المصالح » المشار إليهما في الايضاح رقم ٢ .

التملك تضاف إلى بيان الدخل الموحدة بعد تاريخ التملك فقط[1] . وبصورة مشابهة فإن نتائج العمليات لغاية تاريخ البيع تضاف إلى الدخل الموحد في الفترة التي يتم فيها البيع .

١٧ ـ قد تزيد خسائر حقوق الأقلية في الشركة التابعة الموحدة عن مبلغ حقوق الأقلية ضمن حقوق المساهمين في تلك الشركة . ويقيد الفائض وأية خسائر لاحقة في مثل هذه الحالة على حقوق الأكثرية إلا في الحالات التي تجبر فيها الأقلية بنص يلزمها بتعويض هذه الخسارة . وفي الحالات التي تعلن فيها الشركة التابعة ربحاً ، تقيد جميع هذه الأرباح لحقوق الأكثرية لغاية تعويضها عن الخسائر التي سبق وأن تحملتها عن الأقلية .

١٨ ـ إذا أصدرت الشركة التابعة أسهماً ممتازة ذات حقوق تراكمية في عائدات الأسهم لخارج أعضاء المجموعة ، يحسب المستثمر نصيبه من الأرباح والخسائر بعد الأخذ بعين الاعتبار التعديل اللازم لعائدات الأسهم التراكمية التي قد تم إعلانها أو لم يتم بعد .

استثمارات في شركات زميلة وشركات تابعة لا يتم دمجها أو ضمها للبيانات الموحدة

١٩ ـ توجد طريقتان رئيسيتان في محاسبة الاستثمار في الشركات الزميلة والشركات التابعة غير الموحدة هما طريقة التكلفة وطريقة حق الملكية النسبية .

طريقة التكلفة

٢٠ ـ يقوم المستثمر ، وفقاً لطريقة التكلفة ، بتسجيل استثماراته في أسهم الشركة المستثمر فيها بسعر الكلفة . ويتم التحقق من الأرباح على أساس

(١) لا ينطبق ذلك في حالات الدمج وتوحيد المصالح المشار إليهما في الايضاح رقم ٢ .

الأرباح الموزعة من الشركة المستثمر فيها والمجمعة منذ تاريخ تملُّك الشركة المستثمرة . أما عائدات الأسهم التي تزيد عن الأرباح المحققة بعد ذلك التاريخ فتعتبر استرداداً للاستثمار وتسجل كتخفيض لتكلفة الاستثمار .

طريقة حق الملكية النسبية

٢١ ـ إذا قامت الشركة المستثمرة بالاستثمار في شركة زميلة ، فإن التحقق من الربح على أساس العائدات المقبوضة قد لا يكون قياساً مناسباً لعائدات الأسهم المكتسبة لأن استلام العائدات قد لا يرتبط إلا قليلاً بانجازات الشركة المستثمر فيها . ولذلك فإن اتباع طريقة حق الملكية النسبية في المحاسبة يعطي معلومات أفضل عن صافي الموجودات وأرباح المستثمِر .

٢٢ ـ يتم وفقاً لطريقة حق الملكية النسبية زيادة أو تنقيص القيمة المدرجة للاستثمار في أسهم الشركة المستثمر فيها اعترافاً بنصيب المستثمر في أرباح وخسائر الشركة المستثمر فيها والمجمعة بعد تاريخ التملك . ولا بد من تعديل القيمة المدرجة للاستثمار كذلك للأخذ بعين الاعتبار التغيير في نسبة حصة المستثمِر في الشركة المستثمر فيها نتيجة تغيرات في تركيب رأس مالها . ولذلك فإن عائدات الأسهم المقبوضة من الشركة المستثمر فيها تنزل من قيمة الاستثمار الدفترية .

اعتبارات أخرى

٢٣ ـ إذا لم ينطبق تعريف الشركة التابعة على الشركة المستثمر فيها واحتفظت الشركة الأم بقوة التأثير الفعال عليها ، يدرج الاستثمار وكأنه استثمار في شركة زميلة . ولكن لا تعتبر الشركات تابعة ، أو زميلة ، إذا فقدت الشركة الأم القدرة على السيطرة والتأثير الفعال عليها معاً . كما لا تعتبر الشركة المستثمر فيها شركة زميلة إذا فقد المستثمر قوة التأثير الفعال

عليها . ومن الأمثلة على ذلك يفقد المستثمر السيطرة وقوة التأثير الفعال في الحالات التي تصبح فيها الشركات المستثمر فيها تحت إشراف محكمة قانون أو في حالات القيام بإجراءات قانونية ضدها لتصفيتها أو إفلاسها .

٢٤ ـ ينطبق في طريقة حق الملكية النسبية ما ينطبق في طريقة التكلفة إذا كانت قيمة الاستثمار السوقية دون القيمة المدرجة لها ولا يعتبر هذا النقص امر مؤقت ، فإن أصول المستثمر تظهر بقيمة مضخمة ما لم يتم تسجيل هذا الانخفاض في القيمة .

تطبيق طريقة حق الملكية النسبية

٢٥ ـ إن العديد من الإجراءات المناسبة لتطبيق طريقة حق الملكية النسبية في المحاسبة مشابهة لتلك التي تطبق في حالة توحيد الاستثمارات في الشركات التابعة .

٢٦ ـ يتم تعديل حصة المستثمر في الخسائر والأرباح لحذف الأرباح والخسائر غير المحققة والمسجلة ضمن موجودات الشركة المستثمرة أو الشركة المستثمر فيها نتيجة معاملات داخلية بينهما ، مع ضرورة الأخذ بعين الاعتبار حقوق الأقلية من خارج المجموعة .

٢٧ ـ يجب أن يستخدم المُستثمِر أحدث بيانات مالية لتطبيق طريقة حق الملكية النسبية . وفي الحالات التي لا تكون فيها تواريخ البيانات المالية للمستثمر والجهة المستثمر فيها واحدة ، يتم أخذ المعاملات والأحداث الهامة التي حدثت في الفترة الفاصلة بعين الاعتبار إما بإجراء التعديلات اللازمة بشأنها أو بالإفصاح عنها . ولا بد كذلك في حالات الاختلاف من ذكر تاريخ نهاية الفترة المالية للبيانات المالية الخاصة بالشركة المستثمر فيها . هذا ويتطلب مبدأ التماثل ضرورة الالتزام بطول الفترة المالية والفرق بين تواريخ الميزانيات العمومية بين فترة وأخرى .

٢٨ ـ إن تحديد حصة المستثمر في بيان الدخل الموحد من أرباح الشركة المستثمر فيها للفترات القادمة يعتمد نفس المفاهيم العامة لاجراءات التوحيد المحاسبية . هذا وتم بحث اجراءات التوحيد المحاسبية للشركات التابعة في الفقرة ١٣ .

٢٩ ـ أما الضرائب التي يتوقع استحقاقها عند توزيع حصة المستثمر من الأرباح غير الموزعة للشركة المستثمر فيها أو عند بيع الاستثمارات فيتم قيدها عند اعتراف المستثمر بالأرباح لأنه يتوقع أن تستحق عليها الضرائب لاحقاً عند توزيع عائد الأسهم أو بيع الاستثمار .

٣٠ ـ من المعتاد أن يتوقف المُستثمِر عن اتباع طريقة حق الملكية النسبية إذا تساوت أو زادت حصته من خسائر الشركة المستثمر فيها عن القيمة المسجلة لحساب الاستثمار وفقاً لهذه الطريقة ، وعندها تصبح قيمة الاستثمارات صفراً ، لا يتم تسجيل أية خسائر إضافية إلا إذا ضمن المستثمر التزامات الشركة المستثمر فيها أو التزم بإعطاء دعم مالي إضافي لها . وإذا ما أظهرت الشركة المستثمر فيها أرباحاً بعد ذلك ، يستأنف المستثمر تطبيق طريقة حق الملكية بعد أن يصبح نصيبه من صافي الأرباح مساوياً إلى صافي الخسائر التي لم تسجل في الفترة التي علق فيها تطبيق الطريقة .

٣١ ـ إذا خُفِّضت القيمة المسجلة للاستثمار للاعتراف بنقص في قيمته ، يجب أن يحمل التخفيض على الأرباح الموحدة وأن يطرح من القيمة المدرجة للاستثمارات .

٣٢ ـ إذا كان للشركة المستثمر فيها أسهماً تراكمية ممتازة تملكها جهات من خارج المجموعة ، يقوم المستثمر باحتساب حصته من الأرباح والخسائر بعد اجراء التعديلات الخاصة بالأرباح التراكمية للشركة المستثمر فيها سواء تم إعلان تلك الأرباح أو لم يتم .

الإفصـاح

٣٣ ـ تظهر البيانات المالية الموحدة إجمالي الوضع المالي ونتائج العمليات لمجموعة من الشركات . هذا وحتى تتوفر الفكرة الواضحة عن المجموعة لمستخدمي البيانات المالية ، لا بد من الإفصاح عن معلومات إضافية توضح مكونات المجموعة وتحلل بعض أرصدة البيانات المالية . وقد يكون من المفيد في حالة المجموعة المتفرعة الإفصاح عن اسم وطبيعة عمل ونسبة التصويت في كل شركة هامة سواء كانت تابعة أم زميلة . كما قد يكون هاماً عرض وتحليل الأرباح المجمعة الخاصة بالشركة الأم والشركات الزميلة والشركات التابعة والإفصاح عن أية التزامات أو قيود قانونية أو تعاقدية على توزيع الأرباح بسبب تأثير ذلك على قدرة الشركة الأم على توزيع أرباحها . هذا وقد يكون من المهم أيضاً تحليل التوزيع الجغرافي للموجودات والمطلوبات في الشركات الدولية وذلك لتقييم مدى تعرض المجموعة لمخاطر غير عادية تنتج عن العمل في بلدان أخرى ، بالإضافة إلى خطر التقلبات في سعر تحويل العملة الأجنبية .

قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٣
البيانات المالية الموحدة

تتألف قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٣ من الفقرات ٣٤ - ٥٢ ، ويجب قراءتها في ضوء الفقرات ١ - ٣٣ من هذا البيان والمقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية .

البيانات المالية الموحدة

٣٤ - يجب أن تصدر الشركة الأم بيانات مالية موحدة إلا إذا كانت مملوكة بالكامل كشركة تابعة .

٣٥ - يجب أن توحد الشركة الأم ضمن البيانات المالية الموحدة كافة الشركات التابعة سواء كانت محلية أم أجنبية (كما تم تعريفها في الفقرة ٤) باستثناء الشركات التي ستذكر في الفقرتين ٣٦ و ٣٧ .

٣٦ - يجب استبعاد شركة تابعة من التوحيد في أي من الحالتين التاليتين :

أ - السيطرة على الشركة التابعة مؤقتة .

ب - وجود قيود مشددة على تحويل أموال الشركة التابعة في المدى الطويل بحيث يحد ذلك من سيطرة الشركة الأم على موجوداتها وعملياتها .

٣٧ - يمكن استبعاد شركة تابعة من التوحيد إذا كانت نشاطاتها مختلفة بدرجة كبيرة عن الشركات الأخرى في المجموعة بدرجة تمكن من تقديم معلومات أفضل لمساهمي الشركة الأم وللمستخدمين الآخرين من البيانات المالية بإعطاء بيانات مالية منفصلة لتلك الشركة التابعة بالإضافة إلى البيانات المالية الموحدة .

٣٨ - يمكن معاملة إحدى الشركات على أنها شركة تابعة وبالتالي يتم دمجها

في البيانات المالية الموحدة بالرغم من عدم سيطرة المجموعة عليها ، شريطة أن يتوفر للمجموعة :

١ ـ ملكية أكثر من نصف رأس مال المساهمين وأقل من نصف حق التصويت .

٢ ـ السيطرة على السياسات المالية والتشغيلية لإدارة الشركة ، بنص قانوني أو تعاقدي ، بغض النظر عن نسبة الملكية في رأس المال سواء بلغت نصف رأس المال أم لم تبلغ .

ولا بد في مثل هذه الحالة من الإفصاح عن الأسباب الموجبة لتوحيد هذه الشركة .

٣٩ ـ يفضل أن تطبق الشركات سياسات محاسبية متماثلة في البيانات المالية الموحدة ، ولا بد من الإفصاح عن السياسات المحاسبية المختلفة إذا تم استعمالها مع إعطاء نسبة الموجودات والمطلوبات التي طبقت عليها السياسات المحاسبية المختلفة إذا كانت ضمن بند واحد في الميزانية العمومية .

طريقة حق الملكية النسبية في محاسبة الاستثمار

٤٠ ـ يجب أن تدرج الاستثمارات في الشركات الزميلة كما تم تعريفها في الفقرة ٤ وفي الشركات التابعة التي لم يتم دمجها للأسباب الواردة في الفقرة ٣٧ ضمن البيانات المالية الموحدة باتباع طريقة حق الملكية النسبية في محاسبة الاستثمارات .

٤١ ـ يجب أن تظهر قيمة الاستثمارات في البيانات المالية الموحدة بالقيمة المدرجة لها وفقاً لطريقة حق الملكية النسبية اعتباراً من ذلك التاريخ الذي :

أ - يتوقف عنده توحيد شركة تابعة للسبب الوارد في الفقرة ٣٦ب ، أو

ب - تتوقف الشركة المستثمر فيها عن أن ينطبق عليها تعريف الشركة التابعة ولا تصبح شركة زميلة ، أو أن تتوقف الشركة المستثمر فيها من أن ينطبق عليها تعريف الشركة الزميلة .

يتوجب هنا أن يدرج الاستثمار في الميزانية العمومية الموحدة بالقيمة الناتجة عن تطبيق طريقة حق الملكية النسبية . ولا بد في هذه الحالة ، واعتباراً من ذلك التاريخ ، أن يتوقف المستثمر من تسجيل استحقاقاته في أرباح أو خسائر الشركة المستثمر فيها .

٤٢ - إذا زادت القيمة المدرجة للاستثمارات وفقاً لطريقة حق الملكية ، والاستثمارات المشار إليها في الفقرة ٤١ عن قيمة الاستثمارات السوقية ، وكان الفرق بينهما دائماً غير مؤقت ، لا بد من تسجيل النقص في هذه القيمة . وذلك بتخصيص احتياطي خاص بكل استثمار على انفراد . هذا ويجب أن لا تجمع الاستثمارات الفردية بهدف تقييمها ككل .

العرض في البيانات المالية

٤٣ - يجب تصنيف حقوق الأقلية في الشركات الموحدة في بند مستقل ضمن البيانات المالية الموحدة وأن لا تظهر كجزء من حقوق المساهمين . كما يجب أن يظهر نصيب حقوق الأقلية في الأرباح أو الخسائر في بند مستقل في بيان الدخل الموحد .

٤٤ - يجب أن تصنف الاستثمارات التي جرت محاسبتها بطريقة حق الملكية النسبية بصورة مناسبة في الميزانية الموحدة ، كما يجب الإفصاح عن حصة المستثمر في الأرباح أو الخسائر في بند مستقل في بيان الدخل الموحد . وفي

الحالات التي تتضمن الأرباح أو الخسائر بنوداً غير عادية ، لا بد كذلك من الإفصاح عن نصيب المستثمر فيها بصورة منفصلة وفقاً للسياسات المحاسبية الخاصة به .

٤٥ ـ يجب التحقق من أرباح أو خسائر المستثمر الناتجة عن بيع أسهم الشركة المستثمر فيها في بيان الدخل الموحد وذلك بأخذ الفرق بين ما يتم تحصيله من عملية البيع والقيمة المدرجة في البيانات المالية الموحدة لتلك الأسهم .

الإفصاح

٤٦ ـ يجب الإفصاح عن السياسات المحاسبية (انظر القاعدة المحاسبية رقم ١ « الإفصاح عن السياسات المحاسبية ») وصفاً للأسس المحاسبية التي تمت مراعاتها في الشركات التابعة والزميلة .

٤٧ ـ يجب الإفصاح عن المعلومات التالية ضمن البيانات المالية الموحدة :

أ ـ قائمة ووصف مناسبان للشركات التابعة والزميلة الهامة ، والتباين في تواريخ البيانات المالية لتلك الشركات عن الشركة الأم ما لم يتم بيان ذلك في بيانات يتم إرفاقها مع البيانات المالية الموحدة .

ب ـ أسباب عدم توحيد أو دمج أية شركة تابعة .

ج ـ طبيعة أية علاقة بين الشركة وشركة غير تابعة اعتبرت في التوحيد كشركة تابعة وفقاً لما ورد في الفقرة ٣٨ .

د ـ المبالغ الخاصة بالمعاملات الهامة التي لم يتم اجراء تعديل عليها بين تاريخ البيانات المالية لكل من المستثمر والشركة المستثمر فيها .

هـ - تحليل قيم البنود الهامة في كل من الميزانية العمومية وبيان الأرباح والخسائر إذا كان ذلك ضرورياً لإعطاء تصريح عادل عن تعرض المجموعة لمخاطرة غير عادية في بلدان أخرى بما في ذلك خطر تقلبات أسعار العملات الأجنبية .

و - القيود النظامية أو القانونية أو التعاقدية على توزيع الأرباح المجمعة للمجموعة .

٤٨ - لا بد من تقديم بيانات مالية إضافية ملحقة مع البيانات المالية الموحدة عن الشركات التابعة التي يتم استبعادها من التوحيد وفقاً للفقرة ٣٧ . ويمكن أن تعرض هذه البيانات الملحقة بشكل مختصر شريطة أن تقدم تصريحاً مناسباً عن تفاصيل الأرصدة وطبيعة العمليات مع بقية أعضاء المجموعة . كما لا بد من التسوية بين صافي الربح أو الخسارة للشركة التابعة التي تم استبعادها والموضحة في البيانات الملحقة مع القيمة المدرجة لها في بيان الدخل الموحد . ويمكن تجميع شركتين تابعتين أو أكثر إذا تشابهت عملياتها في إعداد الملحق اللازم للبيانات المالية .

٤٩ - إذا استبعدت شركة تابعة من التوحيد لأسباب القيود الواردة في الفقرة ٣٦ ب ، يجب الإفصاح عن المعلومات التالية بشأن الاستثمارات :

أ - اسم الشركة المستثمر فيها وحصة المجموعة في صافي موجوداتها ،

ب - القيمة المدرجة للاستثمار في البيانات المالية الموحدة ،

ج - عائدات الأسهم التي استلمتها المجموعة خلال الفترة ،

د - أرباح أو خسائر الفترة مع إيضاح منفصل عن البنود غير العادية منها ، و

هـ - قيمة أية تخفيضات أو تعديلات على صافي الدخل الموحد خلال الفترة .

أحكام انتقالية

٥٠ ـ يجب أن تظهر أرقام مقارنة للميزانية العمومية الموحدة دون ضرورة إظهارها لبيان الأرباح الموحدة إذا لم تتوفر الإمكانية العملية لذلك عند إعداد البيانات المالية الموحدة لأول مرة . هذا ولا بد من إعطاء أرقام المقارنة بالكامل بعد ذلك ـ انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١ « الإفصاح عن السياسات المحاسبية » .

٥١ ـ يتوجب عند تطبيق طريقة حق الملكية النسبية للمرة الأولى الإفصاح عن نصيب المستثمر في أرباح الشركة المستثمر فيها للفترات السابقة بالإضافة إلى الإفصاح عن أي تخفيض للاستثمار في ذلك الوقت للاعتراف بهبوط قيمته .

تاريخ التطبيق

٥٢ ـ يجري العمل في هذه القاعدة الدولية ويتم الإلتزام بما ورد فيها عند إعداد البيانات المالية عن الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٧٧ أو بعد ذلك .

محاسبة الاستهلاك

المحتويـــات

	الفقـــرات
مقدمـــة	١ ـ ٢
تعريف	٢
الشـــرح	٣ ـ ١٢
العمر الإنتاجي	٥ ـ ٦
القيمة المتبقية	٧
أساليب الاستهلاك	٨
الأراضي والمباني	٩ ـ ١١
الإفصاح	١٢
قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٤	
محاسبة الاستهلاك	١٣ ـ ١٩
تاريخ التطبيق	١٩

مقدمـــة

١ ـ يبحث هذا البيان موضوع محاسبة الاستهلاك لكافة الموجودات القابلة للاستهلاك باستثناء ما يلي :

أ ـ الغابات وما شابهها من الموارد الطبيعية المجددة لنفسها .

ب ـ نفقات اكتشاف استخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي وما شابهها من الموارد غير المجددة لنفسها .

ج ـ نفقات البحث والتطوير .

د ـ الأسم والشهرة .

تعريـــف

٢ ـ تستخدم في هذا البيان التعابير التالية بالمعاني الموضحة أدناه :

الاستهلاك هو توزيع قيمة الأصل القابلة للاستهلاك على العمر الإنتاجي المقدر له واقتطاع مصاريف الاستهلاك مباشرة أو بصورة غير مباشرة من أرباح الفترة .

الأصول القابلة للاستهلاك هي الأصول التي :

أ ـ تكون امكانية الاستفادة المتوقعة منها أكثر من فترة محاسبية واحدة ، و

ب - لها عمر انتاجي محدد ، و

ج - تحتفظ بها المؤسسة لاستخدامها في الإنتاج أو في توريد السلع والخدمات أو لتأجيرها للغير ، أو للادارة .

العمر الانتاجي يعبر أما عن (أ) الفترة التي يتوقع خلالها استخدام المؤسسة للأصل القابل للاستهلاك ، أو(ب) عدد الوحدات المنتجة أو ما شابهها من الوحدات المتوقع أن تحصل عليها المؤسسة من الأصل .

القيمة التي يمكن استهلاكها من الأصل القابل للاستهلاك هي التكلفة التاريخية[1] أو أية قيمة بديلة عنها في البيانات المالية بعد أن يطرح منها القيمة المتبقية المقدرة لها في نهاية العمر الانتاجي .

الشـــرح

٣ - تكون الأصول القابلة للاستهلاك جزءاً هاماً من أصول العديد من المؤسسات ، ولذلك قد يكون للاستهلاك أثر هام في تحديد وعرض المركز المالي ونتائج عمليات تلك المؤسسات .

٤ - يرى البعض عدم ضرورة احتساب الاستهلاك أحياناً على بعض الأصول التي تزيد قيمتها عن قيمة الأصول المبينة في البيانات المالية . ومع هذا يعتبر من المناسب ضرورة اقتطاع مصاريف للاستهلاك في كل فترة محاسبية على أساس القيمة القابلة للاستهلاك بغض النظر عن أية زيادة في قيمة الأصل .

العمر الانتاجي

٥ - يعتمد تقدير العمر الانتاجي للأصول أو لمجموعة من الأصول القابلة

---

(١) لا يتضمن هذا البيان بحث الفرق الناتج عن إعادة التقييم الذي يستخدم بديلاً عن التكلفة التاريخية .

للاستهلاك على الاجتهاد والخبرة عن الأصول المشابهة . أما في الحالات التي يعتمد فيها الأصل على تقنية حديثة ، أو يستخدم لإنتاج سلعة أو خدمة جديدة لا تتوفر الخبرة السابقة عنها ، فإنه لا بد من تحديد العمر الانتاجي رغم صعوبة تقدير ذلك في مثل هذه الحالات .

٦ ـ قد يقل العمر الانتاجي للأصل عن عمره الطبيعي . ولا بد من الأخذ بعين الاعتبار عوامل عديدة (بالإضافة إلى عامل الاهتراء والتلف الذي يعتمد على عوامل التشغيل كعدد النوبات التي يستعمل فيها الأصل وبرامج الاصلاح والصيانة التي تقوم بهاالمؤسسة) منها تقادم الأصل من جراء تغييرات أو تحسينات في التقنية أو تغيير في طلب السلعة أو الخدمة التي ينتجها الأصل في الأسواق ، أو أية قيود قانونية كانتهاء أجل عقود إيجار ذلك الأصل .

القيمة المتبقية

٧ ـ غالباً ما تكون القيمة المتبقية للأصل في نهاية الخدمة قليلة ولذلك يمكن إهمالها في احتساب الاستهلاك . أما إذا كان من المتوقع أن تكون قيمتها كبيرة ، فيجب تقديرها عند امتلاك الأصل أو عند تقييمه بتاريخ لاحق على أساس القيمة الواقعية التي يمكن تحصيلها في ذلك التاريخ لأصول مشابهة انتهى عمرها الانتاجي وتم تشغيلها في ظروف مشابهة . ولا بد في كافة الحالات من طرح المصاريف المتوقعة لبيع الأصل في نهاية عمره الانتاجي من القيمة المتبقية .

أساليب الاستهلاك

٨ ـ يتم توزيع المبالغ المستهلكة على كل فترة محاسبية خلال العمر الانتاجي للأصل بعدة طرق منتظمة . ولا بد من تطبيق الطريقة المستخدمة بانتظام

بين فترة وأخرى بغض النظر عن نوع أو مستوى أرباح المؤسسة أو أية اعتبارات ضريبية وذلك حتى تتوفر امكانية مقارنة نتائج أعمال المؤسسة بين فترة وأخرى .

الأراضي والمباني

٩ ـ لا يتم استهلاك الأراضي في العادة لأن عمرها الانتاجي غير محدود وهذا لا يمنع بالطبع من معاملة بعض الأراضي ، التي لها عمر إنتاجي محدود بالنسبة للمؤسسة ، معاملة الأصول القابلة للاستهلاك .

١٠ ـ تعتبر المباني من الأصول القابلة للاستهلاك لأنه ينطبق عليها التعريف الوارد في الفقرة ٢ .

١١ ـ لا تعتبر بعض المؤسسات المباني من الأصول القابلة للاستهلاك لعدم هبوط القيمة الإجمالية للأراضي والمباني التي عليها . ولكن بما أن كلاً من الأراضي والمباني أصول مستقلة عن بعضها بعضاً ، فإن معالجة أية زيادة في قيمة الأراضي لا ترتبط بتحديد قيمة المباني القابلة للاستهلاك .

الإفصاح

١٢ ـ يعتبر كل من اختيار طريقة الاستهلاك وتحديد العمر الانتاجي للأصل أموراً اجتهادية . ولذلك يعتبر الإفصاح عن طرق الاستهلاك المستخدمة والعمر الانتاجي أو معدلات الاستهلاك من المعلومات المفيدة لمستخدمي البيانات المالية لأنها تمكنهم من مراجعة السياسات التي تختارها الإدارة ومن إجراء المقارنة مع المشاريع الأخرى . ولا بد لأسباب مشابهة من الإفصاح عن القيمة المستهلكة خلال الفترة وعن مجمع الاستهلاك في نهايتها .

قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٤
محاسبة الاستهلاك

تتألف قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٤ من الفقرات ١٣ - ١٩ ، ويجب قراءتها في ضوء الفقرات ١ - ١٥ من هذا البيان والمقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية .

١٣ - يجب أن توزع قيمة الأصل القابلة للاستهلاك على الفترات المحاسبية خلال العمر الانتاجي بصورة منتظمة .

١٤ - يجب تطبيق طرق الاستهلاك المستخدمة بانتظام بين فترة وأخرى ما لم تتغير الظروف المؤيدة لذلك ، وعندها لا بد من الإفصاح عن أثر التغيير ، وقيمته وأسبابه في الفترة التي يحدث فيها .

١٥ - يجب تقدير العمر الانتاجي للأصل في ضوء العوامل التالية :

أ - الاهتراء والتلف المتوقع .

ب - التقادم .

ج - الحدود القانونية أو أية حدود أخرى على استعمال الأصل .

١٦ - يجب اجراء مراجعة دورية للعمر الانتاجي للأصول أو للأصناف الرئيسية القابلة للاستهلاك وتعديل معدلات الاستهلاك خلال الفترة الحالية أو في المستقبل في ضوء أية اختلافات هامة في التوقعات التي كانت محددة سابقاً . ولا بد في هذه الحالة من التصريح عن أثر هذا التغيير خلال الفترة المحاسبية التي يحدث فيها .

١٧ - يجب أن تتضمن الإيضاحات للسياسات المحاسبية (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١ عن الإفصاح عن السياسات المحاسبية) أسس التقييم التي حددت بموجبها قيمة الأصول القابلة للاستهلاك .

١٨ - يجب الإفصاح عن المعلومات التالية الخاصة بكل مجموعة رئيسية من

الأصول القابلة للاستهلاك :

أ - طريقة الاستهلاك المستخدمة .

ب - العمر الانتاجي أو معدل الاستهلاك المستخدم .

ج - إجمالي الاستهلاك الخاص بالفترة .

د - القيمة الإجمالية للأصول القابلة للاستهلاك ومجموع الاستهلاك المتراكم عنها .

تاريخ التطبيق

١٩ - يتم العمل بموجب ما ورد في قاعدة المحاسبة الدولية هذه للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٧٧ أو بعد ذلك .

المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية

المحتويـــات

	الفقـــرات
مقدمـــة	١ ـ ٥
قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٥	
المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات الماليه	٦ ـ ١٩
الإفصاح العام	٦ ـ ٩
الإفصاح الخاص ـ الميزانية العمومية	١٠ ـ ١٧
معلومات عامة	١٠
أصول طويلة الأجل	١١ ـ ١٢
الممتلكات والمنشآت والمعدات	١١
أصول أخرى طويلة الأجل	١٢
الموجودات المتداولة	١٣
مطلوبات طويلة الأجل	١٤
مطلوبات متداولة	١٥
مطلوبات أخرى ومخصصات	١٦
حقوق المساهمين	١٧
افصاحات محددة ـ بيان الدخل	١٨
تاريخ التطبيق	١٩

مقدمـــة

١ ـ يتناول هذا البيان بحث المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية التي تتضمن الميزانية العمومية وبيان الدخل والملاحظات والبيانات الأخرى والمعلومات التفسيرية التي تعتبر جزءاً مكملاً للبيانات المالية .

٢ ـ تستخدم البيانات المالية لتقديم المعلومات اللازمة لاجراء التقييم ولاتخاذ القرارات المالية . هذا ولا يمكن أن يتوصل المستخدمون إلى قرارات معقولة ما لم تكن البيانات المالية واضحة ومفهومة . ولذلك فإن المعلومات اللازمة لهذه الغاية تزيد عن الحد الأدنى الذي يحدده القانون المحلي أو المؤسسات القانونية .

٣ ـ يحدد هذا البيان الحد الأدنى اللازم للإفصاح ، علماً بأنه سيتم عرض بعض المتطلبات التفصيلية للإفصاح في قواعد المحاسبة الدولية التي تبحث مواضيع محاسبية محددة .

٤ ـ لا تقدم هذه القاعدة اقتراح شكل محدد لعرض البيانات المالية . إن النموذج والتبويب المستخدم في هذه القاعدة ينطلق من ضرورة اعتبار العناصر الهامة التي قد تؤثر على البيانات المالية للمؤسسات الصناعية

والتجارية . هذا وقد يكون من المناسب استخدام نماذج وتبويب مختلف في الشركات المالية وشركات التأمين .

٥ ـ إن التعريف المذكور في قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٣ ، « البيانات المالية الموحدة » لكل من الشركة الأم ، والشركة التابعة ، والشركة الزميلة يتم استخدامه بالمعنى ذاته في هذه القاعدة .

قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٥
المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية

تتألف قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٥ من الفقرات ٦ - ١٩ ، ويجب قراءتها في ضوء الفقرات ١ - ٥ من هذا البيان والمقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية .

الإفصاح العام

٦ - يجب الإفصاح عن كافة المعلومات الهامة التي تساعد في إيضاح وفهم البيانات المالية .

٧ - يجب تحديد اسم المؤسسة ، ومكان تسجيلها ، وتاريخ الميزانية العمومية ، والفترة التي تغطيها البيانات المالية . كما يجب اعطاء نبذة مختصرة عن طبيعة نشاطات المؤسسة ، وشكلها القانوني ، والعملة النقدية التي استعملت لاعداد البيانات المالية إذا لم تكن ظاهرة .

٨ - يجب اعطاء المعلومات الإضافية اللازمة عن قيم وتصنيف العناصر المختلفة لتوضيح معناها . كما يجب أن لا يتم دمج العناصر مع بعضها بعضاً ، أو اجراء مقاصة فيما بينها دون اعطاء شرح منفصل عنها .

٩ - يجب أن تظهر البيانات المقارنة عن الفترة السابقة في البيانات المالية .

الإفصاح الخاص - الميزانية العمومية

معلومات عامة

١٠ - يجب الإفصاح عما يلي :

أ - الرهونات على الأصول .

ب - الضمانات المقدمة للمطلوبات

ج ـ طرق وخطط التقاعد .
د ـ الأصول والمطلوبات المحتملة مع تحديد كميتها كلما كان ذلك ممكناً .
هـ ـ قيمة الالتزامات المخصصة للمصاريف الرأسمالية .

أصول طويلة الأجل

١١ ـ الممتلكات والمنشآت والمعدات ـ يجب الإفصاح عما يلي :

أ ـ الأراضي والمباني .
ب ـ المنشآت والمعدات .
ج ـ البنود الأخرى من الأصول وتحديدها بصورة مناسبة .
د ـ الاستهلاك المتراكم .

كما يجب الإفصاح بصورة منفصلة عن عقود الإيجار طويلة الأجل وعن الأصول التي تم شراؤها بالتقسيط .

١٢ ـ أصول أخرى طويلة الأجل ـ يجب الإفصاح عن العناصر التالية بصورة منفصلة ، بالإضافة إلى ، في الحالات التي ينطبق فيها ذلك ، طريقة وفترة الاستهلاك ، وأي حذف غير عادي خلال الفترة :

أ ـ استثمارات طويلة الأجل :
- استثمارات في شركات تابعة .
- استثمارات في شركات زميلة .
- استثمارات أخرى ـ مع تحديد القيمة السوقية للاستثمارات إذا كانت تختلف عن القيمة المدرجة في البيانات المالية .

ب ـ ذمم مدينة طويلة الأجل :
- حسابات الذمم المدينة وأوراق القبض التجارية .
- ذمم مدينة من أعضاء مجلس الإدارة .

- ذمم مدينة من وبين شركات داخلية[1] .
- ذمم شركات زميلة .
- ذمم أخرى .

ج - الاسم والشهرة .

د - براءة الاختراع والعلامات التجارية وموجودات أخرى مثيلة .

هـ - المدفوعات المؤجلة مثل المصاريف التمهيدية ومصاريف إعادة التأسيس والضرائب المؤجلة .

الموجودات المتداولة

١٣ - يجب الإفصاح عن البنود التالية بصورة منفصلة :

أ - النقد .

يتضمن النقد أموال متداولة في الصندوق والحسابات الأخرى في البنوك . ويجب الإفصاح عن كافة النقد الذي لا يمكن التصرف الفوري به مثل الأرصدة المجمدة في بنوك أجنبية بقيود مفروضة على التحويل .

ب - الأوراق المالية باستثناء الاستثمارات طويلة الأجل .

يجب الإفصاح عن قيمتها السوقية إذا كانت تختلف عن قيمتها في البيانات المالية .

ج - الذمم المدينة :

- حسابات وأوراق تجارية مدينة .

---

(١) تم استخدام عبارة « شركات داخلية » في هذا البيان لتشمل عرض الأرصدة أو العمليات التالية في البيانات المالية :

أ - معاملات بين الشركة الأم وشركاتها التابعة .

ب - معاملات بين الشركة التابعة والشركة الأم أو الشركات التابعة الأخرى ضمن المجموعة .

- ذمم مدينة من أعضاء مجلس الإدارة .
- ذمم مدينة من وبين شركات داخلية .
- ذمم شركات زميلة .
- ذمم أخرى ومصاريف مدفوعة مقدماً .

د ـ البضاعة .

مطلوبات طويلة الأجل

١٤ ـ يجب الإفصاح بصورة منفصلة عن البنود التالية باستثناء المستحق منها خلال سنة واحدة :

أ ـ قروض مضمونة .
ب ـ قروض غير مضمونة .
ج ـ قروض من وبين شركات داخلية .
د ـ قروض من شركات زميلة .

كما يجب اعطاء إيضاح موجز عن معدلات الفائدة وشروط الدفع والتعهدات والتنازلات وحقوق الاستبدال وقيمة العلاوة أو الخصم التي لم يتم اطفاؤها بعد .

مطلوبات متداولة

١٥ ـ يجب الإفصاح بصورة منفصلة عن البنود التالية :

أ ـ قروض من البنوك والسحب على المكشوف .
ب ـ القسط المتداول من مطلوبات طويلة الأجل .
ج ـ مطلوبات :
- ذمم دائنة وأوراق دفع تجارية .
- ذمم دائنة لأعضاء مجلس الإدارة .

- ذمم دائنة ناتجة عن شركات داخلية .
- ذمم دائنة لشركات زميلة .
- ضريبة الدخل .
- عائدات الأسهم المستحقة .
- ذمم أخرى ومصاريف مستحقة .

مطلوبات أخرى ومخصصات

١٦ - يجب الإفصاح بصورة منفصلة عن المطلوبات الأخرى والمستحقات والمخصصات مثل الضرائب والإيرادات المؤجلة ومخصصات التقاعد .

حقوق المساهمين

١٧ - يجب الإفصاح بصورة منفصلة عن البنود التالية :

أ- رأس المال :

يجب الإفصاح عما يلي عن كل نوع من أسهم رأس المال :

- عدد أو قيمة الأسهم المصرح بها والصادرة والمتداولة[1] .
- رأس المال غير المدفوع .
- القيمة الاسمية أو القانونية للسهم .
- تحركات في حسابات رأس المال خلال الفترة .
- الحقوق والامتيازات والقيود الخاصة بتوزيع عائدات الأسهم واسترداد رأس المال .
- عائدات الأسهم الممتازة المتراكمة والمتأخرة .
- الأسهم المستردة .

(١) لا تتضمن الأسهم المتداولة مجموعة أسهم الخزينة وهي الأسهم التي تشتريها الشركة من أسهمها مباشرة أو عن طريق شركة تابعة موحدة وتكون قابلة لإعادة البيع مرة ثانية . لا تسمح بعض البلدان التداول بأسهم الخزينة .

- أسهم محجوزة للإصدار في المستقبل تحت عروض وعقود بيع بما فيها كافة الشروط والأسعار .

ب - حقوق المساهمين الأخرى مع بيان الحركة خلال الفترة وأية قيود على توزيع التالي :

- علاوة الإصدار .
- فائض إعادة التقييم .
- الاحتياطيات .
- الأرباح المتراكمة (حساب التوزيع) .
- افصاحات محددة - بيان الدخل .

١٨ - يجب الإفصاح عن المعلومات التالية :

أ - مبيعات أو ايرادات التشغيل الأخرى .
ب - الاستهلاك .
ج - إيرادات الفوائد .
د - إيرادات الاستثمار .
هـ - مصاريف الفائدة .
و - ضريبة الدخل .
ز - مصاريف غير عادية .
ح - قيود دائنة أو إيرادات غير عادية .
ط - عمليات هامة مع شركات داخلية .
ي - صافي الدخل .

تاريخ التطبيق

١٩ - يتم الالتزام بقاعدة المحاسبة الدولية هذه في كافة البيانات المالية عن الفترة التي تبدأ في ١ يناير ١٩٧٧ أو بعد ذلك .

المعالجة المحاسبية للتغيير في الأسعار

يبطل مفعول هذه القاعدة
وتستبدل بقاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٥

بيان التغيير في الوضع المالي

المحتويـــات

	الفقـــرات
مقدمـة	١
الشـــرح	٢ ـ ١٩
الأموال المتوفرة من العمليات أو المستخدمة فيها	٥ ـ ٨
مصادر واستعمالات أخرى للأموال	٩ ـ ١١
البيان الموحد للتغيير في الوضع المالي	١٢ ـ ١٧
الاستثمارات المسجلة بطريقة حق الملكية النسبية	١٣ ـ ١٥
شراء وبيع شركات تابعة	١٦ ـ ١٧
العرض في البيانات المالية	١٨ ـ ١٩
قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٧	
بيان التغيير في الوضع المالي	٢٠ ـ ٢٣
تاريخ التطبيق	٢٣

مقدمــة

١ ـ تبحث هذه القاعدة في عرض بيان يلخص الأموال التي تتوفر خلال الفترة المحاسبية وطرق استخدامها لتمويل العمليات للمؤسسة . إن العنوان « بيان التغير في الوضع المالي »[1] يصف البيان أعلاه .

الشــرح

٢ ـ يُعرض بيان التغير في الوضع المالي في الغالب كجزء مكمل للبيانات المالية التي تتضمن الميزانية العمومية وبيان الدخل . إن إضافة هذا البيان تزيد من امكانية فهم عمليات المؤسسة ونشاطاتها خلال الفترة التي تعد عنها تلك البيانات .

٣ ـ يتم إعداد بيان التغير في الوضع المالي في العادة من المعلومات المالية المتوفرة في بيان الدخل والميزانية العمومية والإيضاحات المرفقة بها . ومن الممكن أن تكون المعلومات التي يقدمها بيان التغير في الوضع المالي لا تتوفر بصورة يمكن الاستفادة منها في البيانات الأخرى . هذا ويتم عموماً الإفصاح

---

(١) استعملت عبارة « بيان التغير في الوضع المالي » في هذا البيان ، علماً أن هناك عبارات أخرى مشابهة في بعض البلدان مثل « بيان مصادر واستخدام الأموال » .

عن معلومات كافية لتسوية القيم الواردة في بيان التغير في الوضع المالي مع مثيلاتها في البيانات الأخرى .

٤ ـ استعملت كلمة « الأموال » في هذا البيان لتعني النقدية ، أو النقدية وما شابهها ، أو رأس المال العامل . إن بيان التغير في الوضع المالي يقدم المعنى المقصود من هذه الكلمة .

الأموال المتوفرة من العمليات أو المستخدمة فيها

٥ ـ يتم الفصل عادة ما بين الأموال المتوفرة من العمليات وكيفية استخدامها في بيان التغير في الوضع المالي ، وتشير تلك المعلومات إلى مدى قدرة المؤسسة على زيادة أموالها من العمليات ومدى استخداماتها لها .

٦ ـ يتم الفصل عادة ما بين النشاطات العادية وغير العادية للمؤسسة ضمن بيان الدخل ، وبذلك تزيد امكانية الاستفادة من البيانات المالية . وبناء عليه ، وللأسباب ذاتها ، يتم عرض البنود غير العادية ضمن بيان التغير في الوضع المالي إما بصورة إفرادية أو إجمالية بمبلغ واحد . وسيتم في هذا البيان وصف تلك البنود « بالبنود غير العادية » .

٧ ـ يمكن استخدام العديد من النماذج في عرض كمية الأموال المتوفرة من أو المستخدمة في العمليات . أما الطريقة الشائعة فهي إظهار صافي الربح (أو الخسارة) ومن ثم اجراء التعديلات على الإيرادات والمصروفات بالعمليات التي لا تؤثر على الأموال خلال الفترة (مثل الاستهلاك) . أما البديل لذلك ، فهو عرض الإيرادات التي زادت من الأموال خلال الفترة ومن ثم طرح كافة النفقات والمصاريف التي أثرت على الأموال خلالها واعتبار الفرق بينهما « الأموال من العمليات » .

٨ ـ عندما تظهر البنود غير العادية في بيان التغير في الوضع المالي بصورة

منفصلة ، لا بد من اجراء التعديلات عليها بخصوص أية تحركات لا تؤثر على الأموال خلال الفترة الحالية .

مصادر واستعمالات أخرى للأموال

٩ - يتم فصل كافة المصادر والاستعمالات الأخرى للأموال عن مصدر واستعمالات الأموال في العمليات ، ومن الأمثلة على ذلك :

أ - تحصيلات من بيع موجودات طويلة الأجل .
ب - مدفوعات على شراء موجودات طويلة الأجل .
ج - أرباح الأسهم النقدية أو العينية .
د - إصدار قرض طويل الأجل .
هـ - استرداد أو تسديد قرض طويل الأجل .
و - إصدار أسهم مقابل نقد أو موجودات أخرى .
ز - استرداد أو تسديد أسهم بنقد أو بموجودات أخرى .

١٠ - تتضمن بعض المعاملات المالية للمؤسسة استبدال نوع من الأوراق المالية بنوع آخر . وعندما تحدث مثل هذه المعاملات بصورة تشابه إصدار ورقة مالية واسترداد أخرى ، فإنها تعتبر من عمليات التمويل والاستثمار للمشروع ويجب الإفصاح عنها في بيان التغيير في الوضع المالي ، ومن الأمثلة على ذلك تحويل سندات قرض طويلة الأجل إلى أسهم عادية .

١١ - حتى يتم تحقيق الهدف المطلوب من بيان التغيير في الوضع المالي ، قد يتطلب الأمر الإفصاح بصورة منفصلة عن الاستثمار وعن التمويل لكل نوع من العمليات . ومن الأمثلة على ذلك الإفصاح عن تحصيلات بيع موجودات طويلة الأجل بصورة مستقلة عن مدفوعات لشراء مثل تلك الأصول ، وكذلك الأمر عندما يتم شراء موجودات مقابل إصدار سندات

قرض أو أسهم ، يجب فصل الإصدار للأسهم أو للسندات عن شراء الموجودات .

البيان الموحد للتغيير في الوضع المالي

١٢ ـ يجب أن يعرض بيان موحد للتغيير في الوضع المالي مع البيانات الموحدة للميزانية العمومية ولبيان الدخل . وقد يكون من المناسب في بعض الأحيان عرض بيان للتغيير في الوضع المالي ضمن البيانات المالية للشركة الأم .

الاستثمارات المسجلة بطريقة حق الملكية النسبية

١٣ ـ يوجد طريقتان لمعالجة أرباح الاستثمار المسجلة وفقاً لطريقة حق الملكية النسبية في بيان التغيير في الوضع المالي .

١٤ ـ يمكن حصر الأموال التي تدخل ضمن مصادر الأموال من العمليات أو استخدامها فيها بأرباح الأسهم المحصلة أو التي سيتم تحصيلها حالياً . يتم هذا على أساس الافتراض أن الأرباح غير المحولة من الشركة المستثمر فيها لا تمثل موارد حالية متوفرة للمستثمر . ولذلك ، فإن التعديلات المبينة في الفقرة ٧ تتضمن جزءاً من أرباح الاستثمار التي لا تؤثر على الأموال .

١٥ ـ والبديل لذلك هو أضافة كامل حصة المستثمر من أرباح الشركة المستثمر فيها ضمن مصادر الأموال أو استخدامها نتيجة العمليات دون اجراء أية تعديلات على مصادر الأموال أو استخدامها نتيجة العمليات . ويتم وفقاً لهذا البديل إظهار الجزء غير المحول من أرباح الشركة المستثمر فيها ضمن استعمالات الأموال بصورة منفصلة .

شراء وبيع شركات تابعة[1]

١٦ - يمكن إظهار شراء أو بيع شركات تابعة بقيمة واحدة في بيان التغير في الوضع المالي . وكبديل لذلك يمكن إظهار مبالغ الأصول والمطلوبات التي اشتريت أو بيعت بصورة إفرادية ضمن كل من مصادر الأموال واستخداماتها .

١٧ - وفي كلا الطريقتين المستخدمتين في عرض شراء أو بيع شركات تابعة ، لا بد من الإفصاح عن المعلومات التالية في بيان التغير في الوضع المالي أو بإيضاح عنها :

أ - القيمة الإجمالية لشراء أو لبيع الشركة التابعة .

ب - الجزء من قيمة الشراء أو البيع الذي تمت تسويته نقداً أو بما يوازي النقد .

ج - قيمة النقد ورأس المال العامل الذي تم شراؤه أو بيعه في الشركة التابعة .

د - قيمة الموجودات والمطلوبات الأخرى التي تم شراؤها أو بيعها في الشركة التابعة وتلخيص تلك القيم بالنسبة لكل نوع رئيسي منها .

العرض في البيانات المالية

١٨ - يوجد العديد من النماذج المتبعة في عرض بيان التغير في الوضع المالي . إذ قد يُظهر البيان مثلاً قيمة مصادر الأموال مساوية لقيمة استخدامها . أو أن يظهر الفرق بين مصادر الأموال واستخدامها كصافي

(١) لا ينطبق ذلك على توحيد الأعمال عن طريق الدمج أو توحيد المصالح .

الزيادة أو النقص في النقد ، أو في النقد وما شابهه ، أو في رأس المال العامل . وبما أنه لا يفضل نموذج على آخر لاتباعه في كل المؤسسات ، يترك لكل منها أمر اختيار النموذج المناسب للعرض وفقاً لمقتضيات الحال .

١٩ ـ عندما تظهر قيمة واحدة لصافي التغيير في رأس المال العامل ضمن بيان التغيير في الوضع المالي ، فإنه غالباً ما يعرض معها ضمن إيضاحات إضافية ، التغيير في كل عنصر من عناصر رأس المال العامل .

قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٧
بيان التغيير في الوضع المالي

تتألف قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٧ من الفقرات ٢٠ - ٢٣ ، ويجب قراءتها في ضوء الفقرات ١ - ١٩ من هذا البيان والمقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية .

٢٠ - يجب أن تتضمن البيانات المالية « بيان التغيير في الوضع المالي » ويعتبر مكملاً لها وأن يعرض عن كل فترة يقدم فيها بيان الدخل .

٢١ - يجب أن تُعرض في بيان التغيير في الوضع المالي مصادر واستخدامات الأموال من العمليات بانفصال عن المصادر والاستخدامات الأخرى لتلك الأموال . كما يجب أن يدرج في بيان التغيير بصورة مستقلة العناصر غير العادية التي لا تعتبر من ضمن النشاطات العادية .

٢٢ - يجب على كل مؤسسة أو مجموعة من المؤسسات أن تتبنى أكثر النماذج وضوحاً في ضوء مقتضيات الحال لعرض بيان التغيير في الوضع المالي .

تاريخ التطبيق

٢٣ - يسري العمل في قاعدة المحاسبة الدولية هذه وتصبح سارية المفعول على كافة البيانات المالية التي تغطي الفترة التي تبدأ في ١ يناير ١٩٧٩ أو بعد ذلك .

البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيير في السياسات المحاسبية

المحتويـــات

	الفقـــرات
مقدمـة	١ - ٣
تعريف	٣
الشـــرح	٤ - ١٧
أرباح النشاطات العادية	٨
البنود غير العادية	٩ - ١٠
بنود الفترات السابقة	١١ - ١٣
التغيير في السياسات المحاسبية	١٤ - ١٥
التغيير في التقديرات المحاسبية	١٦ - ١٧
قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٨ البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيير في السياسات المحاسبية	١٨ - ٢٤
تاريخ التطبيق	٢٤

مقدمـــة

١ - تتطلب قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٥ « المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية » الإفصاح في بيان الدخل عن معلومات خاصة بما فيها تحديد الكمية التي يعبر عنها بكلمة صافي الربح[١] عن الفترة . يبحث هذا البيان المعالجة في بيان الدخل[٢] للبنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيير في السياسات والتقديرات المحاسبية .

٢ - لا يبحث هذا البيان في كيفية معالجة الفرق الناتج من إعادة التقييم للتكلفة التاريخية أو في التكلفة التاريخية المستهلكة أو الأثر الضريبي للبنود غير العادية ، وبنود الفترات السابقة ، والتغيير في السياسات والتقديرات المحاسبية .

تعريـــف

٣ - تم في هذا البيان استخدام المعاني الآتية للتعابير الواردة أدناه :

البنود غير العادية هي المكاسب أو الخسائر الناتجة من حوادث

(١) تستخدم تعبيرات أخرى مثل صافي الدخل أو صافي الإيرادات ، وفي حالة الخسارة تستخدم عبارة « صافي الخسارة » .

(٢) يمكن أن نسمي هذا البيان كذلك بيان الأرباح والخسائر .

وعمليات مميزة عن النشاطات العادية للمؤسسة ولذلك لا يتوقع لها في الغالب التكرر بانتظام .

بنود الفترات السابقة هي حركات مدينة أو دائنة تنشأ خلال الفترة نتيجة خطأ أو اغفال في إعداد البيانات المالية لفترة سابقة أو أكثر .

الشـــرح

٤ ـ يعتبر بيان الدخل من البيانات الرئيسية التي تبين نتائج عمليات المؤسسة خلال الفترة . وهنالك رأيان عامّان حول البنود التي يجب أن يتضمنها صافي الربح عن الفترة . هذا ويشار إليهما بمفهوم نشاط العمليات الجارية » و « المفهوم الشامل » .

٥ ـ تستبعد كافة البنود غير المتكررة من صافي الربح وفقاً « لمفهوم نشاط العمليات الجارية » ، ويتم إظهارها بعد تحديد صافي الربح أو كتعديل لحساب الأرباح المتراكمة . ويرى البعض أن هذا المفهوم يسهل المقارنة بين الفترة الحالية والفترات السابقة لأن العمليات المتكررة فقط تضاف إلى بيان الدخل ، وتتمثل خطورة هذا الموقف بعدم الإدراك الواضح من قبل مستخدمي البيانات المالية لبعض المبالغ الهامة التي يتم استبعادها من صافي الربح في البيانات المالية .

٦ ـ يتم وفقاً « للمفهوم الشامل » إدخال كافة العمليات ما عدا أرباح الأسهم والعمليات الأخرى بين المؤسسة والمساهمين فيها التي تؤثر خلال الفترة بصافي الزيادة أو النقص على حقوق المساهمين ضمن صافي الربح . يتم إضافة البنود غير المتكررة ، التي تتضمن البنود غير العادية التي تنشأ خلال الفترة وبنود الفترات السابقة وأية تعديلات ترتبط بتغيير السياسات المحاسبية إلى صافي الربح مع امكانيات الإفصاح عن القيمة الإفرادية لهذه البنود .

٧ - يدعي مؤيدو المفهوم الشامل بأن إدخال كافة البنود ، باستثناء أرباح الأسهم والعمليات الأخرى بين المؤسسة والمساهمين فيها ، التي تؤثر خلال الفترة على حقوق المساهمين في بيان الدخل يعطي معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية ، ويمكنهم من تقييم أهمية وتأثير هذه البنود على نتائج العمليات . وبالرغم من الدعم العام الذي يلاقيه هذا المفهوم قد يستحسن في بعض الظروف استبعاد بعض البنود من أرباح الفترة الحالية ، مع المراعاة أن البنود غير العادية تدخل عموماً في حساب صافي الربح .

أرباح النشاطات العادية

٨ - عند اتباع أي من المفهومين المشار إليهما في الفقرة ٤ ، يتم عادة تحديد أرباح النشاطات العادية وفصلها عن البنود غير العادية . هذا ولا يعتبر البند غير عادي لمجرد حدوثه في ظروف فوق عادية أو نادرة إذا كان من ضمن النشاطات العادية للمؤسسة ، ولذلك فإن مثل هذا البند يبقى جزءاً من أرباح النشاطات العادية بالرغم من أنه قد يكون من المناسب الإفصاح عن طبيعته وقيمته في ملاحظة منفصلة . ومن الأمثلة على ذلك إعدام قيمة كبيرة لذمة زبون تجاري عادي .

البنود غير العادية

٩ - يشمل تعبير « البنود غير العادية » كما هو مستخدم في هذا البيان البنود التي يشار إليها في بعض البلاد بالبنود الفوق عادية أو البنود الخاصة . ويتم في هذه البلاد تحديد المعنى المقصود من البنود فوق العادية أو البنود الخاصة والشروط اللازمة لوضعها ضمن مجموع جانبي يوصف في بيان الدخل « بالدخل قبل البنود فوق العادية (أو الخاصة) » . لا يحدد هذا البيان على أي حال صيغة لبيان الدخل ، ولكنه يركز على الإيضاحات اللازم الإفصاح عنها بشأن البنود غير العادية مع شرح طبيعتها .

١٠ ـ لا يتم تحديد البنود غير العادية التي يتم الإفصاح عنها بملاحظة منفصلة بمجرد النظر لطبيعة الحدث أو العملية فحسب ، بل بمراعاة طبيعة ذلك الحدث أو العملية في ضوء الأعمال التي تقوم بها المؤسسة ، فأرباح وخسائر بيع العقارات مثلاً لا تعتبر بنوداً غير عادية في المؤسسات التي تتعامل بانتظام في العقارات .

بنود الفترات السابقة

١١ ـ قد تشير الأحداث الحالية في بعض الظروف النادرة بأنه نتيجة الخطأ أو الإغفال قد تم إعداد البيانات المالية لفترة سابقة أو أكثر على أسس خاطئة أو غير صحيحة . إن التعديلات المالية التي تتطلبها مثل هذه الظروف سيشار إليها في هذا البيان « ببنود الفترات السابقة » . يجب ألا تخلط هذه البنود مع « التقديرات المحاسبية » التي تعتبر بطبيعتها تخمينات قد تحتاج إلى تصحيح عند توفر معلومات إضافية عنها في الفترات اللاحقة . إن الحركة المدينة أو الدائنة التي قد تنشأ نتيجة أمور طارئة (لم يكن بالإمكان الإحاطة بها عند حدوثها) لا تعتبر تصحيحاً لخطأ بل تغييراً للتقديرات ، وبناء عليه ليست بنوداً لفترات سابقة .

١٢ ـ يتم في بعض الأحيان إظهار بنود الفترات السابقة بتعديل كل من الرصيد الافتتاحي لحساب الأرباح المتراكمة في البيانات المالية للسنة الحالية ، والمعلومات المقارنة عن السنوات السابقة المعروضة في هذه البيانات . كما يتم أحياناً إظهار هذه البنود ضمن البنود غير العادية في حساب صافي الربح خلال الفترة الحالية . ويمكن اعطاء معلومات إضافية تعرض على أساس شكلي يبين أثر هذه البنود على دخل السنوات السابقة لو جرى قيدها في الفترة التي تخصها .

١٣ ـ إن تعديل وتصحيح معلومات خاطئة في البيانات المالية لفترات سابقة

يسهِّل اجراء المقارنات بين فترة وأخرى ، ولذلك لا بد من الإفصاح الكامل عن قيمة وطبيعة بنود الفترات السابقة .

التغيير في السياسات المحاسبية

١٤ ـ يعتبر التماثل في تطبيق السياسات المحاسبية من الافتراضات المحاسبية الأساسية (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١ « الإفصاح عن السياسات المحاسبية ») . ولذلك يجوز التغيير في السياسات المحاسبية المتبعة إذا كان ذلك ضرورياً وفق متطلب قانوني أو تعليمات من مجلس مختص لوضع القواعد المحاسبية ، أو إذا أدى ذلك إلى عرض أفضل للبيانات المالية . ومن الضروري في كافة الأحوال شرح الأسباب الداعية للتغيير .

١٥ ـ يمكن اجراء التغيير في البيانات المالية بعدة أساليب وتطبق السياسة الجديدة :

أ ـ على البيانات المالية الحالية واللاحقة مع اعطاء معلومات إضافية كلما أمكن ذلك على أساس شكلي يوضح أثر التغيير على دخل السنوات السابقة فيما لو طبقت السياسة المحاسبية سابقاً .

ب ـ بأثر رجعي كما لو كانت السياسة الجديدة مطبقة أصلاً . وعند تطبيق سياسة جديدة بمفعول رجعي يمكن أن نعدل بيانات الدخل المعروضة لكل الفترات لنعكس السياسة الجديدة ، أو

ج ـ بتقديم عنصر واحد في بيان الدخل في الفترة الحالية يمثل أثر القيمة التراكمية على حساب الأرباح المتراكمة في بداية الفترة التي يحصل فيها التغيير . ويتم إعداد بيان شكلي في هذه الأحوال يبين الأثر على دخل السنوات السابقة كما لو كانت السياسة الجديدة تطبق سابقاً .

التغيير في التقديرات المحاسبية

١٦ ـ يعتمد إعداد البيانات المالية على تقديرات مبنية على الظروف القائمة في تاريخ إعدادها . ومن الأمثلة على ذلك تقدير نسبة الذمم التي لن تحصل ، أو البضاعة التالفة ، أو العمر الإنتاجي للأصول القابلة للاستهلاك . هذا وقد يتطلب الأمر إعادة النظر في هذه التقديرات وتغييرها في سنوات لاحقة في ضوء الظروف المستجدة . ولا يعتبر مثل هذا التغيير من البنود غير العادية أو بنود السنوات السابقة ، بالرغم من ضرورة إدراج أي تعديل على بند غير عادي ضمن البنود غير العادية . هذا وقد يكون للتغيير في التقدير المحاسبي أثر مادي على نتائج واتجاه الأرباح للمؤسسة ، ولذلك لا بد من الإفصاح عن أثر ذلك التغيير في مثل هذه الأحوال

١٧ ـ يصعب التمييز أحياناً بين التغيير في السياسات أو في التقديرات المحاسبية . ومن الأمثلة على ذلك قد تغير المؤسسة سياستها من تأجيل واطفاء التكلفة على عدة فترات إلى تحميلها بالكامل على الأرباح عند حدوثها لأن الفوائد المتوقعة منها غير أكيدة . ويفضل في مثل هذه الحالات معاملة التغيير على أنه تغيير في التقدير واعطاء الإفصاح الملائم عنه .

قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٨
البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة
والتغيير في السياسات المحاسبية

تتألف قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٨ من الفقرات ١٨ - ٢٤ ، ويجب قراءتها في ضوء الفقرات ١ - ١٧ من هذا البيان والمقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية .

١٨ - يجب التصريح عن الدخل الناتج من العمليات العادية للمؤسسة خلال الفترة ضمن صافي الربح[١] في بيان الدخل ، كما يجب أن يتضمن صافي الربح البنود غير العادية مع التصريح المستقل عن طبيعة وقيمة كل منها .

١٩ - تتم معالجة التغيير في السياسات المحاسبية لبنود الفترات السابقة وأية تعديلات في قيمة أي منها بإحدى الطريقتين التاليتين :

أ - إدراجها بتعديل الرصيد الافتتاحي لحساب الأرباح المتراكمة في البيانات المالية للفترة الحالية وبتغيير المعلومات المقارنة الخاصة بالسنوات السابقة المرفقة مع البيانات المالية .

ب - إدراجها بصورة منفصلة ضمن صافي الأرباح في بيان الدخل الحالية .

ويجب عند اتباع أي من الطريقتين المذكورتين أعلاه الإفصاح الملائم عن هذه البنود حتى تسهل المقارنة بين الأرقام المقدمة عن الفترات المختلفة .

٢٠ - يجب تغيير السياسات المحاسبية إذا استدعى الأمر ذلك بموجب

---

(١) تستخدم تعبيرات أخرى مثل صافي الدخل أو صافي الإيرادات ، وفي حالة الخسارة تستخدم عبارة « صافي الخسارة » .

متطلبات قانونية أو بمتطلبات تصدر عن مجلس مختص للقواعد المحاسبية أو إذا أدى التغيير إلى عرض أفضل للبيانات المالية .

٢١ - إذا كان للتغيير في السياسة المحاسبية أثر هام على الفترة الحالية أو على الفترات اللاحقة ، لا بد من الإفصاح عن أثر التغيير ، ووضعه الكمي ، وبيان أسبابه (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١ ، الإفصاح عن السياسات المحاسبية) .

٢٢ - يُحمَّل أثر التغيير في التقديرات المحاسبية الناتج عن النشاطات الاعتيادية للمؤسسة على الأرباح في :

أ - الفترة التي يحدث فيها التغيير إذا كان يؤثر على تلك الفترة فقط ، أو

ب - الفترة التي يحدث فيها التغيير والفترات اللاحقة إذا كان يؤثر على كافة هذه الفترات .

هذا ويجب أن تدرج التعديلات على أي بند اعتبر في السابق غير عادي ضمن البنود غير العادية .

٢٣ - إذا كان للتغيير في التقدير المحاسبي أثر مادي على نتائج الفترة الحالية ، أو قد يكون له ذلك الأثر المادي على الفترات القادمة ، يجب الإفصاح عن ذلك الأثر وتحديد كميته .

تاريخ التطبيق

٢٤ - يتم العمل بموجب قاعدة المحاسبة الدولية هذه وتصبح سارية المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترة التي تبدأ في ١ يناير ١٩٧٩ أو بعد ذلك التاريخ .

محاسبة تكاليف البحث والتطوير

المحتويـــات

	الفقـــرات
مقدمـة	١ ـ ٣
تعريف	٣
الشـرح	٤ ـ ١٤
تكاليف نشاطات البحث والتطوير	٥ ـ ٨
المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير	٩ ـ ١١
الإفصاح	١٢ ـ ١٤
قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٩	
محاسبة نشاطات البحث والتطوير	١٥ ـ ٢٥
الإفصاح	٢٣ ـ ٢٤
تاريخ التطبيق	٢٥

مقدمة

١ ـ يتضمن هذا البيان بحث محاسبة تكاليف البحث والتطوير .

٢ ـ لا يتضمن هذا البيان بحث النشاطات المختصة بالتالي :

أ ـ نشاطات البحث والتطوير التي تزاول بموجب عقد للآخرين .

ب ـ التنقيب عن النفط والغاز ورواسب المعادن .

ج ـ نشاطات البحث والتطوير لمؤسسات في مرحلة التطوير .

تعريف

٣ ـ استعملت المعاني المبينة أدناه لشرح التعابير التالية في هذا البيان :

البحث هو التحري الأصيل والمنظم الذي يؤمل منه اكتساب معرفة جديدة أو الإحاطة والفهم العلمي أو التقني لأمر ما .

التطوير هو الترجمة العملية لنتائج البحث أو المعرفة ووضعها في خطة أو تصميم لانتاج جديد أو إضافة تحسينات هامة على المواد أو السلع أو العمليات أو الوسائط أو الأنظمة أو الخدمات مثل بدء الإنتاج التجاري .

الشـــرح

٤ ـ تتولى المؤسسة تنفيذ برنامج عمل خلاّق لزيادة المعرفة العلمية والفنية وذلك للتوصل إلى تطبيقات جديدة تساعدها في تطوير أعمالها وفي تحسين وضعها التنافسي . وبناء عليه ، فإن المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير وكيفية الإفصاح عنها من المواضيع الهامة عند مستخدمي البيانات المالية .

تكاليف نشاطات البحث والتطوير

٥ ـ إن تحديد تكاليف نشاط البحث والتطوير يكتنفه بعض الصعوبات العملية ، ولذلك لا بد من تحديد العناصر المكونة لتكاليف البحث والتطوير لتسهيل المقارنة بين المشاريع من ناحية ، وبين الفترات المحاسبية للمشروع ذاته من ناحية أخرى .

٦ ـ تتضمن تكاليف نشاط البحث والتطوير ما يلي :

أ ـ رواتب وأجور الموظفين وتكاليفهم الأخرى .

ب ـ تكاليف المواد والخدمات المستهلكة .

ج ـ استهلاك المعدات والمرافق .

د ـ نسبة معقولة من التكاليف غير المباشرة يتم تحديدها على أسس مشابهة لتلك التي تستخدم في توزيع التكاليف غير المباشرة على البضاعة (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٢ الخاصة بتقييم وعرض البضاعة في إطار نظام التكلفة التاريخية) .

هـ ـ التكاليف الأخرى مثل مصاريف اطفاء براءات الاختراع والامتيازات .

٧ ـ تستبعد من تكاليف نشاط البحث والتطوير كافة النفقات الخاصة بالمحافظة على الإنتاج أو تنشيط المبيعات مثل تكاليف التعديلات، الثانوية الروتينية أو الدورية للسلع الموجودة ولخطوط وعمليات الإنتاج أو للعمليات الأخرى الجارية بالإضافة إلى النشاطات الخاصة بالتكاليف الدورية أو التسويقية .

٨ ـ ولا يمنع هذا من اعتبار نشاطات البحث التسويقي الذي يتم قبل البدء بالإنتاج لمعرفة جدوى السلعة أو احتمال وجود سوق لها من ضمن النفقات المشابهة للتطوير . وفي هذه الحالات ، تعامل هذه النفقات أحياناً معاملة نفقات التطوير وتحمل على المصاريف الحالية أو تؤجل على أساس الاعتبارات ذاتها .

المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير

٩ ـ يتم توزيع تكاليف نشاطات البحث والتطوير على الفترات المحاسبية المختلفة في ضوء امكانية الاستفادة المتوقعة منها في المستقبل ، مع الأخذ بعين الاعتبار أن أية علاقة مباشرة لا يمكن تحديدها في معظم الحالات ما بين تكاليف البحث والتطوير وبين الفوائد المتوقعة منها لأن قيمة تلك الفوائد والمرجو منها في كل فترة تكون ظنية غير قطعية . وبناء عليه ، تحمل كافة نفقات البحث والتطوير في العادة على مصاريف الفترة التي تحدث فيها .

١٠ ـ هذا وقد يكون بالإمكان تقليل درجة الظن المشار إليها في الفترة ٩ إذا اقيمت الحجة الفنية أو التجارية بجدوى السلعة أو العملية وامكانية المؤسسة بمواردها الملائمة على تسويقها ، وعندها قد يكون من المناسب تأجيل تحميل تكاليف البحث والتطوير لفترات المستقبل . أما بالنسبة لمصاريف البحث والتطوير التي حملت في الفترات السابقة على الأرباح ، فلا تسترد ويعاد

تأجيلها لأن الحكم على جدواها الفنية والتجارية في وقت حدوثها لم يكن قطعياً بحيث يمكن من تحديد العلاقة المباشرة بين التكاليف والفوائد المتوقعة منها ، ولذلك فإنها تمثل عبئاً صحيحاً على أرباح الفترات السابقة .

١١ - يتم اطفاء تكاليف البحث والتطوير المؤجلة بصورة منتظمة إما بربطها بالمبيعات أو باستخدام السلعة أو العملية أو بفترة زمنية معقولة ، علماً بأن التقادم الاقتصادي والتقني يزيد من درجة الظن بحيث تحد من عدد الوحدات أو الفترة الزمنية التي تطفأ على أساسها التكاليف المؤجلة .

الإفصاح

١٢ - إن السياسة المحاسبية المتبعة في تكاليف البحث والتطوير قد تضمنها البيان الخاص بالسياسات المحاسبية (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١ ، الإفصاح عن السياسات المحاسبية) هذا ولا بد كذلك من الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالإطفاء (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٥ بخصوص المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية) .

١٣ - إن الإفصاح عن (أ) تكاليف البحث والتطوير متضمنة إطفاء التكاليف المؤجلة منها الذي يضاف ضمن مصاريف كل فترة و ، (ب) رصيد التكاليف غير المطفأة إذا وجد من تكاليف البحث والتطوير ، يُمكّن مستخدمي البيانات المالية من تقييم أهمية تلك النشاطات التي تقوم بها المؤسسة بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى ومع نشاطات المؤسسة ذاتها .

١٤ - ومن المعلومات الأخرى التي قد يستفاد منها اعطاء وصف عام عن المشروع ، والمرحلة التي توصل إليه مع تقدير المصاريف المتوقعة لانهائه .

قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٩

محاسبة نشاطات البحث والتطوير

تتألف قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٩ من الفقرات ١٥ ـ ٢٥ ، ويجب قراءتها في ضوء الفقرات ١ ـ ١٤ من هذا البيان والمقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية .

١٥ ـ يجب أن تتضمن نفقات البحث والتطوير ما يلي :

أ ـ أجور ورواتب والنفقات الأخرى للموظفين العاملين في نشاطات البحث والتطوير .

ب ـ نفقات المواد والخدمات المستهلكة في نشاطات البحث والتطوير .

ج ـ استهلاك المعدات والمرافق في الحدود التي تستعمل فيها لنشاطات البحث والتطوير .

د ـ النفقات غير المباشرة والخاصة بنشاطات البحث والتطوير .

هـ ـ النفقات الأخرى الخاصة بنشاطات البحث والتطوير مثل اطفاء براءات الاختراع والامتيازات .

١٦ ـ يتم تحميل قيمة نفقات البحث والتطوير ، المبينة في الفقرة ١٥ ، كمصاريف على أرباح الفترة التي تحدث فيها باستثناء نفقات التطوير المؤجلة في ضوء ما ورد في الفقرة ١٧ .

١٧ ـ يمكن تأجيل نفقات تطوير مشروع ما لفترات في المستقبل إذا توفرت كافة الشروط التالية :

أ ـ امكانية التحديد الواضح للسلعة أو العملية والنفقات المتعلقة بها ،

ب ـ توفر حجة الجدوى الفنية للسلعة أو العملية ،

ج ـ ابداء الإدارة رغبتها في انتاج وتسويق أو استخدام السلعة أو العملية ،

د ـ وجود مؤشر واضح بتوفر أسواق في المستقبل للسلعة أو العملية ، أو توفير حجة تثبت فوائدها للمؤسسة في حالة استعمالاتها الداخلية بدلاً من بيعها ، و

هـ ـ توفر الموارد المناسبة ، أو توقع توفرها بدرجة من القناعة المعقولة ، لإتمام المشروع وتسويق السلعة أو العملية .

١٨ ـ يجب ألا تزيد نفقات التطوير المؤجلة وفقاً للشروط المشار إليها في الفقرة ١٧ عن قيمتها التي يمكن استردادها من إيراداتها المقدرة بصورة معقولة في المستقبل على أن يتضمن ذلك استرداد تكاليف التطوير اللاحقة ، والتكاليف المباشرة في انتاج وبيع وإدارة تسويق السلعة .

١٩ ـ يجب أن تؤجل نفقات التطوير الخاصة بكافة المشاريع التي تنطبق عليها الشروط الواردة في الفقرة ١٧ في حالة اتباع سياسة محاسبية تقضي بتأجيل نفقات التطوير .

٢٠ ـ إذا تم تأجيل نفقات التطوير لمشروع ما ، يجب اطفاؤها بصورة منتظمة خلال الفترات المحاسبية المقبلة إما بربطها بالمبيعات أو باستخدام السلعة أو العملية أو بفترة زمنية يتوقع فيها استعمال تلك السلعة أو العملية .

٢١ ـ يجب اجراء مراجعة لنفقات التطوير المؤجلة في نهاية كل فترة محاسبية . فإذا ما تبين عدم توفر أي من الشروط المشار إليها في الفقرة ١٧ لتبرر تأجيل التكاليف ، يجب تحميل الرصيد غير المطفأ منها فوراً على المصاريف . أما إذا استمر توفر الشروط اللازمة للتأجيل ولكن زادت قيمة

تكاليف التطوير المؤجلة غير المطفأة (والتي تتضمن التكاليف الأخرى المشار إليها في الفقرة ١٨) عن إيراداتها المعقولة التي يتوقع استردادها في المستقبل ، يعتبر الفرق فوراً من ضمن المصاريف .

٢٢ ـ يجب ألا يعاد استرداد مصاريف التطوير التي تم اطفاؤها حتى ولو تلاشت الظنون التي أدت لذلك .

الإفصاح

٢٣ ـ يجب الإفصاح عن كل ما حمل على المصاريف من مجموع تكلفة البحث والتطوير واطفاء المؤجل من مصاريف التطوير .

٢٤ ـ يجب الإفصاح عن الحركات المدينة والدائنة وعن رصيد النفقات غير المطفأة من نفقات التطوير المؤجلة . كما يجب الإفصاح أيضاً عن الأساس المقترح أو المتبع لإطفاء الرصيد المتبقي .

تاريخ التطبيق

٢٥ ـ يسري العمل بقاعدة المحاسبة الدولية هذه وتصبح سارية المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨٠ أو بعد ذلك التاريخ .

الاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية

المحتويـــات

	الفقـــرات
مقدمـــة	١ ـ ٣
تعريف	٣
الشـــرح	٤ ـ ٢٦
الاحتمالات الطارئة	٤ ـ ١٧
المعالجة المحاسبية للخسارة الطارئة	٨ ـ ١٣
المعالجة المحاسبية للربح الطارىء	١٤
تحديد المبالغ التي يجب أن تدرج في البيانات المالية نتيجة الاحتمالات الطارئة	١٥ ـ ١٧
الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	١٨ ـ ٢٤
الإفصاح ـ الاحتمالات الطارئة	٢٥
الإفصاح ـ الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	٢٦

قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٠
الاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية ٢٧ ـ ٣٥
الاحتمالات الطارئة ٢٧ ـ ٢٩
الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية ٣٠ ـ ٣٢
الأفصاح ٣٣ ـ ٣٤
تاريخ التطبيق ٣٥

مقدمـــة

١ ـ يتضمن هذا البيان معالجة ما يلي في البيانات المالية :

أ ـ الاحتمالات الطارئة ، و

ب ـ الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية .

٢ ـ إن المواضيع التالية التي قد ينشأ عنها احتمالات طارئة لا تعتبر من مواضيع هذا البيان :

أ ـ مطلوبات شركات التأمين على الحياة الخاصة بالبوالص الصادرة .

ب ـ الالتزامات الخاصة بخطط التقاعد .

ج ـ الالتزامات الناتجة عن عقود الإيجار طويلة الأجل .

د ـ الضرائب على الدخل .

تعريـــف

٣ ـ استعملت المعاني المبينة أدناه لشرح التعابير التالية في هذا البيان :

الاحتمالات الطارئة عبارة عن حالة أو وضع تتعلق نتيجة ربحه أو

خسارته النهائية بحصول أو عدم حصول حادث غامض أو أكثر في المستقبل .

الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية هي تلك الأحداث الإيجابية أو السلبية التي تحصل في الفترة بين تاريخ الميزانية العمومية وقبل التاريخ المعتمد لإصدارها ، ويمكن التفريق بين نوعين من هذه الأحداث :

(١) أحداث تعطي دليلاً إضافياً عن أوضاع كانت قائمة بتاريخ الميزانية العمومية .
(٢) أحداث تدل على أوضاع نشأت بعد تاريخ الميزانية العمومية .

الشـــرح

الاحتمالات الطارئة

٤ ـ ينحصر معنى « الاحتمالات الطارئة » في هذا البيان ليشمل أحوال أو أوضاع قائمة بتاريخ الميزانية العمومية وتتوقف أثار نتائجها المالية على حصول أحداث في المستقبل . ويتم التعبير عن الكثير من هذه الأوضاع أو الأحوال في البيانات المالية باتباع الافتراض المحاسبي الأساسي الخاص بالاستحقاق .

٥ ـ تَلزم التقديرات المحاسبية لكثير من نشاطات المؤسسة المتكررة والمستمرة عند اعداد البيانات المالية . إلا أن استعمالنا للتقديرات المحاسبية يجب ألا يؤدي إلى وجود درجة من الغموض التي تتميز بها الاحتمالات الطارئة ، بالرغم من التشابه في الاجراءات اللازمة لتحديد المبالغ التي يجب أن تدرج في البيانات المالية . على سبيل المثال ، إن ضرورة التخمين اللازم لتقدير العمر الانتاجي لاحتساب الاستهلاك لا يجعله من الاحتمالات الطارئة لأن التناقص التدريجي للعمر الانتاجي للأصل هو من الأمور القطعية . كما أن

المبالغ المستحقة على خدمات استلمت ، بالرغم من ضرورة التقدير في تحديد قيمتها ، لا تعتبر من الاحتمالات الطارئة وفقاً للفقرة ٣ لأنه لا يوجد شك بحدوثها .

٦ ـ يمكن التعبير عن الغموض المتعلق بأحداث مقبلة بالعديد من الطرق . ويمكن التعبير عنها بواسطة احتمالات نسبية عددية . إلا أن هذا يتطلب في الكثير من الأحيان درجة من الدقة لا يمكن الوصول إليها من واقع المعلومات المتوفرة . هذا ويمكن وصفها بصورة عامة باستعمال عبارات تتراوح بين « الممكن » و « النادر » .

٧ ـ لا بد من اجتهاد إدارة المؤسسة في تقدير نتائج الاحتمالات الطارئة والآثار المالية المترتبة عليها . ويعتمد ذلك الاجتهاد على اعتبارات تتم في ضوء المعلومات المتوفرة لغاية التاريخ المعتمد لإصدار البيانات المالية ، بالإضافة لمراجعة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية مع الأخذ بعين الاعتبار الخبرة الخاصة بمثل هذه العمليات وربما في بعض الحالات التقارير الصادرة عن مدققين مستقلين آخرين .

المعالجة المحاسبية للخسارة الطارئة

٨ ـ يتم تحديد المعالجة المحاسبية للخسارة الطارئة في ضوء النتائج الطارئة لها . فإذا كان من المرجح أن تنتج خسارة عن الحدث الطارىء ، فإن من متطلبات الحذر تسجيل الخسارة كاستحقاق في البيانات المالية .

٩ ـ قد يعتمد تقدير قيمة الخسارة الطارئة والمستحقة في البيانات المالية على معلومات تعطي حداً أعلى وأدنى لتلك الخسارة ، ويتم عندها تسجيل التقدير الأفضل للخسارة بين هذين الحدين . هذا وعندما لا يمكن الحكم بصورة أفضل على قيمة محددة بين هذين الحدين ، يتم تسجيل قيمة الحد الأدنى مع ضرورة الإفصاح عن أية خسارة محتملة قد تفرق ذلك الحد .

١٠ ـ يجب الإفصاح عن وجود وطبيعة الخسارة الطارئة في الحالات التي تتضارب فيها الأدلة أو لا تكون كافية لتقدير قيمتها .

١١ ـ قد يتم تقليل أو تجنب خسارة طارئة إذا ما ارتبطت المطلوبات الطارئة بمطالبة أخرى ضد مصدرها أو ضد طرف ثالث . ويتم في مثل هذه الحالات تحديد القيمة التي تدرج ضمن الاستحقاقات بعد الأخذ بعين الاعتبار ما يمكن تحصيله من المطالبة .

١٢ ـ حتى ولو كانت امكانية حدوث الخسارة بعيدة ، فإنه يتم الإفصاح ضمن الإيضاحات في البيانات المالية عن قيمة الكفالات وحدوثها ، وعن الالتزامات الناشئة عن خصم أوراق تجارية ، أو عن أي التزامات أخرى مشابهة .

١٣ ـ لا يمكن تبرير أية مبالغ على أنها احتياطيات لبنود طارئة إذا تم تسجيلها مقابل مخاطر عامة أو غير محددة لا ترتبط بأحوال وأوضاع قائمة بتاريخ الميزانية العمومية .

المعالجة المحاسبية للربح الطارئ

١٤ ـ لا تسجل الأرباح الطارئة كمستحقات في البيانات المالية لأن ذلك قد يؤدي إلى الاعتراف بإيراد لن يتحقق أبداً . ولكن هذا لا يمنع من الاعتراف بالإيراد وتسجيله ضمن المستحقات إذا كان من المؤكد تحقيقه لأنه لا يعتبر في مثل هذه الحالات من الأمور الطارئة .

تحديد المبالغ التي يجب أن تدرج في البيانات المالية نتيجة الاحتمالات الطارئة

١٥ ـ إن تحديد المبالغ التي يجب أن تدرج في البيانات المالية نتيجة الاحتمالات الطارئة يعتمد على المعلومات المتوفرة لغاية التاريخ المعتمد

لإصدار البيانات المالية . ولذلك لا بد وأن تؤخذ بعين الاعتبار ، عند تحديد الاحتمالات الطارئة والمبالغ الخاصة بها في البيانات المالية ، الأحداث التي تحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية والتي تشير إلى احتمال انخفاض قيمة في الأصول أو زيادة في المطلوبات بتاريخ الميزانية العمومية .

١٦ - قد يمكن في بعض الحالات تحديد كل احتمال طارىء بصورة منفصلة ، وبالتالي أخذ الظروف الخاصة بكل منها بعين الاعتبار عند تحديد قيمتها . فقد تؤدي دعوى قانونية كبيرة ضد المؤسسة إلى احتمال خسارة طارئة . هذا ومن الأمور الأخرى التي تأخذها الإدارة في الحسبان عند تقييم الاحتمالات الطارئة تطور الدعوى في التاريخ الذي تعتمد فيه إصدار البيانات المالية ، وآراء الخبراء القانونيين والمستشارين وخبرة المؤسسة أو المؤسسات الأخرى في الأحوال المشابهة .

١٧ - أما إذا كانت الشكوك التي أدت إلى الاحتمالات الطارئة لعملية محددة تحيط بعدد كبير من العمليات ، فيمكن في هذه الحالة التجاوز عن التحديد الافرادي لكل حالة والاكتفاء بدراسة المجموعات المتماثلة ككل . ومن الأمثلة على ذلك الاحتمالات الطارئة في ضمان السلع المباعة وتقدير الذمم المدينة التي لن يتم تحصيلها حيث تعتبر هذه من النفقات المتكررة التي تستطيع المؤسسة بما لديها من خبرة أن تقدر بدرجة معقولة قيمة المطلوبات أو الخسارة دون الإحاطة بالمعاملات الفردية التي قد تؤدي إليها . إن قيد مثل هذه النفقات يؤدي إلى الاعتراف بها في نفس الفترة المحاسبية التي حدثت فيها المعاملات التي أدت إليها .

الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية

١٨ - قد تتطلب الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل التاريخ المعتمد لإصدار الميزانية العمومية تعديل الموجودات أو المطلوبات أو قد تتطلب الإفصاح عنها .

١٩ ـ قد تختلف اجراءات اعتماد واصدار البيانات المالية في ضوء الجهاز الإداري والاجراءات المتبعة في إعداد وانجاز تلك البيانات ، ولكن التاريخ المعتمد لإصدارها هو تاريخ إصدارها خارج المؤسسة .

٢٠ ـ يجب تعديل الموجودات أو المطلوبات في الحالات التي تعطي فيها الأحداث دليلاً إضافياً عن تحديد المبالغ الخاصة بالأوضاع القائمة بتاريخ الميزانية العمومية . ومن الأمثلة على ذلك ضرورة اجراء تعديل في حساب الذمم المدينة إذا ثبتت الخسارة بسبب إفلاس أحد المدينين بعد تاريخ الميزانية العمومية .

٢١ ـ لا يكون تعديل الموجودات أو المطلوبات مناسباً إذا كانت الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية لا تتعلق بأوضاع كانت قائمة بتاريخها . ومن الأمثلة على ذلك انخفاض القيمة السوقية للاستثمارات في الفترة اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية وقبل اعتماد إصدار البيانات المالية لأن مثل هذا الانخفاض في قيمة الاستثمارات لا يرتبط عادة بظروف وأوضاع كانت قائمة بتاريخ الميزانية العمومية ، ولكنه يعكس ظروفاً في الفترة التالية . ولذلك يتم الإفصاح عموماً عن هذه الأحداث اللاحقة التي تعكس تغييراً في أوضاع الموجودات والمطلوبات المبينة بتاريخ الميزانية العمومية ، ومن الأمثلة عليها تحطيم جزء كبير من المصنع نتيجة نيران اندلعت بعد تاريخ الميزانية العمومية .

٢٢ ـ يتم الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية التي تتعلق بأوضاع وأحوال نشأت بعد ذلك التاريخ إذا كان اغفالها يؤثر على إعداد تقييم أو اتخاذ قرار سليم من قبل مستخدمي البيانات المالية . ومن الأمثلة على ذلك القيام بعملية شراء كبيرة لمؤسسة أخرى .

٢٣ ـ قد يستلزم الأمر الإفصاح أحياناً عن أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية

العمومية بسبب التزام قانوني أو بسبب الطبيعة الخاصة بتلك الأحداث . . ويشمل ذلك في بعض البلدان الإفصاح عن قيمة أرباح الأسهم المقترحة والمعلنة بعد تاريخ الميزانية العمومية عن الفترة التي تغطيها البيانات المالية .

٢٤ ـ قد تشير الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية إلى احتمال توقف جزء أو كامل المؤسسة عن الاستمرار بأعمالها . فالتدهور في نتائج الأعمال وفي المركز المالي بعد تاريخ الميزانية العمومية قد يستدعي إعادة النظر في مدى ملاءمة استعمال مبدأ الاستمرارية في إعداد البيانات المالية .

الإيضاحات ـ الاحتمالات الطارئة

٢٥ ـ إذا لم يتم تسجيل خسارة طارئة ، يتوجب الإفصاح عن طبيعتها وعن تقدير أثرها المالي بذكره ضمن البيانات المالية إلا إذا كان احتمال حدوثها بعيداً . كما أنه يجب الإفصاح عما إذا تعذر الوصول إلى تقدير معقول لها . وقد يتطلب الأمر إفصاحاً منفرداً عن الخسائر المسجلة ، كما يجب الإفصاح عن قيمة الربح الطارىء وعن طبيعته إذا كان من المرجح الحصول عليه ، ويجب أن يراعى في ذلك عدم التضليل بالنسبة لإمكانية تحققه .

الإيضاحات ـ الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية

٢٦ ـ عندما يتم الإفصاح ضمن الإيضاحات عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية لتمكين مستخدمي البيانات المالية من القيام بالتقييم وأخذ القرار الصحيح يجب أن تتضمن الإيضاحات وصف هذه الأحداث وتقدير تأثيرها المالي إذا أمكن ذلك .

قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٠
الاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة
لتاريخ الميزانية العمومية

تتألف قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٠ من الفقرات ٢٧ ـ ٣٥ ، ويجب قراءتها في ضوء الفقرات ١ ـ ٢٦ من هذا البيان والمقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية .

الاحتمالات الطارئة

٢٧ ـ يجب تسجيل قيمة الخسارة الطارئة وتحميلها على الأرباح في بيان الدخل إذا توفر كل من الشرطين الآتيين :

أ ـ من المرجح أن أحداثاً مقبلة ستعزز نقصاً في الموجودات أو زيادة في المطلوبات بتاريخ الميزانية العمومية بعد الأخذ بعين الاعتبار ما يمكن استرداده من ذلك النقص أو الزيادة ، و

ب ـ امكانية التقدير المعقول لقيمة الخسارة الطارئة .

٢٨ ـ إذا لم يتوفر كلا الشرطين المشار إليهما في الفقرة ٢٧ ، يجب الإفصاح عن الخسارة الطارئة في البيانات المالية ما لم يكن احتمال الخسارة بعيداً .

٢٩ ـ يجب ألا تسجل قيمة الأرباح الطارئة في البيانات المالية ، ويمكن الإفصاح عنها إذا كان من المرجح تحقيقها .

الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية

٣٠ ـ يجب تعديل قيمة الموجودات والمطلوبات في ضوء الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية إذا كانت تعطي دليلاً إضافياً عن أوضاع كانت قائمة بذلك التاريخ أو إذا لم يكن من المناسب الالتزام بمبدأ الاستمرارية بخصوص كل أو جزء من المؤسسة .

٣١ - يجب تعديل البيانات المالية أو الإفصاح فيها عن أرباح الأسهم الخاصة بالفترة التي تغطيها تلك البيانات والتي تم اقتراحها أو إعلانها بعد تاريخ الميزانية العمومية ولكن قبل الموافقة على إصدار البيانات المالية .

٣٢ - يجب أن لا يتم تعديل الموجودات والمطلوبات بل يكتفى بالإفصاح عن الحالات التي تحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية دون أن تؤثر على أوضاع تلك الموجودات أو المطلوبات في ذلك التاريخ ، ومع ذلك فإنها من الأهمية بمكان بحيث أن اغفالها سيؤثر على مستخدمي البيانات المالية سواء في إعداد تقييمهم أو اتخاذ قراراتهم .

الإفصـــاح

٣٣ - إذا كان الإفصاح مطلوباً وفقاً للفقرتين ٢٨ أو ٢٩ من هذه القاعدة ، يجب إعطاء المعلومات التالية :

أ - طبيعة الاحتمالات الطارئة .
ب - العوامل الغامضة التي قد تؤثر على النتائج المقبلة .
ج - تقدير الأثر المالي أو الإفادة بعدم التوصل لذلك التقدير .

٣٤ - إذا كان الإفصاح مطلوباً عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية وفقاً للفقرة ٣٢ من هذا البيان ، يجب إعطاء المعلومات التالية :

أ - طبيعة الحدث .
ب - تقدير الأثر المالي أو الإفادة بعدم التوصل لذلك التقدير .

تاريخ التطبيق

٣٥ - يسري العمل بما ورد في قاعدة المحاسبة الدولية هذه وتصبح سارية المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨٠ أو بعد ذلك .

محاسبة عقود الإنشاءات

المحتويـــات

	الفقـــرات
مقدمـة	١ - ٤
الشـرح	٥ - ٤١
أنواع عقود الإنشاءات	٦
المعالجة المحاسبية لتكاليف وإيرادات عقود الإنشاءات	٧ - ١١
تكاليف عقود الإنشاءات	١٢ - ١٩
أساس الاعتراف بالإيرادات في عقود الإنشاءات	٢٠ - ٣٣
طريقة نسبة الإنجاز	٢٠ - ٢٦
طريقة العقد المنجز	٢٧ - ٢٨
اختيار الطريقة	٢٩ - ٣٢
التغيير في السياسة المحاسبية	٣٣
مخصص الخسائر المنظورة	٣٤ - ٣٧
المطالبات والتغييرات الناتجة عن عقود الإنشاءات	٣٨ - ٣٩
الدفعات على الإنجاز والسلفات والتأمينات	٤٠ - ٤١
قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١١	
محاسبة عقود الإنشاءات	٤٢ - ٤٩
الإفصاح	٤٧ - ٤٨
تاريخ التطبيق	٤٩

مقدمـــة

١ ـ يتضمن هذا البيان بحث محاسبة عقود الإنشاءات في البيانات المالية للمقاولين .

٢ ـ تتضمن عقود الإنشاءات في هذا البيان عقد انشاء أصل أو مجموعة من الأصول التي تشكل مع بعضها بعضاً مشروعاً واحداً ، ومن الأمثلة على ذلك انشاء الجسور والسدود والسفن والمباني والآلات المعقدة .

٣ ـ إن ما يميز عقود الإنشاءات التي يبحث فيها هذا البيان هو أن تاريخ البدء فيها والانتهاء منها يقعان في فترات محاسبية مختلفة ، ولذلك لم تستعمل مدة الإنجاز كظاهرة مميزة لعقود الإنشاءات .

٤ ـ يتضمن هذا البيان بحث عقود الخدمات التي تتضمن تقديم خدمات مباشرة لإنشاء أصل من الأصول ، ومن الأمثلة عليها ، عقود خدمات مدراء المشروع ومهندسيه المعماريين والخدمات الهندسية الفنية الخاصة بإنشاء الأصل .

الشـــرح

٥ ـ إن المعضلة الأساسية الخاصة بعقود الإنشاءات هي توزيع إيرادات

وتكاليف العقد على الفترات المحاسبية المختلفة خلال مدة ذلك العقد

أنواع عقود الإنشاءات

٦ - يتم تنظيم عقود الإنشاءات بطرق عدة ، وعادة يمكن تصنيفها بنوعين أساسيين يبحثهما هذا البيان :

أ - عقود السعر الثابت حيث يتفق المقاول على سعر ثابت للعقد أو على معدل يرتبط في بعض الأحيان بتزايد التكلفة .

ب - عقود الإضافة على التكلفة حيث يعوض المقاول عن تكاليف محددة مسموح بها ، بالإضافة إلى نسبة من التكاليف أو أتعاب ثابتة .

المعالجة المحاسبية لتكاليف وإيرادات عقود الإنشاءات

٧ - يتم استخدام طريقتين أساسيتين في معالجة عقود الإنشاءات هما « طريقة نسبة الإنجاز » و « طريقة العقد المنجز » .

٨ - يتم الاعتراف بالإيرادات ، وفقاً لطريقة نسبة الإنجاز ، مع تقدم نشاط العقد ، وحيث تتم مقابلة التكاليف الخاصة بإنجاز المرحلة المنتهية من العمل مع الإيرادات بصورة تؤدي إلى إعداد التقارير عن نتائج نسبة العمل المنجز .

٩ - يتم الاعتراف بالإيرادات ، وفقاً لطريقة العقد المنجز ، عند انتهاء العمل الكلي أو إذا انتهى الجزء الأساسي ولم يبق لإنجازه إلا أعمال بسيطة باستثناء ما يتعلق بضمان العقد ، حيث يتم وفقاً لهذه الطريقة تجميع التكاليف والدفعات على الإنجاز خلال مدة العقد دون أن يعترف بالإيرادات إلا بعد إنجاز العقد بصورة شبه كلية .

١٠ ـ يجب تكوين احتياطي للخسائر في نهاية المرحلة المنجزة من العقد بغض النظر عن اتباع أي من الطريقتين المشار إليهما أعلاه ، كما يجب كذلك تكوين احتياطي للخسائر الطارئة عن إنجاز بقية العقد .

١١ ـ قد يستلزم الأمر لأغراض محاسبية تجميع كافة العقود الخاصة بكل عميل أو تجميع العقود الخاصة بعدة عملاء إذا جرى التفاوض عليها كمجموعة واحدة أو إذا كانت تخص مشروعاً واحداً . والعكس لذلك صحيح ، فإذا كان العقد يغطي عدداً من المشاريع ، وكان بالإمكان تحديد إيرادات وتكاليف كل واحد منها بصورة منفصلة ضمن الشروط العامة للعقد فيمكن معاملة كل مشروع وكأنه عقد مستقل .

تكاليف عقود الإنشاءات

١٢ ـ إن الفترة الكلية التي تحدد خلالها تكاليف العقد هي الفترة التي تبدأ بالحصول على العقد وتنتهي عند إنجازه .

١٣ ـ ولذلك فإن كافة التكاليف التي يتكبدها المقاول قبل الحصول على العقد تعتبر مصاريف خلال الفترة التي تحدث فيها . أما إذا أمكن تحديد تكاليف الحصول على العقد بصورة منفصلة وكانت الدلائل تشير إلى الحصول على العقد ، فإنه يمكن في الغالب تأجيل هذه التكاليف . ويتم عادة تأجيل هذه التكاليف كأمر عملي لحين وضوح امكانية الحصول على العقد .

١٤ ـ تتضمن تكاليف العقد مصاريف الضمان الطارئة التي يتم الاحتياط لها إذا أمكن تقديرها بصورة معقولة (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٠ « الاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية ») .

١٥ ـ يمكن تقسيم التكاليف التي تتكبدها المؤسسة في إنجاز عقود الإنشاءات إلى ما يلي :

أ ـ التكاليف المباشرة على عقد محدد .
ب ـ تكاليف عامة على العقود يمكن ربطها بعقود محددة .
ج ـ تكاليف عامة على المؤسسة أو على العقود لا يمكن ربطها بعقود محددة .

١٦ ـ تتضمن التكاليف المباشرة على عقد محدد ما يلي :

- تكاليف عمال الموقع والإشراف عليهم .
- المواد المستعملة على إنشاء المشروع .
- استهلاك الآلات والمعدات المستعملة في العقد .
- تكاليف نقل الآلات والمعدات من وإلى الموقع .

١٧ ـ تتضمن التكاليف العامة على العقود التي يمكن ربطها بعقود محددة ما يلي :

- التأمين .
- التصميم والمساعدة الفنية .
- مصاريف الإنشاءات غير المباشرة .

١٨ ـ تتضمن التكاليف العامة على المؤسسة أو على العقود التي لا يمكن ربطها بعقود محددة ما يلي :

- تكاليف الإدارة العامة والمبيعات .
- تكاليف مالية .
- تكاليف البحث والتطوير .
- استهلاك الآلات والمعدات التي لا تستعمل على عقد محدد .

١٩ ـ تستبعد عادة التكاليف المشار إليها في الفقرة ١٨ من تكاليف العقود المجمعة لأنها لا ترتبط بالوصول إلى مرحلة الإنجاز الحالية لعقد محدد . وهذا لا يمنع في بعض الأحيان من تجميع تكاليف الإدارة العامة والبحث

والتطوير والتكاليف المالية ضمن تكاليف العقد إذا كانت ترتبط به بصورة خاصة .

أساس الاعتراف بالإيرادات في عقود الإنشاءات

طريقة نسبة الإنجاز

٢٠ ـ يتم تحديد الإيرادات المعترف بها ، وفقاً لطريقة نسبة الإنجاز ، بالرجوع إلى المرحلة المنجزة من نشاط العقد في نهاية كل فترة محاسبية . ومن مميزات هذه الطريقة في محاسبة العقود أنها تعبر عن إيرادات الفترة المحاسبية خلال الفترة التي تم فيها إنجاز النشاطات التي اكتسبت بها تلك الإيرادات .

٢١ ـ يمكن قياس المرحلة المنجزة لتحديد قيمة الإيرادات المعترف بها في البيانات المالية بعدة طرق منها احتساب نسبة التكاليف لتاريخه إلى قيمة التكاليف الكلية المقدرة للعقد ، أو بإجراء مسح لقياس العمل المنجز والانتهاء من جزء فعلي من أعمال العقد أو بمزيج من الطرق .

٢٢ ـ لا يرتبط كل من الدفعات على الإنجاز أو السلفات المقبوضة بإنجازات العقد ، ولذلك لا يمكن الاعتماد عليها في العادة لقياس الإيراد المكتسب .

٢٣ ـ في حال استخدام طريقة نسبة الإنجاز يتم احتساب نسبة التكلفة لتاريخه إلى قيمة التكاليف الكلية المقدرة للعقد ، لذلك يجب إجراء التعديلات على التكاليف بحيث تعبر فقط عن العمل المنجز ، ومن الأمثلة عن العناصر التي تحتاج إلى تعديل ما يلي :

أ ـ تكلفة المواد المشتراة على حساب العقد ولكنها لم تستخدم بعد في إنجازه .

ب ـ دفعات المقاولين الفرعيين إذا لم تكن عن أعمال قد تم إنجازها بموجب العقد الفرعي .

٢٤ ـ إن اتباع طريقة نسبة الإنجاز تشكو من بعض مخاطر الأخطاء الناتجة من استعمال التقديرات ، ولذلك فإنه لا يتم الاعتراف بالربح في البيانات المالية ما لم يتم تقدير نتائج العقد بصورة يمكن الاعتماد عليها ، وإلا فإنه لا يتم استخدام هذه الطريقة .

٢٥ ـ إن الشروط التي توفر القناعة بالاعتماد على التقديرات في حالة عقود السعر الثابت هي :

أ ـ امكانية التقدير المناسب للإيرادات الكلية للعقد ، و

ب ـ امكانية التقدير المناسب لتكاليف اتمام العقد والمرحلة المنجزة منه ، و

ج ـ امكانية التحديد المستقل لتكاليف العقد بحيث يمكن مقارنة التجربة الفعلية مع التقديرات السابقة .

٢٦ ـ إن الشروط التي توفر قناعة الاعتماد على التقديرات في حالة عقود الإضافة على التكلفة هي :

أ ـ امكانية تحديد تكاليف العقد بصورة واضحة ، و

ب ـ امكانية التقدير المناسب للتكاليف غير التي يحددها العقد على أنه يمكن استردادها .

طريقة العقد المنجز

٢٧ ـ إن الميزة الرئيسية لطريقة العقد المنجز هي اعتمادها على نتائج واقعية عند الإنجاز الكلي أو شبه الكلي للعقد بدلاً من الاعتماد على تقديرات قد تتطلب اجراء تعديلات لاحقة في ضوء تكاليف أو خسائر محتملة غير

منظورة ، ولذلك تتدنى درجة الخطورة بالاعتراف بأرباح لم تتحقق .

٢٨ ـ إن التحفظ الرئيسي على استعمال طريقة العقد المنجز هو عدم تعبير الأرباح المعلنة عن مستوى النشاط على العقود خلال الفترة ، إذ على سبيل المثال عند الانتهاء من عدة عقود في فترة محاسبية واحدة دون أن يتم إنجاز أي منها في الفترات السابقة أو اللاحقة ، فإن مستوى الربح المعلن سيختلف بدرجة كبيرة خلال تلك الفترات بالرغم من عدم اختلاف نشاط العقود خلالها . حتى وعندما يتم انجاز العديد من العقود بصورة منتظمة في كل فترة محاسبية وعندما تعبر الأرباح عن مستوى النشاط في هذه العقود ، فإنه سيكون هناك فرق زمني بين العمل المنجز والإيرادات المعترف بها .

اختيار الطريقة

٢٩ ـ يعتمد اختيار الطريقة التي يتبعها المقاول في محاسبة عقود الإنشاءات على وجهة نظره في مدى امكانية التأكد من تقدير تكاليف وإيرادات العقد . فقد يقرر المقاول في بعض الأحيان استخدام طريقة العقد المنجز في ضوء الغموض الناتج عن تغير طبيعة العمل الذي يستوجب اجراء المزيد من المفاوضات حول امكانية استرداد التكاليف والإيرادات أو عن عملية التقدير ذاتها . وفي أحيان أخرى قد تتوفر امكانية التقدير المعقول لنتائج العقد ، بصورة يبرر فيها استعمال طريقة نسبة العمل المنجز على جزء من العقد أو عليه بأكمله وقد يستعمل المقاول الطريقتين معاً في وقت واحد على عقود مختلفة .

٣٠ ـ إذا اختار المقاول طريقة محددة لعقد معين ، يجب عليه أن يستخدم الطريقة ذاتها في كافة العقود المماثلة .

٣١ ـ بالإضافة إلى ضرورة أخذ عامل الغموض بعين الاعتبار ، قد يستخدم المقاول معايير محددة بصورة مسبقة لاختيار الطريقة المحاسبية لمحاسبة عقود

الإنشاءات . إذ يمكن على سبيل المثال استعمال طريقة العقد المنجز عندما لا تزيد قيمة الإيرادات عن قيمة محددة ، أو إذا قلت مدة العقد عن فترة زمنية محددة حتى ولو كان بالإمكان التقييم المعقول لنتائج العقد .

٣٢ ـ تعتبر كل من الطريقة المحاسبية التي يستخدمها المقاول والمعايير المطبقة في الاختيار من هذه الطرق من السياسات المحاسبية التي تطبق بصورة مماثلة (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١ ، « الإفصاح عن السياسات المحاسبية ») .

التغيير في السياسة المحاسبية

٣٣ ـ إذا تم تغيير في السياسة المحاسبية المستخدمة في محاسبة عقود الإنشاءات ، يجب الإفصاح عن التغيير وقيمته والأسباب الداعية إليه (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٨ ، « البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيير في السياسات المحاسبية ») . إذا قام المقاول بالتغيير من طريقة نسبة الإنجاز إلى طريقة العقد المنجز ، فإنه قد لا يتمكن من تحديد الأثر الكمي للتغيير خلال الفترة المحاسبية ، ولذلك يجب الإفصاح في مثل هذه الحالات عن العقود غير المنجزة في بداية الفترة المحاسبية وكحد أدنى عن قيمة الأرباح المعلن عنها خلال الفترات السابقة .

مخصص الخسائر المنظورة

٣٤ ـ عندما تشير التقديرات الحالية لإجمالي تكاليف وإيرادات العقد إلى خسارة ، يجب أخذ مخصص للخسارة الكلية بغض النظر عن نسبة العمل المنجزة . هذا وحتى إذا تجاوزت الخسارة الطارئة في بعض الحالات قيمة التكلفة لتاريخه ، يجب أخذ مخصص لكامل قيمة خسارة العقد .

٣٥ ـ قد يكون حجم العقد كبيراً جداً بحيث يتوقع أن يأخذ جزءاً كبيراً من

طاقة المؤسسة لفترة زمنية طويلة ، ولذلك تعامل النفقات غير المباشرة التي تتكبدها المؤسسة خلال الفترة في بعض الأحيان كنفقات مباشرة على العقد وتدخل في احتساب مخصص الخسائر عليه .

٣٦ ـ إذا تطلب الأمر أخذ مخصص للخسارة ، فإنه يتم تقديرها دون مراعاة للأمور التالية :

أ ـ فيما إذا بدأ العمل على العقد أم لم يبدأ ، و
ب ـ مرحلة الإنجاز لنشاط العقد ، و
ج ـ قيمة الأرباح الطارئة من عقود أخرى مستقلة .

٣٧ ـ قد يحيط بتحديد قيمة خسارة العقد الطارئة درجة كبيرة من الغموض ، ولذلك فإنه من الممكن في بعض الحالات تسجيل الخسارة المقبلة ويتم في حالات أخرى الإفصاح عن الخسارة الطارئة فقط (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٠ ، « الاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية ») .

المطالبات والتغييرات الناتجة عن عقود الإنشاءات

٣٨ ـ يتم الاعتراف بالمبالغ المستحقة عن مطالبات قدمها المقاول ، وعن التغيير في العمل المنصوص عليه في العقد والموافق عليه من العميل كإيرادات في البيانات المالية عندما يتوفر الدليل للمقاول بقبول قيمة المطالبة أو التغيير وفي حدود تلك القيم المقبولة .

٣٩ ـ إن المطالبات والغرامات التي تستحق على المقاول بسبب تأخير في الإنجاز أو لأي سبب آخر تدخل بالكامل في البيانات المالية كمصاريف تابعة للعقد . أما المطالبات التي تكون بطبيعتها من الاحتمالات الطارئة فيتم معالجتها وفقاً لقاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٠ « الاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية » .

الدفعات على الإنجاز والسلفات والتأمينات

٤٠ - يتم التصريح عن الدفعات على الإنجاز من العقد أو السلفات المقبوضة من العملاء في البيانات المالية إما بطرحها من قيمة إنشاءات قيد الإنجاز أو بعرضها ضمن المطلوبات .

٤١ - يتم إدراج الدفعات على الإنجاز المستحقة وغير المقبوضة والمبالغ المحتجزة من العملاء عن العمل المنجز لحين الوفاء بالشروط المحددة في العقد كذمم مدينة في البيانات المالية أو بإيضاح عنها في هذه البيانات .

قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١١
محاسبة عقود الإنشاءات

تتألف قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١١ من الفقرات ٤٢ ـ ٤٩ ، ويجب قراءتها في ضوء الفقرات ١ ـ ٤١ من هذا البيان والمقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية .

٤٢ ـ يجب استخدام طريقة نسبة الإنجاز أو طريقة العقد المنجز في محاسبة عقود الإنشاءات في البيانات المالية .

٤٣ ـ يمكن أن تستخدم طريقة نسبة الإنجاز في حالة امكانية التقدير المعقول لنتيجة العقد فقط . ويمكن التأكد من ذلك في حالة عقود السعر الثابت إذا توفرت كامل الشروط التالية :

أ ـ امكانية التقدير المناسب للإيرادات الكلية للعقد ، و

ب ـ امكانية التقدير المناسب لتكاليف اتمام العقد ومرحلة الإنجاز منه في تاريخ التقدير ، و

ج ـ امكانية التحديد المستقل لتكاليف العقد بحيث يمكن مقارنة التجربة الفعلية مع التقديرات السابقة .

كما يمكن التأكد من معقولية التقديرات عن نتيجة العقد في حالة عقود الإضافة على التكلفة إذا توفر الشرطان الآتيان :

أ ـ امكانية تحديد تكاليف العقد بصورة واضحة ، و

ب ـ امكانية التقدير المناسب للتكاليف غير تلك المحددة بأنها قابلة للاسترداد بموجب شروط العقد .

٤٤ ـ يجب أن تتضمن تكلفة عقود الإنشاءات التكاليف المباشرة التي تخص العقد بالإضافة إلى المصاريف العامة التي يمكن ربطها بعقود محددة .

٤٥ ـ إذا اختار المقاول طريقة محاسبية محددة لعقد معين ، يجب عليه أن يستخدم الطريقة ذاتها في كافة العقود المماثلة .

٤٦ ـ يجب أن تدرج الخسائر المنظورة في البيانات المالية سواء كانت عن المرحلة المنجزة من العقد أو عن أعمال سيتم انجازها في المستقبل

الإفصاح

٤٧ ـ يجب الإفصاح في البيانات المالية عما يلي :

أ ـ قيمة الإنشاءات قيد الأنجاز ، و

ب ـ النقد المحصل أو المطلوب كدفعات على الإنجاز ، والسلفات والتأمينات على حساب العقود في انشاءات قيد الأنجاز ، و

ج ـ قيمة الذمم المدينة التي لم تدرج في إنشاءات قيد الإنجاز عند اتباع طريقة الإضافة على التكلفة .

إذا قام المقاول باستخدام كل من طريقة نسبة الإنجاز وطريقة العقود المنجزة معاً ، يجب تحليل قيمة العقد المبينة في الفقرة (أ) أعلاه بحيث يصرح عن قيمة العقود وفقاً لكل من الطريقتين .

٤٨ ـ يجب الإفصاح عن التغيير في السياسة المحاسبية المستخدمة لمحاسبة عقود الإنشاءات وفقاً لما ورد في قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٨ ، « البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيير في السياسات المحاسبية » . إلا أنه إذا تم تغيير السياسة المتبعة لعقود قيد الإنجاز في أول الفترة من طريقة نسبة الإنجاز إلى طريقة العقود المنجزة ، قد تتعذر امكانية الالتزام بما ورد في هذه القاعدة وبالتالي تحديد الأثر الكمي للتغيير . يجب الإفصاح في مثل هذه الحالات عن قيمة الأرباح المعلنة في الفترات السابقة عن العقود التي هي قيد الإنجاز في بداية الفترة المحاسبية .

تاريخ التطبيق

٤٩ ـ تصبح قاعدة المحاسبة الدولية هذه سارية المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨٠ أو بعد ذلك .

محاسبة ضريبة الدخل

المحتويـــات

	الفقـــرات
مقدمـــة	١ ـ ٣
تعريف	٣
الشـــرح	٤ ـ ٣٩
طريقة الضرائب المستحقة	١٠ ـ ١١
طرق محاسبة الأثر الضريبي	١٢ ـ ٢٠
طريقة التأجيل	١٣ ـ ١٥
طريقة الاستحقاق	١٦ ـ ١٨
التطبيق	١٩ ـ ٢٠
الضريبة المؤجلة المدينة	٢١
خسائر الضريبة	٢٢ ـ ٢٧
إعادة تقييم الموجودات	٢٨ ـ ٣٠

الأرباح غير الموزعة من الشركات التابعة والزميلة ٣١ ـ ٣٢
العرض في البيانات المالية ٣٣ ـ ٣٩

قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٢
محاسبة ضريبة الدخل ٤٠ ـ ٥٦
محاسبة الأثر الضريبي ٤٢ ـ ٤٥
خسائر الضريبة ٤٦ ـ ٥٠
الأرباح غير الموزعة من الشركات التابعة والزميلة ٥١ ـ ٥٢
بنود أخرى للإفصاح ٥٣
الضريبة على الاحتمالات الطارئة ٥٤
أحكام انتقالية ٥٥
تاريخ التطبيق ٥٦

مقدمـــة

١ ـ يبحث هذا البيان موضوع محاسبة الضرائب عن الدخل في البيانات المالية ، ويتضمن ذلك تحديد قيمة المصروف أو الوفر الناتج من ضريبة الدخل عن الفترة المحاسبية وعرض قيمتها في البيانات المالية .

٢ ـ لا يتضمن هذا البيان بحث الطرق المحاسبية للهيئات الحكومية أو الحسومات الضريبية لتشجيع الاستثمار ، كما أن الضرائب التالية لا تعتبر من ضمن مواضيع البحث في هذا البيان :

أ ـ ضريبة الدخل المستردة في حدود قيمة الدخل الموزع كأرباح للمساهمين والذي اعتبر أساساً لتحديد الضريبة .

ب ـ الضرائب التي تدفعها المؤسسة عند توزيع أرباح للمساهمين ويمكن اجراء المقاصة عليها مقابل الضرائب المستحقة على الدخل .

تعريـــف

٣ ـ استعملت التعابير التالية في هذا البيان بالمعاني الموضحة أدناه :

الدخل المحاسبي هو الربح أو الخسارة الإجمالية عن الفترة متضمناً

البنود غير العادية[1] في بيان الدخل قبل طرح ما ينشأ خلالها من مصاريف عن ضريبة الدخل أو إضافة وفر عن مثل هذه الضريبة .

مصاريف الضريبة أو الوفر الضريبي عن الفترة هو قيمة الضريبة التي قيدت كمصروف أو كإيراد في بيان الدخل باستثناء الضرائب على البنود التي لم تدرج في بيان الدخل الحالي .

الدخل (أو الخسارة) الضريبي هو قيمة ربح أو خسارة الفترة التي يتم تحديدها وفقاً للقواعد والقوانين الصادرة عن السلطات الضريبية ، ويحدد بموجبها مخصص الضرائب المستحقة (أو المستردة) .

مخصص الضرائب المستحقة هو قيمة الضرائب المتداولة والمستحقة عن الدخل الضريبي خلال الفترة .

الفروقات الزمنية هي الفروقات بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبي للفترة والتي تنشأ لأن الفترة التي تدخل فيها بعض بنود الإيرادات والمصروفات في الدخل الضريبي تختلف عن الفترة التي تدخل فيها هذه البنود في الدخل المحاسبي . وتنشأ هذه الفروقات الزمنية في فترة ما وتنعكس في فترة أو فترات لاحقة .

الفروقات الدائمة هي تلك التي تنشأ خلال الفترة الحالية بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبي للفترة ولا تنعكس في فترات لاحقة .

الشـــرح

٤ - يحتسب مخصص الضرائب المستحقة بموجب قواعد لتحديد الدخل

---

(١) تم تعريف البنود غير العادية في قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٨ عن « البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيير في السياسات المحاسبية » .

الضريبي تصدر عن السلطات الضريبية . وتختلف هذه القواعد في الكثير من الأحيان عن السياسات المحاسبية التي يتم بموجبها تحديد الدخل المحاسبي ، فينشأ عن ذلك أن العلاقة بين مخصص الضريبة المستحقة والدخل المحاسبي المعلن في البيانات المالية لا تعبر عن المستوى الحالي لمعدلات الضرائب .

٥ ـ إن أحد الأسباب التي تؤدي إلى الفرق بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبي هو وجود بعض العناصر التي يعتبر إدخالها صحيحاً في احتساب أحد الدخلين ، ويتم استبعادها من الدخل الآخر . ومن الأمثلة على ذلك أن الكثير من الأنظمة الضريبية لا تسمح بتخفيض التبرعات عند احتساب الدخل الضريبي ، ولكن يسمح بتخفيضها عند احتساب الدخل المحاسبي وتوصف مثل هذه الفروقات بالفروقات الدائمة .

٦ ـ ومن الأمثلة الأخرى التي تؤدي إلى فروقات بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبي هي دخول بعض العناصر في احتساب كلا الدخلين في فترات مختلفة . ومن الأمثلة على ذلك أن السياسات المحاسبية تسمح بإضافة بعض الإيرادات في الدخل المحاسبي عند تسليم البضائع أو الخدمات ، بينما قد لا تسمح القواعد الضريبية بإضافتها للدخل الضريبي إلا عند تحصيل قيمتها نقداً . ولذلك فإن قيمة الإيرادات التي تدخل في الدخل الضريبي والدخل المحاسبي متساوية في النهاية ، ولكن توقيت إدخالها يختلف . ومن الأمثلة الأخرى على ذلك اختلاف معدلات الاستهلاك في تحديد الدخلين الضريبي والمحاسبي ، ويشار إلى هذه الفروقات بالفروقات الزمنية .

٧ ـ قد تنتج فروقات دائمة أو زمنية كذلك عندما تقيد أرباح أو خسائر مباشرة من أو إلى حقوق المساهمين .

٨ ـ قد ترتبط نشأة وانعكاس الفروقات الزمنية بأكثر من فترة محاسبية واحدة ، وغالباً ما تعطي المعلومات عن طبيعة وقيمة هـذه الفروقـات معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية . وتختلف على أي حال الطريقة التي تقيد فيها هذه الفروقـات الزمنيـة ، إذ تعطى المعلومـات عنها في إيضاحات ضمن البيانات المالية أو بإظهارها بتطبيق طرق محاسبة الأثر الضريبي .

٩ ـ قد تنتج فروقات بين الدخلين الضريبي والمحاسبي لسبب إعادة تقييم موجودات إفرادية في البيانات المالية أو باعتماد سياسة محاسبة القيمة السوقية الحالية وستتم معالجتها في الفقرات ٢٨ ـ ٣٠ .

طريقة الضرائب المستحقة

١٠ ـ تتساوى مصاريف الضريبة عن الفترة الحالية مع مخصص الضرائب المستحقة عند اتباع طريقة الضرائب المستحقة ، هـذا ويتم الإفصاح أحياناً عن الفروقات الزمنية الناتجة ومداها ضمن الإيضـاحات عن البيـانات المالية .

١١ ـ قد تعتمد وجهة النظر المؤيدة لهذه الطريقة على أساس أن الضرائب هي توزيع للأرباح وليست مصاريف تشغيلية للمؤسسة . ومع هذا فإن هنـاك إجماعـاً واسعـاً عـلى أن الضريبـة عـلى الـدخـل ليست إلا مصروفـاً من مصاريف المؤسسة . ومن الأمور الأخرى التي تؤيد هذه الطريقة وجهة النظر القـائلة بأن الفـروقات الـزمنيـة التي تنتـج عن الضرائب ليست إلا جـزءاً من المصاريف الضريبية في الفترة التي تكون فيها هذه الفروقات جـزءاً من الأرباح الخاضعة للضريبة . ولا تتفق وجهة النظر هذه مع مبدأ الاستحقاق الذي ينطلق من أساس الاعتراف بالإيرادات والتكاليف عند استحقاقها أو عندما تكتسب أو تحدث (بغض النظر عن الحركة النقدية المرافقة لها) وتسجل

لذلك في البيانات المالية الخاصة بفتراتها (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١ عن الإفصاح عن السياسات المحاسبية) .

طرق محاسبة الأثر الضريبي

١٢ ـ تعتبر الضرائب على الدخل ، وفقاً لطرق محاسبة الأثر الضريبي ، مصاريف تتكبدها المؤسسة في اكتساب أرباحها ، وتقيد في نفس الفترات التي تقيد فيها الإيرادات والمصاريف الخاصة بها . وتدرج الآثار الضريبية الناتجة عن الفروقات الزمنية في مصاريف الضريبة في بيان الدخل ، وفي أرصدة الضريبة المؤجلة في الميزانية العمومية . وتستخدم بلاد عديدة طرق محاسبة الأثر الضريبي لمعالجة الضرائب على الدخل . ومن الطرق الشائعة الاستعمال في محاسبة الأثر الضريبي ، طريقتا التأجيل والاستحقاق .

طريقة التأجيل

١٣ ـ يتم وفقاً لطريقة التأجيل تأخير الآثار الضريبية للفروقات الزمنية الحالية وتوزيعها على الفترات المقبلة التي تنعكس فيها . هذا ولا تعدل أرصدة الضريبة المؤجلة في الميزانية العمومية نتيجة أي تعديلات في معدل الضريبة أو عند فرض ضرائب أخرى لأن تلك الأرصدة لا تمد المؤسسة حق استلام نقد أو الالتزام بالدفع .

١٤ ـ تتألف مصاريف الضريبة للفترة الحالية وفقاً لطريقة التأجيل مما يلي :

أ ـ مخصص الضرائب المستحقة ، و

ب ـ الآثار الضريبية للفروقات الزمنية المؤجلة من وإلى فترات أخرى .

١٥ ـ تحدد الآثار الضريبية للفروقات الزمنية الناشئة خلال الفترة الحالية

باستخدام معدل الضريبة الحالي ، أما الآثار الضريبية للفروقات الزمنية التي تنشأ في الفترات السابقة وتنعكس آثارها خلال الفترة الحالية فإنها تحدد باستعمال معدلات الضريبة التي طبقت أصلاً ، ولتسهيل العملية ، يمكن تجميع الفروقات الزمنية المتشابهة .

طريقة الاستحقاق

١٦ ـ يتم وفق طريقة الاستحقاق تحديد وتسجيل الآثار الضريبية الطارئة للفروقات الزمنية الحالية إما كمطلوبات ضريبية مستحقة في المستقبل أو كموجودات تمثل دفعات مسبقة عن ضرائب في المستقبل . وتعدل أرصدة الضريبة المؤجلة في ضوء أية تغييرات بمعدلات الضريبة أو نتيجة ضرائب جديدة مفروضة ، أو يمكن تعديلها كذلك في ضوء التغييرات الطارئة في المستقبل بمعدلات الضريبة

١٧ ـ تتكون المصاريف الضريبية للفترة الحالية وفقاً لطريقة الاستحقاق مما يلي :

أ ـ مخصص الضرائب المستحقة .

ب ـ قيمة الضرائب الطارىء دفعها أو التي تعتبر مدفوعة مقدماً عن فروقات زمنية تنشأ أو تنعكس في الفترة الحالية .

ج ـ التعديلات في أرصدة الضريبة المؤجلة في الميزانية العمومية والتي تستدعيها التغييرات في معدل الضريبة أو في فرض ضرائب جديدة .

١٨ ـ يتم وفقاً لطريقة الاستحقاق تحديد الآثار الضريبية للفروقات الزمنية التي تنشأ أو تنعكس في الفترة الحالية والتعديلات لأرصدة الضريبة المؤجلة باستعمال معدل الضريبة الحالي ، ما لم تتوفر معلومات أخرى تشير إلى

ملاءمة استعمال معدل آخر ، ومن الأمثلة على ذلك إعلان تغيير في معدلات الضريبة التي ستطبق في السنوات القادمة .

التطبيـــق

١٩ ـ يتم في العادة تنفيذ الطريقة المحاسبية للأثر الضريبي لكافة الفروقات الزمنية ، كما يستعمل تطبيق حزئي لها في بعض الظروف .

٢٠ ـ تستبعد وفقاً للتطبيق الجزئي من المصاريف الضريبية للفترة الآثار الضريبية لبعض الفروقات الزمنية عندما يتوفر الدليل المعقول على أن هذه الفروقات لن تنعكس لفترة طويلة قادمة (ثلاث سنوات على الأقل) . ومن الضروري كذلك ألاّ يرجح انعكاس هذه الفروقات بعد تلك الفترة .

الضريبة المؤجلة المدينة

٢١ ـ قد ينتج عن محاسبة الفروقات الزمنية رصيد أو قيد مدين لرصيد الضريبة المؤجلة ، ويجب في ضوء اعتبارات الحيطة والحذر أن يظهر هذا الرصيد المدين في الميزانية العمومية فقط عندما تتوفر الأدلة المعقولة على تحقيقه ، كأن يظهر دخل كاف خاضع للضريبة في الفترة التي ستنعكس فيها الفروقات الزمنية .

خسائر الضريبة

٢٢ ـ تتضمن التشريعات الضريبية في الغالب امكانية استعمال الخسارة الحالية إما لاسترداد ضريبة دفعت خلال فترة في الماضي محددة أو لتخفيض أو إلغاء ضريبة ستدفع في المستقبل . وبناء عليه فإن هذه الخسارة تؤدي إلى توفير في الضريبة خلال الفترة التي تحدث فيها أو في فترات قادمة . هذا

وتختلف الفترة المحاسبية التي يدخل فيها هذا الوفر الضريبي في حساب صافي الربح في البيانات المالية .

٢٣ ـ إن الاستفادة من خسارة الفترة الحالية لاسترداد ضريبة دفعت في الماضي تؤدي إلى توفير ضريبي حقق فعلاً في الفترة التي حدثت فيها الخسارة ، ولذلك تضاف إلى صافي الربح أو الخسارة في البيانات المالية لتلك الفترة . وقد يتطلب الأمر عند تحديد قيمة هذا التوفير اجراء التعديلات المناسبة للأرصدة الموجودة في حساب الضريبة المؤجلة .

٢٤ ـ إن تحقيق الوفر الضريبي في المستقبل نتيجة الخسارة المتبقية بعد المطالبة بأثر رجعي لها كما ورد في الفقرة ٢٣ يتوقف على وجود أرباح تخضع للضريبة في المستقبل . ولذلك لا يتم عموماً إضافة هذا الوفر الضريبي الطارىء من المطالبة بتنزيل خسارة في المستقبل إلى حساب صافي أرباح الفترة التي تحدث فيها الخسارة .

٢٥ ـ على أنه قد يعتبر صحيحاً في حالات نادرة إدخال الوفر الضريبي الطارىء في تحديد قيمة الربح الصافي لفترة الخسارة ، وتتطلب الحيطة في مثل هذه الحالة وجود ضمان لا يدخله أي شك معقول بأن الدخل الضريبي في المستقبل سيكون كافياً بحيث يسمح تحقيق فائدة الخسارة الضريبية ، ويتوفر الضمان الذي لا يدخله أي شك معقول في الحالات التالية :

أ ـ إن الخسارة قد نتجت عن سبب محدد غير متكرر ، و

ب ـ إن المؤسسة تحقق أرباحاً منذ فترة طويلة ويتوقع أن تستمر على ذلك .

٢٦ ـ قد يستدل من وجود مبلغ دائن في رصيد الضريبة المؤجلة على امكانية التحقيق الجزئي على الأقل لقيمة الوفر الضريبي المتعلق بالاستفادة من خسارة ضريبية في المستقبل ، إذ إن إنعكاس الفروقات الزمنية للرصيد الدائن للضريبة المؤجلة سينتج عنه قيمة مقابلة للدخل الضريبي يمكن اجراء

مقاصة لها للحصول على الوفر الضريبي . وإذا حددت أنظمة الضريبة فترة زمنية يمكن خلالها فقط اجراء المقاصة بين الخسارة الضريبية والدخل الضريبي في المستقبل ، عندها فإن الفروقات الزمنية التي ستنعكس أو يمكن أن تنعكس خلال تلك الفترة المحددة تؤخذ بالاعتبار في مقاصة الخسارة الضريبية لتحقيق الوفر الضريبي . ويدخل الوفر الضريبي الناتج عن مقاصة الخسارة الضريبية في الربح الصافي خلال فترة الخسارة ، ويحمل القيد المدين مستقبلاً كجزء من الرصيد الدائن للضريبة المؤجلة في الميزانية العمومية ويصرح عن قيمته .

٢٧ ـ إذا لم يدخل الوفر الضريبي الخاص بالخسارة الضريبية ضمن صافي أرباح السنة التي تحدث فيها الخسارة ، فإن أي توفير ضريبي قد يتحقق لاحقاً نتيجة مقاصة لتلك الخسارة الضريبية مع الدخل الضريبي يدخل ضمن صافي ربح الفترة التي يتحقق فيها ويصرح عنه .

إعادة تقييم الموجودات

٢٨ ـ عندما يتم تقييم أي من الموجودات في البيانات المالية بقيمة تزيد عن تكلفتها التاريخية أو قيمتها السابقة ، فإن المبالغ المستبدلة لا تعتبر بصورة عامة أساساً لتحديد الضرائب المستحقة . ولذلك سينتج فرق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي نتيجة إعادة تقييم الموجودات وإجراء قيود من وإلى الدخل المحاسبي لا تستند على مبدأ التكلفة التاريخية أو على مبدأ آخر مسموح به وفق التشريعات الضريبية . إن معالجة هذا النوع من الفروقات يعتمد على المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم .

٢٩ ـ تتمثل إحدى طرق معالجة ذلك بتحديد الأثر الضريبي لزيادة القيمة المدرجة للأصل ومن ثم تحويل تلك القيمة من حساب إعادة التقييم إلى رصيد الضريبة المؤجلة . وعندما يؤدي اتباع هذه الطريقة إلى وجود فرق ، كالذي تم وصفه في الفقرة ٢٨ ، في فترة لاحقة لإعادة التقييم ، يحمل الأثر

الضريبي لذلك الفرق على رصيد الضريبة المؤجلة ولا يظهر ضمن المصاريف الضريبية . ويظهر الأثر الضريبي في بعض الأحيان ضمن المصاريف الضريبية وكقيمة مقابلة لها تحول من رصيد الضريبة المؤجلة إلى حساب إعادة التقييم .

٣٠ ـ ومن الطرق الأخرى ، الإفصاح عن قيمة الأثر الضريبي الطارىء من زيادة قيمة الموجودات بتاريخ التقييم في إيضاحات البيانات المالية . وتعدل في فترات لاحقة قيمة الأثر الضريبي الطارىء لعكس الأثر الضريبي للفرق المشار إليه في الفقرة ٢٨ .

الأرباح غير الموزعة من الشركات التابعة والزميلة

٣١ ـ تقيد الضرائب المستحقة على الشركة الأم أو الشركات التابعة عن توزيع الأرباح المتراكمة للشركات التابعة للشركة الأم إلا إذا كان يمكن افتراض أن هذه الأرباح لن يتم توزيعها أو أنه لن يترتب عليها أية ضرائب . ومن الأسباب الداعية لذلك نية الشركة الأم وقوتها بالاحتفاظ بهذه الأرباح في الشركات التابعة بقصد إعادة الاستثمار . وقد يستلزم الأمر في بعض الأحيان الإفصاح عن قيمة الأرباح التراكمية غير الموزعة ، إذا لم تقيد الضرائب الخاصة بها .

٣٢ ـ أما الاستثمارات في الشركات الزميلة التي تجري محاسبتها وفقاً لطريقة حق الملكية النسبية ، فإنه يجري قيد الضرائب المستحقة عند توزيع حصة المستثمر في الأرباح غير الموزعة للشركة المستثمر فيها بالكامل عند اعتراف المستثمر محاسبياً بها . ولكن بما أن معظم المؤسسات لا توزع أرباحها بالكامل ، فإنه يتم قيد تلك الضرائب في حدود التوزيعات الطارئة[1] للأرباح .

---

(١) يضاف ذلك إلى الشرح الوارد في الفقرة ٢٩ من قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٣ عن « البيانات المالية الموحدة » .

العرض في البيانات المالية

٣٣ ـ تعتبر الضريبة على الدخل بصورة عامة من المصاريف الضريبية التي تدخل في حساب صافي أرباح المؤسسة . ولكن في بعض الظروف التي يقيد فيها أثر معاملة ما بصورة مباشرة من أو إلى حقوق المساهمين ، فإن المعالجة المحاسبية للأثر الضريبي لهذه العملية والإفصاح عنه يكونان بالطريقة ذاتها إذا أمكن ربط الضرائب مباشرة بالبنود التي تتعلق بها بصورة مباشرة .

٣٤ ـ تظهر المصاريف الضريبية عن الأرباح المحاسبية للمؤسسة من نشاطاتها العادية كبند مستقل في بيان الدخل . كما تظهر الضريبة عن بند غير عادي مع ذلك البند لأنها ترتبط مباشرة به ، ويجب الإفصاح عن مبلغ الضريبة في هذه الحالة .

٣٥ ـ لا تعتبر أرصدة الضريبة المؤجلة جزءاً من حقوق المساهمين، ولذلك تظهر بصورة عامة كبند مستقل في الميزانية العمومية ، ويمكن اجراء المقاصة بين الأرصدة المدينة والدائنة لتلك الضرائب المؤجلة .

٣٦ ـ يمكن في بعض الحالات التي يميز فيها بين الموجودات والمطلوبات المتداولة وطويلة الأجل في البيانات المالية ، إظهار صافي الجزء المتداول أو طويل الأجل من رصيد الضريبة المؤجلة بصورة منفصلة للحفاظ على التمييز السليم بين البنود المتداولة وطويلة الأجل .

٣٧ ـ يدرج ضمن الذمم المدينة في الميزانية العمومية بصورة منفصلة عن أرصدة الضرائب المؤجلة تلك الضرائب المدفوعة سابقاً عن الدخل والتي ستسترد نتيجة خسارة ضريبية يتم معاملتها وفقاً لما ورد في الفقرة ٢٣ .

٣٨ ـ إن فوائد الخسارة التي يطالب بالاستفادة منها في فترات قادمة ، وفقاً لتطبيق ما ورد في الفقرة ٢٥ بشأن خسارة الضريبة ، تختلف عن أرصدة الضرائب الأخرى المؤجلة . لذلك يمكن الإفصاح بصورة مستقلة في

البيانات المالية عن قيمة تلك الفوائد في الفترات القادمة .

٣٩ ـ تتأثر العلاقة بين المصاريف الضريبية والدخل المحاسبي بعوامل كثيرة منها الفروقات الدائمة ومعدلات الضريبة السائدة في مواقع العمليات الأجنبية ، ولذلك يعطى في بعض الأحيان شرح لتلك العلاقة في البيانات المالية .

قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٢
محاسبة ضريبة الدخل

تتألف قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٢ من الفقرات ٤٠ - ٥٦ ، ويجب قراءتها في ضوء الفقرات ١ - ٣٩ من هذا البيان والمقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية .

٤٠ - يجب أن يدخل مصروف الضريبة عن الفترة في تحديد صافي ربح المؤسسة .

٤١ - يجب أن تتم محاسبة الضرائب عن الدخل الخاص بالبنود التي تقيد على أو إلى حقوق المساهمين بالطريقة ذاتها التي تعامل فيها تلك البنود مع الإفصاح عن قيمتها .

محاسبة الأثر الضريبي

٤٢ - يجب أن تحدد مصاريف ضريبة الفترة على أساس محاسبة الأثر الضريبي وذلك باستخدام طريقة التأجيل أو الاستحقاق والإفصاح عن الطريقة المستخدمة منهما .

٤٣ - يجب أن تطبق في العادة محاسبة الأثر الضريبي على كافة الفروقات الزمنية . ويمكن على أي حال أن تستبعد الآثار الضريبية لبعض الفروقات الزمنية من المصاريف الضريبية عن الفترة عند توفر الدليل المعقول على أن هذه الفروقات الزمنية لن تنعكس خلال فترة زمنية طويلة (لا تقل عن ثلاث سنوات) في المستقبل ، كما يجب أن يرجح عدم وجود أية دلائل تشير إلى أن هذه الفروقات ستنعكس بعد تلك الفترة . ويجب الإفصاح عن القيمة الحالية والتراكمية للفروقات الزمنية التي لا تقيد .

٤٤ - يجب ألا يحمل للمستقبل الأثر الضريبي للفروقات الزمنية التي تؤدي

إلى رصيد مدين أو قيد مدين لرصيد الضريبة المؤجلة إلا إذا توفر الدليل المعقول على توقع تحقيقه .

٤٥ ـ يجب أن تظهر أرصدة الضريبة المؤجلة في الميزانية العمومية بصورة منفصلة عن حقوق المساهمين .

خسائر الضريبة

٤٦ ـ الضرائب الخاصة بفترات سابقة والتي تسترد نتيجة المطالبة بأثر رجعي لخسارة ضريبية يجب أن تدخل في صافي أرباح الفترة التي نشأت فيها الخسارة . أما المبالغ التي ستسترد ولم تقبض بعد فإنها تظهر ضمن الذمم المدينة في الميزانية العمومية .

٤٧ ـ باستثناء ما ورد في الفقرتين ٤٨ و ٤٩ ، يجب ألاّ تتضمن صافي الأرباح أي وفر ضريبي محتمل بسبب المطالبة بتنزيل خسارة ضريبية من أرباح خاضعة للضريبة في المستقبل إلا في الفترة التي يتحقق فيها ذلك الوفر .

٤٨ ـ يمكن إضافة الوفر الضريبي المحتمل من المطالبة بتنزيل خسارة ضريبية من أرباح خاضعة للضريبة في المستقبل إلى نتائج الفترة إذا توفرت الحجة القوية بصورة لا تدع مجالاً للشك المعقول بأن الأرباح الخاضعة للضريبة في المستقبل ستكفي للاستفادة من الخسارة المحققة .

٤٩ ـ إذا لم يتوفر الشرط المذكور في الفقرة ٤٨ ، يجب أن يدخل الوفر الضريبي الناتج عن المطالبة بتنزيل خسارة ضريبية من أرباح المستقبل في صافي أرباح الفترة التي نشأت فيها تلك الخسارة الضريبية في الحدود التي ستنعكس أو يمكن أن تنعكس فيه صافي القيود الدائنة في حساب للضريبة المؤجلة خلال الفترة التي يسمح فيها بالمطالبة بالخسارة لتخفيض الضرائب .

٥٠ ـ يجب الإفصاح عن المواضيع الآتية الخاصة بالخسائر الضريبية :

أ ـ قيمة الوفر الضريبي في صافي الربح في الفترة التي نشأت فيها الخسارة وفقاً للشروط الواردة في الفقرتين ٤٨ و ٤٩ ،

ب ـ قيمة الوفر الضريبي في صافي ربح الفترة الحالية نتيجة خسارة تحققت وتمت المطالبة بتنزيلها من الأرباح الخاضعة للضريبة في المستقبل ولم يتم قيدها في سنة الخسارة ، و

ج ـ قيمة الخسائر الضريبية الحالية أو في المستقبل والتي لم يدخل أثرها الضريبي في صافي أرباح أية فترة .

الأرباح غير الموزعة من الشركات التابعة والزميلة

٥١ ـ تقيد الضرائب المستحقة على الشركة الأم أو الشركات التابعة عند توزيع الأرباح المتراكمة من الشركات التابعة للشركة الأم ما لم يفترض بدرجة معقولة من الثقة بأن هذه الأرباح لن توزع أو لن يترتب على توزيعها أي مصروف ضريبي .

٥٢ ـ أما الاستثمارات في الشركات الزميلة التي تجري محاسبتها وفقاً لطريقة حق الملكية النسبية ، فإنه يجري قيد الضرائب المستحقة عند توزيع حصة المستثمر في الأرباح غير الموزعة للشركة المستثمر فيها بالكامل عند اعتراف المستثمر محاسبياً بها ، ويمكن أن يستثنى من ذلك عندما يفترض بدرجة معقولة من الثقة بأن هذه الأرباح لن توزع أو لن يترتب على توزيعها أي مصروف ضريبي .

بنود أخرى للإفصاح

٥٣ ـ يجب أن يصرح عن كل مما يلي بصورة منفصلة :

أ - المصاريف الضريبية عن الدخل من النشاطات العادية للمؤسسة ،

ب - المصاريف الضريبية عن البنود غير العادية أو بنود الفترات السابقة وعن التغيير في السياسات المحاسبية (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٨ عن « البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيير في السياسات المحاسبية »)،

ج - أية آثار ضريبية لها علاقة بالموجودات التي تم تقييمها بمبالغ تزيد عن التكلفة التاريخية أو عن تقييم سابق ، و

د - شرح العلاقة بين مصاريف الضريبة والدخل المحاسبي إذا لم يكن ذلك واضحاً في معدلات الضريبة السائدة في بلد المؤسسة .

الضريبة على الاحتمالات الطارئة

٥٤ - يجب أن تعالج كافة الاحتمالات الطارئة التي لها علاقة بالضريبة ولم تذكر في الفقرات ٤٠ - ٥٣ وفقاً لما ورد في قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٠ عن « الاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية » .

أحكام انتقالية

٥٥ - على المؤسسة التي تستعمل طريقة الضرائب المستحقة وتقدم لأول مرة المصاريف الضريبية في البيانات المالية باستخدام طريقة محاسبة الأثر الضريبي أن (أ) تعدل بياناتها المالية وفقاً لما ورد في قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٨ وذلك بتسجيل القيمة التراكمية لرصيد أو أرصدة الضريبة المؤجلة ، أو (ب) تصرح في فترة التغيير وفي الفترات القادمة عن أية مبالغ لم تسجل للضرائب المؤجلة التي تم تراكمها قبل البدء باتباع محاسبة الأثر

الضريبي . ويجب أن يكون مصروف الضريبة الذي يخفض من الأرباح المعلنة هو الناتج نفسه لو اتبعت طريقة محاسبة الأثر الضريبي منذ البداية . أما إذا اتبع ما ورد في (ب) ، يجب أن يقيد التعديل اللازم عند انعكاس الفروقات الزمنية التي لم يتم قيدها عند نشأتها من أو إلى الأرباح المتراكمة أو أن تعالج في بيان الدخل كبند غير عادي .

تاريخ التطبيق

٥٦ ـ يسري العمل بما ورد في قاعدة المحاسبة الدولية هذه وتصبح سارية المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨١ أو بعد ذلك .

عرض الموجودات والمطلوبات المتداولة

المحتويـــات

	الفقـــرات
مقدمـــة	١
الشـرح	٢ ـ ١٨
وجهات نظر مختلفة حول الموجودات والمطلوبات المتداولة	٤ ـ ٥
الممارسة الحالية	٦ ـ ١٢
البنود التي تدرج ضمن الموجودات المتداولة	٧ ـ ٩
البنود التي تدرج ضمن المطلوبات المتداولة	١٠ ـ ١٢
العرض في البيانات المالية	١٣ ـ ١٤
القيود على التمييز بين المتداول وغير المتداول	١٥ ـ ١٨
قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٣	
عرض الموجودات والمطلوبات المتداولة	١٩ ـ ٢٨
تطبيق التمييز بين المتداول وغير المتداول	٢١ ـ ٢٧
الموجودات المتداولة	٢١
المطلوبات المتداولة	٢٢ ـ ٢٤
العرض في البيانات المالية	٢٥ ـ ٢٧
تاريخ التطبيق	٢٨

مقدمـــة

١ ـ يتضمن هذا البيان معنى الموجودات والمطلوبات المتداولة وكيفية عرضها في البيانات المالية دون التعرض لكيفية تقييم أي منها .

الشـــرح

٢ ـ يعتبر تحديد كل من الموجودات والمطلوبات المتداولة من الأمور التقليدية التي تعطي معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية لتحليل الوضع المالي للمؤسسة .

٣ ـ يطلق على زيادة الموجودات المتداولة على المطلوبات المتداولة عادة التعبير « صافي الموجودات المتداولة » أو « رأس المال العامل » .

وجهات نظر مختلفة حول الموجودات والمطلوبات المتداولة

٤ ـ يعتبر البعض أن المقصود من تصنيف الموجودات والمطلوبات، بين « متداولة » و « غير متداولة » هو إعطاء قياس تقريبي عن سيولة المؤسسة ، أو بمعنى آخر قدرتها على تنفيذ نشاطاتها اليومية دون أية مصاعب مالية . ويرى البعض الآخر أن المقصود من هذا التصنيف هـو تحديـد موارد والتزامات المؤسسة التي يتم التعامل بها باستمرار .

٥ ـ تتعارض هذه الأهداف إلى حد ما مع بعضها البعض لأن المعيار في تصنيف الموجودات والمطلوبات بين « متداولة » و « غير متداولة » عند قياس السيولة هو إذا كان سيتحقق العنصر أو تتم تسويته في المستقبل القريب . أما معيار التفريق بين الموجودات والمطلوبات على أساس التعامل المستمر بها هو مدى استهلاكها أو استعمالها في انتاج الإيراد خلال الدورة التشغيلية[١] للمؤسسة . ومن الأمثلة على ذلك فإن الإنشاءات قيد التنفيذ تستبعد من الأصول المتداولة في ظل وجهة النظر الأولى ، بينما تضاف إلى الأصول المتداولة من وجهة النظر الثانية .

الممارسة الحالية

٦ ـ أدى هذا التضارب في وجهات النظر في بعض البلدان إلى اتخاذ موقف تعتبر فيه البنود من الموجودات المتداولة إذا كان من المتوقع تحقيقها نقداً خلال السنة أو خلال الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة ، أيهما أطول . وتعتبر البنود من المطلوبات المتداولة إذا كانت تستحق عند الطلب أو يتوقع تسديدها خلال السنة . وحتى عند اتخاذ هذا الموقف كقاعدة عامة ، فإن الأمر قد يستدعي استبعاد أو إضافة بنود أخرى وفق معايير مختلفة . ولذلك فإن موضوع تصنيف البنود ما بين متداول أو غير متداول يخضع بصورة عامة للعرف أكثر من المبدأ . وتصف الفقرات ٧ ـ ١٢ التالية الممارسة العملية لتصنيف بعض البنود .

البنود التي تدرج ضمن الموجودات المتداولة

٧ ـ يصنف النقد وحسابات البنوك ضمن الموجودات المتداولة إلا إذا كان

---

(١) تشير الدورة التشغيلية عادة إلى معدل الوقت اللازم لشراء المواد اللازمة للعمليات وتحصيل النقد الخاص بها في النهاية .

هناك تحفظاً على استعمالها في العمليات الجارية .

٨ ـ تصنف الذمم المدينة التجارية وغيرها ضمن الموجودات المتداولة إذا كان من المتوقع تحصيلها خلال سنة واحدة . ويمكن في بعض الأحيان وضع كافة الذمم المدينة التجارية ضمن الموجودات المتداولة على أن يتم التصريح عن المبالغ التي لا يتوقع تحصيلها خلال سنة واحدة

٩ ـ تصنف البضاعة عادة بالكامل ضمن الموجودات المتداولة مع إدراك أنها قد تتضمن أصنافاً لا يتوقع تحصيل قيمتها خلال سنة واحدة أو خلال الدورة التشغيلية العادية .

البنود التي تدرج ضمن المطلوبات المتداولة

١٠ ـ يصنف القرض الذي يدفع عند الطلب بناء على طلب الدائن ضمن المطلوبات المتداولة ، ولكن إذا وافق الدائن على جدولة القرض ، فيصنف القرض في بعض الأحيان حسب الدفعات المستحقة بغض النظر عن حق الدائن في طلب الدفعات وقتما يشاء .

١١ ـ يصنف الجزء المستحق للدفع خلال العام من قروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة . هذا ويتم استبعاد ذلك الجزء من المطلوبات المتداولة في بعض الأحيان إذا كانت تنوي المؤسسة تمويله بالتزام طويل الأجل ومع توفر الدليل القوي على تمكنها من ذلك . كما يمكن أحياناً استبعاد الجزء المستحق خلال العام من قروض طويلة الأجل وتصنيفه ضمن المطلوبات غير المتداولة إذا تم استبعاد الأصول ، التي ستستخدم لسداد القرض ، من الأصول المتداولة بتاريخ الميزانية العمومية .

١٢ ـ يتم الإفصاح عادة عن قيمة وظروف أي بند يستبعد من المطلوبات المتداولة وفقاً لما ورد في الفقرة ١١ .

العرض في البيانات المالية

١٣ ـ تزداد فائدة التمييز بين المتداول وغير المتداول بتجميع كل من بنود الموجودات والمطلوبات المتداولة وجمع مبالغ كل منها .

١٤ ـ حتى يتم التحديد المناسب لكل من موجودات ومطلوبات المؤسسة ، يجب ألا تخفض قيمة أي من الموجودات أو المطلوبات المتداولة بموجود أو بالتزام متداول آخر . على أن إجراء مثل هذه المقاصة قد يكون مناسباً إذا كان من المتوقع تحصيل الأصل أو تسديد الالتزام وفق حق قانوني قائم لذلك .

القيود على التمييز بين المتداول وغير المتداول

١٥ ـ يعتقد عموماً أن التمييز بين المتداول وغير المتداول يحدد الجزء السائل نسبياً من مجموع رأس مال المؤسسة الذي يمثل هامشاً أو حداً للأمان لها في مواجهة التزاماتها خلال دورة التشغيل العادية . ولكن كمؤسسة مستمرة ، يجب أن تحرص دائماً على استبدال البضاعة التي تحصل قيمتها ببضاعة جديدة تمكنها من تشغيل عملياتها . وقد تتضمن الموجودات المتداولة بضاعة لا يتوقع تحصيلها في المستقبل القريب . ومن ناحية أخرى فإن العديد من المؤسسات تقوم بتمويل عملياتها بقروض بنكية تستحق عند الطلب ، ولذلك فإنها تصنف كمطلوبات متداولة ، بالرغم من أن شرط الدفع عند الطلب هو شرط شكلي لحماية المقرضين بالدرجة الأولى ، مع علم كل من المقرض والمقترض بأن القرض سيظل قائماً لفترة طويلة .

١٦ ـ يرى الكثير أن زيادة الموجودات المتداولة عن المطلوبات المتداولة هو مؤشر عن كفاءة المؤسسة المالية ، وأن زيادة المطلوبات المتداولة عن الموجودات المتداولة هو مؤشر لمصاعب مالية تواجهها . إن مثل هذه

الاستنتاجات ، دون الأخذ بعين الاعتبار طبيعة عمليات المؤسسة والمكونات الإفرادية لكل من الموجودات والمطلوبات المتداولة تكون غير صحيحة .

١٧ ـ لا يعتبر عادة من المناسب تصنيف الموجودات والمطلوبات كمتداولة وغير متداولة في البيانات المالية للمؤسسات التي تكون دورتها التشغيلية طويلة جداً أو غير محددة .

١٨ ـ لذلك ، فبينما يعتقد الكثيرون أن تحديد الموجودات المتداولة وتمييزها عن المطلوبات المتداولة وسيلة مفيدة في التحليل المالي ، يرى آخرون بأن القيود على التمييز بينهما تحد من امكانية الاستفادة ، بل ويكون مضللاً في الكثير من الأحوال . ولذلك فإن فرض ضرورة التمييز بين الموجودات والمطلوبات المتداولة في البيانات المالية كحكم عام قد يقف عائقاً لكل هذه الاعتبارات ، ولذلك فإن غاية هذا البيان هي التنسيق والتقريب بين الممارسات التي تتبعها المؤسسات في تحديد كل من الموجودات والمطلوبات المتداولة في بياناتها المالية .

قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٣
عرض الموجودات والمطلوبات المتداولة

. تتألف قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٣ من الفقرات ١٩ - ٢٨ ، ويجب قراءتها في ضوء الفقرات ١ - ١٨ من هذا البيان والمقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية .

١٩ - يجب أن تقرر كل مؤسسة إذا كانت ستعرض تصنيفاً منفصلاً لكل من الموجودات والمطلوبات المتداولة في بياناتها المالية . ويتم الالتزام بما ورد في الفقرات ٢١ - ٢٧ من هذه القاعدة عندما يتم التمييز بين المتداول وغير المتداول من هذه الموجودات والمطلوبات .

٢٠ - عندما لا يتم التمييز بين المتداول وغير المتداول في البيانات المالية ، يجب ألا تدرج المجاميع الجزئية للموجودات والمطلوبات بحيث توحي بمثل ذلك التمييز .

تطبيق التمييز بين المتداول وغير المتداول

الموجودات المتداولة

٢١ - تتضمن البنود التي تدرج في الموجودات المتداولة ما يلي :

أ - أرصدة النقد والبنوك المتوفرة للعمليات الجارية . إن أرصدة النقد والبنوك التي تخضع إلى قيود حول استعمالها في العمليات الجارية تصنف ضمن الموجودات المتداولة فقط إذا كانت مدة القيود على استعمالها مرتبطة بمطلوبات على الشركة تم تصنيفها ضمن المطلوبات المتداولة أو إذا كانت مدة هذه القيود تنتهي خلال السنة .

ب - الأوراق المالية التي لا توجد نية للاحتفاظ بها ويمكن تحقيق قيمتها بسهولة .

ج - ذمم مدينة تجارية وذمم أخرى يتوقع تحصيلها خلال سنة واحدة من تاريخ الميزانية العمومية . ويمكن إدراج كامل قيمة الذمم المدينة التجارية في الموجودات المتداولة على أن يتم الإفصاح عن المبالغ التي لا يتوقع تحصيلها خلال سنة واحدة .

د - البضائع .

هـ - دفعات مسبقة على شراء موجودات متداولة .

و - مصاريف مسبقة الدفع عن أصول يتوقع استخدامها خلال سنة واحدة من تاريخ الميزانية العمومية .

المطلوبات المتداولة

٢٢ - تتضمن البنود التي تدرج في المطلوبات المتداولة الالتزامات التي تستحق عند طلب المقرض والأجزاء التالية من الالتزامات التي يتوقع دفعها خلال سنة واحدة من تاريخ الميزانية العمومية :

أ - البنوك والقروض الأخرى . يمكن تصنيف القروض وفق الدفعات المجدولة التي يوافق عليها الدائن بالرغم من حقه بمطالبة دفعها عند الطلب .

ب - الجزء المتداول من قروض طويلة الأجل ما لم يتم استبعاده وفقاً لما ورد في الفقرة ٢٣ .

ج - المطلوبات التجارية والمصاريف المستحقة .

د - مخصص للضرائب المستحقة (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٢ عن « محاسبة ضريبة الدخل ») .

هـ - عائدات الأسهم المعلنة وغير المدفوعة .

و - الإيرادات المؤجلة والسلفيات من العملاء .

ز - مستحقات الاحتمالات الطارئة (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٠ عن « الاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية ») .

٢٣ - يمكن أن يستبعد من المطلوبات المتداولة ذلك الجزء المستحق خلال الفترة من القروض طويلة الأجل إذا كانت تنوي المؤسسة تمويله بالتزام طويل الأجل مع توفر الدليل القوي على تمكنها من تنفيذ ذلك ، ويتطلب ذلك توفر أحد الدليلين الآتيين :

أ - إصدار أسهم أو التزام طويل الأجل بعد تاريخ الميزانية العمومية ، أو

ب - الدخول في اتفاقية تمويل غير قابلة للإلغاء ولا تنتهي خلال سنة من تاريخ الميزانية العمومية مع توفر الإمكانية المالية للمستثمر أو المقرض لتنفيذها .

٢٤ - يجب الإفصاح عن قيمة وشروط إعادة تمويل أي بند يستبعد من المطلوبات المتداولة وفقاً لما ورد في الفقرة ٢٣ .

العرض في البيانات المالية

٢٥ - يجب أن لا تخفض قيمة أي من الموجودات أو المطلوبات المتداولة بموجود أو بالتزام متداول آخر ما لم يتوقع تحصيل الأصل أو تسديد الالتزام وفق حق قانوني قائم لذلك .

٢٦ - يمكن تخفيض المطالبات والسلفيات من قيمة انشاءات قيد الإنجاز الخاصة بها على أن يتم الإفصاح عن ذلك وفقاً لما ورد في قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١١ بشأن « محاسبة عقود الإنشاءات » .

٢٧ ـ يجب التصريح عن قيمة كل من الموجودات والمطلوبات المتداولة في البيانات المالية .

تاريخ التطبيق

٢٨ ـ تصبح قاعدة المحاسبة الدولية هذه سارية المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨٠ أو بعد ذلك .

التقارير المالية لقطاعات المؤسسة

المحتويـــات

	الفقـــرات
مقدمـــة	١ ـ ٤
تعريـــف	٤
الشـــرح	٥ ـ ١٩
أساليب إعداد تقارير القطاعات	٩ ـ ١٨
تحديد القطاعات المتطلبة للتقارير	٩ ـ ١٥
نتيجة أعمال القطاع	١٦ ـ ١٧
موجودات القطاع	١٨
المعلومات التي تتضمنها التقارير	١٩
قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٤	
التقارير المالية لقطاعات المؤسسة	٢٠ ـ ٢٦
أحكام انتقالية	٢٥
تاريخ التطبيق	٢٦

مقدمـــة

١ ـ يتضمن هذا البيان بحث اعداد التقارير المالية لقطاعـات المؤسسة وبصورة خاصة ما يتعلق بالصناعات والمناطق الجغرافية المختلفة .

٢ ـ تسري أحكام هذا البيان على المؤسسات التي يتم التداول بأسهمها في الأسواق العامة ، والمؤسسات الاقتصادية الضخمة ، وعلى الشركات التابعة التي تكون إيراداتها أو أرباحها أو موجوداتها أو مستوى العمالة فيها عالية بالنسبة للبلدان التي تجري فيها معظم عملياتها .

٣ ـ تقدم المعلومات المطلوبة بموجب هذا البيان للبيانات الموحدة فقط عند عرض البيانات المالية لكل من الشركة الأم والشركة الموحدة . هذا ويتم نشر المعلومات عن القطاعات عندما يتم نشر البيانات الماليـة الخاصـة بالشركات التابعة .

تعريـــف

٤ ـ تم استعمال التعابير التالية ضمن هذه القاعدة بالمعاني الموضحة أدناه :

القطاعات الصناعية هي أقسام مميزة في المؤسسة تتخصص بتوفير

سلعة أو خدمة مختلفة ، أو مجموعة من السلع والخدمات المختلفة لزبائن خارج تلك المؤسسة .

القطاعات الجغرافية هي أقسام مميزة في المؤسسة تعمل في بلدان محددة أو مجموعة من البلدان في منطقة جغرافية محددة يتم تحديدها في ضوء الظروف الخاصة بالمؤسسة .

إيرادات القطاع هي الإيرادات المباشرة للقطاع أو ذلك الجزء من تلك الإيرادات الذي يمكن تخصيصه أو ربطه بصورة مناسبة بذلك القطاع وينشأ عن معاملات مع جهات خارج المؤسسة ، أو مع قطاعات أخرى داخلها .

مصاريف القطاع هي المصاريف المباشرة للقطاع ، أو ذلك الجزء من المصاريف الذي يمكن تخصيصه أو ربطه بصورة مناسبة بالقطاعات .

الشـــرح

٥ ـ بما أن نسب الربحية ، وفرص النمـو ، والإمكانيـات المتاحـة في المستقبل ، وأخطار الاستثمار قد تتفاوت بصورة كبـيرة بين القـطاعات الصناعية والجغرافية ، فإن مستخدمي البيانات المالية بحاجة إلى معلومات عن القطاعات ، قد لا تتوفر في المعلومات الإجمالية ، لتقدير فرص ومخاطر مؤسسة تتعدد فيها النشاطات . إن هدف تقديم معلومات لمستخـدمي البيانات المالية عن القطاعات الصناعية والجغرافية المختلفة لمؤسسة تتنوع فيها النشاطات وخاصة ما يتعلق بحجمها النسبي ، ومساهمتها بالأرباح ، واتجاه نموها ، هو تمكينهم من تقييم المؤسسة ككل .

٦ ـ لا يقصد من تقديم معلومات عن القطاعات الإيحاء بأن كل قطاع مستقل بذاته عن المؤسسة ، أو امكانية مقارنته بقطاعات تحمل ألقاباً شبيهة في مؤسسات مختلفة .

٧ ـ إن توفير المعلومات عن القطاعات يحتاج إلى الاجتهاد في التوصل إلى قرارات مثل تحديد هذه القطاعات ، وتوزيع الإيرادات والمصاريف عليها ، فإن إعطاء الإيضاحات الضرورية عن الأسس التي استخدمت في اعداد هذه المعلومات يـزيـد من استيعاب المستخدمين لها .

٨ ـ يعرب البعض عن قلقهم بأن اعطاء معلومات عن قطاعات المؤسسة المختلفة يضعف من موقفها التنافسي لأنها تصرح عن معلومات تفصيلية أكثر للزبائن والمنافسين والممولين وغيرهم . ولذلك يرى هؤلاء أنه من المناسب حجب بعض المعلومات الخاصة بالقطاعات إذا كان الإفصاح عنها يؤثر سلبياً على المؤسسة . ويرى البعض الآخر بأن مثل هذا التصريح عن المعلومات لا يؤذي المؤسسة التي تتعدد نشاطاتها بصورة تزيد عن التصريح عن المعلومات المطلوبة لمؤسسة أخرى تعمل في حقل أو منطقة جغرافية واحدة ، كما أنه يمكن توفير هذه المعلومات من مصادر أخرى ، بالإضافة إلى ذلك فإن تحليل المعلومات المالية للقطاعات التابعة لمؤسسة تعمل في مجالات مختلفة تمكن مستخدمي البيانات المالية من اعداد وتقييم أفضل عن انجازات المؤسسة في السابق ، وإمكانياتها في المستقبل .

أساليب اعداد تقارير القطاعات

تحديد القطاعات المتطلبة للتقارير

٩ ـ تُعتمد القطاعات الصناعية والجغرافية كأساس في عرض المعلومات عن القطاعات . هذا ويمكن للمؤسسة أن تعرض المعلومات بناء على هذين الأساسين إذا امكن تطبيقهما على عملياتها .

١٠ ـ تعرض المعلومات الخاصة بالقطاعات الصناعية عادة على أساس تجميع السلع والخدمات المتجانسة أو على أساس الزبائن ، كما تعرض

المعلومات الخاصة بالقطاعات الجغرافية إما على أساس الموقع الذي تتم فيه العمليات ، أو أحياناً على أساس الأسواق ، أو أحياناً على الأساسين معاً . هذا وتعتبر العمليات المحلية للمؤسسة بصورة عامة قطاعاً جغرافياً مستقلاً . ولذلك تتطلب بعض البلدان التصريح عن مبيعات التصدير بصورة منفصلة عن العمليات الداخلية .

١١ - يمكن اتباع طرق عديدة لتحديد القطاعات الصناعية والجغرافية لعرضها في التقارير المالية ، وتعتبر الإدارة هي المسؤولة عن كيفية تجميع نشاطات المؤسسة في قطاعات مختلفة ، ويمكنها أن تقوم بذلك بالأخذ بعين الاعتبار عدة عوامل منها مدى التشابه والاختلاف بين سلع ونشاطات المؤسسة وبين ربحيتها ومخاطرها ونموها ، ومجالي التشغيل والتسويق وأهميتهما النسبية للمؤسسة . ويمكن كذلك الأخذ بعين الاعتبار عوامل أخرى مثل وجود متطلبات نظامية أو مميزات صناعية خاصة كما في حقلي البنوك والتأمين .

١٢ - إن التجميع الوظيفي للأقسام والفروع والشركات التابعة يتم تحديده وفقاً لمتطلبات الإدارة ، وغالباً ما تتمشى هذه التجميعات مع القطاعات المحددة للمؤسسة ، وبذلك يسهل التقرير عنها ، وإلا لا بد من إعادة تصنيف البيانات لإعداد المعلومات الخاصة بالقطاعات .

١٣ - من المناسب أن تؤخذ العلاقة والترابط بين نشاطات المؤسسة بعين الاعتبار . إذ قد يضلل تقسيم أجزاء أو نشاطات متكاملة ومترابطة للمؤسسة على قطاعات صناعية . هذا ولا تنطبق هذه الاختبارات دوماً في تحديد القطاعات الجغرافية التي يجب التقرير عنها .

١٤ - يرى البعض ضرورة وضع الإرشادات الدالة على مدى أهمية القطاع قبل اعطاء التقارير المنفصلة عنه وعلى حصر عدد القطاعات بعدد معقول لتجنب التعقيد غير الضروري . ومن الأمثلة على هذه الإرشادات قد تؤخذ

١٠٪ من الإيرادات الموحدة أو من أرباح التشغيل أو من مجموع الموجودات كدالة على القطاع على ألاّ تكون هذه الإرشادات العامل الوحيد في تحديد القطاعات التي يجب عرضها .

١٥ ـ بما أنه لا يمكن الحكم دائماً على تحقيق المبيعات أو إيرادات التشغيل بين القطاعات المختلفة كأنه تعامل بين جهات مستقلة ، لذلك من المفيد التصريح عن قيمة تلك الإيرادات وشرح أسس وأسعار التحويل بين القطاعات (كالقيمة السوقية العادلة أو التكلفة أو سعر السوق بعد طرح خصم محدد) .

نتيجة أعمال القطاع

١٦ ـ يصرح عن ربحية القطاع للدلالة على نتيجته التي تتمثل بالفرق بين إيرادات القطاع ومصروفاته للحصول على ربح التشغيل . هذا ويمكن الأخذ بعين الاعتبار دلائل أخرى قد تكون أحياناً أفضل من ربح التشغيل . ولا تتضمن نتيجة أعمال القطاع في العادة الفوائد المكتسبة أو المصروفة إلا إذا كانت عمليات القطاع ذات طبيعة مالية . كما أنها لا تشمل عادة الضرائب على الدخل ، وحقوق الأقلية والبنود غير العادية .

١٧ ـ عندما لا يمكن تخصيص أو ربط إيرادات أو مصاريف محددة بصورة مباشرة بقطاع معين ، فإنه يمكن تخصيصها على أساس توزيع معقول إذا توفر . على أن الكثير من المؤسسات لا تقوم بتوزيع العناصر المشتركة مثل مصاريف الإدارة العامة على القطاعات المختلفة لأن نصيبها من هذه المصاريف لا يمكن تحديده بشكل يعتبر فيه التوزيع بين القطاعات مفيداً .

موجودات القطاع

١٨ ـ تعتبر الموجودات المخصصة للقطاع مؤشراً عن الموارد المستخدمة

للحصول على نتائج تشغيل ذلك القطاع . ولذلك يفسرح عن كافة الموجودات الملموسة وغير الملموسة التي يمكن ربطها بقطاع محدد ، كما يمكن توزيع الموجودات المشتركة بين قطاعين أو أكثر على هذه القطاعات إذا توفر أساس معقول للتوزيع . ولا يتم توزيع المطلوبات عادة إما لأنها التزام على المؤسسة ككل ، أو لأنها تعتبر نتيجة تمويلية وليست تشغيلية .

المعلومات التي تتضمنها التقارير

١٩ ـ تعتبر المعلومات التالية عن كل قطاع ضرورية بصورة عامة :

أ ـ وصف نشاطات كل قطاع صناعي وتكوين كل منطقة جغرافية في التقارير ،

ب ـ مبيعات وإيرادات التشغيل الأخرى مع التمييز بين ما ينشأ منها من زبائن خارج المؤسسة ومن قطاعات أخرى داخل المؤسسة ،

ج ـ نتيجة أعمال القطاع ، و

د ـ الموجودات المستخدمة في القطاع والتعبير عنها بقيم مالية أو بنسبة من المجموع .

هذا ويتم إعداد التسويات لتوضيح العلاقة بين المعلومات الإجمالية في البيانات المالية . وقد يكون من المناسب الإفصاح عن معلومات أخرى مثل قيمة دخل القطاع من الاستثمار الذي يتم احتسابه على أساس طريقة حق الملكية النسبية أو حقوق الأقلية أو البنود غير العادية . كما يتم في بعض الأحيان الإفصاح في التقارير عن قيمة الاستهلاك والنفاذ والإطفاء ونفقات البحث والتطوير والنفقات الرأسمالية ، كما قد يفصح أحياناً عن معلومات غير مالية مثل عدد العاملين في كل قطاع .

قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٤
التقارير المالية لقطاعات المؤسسة

تتألف قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٤ من الفقرات ٢٠ ـ ٢٦ ، ويجب قراءتها في ضوء الفقرات ١ ـ ١٩ من هذا البيان والمقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية .

٢٠ ـ يجب أن تقدم المؤسسات التي يتم تداول أسهمها في الأسواق المالية ، وأية مؤسسات ذات تأثير اقتصادي فعال ، بالإضافة إلى الشركات التابعة المعلومات المالية عن قطاعاتها الصناعية والجغرافية الهامة للمؤسسة كما هي مبينة في الفقرات ٢١ ـ ٢٤ . ولا تُقدَّم المعلومات المالية عن القطاعات إلا ضمن البيانات المالية الموحدة عندما تعرض هذه البيانات مع البيانات المالية للشركة الأم .

٢١ ـ يجب على المؤسسة أن تصنف نشاطات كل قطاع صناعي ومكونات كل قطاع جغرافي يعرض في التقارير .

٢٢ ـ يجب الإفصاح عن المعلومات المالية التالية لكل قطاع صناعي أو جغرافي يعرض في التقارير :

أ ـ مبيعات أو إيرادات التشغيل الأخرى مع التمييز بين ما ينشأ منها من زبائن خارج المؤسسة ومن قطاعات أخرى داخل المؤسسة ،

ب ـ نتيجة أعمال القطاع ،

ج ـ الموجودات المستخدمة في القطاع والتعبير عنها بقيم مالية أو نسبة من المجموع ، و

د ـ أسس التسعير بين القطاعات .

٢٣ - يجب أن تعد المؤسسة تسويات بين مجموع بيانات القطاعات والبيانات الإجمالية الواردة في البيانات المالية .

٢٤ - يجب الإفصاح عن أي تغيير هام في تحديد القطاعات أو السياسات المحاسبية المستخدمة فيها . ويجب أن يتضمن الإفصاح وصفاً لطبيعة التغيير ، وشرح أسبابه ، وأثره عندما يمكن تحديد ذلك بشكل معقول .

أحكام انتقالية

٢٥ - ليس من الضروري عرض معلومات مقارنة في أول فترة إذا لم تكن تلك المعلومات متوفرة وسهلة المنال .

تاريخ التطبيق

٢٦ - تصبح قاعدة المحاسبة الدولية هذه سارية المفعول ويعمل بمقتضاها لكافة البيانات المالية التي تغطي الفترة التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨٣ أو بعد ذلك التاريخ . هذا وحتى يتم التطبيق المتماثل في كل دولة ، تسري هذه القاعدة عندما تصبح متطلباتها هي الممارسة المقبولة للمؤسسات المحلية الهامة في البلد ، ويستثنى من ذلك الشركات التابعة التي لاتباع أسهمها في الأسواق العامة .

المعلومات المبينة لآثار التغيير بالأسعار

المحتويـــات

	الفقـــرات
مقدمـــة	١ ـ ٥
الشـــرح	٦ ـ ٢٢
الاستجابة للتغيير بالأسعار	٨ ـ ١٧
مفهوم القوة الشرائية العامة	١٠
مفهوم التكلفة الحالية	١١ ـ ١٧
الوضع القائم	١٨ ـ ١٩
الحد الأدنى من الإفصاح	٢٠ ـ ٢١
بنود أخرى للإفصاح	٢٢
قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٥	
المعلومات المبينة لآثار التغيير في الأسعار	٢٣ ـ ٢٨
تاريخ التطبيق	٢٨

مقدمـــة

١ ـ يتناول هذا البيان موضوع المعلومات التي تبين آثار التغيير بالأسعار على المقاييس المستخدمة لتحديد نتائج عمليات المؤسسة ومركزها المالي . وتعتبر هذه المعلومات في معظم البلدان ملحقاً للبيـانات المـالية وليست جـزءاً رئيسياً منها . ولا تنطبق أحكام هذا البيان على السياسات المحاسبية اللازمة لإعداد البيانات المالية الرئيسية للمؤسسة إلا إذا تم إعداد هذه البيانات على أساس يبين آثار التغيير بالأسعار .

٢ ـ تلغي هذه القاعدة قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٦ عن « المعالجـة المحاسبية للتغيير في الأسعار » .

٣ ـ تسري أحكام هذا البيان على المؤسسات الهامة في محيطها الاقتصادي سواء بمستوى إيراداتها أو أرباحها أو موجوداتها أو العمالة فيها . ويكتفى بتقديم المعلومات المبينة في هذا البيان على مستوى البيانات المالية الموحدة فقط عند عرضها مع البيانات المالية للشركة الأم .

٤ ـ لا تسري أحكام هذا البيان على شركة تابعة في بلد الشركة الأم عندما تقدم الأخيرة المعلومات المنصوص عليها في هذا البيان . أما إذا كانت الشركة التابعة تعمل في بلد مختلف عن الشركة الأم ، فتسري أحكام هذا

البيان عندما تقتضي الممارسات المتعارف عليها في بلد الشركة التابعة تقديم معلومات مماثلة من قبل الشركات ذات التأثير الاقتصادي الفعال على ذلك البلد .

٥ ـ تشجع المؤسسات الأخرى على عرض المعلومات المبينة لآثار التغيير بالأسعار وذلك لزيادة إيضاح المعلومات المالية في التقارير .

الشـــرح

٦ ـ تتغير الأسعار من وقت لآخر نتيجة تغيرات اقتصادية أو اجتماعية خاصة أو عامة . إذ تؤدي التغيرات الخاصة مثل قوى العرض والطلب والتغيرات التقنية إلى زيادة أو نقص كبيرين في الأسعار الخاصة للسلع المختلفة . كما أن هناك تغيرات عامة قد تغير من المستوى العام للأسعار وبالتالي من القدرة الشرائية العامة للنقد .

٧ ـ يتم إعداد البيانات المالية في العديد من البلدان وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية دون الأخذ بعين الاعتبار التغيير العام أو الخاص لأسعار الموجودات إلا فيما يتعلق بالممتلكات والمنشآت والمعدات التي قد يعاد تقييمها ، أو تنزيل قيمة البضاعة أو الموجودات المتداولة الأخرى لصافي القيمة التحصيلية . إن غاية هذا البيان هي إحاطة مستخدمي البيانات المالية علماً بآثار التغيير بالأسعار على نتائج العمليات . لا تعتبر البيانات المالية دليلاً أو مؤشراً على قيمة المؤسسة ككل سواء أعدت هذه البيانات وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية أو وفقاً لطريقة أخرى تبين آثار التغيير بالأسعار .

الاستجابة للتغيير بالأسعار

٨ ـ إن إعداد المعلومات المالية للاستجابة للتغيير بالأسعار قد يتم بعدة طرق منها إظهار المعلومات المالية على أساس القدرة الشرائية العامة ، أو إظهار

التكلفة الحالية بدلاً من التكلفة التاريخية مع الأخذ بعين الاعتبار التغير الخاص في أسعار بعض الموجودات . أو على أساس ثالث هو الجمع بين الأساسين السابقين .

٩ ـ ولذلك فإنه في ضوء هذه الأسس ، يمكن التمييز بين مفهومين لتحديد الربح . أحدهما يحدد الربح بعد المحافظة على القوة الشرائية لحقوق المساهمين بالمؤسسة ، والآخر يحدد الربح بعد المحافظة على الطاقة التشغيلية لها ، مع أو من غير اجراء تعديلات على المستوى العام للأسعار .

مفهوم القوة الشرائية العامة

١٠ ـ يتطلب مفهوم القوة الشرائية العامة إعادة تقييم بعض أو كافة البنود الواردة في البيانات المالية في ضوء التغيرات العامة للأسعار . وتؤكد المقترحات الواردة حول هذا الموضوع على أن إعادة التقييم في ضوء التغيرات العامة للأسعار ليس إلا تغييراً للوحدة المستعملة في الحساب دون أي تغيير لأساس قياس هذه الوحدة الذي تحدد بموجبه القيم . ولذلك فإن الدخل الذي يتم تحديده وفق وحدة قياس مناسبة يعكس بموجب هذا المفهوم أثر التغيير العام في مستوى الأسعار على الاستهلاك وتكلفة المبيعات وصافي البنود النقدية ويتم عرض ذلك الدخل بعد المحافظة على القوة الشرائية لحقوق المساهمين بالمؤسسة .

مفهوم التكلفة الحالية

١١ ـ يمكن استخدام العديد من الطرق التي تستعمل التكلفة الاستبدالية كأساس رئيسي للقياس عند تطبيق مفهوم التكلفة الحالية إلا أنه إذا زادت التكلفة الاستبدالية عن صافي القيمة التحصيلية وعن القيمة الحالية فإنه تؤخذ في العادة أكبر القيمتين الأخيرتين كأساس للقياس .

١٢ ـ التكلفة الاستبدالية لأصل محدد هي في العادة التكلفة الحالية لشراء أصل مشابه سواء كان قديماً أو جديداً أو استبدال طاقاته أو خدماته الإنتاجية . وتمثل صافي القيمة التحصيلية عادة صافي سعر البيع الحالي للأصل ، بينما تمثل القيمة الحالية التقدير الحالي لصافي المقبوضات المحصلة في المستقبل من الأصل بعد خصمها للحاضر وفق أسلوب مناسب .

١٣ ـ تستعمل غالباً وحدات قياسية خاصة لتحديد التكلفة الحالية للبند ، وخاصة عندما لا تحدث عملية حديثة خاصة به ، أو عندما لا تتوفر قوائم بالأسعار ، أو لا يمكن لأسباب عملية استخدامها .

١٤ ـ تتطلب طرق التكلفة الحالية عموماً الاعتراف بآثار التغيير بالأسعار الخاصة بالمؤسسة على الاستهلاك وتكلفة المبيعات ، كما تتطلب معظم هذه الطرق اجراء بعض التعديلات التي تتطلبها طبيعة العلاقة بين التغيير بالأسعار وتمويل المؤسسة ، وكما ستبين الفقرات ١٥ ـ ١٧ ، فإن الآراء تختلف حول شكل هذه التعديلات .

١٥ ـ تتطلب بعض طرق التكلفة الحالية اجراء التعديلات التي تعكس آثار التغيير بالأسعار على كافة البنود النقدية الصافية ، بما فيها المطلوبات طويلة الأجل بحيث يؤدي ذلك في حالة ارتفاع الأسعار إلى خسارة تنتج عن حيازة الموجودات النقدية الصافية أو إلى ربح من حيازة المطلوبات النقدية الصافية ، والعكس لذلك صحيح . وتتطلب بعض الطرق الأخرى اقتصار التعديلات على الموجودات والمطلوبات النقدية التي تدخل في حساب رأس المال العامل للمؤسسة . هذا وتعترف كلا الطريقتين بأهمية البنود النقدية بالإضافة إلى الموجودات غير النقدية في الطاقة التشغيلية للمؤسسة . ومن المميزات الظاهرة لطرق التكلفة الحالية المبينة أعلاه أنها تعترف بالربح بعد المحافظة على الطاقة التشغيلية للمؤسسة .

١٦ ـ ومن وجهة نظر أخرى يرى البعض عدم ضرورة الاعتراف بأية

تكاليف استبدال إضافية للموجودات ضمن بيان الدخل إذا كانت تمول عن طريق القروض ، وبناء عليه يتم تقرير الربح ، وفق وجهة النظر هذه ، بعد المحافظة على الجزء من الطاقة التشغيلية الذي يموله المساهمون ، ويمكن تحقيق ذلك مثلاً بتخفيض مجموع التعديلات على الاستهلاك وتكلفة المبيعات ورأس المال النقدي العامل (في حدود متطلبات الطريقة) بنسبة تمويله بالقروض إلى مجموع التمويل الكلي من القروض ورأس مال المساهمين .

١٧ ـ يتم وفقاً لبعض طرق التكلفة الحالية تطبيق معدل عام للأسعار على قيمة حقوق المساهمين بحيث يدل ذلك على مدى المحافظة على القوة الشرائية العامة لهذه الحقوق عندما تكون الزيادة في تكلفة استبدال الموجودات أقل من النقص في القوة الشرائية لحقوق المساهمين خلال الفترة . ويتم بيان ذلك في بعض الأحيان في إيضاح يبين المقارنة بين صافي الموجودات على أساس القوة الشرائية العامة وعلى أساس التكلفة الحالية ، ويتم وفقاً لطرق أخرى ـ تعترف بالربح بعد المحافظة على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين ـ أخذ الفرق بين صافي قيمة الموجودات على كلا الأساسين كربح أو خسارة تسجل لحقوق المساهمين .

الوضع القائم

١٨ ـ بالرغم من أنه يتم عرض المعلومات المالية الخاصة بأثر التغيير بالأسعار وفقاً للطرق المبينة سابقاً ضمن البيانات المالية أو كملحق لها ، فإنه لا يوجد إجماع دولي بعد حول هذا الموضوع . ولذلك ترى لجنة قواعد المحاسبة الدولية ضرورة اجراء المزيد من التجارب مثل إلزام المؤسسات باستخدام نظام واحد شامل لبيان التغيير بالأسعار في البيانات المالية . وإلى أن يتم ذلك ، فإن اعطاء معلومات عن أثر التغيير بالأسعار كملحق للبيانات المالية

الأساسية التي تعد على أساس التكلفة التاريخية سيساعد في تطوير الموضوع .

١٩ ـ قُدِّمت العديد من الاقتراحات بشأن البنود التي يجب أن تتضمنها المعلومات، وتتراوح هذه بين تقديم بنود قليلة في بيان الدخل ، وبين تقديم معلومات موسعة عن بيان الدخل والميزانية العمومية . ولذلك يُفضَّل تحديد الحد الأدنى اللازم التصريح عنه لهذه البنود على نطاق دولي .

الحد الأدنى من الإفصاح

٢٠ ـ تمثل الإيضاحات التالية الحد الأدنى المطلوب وفقاً لهذه القاعدة :

أ ـ التعديلات والقيم المعدلة الضرورية التي تبين أثر التغير بالأسعار على الاستهلاك والممتلكات والمنشآت والمعدات وتكلفة المبيعات ،

ب ـ التعديلات على البنود النقدية وتأثير القروض أو حقوق المساهمين كما هي مبينة في الفقرات ١٥ ـ ١٧ عندما تؤخذ هذه التعديلات بعين الاعتبار لتحديد الربح في ضوء الطريقة المتبعة ، و

ج ـ الأثر العام لكافة التعديلات التي تبين أثر التغير بالأسعار .

وبالإضافة لكل ذلك فإن إيضاح القيمة الحالية للممتلكات والمعدات والمنشآت والبضائع من الأمور الأساسية التي يتطلبها مفهوم وطريقة التكلفة الحالية .

٢١ ـ لا بد من وصف اجراءات الاحتساب بالإضافة إلى طبيعة المعدلات المستخدمة لفهم المعلومات المطلوبة وفقاً لهذه القاعدة .

بنود أخرى للإفصاح

٢٢ ـ تشجع المؤسسات على اعطاء معلومات إضافية وخاصة شرح أهمية المعلومات في ضوء الظروف الخاصة للمؤسسة . كما تعتبر الإيضاحات عادة مفيدة عن أية تعديلات لمخصصات الضريبة أو لأرصدتها .

٢٧ ـ يجب الإفصاح عن المعلومات المشار إليها في الفقرات ٢٤ ـ ٢٦ في ملحق البيانات المالية ما لم يتم عرضها في ضمن هذه البيانات .

تاريخ التطبيق

٢٨ ـ تلغي هذه القاعدة قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٦ عن « المعالجة المحاسبية للتغيير في الأسعار » ، وتصبح سارية المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨٣ أو بعد ذلك .

قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٥
المعلومات المبينة لآثار التغيير في الأسعار

تتألف قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٥ من الفقرات ٢٣ - ٢٨ ، ويجب قراءتها في ضوء الفقرات ١ - ٢٢ من هذا البيان والمقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية .

٢٣ - يجب أن تلتزم المؤسسات التي تخضع لهذه القاعدة بتقديم المعلومات والتصريح عن البنود المبينة في الفقرات ٢٤ - ٢٦ مستخدمة طريقة محاسبية تبين آثار التغيير في الأسعار .

٢٤ - يجب عرض المعلومات التالية :

أ - قيمة التعديل أو القيمة المعدلة لاستهلاك الممتلكات والمعدات والآلات ،

ب - قيمة التعديل أو القيمة المعدلة لتكلفة المبيعات ،

ج - تعديل البنود النقدية وتأثير القروض وحقوق المساهمين عندما تؤخذ هذه التعديلات بعين الاعتبار لتحديد الربح في ضوء الطريقة المتبعة ، و

د - الأثر العام لكافة التعديلات المبينة في أ و ب أعلاه ، وفي الحالات المناسبة في ج ، بالإضافة إلى بنود أخرى تبين أثر التغيير بالأسعار المقررة وفقاً للطريقة المحاسبية المعتمدة .

٢٥ - يجب الإفصاح عن القيمة الحالية للممتلكات والمنشآت والمعدات والبضائع عند استخدام أساس التكلفة الحالية .

٢٦ - يجب أن تبين المؤسسات الإجراءات المتبعة لاحتساب المعلومات المبينة في الفقرتين ٢٤ و ٢٥ بالإضافة إلى ذكر طبيعة المعدلات المستخدمة .

٢٧ - يجب الإفصاح عن المعلومات المشار إليها في الفقرات ٢٤ - ٢٦ في ملحق البيانات المالية ما لم يتم عرضها في ضمن هذه البيانات .

تاريخ التطبيق

٢٨ - تلغي هذه القاعدة قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٦ عن « المعالجة المحاسبية للتغيير في الأسعار » ، وتصبح سارية المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨٣ أو بعد ذلك .

محاسبة الممتلكات والمنشآت والمعدات

المحتويـــات

	الفقـــرات
مقدمـــة	١ ـ ٦
تعريـــف	٦
الشـــرح	٧ ـ ٣٤
تحديد الممتلكات والمنشآت والمعدات	٨ ـ ١٠
عناصر التكلفة	١١ ـ ١٤
الممتلكات والمنشآت والمعدات التي تبنيها المؤسسة بنفسها	١٥ ـ ١٦
اعتبارات غير نقدية	١٧ ـ ١٨
التحسينات والتصليحات	١٩
استرداد القيمة المسجلة	٢٠
القيمة المُستبدلة للتكلفة التاريخية	٢١ ـ ٢٨
الإعفاء من الخدمة والاستبعادات	٢٩ ـ ٣٢

الإفصاح	٣٣ - ٣٤
قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٦	
محاسبة الممتلكات والمنشآت والمعدات	٣٥ - ٥١
الموجودات المدرجة بالتكلفة التاريخية	٣٧ - ٤٣
الموجودات المدرجة بكميات اعيد تقييمها	٤٤ - ٤٩
الإفصاح	٥٠
تاريخ التطبيق	٥١

مقدمـــة

١ ـ تتطلب قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٥ عن « المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية » التصريح عن معلومات معينة في الميزانية العمومية بما فيها الممتلكات والمنشآت والمعدات . هذا وتُجمَّع هذه الموجودات لدى العديد من المؤسسات في مجموعات مختلفة كالأراضي والمباني ، والآلات والمعدات ، والتجهيزات والسيارات . إن هذه الممتلكات والمنشآت والمعدات هي موضوع البحث في هذا البيان باستثناء ما ورد في الفقرات ٢ ـ ٥ .

٢ ـ لا يبحث هذا البيان في النواحي المتخصصة بمحاسبة الممتلكات والمنشآت والمعدات التي تعد وفق نظام متكامل يبين أثر التغيير بالأسعار (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٥ عن « المعلومات المبينة لآثار التغيير في الأسعار ») .

٣ ـ كما لا يتناول هذا البيان المعالجة المحاسبية الخاصة بما يلي :

أ ـ الغابات وما شابهها من الموارد الطبيعية المتجددة ،

ب ـ نفقات حقوق التعدين ، واكتشاف واستخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي وما شابهها من الموارد الطبيعية غير المتجددة ،

ج - نفقات تطوير العقارات

وتتم محاسبة النفقات على بنود إفرادية من الممتلكات والمنشآت والمعدات التي تستعمل في تطوير النشاطات الواردة في الفقرات « أ - ج » أعلاه وفقاً لما ورد في هذا البيان إذا كانت منفصلة عن هذه النشاطات .

٤ - لا يتطرق هذا البيان كذلك لتخصيص استهلاك الممتلكات والمنشآت والمعدات على فترات مقبلة لأن هذا الموضوع قد تم تغطيته في قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٤ عن « محاسبة الاستهلاك » .

٥ - لا يتناول هذا البيان كذلك كيفية معالجة الهبات الحكومية ، ويشير فقط إلى بعض المواضيع التي تتطلب استفاضة في البحث تتعدى نطاق ما هو في هذا البيان مثل تصنيف حقوق استئجار الممتلكات والمنشآت والمعدات ، ورسملة تكاليف القروض ، والموجودات التي يتم شراؤها بالدمج .

تعريف

٦ - استعملت التعابير التالية في هذه القاعدة بالمعاني الموضحة لها أدناه :

الممتلكات والمنشآت والمعدات هي موجودات ملموسة تتوفر فيها الصفات التالية :

أ - حيازة المؤسسة لها لاستعمالها في الإنتاج ، أو في عرض السلع والخدمات ، أو للإيجار للآخرين ، أو للإدارة ، كما يمكن أن تشمل بنوداً مملوكة لصيانة أو تصليح مثل هذه الموجودات .

ب - تم شراؤها أو بناؤها بنية ملكيتها أو للاستعمال المستمر .

ج - عدم وجود نية بيعها في مجالات العمل العادي .

كما يمكن اعتبار حقوق استئجار تلك الموجودات التي تتوفر فيها شروط الفقرات « أ ـ ج » أعلاه في بعض الأحيان وكأنها ممتلكات ومنشآت ومعدات .

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن يستبدل به موجود بين مشتر وبائع راغبين ومطلعين ، في معاملة متساوية بينهما .

القيمة المستردة هي صافي القيمة المسجلة للأصل التي يمكن أن تستردها المؤسسة باستعماله في المستقبل ، بما في ذلك صافي قيمة بيعه عند استبعاده .

الشـــرح

٧ ـ غالباً ما تشكل الممتلكات والمنشآت والمعدات قسماً كبيراً من مجموع موجودات المؤسسة ، ولذلك تعتبر مهمة في عرض البيانات المالية ، كما أنها تعتبر هامة في توزيع النفقة بين الموجودات والمصاريف بصورة تؤثر بدرجة كبيرة على نتائج عمليات المؤسسة .

تحديد الممتلكات والمنشآت والمعدات

٨ ـ يحدد التعريف المبين في الفقرة ٦ شروط إضافة أي بند من البنود ضمن الممتلكات والمنشآت والمعدات . ولا بد من الاجتهاد في تطبيق ذلك التعريف على ظروف المؤسسات وأنواعها المختلفة . وقد يكون من المناسب تجميع البنود الإفرادية القليلة وغير الهامة كالقوالب والأدوات وعُددَ الصباغة في قيمة إجمالية تخضع للتعريف المشار إليه . هذا ويمكن للمؤسسة أن تحول قيمة النفقة على الممتلكات والمنشآت والمعدات إلى المصاريف إذا كانت النفقة قليلة أو غير هامة نسبياً .

٩ ـ وترسمل في العادة قطع الاستبدال الهامة والمعدات الاحتياطية ، كما تدرج قطع الاستبدال ومعدات الخدمات الأخرى ضمن البضاعة وتحمل من

واقع استعمالها على الأرباح . أما إذا حصرت الاستعمالات غير المنظمة لقطع الاستبدال ومعدات الخدمة لبند من الممتلكات والمنشآت والمعدات ، فقد يكون من المناسب توزيع تكلفتها الإجمالية بصورة منتظمة على الفترات المحاسبية المزامنة للعمر الإنتاجي للبند المستفيد منها .

١٠ ـ قد يكون من الأفضل في بعض الظروف التي يمكن فيها الفصل بين المكونات الجزئية للممتلكات والمنشآت والمعدات من توزيع قيمتها الإجمالية على هذه المكونات وتقدير العمر الإنتاجي لكل منها . فمثلاً قد يكون من الأفضل الفصل بين محركات الطائرة والطائرة ذاتها إذا كان من المرجح أن يكون العمر الإنتاجي للمحرك أقصر من العمر الإنتاجي للطائرة بدلاً من النظر إلى الطائرة كوحدة واحدة .

عناصر التكلفة

١١ ـ تتألف تكلفة أي بند من الممتلكات والمنشآت والمعدات من ثمن الشراء (بعد طرح أية حسومات تجارية أو استردادات منه) والرسوم الجمركية وأية ضرائب شراء غير مستردة ، والتكاليف المباشرة الخاصة بإعداد الأصل وتجهيزه للاستعمال ، ومن ضمنها :

أ ـ إعداد الموقع .
ب ـ النفقات الأولية للتسليم والتحميل .
ج ـ نفقات التركيب مثل إعداد الأساسات الخاصة بالمنشآت .
د ـ الأتعاب المهنية (للمعماريين والمهندسين وما شابه) .

ويمكن في بعض الأحيان إضافة تكاليف التمويل التي ترتبط بالأصل والتي تتحملها المؤسسة حتى نقطة إنجاز أي مشروع إنشائي ضمن التكلفة الكلية المسجلة لذلك الأصل .

١٢ ـ قد يكون من المناسب عندما يؤجل دفع قيمة بند من الممتلكات والمنشآت والمعدات الجاهزة للتشغيل لفترة زمنية أطول من فترات التسليف الاعتيادية ، رسملة القيمة المساوية لشرائه نقداً ، وتحميل الفرق بين هذه القيمة وبين مجموع الدفعات على الأرباح باعتبارها فائدة عن فترة التأجيل .

١٣ ـ ما لم تتوفر امكانية الربط المباشر بين مصاريف الإدارة والمضاريف العامة غير المباشرة وبين حيازة الممتلكات والمنشآت والمعدات أو الوصول بها أو تجهيزها للتشغيل ، فإن هذه المصاريف لا تعتبر جزءاً من تكلفتها.

١٤ ـ ما لم تكن تكاليف بدء التشغيل وما قبل الإنشاء ضرورية لإعداد الممتلكات والمنشآت والمعدات للتشغيل ، فإنها لا تعتبر جزءاً من تكلفتها.

الممتلكات والمنشآت والمعدات التي تبنيها المؤسسة بنفسها

١٥ ـ تطبق المبادىء التي ذكرت في الفقرات ١١ ـ ١٤ للتوصل إلى إجمالي المبلغ المسجل للممتلكات والمنشآت والمعدات التي تبنيها المؤسسة بنفسها ، ويشتمل ذلك على التكاليف المباشرة لإنشاء الأصل ، وما يخصه من تكاليف الإنشاء العامة مع حذف أية أرباح داخلية من هذه التكاليف[١] .

١٦ ـ لا ترسمل في العادة التكلفة غير الفعالة في انتاج الموجودات التي تبنيها المؤسسة لنفسها سواء كانت بسبب بطالة مؤقتة في الطاقة الإنتاجية أو بسبب نزاعات عماليـة أو لأسباب أخرى . ومن الأمور المناسبة في مثل هذه الحالة مقارنـة تكلفة الإنتاج لمثل هذه الموجودات مع تكلفة موجودات مماثلة يتم شراؤها أو تصنعها المؤسسة بنية البيع .

---

(١) لا تحذف الأرباح الداخلية لمؤسسات المرافق العامة في بعض البلدان إذا كانت تحمل تلك الأرباح على الزبائن وفق أنظمة صادرة عن الحكومة .

اعتبارات غير نقدية

١٧ ـ تُحدَّد تكلفة الأصل الذي يتم مقايضته من الممتلكات والمنشآت والمعدات بالرجوع إلى القيمة العادلة للتعويض الذي أعطي مقابل الأصل ، أو قد يكون من المناسب الرجوع إلى القيمة العادلة للأصل الذي تم تملكه إذا كانت أكثر وضوحاً من قيمة الأصل المعطى . كما أن من المعالجات المحاسبية البديلة تسجيل قيمة الأصل الذي تم تملكه بصافي القيمة المسجلة للأصل الذي أعطي بالمقابل . ويتم في كلا الحالتين اجراء التعديل اللازم لأي فرق دفع أو قبض نقداً .

١٨ ـ إذا تم تملك أصل ما من الممتلكات والمنشآت والمعدات مقابل أسهم أو أوراق مالية أخرى في المؤسسة ، تقيد قيمة ذلك الأصل عادة بقيمته العادلة ، أو بقيمة عادلة للأسهم أو الأوراق المالية الصادرة ، أيهما أكثر وضوحاً .

التحسينات والتصليحات

١٩ ـ يصعب غالباً الحكم على التكاليف التي تتكبدها المؤسسة لاحقاً على الممتلكات والمنشآت والمعدات والحكم عليها كتحسينات لإضافتها ضمن إجمالي القيمة المسجلة لهذه الأصول أو كتصليحات تحمل على الأرباح . ولا تضاف أية نفقات للقيمة المسجلة للأصل إلا إذا زادت من المنافع المتوقعة له عن مستوى المنافع المقدرة له سابقاً ، ومن الأمثلة عنها ما يلي :

أ ـ زيادة العمر الإنتاجي للأصل .
ب ـ زيادة طاقة الأصل ، أو
ج ـ التحسين الملموس في نوعية الإنتاج أو تخفيض هام لتكاليف التشغيل المقدرة في السابق .

استرداد القيمة المسجلة

٢٠ ـ تتم الاستفادة من القيمة المسجلة للممتلكات والمنشآت والمعدات القابلة للاستهلاك بصورة منتظمة خلال العمر الإنتاجي المقدر لها . هذا وقد تنخفض القيمة المتوقع الاستفادة منها عن صافي القيمة المسجلة في حال حدوث نقص دائم في قيمة المنافع المتوقعة من الأصل أو في مجموعة من هذه الأصول كحدوث عطب أو بسبب التقادم الزمني ، ولذا يجب في مثل هذه الحالات تنزيل صافي القيمة المسجلة إلى ما يعادل القيمة المستردة وتحميل الفرق فوراً على الأرباح .

القيمة المُستبدلة للتكلفة التاريخية

٢١ ـ تشتمل أحياناً البيانات المالية التي تعد على أساس التكلفة التاريخية على تقييم بديل للتكلفة لبعض من الممتلكات والمنشآت والمعدات أو جميعها يتم على أساسه احتساب الاستهلاك . هذا ويجب تمييز هذه البيانات عن تلك التي يتم اعدادها لبيان الأثر الشامل للتغيير بالأسعار (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٥ عن « المعلومات المبينة لآثار التغيير في الأسعار ») .

٢٢ ـ يعتبر التخمين الذي يقوم به بالعادة خبراء مقيمون ومؤهلون من الطرق المقبولة عامة لإعادة تقييم الممتلكات والمنشآت والمعدات . كما يعتبر ربط القيمة بمؤشر للأسعار أو بالأسعار الجارية من الطرق الأخرى المستخدمة .

٢٣ ـ يمكن عرض مبالغ الممتلكات والمنشآت والمعدات التي يعاد تقييمها بإحدى طريقتين في البيانات المالية . ففي الطريقة الأولى ، يتم إعادة تقييم كل من الأصول والاستهلاك المتراكم الخاص بها للتوصل إلى صافي القيمة المسجلة التي تعادل صافي قيمة إعادة التقييم . وفي الطريقة الثانية ، يتم حذف الاستهلاك المتراكم ، وبذلك يكون صافي المبلغ الناتج عن إعادة

التقييم هو القيمة الإجمالية الجديدة المسجلة . ولا بد في كلا الحالتين من الإفصاح عن الطريقة المستخدمة . هذا ولا يمكن في أي حال من الأحوال زيادة الأرباح من حساب الاستهلاك المتراكم بزيادة قيمة الأصل التي قد تنتج من إعادة التقييم .

٢٤ ـ تستعمل أحياناً أسس تقييم مختلفة لتحديد القيمة المبينة في الميزانية العمومية لكل بند من الممتلكات والمنشآت والمعدات أو لكل مجموعة منها . ولا بد في مثل هذه الأحوال من الإفصاح عن القيم الإجمالية المسجلة وفق كل أساس من الأسس .

٢٥ ـ قد تؤدي إعادة التقييم لقسم من الموجودات إلى عرض مبالغ غير واقعية في البيانات المالية ، ولذلك يجب في الحالات التي لا يتم بموجبها اجراء إعادة تقييم شامل لجميع الموجودات ضمن مجموعة معينة أن يتم انتقاء الموجودات التي سيعاد تقييمها بصورة منظمة حيث تستطيع المؤسسة مثلاً أن تعيد تقييم جميع موجوداتها دورياً ، كما تستطيع إعادة تقييم جميع موجوداتها في باب واحد لوحدة أو لشركة عاملة ضمنها .

٢٦ ـ يجب ألا تؤدي عملية إعادة التقييم لأي صنف من الأصول إلى تسجيل صافي قيمة أي أصل بأكثر من القيمة المستردة منه .

٢٧ ـ تقيد الزيادة في صافي القيمة المسجلة الناتجة عن إعادة تقييم الممتلكات والمنشآت والمعدات عادة مباشرة إلى حقوق المساهمين في بند فائض إعادة التقييم الذي لا يعتبر في العادة من ضمن ما يمكن توزيعه . أما النقص في صافي القيمة المسجلة الناتجة عن إعادة التقييم فإنها تحمل على الأرباح ، باستثناء ما أدرج منها إثر إعادة تقييم سابق في فائض إعادة التقييم ، فيحمل عندها في بعض الأحيان على الزيادة في هذا الفائض . ويحدث أحياناً أن تسجيل الزيادة هي لعكس خسارة نتجت سابقاً عن إعادة التقييم وتم

تحميلها على الأرباح ، وعندها يمكن إضافة الزيادة على الأرباح بالمدى الذي تعكس فيه الخسائر المسجلة سابقاً .

٢٨ ـ أية آثار على ضرائب الدخل تنتج بسبب تغيير للتكلفة التاريخية لقيم أخرى قد تمت معالجتها في قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٢ عن « محاسبة ضريبة الدخل » .

الإعفاء من الخدمة والاستبعادات

٢٩ ـ تحذف الممتلكات والمنشآت والمعدات من البيانات المالية عند استبعادها أو عندما لا تتوقع المؤسسة أية فوائد من استعمالها أو استبعادها .

٣٠ ـ تدرج الممتلكات والمنشآت والمعدات التي أعفيت من الخدمة الفعلية أو المتوقع استبعادها تحت بنود منفصلة وفق صافي قيمتها المسجلة ، أو صافي القيمة التحصيلية ، أيهما أقل . ويتم قيد أية خسارة متوقعة في بيان الدخل فوراً .

٣١ ـ يتم الاعتراف بصورة عامة بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن الاستبعاد في بيان الدخل الذي يعد وفقاً للتكلفة التاريخية .

٣٢ ـ يقيد الفرق بين صافي حصيلة الاستبعاد وصافي القيمة المسجلة للممتلكات والمنشآت والمعدات التي سبق وأعيد تقييمها عند استبعادها على حساب الأرباح . كما يمكن نقل المبلغ المتبقي في فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المتراكمة إثر إعفاء أو استبعاد موجود من الخدمة .

الإفصاح

٣٣ ـ تتطلب قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٤ عن « محاسبة الاستهلاك » وقاعدة المحاسبة الدولية رقم ٥ عن « المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في

البيانات المالية » الإفصاح عن معلومات محددة عن المعالجة المحاسبية للممتلكات والمنشآت والمعدات .

٣٤ ـ تشمل البنود الأخرى التي يتم الإفصاح عنها أحياناً في البيانات المالية ما يلي :

أ ـ تسوية أرصدة أول المدة وآخر المدة لمبالغ الممتلكات والمنشآت والمعدات مع عرض الإضافات والاستبعادات والتملك عن طريق الدمج وأية تغييرات أخرى ،

ب ـ مبلغ الدفعات على الحساب للممتلكات والمنشآت والمعدات قيد الإنشاء ، و

ج ـ القيمة المسجلة للممتلكات والمنشآت والمعدات المترقفة مؤقتاً عن العمل .

قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٦
محاسبة الممتلكات والمنشآت والمعدات

تتألف قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٦ من الفقرات ٣٥ - ٥١ ، ويجب قراءتها في ضوء الفقرات ١ - ٣٤ من هذا البيان والمقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية .

٣٥ - يجب أن تدرج في البيانات المالية البنود التي حددت وفقاً للتعريف الوارد في الفقرة ٦ من هذا البيان ضمن الممتلكات والمنشآت والمعدات .

٣٦ - تسجل قيمة الممتلكات والمنشآت والمعدات بتكلفتها التاريخية وفق ما ورد في الفقرات ٣٤ - ٣٧ أو بقيمة إعادة التقييم التي يتم تحديدها بموجب ما ورد في هذه القاعدة في الفقرات ٤٤ - ٤٩ .

الموجودات المدرجة بالتكلفة التاريخية

٣٧ - تتألف تكلفة الممتلكات والمنشآت والمعدات من ثمن الشراء بالإضافة إلى التكاليف المباشرة لإعدادها وتجهيزها للتشغيل أو للغرض المقصود منها .

٣٨ - تتألف تكلفة الموجودات التي تبنيها المؤسسة بنفسها من التكاليف المباشرة على ذلك الأصل ، أو تلك التكاليف العامة التي يمكن تخصيص جزء منها له . ويجب استبعاد كافة التكاليف الناتجة عن عدم الفعالية من تكلفة ذلك الأصل .

٣٩ - عندما يتم شراء بند من الممتلكات والمنشآت والمعدات باستبداله كلياً أو جزئياً بموجود آخر ، تدرج تكلفة الموجود الذي تم شراؤه بالقيمة العادلة أو بصافي القيمة المسجلة للموجود الذي أعطي بالمقابل مع اجراء التعديلات الخاصة بالفرق الناتج عن دفع أو قبض أي مبلغ نقدي أو

عيني . ويمكن لتحقيق ذلك تحديد القيمة العادلة لقيمة الموجود الذي تم استبعاده ، أو الموجود الذي تم شراؤه ، أيهما أقوى في دلالته على قيمة الأصل . ويجب أن تسجل الممتلكات والمنشآت والمعدات التي تستملك مقابل أسهم أو أوراق مالية أخرى تصدرها المؤسسة بقيمتها العادلة أو بقيمة عادلة للأسهم والأوراق المالية الصادرة ، أيهما أقوى في دلالته على قيمة الأصل .

٤٠ ـ يجب أن تضاف النفقات اللاحقة على قيمة الممتلكات والمنشآت والمعدات إذا كانت تزيد من المنافع المتوقعة في المستقبل عن تلك التي كانت مقدرة لها سابقاً .

٤١ ـ إذا نقصت منفعة بند أو مجموعة من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات بشكل دائم وتسببت في تدني القيمة المستردة إلى دون صافي القيمة الدفترية لها ، يجب تخفيض صافي القيمة الدفترية لها لتصبح مساوية للقيمة المستردة مع تحميل الفرق فوراً على الأرباح . وتعالج بصورة مماثلة كافة البنود المعفاة أو قيد الاستبعاد من الخدمة وتظهر منفصلة في البيانات المالية .

٤٢ ـ يجب حذف الممتلكات والمنشآت والمعدات من البيانات المالية عند استبعادها أو عندما لا يتوقع منافع من استعمالها أو استبعادها .

٤٣ ـ يجب أن تحول الأرباح والخسائر الناتجة عن إعفاء أو استبعاد الممتلكات والمنشآت والمعدات المدرجة بالتكلفة إلى بيان الدخل .

الموجودات المدرجة بكميات أعيد تقييمها

٤٤ ـ عندما يعاد تقييم ممتلكات ومنشآت ومعدات في البيانات المالية ، يجب أن تتم إعادة التقييم لمجموعة كاملة من الموجودات ، أو تنتقى الموجودات

التي يعاد تقييمها على أساس منتظم والإفصاح عن الأساس المستخدم في إعادة التقييم .

٤٥ - يجب ألا تؤدي عملية إعادة التقييم لمجموعة من الموجودات في البيانات المالية إلى زيادة صافي القيمة المسجلة لها عن القيمة المستردة لتلك الموجودات .

٤٦ - يجب ألا تقيد لحساب الأرباح قيمة أي استهلاك متراكم بتاريخ إعادة التقييم إذا نتج عن التقييم زيادة قيم الممتلكات والمنشآت والمعدات عما كانت عليه .

٤٧ - تقيد الزيادة في صافي القيمة الناتجة عن إعادة تقييم الممتلكات والمنشآت والمعدات مباشرة في حقوق المساهمين في حساب فائض إعادة التقييم باستثناء حالة تسجيل خسائر سابقة ناتجة عن إعادة التقييم في الأرباح ، فيمكن عندها قيد تلك الزيادة في حساب الأرباح بالحدود التي قيدت الخسائر السابقة عليها . أما النقص في صافي القيمة المسجلة الناتجة عن إعادة التقييم فإنها تحمل على الأرباح باستثناء ما أدرج منها إثر إعادة تقييم سابق في فائض إعادة التقييم ، فتحمل عندها تلك الزيادة على الفائض مباشرة في حدود ما سجلت فيه من أرباح سابقة دون أن تعكس أو تستعمل بعد ذلك .

٤٨ - تنطبق أحكام الفقرات ٤٠ - ٤٢ كذلك على الممتلكات والمنشآت والمعدات التي يعاد تقييمها في البيانات المالية .

٤٩ - يتم تسجيل الفرق بين صافي حصيلة الاستبعاد وصافي القيمة المسجلة في حساب الأرباح عند استبعاد الممتلكات والمنشآت والمعدات التي أعيد تقييمها .

الإفصـــاح

٥٠ ـ يجب الإفصاح بالإضافة إلى ما هو مطلوب بموجب قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٤ عن « محاسبة الاستهلاك » وقاعدة المحاسبة الدولية رقم ٥ عن « المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية » عن المعلومات التالية :

أ ـ الأسس المعتمدة لتحديد المبالغ الإجمالية المسجلة للممتلكات والمنشآت والمعدات ، كما يجب أن تظهر القيمة الإجمالية لكل مجموعة وفق كل أساس إذا اعتمد أكثر من أساس واحد ، و

ب ـ عند تسجيل الممتلكات والمنشآت والمعدات بمبالغ يتم إعادة تقييمها ، يجب الإفصاح عن الطريقة المعتمدة لحساب تلك المبالغ بالإضافة إلى السياسة الخاصة بتكرار إعادة التقييم ـ كما يجب الإفصاح عن طبيعة أية معدلات ، وعن تاريخ التخمين وعما إذا تم التخمين عن طريق مخمن خارجي .

تاريخ التطبيق

٥١ ـ تصبح قاعدة المحاسبة الدولية هذه سارية المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨٣ أو بعد ذلك .

محاسبة عقود الإيجـار

المحتويـــات

	الفقـــرات
مقدمـة	١ ـ ٢
تعريـف	٢
الشـرح	٣ ـ ٤٣
تصنيف عقود الإيجار	٣ ـ ٥
المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار في البيانات المالية للمستأجرين	٦ ـ ١٣
عقود الإيجار التمويلي ـ تحديد مبالغ الموجودات المؤجرة والمطلوبات المتعلقة بها	٨ ـ ١٢
عقود الإيجار التشغيلي	١٣
المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار في البيانات المالية للمؤجرين	١٤ ـ ٣٠
عقود الإيجار التمويلي	١٤ ـ ٢٢

التأجير التمويلي من أصحاب المصانع
والتجار الموزعين ٢٣ - ٢٦
عقود الإيجار التشغيلي ٢٧ - ٣٠
الأرض والمباني ٣١ - ٣٢
البيع وإعادة الاستئجار ٣٣ - ٣٧
الإفصاح ٣٨ - ٤٣
الإفصاح في البيانات المالية للمستأجرين ٣٨ - ٤١
الإفصاح في البيانات المالية للمؤجرين ٤٢ - ٤٣
قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٧
محاسبة عقود الإيجار ٤٤ - ٦٤
محاسبة عقود الإيجار في البيانات المالية
للمستأجرين ٤٤ - ٤٧
عقود الإيجار التمويلي ٤٤ - ٤٦
عقود الإيجار التشغيلي ٤٧
محاسبة عقود الإيجار في البيانات المالية
للمؤجرين ٤٨ - ٥٣
عقود الإيجار التمويلي ٤٨ - ٥٠
عقود الإيجار التشغيلي ٥١ - ٥٣
محاسبة معاملات البيع وإعادة الاستئجار ٥٤ - ٥٦
الإفصاح ٥٧ - ٦٢
الإفصاح في البيانات المالية للمستأجرين ٥٧ - ٥٩
الإفصاح في البيانات المالية للمؤجرين ٦٠ - ٦٢
تاريخ التطبيق ٦٣
أحكام انتقالية لعقود الإيجار التمويلي ٦٤
ملحق

مقدمة

١ ـ يتناول هذا البيان بحث محاسبة عقود الإيجار دون أن يتعرض للإنواع التالية المتخصصة من عقود الإيجار :

أ ـ اتفاقيات إيجار لاكتشاف أو للانتفاع بموارد طبيعية كالنفط ، والغاز ، والخشب ، والمعادن ، وسائر حقوق التعدين .

ب ـ اتفاقيات الترخيص لمثل الأفلام السينمائية ، وتسجيلات الفيديو ، والمسرحيات ، والمخطوطات ، وبراءات الاختراع ، وحقوق النشر .

تعريف

٢ ـ تم استعمال التعابير التالية في هذا البيان بالمعاني الموضحة لها أدناه :

عقد إيجار هو اتفاقية يعطي المؤجر بموجبها للمستأجر حق الانتفاع بأصل لفترة زمنية يتم الاتفاق عليها[1] مقابل أجر معين .

---

(١) يشمل تعريف عقد الإيجار تلك العقود التي قد تحتوي على نص يعطي المستأجر بمرجبه خياراً بشراء الموجود عند تحقق شروط متفق عليها . وتوصف هذه العقود في بعض البلدان بأنها عقود إيجار وشراء . وفي بعض البلدان تستعمل أسماء مختلفة لاتفاقيات فيها مثل هذه الخصائص للعقود (مثلاً استئجار السفينة دون الخدمات المتوفرة عليها) .

عقد إيجار تمويلي هو عقد إيجار تنقل بموجبه تقريباً جميع أخطار الملكية والمنافع الخاصة بالأصل بغض النظر عن انتقال ملكيته .

عقد إيجار تشغيلي هو عقد إيجار غير تمويلي .

عقد إيجار غير قابل للإلغاء هو عقد يمكن إلغاؤه فقط (أ) عند حصول أمر طارىء بعيد الاحتمال ، أو (ب) بإذن من المؤجر ، أو (ج) إذا ارتبط المستأجر بعقد إيجار جديد مع المؤجر للأصل ذاته أو لأصل آخر يعادله أو (د) عند دفع المستأجر لمبلغ إضافي محدد بحيث يبدو عند بدء عقد الإيجار أن استمرار عقد الإيجار أكيد بشكل معقول .

بدء عقد الإيجار هو التاريخ الأقرب لاتفاقية عقد الإيجار أو تاريخ التزام الطرفين بالبنود الرئيسية فيه .

مدة عقد الإيجار هي المدة غير القابلة للإلغاء التي إلتزم بها المستأجر لاستئجار الأصل بالإضافة لأية مدة أخرى يكون فيها للمستأجر خيار استمراره في استئجار الموجود ، سواء بعوض إضافي أو بدونه ، شريطة توفر الثقة المعقولة عند بدء عقد الإيجار بأن المستأجر سيمارس حقه بموجب ذلك الخيار .

الحد الأدنى لدفعات الإيجار يتمثل في الدفعات التي يدفعها المستأجر طيلة فترة عقد الإيجار أو يمكن أن يطالب بدفعها (فيما عدا تكاليف الخدمات والضرائب التي يدفعها المؤجر ويعاد دفعها له) ، بالإضافة إلى ما يلي :

أ - بالنسبة للمستأجر ، أية مبالغ مضمونة من قبله أو من قبل جهة مرتبطة به ، أو

ب - بالنسبة للمؤجر ، أية قيمة مضمونة له من قبل المستأجر أو من قبل جهة مرتبطة بذلك المستأجر أو من قبل طرف

ثالث مستقل قادر مالياً على الوفاء بذلك الضمان .

على أنه ، إذا كان للمستأجر الخيار بشراء الموجود بسعر يتوقع أن يكون أقل من القيمة العادلة بالتاريخ الذي يصبح فيه الخيار قابلاً للممارسة ، إذا كانت ممارسة حق الخيار مؤكدة بشكل معقول عند بدء عقد الإيجار ، يصبح الحد الأدنى لدفعات الإيجار ، الدفعات الدنيا المستحقة طيلة فترة عقد الإيجار مع تلك الدفعة المطلوبة لممارسة حق خيار الشراء .

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن يستبدل به موجود ما بين مشتر وبائع راغبين ومطلعين في معاملة متساوية بينهما .

العمر الإنتاجي يتكون من (أ) الفترة التي تتوقع المؤسسة أن يستعمل فيها أصل قابل للاستهلاك أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو سواها التي تتوقع المؤسسة الحصول عليها من الأصل .

القيمة المتبقية غير المضمونة هي ذلك الجزء من قيمة الأصل المؤجر في نهاية عمره (والمقدرة تقديراً عند بدء عقد الإيجار) الذي يكون تحققه أو تحصيله من قبل المؤجر غير مؤكد أو يكون مضموناً فقط من قبل طرف ذي صلة بالمؤجر .

إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار هو مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المحددة بموجب عقد إيجار تمويلي من وجهة نظر المؤجر والقيمة المتبقية غير المضمونة التي قد تستحق للمؤجر .

ربح التمويل غير المكتسب هو الفرق بين إجمالي استثمار المؤجر في عقد الإيجار وبين قيمة العقد الحالية .

صافي الاستثمار في عقد الإيجار هو إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار بعد طرح ربح التمويل غير المكتسب .

صافي الاستثمار النقدي هو الفرق بين التدفق النقدي الوارد والخارج لعقد الإيجار فيما عدا ما يتعلق بالتأمين والصيانة والتكاليف المثيلة التي تحمل على المستأجر . ويشمل التدفق النقدي الخارج دفعات الحصول على الموجود ، ودفعات الضريبة ، والفائدة ورأس المال من تمويل طرف ثالث . ويشمل التدفق النقدي الوارد دفعات الإيجار ، والمقبوضات من القيمة المتبقية ، والهبات ، ومستردات الضريبة وأية توفيرات ضريبية أخرى ناتجة عن عقد الإيجار .

معدل الفائدة الضمنية في عقد الإيجار هو معدل الخصم ، عند بدء عقد الإيجار الذي يجعل مجموع القيمة الحالية (أ) للحد الأدنى لدفعات الإيجار ، من وجهة نظر المؤجر ، و (ب) القيمة المتبقية غير المضمونة مساوية للقيمة العادلة للأصل المؤجر بعد طرح أية هبات أو مستردات ضريبية مدينة للمؤجر .

معدل فائدة الاقتراض الهامشي للمستأجر هو معدل الفائدة الذي على المستأجر أن يدفعه عن عقد إيجار مشابه ، أو إذا لم يكن تحديد ذلك ممكناً ، هو المعدل الذي على المستأجر ، في بدء مدة عقد الإيجار ، أن يتكبده لاقتراض الأموال الضرورية وعلى المدة وبالضمانة نفسها لشراء الأصل .

الإيجار المشروط هو الإيجار غير المثبت ويعتمد على عامل غير مرور الزمن فقط (كالاعتماد مثلاً على نسبة من المبيعات ، أو مقدار الاستعمال ، أو مؤشرات الأسعار ، أو معدلات الفائدة السوقية) .

الشـــرح

تصنيف عقود الإيجار

٣ـ يعتمد التصنيف لعقود الإيجار في هذا البيان على مدى تحمل المؤجر أو المستأجر للمخاطر والمنافع الخاصة بملكية الموجود . وتشمل المخاطر

إمكانيات الخسائر من طاقة غير مشغلة للموجود أو من التقادم التكنولوجي أو من تغييرات في المردود ناتجة عن أوضاع اقتصادية متغيرة . وتتمثل المنافع بتوقعات التشغيل المربح طوال العمر الإنتاجي للأصل وبالربح الناتج من تحسن في القيمة المتبقية أو تحصيلها .

٤ ـ لما كانت المعاملة بين المؤجر والمستأجر تبنى على اتفاقية إيجار تجمع بين كلا الطرفين ، فمن المناسب أن تستعمل تعاريف موحدة لكليهما . ومن الطبيعي أن يصنف الطرفان عقد الإيجار بالطريقة ذاتها . ومع هذا ، فإن تطبيق هذه التعاريف في الظروف المختلفة لكل من الطرفين قد يؤدي أحياناً إلى تصنيف عقود إيجار متشابهة بشكل مختلف لكل من المؤجر والمستأجر .

٥ ـ يعتمد تصنيف عقد الإيجار بين تمويلي أو غيره على جوهر المعاملة أكثر مما هو على شكل العقد ، إذ يعتبر عقد الإيجار تمويلياً إذا انتقلت تقريباً جميع مخاطر الملكية ومنافعها بموجب العقد . ويكون مثل هذا العقد عادة غير قابل للإلغاء ، ويضمن للمؤجر استرداد رأسماله بالإضافة إلى عائد على الأموال المستثمرة فيه[1] . ويصنف عقد إيجار ما بأنه عقد إيجار تشغيلي إذا لم تنتقل تقريباً جميع الأخطار المتصلة بالملكية ومنافعها .

---

(١) من الأمثلة على الأوضاع التي يصنف فيها عادة عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي ما يلي :

أ ـ تنتقل ملكية الموجود بموجب العقد إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار .

ب ـ يكون للمستأجر الخيار بشراء الموجود بسعر يتوقع أن يكون أقل من القيمة المعقولة لذلك الموجود عند ممارسة الخيار ، ويكون الفرق المتوقع كافياً لإعطاء تأكيد معقول ، عند بدء عقد الإيجار ، بأن المستأجر سيمارس خيار الشراء .

ج ـ تغطي مدة عقد الإيجار معظم العمر الإنتاجي ، سواء انتقلت ملكية الموجود في النهاية أو لم تنتقل .

د ـ تكون القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار ، عند بدء العقد ، أكبر من أو مساوية تقريباً للقيمة المعقولة للمؤجر بعد طرح الهبات أو مستردات الضرائب للمؤجر في ذلك الوقت ، سواء انتقلت ملكية الموجود في النهاية أم لم تنتقل .

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار في البيانات المالية للمستأجرين

٦ ـ يجب أن تعتمد المعالجة المحاسبية وعرض المعاملات والأحداث الأخرى وفقاً لجوهرها وحقيقتها المالية وليس وفقاً لشكلها القانوني فقط . ومع أن الشكل القانوني لاتفاقية عقد الإيجار يتضمن شكلاً أن المستأجر لا يكتسب قانونياً ملكية الموجود المأجور ، فإن الجوهر والحقيقة المالية ، في حالة عقود الإيجار التمويلية ، يدلان على أن المستأجر يحصل على الفوائد الاقتصادية من استعمال الموجود المأجور خلال معظم فترة العمر الإنتاجي مقابل إلتزام بدفع مبلغ يقارب القيمة المعقولة للموجود بالإضافة لأعباء تمويلية .

٧ ـ وإذا لم تنعكس مثل هذه المعاملات من عقود الإيجار على الميزانية العمومية للمستأجر ، فإن الموارد والالتزامات الاقتصادية للمؤسسة تكون قد أدرجت بأقل من حقيقتها ، وبالتالي تشوه النسب المالية . ولهذا لا بد وأن يسجل عقد الإيجار التمويلي في الميزانية العمومية للمستأجر كموجود وكالتزام لدفع بدلات الإيجار في المستقبل .

عقود الإيجار التمويلي ـ تحديد مبالغ الموجودات المؤجرة والمطلوبات المتعلقة بها .

٨ ـ تسجل الحقوق والالتزامات الناشئة عن عقود الإيجار التمويلي في بدء مدة عقد الإيجار بصافي القيمة العادلة للممتلكات المؤجرة بعد طرح الهبات والمستردات الضريبية المدينة للمؤجر ، أو بالقيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار ، إذا كانت أقل منها . ويتم تسجيل الموجود والالتزام ببدلات الإيجار المستقبلية في الميزانية العمومية بالمبالغ ذاتها عند بدء عقد الإيجار .

٩ ـ يستعمل معدل الفائدة الضمنية في عقد الإيجار إذا أمكن تحديده عملياً

كعامل خصم لتحديد القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار . وإلا يستعمل معدل فائدة الاقتراض الهامشي للمستأجر .

١٠ - توزع قيمة الموجود المؤجر القابلة للاستهلاك على كل فترة محاسبية ضمن فترة الاستعمال المتوقعة على أساس منتظم ومتسق مع السياسة الاستهلاكية التي يتبناها المستأجر لاستهلاك ما يملكه من الموجودات . وإذا ما توفر تأكيد معقول بأن المستأجر سيحصل على الملكية عند انتهاء فترة عقد الإيجار ، فإن فترة الاستعمال المتوقعة تكون هي العمر الإنتاجي ، وإن لم يكن كذلك ، فيستهلك الموجود على أساس مدة عقد الإيجار أو العمر الإنتاجي ، أيهما أقصر .

١١ - يعتبر الفرق بين مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار خلال مدة العقد وبين المطلوبات المسجلة أولاً ، هو كلفة التمويل . وتوزع هذه الكلفة على الفترات المتعلقة بمدة عقد الإيجار بحيث ينتج عن هذا التوزيع معدل فائدة ثابت للرصيد المتبقي من المطلوبات أثناء كل فترة . ويستعمل شكل من أشكال التقريب أحياناً لتبسيط الاحتساب من الناحية العملية .

١٢ - ينشأ عن عقد الإيجار التمويلي قيد لاستهلاك الموجود وكذلك لكلفة التمويل في كل فترة محاسبية . على أن مجموع هذين المبلغين لا يساوي عادة دفعات الإيجار المستحقة للفترة ، ولهذا لا يصبح تحميل دفعات الإيجار المستحقة كما هي على الأرباح . وعليه ، فإنه من غير المحتمل أن يتساوى مبلغ الموجود والمطلوبات المتعلقة به بعد بدء عقد الإيجار .

عقود الإيجار التشغيلي

١٣ - بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلي ، يعترف بمصروف الإيجار (باستثناء كلفة الخدمات كالتأمين والصيانة) على أساس منتظم يمثل النمط الزمني

لانتفاع المستأجر بالمأجور ، حتى ولو كانت العلاوات على غير هذا الأساس .

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار في البيانات المالية للمؤجرين

عقود الإيجار التمويلي

١٤ ـ ينقل المؤجر في عقود الإيجار التمويلي تقريباً جميع المخاطر والمنافع للملكية ، وبالتالي تعتبر علاوات عقد الإيجار المدينة استرداداً لرأس مال المؤجر وإيراد تمويل لتعويضه ومكافأته على استثماره وخدماته .

١٥ ـ يهدف المؤجر إلى توزيع إيراد التمويل على مدة عقد الإيجار على أساس منتظم ومنطقي . ويعتمد توزيع الإيراد هذا على نمط يعكس في كل فترة عائداً ثابتاً من صافي استثمار المؤجر الباقي بالنسبة لعقد الإيجار التمويلي . وتطرح دفعات عقد الإيجار المتعلقة بالفترة المحاسبية ، فيما عدا كلفة الخدمات ، من إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار لإنقاص كل من رأس المال وإيراد التمويل غير المكتسب .

١٦ ـ عند توزيع الإيراد على أساس منتظم ، يأخذ المؤجر بعين الاعتبار الشكوك المتعلقة مثلاً بتحصيل دفعات عقد الإيجار أو بمستويات معدل الفائدة في المستقبل . وكلما طالت مدة عقد الإيجار ، زادت المخاطر المتعلقة به ، وقد يتطلب الحذر تعديل نمط الاعتراف بالإيراد ليعكس الظروف القائمة .

١٧ ـ يعاد النظر بانتظام بتقدير القيمة المتبقية غير المضمونة عند احتساب إجمالي استثمار المؤجر في عقد الإيجار . وإذا ما حصل انخفاض دائم في القيمة المتبقية عما قدر سابقاً ، يعاد توزيع الإيراد على مدة عقد الإيجار ، كما يحمل على الأرباح أي نقص في المبالغ التي كانت قد اعتبرت مكتسبة .

١٨ ـ يتكبد المؤجرون عادة تكاليف ابتدائية مباشرة كالعمولة والأتعاب القانونية عند مفاوضة عقد الإيجار والقيام بترتيباته . تعتبر هذه التكاليف الابتدائية المباشرة ، لعقود الإيجار التمويلي ، على أنها مصاريف خاصة للحصول على إيراد التمويل ولذلك يتم تحميلها على المصاريف فوراً أو توزيعها مقابل ذلك الإيراد خلال مدة عقد الإيجار . ويتم ذلك بتحميل تلك التكلفة على الربح مع الاعتراف المتزامن خلال الفترة المحاسبية ذاتها بذلك الجزء من إيراد التمويل غير المكتسب الذي يكون مساوياً للتكاليف الابتدائية المباشرة .

١٩ ـ يأخذ المؤجر بعين الاعتبار جدول التدفق النقدي من معاملة عقد الإيجار لتقييم مدى قبوله لعائد الاستثمار في ضوء الشروط المقترحة لعقد الإيجار . ففي بعض الحالات ، يتأثر هذا الجدول إلى حد كبير بتخفيض في ضرائب الدخل أو تأجيلها ، أو بقبض الهبات أو بتدبير تمويل من أطراف ثالثة كما هو مبين في الفقرة ٢١ .

٢٠ ـ يمكن أن تؤخذ عوامل ضريبة الدخل التي تؤثر على التدفق النقدي بعين الاعتبار في محاسبة الدخل من عقد الإيجار عندما يتم التنبؤ بها بدرجة من اليقين معقولة ، ينبغي في هذه الحالات ، الاعتراف بإيراد عقود الإيجار التمويلي أحياناً على نمط يعكس عائداً دورياً ثابتاً على ما يتبقى من الاستثمار النقدي وليس على ما يتبقى من صافي استثمار المؤجر ، على أن يكون ذلك خاضعاً لاعتبار الحذر .

٢١ ـ تصاغ بعض عقود الإيجار التمويلي بحيث تشمل أطرافاً ثلاثة على الأقل وهم المؤجر والمستأجر وواحد أو أكثر من الممولين للمدى الطويل يقدمون قسماً من تمويل شراء الموجود المؤجر دون أي حق عام عادة بالرجوع على المؤجر . وتعرف معاملات عقود الإيجار هذه عادة بأنها عقود إيجار مسندة . في هذه الحالات ، يسجل المؤجر استثماره بعقد الإيجار صافياً من

الدين الذي لا رجوع عنه ومن تكاليف التمويل المتعلقة بالأطراف الثالثة الدائنة ، ويعترف بإيراد التمويل على أساس صافي استثمار المؤجر النقدي من عقد الإيجار التمويلي .

٢٢ ـ لما كان استعمال صافي الاستثمار وصافي الاستثمار النقدي لتوزيع الربح يؤديان إلى نتائج مختلفة جداً ، فإنه يجب أن تطبق الطريقة المستعملة بانتظام على كافة عقود الإيجار التي لها صفة مالية مماثلة وأن يتم الإفصاح عنها .

التأجير التمويلي من أصحاب المصانع أو التجار الموزعين

٢٣ ـ كثيراً ما يعطي أصحاب المصانع والتجار والموزعين زبائنهم الخيار بين شراء موجود أو استئجاره . ويستفيد صاحب مصنع أو تاجر موزع من عقود الإيجار التمويلية بتحقيق نوعين من الإيرادات :

أ ـ الربح أو الخسارة المساوية للربح أو الخسارة الناتجة عن بيع الأصل المأجور بيعاً كاملاً وبأسعار طبيعية يتم تعديلها بالخصومات التجارية أو الكمية ، إن وجدت ، و

ب ـ ربح التمويل خلال مدة الإيجار .

٢٤ ـ إن إيراد البيع الذي يسجله المؤجر سواء كان صاحب مصنع أو تاجر موزع عند بدء عقد الإيجار التمويلي هو القيمة الأقل من قيمة الموجود العادلة أو مجموع القيم الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار والقيمة المتبقية غير المضمونة المقدرة للمؤجر ، محتسبة على أساس معدل الفائدة التجاري . تكون كلفة المبيع التي يعترف بها عند ابتداء عقد الإيجار هي كلفة الأصول المؤجرة أو قيمتها المسجلة إن اختلفت عنها . والفرق بين إيراد البيع وكلفة المبيع هو ربح البيع الذي يعترف به وفقاً للسياسة التي تتبعها المؤسسة عادة في محاسبة المبيعات .

٢٥ ـ قد يعمد المؤجر ، صاحب المصنع أو التاجر الموزع ، أحياناً إلى اعطاء سعر فائدة منخفض اصطناعياً لكي يجذب الزبائن . واستعمال مثل هذا السعر ينتج عنه الاعتراف بقسم زائد من مجموع ربح المعاملة عند وقت البيع .

٢٦ ـ تحمل التكاليف الابتدائية المباشرة على الأرباح عند بدء عقد الإيجار لأن معظمها يتعلق بكسب الربح لصاحب المصنع أو التاجر الموزع من البيع .

عقود الإيجار التشغيلي

٢٧ ـ تبقى المخاطر المتصلة بملكية ومنافع الأصل مع المؤجر في عقد الإيجار التشغيلي . وعليه ، يعالج الموجود من قبل المؤجر على أنه موجود يستهلك ، وتدخل بدلات الإيجار في الإيرادات خلال مدة الإيجار . ولا يعترف صاحب المصنع أو التاجر الموزع بأي ربح بيع عند دخوله بعقد إيجار تشغيلي لأنه ليس معادلاً لعملية البيع .

٢٨ ـ تحمل التكاليف على الأرباح ، بما فيها من استهلاك ، التي تنفق لكسب إيراد الإيجار . ويعترف بإيراد الإيجار بعد حسم أية مقبوضات مقابل خدمات التأمين والصيانة مثلاً على أساس القسط الثابت خلال مدة الإيجار حتى ولو لم تكن مقبوضات بدلات الإيجار على ذلك الأساس ، إلا إذا توفر أساس منتظم آخر أفضل من حيث تمثيله للنمط الزمني لعملية الكسب التي يتضمنها عقد الإيجار .

٢٩ ـ يستهلك الموجود المؤجر على أساس ثابت مع سياسة المؤجر الطبيعية في الاستهلاك لموجودات مماثلة ، أي توزع القيمة القابلة للاستهلاك للأصل على أساس منتظم على كل فترة محاسبية خلال عمره الإنتاجي .

٣٠ ـ تؤجل التكاليف الابتدائية المباشرة التي تنفق خصيصاً لكسب إيرادات عقد الإيجار التشغيلي أو توزع على إيرادات خلال مدة الإيجار بنسبة الاعتراف بإيراد الإيجار ، أو تحمل على الأرباح في الفترة التي تنفق فيها .

الأرض والمباني

٣١ ـ تصنف عقود الأرض والمباني بين عقود إيجار تشغيلي أو تمويلي بالطريقة ذاتها التي تصنف بها عقود الموجودات الأخرى . إلا أن الأرض تتميز بأن عمرها الإنتاجي غير محدود . كما لا يتوقع أن تنتقل ملكيتها إلى المستأجر عند نهاية مدة الإيجار ولذلك لا يأخذ المستأجر تقريباً جميع مخاطر الملكية ومنافعها . وعليه فإن مثل عقد الإيجار هذا يصنف فقط كعقد إيجار تشغيلي ويعتبر أي فائض يدفع لمثل هذا العقد بدلاً للإيجار مدفوعاً مقدماً ويوزع على مدة الإيجار .

٣٢ ـ يكون العمر الإنتاجي للكثير من المباني التي تؤجر أكبر من مدة عقد الإيجار . كما وأن العقود طويلة المدى لإيجار المباني تحتوي شروطاً تعدل بموجبها بدلات الإيجار بصورة دورية مع ارتفاع معدلات السوق . ففي مثل هذه الحالات التي لا يتوقع أن تنتقل ملكية العقار ، أو إذا كانت تعدل البدلات بانتظام مع معدلات السوق ، فيحتفظ المؤجر بذلك بقسم رئيسي من المخاطر التي تلحق بالملكية ومنافعها ، وتصنف هذه العقود ضمن عقود الإيجار التشغيلية .

البيع وإعادة الاستئجار

٣٣ ـ يقوم البائع في معاملة البيع وإعادة الاستئجار ببيع الموجود وباستئجاره لنفسه ثانية . وتكون بدلات الإيجار وثمن البيع مرتبطين بعضهما ببعض لأنه

يتم التفاوض عليهما بصفقة واحدة ، ولذلك فإنهما لا يمثلان القيم العادلة . وتعتمد المعالجة المحاسبية لمعاملة البيع وإعادة الاستئجار على نوع عقد الإيجار الذي يحكم تلك المعاملة .

٣٤ ـ إذا كان عقد إعادة الاستئجار عقد إيجار تمويلي تعتبر المعاملة وسيلة يمول المؤجر بها المستأجر بضمانه الموجود ، ولذلك لا يجوز اعتبار فائض حصيلة البيع عن القيمة المسجلة للموجود على أنه ربح متحقق ، وذلك يتم تأجيله وإطفاؤه خلال مدة العقد .

٣٥ ـ إذا كان عقد إعادة الاستئجار عقد إيجار تشغيلي ، وتحددت بدلات الإيجار وثمن البيع بقيمهما العادلة ، تعتبر معاملة البيع آنـذاك طبيعية ويعترف فوراً عادة بأي ربح أو خسارة .

٣٦ ـ إذا كان سعر البيع أقل من القيمة المعقولة ، يتم الاعتراف فوراً بالربح أو الخسارة الناتجة إذا كان عقد الإيجار عقد إيجار تشغيلي . ويستثنى من ذلك حالة التعويض عن الخسارة الناتجة من انخفاض قيمة بدلات الإيجار في المستقبل عن سعر السوق ، فيتم في هذه الحالة اطفاء هذه الخسارة خلال المدة التي يتوقع فيها استعمال الأصل . أما إذا زاد سعر البيع عن القيمة المعقولة ، يؤجل اطفاء القيمة الفائضة خلال المدة التي يتوقع فيها استعمال الأصل .

٣٧ ـ بالنسبة لعقود الإيـجار التشغيلي ، إذا كانت القيمة العادلة وقت المعاملة أقل من القيمة الدفترية ، يعترف فوراً بقيمة الخسارة التي تمثل الفرق بين القيمتين الدفترية والعادلة . أما بالنسبة لعقود الإيجار التمويلي ، فمثل هذا التعديل ليس ضرورياً إلا إذا حصل انخفاض دائم في القيمة الدفترية حيث تخفض آنذاك إلى القيمة القابلة للاسترداد وفقاً لقاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٦ بشأن « محاسبة الممتلكات والمنشآت والمعدات » .

الإفصاح في البيانات المالية للمستأجرين

٣٨ - من الواجب الإفصاح في البيانات المالية عن قيمة الموجودات التي يستعملها المستأجر وفق عقد إيجار تمويلي . كما أنه من المفيد غالباً أن يتم هذا التصريح لكل صنف رئيسي من الموجودات ، وأن يظهر المبلغ الإجمالي للمطلوبات الخاصة بها إما كمجموع الحد الأدنى لبدلات الإيجار بعد طرح تكاليف التمويل المستقبلية ، أو كصافي القيمة الحالية للمطلوبات ، مع الإفصاح الموجز عن معدلات الفائدة المستعملة في عملية الخصم . ولا يعتبر عرض المطلوبات الخاصة بالموجودات المستأجرة كتخفيض في قيمة هذه الموجودات المستأجرة من الأمور المناسبة في البيانات المالية .

٣٩ - يصرح أحياناً عن مصروف الإيجار الخاص بعقود الإيجار التشغيلي عن كل فترة يعرض فيها بيان الأرباح وذلك للإشارة إلى مدى اعتماد المؤسسة على استئجار الموجودات بدلاً من امتلاكها .

٤٠ - يجب التصريح عن شروط السداد ومعدلات الفوائد للقروض المستحقة في أكثر من سنة واحدة وفقاً لقاعدة المحاسبة الدولية رقم ٥ بشأن « المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية » . أما بالنسبة لعقود الإيجار التمويلي ، فقد يكون ملائماً التصريح بشكل موجز عن مبالغ الدفعات المستقبلية والفترات التي ستستحق فيها (مثلاً ، لكل من السنوات الخمس القادمة ولكل خمس سنوات تالية) . كما يتطلب إظهار التزامات المؤسسة ضرورة الإفصاح الموجز عن بدلات الإيجار المستقبلية وفق عقود الإيجار التشغيلي غير القابلة للإلغاء لأكثر من سنة ، وعن الفترات التي ستستحق فيها (مثلاً ، لكل من السنوات الخمس القادمة ، ولكل خمس سنوات تالية بعد ذلك) .

٤١ ـ هنالك تصريحات أخرى متعلقة بكل من عقود الإيجار التمويلي وعقود الإيجار التشغيلي قد تكون واجبة . ومن الأمثلة عليها ما يلي :

أ ـ طبيعة أية خيارات لتجديد أو لشراء أو لزيادة بدلات الإيجار ،

ب ـ قيود مالية تفرضها اتفاقية عقد الإيجار كتحديد للاقتراض الإضافي أو لأي إيجار آخر ،

ج ـ طبيعة أي إيجارات متوقعة نتيجة الاستعمال أو البيع ،

د ـ طبيعة أي إلتزام قد يطرأ بالنسبة للتكاليف المتوقعة عند انتهاء مدة عقد الإيجار .

الإفصاح في البيانات المالية للمؤجرين

٤٢ ـ يُصرَّح عن إجمالي استثمار المؤجر في عقود الإيجار التمويلي ومبلغ إيراد التمويل غير المكتسب . وكمؤشر على النمو ، تبين أنه من المفيد غالباً أن يصرح عن مجمل الاستثمار صافياً من الإيراد غير المكتسب ، وذلك بالنسبة للأعمال الجديدة التي أضيفت خلال الفترة المحاسبية ، بعد طرح المبالغ المماثلة لعقود الإيجار الملغاة . ويصرح أحياناً عن ترتيبات المؤجر العاملة في التأجير وعن الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية التي ستقبض في فترات مستقبلية معينة .

٤٣ ـ تدرج عادة الموجودات الخاضعة لعقود الإيجار التشغيلي مع الممتلكات والمنشآت والمعدات في الميزانية العمومية . وغالباً ما يصرح عن مبلغ هذه الموجودات المؤجرة لكل صنف رئيسي من الموجودات بتاريخ الميزانية العمومية . وتوفر أحياناً معلومات عن ترتيبات المؤجر العامة في التأجير وعن مبلغ إيراد التأجير من عقود الإيجار التشغيلي وعن الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية بالنسبة لعقود الإيجار غير القابلة للإلغاء بمجموعها وأيضاً لفترات مستقبلية معينة .

قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٧

محاسبة عقود الإيجار

تتألف قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٧ من الفقرات ٤٤ ـ ٦٤ ، ويجب قراءتها في ضوء الفقرات ١ ـ ٤٣ من هذا البيان والمقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية .

محاسبة عقود الإيجار في البيانات المالية للمستأجرين

عقود الإيجار التمويلي

٤٤ ـ يجب أن يظهر عقد الإيجار التمويلي في الميزانية العمومية للمستأجر ضمن قيمة الموجودات والمطلوبات بمبلغين متساويين عند بدء عقد الإيجار بالقيمة العادلة للمأجور صافية من أية هبات أو مستردات ضريبة مدينة للمؤجر أو ، إذا كان هذا أقل بالقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار ويتم احتساب القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار باستعمال معدل الفائدة الضمنية في عقد الإيجار ، إذا أمكن عملياً تحديد ذلك ، وإلا يستعمل معدل فائدة الاقتراض الهامشي للمستأجر .

٤٥ ـ تقسم كل دفعة إيجار بين تكلفة التمويل وبين القسم الذي يخفض به الرصيد المتبقي من المطلوبات . ويجب أن توزع تكلفة التمويل على الفترات التي تقع ضمن مدة عقد الإيجار بحيث ينتج عن ذلك معدل فائدة ثابت لكل فترة بالنسبة إلى الرصيد المتبقي من المطلوبات . ويمكن التقريب في اجراء عملية الاحتساب تلك .

٤٦ ـ ينشأ عن عقد الإيجار التمويلي كلفة استهلاك الموجود وكذلك كلفة تمويل لكل فترة محاسبية . ويجب أن تتفق سياسة استهلاك الموجودات المؤجرة مع تلك المتبعة للموجودات القابلة للاستهلاك المملوكة امتلاكاً ،

وأن يحتسب مصروف الاستهلاك على الأساس المبين في قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٤ « محاسبة الاستهلاك » . وإذا لم يوجد تأكيد معقول بأن الملكية ستنتقل للمستأجر عند انتهاء مدة عقد الإيجار ، فيجب استهلاك الموجود بالكامل خلال الفترة الأقصر من مدة عقد الإيجار أو العمر الإنتاجي للأصل .

عقود الإيجار التشغيلي

٤٧ - يجب أن يحمل على الأرباح في حالة عقد الإيجار التشغيلي مصروف الإيجار للفترة المحاسبية معترفاً به على أساس منتظم يمثل النمط الزمني للمنفعة التي يحققها المنتفع من استخدام الأصل .

محاسبة عقود الإيجار في البيانات المالية للمؤجرين

عقود الإيجار التمويلي

٤٨ - يجب أن لا يدرج الموجود الخاضع لعقد إيجار تمويلي في الميزانية العمومية ضمن الممتلكات والمنشآت والمعدات بل كذمة مدينة بصافي قيمة الاستثمار في عقد الإيجار .

٤٩ - مع توخي الحذر ، يجب أن يكون الاعتراف بإيراد التمويل مبنياً على نمط أو مخطط يعكس في كل فترة عائداً ثابتاً بالنسبة إلى المتبقي من صافي استثمار المؤجر أو إلى المتبقي من صافي الاستثمار النقدي في عقد الإيجار التمويلي . ويجب أن تطبق الطريقة المستعملة بصورة مماثلة على كافة عقود الإيجار التي لها صفة مالية مماثلة .

٥٠ - يجب أن تشمل أرباح المؤجرين من أصحاب المصانع أو التجار الموزعين ربح أو خسارة البيع وفقاً للسياسة التي تتبعها المؤسسة عادة بالنسبة للمبيعات العادية . وإذا ما نصت العروض على معدلات فوائد

مخفضة غير عادية ، يجب أن يتحدد ربح البيع بذلك الذي يحصل فيما لو استعمل معدل فائدة تجاري . ويجب أن تحمل على الأرباح التكاليف الابتدائية المباشرة عند بدء مدة عقد الإيجار .

عقود الإيجار التشغيلي

٥١ ـ يجب أن تسجل الموجودات الخاضعة لعقود الإيجار التشغيلي ضمن الممتلكات والمنشآت في الميزانية العمومية للمؤجرين .

٥٢ ـ يجب أن يتم الاعتراف بإيراد الإيجار وفقاً لطريقة القسط الثابت خلال مدة عقد الإيجار ، إلا إذا كان هنالك أساس منتظم آخر يمثل بصورة أفضل عملية كسب الإيراد من عقد الإيجار .

٥٣ ـ يجب أن يكون استهلاك الموجودات المؤجرة على أساس مماثل لذلك المتبع في سياسة الاستهلاك العادية للمؤجر وأن تحتسب كلفة الاستهلاك على الأساس المبين في قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٤ « محاسبة الاستهلاك » .

محاسبة معاملات البيع وإعادة الاستئجار

٥٤ ـ إذا اعتبر العقد نتيجة معاملة بيع وإعادة استئجار عقد إيجار تمويلي ، يجب أن لا يعترف فوراً بفائض حصيلة البيع الناتجة عن زيادة قيمة البيع عن قيمة الموجود المدرجة كربح في البيانات المالية للبائع / المستأجر . وإذا اعترف بمثل هذا الفائض ، فيجب تأجيل أخذه للأرباح وإطفاؤه خلال مدة عقد الإيجار .

٥٥ ـ إذا اعتبر العقد نتيجة معاملة بيع وإعادة استئجار عقد إيجار تشغيلي ، وكان واضحاً أن المعاملة قد أُدرجت بقيمة عادلة ، يجب أن يعترف فوراً بأي ربح أو خسارة ناشئة . وإذا كان سعر البيع أدنى من القيمة العادلة ،

فيجب الاعتراف فوراً بأي ربح أو خسارة ناشئة فيما عدا أنه إذا كان هنالك تعويض عن الخسارة بشكل علاوات إيجار مستقبلية أدنى من سعر السوق ، فيجب تأجيل الخسارة وإطفاؤها بنسبة علاوات الإيجار خلال الفترة التي يتوقع أن يستعمل الموجود فيها . وإذا كان سعر البيع أعلى من القيمة العادلة ، فيجب تأجيل الفائض عن القيمة العادلة وإطفاؤه خلال الفترة التي يتوقع أن يستعمل الموجود فيها .

٥٦ ـ بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلي ، إذا كانت القيمة العادلة في وقت معاملة بيع مع استئجار أقل من قيمة الموجود المدرجة ، فيجب أن يعترف فوراً بخسارة تساوي مبلغ الفرق بين القيمة المدرجة والقيمة العادلة . .

الإفصاح

الإفصاح في البيانات المالية للمستأجرين

٥٧ ـ يجب أن يصرح عن مبلغ الموجودات التي تخضع لعقود إيجار تمويلي بتاريخ كل ميزانية عمومية . ويجب إظهار مبلغ المطلوبات المتعلقة بالموجودات المستأجرة منفصلة عن المطلوبات الأخرى والتمييز فيما بينها سواء كانت متداولة أو طويلة الأجل .

٥٨ ـ يجب أن يصرح بشكل ملخص عن التزامات الحد الأدنى لدفعات الإيجار التي تنص عليها عقود الإيجار التمويلي وعقود الإيجار التشغيلي غير القابلة للإلغاء والتي تزيد مدتها عن سنة واحدة مع ذكر المبالغ والفترات التي ستستحق فيها هذه الدفعات .

٥٩ ـ يجب أن يصرح عن أية قيود تمويلية مهمة ، أو خيارات تجديد أو شراء ، أو علاوات إيجار مشروطة ، أو احتمالات طارئة تنشأ عن عقود الإيجار

الإفصاح في البيانات المالية للمؤجرين

٦٠ ـ يجب أن يصرح بتاريخ كل ميزانية عمومية عن إجمالي الاستثمار في عقود الإيجار التي يقرر أنها عقود إيجار تمويلي ، وما تعلق بها من إيراد تمويلي غير مكتسب والقيم المتبقية غير المضمونة للموجودات المؤجرة .

٦١ ـ يجب أن يصرح عن الأساس الذي يستعمل لتوزيع الإيراد بحيث ينتج عن التوزيع معدل ثابت دوري للعائد مع بيان إذا كان العائد ممثلاً لصافي الاستثمار المتبقي أو صافي الاستثمار النقدي المتبقي في عقد الإيجار . وإذا ما استعمل أكثر من أساس واحد ، يجب التصريح عن كل منها .

٦٢ ـ عندما يكون قسم مهم من أعمال المؤجر مكوناً من عقود إيجار تشغيلي ، يجب على المؤجر أن يصرح عن مبلغ الموجودات لكل صنف رئيسي من تلك الموجودات وكذلك الاستهلاك المتراكم المتعلق بها بتاريخ كل ميزانية عمومية .

تاريخ التطبيق

٦٣ ـ يبدأ العمل بتطبيق هذه القاعدة الدولية على البيانات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ١٩٨٤ مع الأخذ بعين الاعتبار الأحكام الانتقالية المبينة في الفقرة ٦٤ .

أحكام انتقالية لعقود الإيجار التمويلي

٦٤ ـ تطبق أحكام انتقالية ، لفترة أربع سنوات من تاريخ تطبيق هذا الأصل ، وذلك بتشجيع المستأجرين والمؤجرين على تطبيق كامل أحكام هذه القاعدة ، ويجوز لهم أن لا يطبقوها كاملة شريطة أن يصرح عن المعلومات التالية :

للمستأجرين: إما (أ) (١) مبالغ الموجودات والمطلوبات التي كانت ستدرج في الميزانية العمومية فيما لو كانت محاسبة عقود الإيجار التمويلية بموجب متطلبات هذه القاعدة .

(٢) والأثر المتوقع على صافي الربح

أو (ب) (١) مبالغ علاوات الإيجار على عقود الإيجار التي حملت على الأرباح .

(٢) والالتزامات بعلاوات الإيجار بموجب عقود الإيجار التي ستدفع في فترات محاسبية لاحقة .

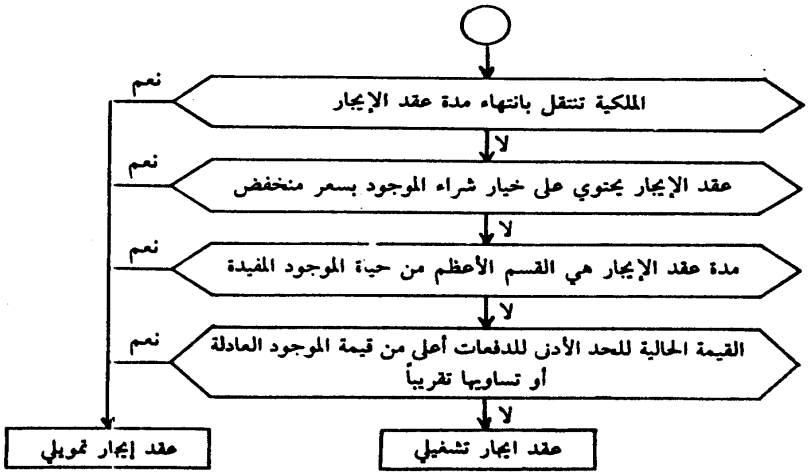
للمؤجرين : الطرق المعتمدة للاعتراف بالإيراد الناتج عن عقود الإيجار التمويلي .

ملحـــق

وضعت لجنة قواعد المحاسبية الدولية هذا الملحق للاسترشاد به في تفسير قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٧ ، ولذلك لا يعتبر هذا الملحق جزء من تلك القاعدة .

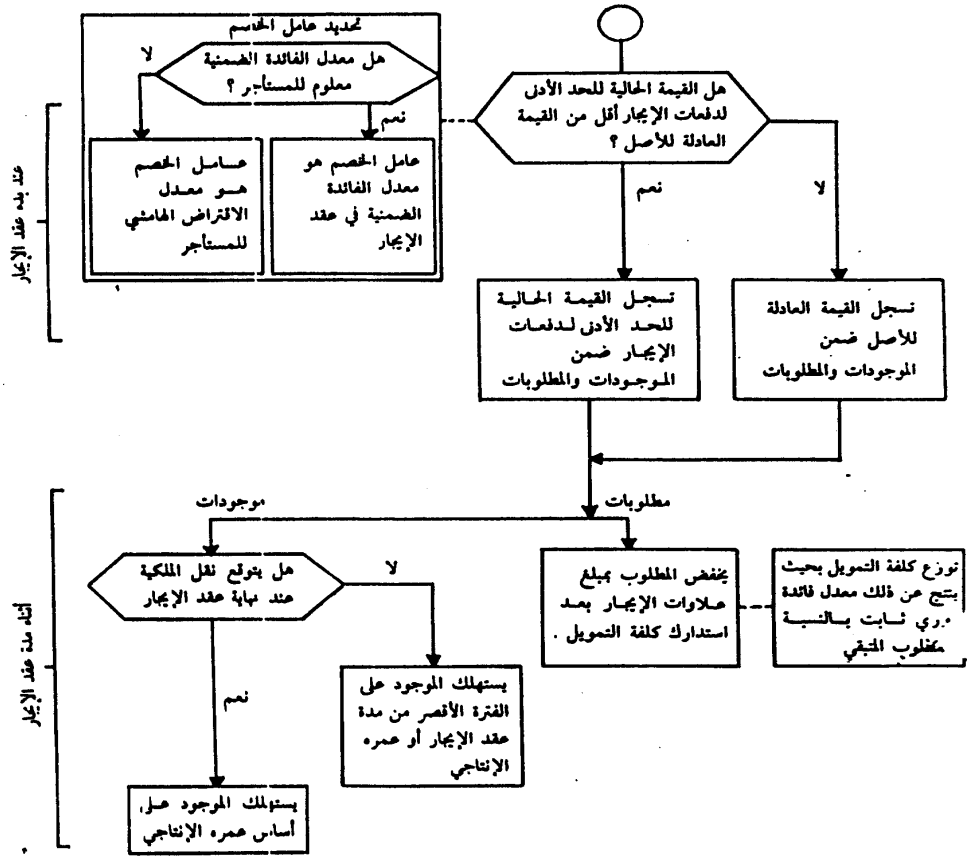
تصنيف عقد الإيجار

يكون عقد الإيجار تمويلياً إذا نقل تقريباً جميع المخاطر والمنافع المتصلة بالملكية . والرسم البياني الآتي يورد أمثلة على أوضاع يصنف فيها عقد الإيجار عادة بأنه عقد إيجار تمويلي . ولا تعكس هذه الأمثلة بالضرورة جميع الأوضاع الممكنة التي يمكن أن يصنف فيها عقد الإيجار بأنه عقد إيجار تمويلي ، وكذلك يجب أن لا يصنف عقد الإيجار بالضرورة على أنه عقد إيجار تمويلي بموجب المسار الذي يتبعه في هذا الرسم البياني فقط ، إذ إن جوهر المعاملة هو الذي يحدد التصنيف .



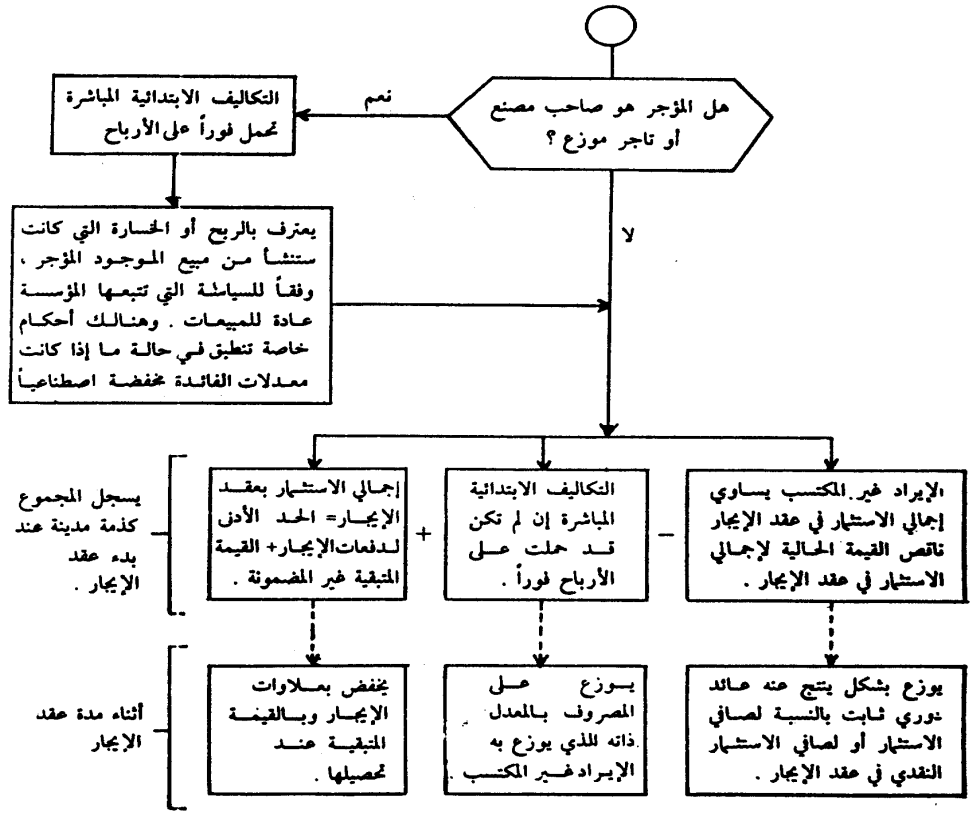
وضعت أمانة سر لجنة قواعد المحاسبة الدولية هذا الرسم البياني

محاسبة المستأجر لعقد الإيجار التمويلي



وضعت أمانة سر لجنة قواعد المحاسبة الدولية هذا الرسم البياني

محاسبة المؤجر لعقد الإيجار التمويلي



وضعت أمانة سر لجنة قواعد المحاسبة الدولية هذا الرسم البياني

الاعتراف بالإيراد

المحتويـــات

	الفقـرات
مقدمـة	١ ـ ٤
الأرباح	٢ ـ ٣
تعريـف	٤
الشـرح	٥ ـ ٢١
بيع البضاعة	٦ ـ ٩
تقديم الخدمات	١٠
استخدام الآخرين لموارد المؤسسة مقابل فائدة أو جعالة أو مساهمة في الأرباح	١١ ـ ١٥
تأثير الشك على الاعتراف بالإيراد	١٦ ـ ٢٠
التعويض غير النقدي	٢١
قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٨ الاعتراف بالإيراد	٢٢ ـ ٢٧
الإفصاح	٢٦
تاريخ التطبيق	٢٧
ملحق	

مقدمـــة

١ ـ يبحث هذا « البيان » موضوع أسس الاعتراف بالإيراد في بيانـات أرباح المؤسسات مع الاهتمام بإيراد النشاطات العادية التالية :

- بيع البضاعة ،
- تقديم الخدمات ، و
- استخدام الآخرين لموارد المؤسسة مقابل فائدة أو جعالة أو مساهمة في الأرباح .

الإربـاح

٢ ـ لا يتطرق هذا « البيان » لبحث النواحي المتخصصة التالية من الاعتراف بالإيراد :

أ ـ أرباح أسهم ناشئة عن استثمارات تجري محاسبتها بموجب مبدأ حق الملكية النسبية (انظر قاعدة المحاسبة الدوليـة رقم ٣ « البيانات المالية الموحدة ») .

ب ـ الإيراد الناشىء عن عقود الإنشاء (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١١ ، « محاسبة عقود الإنشاءات ») .

ج - الإيراد الناشيء عن عقود الإيجار (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٧ ، « محاسبة عقود الإيجار ») .

د - الإيراد الناشيء عن هبات حكومية وأية معونات شبيهة أخرى .

هـ - إيراد شركات التأمين من عقود التأمين .

٣ - ومن البنود التي لا يشملها تعريف « الإيراد » في هذا البيان ما يلي :

أ - الأرباح المتحققة من استبعاد الموجودات غير المتداولة أو الأرباح غير المتحققة نتيجة الاحتفاظ بها .

ب - الأرباح غير المتحققة الناتجة عن التغيير في قيمة الموجودات المتداولة التي يحتفظ بها والزيادات الطبيعية في قطعان الماشية وإنتاج الزراعة والغابات .

ج - الأرباح المتحققة وغير المتحققة الناتجة عن تغيير أسعار العملات الأجنبية والتعديلات الناشئة عن ترجمة البيانات المالية التي تعد بعملة أجنبية .

د - الأرباح المتحققة نتيجة سداد إلتزام بأقل من مبلغه الدفتري .

هـ - الأرباح غير المتحققة من إعادة تقييم المبلغ الدفتري لأي إلتزام .

تعريف

٤ - تستعمل التعابير التالية في هذا « البيان » بالمعاني المحددة لها :

الإيراد هو إجمالي ما يرد من تدفق نقدي أو ذمم مدينة أو تعويضات أخرى ضمن النشاطات العادية للمؤسسة مقابل بيع البضائع وتقديم الخدمات وانتفاع آخرين بموارد المؤسسة مقابل فائدة أو جعالة أو

مساهمة في الأرباح . ويقاس الإيراد بما يحمل على الزبائن أو العملاء من نفقات مقابل البضائع التي زودوا بها والخدمات التي أديت لهم وبالأجور والمكافآت مقابل انتفاعهم بالموارد . ولا يشمل الإيراد المبالغ المحصلة نيابة عن أطراف ثالثة كالضرائب مثلاً . وفي حالات الوكالة ، يكون الإيراد هو مبلغ العمولة وليس إجمالي ما يرد من نقد أو ذمم مدينة أو تعويضات أخرى .

طريقة العقد المنجز[1] هي طريقة محاسبية يتم بموجبها تسجيل الأرباح الناتجة عن بيع البضاعة أو تأدية الخدمات الخاصة بعقد محدد في بيان الأرباح عند اتمام العقد أو إنجاز معظمه .

طريقة نسبة الإنجاز[1] طريقة محاسبية تعترف في بيان الأرباح بالإيراد بمقدار نسبة الإنجاز مما يستوجبه العقد من بضاعة أو خدمات .

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن يستبدل به موجود بين مشتر وبائع راغبين ومطلعين في معاملة متساوية بينهما .

الشـــرح

٥ ـ يرتبط موضوع الاعتراف بالإيراد بصورة رئيسية بتحديد الفترة التي يسجل فيها الإيراد في بيان أرباح المؤسسة . ويتم تحديد قيمة إيراد أية عملية في العادة في ضوء ما يتفق عليه أطراف العملية التي تمت ويتأثر توقيت الاعتراف بالإيراد عادة بموضوع عدم المعرفة الواضحة لتحديد المبلغ أو معرفة تكاليفه .

---

(١) يستعمل هذا التعبير أيضاً في الأصل المحاسبي الدولي الحادي عشر . « محاسبة عقود الإنشاءات » .

٦ ـ إن الشرط الأساسي لتحديد وقت الاعتراف بالإيراد نتيجة بيع بضاعة هو إذا كان البائع قد نقل للمشتري المخاطر والمنافع الهامة المتصلة بملكية الموجود المباع . ومثال على ما يمكن أن يبقى مع البائع من خطر هام يرتبط بالملكية هو الأداء غير المرضي للسلعة عندما لا تغطيه أحكام ضمانة عادية . لا يصح لذلك أن يعترف البائع بإيراد المبيعات إذا احتفظ بمخاطر هامة ترتبط بالملكية . أما إذا كانت المخاطر التي يحتفظ بها قليلة نسبياً أو غير هامة ، كما لو احتفظ بحق ملكية الموجود لتأمين تحصيل المبلغ المستحق ، فعندها يمكن الاعتراف بالإيراد .

٧ ـ إن تقدير وقت نقل مخاطر الملكية ومنافعها إلى المشتري بتأكيد وافٍ يتطلب فحص الظروف الخاصة بالعملية . ففي معظم الحالات ينتج عن انتقال حق الملكية القانوني أو يتزامن معه انتقال الحيازة أو انتقال مخاطر الملكية ومنافعها للمشتري ، كما هو الحال في معظم مبيعات التجزئة . وفي حالات أخرى ، قد يحدث انتقال حق الملكية القانوني في غير وقت انتقال الحيازة أو مخاطر الملكية ومنافعها .

٨ ـ ترتبط الاعتبارات التالية بصورة وثيقة بتحديد نقل مخاطر الملكية ومنافعها الهامة إلى المشتري :

أ ـ إذا لم يتم أداء إنجازات هامة لا بد من اتمامها .

ب ـ إذا احتفظ البائع بأي إلتزام إداري مستمر أو ضبط إداري هام يعتبران عادة من خصائص ملكية البضاعة المنقولة .

ج ـ إذا ارتبط سداد أي دين متعلق بالبضاعة بتحقيق المشتري لإيراد من البضائع .

٩ ـ قد يتم في مراحل معينة وصناعات محددة (حصاد المنتوج الزراعي أو

استخراج المواد الخام المعدنية مثلاً) إنجاز معظم النشاطات المؤدية للإيراد قبل إتمام معاملة الإيراد بالكامل . في هذه الحالات التي يكون البيع فيها أكيداً بموجب عقد مستقبلي أو ضمانة حكومية أو تكون هنالك أسواق للسلعة أو لسلع متجانسة يكون خطر الفشل في البيع بسيطاً . وتقيم البضاعة في الغالب حسب صافي قيمة البيع . ويعترف بهذه المبالغ أحياناً في بيان الأرباح ، وإن لم تكن إيراداً وفقاً للتعريف الوارد في هذا البيان ، ويفصح عنها بالصورة المناسبة .

تقديم الخدمات

١٠ ـ يعترف بالإيراد الناتج من الخدمات عند تأديتها إما بطريقة نسبة الإنجاز أو بطريقة العقد المنجز .

أ ـ طريقة نسبة الإنجاز ـ يتضمن الأداء تنفيذ أكثر من مجموعة مترابطة من الأعمال يتم في كل مرحلة إنجاز منها الاعتراف بالإيراد بنسبة العمل المنجز منها على أساس قيمة أو تكلفة المبيع ، أو عدد الأعمال ، أو أي أساس آخر ملائم . عندما تؤدى الخدمات لعدد غير محدد من الأعمال خلال فترة زمنية محددة ، يتم الاعتراف بالإيراد على أساس طريقة عملية يمكن تطبيقها تعتمد على القسط الثابت خلال الفترة ، إلا إذا وجد ما يدل على أفضلية طريقة أخرى .

ب ـ طريقة العقد المنجز ـ يتضمن الأداء تنفيذ عمل واحد . وبديلاً لذلك ، قد تؤدى الخدمات بأكثر من عمل واحد ، إلا أن الخدمات الباقية قيد الأداء قد تكون من الأهمية بالنسبة للعملية ككل بحيث أنه لا يمكن اعتبار الأداء منجزاً إلا بعد تنفيذ تلك الأعمال . وتكون طريقة العقد المنجز ملائمة لهذه الأنماط من الأداء وبالتالي يعترف بإيرادها عندما يتم إنجازها .

استخدام الآخرين لموارد المؤسسة مقابل فائدة أو جعالة أو مساهمة في الأرباح

١١ ـ إن استخدام الآخرين لموارد المؤسسة قد ينتج عنه ما يلي :

أ ـ فائدة	ـ	رسوم مقابل استعمال الموارد النقدية أو المبالغ المدينة للمؤسسة .
ب ـ الجعالات	ـ	رسوم مقابل استعمال موجودات خاصة مثل براءات الاختراع ، والعلامات المسجلة وحقوق النشر .
ج ـ عائدات الأسهم	ـ	مكافأة تعطى للمؤسسة مقابل الاستثمارات التي لا تكون محاسبتها بموجب مبدأ حق الملكية النسبية .

١٢ ـ تكتسب الفائدة يومياً في معظم الظروف على أساس رأس المال غير المسدد وفقاً للمعدلات السائدة . وتعالج أي علاوة على سندات الدين المملوكة أو خصم منها كأنها فائدة تكتسب خلال الفترة لغاية تاريخ استحقاق السندات .

١٣ ـ تكتسب الجعالات بموجب شروط الاتفاقية المحددة لها إلا إذا دل جوهر العملية على وجود أساس آخر أكثر منطقية وانتظاماً .

١٤ ـ عائدات الأسهم من الاستثمارات التي لا تكون محاسبتها بموجب مبدأ حق الملكية النسبية لا يعترف بها في بيان الأرباح إلا عندما يتأكد حق تسلمها . (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٣ « البيانات المالية الموحدة » بالنسبة للوضع الذي تكون فيه محاسبة الاستثمارات وفقاً لمبدأ حق الملكية النسبية المحاسبي) .

١٥ ـ عندما تتطلب القوانين في بلاد أجنبية إذناً وتأخيراً في عملية تحويل الفائدة والجعالة وعائدات الأسهم قد يتطلب عندها تأخير الاعتراف بالإيراد .

تأثير الشك على الاعتراف بالإيراد

١٦ ـ يتطلب الاعتراف بالإيراد توفر امكانية قياسه وعدم توفر الدلائل عند البيع أو تأدية الخدمة إلى احتمال عدم التحصيل في نهاية الأمر لقيمته . هذا وإن الاحتمال المعقول لتحصيل القيمة لا يكفي لوحده للتأكد من التحصيل .

١٧ ـ يؤجل الاعتراف بالإيراد عندما لا تتوفر القناعة المعقولة في التحصيل النهائي عند وقت البيع أو تأدية الخدمة . قد يكون مناسباً في مثل هذه الحالات الاعتراف بالإيراد عند قبض النقود . أما عندما لا يكون هنالك شك في التحصيل النهائي ، فإنه يتم الاعتراف بالإيراد عند البيع ولو تم الدفع بموجب أقساط نقدية .

١٨ ـ عندما ينشأ الشك بالتحصيل بعد البيع أو تأدية الخدمة ، من الأفضل تسجيل ذلك في حساب احتياطي خاص بدلاً من تعديل مبلغ الإيراد الذي سجل في السابق .

١٩ ـ قد يرتبط الشك الخاص بقياس الإيراد بواحدة أو أكثر من القضايا التالية :

أ ـ التعويض

إن ركناً أساسياً للاعتراف بالإيراد هو امكانية تحديد التعويض الأدنى المستحق عن بيع البضاعة أو تأدية الخدمات أو استخدام الآخرين لموارد المؤسسة . ويؤجل الاعتراف بالإيراد عندما يتعذر هذا التحديد .

ب - التكاليف (بما في ذلك الكفالات)

في معظم الأحوال يمكن تحديد التكاليف (بما في ذلك الكفالات والتكاليف الأخرى بعد شحن السلعة أو أداء الخدمة) بشكل معقول يمكن من تسجيل استحقاقها ولذلك لا يؤجل الاعتراف بالإيراد . ولكن عندما يتعذر تحديد هذه التكاليف بشكل معقول ، يؤجل الاعتراف بالإيراد .

ج - المردودات

يمكن الاكتفاء بتسجيل مردودات المؤسسة من البضاعة المباعة في الحالات التي تكون فيها كبيرة ويمكن تقديرها ، ولكن عندما لا يمكن تقدير مردودات البضاعة ، فلعل شروط الاعتراف بالإيراد لم تتحقق تماماً ، ولذلك يؤجل الاعتراف به .

٢٠ - عندما يتعلق الشك بإمكانية قياس مبلغ إيراد العملية ، لا يتم الاعتراف عادة بهذا الإيراد إلى أن يزول الشك ، قد يكون من المناسب في هذه الحالة تأجيل التكاليف المرتبطة بوضوح بالمعاملة لمحاكاتها أو مقابلتها لاحقاً مع الإيراد المؤجل شريطة وجود ضمان معقول بأنه يمكن استرداد هذه التكاليف .

التعويض غير النقدي

٢١ - عند القيام بعملية مقايضة بين موجودات أو خدمات غير نقدية تستعمل عادة القيمة العادلة للموجودات أو الخدمات التي يتم تبادلها كأساس لتحديد قيمة الإيرادات . عندما تكون القيمة العادلة لأي من الموجودات المتبادلة معروفة تعتبر أساساً لتحديد مبلغ الإيراد الخاص بتبادل موجودات غير متشابهة . ويعتبر تبادل موجودات أو خدمات غير نقدية متشابهة كمعاملات المقايضة التي لا تنتج إيراداً للمؤسسة .

قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٨
الاعتراف بالإيراد

تتألف قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٨ من الفقرات ٢٢ ـ ٢٧ ، ويجب قراءتها في ضوء الفقرات ١ ـ ٢١ من هذا البيان والمقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية .

٢٢ ـ يجب أن يعترف بإيراد عمليات بيع البضاعة أو الخدمات عندما تستوفى شروط الأداء المحددة في الفقرتين ٢٣ و ٢٤ ، شريطة ألاّ تشير الدلائل عند البيع أو تأدية الخدمة إلى احتمال عدم التحصيل النهائي لقيمة الإيرادات . ولذلك عندما لا تتوفر الأدلة المعقولة على التحصيل النهائي عند البيع يؤجل الاعتراف بالإيراد .

٢٣ ـ يجب أن ينظر إلى الأداء على أنه قد تحقق عندما تستوفى الشروط التالية في عمليات بيع البضاعة :

أ ـ نقل المخاطر والمنافع الهامة من المشتري للبائع ، أي أن جميع الأعمال المهمة قد أنجزت وأن البائع لا يحتفظ بأي علاقة إدارية مستمرة ، أو ليس له سيطرة فعلية على البضاعة المنقولة مساوية لحالات السيطرة في الملكية ، و

ب ـ أنه لا يوجد أي شك هام فيما يتعلق بالأمور التالية :

(١) التعويض الخاص ببيع البضاعة .
(٢) تكاليف تكبدت أو ستتكبد في انتاج أو شراء البضاعة .
(٣) الاحتمالات الخاصة بمردودات البضاعة .

٢٤ ـ يجب أن يقاس الأداء في عمليات تقديم الخدمات إما بموجب طريقة العقد المنجز أو نسبة الإنجاز أيهما أكثر تماشياً مع العلاقة بين العمل وإنتاج

الإيراد . ويجب أن يعتبر الأداء منجزاً عندما لا يبقى شك مهم حول :

أ - التعويض الذي ينتج عن أداء الخدمة ، و

ب - تكاليف هذه الخدمة التي تكبدتها أو ستتكبدها المؤسسة لاحقاً .

٢٥ - يجب أن يعترف بالإيرادات الناشئة عن استخدام آخرين لموارد المؤسسة مقابل فائدة ، وجعالات ، وأرباح الأسهم عندما تتلاشى الشكوك الهامة حول امكانية قياس أو تحصيل هذا الإيراد . ويعترف بهذه الإيرادات على الأسس التالية :

أ - الفائدة : على أساس نسبة زمنية مع الأخذ بالاعتبار رأس المال غير المسدد وفق المعدلات السائدة ،

ب - الجعالات : على أساس مبدأ الاستحقاق وفقاً للشروط المرعية في الاتفاقية ، و

ج - أرباح الأسهم : التي لا تكون محاسبتها وفقاً لمبدأ حق الملكية النسبية عندما يوجد حق للمساهم بقبض الدفعات .

الإفصاح

٢٦ - بالإضافة للتصريحات المطلوبة بموجب قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١ « الإفصاح عن السياسات المحاسبية » ، وقاعدة المحاسبة الدولية رقم ٥ « المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية » ، يجب على المؤسسة أن تفصح أيضاً ضمن الإيضاحات عن الظروف التي تؤجل فيها الاعتراف بالإيراد ريثما يتم البت بالأمور المهمة المشكوك بها .

تاريخ التطبيق

٢٧ - يبدأ العمل بموجب قاعدة المحاسبة الدولية هذه على البيانات المالية التي تعد عن فترات تبدأ في ١ يناير ١٩٨٤ أو بعد ذلك .

ملحـــق

لا يعتبر هذا الملحق جزءاً من هذه القاعدة ، بل يتم تقديمه لإعطاء أمثلة عن كيفية تطبيق هذه القاعدة على بعض الحالات التجارية .

أ - بيع البضاعة

١ - مبيعات « إصدار فاتورة دون التسليم » ، أي تأخير التسليم بناء على طلب المشتري الذي تنتقل له حق الملكية ويقبل الفاتورة الصادرة .	يجب أن يعترف بالإيراد رغم أن التسليم الفعلي لم يتم بعد لأن توقعات التسليم متوفرة ويجب أن تكـون البضاعـة موجودة ، ومعروفة ، وجاهزة للتسليم في الوقت الذي يتم الاعتراف فيه بالبيع وليس بمجرد وجود نية بشراء البضاعة أو تصنيعها لتكون جاهزة عنـد وقت التسليم .
٢ - شحنت البضاعة وظل البيع خاضعاً لشروط : أ - التركيب والفحص أي أن البضاعة بيعت مشروطة بالتركيب والفحص . الخ . . .	يجب في العادة ألا يعترف بالإيراد إلى أن يقبل الزبون التسليم بعد التركيب والفحص . ولكن في بعض الحالات تكون عملية التركيب بسيطة بطبيعتها بحيث يكون مناسباً الاعتراف بالبيع رغم أن التركيب لم ينته بعد (أو مثل تركيب تلفزيون تم فحصه مثلاً في المصنع بحيث يتطلب الأمر فقط إخراجه من صندوقه وإيصال الطاقة والهوائي إليه) ، وفي حـالات أخـرى ، يجـري الفحص لأغراض التحديد النهائي لـلأسعار التعاقدية فقط (مثلاً ، شحنات الحديد الخام ، والسكر ، وفول الصويـا ، الخ . . .) وقد يكون من المناسب

	الاعتراف بقيمة الإيراد المقدرة بتاريخ الشحن أو في أي وقت آخر مناسب .
ب ـ الموافقة	يجب أن لا يعترف بالإيراد إلى أن يتم قبول الشحنة رسمياً من قبل المشتري أو بعد انتهاء فترة حق الرفض .
ج ـ المبيعات المضمونة ، أي أن الشحنة تعطي المشتري حقاً مطلقاً بالإرجاع .	يعتمد الاعتراف بالإيراد في هذه الحالات على جوهر الاتفاقية . ففي حال مبيعات التجزئة العادية (مثلاً ، سلسلة المحلات التي تضمن « إعادة المال في حال عدم الرضا التام ») قد يكون مناسباً الاعتراف بالبيع ولكن بعد أخذ احتياطي مناسب للمردودات في ضوء الخبرة السابقة . وفي حالات أخرى ، قد يكون جوهر الاتفاقية عبارة عن بيع برسم الأمانة عند المشتري ، ويجب معالجة هذه الحالة كما هو مبين أدناه .
د ـ مبيعات برسم الأمانة ، أي أن الشحنة تكون بموجب تعهد المستلم أن يبيع البضاعة بالوكالة عن الشاحن .	يجب أن لا يعترف بالإيراد إلى أن تباع البضاعة إلى طرف ثالث .
هـ ـ مبيعات نقداً عند التسليم	يجب أن لا يعترف بالإيراد إلا بعد أن يقبض البائع أو وكيله النقد .
٣ ـ مبيعات دفعات التقسيط المسبقة ، أي تلك المبيعات التي يدفع فيها المشتري أقساطاً إلى البائع ، ويسلم البائع البضاعة فقط عندما يقبض آخر قسط .	يجب أن لا يعترف بالإيراد إلا بعد تسليم البضاعة . ولكن عندما تدل الخبرة على أن معظم هذه المبيعات تتم في النهاية ، يمكن الاعتراف بالإيراد عندما يتم قبض وديعة مهمة على حساب البيع .

٤ ـ الطلبيات والشحنات الخاصة ، أي عندما تقبض دفعة أو دفعة جزئية لبضاعة غير موجودة حالياً لأنها لم تصنع بعد أو أنها سترسل مباشرة من طرف ثالث إلى الزبون .	يجب أن لا يعترف بالإيراد من هذه المبيعات إلا بعد أن تسلم البضاعة إلى المشتري .
٥ ـ اتفاقيات البيع وإعادة الشراء (غير معاملات المقايضة) ، أي عندما يوافق البائع عند وقت البيع على إعادة شراء البضائع ذاتها في تاريخ لاحق .	هذه المعاملات هي في جوهرها معاملات تمويل ، ولا يشكل التدفق النقدي منها أي إيراد كما تم تعريفه ، ولذلك يجب ألا يعترف به كإيراد .
٦ ـ المبيعات لأطراف وسيطة ، أي عندما تباع البضاعة لموزعين ، أو عملاء ، أو آخرين لغرض إعادة بيعها .	يمكن أن يعترف عموماً بالإيراد من هذه المبيعات إذا نقلت مخاطر الملكية المهمة ، ولكن قد يكون المشتري في بعض الحالات مجرد وكيل في الجوهر ، ولذلك يجب أن يعتبر البيع في مثل هذه الحالات على أنه بيع برسم الأمانة .
٧ ـ اشتراكات المنشورات والتسجيلات	يجب أن يؤجل الإيراد المقبوض أو الذي صدرت به فواتير ويعترف به على أساس طريقة القسط الثابت خلال فترة الاشتراك أو ، عندما تختلف المواد المرسلة من فترة لأخرى من حيث قيمتها ، يجب أن يبنى الاعتراف بالإيراد على قيمة مبيع المادة المرسلة بالنسبة إلى مجموع قيمة المبيعات لكافة المواد التي يشملها الاشتراك .
٨ ـ المبيعات بالتقسيط	عندما يكون قبض التعويض بأقساط ، يجب أن يعترف في تاريخ البيع بالإيراد الناتج عن سعر البيع فيما عدا الفائدة .

	ويجب أن يعترف بعنصر الفائدة كإيراد ، بالتناسب مع الرصيد غير المسدد ، المستحق للبائع أما إذا لم يكن التحصيل أكيداً بشكل معقول ، يجب أن يتزامن الاعتراف بالإيراد مع قبض الأقساط النقدية .
٩ ـ مبيعات العقارات	عندما يباع عقار ، يعترف عادة بالإيراد عندما تنتقل ملكية العقار للمشتري . ولكن ، قد لا تكون الدفعة الأولى أو التزام آخر كافياً لتوفير الضمانة بإتمام عملية الدفع النهائي . ومع أن ضمانة البائع تكفلها عادة قدرة البائع على استرداد العقار أو اللجوء إلى علاج آخر في حال قصور المشتري ، فإنه من غير المناسب أن يعترف بالإيراد كاملاً عند وقت البيع . في هذه الظروف ، يجب أن تجري محاسبة المعاملة بالتزامن مع قبض الأقساط النقدية .
١٠ ـ الخصم التجاري وتنزيلات الكميات	لا يشمل الإيراد في تعريفه الخصم التجاري وتنزيلات الكميات لأنها تمثل تخفيضاً لكلفة الشراء . ولذلك يجب تنزيلها من قيمة الإيرادات .
ب ـ تأدية الخدمات	
١ ـ أجور التركيب	عندما لا تكون أجور التركيب ملحقة بمبيع السلعة ، يجب أن يعترف بالإيراد الناتج عنها عند تركيب المعدات وقبول الزبون لها .
٢ ـ أجور الخدمة المشمولة في سعر السلعة .	عندما يشتمل سعر بيع السلعة على مبلغ محدد لخدمة لاحقة كخلال فترة الضمانة

مثلاً يكون من المناسب عادة تأجيل الجزء الخاص من سعر البيع والاعتراف به كإيراد خلال الفترة المناسبة .

٣ ـ عمولات وكالات الإعلان والتأمين

يجب أن يعترف بالإيراد عندما تنجز الخدمة . أما بالنسبة لوكالات الإعلان ، يعترف عادة بعمولاتهم من وسائل الإعلام عند ظهور الإعلان ، الذي تتحقق منه العمولة ، للجمهور ، بينما يعترف بعمولة انتاج الإعلان عندما ينجز المشروع . ويجب أن يعترف بعمولات وكالات التأمين في تاريخ بدء أو تجديد بوالص التأمين التي عليها العمولة . وفي بعض الأحيان ، قد تعدل العمولة بالاستناد على الخبرة المكتسبة من ادعاءات العملاء السابقة فيما يتعلق البوالص الصادرة عن الوكيل . وفي الحالات التي يتوقع فيها الالتزام بخدمات للبوليصة أثناء فترة سريانها ، يمكن أن يعترف بالعمولة أو بالجزء المناسب منها طوال تلك الفترة .

٤ ـ عمولات الخدمة المالية

قد تؤدي خدمة مالية في عمل واحد أو قد توفر خلال فترة من الزمن . وكذلك فإن أتعاب هذه الخدمات قد تكون بمبلغ واحد أو على مراحل خلال فترة الخدمة أو المعاملة التي تتعلق بها . وقد تسدد هذه الأتعاب بالكامل عند تقديم فواتيرها أو تضاف إلى قرض أو حساب آخر وتسدد على مراحل . ولذلك يجب الاعتراف بالإيراد في ضوء العوامل التالية :

أ - عدد المرات التي تقدم فيها الخدمة سواء كانت « مرة واحدة وانتهت » أم أنها على أساس « مستمر » .

ب - حدوث التكاليف المتعلقة بالخدمة .

ج - وقت قبض الدفعة للخدمات . وعموماً ، فإن عمولة ترتيب أو منح قرض أو تسهيلات أخرى يجب أن يعترف بها عندما يتم الدخول بالتزام موجب . كما يجب عادة أن يعترف بأتعاب إدارة التزام أو تسهيل أو قرض يتعلق بالتزامات مستمرة خلال فترة القرض أو التسهيل ، مع أخذ مبلغ الالتزام المتبقي وطبيعة الخدمات المقدمة ، وتوقيت التكاليف المتعلقة بذلك بعين الاعتبار .

٥ - رسوم حضور الحفلات

يجب أن يعترف بالإيرادات من الأعمال الفنية والحفلات والأحداث الخاصة عندما يجري هذا الحدث . أما عندما يتم بيع اشتراك لحضور عدد من هذه الأحداث ، يجب أن يوزع الرسم على كل حدث على أساس منطقي ومنتظم .

٦ - رسوم التعليم

يجب أن يعترف بالإيراد طوال فترة التعليم .

٧ - رسوم الاشتراك والدخول والعضوية

يعتمد الاعتراف بالإيراد من هذه المصادر على طبيعة الخدمات التي تقدم . فإذا شمل الرسم فقط بالعضوية ، وكان ثمن

سائر الخدمات والسلع يدفع منفصلاً ، أو إذا كان هنالك اشتراكاً سنوياً منفصلاً لتلك الخدمات أو السلع عندها يجب أن يعترف بالرسم عند قبضه . وإذا أعطى الرسم حقاً للعضو بخدمات أو نشرات تقدم طوال السنة ، فيجب أن يعترف به على أساس منتظم ومنطقي مع أخذ توقيت جميع الخدمات المقدمة وطبيعتها بالاعتبار .

٨ ـ رسوم الامتياز

قد تشمل رسوم الامتياز عموماً تزويد مجموعة ما لخدمات أولية ولاحقة ومعدات ، وتموينات ومعرفة . وغالباً يكون تحديد هذه الأمور وتوزيع رسم الامتياز عليها صعباً ويتطلب الكثير من الاجتهاد . ولذلك يمكن بصورة عامة الاعتراف بالإيراد وفق إحدى الطرق التالية :

ـ يجب أن يعترف بذلك الجزء من الرسم الابتدائي للامتياز الذي يتعلق بموجودات ملموسة (إن وجدت) عند تسليمها .

ـ يجب أن يؤجل ذلك الجزء الذي يطبق على خدمات مستقبلية (إن وجدت) ويعترف به كإيراد عندما تؤدى الخدمات .

ـ عندما تكون الرسوم المستمرة في المستقبل بموجب الاتفاقية غير كافية لتغطية تكلفة الخدمات المستمرة مع مستوى ربح معقول لها ، يجب أن يؤخر الاعتراف بكل أو بعض الرسم الابتدائي للامتياز .

محاسبة منافع التقاعد في البيانات المالية لأرباب العمل

المحتويـــات

	الفقـــرات
مقدمـة	١ ـ ٥
تعريـف	٥
الشـرح	٦ ـ ٤٤
التمييز بين أهداف المحاسبة وأهداف التمويل	١٣ ـ ١٦
تحديد التكلفة	١٧ ـ ٢٠
تكلفة الخدمة السابقة	٢١ ـ ٢٢
مبادىء إحصائية (إكتوارية)	٢٣ ـ ٢٦
ملاءمة طرق التقييم كأساس للاعتراف بالمصروف	٢٧ ـ ٢٨
مراجعة الافتراضات والتقييمات الإحصائية (الاكتوارية)	٢٩ ـ ٣٣
برامج الحكومة والصناعات	٣٤
الموظفون المتقاعدون	٣٥ ـ ٣٦

المنافع المكتسبة	٣٧ - ٣٨
إنهاء البرنامج	٣٩
التغيير في الطريقة الإحصائية (الاكتوارية)	٤٠
الإفصاح	٤١ - ٤٤
قاعدة المحاسبةالدولية رقم ١٩	
محاسبة منافع التقاعد في البيانات	
المالية لأرباب العمل	٤٥ - ٥٢
المحاسبة	٤٥ - ٤٩
الإفصاح	٥٠
أحكام انتقالية	٥١
تاريخ التطبيق	٥٢
ملحق	
الطرق الرئيسية في التقييم الإحصائي (الاكتواري)	

مقدمـــة

١ ـ يتناول هذا « البيان » محاسبة منافع التقاعد في البيانات المالية لأرباب العمل ، دون أن يتعرض لتعويضات إنهاء الخدمة ، ترتيبات التعويض المؤجل ، منافع إجازة الخدمة الطويلة ، برامج العناية الصحية والعامة ، وبرامج المنح . أما إذا تشابهت الخصائص هذه مع منافع التقاعد ، يصح عندها معاملتها كبرامج منافع التقاعد .

٢ ـ كثيراً ما يكون لبرامج منافع التقاعد صناديق خاصة يساهم فيها وتدفع منها المنافع . ويطبق هذا « البيان » في كافة الحالات سواء وجد الصندوق أم لم يوجد دون أن يتناول المعالجة المحاسبية لمثل هذه الصناديق .

٣ ـ إن إحدى وسائل الاستثمار لهذه الصناديق هي عقد التأمين . ولا تحتاج المنافع المؤمنة بعقد كهذا العقد أن تكون لها علاقة مباشرة أو أوتوماتيكية بالالتزامات التي يتعهد بها رب العمل . وتخضع برامج منافع التقاعد التي تنطوي على عقود تأمين إلى العلاقات ذاتها بين المحاسبة والتمويل التي توجد في البرامج المُموَّلة تمويلاً خاصاً ، لـذلك فـإنها تقع ضمن إطـار هذا « البيان » .

٤ ـ بالرغم من أن الاحتساب الاكتواري في التأمين يكون لكل واحد من

الموظفين المشاركين (كما في بعض برامج التقاعد التي تشمل عددا قليلاً من الموظفين وكما في بعض الطرق الاكتوارية لتقييم المنافع المستقبلية) إن موضوع هذا البيان ، قد تم بحثه على أساس جماعات الموظفين بدلاً عن كل فرد بعينه لتسهيل فهمه .

تعريـــف

٥ ـ تستعمل التعابير التالية في هذا « البيان » بالمعاني المحددة لها :

برامج منافع التقاعد تمثل أنظمة رسمية أو غير رسمية ، يوفر رب العمل بموجبها لموظفيه منافع عند التقاعد عن الخدمة أو بعد ذلك (إما بشكل دخل سنوي أو مبلغ مقطوع) يمكن تحديدها أو تقديرها مسبقاً ، من واقع أحكام في وثيقة أو من العرف الذي عمد رب العمل على اتباعه .

برامج المساهمات المحددة هي برامج تحدد فيها مبالغ منافع التقاعد بموجب مساهمة محددة في صندوق التقاعد مع الأخذ بعين الاعتبار أرباح الاستثمار .

برامج المنافع المحددة هي برامج منافع تقاعد تتحدد فيها المبالغ التي ستدفع كمنافع تقاعد تبعاً لأجور الموظف و/ أو لسنوات خدمته .

برنامج التعويض النهائي هو برنامج منفعة محددة تعد الموظف بمنافع على أساس أجره عند التقاعد أو في وقت قريب من ذلك . والأجر المعتبر لهذا الغرض أحياناً هو أجر آخر سنة عمل أو أحياناً متوسط أجر عدد من السنوات يتم تحديدها في البرنامج .

التمويل هو تحويل غير قابل للنقض لموجودات إلى كيان منفصل عن مؤسسة رب العمل لمقابلة التزامات مستقبلية خاصة بدفع منافع التقاعد .

التقييم الأكتواري هو عملية يستعملها خبير مختص في التأمين لتقدير القيمة الحالية لمنافع يجب أن تدفع بموجب برنامج منافع تقاعد لتقدير القيمة المالية الحالية لموجودات البرنامج ولمساهمات المستقبل في بعض الأحيان .

طرق تقييم المنافع المستحقة هي طرق تقييم اكتوارية تعكس منافع التقاعد على أساس خدمات الموظفين السابقة لغاية تاريخ التقييم . وقد تنطوي هذه الطرق على افتراضات حول مستويات الأجور المتوقعة إلى تاريخ التقاعد .

طرق تقييم المنافع المتوقعة هي طرق تقييم اكتوارية تعكس منافع التقاعد على أساس الخدمات السابقة بالإضافة إلى الخدمات التي ستؤدّى من الموظفين كما بتاريخ التقييم الاكتواري ، وقد تنطوي على افتراضات حول مستويات الأجور المتوقعة إلى تاريخ التقاعد[1] .

تكلفة الخدمة الحالية ، هي كلفة رب العمل وفقاً لبرنامج منافع التقاعد عن خدمات الموظفين المشتركين في البرنامج باستثناء عناصر التكلفة الخاصة بالخدمة السابقة ، وتعديلات الخبرة ، وآثار أي تغيير في الافتراض الاكتواري المقيم .

تكلفة الخدمة السابقة ، هي الكلفة المحددة اكتوارياً لإعطاء الموظف حق الاستفادة من البدء ببرنامج منافع التقاعد ، أو إدخال تحسينات عليه ، أو إكمال متطلبات الخدمة الدنيا لأهلية دخوله في البرامج مقابل

---

(١) تنطوي الافتراضات حول مستويات الأجور المتوقعة على عوامل مثل تغيير مستوى الإنتاجية العام في بلد أو صناعة ما ، زيادات في الأجور للكفاءة الفردية ، وتغييرات في المستوى العام للأسعار الاستهلاكية طوال الفترة المتوقعة لسنوات العمل المتبقية للموظفين الحاليين الذين هم ضمن البرنامج (والعامل الأخير قد يقابله ، لحد ما ، تغيير في الافتراضات حول أرباح استثمار موجودات صندوق التقاعد) .

خدمة سابقة لحصول واحد أو أكثر من هذه الأحداث .

تعديلات الخبرة هي تعديلات لتكاليف منافع التقاعد نتيجة فروقات بين الإفتراضات الاكتوارية السابقة حول أحداث المستقبل وبين ما حدث فعلاً .

المنافع المكتسبة ، هي منافع مستحقة للموظف وغير مرتبطة بموجب برنامج منافع التقاعد باستمرار استخدام الموظف بالعمل .

التمويل عند التقاعد ، طريقة يعترف بموجبها بالكلفة المتوقعة لمنافع التقاعد فقط في الوقت الذي يتقاعد فيه الموظف .

الدفع أولاً بأول ، طريقة يعترف بموجبها بتكلفة منافع التقاعد عند صرف الدفعات إلى الموظفين عند تقاعدهم أو بعد ذلك .

الشـــرح

٦ ـ تعتبر برامج منافع التقاعد في العادة من العناصر المهمة من برنامج تعويض رب العمل لموظفيه . وبالتالي ، فإنه من المهم أن تكون محاسبة منافع التقاعد مناسبة وأن يتم الإفصاح المناسب عنها في البيانات المالية لرب العمل .

٧ ـ بينما تعتبر بعض برامج منافع التقاعد غير رسمية أو يجري العمل بها بموجب عرف يتبعه رب العمل ، فإن معظم هذه البرامج يكون باتفاقية رسمية[١] . وفي حين تسمح بعض البرامج لرب العمل أن ينهي إلتزامه نحو البرنامج ، فإنه يصعب في العادة على رب العمل أن يلغي برنامجاً إذا أراد أن يستمر موظفيه في خدمته . ولذلك يكون الأساس المحاسبي في مثل هذه الحالات

(١) يطلب من أرباب العمل في بعض البلدان أن يوفروا لموظفيهم منافع تقاعد وفقاً لبرنامج تحدده القوانين .

هو ما يتبع في برامج الاتفاقيات التعاقدية غير القابلة للإلغاء .

٨ ـ غالباً ما ينص برنامج منافع التقاعد على إيجاد صندوق مستقل توضع فيه مساهمات رب العمل وربما الموظفين . ويتم إدارة هذا الصندوق عادة من قبل أمناء قد يعينهم رب العمل و/ أو الموظفين بالنيابة عنهم أو قد يكونون مستقلين عنهم فيما يتعلق باستثمار موجودات الصندوق .

٩ ـ يحدد البرنامج عادة منافع التقاعد التي ستوفر للموظفين . وعند وجود صندوق منفصل ، قد يكون أمناء الصندوق هم الملزمون بتوفير المنافع للموظفين . ويكون إلتزام رب العمل القانوني في هذه الحالات محدوداً بمساهمته في الصندوق ، وقد يكون للأمناء حرية التصرف الكاملة في استعمال الأموال وفق برنامج محدد أو لا يكون لهم مثل هذه الحرية .

١٠ ـ تسبب برامج المنافع المحددة ـ خصوصاً تلك التي تعد بمنافع مربوطة بالأجر عند التقاعد أو قريباً منه ـ صعوبات جمة في تقدير التكاليف لأن مدى مسؤولية رب العمل لا تكون أكيدة في العادة ، ويحتمل أن تظل كذلك خلال فترة طويلة من الزمن . وقد يلزم الأمر اللجوء إلى افتراضات مستقبلية تكون بمعظمها خارج سيطرة رب العمل عند تقدير مبلغ المسؤولية .

١١ ـ تنشأ مشاكل توزيع عند تحديد كيفية الاعتراف بتكاليف منافع التقاعد في البيانات المالية لرب العمل وذلك نتيجة للعوامل المتعددة التي غالباً ما تدخل في احتساب منافع التقاعد بموجب برامج المنافع المحددة ومدة الوقت التي تكتسب المنافع خلالها . وأيضاً ، فإن ثمة شكوكاً على المدى البعيد قد تؤدي إلى تعديلات في تقديرات السنوات السابقة التي يمكن أن تكون في غاية الأهمية بالنسبة لتكلفة الخدمة الحالية .

١٢ ـ تنشأ كلفة منافع التقاعد بالنسبة لرب العمل عند قبوله لخدمات الموظفين الذين يحق لهم أن يقبضوا هذه المنافع . وبالتالي ، تكون محاسبة

كلفة منافع التقاعد في الفترة التي تقدم فيها تلك الخدمات . أما محاسبة تكاليف منافع التقاعد عند تقاعد أو قبض الموظفين لمنافعهم لا تؤدي إلى توزيع تلك التكاليف على الفترات التي تكون الخدمات قد قدمت فيها .

التمييز بين أهداف المحاسبة وأهداف التمويل

١٣ ـ يرى البعض أحياناً أنه عندما يكون هنالك صندوق منفصل لمنافع التقاعد ، فإن المبلغ الذي يدفعه رب العمل إلى الصندوق في فترة محاسبية معينة هو مبلغ المصروف الصحيح الذي يحمل على الأرباح . ومع أنه ، في حالات عديدة ، قد يمثل المبلغ المدفوع تقديراً معقولاً للمصروف الذي يجب أن يحمل على الأرباح ، إلا أن هنالك تمييزاً حيوياً بين التمويل الدوري لمنافع التقاعد وبين توزيع كلفة توفير تلك المنافع .

١٤ ـ إن هدف التمويل هو توفير المبالغ اللازمة لمقابلة التزامات مستقبلية لدفع منافع التقاعد . فرصد المبلغ هو وسيلة تمويل ، بينما تحديد المبالغ التي يجب رصدها دورياً يتأثر بعوامل منها توفر النقود لدى رب العمل أو اعتبارات ضريبية .

١٥ ـ ومن ناحية أخرى ، فإن هدف المحاسبة لكلفة برنامج منافع التقاعد هو ضمان توزيع كلفة المنافع بين الفترات المحاسبية على أساس منتظم مربوط بتسلم خدمات الموظفين .

١٦ ـ إن الفرق بين المبالغ المرصودة الممولة منذ بدء البرنامج وبين المبالغ المحملة على الأرباح طوال الفترة ذاتها يعتبر مؤشراً لسرعة تمويل البرنامج (مع أي تعديل للأرباح المتراكمة الناتج عن تغيير في سياسة محاسبية . انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٨ ، « البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيير في السياسات المحاسبية ») ، ولهذا السبب ، يعتبر الإفصاح عن

قيمة أي فرق أمراً مفيداً .

تحديد التكلفة

١٧ ـ تتحدد كلفة رب العمل في برامج المساهمات المحددة بمعادلة ينص عليها البرنامج ويمكن عادة احتسابها بصورة مؤكدة كل سنة .

١٨ ـ في برنامج المنافع المحددة ، يمكن أن يتم فقط تقدير كلفة رب العمل لوجود عوامل عديدة تؤثر في مبلغ وتكلفة المنافع النهائية . إذ قد يتحدد مثلاً مبلغ منافع التقاعد المستقبلية وفق أجور الموظفين و / أو سنوات خدمتهم . وكلفة رب العمل ستتأثر أيضاً بعوامل منها أرباح الاستثمار على موجودات صندوق التقاعد والتغيير في الموظفين .

١٩ ـ قد يعين برنامج منافع التقاعد أساساً للمساهمات، التي تتحدد بموجبها المنافع . وقد يبدو ، بسبب ذلك ، وكأنه برنامج مساهمة محددة . ولكن ، قد يثبت من نصوص البرنامج أن يكون رب العمل مسؤولاً عن منافع معينة أو مستوى معين من المنافع . في هذه الحالة ، يكون البرنامج ، من حيث جوهره ، برنامج منافع محددة . وبالتالي ، يجب أن تكون محاسبته على هذا الأساس .

٢٠ ـ تعترض برامج المنافع المحددة على الأجر النهائي بعض المشاكل في توزيع كل من تكلفة الخدمة الحالية ومن تعديلات تقديرات السنوات السابقة (تبحث الفقرات ٢٧ ـ ٣٢ أدناه في هذه الحالة) . ولكن غالباً ما يتم اجراء تعديل دوري في البرامج المبنية على متوسط الأجر طوال سنوات عمل الموظف وبرامج المنافع الثابتة (وكذلك البرامج المحددة للدفعات) لمقابلة التآكل الذي يسببه تضخم الأسعار في منافع البرامج . وإذا ما جرت هذه التعديلات بانتظام ، فقد تطبق اعتبارات مماثلة على هذه البرامج كما تطبق على البرامج المبنية على الأجر النهائي .

تكلفة الخدمة السابقة

٢١ ـ تختلف الآراء حول كيفية محاسبة تكلفة الخدمة السابقة ، إذ يرى البعض بأن الحقوق التي تنشأ عنها تكلفة الخدمة السابقة قد اكتسبها الموظفون على خدمتهم في السنوات السابقة وبالتالي يجب الاعتراف بهذه الكلفة كمصروف فور تحديدها .

٢٢ ـ ويرى آخرون أن هذه الحقوق التي تنشأ عنها تكلفة خدمة سابقة هي مقابل خدمات سيقدمها الموظفون في المستقبل وبالتالي يجب توزيعها على الفترات التي ستؤدى فيها تلك الخدمات . ويرى الذين يدعمون هذا الرأي بأنه بالرغم من أن طريقة احتساب هذه الكلفة يتم على أساس خدمة الموظف في فترات سابقة ، إلا أن التكلفة تعود على الفترات الحالية والمستقبلية .

مبادىء إحصائية (إكتوارية)

٢٣ ـ تم تطوير عدة طرق تقييم اكتوارية في مهنة إحصائيي التأمين لتقدير إلتزامات رب العمل بموجب برامج المنافع المحددة وبالرغم من أن تصميم هذه الطرق يتم لاحتساب متطلبات تمويل البرامج بصورة رئيسية ، إلا أن هذه الطرق كثيراً ما تستعمل لتحديد كلفة منافع التقاعد للأغراض المحاسبية .

٢٤ ـ إن الطريقة الاكتوارية المختارة لأغراض المحاسبة والافتراضات التي تبنى عليها تؤثر تأثيراً هاماً على المصروف الذي يسجل في كل فترة محاسبية . وعليه ، فعند اجراء تقييم دوري ، يختار إحصائي التأمين طريقة التقييم المناسبة ، ويتم بالتشاور مع رب العمل ، تحديد الافتراضات المناسبة عن العناصر المتغيرة المؤثرة على حساباته .

٢٥ ـ تطبق الافتراضات ذاتها على الوارد المتوقع من المساهمات في المستقبل وعلى الاستثمارات وعلى المصروف المتوقع على المنافع ، كما أن الشكوك التي هي من طبيعة توقعات الاتجاهات المستقبلية لمعدلات التضخم ، ولمستويات الأسعار، ولأرباح الاستثمارات، تؤخذ في الاعتبار من قبل إكتواري التأمين وذلك باستعمال مجموعة متجانسة من الافتراضات، (مثلاً ، يجب أن يكون الأساس المعتمد لتقييم موجودات الصندوق متجانساً مع افتراض معدل الفائدة الذي اعتمد لتحديد الالتزام للمنافع) . وتمدد هذه التوقعات عادة إلى التاريخ المتوقع لوفاة آخر متقاعد ولذلك تكون لفترات طويلة الأجل .

٢٦ ـ يشمل إحصائي التأمين القيمة الحالية للوارد النقدي المستقبلي في بيان بموجودات البرنامج ومطلوباته . وإذا نتج عن ذلك فائض أو عجز ، يوصي عادة بتعديل مساهمة رب العمل . أو يمكن بأسلوب آخر استبعاد مساهمات رب العمل في المستقبل من البيان ، وفي هذه الحالة ، يخمن الاكتواري المساهمة المناسبة لمقابلة الالتزام المكشوف .

ملاءمة طرق التقييم كأساس للاعتراف بالمصروف

٢٧ ـ يمثل الأجر الذي يدفع للموظفين أفضل تقدير محاسبي متوفر للمنفعة التي تتسلمها المؤسسة طوال سنوات عملهم كمشاركين في البرنامج . وبالتالي ، فإنه عند توزيع كلفة منافع التقاعد خلال الفترة التي يؤدي فيها الموظفون خدماتهم، يكون من المناسب عادة أن تستعمل طريقة إكتوارية تؤدي في ضوء الافتراضات المستخدمة إلى كلفة سنوية للخدمات الحالية ترتبط بشكل معقول بتعويضات الموظفين .

٢٨ ـ قد تختلف المصاريف المحملة على الأرباح عند توزيع كلفة منافع التقاعد خلال سنوات عمل الموظفين المشتركين بصورة كبيرة تبعاً لطريقة

التقييم المستعملة سواء كانت طريقة تقييم المنفعة المستحقة أم طريقة تقييم المنفعة المتوقعة . وعليه فإنه من المفيد ومن الضروري التصريح عن الطريقة المستعملة وذلك لإعطاء صورة وافية عن كيفية محاسبة رب العمل لبرامج منافع التقاعد . وعادة ، تنتج عن طريقة المنفعة المستحقة كلفة سنوية تتزايد أهمية بالنسبة للأجور الحالية المعينة كلما ارتفع متوسط سن الموظفين الحاليين . وقد يتضاعف هذا الأثر إذا كانت منافع التقاعد مبنية على الأجر النهائي ، وقد تزداد تضاعفاً في ضوء أثر التضخم على مستويات الأجور ، علماً بأن بعض طرق المنافع المستحقة تأخذ كل هذه العوامل بعين الاعتبار .

مراجعة الافتراضات والتقييمات الإحصائية (الاكتوارية)

٢٩ ـ تبنى الافتراضات التي يقوم عليها التقييم الاكتواري كمستويات الأجور المتوقعة ، وحركة الاستخدام على اعتبارات طويلة المدى . وقد يكون من الضروري تعديل هذه الافتراضات من حين لآخر . مثلاً ، قد تفوق الزيادات في الأجور معدل الزيادة المفترضة أو المتوقعة وقد نتوقع أن تستمر هذه الزيادات . ومن ناحية أخرى ، قد ترتفع الأجور بسبب ظروف لا يتوقع تكرارها بحيث يتوقع أن يظل الافتراض الأصلي صحيحاً في المستقبل . ولا يغير في الحالة الأخيرة الافتراض السابق حول الأجور .

٣٠ ـ إذا تغيرت كلفة رب العمل المستقبلية المقدرة نتيجة لتغيير في افتراض احصائي تكون المعالجة المعتادة لذلك هي توزيع التكلفة الجديدة خلال سنوات العمل المتبقية للموظفين المشتركين ، أو ، بديلاً عن ذلك ، يمكن أن تحمل فوراً على الأرباح .

٣١ ـ قد يتم اجراء تعديلات على الخبرة في ضوء التقييمات الاكتوارية لأن الأحداث التي قدرت في الافتراضات المستعملة في التقييم السابق لم تنطبق مع ما حدث فعلاً . إذ قد تكون معدلات حركة تغيير الموظفين مثلاً قد اختلفت عن تلك التي افترضت سابقاً .

٣٢ ـ لما كانت تعديلات الخبرة ضرورية لتصحيح التقديرات السابقة ، هنالك رأي بأنها شبيهة بالتغييرات في تقديرات محاسبية أخرى معينة ، كاستدراكات الذمم المدينة المشكوك بتحصيلها ، وبالتالي تكون محاسبتها بقيدها على الأرباح أو إليها ، كلما نشأت . وهنالك رأي مخالف يقول بأن تعديلات الخبرة هي فقط تقلبات طبيعية في الكلفة طويلة المدى للبرنامج وأنها توزع على المتوقع من سنوات العمل المتبقية للموظفين المشتركين . ونظراً لصعوبة معرفة ما إذا كانت تعديلات الخبرة تمثل تقلبات في اتجاه الكلفة طويلة المدى أو انتقالاً مفاجئاً في الاتجاه ذاته ، فإن هنالك طريقاً وسطاً يتبناه بعضهم أحياناً وتوزع التعديلات بموجبه على فترة من الزمن أقصر من المتوقع من سنوات العمل المتبقية للموظفين المشتركين . على أنه مهما كان أساس الاعتراف المتبع في العادة ، فإن تعديل الخبرة المرتبط بحدث مستقل ، كإقفال مصنع ، قد يكون من المناسب تحميله على الأرباح في الفترة التي حصل فيها .

٣٣ ـ بما أن أثر الفروقات بين الافتراضات والخبرة قد يكون مهماً لذلك لا بد من الحصول على تقييمات اكتوارية في فترات متتابعة. وقد يكون مناسباً الحصول على التقييمات كل ثلاث سنوات مع اجراء تقييمات إضافية خلال ذلك عندما يصبح حدوث تغييرات مهمة في ظروف البرنامج معلوماً أو عندما تشير الأحداث إلى أن واحداً أو أكثر من الافتراضات قد تعدل .

برامج الحكومة والصناعات

٣٤ ـ تعتبر بعض الدفعات المطلوب دفعها من قبل رب العمل ، وفقاً لتشريع حكومي أو لبرامج صناعة ما ، كمساهمات لبرامج منافع تقاعد حكومية أو صناعية ، وكعناصر من كلفة منافع التقاعد التي تحمل على الأرباح عند تأدية الخدمة . وهذه المعالجة المحاسبية صحيحة إذا كانت هذه البرامج ، بالمقارنة مع تلك التي لرب العمل ، ليست من مسؤولية رب

العمل وكانت كلفة هذه البرامج تخمن وتحصل من جميع المؤسسات في البلد. أو في الصناعة المعينة . وتدخل منافع التقاعد المتوقعة التي سيقبضها المستخدمون والتي تنشأ عن مثل تلك الدفعات أحياناً في المعادلة التي تحتسب، بموجبها منافع التقاعد وفقاً لبرنامج منافع التقاعد لرب العمل ذاته . في هذه الحالة ، تؤخذ الدفعات في الحسبان كجزء في التقييم الاكتواري للبرنامج .

الموظفون المتقاعدون

٣٥ ـ عندما لا تعتبر منافع التقاعد لموظفين متقاعدين كافية بسبب التضخم في الأسعار أو لأسباب أخرى ، فقد يعدل البرنامج لتوفير منافع إضافية للمستخدمين المتقاعدين ، ومثلها قد يعمم على الموظفين الحاليين أيضاً . وأية تكاليف إضافية لذلك تدخل في التقييم الاكتواري للبرنامج المعدل.

٣٦ ـ عندما يعطى الموظفون المتقاعدون وعدا بمنافع إضافية غير موجودة في البرنامج ، ويشكل ذلك الوعد إلتزاماً مستمراً ، تحمل القيمة الحالية لكلفة المنافع الإضافية على الأرباح في الوقت الذي يعطى فيه الوعد .

المنافع المكتسبة

٣٧ ـ قد تكون هنالك أوقات يكون فيها مجموع الموجودات الموضوعة جانباً لمقابلة التزامات البرنامج أقل من القيمة المحددة اكتوارياً للمنافع المكتسبة بموجب البرنامج ، مثل إعطاء حقوق لمنافع بأثر رجعي . ويمكن معالجة هذا الوضع من الناحية المحاسبية مع الأخذ بعين الاعتبار ثلاث وجهات نظر أساسية وهي :

أ ـ يجب أن يحمل الفرق على الأرباح في الفترة التي ينشأ فيها أو ، بديلاً عن ذلك ، يسجل الفرق كمطلوب وكمصروف مؤجل ويحمل على الأرباح كلما صرفت دفعات التمويل لسداد الفرق .

ب - يمثل الفرق احتمالاً طارئاً أو ممكناً ويجب أن يصرح عنه في إيضاح .

ج - سيعوض عن الفرق في سنوات المستقبل وبالتالي وفقاً لافتراض استمرارية عمل المؤسسة وشريطة استمرار البرنامج ، تعتبر المعلومات عن الفرق غير هامة .

٣٨ - لا بد من إدراك أن الأساس في حساب الفرق بين المنافع المكتسبة وبين مجموع الموجودات المتوفرة لمقابلة التزامات البرنامج يختلف عادة عن الأساس في احتساب الكلفة المستمرة للبرنامج . إذ لا يؤخذ في الحسبان مثلاً أثر الزيادات المستقبلية في الأجور في تحديد قيمة المنافع المكتسبة ويبنى تقييم موجودات الصندوق على صافي القيمة التحصيلية للموجودات .

إنهاء البرنامج

٣٩ - عندما تتجه النية لإنهاء برنامج أو يكون من الممكن إنهاؤه تجمع كلفة أي إلتزام متراكم لم يدفع بعد ويحمل على الأرباح فوراً إلا إذا نقل الالتزام المتبقي إلى برنامج آخر .

التغيير في الطريقة الإحصائية (الاكتوارية)

٤٠ - إن اجراء أي تغيير في الطريقة الإحصائية المستعملة في تحديد كلفة منافع التقاعد هو تغيير في سياسة محاسبية وتكون محاسبتها والتصريح بها وفقاً للقاعدة المحاسبية الدولية رقم ٨ ، « البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيير في السياسات المحاسبية » .

الإفصاح

٤١ - نظراً للتنوع في الممارسات المعتمدة لمحاسبة تكلفة منافع التقاعد ، فإن

الإفصاح الوافي يكون ضرورياً لفهم أهمية تلك التكاليف للمؤسسة .

٤٢ ـ عندما تتأثر البيانات المالية للمؤسسة بأكثر من برنامج واحد للتقاعد (كما في البيانات المالية الموحدة مثلاً) تلخص المعلومات المهمة والمعنية لجميع برامج المؤسسة . وإذا تم الإفصاح عن المعلومات المحددة في الفقرة ١٦ ، فإن أهمية هذه المعلومات تقل فيما لو طرح مبلغ المصروف المؤجل من مطلوب في برنامج آخر أو أكثر .

٤٣ ـ لا يتم التصريح دائماً عن تكاليف منافع التقاعد بصورة منفصلة . وبما أن هذه التكاليف تعتبر عنصراً من أجور الموظفين وبما أنه لا يطلب التصريح عن الأجور بصورة منفصلة ، لا يصرح لذلك في العادة عن تكلفة منافع التقاعد بصورة منفصلة .

٤٤ ـ لا بد عادة من التصريح عن طريقة أو طرق التقييم الإحصائي (الاكتواري) المستعملة لأنها تعتبر أساسية في التقييم . ويجبذ الإشارة إلى الافتراضات الهامة التي بني عليها التقييم بسبب أثرها التقييم الإحصائي .

قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٩
محاسبة منافع التقاعد
في البيانات المالية لأرباب العمل

تتألف قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٩ من الفقرات ٤٥ ـ ٥٢ ، ويجب قراءتها في ضوء الفقرات ١ ـ ٤٤ من هذا البيان والمقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية .

المحاسبة

٤٥ ـ في برنامج المنافع المحددة :

أ ـ يجب أن تحدد تكلفة منافع التقاعد باعتماد افتراضات مناسبة ومتجانسة ، وباستعمال منتظم لطريقة تقييم المنافع المستحقة أو لطريقة تقييم المنافع المتوقعة . أما طريقة الدفع أولاً بأول وطريقة التمويل عند التقاعد فيجب أن لا تستعملا في محاسبة تكلفة منافع التقاعد ،

ب ـ يجب أن تحمل تكلفة الخدمة الحالية على الأرباح بانتظام طوال السنين الباقية والمتوقعة للموظفين الذين يغطيهم برنامج منافع التقاعد ،

ج ـ يجب أن تقيد تكلفة الخدمة السابقة ، وتعديلات الخبرة ، وآثار التغيير في الافتراضات الإحصائية حول تكلفة منافع التقاعد على الأرباح أو إليها عندما تنشأ ، وأن توزع بانتظام طوال فترة لا تزيد عن السنين الباقية والمتوقعة للموظفين المشتركين ، و

د ـ يجب أن تتم المحاسبة والتصريح عن أثر التغيرات في الطريقة الاكتوارية التي تؤثر في التحميل على الأرباح في الفترة الحالية

أو التي قد تؤثر في التحميل في فترات لاحقة وفقاً لقاعدة المحاسبة الدولية رقم ٨ « البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيير في السياسات المحاسبية » .

٤٦ ـ يجب أن تحمل مساهمة رب العمل خلال الفترة المحاسبية على أرباح الفترة ذاتها في حالة البرنامج المحدد للدفعات ، وإذا اشتمل ذلك البرنامج تكلفة خدمة سابقة ، يجب أن تكون محاسبة تلك التكلفة وفقاً لما ورد في الفقرة ٤٥ من هذه « القاعدة » .

٤٧ ـ عندما يعدل برنامج منافع تقاعد وينتج عن ذلك منافع إضافية للموظفين المتقاعدين ، يجب أن تكون محاسبة تكلفة المنافع الإضافية وفقاً للفقرة ٤٥ (ج) .

٤٨ ـ عندما يجري وعد بمنافع إضافية لبرنامج قائم ويمثل هذا الوعد التزاماً مستمراً للموظفين المتقاعدين ، يجب قيد القيمة الحالية لتكلفة المنافع الإضافية على الأرباح في الوقت الذي جرى الوعد فيه .

٤٩ ـ عندما تتجه النية لإنهاء برنامج ، يجب أن تجمع كلفة أي التزام متراكم لم يسدد بعد ويحمل على الأرباح فوراً إلا إذا نقل الالتزام المتبقي إلى برنامج آخر .

الإفصاح

٥٠ ـ يجب الإفصاح في البيانات المالية لرب العمل عن المعلومات التالية[1] :

أ ـ السياسات المحاسبية المتبعة في تكلفة برنامج منافع التقاعد

(١) عندما يكون للمؤسسة أكثر من برنامج واحد لمنافع التقاعد ، يمكن أن تعطى هذه المعلومات ككل عن جميع البرامج ، أو منفصلة عن كل برنامج ، أو بتجميع بعضها بما يحقق الفائدة المرجوة .

بالإضافة إلى اعطاء وصف عام لطريقة أو طرق التقييم المستعملة (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١ ، « الإفصاح عن السياسات المحاسبية ») .

ب - أية أمور أخرى هامة عن منافع التقاعد قد تؤثر على المقارنة بالفترة السابقة .

ج - إذا كانت المبالغ التي مول بها البرنامج منذ نشأته مختلفة عن المبالغ التي حملت على الأرباح (أو الأرباح المجمعة إذا كان هنالك تغيير في سياسة محاسبية) طوال الفترة ذاتها ، يجب أن يصرح عن المبلغ الناتج كمطلوب أو كمصروف مؤجل وعن خطة التمويل المتبعة ، إذا كانت هنالك سياسة تمويل منتظمة . (وعندما يكون لرب العمل أكثر من برنامج واحد ، وينتج عن هذا وجود مطلوب ومصروف مؤجل في آن واحد ، يجب أن لا يجري خصم المطلوب من المصروف المؤجل أي بطرح برنامج من الآخر) ،

د - في حالة برنامج منافع محددة :

(١) مبلغ العجز (إن وجد) بين صافي القيمة التحصيلية لموجودات الصندوق والمطلوبات أو المصروفات المؤجلة (إن وجدت) المذكورة في (ج) أعلاه وبين قيمة المنافع المكتسبة المحددة إحصائياً ، و

(٢) التصريح عن خطة التمويل المتبعة (عندما يكون لرب العمل أكثر من برنامج واحد ، يجب التصريح عن العجز بين موجودات البرنامج وبين المطلوب للمنافع المكتسبة في البرنامج الواحد ، دون إجراء مقاصة مع

فائض الموجودات عن المطلوبات للمنافع المكتسبة في برنامج آخر) .

هـ - في حالة برنامج منافع محددة ، يذكر تاريخ آخر تقييم إحصائي .

أحكام انتقالية

٥١ - عندما يعتبر الالتزام بأحكام هذه « القاعدة » تغييراً في سياسة محاسبية ، يجب على المؤسسة إما (أ) أن تعدل بياناتها المالية وفقاً لقاعدة المحاسبة الدولية رقم ٨ « البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيير في السياسات المحاسبية » ، لتسجيل المطلوب الناتج عن الأثر المتراكم للتغيير أو (ب) أن تصرح عن هذا المبلغ في فترة التغيير وتصرح فيما بعد عن المبلغ الذي لم يتم تسجيله ، ويجب عند تبني الخيار (ب) أن يسجل المبلغ الذي لم يكن قد سجل عند اعتماد هذا الأصل كمطلوب خلال فترة لا تزيد عن سنوات عمل الموظفين المتبقية والمتوقعة ، ويحمل المقابل الناتج لقيد ذلك المطلوب على بيان الأرباح كبند غير عادي ويجب توزيع كلفة منافع التقاعد التي تنشأ وتحمل على الأرباح في سنوات لاحقة بالطريقة ذاتها فيما لو كانت محاسبة الاستحقاق هي المطبقة منذ البداية .

تاريخ التطبيق

٥٢ - يبدأ العمل بأحكام هذه القاعدة الدولية وتصبح سارية المفعول على البيانات المالية التي تعد عن الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨٥ أو بعد ذلك التاريخ .

ملحـــق

الطرق الرئيسية للتقييم الإحصائي (الاكتواري)

(إن الأسماء التي تستعمل في هذا « الملحق » ليست بالضرورة هي التي تستعمل في كافة البلدان) .

يمكن تحديد طريقتين أساسيتين في التقييم الاكتواري هما طريقة تقييم المنفعة المستحقة وطرق تقييم المنفعة المتوقعة .

طريقة تقييم المنفعة المستحقة

بموجب هذه الطريقة :

- تكون كلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية للمنافع التي ستدفع مستقبلاً عن فترة الخدمة الحالية .
- تكون كلفة الخدمة السابقة هي القيمة الحالية (عند البدء ببرنامج منافع التقاعد ، أو عند اجراء تحسينات في البرنامج ، أو عند إكمال الحد الأدنى من الخدمة اللازمة للتغطية بالبرنامج) لوحدات المنافع المستحقة في المستقبل عن خدمات أُديت قبل حصول حدث واحد أو أكثر من تلك الأحداث .
- المطلوب المستحق اكتوارياً هو القيمة الحالية لمنافع مستحقة في المستقبل عن الخدمة إلى التاريخ الحالي .

مع افتراض عدم وجود تضخم أو انحسار في الأسعار ، ينتج عن هذه الطريقة كلفة خدمة حالية بالنسبة لرب العمل تتزايد كل سنة مع قرب موعد

التقاعد ، وذلك لأن تراكم أرباح الاستثمار على المساهمات يقل ولأن احتمال بقاء الموظف في المؤسسة إلى حين التقاعد يتزايد . وبالنسبة لبرنامج منافع التقاعد ككل ، تتجه كلفة الخدمة الحالية نحو التساوي تقريباً بين سنة وأخرى شريطة أن يظل عدد الموظفين المشتركين وتوزيع أعمارهم غير متغير نسبياً . وفي برنامج يربط المنافع بالأجور ، يؤدي التضخم في الأسعار إلى الإضافة في معدل الزيادة السنوية ، وبالتالي كثيراً ما تعدل هذه الطريقة بالنسبة لبرامج الأجر النهائي بإدخال توقعات الأجور في احتساباتها . وبموجب هذا التعديل ، تقدر أجور المستخدمين النهائية وتوزع المنافع التي تبنى على تلك الأجور النهائية على سنوات الخدمة عند احتساب تكلفة كل سنة .

طرق تقييم المنفعة المتوقعة

تعكس طرق تقييم المنفعة المتوقعة منافع التقاعد بناء على كل من الخدمات التي قدمها أو سيقدمها الموظفون بتاريخ التقييم الاكتواري وتوزع هذه الطرق كلفة منافع الموظفين بالتساوي (إما كمبالغ مطلقة أو كنسبة من الأجور) على كامل فترات الخدمة .

وهنالك أربعة أشكال رئيسية لطريقة تقييم المنفعة المتوقعة :

أ ـ الطريقة العادية لتاريخ الانتساب

يفترض بموجب هذه الطريقة ، دخول كل موظف للبرنامج عند بدء استخدامه أو من التاريخ الذي أصبح فيه مؤهلاً للدخول (عند البدء ببرنامج جديد ، يفترض أن تاريخ الدخول هو التاريخ الذي كان بإمكان الموظف فيه أن يصبح مؤهلاً للانضمام فيما لو كان البرنامج موجوداً في ذلك الوقت) . وتكون كلفة الخدمة الحالية مبلغاً

سنوياً متساوياً أو نسبة مئوية ثابتة من الأجر بحيث أنه لو استثمر هذا المبلغ بمعدل للفائدة يتم تقديره وفقاً للتقييم الاكتواري لأصبح كافياً لتوفير المنفعة المطلوبة عند تقاعد الموظف . وبموجب هذه الطريقة ، تكون كلفة الخدمة السابقة هي القيمة الحالية للفائض من منافع التقاعد على المبلغ المتوقع أن يتوفر من مساهمات في المستقبل على أساس كلفة الخدمة الحالية .

ومع أن تطبيق هذه الطريقة نظرياً يتطلب أن تكون الاحتسابات لكل مستخدم بمفرده ، إلا أنها في واقع الأمر تستعمل لجماعات من المستخدمين ، وغالباً ما يبسط تطبيق الطريقة باستعمال تاريخ دخول واحد لجميع المستخدمين .

ب - طريقة مستوى القسط الإفرادي

توزع هذه الطريقة ، التي تستعمل عموماً في بوالص التأمين للدفعات الإفرادية ، تكلفة منافع تقاعد كل مستخدم على الفترة من تاريخ دخوله في البرنامج إلى تاريخ تقاعده بمبالغ سنوية متساوية أو بنسبة مئوية ثابتة من أجره . ولا يتم اجراء حساب منفصل لكلفة الخدمة السابقة لأن مجموع كلفة المنفعة النهائية يوزع بين تاريخ دخول المستخدم وتاريخ تقاعده .

وبموجب هذه الطريقة ، فإن التكاليف السنوية للخدمة الحالية تكون أعلى من تلك التي تنتج عن الطريقة العادلة لتاريخ الانتساب . والسبب في ذلك هو أنه بموجب هذه الطريقة تحمل تكاليف الخدمة السابقة على تكاليف الخدمة الحالية .

ج - الطريقة الإجمالية

تستعمل هذه الطريقة المبادىء الأساسية ذاتها التي تستعمل في طريقة

مستوى القسط الإفرادي ، ولكنها تطبق على البرنامج ككل وليس على الموظفين بصورة إفرادية . وتوزع تكلفة المنافع على متوسط سنوات خدمة المستخدمين العاملين . ويؤثر استعمال متوسط الكلفة لجميع المستخدمين ، أو لجماعات من المستخدمين بموجب هذه الطريقة على ارتفاع نسبي للكلفة السنوية في السنوات الأولى من البرنامج بصورة أقل مما هي عليه بموجب طريقة القسط الثابت الإفرادي .

ولا تتحدد كلفة الخدمة السابقة ولا تعديلات الخبرة بل توزع خلال الفترات القادمة بحسابات دورية عند استخدام هذه الطريقة .

د ـ الطريقة العادية للعمر المطلوب

تعتبر هذه الطريقة شبيهة بالطريقة الإجمالية ، وبطريقة مستوى القسط الإفرادي ، فيما عدا أنه يتم ، بموجب هذه الطريقة ، احتساب وتحديد تكلفة الخدمة السابقة باستعمال طريقة تقييم المنفعة المستحقة . وتحدد تكلفة الخدمة الحالية باستعمال الطريقة الإجمالية ، ولكنها تطبق فقط على المنافع التي ستنشأ عن الخدمة في المستقبل .

محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

المحتويـــات

	الفقـــرات
مقدمـــة	١ ـ ٣
تعريـــف	٣
الشـرح	٤ ـ ٣٦
المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية	٦ ـ ٣٠
منهج رأس المال إزاء منهج الدخل	٦ ـ ٩
الاعتراف بالدخل	١٠ ـ ١٩
المنح الحكومية غير المالية	٢٠
عرض المنح الخاصة بالأصول	٢١ ـ ٢٤
عرض المنح الخاصة بالدخل	٢٥ ـ ٢٧
إعادة دفع المنح الحكومية	٢٨ ـ ٣٠
أنواع أخرى من المساعدات الحكومية	٣١ ـ ٣٥

الإفصاح	٣٦
قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٢٠	
محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	٣٧ - ٤٤
المحاسبة	٣٧ - ٤١
الإفصاح	٤٢
أحكام محاسبية انتقالية	٤٣
تاريخ التطبيق	٤٤

مقدمـــة

١ ـ يبحث هذا البيان موضوع المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية والإفصاح عنها وعن أي مساعدات حكومية أخرى .

٢ ـ لا يدخل ضمن هذا البيان بحث المواضيع التالية :

أ ـ المشاكل الخاصة الناتجة عن محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عنها بمعلومات مالية إضافية مشابهة ضمن البيانات المالية المحضرة خصيصاً لتعكس آثار التغيير في الأسعار .

ب ـ المساعدة الحكومية المقدمة للمؤسسة على شكل فوائد يستفاد منها في احتساب الدخل الخاضع للضريبة أو الضريبة المستحقة (كفترة الإعفاء من ضريبة الدخل أو الضرائب المستردة على الاستثمار أو مخصصات الاستهلاك على أساس القسط المتزايد أو تخفيض معدلات الضريبة) .

ج ـ المشاركة الحكومية في ملكية المؤسسة .

تعريـــف

٣ ـ تم استعمال التعابير التالية في هذا البيان بالمعاني الموضحة لها أدناه :

الحكومة - تشير إلى الحكومة أو المؤسسات الحكومية وما شابهها سواء كانت محلية أو وطنية أو دولة .

المساعدة الحكومية هي موقف الحكومة لإعطاء فوائد اقتصادية محددة لمؤسسة أو مجموعة مؤسسات ينطبق عليها وصف معيار محدد . ولا تتضمن المساعدات الحكومية لأغراض هذا البيان المساعدات التي تقدم بشكل غير مباشر بسبب أحوال التجارة العامة مثل البنود المتعلقة بتطوير البنية الأساسية للتنمية أو في فرض قيود تجارية على المؤسسات المتنافسة .

المنح الحكومية[1] هي مساعدات تقدمها الحكومة لتحويل موارد إلى المؤسسة مقابل إلتزام حالي أو سابق يتعلق بالنشاطات التشغيلية . ويستبعد من ذلك المساعدات الحكومية التي لا يمكن تحديد قيمة لها أو التعامل مع الحكومة بصورة لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية للمشروع .

المنح الخاصة بالأصول عبارة عن منح حكومية تستحق للمؤسسة بشرط أساسي يتعلق بشراء أو تأسيس أو الحصول على أصل طويل الأجل ، وقد تتضمن شروط الإعانة كذلك تحديد نوعية وموقع الأصول أو الفترة الزمنية التي يمكن خلالها الحصول على الأصل أو اقتناؤه فيها .

المنح الخاصة بالدخل عبارة عن المنح الحكومية الأخرى باستثناء تلك الخاصة بالأصول .

القروض المتنازل عنها عبارة عن قروض يتعهد المقرض بالتنازل عنها في ضوء شروط محددة .

---

(١) يشار إليها أحياناً بأسماء أخرى كالهبات أو المعونات أو العلاوات الحكومية .

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن يستبدل به أصل بين مشتر وبائع راغبين ومطلعين في معاملة متساوية بينهما .

الشـــرح

٤ ـ تختلف المساعدات الحكومية في طبيعتها وفي شروط اعطائها . وقد تكون الغاية من المساعدة تشجيع المؤسسة على القيام بمجموعة من الأعمال التي قد لا تقبل تنفيذها بدون تقديم المساعدة .

٥ ـ إن استلام المؤسسة لمساعدة حكومية قد يكون له الأثر الفعال على البيانات المالية للسببين التاليين . أولاً : إذا تم تحويل الموارد ، لا بدّ من اتباع طريقة محاسبية مناسبة لتسجيل ذلك التحويل ، وثانياً : من المناسب إعطاء فكرة عن مدى استفادة المشروع من هذه الإعانة خلال فترة التقرير . ويسهل هذا اجراء مقارنات بين البيانات المالية للفترات السابقة ومع المؤسسات الأخرى .

المنح الحكومية

منهج رأس المال ازاء منهج الدخل

٦ ـ يمكن التمييز بين منهجين في المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية هما : منهج رأس المال حيث يتم تسجيل المنحة مباشرة لحقوق المساهمين ، ومنهج الدخل حيث يتم تسجيل المنحة مباشرة ضمن الدخل خلال فترة زمنية واحدة أو أكثر .

٧ ـ يدعم مؤيدو منهج رأس المال آراءهم بالحجج الآتية :

أ ـ تمثل المنح الحكومية وسائل تمويل ويجب معالجتها في الميزانية العمومية بدلاً من تمريرها على بيان الدخل لإجراء مقاصة مع

بنود المصروفات التي تم تمويلها . وبما أن إعادتها غير متوقعة ، يجب لذلك إضافتها كحركة دائنة لحقوق المساهمين مباشرة .

ب ـ بما أن المنح الحكومية لا تكتسبها المؤسسة بل هي تشجيع تقدمه الحكومة دون أن تتكبد المؤسسة أية مصاريف عليها ، لذلك فإنه من غير المناسب الاعتراف بالمنح الحكومية في بيان الدخل .

٨ ـ المفاهيم التي تؤيد منهج الدخل ضد منهج رأس المال هي كما يلي :

أ ـ بما أن المنح الحكومية تمثل موارد تستلمها المؤسسة من غير المساهمين ، يجب ألا تحول كحركة دائنة لحقوق المساهمين ، بل يجب إدخالها في بيان الدخل في الفترات المناسبة .

ب ـ من الأمور النادرة أن تُقدم المنح الحكومية دون مقابل . ولذلك فإن المشروع يكتسبها بالتزامه وقبوله لشروطها ، وبناء عليه يجب أخذها لبيان الدخل للمقابلة مع النفقات التي تحاول المنح التعويض عنها .

ج ـ بما أن الضرائب على الدخل وما شابهها تقتطع من الدخل ، فإنه من الأمور المنطقية معالجة المنح الحكومية التي تعتبر امتداداً للسياسات المالية العامة في بيان الدخل .

٩ ـ إن تفحص الآراء الموضحة أعلاه يشير إلى منهج الدخل هو الأكثر قبولاً عامة كمعالجة محاسبية معقولة .

الاعتراف بالدخل

١٠ ـ من المبادىء الأساسية في منهج الدخل ضرورة الاعتراف بالمنح الحكومية في بيان الدخل على أساس منطقي منتظم خلال الفترات اللازمة لمقابلة تلك المنح مع النفقات الخاصة بها . إن الاعتراف بالمنح الحكومية على

أساس استلامها لا يتفق مع مبدأ الاستحقاق المحاسبي (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١/ الإفصاح عن السياسات المحاسبية) ولذلك لا يمكن قبوله إلا في حالة عدم توفر أساس محدد لتوزيع المنحة على فترات أخرى باستثناء تلك الفترة التي استلمت فيها .

١١ ـ يمكن في معظم الأحوال التحقق من النفقات والتكاليف التي تتعلق بالمنحة الحكومية ، وبناء عليه فإن المنح الخاصة بنفقات محددة تحول لحساب الدخل في الفترة التي تستحق فيها هذه النفقات . وبصورة مشابهة فإن المنح التي ترتبط باستهلاك أصول معنية تحول إلى الدخل خلال الفترات التي يسجل فيها الاستهلاك بنسبة استهلاك تلك الأصول .

١٢ ـ إن المنح التي تخص أصولاً غير قابلة للاستهلاك قد تتطلب كذلك الوفاء بالتزامات محددة ، ولذلك يتم اطفاؤها على حسابات الدخل خلال الفترات التي يتكبد فيها المشروع نفقات تلك الالتزامات . ومن الأمثلة على ذلك منحة حكومية عن طريق اعطاء المؤسسة قطعة أرض بهدف بناء بناية للمؤسسة وفي مثل هذا الحال يصح أن يعترف بالمنحة ويتم اطفاؤها خلال مدة العمر المقدر للبناء .

١٣ ـ تعطى المنح أحياناً كجزء من مجموعة من المساعدات المالية في إطار السياسات المالية العامة التي ترتبط بشروط محددة . ولذلك لا بد في مثل هذه الحالات من بذل العناية في تحديد تلك الشروط التي تستدعي تكاليف ونفقات تتحدد في ضوئها فترات اكتساب الإعانة . ولذلك قد يكون من المناسب توزيع جزء من المنحة على أساس ما وتوزيع جزء آخر منها على أساس آخر .

١٤ ـ قد تعطى الإعانة الحكومية في أحوال خاصة لتوفير دعم مالي فوري للمؤسسة دون أن ترتبط بمصاريف خاصة قد تتكبدها المؤسسة . وقد تقتصر مثل تلك الإعانات لمشاريع فردية دون أن تتوفر لمجموعة كاملة من

المستفيدين . ولذلك فإن هذه الظروف قد تدعم أخذ المنحة للدخل خلال الفترة التي يستحق استلامها للمؤسسة ضمن البنود غير العادية إذا كان هذا مناسباً مع اعطاء الإفصاح اللازم لفهمها بصورة واضحة .

١٥ ـ قد تتوفر المنحة الحكومية وتستحق للمؤسسة كتعويض عن مصاريف أو خسائر حدثت في سنوات محاسبية سابقة . ويتم تسجيل هذه المنح في بيان الدخل ضمن البنود غير العادية إذا كان هذا مناسباً في الفترة التي يستحق فيها الاستلام مع الإفصاح لبيان أثرها بصورة واضحة ومفهومة .

١٦ ـ لا يتم الاعتراف بالمنحة في بيان الدخل إلا إذا توفرت درجة معقولة من التأكيد بأن المؤسسة ستلتزم بالشروط المطلوبة ، وبأنه سيتم استلام المنحة . إن استلام المنحة لا يعطي في حد ذاته برهاناً قاطعاً بأنه قد تم أو سيتم الالتزام بالشروط الخاصة بتلك المنحة .

١٧ ـ إن أسلوب استلام المنحة لا يؤثر في حد ذاته على الأسلوب المحاسبي لمعالجتها . وبناء عليه فإن المعالجة المحاسبية واحدة سواء تم استلام المنحة نقداً ، أو اعتبرت تخفيضاً لالتزام حكومي .

١٨ ـ إن التنازل عن قيمة قرض حكومي يعتبر منحة حكومية إذا توفرت الضمانات المعقولة بأن المؤسسة ستلتزم بالشروط المطلوبة للتنازل عن القرض .

١٩ ـ بعد أن يتم الاعتراف بإيراد المنحة ، فإن أية طوارىء يتم معالجتها وفقاً لما ورد في قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٠ « الاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية » .

المنح الحكومية غير المالية

٢٠ ـ قد يتم إعطاء المنح الحكومية بتحويل أصول غير مالية مثل الأراضي

وما شابه وتسخيرها لاستخدام المؤسسة . ولذلك فإنه من المعتاد في مثل هذه الحالات تقييم هذه الأصول ومعالجتها محاسبياً مع المنحة الحكومية بقيمها العادلة ، وكبديل يتبع بعض الأحيان تسجيل كل من الأصل والمنحة بقيمة رمزية .

عرض المنح الخاصة بالأصول

٢١ ـ يمكن عرض المنح (أو أي جزء منها) في البيانات المالية في ضوء إحدى الطريقتين التاليتين اللتين تعتبر كل منهما مقبولة لذلك الغرض .

٢٢ ـ الطريقة الأولى تعتبر فيها المنحة دخلاً مؤجلاً لم يكتسب بعد ، ويتم تسجيله في بيان الدخل بصورة منتظمة وعلى أساس معقول خلال العمر الإنتاجي للأصل .

٢٣ ـ الطريقة الثانية تطرح بموجبها المنحة من قيمة الأصل للتوصل إلى القيمة الدفترية للأصل ، ويتم تسجيل المنحة في بيان الدخل خلال العمر الإنتاجي للأصل القابل للاستهلاك وذلك بتخفيض مصاريف الاستهلاك .

٢٤ ـ إن شراء الموجودات واستلام المنح الخاصة بها قد يؤدي إلى حركات رئيسية في التدفق النقدي للمؤسسة . وبناء عليه ، وحتى تظهر القيمة الإجمالية للاستثمار في الأصول ، فإن هذه التحركات يتم الإفصاح عنها في بنود منفصلة في بيان التغيير في الوضع المالي دون الأخذ بعين الاعتبار طرح المنحة من الأصول الخاصة بها عند عرض الميزانية العمومية .

عرض المنح الخاصة بالدخل

٢٥ ـ تعرض المنح الخاصة بالدخل في بعض الأحيان في الجهة الدائنة ضمن بيان الدخل إما بصورة منفصلة أو تحت بند عام مثل « إيرادات أخرى » ، أو يمكن طرحها من المصاريف الخاصة بها في التقرير .

٢٦ ـ يرى مؤيدو الطريقة الأولى بأنه من غير المناسب اجراء مقاصة بين بنود الدخل والمصاريف وأن فصل المنحة عن المصاريف يسهل المقارنة مع المصاريف التي لا تتأثر بالإعانة . أما أتباع الطريقة الثانية فيرون بأن المنحة هي الداعية للإنفاق ، ولذلك فإن عرض النفقات دون اجراء مقاصة لها مع المنحة قد يكون مضللاً .

٢٧ ـ تعتبر كل من الطريقتين السابقتين معقولتين لعرض المنح الخاصة بالدخل . كما أنه لا بد من الإفصاح عن المنحة حتى يتم استيعاب البيانات المالية بصورة سليمة . ويعتبر الإفصاح بصورة منفصلة عن أثر المنح على أية بنود خاصة بالإيرادات أو المصاريف من الأمور المناسبة .

إعادة دفع المنح الحكومية

٢٨ ـ قد تستحق إعادة دفع المنح الحكومية إذا لم يتم الالتزام بشروط محددة . ولذلك فإنه إذا استدعت الظروف إعادة دفع منحة حكومية ، فإن التعديل يعتبر تغييراً في التقديرات المحاسبية ، وليس تعديلاً لفترات سابقة (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٨ البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيير في السياسات المحاسبية) .

٢٩ ـ يتم معالجة المنح المستردة بطرحها أولاً من الرصيد الدائن المؤجل لها الذي لم يتم اطفاؤه بعد . فإذا ما زادت القيمة المستردة عن الرصيد الدائن المؤجل ، أو إذا لم يكن هناك أي رصيد دائن مؤجل ، فإن الفائض يحول فوراً لبيان الدخل .

٣٠ ـ تسجل القيمة المستردة من المنحة الخاصة بالأصل كزيادة في القيمة المسجلة للأصل أو كتخفيض لرصيد الدخل المؤجل . وينزل فوراً من الدخل القيمة التجميعية للاستهلاك الإضافي الناتج عن زيادة قيمة الأصل التي كان من المفروض اقتطاعها في السنوات السابقة . وقد يكون من

المناسب الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي أدت إلى استعادة المنحة ، واحتمال تأثير ذلك على القيمة المسجلة للأصل .

أنواع أخرى من المساعدات الحكومية

٣١ - هناك بعض النماذج من الإعانات الحكومية التي تم استثناؤها من تعريف المنح الحكومية في الفقرة ٣ من هذا البيان إما لعدم امكانية تخصيص قيمة معقولة لها ، أو لأنها تشمل عمليات لا يمكن تمييزها عن العمليات التجارية العادية للمؤسسة .

٣٢ - من الأمثلة عن المنح التي لا يمكن تخصيص قيمة معقولة لها الاستشارات الفنية والتسويقية المجانية وتقديم الضمانات . ومثال على المساعدات التي لا يمكن تمييزها عن العمليات التجارية العادية اتباع الحكومة لسياسة مشتريات تؤدي بالتأثير على مبيعات المؤسسة . وبالرغم من معرفة أثر تلك السياسة على المبيعات ، إلا أن عملية فصل ذلك الأثر لتحديد المنحة الحكومية قد لا يستند على أساس .

٣٣ - إن أهمية الفوائد في الأمثلة المقدمة أعلاه قد تستدعي ضرورة الإفصاح عن طبيعة ومدى ومدة المساعدة لعرض بيانات مالية غير مضللة .

٣٤ - القروض التي تمنح بدون فوائد أو بفوائد رمزية تعتبر من المساعدات الحكومية إلا أنه لا يتم تقديرها عن طريق احتساب الفوائد الضمنية عليها .

٣٥ - لا تتضمن المساعدات الحكومية في هذا البيان تقديم تحسينات على البنية العامة للنقل العام وشبكة الاتصالات وتوفير وسائل الخدمات مثل الري وتوفير المياه التي تعتبر من الخدمات المتوفرة بصورة مستمرة ولفترة غير محددة لكافة المواطنين .

الإفصاح

٣٦ ـ من المناسب الإفصاح عن المعلومات التالية :

أ ـ السياسة المحاسبية المتبعة للمنح الحكومية بالإضافة إلى طرق عرضها في البيانات المالية .

ب ـ طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها في البيانات المالية والإشارة إلى أية مساعدات حكومية استفادت منها المؤسسة مباشرة .

ج ـ الشروط غير المنفذة والطوارىء الأخرى ذات العلاقة بالاعتراف بالمساعدة الحكومية .

قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٢٠

محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

تتألف قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٢٠ من الفقرات ٣٧ ـ ٤٤ ويجب قراءتها في ضوء الفقرات ١ ـ ٣٦ من هذا البيان و المقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية .

المحاسبة

٣٧ ـ يجب ألاّ يتم الاعتراف بالمنح الحكومية ، وحتى المنح غير المالية المقدرة بقيمتها العادلة إلا إذا توفرت الضمانات المعقولة أولاً بالتزام المؤسسة بالشروط المطلوبة وثانياً ؛ بأنه سيتم استلام تلك المنح . يجب ألا تحول المساعدات مباشرة لحقوق المساهمين .

٣٨ ـ يجب أن يعترف بالمنح الحكومية في بيان الدخل بصورة منتظمة خلال الفترات اللازمة لمطابقة تلك المنح بالنفقات المتعلقة بها .

٣٩ ـ يجب أن تعرض المنح الحكومية الخاصة بالأصول ، وكذلك المنح غير المالية المقدرة بقيمتها العادلة في الميزانية العمومية إما كإيراد مؤجل أو بطرح المنحة للتوصل للقيمة المدرجة للأصل .

٤٠ ـ يجب أن يعترف بالمنحة الحكومية التي يستحق استلامها كتعويض عن مصاريف أو خسائر حدثت أو لإعطاء دعم مالي فوري للمؤسسة دون أن يترتب على ذلك أية نفقات لاحقة لها في بيان أرباح الفترة التي تستحق فيها ضمن البنود غير العادية إذا أمكن ذلك ، (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٨ ـ البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيير في السياسات المحاسبية) .

٤١ ـ يتم معالجة المنح الحكومية التي تصبح مستردة على أنها تغيير في

التقديرات المحاسبية (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٨ ـ البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيير في السياسات المحاسبية) . ويتم طرح القيمة المستردة من المنحة من الرصيد الدائن غير المستهلك الخاص بتلك المنحة ، وإذا ما زادت قيمة المنحة المستردة عن الرصيد الدائن المؤجل ، أو إذا لم يوجد رصيد دائن ، فإن القيمة المستردة تقتطع فوراً من الأرباح . أما استرداد منحة خاصة بالأصول ، فإنها تسجل لزيادة قيمة الأصل أو تخفيض رصيد الدخل المؤجل في الميزانية ، وينزل فوراً من الدخل القيمة التراكمية للاستهلاك الإضافي الذي كان يمكن اقتطاعه لتاريخه لو لم تعط المنحة .

الإفصاح

٤٢ ـ يجب الإفصاح عما يلي :

أ ـ السياسة المحاسبية المتبعة للمنح الحكومية بالإضافة إلى طرق عرضها في البيانات المالية .

ب ـ طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها في البيانات المالية والإشارة إلى أية مساعدات حكومية استفادت منها المؤسسة مباشرة .

ج ـ الشروط غير المنفذة والطوارىء الأخرى ذات العلاقة بالاعتراف بالمساعدة الحكومية .

أحكام محاسبية انتقالية

٤٣ ـ يجب على المؤسسة التي تلتزم بهذا البيان للمرة الأولى أن تتبع ما يلي :

أ ـ الإلتزام بالإفصاح المطلوب كلما كان ذلك ممكناً ، و

ب - إما أن تقوم :

(أ) بتعديل البيانات المالية بما يتطلبه التغيير في السياسات المحاسبية وفقاً لقاعدة المحاسبة الدولية رقم ٨ ، « البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيير في السياسات المحاسبية » ، و

(ب) بتطبيق المبادىء المحاسبية على المنح أو أجزاء من المنح التي استحق استلامها أو إعادة دفعها بعد التاريخ المحدد لتنفيذ القاعدة .

تاريخ التطبيق

٤٤ - يتم الالتزام بقاعدة المحاسبة الدولية هذه وتصبح سارية المفعول على البيانات المالية التي تشمل فترات تبدأ في ١ يناير ١٩٨٤ أو بعد ذلك .

المحتويات

	الفقرات
مقدمة	١ - ٣
تعريف	٣
الشرح	٤ - ٢٣
محاسبة العمليات المحددة بالعملة الأجنبية	٥ - ١١
ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية	١٢ - ٢١
الأسلوب المتبع في هذه القاعدة	١٣ - ١٨
معالجة البنود المالية الناتجة عن العمليات الداخلية	١٩
صافي الاستثمار الذي تتم حمايته مالياً بقرض أجنبي	٢٠
ترجمة البيانات المالية لوحدات تخضع إلى ارتفاع كبير في التضخم المالي	٢١

الأثر الضريبي لفروقات الأسعار	٢٢
الإفصاح	٢٣
قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٢١	
المحاسبة لآثار التغيير بأسعار العملة الأجنبية	٢٤ ـ ٣٩
محاسبة العمليات المحددة بالعملة الأجنبية	٢٤ ـ ٣١
ترجمة البيانات المالية للوحدة الأجنبية	٣٢ ـ ٣٣
ترجمة البيانات المالية لعمليات أجنبية مكملة لعمليات الشركة الأم	٣٤
الإفصاح	٣٥ ـ ٣٧
أحكام انتقالية	٣٨
تاريخ التطبيق	٣٩

مقدمـــة

١ - يتضمن هذا البيان بحث المعالجة المحاسبية لعملات محددة بالعملات الأجنبية في البيانات المالية وترجمة البيانات المالية لأعمال أجنبية للعملة المحلية وذلك لدمجها في تقرير موحد بالعملة المحلية ضمن البيانات المالية للمؤسسة .

٢ - لا يتضمن هذا البيان بحث إعادة صياغة البيانات المالية للمؤسسات من العملة المحلية لعملات أخرى لتسهيل قراءتها أو لأي أسباب أخرى مشابهة .

تعريـــف

٣ - استعملت التعابير التالية بالمعاني المحددة لها أدناه في هذا البيان .

عملة التقرير هي العملة المستعملة لإعداد البيانات المالية .

العملة الأجنبية هي أي عملة غير عملة التقرير .

الشركة الأم (كما تستعمل ضمن هذه القاعدة المحاسبية فقط) هي الشركة التي لها فرع أجنبي أو أكثر .

العملية الأجنبية هي الشركة التابعة أو الزميلة أو المشاريع المشتركة أو

فرع تتم أعمال أى منها فى أي بلد آخر غير بلد الشركة الأم علماً بأن هذه العمليات قد تعتبر « وحدة اجنبية » كما سيتم تعريفها أدناه أو قد لا تعتبر كذلك .

الوحدة الأجنبية هي العمليات الأجنبية التي لا تعتبر جزءاً مكملاً لعمليات الشركة الأم .

صافى الاستثمار في وحدة أجنبية هو ذلك الجزء الذي تملكه الشركة الأم من الاصول أو من حقوق المساهمين للوحدة الأجنبية .

سعر التحويل هو نسبة تبادل عملة بعملة أخرى في وقت محدد .

السعر الحالي هو سعر التحويل السائد في يوم محدد للحصول على عملة أجنبية في ذلك اليوم .

سعر الصفقة هو سعر التبادل المتفق عليه لتبادل عملتين بتاريخ محدد في المستقبل .

سعر الاقفال هو السعر الحالي السائد بتاريخ الميزانية العمومية .

البنود النقدية عبارة عن النقدية المحتفظ بها وبنود أخرى سيتم قبضها أو دفعها بوحدات نقدية . وتعتبر الأصول والمطلوبات الأخرى ما عدا ذلك بنوداً غير نقدية .

قرض بالعملة الأجنبية هو عبارة عن قرض يستحق الدفع بالعملة الأجنبية بغض النظر عن العملة أو الشكل الذي قبض فيه ذلك القرض .

تاريخ التسديد هو التاريخ الذي تقبض أو تدفع فيه الذمم .

بنود طويلة الأجل هي الموجودات أو المطلوبات التي لا يتوقع تحقيقها أو دفعها خلال سنة واحدة من تاريخ الميزانية العمومية .

الشـــرح

٤ ـ إن العمليات الأجنبية التي تدخل بها أي مؤسسة تتم بواحدة من الطريقتين الآتيتين :

أ ـ قد تكون العمليات محددة بالعملة الأجنبية ، إذ قد تشتري المؤسسة أو تبيع البضائع أو قد تقوم بإقراض أو استقراض بعملة أجنبية . ولا بد من التعبير عن هذه العمليات بعملة التقرير للمؤسسة ليتم إعداد البيانات المالية .

ب ـ قد يكون للمؤسسة عمليات أجنبية ، ولا بد في هذه الحالة من ترجمة البيانات المالية للوحدات الأجنبية حتى يتم إعداد البيانات المالية للمؤسسة بعملة التقرير .

محاسبة العمليات المحددة بالعملة الأجنبية

٥ ـ يتم تسجيل العمليات التي تتم بالعملات الأجنبية في السجلات المالية للمؤسسة بالسعر السائد بتاريخ حدوثها . ومن المعتاد لأسباب عملية استعمال سعر يقارب السعر الحقيقي .

٦ ـ عندما يتغير السعر بين تاريخ العملية وتاريخ سداد أي بنود مالية متعلقة بها ينتج فرق التحويل .

٧ ـ عندما يتم تسديد العملية خلال الفترة المحاسبية ذاتها التي تنشأ فيها ، يعتبر فرق التحويل الناتج عن القيمة التي سجلت فيها العملية أصلاً والقيمة التي سددت فيها ربحاً أو خسارة باستثناء ما ورد في الفقرة ٢٠ من هذا البيان .

٨ ـ عندما لا يتم سداد العملية خلال الفترة المحاسبية التي تنشأ فيها ، فإن ناتج البنود النقدية الأجنبية يضاف في بعض الأحيان للبيانات المالية في نهاية

الفترة بالسعر السائد عند نشوء العملية . ويرى اتباع هذه الفكرة بأن السعر التاريخي هو مؤشر جيد كسعر الإقفال للدلالة على سعر التسديد . ويرى الغالبية بأنه بالرغم من احتمال التغيير بالأسعار في المستقبل ، فإن إدراج البنود النقدية الأجنبية بالسعر السائد لعملة التقرير يعكس بصورة أفضل الوضع المالي للمؤسسة بتاريخ الميزانية العمومية . وبناء عليه فإن أي فرق بين القيمة المسجلة في البيانات المالية الحالية والقيمة المسجلة عند نشوء العملية أو المسجلة بالبيانات المالية السابقة يعتبر ربحاً أو خسارة ناتجة عن التعامل بالعملة الأجنبية .

٩ ـ تختلف من الناحية العملية المعالجة المحاسبية للأرباح والخسائر الناتجة عن عمليات العملات الأجنبية التي لم يتم تسديدها بتاريخ الميزانية العمومية . إذ ترحل عادة الأرباح والخسائر الناتجة عن بنود مالية قصيرة الأجل عند تحديدها لحساب الدخل وتتبع في الغالب سياسة مشابهة لذلك للأرباح والخسائر الخاصة بالبنود المالية طويلة الأجل . هذا ويؤجل البعض اعتماداً على مبدأ الحذر الاعتراف بالأرباح دون أن يتم تأجيل الاعتراف بالخسائر إلا بقدر لا تتجاوز فيه هذه الخسائر الأرباح المؤجلة سابقاً . ويؤجل البعض كلاً من الأرباح والخسائر الخاصة بالبنود المالية طويلة الأجل ويتم تسجيلها في أرباح وخسائر الفترة الحالية والفترات القادمة على أساس منتظم خلال فترة البنود المالية المتعلقة بها .

١٠ ـ يتم في بعض الأحيان الدخول بعقود مستقبلية لتحويل العملات لتحديد القيم التي ستسجل بعملة التقرير أو التي ستتوفر بتاريخ تسديد العمليات السائدة بالعملة الأجنبية . ويعتبر الفرق بين سعر الصفقة والسعر الحالي عند نشوء العقد ممثلاً ، من ضمن الأشياء الأخرى ، لفرق معدلات الفائدة السائدة بين العملتين ، ولذلك يتم إطفاء هذا الفرق في حساب الأرباح خلال مدة العقد . أما بالنسبة لعمليات البيع والشراء قصيرة

الأجل ، فإن العرف المتبع هو استعمال سعر الصفقة المحدد بالعقد المستقبلي لقياس وتسجيل العملية بالتقارير . كما يمكن تحقيق هدف حماية العقود المستقبلية بعمليات أخرى مثل قروض العملات الأجنبية .

١١ ـ عندما يكون فرق التحويل نتيجة لتخفيض شديد أو هبوط لأسعار العملة بحيث يؤثر على المطاليب الناشئة مباشرة من شراء جديد لأصول أرسلت فواتيرها بالعملة الأجنبية دون أن تتوفر طريقة عملية للحماية المالية من هذا الفرق ، يحول الفرق في بعض الأحيان لتعديل التكلفة التي سجلت بها الأصول على ألا تتجاوز القيمة المعدلة تكلفة الاستبدال أو القيمة التي يمكن استردادها من استعمال أو بيع الأصل ، أيهما أقل .

ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية

١٢ ـ تتبع حالياً عدة طرق لترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية . إذ يوجد العديد من هذه الطرق التي تستعمل أسعاراً مختلفة للأصول والمطلوبات المختلفة . أما الطريقة الرئيسية المتبعة من ضمن هذه الطرق فيتم بموجبها ترجمة البنود المالية بسعر الإقفال على أن يتم ترجمة قيم البنود الأخرى بالسعر السائد عند نشوء هذه البنود ، وترحيل الفرق الناتج سواء كان ربحاً أو خسارة لحساب الأرباح والخسائر . وهناك طريقة أخرى يتم بموجبها ترجمة كافة الأصول والمطلوبات في البيانات المالية الأجنبية بسعر الإقفال وترحيل الفرق الناتج في بعض الأحيان لحساب الأرباح والخسائر وفي أحيان أخرى لحقوق المساهمين .

الأسلوب المتبع في هذه القاعدة

١٣ ـ يتم بموجب هذه القاعدة اختيار طريقة ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية بتقييم الخصائص المالية والتشغيلية لتلك العمليات ، وبناء عليه يمكن تصنيف العمليات الأجنبية في مجموعتين .

١٤ ـ تضم المجموعة الأولى العمليات الأجنبية التي تكون غالبيتها بالعملة المحلية سواء في تجميع النقد والبنود المالية الأخرى أو في دفع المصاريف والتكاليف وتحقيق الإيرادات وربما القيام بترتيبات الاقتراض . ولذلك فإن التغيير بأسعار العملة لا يكون له أثر مباشر (أو يكون التأثير بسيطاً) على العمليات أو على التدفق النقدي الحالي أو المستقبلي سواء للشركة الأم أو لتلك العمليات الأجنبية التي لا تعتبر جزءاً مكملاً لعمليات الشركة الأم . ولذلك فإن أهمية التغيير بأسعار التحويل بالنسبة للشركة الأم يرتبط بصافي استثمارها بالعمليات الأجنبية بدلاً من نسبة البنود المالية للبنود غير المالية في تلك العمليات . ويشار لذلك لتلك العمليات في هذا البيان بالوحدات الأجنبية .

١٥ ـ أما المجموعة الثانية فإنها تضم العمليات الأجنبية التي تعتبر جزءاً مكملاً لعمليات الشركة الأم ، ولذلك يكون أثر التغيير بالأسعار في هذه الحالة مختلفاً . وفي الحالات البسيطة تكون العمليات الأجنبية محدودة ببيع البضاعة المستوردة من الشركة الأم وتحويل مبالغ البيع لها . فإذا نتج فرق بسعر التحويل ، فإن ذلك سيؤثر فوراً وبصورة مباشرة على التدفق النقدي للشركة الأم ، ولذلك فإن مثل هذا الوضع سينشأ إذا قامت الشركة الأم بإجراء العملية بنفسها . ولذلك فإن أثر التغيير في أسعار العملة في حالة العمليات الأجنبية التي تعتبر جزءاً أساسياً من عمليات الشركة الأم يرتبط بالبنود المالية الخاصة بالعمليات الأجنبية وليس بصافي استثمار الشركة الأم بتلك العمليات .

١٦ ـ تختلف العلاقات العملية بين الشركات الأم والعمليات، الأجنبية بصورة كبيرة . ولذلك يعتمد تصنيف العمليات الأجنبية ضمن « الوحدات الأجنبية » أو ضمن العمليات المكملة للشركة الأم على الظروف المحيطة في ضوء الاعتبارات التالية :

أ ـ هل تعتبر العمالة والمواد والتكاليف الأخرى للعمليات الأجنبية من التكاليف المحلية أو أنها تعتمد بصورة رئيسية على بضائع وخدمات يتم توفيرها من البلد الذي توجد فيه الشركة الأم ؟

ب ـ هل هناك علاقة بسيطة بين النشاطات اليومية للعمليات الأجنبية وللشركة الأم ، وهل تمثل العمليات، المتداخلة مع الشركة الأم نسبة كبيرة من العمليات الأجنبية ؟

ج ـ هل يتم تمويل العمليات الأجنبية ذاتياً من نفس عملياتها ومن الاقتراض المحلي أو أنها تعتمد بصورة رئيسية على التمويل من الشركة الأم ؟

د ـ هل يتم تسويق معظم الأعمال الأجنبية في داخل بلد الشركة الأم أم خارجه ؟

هـ ـ هل هناك أية مؤشرات تدل على أن التدفق النقدي للشركة الأم مستقل عن النشاطات اليومية للعمليات الأجنبية ، أو أنه يعتبر مرتبطاً بها بصورة مباشرة ؟

١٧ ـ من المناسب عند ترجمة البيانات المالية للوحدات الأجنبية المحافظة بقدر الإمكان على النتائج والعلاقات بين المبالغ المترابطة في البيانات المالية الأجنبية ، لأن هذه النتائج والعلاقات هي في الواقع المؤشر الحقيقي لإنجازات العمليات الأجنبية ومركزها المالي الذي سيتم دمجه في البيانات الموحدة أو المجمعة للمؤسسة . ويتم ذلك بترجمة كافة الموجودات والمطلوبات للوحدة الأجنبية بسعر واحد هو سعر الإقفال ، واستبعاد فرق الترجمة من الأرباح وتحويله مباشرة لحقوق المساهمين على أساس أن التغير بأسعار التحويل لن يكون له أثر مباشر ملموس على التدفق النقدي الحالي أو المستقبلي سواء للوحدة الأجنبية أو للشركة الأم ، ولأن إضافة مثل هذه

الفروقات سيحرف من قيمة الأرباح في حساب الأرباح والخسائر . أما الإجراءات التفصيلية لترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية فقد تم شرحها في الفقرة ٣٢ .

١٨ ـ أما عندما تكون العمليات الأجنبية جزءاً مكملاً لعمليات الشركة الأم ، فإنه من المناسب عند ترجمة البيانات المالية إضافة البنود الإفرادية في البيانات المالية الأجنبية ضمن بنود البيانات المالية للشركة الأم بصورة تعطي النتيجة ذاتها لو قامت الشركة الأم بتلك العمليات . وبناء عليه يتم الالتزام بالإجراءات التفصيلية المبينة في الفقرة ٣٤ .

معالجة البنود المالية الناتجة عن العمليات الداخلية

١٩ ـ إن إضافة البيانات المالية للوحدات الأجنبية ضمن تقارير الشركة الأم يتم وفقاً للإجراءات العادية كحذف الأرباح والعمليات الداخلية التي لا تتحقق (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٣ ، « البيانات المالية الموحدة ») . ولا بد من ملاحظة أنه لا يمكن على أي حال حذف فرق التحويل الناتج عن بنود مالية داخلية سواء كانت قصيرة أو طويلة الأجل ، بالرغم من أن البند المالي يمثل ديناً داخلياً يترتب عليه الالتزام بتحويل عملة لعملة أخرى ، ولذلك سيؤدي إلى ربح أو خسارة نتيجة تقلبات أسعار العملة . لذلك فإن مثل هذا الفرق يتم الاعتراف به في البيانات المالية المجمعة أو الموحدة على الأساس الذي يسجل فيه في البيانات المالية الفردية . ولكن إذا كان البند المالي الداخلي هو في الأساس امتداد أو تخفيض لصافي استثمار الشركة الأم في الوحدة الأجنبية ، فإنه يتم تحويل الأرباح أو الخسائر الناتجة عن ذلك ضمن حقوق المساهمين في البيانات المالية المجمعة أو الموحدة .

صافي الاستثمار الذي يتم حمايته مالياً بقرض أجنبي

٢٠ ـ يتم وفقاً لمقتضيات هذه القاعدة تسجيل أرباح وخسائر التحويلات

الناتجة عن القروض الأجنبية التي تحصل عليها الشركة الأم ضمن أرباح الفترة ، بينما يتم أخذ فروقات التحويل الخاصة بصافي استثمار الشركة الأم في الوحدة الأجنبية لحقوق المساهمين . ولذلك إذا كانت القروض الأجنبية والعمليات الأخرى بالعملات الأجنبية قد تمت كحماية مالية لصافي الاستثمار في الوحدة الأجنبية ، وشكلت حماية مالية فعالة ، يكون مناسباً اجراء المقاصة بين الفروقات الناتجة عن تحويل سعر الاستثمار وهذه القروض .

ترجمة البيانات المالية لوحدات تخضع إلى ارتفاع كبير في التضخم المالي

٢١ ـ من الأمور المناسبة عندما ترتفع الأسعار بمعدلات كبيرة تعديل البيانات المالية وتحديد أثر التغيير بالأسعار قبل ترجمة هذه البيانات (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٥ ، « المعلومات المبينة لأثر التغيير بالأسعار ») ، والبديل الآخر لذلك هو ترجمة البيانات المالية للوحدة الأجنبية باتباع الإجراءات الموضحة في البنود أ ـ هـ في الفقرة ٣٤ .

الأثر الضريبي لفروقات الأسعار

٢٢ ـ قد يكون للأرباح والخسائر الناتجة عن عمليات تحويل العملات وفروقات التحويل تأثير ضريبي تتم معالجته وفقاً لقاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٢ ، « محاسبة ضريبة الدخل » .

الإفصاح

٢٣ ـ تتضمن البيانات المالية عادة إيضاح الطرق المستخدمة لترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية . ومن الأمور التي تساعد في استيعاب البيانات المالية للمشروع الإفصاح عن صافي فروقات التغيير التي حولت للأرباح

خلال الفترة وفقاً للإجراءات الموضحة في الفقرة ٣٤ وصافي فرق التغيير خلال الفترة الذي حول لحقوق المساهمين نتيجة تطبيق الخطوات المبينة في الفقرتين ٣٢ و ٣٣ . كما يعتبر الإفصاح عن الإجراءات المختارة لترجمة بيان الأرباح للعمليات الأجنبية من الأمور الضرورية . كما يجب الإفصاح كذلك عن أية فروقات تغيير في أسعار العملات تم تأجيلها أو كانت نتيجة عمليات مالية وتمت إضافتها ضمن تكلفة الموجودات .

قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٢١
المحاسبة لآثار التغيير بأسعار العملة الأجنبية

تتألف قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٢١ من الفقرات ٢٤ - ٣٩ ، ويجب قراءتها في ضوء الفقرات ١ - ٢٣ من هذا البيان والمقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية .

محاسبة العمليات المحددة بالعملة الأجنبية

٢٤ - يجب تسجيل كافة العمليات المحددة بالعملة الأجنبية ، باستثناء ما ورد شرحه في الفقرة ٢٦ ، بعملة التقارير للوحدة بتطبيق سعر تحويل العملة السائد عند نشوء العملية أو أي سعر تقريبي للسعر الحقيقي .

٢٥ - يجب تسجيل البنود المالية الأجنبية التي تنشأ من عمليات الوحدة بسعر الإقفال ، إلا ما استثني في الفقرة ٢٦ .

٢٦ - عندما يتم الدخول في عقد مستقبلي لتحويل العملات لتحديد قيم العملة التي تتضمنها التقارير أو العملة اللازمة بتاريخ التسديد ، فإن الفرق بين سعر الصفقة والسعر الحالي عند نشوء العقد يتم إضافته للأرباح خلال مدة العقد . أما بالنسبة للعمليات قصيرة الأجل ، يمكن استخدام سعر الصفقة المحدد في العقد المستقبلي لتحويل العملات كأساس لقياس العمليات وتسجيلها في التقارير .

٢٧ - تتم إضافة فروقات التحويل (باستثناء ما ذكر منها في الفقرتين ٢٩و ٣٠) الناتجة عن تسديد البنود المالية أو عن عرض البنود المالية الأجنبية قصيرة الأجل بأسعار تختلف عن الأسعار التي سجلت بها أساساً خلال الفترة ، أو عن تلك التي عرضت بها في بيانات مالية سابقة ، ضمن أرباح الفترة ، باستثناء ما ذكر في الفقرة ٣١ .

٢٨ - تتم إضافة فروقات التحويل (باستثناء ما ذكر منها في الفقرتين ٢٩

و ٣٠) الناتجة عن تسجيل بنود مالية أجنبية طويلة الأجل بأسعار تختلف عن تلك التي سجلت بها خلال الفترة أو في البيانات المالية السابقة ، ضمن أرباح الفترة (باستثناء ما ذكر في الفقرة ٣١) . على أنه يمكن تأجيل الاعتراف بفروقات التحويل تلك وتسجيلها ضمن الأرباح الحالية أو في الفترات القادمة على أساس منتظم خلال الفترة المتبقية من عمر البنود المالية الخاصة بها ، مع المراعاة أن خسائر التحويل على ذلك البند يجب ألا يتم تأجيلها للفترات القادمة إذا كان من المتوقع تكرار مثل هذه الخسائر في المستقبل .

٢٩ ـ تحول فروقات التحويل الناتجة من التحويلات الداخلية للبنود المالية التي تعتبر امتداداً أو تخفيضاً في صافي استثمار الشركة الأم في الوحدة الأجنبية إلى حقوق المساهمين في البيانات المالية المجمعة أو الموحدة .

٣٠ ـ إذا كانت القروض والعمليات الأجنبية الأخرى قد خصصت وتمت كحماية مالية فعالة لصافي الاستثمار في الوحدة الأجنبية ، فيجب اجراء المقاصة بين الفروقات الناتجة عن القروض وعن تلك العمليات وأخذ النتيجة إلى حقوق المساهمين في الحدود التي يمكن تغطيتها بفروقات التحويل الناتجة عن صافي الاستثمار .

٣١ ـ عندما ينتج فرق التحويل من تخفيض شديد أو هبوط لأسعار العملة بحيث يؤثر ذلك على المطلوبات الناشئة من شراء جديد لأصول أرسلت فواتيرها بالعملة الأجنبية دون أن تتوفر طريقة عملية للحماية المالية من هذا الفرق ، يمكن تحميل الفرق على تكلفة الأصل على ألا تزيد القيمة المعدلة عن القيمة الأقل من التكلفة الاستبدالية أو القيمة التي يمكن استردادها من استعمال أو بيع الأصل .

ترجمة البيانات المالية للوحدة الأجنبية

٣٢ ـ يجب الالتزام بالإجراءات التالية عند ترجمة البيانات المالية للوحدات

الأجنبية بغرض دمجها في البيانات المالية للمؤسسة (باستثناء ما ورد في الفقرة ٣٣) :

أ ـ تترجم الأصول والمطلوبات المالية وغير المالية منها باستعمال سعر الإقفال .

ب ـ يؤخذ فرق التحويل الناتج عن ترجمة صافي الاستثمار في الوحدة الأجنبية في أول المدة بسعر يختلف عن السعر الذي سجلت فيه سابقاً إلى حقوق المساهمين .

ج ـ تترجم بنود بيان الدخل إما وفقاً لسعر الإقفال أو السعر السائد عند نشوء العملية (أو أي سعر تقريبي للسعر الحقيقي) ويمكن أن تؤخذ الفروقات الناتجة عن ترجمة بنود بيان الدخل بأسعار تختلف عن سعر الإقفال ، وبنود الميزانية العمومية وفقاً لسعر الإقفال ، إما لحقوق المساهمين أو للدخل .

د ـ أية فروقات تحويل أخرى تنتج عن تغييرات أخرى في حقوق المساهمين في الوحدة الأجنبية يتم اعتبارها ضمن حقوق المساهمين .

٣٣ ـ يفضل تعديل البيانات المالية للوحدة الأجنبية التي تتأثر بمعدلات عالية لارتفاع الأسعار وبيان أثر الارتفاع بالأسعار قبل اتمام إجراءات الترجمة ، أو أن يتم الالتزام بما ورد في البنود أ ـ هـ في الفقرة ٣٤ كبديل آخر .

ترجمة البيانات المالية لعمليات أجنبية مكملة لعمليات الشركة الأم

٣٤ ـ يجب الالتزام بالإجراءات التالية عند ترجمة البيانات المالية لعمليات أجنبية مكملة لعمليات الشركة الأم :

أ ـ تترجم كافة البنود المالية (باستثناء ما أشير إليها في البند ب أدناه) بسعر الإقفال .

ب - تترجم البنود المالية المغطاة بعقد مستقبل لتحويل العملات بعملة الشركة الأم وفقاً لأحد الأسعار التالية :

(١) سعر الاقفال (إذا أمكن قياس أرباح وخسائر العقد المستقبلي بصورة مستقلة) .

(٢) السعر الحالي عند نشوء العقد المستقبلي (بعد تعديله بأي خصم أو علاوة مطفأة على العقد) .

(٣) سعر الصفقة على العقد للعمليات قصيرة الأجل .

ج - تترجم البنود غير المالية المسجلة وفقاً لأحداث سابقة (مثلاً التكلفة التاريخية) بالأسعار التي كانت سائدة عند حدوث العملية .

د - تترجم البنود غير النقدية التي يعاد تقييمها بالسعر السائد عند إعادة تقييم هذه البنود .

هـ - تترجم بنود بيان الدخل بأسعار التحويل السائدة عند نشوء العملية . أما إذا تعددت هذه العمليات ونشأت خلال فترة زمنية طويلة فيمكن استخدام معدل أسعار التحويل السائد خلال الفترة كتقريب للسعر الحقيقي .

وتؤخذ كافة فروقات التحويل الناتجة من اتباع الإجراءات أعلاه إلى أرباح الفترة باستثناء ما يلي :

١ - يمكن تأجيل فروقات التحويل الخاصة بالبنود المالية طويلة الأجل والاعتراف بها ضمن الأرباح الحالية أو في الفترات القادمة بصورة منتظمة خلال الفترة الزمنية الباقية من عمر البنود المالية الخاصة بها، مع المراعاة أن خسائر التحويل يجب ألا يتم تأجيلها للفترات القادمة إذا كان من المتوقع استمرار

مثل هذه الخسائر في المستقبل .

٢ ـ يمكن اتباع المعالجة المحاسبية المذكورة في الفقرة ٣١ إذا كانت الفروقات نتيجة للظروف التي ورد ذكرها فيها .

الإفصاح

٣٥ ـ يجب الإفصاح عن القيمة التراكمية المؤجلة التي ستضاف أو تطرح من الأرباح الناشئة عن فروقات التحويل الخاصة بالبنود المالية طويلة الأجل ، والتي تكون نتيجة عمليات تحويل أجنبية أو نتيجة ترجمة للبيانات المالية لوحدات أجنبية تعتبر جزءاً مكملاً لعمليات الشركة الأم .

٣٦ ـ إذا أضيفت فروقات التحويل لتكلفة أصل من الأصول نتيجة زيادة قيمة المطلوبات الناشئة عنه وفقاً لما ورد في الفقرة ٣١ ، يجب الإفصاح عن فرق التحويل الناشيء خلال الفترة .

٣٧ ـ يجب الإفصاح عما يلي بشأن دمج البيانات المالية الخاصة بالوحدات الأجنبية ضمن البيانات المالية للمؤسسة .

أ ـ الطرق المستخدمة .

ب ـ صافي فروقات التحويل المسجلة ضمن حقوق المساهمين خلال الفترة نتيجة الالتزام بالخطوات المشار إليها في الفقرتين ٣٢و ٣٣ .

ج ـ صافي فروقات التحويل المسجلة ضمن الأرباح نتيجة الالتزام بالخطوات المشار إليها في الفقرة ٣٤ .

د ـ الإجراءات المختارة (معدل الأسعار أو سعر الإقفال) لترجمة بيانات الدخل للوحدات الأجنبية .

أحكام انتقالية

٣٨ - تتم معالجة قيمة التعديلات الناشئة عن تغيير في السياسات المحاسبية نتيجة أول تطبيق لما ورد في هذه القاعدة ، وفقاً لما ورد في قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٨ « البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيير في السياسات المحاسبية » وبالرغم من عدم وجوب إعادة صياغة المعلومات المقارنة للفترات السابقة إلا أن مثل هذه الصياغة أمر مرغوب .

تاريخ التطبيق

٣٩ - يتم الالتزام بهذه القاعدة وتصبح سارية المفعول على البيانات المالية التي تعد عن الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨٥ أو بعد ذلك التاريخ .

محاسبة مجموعة الأعمال

المحتويـــات -

	الفقـــرات
مقدمـة	١ ـ ٣
تعريـف	٣
الشـرح	٤ ـ ٣٥
طريقة الشراء	١٢ ـ ٢٨
تكلفة الشراء	١٥ ـ ١٨
معالجة الاسم والشهرة عند الشراء	١٩ ـ ٢٥
حقوق الأقلية	٢٦ ـ ٢٨
طريقة توحيد المصالح	٢٩ ـ ٣٠
معالجة ضريبة الدخل	٣١ ـ ٣٣
الإفصاح	٣٤
جمع الأعمال بعد تاريخ الميزانية العمومية	٣٥

قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٢٢
محاسبة مجموعة الأعمال ٣٦ - ٥٦
طريقة الشراء ٣٩ - ٤٥
تحميل فائض تكلفة الشراء على الدخل ٤١ - ٤٢
اجراءات أخرى ٤٣ - ٤٥
طريقة توحيد المصالح ٤٦ - ٤٧
معالجة ضريبة الدخل ٤٨ - ٤٩
الإفصاح ٥٠ - ٥٢
جمع الأعمال بعد تاريخ الميزانية العمومية ٥٣ - ٥٤
تاريخ التطبيق ٥٥
أحكام انتقالية ٥٦

مقدمـــة

١ ـ يتضمن هذا البيان المعالجة المحاسبية لدمج الأعمال ومعالجة الاسم والشهرة التي تنشأ نتيجة ذلك . يهدف هذا البيان بصورة رئيسية إلى التركيز على البيانات المالية الموحدة للشركات التي يتم تأسيسها بالرغم من أن بعض المتطلبات يمكن الاستفادة منها في البيانات المالية للمشاريع الفردية .

٢ ـ لا يبحث هذا البيان موضوع الاستثمار الذي تتم معالجته محاسبياً بطريقة حق الملكية النسبية وفقاً لما ورد في قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٣ حول البيانات المالية الموحدة ، كما لا يبحث هذا البيان تحويل أو تبادل الأصول بين الشركات التي عليها سيطرة موحدة

تعريـــف

٣ ـ تم استخدام التعابير التالية بالمعاني الموضحة لها أدناه في هذا البيان :

مجموعة الأعمال هي نتيجة اكتساب السيطرة على شركة أو أكثر من قبل شركة أخرى ، أو جمع المصالح بين شركتين أو أكثر .

السيطرة هي الملكية المباشرة أو غير المباشرة ، من خلال شركة تابعة ،

لأكثر من نصف حقوق التصويت[1] في المؤسسة .

حقوق الأقلية هي ذلك الجزء من صافي نتائج العمليات وصافي أصول الشركة التابعة الذي يخص الأسهم التي لا تمتلكها الشركة الأم بصورة مباشرة أو غير مباشرة عن طريق إحدى شركاتها التابعة .

الشركة التابعة هي الشركة التي تتم السيطرة عليها من قبل شركة أخرى (يشار لها بالأم) .

الشركة الأم هي الشركة التي تسيطر على شركة تابعة أو أكثر

جمع المصالح يكون عندما يقوم المساهمون في شركتين أو أكثر بالدمج التام لشركاتهم ضمن شركة واحدة ، بحيث تمثل الشركة الكلية صافي الموجودات والعمليات للشركات بصورة تتحقق فيها المشاركة المستمرة بالأخطار والفوائد للشركة المكونة .

الشراء هو مجموعة الأعمال التي لا تعتبر جمعاً للمصالح .

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن يستبدل به أصل بين مشتر وبائع راغبين ومطلعين في معاملة متساوية بينهما .

الشـــرح

٤ ـ هناك اتفاق عام على أن معظم عمليات جمع الأعمال في جوهرها تتم عن طريق الشراء .

---

(١) حقوق التصويت هي حقوق التصويت المرتبطة بالأسهم العادية الصادرة باستثناء أسهم الخزينة التي تعيد الشركة شراءها من السوق . وتتألف أسهم الخزينة من أسهم الشركة التي تعيد شراءها بعد الإصدار من السوق ، علماً بأن الشركة تستطيع من الناحية القانونية إعادة إصدار هذه الأسهم . هذا وتحظر بعض الدول التداول بأسهم الخزينة أو إعادة إصدار الشركة لأسهمها .

٥ ـ كما أنه من الأمور المتفق عليها حتى يتم تصنيف مجموعة الأعمال كجمع للمصالح ضرورة القيام بعملية الجمع عن طريق تبادل الأسهم صاحبة الحق بالتصويت بين الشركات المعنية ، بالإضافة إلى توفر المعايير الواردة في الفقرة ٣ . كما أنه من الأمور التي تدعم فكرة جمع المصالح استمرار مشاركة إدارة الشركات المندمجة بإدارة الشركة الجديدة .

٦ ـ هناك اختلاف في وجهات النظر حول طبيعة ظروف أخرى يتطلب الأمر الالتزام بها في المستقبل . إذ يعتقد البعض ، بأنه بالإضافة إلى تبادل أسهم ذات حق في التصويت ، لا بد كذلك من حصول كل فريق في جمع المصالح بنصيب متميز من الأسهم بحيث لا يمكن لفريق واحد أن يسيطر على الشركة الجديدة . ويستفيد هذا الاعتقاد جزئياً من وجهة النظر القائلة بأن تبادل أسهم تعطي حق السيطرة في مؤسسة ما مقابل أسهم قليلة لا تعطي حق السيطرة في مؤسسة أكبر لا ينتج عنه مشاركة مشتركة للمخاطر والمكاسب .

٧ ـ ويرى آخرون بأن جوهر عملية جمع المصالح يتطلب ضرورة توفر ظروف محددة ترتبط بالعلاقة بين الجهات مثل مدى استقلال الجهات الموحدة في عمليات مثل الدمج ، وكيفية التوحيد ، وعدم التخطيط التدريجي المسبق الذي يؤثر على جمع المصالح .

٨ ـ يوجد طريقتان رئيسيتان لمحاسبة الدمج هما : (أ) طريقة الشراء و (ب) توحيد المصالح (ويسميها البعض طريقة الدمج) .

٩ ـ إن الغاية من طريقة الشراء هي تطبيق الطريقة والمبادىء المحاسبية التي تسري على عملية شراء عادي للموجودات . وتطبق هذه الطريقة دائماً في شراء الأصول وفي بعض الأحيان في المعالجة المحاسبية لجمع المصالح .

١٠ ـ إن الغاية من توحيد المصالح هي محاسبة الشركات الموحدة وكأن

وحدات الأعمال الإفرادية بقيت على ما كانت عليه قبل الجمع ، بالرغم من المشاركة الحالية في الملكية والإدارة . وبناء عليه ، فإن تجميع البيانات المالية للشركات يتم بإجراء الحد الأدنى من التعديلات البسيطة .

١١ - يقتصر استعمال طريقة توحيد المصالح على الظروف التي تنطبق عليها المعايير المشار إليها في الفقرة (٥) لجمع المصالح .

طريقة الشراء

١٢ - يقوم المشتري وفقاً لطريقة الشراء باحتساب تكلفة الشراء بإعادة تقييم مفردات الأصول والمطلوبات وفقاً لقيمتها العادلة بتاريخ الشراء . وقد تتضمن الأصول والمطلوبات المجددة أصولاً وخصوماً غير مسجلة في البيانات المالية للشركة المشتراة . وعلى أي حال ، فإنه من غير المناسب عند تحديد القيمة العادلة للأصول والخصوم المشتراه تكوين احتياطي لخسائر التشغيل في المستقبل .

١٣ - إن تحديد القيم العادلة قد يتأثر بنية المشتري ، إذ على سبيل المثال قد يكون للأصل استعمال خاص لا يتوفر لدى المشترين الآخرين كأن تكون لديه نية التأثير على نشاطات الشركة التي يتم شراؤها بحيث يستدعي الأمر تكوين احتياطي خاص للتكاليف المتوقعة ، ومن الأمثلة على ذلك إنهاء متوقع للموظفين وتكاليف نقل أو تغيير موقع المصنع .

١٤ - يتم عادة دمج نتائج عمليات الأعمال المشتراة في بيان دخل المشتري اعتباراً من تاريخ الشراء ، وهو التاريخ الذي يتم فيه السيطرة على الأعمال المشتراة وتحويلها الفعلي للمشتري . أما عندما يتم الشراء على مراحل ، كما هو في حالات الشراء للأسهم في سوق البورصة ، فإن تاريخ الشراء هو تاريخ السيطرة على أكثرية الأسهم . وعندما يتم الشراء مقابل أسهم

خاضعة لشروط محددة من المشتري ، فإن السيطرة على الأصول لا تتوفر إلا بعد الالتزام بكامل الشروط الهامة المحددة .

تكلفة الشراء

١٥ - تتألف تكلفة الشراء في البيانات المالية للشركة الأم من الاعتبارات المقدمة للشراء بالإضافة إلى المصاريف العرضية الأخرى .

١٦ - قد تتكون الاعتبارات المقدمة للشراء من نقد وأوراق مالية وأصول أخرى ، ولا بد عند تقييم الاعتبارات المقدمة للشراء من أخذ القيمة العادلة للعناصر التي يتم دفعها ، والتي يتم تحديدها باتباع عدة وسائل منها ، على سبيل المثال ، إذا تضمنت الاعتبارات المقدمة للشراء أوراقاً مالية لها أسعار في الأسواق المالية ، فإنه يمكن استخدام أسعار البيع للتوصل للقيمة العادلة لتلك الأوراق إذا كانت هذه الأسعار لا تخضع لتقلبات مفاجئة ولم تكن الأسواق المالية ضيقة في تعاملها بحيث لا تؤثر على موضوعية الأسعار ودلالتها للقيمة العادلة ، أما إذا لم تتوفر الثقة والموضوعية في الأسواق ، أو لم تتوفر بيانات للأسعار ، فإنه يمكن تقدير أسعار الأوراق المالية إما بالرجوع إلى نصيبها من القيمة العادلة الظاهرة من أعمال المشتري أو أعمال الجهة المشتراة ، أيهما أكثر وضوحاً .

١٧ - يأخذ العديد من اتفاقيات الشراء بعين الاعتبار احتمال ضرورة اجراء بعض التعديلات على الاعتبارات المقدمة للشراء في ضوء حدث أو أحداث في المستقبل . فإذا ما كانت احتمالات الدفعات الإضافية معقولة ، وكان بالإمكان تقديرها في تاريخ الشراء ، لا بد من إضافتها ضمن الاعتبارات المقدمة للشراء ، ويتم في كافة الأحوال إجراء التعديل المناسب عندما يتم معرفة القيمة (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٠ الخاصة بالاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية) .

١٨ ـ تختلف المعالجة المحاسبية لأية تعديلات تطرأ على سعر الشراء في ضوء طبيعة الاحتمالات الطارئة ، فإذا ما كانت ترتبط هذه الاحتمالات الطارئة مثلاً بمستوى الأرباح أو بتعزيز صافي قيمة الأصول المشتراة ، يعتبر المشتري المقبوضات أو المدفوعات كتعديل لقيمة سعر الشراء . ولذلك فإن قيمة الشركة المشتراة قد تزيد أو تقل بقيمتها عن المقدرة لها عند الشراء . وتتطلب المعالجة المحاسبية في البيانات المالية الموحدة اجراء التعديل المناسب سواء في الأصول المعنية أو الاسم والشهرة الناتجة عن عمليات الشراء .

معالجة الاسم والشهرة عند الشراء

١٩ ـ إن أية زيادة في تكلفة الشراء عن القيم العادلة لصافي الأصول التي يتم شراؤها بصورة محددة يتم تسجيلها إما كالإسم والشهرة التي تنشأ عند الشراء ضمن الأصول في البيانات المالية الموحدة ، أو بتعديل حقوق المساهمين مباشرة عند الشراء .

٢٠ ـ يرى أصحاب الرأي بتسجيل الاسم والشهرة ضمن الأصول في البيانات المالية الموحدة عند الشراء ، بأن هذا الأصل يمثل دفعة مقابل توقع أرباح في المستقبل . وبناء عليه ، فإنه من المناسب تسجيلها كأصل وإطفاء قيمتها بصورة منتظمة خلال عمرها الإنتاجي .

٢١ ـ من العوامل التي يمكن أخذها بعين الاعتبار عند الشراء في تقدير العمر الإنتاجي للاسم والشهرة ما يلي :

- العمر الإنتاجي المتوقع للشركة أو الصناعة .
- تأثير التقادم في الإنتاج والتغيرات في الطلب وعوامل اقتصادية أخرى .
- مدة الخدمة المتوقعة لأشخاص أو مجموعات أساسية من الموظفين .

- الأعمال المتوقعة للمنافسين الحاليين أو المتوقعين .
- البنود التعاقدية أو القانونية أو النظامية ذات العلاقة بالعمر الإنتاجي .

٢٢ ـ من وجهات النظر التي يبديها البعض أحياناً امكانية الاحتفاظ بقيمة شهرة المحل التي تسجل عند الشراء ما دامت القيمة الاقتصادية لها موجودة . ولكن لا تأخذ وجهة النظر هذه بعين الاعتبار بأن شهرة المحل مع تعاقب الزمن تتكون وتتزايد من النشاطات المستمرة للأعمال ، وليس من القيمة المدفوعة من المشتري في وقت الشراء .

٢٣ ـ يعتقد آخرون بأن أي فرق (سواء كان إيجابياً أو سلبياً) بين تكلفة الشراء والقيم العادلة لصافي الأصول المحددة عند الشراء يجب أن تعدل به حقوق المساهمين في الفترة التي يتم فيها الشراء . ويرون بأن شهرة المحل ليست أصلاً مستقلاً يمكن تحقيق قيمته ، وليس لها عمر إنتاجي محدد يمكن اطفاء الشهرة خلاله ، ولذلك فإن عملية الإطفاء لا أساس لها ، وإن شهرة المحل التي تكونها المؤسسة بذاتها يجب ألا تسجل عند الشراء .

٢٤ ـ ولكن من الأمور الجلية بأنه إذا كانت الزيادة في سعر التكلفة عن القيم العادلة لصافي الأصول المحددة عند الشراء لا تمثل دفعة مقابل توقع أرباح في المستقبل ، أو خسارة تقتطع من الأرباح في البيانات المالية الموحدة ، فإنه من الأمور المعتادة تعديل القيمة المسجلة للاستثمار في البيانات المالية للمشتري .

٢٥ ـ قد تكون تكلفة الشراء أحياناً أقل من القيم العادلة لمجموع الأصول والخصوم المشتراة ، فإنه يمكن معالجة الفرق (الذي يشار إليه أحياناً بالاسم والشهرة السلبية) كأرباح مؤجلة يمكن اطفاؤها خلال فترة زمنية كما ورد في الفقرة ٢١ ، أو كتوزيع على مفردات الأصول غير المالية القابلة للاستهلاك بنسبة قيمتها العادلة .

حقوق الأقلية

٢٦ ـ يتم استخدام طرق عديدة لمعالجة حقوق الأقلية في الشركات التابعة بعد جمع الأعمال . يمكن تسجيل حقوق الأقلية في الميزانية العمومية بعد اجراء الدمج مباشرة بطرق مختلفة تظهر حقوق الأقلية من الآتي :

أ ـ صافي القيم العادلة للأصول بعد الشراء .

ب ـ القيم المسجلة لصافي أصول الشركة التابعة قبل الشراء . ويكون تعديل صافي القيم العادلة للأصول في هذه الحالة محدوداً بنسبة ما يملكه المشتري .

ج ـ صافي القيم العادلة للأصول بعد شرائها إثر اجراء التعديل المطلوب عليها نتيجة الاسم والشهرة الناتجة من الشراء (أو من نقص القيم العادلة) والتي ستنتج لو تم شراء ١٠٠٪ من الشركة التابعة . ويتم في هذه الحالة تسجيل الاسم والشهرة الناتجة من الشراء على أساس مماثل .

٢٧ ـ يدعم المؤيدون للطريقة (أ) أعلاه وجهة نظرهم بضرورة تعديل قيمة الأصول كلها وبضرورة إظهار الأصول التي تهيمن عليها المجموعة في البيانات المالية الموحدة بقيم يتم الحصول عليها وفقاً للسياسات المحاسبية لتلك المجموعة . أما المؤيدون للطريقة (ب) فيعتمدون على أن نسبة حقوق الأقلية في الأصول لم يتم شراؤها ولذلك يجب أن تبقى على ما كانت عليه قبل الشراء . أما أتباع الطريقة (ج) يرون ضرورة إظهار قيمة شهرة المحل الناتجة عن عملية الشراء بالرجوع إلى مجموع صافي أصول الشركة التابعة بدلاً من النسبة المشتراة من قبل الشركة الأم .

٢٨ ـ تعتبر كل من الطريقة الأولى والثانية من الطرق المحاسبية المقبولة لمعالجة حقوق الأقلية ، بينما لا تعتبر الطريقة الثالثة مقبولة لأنه لا يمكن

الافتراض بأن الاعتبارات المقدمة للشراء لحقوق الأغلبية يمكن افتراضها لشراء كافة الحقوق .

طريقة توحيد المصالح

٢٩ ـ إن الغاية من طريقة توحيد المصالح هي توحيد المشاريع وكأنها لا تزال مستمرة بصورة مستقلة على ما هي عليه بالرغم من ملكيتها المشتركة . لا يتم تسجيل الاسم والشهرة عند الشراء وفقاً لهذه الطريقة ، ويتم استعمالها بصورة رئيسية عندما يتم تقديم أسهم التصويت كاعتبارات للشراء بدلاً من النقد والأصول الأخرى . وتسجل كافة الأصول والخصوم والاحتياطات وفقاً لطريقة توحيد المصالح بقيمتها المسجلة فيها أصلاً (بعد اجراء التعديلات المنصوص عليها في الفقرة ٣٠) . هذا ويتم تعديل حقوق المساهمين بالفرق بين القيمة المسجلة للأسهم المصدرة (بالإضافة إلى أية اعتبارات أخرى مدفوعة سواء كانت نقداً أو أصولاً أخرى) والقيمة المسجلة لرأس المال الذي يتم شراؤه . وتتضمن البيانات المالية الموحدة نتائج العمليات والأصول والخصوم للوحدات الموحدة وكأنها جزء من المجموعة ككل خلال الفترات الحالية والسابقة .

٣٠ ـ إذا اختلفت السياسات المحاسبية للوحدات المندمجة في وقت التوحيد لا بد من اتباع سياسات محاسبية موحدة بعد اجراء الدمج ، مع الأخذ بعين الاعتبار بأن تأثير أية تغييرات في السياسات المحاسبية على البيانات المالية يتم معالجته وفقاً لقاعدة المحاسبة الدولية رقم ٨ بشأن البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيير في السياسات المحاسبية .

معالجة ضريبة الدخل

٣١ ـ تختلف طريقة المحاسبة لمجموعات الأعمال المنصوص عليها في هذا

البيان عما هو معمول به بقانون ضريبة الدخل في بعض الدول . وقد ينشأ نتيجة لذلك فروقات دائمة أو زمنية بين الإيرادات أو المصاريف المسجلة لأغراض البيانات المالية ولأغراض الضريبة ، ويجب معالجة هذه الفروقات وفقاً لما ورد في قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٢ بشأن محاسبة ضريبة الدخل .

٣٢ ـ قد تكون هناك استفادة متوقعة لشركة تدخل في مجموعة أعمال من تحميل الخسائر لأغراض الضريبة لفترات في المستقبل لم يتم الاعتراف بها في البيانات المالية سابقاً لعدم توفر تأكيد خال من الشك المعقول لتحقيقها في المستقبل ، وقد يتوفر هذا التأكيد نتيجة جمع الأعمال ، وبذلك تتوفر دواعي تسجيلها ضمن الموجودات .

٣٣ ـ إن المنافع من الخسائر الضريبية التي لم يعترف بها كأصل منفصل عند جمع الأعمال يمكن الاستفادة منها في وقت لاحق . وعندما يحصل هذا ، يجب الاعتراف بها ضمن الأرباح وفقاً لقاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٢ عن محاسبة ضريبة الدخل . كما يجب إعادة تقييم الاسم والشهرة الناتجة عن الشراء لتحديد ما إذا كان أي جزء من القيمة المحددة للاسم والشهرة قد نتج عن منافع ضريبية وتحميل هذا الجزء على الأرباح فوراً . هذا وإذا تمت تسوية الفرق بين تكلفة الشراء والقيم العادلة للأصول والمطلوبات في حسابات حقوق المساهمين ، فإنه يجب تسوية أية منافع لاحقة ضمن هذه الحقوق .

الإفصاح

٣٤ ـ إن الإيضاحات اللازمة في البيانات المالية بعد الدمج مباشرة قد تم ذكرها في الفقرات ٥٠ ـ ٥٢ .

جمع الأعمال بعد تاريخ الميزانية العمومية

٣٥ ـ عندما يتم جمع الأعمال بعد إعداد البيانات المالية ولكن قبل إصدارها من أحد الجهات المندمجة ، يجب الإفصاح عن ذلك في ضوء قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٠ حول الاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية مع عدم جمع الأعمال في البيانات المالية . كما قد يوفر جمع الأعمال في بعض الأحيان معلومات إضافية تؤثر على البيانات المالية ذاتها مثل السماح باستخدام مبدأ الاستمرارية في إعداد البيانات المالية .

قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٢٢
محاسبة مجموعة الأعمال

تتألف قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٢٢ من الفقرات ٣٦ ـ ٥٦ ويجب قراءتها في ضوء الفقرات ٣١ ـ ٣٥ من هذا البيان والمقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية .

٣٦ ـ يجب أن تطبق طريقة الشراء في المعالجة المحاسبية لجمع الأعمال وفقاً للتفاصيل الواردة في الفقرات ٣٩ ـ ٤٥ ، باستثناء الحالات النادرة التي تعتبر فيها جمعاً للمصالح .

٣٧ ـ تعتبر مجموعة الأعمال جمعاً للمصالح فقط إذا شارك المساهمون في شركات المجموعة بطريقة دائمة في المنافع والمخاطر الخاصة بالمجموعة ، بالإضافة إلى الحالات التالية :

أ ـ إن الأساس في العملية هو تبادل أسهم عامة ذات حق في التصويت .

ب ـ كامل صافي الأصول والعمليات الخاصة بالوحدات أو ما يقارب كاملها قد تم دمجها فعلاً وبصورة جوهرية بوحدة واحدة .

٣٨ ـ عندما يُحكم في ضوء الظروف على مجموعة الأعمال بأنها جمع للمصالح ، يتم تطبيق طريقة توحيد المصالح وفقاً لما ورد بالفقرتين ٤٦ ـ ٤٧ .

طريقة الشراء

٣٩ ـ يجب إعادة تقييم الأصول والمطلوبات التي يتم شراؤها بقيمتها العادلة في تاريخ الشراء عند اعداد البيانات المالية الموحدة .

٤٠ ـ يجب أن تلتزم الشركة بأحدى السياستين التاليتين في معالجة الفرق (سواء كان إيجابياً أو سلبياً) بين تكلفة الشراء والقيم العادلة لصافي الأصول المشتراة التي يتم تحديدها :

أ ـ تحميله على الدخل كما ورد في الإجراءات المحددة في الفقرتين ٤١ و ٤٢ ، أو

ب ـ تعديل فوري لحقوق المساهمين .

ويجب في أي من الحالتين الالتزام بما ورد في الفقرات ٤٣ ـ ٤٥ .

تحميل فائض تكلفة الشراء على الدخل

٤١ ـ عندما تلتزم الشركة بالفقرة ٤٠ (أ) ، يتم تسجيل الفرق بين زيادة تكلفة الشراء عن القيم العادلة لصافي الموجودات التي يتم شراؤها في حساب الاسم والشهرة في البيانات المالية الموحدة الذي يتم تنزيله من الدخل بصورة منتظمة خلال العمر الإنتاجي لذلك الأصل . أما إذا وجد عند الشراء عدم وجود ما يدعم امكانية تحقيق أرباح في المستقبل ، لا بد من اقتطاع الفرق فوراً في الحدود المطلوبة من الأرباح .

٤٢ ـ إذا كانت تكلفة الشراء أقل من مجموع القيم العادلة لصافي الأصول المحددة ، يجب اعتبار الفرق إما كأرباح مؤجلة يتم تحويلها إلى بيان الأرباح بصورة منتظمة ، وإما بتحميلها بنسبة القيمة الحالية على صافي الأصول غير المالية القابلة للاستهلاك والشراء .

إجراءات أخرى

٤٣ ـ يجب أن تتضمن تكلفة الشراء القيمة العادلة لأية عناصر غير نقدية .

٤٤ ـ عندما تتضمن اتفاقية الشراء تعديلات محتملة على تكلفة الشراء

تتوقف على حدث أو أكثر متوقع في المستقبل ، يجب إضافة المبلغ إلى تكلفة الشراء إذا كان احتمال الدفعة جيداً ويمكن التقييم المعقول لقيمتها . وفي كافة الأحوال الأخرى يجب اجراء التعديل فور تحديد القيمة وفقاً لما ورد في قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٠ حول الاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية .

٤٥ - من المفضل إبراز حقوق الأقلية التي تنشأ عن جمع الأعمال بالنسبة المناسبة للقيم العادلة لصافي الأصول المحددة للشركة التابعة بعد الشراء . ويمكن كبديل لذلك إبرازها بنسبة مناسبة لصافي أصول الشركة التابعة قبل الشراء .

طريقة توحيد المصالح

٤٦ - يستلزم تطبيق طريقة توحيد المصالح إضافة الأصول والمطلوبات الخاصة بشركات المجموعة بالإضافة لإيراداتها ومصاريفها خلال فترة الجمع وأية فترات سابقة مقدمة للمقارنة إلى البيانات المالية لشركات المجموعة وكأن الجمع قد تم منذ بداية هذه الفترات .

٤٧ - يجب أخذ الفرق بين القيمة المسجلة لرأس المال المصدر (بالإضافة إلى أية اعتبارات أخرى مقدمة للشراء مثل النقد والأصول الأخرى) والقيمة المسجلة لرأس المال المشترى كتعديل لقيمة حقوق المساهمين .

معالجة ضريبة الدخل

٤٨ - يجب معالجة الفروق الدائمة والمؤقتة الناتجة عن الفرق بين تسجيل الإيرادات والمصروفات لأغراض التقارير المالية وضرائب الدخل وفقاً لما ورد في قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٢ حول محاسبة ضريبة الدخل .

٤٩ - ما لم يتم الالتزام بالفقرة ٤٠ (ب) ، يجب معالجة الفوائد المقبوضة من

الخسائر الضريبية المؤجلة للمستقبل والموجودة في الشركة المشتراة والتي لم يتم الاعتراف بها ضمن الأصول في تاريخ الشراء وفقاً لما ورد في قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٢ حول محاسبة ضريبة الدخل . يجب إعادة تقييم قيمة الاسم والشهرة المسجلة عند الشراء لتحديد ما إذا كان أي جزء من القيمة المحددة للاسم والشهرة قد نتج عن منافع ضريبية وتحميل هذا الجزء على الأرباح فوراً ، أما إذا اتبعت الطريقة الواردة في الفقرة ٤٠ (ب) ، فإن مثل هذه المنافع تقتطع من حقوق المساهمين .

الإفصاح

٥٠ ـ يجب الإفصاح عن المعلومات التالية ضمن البيانات المالية فوراً بعد جمع الأعمال :

أ ـ أسماء ووصف الشركات المجموعة .

ب ـ التاريخ الفعلي لجمع الشركات من الناحية المحاسبية .

ج ـ الطريقة المحاسبية المتبعة في جمع الأعمال .

ويجب الإفصاح عن المعلومات المطلوبة وفقاً لقاعدة المحاسبة الدولية رقم ٣ بشأن البيانات المحاسبية الموحدة ، وقاعدة المحاسبة الدولية رقم ٥ بشأن المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية .

٥١ ـ يجب الإفصاح عن المعلومات التالية في البيانات المالية الأولى بعد جمع الأعمال إذا اتبعت طريقة الشراء :

أ ـ نسبة الأسهم المشتراة التي لها حق في التصويت ،

ب ـ تكلفة الشراء ووصف للاعتبارات المقدمة للشراء سواء دفعت أو من المحتمل جداً دفعها ، و

ج ـ قيمة أي فرق ينشأ بين تكلفة الشراء ومجموع القيم العادلة

لصافي قيمة الأصول المشتراة ، وكيفية معالجة ذلك الفرق ، بالإضافة إلى تحديد فترة إطفاء الاسم والشهرة الناتجة عن عملية الشراء .

٥٢ - يجب الإفصاح عن المعلومات المالية التالية في البيانات المالية الأولى بعد جمع الأعمال إذا اتبعت طريقة توحيد المصالح :

أ - بيان وصف وعدد الأسهم المصدرة بالإضافة إلى نسبة أسهم الشركات المجموعة ذات الحق العام في التصويت والتي تم تبادلها إثر الجمع ،

ب - قيمة الأصول والمطلوبات المقدمة من كل مشروع ، و

ج - تفاصيل نتائج عمليات المشاريع قبل الدمج والتي تمت إضافتها إلى صافي الدخل في البيانات المالية الموحدة ، ويجب أن تتضمن التفاصيل المبيعات ، وإيرادات التشغيل الأخرى ، والبنود غير العادية وصافي الدخل .

جمع الأعمال بعد تاريخ الميزانية العمومية

٥٣ - يجب ألا تتضمن البيانات المالية لأي شركة ، الشركات المجموعة إليها إذا كان الجمع بعد تاريخ الميزانية العمومية التي تتضمنها البيانات المالية .

٥٤ - يجب الإفصاح عن أي عمليات للجمع ستتم بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل اعتماد إصدار البيانات المالية لإحدى الشركات المجموعة إذا كان الجمع من الأهمية بمكان بحيث أن عدم الإفصاح سيؤثر على قرارات وحسن تقييم المستخدمين للبيانات المالية (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٠ الخاصة بالاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية) . ويجب أن تتضمن الإيضاحات تقديراً للتفاصيل المعنية المشار

إليها في الفقرات ٥٠ ـ ٥٢ من هذا البيان ، أو كبديل لذلك ذكر ما يفيد بأن التقدير غير ممكن .

تاريخ التطبيق

٥٥ ـ تصبح قاعدة المحاسبة الدولية هذه سارية المفعول ويبدأ العمل بها لمجوعات الأعمال التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨٥ أو بعد ذلك التاريخ .

أحكام انتقالية

٥٦ ـ يشجع ولا يفرض تطبيق هذه القاعدة بأثر رجعي . وفي الحالات التي لا تطبق فيها هذه القاعدة بأثر رجعي ، تشجع الشركات، بمعالجة الاسم والشهرة الموجودة سابقاً والناتجة عن الشراء بإحدى الطريقتين التاليتين .

أ ـ تسجيلها ضمن الإيرادات وفقاً للإجراءات الواردة في الفقرتين ٤١ ـ ٤٢ .

ب ـ التعديل الفوري لقيمة حقوق المساهمين .

رسملة نفقات الاقتراض

المحتويـــات

	الفقـــرات
مقدمـــة	
تعريـــف	١ ـ ٣.
نطاق البيان	٢
	٣
الشـــرح	
تأييد ومعارضة الرسملة	٤ ـ ٢٠
طرق رسملة نفقات الاقتراض	٦ ـ ٧
تحديد القيمة والمعدل	٨ ـ ١٨
القيود على الرسملة	١٥ ـ ١٧
الأثر على ضريبة الدخل	١٨
الإفصاح	١٩
	٢٠
قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٢٣	
رسملة نفقات الاقتراض	٢١ ـ ٣٠
رسملة نفقات الاقتراض	٢٢ ـ ٢٧
الإفصاح	٢٨
أحكام انتقالية	٢٩
تاريخ التطبيق	٣٠

مقدمـــة

١ ـ يبحث هذا البيان موضوع رسملة نفقات الاقتراض في البيانات المالية للشركات لشراء بعض الموجودات في ضوء التكلفة التاريخية . لا يتضمن هذا البيان رسملة التكاليف الفعلية أو الضمنية لحقوق المساهمين أو لأسهم رأس المال الممتازة .

تعريـــف

٢ ـ استعمل التعبير التالي بالمعنى الموضح له في هذا البيان :

نفقات الاقتراض هي تكلفة الفائدة التي تتكبدها المؤسسة لاقتراض الأموال ، ويشمل ذلك إطفاء الخصم أو العلاوة الناشئة عن إصدار سندات القرض ، وإطفـاء النفقات الإضـافية الخـاصة بـترتيبات الاقتراض وفروقات أسعار العملة الخاصة بالأموال المقترضة في الحدود التي تعتبر تعديلات لنفقات الفائدة .

نطاق البيان

٣ ـ لا تصر هذه القاعدة على رسملة نفقات الاقتراض بل :

أ - تتطلب ضرورة تبني كل شركة تتكبد نفقات اقتراض سياسة متماثلة برسملة أو عدم رسملة هذه النفقات الخاصة بالحصول على موجودات تتطلب فترة زمنية طويلة لإعدادها للأغراض المخصصة لها .

ب - تحدد الخطوات اللازمة للرسملة إذا اختارت الشركة هذه السياسة .

ج - تحدد الإيضاحات اللازمة .

الشرح

٤ - تختلف وجهات النظر حول المعالجة المحاسبية المناسبة لنفقات الاقتراض . يرى البعض أن مثل هذه النفقات تمثل جزءاً من نفقات الأصول التي يمكن أن ترتبط بها بصورة مباشرة أو غير مباشرة . بينما يرى البعض الآخر بأن هذه النفقات الإيرادية تقتطع من الدخل بغض النظر عن كيفية استعمال الأموال المقترضة . وبما أن قيمة نفقات الاقتراض التي تتكبدها الشركات كبيرة جداً ، لذلك فإن المعالجة المحاسبية لها أصبحت من الأمور الهامة لإعداد البيانات المالية .

٥ - تتبنى شركات قطاع الخدمات في البلدان المختلفة وفي قطاع الإنشاءات سياسة رسملة نفقات الاقتراض منذ سنين طويلة . وقد بدأت تشيع هذه السياسة تدريجياً في الصناعات المختلفة .

تأييد ومعارضة الرسملة

٦ - يؤيد أصحاب فكرة رسملة نفقات الاقتراض كجزء من تكلفة الأصول المشتراة في ضوء ظروف خاصة موقفهم بالحجج الآتية :

أ - إن نفقات الاقتراض التي تتكبدها الشركة في ضوء قرار خاص بشراء أصل معين لا تختلف عن النفقات الأخرى التي تدخل في تحديد قيمة الأصل . فإذا ما احتاج الأصل إلى فترة زمنية لإعداده ووضعه في الموقع اللازم لاستعماله ، فإن نفقات الاقتراض التي تتكبدها الشركة خلال تلك الفترة ليست إلا جزءاً من تكلفة الحصول على ذلك الأصل .

ب - إن عدم رسملة نفقات الاقتراض الخاصة بالحصول على الأصول تقلل من الأرباح السنوية نتيجة شراء تلك الأصول .

ج - إن الرسملة تسهل إمكانية المقارنة بين تكاليف الأصول التي يتم الحصول عليها على مراحل خلال فترة الإنشاءات، وتلك الأصول التي يتم الحصول عليها بعد الإنشاء (تكاليف بعد الإنشاء تأخذ بعين الاعتبار نفقات الاقتراض) .

٧ - يؤيد أصحاب فكرة اعتبار نفقات الاقتراض ضمن المصاريف الإيرادية التي يتم اقتطاعها من الدخل بغض النظر عن كيفية استعمال الأموال المقترضة موقفهم بالحجج التالية :

أ - يتم دفع نفقات الاقتراض لتمويل كافة نشاطات الشركة . وإن أية محاولة لربط نفقات الاقتراض بأي أصل من الأصول هي محاولة كيفية لا تبنى على أساس ثابت .

ب - إن رسملة نفقات الاقتراض تؤدي إلى تسجيل الأصل الواحد بقيمتين مختلفتين اعتماداً على طريقة التمويل التي تتبعها الشركة .

ج - إن معالجة نفقات الاقتراض كمصاريف تقتطع من الأرباح السنوية تعطي نتائج أفضل لمقارنة النتائج في البيانات المالية بين

فترة وأخرى وبصورة توفر مؤشراً أفضل عن حركة التدفق النقدي للشركة . كما أن نفقات الفائدة تتأثر بمستويات ومعدلات الاقتراض لا بشراء الأصل .

طرق رسملة نفقات الاقتراض

٨ ـ تتم رسملة نفقات الاقتراض في الشركات التي تتبنى هذه السياسة عندما تكون هذه النفقات التي تتكبدها الشركة كبيرة وترتبط بمصاريف أصل يتطلب فترة طويلة من الوقت لإعداده للأغراض المخصصة له سواء كان البيع أو الاستعمال . وتتم رسملة هذه النفقات عادة على أساس معدل رسملة لهذه النفقات .

٩ ـ تبدأ رسملة نفقات الاقتراض عندما :

أ ـ تستحق النفقات الخاصة بشراء الأصل .

ب ـ تبدأ الخطوات اللازمة لإعداد الأصل للأغراض المتوخاة منه سواء كانت بيعه أو استعماله وبدء الخطوات اللازمة للاستثمار في المشروع أو في العمليات التمهيدية لبدء العمليات الرئيسية له .

ج ـ تتكبد الشركة نفقات الاقتراض .

١٠ ـ يتم التوقف عن رسملة نفقات الاقتراض عادة :

أ ـ عندما تصبح الأصول سواء كانت ممتلكات أو معدات أو مصنع جاهزة للاستعمال .

ب ـ عندما تبدأ عمليات الجهة المستثمر فيها بالنسبة لمشاريع الاستثمار .

ج ـ عندما تصبح الأصول سواء كانت بضاعة تتطلب فترة من الزمن

لتجهيزها للبيع أو عقارات ومشاريع تطوير تحتاج إلى فترة طويلة من الزمن للاستعمال أو للبيع .

١١ - لا تتم رسملة نفقات الاقتراض عادة إذا كانت لتمويل بضاعة يتم انتاجها بصورة روتينية أو بكميات كبيرة على فترات متتابعة .

١٢ - عندما يتم تجهيز الأجزاء اللازمة للأصل ، وعندما يكون كل جزء جاهزاً للاستخدام في فترة إعداد أجزاء أخرى ، فإنه من المعتاد التوقف عن الرسملة بالنسبة لنفقات الاقتراض لكل جزء عند اكتماله . وعندما لا يكون بالإمكان استعمال الأجزاء الكاملة إلا بعد اكتمال صنع كافة الأجزاء ، فإنه من المتبع استمرار رسملة مصاريف الاقتراض حتى يتم تصنيع الأصل بالكامل .

١٣ - عندما يتم التوقف عن نشاطات رئيسية لإعداد الأصل ، فإنه يتم التوقف مرحلياً عن رسملة نفقات الاقتراض لحين البدء في العمل ثانية على تلك النشاطات .

١٤ - يتم عادة الاستمرار في رسملة نفقات الاقتراض ولو أدى ذلك إلى زيادة قيمة النفقات المرسملة للأصل عن القيمة الاستردادية أو صافي القيمة التحصيلية ، ولا بد في مثل هذه الحالات من اجراء تعديل وفقاً لما ورد في قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٢ حول تقييم وعرض البضاعة في إطار نظام التكلفة التاريخية ، وقاعدة المحاسبة الدولية رقم ٣ حول البيانات المالية الموحدة ، وقاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٦ حول محاسبة الممتلكات والمنشآت والمعدات .

تحديد القيمة والمعدل

١٥ - إن قيمة نفقات الاقتراض التي يتم رسملتها هي من ناحية المبدأ ذلك الجزء من نفقات الاقتراض الذي كان بالإمكان تجنبه لو لم يتم اقتناء

الأصل . ويتم تحديد النفقة المرسملة باستخدام معدل للرسملة من قيمة النفقة على الأصل . ويتم تحديد معدل الرسملة عملياً بمقارنة إجمالي نفقات الاقتراض إلى قيمة القروض غير المسددة خلال الفترة . كما يتم استخدام معدل الاقتراض الجديد الخاص بنفقات الاقتناء والإنشاء والإنتاج لأصول محددة . ولا يعتبر معدل الاقتراض السائد في السوق المتوفر للشركة مناسباً لأنه قد لا يمثل ذلك الجزء من نفقات الاقتراض الذي يمكن تجنبه فيما لو لم يتم اقتناء الأصل .

١٦ ـ قد ينتج أحياناً في بعض الترتيبات المالية اللازمة لمشاريع محـــددة أن تتكبد المؤسسة نفقات على الاقتراض منذ بدء الاتفاقية على كامل القيمة المقترضة . ويتم بموجب هذه الاتفاقيات في الغالب استثمار بالأموال لحين الحاجة لها . ويتطلب الأمر في بعض الأحيان الاحتفاظ بأرصدة مقابلة تحتفظ بحقها بالفوائد . ولذلك فإنه من الأمور المناسبة في مثل هذه الأحوال اجراء عملية مقاصة بين دخل الاستثمار ومصاريف الاقتراض لتحديد معدل الرسملة .

١٧ ـ قد يتكشف العديد من المصاعب لمجموعة من الشركات في تحديد القروض التي يتم في ضوئها احتساب معدل الرسملة . وتنشأ هذه المصاعب عادة نتيجة صعوبات الاقتراض في بعض الدول بمعدلات مختلفة وبأسس تمويل تختلف ضمن المجموعة . كما تظهر صعوبات أخرى عندما يتم الاقتراض بعملات أجنبية ، أو عندما يكون معدل ارتفاع الأسعار أو تغيرات العملة متقلبين بصورة كبيرة . ولذلك قد يكون مناسباً في بعض الأحوال إضافة كامل قيمة القروض للشركة الأم والشركات التابعة لها ، أو أخذ كل شركة تابعة أجنبية بمعدلات اقتراض تتفق مع أوضاع قروضها . بمعنى آخر ، فإن تقدير معدل الرسملة يتطلب الاجتهاد لتحديد وقياس تكلفة الاقتراض التي يمكن تجنبها بصورة معقولة .

القيود على الرسملة

١٨ـ لا بد من مراعاة الحد الأعلى للتكلفة الكلية للاقتراض التي يمكن رسملتها خلال فترة محاسبية بحيث لا تزيد عن التكلفة الفعلية للاقتراض التي تتكبدها الشركة خلال الفترة . أما بالنسبة للبيانات المالية الموحدة ، فإن هذا الحد ينطبق على قيمة نفقات الاقتراض الموحدة .

الأثر على ضريبة الدخل

١٩ - يتم معالجة أثر رسملة نفقات الاقتراض أو الفرق بين نفقات الاقتراض لأغراض الضريبة ولأغراض التقارير المالية وفقاً لما ورد في قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٢ الخاصة بمحاسبة ضرائب الدخل .

الإفصاح

٢٠ - من المناسب الإفصاح عن قيمة نفقات الاقتراض المرسملة في البيانات المالية خلال الفترة بالنسبة للشركات التي تتبع سياسة رسملة نفقات الاقتراض .

قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٢٣

رسملة نفقات الاقتراض

تتألف قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٢٣ من الفقرات ٢١ ـ ٣٠ ، ويجب قراءتها في ضوء الفقرات ١ ـ ٢٠ من هذا البيان والمقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية(*)

٢١ ـ يجب على الشركة التي تتكبد نفقات اقتراض وتكاليف على أصول تتطلب فترة طويلة من الوقت لإعدادها للأغراض المخصصة لها سواء كانت البيع أو الاستعمال أن تتبع سياسة يتم بموجبها رسملة نفقات الأقتراض أو أن تتبع سياسة مخالفة لذلك . يجب أن تطبق السياسة المتبعة ، بغض النظر عن نوعيتها ، بصورة مماثلة وفقاً لما ورد في قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٨ الخاصة بالبنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيير في السياسات المحاسبية . ويتم الالتزام بما ورد في الفقرات ٢٢ ـ ٢٩ عندما تختار الشركة سياسة رسملة نفقات الاقتراض .

رسملة نفقات الاقتراض

٢٢ ـ يجب رسملة نفقات الاقتراض واعتبارها جزءاً من تكلفة الأصل باستخدام معدل للرسملة على قيمة اقتناء الأصل أو إنشائه أو انتاجه خلال فترة زمنية طويلة لإعداده للأغراض المرجوة منه سواء كانت البيع أو الاستعمال .

٢٣ ـ يجب تحديد معدل الرسملة بربط نفقات الاقتراض التي تتكبدها الشركة خلال الفترة بقيمة القروض غير المسددة خلال تلك الفترة .

(*) لا يقصد تطبيق قواعد المحاسبة الدولية على الأمور غير المادية (انظر الفقرة ١٢ من المقدمة لهذه القواعد) .

وعندما يقترن الاقتراض الجديد بنفقات الاقتناء أو الإنشاء أو الإنتاج لأصل محدد ، فإن معدل الاقتراض في مثل هذه الحالة قد يتم تحديده على أساس نفقات الاقتراض الفعلية لذلك القرض .

٢٤ - يجب أن تبدأ رسملة مصاريف الاقتراض للأصول باستثناء الاستثمارات عندما :

أ - يتكبد المشروع الإنفاق على الأصل .

ب - تكون النشاطات اللازمة لإعداد الأصل للأغراض المرجوة منه قيد التنفيذ سواء كانت البيع أو الاستعمال .

ج - يتكبد المشروع نفقات الاقتراض .

وتبدأ رسملة مصاريف الاقتراض على الاستثمارات عندما يتوفر الشرطان (أ) و (ج) أعلاه وبدء الجهة المستثمر فيها بالنشاطاتّ اللازمة لبدء العمليات الرئيسية المتوقعة .

٢٥ - تتوقف رسملة مصاريف الاقتراض عندما يجهز الأصل للغاية المرجوة منه سواء كان البيع أو الاستعمال ، وفي حالات الاستثمار ، عندما تبدأ الجهة المستثمر فيها بالعمليات الرئيسية المتوقعة . كما يجب أن يعلق موضوع رسملة مصاريف الاقتراض خلال الفترات التي تتوقف فيها العمليات الخاصة بإعداد الأصل .

٢٦ - عندما يتم إعداد أجزاء يمكن استعمالها من الأصل بينما يتم العمل على إعداد أجزاء أخرى منه ، يجب أن تتوقف رسملة نفقات الاقتراض الخاصة بالأجزاء المعدة أو المنتهية .

٢٧ - يجب ألا تزيد نفقات الاقتراض المرسملة خلال الفترة عن قيمة نفقات الاقتراض الفعلية التي يتكبدها المشروع خلال تلك الفترة . أما بالنسبة

للبيانات المالية الموحدة ، فإن هذا التحفظ يكون بالنسبة للقيمة الموحدة لنفقات الاقتراض .

الإفصاح

٢٨ - يجب الإفصاح في البيانات المالية عن قيمة نفقات الاقتراض المرسملة خلال الفترة .

أحكام انتقالية

٢٩ - يجب الإفصاح عن التغيير في السياسات المحاسبية للالتزام بما ورد في هذه القاعدة بشأن نفقات الاقتراض الفعلية خلال الفترة الحالية أو الفترات القادمة ، في ضوء ما ورد في قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٨ الخاصة « بالبنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيير في السياسات المحاسبية » .

تاريخ التطبيق

٣٠ - يصبح العمل بما ورد في قاعدة المحاسبة الدولية هذه سارياً على البيانات المالية المعدة عن الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨٦ أو بعد ذلك التاريخ .

الإفصاح عن الجهات المقربة

المحتويـــات

	الفقـــرات
مقدمـــة	١ ـ ٤
تعريـــف	٤
الشـــرح	٥ ـ ٢٣
مسألة الجهات المقربة	٧ ـ ١٧
الإفصاح	١٨ ـ ٢٣
قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٢٤ الإفصاح عن الجهات المقربة	٢٤ ـ ٢٨
تاريخ التطبيق	٢٨

مقدمـــة

١ ـ يبحث هذا البيان الإفصاح عن الجهات المقربة والعمليات بين المؤسسة موضع التقرير والجهات المقربة منها .

٢ ـ تطبق بنود هذه القاعدة على جميع المؤسسات .

٣ ـ لا يتوجب الإفصاح عن الجهات المقربة في كل من التالي :

أ ـ البيانات المالية الموحدة بالنسبة للعمليات الداخلية (بين الشركة الأم والشركات التابعة) .

ب ـ البيانات المالية للشركة الأم عندما تنشر أو تعرض ضمن البيانات المالية الموحدة .

ج ـ البيانات المالية لشركة تابعة ١٠٠ ٪ إذا كانت الشركة الأم مسجلة في البلد ذاته وتقدم بيانات مالية موحدة فيه .

د ـ البيانات المالية للمؤسسات الخاضعة للسيطرة الحكومية في عملياتها أو المؤسسات الحكومية مع الجهات المقربة إذا كانت هذه الجهات خاضعة للسيطرة الحكومية كذلك .

تعريـــف

٤ ـ تستعمل التعاريف التالية في هذا البيان بالمعاني المحددة لها :

الجهة المقربة ـ تعتبر الجهات مقربة إذا كان لإحداها القدرة على السيطرة على الجهة الأخرى أو التأثير الملموس على قراراتها المالية والتشغيلية .

عمليات مع جهات مقربة ـ تبادل الموارد والالتزامات بين جهات مقربة بغض النظر عن السعر المحدد لها .

السيطرة ـ الملكية المباشرة أو غير المباشرة للشركات المقربة في أكثر من نصف قوة التصويت فيها ، أو وجود ملكية كبيرة تعطي حق التصويت والقوة على توجيه السياسات المالية والتشغيلية سواء باتفاق أو بالقانون .

التأثير الملموس ـ المشاركة في قرارات التمويل والتشغيل في المؤسسة دون وجود القدرة على السيطرة عليها . وقد يتم ممارسة التأثير الملموس بعدة طرق منها التمثيل في عضوية مجلس الإدارة أو المشاركة في وضع السياسات أو أداء عمليات هامة في الشركة أو تبادل الموظفين الإداريين أو الاعتماد على الجهة الأخرى لمدهم بالمعلومات الفنية . ويتم التأثير الملموس بملكية للأسهم أو باللوائح أو باتفاقية خاصة . ويعتبر التأثير ملموساً في حالة ملكية الأسهم في ضوء التعريف الوارد في قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٣ « البيانات المالية الموحدة » .

الشـــرح

ه ـ إن مفهوم هذه القاعدة يطبق فقط على الجهات المقربة كما تم تحديدها في الفقرات (أ) إلى (هـ) أدناه :

أ ـ المؤسسات التي تسيطر على أو تكون تحت السيطرة مباشرة أو غير مباشرة عن طريق وسطاء أو تقع تحت السيطرة الموحدة للمؤسسة التي يصدر عنها التقرير .

ب - المؤسسات الزميلة (انظر قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٣ ، البيانات المالية الموحدة) .

ج - أفراد يمتلكون مباشرة أو غير مباشرة حصة في أسهم المؤسسة ذات حق في التصويت ، الأمر الذي يمكنهم من التأثير الملموس على المؤسسة . وكذلك أفراد العائلة ذات القرابة الأولية للفرد نفسه .

د - الإداريون الرئيسيون في الشركة أي الأفراد الذين يتمتعون بالسلطة وبالمسؤولية عن التخطيط والإدارة وضبط نشاط المؤسسة موضوع التقرير بما فيهم الإداريون الرئيسيون، وأعضاء الإدارة للشركات وأفراد عائلاتهم المقربين .

هـ - المؤسسات التي يمتلك من حق التصويت فيها جزءاً مهماً الأشخاص أو الأفراد الذين ورد ذكرهم في الفقرات (ج) و (د) أعلاه أو المؤسسات التي يتمتع هؤلاء الأفراد بالتأثير الملموس على عملياتها . وتشمل هذه المؤسسات تلك المؤسسات التي يمتلكها أعضاء الإدارة أو المساهمون الرئيسيون في الشركة موضوع التقرير وتلك المؤسسات التي يتواجد فيها إداريون رئيسيون يتمتعون بمسؤوليات متشابهة في المؤسسة موضوع التقرير .

عند اعتبار أو تقييم العلاقة مع الجهة المقربة يجب التركيز على جوهر العلاقة وليس على الشكل القانوني فقط .

٦ - إن الجهات التالية لا تعتبر مقربة حسب مفهوم هذه القاعدة .

أ - مجرد شركتين يتواجد في مجلسي إدارتهما نفس الشخص بالرغم مما ذكر في الفقرتين ٥ (د) و (هـ) أعلاه (إلا أنه من المهم اعتبار

وتقييم الامكانية أن يكون هذا الفرد يستطيع التأثير على سياسات الشركتين فيما يتعلق بالعمليات المشتركة بينهما) .

ب - ١ - الممولون .
٢ - نقابات العمال .
٣ - شركات الخدمات العامة .
٤ - الداوئر الحكومية وممثلوها .
فيما يتعلق بعملياتهم الاعتيادية مع المؤسسة فقط (بالرغم من أنهم قد يستطيعون قيد حرية النشاط للمؤسسة أو المشاركة في عملية اتخاذ القرارات) .

ج - زبون أو مورد أو صاحب امتياز العمل أو موزع أو وكيل عام للبضاعة الذين تتعامل معهم المؤسسة وبحجم هام من عملياتها فقط من دافع المنفعة الاقتصادية .

مسألة الجهات المقربة

٧ - إن العلاقات مع الجهات المقربة تعتبر طابعاً اعتيادياً من العلاقات التجارية والعملية . فمثلاً يقوم العديد من المؤسسات بنشاطات مختلفة بطريقة غير مباشرة عبر شركات زميلة أو تابعة كما تتملك حصصاً من شركات أخرى بداعي الاستثمار أو التجارة ، وغالباً ما تكون تلك الحصص بنسبة تسمح للشركة أن يكون لها تأثير ملموس على القرارات المالية والعملية للشركات الأخرى .

٨ - قد يكون للعلاقة مع جهة مقربة تأثير على الوضع المالي والنتائج العملية للمؤسسة موضوع التقرير . فقد تقوم الجهات المقربة بعمليات مع بعضها البعض لا تقوم بها أطراف مستقلة . كذلك إن الأسعار التي يتفق عليها بين الجهات المقربة قد تختلف عن تلك التي بين الجهات المستقلة .

٩ ـ قد يتأثر الوضع المالي ونتائج العمليات للشركة موضوع التقرير بالعلاقة مع جهة مقربة بالرغم من عدم القيام بصفقات فيما بينهما . إن مجرد وجود العلاقة قد يكون كافياً للتأثير على عمليات الشركة موضوع التقرير مع غيرها . فقد تقدم إحدى الشركات التابعة على وقف عملياتها التجارية مع طرف خارجي ون الشركة الأم قد اشترت أكثرية في حصص شركة أخرى تزاول نفس النشاط الذي يقوم به الطرف الخارجي . كذلك قد تمتنع إحدى شركات المجموعة عن نشاط معين بسبب التأثير الملموس عليها من الشركة الأم والذي يمنعها مثلاً عن مزاولة أي نشاط في مجال البحث والتطوير .

١٠ ـ بما أن الإدارة تواجه صعوبة ضمنية عند تحديد التأثير الناتج عن عدم القيام بالعمليات للجهات المقربة فإن الإفصاح عن هذا التأثير غير مطلوب ضمن هذه القاعدة .

١١ ـ إن الاعتراف المحاسبي بتبادل الموارد بين الأطراف يعتمد في أساسه على السعر المحدد للصفقة . فإذا كانت الأطراف للصفقة مستقلة عن بعضها البعض يكون السعر قد تم تحديده بصورة تجارية عادلة أو كما يقال « على مدى اليد » . أما الجهات المقربة فيتوفر لها عادة درجة من الليونة في عملية تحديد الأسعار والتي لا تتوفر عادة بين الجهات المستقلة .

١٢ ـ يوجد مجموعة من الأساليب يمكن استخدامها لتحديد أسعار الصفقات بين الجهات المقربة .

١٣ ـ تستخدم إحدى الطرق سعر مقارنة لسعر صفقة مماثلة إنما بين أطراف مستقلة وفي سوق مماثل . هذا ويصح استعمال هذه الطريقة عندما تتم صفقة بين الجهات المقربة في أحوال تجارية اعتيادية . كذلك يكثر استخدامها عند تحديد تكلفة التمويل .

١٤ ـ عندما يتم نقل البضاعة بين جهات مقربة قبل بيعها إلى طرف خارجي

يتم عادة استخدام سعر البيع النهائي للطرف الخارجي بعد أن يخفض بقيمة عادلة تمثل أعباء الجهة المقرّبة وربح عادل لها في عملية نقل البضاعة إلى الطرف الخارجي . إن عملية تحديد الأعباء والربح العادل للجهة المقربة ليست بالعملية السهلة . وتستخدم هذه الطريقة للتسعير عند بيع الحقوق والخدمات .

١٥ ـ هناك أسلوب آخر يعتمد التكلفة مع نسبة محددة بالزيادة. وقد لا تكون عملية تحديد التكلفة والنسبة بالزيادة عملية سهلة . ومن المعايير التي يمكن استخدامها ، العائد على المبيعات أو العائد على رأس المال في صناعات مماثلة .

١٦ ـ لا يتم أحياناً تحديد أسعار الصفقات بين الجهات المقربة بالاقتداء بالوسائل المحددة في الفقرات ١٣ ـ ١٥ أعلاه . ففي بعض الأحيان تقدم الخدمات من دون مقابل مثل خدمات إدارية أو تمديد قروض من غير فائدة .

١٧ ـ كذلك في بعض الأحيان قد تتم بعض الصفقات التي لم يكن بالامكان لها أن تحدث لولا العلاقة مع الجهة المقربة . فمثلاً تقوم شركة ببيع نسبة مرتفعة من انتاجها إلى الشركة الأم وبسعر التكلفة ومن المعقول أن لا تجد هذه الشركة في السوق الحالية مشترياً لبضاعتها وبهذه الكمية .

الإفصـــاح

١٨ ـ يتطلب القانون في العديد من البلدان الإفصاح في البيانات المالية عن بعض العلاقات مع الجهات المقربة . وبالتحديد فإن الاهتمام عادة ينصب نحو العمليات مع الإداريين للمؤسسة وبالاخص فيما يتعلق بتعويضاتهم وقروضهم بالنظر لما يتمتعون به من سلطة على الشركة . كذلك تتطلب قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٥ « المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في

البيانات المالية » الإفصاح عن العمليات الداخلية المهمة والاستثمارات والأرصدة بين جهات المجموعة والشركات الزميلة والإداريين . كما تتطلب قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٣ ـ « البيانات المالية الموحدة » لائحة بالشركات التابعة والشركات الزميلة الهامة وكذلك الإفصاح عن الأرصدة مع الشركات الزميلة أو المقربة غير الموحدة في البيانات المالية وطبيعة المعاملات معها . كذلك تتطلب قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٨ « البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيير في السياسات المحاسبية » الإفصاح عن البنود غير العادية .

١٩ ـ فيما يلي أمثلة عن بعض الحالات التي تحدث فيها عمليات مع جهات مقربة يتطلب الإفصاح عنها في البيانات المالية للشركة موضوع التقرير وفي الفترة التي تحدث فيها العمليات :

- شراء أو بيع بضاعة (جاهزة أو غير جاهزة)
- شراء أو بيع ممتلكات أو موجودات أخرى
- أداء خدمات أو الاستفادة منها
- ترتيبات وكالة
- ترتيبات عقود إيجار
- تبادل البحث والتطوير
- اتفاقيات ترخيص
- تمويل (بما فيه القروض أو تبرعات رأس مالية نقدية أو ما ينوب عنها)
- الضمانات والرهنيات .
- عقود إدارية .

٢٠ ـ يجب الإفصاح عن العلاقات مع الجهات المقربة حيث توجد القدرة على السيطرة ، لمساعدة مستخدم البيانات المالية على تكوين الرأي حول

مدى تأثير العلاقة على المؤسسة موضوع التقرير بغض النظر عما إذا كانت هناك عمليات فيما بينهم .

٢١ ـ إذا حصلت عمليات فيما بين الجهات المقربة يكون من المناسب الإفصاح عن نوع العمليات ومقياساتها لتسهيل :

أ ـ تحديد حجم العمليات إما كمبلغ أو نسبة .

ب ـ مبالغ أو نسبة الأرصدة بين الجهات المقربة .

ج ـ سياسات التسعير .

٢٢ ـ تجمّع عادة المعلومات أعلاه إلا إذا كان الإفصاح عنها إفرادياً ضرورياً لفهم تأثير العمليات بين الجهات المقربة على البيانات المالية للمؤسسة موضوع التقرير .

٢٣ ـ ليس من الضروري الإفصاح عن العمليات بين الشركات الموحدة لأن بياناتها المالية تقدم المعلومات عن الشركة الأم والشركات التابعة وكأنها شركة واحدة . إن العمليات مع الشركات الزميلة والتي تمت محاسبتها وفقاً لطريقة حق الملكية النسبية لا يتم إلغاؤها في البيانات المالية الموحدة ، ولذلك يجب الإفصاح عنها كجهات مقربة .

قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٢٤

الإفصاح عن الجهات المقربة

تتألف قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٢٤ من الفقرات ٢٣ ـ ٢٨ ، ويجب قراءتها في ضوء الفقرات ١ ـ ٢٣ من هذا البيان والمقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية[١] .

٢٤ ـ يسري مفعول هذه القاعدة على العلاقات مع الجهات المقربة المذكورة في الفقرة ٥ وكما تم تعديلها في الفقرة ٦ .

٢٥ ـ يجب الإفصاح عن العلاقات مع الجهات المقربة حيث توجد القدرة على السيطرة بغض النظر عما إذا حدثت عمليات فيما بينها .

٢٦ ـ إذا تمت عمليات فيما بين الجهات المقربة يتوجب على المؤسسة موضوع التقرير الإفصاح عن طبيعة العلاقة مع الجهات المقربة والعمليات ومقيمات هذه العمليات الضرورية لفهم البيانات المالية .

٢٧ ـ يمكن الإفصاح عن البنود المتماثلة بتجميعها أو إفرادياً إذا كان هذا ضرورياً لفهم تأثير العلاقة بين الجهات المقربة على البيانات المالية للمؤسسة موضوع التقرير .

تاريخ التطبيق

٢٨ ـ يسري العمل بأحكام هذه القاعدة وتصبح نافذة المفعول في البيانات المالية المعدة عن فترات تبدأ في ١ يناير ١٩٨٦ أو بعد ذلك التاريخ .

---

(١) ليس المقصود تطبيق قواعد المحاسبة الدولية على الأمور غير المادية (انظر الفقرة ١٢ من المقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية) .

محاسبة الاستثمارات

المحتويـــات

	الفقـرات
مقدمـة	١ ـ ٣
تعريف	٣
الشـرح	٤ ـ ٤١
أنواع الاستثمارات	٤ ـ ٦
تصنيف الاستثمارات	٧ ـ ١١
تكلفة الاستثمارات	١٢ ـ ١٥
القيمة الدفترية للاستثمارات	١٦ ـ ٢٥
الاستثمارات قصيرة الأجل (المتداولة)	١٦ ـ ١٨
الاستثمارات طويلة الأجل	١٩ ـ ٢١
إعادة التقييم	٢٢ ـ ٢٣
الاستثمارات في العقارات	٢٤ ـ ٢٥
اعفاءات الاستثمارات	٢٦ ـ ٢٨

إعادة تصنيف الاستثمارات	٢٩ - ٣٠
التغير في استثمارات المحفظة	٣١ - ٣٣
بيان الدخل (الأرباح والخسائر)	٣٤ - ٣٦
مؤسسات الاستثمار	٣٧ - ٣٨
الضرائب	٣٩
الإفصاح	٤٠ - ٤١
قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٢٥	
محاسبة الاستثمارات	٤٢ - ٥٦
تصنيف الاستثمارات	٤٢ - ٤٤
الاستثمارات في العقارات	٤٥
القيمة الدفترية للاستثمارات	٤٦ - ٤٧
التغيرات في القيمة الدفترية للاستثمارات	٤٨ - ٤٩
اعفاءات الاستثمارات	٥٠
إعادة تصنيف الاستثمارات	٥١ - ٥٢
بيان الدخل (الأرباح والخسائر)	٥٣
مؤسسات الاستثمار	٥٤
الإفصاح	٥٥
تاريخ التطبيق	٥٦

إعادة تصنيف الاستثمارات	٢٩ - ٣٠
التغير في استثمارات المحفظة	٣١ - ٣٣
بيان الدخل (الأرباح والخسائر)	٣٤ - ٣٦
مؤسسات الاستثمار	٣٧ - ٣٨
الضرائب	٣٩
الإفصاح	٤٠ - ٤١
قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٢٥	
محاسبة الاستثمارات	٤٢ - ٥٦
تصنيف الاستثمارات	٤٢ - ٤٤
الاستثمارات في العقارات	٤٥
القيمة الدفترية للاستثمارات	٤٦ - ٤٧
التغييرات في القيمة الدفترية للاستثمارات	٤٨ - ٤٩
إنهاءات الاستثمارات	٥٠
إعادة تصنيف الاستثمارات	٥١ - ٥٢
بيان الدخل (الأرباح والخسائر)	٥٣
مؤسسات الاستثمار	٥٤
الإفصاح	٥٥
تاريخ التطبيق	٥٦

المقدمـــة

١ ـ يتناول هذا البيان محاسبة الاستثمارات في البيانات المالية للمؤسسات والإفصاح عنها .

٢ ـ لا يتناول هذا « البيان » النواحي التالية :

أ ـ اسس الاعـتراف بالفـائدة والعـائد من حقـوق الامتيازات وتوزيعات الأرباح والعائد من الإيجارات عـلى الاستثمارات التي تم بحثهـا ضمن قاعـدة المحاسبـة الـدوليـة رقم ١٨ « الاعتراف بالإيراد » ورقم ١٧ « محاسبة عقود الإيجار » .

ب ـ الاستثمارات في الشركات التابعة .

ج ـ الاستثمارات في الشركات الزميلة وشركات المحاصة .

د ـ الاسم والشهرة ، براءات الاختراع ، العلامـات التجاريـة والأصول المتشابهة .

هـ ـ عقود الإيجار التمويلي حسب تعريفها في قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٧ ، « محاسبة عقود الإيجار » .

و ـ استثمارات في برامج منافع التقاعد ومؤسسات التأمين عـلى الحياة .

تعريـــف

٣ ـ تستعمل التعابير التالية في هذا « البيان » بالمعاني المحددة لها :

الاستثمار : هو أصل يمتلك من قبل المؤسسة من أجل تنمية ثروتها بواسطة الحصول على توزيعات (بشكل فوائد أو العائد من حقوق الامتيازات أو توزيعات الأرباح أو العائد من الإيجارات) أو من أجل الاستفادة من ارتفاع قيمته أو من أجل المزايا الأخرى المماثلة لتلك التي تحصل عليها المؤسسة من خلال العلاقات التجارية . ولذلك لا ينطبق هذا التعريف على البضاعة ، حسب تعريفها في قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٣ ، « تقييم وعرض البضاعة في إطار نظام التكلفة التاريخية » . هذا ولا تعتبر الممتلكات والمنشآت والمعدات ، استثمارات حسب تعريفها في قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٦ ، « محاسبة الممتلكات والمنشآت والمعدات » (فيما عدا الاستثمارات في العقارات) .

الاستثمارات قصيرة الأجل (المتداولة) : هي الاستثمارات التي تتميز بسرعة تحويلها إلى نقد وكذلك لا تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها مدة تزيد عن سنة واحدة .

الاستثمارات طويلة الأجل : هي الاستثمارات التي لا تصنف، ضمن الاستثمارات قصيرة الأجل (المتداولة) .

الاستثمارات في العقارات : هي الاستثمارات في الأراضي والمباني غير المشغولة بصورة رئيسية من قبل ، أو مستخدمة في عمليات المؤسسة المستثمرة أو أية مؤسسة أخرى داخل مجموعة المؤسسة المستثمرة .

القيمة العادلة : هي المبلغ الذي يمكن أن يستبدل به أصل بين مشتر وبائع راغبين ومطلعين فى معاملة متساوية بينهما .

القيمة السوقية (سعر السوق) : المبلغ المحصل من بيع الاستثمارات في سوق نشط التداول .

متداولة (رائجة) : يعني وجود سوق نشط ومن هذا السوق يمكن الحصول على قيمة سوقية مقبولة .

الشـــرح

أنواع الاستثمارات

٤ ـ تمتلك المؤسسات الاستثمارات لأسباب متعددة . يعتبر نشاط الاستثمار لبعض المؤسسات من النشاطات الرئيسية[١] . ويعتمد تقييم الإداء اعتماداً كبيراً أو كلياً على نتائج هذا النشاط . وتقوم بعض المؤسسات التي لديها فائض نقدي باستغلال هذا الفائض بتملك استثمارات للفترة التي لا تحتاج فيها إلى هذا الفائض . كما تقوم بعض المؤسسات بتملك استثمارات تجارية وذلك بقصد تأسيس وتثبيت علاقات ومزايا تجارية لها .

٥ ـ تتمثل بعض الاستثمارات في الشهادات أو ما يماثلها من المستندات ، والبعض الآخر بدونها . وقد تكون طبيعة الاستثمارات إما ديناً مستحقاً للمستثمر ، غير الديون التجارية قصيرة أو طويلة الأجل وعادة تمثل مبلغاً نقدياً مستحقاً للمستثمر وما يعود له من فائدة ، أو أن يكون استثماراً فيه شيء من المخاطرة وذلك باعتماده على نتائج المؤسسة ، مثل الأسهم . ومع أن غالبية الاستثمارات تمثل حقوقاً مالية لكن بعضها يكون أصولاً ملموسة مثل الاستثمارات في الأراضي والمباني والاستثمارات المباشرة في الذهب

---

(١) تخضع بعض المؤسسات كالبنوك وشركات التأمين لضوابط من جهات حكومية فيما يختص باستثماراتها وذلك كون هذه الاستثمارات تمثل جزءاً مهماً من نشاطاتها . هذا وكما تم التوضيح في المقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية بأن القوانين والأنظمة المحلية تفوق على قواعد المحاسبة الدولية فيما يختص بإصدار البيانات المالية .

والمجوهرات وأية منتجات أخرى لها أسعار سوقية .

٦ ـ يوجد لبعض الاستثمارات سوق نشط للتداول يتم من خلاله تحديد قيمتها السوقية التي يمكن اعتبارها مؤشراً لقيمتها العادلة ولكن بعض الاستثمارات الأخرى لا يوجد لها سوق للتداول ولهذا يجب أن يستعمل أسلوب آخر لتقييم القيمة العادلة لها .

تصنيف الاستثمارات

٧ ـ إن غالبية المؤسسات عندما تدرج بنود أصولها في الميزانية العمومية تصنفها بين أصول متداولة وأصول غير متداولة كما في قاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٣ ، « عرض الموجودات والمطلوبات المتداولة » ، ولهذا فإن الاستثمارات قصيرة الأجل تدرج ضمن الأصول المتداولة . هذا ولا تستثنى الاستثمارات المتداولة من تصنيفها ضمن الأصول المتداولة بحجة أنها بقيت في حوزة المؤسسة مدة تزيد عن السنة .

٨ ـ إن الاستثمارات التي تمتلك من أجل حماية أو تسهيل أو تعزيز نشاط تجاري قائم أو علاقة تجارية مع مؤسسة أخرى ، غالباً لا يكون الغرض منها استعمالها كمصدر سيولة لتحويلها إلى نقد عند الحاجة إليه وإنما كاستثمار تجاري لمنفعة مستمرة للمؤسسة ولهذا يجب أن تدرج ـ حتى ولو كانت استثمارات قابلة للتداول ـ كاستثمارات طويلة الأجل . أما الاستثمارات الأخرى مثل الاستثمارات في العقارات فإن الغرض من امتلاكها لعدة سنوات هو لتوليد إيرادات وأرباح رأسمالية . وبالتالي فإنها تدرج كأصول طويلة الأجل على الرغم من امكانية تسويقها .

٩ ـ تختار بعض المؤسسات عدم تصنيف أصولها بين قصيرة الأجل (متداولة) وطويلة الأجل (غير متداولة) وكثير منها يعمل في قطاع المال، مثل البنوك وشركات التأمين . ورغم أن مثل هذه المؤسسات لا تكون لديها

النية أن تحول أصولها إلى مصدر من مصادر النقد لتمويل عملياتها الجارية ، فإنها عادة تنظر إلى الكثير من استثماراتها على أنها مصدر متاح من مصادر النقد اللازمة للعمليات الجارية التي تقوم بها مثل هذه المؤسسات .

١٠ ـ بالرغم من ذلك ، فإن هذه المؤسسات يمكن أن يكون لديها استثمارات يتم اعتبارها بصورة مناسبة على أنها أصول طويلة الأجل ، مثل بنك يمتلك أسهماً في شركة تأجير للعقارات .

١١ ـ لذلك تقوم الكثير من هذه المؤسسات بتحليل استثماراتها لكي تميز في طريقة تقييمها حسب تصنيفها بين استثمارات قصيرة أو طويلة الأجل .

تكلفة الاستثمارات

١٢ ـ يجب أن تتضمن تكلفة الاستثمارات مصاريف حيازتها مثل رسوم السماسرة والرسوم المتعلقة بتحويل شهادات الأسهم وأية رسوم أخرى .

١٣ ـ إذا تم تملك الاستثمار بواسطة إصدار أسهم أو أية أوراق مالية أخرى فإن تكلفة تملك الاستثمار هي القيمة العادلة للاوراق المالية المصدرة وليس القيمة الاسمية لهذه الأوراق ، وإذا تم تملك الاستثمار بواسطة مبادلة أصول موجودة لدى المؤسسة مقابل هذا الاستثمار فإن تكلفة الاستثمار تكون القيمة العادلة للاصل المباذل . هذا وقد يكون مناسباً أخذ القيمة العادلة للاستثمار للدلالة على التكلفة إذا كانت أكثر وضوحاً من قيمة الأصل المبادل .

١٤ ـ إن الفوائد والعائد من حقوق الامتيازات وتوزيعات الأرباح والإيجارات تعتبر عائداً على الاستثمارات وتدرج كإيراد . ولكن في بعض الحالات فإن هذا الدخل لا يمثل عائداً وإنما يعتبر استرداداً لتكلفة الاستثمارات مثلاً عند شراء أوراق مالية تحمل فائدة تدفع إلى حاملها ، فقد

يتم الشراء في تاريخ تراكمت فيه فوائد مستحقة ولكنها لم تدفع بعد ، ولذلك تؤخذ في الاعتبار عند بيعها الفوائد المتراكمة ، لذلك عندما يستحق دفع الفوائد العائدة من هذه الأوراق يجب أن يفصل بين الفوائد الخاصة بالمدة قبل تاريخ الشراء والمدة اللاحقة للشراء لكي تخصم الفوائد الخاصة بالمدة قبل تاريخ الشراء من تكلفة الاستثمار . وعند الإعلان عن توزيعات أرباح الأسهم ، الخاصة بالفترة ما قبل تاريخ الشراء ، فإنه في هذه الحالة يتم اتباع معالجة مماثلة . وإذا تعذر الفصل بين أرباح ما قبل وما بعد الشراء ، ما عدا الفصل العشوائي ، فإنه من الطبيعي أن يتم تخفيض تكلفة الاستثمار بقيمة الأرباح المستحقة فقط عندما يكون من الواضح أن هذه الأرباح تمثل استرداداً لجزء من التكلفة .

١٥ ـ إن الفرق بين تكلفة الاستثمار في سندات الدين وقيمة استردادها والذي يكون إما بالخصم أو بالزيادة (العلاوة) يجب أن يطفأ خلال المدة بين تاريخ الشراء وتاريخ الاستحقاق وذلك لتحديد الثبات في المردود الفعلي من هذا الاستثمار . إن قسط الاطفاء للخصم أو الزيادة يجب أن يتم إدراجه في بيان الدخل (الأرباح والخسائر) كما وفوائد الإيرادات أو المصاريف وبالمقابل يجري إضافة أو خصم القسط على أو من القيمة المدرجة للاستثمار وبالتالي فإن القيمة الدفترية الناتجة بعد هذا الخصم أو الزيادة يجب أن تعتبر التكلفة لمثل هذه الاستثمارات .

القيمة الدفترية للاستثمارات

الاستثمارات قصيرة الأجل (المتداولة)

١٦ ـ تختلف الآراء حول القيمة الدفترية المناسبة للاستثمارات قصيرة الأجل . إن بعض الآراء تقول : بالنسبة إلى البيانات المالية والتي تعد وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية فإن قاعدة التكلفة أو صافي القيمة التحصيلية أيهما أقل

تعتبر ملائمة وقابلة للتطبيق على الاستثمارات . وحيث أن غالبية الاستثمارات قصيرة الأجل قابلة للتسويق فإن المبلغ الذي يجب إدراجه أو إظهاره في البيانات المالية للاستثمارات هو التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل . إن المؤيدين لهذه الطريقة يدعون أنها تظهر مبلغاً معقولاً في الميزانية العمومية ولا ينتج عنها وجود إيرادات غير محققة . كذلك يدعون أن ضربات الحظ المؤقتة الناتجة عن تقلبات في أسعار سوق الأوراق المالية لا يتم نقلها إلى الحسابات لمجرد اختيار تاريخ خاص للميزانية العمومية .

١٧ - إن آراء الآخرين تقول : حيث أن الاستثمارات قصيرة الأجل عبارة عن تجميع للثروة يمكن التصرف بها بسرعة ، أو عبارة عن أصل يحل محل النقد فإنه يكون من الملائم تقييمها بالقيمة العادلة والتي تكون عادة القيمة السوقية . إن المؤسسة لا يهمها التكلفة لمثل هذه البنود ولكن يكون همها منصباً على النقدية الممكن تحصيلها منها عند تصريفها . إن الاستثمارات مميزة عن البضاعة لانها عادة تباع بدون أي مجهود بينما يعتبر من غير المناسب تحقيق أرباح من البضاعة قبل التأكد من البيع . هذا وتستطيع المؤسسة الاستغناء عن أي استثمار فمثلاً يمكن للمؤسسة بيع الاستثمار واستثمار المبلغ المحصل منه كوديعة في البنك من دون تحمل أي خسارة . وبالتالي فمن الملائم أن تدرج الاستثمارات بالقيمة السوقية . بالإضافة إلى ذلك فإن مؤيدي القيمة السوقية يجادلون بأن إدراج الاستثمارات بالتكلفة التاريخية يسمح لإدارة المؤسسة بأن تقرر الإيراد وفقاً لاهوائها وذلك لأنه من الممكن أن تبيع بعضاً من الاستثمارات وتعيد شراءها فوراً وبذلك قد تحقق ربحاً يدرج في بيان الأرباح والخسائر مع أن هذه العملية لم تغير من الوضع الاقتصادي للمؤسسة .

١٨ - إن اهتمام المؤسسات غالباً ما يكون في القيمة الإجمالية لحافظات استثماراتها قصيرة الأجل وليس في قيمة كل استثمار على حدة ، حيث

ينظر إلى ملكية الاستثمار كمجموعة واحدة . ولمجاراة هذا الرأي فإن الاستثمارات التي تدرج بالتكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل يجب أن تقيم كمجموعة واحدة لجميع الاستثمارات أو طبقاً لأصناف الاستثمارات وليس على أساس كل استثمار على حدة . ولكن البعض يجادلون أن تطبيق مبدأ المجموعة الواحدة ينتج عنه أن الخسارة في بعض الاستثمارات تعوض من أرباح غير محققة لاستثمارات أخرى .

الاستثمارات طويلة الأجل

١٩ ـ تعرض الاستثمارات طويلة الأجل في البيانات المالية عادة بالتكلفة ، ولكن إذا حدث هبوط دائم في قيمتها فيجب في هذه الحالة تخفيض قيمتها الدفترية بحيث يتم الاعتراف بالخسارة الناتجة عن الهبوط . إن بينات ومؤشرات قيم الاستثمارات يتم الحصول عليها إما بالرجوع إلى القيمة السوقية للاستثمار أو إلى البيانات المالية ونتائج الأعمال للشركة المستثمر فيها ، وكذلك توقعات التدفقات النقدية من مثل هذه الاستثمارات . إن عامل الخطورة وطبيعة حصة المستثمر في الاستثمار يجب أن يؤخذا في الاعتبار . إن القيود التي تفرض على توزيعات الشركة المستثمر فيها وكذلك على تصرف المستثمر في حصته قد تؤثران على القيمة الخاصة بهذا الاستثمار .

٢٠ ـ إن كثيراً من الاستثمارات طويلة الأجل ينظر إليها باهتمام وكل على انفراد من قبل المؤسسة . لهذا فإن القيمة المدرجة للاستثمارات طويلة الأجل عادة ما ينظر إليها على أساس فردي . و ع ذلك نجد في بعض البلدان أن الاستثمارات في الأسهم القابلة للتسويق والمصنفة كاستثمارات طويلة الأجل ربما تدرج بالتكلفة أو السوق أيهما أقل كمجموعة واحدة . وفي مثل هذه الحالات فإن الانخفاض المؤقت عن التكلفة وعكس هذا الانخفاض يدرج كبند مستقل ضمن حقوق المساهمين .

٢١ ـ إن التخفيض في القيمة الدفترية الناتج عن الهبوط غير المؤقت

(الدائم) في قيمة الاستثمارات طويلة الأجل يحمل على الدخل إلا إذا كان يمكن تعويضه من رصيد إعادة تقييم سابق (انظر الفقرة ٢٣) . إن هذا التخفيض في القيمة الدفترية يسمح بعكسه إذا حصل ارتفاع في قيمة الاستثمارات أو إذا زالت أسباب هذا التخفيض . ومع ذلك فإنه في بعض البلدان لا يجري عكس هذا التخفيض في القيمة الدفترية .

إعادة التقييم

٢٢ ـ يتم أحياناً إعادة تقييم الاستثمارات طويلة الأجل على أساس القيمة المعادلة . وفي سبيل المحافظة على مبدأ التماثل ، فإنه يجب اعتماد سياسة لإعادة التقييم على أساس دوري وبشكل منتظم مما يتطلب إعادة تقييم جميع الاستثمارات طويلة الأجل في نفس الوقت ، أو على الأقل إعادة التقييم لباب كامل من الاستثمارات .

٢٣ ـ تقيد الزيادة في القيمة المدرجة ، الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمارات طويلة الأجل مباشرة إلى حقوق المساهمين تحت بند فائض إعادة التقييم . أما الانخفاض في القيمة المدرجة إثر إعادة تقييم نفس الاستثمار ، فإنه يحمل على الأرباح ، ما عدا ذلك الجزء منه الذي يعتبر أنه متعلق بزيادة سابقة نتجت عن إعادة التقييم وأدرجت في فائض إعادة التقييم ، فإنه يحمل على تلك الزيادة التي سبقت . أن الزيادة في إعادة التقييم المتعلقة مباشرة بانخفاض سابق في القيمة المدرجة لنفس الاستثمار ، وجرى تحميله على الأرباح ، فإنه في هذه الحالة تقيد الزيادة إلى الأرباح للمدى الذي يساوي ما سبق قيده من انخفاض .

الاستثمارات في العقارات

٢٤ ـ تختار بعض المؤسسات محاسبة الاستثمارات طويلة الأجل في عرض

استثماراتها بالعقارات . ويفضل البعض الآخر السياسة المحاسبية المتبعه للممتلكات والمنشآت والمعدات وفقاً لقاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٦ ، « محاسبة الممتلكات والمنشآت والمعدات » وقيد الاستهلاك وفقاً لقاعدة المحاسبة الدولية رقم ٤ ، « محاسبة الاستهلاك » .

٢٥ ـ إن المؤسسات التي تقوم باحتساب الاستثمار في العقارات كاستثمارات طويلة الأجل تعتبر أن التغيير في القيمة العادلة (عادة ما تكون القيمة السوقية) أكثر أهمية من قيمة الاستهلاك . وبناء على ذلك فإنه يتم إعادة تقييم العقارات على أساس دوري وبشكل منتظم . وعندما يتم إقرار القيم العادلة للعقارات كقيمة دفترية فإن أي تغير في القيمة الدفترية يحتسب وفقاً للفقرة (٢٣) . وعندما لا يتم إقرار القيم العادلة للعقارات كقيمة دفترية ، فإنه في هذه الحالة يتم الإفصاح عنها .

اعفاءات الاستثمارات

٢٦ ـ في حالة بيع الاستثمارات ، فإن الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة المحصلة من البيع بعد خصم المصاريف يجب أن يدرج كربح أو كخسارة في بيان الأرباح والخسائر . وفي حالة إذا ما كان قد تم إعادة تقييم الاستثمارات في السابق ، أو كانت مدرجة بالقيمة السوقية والفرق بين القيمة السوقية والتكلفة قد تم إدراجه في حقوق المساهمين فهذا الفرق يجب أن يحمل إما على حقوق المساهمين أو على الأرباح والخسائر ، وإن هذه المعالجة للفرق لها فائدة بأنها تظهر النمو الذي حدث في الاستثمارات في بيان الدخل (الأرباح والخسائر) .

٢٧ ـ إن أي تخفيض للقيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل والمدرجة بالتكلفة أو سعر السوق أيهما أقل كمجموعة واحدة يجب تحميله على تكلفة الاستثمارات كمجموعة واحدة ، لهذا فإن أي بند من بنود الاستثمارات في

المجموعة يبقى مدرجاً في الدفاتر بالتكلفة . ووفقاً لذلك فإن الربح والخسارة الناتجة من بيع أحد بنود الاستثمار يحسب على أساس تكلفته مع الأخذ بعين الاعتبار إعادة تقييم المحفظة الاستثمارية كمجموعة واحدة وذلك لاحتساب الانخفاض في قيمتها السوقية .

٢٨ - عندما يتم اعفاء جزء من أحد بنود الاستثمارات يجب أن ينزل من بند الاستثمارات ما يخص هذا الجزء من القيمة الدفترية ، وعادة تحدد القيمة الدفترية طبقاً لمتوسط القيمة الدفترية لمجموع الموجود من هذه الاستثمارات .

إعادة تصنيف الاستثمارات

٢٩ - يتم في بعض الأحيان إعادة تصنيف الاستثمارات طويلة الأجل إلى استثمارات قصيرة الأجل . إن هذا التصنيف يتم إدراجه كما يلي :

أ - بالقيمة الدفترية أو التكلفة أيهما أقل إذا كانت الاستثمارات قصيرة الأجل تدرج بالتكلفة أو السوق أيهما أقل . أما إذا كان قد تم إعادة تقييم الاستثمار سابقاً ، فيجب الغاء أي رصيد متبقٍ لفائض إعادة التقييم عند التحويل ، و

ب - بالقيمة المدرجة إذا كانت الاستثمارات قصيرة الأجل تدرج بالقيمة العادلة . وفي حالة ما إذا كان التغير في القيمة العادلة بالنسبة إلى الاستثمارات قصيرة الأجل تدرج ضمن الدخل ، فإن أي رصيد لفائض إعادة التقييم يجب تحميله على الدخل وفقاً لقاعدة المحاسبة الدولية رقم ٨ ، « البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغير في السياسات المحاسبية » .

٣٠ - إن الاستثمارات قصيرة الأجل التي يعاد تصنيفها إلى استثمارات طويلة الأجل يجب أن تدرج بالتكلفة أو السوق أيهما أقل لكل بند من بنود

الاستثمارات أو بالقيمة السوقية ، إذا كانت سياسة الشركة في السابق تقتضي إدراج هذه الاستثمارات قصيرة الأجل بهذه القيمة .

التغيير في استثمارات المحفظة

٣١ ـ إن المؤسسة التي لها نشاط استثماري هام تقوم بشكل نموذجي بالاحتفاظ بمحفظة لهذه الاستثمارات بغرض المتاجرة فيها بشكل دائم . ومن خلال قيامها بهذا العمل ، فإن المؤسسة تعمل دائماً على تحسين نوعية وعائد استثمارات المحفظة . وفي حالة بيع بند معين من هذه الاستثمارات يكون النقد المحصل من البيع متوفراً للاستثمار مرة أخرى أو أن يكون بنداً نقدياً من استثمارات المحفظة .

٣٢ ـ ومن وجهة نظر وجود تغيير دائم في استثمارات المحفظة ، فإن آراء محاسبية مختلفة تطرح في كيفية معالجة اعفاءات بنود استثمارات المحفظة :

أ ـ يرى البعض أن الزيادة أو النقصان المحصلين بين صافي سعر البيع والقيمة الدفترية يمثلان ربحاً أو خسارة محققين ويجب أن يحملا فوراً على الدخل .

ب ـ والبعض الآخر يجادل بأن البيع هو عبارة عن تعديل وحدات المحفظة ، ولذلك لا يمثل زيادة أو نقص في استثمارات المحفظة في حين أن الناتج من بيع الاستثمار سيحل محل الاستثمار المباع ،ولذلك لا يتوجب تحميل ربح أوخسارة على الدخل ، و

ج ـ يؤيد البعض القليل طريقة وسطاً ، بحيث يعالج الفرق بين الناتج من البيع والتكلفة باطفائه إلى الدخل خلال فترة معينة .

٣٣ ـ إن الخيار (أ) هو الطريقة المفضلة . والخيار (ب) طريقة ملائمة فقط عندما يكون أساس القيمة السوقية مستخدماً والناتج من التغيير في القيمة

السوقية يحمل على الدخل حيث أن أية تعديلات في القيمة السوقية تكون قد تم احتسابها . أما الخيار (ج) فهو غير ملائم حيث لا يعترف بالربح والخسارة في الفترة التي يتحققان فيها .

بيان الدخل (الأرباح والخسائر)

٣٤ ـ إن بعض المؤسسات التي تدرج استثماراتها قصيرة الأجل بسعر السوق على أساس أنها تجميع للثروة يمكن التصرف بها بحرية ، تقوم بإظهار الربح أو الخسارة في القيمة السوقية في بيان الدخل وذلك بالإضافة إلى الأرباح والخسائر الناتجة عن بيع الاستثمارات ؛ إلا أنه في بعض الدول لا يسمح بإظهار مثل هذه الأرباح في بيان الدخل ولكن يتم إظهارها كبند مستقل ضمن حقوق المساهمين كما هو الحال بالنسبة لفائض إعادة التقييم للاستثمارات طويلة الأجل .

٣٥ ـ إذا كانت الاستثمارات قصيرة الأجل تدرج بالتكلفة أو بسعر السوق أيهما أقل فالانخفاض عن التكلفة أو عكسه يجب أن يدرج مع الأرباح والخسائر المحققة من بيع الاستثمارات في بيان الدخل .

٣٦ ـ إن أي انخفاض دائم في القيمة الدفترية للاستثمارات طويلة الأجل أو عكس هذا الانخفاض وكذلك الأرباح والخسائر الناتجة من بيع مثل هذه الاستثمارات يجب إظهاره ضمن الدخل وفقاً لقاعدة المحاسبة الدولية رقم ٨ ، « البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيير في السياسات المحاسبية » .

مؤسسات الاستثمار

٣٧ ـ في بعض الدول ، هناك مؤسسات مختصة بالاستثمارات وعملها

الرئيسي هو امتلاك حافظات للاسهم المتداولة بالنيابة عن الأفراد المساهمين فيها . تدرج هذه المؤسسات استثمارتها على أساس القيمة العادلة ، وهي عادة ما تكون القيمة السوقية بسبب أنها الأساس الأكثر ملاءمة في ظل الظروف . وتعتبر هذه المؤسسات الأرباح والخسائر المحققة على استثماراتها بنفس المنزلة من حيث الجوهر ، كالأرباح والخسائر غير المحققة وبالتالي يتم احتسابها بنفس الطريقة . وتقوم هذه المؤسسات بالإفصاح عن ملخص لكل الحركة في قيمة استثماراتها خلال الفترة .

٣٨ ـ إن الأنظمة الأساسية لهذه المؤسسات تمنع توزيع أرباح ناتجة عن التصرف في الاستثمارات . كما تتطلب التمييز ما بين الأرباح الناتجة عن الفوائد وتوزيعات الأرباح ، والأرباح أو الخسائر الناتجة عن إعفاءات هذه الاستثمارات . لذلك تستبعد هذه المؤسسات من الدخل جميع التغييرات في قيمة الاستثمارات بغض النظر عما إذا كانت محققة أو غير محققة .

الضرائب

٣٩ ـ يتم محاسبة النتائج الضريبية الناتجة عن تطبيق هذا البيان وفقاً لقاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٢ ، « محاسبة ضريبة الدخل » .

الإفصاح

٤٠ ـ يعتبر الإفصاح التالي ملائماً :

أ ـ السياسات المحاسبية للتالي :

١ ـ كيفية احتساب القيمة الدفترية للاستثمارات ،

٢ ـ كيفية معالجة التغييرات في القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل والتي تدرج بالقيمة السوقية ؛ و

٣ - كيفية معالجة فائض إعادة التقييم عند بيع الاستثمارات المعاد تقييمها ،

ب - المبالغ الهامة ضمن دخل الاستثمارات :

١ - الفوائد والعائد من حقوق الامتيازات وتوزيعات الأرباح والإيجارات من الاستثمارات قصيرة وطويلة الأجل ؛ و

٢ - الأرباح والخسائر من بيع الاستثمارات قصيرة الأجل والتغيير في قيمة هذه الاستثمارات .

ج - القيمة السوقية للاستثمارات المتداولة إذا لم تكن تدرج بقيمتها السوقية .

د - القيمة العادلة للاستثمارات في العقارات فيما لو تمت محاسبتها كاستثمارات طويلة الأجل ولم يتم تدرج بقيمتها العادلة .

هـ - القيود الهامة المفروضة على بيع أو تحويل ملكية الاستثمارات ودفع عوائدها والمتحصل من اعفاءاتها .

و - في الحالات التي تكون الاستثمارات طويلة الأجل مدرجة بمبالغ إعادة تقييمها :

١ - السياسة المتعلقة بتكرار إعادة التقييم
٢ - تاريخ آخر إعادة تقييم ؛ و
٣ - اسس إعادة التقييم ، وعما إذا تم استخدام مقيم خارجي .

ز - الحركة خلال الفترة لفائض إعادة التقييم وطبيعة هذه الحركة .

ح - تحليل الاستثمارات طبقاً لحافظاتها وذلك بالنسبة للمؤسسات التي يكون عملها الرئيسي امتلاك الاستثمارات .

٤١ - كما يمكن الإفصاح عن التالي بهدف مساعدة القارىء على فهم البيانات المالية :

أ - تحليل الأستثمارات طويلة الأجل طبقاً لأبوابها .

ب - التقييم الإداري للقيمة العادلة للاستثمارات غير المتداولة .

ج - الطريقة المستعملة في تقييم الاستثمارات غير المتداولة ، وذلك لمقارنتها بالتكلفة .

د - مبلغ فائض إعادة التقييم السابق العائد لاستثمارات تم التصرف فيها خلال السنة والذي جرى توزيعه أو تحويله إلى أسهم .

هـ - تفاصيل عن أي بند من بنود الاستثمار يمثل نسبة هامة من مجموع موجودات المؤسسة .

قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٢٥
محاسبة الاستثمارات

تتألف قاعدة المحاسبة الدولية رقم ٢٥ من الفقرات ٤٢ ـ ٥٦ ويجب قراءتها في ضوء الفقرات ١ ـ ٤١ من هذا البيان والمقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية[١] .

٤٢ ـ يجب على المؤسسات اتباع المعالجات المحاسبية للاستثمارات وفقاً للفقرات ٤٣ ـ ٥٣ فيما عدا مؤسسات الاستثمار التي يمكن لها اتباع المعالجة المحاسبية وفقاً للفقرة ٥٤ .

تصنيف الاستثمارات

٤٣ـ إن المؤسسة التي تميز بين الأصول المتداولة وطويلة الأجل في بياناتها المالية يجب أن تدرج الاستثمارات قصيرة الأجل (المتداولة) كأصول متداولة والاستثمارات طويلة الأجل كأصول طويلة الأجل .

٤٤ ـ إن المؤسسات التي لا تميز في الميزانية العمومية بين الاستثمارات قصيرة الأجل (المتداولة) والاستثمارات طويلة الأجل يجب أن تعمل رغم ذلك على تمييزها بهدف تقييمها، وأيضاً لتقدير القيمة الدفترية للاستثمارات وفقاً لاحكام الفقرات ٤٦ ـ ٤٧ .

الاستثمارات في العقارات

٤٥ ـ يجب أن تتبع المؤسسة التي تمتلك استثمارات في عقارات إحدى الطريقتين التاليتين :

(١) ليس المقصود تطبيق قواعد المحاسبة الدولية على البنود غير المادية (انظر الفقرة ١٢ عن المقدمة عن قواعد المحاسبة الدولية) .

أ - محاسبة العقارات وفقاً لقاعدة المحاسبة الدولية رقم ١٢، « محاسبة الممتلكات والمنشآت والمعدات » ويتم استهلاكها وفقاً لقاعدة المحاسبة الدولية رقم ٤ ، « محاسبة الاستهلاك » ؛ أو

ب - محاسبتها على أساس أنها استثمارات طويلة الأجل .

القيمة الدفترية للاستثمارات

٤٦ - إن الاستثمارات التي تصنف كأصول متداولة يجب أن تدرج في الميزانية العمومية وفقاً لما يلي :

أ - بالقيمة السوقية ؛ أو

ب - بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل .

وفي هذه الحالة فإن القيمة الدفترية يمكن احتسابها على أساس إجمالي المحفظة الاستثمارية أو مجموع كل باب من أبواب الاستثمار أو على أساس كل بند من بنود الاستثمار على حدة .

٤٧ - إن الاستثمار الذي يصنف كأصل طويل الأجل يجب أن يدرج في الميزانية العمومية كما يلي :

أ - بالتكلفة

ب - مبالغ إعادة التقييم ؛ أو

ج - في حالة الاستثمارات في الأسهم المتداولة بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل على أساس اجمالي المحفظة الاستثمارية .

إذا استعملت مبالغ إعادة التقييم ، يجب اعتماد سياسة إعادة التقييم على أساس دوري وبشكل منتظم كما يجب إعادة تقييم الباب بأكمله من الاستثمارات طويلة الأجل بنفس الوقت .

إن القيمة الدفترية لجميع الاستثمارات طويلة الأجل يجب أن تخفض

لتعكس الهبوط غير المؤقت في قيمتها ، ومثل هذا التخفيض يجب أن يحتسب على أساس كل بند من بنود الاستثمارات على حدة .

التغييرات في القيمة الدفترية للاستثمارات

٤٨ ـ يجب أن تقيد الزيادة في القيمة الدفترية ، الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمارات طويلة الأجل مباشرة إلى حقوق المساهمين تحت بند فائض إعادة التقييم . إن الانخفاض في القيمة الدفترية وإلى المدى الذي يتساوى فيه مع أي زيادة كانت قد سجلت سابقاً لنفس الاستثمار بقيدها إلى فائض إعادة التقييم ولم تكن الزيادة قد عكست أو استعملت منذ قيدها ، يجب أن يحمل على فائض إعادة التقييم . وفي جميع الحالات الأخرى ، يجب أن يحمل أي انخفاض في القيمة الدفترية على الأرباح . إن الزيادة في إعادة التقييم المتعلقة مباشرة بانخفاض سابق في القيمة الدفترية لنفس الاستثمار وجرى تحميلها على الأرباح ، فإنه في هذه الحالة يجب أن تقيد الزيادة إلى الأرباح للمدى الذي تساوي ما سبق قيده من انخفاض .

٤٩ ـ إن المؤسسة التي تدرج استثماراتها قصيرة الأجل بالقيمة السوقية يجب أن تعتمد وتتبع بطريقة متماثلة سياسة محاسبة الزيادة أو الانخفاض في القيمة المدرجة وفقاً لما يلي :

أ ـ إظهارها ضمن الأرباح ؛ أو

ب ـ محاسبتها وفقاً لاحكام الفقرة ٤٨ .

اعفاءات الاستثمارات

٥٠ ـ عند استبعاد أي استثمار يحمّل الفرق بين صافي القيمة المحصلة من هذا الاستبعاد والقيمة الدفترية على الدخل . وإذا كان الاستثمار قصير

الأجل مدرجاً على أساس سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل، لكل محفظة على حدة فالربح أو الخسارة الناتج من بيع هذا الاستثمار يجب أن يحتسبا على أساس التكلفة. وفي حالة ما إذا كان الاستثمار معاداً تقييمه سابقاً أو كان مدرجاً بقيمته السوقية وكانت الزيادة في القيمة الدفترية محولة إلى فائض إعادة التقييم، على المؤسسة اعتماد سياسة إما قيد الرصيد المتبقي لفائض إعادة التقييم إلى الدخل أو تحويله إلى الأرباح المتراكمة. إن هذه السياسة يجب اعتمادها بصفة متماثلة وفقاً لقاعدة المحاسبة الدولية رقم ٨، « البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيير في السياسات المحاسبية ».

اعادة تصنيف الاستثمارات

٥١- إذا أعيد تصنيف الاستثمارات طويلة الأجل لاستثمارات قصيرة الأجل، فإنه يجب معالجة التحويل كما يلي:

أ - بالتكلفة أو القيمة الدفترية أيهما أقل، إذا كانت الاستثمارات قصيرة الأجل تدرج بالتكلفة أو السوق أيهما أقل. إذا كان الاستثمار معاداً تقييمه سابقاً، فإن أي رصيد متبقٍ لفائض إعادة التقييم يجب عكسه عند التحويل؛ و

ب - بالقيمة الدفترية إذا كانت الاستثمارات قصيرة الأجل مدرجة بالقيمة السوقية. وإذا كان التغيير في القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل يتم إظهاره ضمن الدخل، فإن أي رصيد متبقٍ لفائض إعادة التقييم يجب تحويله إلى الدخل.

٥٢ - إذا أعيد تصنيف الاستثمارات من قصيرة إلى طويلة الأجل يجب أن يحول كل استثمار على حدة بالتكلفة أو السوق أيهما أقل، أو بالقيمة السوقية إذا ظهرت هذه الاستثمارات سابقا بهذه القيمة.

بيان الدخل (الأرباح والخسائر)

٥٣ - يجب أن تدرج في بيان الأرباح والخسائر البنود التالية :

أ - ايرادات الاستثمارات الناتجة عن :

١ - الفوائد والعائد من حقوق الامتيازات وتوزيعات الأرباح والايجارات من الاستثمارات القصيرة والطويلة الأجل ،

٢ - الأرباح والخسائر الناتجة من بيع الاستثمارات قصيرة الأجل ،

٣ - الأرباح والخسائر غير المحققة للاستثمارات قصيرة الأجل المدرجة بالقيمة السوقية في حالة اعتماد السياسة الواردة ضمن الفقرة (٤٩) ؛ و

٤ - الانخفاض في القيمة السوقية وعكس هذا الانخفاض وذلك للاستثمارات قصيرة الأجل الظاهرة بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل .

ب - الانخفاض غير المؤقت في القيمة المدرجة للاستثمارات طويلة الأجل وعكس هذا الانخفاض ؛ و

ج - الأرباح والخسائر الناتجة من بيع الاستثمارات طويلة الأجل والمحتسبة وفقاً لاحكام الفقرة (٥٠) .

مؤسسات الاستثمار

٥٤ - إن المؤسسات المختصة بالاستثمار والممنوعة من توزيع أرباح ناتجة عن التصرف في الاستثمارات يمكنها استبعاد التغييرات في قيمة استثماراتها من

الدخل بغض النظر عما إذا كانت محققة أو غير محققة . إن مثل هذه المؤسسات يجب أن تظهر في البيانات المالية ملخصاً لكل الحركة في قيمة استثماراتها خلال الفترة .

الإفصاح

٥٥ - يجب الأفصاح عما يلي :

أ - السياسات المحاسبية :

١ - كيفية احتساب القيمة الدفترية للاستثمارات ،

٢ - كيفية معالجة التغييرات في القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل والتي تدرج بالقيمة السوقية ؛ و

٣ - كيفية معالجة فائض إعادة التقييم عند بيع الاستثمارات المعاد تقييمها ،

ب - المبالغ المهمة الظاهرة ضمن الدخل كما يلي :

١ - الفوائد والعائد من حقوق الامتيازات وتوزيعات الأرباح والايجارات من الاستثمارات. قصيرة وطويلة الأجل ،

٢ - الربح أو الخسارة من بيع الاستثمارات قصيرة الأجل والتغير في قيمة مثل هذه الاستثمارات .

ج - القيمة السوقية للاستثمارات المتداولة إذا لم تكن تدرج بقيمتها السوقية .

د - القيمة العادلة للاستثمارات في العقارات فيما لو تمت محاسبتها كاستثمارات طويلة الأجل ولم يتم إدراجها بقيمتها العادلة .

هـ - القيود المفروضة على بيع أو تحويل ملكية الاستثمارات ودفع عوائدها والمتحصل من بيعها .

و - في الحالات التي تكون الاستثمارات طويلة الأجل مدرجة بمبالغ اعادة تقييمها :

١ - السياسة المتعلقة بتكرار إعادة التقييم

٢ - تاريخ آخر إعادة تقييم ؛ و

٣ - اسس إعادة التقييم وعما إذا تم استخدام مقيم خارجي .

ز - الحركة خلال الفترة لفائض إعادة التقييم وطبيعة هذه الحركة .

ح - تحليل الاستثمارات طبقاً لحافظاتها وذلك بالنسبة للمؤسسات التي يكون عملها الرئيسي هو امتلاك الاستثمارات .

تاريخ التطبيق

٥٦ - يسري العمل بأحكام قاعدة المحاسبة الدولية هذه في البيانات المالية التي تغطي أية فترة تبدأ في ١ يناير ١٩٨٧ أو بعد ذلك .

المراجع

. نشرات مجلس مبادىء المحاسبة الامريكى على مدى السنوات من عام ١٩٩٥ حتى تاريخه .

. المعايير المحاسبيه الدوليه الصادرة من مجمع المحاسبين بهولندا

. المعايير المحاسبيه الصادرة بمصر بقرار السيد / وزير الاقتصاد ٥٠٣ لسنه ١٩٩٧ المعدل بالقرار ٣٤٥ لسنه ٢٠٠٢

. المحاسبه والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الافصاح في القوائم المالية اعداد المحاسب / محمود محمد عبد السلام البيومى وكيل الوزارة بالجهاز المركزي للمحاسبات

الفهـــرس

الموضـــوع	رقم الصفحة
الإفصاح عن السياسات المحاسبية	١
تقييم وعرض البضاعة في إطار نظام التكلفة التاريخية	١١
البيانات المالية الموحدة	٢٢
محاسبة الاستهلاك	٤٢
المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية	٤٩
بيان التغير في الوضع المالي	٥٩
البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغير في السياسات المحاسبية .	٦٧
محاسبة تكاليف البحث والتطوير	٧٦
الاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	٨٤
محاسب عقود الإنشاءات	٩٥
محاسبة ضريبة الدخل	١٠٩
عرض الموجودات والمطلوبات المتداولة	١٢٨
التقارير المالية للقطاعات المؤسسة	١٣٨
المعلومات المبينة لآثار التغير بالأسعار	١٤٧
محاسبة الممتلكات والمنشآت والمعدات	١٥٨
محاسبة عقود الإيجار	١٧٤
الاعتراف بالإيراد	٢٠٠
محاسبة منافع التقاعد في البيانات المالية لأرباب العمل	٢١٨
محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	٢٤٢
المحاسبة لآثار التغير بأسعار العملة الأجنبية	٢٥٧
محاسبة مجموعة الأعمال	٢٧٥
رسملة نفقات الاقتراض	٢٩٤
الإفصاح عن الجهات المقربة	٣٠٥
محاسبة الاستثمارات	٣١٥
المراجـــع	٣٤١
الفهـــرس	٣٤٣